

## حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران

علی رحمانی\*، افسانه بحیرایی\*\*

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۴/۱۷

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۸/۳۰

### چکیده

در سازمان‌ها از فرهنگ سازمانی به عنوان مسئله نرم یاد می‌شود که ارزیابی و نظارت آن توسط هیئت مدیره کاری بس دشوار است. حسابرسی داخلی کارکردی واحد در سازمان است که با استقلال و دسترسی به اطلاعات افراد و مدارک، می‌تواند برای هیئت مدیره این اطمینان را ایجاد کند که تعهدی قوی به رفتار خوب در سازمان وجود دارد و این تعهد در حقیقت به رفتارهای روزانه سازمان تبدیل می‌شود و مهم‌تر اینکه اقدامات صورت گرفته جهت تغییر فرهنگ و رفتارها، به صورت مطلوب عمل می‌کنند و فرهنگ سازمانی در تمام سطوح منعکس شده است. هدف این پژوهش بررسی توانمندی‌ها و چالش‌های حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران و استفاده بهینه از حسابرسان داخلی در ارتقاء فرهنگ سازمانی است. این پژوهش از نوع پیمایشی است و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه کتبی که بر اساس مدل ۷ عامل مکتزی تدوین شده بود، گردآوری شده است. نمونه‌ی مورد بررسی در این پژوهش شامل ۱۲۳ نفر از حسابرسان داخلی است. نتایج نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی در بررسی‌های حسابرسان داخلی لحاظ نشده است و از بین ۴ عامل نرم (ارزش‌های مشترک، مهارت افراد در سازمان، سبک و شیوه مدیریت، کارکنان سازمان) فقط ارزش‌های مشترک و از بین ۳ عامل سخت (استراتژی‌های سازمان، سیستم‌های سازمان، ساختار سازمانی) تنها سیستم‌های سازمان در فرایند حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. یافته‌های پژوهش ضرورت‌ها و ارزش‌آفرینی حسابرسی داخلی را در حوزه فرهنگ سازمانی نشان می‌دهد. از این رو پیشنهاد می‌شود که به منظور بهبود و ارتقاء فرهنگ سازمانی، حسابرسان داخلی علاوه بر کنترل‌های سخت، کنترل‌های نرم را نیز در رسیدگی‌های خود در مدنظر قرار دهند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی داخلی، فرهنگ سازمانی، ۷ عامل مکتزی

**طبقه‌بندی موضوعی:** M42

## مقدمه

تمرکز حرفه حسابرسی داخلی بیشتر از گذشته به سمت مسائل راهبری سوق پیدا کرده است؛ و دامنه بررسی‌های آن به سمت تغییرات مهم و مسائل بزرگ‌تر می‌رود. هیئت مدیره و مدیریت ارشد سازمان برای درک چرایی به وجود آمدن مسائل و دلایل ریشه‌ای آن نیاز به اطمینان‌دهی حسابرسی داخلی دارند. مأموریت واحد حسابرسی داخلی، ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت است. حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به شرکت کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی نموده و بهبود بخشد. حسابرسی داخلی می‌تواند این اطمینان را ایجاد کند که تعهدی قوی به رفتار خوب در سازمان وجود دارد و این تعهد در حقیقت به رفتارهای روزانه سازمان تبدیل می‌شود و مهم‌تر اینکه، داشتن چنین اطلاعاتی به هیئت مدیره این امکان را می‌دهد تا ریسک‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی را به‌درستی مدیریت کند. باید به این مسئله توجه کرد که چطور فرهنگ سازمانی کنترل‌های داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، فرهنگ سازمانی سخت و انعطاف‌ناپذیر نیست و در طول زمان تغییر می‌کند. علاوه بر این سازمان‌های بزرگ همگن نیستند و ممکن است بخش‌های (شعبه‌های) مختلف دارای فرهنگ‌های مختلف باشند. هیئت مدیره و مدیر عامل نخستین کسانی هستند که مسئولیت تعریف و تحلیل فرهنگ سازمانی را از طریق تشویق اخلاقیات، ارزش‌ها و رفتار به این الزامات در سراسر سازمان‌شان، به عهده دارند. حسابرسی داخلی می‌تواند به عنوان یک نقش کلیدی به هیئت مدیره این اطمینان را دهد که اقدامات صورت گرفته جهت تغییر فرهنگ و رفتارها، به‌صورت مطلوب عمل می‌کنند و فرهنگ سازمانی در تمام سطوح منعکس شده است. هیئت مدیره و حسابرس داخلی نیاز دارند تا بر ریسک‌هایی که متوجه فرهنگ می‌شوند، تمرکز کنند.

هر عضو هیئت مدیره‌ای قبول دارد که فرهنگ سازمانی مهم است و برای بهبود فرهنگ سازمانی و جنبه‌های اخلاقی سازمان تلاش می‌کند. فرهنگ معمولاً به عنوان یک مسئله نرم است که مدیران قادر به نظارت مستقیم آن نیستند؛ بنابراین نگران‌کننده است که نزدیک به نیمی از حسابرسان داخلی درگیر ارزیابی فرهنگ سازمانی نیستند. فرهنگ سازمانی بر روش تعامل افراد و گروه‌ها با یکدیگر، مشتریان و سهامداران تأثیرگذار است. پروفیسور سر لن کندی (۲۰۱۴) رابطه‌ی بین فرهنگ و ارزش‌های سازمانی را این‌گونه تشریح می‌کند: «هنگامی که من

از فرهنگ یک سازمان صحبت می‌کنم، به ارزش‌های آن و اینکه چگونه این ارزش‌ها به اقدامات روزانه ترجمه می‌شوند، رجوع می‌کنم». این مضمونی است که بارها و بارها در تمام بخش‌ها شنیده می‌شود. اختلاف بین ارزش‌های وضع شده و نحوه ترجمه آن‌ها به عمل تا حدی بااهمیت است که می‌توان ارزش‌های وضع شده را اغلب آرمانی دانست تا اینکه توصیفی از ارزش‌های جاری بدانیم که سازمان با آن‌ها زندگی می‌کند.

هیئت مدیره و حسابرس داخلی نیاز دارند تا بر ریسک‌هایی که متوجه فرهنگ می‌شوند، تمرکز کنند. اخلاقیات و فرهنگ یکی از حوزه‌های اساسی به شمار می‌رود که مدیران حسابرسی داخلی به منظور افزایش منابع برنامه‌ریزی‌شان مورد توجه قرار می‌دهند؛ بنابراین دستیابی هیئت مدیره و مدیران حسابرسی داخلی به دیدگاهی مشترک در رابطه با اهمیت فرهنگ و نقشی که حسابرسی داخلی می‌تواند در حمایت از هیئت مدیره، در این حوزه ایفا کند، ضروری است. لازم است تا رفتار کارکنان خط مقدم، مانند کارکنان فروش، کارکنان نمایندگی‌ها یا مراکز، پایبند به اخلاقیات و فرهنگ سازمان‌شان باشد و نیاز است تا به هیئت مدیره‌ها این اطمینان داده شود که کل سازمان در یک راستا حرکت می‌کنند. این کار ساده‌ای نیست اما حسابرسی داخلی می‌تواند با فراهم آوردن چنین اطمینانی از هیئت مدیره حمایت کند. در برخی از سازمان‌ها کار حسابرسی داخلی در رابطه با کنترل‌های داخلی شامل دو نوع رویکرد می‌باشد. در یک رویکرد گرایشی قوی به سمت بررسی کنترل‌های نرم (شامل گرایش‌ها و رفتارها) وجود دارد در حالی که رویکرد بعدی ممکن است کنترل‌های داخلی مستلزم کسب اطلاعات و شواهد متقاعدکننده‌تری باشند.

این پژوهش برای هیئت مدیره‌ها، سیاست‌گذاران، تدوین‌کنندگان قوانین و استانداردها، گذاران به همان اندازه‌ای که برای مدیران حسابرسی داخلی ارزشمند است، دارای ارزش است. این نشان می‌دهد که چگونه می‌توان حسابرسی داخلی را به صورت اثربخش‌تر جهت حمایت از هیئت مدیره برای توسعه فرهنگ‌های سازمانی که مدیریت ریسک و عملکرد سازمان را به صورت کلی در برمی‌گیرد، تحت کنترل درآورد. هدف از انجام این پژوهش تدوین چارچوبی جامع برای حسابرسی فرهنگ سازمانی و بررسی نقش حسابرسان داخلی در ارتقاء فرهنگ سازمانی است.

