

طراحی و تبیین مدل عملیاتی حسابرسی فرهنگ سازمانی

میترا آفتاب آذری

محقق پسا دکتری مدیریت دانشگاه پیام نور (نویسنده مسئول)
Azari_alavy@yahoo.com

رضا رسولی

استاد و رئیس دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری دانشگاه پیام نور
r.rasouli39@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۴/۱۱ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۴/۲۵

چکیده

امروزه تحول و پیشرفت های سریع تکنولوژی و پیچیده تر شدن ارتباطات نه تنها شیوه سیاست گذاری و کیفیت ارائه خدمات سازمان ها را تغییر داده بلکه رفتار، منش و بطور کلی فرهنگ سازمان ها را نیز تحت تاثیر قرار داده است. در چنین شرایطی سازمان ها علاوه بر ذینفعان باید پاسخگوی آحاد جامعه نیز باشند. در دهه های اخیر رشد روز افزون رفتارهای ناهنجاری مانند؛ اخلاق گریزی، کم کاری، فساد و تقلب در سازمان ها زمینه ساز شکل گیری بحران های اساسی نظیر کاهش اعتماد عمومی، گسترش فقر، تبعیض، سرخوردگی، یأس و ناامیدی و شیوع ناهنجاری های رفتاری در کشور شده است. فرهنگ سازمانی به عنوان یکی از زیرسیستم های مهم در تعامل با سایر زیر سیستم های سازمانی و در عین حال در مرادوات مستمر با فرهنگ جامعه، نقش تعیین کننده ای را در ساماندهی الگوهای رفتاری سازمان و تحقق اهداف راهبردی آن دارد. در همین راستا، شایسته است که فرهنگ سازمانی با نگاه علمی و متناسب با الزامات بومی مورد اهتمام قرار گیرد. بدیهی است که از طریق درک تصویری واقع نگرانه از ماهیت فرهنگ سازمان و به تبع نهادینه کردن ارزش های اخلاقی، می توان بر بسیاری از انحرافات، مسائل و بحران های احتمالی فائق آمد. اما متاسفانه شواهد بسیاری حاکی از این واقعیت است که فرهنگ بیشترین عنصر نادیده گرفته شده در سازمان ها است. هدف اصلی این مقاله طراحی مدل حسابرسی فرهنگ سازمانی برای پیشگیری و مدیریت مخاطرات فرهنگی و رفتاری به منظور ایجاد فرهنگ سازمانی سالم و قوی است.

بدین منظور با بهره گیری از تخصص تعدادی از خبرگان پرسشنامه ای در راستای اهداف پژوهش تنظیم و نمونه ای متشکل از ۴۰ نفر از اساتید و مدیران برجسته که در زمینه فرهنگ مطالعه، تحقیق و تجربه داشته اند در تکمیل آن مشارکت نمودند. روایی آن از طریق روایی محتوایی و سازه و پایایی آن از طریق آزمون پایایی مرکب (CR) مورد تایید قرار گرفت. داده ها با استفاده از نرم افزار اسمارت پی ال اس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و پنج مولفه پیشنهادی موثر بر ایجاد فرهنگ سالم و قوی تایید شد. سپس با مطالعه نظریات، و متون مرتبط با هدف تحقیق و مشورت با اساتید و خبرگان حوزه فرهنگ و با در نظر گرفتن مفروضات، مراحل عملیاتی شدن حسابرسی فرهنگ سازمان در ۹ گام تبیین شد. براساس نتایج این تحقیق مشخص شد با شناسایی و فعال سازی قابلیت های فرهنگی، استقرار خطوط دفاعی چهارگانه و استفاده همزمان از کنترل های نرم و سخت در فرآیندهای عملیاتی، نظارتی و کنترل، ضمن ارتقاء سطح هوشمندی و آمادگی سازمان در شناسایی مخاطرات و اجرای اقدامات پیشگیرانه، می توان بستر لازم برای ایجاد فرهنگ سالم و قوی و نهادینه شدن مولفه های مهم آن شامل؛ اعتماد، جو اخلاقی رأس سازمان، همسوئی، اشتراک مفاهیم و ارزشمندی کارکنان را فراهم نمود.

واژه های کلیدی: حسابرسی فرهنگی، قابلیت های فرهنگی، فرهنگ سالم و قوی، خطوط دفاعی، کنترل های نرم و سخت.

۱- مقدمه

طی دهه های اخیر در ادبیات مدیریت، تعاریف متفاوتی برای فرهنگ سازمانی ارائه شده است. هر یک از این تعاریف زوایای مختلفی از مفهوم فرهنگ سازمانی را نمایان می سازند. در گام نخست از این مقاله برآنیم تا از طریق مروری بر مشهورترین و غنی ترین تعاریف صورت گرفته در سال های اخیر، اهمیت پدیده فرهنگ سازمانی را بیش از پیش مورد توجه قرار دهیم. به گفته هلر^۱ (۲۰۰۹) فرهنگ سازمانی مجموعه ای از باورها و ارزشهای مشترکی است که بر رفتار و اندیشه اعضای سازمان اثر گذاشته و می تواند نقطه شروع حرکت و پویایی و یا مانعی در راه پیشرفت به شمار آید. ادیسون^۲ (۲۰۱۱) فرهنگ سازمان را به عنوان DNA آن سازمان توصیف کرده است. استامف^۳ (۲۰۰۹) مدیر بانک فارگو و^۴ معتقد است فرهنگ دانستن آنچه باید انجام داد و چگونه بدون یک کتاب قانون رفتار نمود، است. لیم و یان^۵ (۲۰۱۷) معتقدند طی سال های اخیر، دنیای کسب و کار رسوایی هایی بسیار بزرگی را به چشم دیده است، این مسائل عمدتاً به سبب ضعف فرهنگ سازمانی رخ می دهند. نمی توان انکار کرد که فرهنگ سازمانی نقش بسیار مهمی در نحوه اداره امور سازمان دارد. فرهنگ، محرک اصلی رفتار و ارزش ها بوده و بیانگر طرز فکر سازمان است. چنانچه فرهنگ به درستی مدیریت نشود، دستاوردهای سازمان ممکن است عواقب نامناسب و ناخواسته ای به دنبال داشته باشد. بررسی دقیق و موشکافانه اخلاق و رفتارهای قانونی و اجتماعی در سازمان ها از اهمیت بیشتری برخوردار گردیده است. شرکت حسابرسی، مالی تجاری کی پی ام جی^۶ (۲۰۱۸) یکی از ده عامل مهمی که بدلیل ناهنجاری های رفتاری موجب خدشه دار شدن اعتماد عمومی به سازمان ها شده و توجه رهبران سازمان در سال ۲۰۱۹ را به خود جلب کرده است را مخاطرات فرهنگ می داند. در گزارش این شرکت آمده : چنانچه سازمان دارای استراتژی های تعریف شده خوبی باشد اما فرهنگ جاری از اجرای آن حمایت نکند، در اینصورت سازمان در تحقق اهداف خود به موفقیت کمتری نائل خواهد شد. سالی کلارک^۷ (۲۰۱۷) معتقد است حسابرسی فرهنگی، آگاهی و سنجش انحراف فعالیت و برنامه ها از مسیر استاندارد های فرهنگی و ارزش های سازمانی است. به نظر سالیوان (۲۰۱۷) اگرچه بسیاری از سازمان ها دارای منشور اخلاقی و آیین نامه اجرایی مربوطه می باشند اما عدم تدوین صحیح مولفه ها و مصادیق ارزیابی آن اغلب موجب بروز سردرگمی در سازمان ها شده است. بازآفرینی، ارتقاء سطح اعتماد و اشتها سازمان زمانی بدست خواهد آمد که گروه ها در کلیه سطوح رهبری

تلاش های خود را در جهت تعریف، تقویت و نهادینه کردن یک فرهنگ شایسته و پایدار متناسب با کسب و کار متعالی سازمان معطوف داشته و قادر به تهیه نقشه راه فرهنگی خود شوند.

گسترش فرهنگ سازمانی سازنده، برای سازمان هایی که به دنبال مزیت رقابتی هستند ضرورتی اجتناب ناپذیر است. شناسایی کمبودها یا شکاف های فرهنگی گام مهمی در ایجاد این فرهنگ است. مدیران برای کسب موفقیت، نخست باید از واقعیت های فرهنگ جاری سازمان آگاه شوند. با این وجود مدیران ارشد احساس می کنند به خوبی فرهنگ را می شناسند و علیرغم اینکه باور دارند که فرهنگ مهم است اما اکثراً اقدامی برای ارزیابی آن نمی کنند. پس آیا با این رویکرد می توان توقع داشت که این گروه از مدیران واقعا بر این باورند که فرهنگ مهم است؟ همانگونه که پیتر دراکر اندیشمند بزرگ عرصه مدیریت می گوید: " هر چیز را که نتوان اندازه گرفت نمی توان کنترل کرد و هر چیز را نتوان کنترل کرد نمی توان مدیریت کرد". بنابر این مدیریت بهینه فرهنگ مستلزم سنجش و حسابرسی آن است و هر گونه غفلت و یا تاخیر در آن بستر ساز ظهور بحران های پیچیده و چند لایه اخلاقی و رفتاری خواهد بود. تابوانا^۸ در گزارشی تحت عنوان "حسابرسی فرهنگ سازمان یک ضرورت جدید" مطرح کرده که سازمان تنظیم مقررات صنعت مالی آمریکا^۹ در اولویت های بررسی و تنظیم مقررات سال ۲۰۱۶، تاکید کرده است که ارزیابی فرهنگ سازمان باید در کانون اصلی تمرکز قرار گیرد. به همین دلیل حسابرسی فرهنگی در پرتو افزایش نظارت قانونی و انتظارات ذینفعان، در آینده بسیار نزدیک اهمیت دوچندانی خواهد یافت که ضروری است از حالا مدیران ارشد و میانی با مفاهیم، ادبیات، فرآیند اجرا و عملیاتی شدن آن آشنایی کامل حاصل نمایند.

تردید نمی توان کرد که عملکرد هر سازمان تحت تاثیر فرهنگ آن است و نمی توان انتظار داشت سازمانی که فاقد فرهنگ سالم و قوی سازمانی است موثر و کارآمد باشد. یکی از دلایل اصلی افزایش ناهنجاری های رفتاری در سازمان های کشور که طی سنوات اخیر منجر به رشد آمار فساد، کلاهبرداری، تضییع منابع کشور، کاهش اعتماد و سرمایه های اجتماعی و نهایتاً آشفتگی اقتصادی شده است را می توان در گسترش فرهنگ ناسالم و ضعیف و نبود ساز و کار لازم در پیشگیری و کنترل مخاطرات آن دانست.

