

## The Relationship Between Collaboration Corporate Culture and Audit Fee: Textual Analysis Approach

**Ahmadreza Moradi**

*Msc, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. [ahm.moradi@mail.sbu.ac.ir](mailto:ahm.moradi@mail.sbu.ac.ir)*

**Mohammad Hossein Safarzadeh\***

*Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Corresponding Author)  
[m\\_safarzadeh@sbu.ac.ir](mailto:m_safarzadeh@sbu.ac.ir)*

### Abstract:

This study examines the impact of collaboration corporate culture on audit fees in companies listed on the Tehran Stock Exchange. To achieve this, textual analysis of board reports is used to quantitatively assess cultural dimensions. While previous research has predominantly focused on financial and quantitative factors in determining audit fees, the role of organizational culture, particularly collaborative culture, has been less explored. The data for this study were collected from financial reports and board activity reports of listed companies over the period from 2018 to 2024, with 100 companies selected using a systematic sampling method. For data analysis, regression methods and textual analysis using JavaScript programming language were employed. The empirical findings indicate that a stronger collaborative culture is significantly associated with higher audit fees in Iranian companies. This result, contrary to Western evidence, suggests that trust and in-group connections within collaborative environments can increase audit complexity and perceived risk. The findings highlight the importance of considering cultural context in audit economics and emphasize the need to incorporate cultural dimensions in risk assessment and audit fee determination by auditors and policymakers.

**Keywords:** Corporate Culture, Collaboration Culture, Textual Analysis, Audit Fee, Audit effort

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.



## رابطه بین فرهنگ سازمانی همکاری گرا با حق الزحمه حسابرسی: رویکرد تجزیه و تحلیل متن

احمد رضا مرادی<sup>۱</sup>      محمد حسین صفرزاده<sup>۲\*</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۳/۰۷      تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۲۶

### چکیده:

این پژوهش به بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی همکاری گرا بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. برای این منظور، از تحلیل متنی گزارش‌های فعالیت هیئت‌مدیره جهت سنجش ابعاد فرهنگی به صورت کمی استفاده شده است. در حالی که تحقیقات پیشین عمدتاً بر عوامل مالی و کمی در تعیین حق الزحمه حسابرسی متمرکز بوده‌اند، نقش فرهنگ سازمانی، به ویژه فرهنگ همکاری گرا، کمتر مورد توجه قرار گرفته است. داده‌های این پژوهش از گزارش‌های مالی و گزارش‌های هیئت‌مدیره شرکت‌های بورسی در بازه زمانی ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ جمع‌آوری شده و ۱۰۰ شرکت با روش حذف سیستماتیک به عنوان نمونه انتخاب گردیده‌اند. برای تحلیل داده‌ها، از روش‌های رگرسیون و تحلیل متنی با استفاده از زبان برنامه‌نویسی جاوا اسکریپت بهره گرفته شده است. یافته‌های تجربی نشان می‌دهد که تقویت فرهنگ همکاری گرا به طور معناداری با افزایش حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های ایرانی همراه است. این نتیجه، برخلاف شواهد غربی، بیانگر آن است که اعتماد و پیوندهای درون گروهی می‌تواند پیچیدگی و ریسک ادراک شده حسابرسی را افزایش دهد. نتایج این پژوهش اهمیت توجه به بافت فرهنگی در اقتصاد حسابرسی و کاربرد روش‌های تحلیل متن در سنجش فرهنگ را برجسته می‌کند و ضرورت لحاظ ابعاد فرهنگی در ارزیابی ریسک و تعیین حق الزحمه توسط حسابرسان و سیاست‌گذاران را مورد تأکید قرار می‌دهد.

**کلمات کلیدی:** فرهنگ سازمانی، فرهنگ همکاری گرا، تجزیه و تحلیل متن، حق الزحمه حسابرسی، تلاش حسابرسی.

۱. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

[ahm.moradi@mail.sbu.ac.ir](mailto:ahm.moradi@mail.sbu.ac.ir)

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

[m.safarzadeh@sbu.ac.ir](mailto:m.safarzadeh@sbu.ac.ir)

## ۱- مقدمه:

حق الزحمه حسابرسی و نحوه تعیین آن با توجه به اثری که بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد (یاری و همکاران، ۱۴۰۱) یکی از موضوعات کلیدی و بحث‌برانگیز در حوزه حسابداری و حسابرسی ایران به شمار می‌رود و در ایران تحت تأثیر عوامل کمی مانند اندازه شرکت، پیچیدگی حسابداری (مطرانلویی و سادات غفاری، ۱۳۹۹) و پیچیدگی عملیات (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹) قرار دارد. مطالعات متعدد نشان داده‌اند که شرکت‌های بزرگ‌تر و با ساختارهای مالی پیچیده‌تر، به دلیل ریسک بالاتر و تلاش بیشتر حسابرسان، حق الزحمه بیشتری پرداخت می‌کنند (مطرانلویی و سادات غفاری، ۱۳۹۹؛ حسنی و یونس حمه، ۱۴۰۱؛ سیمونیک، ۱۹۸۰؛ دی‌فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). همچنین، ویژگی‌های نظارتی مانند سابقه تشکیل کمیته حسابرسی می‌تواند بر حق الزحمه حسابرسی اثر مثبت داشته باشد (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶). مطالعاتی مانند علیپوریگانه و حسینی (۱۴۰۳) و مشایخ و همکاران (۱۴۰۳) تلاش کرده‌اند با تحلیل عواملی چون تخصص هیئت‌مدیره و خوانایی گزارش‌های مالی، شناخت دقیق‌تری از فرآیند تعیین حق الزحمه ارائه دهند، اما همچنان خلأ آشکاری در خصوص نقش فرهنگ سازمانی، به‌ویژه فرهنگ همکاری‌گرا، در فضای بومی ایران وجود دارد. با این حال، علی‌رغم توجه به این عوامل، نقش عوامل کیفی مانند فرهنگ سازمانی، به‌ویژه فرهنگ همکاری‌گرا، در تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران تاکنون کمتر بررسی شده است (قناد، ۱۴۰۲). در سال‌های اخیر، پژوهشگران به این نتیجه رسیده‌اند که فرهنگ سازمانی، که به عنوان یک عامل نامشهود اما مؤثر شناخته می‌شود، می‌تواند نقش قابل توجهی در شکل‌گیری تصمیمات مربوط به حسابرسی داشته باشد (چن و همکاران، ۲۰۲۲؛ لی و همکاران، ۲۰۲۵؛ مرادی و جودکی، ۱۴۰۲). فرهنگ سازمانی به ارزش‌ها، باورها و هنجارهای مشترکی اشاره دارد که رفتار و عملکرد افراد را در یک سازمان شکل می‌دهد. این فرهنگ نحوه تعامل، تصمیم‌گیری و تلاش کارکنان برای دستیابی به اهداف مشترک را تعریف می‌کند و بر محیط کلی و عملکرد سازمان تأثیر می‌گذارد (گراهام و همکاران، ۲۰۲۲). فرهنگ همکاری‌گرا، که اغلب در چارچوب ارزش‌های رقابتی<sup>۱</sup> به عنوان فرهنگ قبیله‌ای<sup>۲</sup> شناخته می‌شود، با یک محیط سازمانی تعریف می‌شود که در آن بر کار تیمی، اعتماد و اهداف مشترک تأکید می‌شود (کامرون و کوئین، ۲۰۱۱). این نوع فرهنگ موجب ایجاد اعتماد و ارتباط باز بین اعضای سازمان می‌شود و نه تنها در مدیریت فعالیت‌های داخلی بلکه در تعاملات با ذی‌نفعان بیرونی مانند حسابرسان نیز نقش‌آفرین است (کامرون و همکاران، ۲۰۰۶).

اهمیت بررسی ارتباط بین فرهنگ سازمانی و حق الزحمه حسابرسی در سال‌های اخیر پررنگ‌تر شده است، زیرا شرکت‌ها و حسابرسان بیش‌ازپیش نقش عوامل نامشهود مانند فرهنگ را در شکل‌دهی نتایج

<sup>1</sup> Competing Values Framework (CVF)

<sup>2</sup> Clan Culture

کسب و کار و هدایت شرکت درک می کنند و می شناسند (گویسو و همکاران، ۲۰۱۵). در حالی که عوامل کمی مانند عملکرد مالی و اندازه شرکت به عنوان عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی معرفی شده اند (دی فاند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ مطرانی و سادات غفاری، ۱۳۹۹)، پویایی های فرهنگی درون یک شرکت، به ویژه از منظر فرهنگ همکاری گرا، همچنان کمتر مورد بررسی قرار گرفته است. درک چگونگی تأثیر فرهنگ همکاری بر حق الزحمه حسابرسی در محیط های تجاری نوین، جایی که در آن شرکت ها به طور فزاینده ای بر ایجاد روابط شفاف و اعتماد محور در تیم های خود تأکید می کنند، اهمیت ویژه دارد (گویسو و همکاران، ۲۰۱۵). پژوهش های پیشین نشان می دهد که فرهنگ همکاری گرا با ایجاد محیطی هماهنگ و تشویق کارکنان به گزارشگری خطاها، می تواند ریسک دعاوی حقوقی و کنترل های داخلی را کاهش داده و در نتیجه منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی شود (کامرون و همکاران، ۲۰۰۶؛ هوگان و ویلکینز، ۲۰۰۸؛ گراهام و همکاران، ۲۰۱۷؛ چن و همکاران، ۲۰۲۲). با این حال، مطالعات اخیر نشان داده اند که فرهنگ همکاری گرا قوی می تواند باعث افزایش تلاش حسابرسان و در نتیجه افزایش هزینه حسابرسی شود، زیرا بی اعتمادی به افراد خارج از شرکت و پیچیدگی بیشتر در روابط حسابرسان و صاحبکار مطرح می شود و اجرای حسابرسی فراگیر در محیط های مشارکتی به زمان و منابع بیشتری نیاز دارد و واکاوی این رابطه برای حسابرسان حیاتی است، زیرا بینشی عمیق درباره تأثیر شیوه های سازمانی بر ریسک حسابرسی و استراتژی های قیمت گذاری فراهم می کند و به آنان امکان می دهد رویکرد خود را متناسب با فرهنگ مشتریان تنظیم کنند (لی و همکاران، ۲۰۲۵؛ ژیونگ و همکاران، ۲۰۲۱؛ سینتارامان و همکاران، ۲۰۰۲). با وجود توجه نظری فراوان، شواهد تجربی موجود نتایج متضادی ارائه داده اند و موجب شده است که درک ما از تأثیر فرهنگ همکاری گرا یا قبیله ای بر هزینه حسابرسی در بافت های مختلف ناقص بماند (گراهام و همکاران، ۲۰۱۷؛ چن و همکاران، ۲۰۲۲؛ لی و همکاران، ۲۰۲۵). در محیط های غربی، معمولاً فرهنگ همکاری گرا با کاهش ریسک حسابرسی و هزینه کمتر حسابرسی همراه است، زیرا حسابرسان این شرکت ها را کم ریسک تر و شفاف تر تلقی می کنند (چن و همکاران، ۲۰۲۲). اما در بستر فرهنگ های همکاری گرا شرق آسیا، همین فرهنگ می تواند به دلیل چالش های اعتماد و اطلاعات، منجر به هزینه های بالاتر حسابرسی گردد (لی و همکاران، ۲۰۲۵؛ هابسون و همکاران، ۲۰۲۱). این دوگانگی نیازمند پژوهش های تجربی عمیق تر است که هر دو منظر را یکپارچه کند و به نقش شرایط و عوامل میانجی در این رابطه بپردازد. همچنین بر اساس پژوهش قناد (۱۴۰۲) که به بررسی پژوهش های داخلی مرتبط با حق الزحمه حسابرسی مستقل، که در بازه زمانی ۱۳۸۲ الی ۱۴۰۱ در مجلات مصوب وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایران منتشر شده اند، پرداخته است، در کشور پژوهشی به طور مستقیم به بررسی ارتباط فرهنگ سازمانی و حق الزحمه حسابرسی صورت نگرفته است (قناد، ۱۴۰۲).

پژوهش حاضر با بهره‌گیری از نظریه‌های هویت اجتماعی<sup>۱</sup>، وابستگی منابع<sup>۲</sup> و نهادگرایی<sup>۳</sup> تلاش می‌کند سازوکارهای اثرگذار فرهنگ همکاری (قبیله‌ای) بر هزینه حق‌الزحمه حسابرسی را تبیین کند (لی و همکاران، ۲۰۲۵). با استفاده از رویکرد تحلیل متنی چن و همکاران (۲۰۲۲) این مقاله بررسی می‌کند که آیا فرهنگ همکاری گرا منجر به افزایش یا کاهش هزینه حسابرسی می‌شود یا خیر؟. نوآوری این مطالعه در بررسی فرهنگ همکاری به‌عنوان یک عامل تعیین‌کننده کلیدی حق‌الزحمه حسابرسی نهفته است و مدل‌های سنتی حق‌الزحمه حسابرسی را که عمدتاً بر ویژگی‌های مالی متمرکز بوده‌اند، گسترش می‌دهد (قناد، ۱۴۰۲؛ دی‌فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). همچنین با استفاده از تحلیل متنی گزارش‌های فعالیت هیئت مدیره برای کمی‌سازی فرهنگ همکاری گرا، از یک روش‌شناسی نوین استفاده می‌کند که امکان تحلیل تجربی در مقیاس بزرگ را فراهم می‌آورد. این رویکرد پژوهشگر را قادر می‌سازد تا عناصر فرهنگی نهفته در گزارش‌های رسمی شرکت‌ها را استخراج کند، که یک پیشرفت روش‌شناختی قابل توجه در حوزه حسابرسی محسوب می‌شود (لاگران و مک‌دونالد، ۲۰۱۱).

ساختار مقاله به این شرح است: ابتدا به‌مرور ادبیات و مبانی نظری مرتبط با فرهنگ‌سازمانی، قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسی پرداخته می‌شود. سپس روش‌شناسی پژوهش شامل داده‌ها، متغیرها و تکنیک‌های تحلیل ارائه می‌گردد. در بخش یافته‌های پژوهش تحلیل‌های تجربی را ارائه می‌دهیم که در آن رابطه بین فرهنگ همکاری و حق‌الزحمه‌های حسابرسی را بررسی می‌کنیم و در پایان پیامدهای یافته‌ها را برای حساب‌رسان، شرکت‌ها و نهادهای نظارتی مورد بحث قرار می‌دهیم و توصیه‌هایی برای پژوهش‌های آینده و گسترش‌های بالقوه در مطالعه حسابرسی ارائه می‌دهیم.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش:

فرهنگ‌سازمانی<sup>۴</sup> را می‌توان مجموعه‌ای از باورها و ارزش‌های مشترک دانست که رفتار و راهبردهای سازمان را شکل می‌دهد (اوریلی و چتمن، ۱۹۹۶). فرهنگ سازمانی به‌عنوان یکی از دارایی‌های نامشهود اساسی شرکت‌ها نقش مهمی در شکل‌دهی رفتارها و فرآیندهای تصمیم‌گیری سازمانی ایفا می‌کند و در نهایت بر پیامدهای شرکت تأثیرگذار است (گراهام و همکاران، ۲۰۲۲). پژوهش‌های مبتنی بر فرهنگ، عواملی مانند آداب، سنت‌ها، ارزش‌ها، هنجارها و قوانین را شامل می‌شود (گورتون و همکاران، ۲۰۲۲). فرهنگ مأموریت و چشم‌انداز سازمان را تعیین کرده و نقش مهمی در عملکرد و واکنش شرکت‌ها نسبت به محیط ایفا می‌کند (حسن و همکاران، ۲۰۲۴). ارزش واقعی فرهنگ سازمانی زمانی محقق می‌شود که کارکنان آن را بپذیرند و برای رعایت استانداردهای آن همکاری کنند. بررسی‌های گویسو و همکاران (۲۰۱۵)

<sup>1</sup> Social Identity Theory

<sup>2</sup> Resource Dependency Theory

<sup>3</sup> Institutional Theory

<sup>4</sup> Corporate Culture

نشان می‌دهد که زمانی که کارکنان یک شرکت مدیریت را اخلاق‌مدار و قابل اعتماد بدانند، آن شرکت از سودآوری و بهره‌وری بالایی برخوردار است، روابط صنعتی مطلوبی دارد و برای متقاضیان کار نیز جذاب‌تر است. نتیجه پژوهش ژائو و همکاران (۲۰۱۸) نیز حاکی از رابطه مثبتی بین فرهنگ سازمانی و عملکرد شرکت است.

فرهنگ سازمانی به روش‌های مختلفی توسط محققان مختلف تعریف شده است. دیل و کندی (۱۹۸۲) به آن به‌عنوان "شیوه انجام کارها در اینجا" با تمرکز بر ارزش‌های مشترک، آیین‌ها و قهرمانانی که رفتار را شکل می‌دهند، اشاره کردند. شاین (۱۹۸۲) آن را به‌عنوان الگویی از مفروضات اساسی مشترک تعریف می‌کند که توسط یک گروه برای رسیدگی به مشکلات سازگاری خارجی و یکپارچگی داخلی توسعه یافته است. هافستد و همکاران (۱۹۹۰) فرهنگ سازمانی را به‌عنوان برنامه‌نویسی ذهنی جمعی تعریف می‌کند که اعضای یک سازمان را از دیگری متمایز می‌کند. دنیسون (۱۹۹۰) ادعا می‌کند که فرهنگ باورها و ارزش‌های اساسی است که اثربخشی یک سازمان را تعیین می‌کند. هندی (۱۹۹۳) فرهنگ‌های سازمانی را بر اساس نوع آن‌ها به فرهنگ‌های قدرت، نقش، وظیفه و فرد طبقه‌بندی می‌کند که بسته به ویژگی‌های خاص سازمانی است.

چارچوب ارزش‌های رقابتی به‌عنوان یک ابزار تحلیلی برای شناخت فرهنگ‌های سازمانی و ارزیابی اثربخشی آن‌ها توسعه یافته است. این چارچوب از پژوهش‌های پیشین در زمینه شاخص‌های اصلی سازمان‌های اثربخش به وجود آمده و به‌مرور برای پوشش طیف وسیعی از پدیده‌های سازمانی تکامل یافته است. در هسته اصلی چارچوب ارزش‌های رقابتی، دو بعد اصلی شناسایی می‌شود: یکی بر اساس تأکید بر انعطاف‌پذیری و ابتکار، و دیگری بر اساس تمرکز بر ثبات و کنترل که در شکل شماره ۱ ارائه شده است. این ابعاد منجر به چهار ربع مختلف می‌شود که بیانگر فرهنگ‌های سازمانی متفاوت هستند: قبیله‌ای یا همکاری، کارآفرینی یا خلاقیت، بازار یا رقابت و سلسله‌مراتب یا کنترل. این تقسیم‌بندی به سازمان‌ها کمک می‌کند تا ارزش‌ها و ویژگی‌های فرهنگی خود را شناسایی و نقاط قوت و ضعف خود را در برابر رقبای بهتر ارزیابی کنند و این چهار بعد فرهنگی به صورت همزمان در تمامی شرکت‌ها وجود دارند (کامرون و همکاران، ۲۰۰۶). در نهایت، چارچوب ارزش‌های رقابتی بر اساس دو بُعد کلیدی درونی و بیرونی که به نحوه هماهنگی و تعامل سازمان‌ها با محیط داخلی و خارجی آن‌ها اشاره دارد، تأثیر زیادی بر شکل‌دهی به راهبردهای سازمان‌ها دارد. سازمان‌هایی که بر تمرکز داخلی و هماهنگی تأکید دارند، معمولاً بر ثبات و یکپارچگی داخلی متمرکزند، در حالی که سازمان‌هایی که بر تعامل با محیط خارجی تمرکز دارند، مانند تویوتا و هوندا، استراتژی‌های خود را بر رقابت و تمایز در بازارهای جهانی متمرکز می‌کنند. این چارچوب به عنوان ابزاری مؤثر در درک پویاهای سازمانی و تصمیم‌گیری‌های راهبردی برای مقابله با چالش‌های رقابتی و بازارهای پویا عمل می‌کند (کامرون و کوئین، ۲۰۱۱؛ هریس و ماسون، ۲۰۲۲).

