

## شناسایی و مدل‌سازی ساختاری - تفسیری عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام

امیرحسین باوفا<sup>۱</sup>

### چکیده

حسابرسی بخش عمومی، نقش و جایگاهی اساسی در کاهش اشتباهات، تخلف‌ها و تقلب در حوزه‌های مالی، بودجه‌ریزی و گزارشگری سازمان‌های دولتی دارد و اگر این حسابرسی به صورت مطلوب اجرا شود، موجب بهبود قدرت پاسخگویی دولت، تقویت اعتماد ملی و همبستگی ملت و دولت می‌شود. با توجه به تأثیر فرهنگ‌سازی در اجرای کارا و اثربخش حسابرسی بخش عمومی و در راستای تحقق جزء ۳ بند الف ماده ۴۸ قانون برنامه پنج‌ساله هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران، پژوهش حاضر با هدف شناسایی و مدل‌سازی عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی در استان ایلام از طریق روش‌های طوفان مغزی، تحلیل محتوی، دلفی و تحلیل عاملی اکتشافی و ساختاری - تفسیری انجام شده است. این پژوهش، که جامعه آماری آن را متخصصان حوزه حسابرسی بخش عمومی استان ایلام تشکیل می‌دهند، از نوع بنیادی بوده و با رویکرد توصیفی با نگرش همبستگی و علی - مقایسه‌ای انجام شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که ارزش‌های «فردی»، «اجتماعی»، «سیاسی»، «اقتصادی»، «اخلاقی»، «مذهبی» و «امنیتی»، عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام هستند. نتایج ارتباط میان عوامل نیز بر اساس مدل ساختاری - تفسیری و تحلیل میک‌مک اولویت‌بندی شده است. دستاوردهای پژوهش، راه‌حلی مناسب را برای بهبود فرهنگ‌سازی و استفاده از فرصت‌های حسابرسی بخش عمومی ارائه می‌کنند.

**واژگان کلیدی:** حسابرسی، بخش عمومی، فرهنگ، استان ایلام.



## مقدمه و بیان مسئله

فرهنگ<sup>۱</sup>، مقوله‌ای اکتسابی با هدف پاسخ به محیط پیرامون سازمان و ارتباط با آن است و شرایط پاسخگویی به محیط اجتماعی را تسهیل می‌کند. به عقیده استوارت هال<sup>۲</sup>، فرهنگ، چارچوب رشد بشر است و تمام ابعاد زندگی جوامع از آن تأثیر می‌پذیرد. ارزش‌های فرهنگی، پدیده‌های اجتماعی را توصیف می‌کنند و در نهایت موجب معرفی آداب و رسوم و عقاید جامعه می‌شوند. حسابرسی بخش عمومی یک مقوله اجتماعی است که ارزش‌های موجود در فرهنگ جامعه را منعکس می‌کند؛ بنابراین توجه به فرهنگ هر منطقه، نقش مؤثری در نظام حسابرسی بخش عمومی دارد که باید در مطالعات لحاظ شود. وجود برخی از مسائل خاص سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی موجب ایجاد چالش‌های اساسی در نظام حسابرسی بخش عمومی شده است که اگر به شیوه مناسب مدیریت نشود موجب کاهش اعتماد ملی به دولت‌ها می‌گردد. برای رفع چالش‌های مذکور پیشنهادها و نظریه‌هایی مطرح شده است؛ ولیکن برخی از آنها به علت عدم توجه ویژه به فرهنگ‌سازی و وجود ضعف‌های عدیده در ابعاد فردی، اجتماعی، سیاسی، اقتصادی، اخلاقی، مذهبی و امنیتی موفق نبوده‌اند (شور و رایت<sup>۳</sup>، ۲۰۲۴: ۲۰۵). تغییر در سازمان امری اجتناب‌ناپذیر است و محیط پیرامون آن دائماً در حال رشد می‌باشد. عوامل متعددی موجب تغییر در سازمان می‌شود و فرهنگ‌سازی برای واکنش به محیط جدید و ساختن آینده‌ای روشن، یک راه‌حل بنیادی است. فرهنگ‌سازی در نظام حسابرسی برای فائق آمدن بر مشکلات مذکور سودمند است. ماهیت فرهنگ به گونه‌ای است که اولاً راه‌حلی برای رفع چالش‌های نظارت مالی به شمار می‌رود؛ ثانیاً عاملی پیشگیرانه برای کاهش یا رفع مشکلات است (کاهیا<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱: ۴۴). فرهنگ‌سازی در نظام حسابرسی بخش عمومی ضرورت دارد و می‌تواند موجب کاهش هزینه‌های نظارتی، افزایش کارایی و اثربخشی در رسیدگی‌ها، کاهش اشتباهات یا تخلفات مالی و صرفه اقتصادی شود (امرایی و آذر، ۱۴۰۰: ۸۲).

یافتن راه‌حل برای هر مسئله از درک مشکل و نیازمندی‌ای پدیدار می‌شود که بر اساس عوامل مختلف و تحولات و تغییرات اجتماعی مشخص می‌گردد (علی‌احمدی و نهایی، ۱۳۸۶: ۳۹). حل مشکلات و ناکامی‌های موجود در نظام حسابرسی بخش عمومی، نیازمند فرهنگ‌سازی مناسب می‌باشد. مفهوم فرهنگ حسابرسی بخش عمومی، موضوع جدیدی در حوزه‌های پژوهشی کشور به شمار می‌رود و شناسایی عوامل فرهنگی حسابرسی بخش عمومی و ارائه مدل ساختاری - تفسیری<sup>۵</sup> برای آشنایی و تصمیم‌گیری مدیران سازمان‌های نظارتی و اجرایی استان ایلام مفید است و موجب اصلاح فرایندهای حسابرسی می‌شود. هرچند در گذشته تلاش‌هایی انجام شده؛ ولیکن به ابعاد فردی، اجتماعی، سیاسی، اقتصادی، اخلاقی، مذهبی و امنیتی در فرهنگ حسابرسی بخش عمومی به صورت تخصصی و جامع توجه چندانی نشده است؛ بنابراین شناسایی عوامل فرهنگی در ابعاد

1. Culture
2. Stuart Hall
3. Shore and Wright
4. Cahya
5. Interpretive Structural Modeling (ISM)



مذکور، کشف ارتباط میان عوامل و تعیین قدرت نفوذ و میزان وابستگی بر اساس شرایط استان ایلام برای فرهنگ‌سازی مناسب ضرورت دارد. از طرفی فقدان پژوهش‌های کافی موجب شد پژوهش حاضر انجام شود و نتایج آن، اطلاعات مفیدی را برای پژوهش‌های آتی فراهم می‌آورد. عمده پژوهش‌های داخلی و خارجی به حوزه‌های فرهنگ سازمانی و اخلاقی معطوف شده است و در این خصوص خلأ پژوهشی وجود دارد. نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط ادبیات و مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه حسابرسی بخش عمومی شود. در این مقاله، عوامل فرهنگی حسابرسی بخش عمومی با استفاده از رویکرد آمیخته و شیوه شماتیک بررسی شده است. وضعیت مبانی نظری موجود مبین جدید بودن حوزه فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام است؛ بنابراین در این پژوهش تلاش شده است تا مبانی علمی و فنی فرهنگی توسعه یابد تا از پستوانه فرهنگی غنی برخوردار شود و از وضعیت سنتی به وضعیت مدرن تبدیل گردد. هدف اصلی پژوهش، شناسایی و مدل‌سازی عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام جهت تقویت فرهنگ و رفع چالش‌ها و ناکامی‌های موجود است.

با توجه به هدف و ماهیت پژوهش، پرسش‌های پژوهش به شرح ذیل است:

- عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام کدامند؟
- اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام چگونه است؟
- مدل‌سازی ساختاری - تفسیری عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام چگونه است؟
- عوامل مستقل (کلیدی)، وابسته، پیوندی و خودمختار فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام بر اساس تحلیل میک‌مک<sup>۱</sup> کدامند؟

### پیشینه پژوهش

#### پیشینه نظری

فرهنگ مجموعه‌ای از تفاهم‌های مشترک (ارزش‌ها، باورها، آداب، رسوم، عقاید، استنباط و سایر الگوهای رفتاری اجتماعی) میان اعضای گروه یا جامعه است که آن را از سایر گروه‌ها یا جوامع تفکیک می‌سازد. اهداف اصلی فرهنگ، هویت‌بخشی به اعضای جامعه، تقویت تعهد افراد نسبت به ارزش‌ها، تثبیت ارزش‌های جامعه برای افراد جدید و پاسداری از آن را شامل می‌شود. مفهوم فرهنگ دارای سه دیدگاه اساسی به شرح زیر است:

الف) دیدگاه وجودی: در این دیدگاه، فرهنگ صرفاً از طریق تجربه‌های زندگی درک می‌شود و برای افراد بیگانه که در جامعه حضور ندارند، قابل فهم نیست.

ب) دیدگاه ساختاری: در این دیدگاه، فرهنگ محصول ارزش‌های مادی و معنوی است که

1. MICMAC



در تعامل پویای فرد با محیط اجتماعی برای پاسخگویی به نیازها ایجاد می‌شود.

ج) دیدگاه کارکردی: در این دیدگاه، فرهنگ چارچوبی است که در آن الگوهای رفتاری و فکری تشکیل می‌گردد و بر این اساس، هویت افراد یا جامعه پدیدار می‌شود (آسراتگون و کتابوترا<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳: ۱۲۵).

مفهوم فرهنگ حسابرسی بخش عمومی، گسترده و متنوع است و مجموعه ارزش‌های مادی و آرمانی نشئت گرفته از فعالیت‌های حسابرسی، سازمانی و ایدئولوژیکی را شامل می‌شود؛ در واقع مجموعه ارزش‌هایی است که در طول فرایند حسابرسی به تأثیر از ابعاد عملیاتی، رفتار سازمانی و ایدئولوژیکی ایجاد می‌شود. فرهنگ در کلیه فرایندهای حسابرسی بخش عمومی نفوذ می‌کند و بر تفکر و رفتار حسابرسان تأثیرگذار است (محمد و لانولا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹: ۵۶). فرهنگ حسابرسی بخش عمومی، مقوله‌ای اجتماعی و مجموعه پیچیده‌ای از اعتقادات، رسوم، ابعاد اخلاقی، قوانین و سایر توانایی‌هایی است در یک جامعه یا گروه نهادینه می‌شود؛ بنابراین دامنه آن صرفاً مشمول حسابرسان نیست؛ بلکه حسابداران، مدیران، جامعه، مشتریان، تأمین‌کنندگان، اعتباردهندگان، محیط زیست و سایر ذینفعان را نیز شامل می‌شود (کالیارد<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰: ۱۵۵). این فرهنگ ترکیبی آمیخته از اعتقادات مکاتب مختلف مالی است که از نسل‌های قدیم به نسل‌های آتی منتقل شده و میان اعضای جامعه مورد پذیرش است؛ به طور کلی، فرهنگ مالی دو رویکرد اختیاری و اجباری دارد: رویکرد اختیاری به صورت خودجوش توسط جامعه پذیرش شده و فرهنگ‌سازی ضرورت چندانی ندارد و رویکرد اجباری، کلیه اقداماتی را شامل می‌شود که در جامعه از طریق فرهنگ‌سازی نهادینه می‌شود (دیسای<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸: ۷۳). وجود نظام کارآمد حسابرسی بخش عمومی، موجب شناسایی اشکالات و ایرادهای موجود در سطح اقلام مالی یا صورت‌های مالی، ضعف‌های موجود در ساختار سازمانی و منابع انسانی و کشف نارسایی‌های موجود در دوایر مختلف سازمان می‌شود. کارایی این نظام می‌تواند باعث اقدامات اصلاحی و معرفی راهکار مناسب جهت استقرار نظام نوین گردد و به کاهش سطح ریسک مالی، اشتباهات و تقلب‌ها، جلوگیری از تضييع منابع مالی، اصلاحات ساختار سازمانی، استفاده بهینه از منابع انسانی، تقویت محیط کنترلی و استقرار کنترل‌های داخلی پیشگیرانه منجر شود و خلأها و ناکارآمدی‌های موجود را مرتفع سازد و موجب ارتقای آن شود (یودانتو و یوسپین<sup>۵</sup>، ۲۰۲۲: ۱۱۸).

مؤلفه‌های هفت‌گانه فرهنگ حسابرسی بخش عمومی (گرانجا و لوز<sup>۶</sup>، ۲۰۲۴: ۱۸۶) در جدول (۱) خلاصه شده است

1. Assoratgoon and Kantabutra

2. Muhammad and Lanaula

3. Colliard

4. Desai

5. Yudianto and Yuspin

6. Granja and Leuz



جدول ۱. مؤلفه‌های فرهنگ حسابرسی بخش عمومی

مؤلفه	مفهوم
هنجار	آداب، سنت‌های عامیانه، شعائر و اصول اخلاقی است.
نماد	اشاره، مضمون یا رفتاری که در روابط اجتماعی، موضوعی را القا یا تداعی کند.
نقش	چگونگی ارتباطات فردی و اجتماعی را سامان می‌دهد.
بینش	عقاید و ایدئولوژی‌های حاکم بر فرهنگ است.
ارزش	بیانگر مطلوبیت است و تعیین می‌کند که کدام روش‌ها از نظر اجتماعی، مطلوب یا نکوهیده است.
تکنولوژی	نقش علوم و فنون در تمام زمینه‌های نظارت مالی مؤثر است.
ساختار	فعالیت‌ها و ارتباطات متقابل نقش‌ها، حقوق و تکالیف سازمان‌یافته فردی یا گروهی را مشخص می‌کند.

عوامل مؤثر بر روابط و رفتار کارکنان برگرفته از نظریه فرهنگ سازمانی فیدلر<sup>۱</sup> و چمبرز<sup>۲</sup> در فرهنگ حسابرسی بخش عمومی (آسکلند و السا<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲: ۱۲) به شرح جدول (۲) است:

جدول ۲. مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی حسابرسی بخش عمومی برگرفته از نظریه فیدلر و چمبرز

مؤلفه	مفهوم
ساختار	چارچوب سازمانی متشکل از قید و بندهای گروه، مقررات، قانونمندی و رویه‌های موجود است.
پاسخگویی	یک عمل خودکنترلی برای کلیه وظایف سازمانی با هدف بهبود مشروعیت است.
پاداش	اقدامی مثبت برای تشویق کارکنان نمونه و کارآمد است.
خطرپذیری	بیانگر میزان پذیرش اجرای برنامه‌های موجود یا ارائه برنامه جدید در سازمان با توجه به ریسک است.
صمیمیت	روابط مثبت و دوستانه که میان کارکنان سازمان وجود دارد.
حمایت	پشتیبانی دوجانبه از سطوح عالی مدیریت به پایین و از پایین به عالی است.
استانداردها	وضع ضوابط مفید برای انجام امور و رویه‌های سازمان است.
تضاد	میزان پذیرش عقاید و توانایی‌های مختلف کارکنان و مدیران و کنترل صحیح آن است.
هویت	احساس تعلق به سازمان و با ارزش بودن در انجام امور گروهی است.

## پیشینه تجربی پژوهش

### ۱- پیشینه داخلی

دریائی و شهبازی (۱۴۰۳) در پژوهشی با عنوان «ارائه مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی» با جامعه آماری پژوهش مدیران و کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که فرهنگ سازمانی کیفیت حسابرسی، ارائه خدمات بهینه، تصمیم‌گیری مؤثر و ایجاد مزیت رقابتی و حفظ حقوق ذی‌نفعان را تسهیل می‌کند و بر بهره‌وری مؤسسه و کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

1. Fiedler

2. Chambers

3. Askeland and Elsa



مرادی و جودکی (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان «تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان» با جامعه آماری پژوهش کلیه اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، به این نتیجه رسیدند که فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان تأثیرگذار است.

صادقی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان «تحلیل تماتیک الگوی فرهنگ حسابرسی» با جامعه آماری مدیران حسابرسی دیوان محاسبات، به این نتیجه رسیدند که فرهنگ حسابرسی از اصول حیاتی جامعه حسابرسی است و مجموعه‌ای از ارزش‌ها، هنجارها، باورها و آداب و رسوم مؤثر بر عملکرد حسابرسان در حیطه حسابرسی و جامعه را شامل می‌شود.

رحمانی و بحیرایی (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران» با جامعه آماری کلیه حسابرسان داخلی کشور، به این نتیجه رسیدند که فرهنگ سازمانی در بررسی‌های حسابرسان داخلی لحاظ نشده و ارزش آفرینی حسابرسی داخلی در حوزه فرهنگ سازمانی ضروری است. پیشنهاد می‌شود به منظور بهبود و ارتقای فرهنگ سازمانی حسابرسان داخلی، علاوه بر کنترل‌های سخت، به کنترل‌های نرم نیز در رسیدگی‌ها توجه شود.

## ۲- پیشینه خارجی

پاناتاپ (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان «تأثیر فرهنگ سازمانی و نقش حسابرسی داخلی بر پیشگیری از تقلب»، به این نتیجه رسیدند که فرهنگ سازمانی و نقش حسابرسی داخلی بر پیشگیری از تقلب تأثیر مثبت دارد؛ بنابراین هرچه فرهنگ سازمانی و حسابرسی داخلی مناسب‌تر باشد، پیشگیری از تقلب در سازمان قوی‌تر خواهد بود.

مابل و آهسان (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان «فرهنگ خلاق محلی و هزینه‌های حسابرسی» با جامعه آماری حسابرسان و حسابداران محلی آمریکا، به این نتیجه رسیدند که مدیریت سود واقعی، تمایل به ریسک‌پذیری مدیریتی و محیط حاکمیت شرکتی خارجی، ارتباط مثبت بین فرهنگ خلاق و حق‌الزحمه حسابرسی را تعدیل می‌کند. فرهنگ خلاق محلی مدیران و کارکنان را تشویق می‌کند تا ابتکارهای مخاطره‌آمیزی را انجام دهند که خطرات حسابرسی را افزایش می‌دهد.

آلبرتی و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان «فرهنگ شرکت حسابرسی: تحولات و روندهای اخیر در ادبیات» با جامعه آماری مؤسسات حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که فرهنگ یک مؤسسه حسابرسی بیشتر تمایل داد قضاوت‌های اخلاقی را ترویج نماید و موجب تسهیل یادگیری از طریق سیستم‌ها، ادغام متخصصان و تعاملات فردی و حسابرسان شود.

پژوهش‌هایی در گذشته انجام شده، ولیکن به فرهنگ سازمانی معطوف بوده و به ابعاد فردی، اجتماعی، سیاسی، اقتصادی، اخلاقی، مذهبی و امنیتی در فرهنگ حسابرسی بخش عمومی به صورت تخصصی و جامع توجهی نداشته‌اند؛ بنابراین شناسایی عوامل فرهنگی حسابرسی بخش عمومی بر اساس شرایط استان ایلام ضرورت دارد. انجام این پژوهش برای



بهبود فرهنگ حسابرسی بخش عمومی و به تبع آن ارتقای کارایی و اثربخشی آن حائز اهمیت است.