احتمال بروز انحرافات اخلاقی و رفتارهای نامطلوب در سازمان بدلیل فقدان فعالیت هایی است که به طور نظام مند رفتارها را رصد کرده و مورد نقد و بررسی قرار دهد. با نگاهی به رسانه ها، مطبوعات و حتی گفتمان رایج جامعه متوجه می

این پژوهش درصدد پاسخ به دو پرسش اصلی به شرح زیر هستیتم:

- ۱) مولفه های موثر بر فرهنگ سالم و قوی سازمانی کدام اند؟
- ۲) و چگونه می توان فرهنگ سازمان را حسابرسی کرد؟

در واقع هدف این مقاله شناساندن مبانی و اصول حسابرسی فرهنگی است که در بطن آن تبیین واقعیت ها و ناهنجاری های اخلاقی و آمادگی های ضروری برای پیشگیری و کاهش این گونه مخاطرات به منظور ایجاد فرهنگ سازمانی سالم و قوی قرار دارد. رویکرد صحیح برای حسابرسی فرهنگ سازمان، مستلزم زمان و برنامه ریزی سنجیده ای است و ارزش اتخاذ این فرآیند عبارت است از درک صحیح نسبت به علل فرهنگی بروز مخاطرات رفتاری و اخلاقی در سازمان. حسابرسی فرهنگی چشم عینی سازمان است که بطور منحصربفرد واجد شرایط ایجاد^۱ یک رویکرد نظام مند وقاعده-مند^۲ برای یک فرآیند ذهنی بالقوه است. (پروتویوتی^۱، ۲۰۱۷: ۱)

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

چارچوب نظری

به نظر دارسی^{۱۱} (۲۰۱۵) فرهنگ بزرگترین واحد مشخص کننده رفتار در هر سازمان است. واقعیت عینی این است که اگر سازمان فرهنگ را مدیریت نکند، فرهنگ، سازمان را مدیریت خواهد کرد. یکی از چالش های بزرگی که سازمان ها برای ارزیابی خود با آن روبرو هستند درک این مطلب است که چگونه می توان به وسیله فرهنگ، ارزش ها را در سازمان نهادینه کرد؟ (تستا^{۱۲}، ۲۰۱۳: ۳۶)

شرکت مشاوره ای پروتویوتی (۲۰۱۷) در خصوص تغییر فرهنگ سازمان معتقد است که نقطه آغاز تغییر باید ملموس بوده و علائم جو اخلاقی و تعهد مدیریت از سطوح عالی به سمت میانی و در ادامه به سمت سطوح صف و پایین سازمان قابل رویت باشد. موناهان (۲۰۱۷) معتقد است همسوئی فرهنگی در ایجاد یکپارچگی سازمان نقش قابل توجهی ایفا می کند بنابر این از بروز اشتباه و خطا در خصوص فرهنگ و بی توجهی و دست کم گرفتن مسائل فرهنگی باید بشدت اجتناب کرد. تقریباً همه اذعان دارند که بین فرهنگ و عملکرد یک همسوئی وجود دارد اما عده کمی چگونگی تاثیر این رابطه را درک می کنند. گروه دی ان ای^{۱۳} (2018) در یک طرح تحقیقاتی به بررسی استراتژیک عوامل محرک ارتباط میان فرهنگ و عملکرد پرداخت که بر اساس آن ۱۳ عامل موثر

شویم که یکی از دغدغه های مهم آحاد مردم سوء استفاده های مالی، تبعیض و بی عدالتی حاکم بر سازمان هاست که از یک سو ناشی از گسترش فرهنگ ناسالم و از سوی دیگر ضعف شدید نظام کنترل و ارزیابی درون سازمانی است. موسسات عالی حسابرسی بین المللی، ارتقای فرهنگ سازمانی را که موجب ارزش مداری، صداقت، مسئولیت و پاسخگویی می شود را به عنوان عامل پیشگیری انحرافات، فساد و تقلب مورد توجه قرار داده اند. به همین دلیل فرهنگ سازمان باید حسابرسی شده و پیوسته مورد پایش محیطی و تحلیل روندها قرار گیرد.

از سوی دیگر برخی اشتباهات و خطاهای رفتاری کارکنان ممکن است منجر به بروز حوادث بزرگتر شود در اینصورت یکی از مسئولیت های خطیر مدیران ایجاد سازوکارهای لازم برای پیشگیری و کاهش اثرات این گونه خطاهای رفتاری است به گونه ای که مانع تبدیل یک مخاطره به واقعه شوند. امروزه سازمان هایی مورد اعتماد جامعه هستند که با داشتن فرهنگ سالم و مدیریت به موقع ناهنجاری های رفتاری و اخلاقی، ضمن کاهش فساد و افزایش شفافیت، بتوانند به بهترین وجه به مسئولیت اجتماعی خود عمل کنند. در حالیکه حسابرسی مالی با ارزیابی اسناد و شواهد مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی به تعیین میزان انطباق با استانداردهای حسابداری می پردازد، حسابرسی فرهنگ سازمان با بررسی شاخص های رفتاری و اخلاقی از بروز رفتارهای نامطلوب پیشگیری کرده و با بالفعل کردن قابلیت های فرهنگی و نهادینه نمودن مصادیق فرهنگ سالم و قوی سازمانی، اعتماد و ارزشمندی را افزایش می دهد. اگر این عمل به موقع و صحیح انجام شود بستر لازم برای ایجاد شفافیت و مبارزه با فساد که موضوع بخش ۶ قانون برنامه پنجساله ششم توسعه (اصلاح نظام اداری، شفافیت و مبارزه با فساد) است ایجاد می شود. برای اینکه بنیان سازمان بر مبنای فرهنگ سالم و قوی بنا شود باید درست اندیشید، درست عمل کرد و درست ارزیابی کرد.

با نگرش به مباحث فوق، مسأله اصلی این پژوهش فقدان الگویی جامع، علمی، کاربردی و بومی به منظور تبیین و حسابرسی فرهنگ سازمانی است. در سال های اخیر برخی از سازمان های پیشرو در کشور با استفاده از الگوهای وارداتی و غیر بومی تلاش هایی را برای شناسایی و اصلاح فرهنگ سازمانی انجام داده اند که همین پویاها تائیدی بر ضرورت ایجاد الگوها و سازه های علمی و بومی است. از بستر چنین مسأله ای پرسش های فراوانی معطوف به چیستی، چرایی و چگونگی ماهیت آن به ذهن متبادر می گردد، لیکن با توجه به اولویت بندی و همچنین اهمیت و ضرورت پرداختن به آنها، در

بر عملکرد سازمان شناسایی شد. این عوامل به چهار دسته اشتراک مفاهیم، پیوند درونی، پاسخگویی و عوامل مناسب برای تحقق اهداف مورد نظر طبقه بندی گردیدند.

باینز^{۱۴} (۲۰۱۸) معتقد است سه ویژگی که نشانگر محل کار عالی با فرهنگ سالم است و در آن مدیران می توانند به طور موثرتری کار خود را انجام دهند عبارتند از: (۱) زمانیکه تیم ها بتوانند تمام انرژی خود را برای دستیابی به اهداف کسب و کار متمرکز کنند، (۲) احساس کنند که ایمن و مورد حمایت هستند و (۳) به یکدیگر اعتماد داشته باشند. وی در تحقیقی که بین ۷۰۰۰ سازمان انجام داد نه اهرم کلیدی (الهام بخشی، صحبت کردن، گوش دادن، رشد و توسعه، توجه و حمایت، قدردانی، استخدام افراد شایسته، به اشتراک گذاری و تجلیل و بزرگداشت) برای ایجاد اعتماد که زمینه ساز فرهنگ سالم سازمانی است را شناسایی کرد.

موناها (۲۰۱۷) معتقد است فرهنگ، نقش مهمی در ایجاد همسوئی که موجب یکپارچگی در سازمان است ایفا می کند. بنابر این از بی توجهی به فرهنگ باید بشدت اجتناب کرد. فرهنگ لغات لانگمن (۲۰۰۶) واژه همسوئی را به عنوان "ترتیب دادن چیزها به گونه ای که در یک خط و یا اینکه به صورت موازی با یکدیگر قرار گیرند" تعریف کرده است. همسوئی، حالتی است که یک رابطه علی با مزیت رقابتی دارد. (هانسون و دیگران، ۲۰۱۰: ۱۰۸۹) به نظر کاپلان و نورتون (۲۰۰۶) همسوئی به عنوان منبع ارزش اقتصادی برای سازمان تلقی می شود. همسوئی موجب تعلق و همکاری مشارکت آمیز گسترده کارکنان می شود. بر اساس تحقیقات انجام شده زمانیکه کارکنان و رهبران ارشد دارای نگرش مشابهی نسبت به فرهنگ باشند، معیارهای تعلق کارکنان (شامل رضایتمندی، تعهد) به میزان قابل ملاحظه ای بیش از سازمان هایی است که از همسوئی فرهنگی کمتری برخوردارند و حفظ و نگهداری کارکنان متعهد نیز آسانتر است. تعلق کارکنان ارتباط مستقیمی با قصد ترک خدمت پایین آنان دارد. چنانچه کارکنان تعلق خاطر زیادی نسبت به سازمان داشته باشند در این صورت شانس بیشتری برای ثبات قدم و دوام آنان وجود دارد. فرهنگ همسو وفاداری مشتریان را به همراه دارد. تحقیقات صورت گرفته نشانگر وجود ارتباط بین همسوئی فرهنگ و وفاداری مشتری است. در سازمان هایی که درک کارکنان از فرهنگ، همسو با درک رهبری است، دستاورد و نتایج کسب و کار سازمان نظیر وفاداری بیشتر مشتریان و رتبه بالای کیفیت خدمات، بهتر و مثبت تر است. به نظر هشیه^{۱۵} تاثیر داشتن فرهنگ همسو خیلی بیشتر از هزینه ای است که صرف آموزش کارکنان جدیدالورودی می شود که اگر فرهنگ

شرکت را دوست نداشته باشند هیچ علقه ای برای ماندن ندارند. سالیوان (۲۰۱۷) جو اخلاقی^{۱۶} رأس سازمان را یکی از نشانه های فرهنگ قوی می داند. او معتقد است در سطح عالی سازمان، باید شفافیت و پایداری به ارزش ها وجود داشته باشد و کارکنان باید احساس ارزشمندی کرده و بتوانند صادقانه نظراتشان را درباره مسائل سازمان اظهار کنند.

شناسایی آن دسته از عواملی که بواسطه فرهنگ باعث اثر بخشی سازمان می شوند بدیهی و مهم است. اما نکته حائز اهمیت این است که چگونه می توان باعث ایجاد فرهنگی شد که محرک کارآمدی سازمان باشد؟ برای پاسخ به این سوال باید توجه کرد که در بدو امر هیئت مدیره، مدیران اجرایی و حسابرسان باید از تأثیرات احتمالی ناشی از اختلال در فرآیندهای کاری و آسیب پذیری اعتبار و شهرت سازمان، آگاهی کافی داشته باشند. برخی مخاطرات کلان مانند مسائل اقتصادی، اجتماعی و سیاسی ممکن است تأثیرات قابل توجهی بر بروز فساد و ناهنجاری های رفتاری کارکنان داشته و سازمان ها را تحت تأثیر قرار دهند. در واقع، سازمان هایی که مدیران ارشد آن اعتقاد دارند که از خطرات کلان در امان هستند، در حداقل زمان سازمان را وارد نقاط کور در برابر خطرات کلیدی می کنند. حتی اگر ریسک ذاتی رفتارهای ناهنجار به خوبی شناخته شده باشد، با این حال، شناسایی خطر رفتارهای نادرست پنهان، بستگی به راهبردهای کنترلی موجود در سازمان و نحوه مدیریت این کنترل ها خواهد داشت. مطابق آنچه انجمن حسابرسی داخلی آمریکا (۲۰۱۹) اعلام کرده هیئت مدیره و مدیران ارشد باید بر اساس چهار معیار سطح آگاهی و قابلیت مواجهه با مخاطرات الف) تشخیص^{۱۷} (دانش کم - قابلیت کم)، ب) کشف^{۱۸} (دانش متوسط تا زیاد - قابلیت کم)، پ) توسعه^{۱۹} (دانش کم تا زیاد - قابلیت متوسط تا زیاد) و ت) حفظ و برقراری^{۲۰} (دانش زیاد - قابلیت زیاد) مورد سنجش قرار گرفته و اقدامات سازمان برای مقابله با آنها را مشخص کنند.

