



Corporate Culture and Internal Control

Vahid Mennati* 

Assistant Professor, Department of Accounting,
Faculty of Management and Accounting, Shahid
Beheshti University, Tehran, Iran.

Ahmadreza Moradi 

Msc, Department of Accounting, Faculty of
Management and Accounting, Shahid Beheshti
University, Tehran, Iran.

Abstract

This study examines how corporate culture relates to internal control quality among firms listed on the Tehran Stock Exchange. Corporate culture is measured using the Competing Values Framework through dictionary-based textual analysis, while Internal control weakness is coded from pre-specified control-related evidence disclosed in the independent auditor's and legal inspector's report. The population consists of non-financial TSE firms over 2019–2024. After applying standard screening criteria, the final sample includes 129 firms. Textual data are collected from annual board reports, converted into searchable text, and scored by counting culture-related terms for each CVF dimension and normalizing by total words. Internal control weakness is coded from the auditor's opinion type and relevant explanatory paragraphs in the audit report. Hypotheses are tested using panel regressions controlling for firm characteristics and year effects. The results indicate that a collaborative (clan) culture is positively associated with a higher likelihood of internal control weakness, whereas the other cultural dimensions do not exhibit robust associations. The study contributes by providing evidence on how disclosed culture in corporate narratives helps explain cross-sectional variation in internal control outcomes.

Keywords: Corporate Culture; Competing Values Framework (CVF); Textual Analysis; Internal Control; Quality of Internal Control

* Corresponding Author: v_menati@sbu.ac.ir

How to Cite: xxxxxxxx

۱. Introduction

Internal control is a central component of corporate governance because it supports reliable financial reporting, operational efficiency, asset protection, and compliance with laws and regulations. However, formal procedures are effective only when the organizational environment supports their implementation. Corporate culture shapes acceptable behavior, supervision, accountability, and compliance with established procedures. It may complement formal controls but can weaken them when trust and shared norms replace documentation, segregation of duties, and independent review.

This study examines the relationship between corporate culture and reported internal control weakness among firms listed on the Tehran Stock Exchange and Iran Fara Bourse. Corporate culture is analyzed through the Competing Values Framework, which distinguishes collaboration, control, competition, and creation cultures. The study addresses a gap in Iranian literature, where this relationship has mainly been examined through surveys. Combining textual analysis of board reports with auditor evidence provides an archival approach to cultural orientations and internal control outcomes.

۲. Literature Review

Collaboration culture emphasizes trust, participation, teamwork, and internal cohesion. Excessive reliance on informal coordination may reduce attention to formal controls; therefore, the first hypothesis predicts a positive relationship between collaboration culture and internal control weakness. Control culture emphasizes stability, formal rules, documentation, and clear authority, leading to a predicted negative relationship. Competition culture focuses on performance targets, profitability, growth, and outperforming rivals. Such pressure may encourage employees to override controls; hence, a positive relationship is predicted. Creation culture emphasizes innovation, flexibility, decentralization, and risk-taking. When organizational change advances faster than control-system redesign, control procedures may become inadequate. Accordingly, a positive relationship between creation culture and internal control weakness is predicted.

۳. Methodology

The study uses a quantitative, archival, and panel-data design. After applying the screening criteria, the final sample consists of 129 non-financial firms

observed over Iranian fiscal years 1397–1402, approximately corresponding to 2018/19–2023/24, producing 774 firm-year observations.

Corporate culture is measured using annual board of directors' activity reports. The reports were converted into searchable text through optical character recognition and preprocessed by standardizing Persian and Arabic characters, removing numbers and punctuation, correcting irregular spaces, and tokenizing the text. A localized dictionary was developed for each cultural dimension using prior international and Iranian studies and reviewed for consistency with Persian corporate reporting. For each firm-year, exact occurrences of words related to each dimension were counted and divided by total report words. The resulting ratios measure the intensity of collaboration, control, competition, and creation culture represented in corporate narratives. Thus, they capture culture disclosed in official reports rather than every informal aspect of actual organizational culture.

Internal control weakness is a binary variable derived from independent auditor and legal inspector reports. An observation is coded one when the report contains evidence attributable to deficiencies in the design or implementation of control procedures, and zero otherwise. Relevant evidence includes inadequate collection of receivables, missing supporting documentation, deficiencies in estimating provisions and costs, and weaknesses in recording, controlling, or reconciling accounts. Legal disputes, tax uncertainties, and events outside management's control were excluded unless they reflected a specific control deficiency.

The empirical model includes the four cultural dimensions and control variables related to management changes, auditor characteristics, firm age, growth, industry concentration, profitability, size, leverage, operating volatility, cash flows, assets, book-to-market ratio, and loss history. Year and industry effects are included. Because diagnostic tests indicated heteroskedasticity and serial correlation, the final model was estimated using generalized least squares.

۴ .Results and Discussion

The descriptive results show that 36 percent of the observations contain at least one reported internal control weakness. Competition culture has the highest average textual score, followed by collaboration, creation, and control culture. Collaboration culture also displays greater dispersion than the other

dimensions, indicating substantial differences in firms' emphasis on participation, trust, relationships, and teamwork.

The regression results show that collaboration culture is positively and significantly associated with reported internal control weakness. In the model controlling for year and industry effects, its coefficient is 1.998, with a t-statistic of 2.698. The relationship remains positive and significant when year and industry effects are omitted. These results support the first hypothesis and indicate that greater narrative emphasis on collaboration, trust, and internal relationships is accompanied by a higher likelihood of auditor-reported control deficiencies.

A plausible explanation is that when interpersonal trust and informal relationships become dominant coordination mechanisms, firms may pay less attention to formal documentation, segregation of duties, independent verification, and systematic enforcement of procedures. Although collaborative values can improve commitment and information sharing, they may also reduce the independence and professional skepticism needed to identify, report, and correct control deficiencies.

The other cultural dimensions do not exhibit robust relationships with internal control weakness. Competition culture is insignificant in both specifications. Control culture is insignificant in the preferred model and becomes significant only when year and industry effects are excluded, indicating sensitivity to model specification. Creation culture is also insignificant in the preferred model, while its coefficient changes direction across specifications. Consequently, the second, third, and fourth hypotheses are not supported. Their consequences may instead depend on governance quality, managerial incentives, audit committee effectiveness, organizational complexity, and substantive implementation of formal procedures.

• Conclusion

The findings show that corporate culture helps explain differences in reported internal control outcomes, but its effects vary across cultural dimensions. Collaboration culture is positively associated with internal control weakness, whereas control, competition, and creation cultures show no stable relationship. This result does not mean that collaboration is inherently harmful. Rather, it indicates that trust, participation, teamwork, and informal

coordination cannot replace formal accountability, documentation, segregation of duties, and independent monitoring.

The findings have implications for boards, audit committees, internal auditors, and external auditors. Firms with strong collaborative environments should ensure that interpersonal trust is supported by documented procedures, appropriate segregation of duties, and effective independent review. Audit committees should prevent close relationships from discouraging employees from reporting deficiencies or challenging managerial decisions. External auditors may also consider textual indicators of culture as preliminary risk signals when planning control assessments.

The study contributes by integrating the Competing Values Framework, textual measurement of corporate culture, and auditor-reported internal control evidence in an emerging-market setting. It also provides an archival alternative to questionnaire-based research. Nevertheless, the findings indicate association rather than causality. Dictionary-based analysis cannot fully capture context, negation, or implicit meaning; board reports may portray a desired rather than actual culture; and the dependent variable reflects reported evidence rather than a comprehensive evaluation of the internal control system. Future studies may use contextual language models, alternative disclosures, survey validation, and governance or ownership moderators to clarify the mechanisms underlying these relationships.

فرهنگ سازمانی و کنترل داخلی

وحید منتی * 

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

احمد رضا مرادی 

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

چکیده

این پژوهش رابطه ابعاد فرهنگ سازمانی و کیفیت کنترل‌های داخلی را در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران بررسی می‌کند. فرهنگ سازمانی با تکیه بر چارچوب ارزش‌های رقابتی و رویکرد تحلیل متن سنجیده شد و متغیر ضعف کنترل داخلی با استفاده از شواهد مندرج در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی استخراج گردید. این شواهد شامل بندهای مرتبط با عدم رعایت الزامات و بندهای شرطی بود که بر اساس معیارهای از پیش تعیین‌شده، ناشی از نارسایی‌های کنترلی تشخیص داده شدند. جامعه آماری شامل شرکت‌های غیرمالی بورس تهران در دوره ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ است که پس از اعمال معیارهای غربالگری، ۱۲۹ شرکت به عنوان نمونه نهایی انتخاب شد. داده‌های متنی از گزارش فعالیت هیئت‌مدیره استخراج و پس از تبدیل به متن قابل جست‌وجو، فراوانی واژگان مرتبط با هر بعد فرهنگی محاسبه و بر تعداد کل واژگان گزارش نرمال‌سازی گردید. متغیر کنترل داخلی نیز بر اساس نوع اظهارنظر و بندهای گزارش حسابرس مستقل کدگذاری شد. برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون‌های داده‌های تابلویی با کنترل متغیرهای شرکت و سال استفاده شد. نتایج نشان می‌دهد فرهنگ همکاری گرا با احتمال ضعف کنترل داخلی رابطه مثبت و معنادار دارد، درحالی‌که سایر ابعاد فرهنگی رابطه پایدار و معناداری نشان نمی‌دهند. این یافته‌ها شواهدی درباره نقش فرهنگ بازنمایی شده در گزارش‌ها در توضیح تفاوت کیفیت کنترل داخلی ارائه می‌کند.