### مدل های ارزیابی فرهنگ سازمانی

هافتسد و همکارانش در سال ۲۰۱۱-۲۰۱۰ در کتاب خود با عنوان «فرهنگ و سازمان‌ها» ضمن توجه به بعد ملی فرهنگ، به فرهنگ سازمانی نیز توجه نمودند. بر این اساس مولفه‌های فرهنگ سازمانی که متأثر از فرهنگ ملی هستند عبارتند از: فرایند گزینی-نتیجه گزایی، وظیفه محوری-کارمند محوری، نگاه بخشی-نگاه حرفه ای، نگاه سیستمی بسته-نگاه سیستمی باز، کنترل شدید-کنترل سبک (سختگیرانه و سهل گیرانه)، دیدگاه عملگرانه-هنجارگری. هر یک از این ابعاد در واقع دو سوی طیف هستند و اغلب سازمان‌ها در جایی بین این دو سر طیف قرار دارند و جایگاه هر شرکت بر این اساس قابل بررسی است (منطقی و همکاران، ۱۳۹۴).

دیدگاه مبتنی بر فرایند یا مبتنی بر نتیجه به میزان ریسک برای دستیابی به نتایج بستگی دارد. سازمان‌های فرایند محور ریسک کمتری را در این زمینه قبول می‌کنند و تلاش کمتری را در خصوص وظایف تعریف شده در کار خود نشان می‌دهند این در حالی است که سازمان‌های نتیجه گرا دنبال دستیابی به اهداف هستند و ریسک بیش تری می‌پذیرند. مبتنی بر بعد دوم، در رویکرد کارمند محور، کارکنان این برداشت را دارند که مشکلات آن‌ها در سازمان مورد توجه قرار می‌گیرد و سازمان ضمن توجه به رفاه کارکنان در تصمیم گیری‌های مهم به تشکیل گروه و تصمیم گیری مشارکتی می‌پردازد. بر اساس بعد سوم، در دیدگاه محدود این ذهنیت در افراد وجود دارد که ارزش‌های سازمان، محیط کاری و زندگی آن‌ها را احاطه نموده است و سازمان نیز زمینه سابقه سازمانی را در مقابل توانمندی‌های شغلی در ارجحیت قرار می‌دهد و به معنای عدم نگاه به آینده است. این در حالی است که در رویکرد حرفه ای، کارکنان معتقدند که بکارگیری آن‌ها در سازمان مبتنی بر شایستگی است و این رویکرد به آینده سازمان توجه دارد. بعد چهارم بر اساس میزان توجه به محیط است. در رویکرد سیستم باز، کارکنان و سازمان سیاست درهای باز را اتخاذ می‌کنند و پذیرش محیط بیرونی در این سازمان به سهولت صورت می‌گیرد. اما در سیستم بسته افراد در سازمان احساس می‌کنند که در شرایط بسته و مخفی هستند و محیط سازمان برای پذیرش محیط بیرونی و افراد جدید بسیار محدود می‌باشد. مبتنی بر بعد پنجم که به نوع نگاه سازمان و ساختارهای درون سازمان اشاره دارد. دو نوع کنترل سازمان تعریف می‌گردد که عبارتند از کنترل شدید یا سختگیرانه و کنترل سبک و سهل گیرانه. استفاده و بکارگیری کنترل غیر سختگیرانه باعث می‌گردد که جریان‌های کاری در سازمان روان تر گردد و افراد احساس آرامش و راحتی بیشتری داشته باشند. در نهایت بعد

ششم به مشتری محوری اشاره دارد. در رویکرد هنجاری به مشتری و بازار توجه جدی تری می‌گردد. درست عکس این حالت در نگرش عملگرایانه هدف اصلی انجام درست کارها بدون توجه به محیط بیرونی و با در نظر گرفتن رو تین‌ها و رئال‌های سازمانی است (هافتسد و همکاران، ۲۰۱۰).

دانیل دنیسون تحقیقاتی را در زمینه فرهنگ سازمانی و تغییر در سازمان انجام داده است. وی در مدل خود ابعاد فرهنگ را برای سازمان‌ها در چهار محور اصلی شامل درگیر شدن در کار، سازگاری، انطباق پذیری و رسالت در نظر می‌گیرد که هر یک از این ابعاد با سه شاخص اندازه گیری می‌شوند (دنیسون و همکاران، ۲۰۰۰).

چهارچوب هفت عامل مکنزی یک مدل مدیریتی است که توسط مشاوران مشهور کسب و کار، رابرت واترمن و تام پیترز در سال ۱۹۸۰ پیاده شد. این مدل دیدگاهی استراتژیک به گروه‌ها دارد، از جمله کسب و کارها، واحدهای تجاری و گروه‌ها. این هفت عامل عبارت‌اند از ساختار، استراتژی، سیستم‌ها، مهارت‌ها، سبک‌ها، کارکنان و ارزش‌های مشترک. این مدل کمک کند تا سازمان‌ها درک کنند که چگونه می‌توانند هم‌راستایی را میان این ۷ عنصر ایجاد نمایند تا عملکردشان را بهبود بخشند؛ و یا چگونه از این هم‌راستایی می‌توانند در دوره تغییر استفاده کنند. هر نوع تغییری که باشد، ساختاردهی مجدد، فرایندهای جدید، ادغام سازمانی، سیستم‌های جدید و یا تغییر رهبری و غیره، این مدل می‌تواند استفاده شود تا روابط درونی عناصر سازمانی را درک کرده و از این اطمینان حاصل شود که تأثیرات گسترده تغییر در تمامی حوزه‌ها در نظر گرفته شده است. هدف از این مدل این است که ارزیابی کند که چگونه یک سازمان می‌تواند در جایگاه مناسبی قرار گیرد تا به اهدافش دست پیدا کند.

سازمان‌های موفق و اثربخش، تناسبی بین ۷ عامل به دست آورده‌اند. این ۷ عامل که رابطه متقابلی نیز با هم دارند، اگر یک عامل تغییر کند بر بقیه عوامل‌ها نیز تأثیر می‌گذارد و می‌بایست به گونه‌ای در راستای یکدیگر قرار گیرند تا بتوان عملکرد سازمان را بهبود بخشید. در این مدل سازگاری بین عوامل‌ها نشان‌دهنده درجه‌ی موفقیت سازمان است و اگر این عوامل‌ها باهم سازگار و هم‌راستا باشند شرکت به درجه‌ی بالایی از موفقیت نائل گشته است.

از این هفت عنصر، سه عنصر ساختار، استراتژی و سیستم، عناصر سخت و چهار عنصر دیگر، عناصر نرم نامیده می‌شوند. واژه سخت بدین معنی بکار می‌رود که مفاهیم آن ابعاد

عینی، ملموس، عملی، گویا، عقلانی و به‌سادگی تعریف شدنی هستند و واژه نرم هم بدین معنی بکار می‌رود که مفاهیم آن ابعاد غیرملموس، غیرعملی و به‌سختی تعریف شدنی و توصیف شدنی هستند. از این چهارچوب می‌توان استفاده نمود تا سؤالات درستی را پرسید و سپس به پاسخ‌ها رسید. این راهی مناسب برای شروع برنامه‌ریزی استراتژیک است. اگر مسئله عملکردی وجود داشته باشد و کارها آن‌گونه که باید انجام نشده باشد، می‌توان از چهارچوب هفت عامل به‌عنوان ابزاری تشخیصی استفاده کرد. تشخیص با اولویت بر روی عناصر شروع می‌شود. اگر استراتژی درست باشد، شاید مشکل در ساختار باشد و یا در سیستم. اگر مشکل در این عناصر نباشد، ممکن است مشکل از ارزش‌های مشترک و یا سبک مدیریت مالک و یا مدیر اجرایی باشد (حنفی زاده و رواسان، ۱۳۹۰). از این مدل می‌توان برای پیاده‌سازی تغییر استراتژیک استفاده کرد و سازمان را از طریق چهارچوب "اگر - سپس" حسابرسی کرد. این مدل، به خلأهایی اشاره می‌کند که باید پر شوند. در این مدل بیان می‌شود که برای رسیدن به برخی استراتژی‌ها باید آرام‌گام برداشت تا سریع‌تر به اهداف دست پیدا کرد. دلایل انتخاب این مدل به عنوان مدل مفهومی و نظری تحقیق عبارتند از:

- این مدل یک چارچوب و مدل مدیریتی است که هفت عامل را جهت سازماندهی یک شرکت در یک نگاه کلی و موثر بیان می‌کند.
- در این مدل ارزیابی کنترل‌های سخت و نرم به طور همزمان امکان پذیر است.
- برخی از مدل‌ها به عوامل درونی توجه می‌کنند، برخی دیگر عوامل بیرونی را مورد توجه قرار می‌دهند، در حالی که در این مدل عوامل درونی و بیرونی همزمان مورد توجه قرار گرفته است.