### روش‌شناسی پژوهش

مفاهیم، معرف‌ها و شاخص‌های فرهنگی

مفاهیم، معرف‌ها و شاخص‌های فرهنگی حسابرسی با توجه به ماهیت و هدف پژوهش در جدول (۳) خلاصه شده‌اند:

جدول ۳. مفاهیم، معرف‌ها و شاخص‌های فرهنگی حسابرسی

موضوع	مفهوم
بخش عمومی	بر اساس قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری، بخش عمومی، شامل کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، بانک‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، موضوع قانون محاسبات عمومی است که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. (باوفا و همکاران، ۱۳۹۹: ۱۸۰).
حسابرسی بخش عمومی	نظارت عمومی در بخش عمومی، شامل کلیه اقدامات نظارتی قبل، حین و بعد از خرج در بخش عمومی است که توسط دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی، سازمان برنامه و بودجه، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابداری، مؤسسات حسابداری و غیره انجام می‌شود (آذر و حبشی، ۱۳۹۶: ۳۷).
فرهنگ حسابرسی بخش عمومی	مجموعه ارزش‌های مادی و معنوی است که با هدف اجرای صحیح فرایند حسابرسی بخش عمومی در سازمان‌های اجرایی، نظارتی و جامعه نهادینه می‌شود (آلبرتی و همکاران، ۲۰۲۲: ۱۰۱).
ارزش‌های فردی <sup>۱</sup>	مجموعه‌ای از ارزش‌های فرهنگی مادی یا معنوی است که مبنای گزینش ادراک یا رفتارهای خوب یا بد را در سطح فرد تعیین می‌کند (ورنان و آلپورت <sup>۲</sup> ، ۱۹۳۱: ۲۳۹).
ارزش‌های اجتماعی <sup>۳</sup>	مجموعه‌ای از پدیده‌های مطلوب است که توسط اعضای جامعه مورد پذیرش بوده و افراد نسبت به آن گرایش و تمایل دارند و مبنای تعیین اهداف جامعه است (کلینتاک <sup>۴</sup> ، ۱۹۷۸: ۱۳۵).
ارزش‌های سیاسی <sup>۵</sup>	مجموعه ارزش‌هایی است که برای یک جامعه از منظر سیاسی، مبنای تدوین سیاست‌ها، قوانین و راهبردهای سیاسی محسوب می‌شود (عامری و پاک‌نیا، ۱۳۹۶: ۴۸).
ارزش‌های اقتصادی <sup>۶</sup>	مجموعه‌ای از اقداماتی است که با هدف بهبود رفاه اقتصادی و وضعیت معیشتی جامعه، ارزش محسوب می‌شوند (همان: ۴۹).
ارزش‌های اخلاقی <sup>۷</sup>	مجموعه‌ای از فضایل و عقاید با جنبه مثبت است که در یک جامعه، ارزش تلقی می‌شوند. به عقیده برخی از پژوهشگران این ارزش‌ها نسبت به سایر ارزش‌ها برتری دارند (صادقی، ۱۴۰۲: ۸).
ارزش‌های مذهبی <sup>۸</sup>	مجموعه ارزش‌هایی است که از مبنای ادیان الهی نشئت می‌گیرد و با کتب الهی، احادیث پیامبران (ع)، ائمه اطهار (ع) و سایر آموزه‌های دینی مطابقت دارد (همان: ۱۲).
ارزش‌های امنیتی <sup>۹</sup>	مجموعه ارزش‌هایی است که جهت حفاظت از جامعه و مقابله با تهدیدها در میان اعضای جامعه نهادینه می‌شود (عامری و پاک‌نیا، ۱۳۹۶: ۵۱).

1. Personal Values
2. Vernon and Allport
3. Social Values
4. Clintock
5. Political Values
6. Economics Values
7. Ethical Values
8. Religious Values
9. Security Values



صرفاً جزیره‌ای برخی اساتید و کارشناسان حوزه فرهنگ، حسابرسی یا حسابداری است و الگوی مشخصی برای این مفهوم ارائه نشده است. پژوهش حاضر از منظر استدلال از منطقی قیاسی، استقرایی و اکتشافی برخوردار است، از لحاظ هدف در زمره پژوهش‌های بنیادی قرار می‌گیرد و از حیث روش، رویکرد آن، توصیفی<sup>۱</sup> با نگرش همبستگی<sup>۲</sup> و علی - مقایسه‌ای (پس‌رویدادی<sup>۳</sup>) است. هدف این پژوهش، شناسایی عوامل فرهنگ حسابرسی بخش عمومی و ارائه مدل به منظور نمایش عوامل فرهنگی حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام است تا با بهره‌مندی از آن، مقدمات فرهنگ‌سازی مناسب فراهم شود که از این حیث رویکرد پژوهش، کاربردی (تصمیم‌گرا) است و از آنجایی که می‌تواند پژوهش‌های پیشین را توسعه دهد و تکمیل نماید در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد. برای استخراج عوامل پژوهش، پس از مطالعه منابع مرتبط، از دیدگاه خبرگان در قالب تکنیک‌های طوفان مغزی و دلفی<sup>۴</sup> (کیفی) و از روش‌ها و نرم‌افزارهای مناسب برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده شده است (کمی)؛ بنابراین از منظر فرایند اجرایی یک پژوهش آمیخته (کمی - کیفی) است.

### قلمرو پژوهش

**قلمرو موضوعی:** قلمرو موضوعی پژوهش، عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی و ارزش‌های فردی، اجتماعی، سیاسی، اقتصادی، اخلاقی، مذهبی و امنیتی زیربنای فرهنگ حسابرسی بخش عمومی است.

**قلمرو زمانی:** قلمرو زمانی پژوهش شامل مطالعه منابع و پژوهش‌ها، مصاحبه و بهره‌مندی از نظرات خبرگان، تکنیک‌های طوفان مغزی دلفی، ماتریس خودتعاملی، ماتریس دسترس‌پذیری اولیه، ماتریس دسترس‌پذیری نهایی و تحلیل میک‌مک برای فصل پاییز سال ۱۴۰۳ است.

**قلمرو مکانی:** شامل کلیه دستگاه‌های اجرایی و نظارتی استان ایلام است که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.

1. Descriptive research

2. Correlation

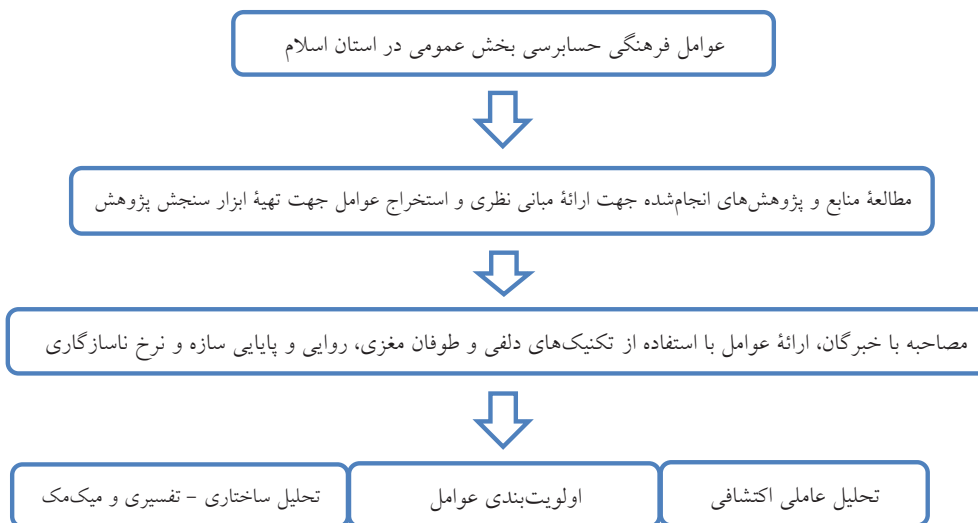
3. Retrospective

4. Delphi



## فرایند اجرای پژوهش

فرایند اجرای پژوهش در شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۱. فرایند اجرای پژوهش

## ابزار گردآوری و اندازه‌گیری داده‌های پژوهش

برای استخراج عوامل پژوهش، ابتدا منابع و مقاله‌های دست اول مرتبط با ماهیت پژوهش مطالعه گردید؛ سپس با بهره‌مندی از دیدگاه خبرگان و روش‌های کیفی مناسب، شامل تکنیک‌های طوفان مغزی و دلفی، ضریب هماهنگی کندال، نرخ ناسازگاری، آلفای کرونباخ و روش روایی محتوا، عوامل نهایی پژوهش شناسایی و پرسشنامه‌های پژوهش ساخته شد.