کلیدواژه‌ها: فرهنگ سازمانی؛ چارچوب ارزش‌های رقابتی؛ تجزیه و تحلیل متن؛ کنترل داخلی؛ کیفیت کنترل داخلی

مقدمه

کنترل داخلی به عنوان یکی از ارکان کلیدی حاکمیت شرکتی، برای حفظ یکپارچگی عملیات و صحت گزارش‌های مالی سازمان‌ها ضروری است (Liu et al., 2022). یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، با ارائه اطمینان معقول نسبت به دستیابی سازمان به اهداف خود در حوزه عملکرد عملیاتی، گزارشگری مالی معتبر و رعایت قوانین و مقررات، نقش مهمی در جلوگیری از اشتباهات و سوءاستفاده‌های احتمالی ایفا می‌کند. در این راستا، فرهنگ سازمانی به عنوان مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها و هنجارهای مشترک سازمانی قادر است به شکل‌گیری ساختار حاکمیت و فضای کنترل داخلی کمک کند. به بیان دیگر، فرهنگ حاکم بر سازمان رویکردهای مدیریتی و محیط کنترل را تعریف کرده و میزان پایبندی کارکنان به رویه‌ها و میزان اثربخشی کنترل‌های داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (Sonjaya, 2024؛ Domnisoru et al., 2017). فرهنگ سازمانی به عنوان یک عامل اساسی، نقش مهمی در شکل‌دهی به رفتارها و نتایج سازمانی در حوزه‌های مختلف دارد. این عامل بر تصمیم‌گیری اخلاقی، عملکرد اقتصادی و حتی طراحی سیستم‌های کنترلی مدیریت اثرگذار است (Bhandari et al., 2022). فرهنگ در سه سطح مدیریتی، کارکنان و سازمان با در نظر گرفتن عوامل بازدارنده و بستر ساز آن، می‌تواند جزء عوامل علی اثرگذار بر کیفیت کنترل داخلی باشد (طریقی و همکاران، ۱۳۹۹). تعامل بین فرهنگ سازمانی و سیستم‌های کنترل داخلی در دو دهه اخیر، به ویژه پس از وقوع رسوایی‌های بزرگ حسابداری و به دنبال آن تصویب قانون ساربنز-آکسلی^۱ در سال ۲۰۰۲، توجه پژوهشگران را بیش از پیش به خود جلب کرده است (Luo & Tian, 2023). رسوایی‌های مالی دوران پس از ساربنز-آکسلی بر این موضوع تأکید داشته‌اند که فرهنگ سازمانی یا به عبارت دیگر هنجارهای پذیرفته شده درون سازمان، تا چه میزان در کیفیت و یکپارچگی گزارشگری مالی مؤثر هستند (Graham et al., 2022). همچنین، نهادهای نظارتی نیز بر این باور هستند که ضعف فرهنگی در یک سازمان می‌تواند زمینه‌ساز ضعف‌های جدی در سیستم‌های کنترل

^۱Sarbanes-Oxley Act

داخلی و بروز تخلفات مالی باشد. برای مثال، مری جو وایت^۱، رئیس پیشین کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، در سخنرانی خود در دانشگاه استنفورد در سال ۲۰۱۴ اظهار کرد که بسیاری از نقض‌های عمده قوانین مالی، ریشه در فرهنگ سازمانی معیوب داشته‌اند (Bhandari et al., 2022). چارچوب کوزو^۲ که توسط کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی تدوین شده است و قانون ساربنز-آکسلی تأکید می‌کنند که لحن در راس سازمان و درک نیروهای فرهنگی، زیربنای اثربخشی هر سیستم کنترل داخلی است؛ نادیده گرفتن این بُعد احتمال شکست کنترل‌ها را به‌طور چشمگیری بالا می‌برد (Pfister, 2009).

از دیدگاه نظری و عملی، بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی اهمیت زیادی دارد. کنترل‌های داخلی قدرتمند و اثربخش از منافع سرمایه‌گذاران محافظت می‌کنند؛ با این حال، فعالان حرفه‌ای اکنون به این نتیجه رسیده‌اند که چنین کنترل‌هایی تنها زمانی مؤثر واقع می‌شوند که توسط یک فرهنگ سازمانی حمایت‌گر تقویت شوند. قرار گرفتن موضوع فرهنگ سازمانی و ریسک رفتاری در صدر دستور کار حسابرسی داخلی برای سال ۲۰۲۵ نیز نشان‌دهنده اجماع عمومی بر این اصل است که فرهنگ سازمانی باید از رأس سازمان تا تمامی رویه‌های عملیاتی روزمره امتداد یابد (Deloitte, 2025).

شرکت‌هایی مانند توشیا علی‌رغم داشتن چارچوب‌های اخلاقی و سازوکارهای انطباقی مشخص، با موارد متعددی از سوءرفتار روبه‌رو شده‌اند که این مشکلات تا حد زیادی به لحن نامناسب در رأس سازمان و هنجارهای فرهنگی ناکارآمد نسبت داده شده است. این تجربیات نشان می‌دهد که اگر فرهنگ سازمانی، رفتار اخلاقی و پاسخگویی را تضعیف کند، وجود چارچوب‌های قوی کنترل داخلی به تنهایی کافی نیست (Bhandari et al., 2022). در نتیجه، درک این ارتباط دست‌کم به دو دلیل اساسی اهمیت دارد. اول اینکه، ناکارآمدی کنترل‌های داخلی موجب افزایش ریسک اطلاعاتی شده و می‌تواند عواقب پرهزینه‌ای مانند تجدید ارائه صورت‌های مالی، طرح دعاوی حقوقی و آسیب به اعتبار شرکت را به دنبال داشته باشد (Cheng et al., 2018؛ Elsayed & Elshandidy, 2021). دوم، فرهنگ

^۱Mary Jo White^۲Securities and Exchange Commission (SEC)^۳Committee of Sponsoring Organizations (COSO)

سازمانی به عنوان نوعی کنترل غیررسمی عمل می کند که با تأثیرگذاری بر قضاوت های اخلاقی فردی و فرآیند تصمیم گیری جمعی، ساختارهای رسمی کنترل را تکمیل و تقویت می نماید (Graham et al., 2022).

طبق نظریه های نهادی^۱ و ذی نفعان^۲ سازمان هایی که فرهنگ آنها بر ارزش هایی مانند یکپارچگی، همکاری و نوآوری متمرکز است، به اتخاذ رویه هایی گرایش دارند که ریسک را کاهش می دهند. این رویه ها نیز متقابلاً سازوکارهای رسمی کنترل را تقویت کرده و مشروعیت فعالیت های شرکت را نزد ذی نفعان بیرونی افزایش می دهند (Guiso et al., ۲۰۱۵؛ Henk, 2020). همچنین مطابق نظریه نمایندگی^۳، فرهنگ های کنترل محور باعث مهار رفتارهای فرصت طلبانه مدیران می شوند (Mwaungulu et al., 2023). بنابراین، بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر کنترل داخلی ضروری است؛ چرا که چنین بینش هایی می توانند به شکل معناداری در بهبود حاکمیت شرکتی مؤثر باشند. یکی از چارچوب های نظری برجسته در این زمینه، چارچوب ارزش های رقابتی کامرون و کوین است که فرهنگ سازمانی را در چهار بُعد طبقه بندی می کند. هر یک از این ابعاد فرهنگی می توانند تأثیرات متفاوتی بر سازوکارهای کنترل داخلی و نتایج حاصل از حسابرسی داشته باشند.

در ادبیات داخلی، عوامل گوناگونی از جمله توانایی مدیریت (قادری و همکاران، ۱۳۹۸)، گزارشگری پایداری (منتی و دادخواه، ۱۴۰۳)، حق الزحمه حسابرسی (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۵) و عملکرد و ارزش شرکت (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۷) در ارتباط با کنترل داخلی بررسی شده اند. همچنین، مطالعاتی پیوند فرهنگ سازمانی و کنترل داخلی را در زمینه های گوناگون بررسی کرده اند؛ برای نمونه، ابراهیمی جوشقان و خدادادی (۱۴۰۴) در محیط بیمارستانی اثر مثبت فرهنگ سازمانی بر کنترل داخلی و نقش میانجی کنترل داخلی در رابطه فرهنگ و عملکرد را گزارش کردند. اللهیاری و همکاران (۱۴۰۴) نیز فرهنگ اخلاق محور و کنترل های داخلی کارآمد را با انطباق مالیاتی مرتبط دانستند و پورجم و رحیمی باغ ابریشمی (۱۴۰۴) نشان دادند فرهنگ اخلاقی، اثر کارایی حسابرسی

^۱Institutional Theory

^۲Stakeholders Theory

^۳Agency Theory

داخلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی را تقویت می‌کند. افزون بر این، محققان و همکاران (۱۴۰۴) و تحریری و محمدحسن‌زاده (۱۴۰۱) بر نقش عوامل سازمانی، محیطی و مدیریتی، مستندسازی رویه‌ها و تفکیک وظایف در اثربخشی کنترل داخلی تأکید کرده‌اند. با وجود این شواهد، مطالعاتی که مستقیماً رابطه فرهنگ و کنترل داخلی را بررسی کرده‌اند، عمدتاً از رویکردهای پیمایشی یا کیفی بهره گرفته و فرهنگ را به صورت کلی یا اخلاق محور سنجیده‌اند. پژوهش حاضر با استفاده از چارچوب ارزش‌های رقابتی، چهار بُعد فرهنگ سازمانی را از طریق تحلیل متنی گزارش فعالیت هیئت‌مدیره اندازه‌گیری می‌کند؛ رویکردی که پیش‌تر در پژوهش‌های کردستانی و شمس (۱۴۰۴)، کردستانی و همکاران (۱۴۰۳)، مرادی و صفرزاده (۱۴۰۵)، مرادی و صفرزاده (۱۴۰۴) و مرادی و منتی (۱۴۰۳) نیز در بررسی پیامدهای فرهنگ سازمانی به کار رفته است. افزون بر این، ضعف کنترل داخلی در این پژوهش از شواهد مندرج در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی و بر پایه یک پروتکل کدگذاری از پیش تعیین‌شده، مبتنی بر دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، مؤلفه‌های چارچوب کوزو و پژوهش‌های داخلی مرتبط استخراج می‌شود. از این رو، تمایز پژوهش حاضر در ترکیب سنجش متنی چهار بُعد فرهنگ سازمانی با شاخص ضعف کنترل داخلی گزارش‌شده توسط حسابرس، در یک نمونه تابلویی از شرکت‌های بورس و فرابورس ایران است.

ساختار مقاله در ادامه به شرح زیر است: در بخش بعد، ادبیات و پیشینه پژوهش و مبانی نظری مرتبط مرور می‌شود. سپس روش‌شناسی پژوهش و داده‌های مورد استفاده تشریح می‌گردد. در ادامه، نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها گزارش و مورد بحث قرار می‌گیرد و در پایان، نتیجه‌گیری پژوهش ارائه می‌شود.

