

فرهنگ سازمانی حسابرسی

امیر نجاتی *

مقدمه

سالهاست که محققان و صاحبانظران در پی شناخت دلایل موفقیت و شکست منسجم‌ترین شکل اجتماعات بشری یعنی سازمان‌ها هستند. نتایج مطالعات محققانی چون ادگار شاین، وارن بنیس، پیترز و واترمن بر توجه به عامل فرهنگ سازمانی در این زمینه دلالت دارد. توجه به ابعاد فرهنگی، در سطح فردی و چه در سطح سازمانی، اهمیت ویژه دارد (علیپور، ۱۳۸۷). ابتدای دهه هشتاد، شاهد فزونی آثاری در عرصه پیشینه مباحث مدیریتی بود که بر اهمیت فرهنگ سازمانی به عنوان یکی از عوامل مؤثر در رشد شتابان صنعت و بازرگانی، تأکید می‌کردند. نکته اساسی در آثار منتشرشده در این مقطع زمانی آن بود

که فرهنگ سازمانی در قالب مجموعه‌ای از باورها و ارزش‌های مشترک بر نحوه اندیشیدن و رفتار اعضای سازمان اثر می‌گذارد و می‌تواند سرچشمه حرکت و پویایی یا مانعی در راه پیشرفت بشمار آید (پیترز و واترمن، ۱۹۸۲، دیل و کندی، ۱۹۸۲).

تا دو دهه قبل به سازمان‌ها، به عنوان ابزارهای عقلایی برای ایجاد هماهنگی و کنترل افراد برای اهداف نگرینسته می‌شود. نگاهی ژرف‌تر بر تاریخ سازمانی این واقعیت را روشن می‌کند که فرهنگ سازمانی موضوعی است که به تازگی در دانش مدیریت و در قلمرو رفتار سازمانی راه یافته است. به دنبال نظریات و تحقیقات جدید در مدیریت، فرهنگ سازمانی دارای

اهمیت روزافزونی شده و مباحث اصلی و کانونی مدیریت را تشکیل داده است. جمعیت‌شناسان، جامعه‌شناسان و اخیراً روان‌شناسان و حتی اقتصاددانان، توجه خاصی به این مبحث نو و مهم در مدیریت مبذول داشته و در شناسایی نقش و اهمیت آن نظریه‌ها و تحقیقات زیادی را به وجود آورده و در حل مسائل و مشکلات مدیریت به کار گرفته‌اند. با بررسی که توسط گروهی از اندیشمندان علم مدیریت به عمل آمده فرهنگ سازمانی به عنوان یکی از مؤثرترین عوامل پیشرفت و سازمان‌ها شناخته شده است. به طوریکه بسیاری از پژوهشگران معتقدند که یکی از دلایل موفقیت ژاپن در صنعت مدیریت توجه آنها به فرهنگ سازمانی است. مورگان^۱ (۱۹۹۷) معتقد

است از هنگام تبدیل کشور ژاپن به عنوان غول اقتصادی صنعتی، علاقه به موضوع فرهنگ در حوزه های دانشگاهی رشد کرد. فرهنگ متمایز شرکت های ژاپنی به خصوص در مقایسه با فرهنگ موجود شرکت های آمریکایی، دلیل عمده ای برای این موفقیت بود (مورگان، ۱۹۹۷). پژوهشگران در بررسی این تفاوت های فرهنگی، به این نتیجه رسیدند که فرهنگ ملی برای تبیین تفاوت ها کافی نیست و باید به مطالعات خاص سازمانی نیز روی آورد تا به کمک آن تفاوت های میان سازمان های موجود جامعه، به خصوص در ارتباط با سطح های مختلف اثربخشی توضیح داده شوند (شاین، ۱۹۹۲).

از این رو، برای توسعه حرفه حسابرسی، باید فرهنگ متناسب با این رویکرد را در جامعه حسابرسی شناخت و تقویت کرد. هدف و سوال اصلی این مقاله، بیان نتایج تحقیقی است که به شناسایی فرهنگ سازمانی حاکم بر حرفه حسابرسی در ایران می پردازد.

فرهنگ سازمانی

عوامل مختلفی در ایجاد فرهنگ سازمان نقش دارند:

- باورها، ارزش ها و فرضیات مؤسسان و بنیانگذاران: باید گفت که مؤسسان یا بنیانگذاران سازمان در ایجاد فرهنگ اولیه

آن نقش اساسی و حیاتی دارند. مؤسسان سازمان در پی یافتن هویت و موجودیت سازمانی هستند که تأسیس و اینکه سازمان آنها باید به دنبال چه اهدافی باشند و به چه نحوی باید حرکت کنند. اعتقادات اولیه مؤسسان سازمان می تواند منبع و سرچشمه اصلی فرهنگ باشد. به عنوان نمونه تنوع پوشش لباس کارمندان و خط مشی های سازمانی می تواند از این نمونه باشد (اکبری، ۱۳۸۹).

- تجارب آموخته شده توسط اعضای گروه ها به عنوان اجزای سازمان در طول زمان: سازمان ها به طور یقین تصادفی یا یکباره شکل نمی گیرند، بلکه از یک طرف، هدف گرا و مقاصد خاصی دارند و از سوی دیگر، عده ای به خاطر دستیابی به آرمان هایی، سازمان را شکل می دهند که به تنهایی قادر به دستیابی به آنها نیستند تا از طریق ایجاد هماهنگی گروهی به هدف خود برسند (کونتز و همکاران، ۱۳۹۵).