ابزار تجزیه و تحلیل اطلاعات پژوهش، دو نمونه پرسشنامه پژوهشگر ساخته است. پرسشنامه شماره (۱) برای شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی استان ایلام مطابق با استاندارد لیکرت<sup>۱</sup> طیف پنج گزینه‌ای و پرسشنامه شماره (۲) برای مدل‌سازی ساختاری - تفسیری و تحلیل میک‌مک عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی استان ایلام بر اساس مقیاس زوجی و مطابق با استاندارد ساختاری - تفسیری تهیه شد. در مرحله اول، با مطالعه منابع دست اول، عوامل اولیه استخراج گردید؛ سپس با برگزاری جلسه طوفان مغزی با مشارکت ۱۲ نفر از متخصصان حوزه حسابرسی بخش عمومی و با قضاوت ۴ نفر خبره، عوامل طبقه‌بندی شد. نتیجه شاخص کوپای کوهن<sup>۲</sup> با حداقل درجه توافقی برابر ۰/۸۶۵ (بیشتر از ۰/۶۰۰) است که بیانگر اعتبار مورد پذیرش تحلیل کیفی می‌باشد. در مرحله دوم، با استفاده از نظرات متخصصان حوزه فرهنگ و حسابرسی بخش عمومی و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در قالب تکنیک دلفی به پالایش، ترکیب و تأیید عوامل اقدام شد. این تکنیک، یکی از روش‌های کسب اطلاعات گروهی و فرایندی ساختاری

1. Likert

2. Cohen's Kappa



برای پیش‌بینی و اتخاذ تصمیم در طی راندهای پیمایشی و در نهایت اجماع گروهی است. ابتدا به هریک از اعضای گروه، پرسشنامه عوامل پژوهش با بازه امتیازی ۱ تا ۱۰ به صورت جداگانه و محرمانه داده می‌شود و عاملی که میانگین امتیاز کمتر از ۷ کسب کند، حذف می‌شود؛ سپس عوامل باقی‌مانده در قالب یک پرسشنامه جدید ارسال می‌گردد و این مراحل تا رسیدن به مجموعه عواملی با نمرات بالای ۷ ادامه می‌یابد. برای تصمیم‌گیری در خصوص پایان یا ادامه مراحل در تکنیک دلفی از ضریب هماهنگی کندال<sup>۱</sup> استفاده می‌شود. مقدار ضریب آن، بین صفر و یک است که صفر بیانگر عدم توافق کامل و یک بیانگر توافق کامل می‌باشد (کندی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴: ۸۰۲). نتایج آزمون ضریب هماهنگی کندال برای عوامل پژوهش در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون ضریب هماهنگی کندال (منبع: SPSS)

عنوان مراحل	تعداد عوامل	تعداد متخصصان	ضریب کندال	درجه آزادی	مقدار معناداری
مرحله اول	۵۶	۱۲	۰/۳۸۱	۵۱	۰/۰۰۳
مرحله دوم	۴۸	۱۲	۰/۸۵۲	۳۸	۰/۰۰۱

با مطالعه منابع دست اول و برگزاری جلسه طوفان مغزی، ۵۶ عامل شناسایی شد و در اختیار ۱۲ نفر از خبرگان با تخصص مرتبط قرار گرفت. در مرحله نخست، هشت عامل حذف یا اصلاح شد. طی مرحله بعدی، هیچ عاملی حذف یا دستکاری نشد و در نهایت ۴۸ عامل (شامل هفت عامل اصلی و ۴۱ مؤلفه) مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی استان ایلام به شرح جدول ۹ تأیید گردید. ضریب کندال در راند دوم ۰/۸۵۲ (بالای ۰/۷) تعیین شد که مبین اتحاد قوی بین دیدگاه متخصصان است و مقدار معناداری ۰/۰۰۱ بیانگر این است که نتایج با اطمینان ۹۵ درصد قابل اتکا است و میانگین امتیاز عوامل بالای ۷ مبین همسان بودن نظرات می‌باشد (آذر و معماریانی، ۱۳۷۳: ۲۱۵).

تعداد متخصصان برای بررسی روایی و پایایی ۱۲ نفر بود. روایی پرسشنامه شماره (۱) از طریق روش روایی محتوا (CVR) بررسی شد و روایی هر مؤلفه با حداقل امتیاز ۰/۵۶ مورد پذیرش است. ضریب کلیه مؤلفه‌ها از ۰/۵۶ بیشتر است؛ در نتیجه روایی پرسشنامه تأیید می‌شود. پایایی، از طریق ضریب آلفای کرونباخ<sup>۳</sup> ارزیابی شد و مقدار این ضریب در سطح هر متغیر و کل پرسشنامه بیش از ۰/۷ است؛ در نتیجه پایایی پرسشنامه تأیید می‌شود. نتایج روایی و پایایی پرسشنامه شماره (۱) در جدول ۵ ارائه شده است.

1. Kendall

2. Kennedy

3. Cronbach's Coefficient Alpha



جدول ۵. نتایج روایی و پایایی پرسشنامه شماره ۱ (منبع: SPSS)

مؤلفه‌ها	دلفی	CVR	آلفای کرونباخ	تعداد پرسش	نتیجه
ارزش‌های فردی	۸/۵۰	۰/۶۶۷	۰/۸۳۴	۵	پذیرش
ارزش‌های اجتماعی	۹/۲۵	۰/۸۳۳	۰/۸۹۵	۷	پذیرش
ارزش‌های سیاسی	۹/۵۰	۰/۸۳۳	۰/۹۱۸	۷	پذیرش
ارزش‌های اقتصادی	۸/۷۵	۰/۸۳۳	۰/۹۰۱	۶	پذیرش
ارزش‌های اخلاقی	۸/۲۵	۰/۸۳۳	۰/۸۳۸	۵	پذیرش
ارزش‌های مذهبی	۸/۰۰	۰/۶۶۷	۰/۸۱۵	۶	پذیرش
ارزش‌های امنیتی	۸/۵۰	۰/۶۶۷	۰/۷۹۱	۵	پذیرش
کل پرسشنامه			۰/۸۴۳	۴۱	پذیرش

از نرخ ناسازگاری برای تعیین پایایی در پرسشنامه‌های مقایسه‌ی زوجی استفاده می‌شود و چنانچه میزان ناسازگاری مقایسه‌های زوجی کمتر از ۰/۱ باشد، مقایسه‌های انجام‌شده مورد پذیرش خواهد بود. تأیید روایی سازه منوط به وجود روایی‌های تمایز<sup>۱</sup> و همگرا<sup>۲</sup> و تأیید پایایی سازه منوط به طبیعی بودن واریانس (AVE ≥ ۰/۵) و پایایی مرکب (CR ≥ ۰/۶) است (مهرگان، ۱۳۹۳: ۱۲۴). روایی و پایایی پرسشنامه شماره (۲) با روش تحلیل عاملی تأییدی، نرخ ناسازگاری، روایی و پایایی سازه به شرح جدول ۶ بررسی شده است.

جدول ۶. نتایج روایی و پایایی پرسشنامه شماره ۲ (منبع: یافته پژوهش)

عامل	روایی سازه							پایایی سازه			
	فردی	اجتماعی	سیاسی	اقتصادی	اخلاقی	مذهبی	امنیتی	ارزیابی	AVE	CR	ارزیابی
فردی	۰/۶۲							مطلوب	۰/۶۲	۰/۸۲۴	مطلوب
اجتماعی		۰/۳۴						مطلوب	۰/۶۵	۰/۸۶۵	مطلوب
سیاسی			۰/۴۲					مطلوب	۰/۶۹	۰/۹۱۹	مطلوب
اقتصادی				۰/۵۶				مطلوب	۰/۷۳	۰/۹۲۸	مطلوب
اخلاقی					۰/۴۶			مطلوب	۰/۷۸	۰/۹۲۵	مطلوب
مذهبی						۰/۳۹		مطلوب	۰/۸۱	۰/۹۳۶	مطلوب
امنیتی							۰/۴۹	مطلوب	۰/۸۲	۰/۸۸۳	مطلوب
نرخ ناسازگاری											
۰/۰۶۸											

بر اساس جدول‌های ۵ و ۶، کلیه شاخص‌ها در بازه مطلوب و مورد قبول قرار دارد، در نتیجه پرسشنامه‌های پژوهش از روایی و پایایی مناسب برخوردار است و تأیید می‌شود.

۱. Discriminant Validity: اگر واریانس (AVE) هر متغیر روی قطر ماتریس از مجذور همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای زیر قطر بیشتر باشد، روایی تمایز تأیید می‌شود.

۲. Convergent Validity: اگر بار عاملی کلیه مؤلفه‌ها بزرگتر یا مساوی ۰/۵ باشد، روایی همگرا تأیید می‌شود.



## جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

پاسخ‌دهندگان باید از میان افراد دارای تجربه کافی نسبت به موضوع و ماهیت پژوهش انتخاب شوند تا با بهره‌مندی از دانش و تجربیات ارزنده خود در خصوص عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی اظهار نظر نمایند؛ بنابراین جامعه آماری پژوهش کلیه متخصصان آشنا به حوزه حسابرسی بخش عمومی از میان دستگاه‌های اجرایی و نظارتی استان ایلام است که دارای ویژگی‌های زیر باشند:

۱. داشتن مدرک تحصیلی حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی؛
۲. داشتن حداقل مدرک فوق لیسانس؛
۳. داشتن حداقل ۲۰ سال سابقه کار؛
۴. داشتن سابقه کار مرتبط با حسابداری، حسابرسی، بازرسی یا نظارت مالی در بخش عمومی؛
۵. داشتن حداقل ۵ سال سابقه مدیریت.

با توجه به اینکه از دو پرسشنامه در پژوهش استفاده شده است، پژوهش دارای دو نمونه آماری مطابق با ویژگی‌های بالاست. برای پرسشنامه شماره (۱) از نمونه‌گیری استفاده نشده و تعداد ۳۶ پرسشنامه برای کل جامعه، ارسال و در نهایت ۳۲ عدد تکمیل و جمع شده است. در پرسشنامه شماره (۲) از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده گردیده است. در این روش، پژوهشگر به دنبال نمونه‌های آگاه و خبره در حوزه مورد مطالعه است که قادر به ارائه اطلاعات مورد نیاز پژوهش باشند. متخصصان و خبرگان ذاتاً معدود هستند و معمولاً در مطالعات مقایسه‌ی زوجی، کمتر از ۱۰ نفر در دسترس هستند. در پژوهش‌هایی که از روش مدل‌سازی ساختاری - تفسیری استفاده کرده‌اند، تعداد خبرگان بین ۴ تا ۱۴ نفر بوده است (کنان و البر، ۲۰۰۴: ۴۰۸)؛ بنابراین ۱۰ نفر از افرادی که تخصص و تجربه کافی نسبت به ماهیت و موضوع پژوهش دارند، به عنوان حجم نمونه انتخاب شدند و پرسشنامه به صورت کاملاً محرمانه، توزیع و جمع‌آوری شد.