شناسایی مخاطرات رفتاری که سلامت فرهنگ سازمان را تهدید می کنند، مستلزم ابزارهای کنترلی ویژه ای است. کنترل های سخت و نرم^{۲۱}، مهمترین ابزار حسابرسان برای ارائه تصویر مناسبی از فرهنگ است. طبق گزارش انجمن حسابرسان خبره داخلی هلند (۲۰۱۵) کنترل های سخت منجر به تغییر مشهود رفتار یا اعمالی است که مستقیماً تحت تاثیر قرار می گیرند. عناصر محوری کنترل سخت شامل برنامه ریزی و کنترل، وظایف، مسئولیت ها و اختیارات است. کنترل های سخت به وضوح قابل مشاهده هستند و به همین دلیل به راحتی می توان آن ها را مورد سنجش قرار داد. در مقابل کنترل های نرم

اساس شاخص های تعریف شده هر یک از مولفه های آگاهی، درک، شایستگی و پاسخگویی فرهنگی مورد ارزیابی قرار می گیرند. اولیور پیرس^{۲۴} (۲۰۱۸) در مقاله ای به ضرورت نیاز سازمان ها به رویه های عملیاتی استاندارد پرداخته و معتقد است در یک فرآیند رسمی و هماهنگ، انجام کارهای درست، کارآمدی فردی و سازمانی را افزایش داده و موجب کاهش مخاطرات رفتاری می شود. با توجه به تفاوت دیدگاه افراد نسبت به پدیده ها ممکن است درک آنان نسبت به "کار درست" یکسان نباشد. بنابراین برای همسوسازی برداشت ها و جلوگیری از هرگونه توجیه در خطای موضوعات ادراک شده، تهیه مصادیق رفتاری "درستی کار" و ایجاد فهم مشترک در معنای حقیقی آن از وظائف ضروری در حسابرسی فرهنگی است.

قابلیت فرهنگی شاخص دیگری است که بر اساس گزارش کمیسیون بخش عمومی ویکتوریا^{۲۵} استرالیا (۲۰۱۹) در قالب آگاهی فرهنگی، امنیت فرهنگی و شایستگی های فرهنگی تعریف شده است. قابلیت فرهنگی از یک سو دانستن و درک تاریخ سازمان، باورها، عادات و از سوی دیگر عمل و رفتار مناسب و هوشیاری و صراحت در بررسی ارزش ها و اصول اخلاقی است. قابلیت فرهنگی نهایتاً مسئولیت و پاسخگویی فرهنگی را به همراه دارد. مسئولیت و پاسخگویی فرهنگی به نظر استیت^{۲۶} (۲۰۱۶) عبارتست از بکارگیری دانش فرهنگی، تجربیات، چارچوب مرجع و سبک های عملکرد تنوع در تحقق اهداف و کارآمدی سازمان.

در همین راستا نظرات و تحقیقات بسیاری در بیان ویژگی های فرهنگ سالم انجام شده است از جمله جیسون پت^{۲۷}، مدیر انجمن حسابرسی داخلی آمریکا و پیترو پاریلو^{۲۸}، معاون مدیر عامل صنایع جنوبی جرسی^{۲۹}، (۲۰۱۶) در مصاحبه اخیر خود با مجله حسابداری، ویژگی های زیر را به عنوان یک فرهنگ سازمانی سالم معرفی کرده اند:

- حکمرانی قوی با سیاست و رویه های روشن و شفاف
- برقراری ارتباط دو سویه بین سیاست ها و رویه ها در سراسر سازمان.
- آگاهی کامل، مستمر و شفاف مدیران ارشد از جو اخلاقی سالم و انتظارات خود در مورد کنترل و رفتار های مناسب
- بکارگیری و پیاده سازی صحیح و مستمر سیاست ها و رویه ها بدون استثناء در کلیه سطوح مدیریت
- تخصیص و ارائه پاداش صرفاً به رفتارهای درست

معیاری است که بیش از کنترل های سخت به عملکرد شخص (باور، شخصیت) کارکنان متمرکز است. کنترل های نرم را می توان به عنوان معیارهای اثر گذار بر انگیزش، وفاداری، صداقت، الهام، استانداردها و ارزش های کارکنان در نظر گرفت و به نوعی مربوط به رفتارهایی است که به طور غیرمستقیم از طریق اعتقادات و نگرش ها تحت تأثیر قرار می گیرند. زمانیکه رویکرد فرهنگی در سازمان غالب می شود اهمیت تقویت کنترل ها پیرامون مخاطرات رفتاری در اولویت قرار گرفته و بر بکارگیری توأمان کنترل های سخت و نرم تأکید می شود.

کاپتین^{۳۲} (۲۰۱۸) استاد دانشگاه اراسموس^{۳۳} هلند طی تحقیقی به بررسی علل فساد، کلاهبرداری، عدم رعایت ضوابط و فریبکاری ۱۵۰ شرکت هلندی و جهانی پرداخت. بدنبال تحلیل اطلاعات، مشخص شد که علت اصلی انحرافات به یکی از ۸ کنترل نرم (تعهد، صراحت، الگوی نقش، پاسخگویی، الزامات اجرایی، بحث پذیری، شفافیت، قابلیت دستیابی اهداف) مرتبط است وی اساس تحقیق خود را بر چارچوبی قرار داد که سازمان را در درک، شناسایی، سنجش و نظارت بر فرهنگ سازمانی کمک می کند. مدل ۸ کنترل نرم ابزار معتبری برای داشتن تصویری واضح از وضعیت جاری سازمان، مقابله با آن و شکستن سکوت و انفعال حاکم بر کارکنان بشمار می آید. انجمن حسابرسان خبره داخلی آمریکا (۲۰۱۶) شایستگی، اعتماد، رهبری قدرتمند، انتظارات سطح بالا، ارزش های مشترک و استانداردهای اخلاقی نظیر صداقت، برابری و انصاف را از مصادیق کنترل نرم اعلام کرده است.

رحمانی و بحیرایی (۱۳۹۸) در مقاله خود با اشاره به مدل مک کنزی در خصوص ۴ عامل نرم (ارزش های مشترک، مهارت افراد در سازمان، سبک و شیوه مدیریت، کارکنان سازمان) و ۳ عامل سخت (استراتژی های سازمان، سیستم های سازمان، ساختار سازمانی) به این نتیجه رسیدند که در سازمان های ایران تنها ارزش های مشترک و سیستم های سازمان در فرآیند حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته اند.

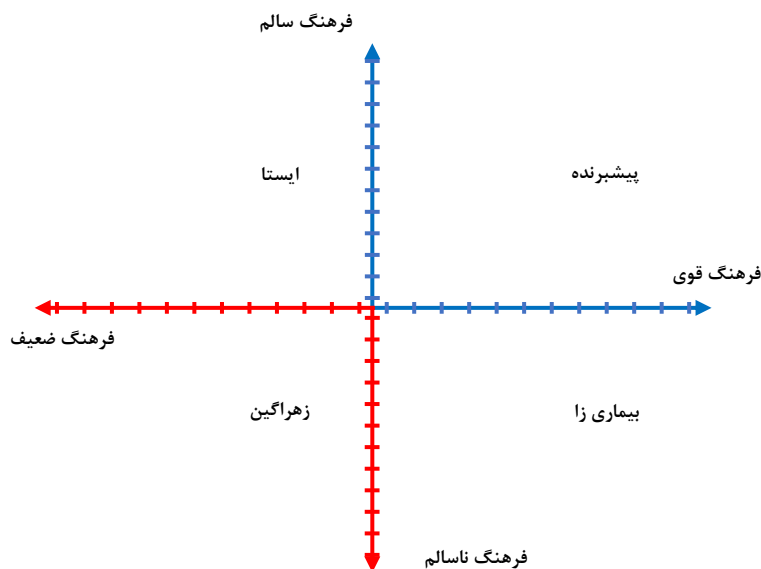
از سوی دیگر برای ارزیابی صحیح و علمی هر فعالیت، فرآیند و اقدامی باید شاخص هایی وجود داشته باشد که نشانگر اصول و قواعد صحیح حوزه مربوطه باشند. طبق تعریف وزارت آموزش استرالیا (۲۰۱۵) استانداردهای فرهنگی معرف شاخص هایی است که هدایت کننده کارکنان در شناسایی و آگاهی از رفتار صحیح با خود، دیگران و جامعه است. اگر چنانچه این مولفه ها در پیوستاری مورد سنجش قرار گیرند در آن صورت کارکنان قادر به انعکاس پیشرفت های فردی و سازمانی و تهیه راهبردهایی برای حرکت به سمت مسئولیت فرهنگی خود خواهند بود. در استاندارد فرهنگی معیارها بر

بر اساس تحقیقات شرکت مشاوره پروتویوتی (۲۰۱۷) فرهنگ سازمانی قوی دارای ارزش های اصلی بسیار محکمی است که بین همه افراد مشترک می باشد. وقتی کارکنان به این باور برسند که سازمان در حفظ ارزش های محوری خود جدی است، آنها نیز تلاش بیشتری در جهت انجام کارهای اختیاری نظیر نوآوری، کارگروهی و اقدامات مبتکرانه می کنند. به اعتقاد سالی کلارک (2017) یک فرهنگ سازمانی قوی، فرهنگی است که در آن مشکلات و چالش ها به صورت قاعده مند و طبیعی ظاهر شده و از طریق ارتباطات و تعهد به یکپارچگی و بهبود مستمر حل شوند. زمانیکه سازمان مشکلات خاص خود را شناسایی و مطرح کند و در یک دوره زمانی معقول حل و فصل نماید و هر زمان که گفت و گوی آزاد میان کارکنان برای تضمین بهترین نمونه های عملکرد ترویج شود، می توان آن را نشانه ای از یک فرهنگ خوب بشمار آورد.

با اینحال داشتن فرهنگ سازمانی قوی صرفاً نشانگر سلامت فرهنگ نیست. در یک چنین سازمان هایی ممکن است فرهنگ، همسو با اصول اخلاقی نباشد. بنابر این لازم است تا مشکلات بالقوه بررسی و مصادیق فرهنگ سالم و قوی به تفکیک شناسایی و مورد ارزیابی قرار گیرد. هر چند تفکیک معیارهای فرهنگ سالم و فرهنگ قوی ممکن است سخت و دشوار بوده و در برخی نقاط در مرز همپوشانی قرار گیرند، اما با این وجود در فرآیند حسابرسی دقیق فرهنگ

سازمان و بویژه در زمان تعیین مصادیق این معیارها، مرزبندی بین این حالات باید با دقت فراوان انجام گیرد. ارزیابی وضع موجود فرهنگ سازمان و تطبیق با قابلیت و استانداردهای فرهنگی جایگاه سازمان را از حیث برخورداری از فرهنگ سالم و قوی مشخص می کند. سلامت فرهنگ با میزان رعایت معیارهای نرم و قوی بودن آن با میزان تطبیق با معیارهای سخت تعیین شده در محیط کنترل، سنجیده و مشخص می شود. نتایج حاصل از ارزیابی و کنترل معیارهای سخت و نرم، فرهنگ سازمانی را در یکی از کادرهای دستگاه مختصات (نمودار شماره ۱) به شرح ذیل قرار می دهد:

- ۱) منطقه پیشبرنده که نشانگر پایداری به هر دو معیار های سخت و نرم فرهنگ سازمانی سالم و قوی است
- ۲) منطقه ایستا که بیانگر رعایت معیارهای نرم مرتبط با فرهنگ سالم و بی توجهی به معیارهای سخت فرهنگ قوی است.
- ۳) منطقه بیماری زا جلوه ای از رعایت معیارهای سخت فرهنگ قوی و غفلت از معیارهای نرم فرهنگ سالم است.
- ۴) منطقه زهر آگین بیانگر بی توجهی و غفلت از هر دو معیارهای سخت و نرم فرهنگ سازمانی سالم و قوی است.