مبانی نظری پژوهش و توسعه فرضیه‌ها

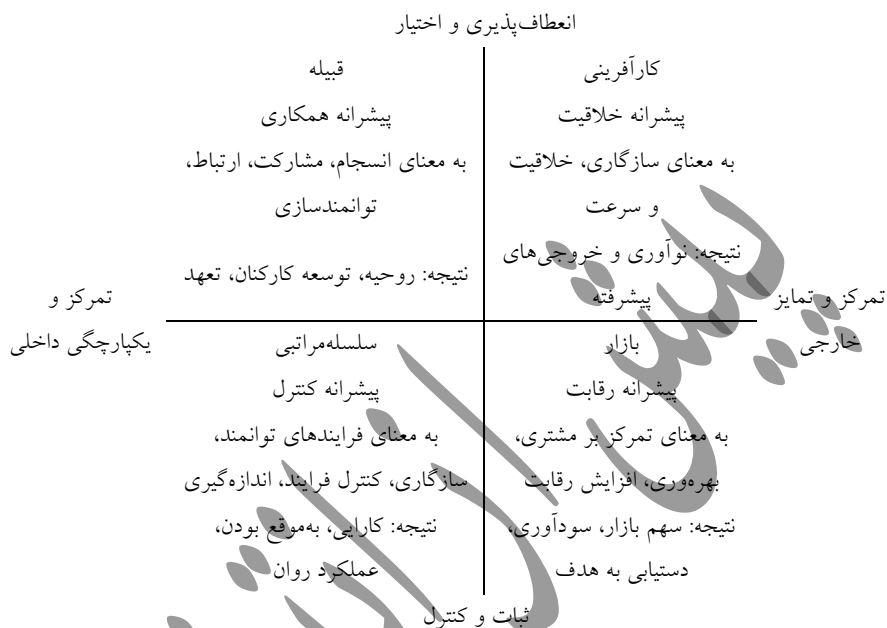
فرهنگ سازمانی عموماً به عنوان مجموعه‌ای از مفروضات، ارزش‌ها و نمادهای مشترک تعریف می‌شود که ادراک و رفتار کارکنان را هدایت می‌کند (Schein, 2010). این نظام‌های باور بنیادین، چارچوبی معنابخش را فراهم می‌کنند که بر اساس آن، اعضای سازمان

رویدادها را تفسیر کرده، اولویت‌ها را تعیین نموده و مسائل را حل می‌کنند (Hofstede et al., 2010). از آنجا که فرهنگ یک برساخته اجتماعی عمیقاً نهادینه شده است، به عنوان نوعی کنترل غیررسمی عمل می‌کند که می‌تواند ساختارهای حاکمیت رسمی را تکمیل کرده یا در شرایطی جایگزین آنها شود (Ouchi, 1979). در واقع، فرهنگ شخصیت سازمان محسوب می‌شود و به تمامی جنبه‌های عملکرد آن شکل می‌دهد. سازمان‌هایی که فرهنگ قوی دارند معمولاً از نظر میزان تعهد کارکنان، هماهنگی داخلی و دستیابی به اهداف استراتژیک عملکرد بهتری را تجربه می‌کنند. به بیان دیگر، فرهنگ سازمانی مانند یک معماری نامرئی عمل می‌کند که رفتار اعضا را هدایت کرده و دستیابی به موفقیت پایدار سازمان را تسهیل می‌نماید (Tadesse Bogale & Debela, Haga et al., 2024). در پژوهش‌های حوزه حسابداری و حسابرسی، فرهنگ با مواردی همچون تصمیم‌گیری اخلاقی (Guiso et al., 2015)، خوانایی گزارش‌های مالی (ریاحی نژاد و توانگر، ۱۴۰۱)، ریسک سقوط قیمت سهام (کردستانی و همکاران، ۱۴۰۳)، کیفیت سود (دیانتی‌دیلمی و طیبی، ۱۳۹۰) و کیفیت گزارشگری مالی (مرادی و منتی، ۱۴۰۳) و جو حاکم در رأس سازمان که بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است، مرتبط دانسته شده است (Graham et al., 2022).

یکی از چارچوب‌های شناخته‌شده برای دسته‌بندی فرهنگ سازمانی، مدل ارزش‌های رقابتی است که توسط Cameron & Quinn (۲۰۱۱) معرفی شده است. این مدل، فرهنگ سازمانی را بر اساس دو محور انعطاف‌پذیری در مقابل ثبات و تمرکز داخلی در مقابل تمرکز خارجی طبقه‌بندی می‌کند و به این ترتیب چهار بُعد فرهنگی متمایز را ارائه می‌دهد که در شکل شماره ۱ نمایش داده شده است. فرهنگ همکاری‌گرا (قبیله‌ای)، بر تمرکز داخلی، انعطاف‌پذیری، اعتماد و توسعه منابع انسانی تأکید دارد؛ فرهنگ کنترل‌گرا (سلسله‌مراتبی)، به ثبات ساختاری، کنترل رسمی فرآیندها و کارایی عملیاتی اهمیت می‌دهد؛ فرهنگ رقابت‌گرا (بازاری)، با جهت‌گیری بیرونی بر رقابت شدید، دستیابی سریع به اهداف و افزایش سهم بازار متمرکز است؛ و فرهنگ خلاقیت‌گرا (نوآورانه)، با تأکید بر انعطاف‌پذیری و چشم‌انداز بلندمدت، محیطی پویا و کارآفرینانه را برای نوآوری فراهم

می‌کند (Cameron et al., 2006؛ Bhandari et al., 2022).

شکل ۱. ساختار چارچوب ارزش‌های رقابتی (Fiordelisi & Ricci, 2014)



پژوهش‌های متعددی تأثیر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی و ریسک شرکت‌ها را مورد تأیید قرار داده‌اند (Chen et al., 2022؛ Graham et al., 2022؛ نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶). کنترل داخلی فرایندی است که توسط هیئت‌مدیره و مدیران ارشد سازمان برای ارائه اطمینان معقول از دستیابی به اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایتی اجرا می‌شود. اهداف اصلی کنترل‌های داخلی عبارتند از محافظت از دارایی‌های سازمان، اطمینان از صحت و کامل بودن گزارش‌های مالی و اطمینان نسبت به پیروی از قوانین و رویه‌های تعیین‌شده. در این زمینه، چارچوب کوزو بر پنج مؤلفه محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، و نظارت تأکید می‌کند. حساب‌رسان نیز در ارزیابی و اظهار نظر نسبت به کنترل داخلی بر گزارشگری مالی این مؤلفه‌ها را بررسی می‌کنند (Abernethy et al., 2023؛ Gupta et al., 2025). در میان این مؤلفه‌ها، محیط

کنترلی که زیربنای سایر اجزای کنترل داخلی محسوب می‌شود، مستقیماً از فرهنگ سازمانی، ارزش‌ها و سبک مدیریت حاکم بر سازمان تأثیر می‌پذیرد (Chalmers et al., 2019). پژوهش‌های پیشین نیز نشان داده‌اند که سیستم‌های کنترل داخلی قوی می‌توانند هزینه حسابرسی را کاهش دهند (Chen et al., 2022)، کارایی عملیاتی را بهبود بخشند (Luo & Tian, 2023) و اعتماد ذینفعان را افزایش دهند (Cheng et al., 2018).

مطالعات داخلی اخیر نیز نشان می‌دهند که اثربخشی کنترل داخلی صرفاً به وجود قوانین، فرم‌ها و رویه‌های رسمی وابسته نیست، بلکه به محیط سازمانی و کیفیت اجرای سازوکارهای نظارتی بستگی دارد. محققان و همکاران (۱۴۰۴) نشان دادند که مؤلفه‌های سازمانی، عملکردی، فردی، قانونی، محیطی و مدیریتی همگی بر اثربخشی کنترل داخلی اثر مثبت دارند و نقش عوامل محیطی و مدیریتی برجسته‌تر است. همچنین، پورجم و رحیمی باغ ابریشمی (۱۴۰۴) دریافتند که فرهنگ اخلاقی می‌تواند اثر کارایی حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل‌ها را تقویت کند؛ زیرا چنین فرهنگی شفافیت، پاسخگویی، همکاری با حسابرسان و پذیرش اقدامات اصلاحی را افزایش می‌دهد. بنابراین، فرهنگ سازمانی را می‌توان بخشی از محیط کنترلی دانست که بر میزان اجرای واقعی کنترل‌های رسمی، گزارش ضعف‌ها و واکنش سازمان به نارسایی‌های شناسایی شده اثر می‌گذارد.

در چارچوب ارزش‌های رقابتی، فرهنگ همکاری گرا با تمرکز درونی و انعطاف‌پذیری، بر روابط صمیمانه، مربی‌گری و تصمیم‌گیری مشارکتی تأکید دارد (Cameron & Quinn, 2011). بر اساس دیدگاه کنترل قبیله‌ای، هنجارهای مشترک و پیوندهای اجتماعی قوی می‌توانند هماهنگی را از طریق اعتماد و نظارت متقابل، به جای قوانین و حسابرسی رسمی، فراهم کنند (Ouchi, 2012). هرچند این سازوکارها تعهد و یادگیری کارکنان را تقویت می‌کنند، اتکای بیش از حد به آن‌ها ممکن است اجرای رسمی برخی اجزای کنترل داخلی کوزو را تضعیف کند. شواهد تجربی نیز این احتمال را تأیید می‌کنند. تأکید زیاد بر کار تیمی با موارد بیشتر سوءرفتار در گزارشگری مالی همراه بوده است (Liu et al., 2023) و سازمان‌های دارای فرهنگ ارزش‌محور، نسبت به سازمان‌های قاعده‌محور، سرمایه‌گذاری کمتری در کنترل‌های داخلی رسمی دارند (Abernethy et al., 2023). همچنین، اعتماد

و مشارکت بالا در شرکت‌های همکاری‌گرا ممکن است اجرای کنترل‌های رسمی و کیفیت کنترل داخلی را با چالش مواجه سازد (Bhandari et al., 2022). با این حال، نتایج در محیط‌های نهادی مختلف یکسان نیست؛ Chen et al. (۲۰۲۲) در کشورهای غربی اثر تقویتی فرهنگ همکاری‌گرا بر کنترل داخلی را گزارش کردند، در حالی که Li et al. (۲۰۲۵) در چین به اثر تضعیفی آن رسیدند. نظریه نمایندگی، کنترل‌های رسمی را برای محدود کردن رفتار فرصت‌طلبانه مدیران ضروری می‌داند (Jensen & Meckling, ۱۹۷۶)، در حالی که نظریه مباشرت^۱ بر انگیزه‌های درونی مدیران و کارآمدی محیط‌های مبتنی بر اعتماد و مشارکت تأکید دارد (Torfin & Bentzen, 2020). بنابراین، اثر فرهنگ همکاری‌گرا بر کنترل داخلی به چگونگی پیوند اعتماد و همکاری با سازوکارهای رسمی نظارتی وابسته است.