شکل ۱: ساختار چارچوب ارزش‌های رقابتی (فیوردلیسی و ریچی، ۲۰۱۴)

| انعطاف‌پذیری و اختیار        |                                                                      |                                                    |         |
|------------------------------|----------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|---------|
| تمرکز و<br>یکپارچگی<br>داخلی | قبیله                                                                | کارآفرینی                                          | تمرکز و |
|                              | پیشرا نه همکاری                                                      | پیشرا نه خلاقیت                                    | تمایز   |
|                              | به معنای انسجام، مشارکت،<br>ارتباط، توانمندسازی                      | به معنای سازگاری، خلاقیت<br>و چابکی                | خارجی   |
|                              | نتیجه: روحیه، توسعه مردم، تعهد                                       | نتیجه: نوآوری و<br>خروجی‌های پیشرفته               |         |
|                              | سلسله‌مراتبی                                                         | بازار                                              |         |
|                              | پیشرا نه کنترل                                                       | پیشرا نه رقابت                                     |         |
|                              | به معنای فرایندهای توانمند،<br>سازگاری، کنترل فرایند،<br>اندازه‌گیری | به معنای تمرکز بر مشتری،<br>بهره‌وری، افزایش رقابت |         |
|                              | نتیجه: کارایی، به‌موقع بودن،<br>عملکرد روان                          | نتیجه: سودآوری، دستیابی<br>به هدف                  |         |
|                              | ثبات و کنترل                                                         |                                                    |         |

فرهنگ خلاقیت‌گرا، مکانی پویا، کارآفرین و خلاق برای کار. در این نوع فرهنگ، افراد خلاق، ریسک‌پذیر و نوآور هستند. رهبران به‌عنوان نوآوران و ریسک‌پذیران شناخته می‌شوند. چسبی که سازمان را کنار هم نگه می‌دارد، تعهد به آزمایش و نوآوری است. تأکید بر پیشرو بودن است. تأکید بلندمدت سازمان بر رشد و کسب منابع جدید است. موفقیت به معنای کسب محصولات یا خدمات منحصربه‌فرد و جدید است. رهبر محصولات یا خدمات بودن مهم است. سازمان ابتکار و آزادی فردی را تشویق می‌کند. در فرهنگ کنترل‌گرا، سازمان بسیار رسمی و ساختارمند است و رویه‌ها رفتار افراد را تعیین می‌کنند. رهبران به‌عنوان هماهنگ‌کننده‌های خوب و سازمان‌دهنده‌های کارآمد شناخته می‌شوند. حفظ یک سازمان روان و بدون مشکل از اهمیت بالایی برخوردار است. قوانین و سیاست‌های رسمی سازمان را کنار هم نگه می‌دارند. نگرانی بلندمدت بر ثبات و عملکرد با عملیات کارآمد و روان است. موفقیت بر اساس تحویل قابل‌اعتماد، برنامه‌ریزی روان و هزینه پایین تعریف می‌شود. مدیریت کارکنان بر اشتغال ایمن و پیش‌بینی‌پذیری متمرکز است. یک فرهنگ سازمانی رقابت‌گرا، یک سازمان نتیجه‌گرا. تمرکز اصلی بر انجام کار است. افراد رقابتی و هدف‌محور هستند. رهبران سخت‌کوش، تولیدکننده و رقابتی هستند. آنها سخت‌گیر و خواستار هستند. چسبی که



سازمان را کنار هم نگه می‌دارد، تأکید بر پیروزی است. شهرت و موفقیت نگرانی‌های مشترک هستند. تمرکز بلندمدت بر اقدامات رقابتی و دستیابی به اهداف و شاخص‌های قابل اندازه‌گیری است. موفقیت بر اساس سهم بازار و نفوذ تعریف می‌شود. قیمت‌گذاری رقابتی و رهبری بازار مهم هستند. سبک سازمانی، رقابت سخت‌کوش است (کامرون و کوئین، ۲۰۱۱).

فرهنگ سازمانی مبتنی بر همکاری‌گرایی که همچنین به عنوان «فرهنگ قبیله‌ای» نیز شناخته می‌شود، نوعی از فرهنگ سازمانی است که بر روابط بین‌فردی، کار تیمی و حس تعلق خانوادگی در محیط کار تأکید دارد (کامرون و کوئین، ۲۰۱۱). این نوع فرهنگ ریشه در چارچوب ارزش‌های رقابتی ارائه‌شده توسط کامرون و همکاران (۲۰۰۶) دارد و ویژگی‌هایی چون انسجام داخلی، وفاداری و اعتماد متقابل را در سازمان تقویت می‌کند. در چنین محیط‌هایی، ارتباطات باز، مشارکت کارکنان در تصمیم‌گیری‌ها و اجماع‌محوری، محوریت دارد (لی و همکاران، ۲۰۲۵؛ چن و همکاران، ۲۰۲۲). در فرهنگ همکاری‌گرا، رهبری سازمان بیشتر به عنوان راهنمایی و مشاوره و حتی نقش والدین تلقی می‌شود و موفقیت سازمانی به واسطه فضای مثبت داخلی و توسعه بلندمدت منابع انسانی سنجیده می‌شود، نه صرفاً شاخص‌های کوتاه‌مدت عملکرد. منشأ این مفهوم به ادبیات جامعه‌شناسی و مدیریت سازمانی بازمی‌گردد که فرهنگ همکاری‌گرا را در برابر فرهنگ‌های سلسله‌مراتبی یا مبتنی بر بازار قرار می‌دهد. در چنین سازمان‌هایی، ارزش‌های مشترک و هدف جمعی باعث ارتقاء همکاری و رفتار مشارکتی می‌شود (کامرون و همکاران، ۲۰۰۶؛ گراهام و همکاران، ۲۰۱۷). مکانی بسیار دوستانه برای کار که در آن پرسنل چیزهای زیادی از خود به اشتراک می‌گذارند. در این نوع فرهنگ، روابط بین افراد قوی و صمیمانه است و افراد خود را به عنوان بخشی از یک خانواده بزرگ می‌بینند. رهبران به عنوان مربیان و حتی پدر و مادر معنوی در نظر گرفته می‌شوند. وفاداری و سنت به عنوان چسبی برای حفظ انسجام سازمانی عمل می‌کنند. تعهد بالا است و سازمان به توسعه منابع انسانی و ایجاد همبستگی و روحیه بالا اهمیت زیادی می‌دهد. موفقیت بر اساس حساسیت به مشتریان و توجه به افراد تعریف می‌شود. سازمان بر کارگروهی، مشارکت و اجماع تأکید می‌کند (کامرون و کوئین، ۲۰۱۱).

بعد همکاری‌گرا در چارچوب ارزش‌های رقابتی بر تأکید بر ارتباطات انسانی، انسجام و همکاری در داخل سازمان تأکید دارد. این فرهنگ‌ها معمولاً به عنوان "فرهنگ قبیله‌ای" شناخته می‌شوند که در آن اعضای سازمان به عنوان یک خانواده بزرگ به یکدیگر نزدیک هستند. فرهنگ‌های همکاری‌گرا بر روابط نزدیک و غیررسمی بین کارکنان، مشارکت در تصمیم‌گیری‌ها و تبادل اطلاعات آزاد تأکید دارند. در این نوع فرهنگ، کار تیمی، هم‌افزایی و پشتیبانی متقابل از یکدیگر ارزشمند تلقی می‌شود. این نوع فرهنگ‌ها بیشتر در سازمان‌هایی که به رشد فردی کارکنان، آموزش و توسعه حرفه‌ای و حفظ روابط بلندمدت اهمیت می‌دهند، رایج هستند. یکی از ویژگی‌های بارز این فرهنگ‌ها ایجاد فضایی است که در آن کارکنان احساس کنند که ارزش‌های مشترکی با هم دارند و در جهت یک هدف واحد تلاش می‌کنند. این بعد از فرهنگ سازمانی

بیشتر در محیط‌های کاری که بر بهبود روابط انسانی و افزایش سطح تعهد کارکنان تأکید دارند، مشاهده می‌شود. فرهنگ‌های همکاری‌گرا برای حفظ روحیه بالا و کاهش میزان تعارضات در سازمان مؤثر هستند، زیرا کارکنان به طور طبیعی برای حمایت از یکدیگر و تحقق اهداف مشترک تلاش می‌کنند. از آنجاکه سازمان‌های با این نوع فرهنگ به نیازهای انسانی کارکنان توجه بیشتری دارند، بیشتر زمان‌ها به‌عنوان محیط‌های کاری دوستانه و حمایتی شناخته می‌شوند. باین‌حال، یکی از چالش‌های این فرهنگ‌ها می‌تواند عدم تمرکز بر رقابت و در نتیجه کند بودن فرایندهای تصمیم‌گیری و پیشرفت در برابر تغییرات سریع در محیط‌های رقابتی باشد (کامرون و همکاران، ۲۰۰۶). همچنین پژوهش‌ها در کشور حاکی از تأثیر این بعد فرهنگی بر سیاست‌های عملیاتی و سرمایه‌گذاری شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران است و تأثیر مثبت و معناداری بر سیاست‌های سرمایه‌گذاری داشته است (رشیدی و همکاران، ۱۴۰۴). به‌طور کلی فرهنگ‌سازمانی که از آن به‌عنوان شخصیت یک سازمان یاد می‌شود نه‌تنها لایه‌های داخلی سازمان مانند فرایندهای عملیاتی، رهبری و رفتار کارکنان، را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ بلکه پیامدهای آن در ساختارهای حاکمیتی و رویکردهای کلی شرکت نیز بازتاب می‌یابد (اورایی و چتمن، ۱۹۹۶؛ دو و نگو، ۲۰۲۳) که باتوجه‌به این اثرات می‌تواند به‌صورت مستقیم و غیرمستقیم حق‌الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. حق‌الزحمه حسابرسی خارجی را می‌توان به مجموع دو مؤلفه تقسیم کرد: (الف) ساعات موردانتظار برای انجام کار ضرب در نرخ ساعتی حسابر و (ب) ریسک ویژه هر مشتری. این تجزیه‌وتحلیل بر مدل قیمت‌گذاری دوره‌ای استاندارد سیمونیک<sup>۱</sup> استوار است که حسابر را عرضه‌کننده‌ای عقلانی می‌داند و بین هزینه تولید شواهد حسابرسی و زیان‌های بالقوه شهرتی - حقوقی موازنه برقرار می‌کند (سیمونیک، ۱۹۸۰). گزارش بنیاد آموزش و پژوهش مالی<sup>۲</sup> در ایالات متحده نشان می‌دهد میانگین حق‌الزحمه شرکت‌های بورسی در سال ۲۰۲۳ نسبت به سال ۲۰۲۲، ۶/۴ درصد افزایش یافته است؛ افزایشی که عمدتاً به هزینه‌های فناوری و الزامات افشای نوین ارتباط داده می‌شود (بنیاد آموزش و پژوهش مالی، ۲۰۲۴). این مشاهدات تأیید می‌کند که تجزیه کلاسیک «تلاش + ریسک» همچنان یک دیدگاه تحلیلی مفید در زمینه تعیین حق‌الزحمه حسابرسی است.

فرا تحلیل هی و همکاران (۲۰۰۶) نشان می‌دهد متغیرهای «اندازه/پیچیدگی صاحب‌کار، ریسک و حاکمیت، ویژگی‌های حسابر و عوامل نظارتی» در مجموع ۶۰ تا ۸۰ درصد پراکندگی مقطعی حق‌الزحمه را توضیح می‌دهند. به‌روزرسانی جدید این پژوهش، رابطه منفی میان مؤلفه حق‌الزحمه غیرعادی (اختیاری) و کیفیت گزارشگری را در سطح جهانی تأیید می‌کند و بر کنترل هم‌زمان متغیرهای عرضه و تقاضا را در بازارهای نوظهور تأکید می‌کند (لی و لیو، ۲۰۲۴). همچنین پژوهش‌های اخیر نیز در سطح اروپا بر رابطه

<sup>1</sup> Simunic

<sup>2</sup> Financial Education & Research Foundation

مثبت بین مدیریت سود و دستکاری سود که با کاهش کیفیت گزارشگری مالی همراه است، با حق الزحمه حسابرسی تأکید می‌کند (کریاکو، ۲۰۲۵).

مطالعات اخیر، گسترش بهبودهایی برای مدل کلاسیک ارائه کرده‌اند: (الف) یک هیئت آمریکایی تأیید می‌کند که با وجود افزایش بهره‌وری ناشی از اتوماسیون، حق بیمه ریسک چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی تا سال ۲۰۲۴ همچنان پابرجاست (گازیلاس و همکاران، ۲۰۲۵)؛ (ب) واگرایی رتبه‌های راهبری زیست‌محیطی، اجتماعی و شرکتی<sup>۱</sup> در چین باعث افزایش محسوس حق الزحمه به‌خاطر عدم تقارن اطلاعاتی و ریسک عملیاتی می‌شود (لینگ و همکاران، ۲۰۲۴) و (ج) پذیرش هوش مصنوعی در روش‌شناسی حسابرسی، ساعات کار میدانی را می‌کاهد؛ ولی دستمزد تخصصی جدیدی را برای تفسیر الگوریتم‌ها می‌افزاید (کوکینا و همکاران، ۲۰۲۵). این تحولات در کنار رشد هزینه ۶/۴٪ سالانه در آمریکا، نشان می‌دهد فشارهای فناورانه و مقررات پایداری، حق الزحمه را در هر دو مؤلفه تلاش و ریسک جابه‌جا کرده‌اند (بنیاد آموزش و پژوهش مالی، ۲۰۲۴).

پژوهش عبدلی اباتری و همکاران (۱۴۰۳) نیز بیانگر این است که با پیشرفت فناوری، اعتماد مشتریان به حسابرسی خودکار نسبت به حسابرسی دستی افزایش خواهد یافت. همچنین به علت توانایی هوش مصنوعی در شناسایی تقلب به‌طور دقیق‌تر و گسترده‌تر، روابط میان حسابرسان و مشتریان پرتنش‌تر خواهد شد. علاوه بر این، مشتریان حسابرسی به دلیل افزایش اتوماسیون که انجام امور را آسان‌تر و کم‌هزینه‌تر می‌کند، قیمت‌های کنونی خدمات حسابرسی را مناسب ارزیابی نمی‌کنند. با این وجود، علی‌رغم چالش‌های ناشی از فناوری‌های نوظهور، این فناوری‌ها در بلندمدت نقشی حمایتی برای حسابرسان خواهند داشت (عبدلی اباتری و همکاران، ۱۴۰۳). همچنین استفاده از هوش مصنوعی و ویژگی‌های شخصی حسابرسی در استفاده از ابزارهای هوش مصنوعی بر کیفیت حسابرسی و راهبردهای کنترل‌های داخلی دارای تاثیر مثبت دارد (زارع و همکاران، ۱۴۰۳). همچنین مطالعات نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاری شرکت‌ها در حوزه هوش مصنوعی و یادگیری ماشینی باعث افزایش کیفیت حسابرسی از طریق بهبود کنترل‌های داخلی و شفافیت اطلاعاتی می‌شود. به‌علاوه، استفاده از هوش مصنوعی ضمن کاهش هزینه‌ها و کوتاه‌تر کردن زمان حسابرسی، کارایی عملیاتی شرکت‌ها را نیز افزایش می‌دهد. این اثر تحت تأثیر عواملی مانند پیشینه فناوری اطلاعات حسابرسی، فاصله جغرافیایی حسابرسی و مشتری، کیفیت حاکمیت شرکتی و نوع صنعت (به‌ویژه فناوری) قرار دارد (تان و همکاران، ۲۰۲۵).

فرهنگ همکاری‌گرا که دارای ویژگی‌هایی چون انسجام داخلی، وفاداری و تقویت اعتماد متقابل است می‌تواند بر نحوه تعامل شرکت با حسابرسان مستقل و ریسک و تلاش حسابرسی تأثیر بگذارد که بر

<sup>1</sup> Environmental, social, and corporate governance (ESG)

اساس مدل سیمونیک می‌تواند بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر بگذارد (لی و همکاران، ۲۰۲۵؛ چن و همکاران، ۲۰۲۲؛ سیمونیک، ۱۹۸۰؛ کامرون و کوئین، ۲۰۱۱).

از منظر نظری، ارتباط میان فرهنگ همکاری‌گرا و حق‌الزحمه حسابرسی را می‌توان از منظر نظریه‌هایی مانند نظریه هویت اجتماعی، نظریه وابستگی به منابع و نظریه نهادی بررسی کرد. تئوری هویت اجتماعی بیان می‌کند که همسانی ارزش‌ها و تعلق گروهی می‌تواند رفتارهای تعاملی و همکاری را حتی با حسابرسان خارجی تسهیل کند. تئوری وابستگی به منابع نیز معتقد است سازمان‌هایی که در آن‌ها فرهنگ همکاری نهادینه شده است، آمادگی بیشتری برای تخصیص منابع به فرایند حسابرسی دارند تا اعتماد ذینفعان و مشروعیت سازمانی خود را حفظ کنند. تئوری نهادی نیز تأکید دارد که هنجارهای همکاری می‌تواند با انتظارات قانونی و اجتماعی گسترده‌تر همسو شود و بر ارزیابی ریسک و تلاش موردنیاز حسابرسان تأثیر بگذارد (لی و همکاران، ۲۰۲۵).

پویایی‌های فرهنگ‌های همکاری‌گرا یا قبیله‌ای و تأثیر آن بر تعاملات با اشخاص ثالث، مانند حسابرسان را می‌توان از منظر نظریه هویت اجتماعی بهتر درک کرد. اعضای جوامع کاملاً منسجم با ارزش‌ها و هنجارهای مشترک که تحت عنوان فرهنگ‌های همکاری‌گرا شناخته می‌شوند، احساس تعلق شدیدی به آن گروه پیدا می‌کنند. بر اساس نظریه هویت اجتماعی، هویت فردی یک شخص به شدت تحت تأثیر گروه اجتماعی است که به آن تعلق دارد (سرور و همکاران، ۲۰۲۱؛ ژانگ و همکاران، ۲۰۲۰). در فرهنگ‌های همکاری‌گرا، هویت جمعی گروه، هویت فردی اعضا را به طور قابل توجهی تحت تأثیر قرار می‌دهد. سوگیری درون گروهی قدرتمند و همکاری، از پیامدهای رایج احساس شدید هویت جمعی است که از ویژگی‌های بارز فرهنگ‌های همکاری‌گرا محسوب می‌شود (پترسون و استوارت، ۲۰۲۰). اعضای شرکت به منظور تقویت حس همبستگی و اتحاد، نیازهای گروه را بر نیازهای فردی خود اولویت می‌دهند. این هویت مشترک می‌تواند در هنگام تعامل با طرف‌های برون سازمانی، مانند حسابرسانی که سلامت مالی شرکت را به طور منصفانه ارزیابی می‌کنند، پیامدهای گسترده‌ای داشته باشد (یوان و همکاران، ۲۰۲۲). سوگیری نسبت به اعضای گروه خودی، یا همان جانب‌داری درون گروهی<sup>۱</sup> ممکن است بر چگونگی اشتراک‌گذاری اطلاعات و حفظ همکاری در فرایند حسابرسی تأثیر بگذارد (داونی و وسترن، ۲۰۲۱). در چنین شرایطی، حسابرسان ممکن است اعضای شرکت را همکارتر و مایل‌تر به اشتراک‌گذاری اطلاعات ببینند.