نمودار شماره ۱ دستگاه مختصات فرهنگ سازمان

از مخاطرات رفتاری و محیطی هستند. باور بدون عمل مدیران و کارکنان به گونه ای است که علیرغم پایبندی به اصول اخلاقی، اعتقاد به کمال جویی و آگاهی نسبی از مخاطرات اما اراده و عزم جدی برای کسب دانش روز و نحوه مواجهه با تغییرات محیط و موانع کاری نداشته و هیچ اقدام عملی در این راستا انجام نمی دهند عملکرد این سازمان ها منفعلانه بوده و وظائف به شیوه های سنتی که به عادت تبدیل شده انجام می شود. در اینگونه سازمان ها، تمرکز بر کنترل های نرم بیشتر از کنترل های سخت است، راهبردهای ضعیف و فرآیندهای ناکارآمد بطور ناآگاهانه مورد استفاده قرار گرفته و تعارضات، خطاها و اشتباهات بدرستی شناسایی نشده و عادات کاری بد، ناخواسته رشد و گسترش می یابند. در این فرهنگ اساساً بدلیل عدم هوشمندی نسبت به زمان، هیچگونه آمادگی سازمانی، فناوری و انسانی در مواجهه با تغییر شرایط، بویژه آندسته از تغییراتی که تدریجاً صورت می پذیرد، وجود ندارد.

فرهنگ سازمانی ناسالم - قوی : بر اساس تحقیقات شرکت پروتیویتی (۲۰۱۷) اینگونه سازمان ها بر وضعیت فعلی بجای پافشاری بر رشد تاکید داشته و تعداد قوانین و نظارت مستقیمی که برای کنترل رفتار کارکنان بکار می رود زیاد است.

سازمان های دارای فرهنگ ناسالم اما قوی، سازمان هایی هستند که در شرایط نهنفتگی (کومون) قرار داشته و اطلاعی از شرایط بیمارگونه و امراض پنهان خود ندارند. عمل بدون باور و فقدان آگاهی از ابعاد مختلف و مکنون سازمان، باعث گسترش ارتباطات ظاهری، دروغین و نهایتاً دوگانگی شخصیت فردی کارکنان شده و تعلق و وفاداری آنان به سازمان کم و وظائف بر حسب ضرورت و ترس از دست دادن شغل انجام می شود. مدیران به شیوه ای آمرانه بدنبال تحقق اهداف کوتاه مدت هستند و ترجیح منافع فردی به منافع جمعی بویژه در سطوح مدیریت کاملاً مشهود بوده و پایبندی به اصول اخلاقی نیز بسیار کم و سطحی است. در این سازمان ها کنترل های سخت، در کانون توجه قرار داشته و توجه به کنترل های نرم ضعیف است.

فرهنگ سازمانی ناسالم - ضعیف: چمبرز^{۳۴} (۲۰۱۶) معتقد است سازمان های دارای فرهنگ زهرآگین باعث ایجاد جوّی از ابهام، خطا، ناهنجاری های رفتاری، بی تعهدی، ترس، سکوت، بی هدفی، انفعال.... می شوند. به نظر فرتول^{۳۵}، (۲۰۱۶) سازمان هایی که فرهنگ ضعیف دارند، دارای ساختارهای پیچیده و مبهم گزارش دهی، نظارت ضعیف اجرایی، رفتارهای ناپسند گسترده، فقدان انضباط مالی و ترس مداوم کارکنان از بی ثباتی شغلی و اخراج هستند.

فرهنگ سازمانی سالم - قوی : پیت و پاریلو^{۳۰} (۲۰۱۶) معتقدند سازمان های دارای فرهنگ قوی، سازمان هایی با سیاست و رویه های شفاهی هستند که الگوهای اخلاقی و ارزشی توسط مدیران ارشد تعیین و بطور نظام مند در کلیه سطوح سازمان آموزش داده شده و نهادینه می شود. فلندر و بنیگزدورف^{۳۱} (۲۰۱۸) یکی از نشانه های فرهنگ قوی را ترویج تعادل و همسوئی رفتاری می دانند. اعتماد در این سازمان ها بدلیل تقویت واحدهای نظارت و کنترل اعم از فردی و سازمانی، شفاف سازی فرآیندهای ابهام برانگیز و وضع استانداردهای رفتاری و کاری در سطح بالایی قرار دارد. به اعتقاد رابینز (۱۳۷۸) مشترک بودن در مفروضات و ارزش ها در حد وسیع ویژگی فرهنگ قوی است به گونه ای که هر قدر تعهد و التزام افراد به ارزش های اساسی بیشتر باشد و اعضای بیشتری به این ارزش ها معتقد باشند، فرهنگ آن سازمان قوی تر است. سازمان های دارای فرهنگ سالم-قوی از قابلیت فرهنگی بالایی برخوردار هستند. یکی از ویژگی های بارز آنها عمل توأم با باور است که موجب پیشبردگی و برجستگی سازمان در توان خلق آینده مطلوب است. در یک چنین سازمان هایی آگاهی، تغییر پذیری و سلامت فردی و سازمانی جزء ارزش های محوری محسوب می شود. نبوغ، سخت کوشی آگاهانه و هدفمند به گونه ای نظام مند در فرآیندهای کاری مشاهده شده و تولید و توزیع دانش بصورت سیستماتیک انجام و بلافاصله در فرآیندهای کاری بکار گرفته می شود. از آنجائیکه فرآیندهای انتخاب و ارتقا بر مبنای شایستگی است، لذا مهارت و استعداد های بالقوه کارکنان بصورت مستمر رصد و کشف می شوند. این مهارت ها موجب تولید دانش برتر و افزایش تعداد کارکنان دانشی می شود. علاوه بر آن رعایت الزامات رفتاری و قانونی بطور مستمر تحت نظارت قرار گرفته و انحرافات بلافاصله شناسایی و مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرند.

فرهنگ سازمانی سالم - ضعیف : به نظر رانجل^{۳۲} (2017) در فرهنگ ضعیف سازمانی همسوئی با ارزش های سازمان بسیار کم و آزادی عمل کارکنان نیز کم است. مک کابه^{۳۳} (2017) معتقد است در سازمان های با فرهنگ ضعیف انتقاد پذیری کم است و مدیران تمایلی به شنیدن و بیان مشکلات توسط کارکنان ندارند.

سازمان های دارای فرهنگ سالم اما ضعیف، سازمان هایی هستند که پایبندی و تعهد مدیران و کارکنان آن به اصول اخلاقی و ارزشی نسبتاً بالاست اما سازمان فاقد اهداف متعالی است. این گروه از سازمان ها نسبت به معیارهای رشد و توسعه نیمه آگاه بوده و فاقد بسترهای لازم برای شناسایی و پیشگیری

- مخاطرات محیطی (بویژه بهداشت و سلامت جسمی و روانی کارکنان) سرزنش، تبعیض، ارزیابی های غیرمنصفانه
- مخاطرات عملیاتی: نا هماهنگی های بین فردی در تیم های کاری (انحصار اطلاعات، تخریب شخصیت، خودرأیی)
- مخاطرات استراتژیک: فساد گسترده در رأس سازمان، زدو بندهای سیاسی و اقتصادی

بر اساس گزارش انجمن حسابرسان خبره داخلی آمریکا (۲۰۱۹)، هئیت مدیره ومديران ارشد با شناسایی مخاطرات اصلی پیش روی سازمان و نیز تعیین آستانه ریسک پذیری، مدیران میانی و اجرایی را برای دستیابی به اهداف استراتژیک سازمان، جهت داده و راهنمایی می کنند. بر همین اساس برای پیشگیری از آسیب های محتمل الوقوع محیط (سیاسی، فرهنگی، اقتصادی، اجتماعی ...) سه خط دفاعی باید در سازمان ایجاد و مبنای ارزیابی و کنترل دائم قرار گیرد. این خطوط به تفکیک سطوح سازمانی عبارتند از:

خط اول دفاع: مسئولیت اصلی کنترل و مدیریت مخاطرات به خط اول دفاع (یعنی کارکنان و مدیران شاغل در صف اول تولید ویا ارائه خدمت) اختصاص دارد. خط اول کنترل، بسیار حساس بوده و بر مبنای تعاملات و مراودات فردی استوار است. از آنجائیکه کارکنان، درگیر فرآیندهای کاری روزانه بوده و در بطن آن قرار دارند، از این رو با جریان کار و نقاط ضعف آشنا بوده و مخاطرات را بلافاصله شناسایی می کنند. این امر باعث می شو تا هشدار و علائم اختطارسریع به مدیریت ارسال شده و تدابیر لازم به موقع اتخاذ گردد.

خط دوم دفاع: در صورت فقدان و یا ناکارآمدی سیستم های کنترلی خط اول دفاعی، اهمیت و حساسیت خط دوم دفاع افزایش می یابد. این حوزه شامل مدیریت انواع مختلف مخاطرات و وظائف مربوط به رعایت الزامات نظیر مالی، انطباق، کنترل ریسک، اعتبار سنجی دفاتر اجرایی و پشتیبانی(که وظیفه اصلی آنها نظارت و گزارش مخاطرات مرتبط با رفتار و اطلاعات است) می باشد. خط دوم دفاعی، الزامات کنترل پیشگیرانه و کنترل وقایع را تعیین کرده و باید اطمینان حاصل کند که این الزامات در سیاست ها و رویه ها نهادینه شده باشد.

خط سوم دفاع: آرنردورفر و مینتو^{۳۷} (۲۰۱۵) معتقدند که این سطح از دفاع مربوط به انجام فرآیندهای کنترل توسط حسابرسی داخلی است. اطمینان بخشی نسبت به تحقق اهداف، اثربخشی و کارایی عملیات، حفظ دارایی ها، اعتبار و یکپارچگی فرآیندهای گزارش دهی و انطباق آنها با قوانین و

در فرهنگ سازمانی ناسالم-ضعیف، مدیران و کارکنان اعتقاد و باوری به رعایت ارزش های سازمان و اصول اخلاقی نداشته و به واقع اقدامی هم برای انجام کارهای درست و تحقق اهداف سازمان انجام نمی شود. نظام کنترلی در این سازمان ها بسیار ضعیف و بعضاً منشأ بروز انحرافات بیشتر و پنهان کاری های گسترده تر است. فرهنگ سازمانی ناسالم و ضعیف، سازمان را با چالش های بسیار جدی درحوزه کاری و رفتاری مواجه می کند به گونه ای که اکثر وقت مدیران، صرف حل و فصل شکایات و تعارضات می شود. آنچه که باید به طور جدی مورد توجه مدیران قرار گیرد، رصد سازمان برای شناسایی علائم و نشانه های بیماری پنهان فرهنگ و تلاش برای جلوگیری از شکل گیری فرهنگ زهرآگین است.