پورجم و رحیمی باغبیشمی (۱۴۰۴) نشان دادند فرهنگ اخلاقی، اثر کارایی حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی را تقویت می‌کند. همچنین، اللهیاری و همکاران (۱۴۰۴) رابطه معنادار فرهنگ اخلاق محور و کنترل‌های داخلی کارآمد با انطباق مالیاتی را گزارش کردند. این یافته‌ها نشان می‌دهد اعتماد و همکاری، در صورت همراهی با پاسخگویی، اخلاق حرفه‌ای و نظارت مستقل، می‌توانند کنترل داخلی را تقویت کنند. با این حال، Elliott et al. (۲۰۲۳) بیان می‌کنند فرهنگ‌های متکی بر مشارکت و پابندی داوطلبانه، در برابر رفتار سواری مجانی و شوک‌های کوچک آسیب‌پذیرند. همسو با این مسئله، نتایج پیمایش جهانی موسسه EY در سال ۲۰۲۴ نشان می‌دهد که حتی در محیط‌های برخورد از خطوط گزارش‌دهی محرمانه رسمی، همچنان فشارهای قابل توجهی برای جلوگیری از گزارشگری داخلی وجود دارد. بنابراین، هنگامی که هنجارهای مشارکتی، مستندسازی، تفکیک وظایف و چالش‌های مستقل را تحت الشعاع قرار می‌دهند، وجود رابطه‌ای مثبت میان فرهنگ همکاری‌گرا و ضعف کنترل داخلی، از منظر نظری همچنان قابل توجیه است. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: میان فرهنگ سازمانی همکاری‌گرا و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه مثبت

^۱Stewardship Theory

وجود دارد.

در چارچوب ارزش‌های رقابتی، فرهنگ کنترل‌گرا (سلسله‌مراتبی) بر ثبات، ساختار درونی و پایداری به قواعد رسمی تأکید دارد (Cameron & Quinn, 2011). سازمان‌های دارای این فرهنگ معمولاً کنترل‌های عملیاتی و پرسنلی بیشتری به کار می‌گیرند و رعایت قوانین را در رویه‌های روزمره نهادینه می‌کنند (Einhorn et al., 2024). شواهد تجربی نیز نشان می‌دهد فرهنگ‌های قاعده‌محور ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی کمتری گزارش می‌کنند (Abernethy et al., 2023) و ویژگی‌های فرهنگی نزدیک به سلسله‌مراتب، مانند فاصله قدرت بالا و اجتناب از اتهام، با احتمال کمتر گزارش ضعف کنترل داخلی همراه‌اند (Kanagaretnam et al., 2016).

بر پایه نظریه نمایندگی، سازوکارهای نظارتی رسمی با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و رفتار فرصت‌طلبانه، کنترل داخلی را تقویت می‌کنند (Jensen & Meckling, 1976; Mwaungulu et al., 2023). استانداردسازی وظایف، شفافیت اختیارات، مستندسازی و پاسخ‌گویی نیز اجرای الزامات کنترلی و حسابرسی را تسهیل می‌سازد. باین‌حال، تأکید افراطی بر رویه‌ها ممکن است به پایداری تشریفاتی و جایگزینی کنترل‌های ظاهری با کنترل‌های واقعی منجر شود (Power, 2007). پژوهش‌های جدید نیز مستندسازی، تفکیک وظایف، ساختار سازمانی و پاسخ‌گویی مدیریتی و قانونی را از مبنای کنترل داخلی اثربخش می‌دانند (تحریری و محمدحسن‌زاده، ۱۴۰۱؛ محقق و همکاران، ۱۴۰۴). همچنین، ارزیابی فرهنگ سازمانی در زمره مسئولیت‌های حسابرسی داخلی قرار گرفته است (Chartered Institute of Internal Auditors, 2024). هرچند اثربخشی کنترل‌های رسمی بدون امنیت روانی کارکنان و تقویت شک‌گرایی حرفه‌ای می‌تواند محدود شود (EY, 2024; PCAOB, 2025). بنابراین، انتظار می‌رود فرهنگ کنترل‌گرا، در صورت اجرای واقعی و نه صرفاً صوری رویه‌ها، با ضعف کنترل‌های داخلی رابطه منفی داشته باشد. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: میان فرهنگ سازمانی کنترل‌گرا و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه منفی

وجود دارد.

فرهنگ رقابت گرا (بازارمحور) در چارچوب ارزش های رقابتی، بر جهت گیری بیرونی، دستیابی به اهداف بلندپروازانه و پیشی گرفتن از رقبای تأکید دارد و معمولاً عملکرد کمی و دستاوردهای فردی را پاداش می دهد (Cameron & Quinn, 2011). این فشار برای عملکرد برتر می تواند انگیزه مدیران را برای دستکاری سود، تقلب یا نادیده گرفتن کنترل های مزاحم افزایش دهد؛ چنان که Aswani & Fiordelisi (۲۰۲۰) رابطه شدت فرهنگ رقابتی و سوء رفتار را تأیید کرده اند. باین حال، Bhandari et al. (۲۰۲۲) نشان می دهند که فرهنگ بازارمحور در برخی شرایط می تواند نظم افشای اطلاعات را تقویت و ضعف های گزارش شده را کاهش دهد؛ بنابراین، پیامد آن به غلبه فشار رقابتی یا سازوکارهای نظارتی بستگی دارد.

بر پایه نظریه تورنمنت و بُعد فشار در مثلث تقلب، ساختارهای رتبه محور و پرداخت رقابتی، ریسک پذیری و انگیزه دورزدن کنترل های داخلی را افزایش می دهند (Lin et al., ۲۰۱۳). شواهد جدید نیز فرهنگ های دستاوردگرا را با گرایش بیشتر به مدیریت سود مرتبط می دانند (Islam & Al Mehdi, 2024) و بر اثر فشارهای شغلی و مالی بر تصمیم های اخلاقی تأکید دارند (EY, 2024; Heuritsch, 2021). باین حال، فرهنگ اخلاقی و حسابرسی داخلی اثربخش می توانند این آثار را تعدیل کنند (اللهیاری و همکاران، ۱۴۰۴؛ پورجم و رحیمی باغبیشمی، ۱۴۰۴). بر این اساس، انتظار می رود فرهنگ رقابت گرا با ضعف کنترل های داخلی رابطه مثبت داشته باشد. بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر مطرح می شود:

فرضیه سوم: میان فرهنگ سازمانی رقابت گرا و ضعف کنترل های داخلی رابطه مثبت وجود دارد.

در چارچوب ارزش های رقابتی، فرهنگ خلاقیت گرا (آدهو کراسی) بر جهت گیری بیرونی، انعطاف پذیری، آزمایش سریع ایده ها و تمرکززدایی در تصمیم گیری تأکید دارد؛ از این رو، نقش ها و رویه های رسمی در آن کمتر تثبیت شده اند (Cameron & Quinn, ۲۰۱۱). هرچند این ویژگی ها نوآوری و چابکی را تقویت می کنند، ممکن است مستندسازی، تفکیک وظایف و تأییدهای رسمی مورد تأکید چارچوب کوزو را تضعیف

کنند. Costa & Habib (۲۰۲۳) نشان دادند شرکت‌های دارای فرهنگ خلاقیت‌گرا با حق‌الزحمه و تأخیر بیشتر حساسی، مدیریت سود واقعی و احتمال بیشتر شناسایی ضعف کنترل داخلی همراه‌اند. در مقابل، Bhandari et al. (۲۰۲۲) رابطه منفی این فرهنگ با مدیریت سود تعهدی و احتمال گزارش ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی را گزارش کردند؛ بنابراین، آثار آن به توان سازمان در همراه‌ساختن نوآوری با سازوکارهای نظارتی وابسته است.

بر مبنای اهرم‌های کنترلی، تأکید افراطی بر خلق ارزش و سیستم‌های تعاملی، در صورت تضعیف کنترل‌های تشخیصی و مرزی، می‌تواند منابع و توجه لازم برای کنترل‌های رسمی را کاهش دهد (Tessier & Otley, 2012; Martyn et al., 2016). همچنین، نظریه نمایندگی پیش‌بینی می‌کند پویایی و عدم قطعیت بیشتر، انگیزه دورزدن کنترل‌ها را افزایش می‌دهد (Yolles & Rautakivi, 2024). شواهد جدید نیز نشان می‌دهد فرهنگ‌های نوآوری محور پذیرش فناوری و تجربه‌گرایی را تسهیل می‌کنند (Wiese et al., 2024)، اما در محیط‌های با تغییرات سریع، دامنه و تناوب حساسی داخلی باید متناسب با ریسک بازطراحی شود (Gomez et al., 2025). در ایران نیز اثربخشی کنترل‌ها به کیفیت سیستم، حمایت مدیریت و عوامل محیطی وابسته است (تحریری و محمدحسن‌زاده، ۱۴۰۱؛ محقق و همکاران، ۱۴۰۴). بنابراین، انتظار می‌رود در صورت پیشی گرفتن سرعت نوآوری از بازطراحی کنترل‌ها، فرهنگ خلاقیت‌گرا با ضعف کنترل‌های داخلی رابطه مثبت داشته باشد. بر این اساس فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه چهارم: میان فرهنگ سازمانی خلاقیت‌گرا و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه مثبت وجود دارد.

روش

برای تبیین طراحی پژوهش، از مدل پیاز پژوهش (Saunders et al., 2019) استفاده شد. در لایه فلسفه پژوهش، این مطالعه بر رویکرد اثبات‌گرایی استوار است؛ زیرا روابط میان ابعاد فرهنگ سازمانی و ضعف کنترل‌های داخلی از طریق داده‌های مشاهده‌پذیر و آزمون‌های

آماري بررسی می‌شود. رویکرد پژوهش قیاسی است؛ بدین معنا که فرضیه‌ها بر پایه چارچوب ارزش‌های رقابتی، نظریه نمایندگی و ادبیات کنترل داخلی تدوین و سپس با داده‌های شرکت‌ها آزمون شده‌اند. از نظر انتخاب روش، پژوهش حاضر کمی و تک‌روشی است. راهبرد پژوهش، آرشیوی است و از تحلیل محتوای کمی و تحلیل متن برای استخراج متغیرهای فرهنگی و از اطلاعات افشا شده در گزارش‌های رسمی شرکت‌ها برای سنجش ضعف کنترل داخلی استفاده می‌شود. افق زمانی پژوهش طولی است؛ زیرا مشاهدات شرکت‌ها طی سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ بررسی شده‌اند. در لایه نهایی مدل پیاز پژوهش، رویه اجرایی شامل گردآوری گزارش‌های فعالیت هیئت‌مدیره و گزارش‌های حسابرس مستقل، پردازش متون، کدگذاری متغیرها و برآورد مدل‌های داده‌های تابلویی است.

جدول ۱. تعداد نمونه نهایی

شرح	شرکت باقی‌مانده
شرکت‌های عضو در بورس و فرابورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۰	۴۳۱
کسر می‌شود:	
شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، واسطه‌گری مالی، هلدینگ‌ها، لیزینگ‌ها و بیمه‌ها.	(۱۰۸)
شرکت‌هایی که پایان دوره مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند نمی‌باشد.	(۱۱۴)
شرکت‌هایی که در بازه زمانی پژوهش، تغییر فعالیت یا سال مالی داشته‌اند.	(۲۴)
شرکت‌هایی که دارای وقفه معاملاتی بیش‌تر از سه ماه هستند.	(۳۶)
شرکت‌هایی با عدم دسترسی به اطلاعات	(۲۰)
تعداد شرکت‌های نمونه	۱۲۹

با پیروی از پژوهش‌های Bhandari et al. (۲۰۲۲) و Abernethy et al. (۲۰۲۳) برای

بررسی فرضیه‌های پژوهش از مدل (۱) استفاده شد.