### پیشینه‌ی پژوهش

شهباز و همکاران (۲۰۱۷) فرهنگ سازمانی و عملکرد نوآوری در صنعت نرم افزار پاکستان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که عملکرد نوآوری سازمانی تحت تأثیر فرهنگ سازمانی قرار می‌گیرد. انعطاف پذیری و حمایت از تغییر و جو سازمانی، عوامل قابل توجهی برای خلاقیت و عملکرد نوآوری هستند. موسسه تامسون رویترز در پیمایش وضعیت حسابرسی داخلی که در ژانویه ۲۰۱۴ منتشر شد، بیان می‌کند که ۴۹ درصد از حسابرسان داخلی فرهنگ

سازمانی را مورد ارزیابی قرار نمی‌دهند در حالی که تنها بیش از یک چهارم حساب‌برسان داخلی راهبری شرکتی را مورد ارزیابی قرار نمی‌دهند. این ویژگی برای امریکای شمالی ۳۲ درصد است که درگیر ارزیابی راهبری شرکتی نمی‌شوند و ۱۸ درصد برای پاسخ‌دهندگان اروپایی کاهش می‌یابد. فرهنگ یک الویت نظم‌دهنده حیاتی در اطراف جهان است و نگران‌کننده است که نزدیک به نیمی از همه حساب‌برسان داخلی درگیر ارزیابی فرهنگ سازمانی نیستند. حساب‌برسان داخلی برای گسترش فعالیت‌های اطمینان بخشی مستقل ورای فرایندها و کنترل‌های اساسی برای ارزش‌ها و رفتارهایی که به‌عنوان یک فرهنگ سازمانی خوب تعریف شده باشد، نیاز به حمایت سازمانی و چارچوب عملیاتی برای انجام آن دارند. حساب‌برسان برای ارزیابی فرهنگ سازمانی از روش‌های متفاوتی استفاده می‌کنند. برخی کنترل نرم یکپارچه را در ارزیابی روزانه خود به کار می‌گیرند و یا برخی از مصاحبه ساختاریافته در سطح سازمان استفاده می‌کنند و ممکن است آن‌ها را به‌منظور تمرکز گروهی، با هم ترکیب کنند. ناتوانی در درک ویژگی‌های کلیدی فرهنگ سازمانی و ناتوانی در مدیریت اثربخش فرهنگ سازمانی، ریسک‌های مرتبط با تضعیف فرهنگ کنترل را افزایش می‌دهد.

ساروس و همکاران (۲۰۱۱)، در پژوهشی با نمونه آماری ۱۴۸ مدیر و معاون اجرایی عضو موسسه مدیریت استرالیایی بیان کردند که رابطه بین دیدگاه رهبری و ابعاد فرهنگ سازمانی بین بخش‌ها متمایز نیست. سما و شوف (۲۰۰۸) معتقدند فرهنگ مؤسسه از عوامل مؤثر بر رفتار افراد در درون سازمان است. اگر فرهنگ حاکم بر مؤسسه مناسب نباشد باعث بروز مشکلاتی در رهبری خواهد شد. به‌عنوان نمونه، در مورد آرتور اندرسون، فرهنگ مؤسسه مورد اتهام بوده است. وایات (۲۰۰۴) معتقد است که فرهنگ مؤسسه‌سازمانی مثل آرتور اندرسون از رفتار حرفه‌ای، به رفتار حریصانه تغییر کرده و بازگشت به فرهنگ حرفه‌ای ضروری است. داگلاس و همکاران (۲۰۰۱) در پژوهشی به بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی، ارزش‌های شخصی حساب‌برسان و قضاوت‌های حساب‌برسان پرداختند. نمونه آماری پژوهش مذکور متشکل از ۳۰۴ حسابدار شاغل بود. نتایج پژوهش آنان نشان داد که قضاوت در مؤسسات تحت تأثیر ارزش‌های شخصی و متغیرهای محیطی از قبیل آیین رفتار حرفه‌ای و دستورالعمل‌های اخلاقی است و فرهنگ مؤسسه بر قضاوت‌های اخلاقی اثر غیرمستقیم دارد. ویندسور و اشکانسی (۱۹۹۶) پژوهشی روی ۱۳۱ مؤسسه حساب‌برسی در استرالیا انجام دادند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که فرهنگ سازمانی و عوامل فردی جزء جدایی‌ناپذیر از شیوه‌های تصمیم‌گیری و

رفتار حسابرسان است و استدلال اخلاقی حسابرسان با فرهنگ سازمانی مؤسسه حسابرسی رابطه دارد.

بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵) رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. تایج تحقیق بیانگر این واقعیت است که از بین متغیرهای هافستد تنها بین میزان اجتناب از عدم اطمینان با تعهد کاری رابطه وجود دارد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد هر چه اجتناب از عدم اطمینان افزایش یابد، تعهد کاری حسابرس، کاهش می‌یابد. هم‌چنین هرگاه حسابرس مرد باشد، تعهد کاری او نیز افزایش می‌یابد. اگر محل کار حسابرس، موسسات خصوصی حسابرسی باشد، تعهد کاری افزایش خواهد یافت. از آنجاییکه متغیر سابقه کار، رابطه ای مثبت با تعهد کاری دارد، لذا می‌توان نتیجه گرفت که هر چه سابقه افراد در حرفه حسابرسی افزایش یابد، تعهد آن‌ها به کار حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. قشقایی (۱۳۹۳) در مقاله‌ای با عنوان «کنترل کنترل‌ها» بیان می‌کند که امروزه دستیابی سازمان‌های مختلف به ویژه سازمان‌های بخش عمومی، به سطح مناسبی از عملیات کارا و اثربخش، بدون استقرار فرایندهای حسابرسی داخلی اگر محال نباشد، لاقلاً بسیار دشوار خواهد بود. ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی، ناشی از خدمات و ارزش‌آفرینی‌های این واحد برای سازمان‌ها است. برخی از این خدمات و ارزش‌آفرینی‌های حسابرسی داخلی عبارت است از ایجاد ارزش افزوده از راه‌های اطمینان بخشی، ایجاد بینش و بصیرت در سازمان، ارزیابی بی‌طرفانه عملکرد سازمان، ارزیابی فرایندهای راهبری، ارائه خدمات مشاوره‌ای، افزایش شفافیت، بهبود سلامت اداری و جلوگیری از بروز مشکلات نمایندگی، تسهیل دستیابی به اهداف سازمانی.

مهدوی و هوشمند (۱۳۹۲) به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس پرداخته‌اند. جامعه آماری پژوهش را حسابرسان ارشد تشکیل داده و ابزار اندازه‌گیری پژوهش پرسشنامه استاندارد بوده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه بر رفتار حسابرسان تأثیر ندارد. هم‌چنین، بر اساس یافته‌ها درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق رفتار غیرعادی حسابرسان نمی‌شود. از آنجا که بهبود فرهنگ اخلاقی مؤسسه باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود، می‌توان استنتاج کرد که بهبود درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی مؤسسه، گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است و باید مورد توجه و اهتمام مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی قرار گیرد. رویایی و همکاران (۱۳۹۱) در مقاله‌ای با



عنوان ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتار کاهنده ی کیفیت حسابرسی بیان می کند که رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی تحت تأثیر سبک رهبری موسسات حسابرسی قرار می گیرد. بنابراین ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاق محور ضرورتی اجتناب پذیر برای موسسات حسابرسی محسوب می شود.