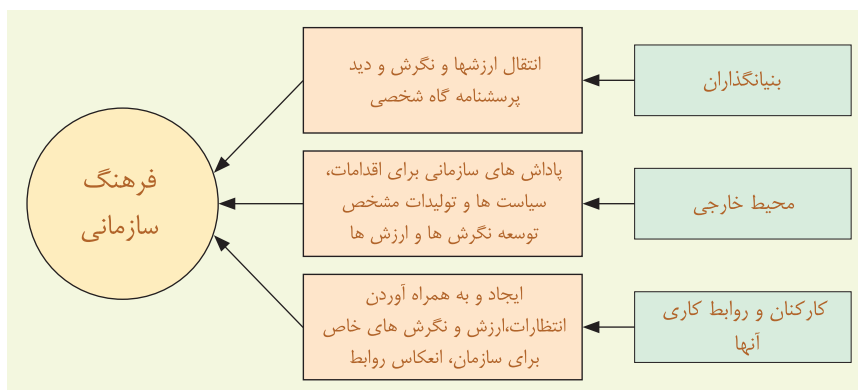
- باورها، ارزش ها و فرضیات جدید که توسط اعضا و رهبران جدید وارد سازمان می شوند: افرادی که برای کار در سازمان و فعالیت برای اهداف از پیش تعیین شده سازمان انتخاب می شوند باید در خور سازمان باشند. افرادی که در خور سازمان نبوده و فرهنگ اولیه سازمان را

نپذیرند، اگر در پست های مدیریت بالای سازمان قرار گیرند می توانند فرهنگ سازمان را تغییر داده و جزء ریشه و منابع فرهنگ جاری سازمان قرار گیرند به همین خاطر است که بیشتر سازمان ها دوست دارند که مدیران را از میان اعضای خود انتخاب کنند (اکبری، ۱۳۸۹).

- محیط: در بسیاری از اوقات، مهمترین عوامل تعیین کننده در فرهنگ سازمانی محیط پیرامون آن سازمان است. محیط تعریف کننده سیاست سازمان و نحوه دستیابی به آن است و بطور غیر مستقیم در شکل دادن فرهنگ سازمان نقش به سزایی دارد. سازمان هایی که نتوانند خود را به محیط پیرامون سازمان همسو نکنند، هرگز به سوی موفقیت حرکت نخواهند کرد و سرانجام از بین می روند (اکبری، ۱۳۸۹).

اگرچه هر یک از این راه کارها و ابزارها، نقش حیاتی در شکل گیری فرهنگ سازمانی ایفا می کنند اما بنیانگذاران سازمان مهمترین تأثیر را دارند. آنها نه تنها تعیین کننده آرمان اصلی و زمینه محیطی برای فعالیت گروه جدید هستند، بلکه با انتخاب اعضای گروه، نحوه پاسخگویی به محیط و انجام گروه را نیز تعیین می کنند (سعادت، ۱۳۹۰). بطور خلاصه مهمترین عوامل مؤثر بر شکل گیری فرهنگ سازمان را می توان در نمایه شماره ۱ مشاهده کرد.

نمایه شماره ۱- منابع فرهنگ سازمان منبع: بارون و گرینبرگ (۲۰۰۰)



نمایه شماره ۲ - تطابق ارزش‌های فرهنگی هافستد با شاخص‌های تعیین فرهنگی سازمان

ارزش‌های فرهنگی هافستد	شاخص‌های تعیین فرهنگ سازمانی
فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی	تأکید بر منافع فردی است یا جمعی
فاصله قدرت	تأکید بر وظایف یا رضایت افراد
اجتناب از عدم اطمینان	کنترل زیاد یا کم در سازمان و ریسک‌پذیری

دارند یا به رعایت مقررات و حضور و غیاب و سایر وسائل و روش‌هایی که به منظور تحقق اهداف ایجاد شده است.

• **وجود نگرش سیستمی:** اینکه این رابطه سازمان با محیط خارج مورد تأکید است یا نه (اکبری، ۱۳۸۹).

با نگاهی به ابعاد فرهنگی شناسایی شده توسط هافستد، ملاحظه می‌شود که تقریباً موارد فوق را پوشش می‌دهد. نمایه شماره ۲، این موضوع را نشان می‌دهد.

دلیل دوم: نگرانی‌ها و ابهام‌هایی در مورد اعتبار نظریه پیشنهادی هافستد در جوامع مختلف بخصوص کشورهای اسلامی وجود دارد (علی رضائیان ۱۹۹۳ و بیدون و ویلت ۱۹۹۵) و مقاله‌های انتقادی نیز در این باره نوشته شده است (برندن مک سویینی ۲۰۰۰) و برخی نیز نظریه‌های ارائه شده از سوی دیگر محققان را بهتر از نظریه هافستد می‌دانند (بسکرویل ۲۰۰۱)، با این همه هافستد خود معتقد است که هر چند

افراد سازمان به چه میزان تحت مراقبت و نظارت هستند و رفتار آنها چقدر تحت کنترل مقررات و آیین‌نامه‌های اداری است.

• **هماهنگی واحدهای مختلف سازمان:**

اینکه به چه میزان واحدهای مختلف سازمان به مأموریت و هدف‌های خود در مقابل مأموریت و هدف سازمان توجه دارند.

• **ریسک‌پذیری:** اینکه میزان گرایش کارکنان سازمان به پذیرفتن خطر و خلاقیت و نوآوری چقدر است.

• **معیارهای پاداش:** اینکه آیا پاداش در مقابل عملکرد مطلوب پرداخت می‌شود یا در برابر معیارهای دیگر مثل ارشدیت، وفاداری.

• **میزان تحمل تعارض و اختلاف:** توان تحمل اختلاف سلیقه‌ها و انتقادپذیری.

• **تأکید بر هدف یا وسیله:** اینکه مدیریت یا افراد سازمان بیشتر به تحقق اهداف توجه

در این پژوهش، با توجه به دلایل زیر، مدل هافستد، به عنوان مدل نظری پژوهش انتخاب شده است.