مدل (۱)

$$\begin{aligned}
IC_{it} = & \beta_0 + \beta_1 COLLABORATION_{it} + \beta_2 CONTROL_{it} \\
& + \beta_3 COMPETITION_{it} + \beta_4 CREATION_{it} + \beta_5 CEO_{it} \\
& + \beta_6 AUDITOR_CHN_{it} + \beta_7 AGE_{it} + \beta_8 AUDITOR_Size_{it} \\
& + \beta_9 GROWTH_{it} + \beta_{10} HHI_{it} + \beta_{11} ROA_{it} + \beta_{12} SIZE_{it} \\
& + \beta_{13} LEVERAGE_{it} + \beta_{14} STD - CFO_{it} \\
& + \beta_{15} STD - SALES_{it} + \beta_{16} OC_{it} + \beta_{17} PPE_{it} + \beta_{18} BTM_{it} \\
& + \beta_{19} LOSS - PROP_{it} + \beta_{20} INTANG_{it} \\
& + Industry\ Fixed\ Effects + Year\ Fixed\ Effects + \varepsilon_{it}
\end{aligned}$$

متغیرهای مدل شماره ۱ شامل متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی به ترتیب در قسمت‌های بعدی تعریف می‌شوند.

کیفیت کنترل داخلی (IC): پس از تحولات نظارتی سال ۱۳۹۰، دستورالعمل کنترل‌های داخلی در ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید. بر اساس این دستورالعمل، ناشران بورسی و فرابورسی موظف شدند کنترل‌های داخلی خود را بر مبنای چارچوب یکپارچه کنترل داخلی مستقر کنند، کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی تشکیل دهند، اثربخشی کنترل‌ها را به‌طور مستمر ارزیابی و دست کم سالانه گزارش آن را منتشر کنند. همچنین، دستورالعمل حاکمیت شرکتی ابلاغی ۱۴۰۱/۰۹/۲۱ بر بررسی فصلی کنترل‌های داخلی توسط هیئت مدیره و انتشار گزارش اثربخشی آن تأکید کرده است.

در عمل، به دلیل نبود استاندارد حسابرسی اختصاصی و هزینه‌های اطمینان‌بخشی، حسابرسان مستقل در ایران اظهارنظر مستقلی درباره اثربخشی کنترل‌های داخلی ارائه نکردند. از این رو، سازمان بورس در ابلاغیه ۱۳۹۱/۱۲/۲۴، بررسی کنترل‌های داخلی را به تکمیل پرسشنامه ۷۲ سؤالی و انعکاس ضعف‌های شناسایی شده در بخش رعایت قوانین و مقررات گزارش حسابرس مستقل محدود کرد. بنابراین، دو منبع بالقوه برای ارزیابی کنترل‌های داخلی وجود دارد: گزارش هیئت مدیره درباره اثربخشی کنترل‌های داخلی و بخش رعایت قوانین و مقررات در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی. با این حال، بررسی گزارش‌های کدال نشان می‌دهد اغلب شرکت‌ها کنترل‌های داخلی خود را اثربخش اعلام می‌کنند؛ در نتیجه، این گزارش‌ها تغییرپذیری و محتوای اطلاعاتی کافی ندارند. این وضعیت با محیط آمریکا متفاوت است که در آن شرکت‌ها و حسابرسان مستقل ملزم به ارائه گزارش

کنترل‌های داخلی هستند و پژوهش‌های گسترده‌ای بر مبنای این داده‌ها انجام شده است (Chalmers et al., 2019).

بر این اساس، متغیر پژوهش از شواهد مندرج در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی استخراج شد. مشاهده‌ای که گزارش حسابرس در آن به ضعف کنترل داخلی اشاره داشت، کد یک و سایر مشاهدات کد صفر دریافت کردند. این رویکرد با پژوهش‌های ساعدی و دستگیر (۱۳۹۹) و قادری و همکاران (۱۳۹۸) همسو است. با این حال، نوع اظهارنظر حسابرس یا وجود بند شرط به تنهایی ملاک کد گذاری نبود؛ زیرا اظهارنظر مقبول لزوماً به معنای نبود ضعف کنترل داخلی نیست و هدف حسابرسی صورت‌های مالی نیز ارزیابی جامع کنترل‌های داخلی نیست (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۸).

برای افزایش قابلیت تکرارپذیری، محتوای هر بند گزارش حسابرس بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده بررسی شد. این معیارها از دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، الزامات رعایت قوانین و مقررات، مؤلفه‌های چارچوب کوزو و مطالعات داخلی استخراج شدند (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱ الف؛ سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱ ب؛ ساعدی و دستگیر، ۱۳۹۹؛ قادری و همکاران، ۱۳۹۸؛ تحریری و محمدحسن‌زاده، ۱۴۰۱؛ محقق و همکاران، ۱۴۰۴). مطابق این پروتکل، گزارش‌هایی که به ضعف در اعتبارسنجی و پیگیری مطالبات، نبود مستندات پشتیبان درآمدها و هزینه‌ها، نقص در محاسبه ذخایر و هزینه‌ها، یا ضعف در ثبت، کنترل و تطبیق حساب‌ها اشاره داشتند، کد یک دریافت کردند. در مقابل، بندهای ناشی از ابهام‌های قانونی، اختلافات مالیاتی، دعاوی یا رویدادهای خارج از کنترل شرکت که ارتباط مستقیمی با نارسایی در طراحی یا اجرای رویه‌های کنترلی نداشتند، کد صفر گرفتند. بنابراین، متغیر پژوهش بیانگر ضعف کنترل داخلی گزارش شده از طریق شواهد موجود در گزارش حسابرس است، نه ارزیابی مستقیم و جامع حسابرس از کل اثربخشی نظام کنترل داخلی شرکت (ساعدی و دستگیر، ۱۳۹۹؛ قادری و همکاران، ۱۳۹۸).

فرهنگ سازمانی: سنجش تجربی فرهنگ سازمانی به دلیل ناملموس بودن این سازه و محدودیت دسترسی به داده‌های مستقیم و قابل مقایسه، همواره با دشواری همراه بوده است.

تحلیل متن در سال‌های اخیر به‌عنوان رویکردی برای کمی‌سازی سازه‌های غیرقابل مشاهده و استخراج اطلاعات معنایی از اسناد عمومی شرکت‌ها در پژوهش‌های حسابداری و مالی به کار گرفته شده است (Graham et al., 2022؛ Loughran & McDonald, 2016؛ رجبعلیزاده، ۲۰۲۴؛ کردستانی و همکاران، ۱۴۰۳؛ کردستانی و شمس، ۱۴۰۴؛ مرادی و صفرزاده، ۱۴۰۴؛ مرادی و منتی، ۱۴۰۳؛ اثنی عشری و همکاران، ۱۴۰۵). بر این اساس، در پژوهش حاضر ابعاد فرهنگ سازمانی بر مبنای چارچوب ارزش‌های رقابتی و با روش کیسه واژگان سنجیده می‌شود. کیسه واژگان اولیه با اتکا به مطالعاتی که از رویکرد واژه‌نامه‌ای برای اندازه‌گیری ابعاد فرهنگ سازمانی استفاده کرده‌اند، تدوین شد (Fiordelisi & Ricci, 2014؛ Bhandari et al., 2022؛ رجبعلیزاده، ۲۰۲۴؛ کردستانی و همکاران، ۱۴۰۳؛ کردستانی و شمس، ۱۴۰۴؛ مرادی و منتی، ۱۴۰۳؛ مرادی و صفرزاده، ۱۴۰۴). مبنای این روش آن است که واژگان و عبارت‌های به کار رفته در اسناد رسمی شرکت‌ها می‌توانند بازتابی از ارزش‌ها، هنجارها و شیوه‌های مدیریتی غالب باشند و از این رو، جهت‌گیری فرهنگی بازنمایی شده در گزارش‌ها از طریق تحلیل متن قابل استخراج است (Afzali & Thor, 2025).

با این حال، از آنجا که انتقال مستقیم واژگان از ادبیات بین‌المللی به بافت ایران ممکن است با چالش هم‌ارزی مفهومی مواجه شود، به‌ویژه به دلیل تفاوت‌های نهادی و فرهنگی، در این پژوهش برای کاهش خطای سنجش و پاسخ به انتقادات روش واژه‌نامه‌ای، فرآیند بومی‌سازی و بازبینی مفهومی کیسه واژگان انجام شد. بدین منظور، کیسه واژگان اولیه (Fiordelisi & Ricci, 2014) با تکیه بر ترجمه‌های انجام‌شده در پژوهش‌های داخلی استخراج گردید (رجبعلیزاده، ۲۰۲۴؛ کردستانی و همکاران، ۱۴۰۳؛ کردستانی و شمس، ۱۴۰۴؛ مرادی و منتی، ۱۴۰۳)؛ واژگان از منظر تناسب مفهومی با هر بُعد چارچوب ارزش‌های رقابتی در فضای گزارش‌های فارسی بازبینی شد؛ و برای واژگان بالقوه مبهم یا چندمعنا، معیار تصمیم‌گیری مبتنی بر مستندات پژوهش‌های پیشین و یا سازگاری معنایی در متون گزارشگری شرکت‌ها اعمال و واژه‌های نامتناسب حذف یا بازطبقه‌بندی شدند. بدین ترتیب، کیسه واژگان نهایی پژوهش، صرفاً ترجمه مکانیکی واژگان خارجی نبوده و تا حد

ممکن با ادبیات داخلی و ویژگی‌های متن‌های رسمی شرکت‌های ایرانی هم‌راستا شده است. برای محاسبه شاخص‌های فرهنگی، ابتدا گزارش‌های فعالیت هیئت‌مدیره با استفاده از ابزار نویسه‌خوان نوری الفبا گروه روشن پردازش و به فایل‌های قابل جست‌وجو تبدیل می‌شوند. سپس در محیط زبان برنامه‌نویسی جاوا اسکریپت، عملیات پیش‌پردازش متن (از جمله یکسان‌سازی حروف عربی/فارسی مانند (ی/ی) و (ک/ک))، حذف علائم نگارشی و اعداد، و پالایش فاصله‌ها/نیم‌فاصله‌های نامنظم) انجام می‌گیرد. در مرحله بعد، برای هر بُعد فرهنگی، تعداد تکرار هر واژه موجود در کیسه واژگان آن بُعد در متن گزارش شمارش می‌شود. شمارش بر مبنای توکن‌سازی انجام شد و تطبیق واژگان به صورت مطابقت دقیق صورت گرفت تا از شمارش ناخواسته زیررشته‌ها جلوگیری شود. آنگاه شاخص هر بُعد فرهنگی به صورت نسبت مجموع رخداد واژگان آن بُعد به کل واژگان گزارش محاسبه می‌شود. در نهایت، برای هر شرکت - سال، چهار نسبت عددی به عنوان امتیاز ابعاد فرهنگ سازمانی (همکاری گرا، خلاقیت گرا، کنترل گرا و رقابت گرا) به دست می‌آید.