## نتایج و یافته‌های پژوهش

## تحلیل عاملی

برای عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی، نظریه تأییدشده‌ای وجود ندارد؛ بنابراین باید از روش تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شود. شاخص کفایت نمونه کمو<sup>۲</sup> بیانگر کافی بودن اندازه نمونه برای انجام تحلیل عاملی است و اگر از ۰/۶ بیشتر باشد، کفایت اندازه نمونه تأیید می‌شود. آزمون بارتلت<sup>۳</sup>، ماتریس همبستگی داده‌ها را بررسی می‌کند و برای تعیین امکان‌پذیر بودن شرایط جهت انجام آزمون تحلیل عاملی اکتشافی مناسب است؛ چنانچه

1. Kannan &amp; Aulbu

2. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)

3. Bartlett



سطح معناداری آن کمتر از ۰/۰۵ باشد، داده‌ها نسب به یکدیگر همبستگی خواهند داشت و در نتیجه تحلیل عاملی اکتشافی برای شناسایی ساختار جدید مطلوب خواهد بود (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۱: ۱۷۱). نتایج شاخص کمو و آزمون بارتلت در جدول ۷ خلاصه شده است. میزان شاخص کمو ۰/۸۱۲ و سطح معناداری آزمون بارتلت ۰/۰۰۰ می‌باشد که بیانگر کفایت اندازه نمونه و مناسب بودن شرایط برای انجام آزمون تحلیل عاملی اکتشافی است.

جدول ۷. نتایج شاخص کمو و آزمون بارتلت (منبع: SPSS)

آزمون بارتلت			شاخص کفایت نمونه کمو
سطح معناداری	درجه آزادی	خی دو نسبی	
۰/۰۰۰	۳۷۶	۱۱۵۰/۱۲۸	۰/۸۱۲

با استفاده از روش ماتریس چرخشی ۴۸ مؤلفه به ۷ عامل اصلی تخصیص یافت و نتایج آن در جدول‌های ۸ و ۹ ارائه شده است.

جدول ۸. واریانس توضیح داده شده (منبع: SPSS)

ردیف	ارزش ویژه اولیه			استخراج مجموع مربعات بارها			چرخش مجموع مربعات بارها		
	ارزش ویژه	درصد از واریانس	درصد تجمعی	ارزش ویژه	درصد از واریانس	درصد تجمعی	ارزش ویژه	درصد از واریانس	درصد تجمعی
۱	۷/۱۲	۲۷/۳۹	۲۷/۳۹	۷/۱۲	۲۷/۳۹	۲۷/۳۹	۳/۸۱	۱۴/۶۷	۱۴/۶۷
۲	۳/۰۸	۱۱/۸۵	۳۹/۲۴	۳/۰۸	۱۱/۸۵	۳۹/۲۴	۲/۹۷	۱۱/۴۳	۲۶/۱۰
۳	۲/۲۹	۸/۸۱	۴۸/۰۵	۲/۲۹	۸/۸۱	۴۸/۰۵	۲/۷۴	۱۰/۵۴	۳۶/۶۴
۴	۱/۵۷	۶/۰۵	۵۴/۱۰	۱/۵۷	۶/۰۵	۵۴/۱۰	۲/۶۴	۱۰/۱۵	۴۶/۷۹
۵	۱/۳۴	۵/۱۷	۵۹/۲۷	۱/۳۴	۵/۱۷	۵۹/۲۷	۱/۹۸	۷/۶۲	۵۴/۴۱
۶	۱/۲۳	۴/۷۴	۶۴/۰۱	۱/۲۳	۴/۷۴	۶۴/۰۱	۱/۸۰	۶/۹۲	۶۱/۳۳
۷	۱/۰۹	۴/۲۰	۶۸/۲۱	۱/۰۹	۴/۲۰	۶۸/۲۱	۱/۷۹	۶/۸۸	۶۸/۲۱
	:	:	:						
			n=۴۸						

طبق جدول ۸، هفت عامل اصلی، توانایی انعکاس ۶۷/۲۱ درصد از تغییرات در سطح فرهنگ حسابرسی بخش عمومی را دارند. عامل اول با ارزش ویژه ۳/۸۱، توانایی انعکاس ۱۴/۶۷ درصد از تغییرات فرهنگ حسابرسی بخش عمومی را دارد و این توان برای عوامل دوم تا هفتم به ترتیب ۱۱/۴۳، ۱۰/۵۴، ۱۰/۱۵، ۷/۶۲، ۶/۹۲ و ۶/۸۸ است.



جدول ۹. نتایج ماتریس چرخشی عوامل (منبع: SPSS)

عوامل			شاخص‌های عوامل (مؤلفه‌ها)	عوامل			شاخص‌های عوامل (مؤلفه‌ها)
عامل	کد	امتیاز		عامل	کد	امتیاز	
ارزش‌های اقتصادی	D	۰/۸۶۹	ارزش‌های اقتصادی	ارزش‌های فردی	A	۰/۸۱۲	ارزش‌های فردی
		۰/۷۷۳	کنش‌ها و واکنش‌های اقتصادی			۰/۷۱۸	کنش‌ها و واکنش‌های فردی
		۰/۷۶۱	تقویت بصیرت و بینش اقتصادی			۰/۶۸۴	تقویت حس مفید بودن فرد برای جامعه
		۰/۷۳۳	بهبود سرشت‌های اقتصادی			۰/۶۵۱	بهبود رفتارها و تفکرهای فردی
		۰/۷۰۹	ایجاد تعهد، انگیزه و رفاه اقتصادی			۰/۶۱۹	رشد و تعالی فرد
		۰/۶۵۱	تثبیت وضعیت اقتصادی			۰/۵۸۹	تأمین نیازهای مادی و معنوی فردی
		۰/۵۸۶	نیازهای اقتصادی سطوح جامعه				
ارزش‌های اخلاقی	E	۰/۸۳۸	ارزش‌های اخلاقی	ارزش‌های اجتماعی	B	۰/۸۷۱	ارزش‌های اجتماعی
		۰/۷۴۱	سازماندهی رفتارهای رسمی			۰/۷۹۱	تقویت ساختارها و فرایندهای جامعه
		۰/۷۲۳	سازماندهی رفتارهای غیررسمی			۰/۷۴۳	کنش‌ها و واکنش‌های اجتماعی
		۰/۶۶۵	تقویت هنجارها و رفتارهای اخلاقی			۰/۷۲۷	بهبود توانایی‌های اجتماعی
		۰/۶۱۸	تقویت روحیه فراقانونی و فرامادی			۰/۶۸۰	ترویج و گسترش اطلاعات اجتماعی
		۰/۵۲۴	تبیین مؤلفه‌های اخلاق‌مداری			۰/۶۳۸	تقویت مسئولیت‌پذیری اجتماعی
ارزش‌های مذهبی	F	۰/۸۲۱	ارزش‌های مذهبی	ارزش‌های سیاسی	C	۰/۸۶۲	ارزش‌های سیاسی
		۰/۷۴۵	تقویت بینش مذهبی			۰/۷۵۱	مردم‌سالاری
		۰/۷۱۱	بهبود کنش‌ها و واکنش‌های مذهبی			۰/۷۳۹	برابری و عدالت
		۰/۶۸۱	توجه به گرایش‌های مذهبی			۰/۷۰۶	بی‌طرفی و عدم جانبداری‌های سیاسی
		۰/۶۳۷	ایجاد همدلی و همبستگی مذهبی			۰/۶۷۴	استقلال سیاسی
		۰/۵۴۲	جلوگیری از تفرقه‌های مذهبی			۰/۶۶۲	بهبود ابعاد معنوی و فرامادی
		۰/۵۱۷	تثبیت آموزه‌های الهی و دینی			۰/۵۸۴	وجود آزادی بیان
ارزش‌های امنیتی	G	۰/۸۱۲	ارزش‌های امنیتی			۰/۵۳۴	حمایت از ایجاد تشکل‌های سیاسی
		۰/۷۳۱	حفاظت و پاسداری از ارزش‌های جامعه				
		۰/۶۶۷	جلوگیری از تخریب شخصیت و عقاید	ارزش‌های «فردی»، «اجتماعی»، «سیاسی»، «اقتصادی»، «اخلاقی»، «مذهبی» و «امنیتی»، عوامل اصلی شناسایی و کدگذاری شده و سایر مؤلفه‌ها جهت تبیین عوامل اصلی هستند.			
	۰/۶۰۵	برنامه‌ریزی دفع تهاجم‌های فرهنگی					
	۰/۵۶۱	مقابله با تهدیدها					
	۰/۵۲۲	مقابله با شایعه‌ها					



در جدول ۹، هفت عامل اصلی مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی با استفاده از ماتریس چرخشی به همراه مؤلفه‌های آن ارائه شده است. عامل اول، شامل شش مؤلفه (۱) ارزش‌های فردی، (۲) کنش‌ها و واکنش‌های فردی، (۳) تقویت حس مفید بودن فرد برای جامعه، (۴) بهبود رفتارها و تفکرهای فردی، (۵) رشد و تعالی فرد و (۶) تأمین نیازهای مادی و معنوی فردی است و به عنوان «ارزش‌های فردی» نامگذاری می‌شود؛ به همین ترتیب، عوامل اصلی دوم تا هفتم دارای هشت، هفت، شش، هفت و شش مؤلفه هستند و به عنوان ارزش‌های «اجتماعی»، «سیاسی»، «اقتصادی»، «اخلاقی»، «مذهبی» و «امنیتی» تعریف می‌شوند.