مدرس و بیداری (۱۳۹۰) نقش ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. بر اساس چارچوب تحقیق روت، وجود هفت ویژگی شامل: ساختار سازمانی، کارکنان و محیط کار، خدمات متنوع، سنجش عملکرد، ارزیابی ریسک، بازاریابی خدمات و تغییرات مداوم در واحدهای حسابرسی داخلی از طریق پاسخ‌های حاصل از ۱۶۴ پرسش‌نامه تکمیل شده توسط کارکنان حسابرسی داخلی و مدیران ارشد شرکت‌ها در سال ۱۳۸۹، بررسی شد. نتایج بررسی نشان داد که به‌استثنای ویژگی سنجش عملکرد، سایر ویژگی‌ها تا حدی در واحدهای حسابرسی داخلی وجود دارند و این واحدها در مجموع نقش ارزش افزایی ندارند. محمد مقیمی (۱۳۸۷) در مقاله‌ای با عنوان «اخلاق سازمانی؛ جوهره فرهنگ سازمانی کارآمد» بیان کرده است که ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی ضرورتی انکارناپذیر برای سازمان‌های امروزی است. در هیچ یک از پژوهش‌های انجام شده به‌طور مستقیم حسابرسی فرهنگ سازمانی مورد بررسی قرار نگرفته است. بنابراین؛ نیاز به انجام چنین پژوهشی، ضروری به نظر می‌رسد. افزون بر این با انجام چنین پژوهشی امکان درک و شناخت بهتر نقش حسابرسان داخلی در ارتقاء فرهنگ سازمانی فراهم خواهد شد. حسابرسی داخلی نقش کلیدی در طراحی و مدیریت سیستم کنترل‌های داخلی سازمان که شامل کنترل‌هایی بیش از مدیریت ریسک است، به عهده دارد.

### سؤالات پژوهش

با توجه به بررسی‌های انجام شده و همچنین موضوع پژوهش سؤالات پژوهش به شرح ذیل تدوین شده‌اند:

سؤال اول: آیا ارزش‌های سازمانی و اصول رفتاری به‌خوبی از سوی مدیرعامل تعریف، تحلیل و منتشر شده است؟

سؤال دوم: آیا حساب‌رسان داخلی کنترل‌های نرم را در فرآیند حسابرسی مورد ارزیابی قرار می‌دهند؟

سؤال سوم: چگونه می‌توان فرهنگ‌سازمانی را مورد ارزیابی قرارداد؟

### روش تحقیق

با توجه به اینکه هدف از انجام این پژوهش بررسی وضعیت حسابرسی فرهنگ‌سازمانی در ایران است، لذا می‌توان گفت این پژوهش از نظر هدف، کاربردی است. به منظور تدوین مبانی نظری پژوهش، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. با بررسی پیشینه و متون مرتبط با پژوهش، عواملی که در حسابرسی فرهنگ‌سازمانی مؤثر واقع می‌شدند، شناسایی و گردآوری شدند و پرسش‌نامه‌ای بر اساس مدل ۷ عامل مکنزی تدوین گردید. جهت ارزیابی قابلیت اطمینان پرسش‌نامه، نتایج جمع‌آوری شده، بر اساس روش آلفای کرونباخ به وسیله نرم‌افزار آماری SPSS مورد آزمون قرار گرفت. ضریب آلفای کرونباخ ۰/۹۷۵ بدست آمد که حاکی از قابلیت اطمینان نتایج می‌باشد. همچنین پرسش‌نامه مورد تأیید پنج تن از اساتید و صاحب‌نظران حرفه که دارای مدرک دکتری و همچنین مرتبه استاد تمامی و دانشیاری هستند، قرار گرفته است که بیانگر روایی آن است. در مرحله بعد جهت جمع‌آوری نظر متخصصان، از بزار پرسش‌نامه (کتابی و اینترنتی) استفاده شد و از پاسخ‌دهندگان با مقیاس طیف لیکرت پنج گزینه (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد) نظر سنجی به عمل آمد. پرسش‌نامه شامل سوالاتی در ارتباط با جمعیت شناسی، جایگاه حسابرسی داخلی در سازمان پاسخ‌دهنده، دیدگاه پاسخ‌دهنده نسبت به پایه‌های فرهنگ‌سازمانی و همچنین سوالات مربوط به ارزیابی فرهنگ‌سازمانی که شامل ۴ عامل نرم (ارزش‌های مشترک ۱۰ سوال، مهارت افراد در سازمان ۹ سوال، سبک و شیوه مدیریت ۱۳ سوال و کارکنان سازمان ۱۱ سوال) و ۳ عامل سخت (استراتژی‌های سازمان ۸ سوال، سیستم‌های سازمان ۹ سوال و ساختار سازمانی ۴ سوال) است. در این پرسش‌نامه‌ها از پاسخ‌دهندگان درخواست شده است تا نظر خود را در مورد سؤال‌ها بیان کنند. در این پژوهش از مصاحبه در حین توزیع پرسش‌نامه نیز استفاده شده است. نمونه‌ای که مصاحبه با آن‌ها صورت گرفته است شامل مدیران حسابرسی داخلی است و سوالاتی پیرامون سوالات پرسش‌نامه و وضعیت حسابرسی فرهنگ‌سازمانی در سازمان آن‌ها پرسیده شد و در نهایت نظرشان را در ارتباط با ورود حسابرسی داخلی به این حوزه جویا شدیم.

## جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه آماری این پژوهش، مدیران و اعضای واحدهای حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی و سایر صاحب‌نظران حرفه‌ای (شامل: اعضای انجمن حسابرسان داخلی، سازمان حسابرسی و غیره) می‌باشند. دلایل انتخاب این جامعه آماری، از جمله مرتبط بودن آنان با موضوع پژوهش و همچنین ارزیابی موضوع پژوهش از دید ذینفعان واحد حسابرسی داخلی و واحد کمیته حسابرسی و نیز اعضای فعال حرفه در خارج از واحد حسابرسی داخلی (هیئت‌مدیره و...) است. با توجه به محدودیت جغرافیایی و همچنین جهت دسترسی مستقیم محقق و سهولت پیگیری‌های بعدی، قلمرو این پژوهش شامل واحدهای حسابرسی داخلی مستقر در استان تهران در سال ۱۳۹۴ در نظر گرفته شد. از آنجا که جامعه آماری پژوهش گسترده و حجم آن نامحدود در نظر گرفته شده، جهت تعیین حجم نمونه از فرمول آماری زیر استفاده شد:

$$n_0 = \frac{z_{\alpha}^2 pq}{d^2} = \frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.09)^2} = 118$$

N حجم نمونه

Z مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد متناظر با سطح اطمینان  $(1-\alpha)$ ، که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱/۹۶ می‌باشد.

P مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است. q درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند.  $(q = 1-p)$

d مقدار اشتباه مجاز یا دقت برآورد (خطای ۹ درصد)

حداقل حجم نمونه با سطح اطمینان ۹۵ درصد و سطح اشتباه مجاز ۹ درصد، ۱۱۸ نمونه بدست آمد. ۱۸۰ پرسشنامه توزیع گردید و در نهایت ۱۲۳ پرسش‌نامه که قابل استفاده در تحلیل و آزمون‌های آماری موردنظر بود، جمع‌آوری شد. عمده پرسش‌نامه‌ها از جانب حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران وصول گردید.

## یافته‌های پژوهش

اطلاعات عمومی و تخصصی پرسش‌نامه با استفاده از روش‌های آمار توصیفی شامل توزیع فراوانی نسبی، توزیع فراوانی مطلق و میانگین حسابی موردبررسی قرار گرفت. تجزیه و تحلیل

اطلاعات تخصصی پرسش‌نامه نیز با استفاده از روش‌های آمار استنباطی و نرم‌افزارهای Excel و SPSS (نسخه ۲۰) صورت گرفت. در آزمون داده‌های پژوهش از روش‌های آماری زیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد، استفاده شده است.