دلیل اول: برای شناخت فرهنگ سازمانی در سازمان، طبیعی است که باید معیارها و شاخص‌هایی در دست داشته باشد. شاخص‌های عمده زیر می‌تواند فرهنگ سازمان را مشخص کند:

• **هویت عضویتی:** اینکه آیا شخص هویت خود را بیشتر به شغل خود نسبت می‌دهد، یا به سازمان خود.

• **تأکید بر منافع فردی یا جمعی:** اینکه آیا شخص بیشتر به منافع خود توجه دارد یا به منافع سازمان و جمعی که با آنها همکاری می‌کند.

• **تأکید بر وظایف یا رضایت افراد:** اینکه آیا شخص تصمیمات خود را بیشتر به وظایف معطوف می‌کند یا به افراد سازمان.

• **کنترل زیاد یا کم در سازمان:** اینکه





این ابعاد فرهنگی با توجه به مقیاس‌های ارزشی موجود در بین کارکنان شرکت ای بی ام استخراج شده‌اند، لیکن پژوهش‌های صورت گرفته توسط محققان دیگر به روش‌های مختلف و با استفاده از مآخذهای متفاوت (دانش آموزان، نمونه‌های تصادفی از مردم کشورهای مختلف و...)، نیز به ابعادی مشابه و نزدیک به همین ابعاد دست یافته‌اند. بنابراین شواهد محکمی مبنی بر جهان‌شمول بودن این ابعاد وجود دارد. برای اطمینان از صحت ادعای پیشگفته، در این تحقیق، مدل دیگر تیونر و ترامپنر (۱۹۹۳)، در رابطه با ابعاد ارزش‌های فرهنگی بررسی شده است. تیونر و ترامپنر (۱۹۹۳) تحقیقی مشابه با تحقیق هافستد را در ۱۲ کشور جهان انجام داده‌اند. البته تأکید اصلی تحقیق آنها بر ارزش‌های زیربنایی فرهنگی در ۷ کشور آمریکا، انگلستان، سوئد، هلند، آلمان، فرانسه و ژاپن بوده است. براساس این تحقیق، ارزش فرهنگی شامل عام‌گرایی در مقابل خاص‌گرایی، تجزیه در مقابل تجمع، فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی، برابری در مقابل سلسله‌مراتب طبقاتی، توالی زمان در مقابل تقارن زمانی، توجه به وضعیت اکتسابی در مقابل توجه به وضعیت انتسابی افراد و درون‌مدار در مقابل برون‌مدار را برای جوامع سرمایه‌داری معرفی کردند. مقایسه مدل هافستد و مدل تیونر و ترامپنر مشهود است که پنج بعد ارزشی مطرح شده توسط هافستد و هفت بعد ارزشی بیان شده توسط تیونر و ترامپنر دارای ماهیتی یکسان بوده و بر هم منطبق‌اند. نجاتی و همکاران (۱۳۹۲)، در ارتباط با نگرانی‌های موجود در استفاده از مدل و پرسشنامه هافستد در کشورهای اسلامی، با توجه به بررسی ساختار عاملی و پایایی پرسشنامه ارزش‌های فرهنگی سازمان در جامعه ایرانی دریافتند که به جز بعد پویایی کنفوسیونی (یک بعد غیر غربی)، چهار بعد دیگر با فرهنگ ایرانی همخوانی

و محاسبه‌ی نظیر تحقیق گری است. از این رو، مدل هافستد به عنوان مدل نظری پژوهش انتخاب شده است. هافستد در اواخر دهه ۶۰ (در سالهای ۱۹۶۷-۱۹۷۱ و ۱۹۷۳-۱۹۷۱) با هدف اثبات نقش و تأثیر تفاوت‌های فرهنگی بر مدیریت صورت گرفت. در این تحقیق، از ۱۱۶۰۰۰ نفر کارکنان شرکت ای.بی.ام در ۵۰ کشور مختلف دنیا نظرسنجی شد. هافستد طی این سالها تحقیقاتی علمی با عنوان دستورده فرهنگ‌ها، فرهنگ را در ابعاد زیر مشخص نموده است:

۱- فاصله قدرت: هافستد "فاصله قدرت" را به میزان پذیرش و قبول نابرابری‌های نهادها و سازمان‌های درون جامعه توسط افراد عادی (فاقد قدرت) تعریف می‌کند. در سازمان‌هایی با فاصله قدرت پایین، نبود تمرکز، سلسله‌مراتب سازمانی، پذیرش زیردستان به عنوان مشاور و در سازمان‌هایی با فاصله قدرت بالا،

و مطابقت دارد. بنابراین با استناد به نتایج این تحقیق، بعد پنجم هافستد در بررسی تحقیق حاضر مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.

دلیل سوم: انتقاد به مدل و نتایج هافستد، منسوخ شدن این مدل می‌باشد. (دورفمن و همکاران، ۲۰۰۴). اما اکثریت قریب به اتفاق پژوهش‌های فرهنگ در مدیریت و کسب و کار بین‌المللی بر اساس این مدل و نتایج می‌باشد (توسی و همکاران، ۲۰۰۴؛ وک و همکاران، ۲۰۰۶؛ هان و همکاران، ۲۰۱۰). گفتنی است که چهار سال بعد از تحقیق اولیه، بار دیگر تحقیقی با کیفیت اولیه انجام گرفت و نتایجی را تأیید کرد که پیش از آن بدست آمده بود (پاو و همکسون، ۱۳۷۴). همچنین مطالعات اخیر انجام شده بر روی فرهنگ (هوس و همکاران ۲۰۰۴) به طور کلی مطابق با یافته‌های هافستد می‌باشد (کیم و گری ۲۰۰۹) (گری، ۲۰۱۳).