بالین‌حال، این سطح بالای همکاری ممکن است نگرانی‌هایی را در مورد بی‌طرفی و استقلال حسابرسان در اجرای فرایند حسابرسی به همراه داشته باشد (مک‌گیگان و همکاران، ۲۰۲۱). اولویت‌دهی به نیازهای شرکت بر منافع فردی همچنین می‌تواند بر چگونگی اتخاذ تصمیمات مرتبط با گزارشگری مالی تأثیرگذار باشد. چنانچه اعضای شرکت، ارائه تصویری مطلوب از سازمان را به منظور حفظ شهرت کلی آن

<sup>1</sup> In-group Favoritism

در اولویت قرار دهند، ممکن است افشای جزئیات مالی خاص تحت الشعاع قرار گیرد (تانگ و همکاران، ۲۰۲۴). حسابرسانی که در پی گزارشگری مالی دقیق و بی طرفانه هستند، به واسطه این عامل با چالش روبرو می شوند. ایجاد توازن میان تقویت همکاری در یک فرهنگ همکاری گرا منسجم و حفظ بی طرفی لازم برای یک حسابرسی کامل و بی طرفانه، امری چالش برانگیز است (لی و همکاران، ۲۰۲۵). طبق نظریه هویت اجتماعی، فرهنگ های همکاری گرا با هویت های گروهی قوی مشخص می شوند که این امر می تواند در تعامل با طرف های برون سازمانی مانند حسابرسان، به ایجاد احساس «ما» در برابر «آنها» منجر شود (لی و همکاران، ۲۰۲۱؛ ریخاردسون و همکاران، ۲۰۲۱). اگر حسابرسان از دید اعضای شرکت، افرادی خارج از گروه تلقی شوند، ممکن است با بدبینی یا تردید نسبت به نیت آنها مواجه گردند. برای اینکه حسابرسان بتوانند کانال های ارتباطی مؤثری ایجاد کرده و اعتماد را در محیط سازمانی حاکم بر فرهنگ های همکاری گرا تقویت کنند، باید این پویایی هویت اجتماعی را درک کرده و آن را مدیریت نمایند (آبرتی و همکاران، ۲۰۲۲). حسابرسان ممکن است در نتیجه تأثیر فرهنگ های همکاری گرا بر نحوه شکل گیری هویت های گروهی قدرتمند (نظریه هویت اجتماعی)، با جانب داری درون گروهی، همکاری (و تبعات آن) و دیگر چالش ها مواجه شوند (لی و همکاران، ۲۰۲۱). تعامل میان این ویژگی مشترک (هویت گروهی قوی) و مراودات با اشخاص برون سازمانی، اهمیت مدیریت ماهرانه این توازن توسط حسابرسان - یعنی توازن میان همسویی با فرهنگ گروه و حفظ استقلال و بی طرفی ضروری برای یک حسابرسی جامع - را برجسته می سازد (پریبلسکا و همکاران، ۲۰۲۱).

نظریه وابستگی به منابع، چشم انداز ارزشمندی برای تحلیل تأثیر فرهنگ های همکاری گرا بر روابط حسابرسی ارائه می دهد و بر تبادل منابع ارزشمند و حمایت متقابل در این جوامع منسجم تأکید می ورزد (تانگ و همکاران، ۲۰۲۴). فرهنگ های همکاری گرا که با پیوندهای بین فردی قوی و اصول مشترک متمایز می شوند، غالباً بستری را فراهم می آورند که در آن افراد برای طیف وسیعی از منابع، از جمله حمایت های اجتماعی، مالی و عاطفی به یکدیگر متکی هستند (ژیونگ و همکاران، ۲۰۲۱). این اتکای متقابل میان اعضای شرکت، احساس تعهد و وفاداری را در آنها ایجاد می کند و رابطه ای را شکل می دهد که می تواند به طور چشمگیری تعاملات با نهادهای بیرونی، مانند حسابرسان، را تحت تأثیر قرار دهد (پیمنتل و همکاران، ۲۰۲۳). در یک فرهنگ همکاری گرا، به اشتراک گذاری منابع و حمایت، برای انسجام اجتماعی امری بنیادین است. افراد به رفاه عمومی گروه کمک می کنند و در مقابل، انتظار دارند در مواقع نیاز از یاری دیگران برخوردار شوند (بو و همکاران، ۲۰۲۰). این حس مسئولیت متقابل می تواند در تعاملات با حسابرسان طی فرایند حسابرسی نیز مصداق یابد. اعضای یک شرکت ممکن است وفاداری عمیقی نسبت به سایر اعضا و کل گروه احساس کنند، امری که می تواند بر فرایند مذاکره برای تعیین حق الزحمه حسابرسی تأثیرگذار باشد (آن و همکاران، ۲۰۲۳). اهمیت درک شده از حسابرسی، باتوجه به نقش آن در حفظ شهرت و ثبات شرکت، ممکن است به ایجاد آمادگی برای تخصیص منابع به فرایند حسابرسی منجر شود. با این وجود،

حسابرسان ممکن است دریابند که با بهره‌گیری از این احساس تعهد موجود، می‌توانند در مذاکره بر سر حق‌الزحمه موفق عمل کرده و همکاری لازم را جلب نمایند (دوست و مالش، ۲۰۲۰).

علاوه بر این، وفاداری عمیق در فرهنگ‌های همکاری‌گرا می‌تواند بر میزان همکاری با حسابرسان تأثیرگذار باشد. اعضای شرکت فرایند حسابرسی را هم یک الزام مقرراتی و هم روشی برای حفاظت از منابع و حمایت‌هایی می‌دانند که در چارچوب شرکت دریافت می‌کنند (پروکس و کران، ۲۰۲۰). نگرانی عمیق نسبت به رفاه گروه می‌تواند به اتخاذ رویکردی مبتنی بر همکاری در قبال حسابرسان منجر شود که با درک متقابل از اهمیت حفظ سوابق مالی دقیق به نفع کل مجموعه همراه است (نچل و همکاران، ۲۰۲۰). باین‌وجود، این همکاری ممکن است چالش‌هایی را نیز به همراه داشته باشد، زیرا حسابرسان باید مرز باریک میان بهره‌گیری از احساس وفاداری موجود برای پیشبرد کارآمد رویه‌های حسابرسی و حفظ استقلال ضروری خود برای تضمین ارزیابی‌های بی‌طرفانه را به‌دقت مدیریت کنند (لاتون و همکاران، ۲۰۱۳). نظریه وابستگی به منابع مطرح می‌سازد که تصور محدود بودن منابع در خارج از فرهنگ همکاری‌گرا می‌تواند احساس دین و وفاداری را میان اعضای آن تشدید نماید. چنانچه افراد، منابع بیرونی را کمیاب ببینند، اعضای شرکت ممکن است حفظ حمایت‌ها و منابع موجود در گروه منسجم خود را در اولویت قرار دهند. این احساس اتکای فزاینده، به نوبه خود، می‌تواند بر پویایی‌های حاکم بر مذاکرات مربوط به حق‌الزحمه حسابرسی و همچنین سطح کلی همکاری با حسابرسان تأثیرگذار باشد (مورگان و ورهیس، ۲۰۱۸).

نظریه نهادی، چارچوبی جامع برای درک چگونگی ادغام فرهنگ‌های همکاری‌گرا که با ساختارهای اجتماعی و هنجارهای خاص خود تعریف می‌شوند، در بستر نهادهای بزرگ‌تر ارائه می‌دهد. فرهنگ‌های همکاری‌گرا به‌عنوان گروه‌های اجتماعی درون جوامع بزرگ‌تر شناخته می‌شوند که تحت تأثیر هنجارها، انتظارات و مقررات آن جوامع قرار دارند (بوشگنز و همکاران، ۲۰۱۳). در حوزه حسابرسی و حاکمیت شرکتی، عوامل نهادی تأثیر چشمگیری بر تعامل بین اعتماد ویژه در فرهنگ‌های همکاری‌گرا و استانداردها و مقررات حسابرسی بیرونی دارند. فرهنگ‌های همکاری‌گرا که با جوامع منسجم و پیوندهای بین‌فردی قوی مشخص می‌شوند، درون محیط‌های نهادی فعالیت می‌کنند که دستورالعمل‌های کلی حاکم بر وضعیت و موقعیت شرکت را تعیین می‌کنند (دو، ۲۰۲۱). این محیط‌های نهادی شامل چارچوب‌های قانونی، مقررات صنعتی و انتظارات اجتماعی در رابطه با حاکمیت و شفافیت مالی هستند (آصف و همکاران، ۲۰۲۳). نظریه نهادی بیان می‌کند که فشارهای بیرونی می‌توانند رفتار فرهنگ‌های همکاری‌گرا را تحت تأثیر قرار داده و حتی محدود کنند، از جمله در نحوه مدیریت اعتماد در میان اعضای این جوامع بسته (لاست، ۲۰۲۲). حسابرسانی که در چنین محیط‌هایی فعالیت می‌کنند، باید میان پویایی‌های درونی فرهنگ‌های همکاری‌گرا و فشارهای بیرونی نهادی که مقررات و انتظارات مربوط به نظارت مالی را تعیین می‌کنند، تعادل برقرار کنند (آلبرتی و همکاران، ۲۰۲۲). رابطه بین اعتماد درون همکاری‌گرا و استانداردهای حسابرسی بیرونی، رابطه‌ای پیچیده و چندلایه است. اعضای قبایله ممکن است حفظ نوع خاصی از اعتماد مبتنی بر وفاداری و وظیفه

خانوادگی را بر پیروی سخت گیرانه از مقررات بیرونی ترجیح دهند (آلزان، ۲۰۱۵). این فرهنگ‌ها ممکن است تحت فشارهای نهادی احساس کنند که باید هنجارهای درونی خود را با انتظارات بیرونی همسو سازند که این امر می‌تواند به تفاوت‌هایی در میزان تطابق و تفسیر آن‌ها از استانداردهای حسابرسی منجر شود (آلبرتی و همکاران، ۲۰۲۲). حسابرسان در چنین شرایطی ممکن است با چالش‌هایی در تطبیق رویه‌های خاص همکاری گرا با استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی مواجه شوند و این امر مستلزم درکی عمیق و پیچیده از چگونگی تأثیر زمینه‌های نهادی بر فهم و اجرای الزامات مقرراتی است (آلزان، ۲۰۱۵). افزون بر این، نظریه نهادی بر اهمیت هم شکلی<sup>۱</sup> (تشابه ساختاری) تأکید دارد؛ مفهومی که به گرایش سازمان‌ها برای اتخاذ ساختارها و رویه‌های مشابه در پاسخ به فشارهای نهادی اشاره دارد (کائویی، ۲۰۱۳). فرهنگ‌های همکاری گرا ممکن است با فشاری برای تطابق با استانداردها و رویه‌های رایج حسابرسی مواجه شوند، درحالی‌که در تلاش برای حفظ دینامیک‌های خاص مبتنی بر اعتماد خود هستند. این وضعیت موجب ایجاد تعارض پویایی بین ارزش‌های ذاتی فرهنگ‌های همکاری گرا و فشارهای بیرونی برای پایبندی به رویه‌های استاندارد حسابرسی می‌شود (آندریوف و همکاران، ۲۰۱۷).

لازم به ذکر است که فرهنگ همکاری گرا هم به صورت غیر مستقیم بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر می‌گذارد. بر اساس پژوهش‌های پیشین بعد همکاری گرا با مدیریت سود و تقلب شرکت‌ها رابطه مستقیم دارد که در نهایت باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (باندی و همکاران، ۲۰۲۲). این کاهش در کیفیت گزارشگری منجر به افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود چرا که شرکت‌ها به دنبال حسابرسی‌های دقیق‌تر برای اطمینان از دقت و تطابق هستند (علیپوریگانه و حسینی، ۱۴۰۳؛ عمران و همکاران، ۲۰۱۸). در مقابل رجبعلی‌زاد (۲۰۲۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر شفافیت گزارشگری مالی پرداخت که نتایج حاکی از تأثیر مثبت فرهنگ سازمانی (همین طور فرهنگ سازمانی همکاری گرا) بر شفافیت گزارشگری مالی در ایران است. همچنین با افزایش خوانایی و شفافیت گزارش‌های مالی میزان تلاش و ریسک حسابرسی کاهش می‌یابد و باعث کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود (یوان و همکاران، ۲۰۲۴؛ مشایخ و همکاران، ۱۴۰۳).

فرهنگ همکاری گرا با ترویج ارزش‌های اخلاقی قوی، همبستگی و تمرکز بلندمدت، مسئولیت اجتماعی شرکتی را افزایش می‌دهد. این فرهنگ مدیران را ترغیب می‌کند تا رفتارهای اخلاقی، رفاه ذینفعان داخلی و ابتکارات پایدار را در اولویت قرار دهند و اعتماد و مسئولیت را هم در درون شرکت و هم در جامعه پرورش دهند (ژوو و گوو، ۲۰۲۴). پژوهش دوو و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که عملکرد بالاتر در زمینه مسئولیت اجتماعی شرکتی ریسک درگیری حسابرسان را کاهش می‌دهد و منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. در حالی که پژوهش جامعی و نجفی (۱۳۹۸) افشای بیشتر مسئولیت اجتماعی شرکتی

<sup>1</sup> Isomorphism

نیاز به کار حسابرسی گسترده‌تری دارد که منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود، اگرچه مالکیت دولتی این اثر را با کاهش ریسک‌های حسابرسی کاهش می‌دهد و نتیجه پژوهش متوسل و همکاران (۱۴۰۰) نیز حاکی از یک رابطه مثبت و معنادار بین حق‌الزحمه عادی حسابرسان با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت است ولی در مقابل حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسان رابطه منفی با آن دارد.

فرهنگ مبتنی بر همکاری با فراهم کردن اعتماد اجتماعی، حل اختلافات و ارائه حمایت‌های مالی غیررسمی نوآوری را تقویت می‌کند. این مورد نشان می‌دهد که شبکه‌های همکاری محور نقش مهمی در تحریک نوآوری ایفا می‌کنند و با هماهنگ کردن انگیزه‌های مدیریتی و کاهش محدودیت‌های مالی، به رشد اقتصادی منطقه‌ای کمک می‌کنند (لی و همکاران، ۲۰۲۴). نوآوری نیز با عدم قطعیت و ریسک همراه است. زمانی که چرخه‌های توسعه طولانی می‌شود و ریسک نوآوری افزایش می‌یابد، حسابرسان به علت مقابله و آماده‌شدن با بدهی‌ها و دعاوی احتمالی حق‌الزحمه اضافی دریافت کنند و حق‌الزحمه حسابرسان افزایش می‌یابد (ژانگ و همکاران، ۲۰۲۴؛ ملک قاسمی و ایرانمنش، ۱۳۹۸). **پیشینه خارجی**

چن و همکاران (۲۰۲۲) در مقاله "آیا فرهنگ شرکتی بر قیمت‌گذاری حسابرسی تأثیر می‌گذارد؟ شواهدی از تحلیل متنی"، با تحلیل متنی گزارش‌های K-۱۰ شرکت‌های بورسی، تأثیر فرهنگ شرکتی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی را بررسی کرده‌اند. پژوهش با استفاده از داده‌های ۳۸,۳۹۰ مشاهده شرکت - سال بین سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۵ نشان داد که شرکت‌هایی با فرهنگ همکاری‌گرا قوی‌تر، هزینه‌های حسابرسی کمتری می‌پردازند. علت این کاهش هزینه، کم شدن ریسک‌های حقوقی و کنترل داخلی و افزایش شفافیت است که به نوبه خود ریسک حسابرسی را کاهش می‌دهد. نتایج همچنین نشان می‌دهد کاهش هزینه ناشی از کاهش تلاش حسابرسی نیست، بلکه به دلیل کاهش ریسک حسابرسی است. این مطالعه تأکید می‌کند که حسابرسان در تعیین قیمت، به فرهنگ شرکتی مشتریان توجه دارند.

یانگ و همکاران (۲۰۲۳) در مقاله "حضور مدیرعامل محلی، فرهنگ قبیله‌ای و قیمت‌گذاری حسابرسی: شواهدی از چین"، نویسندگان به بررسی تأثیر حضور مدیران عامل بومی بر ارزیابی ریسک حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی پرداخته‌اند. با استفاده از نمونه‌ای از شرکت‌های فهرست‌شده در بورس چین، نتایج نشان می‌دهند که شرکت‌های تحت مدیریت مدیران عامل بومی هزینه‌های حسابرسی کمتری پرداخت می‌کنند و این اثر در مناطق با فرهنگ قبیله‌ای قوی‌تر تضعیف می‌شود. این مطالعه نشان می‌دهد که حضور مدیران عامل محلی با کاهش ریسک‌های تجاری و افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری همراه است، و به این ترتیب، هزینه‌های حسابرسی کاهش می‌یابد. همچنین، این مقاله نشان می‌دهد که فرهنگ قبیله‌ای در این رابطه تأثیرگذار است، به طوری که در مناطق با فرهنگ قبیله‌ای قوی‌تر، افشای اطلاعات به حسابرسان محدودتر است و این امر باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود. این یافته‌ها نشان می‌دهند که ویژگی‌های غیرقراردادی مانند محل سکونت مدیرعامل می‌تواند در قیمت‌گذاری حسابرسی تأثیرگذار باشد.



کاستا و حبیب (۲۰۲۳) در مقاله "فرهنگ خلاق محلی و هزینه‌های حسابرسی"، هدف اصلی بررسی ارتباط بین فرهنگ خلاق محلی و هزینه‌های حسابرسی در شرکت‌های مستقر در ایالات متحده است. این تحقیق از داده‌های پانل نامتعادل شرکت‌های فهرست‌شده در بورس ایالات متحده برای سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۸ استفاده کرده است. نویسندگان دریافتند که شرکت‌های مستقر در شهرستان‌هایی با فرهنگ خلاق بالا، به‌طور معناداری هزینه‌های حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند. این تحقیق همچنین نشان داد که این شرکت‌ها معمولاً با تأخیر طولانی‌تری در گزارش حسابرسی مواجه هستند و در معرض بیشتر دعاوی حقوقی از سوی سهامداران قرار دارند. علاوه بر این، تحلیل‌های مقطع عرضی نشان داد که فعالیت‌های مدیریت سود واقعی، تمایل به ریسک‌پذیری مدیریتی و محیط حاکمیت شرکتی خارجی می‌توانند رابطه مثبت بین فرهنگ خلاق و هزینه‌های حسابرسی را تعدیل کنند. این مطالعه به ادبیات نوظهور فرهنگ خلاق محلی افزوده و شواهدی ارائه می‌دهد که فرهنگ خلاق محلی ممکن است مدیران و کارکنان را به پذیرش ریسک‌های بیشتر ترغیب کند که در نتیجه خطرات حسابرسی را افزایش می‌دهد و این امر منجر به افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود.