ترکیب اعضای نمونه به ترتیب تحصیلات در نگاره ی (۱) نشان داده شده است:

**نگاره (۱): توزیع فراوانی میزان تحصیلات اعضای نمونه**

میزان تحصیلات	فراوانی	فراوانی درصدی
کارشناسی	۳۵	۲۸/۵
کارشناسی ارشد	۷۴	۶۰/۲
دکتری	۱۳	۱۰/۶
بدون پاسخ	۱	۰/۸
جمع کل	۱۲۳	۱۰۰

ترکیب اعضای نمونه با توجه به پست سازمانی در نگاره ی (۲) نشان داده شده است:

**نگاره (۲): توزیع فراوانی سمت اعضای نمونه**

سمت	فراوانی	فراوانی درصدی
مدیر حسابرسی داخلی	۴۸	۳۹
عضو حسابرسی داخلی	۵۸	۲/۴۷
دبیر کمیته حسابرسی	۴	۳/۳
عضو کمیته حسابرسی	۱۱	۹/۸
بدون پاسخ	۲	۱/۶
جمع کل	۱۲۳	۱۰۰

در این آزمون، فرضیه‌ی مطرح‌شده در مورد میانگین جامعه (میانگین بزرگ‌تر از ۳) در سطح خطای ۵ درصد مورد بررسی قرار می‌گیرد. آزمون میانگین یک جامعه بر روی داده‌های بدست آمده از هر ۶۴ گزاره انجام شد و ۱۶ گزاره از ۶۴ گزاره‌ی مدل ۷ عامل مکتزی مورد تأیید قرار گرفت. نگاره‌های زیر نتایج آزمون T-Test را نشان می‌دهد.

## نگاره (۳): ارزش‌های مشترک

نتیجه	سطح معنی-داری	آماره t	مقیاس
عدم رد	۰/۰۱	۲/۶۲۴	گزاره‌های ارزش و اصول رفتاری واضح و بامعنی هستند.
رد	۰/۶۳۱	۰/۴۸۱	ارزش‌ها به صورت منظم در سطح هیئت‌مدیره بررسی، ارزیابی و تائید می‌شوند.
رد	۰/۲۱۳	-۱/۲۵۲	مدیران ارشد فعالانه (رسمی و غیررسمی) ارزش‌های سازمانی و قواعد رفتاری را مخابره می‌کنند.
رد	۱	۰/۰۰۰	رفتار مدیریت ارشد نمونه‌ای برای نشان دادن ارزش‌ها و قواعد رفتاری هستند و رفتار آن‌ها مطابق با آنچه می‌گویند هست.
عدم رد	۰/۰۰۶	۲/۷۸۳	کارکنان ارزش‌ها و قواعد رفتاری را می‌فهمند.
رد	۰/۹۳۶	-۰/۸۱	ارزش‌ها و قواعد رفتاری تقویت می‌شوند.
رد	۰/۷۵۵	۰/۳۱۳	مدیران ارشد، نمادها، مناسبت‌ها و غیره در راستای موفقیت هستند.
رد	۰/۸۷۴	۰/۱۵۹	ارزش‌ها به اسناد استراتژی، اهداف و تصمیم‌گیری‌ها تبدیل شده‌اند.
رد	۰/۷۴۴	۰/۳۲۸	کارکنان ارزش‌ها و قواعد رفتاری را تصدیق کرده، پذیرفته و به کار می‌برند.
عدم رد	۰/۰۰۰	۴/۶۱۹	موانعی (واقعی یا احساس شده) بر سر راه اجرای ارزش‌ها و قواعد رفتاری وجود دارد.

با توجه به نتایج بررسی گزاره‌های ارزش‌های مشترک، ۳ گزاره از ۱۰ گزاره به دلیل مناسب بودن سطح معنی‌داری (کمتر از ۵ درصد) مورد پذیرش هستند.

## نگاره‌ی (۴): مهارت افراد در سازمان

نتیجه	سطح معنی-داری	آماره t	مقیاس
رد	۰/۴۹۹	۰/۶۷۹	مهارت‌ها، تجربیات و دانش افراد با توجه به شایستگی‌هایی که برای شغل‌شان نیاز است، تطبیق داده می‌شود.
رد	۰/۵۵۳	۰/۵۹۵	برنامه‌های آموزشی برای همه مشهود و قابل دسترسی است.
رد	۰/۱۴	۱/۴۸۷	آموزش هم‌راستا با ارزش‌های به اشتراک گذاشته شده است. برای مثال کسب و کار اخلاقی، مشتری مداری.
رد	۰/۰۵۲	۱/۹۶	آموزش‌ها هم‌راستا با مهارت‌ها و دانش لازم برای شغل افراد هستند.
عدم رد	۰/۰۰۰	۸/۹۳۲	استفاده بهینه از کار حسابرسی داخلی موجب بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسی مستقل می‌شود.
رد	۰/۲۹۸	۱/۰۴۵	آموزش به نحوی هست که به افراد داخل سازمان ارزش گذاشته شود.
رد	۰/۶۴۳	۰/۴۶۴	گزینه‌های آموزشی متفاوتی جهت تناسب با شرایط و نیازهای مختلف وجود دارد.
رد	۰/۰۵۱	-۱/۹۶۹	برنامه‌های آموزشی به منظور اطمینان از اثربخشی آن‌ها ارزیابی می‌شوند.
عدم رد	۰/۰۱	-۲/۶۲۸	ترتیبی جهت اطمینان یافتن از اشتراک‌گذاری مهارت‌ها و دانش وجود دارد.

با توجه به نتایج بررسی گزاره‌های مهارت افراد در سازمان، به جز ۲ مقیاس در سطح معنی‌داری (۵ درصد) مقیاس‌های دیگر به دلیل مناسب نبودن سطح معنی‌داری مورد پذیرش نیستند.

## نگاره (۵): سبک و شیوه‌های مدیریت

نتیجه	سطح معنی -داری	آماره t	مقیاس
رد	۰/۲۶۱	-۱/۱۲۹	هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی به اندازه کافی درگیر ارزیابی اثربخش بودن محیط و جوسازمانی هستند.
عدم رد	۰/۰۳۱	-۲/۱۷۶	هیئت‌مدیره و مدیران تمایلی برای صحبت پیرامون مسائل فرهنگی، با روشی آزاد و شفاف نشان می‌دهند.
عدم رد	۰/۰۲۹	۲/۲۰۸	هیئت‌مدیره اطلاعات کافی و به موقع راجع به مسائل حساس دریافت می‌کند.
رد	۰/۰۶۴	۱/۸۶۷	هیئت‌مدیره و اعضای کمیته حسابرسی مستقل مایل به پرسش سؤال‌های پرمغز (پخته) از مدیر هستند.
رد	۰/۶۰۱	-۰/۵۲۵	فرایندهای رسمی و غیررسمی برای کارکنان جهت بیان مسائل فرهنگی وجود دارد. برای مثال شکایت، افشای اشتباهات و غیره.
رد	۰/۰۸۶	۱/۷۳۳	جایی که این مسائل مطرح می‌شود، جدی گرفته می‌شوند.
رد	۰/۷۶۹	۰/۲۹۴	کارکنان احساس می‌کنند که مدیران ارشد به ایده‌ها و پیشنهادهای آن‌ها گوش می‌دهند.
رد	۰/۷۶۳	۰/۳۰۲	استثناهایی برای سیاست‌ها وجود دارد که تحت شرایط به‌طور واضح تعریف شده، به آن‌ها اجازه داده شود.
رد	۰/۰۸	-۱/۷۶۵	زمانی که آن‌ها اتفاق می‌افتند، مستند، تعریف و بررسی می‌شوند.
عدم رد	۰/۰۰۰	۴/۵۱	پیروی از قوانین و مقررات جدی گرفته می‌شود.
رد	۰/۱۸۱	-۱/۳۴۶	با اشتباهات به‌عنوان فرصتی برای بهبود رفتار می‌شود.
عدم رد	۰/۰۲۵	۲/۲۶۸	از اشتباهات جهت سرزنش استفاده می‌شود.
رد	۰/۰۶۳	-۱/۸۷۸	مدیران کار گروهی و جوی برای اعتماد متقابل را پرورش می‌دهند.

با توجه به نتایج بررسی گزاره‌های سبک و شیوه‌های مدیریت، ۴ گزاره مورد پذیرش است.