سازمان ها ممکن است با مخاطرات فرهنگی و رفتاری متفاوتی مواجه شوند بنابر این برای کنترل و مدیریت بهینه آن الزاما باید نوع مخاطره شناسایی شود. مدیریت مخاطرات را می توان به عنوان زیرمجموعه ای از تصمیمات حاکمیت شرکتی و اقداماتی که اثربخش بودن آن در ابعاد ساختار سازمانی، سیاست ها، فرآیندها و تصمیم گیری در حوزه مخاطرات ریسک را تضمین می کند، تعریف کرد. شرکت مشاور مالی هلندی آکسوکو^{۳۶} (۲۰۱۶) در گزارشی اعلام کرده سازمان ها باید ساختار مسئولیت مخاطرات را در کل سازمان ایجاد کنند؛ بطوریکه همه کارکنان آگاهی لازم از میزان مسئولیت و پاسخگویی خود و سایر افرادی که با آنها کار می کنند را داشته باشند. به همین منظور با استقرار خطوط دفاعی، سازمان ها بستر لازم برای مدیریت مخاطرات را فراهم می کنند. اعتبار خطوط دفاعی به پیاده سازی آن در تمام سطوح است. خطوط دفاعی بیانگر نحوه تعیین و هماهنگی وظایف خاص مربوط به مدیریت مخاطرات و کنترل در سازمان بوده و کمک می کند تا اهداف، محقق شوند. بنابراین، پیش بینی و استقرار خطوط دفاعی در سازمان اجتناب ناپذیر است. تقلب، ریسک بیش از حد، گزارش های تحریف شده، ناهنجاری و یا سوء رفتارها از جمله مواردی است که در خطوط دفاعی مطرح شده و مورد بررسی عمیق قرار می گیرد تا بر اساس ویژگی های حاصله، خط دفاعی متناسب با آن تعیین گردد. نمونه ای از این مخاطرات عبارتند از:

- مخاطرات سازمانی: سوء استفاده از قدرت، فعالیت خارج از محدوده اختیارات و وظائف، عدم پاسخگویی
- مخاطرات اعتبار: کیفیت نامطلوب ارائه خدمات، روابط ناسالم، ارتباطات بد با کارکنان، مشتریان و سایر ذینفعان
- مخاطرات مالی: فساد، رشوه، کلاهبرداری، سند سازی

آئین نامه ها و ارائه گزارش به مدیران ارشد و هیئت مدیره از وظائف حسابرسی داخلی است که بصورت مستقل عمل می کند. برای موثر تر شدن این سطح از کنترل، داشتن بالاترین سطح استقلال و قضاوت عینی (واقع بینی) الزامی است. مدیران و اعضای هیئت مدیره باید از مخاطرات و کنترل های مناسب مد نظر حسابرسی داخلی به روشنی آگاه بوده و بدرستی آنها را درک کنند.

پیشینه پژوهش

تاکنون پژوهشی که به طور مستقیم به نحوه حسابرسی فرهنگ سازمانی در قالب یک مدل عملیاتی از منظر تئوری ها بپردازد، انجام نشده و فرهنگ سازمان ها نیز از حیث سالم و قوی در تقابل با ناسالم و ضعیف مورد ارزیابی قرار نگرفته است. اما با توجه به موضوع کلی پژوهش می توان مهم ترین مطالعاتی که در حوزه ضرورت حسابرسی فرهنگ سازمانی صورت گرفته را مورد بررسی قرار داد.

شرکت گزنت تورنتون^{۳۸} و اقتصاد سرمایه گذاری آکسفورد (۲۰۱۹) در تحقیقی تحت عنوان " برگشت به فرهنگ"، به ضرورت سنجش فرهنگ در عصر داده های بزرگ تاکید کرده و نشان دادند رویکرد سازمان ها به فرهنگ، با همان ذهنیت و طرز تفکر قبلی در شیوه اندازه گیری آن شکست خورده و سازمان های امروزی در اندازه گیری اثربخشی فرهنگ و گره زدن آن به نتایج کسب و کار اقدامات جدید را باید انجام دهند. نتایج تحقیق حاکی است بیش از نیمی از پاسخ دهندگان معتقد بودند سلامت فرهنگ سازمانی به همان میزان فروش، بر موفقیت سازمان اثرگذار بوده و باید به شیوه ای صحیح مورد سنجش و ارزیابی قرار گیرد چرا که فرهنگ مانند یک سیستم هشدار زود هنگام عمل کرده و زمان تغییر و اصلاح را قبل از اینکه مشکل اساسی رخ دهد شناسایی و اعلام می کند.

شرکت ملی نفت ابوظبی^{۳۹} (۲۰۱۷) برای کسب و کار خود، مدلی با شش مولفه استراتژیک مالی، فناوری، عملیاتی، استانداردها و مقررات، نظارت عملکرد و گزارش دهی حول یک هسته متشکل از چهار ستون سودآوری^{۴۰}، عملکرد^{۴۱}، کارکنان^{۴۲} و کارائی^{۴۳} (3P&E) طراحی کرد و با افزودن یک دید کل نگر راجع به وظیفه حسابرسی در مدیریت، مولفه های فرهنگی (ساختار، حاکمیت و ارتباطات؛ رعایت کدهای HSE و سایر الزامات استانداردهای بین المللی، شاخص های کلیدی عملکرد) را در درون مدل قرار داد. شرکت پروتیوتی (۲۰۱۷) در تحقیقی به ضرورت حسابرسی فرهنگ سازمانی پرداخت. در گزارش این تحقیق

شرکت ایرومکزیکو^{۴۴} (۲۰۱۶) در تحقیقی با بررسی این موضوع که آیا فرهنگ سازمانی تاثیر مثبت یا منفی بر بودجه و اعتبار سازمانی دارد یا نه؟ چند شاخص فرهنگ قوی را تدوین و کارکنان را ملزم به تبعیت از آن کرد. نتایج تحقیق حاکی از این مسئله بود که برنامه راهبردی برای ترویج محیط مثبت، تقویت ساختارهای کنترلی و ایجاد چارچوب نظام مند باید بر پایه چهار ستون رهبری (الهام بخشی)، اثربخشی (تمرکز صرف بر نتایج)، تعهد (انجام بهترین کار) و خدمت (نشان دادن شور و شفع انسانی) استوار گردد.

رحمانی و بحیرایی (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی توانمندی ها و چالش های حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران و استفاده بهینه از حسابرسان داخلی در ارتقاء فرهنگ سازمانی پرداختند. آنها ضرورت بکارگیری کنترل های نرم توسط حسابرسان داخلی در فرآیند رسیدگی برای بهبود و ارتقاء فرهنگ سازمانی را مطرح کردند.

رحمانی و قشقایی (۱۳۹۳) در پژوهشی به کاهش اعتماد عمومی به کسب و کار بدلیل کاهش فعالیت های اخلاقی مدارانه و فرهنگ سازمانی ضعیف اشاره کرده اند. از نظر آنان عمده مسئولیت در این زمینه به عهده اعضای هیئت مدیره است که مسئولیت نظارت و برر سی فرهنگ سازمانی را به عهده د ارند و با آگاهی باید ریسک ناکامی در صداقت را کاهش دهند.

روش شناسی پژوهش

الف - این پژوهش از نظر ماهیت و هدف توسعه ای- کاربردی است، زیرا محقق مبتنی بر مبنای نظری و ادبیات پژوهشی مرتبط و همچنین متناسب با شرایط فرهنگ بومی سرزمینی اقدام به تولید الگویی برای ارزیابی فرهنگ سازمانی کرده است.

ب- روش پژوهش از نظر ماهیت داده ها و نوع داده پردازی، آمیخته محسوب می گردد، زیرا به طور همزمان از روش های داده پردازی کیفی و کمی بهره برداری شده است. در پژوهش حاضر، داده های کیفی اولیه، مقدم بر داده های کمی ثانویه بوده اند. پژوهشگر بر مبنای یافته های حاصل از داده های

پرسشنامه از طریق روایی محتوایی و سازه و پایایی آن از طریق آزمون پایایی مرکب (CR) مورد تایید قرار گرفت.

یافته های پژوهش

به منظور سنجش روایی شاخص ها در پرسشنامه و اطمینان از هماهنگی و همسویی لازم بین شاخص ها، از ابزار تحلیل عاملی استفاده شده است. بارعاملی نشان دهنده این موضوع است که چه میزان از واریانس شاخص ها توسط متغیر مکنون خود توضیح داده می شود. مقدار این شاخص باید از 0.5 بزرگتر و در فاصله اطمینان 5% معنادار باشد. معنی داری این شاخص توسط بوتاسترپ^{۴۵} یا جکفینگ^{۴۶} به دست می آید. هر قدر بار عاملی بزرگتر باشد، اهمیت شاخص بیشتر است. نتایج معناداری بارهای عاملی با آماره های P و T VALUE در نمودار شماره ۲ و جدول شماره ۱ نشان می دهد که مقدار این شاخص برای کلیه گویه های مدل بالاتر از 0.5 و در فاصله اطمینان 5% معنادار می باشد.

روایی همگرا بدین معنی است که نشانگرهای هر سازه در نهایت، تفکیک مناسبی را به لحاظ اندازه گیری نسبت به سازه های دیگر مدل دارند. به عبارت ساده تر، هر نشانگر فقط سازه خود را اندازه گیری می کند و ترکیب آنها به گونه ای است که کلیه سازه ها به خوبی از یکدیگر منفک می باشند. وجود این همبستگی برای اطمینان از این که آزمون آنچه را که باید سنجیده شود می سنجد، ضروری است. به منظور اندازه گیری روایی همگرا^{۴۷}، متوسط واریانس استخراج شده^{۴۸} (AVE) و پایایی مرکب^{۴۹} (CR) محاسبه گردید. نمودار شماره ۳ و ۴ حاکی است پایایی مرکب (CR) بالای 0.7 و متوسط واریانس استخراج شده (AVE) بالاتر از 0.۴ می باشد که می توان نتیجه گرفت پایایی در مورد مدل اندازه گیری قابل قبول است.

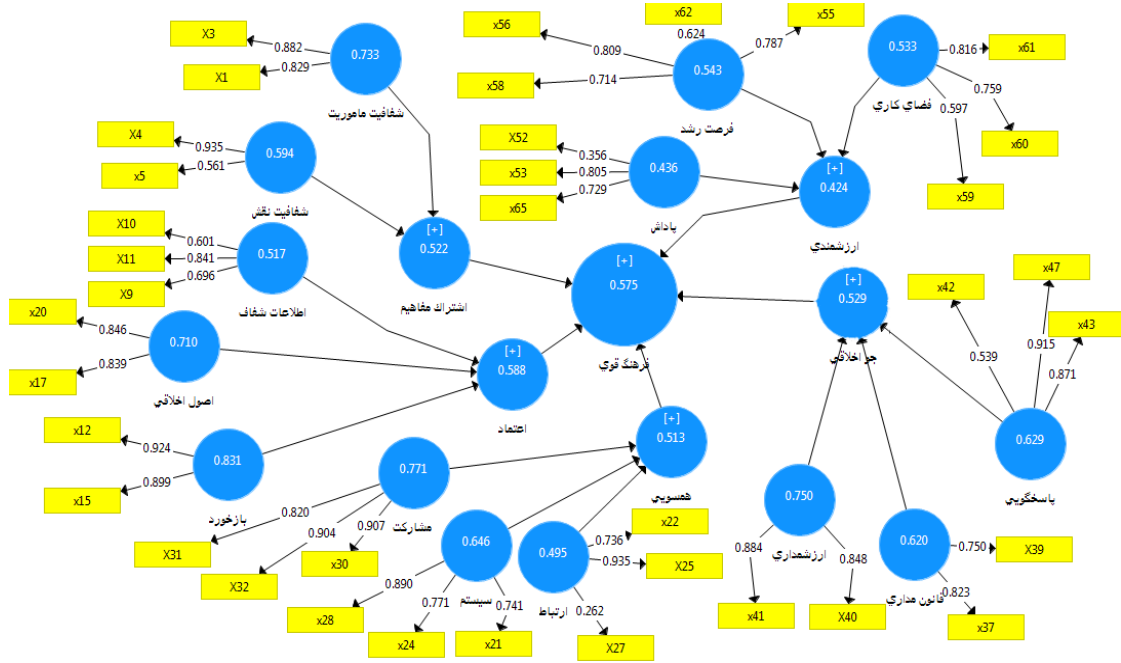
کیفی سعی دارد که داده های کمی را ایجاد نماید تا تعمیم پذیری یافته را میسر سازد.