لازم به توضیح است که به دلیل نرمال‌سازی شاخص‌ها بر تعداد کل واژگان گزارش، مقادیر این نسبت‌ها معمولاً کوچک هستند (برای مثال میانگین ۰/۰۲۴ به این معناست که حدود ۲/۴ درصد از واژگان گزارش، متعلق به کیسه واژگان آن بُعد بوده است). از منظر مقیاس، حداکثر نظری هر شاخص برابر ۱ است؛ با این حال، در عمل و در داده‌های واقعی، حداکثر مشاهده‌شده به مراتب کمتر از ۱ بوده و برای هر چهار بُعد به صورت جداگانه در بخش آمار توصیفی گزارش می‌شود.

در نهایت، باتوجه به اینکه روش واژه‌نامه‌ای ذاتاً به زمینه، لحن و بار معنایی ضمنی حساسیت کامل ندارد، این پژوهش صراحتاً می‌پذیرد که شاخص‌های استخراج‌شده عمدتاً فرهنگ بازنمایی شده در گزارش‌های رسمی را اندازه‌گیری می‌کند. با این وجود، به دلیل ماهیت رسمی گزارش فعالیت هیئت‌مدیره و نقش آن در ارتباطات با ذی‌نفعان، این بازنمایی نیز از منظر پژوهشی معنادار است و می‌تواند حامل اطلاعات درباره جهت‌گیری‌های ارزشی و هنجاری ادراک‌شده یا مطلوب مدیریت باشد.

جدول ۲. کیسه واژگان فرهنگ سازمانی

بعد فرهنگ سازمانی	واژگان مرتبط با بعد فرهنگی
فرهنگ همکاری گرا (COLLABORATION)	ارشد، همکار، مشارکت، حفظ، سند، مدرک، انسجام، قطعی، خطا، شکست، کمک، انسان، خبر، راه، حاصل، شریک، مردم، ارتباط، کیفیت، اعتماد، رفع، سهم، تیم، آموزش، زنجیره، یکسان، استدلال، فرهنگ، توانمند، کمک، مفید، روابط، رابطه، انسان، تعهد
فرهنگ رقابت گرا (COMPETITION)	راهبرد، عالی، برتری، گسترش، کسب، تهاجمی، توافق، بودجه، چالش، مسئولیت، عملکرد، وضعیت، فشار، سود، سابقه، نتیجه، درآمد، مشتری، رقابت، تحویل، مستقیم، محرک، توسعه، سریع، رشد، سخت، سرمایه گذاری، بازار، حرکت، رضایت، توافق، بررسی، علامت، سرعت، قوی، پیروزی، اندوختن، موفق، برتر، رقابت، رقیب، هدف، اهداف، دشوار، شهرت، مشهور، نتیجه
فرهنگ کنترل گرا (CONTROL)	هماهنگی، متمرکز، تولید، بازده، عمر، بلندمدت، ظرفیت، مشاور، قاعده، اختیار، مشغول، مقید، کنترل، بازرسی، قدرت، قوانین، ریزنی، شرکت مادر، خصوصیات، رویه، رئیس، بحران، تسهیل، اجتماع، انتظار، مهارت، استخدام، نگهداری، ثبات، احتیاط، محتاط، فرایند، منظم، استاندارد، جامعه
فرهنگ خلاقیت گرا (CREATION)	ابتکار، یادگیری، تحقیق، منشأ، تعدیل، شروع، تغییر، خلق، ساختن، توقف، امید، جزئیات، موسس، جدید، تجربه، تمایل، آزادی، آینده، ایده، اصلی، نوآوری، سرمایه، پیشگام، خطر، ریسک، فکر، پیش بینی، جسارت، گرایش، خلاق، خالق، کارآفرین، تصور، آزمایش، پژوهش، هشدار، شروع، ایجاد

متغیرهای کنترلی پژوهش به این ترتیب هستند که تغییر مدیرعامل (CEO) یک متغیر مجازی است و در صورتی که مدیرعامل در سال موردنظر تغییر کند، برابر یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می گیرد. همچنین تغییر حسابرس (AUDITOR_CHN) نیز یک متغیر مجازی است و زمانی برابر یک است که حسابرس شرکت در سال موردنظر تغییر داشته باشد و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می گیرد. سن شرکت (AGE) برابر با لگاریتم طبیعی تعداد سال های سپری شده از پذیرش شرکت در بورس است. اندازه حسابرس (AUDITOR_Size) هم یک متغیر مجازی است و در صورتی که حسابرس شرکت در سال موردنظر سازمان حسابرسی یا مفید راهبر باشد، برابر یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می گیرد. رشد درآمد (GROWTH) برابر اختلاف درآمد عملیاتی در سال موردنظر

از سال گذشته تقسیم بر درآمد عملیاتی در دوره گذشته است. شاخص رقابت صنعت (HHI) با استفاده از شاخص هرفیندال - هیرشمن با جمع مجذورهای سهم بازار (بر حسب نسبت) هر شرکتی که در یک صنعت رقابت می‌کند، محاسبه می‌شود. بازده دارایی (ROA) برابر نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها، اندازه شرکت ($SIZE$) برابر لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت و همچنین اهرم بدهی ($LEVERAGE$) برابر نسبت کل بدهی‌های شرکت به کل دارایی‌ها است. انحراف استاندارد جریان‌های نقدی عملیاتی ($STD-CFO$) و انحراف استاندارد فروش ($STD-SALES$) در یک دوره شش ساله محاسبه شده‌اند. درصد جریان نقدی عملیاتی (OC) برابر جریان نقدی عملیاتی تقسیم بر کل دارایی‌ها است. نسبت دارایی ثابت مشهود (PPE) و نامشهود ($INTANG$) برابر نسبت خالص دارایی ثابت مشهود و خالص دارایی ثابت نامشهود از کل دارایی‌های شرکت است. متغیر نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام (BTM) نسبت ارزش دفتری به ارزش بازاری است و نسبت سال‌های زیان‌ده ($LOSS-PROP$) در یک دوره شش ساله محاسبه شده است.

یافته‌ها

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش، ۷۷۴ مشاهده سال - شرکت، در جدول (۳) آورده شده است. در دوره مورد بررسی ۶۴ درصد از مشاهده‌ها فاقد ضعف بااهمیت در سیستم کنترل داخلی بوده‌اند، درحالی‌که ۳۶ درصد موارد دست‌کم یک ضعف بااهمیت گزارش کرده‌اند. این توزیع نشان می‌دهد که هرچند اکثریت شرکت‌ها توانسته‌اند استانداردهای قابل قبولی از کنترل داخلی را حفظ کنند، اما وجود ضعف در بیش از یک سوم نمونه‌ها حاکی از آن است که ریسک عدم کفایت کنترل‌ها هنوز چشمگیر است و توجه مستمر مدیریت و حساب‌رسان به ارتقای محیط کنترل را توجیه می‌کند.

میانگین فراوانی نسبی واژگان نشانگر هر بُعد فرهنگی در گزارش‌های هیئت‌مدیره بیانگر وزن آن بُعد در گزارش‌های شرکت است. بعد رقابت‌گرا با میانگین ۰/۰۴ و میانه مشابه، بالاترین حضور را دارد و دامنه نسبتاً فشرده‌ای دارد که حکایت از رواج گسترده؛ اما با پراکندگی محدود عناصر رقابتی در شرکت‌ها می‌کند. بعد همکاری‌گرا با میانگین ۰/۰۲۴ اما انحراف معیار ۰/۰۲۱ و یک بیشینه بالا که برابر ۰/۱۵۱ است، نشان می‌دهد که گرچه به

طور متوسط کمتر از فرهنگ رقابتی به آن پرداخته شده، در برخی شرکت‌ها بسیار پررنگ است و ناهمگنی بالایی دارد. فرهنگ خلاقیت گرا با میانگین برابر ۰/۰۲۰ و انحراف معیار ۰/۰۰۵ و فرهنگ کنترل گرا با میانگین ۰/۰۱۸ و انحراف معیار ۰/۰۰۴ در حفاصل این دو قرار دارند؛ هر دو بُعد دامنۀ نسبتاً محدودی دارند که گویای حضور ملایم اما پایدار مضامین نوآوری و رسمیت در گفتار مدیریتی است. میانگین هر بعد به این معناست که چند درصد از کل کلمات موجود در گزارش‌های، بیانگر آن بعد هستند که نشان‌دهنده نفوذ هر بعد فرهنگی در سازمان است.

در مجموع، الگوی توصیفی حاکی از آن است که فضای رقابتی در اکثر شرکت‌ها برجسته‌تر بوده و پس از آن به ترتیب، جریان‌های همکاری، نوآوری و کنترل قرار دارند؛ با این حال، پراکندگی زیاد در شاخص همکاری گرا نشان می‌دهد که برخی شرکت‌ها سرمایه‌گذاری زبانی و نهادی قابل‌ملاحظه‌ای بر همدلی و کار تیمی داشته‌اند، درحالی‌که سایرین تقریباً از این واژگان بهره نمی‌برند. چنین ناهمگنی می‌تواند منشأ تفاوت‌های معنادار در نحوه طراحی و اجرای سیستم‌های کنترل داخلی باشد.