## نگاره (۶): کارکنان

نتیجه	سطح معنی داری	آماره t	مقیاس
رد	۰/۰۶۳	-۱/۸۷۸	کارکنان شرح مسئولیتی دارند که هم‌راستا با ارزش‌ها و قواعد رفتاری است.
عدم رد	۰/۰۵	۱/۹۸۳	فرایندهای استخدام بر ارزش‌ها و قواعد رفتاری تأکید می‌کنند و به دنبال همسویی این انتظارات با کاندیدهای استخدامی هستند.
رد	۰/۶۴۹	۰/۴۵۶	کارکنان شرح وظایف خود را می‌فهمند.
عدم رد	۰/۰۰۱	۳/۵۴۵	مدیران و کارکنان ارزیابی عملکرد را به‌عنوان مطلبی «صریح و بی‌پرده با بحث‌هایی سازنده در مورد موضوعات عملکردی در مقابل در لفافه گویی» در نظر می‌گیرند.
رد	۰/۲۶۴	۱/۱۲۲	اهداف عملکردی چگونگی نشان داده شدن ارزش‌ها و قواعد اخلاقی در کارهای روزانه کارکنان را شامل می‌شود.
رد	۰/۷۸۱	۰/۲۷۹	کارکنان احساس می‌کنند که اهداف عملکردی مشخص، قابل اندازه‌گیری، قابل دستیابی، واقع‌بینانه و به‌موقع هستند.
رد	۰/۳۳۱	۰/۹۷۷	کارکنان احساس می‌کنند که دارای شانس مساوی برای ارتقاء بر اساس شایستگی‌ها هستند.
عدم رد	۰/۰۰۰	-۵/۲۳۳	بسته‌های پاداش و سایر پاداش‌های سنجش عملکرد، بر اساس رفتارهای صحیحی ارائه می‌شوند.
رد	۰/۴۲۶	-۰/۷۹۹	کارکنان بی‌جهت برای دستیابی به اهداف تحت فشار هستند.
عدم رد	۰/۰۰۰	-۳/۷۵۷	فرایندهای استفاده شده جهت ارزیابی کارکنان، باثبات و منصفانه هستند.
عدم رد	۰/۰۰۹	-۲/۶۷۲	مکانیزم‌هایی برای دریافت و ارزیابی ایده‌های کارکنان در رابطه با ارتقاء راه‌های انجام فعالیت‌ها وجود دارد.

با توجه به نتایج نگاره‌ی (۶) ۵ مقیاس مورد پذیرش است.



## نگاره (۷): استراتژی‌های سازمان

نتیجه	سطح معنی داری	آماره t	مقیاس
رد	۰/۸۲۳	-۰/۲۲۵	استراتژی و اهداف پشتیبان واحدهای تجاری، به وضوح برای افراد سازمان تعیین و تنظیم شده‌اند.
رد	۰/۸۸۵	-۰/۱۴۵	استراتژی و اهداف واحد تجاری به صورت دوره‌ای مورد ارزیابی و تنظیم مجدد قرار می‌گیرند.
عدم رد	۰/۰۱۹	-۲/۳۸۷	کارکنان احساس می‌کنند که اهداف استراتژیک در مورد آن‌ها اعمال می‌شود.
رد	۰/۵۹۹	-۰/۵۲۸	کارکنان شرح مسئولیت و اهداف عملکردی دارند که هم‌راستا با استراتژی‌ها و اهداف می‌باشند.
رد	۰/۴۴۵	۰/۷۶۶	مدیران و کارکنان ریسک‌هایی را که پیش‌رویشان است را می‌فهمند.
عدم رد	۰/۰۰۰	۳/۷۳۴	کارکنان به درک ریسک‌ها تشویق شده‌اند و در فرایندهای مدیریت ریسک درگیر شده‌اند.
رد	۰/۴۷۸	۰/۷۱۲	ریسک‌پذیری سازمان از سوی مدیران و کارکنان، درک شده و در اهداف و تصمیم‌گیری‌ها به کار برده شده‌است.
رد	۰/۰۵۱	-۱/۹۶۹	برنامه‌ها و اقدامات زمانی که انحرافی بین عملکرد واقعی و اهداف استراتژیک بوده‌است، به کار برده شده‌اند.

نتایج نگاره‌ی (۷) نشان می‌دهد که ۲ مقیاس از ۸ مقیاس استراتژی‌های سازمان مورد پذیرش است.

## نگاره (۸): ساختار سازمانی

نتیجه	سطح معنی داری	آماره t	مقیاس
رد	۰/۴۵۴	۰/۷۵۱	ساختار کسب و کار جریان اطلاعات رو به بالا، رو به پایین و افقی در سازمان را تسهیل می‌کند.
رد	۰/۱۱۲	۱/۵۹۹	روابط گزارشگری مناسب است.
رد	۰/۲۲۱	-۱/۲۳۲	پاسخگویی به صورت شفاف تعریف شده‌است.
رد	۰/۴۴۱	۰/۷۷۳	مسئولیت‌ها و پاسخگویی‌ها به صورت واضح مخابره شده و فهمیده می‌شوند.

با توجه به نتایج نگاره‌ی (۶) هیچ یک از مقیاس‌های ساختار سازمانی مورد پذیرش نیستند.

## نگاره (۹): سیستم

نتیجه	سطح معنی داری	آماره t	مقیاس
رد	۰/۸۱۶	۰/۲۳۳	ارزش‌ها در فرایندهای تصمیم‌گیری استفاده شده‌اند و بر سیستم‌ها اثر می‌گذارند.
رد	۰/۸۵۸	-۰/۱۷۹	مجموعه‌ای رایج و به خوبی فهمیده شده از فرایندها وجود دارد که زیربنای فعالیت‌های اساسی کسب و کار باشد.
عدم رد	۰/۰۰۰	۴/۴۱۷	کارکنان کنترل‌ها و مقررات را که در مجموعه ضروری هستند، در نظر می‌گیرند و آن‌ها را به کار می‌برند.
عدم رد	۰/۰۰۰	۴/۳۸۲	امنیت داده‌های شخصی در سیستم‌ها جدی گرفته می‌شود.
عدم رد	۰/۰۰۰	۶/۴۰۶	سازمان شکایات خدمات مشتریان را جدی می‌گیرد.
عدم رد	۰/۰۰۰	۴/۲۸۲	شکایات مشتریان به سطحی مناسب از مدیریت مخابره می‌شود و به نحوی مناسبی که آزادانه و اثربخش باشد، پاسخ داده می‌شود.
عدم رد	۰/۰۰۰	۴/۸۸۲	قراردادهای عرضه‌کنندگان و پیمانکاران شفاف و عادلانه است.
عدم رد	۰/۰۰۰	۶/۸۱۷	سازمان متعهد به کارکردن اخلاقی با شرکای تجاری‌اش است.
عدم رد	۰/۰۰۱	۳/۵۷۱	سازمان فرآیندهای کافی به منظور جلوگیری از رشوه‌خواری و فساد اداری دارد

نتایج نگاره‌ی (۹) نشان می‌دهد ۲ مقیاس از ۹ مقیاس سیستم مورد پذیرش است.

## نگاره (۱۰): جمع‌بندی نتایج آزمون t-test

نتیجه	سطح معنی داری	آماره t	عامل
عدم رد	۰/۰۳۳	-۲/۱۶۵	ارزش‌های مشترک
رد	۰/۲۹۶	۱/۰۵	مهارت
رد	۰/۷۵۷	-۰/۳۱	سبک و شیوه‌ی مدیریت
رد	۰/۲۴۷	-۱/۱۶۳	کارکنان
رد	۰/۱۰۴	-۱/۶۳۸	استراتژی
رد	۰/۶۹۲	-۰/۳۹۸	ساختار
عدم رد	۰/۰۰۰	۴/۴	سیستم

با توجه به نتایج نگاره‌ی (۱۰) و همچنین با در نظر گرفتن سطح معنی داری (۰/۰۵)، از ۷ عامل مکنزی تنها عامل‌های ارزش‌های مشترک و سیستم مورد تأیید قرار گرفت.