### تجزیه و تحلیل ساختاری - تفسیری

مراحل هفت‌گانه تحلیل و مدل‌سازی ساختاری - تفسیری به شرح زیر است (مندال و دشماخ<sup>۱</sup>، ۱۹۹۴: ۵۸):

#### مرحله اول: شناسایی عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام

در این مرحله به شرح جدول ۹، هفت عامل اصلی شامل ارزش‌های «فردی»، «اجتماعی»، «سیاسی»، «اقتصادی»، «اخلاقی»، «مذهبی» و «امنیتی» شناسایی و کدگذاری شده است.

#### مرحله دوم: تعریف رابطه محتوایی میان عوامل

در این مرحله، یک رابطه محتوایی از نوع رابطه تأثیری میان هر جفت از عوامل تعریف می‌شود؛ بر این اساس، اگر صرفاً متغیر  $A$  بر متغیر  $Z$  تأثیر داشته باشد از نماد  $V$ ، اگر صرفاً متغیر  $Z$  بر متغیر  $A$  تأثیر داشته باشد از نماد  $A$ ، اگر هر دو متغیر بر ایجاد یکدیگر تأثیرگذار باشند از نماد  $X$  و اگر دو متغیر بر ایجاد یکدیگر مؤثر نباشند از نماد  $O$  استفاده می‌شود.

#### مرحله سوم: تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری

در این مرحله، ماتریس خودتعاملی ساختاری عوامل پژوهش تشکیل می‌گردد و در تکمیل درایه‌های آن از نمادهای  $A$ ،  $V$ ،  $X$  یا  $O$  استفاده می‌شود. ماتریس خودتعاملی عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰. ماتریس خودتعاملی عوامل (منبع: یافته پژوهش)

G	F	E	D	C	B	A	$i/j$
V	V	V	A	A	X	X	A
X	V	V	X	A	X		B
V	V	V	O	X			C
V	V	V	X				D
X	V	X					E
A	X						F
X							G



## مرحله چهارم: تشکیل ماتریس دسترس پذیری اولیه

برای تشکیل ماتریس دسترس پذیری اولیه، نمادهای ماتریس خودتعاملی به «صفر» و «یک» تبدیل می‌شوند؛ بنابراین باید در نماد V در ورودی آنها، در نماد A در ورودی زها و در نماد X در ورودی آنها و زها، عدد یک و در مابقی سلول‌ها، صفر قرار داده شود. تشریح ماتریس دسترس پذیری اولیه عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام در جدول ۱۱ آمده است.

جدول ۱۱. ماتریس دسترس پذیری اولیه عوامل (منبع: یافته پژوهش)

	G	F	E	D	C	B	A	i/j
A	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	A
B	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	B
C	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	C
D	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	D
E	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	E
F	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	F
G	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	G

## مرحله پنجم: تشکیل ماتریس دسترس پذیری نهایی

برای تشکیل ماتریس دسترس پذیری نهایی از خاصیت انتقال پذیری در روابط ماتریس استفاده می‌شود؛ بر اساس این خاصیت اگر متغیر اول بر متغیر دوم و متغیر دوم بر متغیر سوم تأثیر داشته باشد، در نتیجه متغیر اول بر سوم تأثیر دارد. در حاشیه این ماتریس از مجموع اعداد ردیف‌ها و ستون‌ها میزان وابستگی و قدرت نفوذ هر عامل تعیین می‌شود. تشریح ماتریس‌های دسترس پذیری نهایی عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام در جدول ۱۲ آمده است.



جدول 12. ماتریس دسترس پذیری نهایی عوامل (منبع: یافته پژوه)

وابستگی	G	F	E	D	C	B	A	i
								J
۶	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	A
۶	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	B
۷	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	C
۶	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	D
۴	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	E
۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	F
۶	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	G
نفوذ	۶	۷	۶	۵	۱	۶	۵	

### مرحله ششم: تعیین سطوح و اولویت

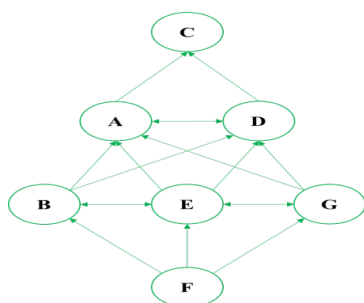
با استفاده از داده‌های ماتریس دسترس پذیری نهایی از مجموعه ورودی و خروجی هر متغیر برای سطح بندی متغیرها استفاده می‌شود. مجموعه خروجی، کلیه عواملی است که بر عامل منتخب اثر می‌گذارد و در ردیف مربوط به عامل عدد ۱ منظور شده است. مجموعه ورودی نیز کلیه عواملی است که بر ایجاد سایر عوامل تأثیر دارد و در ستون مربوط به عامل منتخب عدد ۱ درج شده است. در این مرحله باید مجموعه اشتراک عوامل در مجموعه ورودی و خروجی استخراج شود. عواملی که مجموعه خروجی و مشترک یکسان و کمترین قدرت نفوذ را داشته باشند در بالاترین سطح از سلسله مراتب ساختاری - تفسیری قرار می‌گیرند. هنگامی که در اولین مرحله، عوامل بالاترین سطح مشخص شد، باید از میان عوامل حذف شوند و این عمل تا زمان تعیین سطح همه عوامل ادامه می‌یابد. در جدول ۱۳، تعیین سطوح عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام ارائه شده است.

جدول 13. تعیین سطوح عوامل (منبع: یافته پژوهش)

عامل	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
A	A,B,C,D,G	A,B,D,E,F,G	A,B,D,G	L <sup>۳</sup>
B	A,B,C,D,E,G	A,B,D,E,F,G	A,B,D,E,G	L <sup>۲</sup>
C	C	A,B,C,D,E,F,G	C	L <sup>۴</sup>
D	A,B,C,D,G	A,B,D,E,F,G	A,B,D,G	L <sup>۳</sup>
E	A,B,C,D,E,G	B,E,F,G	B,E,G	L <sup>۲</sup>
F	A,B,C,D,E,F,G	F	F	L <sup>۱</sup>
G	A,B,C,D,E,G	A,B,D,E,F,G	A,B,D,E,G	L <sup>۲</sup>

## مرحله هفتم: ترسیم مدل (گراف جهت‌دار)

در این مرحله، نتایج جدول ۱۳ در قالب گراف‌های جهت‌دار ارائه می‌شود. مؤلفه‌هایی که در یک سطح قرار دارند در یک ردیف کنار هم قرار داده می‌شوند و ارتباط میان آنها از طریق خطوط جهت‌دار نشان داده می‌شود. ارتباط بین سطوح مختلف مدل از پایین به بالاست و عوامل سطح پایین مدل ساختاری - تفسیری بر عوامل سطوح بالایی به صورت آشکار یا نهان تأثیر دارند. در شکل ۲، مدل ساختاری - تفسیری عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام ترسیم شده است.



شکل ۲. مدل ساختاری - تفسیری عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام (منبع: یافته پژوهش)

بر اساس شکل ۲، عامل F «ارزش مذهبی» در سطح اول است و بر کلیه عوامل تأثیر آشکار یا نهان دارد؛ پس اهمیت بیشتری نسبت به سایر عوامل دارد. عوامل B «ارزش اجتماعی»، E «ارزش‌های اخلاقی» و G «ارزش‌های امنیتی» در سطح دوم قرار دارند، از عامل سطح اول تأثیر می‌پذیرند و بر عوامل سطوح بالایی تأثیر می‌گذارند. عوامل A «ارزش‌های فردی» و D «ارزش‌های اقتصادی» در سطح سوم قرار دارند، از عوامل سطوح اول و دوم تأثیر می‌پذیرند و بر عوامل سطح بعدی تأثیر می‌گذارند. عامل C «ارزش‌های سیاسی» در سطح چهارم قرار دارد و از همه عوامل تأثیر می‌پذیرد.

## تجزیه و تحلیل میک‌مک

بر اساس تحلیل میک‌مک عوامل مدل به چهار دسته خودمختار، وابسته، مستقل یا کلیدی و پیوندی طبقه‌بندی می‌شوند. عوامل خودمختار، قدرت نفوذ و میزان وابستگی اندکی دارند؛ در نتیجه تأثیر اندکی بر روابط و پویایی سیستم می‌گذارند. عوامل وابسته، میزان وابستگی زیاد و قدرت نفوذ اندک، عوامل مستقل یا کلیدی، قدرت نفوذ بالا و میزان وابستگی اندک و عوامل پیوندی، قدرت نفوذ و میزان وابستگی بالایی دارند. انجام هرگونه عملیات بر روی عوامل پیوندی موجب تغییر سایر عوامل می‌شود (آذر و همکاران، ۱۳۹۲: ۵۶). بر اساس اطلاعات جدول ۱۲، در شکل ۳، ماتریس میک‌مک عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام ارائه شده است.



قدرت نفوذ	عوامل پیوندی		عوامل مستقل	
			F	
	E	B,G		
		A,D		
				C
	عوامل وابسته		عوامل خودمختار	
میزان وابستگی				

شکل ۳. ماتریس میک مک عوامل (منبع: یافته پژوهش)

بر اساس شکل ۳، عامل F (ارزش‌های مذهبی) در خوشه عوامل مستقل (کلیدی) قرار دارد و عامل کلیدی محسوب می‌شود. عامل C «ارزش‌های سیاسی» در خوشه عوامل وابسته و مابقی عوامل در خوشه عوامل پیوندی جایگاه دارند.

### یافته‌ها

یافته‌های پژوهش با توجه به تجزیه و تحلیل‌های انجام شده در جدول ۱۴ ارائه شده است.