سونجایا (۲۰۲۴) در مقاله خود به بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر شیوه‌های حسابرسی و ابعاد اخلاقی آن پرداخته است. نتایج نشان می‌دهد که فرهنگ‌های اخلاقی قوی‌تر موجب افزایش حساسیت اخلاقی، حرفه‌ای‌گری و رعایت اصول حسابرسی در میان حسابرسان می‌شود، درحالی‌که فرهنگ‌های ضعیف‌تر ممکن است فشارهایی به حسابرسان وارد کند که باعث نقض استقلال و صداقت آن‌ها شود. تحقیق از نظریه‌های نمایندگی، ذینفعان و هویت اجتماعی برای توضیح این رابطه استفاده کرده و بر اهمیت ایجاد فرهنگ‌های اخلاقی قوی، ارزیابی‌های فرهنگی در حسابرسی و استفاده از فناوری‌ها برای کاهش ریسک‌های اخلاقی تأکید دارد. این مقاله نشان می‌دهد که ارتقای فرهنگ اخلاقی می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی و افزایش شفافیت در حرفه حسابرسی کمک کند.

لی و همکاران (۲۰۲۵) در مقاله "اثر فرهنگ قبیله‌ای: بررسی ارتباط بین فرهنگ سازمانی، اعتماد و هزینه‌های حسابرسی" هدف اصلی بررسی تأثیر فرهنگ قبیله‌ای و اعتماد ویژه بر هزینه‌های حسابرسی در سازمان‌های چینی است. نویسندگان با استفاده از داده‌های ۴۴,۳۷۵ شرکت چینی، به تحلیل نحوه تأثیر پویایی‌های فرهنگ قبیله‌ای بر تعاملات حسابرس و مشتریان پرداخته‌اند. این پژوهش با استفاده از سه نظریه مهم، شامل نظریه هویت اجتماعی، نظریه وابستگی منابع و نظریه نهادی، نشان داد که فرهنگ قبیله‌ای موجب افزایش تلاش حسابرس و طولانی‌تر شدن مدت زمان حسابرسی می‌شود که به نوبه خود باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود. نتایج پژوهش حاکی از آن است که این تأثیرات فرهنگی باعث پیچیدگی بیشتر در فرآیندهای حسابرسی می‌شود و به‌ویژه با اعتماد ویژه‌ای که در فرهنگ‌های قبیله‌ای وجود دارد، تغییرات در هزینه‌ها به وضوح قابل مشاهده است. این مطالعه به‌طور ویژه بر اهمیت درک ابعاد فرهنگی و تأثیر آن‌ها بر کیفیت حسابرسی و صحت گزارش‌های مالی تأکید می‌کند و پیشنهاد می‌کند که

استراتژی‌های حسابرسی باید حساسیت فرهنگی داشته باشند تا بتوانند میان ارزش‌های نوآورانه و سنتی تعادل برقرار کنند.

### پیشینه داخلی

آذربراهمان و همکاران (۱۴۰۰) در مقاله «هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن»، با رویکرد مطالعات فرهنگی انتقادی، به دنبال تبیین پیامدهای استقرار نوعی «فرهنگ مسلط اخلاق حرفه‌ای» در حرفه حسابرسی هستند. پژوهش به صورت کیفی و با روش تحلیل محتوای قراردادی اجرا شد. نتایج، پیامدها را در دو طبقه کلی پیامدهای فردی (کنترل تعارضات شغلی، تحکیم مرکز کنترل درونی حسابرسان) و پیامدهای ساختاری (کاهش شکاف انتظارات از راه نهادینه‌سازی ارزش‌های حرفه‌ای و ارتقای رعایت حقوق ذی‌نفعان) استخراج کرد؛ به علاوه نشان داد که کنترل تعارضات شغلی نقش محرک مثبتی در تقویت هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای و پیامدهای مطلوب آن ایفا می‌کند.

مرادی و جودکی (۱۴۰۲) در پژوهش «تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان» با هدف تبیین نقش هم‌زمان عوامل نرم (فرهنگ) و سازوکارهای حاکمیتی بر خروجی حرفه‌ای حسابرسان، کل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران را جامعه آماری در نظر گرفتند. با گردآوری داده‌های پرسشنامه‌ای از ۱۹۶ عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و با استفاده از معادلات ساختاری نشان دادند که فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسان، همگی به طور معناداری عملکرد حسابرسان را ارتقا می‌دهند.

رضائی و همکاران (۱۴۰۲) در مقاله «بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگ سازمانی و اندازه موسسات حسابرسی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان» هدف اصلی بررسی تأثیر ابعاد مختلف فرهنگ سازمانی بر فرآیندهای قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان است. این پژوهش به صورت کاربردی و توصیفی-تحلیلی انجام شده و با استفاده از پرسشنامه‌ای که شامل ۱۳۲ پاسخ از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران است، داده‌ها جمع‌آوری گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که فرهنگ‌های مردگرایی و جمع‌گرایی رابطه معناداری با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دارند؛ فرهنگ مردگرایی با قضاوت و تصمیم‌گیری رابطه منفی و فرهنگ جمع‌گرایی رابطه مثبت دارد. همچنین، فرهنگ اجتناب از عدم اطمینان هیچ رابطه معناداری با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نداشته است. در بررسی تأثیر اندازه موسسه حسابرسی به عنوان متغیر تعدیل‌گر، نتایج نشان داد که اندازه موسسه هیچ تأثیر معناداری بر روابط مورد بررسی نداشته است. این مقاله بر لزوم توجه به فرهنگ سازمانی در فرآیندهای حسابرسی تأکید دارد و پیشنهاد می‌کند که موسسات حسابرسی در طراحی فرهنگ سازمانی خود به این ابعاد توجه بیشتری داشته باشند تا کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان ارتقا یابد.

مقاله «ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی مبتنی بر فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای» توسط اردستانی رستمی و همکاران (۱۴۰۳) ارائه شده است. هدف این پژوهش طراحی مدل کیفیت حسابرسی

داخلی بر اساس فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای است. برای این منظور، از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری و مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. داده‌های اولیه از مصاحبه با ۱۵ نفر از روسای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های بورس تهران و پرسشنامه‌ای که در میان ۳۸۴ حسابدار، حسابرسان داخلی، مدیران و کارکنان عالی رتبه شرکت‌ها توزیع شد، جمع‌آوری شده است. نتایج نشان می‌دهند که اخلاق حرفه‌ای و فرهنگ سازمانی تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی داخلی دارند. همچنین، اخلاق حرفه‌ای از طریق فرهنگ سازمانی به‌طور غیرمستقیم بر کیفیت حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد. مدل نهایی پژوهش شامل ابعاد اخلاق حرفه‌ای همچون التزام به استانداردهای حرفه‌ای، رفتار و عمل حرفه‌ای، صلاحیت، استقلال، بی‌طرفی، رازداری و صداقت و ابعاد فرهنگ سازمانی مانند التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش‌های سازمان، سازگاری، انطباق‌پذیری و تعهد به مشارکت است که بهبود کیفیت حسابرسی داخلی را موجب می‌شوند.

در مقاله «تأثیر اخلاق و فرهنگ سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان» از صالحی کمامردخی و همکاران (۱۴۰۳)، هدف اصلی بررسی تأثیر اخلاق و فرهنگ سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. این تحقیق از نوع کاربردی و توصیفی - پیمایشی است و با استفاده از پرسشنامه‌های استاندارد از ۲۱۱ حسابدار و حسابرسان به‌صورت نمونه‌گیری تصادفی جمع‌آوری شده است. نتایج نشان داد که اخلاق سازمانی تأثیر معناداری بر قضاوت حسابرسان دارد، اما فرهنگ سازمانی به‌طور مستقیم تأثیر معناداری بر قضاوت نداشت. همچنین، فرهنگ سازمانی از طریق اخلاق سازمانی بر قضاوت حسابرسان تأثیرگذار است. این پژوهش به اهمیت تقویت اخلاق سازمانی در محیط‌های حسابرسی تأکید کرده و نقش آن را در بهبود کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان برجسته می‌کند.

در مقاله «ارائه مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی» از دریایی و شهبازی (۱۴۰۳)، هدف اصلی توسعه مدلی جامع برای بررسی کیفیت حسابرسی از طریق مؤلفه‌های مختلف فرهنگ سازمانی است. این مطالعه به‌طور ترکیبی از روش‌های کیفی و کمی استفاده کرده است. در بخش کیفی، ۱۷ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان حسابرسی انجام شد و در بخش کمی، ۱۰۶ مدیر و کارکنان مؤسسات حسابرسی ارائه‌دهنده خدمات به شرکت‌های بورسی تهران مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که مؤلفه‌های مختلف فرهنگ سازمانی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. این مطالعه نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی نه تنها به بهبود فرآیندهای داخلی کمک می‌کند بلکه موجب ارتقای عملکرد حسابرسی و افزایش شفافیت و کارایی خدمات حسابرسی نیز می‌شود. همچنین، پژوهش بر لزوم توجه مؤسسات حسابرسی به ابعاد مختلف فرهنگ سازمانی تأکید دارد تا بتوانند در محیط رقابتی به موفقیت‌های بلندمدت دست یابند.

در پژوهش‌های پیشین، بیشتر توجه به عوامل کمی مانند اندازه شرکت، پیچیدگی‌های مالی و ویژگی‌های نظارتی معطوف شده است که بر تعیین حق الزحمه حسابرسی تأثیرگذار هستند. با این حال، در

این زمینه، نقش ابعاد فرهنگی سازمانی، به‌ویژه فرهنگ همکاری‌گرا، کمتر مورد بررسی قرار گرفته است. برخی از پژوهش‌های خارجی نشان داده‌اند که در فرهنگ‌های همکاری‌گرا، به دلیل کاهش ریسک‌ها و شفافیت بیشتر، هزینه‌های حسابرسی ممکن است کاهش یابد. در مقابل، پژوهش‌های دیگر به‌ویژه در بستر فرهنگ‌های شرقی، نشان داده‌اند که روابط درون‌گروهی و اعتماد ویژه در این نوع فرهنگ‌ها می‌تواند باعث افزایش پیچیدگی در فرایندهای حسابرسی شده و به تبع آن، هزینه‌های حسابرسی را افزایش دهد. پژوهش‌های داخلی نیز به تأثیر ابعاد مختلف فرهنگ سازمانی بر کیفیت حسابرسی اشاره کرده‌اند، اما غالباً این مطالعات به تحلیل عواملی همچون تخصص هیئت‌مدیره یا کیفیت گزارشگری مالی پرداخته‌اند و ابعاد فرهنگی به‌ویژه فرهنگ همکاری‌گرا را در تحلیل حق‌الزحمه حسابرسی به طور مستقیم بررسی نکرده‌اند. آنچه این تحقیق را از دیگر پژوهش‌های پیشین متمایز می‌کند، این است که از روش نوین تجزیه و تحلیل متن برای سنجش ابعاد فرهنگی استفاده کرده است. این رویکرد اجازه می‌دهد که فرهنگ‌های نهفته در گزارش‌های هیئت‌مدیره شرکت‌ها به طور کمی و به‌دقت بررسی شود، روشی که پیش‌تر در مطالعات داخلی و خارجی مشابه کمتر مورد توجه قرار گرفته بود.

### ۳- فرضیه پژوهش:

شواهد پژوهش‌های جدید در چین و شرق آسیا، بر رابطه مثبت میان فرهنگ‌های مبتنی بر همکاری‌گرا و حق‌الزحمه حسابرسی تأکید دارند. پژوهش‌های لی و همکاران (۲۰۲۵) و یانگ و همکاران (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که در چنین فرهنگ‌هایی، پیوندهای قوی درون‌سازمانی و اعتماد ویژه اعضا، فرایند دسترسی حساب‌برسان به اطلاعات و ارزیابی مستقل را دشوارتر می‌کند. این امر منجر به افزایش تلاش مورد نیاز حساب‌برسان و افزایش ریسک درک شده حسابرسی می‌شود و در نتیجه به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی منتهی می‌گردد. به عبارت دیگر، هرچند اعتماد درون‌گروهی برای انسجام داخلی مفید است، اما می‌تواند موجب نگرانی درباره عینیت و استقلال حساب‌برس شود و حساب‌برسان برای جبران این ریسک، حق‌الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند (لی و همکاران، ۲۰۲۵؛ یانگ و همکاران، ۲۰۲۳). گراهام و همکاران (۲۰۲۲) نیز در پژوهش میدانی خود تأیید می‌کنند که همکاری یکی از بارزترین ویژگی‌های فرهنگی سازمانی از دید مدیران اجرایی است که هم بر انتخاب‌های اخلاقی و هم بر اثربخشی کنترل‌های داخلی تأثیر مستقیم دارد؛ بنابراین حساب‌برسان روزبه‌روز بیش از گذشته ویژگی‌های فرهنگ سازمانی، مانند همکاری را در مدل‌های ارزیابی ریسک و قیمت‌گذاری خود لحاظ می‌کنند (گراهام و همکاران، ۲۰۲۲).

با توجه به شواهد نظری و تجربی، می‌توان گفت که اثر فرهنگ همکاری‌گرا بر حق‌الزحمه حسابرسی به شدت به زمینه وابسته است. در محیط‌هایی که فرهنگ همکاری‌گرا به شفافیت و کاهش ریسک منجر می‌شود (همانند آمریکا)، حق‌الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد (چن و همکاران، ۲۰۲۲). اما در بسترهایی که فرهنگ همکاری‌گرا به شکل قبیله‌ای/کلنی و با مرزهای بسته درون‌گروهی بروز می‌کند (مانند چین)، تأثیر معکوس است: پیوندهای قوی و اعتماد ویژه باعث ایجاد عدم تقارن اطلاعاتی برای حساب‌برس و افزایش

تلاش و ریسک موردانتظار او می شود و در نهایت به افزایش حق الزحمه حسابرسی منتهی می گردد (لی و همکاران، ۲۰۲۵؛ یانگ و همکاران، ۲۰۲۳).

این دوگانگی در دیدگاه های نظری پیچیدگی رابطه بین فرهنگ همکاری گرا و حق الزحمه حسابرسی را نشان می دهد. از آنجاکه استدلال های نظری و تجربی مخلوط باعث می شود پیش بینی جهت دار پیش بینی شده دشوار شود، فرضیه را به صورت زیر بیان می کنیم:

فرضیه ۱: فرهنگ همکاری گرا با حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری دارد.

#### ۴- روش شناسی پژوهش:

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش شناخت، توصیفی همبستگی است. در پژوهش های توصیفی همبستگی، هدف اصلی تحلیل روابط میان دو یا چند متغیر است. در این پژوهش از روش استدلال قیاسی برای آزمون فرضیات استفاده شده است که مبتنی بر مدل های موجود در ادبیات است. این پژوهش با استفاده از داده های کیفی استخراج شده از گزارش های هیئت مدیره شرکت ها و داده های کمی استخراج شده از گزارش های فعالیت هیئت مدیره و صورت های مالی به تحلیل بعد فرهنگی همکاری گرا و حق الزحمه حسابرسی پرداخته است. این نوع پژوهش می تواند برای درک وضعیت موجود یا کمک به فرایندهای تصمیم گیری انجام شود. برای جمع آوری اطلاعات و تدوین مبانی نظری، روش کتابخانه ای به کار رفته است، به طوری که پژوهشگر با مراجعه به منابع و اسناد موجود، داده ها را جمع آوری و بررسی کرده و نتایج خود را گزارش می کند. در این پژوهش، گزارش های مالی و گزارش های فعالیت هیئت مدیره شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان اصلی ترین منابع اطلاعاتی استفاده شده اند. گزارش های مالی شامل صورت های مالی اساسی شرکت های مورد آزمون است که از بانک های اطلاعاتی نرم افزار ره آورد نوین و کتابخانه بورس استخراج شده اند. همچنین گزارش های فعالیت هیئت مدیره از پایگاه اطلاعات جامع شرکت های پذیرفته شده استخراج شده است. برای آزمون فرضیات و تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزارهای آماری برای آمار توصیفی، بررسی فروض کلاسیک رگرسیون و برآورد رگرسیون به روش حداقل مربعات تعمیم یافته، و زبان برنامه نویسی جاوا اسکریپت برای جمع آوری داده های مربوط به فرهنگ سازمانی استفاده شده است.

قلمرو مکانی پژوهش شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است و جامعه آماری این پژوهش تمام شرکت های پذیرفته شده و فعال در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی شش ساله از سال ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ را در بر می گیرد. انتخاب نمونه آماری پژوهش به روش حذف سیستماتیک انجام شده است. معیارهای اعمال شده در انتخاب نمونه به شرح زیر است:

- ۱- شرکت‌ها در بازه سال‌های مالی ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته باشند.
  - ۲- شرکت‌ها جزو گروه‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، هلدینگ‌ها، لیزینگ‌ها و بیمه‌ها نباشند.
  - ۳- برای افزایش قابلیت مقایسه پایان دوره مالی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند باشد
  - ۴- در طول دوره مورد پژوهش تغییر سال مالی یا فعالیت نداشته باشند.
  - ۵- شرکت‌ها در طول دوره مورد پژوهش دارای وقفه معاملاتی بیش‌تر از سه ماه نباشند.
  - ۶- اطلاعات و داده‌های مورد نیاز برای شرکت‌ها در دسترس باشد، زیرا تمامی شرکت‌ها هزینه حق‌الزحمه حسابرسی را افشا نمی‌کنند.
- بر اساس معیارهای فوق، تعداد ۱۰۰ شرکت شناسایی و برای آزمون فرضیات پژوهش انتخاب شدند.

#### جدول ۱: انتخاب شرکت‌های نمونه

| شرح                                                                              | شرکت باقی‌مانده |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۷                             | ۴۱۸             |
| کسر می‌شود:                                                                      |                 |
| شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و واسطه‌گری مالی، هلدینگ‌ها، لیزینگ‌ها و بیمه‌ها. | (۱۱۲)           |
| شرکت‌هایی که پایان دوره مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند نمی‌باشد.                   | (۷۶)            |
| شرکت‌هایی که در بازه زمانی پژوهش، تغییر فعالیت یا سال مالی داشته‌اند.            | (۳۲)            |
| شرکت‌هایی که دارای وقفه معاملاتی بیش‌تر از سه ماه هستند.                         | (۳۶)            |
| شرکت‌هایی با عدم دسترسی به اطلاعات                                               | (۵۸)            |
| تعداد شرکت‌های نمونه                                                             | ۱۰۰             |

فرضیه پژوهش بر اساس مدل اول که با الگو از پژوهش‌های چن و همکاران (۲۰۲۲) و لی و همکاران (۲۰۲۵) تعبیه شده، آزمون می‌شود:

## مدل اول

$$\begin{aligned}
AUDITFEE_{it} = & \beta_0 + \beta_1 COLLABORATION_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 WC_{it} \\
& + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 GROWTH_{it} + \beta_6 BTM_{it} + \beta_7 CFO_{it} \\
& + \beta_8 CEO\_CHG_{it} + \beta_9 RECV_{it} + \beta_{10} LEVERAGE_{it} \\
& + \beta_{11} LOSS_{it} + \beta_{12} INVINT_{it} + \beta_{13} BIG4_{it} \\
& + \beta_{14} FOREIGN_{it} + \beta_{15} RESTATE\_LAG_{it} \\
& + \beta_{16} AUDITOR\_CHG_{it} + Industry\ Fixed\ Effects \\
& + Year\ Fixed\ Effects + \varepsilon_{it}
\end{aligned}$$

متغیرهای این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها، به متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی تقسیم می‌شوند که در ادامه توضیح داده می‌شود.

## متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرسی (AUDITFEE): لگاریتم طبیعی کل حق الزحمه حسابرسی. حق الزحمه حسابرسی را می‌توان از قسمت هزینه‌های عمومی و اداری در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی اساسی یا از گزارش فعالیت هیئت‌مدیره استخراج کرد.

## متغیر مستقل

فرهنگ همکاری گرا (COLLABORATION): یافتن معیاری برای فرهنگ سازمانی همواره مانعی بزرگ برای انجام پژوهش‌های تجربی در این زمینه بوده است. دلیل اصلی این امر، فقدان داده‌های باکیفیت و نمونه‌های بزرگ است (گراهام و همکاران، ۲۰۱۷). پژوهش‌های پیشین در حوزه فرهنگ سازمانی اغلب بر پایه پرسش‌نامه بر اساس مدل کامرون و فریمن، چارچوب ارزش‌های رقابتی، (دیانتی دیلمی و طیبی، ۱۳۹۰) یا مدل دنیسون (ملک‌حسینی و همکاران، ۱۴۰۰) و یا مدل هافستد (حاجیه و تقی زاده، ۱۳۹۵) و یا مصاحبه و یا تلفیقی از هر دو (دریایی و شهبازی، ۱۴۰۳) بوده است. در پژوهش حاضر، ما از تحلیل متنی استفاده می‌کنیم. این روش پیش‌تر توسط پژوهشگران حسابداری و مالی برای استخراج اطلاعات معنایی از اسناد مالی عمومی در دسترس به کار گرفته شده است (لاگران و مک‌دونالد، ۲۰۱۶، ۲۰۱۶؛ رجبعلیزاده، ۲۰۲۴، کردستانی و همکاران، ۱۴۰۳؛ کردستانی و شمس، ۱۴۰۴). طبق نظر هافستد و همکاران (۱۹۹۰)، فرهنگ سازمانی در نمادها، آیین‌ها و ارزش‌ها تجلی می‌یابد و می‌توان از واژگان به‌عنوان ابزاری برای شناسایی ارزش‌های فرهنگی شرکت‌ها استفاده کرد.

روشی نوظهور از مطالعات مالی و حسابداری، از تحلیل متنی برای اندازه‌گیری ابعاد مختلف فرهنگی یک شرکت بهره برده‌اند. این رویکرد برای سنجش مفاهیمی چون سطح رقابت‌پذیری (بوشمن و همکاران، ۲۰۱۶)، رضایت مشتری (بالورز و همکاران، ۲۰۱۶)، جهت‌گیری بازار (آندرو و همکاران، ۲۰۱۹)، و

فرهنگ‌سازمانی (فیوردلیسی و ریچی، ۲۰۱۴؛ باندی و همکاران، ۲۰۲۲؛ کردستانی و همکاران، ۱۴۰۳؛ کردستانی و شمس، ۱۴۰۴) به کار رفته است. تحلیل متنی ابزاری قدرتمند برای بررسی سیستماتیک داده‌های نمونه بزرگ است که معمولاً برای پرسشنامه و مصاحبه‌ها امکان‌پذیر نیست. همچنین فرهنگ‌سازمانی بر انتخاب کلمات و عبارات مورد استفاده در اسناد رسمی عمومی تأثیر می‌گذارد و بنابراین می‌توان آن را از طریق تحلیل متنی کمی کرد (فیوردلیسی و ریچی، ۲۰۱۴).

فرایند ساخت معیار فرهنگ همکاری‌گرا به این صورت است که ابتدا مجموعه‌ای از کلمات مرتبط با این مفهوم شناسایی می‌شود. به همین منظور ما از مطالعات پیشین که از مدل فرهنگی چارچوب ارزش‌های رقابتی برای ساخت کیسه واژگان<sup>۱</sup> برای فرهنگ‌سازمانی استفاده کرده‌اند (فیوردلیسی و ریچی، ۲۰۱۴؛ چن و همکاران، ۲۰۲۱؛ باندی و همکاران، ۲۰۲۲؛ رجبعلیزاده، ۲۰۲۴؛ کردستانی و همکاران، ۱۴۰۳؛ کردستانی و شمس، ۱۴۰۴) پیروی می‌کنیم. پژوهش‌های رجبعلیزاده (۲۰۲۴) که ترجمه کلمات منتخب پژوهش فیوردلیسی و ریچی (۲۰۱۴) را انجام داده و دو پژوهش کردستانی و همکاران (۱۴۰۳) و کردستانی و همکاران (۱۴۰۳) که همانند پژوهش رجبعلیزاده (۲۰۲۴) در فضای کشور صورت گرفته‌اند و به تجزیه و تحلیل گزارش‌های فعالیت هیئت‌مدیره پرداخته‌اند، مبنای اصلی کار ما هستند. در گام دوم، ما ساختار واژه‌نامه‌ها در این مطالعات ذکر شده را بر اساس چارچوب ارزش‌های رقابتی تفسیر می‌کنیم. فرهنگ همکاری بر مبنای همبستگی انسانی بنا شده است و ارزش‌هایی چون دبستگی، پیوستگی، همکاری، اعتماد و حمایت را ترویج می‌دهد. رفتارهای رایج در فرهنگ همکاری شامل کار تیمی، مشارکت، درگیر کردن کارکنان و ارتباطات باز است. با در نظر گرفتن این ساختار (شامل مفروضات، ارزش‌ها و رفتارها)، ما کلمات کلیدی هر جمله را به عنوان کلمات اصلی انتخاب می‌کنیم که در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

روش تجزیه و تحلیل متن در این پژوهش، مدل کیسه واژگان است که اسناد متنی را به بردارهایی از فراوانی واژه‌ها تبدیل می‌کند و ترتیب و دستور زبان را نادیده می‌گیرد. برای ارزیابی ابعاد فرهنگی، ابتدا گزارش‌های فعالیت هیئت‌مدیره با استفاده از ابزار نویسه‌خوان نوری<sup>۲</sup> الفبا گروه روشن پردازش و به نسخه‌های قابل جست‌وجو تبدیل می‌شوند. سپس با استفاده از زبان برنامه‌نویسی جاوا اسکریپت و کتابخانه Mammoth، به منظور محاسبه ارزش‌های فرهنگ همکاری‌گرا، تعداد دفعات تکرار هر کلمه مربوط به بعد فرهنگی همکاری‌گرا که در جدول شماره ۲ ارائه شده، در گزارش‌ها محاسبه و شمارش می‌شود و نسبت تکرار کل واژگان مربوط به فرهنگ همکاری‌گرا به کل واژگان گزارش محاسبه می‌شود. در نهایت، برای هر

<sup>۱</sup> Bags of Words

ابزاری قدرتمند برای تبدیل OCR؛ تکنولوژی OCR یا به اختصار Optical character recognition عبارت است از <sup>۲</sup> تصاویر حاوی متن به فایل‌های قابل ویرایش است. با استفاده از این فناوری، نیازی به تایپ مجدد اسناد و متون با شناسایی حروف و اعداد در تصاویر اسکن شده یا عکس‌ها، آن‌ها را به متن قابل جست‌وجو تبدیل OCR نیست. می‌کند.



شرکت یک نسبت عددی به عنوان امتیاز مربوط به بعد فرهنگ سازمانی همکاری گرا محاسبه می شود. به عنوان مثال، اگر امتیاز فرهنگ همکاری گرا برای یک شرکت در یک سال خاص ۱/۱۵٪ باشد، به این معنی است که کلماتی که تجلی کننده فرهنگ همکاری هستند ۱/۱۵٪ از کلمات کل سند را تشکیل می دهند. لازم به ذکر است که بر اساس مدل فرهنگی چارچوب ارزش های رقابتی هر چهار بعد فرهنگی به طور همزمان در شرکت حضور دارند و به طور صریح یک شرکت را به یک دسته خاص از فرهنگ سازمانی اختصاص پیدا نمی کند و در این پژوهش فقط امتیاز بعد فرهنگی همکاری گرا محاسبه و مورد آزمون قرار گرفته است.

#### جدول ۲: واژگان بعد فرهنگی همکاری گرا

ارشد، همکار، مشارکت، حفظ، سند، مدرک، احتیاط، انسجام، قطعی، رئیس، خطا، شکست، خبر، راه، حاصل، شریک، مردم، ارتباط، کیفیت، اعتماد، رفع، سهم، استاندارد، تیم، آموزش، زنجیره، یکسان، استدلال، فرهنگ، توانمند، کمک، مفید، روابط، رابطه، انسان، تعهد، روش

تجزیه و تحلیل متن که اغلب به عنوان متن کاوی شناخته می شود، شامل استخراج اطلاعات معنی دار از مجموعه های داده های بزرگ متنی ساختارنیافته با استفاده از تکنیک های محاسباتی مختلف است. استخراج متن به پژوهشگران امکان پردازش حجم عظیمی از داده های متنی را به طور کارآمد می دهد. تکنیک هایی مانند خوشه بندی اسناد، طبقه بندی و استخراج اطلاعات، کشف الگوها و روندها را ممکن می سازد و آن را برای دانشگاهیان و صنعت ارزشمند می کند (ویس و همکاران، ۲۰۱۰). همچنین می تواند با تحلیل حجم داده هایی که دستیابی به آن ها غیرعملی است، به سوال های پیچیده سازمانی پاسخ دهد. با استفاده از خوشه بندی، مدل سازی موضوعی و طبقه بندی، چشم اندازهای عملی مانند شناسایی روندهای بازار کار و احساسات کارکنان را فراهم می کند (کوبایاشی و همکاران، ۲۰۱۷). استخراج متن در تحلیل داده های بزرگ ضروری است، جایی که اطلاعات را از منابع متنوعی مانند رونوشت ها، رسانه های اجتماعی و ایمیل ها استخراج می کند. این رویکرد با تشخیص همبستگی ها و الگوهایی که در غیر این صورت پنهان می مانند، تصمیم گیری را بهبود می بخشد (حسنی و همکاران، ۲۰۲۰).

در حسابداری و مدیریت، عمدتاً تحلیل های سنتی به داده های کمی تکیه کرده اند. با این حال، اغلب این داده ها به تنهایی فاقد ظرافت های لازم برای درک رفتارهای پیچیده و نیت های پشت تصمیمات و افشاگری های مالی هستند. تحلیل متنی با استخراج جنبه های کیفی اسناد مالی، این شکاف را پر می کند و تصویر کامل تری از محیط عملیاتی و استراتژیک یک شرکت ارائه می دهد (لاگران و مک دونالد، ۲۰۱۶). اتخاذ تجزیه و تحلیل متنی در حسابداری و مدیریت نشان دهنده گرایشی به سوی درک ابعاد کیفی در گزارشگری و استراتژی شرکت ها است. کاربردها در تحلیل احساسات، کشف تقلب و ثبات روایت، بینش های

ارزشمندی ارائه می‌دهند که مکمل اندازه‌گیری‌های کمی سنتی هستند. با در دسترس تر شدن تکنیک‌های پیشرفته پردازش زبان طبیعی و مدل‌های مولد، مسیرهای جدیدی برای پرداختن به سؤالات پیچیده پژوهشی در مقیاس بزرگ گشوده می‌شود. مطالعات آینده باید به کاوش این روش‌ها ادامه دهند درحالی‌که دقت اخلاقی و روش‌شناختی را حفظ کنند و در نهایت نقش تحلیل متنی را در حاکمیت شرکتی و استراتژی بازار تقویت کنند (بوچکی و همکاران، ۲۰۲۲؛ لاگران و مک‌دونالد، ۲۰۱۶).

### متغیر کنترلی

با الگو از پژوهش‌های چن و همکاران (۲۰۲۲) و لی و همکاران (۲۰۲۵) از متغیرهای کنترلی زیر در مدل استفاده شد.

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی از دارایی‌های شرکت.

سرمایه در گردش (WC): اختلاف دارایی جاری از بدهی جاری تقسیم بر کل دارایی.

بازده دارایی (ROA): درصد سود خالص از کل دارایی.

نرخ رشد درآمد (GROWTH): اختلاف درآمد عملیاتی در سال مورد نظر از سال گذشته تقسیم بر درآمد عملیاتی در دوره گذشته.

نسبت ارزش دفتری به بازار (BTM): ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بر ارزش بازار حقوق صاحبان سهام در پایان سال.

جریان نقد عملیاتی (CFO): درصد جریان نقد فعالیت‌های عملیاتی از کل دارایی.

تغییر مدیر عامل (CEO): یک متغیر مجازی است؛ در صورتی که مدیرعامل در سال مورد نظر تغییر کند، متغیر مجازی برابر یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

حساب‌های دریافتنی (RECV): درصد حساب‌های دریافتنی از کل دارایی‌ها

اهرم بدهی (LEVERAGE): درصد کل بدهی‌های بلندمدت از کل دارایی‌ها

زیان دهی (LOSS): یک متغیر مجازی است؛ در صورتی که شرکت در سال مورد نظر زیان ده باشد (بازده دارایی منفی)، متغیر مجازی برابر یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

موجودی کالا (INVINT): درصد موجودی کالا از کل دارایی‌ها

اندازه حسابرس شرکت (BIG4): یک متغیر مجازی است؛ در صورتی که حسابرس شرکت در سال مورد نظر سازمان حسابرسی یا مفید راهبر باشد، متغیر مجازی برابر یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

صادرات (FOREIGN): یک متغیر مجازی است؛ در صورتی که شرکت در سال مورد نظر صادرات (درآمد خارجی) داشته باشد، متغیر مجازی برابر یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATE\_LAG): یک متغیر مجازی است؛ در صورتی که شرکت در سال قبل تجدید ارائه شده باشد، متغیر مجازی برابر یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد

تغییر حسابرس (AUDITOR\_CHG): یک متغیر مجازی است؛ در صورتی که حسابرس شرکت در سال مورد نظر تغییر داشته باشد، متغیر مجازی برابر یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

#### ۵- یافته‌های پژوهش:

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۳ آورده شده است. حق الزحمه حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته، میانگین ۷/۹۴۸ و میانه ۷/۹۸۹ را نشان می‌دهد که نزدیکی این دو شاخص حاکی از توزیع نسبتاً متقارن داده‌ها است. حداقل مقدار ۴/۶۰۵ و حداکثر ۱۰/۵۴۵ نیز بیانگر وجود دامنه وسیعی در حق الزحمه شرکت‌هاست که می‌تواند ناشی از تفاوت‌های ساختاری، اندازه شرکت و پیچیدگی عملیات آن‌ها باشد. انحراف معیار نسبتاً پایین حاکی از تراکم قابل قبول داده‌ها حول میانگین است و چولگی منفی اندک نشان می‌دهد مقادیر کمتر از میانگین کمی بیشتر از مقادیر بالاتر وجود دارند. کشیدگی ۳/۲۰۲ نیز به وجود برخی داده‌های پرت اشاره دارد که بررسی دقیق‌تر آن‌ها در تحلیل‌های رگرسیونی اهمیت دارد.

فرهنگ همکاری گرا به‌عنوان متغیر مستقل دارای میانگین و میانه برابر با ۰/۰۲۴ و انحراف معیار بسیار پایین است که نشان می‌دهد اغلب شرکت‌ها در شاخص فرهنگ همکاری گرا در بازه نزدیک به میانگین قرار دارند. میانگین ۰/۰۲۴ بیانگر این است که از کل کلمات موجود در گزارش فعالیت هیئت‌مدیره، ۲/۴٪ آن کلمات بیانگر فرهنگ همکاری گرا هستند که در مقایسه با پژوهش فیوردلیسی و ریچی (۲۰۱۴) و چن و همکاران (۲۰۲۲) که میانگین‌هایی به ترتیب ۱/۳۸۶٪ و ۱/۱۴۸٪ دارند بیشتر است. این اتفاق به دلیل تعداد کلمات منتخب فرهنگ و تفاوت در حجم گزارش‌های ۱۰-k در مقایسه با گزارش فعالیت هیئت‌مدیره است. با این حال، چولگی مثبت نسبتاً بالا و کشیدگی قابل توجه به معنای آن است که تعداد محدودی از شرکت‌ها دارای امتیاز فرهنگ همکاری گرا بسیار بالاتر از میانگین هستند؛ بنابراین، گرچه شاخص فرهنگ همکاری گرا در سطح کلی نسبتاً ثابت و پایین است، وجود این موارد خاص می‌تواند در تحلیل‌های علی و تفسیر نتایج مدل تأثیرگذار باشد.

میانگین‌های محاسبه شده برای متغیرهای مختلف در این مطالعه نشان دهنده ویژگی‌های اصلی شرکت‌ها و تأثیرات بالقوه آن‌ها بر حق الزحمه حسابرسی است. میانگین اندازه شرکت (۱۵/۶۰۶) نشان دهنده حضور شرکت‌های بزرگ با منابع مالی قابل توجه است که می‌تواند هزینه‌های حسابرسی را افزایش دهد،

در حالی که میانگین بازده دارایی‌ها (۰/۲۳۲) و سرمایه در گردش (۰/۲۵۸) نشان‌دهنده عملکرد مالی نسبتاً مناسب و تعادل در مدیریت نقدینگی در اکثر شرکت‌ها است. با این حال، رشد درآمد با میانگین ۰/۶۳۱ و جریان نقد عملیاتی با میانگین ۰/۱۴۹ نشان‌دهنده وجود تفاوت‌های گسترده در توانایی رشد و وضعیت نقدینگی شرکت‌ها است که می‌تواند به پیچیدگی‌های بیشتر در ارزیابی ریسک و تلاش حسابرسی منجر شود. همچنین، نسبت ارزش دفتری به بازار (۰/۱۸۴) و موجودی کالا (۰/۲۶۴) نشان می‌دهند که در بیشتر شرکت‌ها، ارزش بازار از ارزش دفتری بالاتر است، که این نیز می‌تواند بر نحوه ارزیابی ریسک حسابرسی تأثیر بگذارد. این نتایج نشان‌دهنده تنوع قابل توجه در ویژگی‌های شرکت‌ها است که می‌تواند تأثیرات قابل توجهی بر هزینه‌های حسابرسی و پیچیدگی‌های فرایند حسابرسی داشته باشد. به‌طور کلی، شاخص‌های آمار توصیفی سایر متغیرها حاکی از تنوع قابل توجه در ویژگی‌های مالی و ساختاری شرکت‌های مورد مطالعه است که خود می‌تواند اعتبار تحلیل و تعمیم‌پذیری نتایج پژوهش را افزایش دهد.