پ- پژوهش از نظر روش گردآوری داده ها و داده پردازی، توصیفی و تحلیلی عاملی است. تحقیق حاضر توصیفی است زیرا مؤلفه های مرتبط به طور نظام مند گردآوری و از حیث منطقی دسته بندی شدند. در روش تحلیل عاملی به بررسی همبستگی درونی و متقابل تعداد زیادی از متغیرها پرداخته می شود و در نهایت آن ها را در قالب عامل های کلی محدودی دسته بندی و تبیین می کند. تحلیل عاملی روشی ریاضی و آماری بوده که در آن کلیه متغیرها به طور همزمان مدنظر قرار می گیرند. در واقع دستیابی به ابعادی است که به صورت پنهانی در مجموعه وسیعی از متغیرها وجود دارد ولی به آسانی قابل مشاهده نمی باشند. در این پژوهش محقق از طریق توزیع پرسشنامه و انجام چندین مصاحبه با نخبگان، روش دلفی را اجرا کرد.

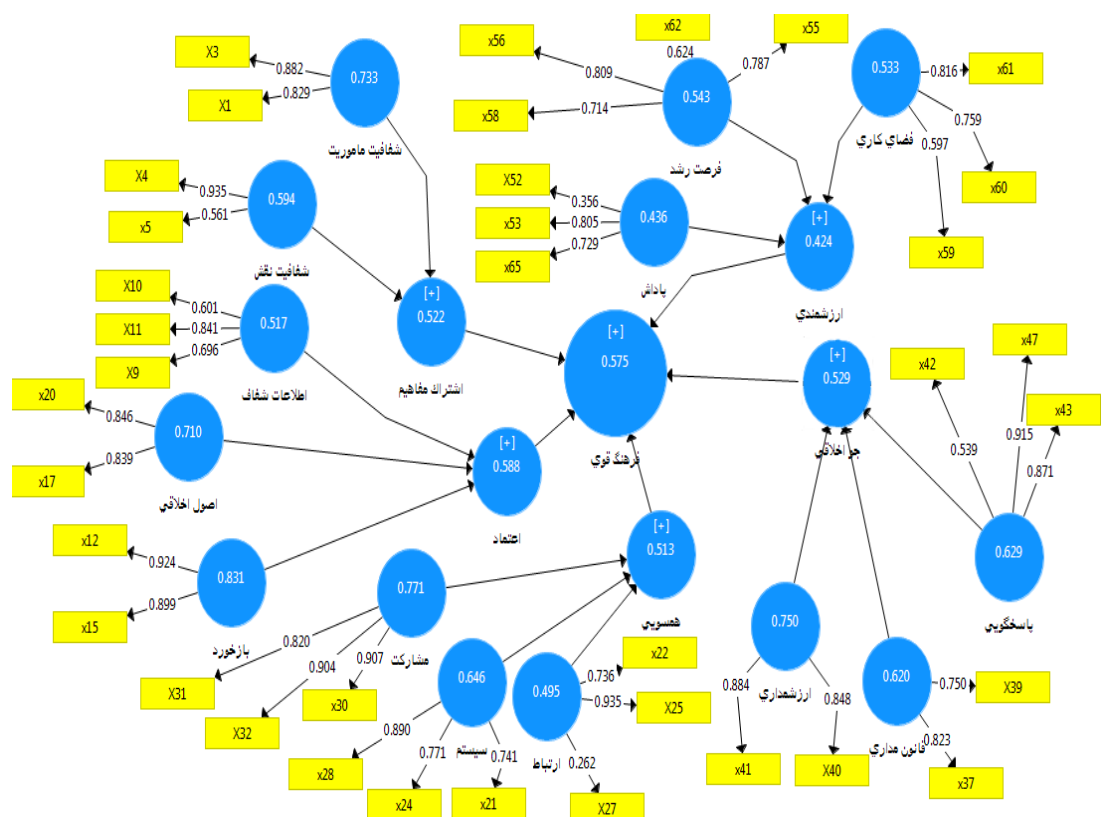
ت- جامعه و نمونه آماری: از آنجا که هدف این پژوهش طراحی مدل حسابرسی فرهنگ سازمانی است لذا فقط افراد خبره می توانند به عنوان جامعه مورد مطالعه مد نظر قرار گیرند. جامعه آماری این پژوهش شامل اندیشمندان و نخبگان حوزه فرهنگ که در زمینه فرهنگ سازمانی سال ها اقدام به پژوهش، تولید کتاب، مقاله، سخنرانی و یا تدریس نموده اند می باشد. در این تحقیق روش نمونه گیری آماری از میان روش های مختلف نمونه گیری (طبقه ای، خوشه ای، تصادفی، هدفمند)، روش نمونه گیری هدفمند بکار گرفته شده است. معیار انتخاب نمونه آماری هدفمند تسلط نظری، تجربه عملی، تعامل و توانایی مشارکت و قابلیت دسترسی و جامعیت دیدگاه های مختلف بوده است. به منظور اخذ نتایج بهتر، اولویت در ارسال پرسشنامه، بهره گیری از صاحب نظران با مدرک تحصیلی دکتری و مدیران با سابقه ۲۰ سال به بالا بوده است. روایی

جدول شماره ۱ معناداری بار عاملی با آماره های T VALUE و P VALUE

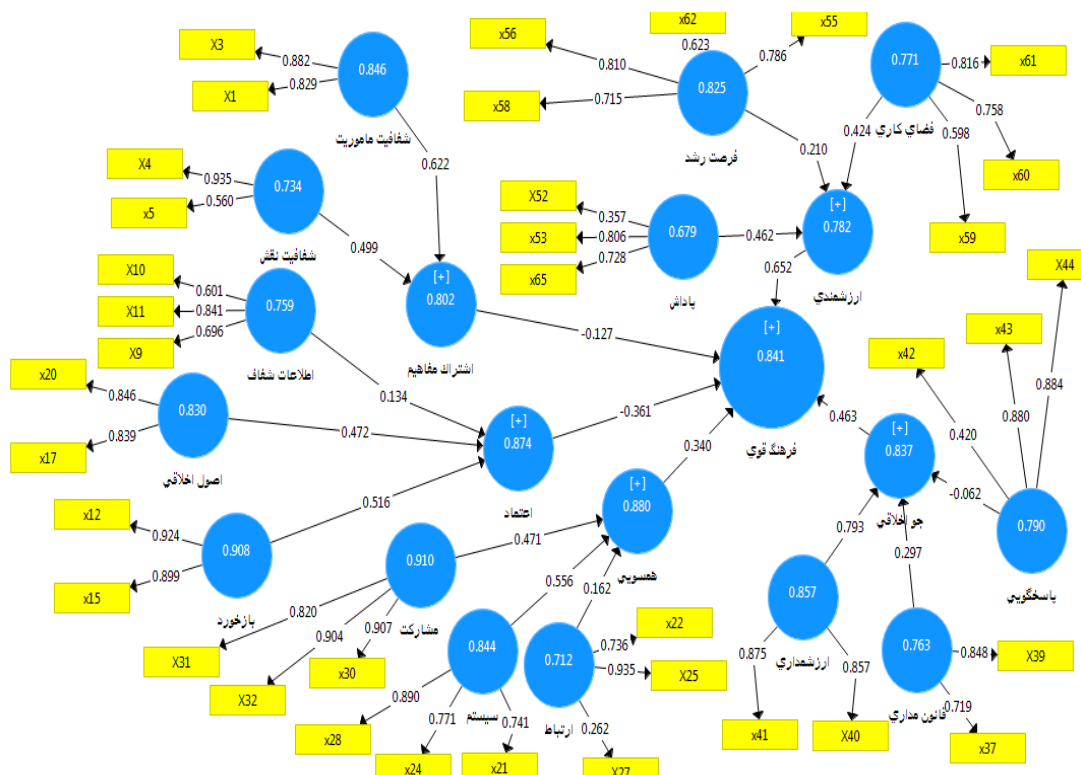
معیارها	میانگین اصلی	انحراف معیار	T آماره	سطح معنی داری
اشتراک مفاهیم به فرهنگ سالم و قوی	-0.1354	5860.0	2.1149	0.034
اعتماد به فرهنگ سالم و قوی	-0.4029	11540.	۳,۴۶۰۸	0.000
جو اخلاقی رأس سازمان به فرهنگ سالم و قوی	0.3975	0.1192	3.3997	0.000
احساس ارزشمندی کارکنان به فرهنگ سالم و قوی	0.6888	0.1042	6.6262	0.000
همسوئی به فرهنگ سالم و قوی	0.3593	0.0715	9895۴,	0.000



نمودار شماره ۲ ضرایب معناداری تحلیل مولفه های موثر بر فرهنگ سالم و قوی



نمودار شماره ۳ شاخص روابی همگرایی، میانگین واریانس استخراج شده (AVE)



نمودار شماره ۴ شاخص پایایی ترکیبی (CR)

جدول شماره ۲ ضریب تعیین (R²)

متغیرها	ضریب تعیین شده (R ² Adjusted)	ضریب تعیین (R ²)
اشتراک مفاهیم	0.9996	۰,۹۹۹۶
اعتماد	0.9918	۰,۹۹۲۳
جو اخلاقی رأس سازمان	۶۳۸۰.۹	۰,۹۶۵۹
احساس ارزشمندی کارکنان	0.9231	۰,۹۲۷۷
همسوئی	0.9948	۰,۹۹۵۱

شاخص نیکویی برازش (GOF)^{۵۱}

این شاخص، سازش بین کیفیت مدل ساختاری و مدل اندازه گیری را نشان می دهد و فرمول آن برابر است با:

$$GOF = \sqrt{AVE} \times \sqrt{R^2}$$

مقدار شاخص برازش بر اساس داده های جدول شماره ۳ برابر 0.71 است که نشان از برازش مناسب مدل دارد. به بیان ساده تر داده های این پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری

ضریب تعیین (R) نشان می دهد که چند درصد تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل تبیین می شود. نتایج جدول شماره ۲ حاکی است که مدل، کلیه تغییر پذیری داده های پاسخ را در اطراف میانگین، تبیین می کند و تمام مقادیر مشاهده شده با مقادیر برازش شده یکسان بوده و همه نقاط داده ها بر روی خط برازش شده قرار گرفته اند. از سوی دیگر از آنجائیکه با افزایش مشاهدات و هم چنین با افزایش متغیرهای مستقل میزان R² افزایش می یابد و این افزایش ممکن است کاذب باشد، لذا ضریب تعیین تعدیل شده^{۵۰} نیز محاسبه گردید، R² تعدیل شده میزان R² را با توجه به متغیرهای مستقل اضافه شده به خط رگرسیون و با توجه به عرض از مبدا های جدید، تعدیل و اصلاح می کند. هرچه تفاوت میان R² و R² تعدیل شده کمتر باشد نشان میدهد که متغیرهای مستقل که به مدل اضافه شده اند به درستی انتخاب شده اند. جدول شماره ۲ نشانگر تفاوت بسیار کم میان R² و R² تعدیل شده است. ضریب تعیین بالای ۰,۹۰ بین دو متغیر ملاک و پیش بینی نشان دهنده این است درصد بسیار بالایی از فرهنگ سالم و قوی توسط اشتراک مفاهیم، اعتماد، جو اخلاقی رأس سازمان، احساس ارزشمندی کارکنان و همسوئی تبیین می شود.