جدول ۱۴. یافته‌های پژوهش (منبع: یافته پژوهش)

یافته	پرسش‌های پژوهش
با مطالعه منابع دست اول و استفاده از روش‌های کیفی مناسب، عوامل پژوهش شناسایی شد؛ سپس با تحلیل عاملی اکتشافی، ۴۸ مؤلفه برای تبیین هفت عامل اصلی فرهنگ حسابرسی بخش عمومی به همراه مؤلفه‌های آن در جدول ۹ ارائه گردید.	عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام کدامند؟
بر اساس ماتریس چرخشی، عامل اول با ارزش ویژه ۳/۸۱، توانایی انعکاس ۱۴/۶۷ درصد از تغییرات فرهنگ حسابرسی بخش عمومی را دارد و این توان برای عوامل دوم تا هفتم به ترتیب ۱۱/۴۳، ۱۰/۵۴، ۱۰/۱۵، ۷/۶۲، ۶/۹۲ و ۶/۸۸ است.	اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام چگونه است؟
مدل ساختاری - تفسیری با توجه به روابط آشکار و نهان میان عوامل پژوهش در شکل ۲ ارائه شده است.	مدل‌سازی ساختاری - تفسیری عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام چگونه است؟
عوامل مستقل (کلیدی)، وابسته، پیوندی و خودمختار فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام بر اساس تحلیل میک مک در شکل ۳ ارائه شده است.	عوامل مستقل (کلیدی)، وابسته، پیوندی و خودمختار فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام بر اساس تحلیل میک مک کدام است؟



## بحث و نتیجه‌گیری

فرهنگ‌سازی در حسابرسی بخش عمومی، بر بهبود اجرای فرایند نظارتی و دستیابی به اهداف عالی حسابرسی مؤثر است و برای حل مشکلات و ناکامی‌ها و بهبود کارایی و اثربخشی آن تأثیرات شایانی دارد. پژوهش حاضر با هدف شناسایی و مدل‌سازی عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام با بهره‌مندی از روش‌های مناسب تحلیل عاملی اکتشافی و ساختاری - تفسیری انجام شد تا با شناسایی مؤلفه‌های فرهنگی، تحلیل ساختاری - تفسیری و میک‌مک زمینه مناسب برای فرهنگ‌سازی حسابرسی بخش عمومی در استان فراهم شود. از نتایج پژوهش، کشف و ارائه ارزش‌های هفتگانه «فردی»، «اجتماعی»، «سیاسی»، «اقتصادی»، «اخلاقی»، «مذهبی» و «امنیتی» به عنوان عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام است.

توسعه ارزش‌های فردی، ۱۴/۶۷ درصد از تغییرات فرهنگ حسابرسی را نشان می‌دهد و بیانگر شاخص کنش‌ها و واکنش‌های فردی، مبنایی برای تعیین اهداف و رهنمودی برای تشکیل رفتارهای جامعه حسابرسی بخش عمومی است. ارزش‌های کلی جامعه از مؤلفه‌های ارزش‌های فردی مانند وحدت اعضای جامعه، حس تعلق فرد به مجموعه، اعتقاد فرد به نظم اجتماعی و وجود هویت قوی فردی ناشی می‌شوند. توسعه ارزش‌های اجتماعی، ۱۱/۴۳ درصد از تغییرات فرهنگ حسابرسی را تبیین می‌کند و از طریق بهبود کنش‌ها و واکنش‌ها، مسئولیت‌پذیری‌ها، مشارکت‌ها، عدالت و توانایی‌ها در سطح اجتماع محقق می‌شود و در این راستا باید در وهله نخست، راهبردهای درون جامعه حسابرسی بخش عمومی تدوین گردد تا به تقویت ساختارهای داخلی آن منجر شود و در وهله بعدی، فرهنگ‌سازی حسابرسی بخش عمومی برای ملت، شرکت‌ها، تأمین‌کنندگان، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان نهادینه گردد. توسعه ارزش‌های سیاسی، ۱۰/۵۴ درصد از تغییرات فرهنگ حسابرسی را نمایش می‌دهد و شاکله چارچوب عملیاتی، رفتاری و اندیشمندی حسابرسان بخش عمومی استان ایلام است و با ارزش‌های فردی و اجتماعی در تعامل می‌باشد. ارزش‌های سیاسی پویایی دارند و به صورت مستمر بر حسابرسی بخش عمومی تأثیر می‌گذارند و بر مؤلفه‌های مردم‌سالاری، برابری و عدالت، بی‌طرفی و عدم جانبداری‌های سیاسی، استقلال سیاسی و آزادی بیان اشاره دارند. توسعه ارزش‌های اقتصادی، ۱۰/۱۵ درصد از تغییرات فرهنگ حسابرسی را ارائه می‌کند و بر کسب سود و ثروت متمرکز نیست؛ بلکه محور اصلی آن، توجه به جنبه‌های عالی و معنوی است، برای تحقق توسعه اقتصادی در جامعه حسابرسی بخش عمومی باید، به صورت مستمر در رفع ناهنجاری‌ها و ناترازی‌های اقتصادی، حمایت اقتصادی از ایده‌ها و خلاقیت‌ها و ارتقای زیرساخت‌ها و فناوری حسابرسی بخش عمومی تحول ایجاد شود. توسعه ارزش‌های اخلاقی، ۷/۶۲ درصد از تغییرات فرهنگ حسابرسی را نشان می‌دهد و این ارزش برای فرهنگ‌سازی حسابرسی بخش عمومی ضروری است و زمینه‌ساز رفتارهای اخلاقی حسابرسی می‌باشد. طراحی و تدوین الگوی اخلاقی در حسابرسی بخش عمومی و استقرار نظام ارزیابی عملکرد اصول اخلاقی با هدف کسب اطمینان از رعایت اخلاق توسط حسابرس‌ها، موجب اعتلای



فرهنگ حسابرسی می‌شود و عملکرد غیراخلاقی را کاهش می‌دهد. ارزش‌های اخلاقی، ۶۹۲ درصد از تغییرات فرهنگ حسابرسی را نشان می‌دهند. مردم کشور و به تبع آن استان ایلام، تابع دین مبین اسلام هستند و فرهنگ حسابرسی بخش عمومی و توسعه ارزش‌های مذهبی ارتباط کامل کننده‌ای با هم دارند. در این راستا، پایبندی حسابرس‌ها به اصول و مبانی دینی (بیان صادقانه، قضاوت عادلانه، درستکاری، رسیدگی با وجدان و غیره)، موجب عتلائی فرهنگ حسابرسی بخش عمومی می‌شود. توسعه ارزش‌های امنیتی، ۶۸۸ درصد از تغییرات فرهنگ حسابرسی را نشان می‌دهد و نقش مؤثری در صیانت و پاسداری از ارزش‌های فرهنگی حسابرسی بخش عمومی دارد و از سایر ارزش‌های فرهنگی در مقابل تهدیدها دفاع و پشتیبانی می‌کند. این ارزش‌ها از طریق حفاظت و پاسداری از ارزش‌های جامعه حسابرسی، جلوگیری از تخریب عقاید حسابرس‌ها، برنامه‌ریزی برای دفع تهاجم‌ها علیه ارزش‌های فرهنگی حسابرسی بخش عمومی و مقابله با تهدیدهای فرهنگی محقق می‌شوند.

نتایج مدل ساختاری - تفسیری حاکی از آن است که ارزش‌های مذهبی مهمترین عامل برای فرهنگ حسابرسی بخش عمومی استان ایلام است که بر سایر عوامل تأثیر (آشکار یا نهان) دارد. ارزش‌های اجتماعی، اخلاقی و امنیتی ارزش یکسان دارند و بر عوامل فردی، اقتصادی و سیاسی حسابرسی بخش عمومی به صورت آشکار یا نهان تأثیر می‌گذارند. ارزش‌های فردی و اقتصادی ارزش یکسان فرهنگی دارند و صرفاً بر ارزش‌های سیاسی به صورت آشکار یا نهان تأثیر می‌گذارند؛ بنابراین در فرهنگ حسابرسی بخش عمومی استان ایلام، عامل مذهبی اهمیت زیاد و عامل سیاسی اهمیت اندک دارد.

بر اساس نتایج تحلیل میک‌مک در فرهنگ‌سازی حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام، اگر عامل ارزش‌های مذهبی تغییر کند بر سایر عوامل فرهنگی تأثیر می‌گذارد و سایر عوامل فرهنگی، توانایی اعمال اثر بر آن را ندارند. عامل ارزش‌های سیاسی، تحت تأثیر تغییرات سایر عوامل فرهنگی است و توانایی ایجاد تغییر در هیچ‌یک از عوامل فرهنگی را ندارد. عوامل فرهنگی (ارزش‌های اخلاقی، اجتماعی، امنیتی، فردی و اقتصادی) اگر تغییر کنند، موجب تغییر یکدیگر می‌شوند، در ارزش‌های سیاسی نیز تغییر ایجاد می‌کنند؛ اما توانایی ایجاد تغییر در هیچ‌یک از ارزش‌های مذهبی را ندارند؛ بنابراین در فرهنگ حسابرسی بخش عمومی استان ایلام، عامل مذهبی بیشترین قدرت و عامل سیاسی کمترین توانایی را دارد و میزان قدرت عوامل اخلاقی، اجتماعی، امنیتی، فردی و اقتصادی یکسان است.