جدول ۳: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| الف) آمار توصیفی متغیرهای پیوسته          |                |                |                     |                     |              |        |
|-------------------------------------------|----------------|----------------|---------------------|---------------------|--------------|--------|
| متغیر                                     | میانگین        | میانه          | حداکثر              | حداقل               | انحراف معیار | چولگی  |
| حق الزحمه حسابرسی                         | ۷/۹۴۸          | ۷/۹۸۹          | ۱۰/۵۴۵              | ۴/۶۰۵               | ۰/۸۹۷        | -۰/۲۰۴ |
| فرهنگ همکاری گرا                          | ۰/۰۲۴          | ۰/۰۲۴          | ۰/۰۵۱               | ۰/۰۱۱               | ۰/۰۰۵        | ۱/۲۲۶  |
| اندازه شرکت                               | ۱۵/۶۰۶         | ۱۵/۴۶۴         | ۲۱/۳۶۲              | ۱۱/۴۰۷              | ۱/۵۸۱        | ۰/۵۰۱  |
| سرمایه در گردش                            | ۰/۲۵۸          | ۰/۲۶۲          | ۰/۸۳۴               | -۰/۵۶۲              | ۰/۲۱۳        | -۰/۰۱۶ |
| بازده دارایی                              | ۰/۲۳۲          | ۰/۲۲۹          | ۰/۶۲۴               | -۰/۲۰۰              | ۰/۱۵۳        | ۰/۱۶۳  |
| رشد درآمد                                 | ۰/۶۳۱          | ۰/۵۰۷          | ۱۸/۱۷۰              | -۰/۹۰۹              | ۰/۹۷۲        | ۱۱/۱۰۶ |
| ارزش دفتری به بازار                       | ۰/۱۸۴          | ۰/۱۳۴          | ۱/۲۱۷               | ۰/۰۰۵               | ۰/۱۶۶        | ۲/۰۱۳  |
| جریان نقد عملیاتی                         | ۰/۱۴۹          | ۰/۱۱۸          | ۱/۵۲۱               | -۱/۳۱۱              | ۰/۱۹۰        | ۰/۹۴۷  |
| حساب‌های دریافتی                          | ۰/۲۶۰          | ۰/۲۲۵          | ۰/۸۰۱               | ۰/۰۰۴               | ۰/۱۶۹        | ۰/۷۲۱  |
| اهرم بدهی                                 | ۰/۰۴۷          | ۰/۰۳۱          | ۰/۳۶۰               | ۰/۰۰۰               | ۰/۰۵۰        | ۲/۳۰۷  |
| موجودی کالا                               | ۰/۲۶۴          | ۰/۲۳۵          | ۰/۸۹۹               | ۰/۰۰۰               | ۰/۱۶۷        | ۰/۷۹۴  |
| الف) آمار توصیفی متغیرهای مجازی (دوارزشی) |                |                |                     |                     |              |        |
| متغیر                                     | فروانی مقدار ۰ | فروانی مقدار ۱ | درصد فروانی مقدار ۰ | درصد فروانی مقدار ۱ |              |        |
| تغییر مدیرعامل                            | ۴۳۷            | ۱۶۳            | ۰/۷۳                | ۰/۲۷                |              |        |
| زیان‌دهی                                  | ۵۷۵            | ۲۵             | ۰/۹۶                | ۰/۰۴                |              |        |
| اندازه حسابر                              | ۴۸۰            | ۱۲۰            | ۰/۸۰                | ۰/۲۰                |              |        |
| صادرات                                    | ۳۲۱            | ۲۷۹            | ۰/۵۴                | ۰/۴۷                |              |        |
| تجدید ارائه                               | ۴۴۸            | ۱۵۲            | ۰/۷۵                | ۰/۲۵                |              |        |
| تغییر حسابر                               | ۴۳۷            | ۱۶۳            | ۰/۷۳                | ۰/۲۷                |              |        |

نتایج تجزیه و تحلیل متن گزارش‌های فعالیت هیئت مدیره شرکت‌های نمونه از منظر صنعت و سال در جدول‌های ۴ و ۵ و ابر واژگان مورد پژوهش نیز در شکل ۲ ارائه شده. یافته‌های توصیفی جدول شماره ۴ نشان می‌دهد شاخص فرهنگ همکاری گرا بسته به نوع صنعت، تفاوت معناداری دارد؛ به گونه‌ای که صنایع شیمیایی و نفت و غذایی با میانگین بالاتر (به ترتیب ۰/۰۲۹ و ۰/۰۲۷) بیشترین تأکید را بر مفاهیم همکاری در متون رسمی داشته‌اند، در حالی که صنایع استخراج و معدن و فلزات اساسی در پایین‌ترین سطح قرار گرفته‌اند (به ترتیب ۰/۰۲۰ و ۰/۰۲۳). این تفاوت را می‌توان بازتابی از ماهیت فرایندی، ساختارهای سازمانی و میزان نیاز به هماهنگی بین واحدها در صنایع دانشی‌تر دانست، در حالی که صنایع سنتی‌تر عموماً

ساختاری سلسله‌مراتبی و کم‌تر مشارکتی دارند. انحراف معیار پایین در همه صنایع نشان می‌دهد پراکندگی داده‌ها کم است و میزان توجه به ارزش‌های همکاری‌گرا در هر صنعت نسبتاً همگن و تثبیت شده است.

جدول ۴: آمار توصیفی فرهنگ همکاری‌گرا بر حسب صنعت

| صنعت                | میانگین | میانه | حداکثر | حداقل | انحراف معیار |
|---------------------|---------|-------|--------|-------|--------------|
| خودرویی             | ۰/۰۲۶   | ۰/۰۲۵ | ۰/۰۵۱  | ۰/۰۱۷ | ۰/۰۰۷        |
| فلزات اساسی         | ۰/۰۲۳   | ۰/۰۲۳ | ۰/۰۳۳  | ۰/۰۱۱ | ۰/۰۰۵        |
| شیمیایی و نفت       | ۰/۰۲۹   | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۳۹  | ۰/۰۱۶ | ۰/۰۰۶        |
| استخراج و معدن      | ۰/۰۲۰   | ۰/۰۱۹ | ۰/۰۲۸  | ۰/۰۱۲ | ۰/۰۰۴        |
| غذایی               | ۰/۰۲۷   | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۴۰  | ۰/۰۱۵ | ۰/۰۰۵        |
| آهک، سیمان و گچ     | ۰/۰۲۴   | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۳۴  | ۰/۰۱۵ | ۰/۰۰۴        |
| ماشین‌آلات و لاستیک | ۰/۰۲۴   | ۰/۰۲۳ | ۰/۰۴۰  | ۰/۰۱۷ | ۰/۰۰۴        |
| دارویی              | ۰/۰۲۴   | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۳۸  | ۰/۰۱۷ | ۰/۰۰۴        |
| کاشی و کانی غیرفلزی | ۰/۰۲۴   | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۴۲  | ۰/۰۱۸ | ۰/۰۰۴        |
| سایر                | ۰/۰۲۳   | ۰/۰۲۲ | ۰/۰۳۶  | ۰/۰۱۴ | ۰/۰۰۵        |
| جمع                 | ۰/۰۲۴   | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۵۱  | ۰/۰۱۱ | ۰/۰۰۵        |

بر اساس جدول شماره ۵، بررسی روند زمانی شاخص فرهنگ همکاری‌گرا طی سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ نشان‌دهنده ثبات نسبی این متغیر در سطح کلان است، به گونه‌ای که میانگین سالانه تقریباً در دامنه ۰/۰۲۴ تا ۰/۰۲۵ نوسان داشته و انحراف معیار نیز در سال‌های پایانی کاهش یافته است. این یافته دلالت بر همگرایی و بلوغ فرهنگی در سطح شرکت‌های بورسی ایران دارد و بیانگر آن است که ارزش‌های همکاری و مشارکت، تا حدود زیادی در ساختار مدیریتی سازمان‌ها نهادینه شده است. برآیند داده‌های آماری و کیفی مندرج در جدول‌های ۴ و ۵ شکل شماره ۲، فرهنگ همکاری‌گرا نه تنها یک مفهوم زبانی بر اساس تکرار واژگان مربوط به بعد فرهنگی همکاری‌گرا، در متون مدیریتی شرکت‌های بورسی ایران است، بلکه الگویی کمابیش پایدار در گذر زمان و بازه‌های زمانی مختلف و ساختاریافته در سطح صنایع به شمار می‌رود. ثبات نسبی شاخص فرهنگ همکاری‌گرا در سال‌های اخیر (جدول ۵) و پراکندگی محدود آن در میان صنایع (جدول ۴)، مؤید این نکته است که ارزش‌های مبتنی بر همکاری و مشارکت، به بخشی از هویت سازمانی شرکت‌های ایرانی تبدیل شده است؛ هرچند شدت و شکل این فرهنگ تحت تأثیر ماهیت صنعت، نیازهای فناورانه و محیط رقابتی قرار دارد.

جدول ۵: آمار توصیفی فرهنگ همکاری گرا بر حسب سال

| سال  | میانگین | میانه | حداقل | حداکثر | انحراف معیار |
|------|---------|-------|-------|--------|--------------|
| ۱۳۹۷ | ۰/۰۲۴   | ۰/۰۲۳ | ۰/۰۱۱ | ۰/۰۵۰  | ۰/۰۰۶        |
| ۱۳۹۸ | ۰/۰۲۵   | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۱۲ | ۰/۰۴۹  | ۰/۰۰۶        |
| ۱۳۹۹ | ۰/۰۲۴   | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۱۲ | ۰/۰۴۹  | ۰/۰۰۶        |
| ۱۴۰۰ | ۰/۰۲۵   | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۱۴ | ۰/۰۵۱  | ۰/۰۰۵        |
| ۱۴۰۱ | ۰/۰۲۵   | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۱۶ | ۰/۰۴۴  | ۰/۰۰۵        |
| ۱۴۰۲ | ۰/۰۲۴   | ۰/۰۲۳ | ۰/۰۱۵ | ۰/۰۳۹  | ۰/۰۰۴        |
| جمع  | ۰/۰۲۴   | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۱۱ | ۰/۰۵۱  | ۰/۰۰۵        |

این نتایج ضمن تأیید نقش تثبیت شده فرهنگ همکاری گرا در رفتارهای مدیریتی و نحوه بازنمایی خود در متون رسمی، مزیت‌های خاصی را نیز برای نظام راهبری و حسابرسی شرکت‌ها ایجاد می‌کند؛ چنان‌که پژوهش‌های اخیر تأکید دارند این نوع فرهنگ می‌تواند هم به کاهش ریسک‌های عملیاتی و حسابرسی از مسیر تقویت شفافیت، و هم به افزایش هزینه حسابرسی در بسترهای بسته و اعتماد درون‌گروهی منجر شود (لی و همکاران ۲۰۲۵؛ چن و همکاران، ۲۰۲۲).

#### نتایج آزمون آماری فرضیه پژوهش

جهت استفاده از رگرسیون خطی لازم است ابتدا مفروضات کلاسیک رگرسیون آزمون شوند. اولین آزمون‌ها مربوط به صفر بودن میانگین خطاها و نرمال بودن توزیع جمله اختلال است. با توجه به تعریف و معناداری عرض از مبدأ در مدل رگرسیونی پژوهش فرض صفر بودن میانگین جمله اختلال و به علت بیشتر بودن تعداد مشاهدات پژوهش از مقدار ۳۰ واحد، فرض نرمال بودن توزیع جمله اختلال نیز مورد تأیید است (محمدرضایی، ۱۴۰۲).

به منظور بررسی وجود ناهمسانی واریانس خطاها در داده، از آزمون والد تعدیل شده<sup>۱</sup> برای ناهمسانی واریانس در مدل استفاده شد. نتایج این آزمون نشان داد در جدول (۶) ارائه شده است، فرض صفر مبنی بر همسانی واریانس جملات خطا بین گروه‌ها رد شده و وجود ناهمسانی واریانس در داده‌ها تأیید می‌گردد.

جدول ۶: آزمون ناهمسانی واریانس

| نتیجه                      | آزمون والد تعدیل شده |          | مدل     |
|----------------------------|----------------------|----------|---------|
|                            | سطح معناداری         | آماره    |         |
| ناهمسانی واریانس وجود دارد | ۰/۰۰۰                | ۴۷۰۰۱/۹۴ | مدل (۱) |

<sup>1</sup> Modified Wald

به منظور بررسی وجود خودهمبستگی از آزمون وولدریج<sup>۱</sup> استفاده شد. نتیجه آزمون که در جدول (۷) ارائه شده است، نشان داد که فرض صفر مبنی بر عدم وجود خودهمبستگی رد شده و وجود خودهمبستگی مرتبه اول تأیید می‌گردد.

جدول ۷: آزمون خود همبستگی

| مدل     | آزمون وولدریج |              | نتیجه                |
|---------|---------------|--------------|----------------------|
|         | آماره         | سطح معناداری |                      |
| مدل (۱) | ۶/۷۷۱         | ۰/۰۱۰۷       | خودهمبستگی وجود دارد |

به منظور بررسی چند هم‌خطی میان متغیرهای مستقل مدل، آزمون عامل تورم واریانس<sup>۲</sup> انجام شد. نتایج آزمون که در جدول (۸) ارائه شده است نشان می‌دهد که مقدار عامل تورم واریانس برای تمامی متغیرها کمتر از ۱۰ می‌باشد و این امر بیانگر عدم وجود مشکل چند هم‌خطی جدی در مدل می‌باشد.

جدول ۸: آزمون هم‌خطی

| متغیر               | نماد          | مقدار | نتیجه              |
|---------------------|---------------|-------|--------------------|
| فرهنگ همکاری‌گرا    | COLLABORATION | ۱/۲۸۸ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| اندازه شرکت         | SIZE          | ۲/۸۲۵ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| سرمایه در گردش      | WC            | ۱/۹۴۳ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| بازده دارایی        | ROA           | ۳/۱۷۷ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| رشد درآمد           | GROWTH        | ۱/۱۶۵ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| ارزش دفتری به بازار | BTM           | ۲/۵۸۹ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| جریان نقد عملیاتی   | CFO           | ۲/۲۰۱ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| تغییر مدیرعامل      | CEO_CHG       | ۱/۱۳۲ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| حساب‌های دریافتنی   | RECV          | ۲/۲۱۹ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| اهرم بدهی           | LEVERAGE      | ۱/۲۳۳ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| زیان‌دهی            | LOSS          | ۱/۳۰۵ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| موجودی کالا         | INVENTORY     | ۱/۹۹۴ | هم‌خطی وجود ندارد. |
| اندازه حسابرس       | BIG4          | ۱/۵۲۴ | هم‌خطی وجود ندارد. |

<sup>۱</sup> Wooldridge

<sup>۲</sup> Variance Inflation Factor



|             |                 |          |                    |
|-------------|-----------------|----------|--------------------|
| صادرات      | FOREI GN        | ۱/۹۲۸    | هم خطی وجود ندارد. |
| تجدید ارائه | RESTATE_LAG     | ۱/۲۴۲    | هم خطی وجود ندارد. |
| تغییر حسابر | AUDI TOR_CHG    | ۱/۰۹۴    | هم خطی وجود ندارد. |
| سال و صنعت  | Year & Industry | کنترل شد |                    |

برای رفع مشکل های ذکر شده برآورد رگرسیون به روش حداقل مربعات تعمیم یافته صورت گرفته است که نتیجه آزمون رگرسیون به روش حداقل مربعات تعمیم یافته در جدول ۹ آورده شده است. نتایج آزمون رگرسیون در جدول شماره ۹ نشان داد که متغیر فرهنگ همکاری گرا دارای ضریب مثبت و معنادار (۵/۲۰۵) با احتمال ۰/۰۳۰ است. این یافته بیانگر آن است که در نمونه مورد بررسی، افزایش شاخص فرهنگ همکاری گرا در شرکت ها به طور معناداری با افزایش حق الزحمه حسابرسی همراه است. به عبارت دیگر، شرکت هایی که در متون رسمی و گزارش های هیئت مدیره خود واژگان و نشانه های بیشتری از ارزش های همکاری و مشارکت را بازتاب می دهند، به طور متوسط هزینه حسابرسی بیشتری را متحمل می شوند. این رابطه مثبت از منظر هزینه ای و مبلغی نیز قابل توجه است؛ چراکه میزان ضریب (۵/۲۰۵) و آماره (۲/۱۸۲) به دست آمده، حکایت از اثرگذاری ملموس بعد فرهنگی همکاری گرا مورد بررسی بر ساختار هزینه ای شرکت ها دارد.

از منظر کیفیت مدل، مقدار ضریب تعیین تعدیل شده (۰/۸۹۱) نشان دهنده توان بالای مدل در تبیین واریانس حق الزحمه حسابرسی است. همچنین آماره F (۱۶۵/۶۲۰۴) و سطح معناداری نزدیک به صفر (۰/۰۰۰) دلالت بر برازش مناسب مدل و معناداری کلی آن دارد. افزون بر این، آزمون های فروض کلاسیک رگرسیون (شامل بررسی ناهمسانی واریانس، خودهمبستگی و چند هم خطی) نشان می دهد که علی رغم وجود ناهمسانی واریانس و خود همبستگی که با به کارگیری روش حداقل مربعات تعمیم یافته رفع شده اند، مدل فاقد مشکل جدی چند هم خطی بوده و اعتبار نتایج آن قابل قبول است.

در خصوص متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت با ضریب مثبت (۰/۲۵۶) و معنادار (۱۷/۵۶۲)، اهرم بدهی با ضریب مثبت (۰/۹۱۷) و معنادار (۳/۶۴۶)، اندازه حسابر

شرکت با ضریب مثبت (۰/۶۵۵) و معنادار (۱۸/۶۵۲)، موجودی کالا و صادرات نیز با ضرایب مثبت و معنادار بر حق الزحمه حسابرسی اثرگذار بوده اند؛ در حالی که متغیر رشد درآمد اثر منفی (۰/۰۳۲-) و معناداری (۲/۴۷۶-) بر متغیر وابسته داشته است. سایر

متغیرهای کنترلی در مدل، ارتباط معناداری با حق الزحمه حسابرسی نشان ندادند.

#### جدول ۹: آزمون رگرسیون فرضیه پژوهش

$$\begin{aligned} AUDITFEE_{it} = & \beta_0 + \beta_1 COLLABORATION_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 WC_{it} + \beta_4 ROA_{it} \\ & + \beta_5 GROWTH_{it} + \beta_6 BTM_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 CEO\_CHG_{it} + \beta_9 RECV_{it} \\ & + \beta_{10} LEVERAGE_{it} + \beta_{11} LOSS_{it} + \beta_{12} INVINT_{it} + \beta_{13} BIG4_{it} \\ & + \beta_{14} FOREIGN_{it} + \beta_{15} RESTATE\_LAG_{it} + \beta_{16} AUDITOR\_CHG_{it} \\ & + Industry\ Fixed\ Effects + Year\ Fixed\ Effects + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

| متغیر               | نماد          | ضریب   | انحراف استاندارد | آماره t | سطح معناداری |
|---------------------|---------------|--------|------------------|---------|--------------|
| عرض از مبدأ         | C             | ۳/۰۶۵  | ۰/۲۱۸            | ۱۴/۰۷۹  | ۰/۰۰۰        |
| فرهنگ همکاری‌گرا    | COLLABORATION | ۵/۲۰۵  | ۲/۳۸۶            | ۲/۱۸۲   | ۰/۰۳۰        |
| اندازه شرکت         | SIZE          | ۰/۲۵۶  | ۰/۰۱۵            | ۱۷/۵۶۲  | ۰/۰۰۰        |
| سرمایه در گردش      | WC            | -۰/۰۱۴ | ۰/۰۸۹            | -۰/۱۵۷  | ۰/۸۷۵        |
| بازده دارایی        | ROA           | ۰/۱۲۶  | ۰/۱۴۳            | ۰/۸۸۰   | ۰/۳۷۹        |
| رشد درآمد           | GROWTH        | -۰/۰۳۲ | ۰/۰۱۳            | -۲/۴۷۶  | ۰/۰۱۴        |
| ارزش دفتری به بازار | BTM           | -۰/۰۴۲ | ۰/۱۲۹            | -۰/۳۲۶  | ۰/۷۴۵        |
| جریان نقد عملیاتی   | CFO           | -۰/۰۶۲ | ۰/۱۰۶            | -۰/۵۸۳  | ۰/۵۶۰        |
| تغییر مدیرعامل      | CEO_CHG       | -۰/۰۰۱ | ۰/۰۲۳            | -۰/۰۴۹  | ۰/۹۶۱        |
| حساب‌های دریافتی    | RECV          | ۰/۰۳۰  | ۰/۱۰۷            | ۰/۲۸۴   | ۰/۷۷۷        |
| اهرم بدهی           | LEVERAGE      | ۰/۹۱۷  | ۰/۲۵۱            | ۳/۶۴۶   | ۰/۰۰۰        |
| زیان‌دهی            | LOSS          | ۰/۰۶۹  | ۰/۱۰۰            | ۰/۶۹۳   | ۰/۴۸۹        |
| موجودی کالا         | INVINT        | ۰/۲۷۲  | ۰/۱۰۶            | ۲/۵۶۷   | ۰/۰۱۱        |
| اندازه حسابرسی      | BIG4          | ۰/۶۵۵  | ۰/۰۳۵            | ۱۸/۶۵۲  | ۰/۰۰۰        |

به طور خلاصه، یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که فرهنگ سازمانی همکاری‌گرا به عنوان یک عامل ساختاری و معنادار، می‌تواند به طور مستقیم در افزایش هزینه‌های حسابرسی نقش آفرین باشد. این نتیجه ضمن تأکید بر اهمیت توجه به ابعاد فرهنگی در تحلیل‌های اقتصادی و مدیریتی شرکت‌ها، نشان می‌دهد که سیاست‌گذاران و مدیران سازمان‌ها باید فرهنگ سازمانی را به عنوان یکی از عوامل تأثیرگذار در مذاکرات و قراردادهای حسابرسی مدنظر قرار دهند. همچنین، برای حساب‌رسان نیز توجه به ویژگی‌های فرهنگی مشتریان می‌تواند در ارزیابی ریسک و تعیین سطح حق الزحمه نقش بسزایی ایفا کند.