دلیل چهارم: استفاده از مدل هافستد در بسیاری از تحقیقات حسابداری

تمرکز و سلسله مراتب بلند وجود دارد. سه مفهومی که ترکیب شاخص فاصله قدرت را به وجود می‌آورند عبارتند از سؤالات (۱) ترس افراد، (۲) استبدادی (رئیس نشان‌دهنده درک و تصور پاسخگویان از محیط کار روزانه شان می‌باشند) و (۳) آن چیزی است که پاسخگویان به عنوان ترجیحات بر آن تأکید می‌کنند یا اینکه آنها دوست دارند محیط کار آنان به چه شکلی باشد. در حقیقت این سه سؤال بخشی از یک خوشه مشابه هستند که نشان می‌دهند میان تصورات واقعی فرد و تمایلات واقعی وی در هر کشوری ارتباط نزدیکی وجود دارد. در کشورهای که کارکنان خیلی نمی‌ترسند و رؤسا از سبک استبدادی یا پدرمآبانه استفاده نمی‌کنند، کارکنان تمایل به سبک مشاوره‌ای در تصمیم‌گیری را از خود نشان می‌دهند و رئیس کسی است که با زیردستان قبل از رسیدن به تصمیم مشورت می‌نماید. در طرف مقابل، در کشورهایی که کارکنان غالباً از مخالفت با رؤسای خود می‌ترسند و رؤسا نیز سبک استبدادی یا پدرمآبانه دارند کارکنان مشاغل مشابه تمایل کمتری به مشاوره با رئیس خود دارند. در عوض تعداد زیادی از آنها تمایل به داشتن رئیس با سبک استبدادی یا پدرمآبانه از خود نشان می‌دهند اما برخی به سمت دیگر تغییر جهت می‌دهند؛ به عنوان نمونه رئیسی را ترجیح می‌دهند که با رأی اکثریت مدیریت کند، به این معنی که وی در کل خودش تصمیم نگیرد. در عمل، در اغلب سازمان‌ها رسیدن به رأی اکثریت دشوار می‌باشد و تعداد اندکی از افراد در عمل می‌بینند که رئیس آنها به این سبک عمل می‌نماید (رؤسایی که ادعای انجام چنین کاری را داشتند اغلب متهم به دستکاری و فریب می‌شوند).

در سازمان‌هایی با فاصله قدرت پایین، زیردستان وابستگی کمی به رؤسا و تمایل به مشورت دارند به این معنا، وابستگی بین رئیس و مرئوس، وابستگی درونی می‌باشد و فاصله احساسی بین آنها نسبتاً پایین است. زیردستان دیدگاهی کاملاً واضح و متقابل با رؤسای خود دارند. در سازمان‌های با فاصله قدرت بالا، زیردستان به طور قابل ملاحظه‌ای به رؤسای خود متکی هستند. زیردستان به این وابستگی با تمایل پاسخ داده (به شکل رئیس استبدادی یا پدرمآب) و یا اینکه به کلی آن را رد می‌کنند که از نظر روان‌شناختی به وابستگی متقابل یعنی وابستگی با نشانه منفی شناخته شده است. بنابراین سازمان‌های با فاصله قدرت بالا، الگویی از دو قطبی شدن بین وابستگی و وابستگی متقابل را نشان می‌دهند. در این موارد احساسی بین زیردستان و رؤسای آنان عمیق است. زیردستان تمایلی به نزدیک شدن ندارند و مستقیماً در تضاد با رؤسای خویش قرار می‌گیرند.

۲- اجتناب از عدم اطمینان: از دید هافستد، اجتناب از عدم اطمینان (ابهام‌گریزی) به میزان نگرانی اعضای جامعه یا سازمان از وضعیت و موقعیت ناشناخته و نامطمئن اطلاق می‌شود که در آن احساس نگرانی و تهدید می‌کنند و سعی در اجتناب از آن دارند. مفهوم ابهام‌گریزی هافستد با شفافیت نقطه مقابل ابهام و تردید است. در جوامع و سازمان‌هایی که شفافیت کم و محدود و ابهام و تردید بالاست، انبوهی از قوانین و مقررات دست و پاگیر و گهگاه متناقض وجود دارد. در این جوامع و سازمان‌ها، عوامل مؤثر شفافیت و پاسخگویی، از جمله قوانین شفاف وجود ندارد و در مقابل به

دلیل وجود قوانین و رویه‌های متفاوت و گوناگون، فاقد نظام اداری صحیح و کارآمد هستند. در مقابل ساختارهای شفاف و با ابهام و تردید پایین، وضعیت مطلوبتری دارند. در واقع در این جوامع و سازمان‌ها، قوانین و مقررات رویه‌ها، دارای شفافیت بیشتری بوده و حدود مسئولیت‌ها و اختیارات روشن است، پس دارای نظام اداری صحیح و کارآمدتری هستند (تقوی، ۱۳۸۶).

۳- فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی: اقلیت اندکی از مردم دنیای ما در جوامعی زندگی می‌کنند که منافع فرد را بر منافع گروه مقدم می‌دارند، جوامعی که آن را فردگرا می‌نامیم. فردگرایی در جوامعی وجود دارد که روابط بین افراد بسیار سست باشد: از هر فرد انتظار می‌رود صرفاً به فکر خود و خانواده خود باشد. در طرف مقابل، جمع‌گرایی در جوامعی وجود دارد که افراد پس از تولد، به گروه‌های قوی و منسجمی وابسته هستند که در تمام طول زندگی در عوض حفظ وفاداری از طرف آن گروه‌ها حمایت می‌شوند (دارابی، ۱۳۸۹). در جوامع فردگرا، مردم به فکر خود و منافع خود هستند و خود را مستقل و بی‌نیاز از گروه می‌دانند. منافع فردی، مهمتر و قوی‌ترین انگیزه است. در جوامع گروه‌گرا، هویت هر فرد براساس رابطه او با دیگران، عضویت او در گروه و تلاش او برای معاشرت و همکاری با دیگران تعیین و مشخص می‌شود.