## الویت بندی عامل‌ها

تگراری (۱۱): الویت بندی ۷ عامل مکنزی

عنوان عامل	میانگین رتبه
سیستم	۵/۵۴
مهارت	۴/۷۵
سبک و شیوه‌های مدیریت	۴/۰۱
ساختار	۳/۵۳
استراتژی	۳/۵
کارکنان	۳/۴۳
ارزش‌های مشترک	۳/۲۴

## نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش به بررسی ارزیابی حسابرسی فرهنگ سازمانی توسط حسابرسان داخلی در ایران پرداخته شد. مصاحبه با مدیران واحدهای حسابرسی داخلی که پرسش‌نامه در بین کارکنان شان توزیع شده بود، انجام شده است. مدیران حسابرسی داخلی که در همایش‌های برگزار شده در حرفه حضور فعال داشتند با مدیران حسابرسان داخلی که تمایلی به شرکت در همایش‌ها نداشتند و کار حسابرسی خود را با توجه به پیشرفت‌های حسابرسی داخلی در طول زمان توسعه نداده بودند، نظرات کاملاً متفاوت داشتند. گروه اول از ورود حسابرسان داخلی به حوزه ارزیابی فرهنگ سازمانی استقبال کردند و توجه به فرهنگ سازمانی در حین فرایند حسابرسی را موجب ارتقاء جایگاه حسابرسان داخلی می‌دانستند. همچنین بیان نمودند که ارزیابی ارزش‌ها و فرهنگ منجر به استفاده بهینه از کار حسابرسان داخلی در سازمانشان می‌شود. در مقابل گروه دوم تمایلی به ارزیابی فرهنگ سازمانی در فرایند حسابرسی نشان ندادند و معتقد بودند که ورود به این حوزه، تنها مسئولیت آن‌ها را افزایش می‌دهد. همچنین مصاحبه شوندگان اذعان کردند که ورود حسابرسان داخلی به این حوزه نیازمند آموزش‌های خاص به کارکنان و شفاف‌سازی مسئولیت‌ها و وظایف هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در ارتباط با ارزیابی و نظارت فرهنگ است. حسابرسان داخلی باید از جلساتی که هیئت‌مدیره در سازمان تشکیل می‌دهد مطلع باشند و در صورت امکان حضور در جلسات را الزامی می‌دانستند. پاسخ‌دهندگان بیان نمودند که فرهنگ سازمانی توسط مدیریت

به‌درستی تعریف و تحلیل نمی‌شود و ارزش‌ها به صورت منظم در سطح هیئت مدیره بررسی، ارزیابی و تأیید نمی‌شوند. همچنین رفتار مدیران ارشد نمونه‌ای برای نشان دادن ارزش‌ها و قواعد رفتاری نیست و رفتار آن‌ها مطابق با آنچه می‌گویند، نمی‌باشد.

در پرسش‌نامه مورد نظر چهار عامل از ۷ عامل (ارزش‌های مشترک، مهارت، سبک و شیوه‌های مدیریت و کارکنان) در ارتباط با کنترل‌های نرم و سه عامل دیگر (استراتژی، ساختار و سیستم) در ارتباط با کنترل‌های سخت می‌باشد. تأکید این پژوهش بر ارزیابی کنترل‌های نرم توسط حسابرسان داخلی است. طبق نتایج حاصل از پرسش‌نامه‌ی حاضر تنها عامل از چهار عامل کنترل‌های نرم که مورد توجه حسابرسان داخلی قرار گرفته است، ارزش‌های مشترک است. منظور از ارزش‌های مشترک اصول و مفاهیم ارزشی است که سازمان به اعضای خود القا می‌کند. این موارد راهنمای جهت‌گیری سازمان نسبت به انجام وظایف، اهداف، کارکنان، جامعه و غیره است. سایر عامل‌های تشکیل‌دهنده کنترل‌های نرم مورد کم توجهی حسابرسان داخلی قرار گرفته است؛ بنابراین چالش‌های حسابرسی فرهنگی سازمانی طبق پژوهش انجام‌شده شامل: مهارت، سبک و شیوه‌های مدیریت و کارکنان است.

با توجه به اینکه کسب اعتماد عمومی برای بنگاه‌ها و سازمان‌ها از اهمیت زیادی برخوردار است، توجه به فرهنگ سازمانی و نظارت صحیح آن می‌تواند به جلب اعتماد سرمایه‌گذاران کمک شایانی کند. واضح است که نظارت فرهنگ سازمانی توسط مدیران کارچندان آسانی نیست و حسابرسان داخلی با قراردادن ارزیابی آن در برنامه‌ریزی‌های شان می‌تواند به مدیران اطمینان دهی نمایند که فرهنگ سازمانی به‌خوبی در سازمان اعمال می‌شود و به اخلاقیات در سازمان توجه کافی می‌گردد.

نتایج پژوهش حاضر در ارتباط با ارزیابی فرهنگ سازمانی با یافته‌های موسسه تامسون رویترز (۲۰۱۴) که بیان می‌کند ۴۹ درصد از حسابرسان داخلی فرهنگ سازمانی را مورد بررسی قرار نمی‌دهند، مشابه است. شاید بتوان نتایج پژوهش حاضر را در نگاه کلی با نتایج پژوهش فخار و همکاران (۲۰۱۷) که بیان می‌دارد عملکرد نوآوری سازمان تحت تأثیر فرهنگ سازمانی قرار می‌گیرد، مشابه دانست زیرا فرهنگ سازمانی در همه فعالیت‌های سازمان گنجانده شده است. همچنین می‌توان نتایج پژوهش را با پژوهش ساروس و همکاران (۲۰۱۱) که نشان می‌دهد بین دیدگاه رهبری و ابعاد فرهنگ سازمانی بین بخش‌ها متمایز نیست، مشابه دانست.

همچنین یافته‌های پژوهش با یافته‌های پژوهش مدرس و بیداری (۱۳۹۰) مشابه است که بیان می‌کند واحد حسابرسی داخلی در مجموع نقش ارزش افزوده ندارند. یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از این است که می‌توان با استفاده از چک لیستی همانند مدل ۷ سؤال مکنزی و یا مصاحبه‌های ساختار یافته، شواهدی را جمع‌آوری کرد که نشان دهد فرهنگ و ارزش‌ها در قلب تمام تصمیمات تجاری هستند و در آن‌ها گنجانده شده‌اند.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر، در ایران حسابرسان داخلی درگیر ارزیابی فرهنگ سازمانی نیستند. یان فیسر (۲۰۱۴) در رابطه با این مشکل چنین بیان می‌کند که ناتوانی در درک ویژگی‌های کلیدی فرهنگ سازمانی و ناتوانی در مدیریت اثربخش فرهنگ سازمانی، ریسک‌های مرتبط با تضعیف فرهنگ کنترل را افزایش می‌دهد. برای اینکه حسابرسی داخلی بتواند به درون این فضا راه پیدا کند، نیاز دارد تا مهارتش را به روش‌های باکیفیت‌تری مانند نظرسنجی و مصاحبه‌ها یا پروژه‌های منابع مشترک در این زمینه، ارتقا دهد. نظرسنجی‌ها باید به‌درستی تدوین، اجرا، تحلیل و تفسیر شود تا نقاط ضعف شناسایی شود. استفاده از جزئیات بخشی از حسابرسی فرهنگ است و این احتمالاً موجب می‌شود تا بسیاری از حسابرسان داخلی را از محدوده آسایش‌شان بیرون بکشند، زیرا قرار است آن‌ها در رابطه با وقایع سخت گزارش‌دهی نمایند. آن‌ها نیاز دارند تا سرنخ‌ها را به هم متصل کرده و شواهد مربوط به وقایع سخت را ترکیب کنند و هنگام ارزیابی ابعاد فرهنگی، به‌منظور بدست آوردن تصویری از مفروضات زیربنایی، جزئیات را به‌دقت بررسی کنند. مدیران حسابرسی داخلی نیاز خواهند داشت که هر دو دسته روش‌های کمی و کیفی را به‌منظور جمع‌آوری شواهد مبنای حسابرسی خود، ترکیب کنند. آن‌ها نیاز خواهند داشت تا از تحلیل‌های دلایل ریشه‌ای استفاده بیشتری نمایند. برای مثال، اگر مشکلی یافت شود، آن‌ها نیاز دارند تا پرسند «چرا این‌طور شده است؟» و تا جایی که می‌توانند وارد بحث و جزئیات آن شوند، به بررسی ادامه دهند. واحد حسابرسی داخلی نیاز دارد تا نتایج را با مشارکت پاسخ‌دهنده‌گان تدوین نموده و گزارش دهد و از ابزارهای مناسب گزارشگری شفاهی یا نوشتاری استفاده کند. از آنجایی که در ارتباط با موضوع این پژوهش تحقیقات چندانی انجام نشده است، امید است پژوهش حاضر نقطه‌ی آغازی برای انجام پژوهش‌هایی در این حوزه باشد.