### آزمون اضافی

ادبیات پیشین به دو مؤلفه اصلی در قیمت گذاری حق الزحمه حسابرسی اشاره دارد: تلاش حسابرسی و ریسک حسابرسی (دی فاند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ سیمونیک، ۱۹۸۰). در فرهنگ های مبتنی بر همکاری، وجود روابط مستحکم و اعتماد زیاد بین اعضای سازمان، دسترسی حسابرسان به اطلاعات و انجام ارزیابی های مستقل را با چالش روبه رو می کند. این شرایط موجب می شود تا حسابرسان تلاش بیشتری را صرف کنند و ریسک حسابرسی را بیشتر احساس کنند که در نهایت منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می شود. به بیان دیگر، اگرچه اعتماد درون گروهی به انسجام داخلی سازمان کمک می کند، اما هم زمان نگرانی هایی درباره حفظ استقلال و بی طرفی حسابرسان ایجاد می کند که در نتیجه آن، حسابرسان برای جبران ریسک ناشی از این وضعیت، درخواست حق الزحمه بالاتری دارند (لی و همکاران، ۲۰۲۵؛ یانگ و همکاران، ۲۰۲۳). با توجه به توضیحات فوق الذکر، در این بخش از مقاله، درصدد هستیم تلاش حسابرسی را از ریسک حسابرسی را از هم جدا کنیم و مدل پژوهش را بر این اساس مورد آزمون قرار دهیم. با پیروی از مطالعات حسابرسی قبلی، از تأخیر در گزارش حسابرسی به عنوان شاخص اندازه گیری تلاش حسابرسی استفاده شده است (نچل و پین، ۲۰۰۱؛ مشایخ و همکاران، ۱۴۰۳). تأخیر در گزارش حسابرسی عبارت است از تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ امضای یک اظهار نظر حسابرسی. با استفاده از متغیر تلاش حسابرسی (AUD\_EFFORT) - لگاریتم طبیعی تأخیر گزارش حسابرسی - به عنوان متغیر وابسته، این آزمون را با همان مشخصات مدل به عنوان مدل رگرسیون پایه خود اجرا کردیم که در جدول (۱۰) نتایج آزمون رگرسیون ارائه شده است.

در جدول (۱۰) رابطه فرهنگ همکاری گرا با تلاش حسابرسی آزمون شده است. ضریب متغیر فرهنگ همکاری گرا (۴/۳۱۷) در سطح یک درصد معنادار است؛ یعنی هر گام افزایش در شاخص همکاری گرا به طور میانگین حدود ۴ درصد (= تقریباً ۴-۵ روز کاری) به زمان لازم برای نهایی شدن گزارش می افزاید. این یافته نشان می دهد وقتی کارکنان بیش از حد بر پیوندهای درونی تکیه دارند، حسابرس - که «بیگانه» تلقی می شود - برای گرفتن مدارک و پاسخ ها باید مسیر طولانی تری طی کند و بنابراین نفر - ساعت بیشتری صرف می شود.

سرمایه در گردش بالا (۰/۱۷۵) بررسی معاملات متنوع را وقت گیرتر می کند؛ درحالی که سودآوری (۰/۲۶۹-) و اهرم مالی (۰/۵۶۹-) تأخیر گزارش حسابرسی را کم می کنند، زیرا شرکت های با سودآوری بالا و اهرم مالی زیاد، به دلیل نیاز به حفظ اعتبار مالی، اعتماد سهامداران و سرمایه گذاران و اطمینان از توانایی بازپرداخت بدهی ها، انگیزه قوی تری برای گزارش دهی به موقع دارند. انتخاب مؤسسه حسابرسی بزرگ (۰/۱۰۲) نیز زمان حسابرسی را می افزاید، زیرا این مؤسسات رویه های کنترل کیفی سخت گیرانه تری

دارند. مدل با ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۶۶، دو - سوم پراکندگی تأخیر را توضیح می‌دهد و معنی‌داری کل مدل بر اساس آماره  $F_{39/8}$  (سطح معناداری ۰/۰۰۰) بسیار مناسب است.

#### جدول ۱۰: آزمون رگرسیون اضافی

| $AUD\_EFFORT_{it} = \beta_0 + \beta_1 COLLABORATION_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 WC_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 GROWTH_{it} + \beta_6 BTM_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 CEO\_CHG_{it} + \beta_9 RECV_{it} + \beta_{10} LEVERAGE_{it} + \beta_{11} LOSS_{it} + \beta_{12} INVINT_{it} + \beta_{13} BIG4_{it} + \beta_{14} FOREIGN_{it} + \beta_{15} RESTATE\_LAG_{it} + \beta_{16} AUDITOR\_CHG_{it} + Industry\ Fixed\ Effects + Year\ Fixed\ Effects + \varepsilon_{it}$ |               |                |                  |         |              |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|------------------|---------|--------------|
| متغیر                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | نماد          | ضریب           | انحراف استاندارد | آماره t | سطح معناداری |
| عرض از مبدأ                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | C             | ۴/۴۵۹          | ۰/۱۴۳            | ۳۱/۱۰۱  | ۰/۰۰۰        |
| فرهنگ همکاری‌گرا                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | COLLABORATION | ۴/۳۱۷          | ۱/۶۱۸            | ۲/۶۶۸   | ۰/۰۰۸        |
| اندازه شرکت                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | SIZE          | ۰/۰۱۰          | ۰/۰۰۸            | ۱/۲۸۱   | ۰/۲۰۱        |
| سرمایه در گردش                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | WC            | ۰/۱۷۵          | ۰/۰۴۹            | ۳/۵۵۲   | ۰/۰۰۰        |
| بازده دارایی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | ROA           | -۰/۲۶۹         | ۰/۰۸۳            | -۳/۲۵۵  | ۰/۰۰۱        |
| رشد درآمد                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | GROWTH        | ۰/۰۰۷          | ۰/۰۰۷            | ۰/۹۴۳   | ۰/۳۴۶        |
| ارزش دفتری به بازار                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | BTM           | ۰/۰۴۶          | ۰/۰۷۲            | ۰/۶۴۳   | ۰/۵۲۰        |
| جریان نقد عملیاتی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | CFO           | -۰/۰۲۹         | ۰/۰۴۷            | -۰/۶۲۶  | ۰/۵۳۲        |
| تغییر مدیرعامل                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | CEO_CHG       | -۰/۰۳۶         | ۰/۰۱۶            | -۲/۲۸۵  | ۰/۰۲۳        |
| حساب‌های دریافتنی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | RECV          | -۰/۱۳۳         | ۰/۰۶۶            | -۲/۰۲۲  | ۰/۰۴۴        |
| اهرم بدهی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | LEVERAGE      | -۰/۵۶۹         | ۰/۱۵۵            | -۳/۶۷۵  | ۰/۰۰۰        |
| زیان‌دهی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | LOSS          | ۰/۰۷۲          | ۰/۰۳۵            | ۲/۰۴۷   | ۰/۰۴۱        |
| موجودی کالا                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | INVINT        | -۰/۰۱۳         | ۰/۰۶۸            | -۰/۱۸۶  | ۰/۸۵۳        |
| اندازه حسابرس                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | BIG4          | ۰/۱۰۲          | ۰/۰۲۵            | ۴/۰۵۸   | ۰/۰۰۰        |
| صادرات                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | FOREIGN       | -۰/۰۴۷         | ۰/۰۲۱            | -۲/۲۲۰  | ۰/۰۲۷        |
| تجدید ارائه                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | RESTATE_LAG   | ۰/۰۳۳          | ۰/۰۱۸            | ۱/۸۲۲   | ۰/۰۶۹        |
| سال                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | Year          | کنترل شد       |                  |         |              |
| صنعت                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Industry      | کنترل شد       |                  |         |              |
| ضریب تعین (تعدیل شده)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |               | ۰/۶۷۷ (۰/۶۶۰)  |                  |         |              |
| آماره F (سطح معناداری)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |               | ۳۹/۷۸۷ (۰/۰۰۰) |                  |         |              |

جدول ۹ پیش تر نشان داده بود که شاخص فرهنگ همکاری گرا حق الزحمه حسابرسی را افزایش می دهد؛ جدول ۱۰ اکنون نشان می دهد یکی از مسیرهای کلیدی آن اثر، افزایش تلاش و زمان حسابرسی است.

#### ۶- بحث و نتیجه گیری:

ضرورت انجام این پژوهش در ایران از آنجا ناشی می شود که فرهنگ سازمانی در شرکت های بزرگ و بورسی، تحت تأثیر ابعاد مختلف فرهنگ سازمانی قرار دارد. طبق مدل چارچوب ارزش های رقابتی کامرون و کوئین، هر چهار بعد فرهنگی همکاری گرا، کنترل گرا، رقابت گرا و خلاقیت گرا به طور همزمان در همه سازمان ها وجود دارند، اما شدت و شکل این ابعاد در هر سازمان متفاوت است و هر بعد فرهنگی تأثیر خاصی بر عملکرد شرکت می گذارد. همچنین پیش از این پژوهش های صورت گرفته در ارتباط با عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی عمدتاً بر روی موارد کمی مانند اندازه شرکت تمرکز کرده اند و به عوامل نا مشهود و نرم مانند فرهنگ کمتر توجه شده است. یافته های پژوهش حاضر نشان داد که فرهنگ سازمانی همکاری گرا در شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران، با افزایش معنادار حق الزحمه حسابرسی همراه است. این نتیجه با برخی مطالعات خارجی، به ویژه پژوهش های انجام شده در بسترهای شرقی و کشورهای دارای فرهنگ های همکاری محور نظیر چین (لی و همکاران، ۲۰۲۵؛ یانگ و همکاران، ۲۰۲۳) هم راستاست. در این پژوهش ها نیز تأکید شده که استحکام پیوندهای درون گروهی و اعتماد ویژه اعضا می تواند فرایند حسابرسی را برای حسابرس دشوارتر سازد، به ویژه به دلیل افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و پیچیدگی روابط که منجر به صرف زمان و منابع بیشتر توسط حسابرسان و در نتیجه افزایش حق الزحمه حسابرسی می شود. با این حال، این یافته با شواهد ارائه شده در برخی پژوهش های غربی (چن و همکاران، ۲۰۲۲) تفاوت دارد؛ چرا که در بسترهای آمریکایی و غربی، فرهنگ همکاری گرا معمولاً با شفافیت بیشتر، کاهش ریسک حسابرسی و به تبع آن کاهش هزینه حسابرسی ارتباط دارد. این تفاوت را می توان ناشی از تفاوت های زمینه ای، هنجارهای اجتماعی، نحوه شکل گیری روابط درون سازمانی و جایگاه حسابرس به عنوان «بیگانه» در شرکت های با فرهنگ گروهی دانست. همچنین برخی مطالعات داخلی (مانند رجبعلی زاده، ۲۰۲۴) بر تأثیر مثبت فرهنگ سازمانی بر شفافیت گزارشگری مالی تأکید دارند که انتظار می رود موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی شود؛ اما نتایج این پژوهش نشان داد که حداقل در ایران، اثر غالب در جهت افزایش پیچیدگی و هزینه حسابرسی است.

این اختلاف نتایج را می توان به متغیرهای بافتی و جمعیت شناختی نسبت داد. در ایران و چین (لی و همکاران، ۲۰۲۵) برخلاف کشورهای غربی (چن و همکاران، ۲۰۲۲) ساختار فرهنگ سازمانی از نوع قبیله ای و درون گروهی، که در آن پیوندهای غیررسمی، وفاداری و حمایت متقابل اهمیت زیادی دارد، حسابرسان

با مقاومت غیررسمی، کندی جریان اطلاعات و در مواردی سوگیری درون گروهی مواجه می‌شوند که این امر سبب افزایش تلاش لازم برای انجام حسابرسی و ارتقای سطح ریسک ادراک شده می‌شود.

همچنین زمینه فرهنگی ایران همانند چین (لی و همکاران، ۲۰۲۵)، جایی که اعتماد سازمانی بیشتر به درون گروه معطوف است تا به نهادهای بیرونی، عامل کلیدی این تفاوت است. از سوی دیگر، روش پژوهش حاضر مبتنی بر تحلیل متنی گزارش‌های هیئت مدیره و استفاده از رویکرد کیسه واژگان نیز می‌تواند در مقایسه با سنجش‌های کیفی یا خوداظهاری مدیران در پژوهش‌های قبلی، به شفافیت بیشتر و رصد رفتار واقعی شرکت‌ها منجر شود و این مسئله نیز به تبیین تفاوت یافته‌ها کمک می‌کند.

یافته‌های این پژوهش نظریه‌های هویت اجتماعی، وابستگی به منابع و نهادگرایی را در زمینه حسابرسی در کشورهای در حال توسعه مورد حمایت قرار می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که همکاری و انسجام درونی شرکت‌ها، اگرچه ممکن است موجب کاهش تعارضات داخلی و افزایش هم افزایی شود، اما می‌تواند چالش‌های جدیدی برای بازیگران بیرونی مثل حسابرسان ایجاد کند؛ بنابراین، پژوهش حاضر نه تنها مدل‌های سنتی قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسی که عمدتاً بر متغیرهای مالی و کمی تأکید داشتند را توسعه می‌دهد، بلکه چارچوب مفهومی جدیدی مبتنی بر تأثیر ابعاد فرهنگی بر اقتصاد حسابرسی ارائه می‌دهد. به علاوه، این پژوهش نشان داد که فرهنگ سازمانی نه فقط به عنوان یک دارایی نامشهود، بلکه به عنوان یک عامل تعیین کننده و قابل سنجش در مدل‌های تجربی حسابرسی قابل لحاظ است و این امر به توسعه مرزهای نظری ادبیات حسابرسی کمک می‌کند.

در این پژوهش با محدودیت‌هایی نیز روبه‌رو بودیم؛ اول اینکه تعداد محدودی از شرکت‌ها اقدام به افشای هزینه حق‌الزحمه حسابرسی در یادداشت‌های صورت مالی و گزارش فعالیت هیئت مدیره می‌کنند که باعث محدود شدن نمونه مورد بررسی شد. دوم؛ معیار فرهنگ سازمانی از گزارش فعالیت هیئت مدیره شرکت مشتق شده است و زبان و نحوه بیان موجود در این گزارش‌ها ممکن است نماینده فرهنگ اساسی یک شرکت نباشد، بلکه ممکن است حاوی آرمان‌های شرکت باشد، به خصوص اگر شرکت انگیزه‌ای برای تحریف این گزارش‌های خود داشته باشد. علاوه بر این، ممکن است کیسه واژگانی که برای شناسایی نوع فرهنگ استفاده می‌شود، ناقص یا نامناسب باشد که این امر قدرت اندازه‌گیری را کاهش می‌دهد که منجر به سوگیری نتایج می‌شود. سوم، ما رابطه بین فرهنگ سازمانی و حق‌الزحمه را مطالعه بررسی کردیم و هر دو سازه می‌توانند به طور درون‌زا تعیین شوند. ما این اثر را با درج متغیرهای کنترل مناسب و همچنین اثرات ثابت صنعت به حداقل رساندیم.

از منظر عملی، یافته‌های پژوهش برای حسابرسان حرفه‌ای، مدیران شرکت‌ها و نهادهای ناظر می‌تواند مفید باشد. به حسابرسان پیشنهاد می‌شود در ارزیابی ریسک و تعیین حق‌الزحمه، ویژگی‌های فرهنگی مشتریان و شدت پیوندهای درون گروهی را لحاظ کنند و بر این اساس، رویکردهای ارتباطی و مستندسازی خود را تطبیق دهند. مدیران نیز باید آگاه باشند که تقویت فرهنگ همکاری، اگر با تقویت شفافیت و اعتماد

متقابل با ذی‌نفعان بیرونی همراه نباشد، می‌تواند موجب افزایش هزینه‌های نظارتی و حسابرسی شرکت گردد. از منظر سیاست‌گذاری، ضرورت دارد که سازمان‌های حرفه‌ای و قانون‌گذار توجه بیشتری به ابعاد فرهنگی در تدوین استانداردهای حسابرسی و راهبردهای حاکمیت شرکتی داشته باشند.

یافته‌های این پژوهش، افق‌های متعددی را برای پژوهش‌های آتی می‌گشاید. نخست، بررسی اثر ابعاد دیگر فرهنگ سازمانی (مانند فرهنگ خلاقیت‌گرا یا فرهنگ کنترل‌گرا) بر سایر پیامدهای حسابرسی، می‌تواند تصویر جامع‌تری از نقش فرهنگ در حوزه حسابرسی ارائه کند. دوم، تحلیل کیفی عمیق‌تر در خصوص مکانیسم‌های رفتاری و روان‌شناختی که موجب ایجاد یا رفع مقاومت در برابر حسابرسی در محیط‌های همکاری‌گرا می‌شود، پیشنهاد می‌شود. همچنین مقایسه تطبیقی این روابط در بسترهای فرهنگی مختلف (غربی و شرقی) و بررسی نقش متغیرهای میانجی مانند کیفیت حاکمیت شرکتی یا تجربه حسابرسان نیز می‌تواند به غنای ادبیات بیفزاید. در نهایت، استفاده از روش‌های نوین هوش مصنوعی و تحلیل احساسات در داده‌های متنی گزارش‌های شرکت‌ها، به‌ویژه برای رصد تحولات فرهنگ سازمانی و تأثیر آن بر روابط حسابرسی، پیشنهاد می‌شود.