تحقیق، برازش مناسبی دارد و این بیانگر همسو بودن سؤالات با سازه های نظری است.

جدول شماره ۳- شاخص نیکویی برازش (GOF)

متغیرها	\sqrt{AVE}	$\sqrt{R^2}$
اشتراک مفاهیم	۲۰.52	۰,۹۹۹۶
اعتماد	0.588	۰,۹۹۲۳
جو اخلاقی رأس سازمان	۵۲۹۰.	۰,۹۶۵۹
احساس ارزشمندی کارکنان	0.424	۰,۹۲۷۷
همسوئی	۰,۵۱۳	۰,۹۹۵۱
فرهنگ سالم و قوی	۰,۵۷۵	۲۵۲۰.8
	۰,۷۲۴۶۸۴	۰,۹۷۵۱۷۵

نتایج بدست آمده نشان داد که اعتماد، احساس ارزشمندی کارکنان، اشتراک مفاهیم، فضای اخلاقی رأس سازمان و همسوئی از مولفه های مهم فرهنگ سالم و قوی می باشند. حال این سوال پیش می آید که چگونه می توان فرهنگ سالم و قوی را در محیط سازمان ایجاد کرد؟ چه اقداماتی باید انجام داد تا فرهنگ سازمان را بتوان از طریق آثارش (مولفه ها و مصادیق تایید شده) تعریف کرد؟ بررسی فرضیات و باورهای موجود و همچنین گزارش های مراجع علمی پیشگام در حوزه حسابرسی فرهنگ سازمان، محقق را به سمت طراحی فرآیند اجرایی مدل مذکور در نه گام رهنمون ساخت:

- گام اول: ارزیابی سطح آگاهی مدیران ارشد از حسابرسی فرهنگ سازمان و کنترل های نرم و سخت
- گام دوم: تعیین استانداردها و قابلیت های فرهنگی سازمان
- گام سوم: سنجش وضعیت موجود فرهنگ سازمان و تطبیق فعالیت ها با استانداردهای فرهنگی
- گام چهارم: جانمایی وضعیت فرهنگ سازمان، بر اساس معیارهای فرهنگ سالم و قوی در دستگاه مختصات فرهنگ
- گام پنجم: تجزیه و تحلیل داده ها و تهیه گزارش حسابرسی
- گام ششم: تدوین راهبردهای عملیاتی برای نهادینه سازی فرهنگ سازنده
- گام هفتم: ایجاد و استقرار خطوط دفاعی
- گام هشتم: بازخورد و پی گیری اقدامات بهبود
- گام نهم: رصد مجدد محیط

فرآیند اجرایی حسابرسی فرهنگ سازمان با رویکرد پیشگیرانه و مدیریت مخاطرات رفتاری و فرهنگی و با محوریت آگاهی و پاسخگویی فرهنگی، در این نه گام طراحی گردید تا بستر ساز نهادینه شدن سه اصل اندیشه درست، اعمال درست و ارزیابی درست باشد. مدل با ارزیابی سطح آگاهی مدیران از ضرورت حسابرسی فرهنگی آغاز و با شناساندن ویژگی های منحصر به فرد حسابرسی فرهنگی، ابعاد و مصادیق کنترل های نرم و سخت، نحوه تعیین استانداردها و قابلیت های فرهنگی، سنجش وضعیت فرهنگ جاری سازمان در سه سطح ورودی، فرآیند و خروجی و تعیین جایگاه سازمان در دستگاه مختصات فرهنگی ادامه می یابد. در مراحل بعدی، داده ها در قالب گزارش حسابرسی و با فرمتی مشخص، تجزیه و تحلیل شده و اقدامات بهبود با استقرار خطوط دفاعی به تفکیک وظایف، مسئولیت و اختیارات انجام می شود. نهایتاً گام های آخر با ارائه بازخورد و رصد مجدد محیط برداشته می شود تا ضمن آگاهی از مخاطرات نوظهور فرهنگی و آمادگی در برابر آن، تضمینی برای حفظ و ماندگاری فرهنگ سازمانی سالم و قوی باشد. با انجام صحیح و دقیق مراحل یاد شده می توان ضمن الگو سازی برای رفتارهای مورد انتظار، مخاطرات فرهنگی را پیش بینی کرده و شاهد نهادینه شدن مصادیق فرهنگ سالم و قوی بود. مصادیقی که شامل همسوئی، ارزشمندی، جو اخلاقی رأس سازمان، اعتماد و فهم مشترک است. منطق و اصول ناظر بر شرح و بسط الگوریتم و فرآیند گام به گام مراحل نه گانه یاد شده در مقاله جداگانه ای توسط محقق تبیین و ارائه خواهد گردید.

خلاصه و نتیجه گیری

تحقیق حاضر با مرور ادبیات و پژوهش های انجام شده و همچنین در چارچوب مبانی نظری در حوزه فرهنگ و حسابرسی فرهنگ سازمانی صورت گرفته است. با مطالعه این پژوهش ها ضرورت ارزیابی فرهنگ سازمان و انجام تحقیقات گسترده تر در این حوزه بیش از پیش احساس می شود تا بر پایه نتایج حاصله بتوان ضمن تاثیر بر خط مشی و رویه های اجرایی این حوزه، رهنمودهای لازم در مدیریت بهینه مخاطرات رفتاری را به سازمان ها ارائه کرد.

تحقیقات انجام شده در حوزه حسابرسی فرهنگ سازمانی می تواند نقاط ضعف و قوت سازمان ها در چالش های مرتبط با ناهنجاری های رفتاری را ارزیابی کند. از این منظر، پژوهش حاضر می تواند راهکارهایی ارائه دهد تا بواسطه آن دستگاه های دولتی، سازمان ها و نهادهای عمومی و غیر دولتی و سایر مراکز و شرکت های خصوصی بتوانند به شکل مناسبی، آمادگی

لازم برای شناسایی قابلیت های فرهنگی و معیارهای فرهنگ سازمانی سالم و قوی سازمانی را کسب کنند.

مطالعات مربوط به حسابرسی فرهنگ سازمانی، امکان تعامل سازنده بین افراد در ایفای تعهد خود به دیگران را در تلاش برای پاسخگویی فرهنگی در جهان دائماً در حال تغییر، فراهم می کند. این روش به دنبال شناساندن مصادیق مرتبط با استانداردها و معیارهای قابلیت های فرهنگی و تبدیل آن ها به کدهای رفتار عملی است که مسئولیت و پاسخگویی را به همراه دارد. از آنجائیکه رفتارها تحت تاثیر عقاید و انتظارات هستند و پیشرفت های فناوری، تغییر نیازها و شرایط محیطی، ممکن است این انتظارات را تغییر داده و به تبع آن رفتارها و سطح تعهد افراد به پاسخگویی نیز تحت تاثیر قرار گیرد، فلذا تداوم این تغییرات ممکن است سازمان ها را با واکنش های رفتاری جدیدی روبرو کند. قابلیت های فرهنگی، شیوه های جدیدی را برای تعامل افراد با محیط، شناسایی کرده و حرکت در چارچوب استانداردها را فراهم می کند تا توانایی سازمان در پیشگیری سریع احتمال وقوع مخاطرات رفتاری را افزایش دهد. فلذا پیشنهاد می شود سازمان هایی که باید به مخاطبان گسترده ای همچون ذینفعان خود پاسخگو باشند، نقش واحد حسابرسی مالی سازمان ها در گزارشگری نتایج را به چالش کشیده و به جای صرفاً رویکرد مالی برای پاسخگویی، رویکرد فرهنگی را نیز مد نظر قرار دهند.

بررسی اخبار رسانه ها و آمار و اطلاعات منتشره، حاکی از افزایش چشمگیر ناهنجاری های رفتاری و فساد در دستگاه های دولتی است که وضعیت فرهنگی و اجتماعی کشور را تا حدود زیادی با مشکل مواجه کرده است. ابعاد این مشکلات به اندازه ای گسترده شده است که به جرأت می توان گفت سرمایه های اجتماعی به شدت کاهش یافته و بخش های مختلف کشور نیز از آسیب های پیامدهای آن مصون نمانده است. این ناهنجاری های گسترده رفتاری، روند رو به رشد کشور را به شدت کند کرده و سطح اعتماد عمومی و انسجام اجتماعی را در حد وسیعی کاهش داده است. از این رو به نظر می رسد ارزیابی و پایش فرهنگ سازمان ها به منظور ایجاد و نهادینه کردن فرهنگ سازمانی سالم و قوی توسط متولیان امور امری ضروری و اجتناب ناپذیر است. حسابرسی فرهنگ سازمان در مفهوم خاص خود شامل کنترل های نرم و سختی است که برای شناسایی انحرافات رفتاری و اخلاقی سازمان ها اعمال می گردد. هدف اساسی، برقراری کنترل های لازم برای اطمینان از رعایت اصول و استانداردهای رفتاری و پیشگیری از بروز رفتارهای نامطلوب است.

در بخش بررسی سوالات پژوهش، با توجه به نتایج آزمون می توان به طور کلی به این نتیجه رسید که اعتماد، جواخلاقی رأس سازمان، همسوئی، احساس ارزشمندی کارکنان و اشتراک مفاهیم از مهمترین مولفه های موثر بر ایجاد فرهنگ سازمانی سالم و قوی است. بین مولفه های فرهنگ سالم و قوی و کنترل مخاطرات، ارتباط موثری وجود دارد. حلقه ارتباط بین این مولفه ها و مدیریت مخاطرات، حسابرسی فرهنگ سازمان است که باید به درستی عملیاتی شود. بر اساس نتایج تحقیق، نقطه آغاز عملیاتی شدن حسابرسی فرهنگ سازمان، رأس سازمان است. یکی از مهمترین عوامل ایجاد فرهنگ سالم و قوی، توانایی و مدیریت موثر مخاطرات فرهنگی و دیدگاه واقع گرایانه هیئت مدیره به حسابرسی فرهنگ سازمان و حساسیت آنان در پیشگیری این نوع مخاطرات است. سنجش میزان آگاهی اعضای هیئت مدیره و مدیران ارشد از مخاطرات فرهنگی و رفتاری جزء اولین مراحل اجرایی شدن حسابرسی فرهنگ سازمان در بسط فرهنگ سازنده است.