جدول ۳. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

الف) آمار توصیفی متغیرهای پیوسته							
متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	جولگی	کشیدگی
فرهنگ همکاری گرا	۰/۲۴۰	۰/۰۱۸	۰/۱۵۱	۰/۰۰۲	۰/۰۲۱	۲/۲۹۲	۹/۵۹۷
فرهنگ رقابت گرا	۰/۰۴۰	۰/۰۴۰	۰/۰۷۵	۰/۰۱۲	۰/۰۰۸	۰/۲۹۷	۳/۶۳۲
فرهنگ کنترل گرا	۰/۰۱۸	۰/۰۱۷	۰/۰۴۳	۰/۰۰۱	۰/۰۰۴	۰/۸۹۳	۶/۵۶۷
فرهنگ خلاقیت گرا	۰/۰۲۰	۰/۰۱۹	۰/۰۳۸	۰/۰۰۴	۰/۰۰۵	۰/۵۲۴	۴/۲۳۶
سن شرکت	۳/۰۸۳	۳/۰۴۵	۴/۰۲۵	۱/۹۴۶	۰/۳۱۹	۰/۴۵۷	۳/۷۱۹
رشد درآمد	۰/۵۹۹	۰/۴۹۶	۱۸/۱۷۰	-۰/۹۰۹	۰/۸۵۰	۱۲/۶۳۹	۲۴۴/۶۳۶
رقابت صنعت	۰/۱۰۰	۰/۰۰۵	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۴۵	۲/۹۰۳	۱۰/۲۶۵
بازده دارایی	۰/۲۱۶	۰/۲۰۸	۰/۶۸۲	-۰/۲۳۰	۰/۱۵۲	۰/۴۳۱	۲/۶۵۲
اندازه شرکت	۱۵/۸۴۶	۱۵/۶۱۶	۲۱/۸۹۹	۱۱/۴۰۷	۱/۶۴۲	۰/۷۵۶	۳/۹۰۷
انحراف جریان‌های عملیاتی	۰/۰۷۲	۰/۰۵۶	۰/۶۰۲	۰/۰۰۵	۰/۰۵۶	۳/۰۱۲	۲۱/۶۲۵
انحراف استاندارد فروش	۰/۳۱۱	۰/۲۵۵	۲/۷۱۶	۰/۰۲۵	۰/۲۵۲	۳/۷۳۰	۲۷/۷۸۰
دارایی ثابت مشهود	۰/۲۴۴	۰/۲۰۶	۰/۹۶۹	۰/۰۰۰	۰/۱۸۵	۰/۹۵۲	۳/۵۳۴

جدول ۳. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

الف) آمار توصیفی متغیرهای پیوسته						
متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی
جریان نقدی عملیاتی	۰/۱۴۷	۰/۱۱۵	۱/۵۲۱	-۰/۳۷۲	۰/۱۷۶	۱/۷۵۸
ارزش دفتری به ارزش بازار	۰/۱۹۳	۰/۱۳۷	۳/۰۲۲	۰/۰۰۱	۰/۱۹۹	۴/۹۴۴
نسبت سال‌های زیان‌ده	۰/۰۱۷	۰/۰۰۰	۰/۰۹۱	۰/۰۰۰	۰/۰۳۲	۱/۴۶۵
اهرم بدهی	۰/۴۷۲	۰/۴۸۰	۰/۹۸۷	۰/۰۱۴	۰/۲۰۵	۰/۰۳۷
دارایی ثابت نامشهود	۰/۰۰۴	۰/۰۰۱	۰/۰۹۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۷	۵/۴۰۰
ب) آمار توصیفی متغیرهای مجازی (دوارزشی صفر و یک)						
متغیر	فراوانی کمینه	فراوانی بیشینه	درصد فراوانی کمینه	درصد فراوانی بیشینه		
کیفیت کنترل داخلی	۴۹۸	۲۷۶	٪۶۴	٪۳۶		
تغییر مدیرعامل	۵۱۵	۲۵۹	٪۶۷	٪۳۳		
تغییر حسابرس	۵۶۷	۲۰۷	٪۷۳	٪۲۷		
اندازه حسابرس	۶۳۰	۱۴۴	٪۸۱	٪۱۹		

آزمون‌های فروض کلاسیک رگرسیون که نتایج آن همراه با نتایج تخمین مدل پژوهش در جدول شماره ۴ ارائه شده است، نشان می‌دهد که مدل برازش شده از نظر بیشتر پیش شرط‌های آماری رگرسیون، قابل اتکا است. شاخص تورم واریانس برای هیچ‌یک از متغیرها از مقدار استاندارد ۱۰ فراتر نمی‌رود؛ بنابراین، خطر وجود هم‌خطی شدید بین متغیرها وجود ندارد و ضرایب برآورد شده با تورم خطا مواجه نیستند. با این حال، نتایج آزمون والد تعدیل شده در هر دو حالت با و بدون کنترل اثرات سال-صنعت، فرض همسانی واریانس را رد کرده و وجود ناهمسانی واریانس را تأیید می‌کند. همچنین برای بررسی خودهمبستگی از آزمون وولدریج استفاده شد که نتایج آن نیز منجر به رد فرض صفر (مبنی بر نبود خودهمبستگی) شده و وجود خودهمبستگی در مدل را تأیید می‌کند. از سوی دیگر، با توجه به تعریف و معناداری عرض از مبدأ در مدل و همچنین بزرگ‌تر بودن تعداد مشاهدات پژوهش از ۳۰ واحد، فرض صفر بودن میانگین جمله اختلال و فرض نرمال بودن توزیع جمله اختلال نیز مورد تأیید قرار گرفته است. در نهایت، به دلیل نقض همزمان دو فرض ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی، تخمین نهایی مدل پژوهش با استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته صورت گرفته است.

ارزیابی شاخص‌های برازش مدل‌های رگرسیون نشان می‌دهد که در حالتی که اثرات سال و

صنعت کنترل شده است، ضریب تعیین تعدیل شده به ۰/۶۷۶ رسیده، درحالی که بدون این کنترل‌ها مقدار آن ۰/۳۲۱ گزارش شده است؛ بنابراین متغیرهای فرهنگی و کنترلی پژوهش نزدیک به ۶۸ درصد و حتی در حالت عدم کنترل سال - صنعت در مدل بیش از ۳۲ درصد واریانس کیفیت کنترل داخلی را نسبت به متغیرهای مستقل و کنترلی را توضیح می‌دهند. آماره F کلی نیز به ترتیب ۴۶/۹۵۴ و ۱۹/۲۴۲ با سطح خطای کمتر از ۰/۰۰۱ به دست آمده و وجود رابطه مشترک معنادار میان متغیرهای توضیحی و وابسته را تأیید می‌کند.

جدول ۴. نتایج حاصل از تخمین مدل

$IC_{it} = \beta_0 + \beta_1 COLLABORATION_{it} + \beta_2 CONTROL_{it} + \beta_3 COMPETITION_{it} + \beta_4 CREATION_{it} + \beta_5 CEO_{it} + \beta_6 AUDITOR_CHN_{it} + \beta_7 AGE_{it} + \beta_8 AUDITOR_Size_{it} + \beta_9 GROWTH_{it} + \beta_{10} HHI_{it} + \beta_{11} ROA_{it} + \beta_{12} SIZE_{it} + \beta_{13} LEVERAGE_{it} + \beta_{14} STD - CFO_{it} + \beta_{15} STD - SALES_{it} + \beta_{16} OC_{it} + \beta_{17} PPE_{it} + \beta_{18} MTB_{it} + \beta_{19} LOSS - PROP_{it} + \beta_{20} INTANG_{it} + Industry Fixed Effects + Year Fixed Effects + \varepsilon_{it}$						
متغیر	ضریب	آماره t	هم خطی	ضریب	آماره t	هم خطی
عرض از مبدا	۲/۲۳۲	۸/۴۰۱	-	۰/۲۷۹	۱/۱۷۵	-
فرهنگ همکاری‌گرا	۱/۹۹۸	۲/۶۹۸	۱/۹۸۱	۴/۵۱۰	۵/۶۴۶	۱/۵۷۸
فرهنگ رقابت‌گرا	-۱/۴۶۷	-۱/۰۳۰	۲/۰۱۸	-۲/۲۱۷	-۱/۲۲۸	۱/۷۸۲
فرهنگ کنترل‌گرا	۳/۳۱۲	۱/۰۲۵	۱/۷۸۰	۷/۳۱۶	۲/۰۱۵	۱/۵۶۵
فرهنگ خلاقیت‌گرا	-۲/۹۲۱	-۱/۰۲۰	۱/۸۶۴	۵/۹۴۷	۱/۹۷۷	۱/۲۵۰
تغییر مدیرعامل	۰/۰۵۰	۲/۶۷۲	۱/۱۵۳	۰/۰۵۱	۲/۳۱۶	۱/۰۷۶
تغییر حسابرس	۰/۰۷۱	۳/۲۱۰	۱/۲۷۲	۰/۰۸۷	۳/۳۳۸	۱/۰۶۶
سن شرکت	۰/۰۲۱	۰/۴۸۱	۲/۶۷۹	۰/۱۰۲	۲/۴۲۹	۱/۶۵۶
اندازه حسابرس	۰/۲۰۷	۵/۳۰۶	۱/۶۳۶	۰/۲۲۱	۵/۵۳۷	۱/۱۵۲
رشد درآمد	۰/۰۰۸	۰/۴۱۸	۱/۲۷۷	۰/۰۱۷	۰/۹۹۳	۱/۱۴۱
رقابت صنعت	۰/۴۵۵	۷/۳۸۲	۴/۶۷۶	۰/۳۵۸	۵/۸۲۳	۱/۲۲۸
بازده دارایی	-۰/۳۷۹	-۲/۸۰۷	۵/۸۰۶	-۰/۷۱۲	-۵/۱۳۹	۳/۷۸۲
اندازه شرکت	-۰/۰۷۲	-۷/۴۳۱	۸/۰۱۸	-۰/۰۲۷	-۳/۶۰۱	۳/۱۱۶
اهرم بدهی	-۰/۰۹۷	-۱/۰۶۷	۴/۶۳۷	-۰/۲۶۸	-۲/۷۷۹	۳/۲۱۱
انحراف جریان‌های عملیاتی	-۰/۱۶۷	-۰/۴۹۶	۴/۰۴۶	۰/۴۱۸	۱/۱۷۲	۳/۲۲۲
انحراف استاندارد فروش	-۰/۱۴۹	-۲/۰۴۷	۱/۹۵۵	۰/۰۰۶	۰/۰۸۴	۱/۳۱۹
جریان نقدی عملیاتی	۰/۰۸۴	۰/۷۱۹	۴/۸۸۳	۰/۰۱۴	۰/۱۰۸	۳/۸۹۷
دارایی ثابت مشهود	۰/۱۳۱	۱/۵۴۹	۲/۶۳۸	۰/۱۰۳	۱/۱۴۷	۱/۶۷۸
ارزش دفتری به بازار	-۰/۱۴۳	-۱/۷۱۱	۲/۲۱۰	-۰/۱۰۸	-۱/۳۰۷	۱/۶۴۳
نسبت سال‌های زیان‌ده	-۰/۲۸۵	-۰/۵۷۴	۱/۵۷۲	-۰/۱۲۶	-۰/۲۴۸	۱/۳۸۶