از افراد استخدام شده در فرهنگ فردگرا انتظار می‌رود بر طبق علاقه خود عمل کنند و کار باید به شکلی سازماندهی شود که با منافع شخصی و منافع کارفرما سازگار باشد. کارگران به عنوان انسان‌های اقتصادی در نظر گرفته می‌شوند یا به عنوان افرادی با ترکیبی از نیازهای اقتصادی و روانی، اما در هر صورت افرادی هستند که نیازهای خاص خود را دارند. در فرهنگ جمع‌گرا، کارفرما هرگز نفر

جدول شماره ۱: آماره‌های توصیفی تحقیق

محل اشتغال	آماره	فاصله قدرت	اجتناب از عدم اطمینان	فردگرایی و جمع‌گرایی	مرد منشی و زن منشی
سازمان حسابرسی	میانگین	۹۵۸۳/۲	۱۲۹۴/۴	۸۲۶۵/۳	۱۵۶۹/۳
	انحراف معیار	۵۵۹۳۹/۰	۴۴۰۸۵/۰	۵۳۴۱۰/۰	۶۷۴۷۰/۰
	تعداد نمونه	۳۱۲	۳۱۲	۳۱۲	۳۱۲
مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران	میانگین	۸۴۳۸/۲	۲۷۵۰/۴	۸۵۷۵/۳	۴۵۹۷/۳
	انحراف معیار	۵۶۳۳۸/۰	۴۶۵۹۳/۰	۶۰۸۱۳/۰	۶۳۸۸۳/۰
	تعداد نمونه	۳۶۸	۳۶۸	۳۶۸	۳۶۸
جمع	میانگین	۸۹۶۴/۲	۲۰۸۱/۴	۸۴۳۲/۳	۳۲۰۶/۳
	انحراف معیار	۵۶۲۵۷/۰	۴۵۸۸۵/۰	۵۷۳۵۹/۰	۶۷۰۶۳/۰
	تعداد نمونه	۶۸۰	۶۸۰	۶۸۰	۶۸۰

جامعه چینی نشان می‌دهند. هافستد این بعد فرهنگی شرقی را به عنوان پنجمین بعد فرهنگی مرتبط با کار در کتاب خود، "فرهنگ‌ها و سازمان‌ها: نرم-افزار ذهن" به کار گرفته است. هافستد این بعد فرهنگی را به جهت‌گیری کوتاه‌مدت - بلندمدت تغییر نام داد. این بعد بیانگر درجه‌ای است که جامعه به جای داشتن دیدگاهی مقطعی و کوتاه‌مدت، دارای دیدگاهی عملگرا و مبتنی بر آینده است (مویج و هافستد، ۲۰۰۲)

بررسی پرسشنامه‌های کارکنان شرکت ای.بی.ام، پاسخ‌هایی که متوجه "درآمد بیشتر"، "شناخته شدن توسط دیگران"، "پیشرفت" و "هماورد طلبی" مربوط می‌شد به عنوان مشخصه‌های بعد مردانگی تلقی می‌شود. در مقابل قطب زنانگی به پاسخ‌هایی مربوط می‌شود که متوجه "رابطه خوب با مدیر"، "بهبود شرایط زندگی" و "امنیت کارکنان" هستند. (سلطان محمدی، ۱۳۸۱)

۵- گرایش‌های بلندمدت و کوتاه‌مدت:

هافستد علاوه بر چهاربعد فرهنگی بعد پنجمی را نیز به نام پویایی کار کنفیسوسی مطرح کرده است. او در پژوهشی مبنی بر ارزش‌های فرهنگی و سنتی چین، این بعد فرهنگی غیرغربی را تعریف می‌کند. بعد جدید فرهنگی عبارت از چهار مورد: (۱) ارتباطات سفارشی، (۲) صرفه جویی، (۳) مقاومت و (۴) احساس شرم کردن بود. این چهار بعد ارزش‌های کنفیسوسی را در

مستقل را استخدام نمی‌کند بلکه فردی متعلق به گروه را استخدام می‌کند. فرد استخدام شده بر اساس منفعت گروه‌اش عمل می‌کند که ممکن است با منفعت خود او منطبق بوده و یا اینکه انطباق نداشته باشد. تحت الشعاع قرار دادن منافع خود بر اساس منافع گروه‌ها، انتظارات طبیعی چنین جامعه‌ای می‌باشد اغلب درآمدها باید بین بستگان تقسیم شود. در فرآیند استخدامی در جامعه جمع‌گرا، همیشه متعلق بودن به گروه، لحاظ می‌گردد.

۴- مردمنشی در مقابل زن‌منشی:

هافستد اصطلاحات مردمنشی و زن منشی را معادل مرد یا زن بودن در نظر نمی‌گیرد، بلکه آنها را تعبیری نسبی می‌داند. مرد می‌تواند به صورتی زن‌گونه رفتار کند و زن به صورتی مردگونه. فرض این است که مردان در مجموع جسورتر، اهل رقابت‌تر و سرسخت‌تر هستند و زنان بیشتر به مسائل احساسی در محیط کار توجه می‌کنند. در

جامعه آماری و روش پژوهش

جامعه آماری در این پژوهش، کلیه حسابرسان شاغل (از تمام رده‌های حسابرسی) در مؤسسات حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی می‌باشد. انتخاب تمام رده‌های حسابرسی برای این پژوهش به دو دلیل است: اولاً اینکه رده‌های پایین حسابرسی (تا سطح حسابرسان ارشد) از آنجایی که جز لایه‌های پایینی مؤسسات