در این تحقیق چهار حالت متفاوت از فرهنگ سازمانی بر اساس ابعاد سلامت و قوت فرهنگ، ارائه شده است. هر یک از این حالات، فرصت متمایزی برای توسعه تحقیقات حسابرسی فرهنگ سازمان، ایجاد می کند. تغییر دیدگاه فراتر از آنچه تاکنون در خصوص قوی و ضعیف بودن فرهنگ مطرح بوده، امکان شناسایی ویژگی های جدیدی از فرهنگ را فراهم می کند که در بطن آن رفتارهای پیچیده و نوظهور رخ می نماید. از این منظر، شیوه نوینی برای ارزیابی فرهنگ سازمان در نحوه انطباق با استانداردهای رفتاری و اصول ارزشی ایجاد می شود که متمرکز بر هردو بعد سلامت و قوت فرهنگ سازمان بوده و مستلزم بکارگیری همزمان ابزارهای کنترلی نرم و سخت در فرآیند ارزیابی است. بنابر این در حین ارزیابی فرهنگ، شناسایی استانداردها و قابلیت های فرهنگ سازمان که بتوان بر اساس آن رویه های اجرایی موثر برای بخش های مختلف سازمان را تدوین و ابعاد سلامت و قوی بودن فرهنگ را تفکیک و بکار گرفت، ضروری و اجتناب ناپذیر به نظر می رسد. زیرا عدم بکارگیری کنترل های نرم در گزارشگری انحرافات، باعث کتمان بسیاری از انحرافات موجود در سازمان شده و این امر ممکن است منجر به بروز بحران های عمیق تر و تحریف واقعیات و در نهایت گمراهی استفاده کنندگان از اطلاعات و در نتیجه تصمیم گیری نادرست شود.

در فرآیند عملیاتی حسابرسی فرهنگ سازمان، استقرار خطوط دفاعی با هدف شفاف سازی وظائف، نقش و انتظارات علاوه بر ایجاد اشتراک مفاهیم و همسویی اهداف فردی و سازمانی، باعث تناسب مسئولیت و اختیار و تفکیک جایگاه

- * Aborginal Cultural Standards Framework(2015.)Department of education,the government of West Australia ,P: 8-16
- * Aboriginal Cultural Capability (2019).Victorian Public Sector Commission,Australlia,P:1-4
- * Addison.Roger, Haig Carol, Kearny, Lynn (2011). Performance Architecture,How work gets done, The Culture Audit.p:1-5
- * Arndorfer Isabella, Minto Andrea(2015).Utrecht University,Financial Stability Institute, The “Four Lines of Defence, Occasional Paper No 11,P: 8
- * Besnard, Denis, Boissières, Ivan (2016). Three Line of Defence, AXVECO
- * Bos, De Korte, (2008). Soft controls, Audit Magazine, No. 4, p: 10 – 13
- * Buyens,Dirk ,(2018).Culture Audit, CEO Great Place to Work®, Belgium
- * Chambers, Richard, (2016). When Culture is the Culprit,The Institute of Internal Auditors
- * Chartered Institute of Internal Auditors,(2016).Organizational Culture, Evolving approaches to embedding and assurance,P: 5, 19-21
- * Darcy, Keith, (2015). “Ways to Build Strong Ethical Cultures,” Risk & Compliance Journal,Deloitte Insights,April 6
- * Deloitte, (2019). Adding insight to audit ,Transforming internal audit through data analytics,p: 3
- * Flanders,Kayla and Bennigsdorf ,Deanna, (2018).Auditing Culture, IIA Central Iowa Chapter,The Institute of Internal Auditors , P:9- 32
- * Fretwell, Phillip, (2016). IIA The Uncharted Territory of Auditing and Organization’s Culture,
- * Gordon,Jon, (2018), Auditing Culture, The Institute of Internal Auditors , P:9- 32
- * Hanson, John. D, Melnyk Steven. A and Calantone Rojer. A. (2011), Defining and measuring alignment in performance management, vol.31 No.10, International Journal of Operations & Production Management.
- * Jacka, J.Michael, (2019). Risks In View ,International Audit(IA) , A Publication of the IIA December 2019, P: 57
- * Kaplan Robert. S, Norton David.P.(2006), Alignment: using the balanced scorecard to create corporate synergies,
- * Kaptein, Muel, (2018). KPMG’s soft controls model, Erasmus University
- * Lim, Eric, and Teng Hui Yun, (2017). Assessing Corporate Culture
- * O’Regan,David, John Wiley & Sons, (2004) .Auditors dictionary ,Terms,Concepts,Processes and Regulations, P:242
- * Pearce, Oliver, (2018). What are SOPs? And why does my organization need them
- * Pett, Jason & Peter Parillo, (2016). Time to Move Out of the Comfort Zone, The Institue of Internal Auditors, North American ,Audit Executive Center,
- * Pinfield, S. and Rutter, S. (2019) Extending McKinsey’s 7S model to understand strategic alignment in academic libraries. Library

عملیاتی، سیاستگذاری و نظارتی در نظام مدیریت مخاطرات فرهنگ سازمانی می شود. ابهام در نقش و همپوشانی وظائف، یکی از دلایل عمده عدم مسئولیت پذیری و پاسخگویی در سازمان های کشور بویژه در حوزه ناهنجاری های رفتاری است. همانگونه که مکرر بیان شد حسابرسی فرهنگ سازمان با شناسایی دقیق و سنجیده مخاطرات، ابزار تشخیص منشأ مشکلات مزمن سازمانی است که بستری لازم برای شفافیت و مبارزه با فساد را فراهم می کند.بنابر این استقرار خطوط دفاعی، ضمن بکارگیری صحیح توانمندی های موجود سازمان، باعث مطابقت فعالیت ها و اقدامات با ضوابط، سیاست ها و اصول ارزشی می شود.

به طور کلی، حسابرسی فرهنگ سازمان در کشورهای مختلف جهان، طی دهه گذشته بسیار پیشرفت کرده است اما در داخل کشور جایگاه آن با آنچه باید باشد فاصله بسیار زیادی دارد.عدم تناسب لازم با تحولات صورت گرفته در حوزه نظام های کنترلی درون سازمانی بدان معناست که سازمان های ذیربط مسائل مربوط به شناخت، پیشگیری، مدیریت و نحوه کنترل مخاطرات فرهنگی و ناهنجاری های رفتاری را نادیده گرفته اند.بنابر این تحقیقات مربوط به فرهنگ سازمان و نحوه پایش و ارزیابی آن،نیاز به گسترش توجه به تغییر دیدگاه ها به حوزه فرهنگ و آگاهی از شیوه های نوین کنترل مخاطرات آن دارد. لذا ضروری است که در این حوزه حس همکاری تقویت و تشویق شود. در نتیجه،چارچوب نظری ارائه شده در این مقاله به عنوان ابزاری برای محققان حوزه مدیریت، حسابرسی و فرهنگ است که می توانند دیدگاه های مختلف فلسفی، تحقیقاتی و تجربی را ادغام کرده و از این طریق به چالش های فرهنگی و رفتاری پیش روی سازمان ها کمک کنند. در مجموع، پژوهش حاضر ناظر بر مقام تشخیص بوده و منجر به ارائه مدلی برای تبیین حسابرسی فرهنگ سازمانی شده است، بدیهیست که محقق در امتداد این پژوهش و طی مقاله بعدی در مقام تجویز نیز نسبت به طراحی الگوی فرآیندی نه مرحله- ای و با تولید پرسشنامه استاندارد جهت سنجش عملیاتی فرهنگ سازمانی اقدام خواهد کرد.

فهرست منابع

- * رحمانی، علی، بحیرایی، افسانه. (۱۳۹۸). حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران پژوهش های تجربی حسابداری
- * رحمانی، علی، قشقایی، فاطمه، (۱۳۹۳). حسابرسی فرهنگ سازمانی، دومین کنگره سالانه حسابرسی داخلی؛ ارزش آفرینی در اقتصاد، نقش آفرینی در فرهنگ

یادداشت‌ها

- ¹ Heller
- ² Roger Addison
- ³ Stumpf
- ⁴ Wells Fargo Bank
- ⁵ Lim & Yun
- ⁶ KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler) professional service audit company)
- ⁷ Sally Clark
- ⁸ Tabuena
- ⁹ Financial Industry Regulatory Authority (FINRA)
- ¹⁰ Protiviti
- ¹¹ Darcy
- ¹² Testa
- ¹³ DNA Group
- ¹⁴ Dirk Buyens
- ¹⁵ Tony Hsieh
- ¹⁶ Tone at the top
- ¹⁷ Recognize
- ¹⁸ Explore
- ¹⁹ Develop
- ²⁰ Maintain
- ²¹ Hard and soft Control
- ²² Kaptein
- ²³ Erasmus
- ²⁴ [Oliver Pearce](#)
- ²⁵ Victorian Public Sector Commission (VPSC)
- ²⁶ Stith
- ²⁷ Jason Pett
- ²⁸ Peter Parillo
- ²⁹ South Jersey Industries
- ³⁰ Pett and Parilo
- ³¹ Flanders & Bennigsdorf
- ³² Torres Rangel
- ³³ McCabe
- ³⁴ Chambers
- ³⁵ Fretwell
- ³⁶ Axveco
- ³⁷ Arndorfer & Minto
- ³⁸ Grant Thornton
- ³⁹ Abu Dhabi National Oil Company (ADNOC)
- ⁴⁰ Profitability
- ⁴¹ Performance
- ⁴² People
- ⁴³ Efficiency
- ⁴⁴ Aeromexico
- ⁴⁵ Bootstrapping
- ⁴⁶ Jackknifing
- ⁴⁷ Convergent Validity
- ⁴⁸ Average Variance Extracted (AVE)
- ⁴⁹ Composite Reliability (CR)
- ⁵⁰ R Square Adjusted
- ⁵¹ Goodness Of Fit

- Management. University of Sheffield, ISSN 0143-5124
- * Rangel, Torres, (2017). Navigating the Complexities of Corporate Culture. Protiviti, Global Internal audit, Internal Auditing around the world, Aeromexico healthy culture, vol 13 ,P: 1-40
 - * Robins, Estefan (2004), "Organization theory" Structures, Designs, and Applications (3rd Edition), P: 384
 - * Smith, Chris, Hsieh, Tony (2019). Culture alignment, authentic alignment: The power of purpose, Grant Thornton, Advisory services, P: 2
 - * Torres, Rangel, Mario, Clark, Sally, Abujarad, Ahmad, McCabe, (2017). Internal Auditing around the world, Navigating the Complexities of Corporate Culture, Protiviti, Global Internal audit, vol 13 ,P: 1-40
 - * PWC, (2017). State of the Internal Audit Profession Study, Staying the course toward True North: Navigating disruption, P: 25
 - * Stith, Vibian, Williams, MSW, (2016). Office of Student Services Virginia Department of Education Virginia Middle & High School Principals Conference & Exposition, P: 20
 - * Stumpf, John (2009). CEO Wells Fargo Bank, SF Chronicle, page C6.
 - * Tabuena, Jose ,(2016). Auditing Corporate Culture: A New Imperative, FINRA, P: 1
 - * Testa, Mark R., Lori J. Sipe, (2013). The Organizational Culture Audit: Countering Cultural Ambiguity in the Service Context San Diego State University, San Diego, USA, Open Journal of Leadership. Vol.2, No.2, 36-44
 - * Cultural Alignment ,(2018). The DNA group, The DNA of the Learning Organization, P: 1-3
 - * The Institute of Internal Auditors (2019). Tone at the top, Good Governance Key to Managing Speed of Change
 - * The Institute of Internal Auditors, (2019). On Risk, a Guide to Understanding, Aligning and Optimizing Risk 2020, P: 12
 - * The Institute of Internal Auditors Netherlands, (2015). Soft controls, Discussion paper, What are the starting points for the internal auditor? P: 7, 29
 - * Thomas, Alexander, Eva-Ulrike Kinast, Sylvia Schroll-Machl (Eds.), (2010). Handbook of Intercultural Communication and Cooperation, Basics and Areas of Application, P: 22