### مقایسه تطبیقی نتایج

پژوهش مرادی و جودکی (۱۴۰۲) به فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی پرداخته و دو عامل فرهنگ سازمانی و حاکمیت شرکتی را از عوامل فرهنگ‌سازی نظارت مالی معرفی کرده است. تفاوت نتایج پژوهش آنان با پژوهش حاضر در این است که آن پژوهش، دو عامل کلی فرهنگ‌سازی را بررسی کرده و به سایر عوامل و مؤلفه‌های مهم و مؤثر توجه ننموده و صرفاً از روش دلفی برای بررسی عوامل و ارائه یافته‌ها استفاده کرده است؛ ولی در این پژوهش، عوامل جامع فرهنگی شناسایی و ارتباط میان آنها کشف و اولویت‌بندی شده



است و در آن از روش‌های دلفی، تحلیل عاملی اکتشافی، میک‌مک و ساختاری - تفسیری استفاده گردیده است تا از صحت نتایج ارائه شده، اطمینان بیشتری کسب شود. مابل و آهسان (۲۰۲۳) در پژوهش خود به مطالعه فرهنگ خلاق محلی و هزینه‌های حسابرسی پرداخته و برخی عوامل فرهنگی محلی را برای نظارت مالی معرفی کرده‌اند. تفاوت نتایج پژوهش آنان با پژوهش حاضر در این است که آنها صرفاً تعداد کمی از عوامل فرهنگ حسابرسی (حسابرسی به معنای عام) را معرفی نموده‌اند؛ ولیکن در این پژوهش با تعداد عوامل بیشتر و غنی‌تری فرهنگ حسابرسی بخش عمومی به صورت اختصاصی بررسی گردیده است.

### پیشنهادها

نتایج پژوهش حاضر از این نظر با اهمیت است که عوامل فرهنگی حسابرسی بخش عمومی را بر اساس شرایط استان ایلام معرفی کرده است. آگاهی از مؤلفه‌ها (شاخص‌های عوامل) و عوامل اصلی فرهنگی، نقشه راه اعتلای فرهنگ‌سازی حسابرسی بخش عمومی را برای مدیران و مسئولان استان ایلام به روشنی ارائه می‌دهد و برای برنامه‌ریزی‌های آتی نتیجه‌بخش است و مطالعه عوامل و ارتباطات آنها برای پژوهشگران و علاقه‌مندان به این حوزه مفید می‌باشد. بر اساس یافته‌های پژوهش به دستگاه‌های اجرایی و نظارتی ذی‌نفع پیشنهاد می‌شود که اقدامات لازم جهت فرهنگ‌سازی حسابرسی بخش عمومی در استان را به صورت کامل و جامع انجام دهند. به پژوهشگران آینده نیز توصیه می‌شود که چالش‌ها و موانع عدم فرهنگ‌سازی حوزه حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام را احصاء نمایند.

### پیوست

مشخصات عمومی و اطلاعات جمعیت‌شناختی خبرگان و متخصصانی که در تعیین روایی و پایایی و ساخت پرسشنامه مشارکت داشتند در جدول زیر ارائه شده است.

جدول 15. مشخصات عمومی خبرگان و متخصصان مشارکت‌کننده در ساخت پرسشنامه

سمت	سابقه کار	مدرك تحصیلی	سمت	سابقه کار	مدرك تحصیلی
استاد رشته حسابداری	۲۴	دکتری تخصصی	معاون دیوان محاسبات کشور	۳۰	کارشناسی ارشد
استاد رشته مدیریت دولتی	۲۳	دکتری تخصصی	مستشار دیوان محاسبات کشور	۲۱	کارشناسی ارشد
استاد رشته اقتصاد	۲۳	دکتری تخصصی	بازرس کل سازمان بازرسی	۲۷	کارشناسی ارشد
دانشیار حقوق خصوصی	۲۷	دکتری تخصصی	مدیر حسابرسی سازمان حسابرسی	۱۷	دانشجوی دکتری
دانشیار حسابداری	۱۸	دکتری تخصصی	بازرس شرکت دولتی	۲۰	دانشجوی دکتری
استادیار حسابداری	۱۵	دکتری تخصصی	حسابرس داخلی سازمان دولتی	۱۶	کارشناسی ارشد



## منابع و مأخذ

- الف) فارسی
- آذر، عادل و عزیزاله معماربانی (۱۳۷۳)، «APA تکنیکی نوین برای تصمیم‌گیری گروهی»، دانش مدیریت، ۲ (۲۷)، صص ۴۲-۲۱.
- آذر، عادل و نعمت حبشی (۱۳۹۶)، «ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران»، دانش حسابرسی، (۱۷) ۶۶، صص ۵-۴۱.
- آذر، عادل، فرهاد خسروانی و رضا جلالی (۱۳۹۲)، «تحقیق در عملیات نرم، رویکردهای ساختاردهی مسئله، تهران: سازمان مدیریت».
- امرایی، حافظ و عادل آذر (۱۴۰۰)، «ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، (۴) ۱۳، صص ۵۳-۸۶.
- باوفا، امیرحسین، الهام چاهخوئی‌نژاد رفسنجان و ابوالفضل باوفا (۱۳۹۹)، «بررسی عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی استان ایلام»، فرهنگ ایلام، (۶۸) ۲۱، صص ۱۵۸-۱۸۷.
- دریانی، عباسعلی و وحید شهبازی (۱۴۰۳)، «ارائه مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۳۱) ۱، صص ۴۵-۶۹.
- رحمانی، علی و افسانه بحیرایی (۱۳۹۸)، «حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، (۳) ۸، صص ۱۸۱-۲۰۴.
- صادقی، ستار (۱۴۰۲)، «بررسی رابطه بین حضور در مسجد و اماکن مذهبی با نگرش مردم نسبت به ارزش‌های اخلاقی در قوم بختیاری (مطالعه موردی: فارس و کوه‌رنگ)»، پژوهش‌نامه بختیاری‌شناسی و اقوام ایرانی، (۲) ۱، صص ۱-۲۳.
- صادقی، مسعود، فروغ حیرانی و اکرم تفتیان (۱۴۰۱)، «تحلیل تماتیک الگوی فرهنگ حسابرسی»، دانش حسابرسی، (۲۲) ۸۶، صص ۱۷۳-۲۱۵.
- عامری سیاهویی، رضا و پونه پاک‌نیا (۱۳۹۶)، «بررسی و تحلیل ارزش‌های اقتصادی، مذهبی، سیاسی، زیبایی و اجتماعی بر مدیریت مد با تکنیک‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره»، مطالعات علوم اجتماعی، (۴) ۳، صص ۲۷-۵۳.
- علی‌احمدی، علیرضا و وحید سعیدنهایی (۱۳۸۶)، «توصیفی جامع از روش‌های تحقیق، تهران: تولید دانش».
- مرادی، مجید و رضا جودکی (۱۴۰۲)، «تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حساب‌سازان»، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، (۱۰) ۳، صص ۷۲-۹۵.
- مهرگان، محمدرضا (۱۳۹۳)، پژوهش عملیاتی پیشرفته، تهران: کتاب‌دانشگاهی».
- مؤمنی، منصور و علی فعال‌قیومی (۱۳۹۱)، «تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، تهران: گنج‌شایان».
- ب) انگلیسی
- Alberti, C., Bedard, G., Bik, O., and Vans, A., (2022), "Audit firm culture: Recent developments and trends in the literature", *European Accounting Review*, (109-59), 1 (31).
- Askeland, G., and Elsa, D., (2022), *Supervision about Culture and Culture in Supervision*, Washington: The Routledge Handbook of Field Work Education in Social Work.
- Assoratgoon, W., and Kantabutra, S., (2023), "Toward a sustainability organizational culture model", *Journal of Cleaner Production*, (136-115), 10 (40).
- Cahya, R., (2021), "Organizational Culture and Its Influence on Auditing Practices: A Case Study in Audit Firms", *Golden Ratio of Auditing Research*, 56-40, (1)1.
- Clintock, C. G., (1978), "Social values: Their definition, measurement and development" *Journal of Research & Development in Education*, 137-121, (1) 12.
- Colliard, J., (2020), "Optimal Supervisory Architecture and Financial Integration in a Banking Union", *Review of Finance*, (161-129), 1 (24).
- Desai, M., (2018), "Exploring Supervisor Responses to Issues of Race, Culture and Ethnicity in Clinical Psychology Supervision, and the Systemic Factors Influencing This", *Review of Finance*, (78-65), 12 (6).
- Granja, J., and Leuz, C., (2024), "The death of a regulator: Strict supervision, bank lending, and business activity", *Journal of Financial Economics*, (191-173), 20 (158).
- Kannan, G., and Aulbur, W., (2004), "Intellect capi-t-a-t-l: measure effectiveness", *Intellectual capital*, (43-38), 5 (3).
- Kennedy, H., (2004), "Enhancing Delphi research: me-t-hods and results", *JAdvNurs Mar*, (45 (5) 809-791).
- Mabel, C., and Ahsan, H., (2023), "Local creative culture and audit fees", *The British Accounting Review*, 61-44, (55)2.
- Mandal, A., and Deshmukh, S., (1994), "Vendor selection using interpretive structural modelling (ISM)", *International Production Management*, (59-52), 14 (6).
- Muhammad, R., and Lanaula, R., (2019), "Challenges of Islamic Supervisory in the Islamic Financial Technology Industry", *Jurnal Ekonomi Islam*, (63-49), 2 (10).
- Panatap, J., (2024), "The Influence of Organizational Culture and the Role of Internal Audit on Fraud Prevention", *Dinasti International Journal of Economics, Finance & Accounting*, 119-98, (6)4.
- Shore, C., and Wright, S., (2024), "Audit culture: How indicators and rankings are reshaping the world",



London: Pluto Press.

- Vernon, P. E., & Allport, G. W., (1931), "A test for personal values", *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, 248-231, (3) 26.

- Yudanto, Y., and Yuspin, W., (2022), "Bank Financial Institutions in Indonesia and Their Supervision", *Proceeding International*, (125-101, 3) 18.

منابع و مأخذ