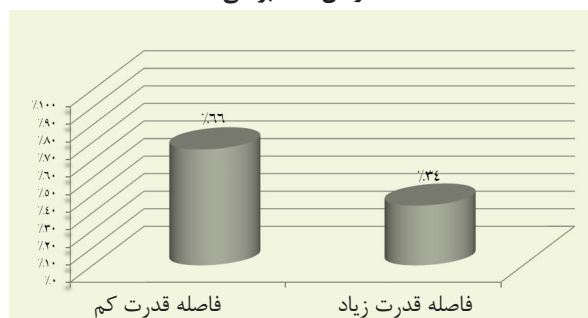
جدول شماره ۲: درصد فراوانی ارزش‌های فرهنگی سازمان

محل اشتغال	فاصله قدرت		اجتناب از عدم اطمینان		فردگرایی در برابر جمع‌گرایی		زن‌منشی در مقابل مردمنشی	
	کم	زیاد	پایین	بالا	فردگرایی	جمع‌گرایی	زن منشی	مردمنشی
سازمان حسابرسی	۶۶ %	۳۴ %	۲ %	۹۸ %	۷ %	۹۳ %	۴۸ %	۵۲ %
مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران	۷۲ %	۲۸ %	۱ %	۹۹ %	۱۱ %	۸۹ %	۲۶ %	۷۴ %

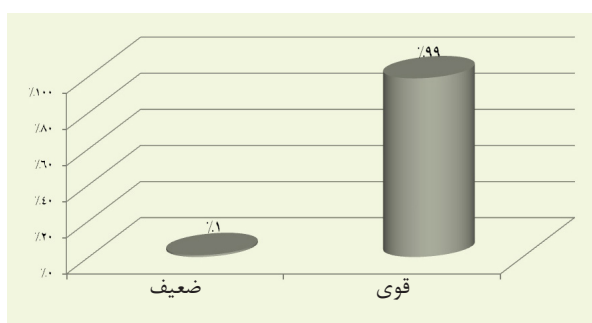
نمودار ۲- درصد فراوانی فاصله قدرت
مؤسسات بخش خصوصی



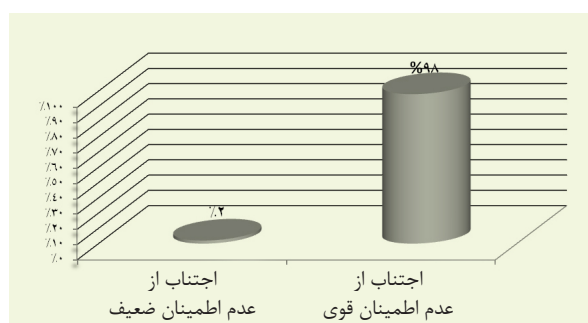
نمودار ۱- درصد فراوانی فاصله قدرت
سازمان حسابرسی



نمودار ۴- درصد فراوانی اجتناب از عدم اطمینان
مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی



نمودار ۳- درصد فراوانی اجتناب از عدم اطمینان
سازمان حسابرسی



شده است لذا پرسشنامه در بین تعدادی از شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران سازمان حسابرسی، خبرگان و متخصصان حرفه حسابرسی توزیع شد و پس از اطمینان از نتایج بدست آمده، پرسشنامه در جامعه آماری مورد نظر توزیع شد. هدف از سنجش پایایی پرسشنامه این است که در زمانها و مکانهای مختلف قابلیت کاربرد داشته باشد، در واقع تحقیقی پایاست که ابزار اندازه گیری آن معتبر باشد و چنانچه تحقیق توسط فرد دیگر یا همان محقق در زمانهای دیگر انجام شود به همان نتیجه مشابه دست یابد. برای تعیین و محاسبه ضریب پایایی، فنونهای متعددی مانند تکرار آزمون (باز آزمایی)، روش معادل سازی (موازی و همتا)، روش تصنیف (دونیم کردن پرسشنامه و محاسبه همبستگی نمرات دو دسته) و... وجود دارد که معروفترین آنها

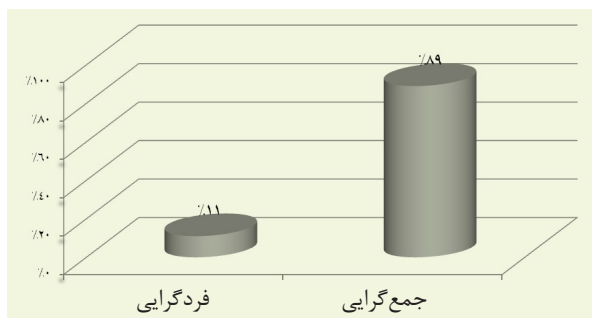
کدام به عنوان خوشه در نظر گرفته شد. در نمونه گیری سعی بر آن شده که تعداد و رتبه بندی مؤسسات حسابرسی مد نظر قرار گیرد. تعداد نمونه دریافتی 680 مورد و قلمرو زمانی پژوهش نیز سال 1393 می باشد. به منظور جمع آوری اطلاعات مورد نظر و سنجش ارزش های فرهنگ سازمانی از پرسشنامه هافستد استفاده شده است. قبل از بکارگیری پرسشنامه لازم است نسبت به روا بودن و پایایی آن اطمینان نسبی پیدا شود. مقصود از روایی آن است که وسیله اندازه گیری بتواند خصیصه و ویژگی مورد نظر را اندازه بگیرد. در آزمون روایی، هدف آن است که به مشکلات و ابهام های احتمالی موجود در عبارت بندی سؤالا و ساختار پرسشنامه و مواردی از این قبیل پی برد. برای اطمینان از روایی تحقیق از روش اعتبار صوری استفاده