## فهرست منابع:

- آذرباهمان، علیرضا؛ کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار. (۱۴۰۰). هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و ارزیابی پیامدهای آن. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال ششم، شماره ۱۲، صص ۵۷-۹۵
- اردستانی رستمی، محمدرضا؛ گیلانی نیای صومعه سرائی، بهنام؛ صمدی لارجانی، محمود؛ پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۳). ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی مبتنی بر فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای. دانش حسابرسی، سال بیست و چهارم، شماره ۹۴، صص ۳۴۹-۳۷۸
- جامعی، رضا و نجفی، قاسم. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری مالی، سال ششم، شماره ۱، صص ۱۳۷-۱۶۱.
- حاجیه، زهره و تقی زاده، زهرا. (۱۳۹۵). بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله علمی "مدیریت فرهنگ سازمانی"، سال چهاردهم، شماره ۴، صص ۱۰۶۷-۱۰۸۹.
- حسنی، محمد و یونس حمه، بیستون. (۱۴۰۱). تحلیل روابط حق الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفتگی مالی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال دوم، شماره ۶، صص ۸۲-۱۱۱.
- دریائی، عباسعلی و شهیازی، وحید. (۱۴۰۳). ارائه مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال سی و یکم، شماره ۱، صص ۴۵-۶۹.
- دیانتی دیلمی، زهرا و طیبی، وحید. (۱۳۹۰). تاثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۱، صص ۱-۱۲.
- رشیدی، عباس؛ فروغی، داریوش؛ رهروی دستجردی، علیرضا؛ آگونه جونقانی، مسعود. (۱۴۰۴). تاثیر ابعاد فرهنگ سازمانی بر سیاست‌های عملیاتی و سرمایه گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. سال نهم، شماره ۱۸، صص ۲۸۳-۳۳۵
- رضائی، مینا؛ آقایی چادگانی، آرزو؛ کمالی، احسان. (۱۴۰۲). بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگ سازمانی و اندازه موسسات حسابرسی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان. پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال سیزدهم، شماره ۴، صص ۱۹۵-۲۲۰.



زارع، حمید؛ حاجیه، زهره؛ کیقبادی، امیررضا. (۱۴۰۳). بررسی تاثیر استفاده از هوش مصنوعی بر کیفیت فرایند حسابرسی صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال چهارم، شماره ۱۶، صص ۳۸-۶۵.

صالحی کامردخی، سیده سمانه؛ آزادی، کیهان؛ وطن پرست، محمدرضا. (۱۴۰۳). تاثیر اخلاق و فرهنگ سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سیزدهم، شماره ۵۲، صص ۳۱۳-۳۳۲.

عباس زاده، محمد رضا؛ فکور، حسین؛ قناد، مصطفی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی. دانش حسابداری مالی، سال چهارم، شماره ۳، صص ۴۷-۶۴.

عبدلی اباتری، زهرا؛ کمالی، احسان؛ رستمی، امین و آقای چادگانی، آرزو. (۱۴۰۳). آینده پژوهی حسابرسی از منظر فناوری اطلاعات، تغییر ارتباط حسابر و مشتری و تغییر مفهوم حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال چهارم، شماره ۱۶، صص ۶۶-۹۱.

علیپوریگانه، معصومه و حسینی، رضا. (۱۴۰۳). بررسی تاثیر تخصص هیات مدیره و حق الزحمه حسابرسی بر مدیریت سود با توجه به نقش تعدیل کننده رشد فروش در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز حسابداری و مدیریت، سال هفتم، شماره ۹۱، صص ۲۱۸-۲۳۴.

قناد، مصطفی. (۱۴۰۲). تحلیل شبکه همکاری‌های علمی و دیداری سازی پژوهش‌های حق الزحمه حسابرسی در ایران. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال سوم، شماره ۱۱، صص ۳۶-۶۳.

کردستانی، غلامرضا؛ اسکندری، رامین؛ شمس، مهدی. (۱۴۰۳). تأثیر فرهنگ سازمانی بر ریسک سقوط قیمت سهام: رویکرد تجزیه و تحلیل متنی. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، سال شانزدهم، شماره ۲، صص ۸۹-۱۱۸.

کردستانی، غلامرضا و شمس، مهدی. (۱۴۰۴). چارچوب ارزش‌های رقابتی: بررسی ربع‌های چهارگانه فرهنگ سازمانی در سطح صنایع تولیدی. پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی عملیاتی و عملکرد، سال پنجم، شماره ۱، صص ۷۱-۹۴.

متوسل، مرتضی؛ طالب نیا، قدرت الله؛ یعقوب نژاد، احمد. (۱۴۰۰). تاثیر حق الزحمه (عادی و غیرعادی) و وابستگی اقتصادی حسابرس بر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت طبق نظریه ذینفعان. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال ششم، شماره ۱۲، صص

۳۴۵-۳۷۱

- محمدرضائی، فخرالدین. (۱۴۰۲). روش پژوهش در حسابداری: رویکردی جامع. حسابداری، تحقیق و روش‌شناسی. انتشارات نگاه دانش
- مرادی، مجید و جودکی، رضا. (۱۴۰۲). تاثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۷۲-۹۵.
- مشایخ، شهناز؛ حکمت، هانیه؛ جمشیدی، پروانه. (۱۴۰۳). بررسی اثر خوانایی گزارش‌های مالی بر تاخیر گزارش حسابرسی، بندهای توضیحی و حق الزحمه حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال پنجم، شماره ۱۷، صص ۳۶-۵۷.
- مطرانلویی، حسن و سادات غفاری، منصوره. (۱۳۹۹). رابطه بین برخی ویژگی‌های شرکت و حق الزحمه حسابرسان. چشم انداز حسابداری و مدیریت، سال سوم، شماره ۲۲، صص ۱۴-۲۸.
- ملک قاسمی، مرتضی و ایرانمنش، علی. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین هزینه‌های تحقیق و توسعه و حق الزحمه حسابرسی، چهارمین کنفرانس ملی پژوهش در حسابداری و مدیریت، تهران.
- نیک‌بخت، محمدرضا و تنانی، محسن. (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۲، صص ۱۱۱-۱۳۲.
- یاری، مهدی؛ محمدرضائی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ فرجی، امید. (۱۴۰۱). حق‌الزحمه حسابرسی: نقش آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه پایه خدمات حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی سال بیست و نهم، شماره ۱، صص ۱۴۶-۱۷۲.

- Alberti, C. T., J. C. Bedard, O. Bik, and A. Vanstraelen. 2022. Audit firm culture: Recent developments and trends in the literature. *European Accounting Review*, 31(1): 59–109.
- Alzeban, A. 2015. The impact of culture on the quality of internal audit: An empirical study. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1): 57–77.
- Amran, N., H. Bala, and H. Shaari. 2018. Audit fees and financial reporting quality: A study of listed companies in Nigeria. *International Review of Management and Business Research*, 7 (8): 17.
- An, Z., F. L. Cooke, and F. Liu. 2023. Between company and community: The case of an employment relations in an acquaintance society context in China. *The International Journal of Human Resource Management*, 34(2): 369–404.
- Andreou, P. C., T. Harris, and D. Philip. 2019. Measuring firms' market orientation using textual analysis of 10-K filings. *British Journal of Management*, 31(4): 872–895.
- Andriof, J., S. Waddock, B. Husted, and S. S. Rahman. 2017. *Unfolding stakeholder thinking: Theory, responsibility and engagement*. Routledge.
- Asif, M., C. Searcy, and P. Castka. 2023. ESG and Industry 5.0: The role of technologies in enhancing ESG disclosure. *Technological Forecasting and Social Change*, 195: 122806
- Balvers, R. J., J. F. Gaski, and B. McDonald. 2016. Financial disclosure and customer satisfaction: do companies talking the talk actually walk the walk?. *Journal of Business Ethics*, 139(1): 29–45.
- Bhandari, A., B. Mammadov, M. Thevenot, and H. Vakilzadeh. 2022. Corporate culture and financial reporting quality. *Accounting Horizons*, 36(1): 1–24.
- Bochkay, K., S. V. Brown, A. J. Leone, and J. W. Tucker. 2022. Textual Analysis in Accounting: What's Next?. *Contemporary Accounting Research*, 40(2): 765–805.
- Bowe, M., D. Gray, C. Stevenson, N. McNamara, J. R. H. Wakefield, B. Kellezi, I. Wilson, M. Cleveland, and E. Mair. 2020. A social cure in the community: A mixed-method exploration of the role of social identity in the experiences and well-being of

- community volunteers. *European Journal of Social Psychology*, 50(7): 1523–1539.
- Büschgens, T., A. Bausch, and D. B. Balkin. 2013. Organizational culture and innovation: A meta-analytic review. *Journal of Product Innovation Management*, 30(4): 763–781.
- Bushman, R. M., B. E. Hendricks, and C. D. Williams. 2016. Bank competition: Measurement, decision-making, and risk-taking. *Journal of Accounting Research*, 54(3): 777–826.
- Cameron, K. S., and R. E. Quinn. 2011. Diagnosing and changing the organizational culture: Based on the competing values framework. John Wiley & Sons.
- Cameron, K. S., R. E. Quinn, J. DeGraff, and A. V. Thakor. 2006. Competing values leadership: Creating value in organizations. Edward Elgar Publishing, Inc.
- Chen, H. (A.), B. B. Francis, T. Hasan, and Q. Wu. 2022. Does corporate culture impact audit pricing? Evidence from textual analysis. *Journal of Business Finance & Accounting*, 49(5-6): 778-806.
- Costa, M. D., and A. Habib. 2023. Local creative culture and audit fees. *The British Accounting Review*, 55(2): 101151.
- Daoust, L., and B. Malsch. 2020. When the client is a former auditor: Auditees' expert knowledge and social capital as threats to staff auditors' operational independence. *Contemporary Accounting Research*, 37(3): 1333–1369.
- De Fond, M., and J. Zhang. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2): 275–326.
- Deal, T. E., and A. A. Kennedy. 1982. Corporate cultures: The rites and rituals of corporate life. Addison-Wesley.
- Do, T., and T. Ngo. 2023. Ethics culture in the corporate reporting function, financial reporting quality, and investor reaction. *SSRN Electronic Journal*.
- Downey, D. H., and K. D. Westermann. 2021. Challenging global group audits: The perspective of US group audit leads. *Contemporary Accounting Research*, 38(2): 1395–1433.
- Du, S., X. Xu, and K. Yu. 2020. Does corporate social responsibility affect auditor-client contracting? Evidence from auditor selection and audit fees. *Advances in Accounting*, 51, 100499.

- Du, X. 2021. On informal institutions and accounting behavior. Springer.
- Financial Education & Research Foundation. (2024, December 9). Audit fees poised to rise further after 6.4% hike in latest cycle [Report]. available at: <https://www.cfodive.com/news/audit-fees-poised-rise-hike-latest-cycle-FASB/736104/>
- Fiordelisi, F., and O. Ricci. 2014. Corporate culture and CEO turnover. *Journal of Corporate Finance*, 28: 66–82.
- Gazilas, E. T., N. D. Belesis, and C. G. Kampouris. 2024. The Big Four premium: Are audit fees a matter of size, reputation, or complexity?. MPRA Paper 123383, University Library of Munich, Germany.
- Gorton, G. B., J. Grennan, and A. K. Zentefis. 2022. Corporate culture. *Annual Review of Financial Economics*, 14: 535–561.
- Graham, J. R., C. R. Harvey, J. Popadak, and S. Rajgopal. 2017. Corporate culture: Evidence from the field, National Bureau of Economic Research Working Paper Series, No. 23255.
- Graham, J. R., J. Grennan, C. R. Harvey, and S. Rajgopal. 2022. Corporate culture: Evidence from the field. *Journal of Financial Economics*, 146(2): 552–593.
- Guiso, L., P. Sapienza, and L. Zingales. 2015. The value of corporate culture. *Journal of Financial Economics*, 117(1): 60–76.
- Handy, C. 1993. *Understanding organizations* (4th ed.). Penguin Books.
- Harris, R., and M. Mason. 2022. Competing Values Framework: A useful tool to define the predominant culture in a maternity setting in Australia. *Journal of Organizational Health*, 12(3): 210-225.
- Hasan, M. M., M. B. U. Bhuiyan, and G. Taylor. 2024. Corporate culture and carbon emission performance. *British Accounting Review*, 56(6): 1-20.
- Hassani, H., C. Beneki, S. Unger, M. Mazinani, and M. Yeganegi. 2020. Text Mining in Big Data Analytics. *Big Data Cogn. Comput.*, 4, 1.
- Hay, D. C., W. R. Knechel, and N. Wong. 2006. Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1): 141–191.
- Hobson, J. L., M. T. Stern, and A. F. Zimbelman. 2020. The benefit of mean auditors: The influence of social interaction and the Dark

- Triad on unjustified auditor trust. *Contemporary Accounting Research*, 37(2): 1217–1247.
- Hofstede, G., B. Neuijen, D. D. Ohayv, and G. Sanders. 1990. Measuring organizational cultures: A qualitative and quantitative study across twenty cases. *Administrative Science Quarterly*, 35 (2): 286–316.
- Hogan, C. E., and M. S. Wilkins. 2008. Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?. *Contemporary Accounting Research*, 25(1): 219–242.
- Kauppi, K. 2013. Extending the use of institutional theory in operations and supply chain management research: Review and research suggestions. *International Journal of Operations & Production Management*, 33(10): 1318–1345.
- Knechel, W. R., and J. L. Payne. 2001. Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1): 137–146.
- Knechel, W. R., E. Thomas, & M. Driskill. 2020. Understanding financial auditing from a service perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 81, 101080.
- Kobayashi, V., S. Mol, H. Berkers, G. Kismihók, and D. Hartog. 2017. Text Mining in Organizational Research. *Organizational Research Methods*, 21: 733 - 765.
- Kokina, J., S. Blanchette, T. H. Davenport, and D. Pachamanova. 2025. Challenges and opportunities for artificial intelligence in auditing: Evidence from the field. *International Journal of Accounting Information Systems*, 56, 100734.
- Kyriakou, M. I. 2025. The role of earnings management and audit fees in non-financial companies during crises. *Central Bank Review*, 25(2), 100200.
- Lawton, A., J. Rayner, and K. Lasthuizen. 2013. *Ethics and management in the public sector*. Routledge.
- Li, C., C. Wang, and C. Xue. 2024. Clan culture and corporate innovation. *Pacific-Basin Finance Journal*, 83, 102229.
- Li, H., H. Liu, and H. Zhao. 2021. Traditional culture echoes? The impact of clan culture upon partner surname sharing: Evidence from Chinese supply chains. *Industrial Marketing Management*, 99: 40–53.

- Li, X., and M. Liu. 2024. Abnormal audit fees and financial reporting quality: A meta-analysis. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 55, 100622.
- Li, Y., S. Xue, X. Yi, B. Zou, and S. Sindakis. 2025. The clan effect: Exploring the nexus between organizational culture, trust, and audit economics. *Journal of the Knowledge Economy*, 16(1): 3175–3213.
- Ling, S., H. Xia, and Z. F. Liu. 2024. ESG rating divergence and audit fees: Evidence from China. *Finance Research Letters*, 67(Part A): 105749.
- Loughran, T., and B. McDonald. 2011. When is a liability not a liability? Textual analysis, dictionaries, and 10-Ks. *The Journal of Finance*, 66(1): 35–65.
- Loughran, T., and B. McDonald. 2016. Textual Analysis in Accounting and Finance: A Survey. *Journal of Accounting Research*, 54(4): 1187-1230.
- Lust, E. M. 2022. *Everyday choices: The role of competing authorities and social institutions in politics and development*. Cambridge University Press.
- McGuigan, N., E. Haustein, T. Kern, and P. Lorson. 2021. Thinking through the integration of corporate reporting: Exploring the interplay between integrative and integrated thinking. *Meditari Accountancy Research*, 29(4): 775–804
- Morgan, N. A., and D. W. Vorhies. 2018. The business performance outcomes of market orientation culture and behaviors. In *Innovation and Strategy, Review of Marketing Research*, 15: 255–282. Emerald Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S1548-643520180000015012>
- O'Reilly, C., and J. Chatman. 1996. Culture and social control: Corporations, cults, and commitment. *Research in Organizational Behavior*, 18: 157–200.
- Peterson, M. F., and S. A. Stewart. 2020. Implications of individualist bias in social identity theory for cross-cultural organizational psychology. *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 51(5): 283–308.
- Pimentel, E., C. Lesage, and S. B. H. Ali. 2023. Auditor independence in kinship economies: A MacIntyrian perspective. *Journal of Business Ethics*, 183(2): 365–381.

- Proulx, G., and N. J. Crane. 2020. 'To see things in an objective light': The Dakota Access Pipeline and the ongoing construction of settler colonial landscapes. *Journal of Cultural Geography*, 37(1): 46–66.
- Przybylska, J., W. Rydzak, and J. Trębecki. 2021. *Communication in internal audit: Theory and practice*. Poznań, Poland: Wydawnictwo Poznańskiego Towarzystwa Przyjaciół Nauk
- Rajabalizadeh, J. 2024. Corporate culture's influence on the transparency of financial reporting in Iran: An in-depth analysis of readability and tone. *Journal of Applied Accounting Research*, 25(2): 1–39.
- Rikhardsson, P., C. Rohde, L. Christensen, and C. E. Batt. 2021. Management controls and crisis: Evidence from the banking sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(4): 757–785.
- Schein, E. H. 1992. *Organizational culture and leadership* (2nd ed.). Jossey-Bass.
- Seetharaman, A., F. A. Gul, and S. G. Lynn. 2002. Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets. *Journal of Accounting and Economics*, 33(1): 91–115.
- Simunic, D. A. 1980. The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1): 161–190.
- Sonjaya, Y. 2024. The Influence of Corporate Culture on Audit Practices and Ethics. *Golden Ratio of Auditing Research*, 4(2): 107–124.
- Sorour, M. K., M. Boadu, and T. Soobaroyen. 2021. The role of corporate social responsibility in organisational identity communication, co-creation and orientation. *Journal of Business Ethics*, 173: 89–108.
- Tan, J., S. Chang, Y. Zheng, and K. C. Chan. 2025. Effects of artificial intelligence in the modern business: Client artificial intelligence application and audit quality. *International Review of Financial Analysis*, 104(Part A), 104271.
- Tang, Y., Q. Li, F. Zhou, and M. Sun. 2024. Does clan culture promote corporate natural resource disclosure? Evidence from Chinese natural resource-based listed companies. *Journal of Business Ethics*, 192(1): 167–190.



- Weiss, S., N. Indurkha, and T. Zhang. 2010. Fundamentals of Predictive Text Mining., 41, I-XII: 1-226.
- Xiong, M. N., C. L. Wang, N. Cui, and T. Wang. 2021. The influence of clan culture on business performance in Asian private-owned enterprises: The case of China. *Industrial Marketing Management*, 99: 97–110.
- Xu, S., and J. Guo. 2024. Resistance or compatibility: Clan culture and corporate social responsibility. *European Research on Management and Business Economics*, 30(2), 100246.
- Yang, R., J. Li, Y. Guo, S. Li, and D. Wu. 2023. The presence of local CEO, clan culture and audit pricing: Evidence from China. *Research in International Business and Finance*, 66, 102055.
- Yuan, D., X. Yang, R. Qin, and J. Yu. 2025. Financial report readability and audit fees: Evidence from China. *International Journal of Auditing*, 29(1): 207–228.
- Yuan, M., F. Dervin, Sude, and N. Chen. 2022. Making interculturality work together, as group/community members. In *Change and Exchange in Global Education: Learning with Chinese Stories of Interculturality* (pp: 101–124). Springer International Publishing.
- Zhang L., W. Su, and S. Liu. 2024. Enterprise innovation and audit pricing: An evidence study from China's A-share listed companies. *PLoS ONE* 19(3): e0300137.
- Zhang, L., Z. Zhang, M. Jia, and Y. Ren. 2020. A tiger with wings: CEO–board surname ties and agency costs. *Journal of Business Research*, 118: 271–285.
- Zhao, H., H. Teng, and Q. Wu. 2018. The effect of corporate culture on firm performance: Evidence from China. *China Journal of Accounting Research*, 11: 1–19.