از آنجایی که این پژوهش عوامل و شاخص‌های بسیاری را به‌صورت کلی مورد بررسی قرار داده است، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌هایی مجزا و تخصصی بر روی هر یک از هفت شاخص

حسابرسی فرهنگ سازمانی انجام شود. در مدل ۷ عامل مکنزی هماهنگی و سازگاری بین عامل‌ها، نشان‌دهنده‌ی درجه موفقیت بنگاه است. پیشنهاد می‌شود با در نظر گرفتن این مسئله و محاسبه‌ی میزان هماهنگی بین این هفت عامل، پژوهشی جهت کاربردی تر کردن این پژوهش صورت گیرد. همچنین مدل‌های متفاوتی برای ارزیابی فرهنگ سازمانی موجود است از جمله مدل شبکه فرهنگی و تغییر سازمانی برک لیتون، پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌هایی با استفاده از سایر مدل‌های موجود در این زمینه صورت گیرد. جهت جمع‌آوری داده‌ها، انتخاب نمونه از جامعه‌های آماری در دسترس انجام شد، این موضوع می‌تواند بر تعمیم نتایج به کل جامعه اثر بگذارد. اطلاعات موردنیاز برای آزمون فرضیه‌های این پژوهش از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است. ابزار اندازه‌گیری این پژوهش دارای محدودیت ذاتی (از جمله سوگیری) است.

### منابع

- بنی مهد، بهمن. نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهدکاری حساب‌برسان. فصلنامه حسابداری مالی و حسابرسی: ۸(۳۰)، ۱۱۹-۱۳۸.
- رحمانی، علی. قشقایی، فاطمه. (۱۳۹۴). حسابرسی فرهنگ سازمانی، دومین کنگره حسابرسی داخلی، ارزش‌آفرینی در اقتصاد، نقش‌آفرینی در فرهنگ.
- رویایی، رمضان علی. طالب نیا، قدرت‌الله. حساس یگانه، یحیی. جلیلی، صابر. (۱۳۹۱). ادراک حساب‌برسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتار کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی. فصلنامه علوم مدیریت ایران: ۷(۲۵)، ۱-۲۲.
- مدرس، احمد. بیداری، محمدعلی. (۱۳۹۰). بررسی نقش ارزش‌افزوده حسابرسی داخلی. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت: ۴(۱۱)، ۶۵-۷۱.
- مقیمی، محمد. (۱۳۸۷). اخلاق سازمانی؛ جوهره فرهنگ‌سازمانی کارآمد. مجله فرهنگ مدیریت: ۶(۷)، ۶۳-۸۸.
- مشور نمونه فعالیت حسابرسی داخلی. (۱۳۹۱). سازمان بورس اوراق بهادار.
- مهدوی، غلامحسین. موسوی نژاد، سید روح‌الله. (۱۳۹۰). تأثیر میزان و شرایط اخلاقی بر تصمیم‌گیری مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی استان فارس. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری: ۶(۴)، ۵۲-۴.

Banimahd, B. Nejati, A. (2016). Relationship between organizational culture and auditors' commitment. *Financial Accounting and Audit Research: 30 (8)*, 119-138. (In Persian)

- Douglas, P. Davison, R. Schwartz, B. (2001). The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments. *Journal of Business Ethics: 34 (2)* , 101-121.
- Hofstede, G. (2011). Dimensionalizing cultures: The Hofstede model in context. *On-Line reading in Psychology and culture: 2 (8)*. <http://dx.doi.org/10.9707/2307-0919.1014>
- Hofstede, G. Minkov, M. (2010). *Culture et organizations: Nos programmations mentals*. Pearson Education France.
- Mahdavi, GH. Moosavi, R. (2012). Impact of Moral Intensity and Ethical Climate on the Decision-Making of Financial Managers in Governmental Organizations in Fars Province. *Ethics in science and Technology: 6 (4)* , 42-53. (In Persian)
- Modares, A. Bidari, M. (2015). Study for Value-Added Role of Internal Audit. *Managemwnt Accounting: 11 (4)* ,65-71. (In Persian)
- Moghimi, M. (2008). Organizational ethics; The exxence of efficient organizational culture. *Organizational Culture Management: 17 (6)* , 63-87. (In Persian)
- Moghimi, M. Naghizadeh, M. Safardoost, A. Rozehsara, M. (2015). The role of organizational culture on the effectiveness of technology transfer projects in Iran. *Journal of Tecknology Development Management: 3 (1)* , 9-30. (In Persian)
- Rahmani, A. Ghashghei, F. (2013). Culture Auditing. *The second annual annual audit of internal auditing; value creation in economics, role play in culture*. (In Persian)
- Royai, R. Talebneya, GH. Hasasyaghaneh, Y. jalili, S. (2012). The Impact of Auditors Perception of Authentic Leadership and Ethical Organizational Culture on Reduced Audit Quality Practices. *Iranian journal of management sciences (IAMS): 25 (7)* , 1-20. (In Persian)
- Sama, L. Shoaf, V. (2008). Ethical Leadership for the Professions: Fostering a Moral Community. *Journal of Business Ethics: 78 (1)* , 39-46.
- Sarros, J. C. Cooper, B. K. Santora, J. C. (2011). Leadership Vision, rganizational Culture, and Support for Innovation in Not-for-Profit and For-Profit Organizations. *Leadership & Organization Development Journal: 32 (3)* , 291-309.
- Shahbaz, F. Yixi, G. Sahbaz, M. (2017). Organizational culture and innovation performance in Pakistani software industry. *Technology in Society: 51,66-73*
- Standard Charter of Internal Audit Activity. (2012). *securities and Stock Exchange organization*. (In Persian)
- State of Internal Audit Survey (2014). Adapting to Complex. Challenges?, Thomson Reuters.

- The Institute of Internal Auditors. (2013). *Effective Internal Audit in the Financial Services Sector*.
- The Institute of Internal Auditors. (2014). Culture and The role of Internal Audit Looking below The Durface..
- The Institute of Internal Auditors. (2014). Culture. *Corporate Governance And The Internal Auditors*.
- The Institute of Internal Auditors. (2014). Culture-Tips for Internal Auditors.
- The Institute of Internal Auditors. (2014). Mckensey 7 S Questions.
- Windsor, C; and N. M. Ashkansay (1996). Auditor Independence Decision Making: The Role of Organizational Culture Perceptions. *Behavioral Research in Accounting: 8 (80-97)*. 1050-4753.
- Wyatt, A. (2004). Accounting Professionalism: Accountants' Responsibilities and Morality. *CPA Journal: 7 (3)* , 22-28.



## Organizational Culture Auditing in Iran

Ali Rahmani,<sup>1</sup> Afsaneh Bahiraei<sup>2</sup>

Received : 2017/07/08

Approved: 2017/11/21

### Abstract

Organizational culture the evaluation of which by the board of directors is a very difficult job, is considered as a soft issue in organizations. Internal audit is a unique function within an organization, which with independence and access to individual's information and evidence may ensure the board of directors that there is a strong commitment to good conduct and it actually becomes a daily behavior in the organization and more importantly, actions taken to change culture and behaviors are effective and that the tone at the top is reflected at all levels. This study is aimed to investigate audit capabilities and challenges of organizational culture in Iran and the role of internal auditors in the promotion of organizational culture. This study is a survey research and the research data are collected by means of questionnaire that is designed based on the McKinsey 7s questions. The sample consists of 123 internal auditors. The results show that organizational culture is not considered in internal auditors' reviews. Among the four soft factors (shared values, organization skills, management style, staff members) , only shared values and among the three hard factors (organizational strategies, Organizational systems, organizational structure) , only organizational systems are examined in the audit process. The results show the necessity and value creation of internal auditing in the field of organizational culture. Therefore, in order to improve the organizational culture, internal auditors should consider not only hard controls but also soft controls in their audits.

**Keywords:** Internal Auditing, Corporate Culture, McKinsey 7s questions.

**Jel clacification:** M42

---

DOI: 10.22051/jera.2018.16322.1721

<sup>1</sup> Prof. of Accounting, Alzahra university, Tehran, Iran, (rahmani.ali@gmail.com)

<sup>2</sup> Msc. Of Accounting, Alzahra university, Tehran, Iran, corresponding author, (a\_bahiray@yahoo.com)