می باشند، لذا برای شناخت بهتر فرهنگ سازمانی مطالعه سطوح عمیق تر و پایین تر سازمان ضروری است، ثانیاً از آنجایی که رده های بالا (از حسابرس ارشد به بالا) حداقل سه سال تجربه حسابرسی دارند، رفتار و نگرش هایی تثبیت شده اند و با نوع مدیریت و فرهنگ مؤسسه حسابرسی شاغل در آن آشنایی کامل دارند. بدیهی است اگر جامعه مورد نظر بزرگ و حجم و تعداد افراد آن نامحدود باشد مطالعه کل جامعه مشکل است بنابراین برای سهولت و صرفه جویی در وقت، انرژی و بودجه می توان از روش نمونه گیری استفاده کرد و نتایج را به جامعه تعمیم داد. روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی است. بدین منظور دو جامعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هر

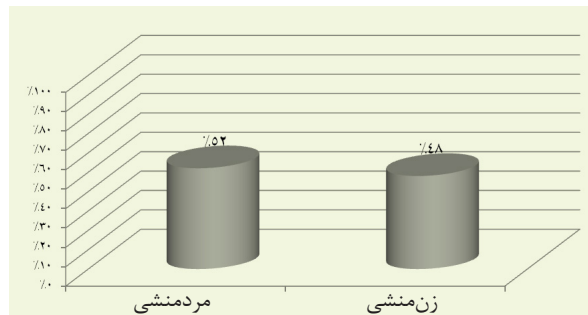
نمودار ۵- درصد فراوانی فردگرایی و جمع گرایی سازمان حسابرسی



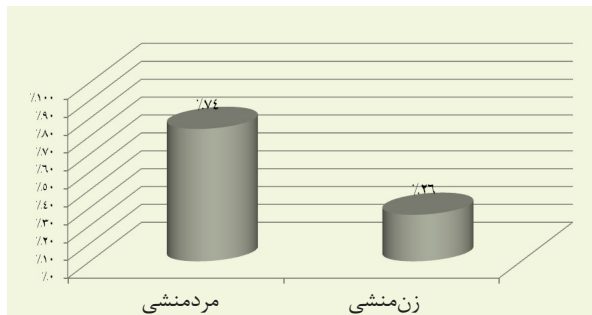
نمودار ۶- درصد فراوانی فردگرایی و جمع گرایی موسسات حسابرسی بخش خصوصی



نمودار ۷- درصد فراوانی مردمنشی و زن منشی سازمان حسابرسی



نمودار ۸- درصد فراوانی مردمنشی و زن منشی موسسات حسابرسی بخش خصوصی



ضریب آلفای کرونباخ است. ضریب آلفای کرونباخ بین ۰ و ۱ می باشد که ضریب صفر فاقد پایایی و ضریب ۱ کاملاً پایاست و هر چه به ۱ نزدیکتر باشد از پایایی بیشتری برخوردار است (سرمد و همکاران، ۱۳۷۶). بدین ترتیب ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه ارزش های فرهنگی محاسبه و برابر ۷۱ درصد می باشد. بنابراین پرسش نامه از پایایی لازم برخوردار است.

نتایج تحقیق آمار توصیفی

جدول شماره ۱، آمار توصیفی ارزش های فرهنگی سازمان را به تفکیک مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی را نشان می دهد. میانگین

مشخصه های فرهنگی در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی تقریباً نزدیک به هم می باشد.

جدول شماره ۲ بیانگر این است که از مجموع ۶۸۰ نفر جامعه آماری مربوط به حسابرسان بخش دولتی و بخش خصوصی، ابعاد ارزش های فرهنگی به شرح نمودارهای ۱ تا ۸ می باشد.

میزان بعد فاصله قدرت در ۳۴ درصد حسابرسان زیاد و در ۶۶ درصد کم بوده بر این اساس تمایل به فاصله قدرت در حسابرسان بخش دولتی کم می باشد (نمودار ۱) و میزان بعد فاصله قدرت در ۲۸ درصد حسابرسان زیاد و در ۷۲ درصد کم بوده، یعنی فاصله قدرت در حسابرسان بخش خصوصی کم می باشد. (نمودار ۲)

میزان بعد اجتناب از عدم اطمینان در ۹۸ درصد حسابرسان قوی و در ۲ درصد ضعیف بوده، یعنی اجتناب از عدم اطمینان در حسابرسان بخش دولتی قوی یا زیاد می باشد (نمودار ۳) و میزان بعد اجتناب از عدم اطمینان در ۹۹ درصد حسابرسان قوی و در ۱ درصد ضعیف بوده این بدان معناست اجتناب از عدم اطمینان در حسابرسان بخش خصوصی قوی یا زیاد می باشد (نمودار ۴).

۹۳ درصد حسابرسان تمایل به شاخص های جمع گرایی و ۷ درصد تمایل به شاخص های فردگرایی دارند، در نتیجه در این حسابرسان این بخش تمایل بیشتری به جمع گرایی دارند (نمودار ۵) و ۸۹ درصد حسابرسان تمایل به شاخص های

جمع‌گرایی و ۱۱ درصد تمایل به شاخص‌های فردگرایی دارند، در نتیجه، در این حساب‌برسان این بخش تمایل بیشتری به جمع‌گرایی دارند (نمودار ۶).

۴۸ درصد حساب‌برسان تمایل به شاخص‌های زن

منشی و ۵۲ درصد تمایل به شاخص‌های مردگرایی دارند، در نتیجه حساب‌برسان این بخش تمایل بیشتری به مردگرایی دارند (نمودار ۷) و ۲۶ درصد حساب‌برسان تمایل به شاخص‌های زن منشی و ۷۴ درصد تمایل به شاخص‌های مردگرایی دارند، در نتیجه، در این حساب‌برسان این بخش تمایل بیشتری به مردگرایی دارند (نمودار شماره ۸).

۵- بحث و نتیجه‌گیری

سازمان یا گروه و جامعه‌ای با اجتناب از عدم اطمینان بالا، سازمان یا گروهی است که در آن نظم، انسجام، ثبات رویه، قوانین و رویه‌های جدید و دستورالعمل‌های مشخص برای کاهش ریسک و عدم اطمینان‌ها وجود دارد و در انجام امور بر آنها تأکید می‌شود. در چنین سازمان‌هایی به تنوع افکار و آزادی در رفتار اهمیت داده نمی‌شود. حرفه حسابرسی نیز این‌گونه است. حرفه حسابرسی، اساساً برای کاهش ریسک‌های مرتبط به کار حسابرسی، دستورالعمل‌های مدون و مشخصی دارد و محدوده‌های رفتاری حساب‌برسان را مشخص می‌کند. بنابراین با افزایش اجتناب از عدم اطمینان، انتظار بر آن است که آزادی رفتار حساب‌برسان کاهش یابد. از این رو به مؤسسات حسابرسی ایران پیشنهاد می‌شود تا به منظور افزایش کیفیت و توسعه خدمات حسابرسی، آزادی عمل بیشتری به حساب‌برسان در رسیدگی‌ها از جمله تدوین رهنمودهایی برای کاهش دستورالعمل‌ها

حرفه حسابرسی، برای کاهش ریسک‌های مرتبط به کار حسابرسی، دستورالعمل‌های مشخصی دارد و محدوده‌های رفتاری حساب‌برسان را مشخص می‌کند

و قواعد حسابرسی ارائه نماید. مثلاً برای ارزیابی سطح اهمیت، این اجازه را به حساب‌برس دهد که حساب‌برس با قضاوت خود سطح اهمیت را تشخیص دهد و نه بر اساس فرمول از پیش تعیین شده سطح اهمیت برای حساب‌برس

مشخص شود. همچنین از آنجایی که خدمات حسابرسی بصورت تیمی انجام می‌شود بنابراین حساب‌برسان جمع‌گرا هستند.

افزایش گرایش فرهنگ سازمانی حرفه حسابرسی به سمت اجتناب از عدم اطمینان خیلی زیاد، مردگرایی بالا نشان دهنده غیر منعطف شدن فرهنگ این حرفه است. پیام این تغییرات با وصف اینکه به دلیل کاستی‌های جامعه آماری ممکن است تعمیم‌پذیری آن نیازمند احتیاط بیشتری باشد، توجه بیشتری را از سوی جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سایر نهادها می‌طلبد.

منابع و ماخذ

الف- منابع فارسی

- اکبری، پ، ۱۳۸۹، "نقش فرهنگ در سازمان" مجله کار و جامعه، شماره ۱۲۲، ص ۵۸-۶۹.
- تقوی، علی، ۱۳۸۶، "تأثیر فرهنگ سازمانی بر فساد اداری"، تدبیر، خرداد ۱۳۸۶، شماره ۱۸۱.
- سرمد، زهره، بازگان، عباس، حجازی، الهه، ۱۳۷۶، "کتاب روش‌های تحقیق در علوم رفتاری"، انتشارات نشر آگاه.
- سلطان محمدی، مهدی، "نگاهی به تحقیق پژوهشگر هلندی: فرهنگ ملل و فرهنگ ایران"، مجله تدبیر، شماره ۱۳۰، بهمن ماه ۱۳۸۱.
- سعادت، زهرا، "تبیین تأثیر فرهنگ سازمانی کارآفرینانه بر کارآفرینی دانشجویی در دانشگاه تهران" پژوهشکده کار و تأمین اجتماعی، ۱۳۹۰.
- دارابی، محمد علی، «بررسی رابطه بین فرهنگ و میزان اشتباهات حسابداری کشف‌شده توسط حساب‌برسان»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، ۱۳۸۹.
- نجاتی، وحید، «بررسی ساختار عاملی و پایایی

پرسشنامه ارزش‌های فرهنگی سازمان»، فصلنامه مشاوره شغلی و سازمانی، دوره پنجم، شماره ۱۵، تابستان ۱۳۹۲.
- هافستد، گ، ۱۳۸۶، «فرهنگ و سازمان‌ها، برنامه‌ریزی ذهن»، ترجمه: علی اکبر فرهنگی و همکاران، انتشارات مرکز تحقیقات استراتژیک مجمع تشخیص مصلحت نظام، چاپ اول

ب- منابع انگلیسی

- Gray, J. Tony Kang, Yong Keun Yoo, 2013, "National Culture and Cost of Equity Capital around the World", American Accounting Association.
- Greenberg, J & Baron, R.A (2000) "Behavior in Organizations", Prentice Hall, Inc, 7th Ed.
- Hofstede, G. 1980. Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Hofstede, G., 1987, "the Cultural Context of Accounting in B. E. Cushing, Ed, A Accounting and Culture, Amery "Can Accounting Association, 1-11.124
- Hofstede, G., 1999, "Culture & Organizations, Software of The Mind", Berkshire, England, Mc Grew-Hill.
- Hofstede, G., Van Dusen, C.A., Mueller, C.B., Charles, T.A., 2002, "What Goals to Business Leaders Pursue? A Study in Fifteen Countries", *Journal of International Business Studies*, 33, 785-804.
- Robbins, S.p. (2005) "Essential of organizational behavior", 8th ed - NJ. Pearson on education.
- Schein, E. (1985), "Organizational culture and leadership", San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Walker, K. and B., Johnson, (1996). "A Review and Synthesis of Research on Supplier Concentration, Quality, and Fee Structure in Non-U.S. Markets for Auditor Services". *The International Journal of Accounting*, No.31 (1), pp.1-18.

پی‌نوشت‌ها:

1. Morgan
2. Schein

* کارشناسی ارشد حسابداری