جدول ۴. نتایج حاصل از تخمین مدل

$IC_{it} = \beta_0 + \beta_1 COLLABORATION_{it} + \beta_2 CONTROL_{it} + \beta_3 COMPETITION_{it} + \beta_4 CREATION_{it} + \beta_5 CEO_{it} + \beta_6 AUDITOR_CHN_{it} + \beta_7 AGE_{it} + \beta_8 AUDITOR_Size_{it} + \beta_9 GROWTH_{it} + \beta_{10} HHI_{it} + \beta_{11} ROA_{it} + \beta_{12} SIZE_{it} + \beta_{13} LEVERAGE_{it} + \beta_{14} STD - CFO_{it} + \beta_{15} STD - SALES_{it} + \beta_{16} OC_{it} + \beta_{17} PPE_{it} + \beta_{18} MTB_{it} + \beta_{19} LOSS - PROP_{it} + \beta_{20} INTANG_{it} + Industry Fixed Effects + Year Fixed Effects + \varepsilon_{it}$							
متغیر	ضریب	آماره t	هم خطی	ضریب	آماره t	هم خطی	متغیر
دارایی ثابت نامشهود	-۲/۲۴۱	-۱/۲۵۶	۱/۴۲۰	-۵/۹۳۰	-۳/۰۴۷	۱/۲۴۹	هم خطی
سال و صنعت			کنترل شد			کنترل نشد	
ضریب تعین (تعدیل شده)	۰/۶۹۱	(۰/۶۷۶)		۰/۳۳۹	(۰/۳۲۱)		
آماره F (سطح معناداری)	۴۶/۹۵۴	(۰/۰۰۰)		۱۹/۲۴۲	(۰/۰۰۰)		
ناهمسانی واریانس (سطح معناداری)	۶۱۴۴۷۳/۰۸	(۰/۰۰۰)		۵۱۵۱۶۴/۰۵	(۰/۰۰۰)		
خودهمبستگی (سطح معناداری)	۲۱/۹۱۶	(۰/۰۰۰)		۲۷/۵۷۴	(۰/۰۰۰)		

نتایج آزمون رگرسیون در جدول (۴) نشان داد که متغیر فرهنگ همکاری گرا دارای ضریب مثبت و معنادار ۱/۹۹۸ با آماره t معادل ۲/۶۹۸ در مدلی که سال و صنعت کنترل شده است. در برآورد بدون این کنترل‌ها، ضریب به ۴/۵۱۰ و آماره t به ۵/۶۴۶ افزایش یافته است، به گونه‌ای که معناداری به کمتر از ۰/۰۰۱ می‌رسد. این یافته بیانگر آن است که هرچه شاخص زبان‌شناختی همکاری و مشارکت در گزارش‌های هیئت‌مدیره پررنگ‌تر باشد، احتمال گزارش ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی به‌طور معناداری افزایش می‌یابد؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود.

در خصوص فرهنگ کنترل‌گرا، ضریب مدل کنترل‌شده برابر با ۳/۳۱۲ و آماره t معادل ۱/۰۲۵ است که از نظر آماری معنادار نیست؛ اما در مدل بدون کنترل سال-صنعت، ضریب به ۷/۳۱۶ و آماره t به ۲/۰۱۵ می‌رسد. حساسیت نتیجه به نحوه‌ی مشخص کردن مدل و تغییر معناداری از حالت اول به دوم حاکی از نبود پایداری اثر است؛ از این‌رو فرضیه دوم رد می‌شود.

برای فرهنگ رقابت‌گرا، ضریب برابر با ۱/۴۶۷- و آماره t معادل ۱/۰۳۰- بوده و معنی‌دار

نمی‌شود؛ در نسخه‌ی بدون کنترل‌ها نیز ضریب $2/217$ - و آماره t معادل $1/228$ - است که همچنان فاقد معناداری است. در نتیجه، افزایش شاخص فرهنگ رقابتی ارتباط قابل توجهی با ضعف کنترل داخلی نشان نمی‌دهد و فرضیه سوم رد می‌گردد.

در مورد فرهنگ خلاقیت گرا، مدل کنترل‌شده ضریب $2/921$ - با آماره t معادل $1/020$ - به دست می‌دهد که از نظر آماری معنادار نیست؛ حال آن‌که در برآورد بدون کنترل‌ها، علامت ضریب معکوس شده و مقدار $5/947$ با آماره t نزدیک $1/977$ حاصل شده است. تغییر جهت اثر و مرزی بودن سطح معناداری نشان می‌دهد که رابطه به اندازه کافی پایدار نیست؛ بنابراین فرضیه چهارم نیز رد می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

ضرورت انجام این پژوهش در ایران از آنجا ناشی می‌شود که فرهنگ‌سازمانی در شرکت‌های بزرگ و بورسی، تحت تأثیر ابعاد مختلف فرهنگ‌سازمانی قرار دارد. طبق مدل چارچوب ارزش‌های رقابتی، هر چهار بعد فرهنگی همکاری گرا، کنترل گرا، رقابت گرا و خلاقیت گرا به طور همزمان در همه سازمان‌ها وجود دارند، اما شدت و شکل این ابعاد در هر سازمان متفاوت است و هر بعد فرهنگی تأثیر خاصی بر عملکرد شرکت می‌گذارد. همچنین پیش‌ازاین پژوهش‌های صورت گرفته در ارتباط با عوامل موثر بر کنترل داخلی به عامل فرهنگ کمتر توجه شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد تنها بعد فرهنگ همکاری گرا (قبیله‌ای) رابطه‌ای مثبت و معنادار با ضعف کنترل‌های داخلی دارد. این نتیجه با پژوهش‌های بین‌المللی که تیم‌محوری را عاملی برای تسهیل رفتار فرصت طلبانه دانسته‌اند مانند Liu et al. (2023) درباره سوء رفتار گزارشگری در شرکت‌های با فرهنگ تیمی همسوست و Bhandari et al. (2022) که به این نتیجه رسیدند در شرکت‌هایی با فرهنگ سازمانی همکاری گرا اجرای کنترل‌های رسمی با چالش روبه‌روست و این فرهنگ باعث کاهش کیفیت کنترل داخلی می‌شود. برعکس، فرضیه‌های مرتبط با ابعاد کنترل گرا، رقابت گرا و خلاقیت گرا تأیید نشدند یا پایداری نداشتند. این نتایج بیانگر آن است که متغیرهای فرهنگی به‌طور محسوسی می‌توانند ضعف کنترل‌های داخلی را توضیح دهند.

تأیید نشدن روابط سه بُعد دیگر ممکن است تا حدی به شیوه سنجش فرهنگ سازمانی مربوط باشد. شاخص‌های فرهنگی در این پژوهش با روش کیسه واژگان و بر مبنای گزارش‌های هیئت‌مدیره استخراج شده‌اند؛ بنابراین، بافت جمله و معانی ضمنی متن را به‌طور کامل منعکس نمی‌کنند (Loughran & McDonald, 2016). همچنین، پراکندگی بیشتر شاخص فرهنگ همکاری گرا در میان شرکت‌های نمونه (مرادی و صفرزاده، ۱۴۰۴)، که در آمار توصیفی نیز مشاهده می‌شود، ممکن است توان شناسایی رابطه این بُعد با ضعف کنترل داخلی را افزایش داده باشد. با این حال، نقش عواملی مانند ساختار مالکیت، کیفیت حاکمیت شرکتی و سازوکارهای واقعی اعتماد و نظارت در این پژوهش مستقیماً آزمون نشده است؛ از این رو، تبیین سازوکارهای شکل‌گیری این رابطه به پژوهش‌های آتی واگذار می‌شود.

در مجموع، یافته‌های پژوهش بر اهمیت توجه هم‌زمان به ابعاد غیررسمی و رسمی محیط کنترل دلالت دارد. رابطه مثبت مشاهده‌شده میان فرهنگ همکاری گرا و ضعف کنترل داخلی نشان می‌دهد که در نمونه مورد بررسی، برجستگی واژگان مرتبط با مشارکت، اعتماد و روابط در گزارش‌های هیئت‌مدیره با احتمال بیشتر گزارش ضعف‌های کنترل داخلی توسط حسابرس همراه است. با این حال، این یافته به معنای ناکارآمدی ذاتی فرهنگ همکاری گرا یا جانشینی قطعی اعتماد با کنترل‌های رسمی نیست؛ زیرا پژوهش حاضر سازوکارهای درونی این رابطه، کیفیت حاکمیت شرکتی، ساختار مالکیت و میزان اجرای واقعی کنترل‌ها را به‌طور مستقیم اندازه‌گیری نکرده است. همچنین، نبود رابطه پایدار میان سه بُعد کنترل گرا، رقابت گرا و خلاقیت گرا با ضعف کنترل داخلی نشان می‌دهد که آثار فرهنگی احتمالاً به شرایط سازمانی و نحوه پیوند آن‌ها با سازوکارهای رسمی نظارت وابسته است. بنابراین، نتایج باید در محدوده نمونه و روش سنجش پژوهش تفسیر شوند و بیانگر رابطه‌اند، نه رابطه علی.

پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی مواجه است. فرهنگ سازمانی با روش کیسه واژگان و بر اساس گزارش فعالیت هیئت‌مدیره سنجیده شد؛ از این رو، ممکن است همه جنبه‌های ضمنی و غیررسمی فرهنگ را منعکس نکند. همچنین، ضعف کنترل داخلی از شواهد گزارش حسابرس استخراج شد و ارزیابی جامع از کل نظام کنترل داخلی شرکت نیست. نتایج نیز به شرکت‌های بورسی و فرابورسی ایران در دوره ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ محدود است و ماهیت

آرشیوی پژوهش، استنباط رابطه علی را محدود می کند.

برای هیئت مدیره و کمیته های حسابرسی، یافته های پژوهش بیانگر آن است که در شرکت های دارای فضای همکاری پررنگ، باید از جایگزین شدن اعتماد و روابط غیررسمی با مستندسازی کنترل ها، تفکیک وظایف و بازبینی مستقل جلوگیری شود. حسابسان مستقل نیز می توانند شاخص های متنی فرهنگ سازمانی را، همراه با سایر شواهد حسابرسی، به عنوان گزینه ای اولیه در ارزیابی ریسک کنترل و تعیین گستره آزمون های حسابرسی مدنظر قرار دهند. در شرکت های دارای فرهنگ کنترل گرا، لازم است کمیته حسابرسی بر اجرای واقعی رویه ها و پرهیز از صورتی شدن کنترل ها نظارت کند. در شرکت های رقابت گرا، مناسب است شاخص های رعایت مقررات، کیفیت گزارشگری و کنترل داخلی در کنار شاخص های عملکرد مالی در نظام ارزیابی و پاداش مدیران قرار گیرد. همچنین، در شرکت های خلاقیت گرا، هم زمان با اجرای فرایندها یا فناوری های جدید، مستندسازی تغییرات، تعیین مسئولیت های کنترلی، کنترل دسترسی و ارزیابی ریسک متناسب با سرعت نوآوری بازطراحی شود. در سطح سیاست گذاری نیز، تدوین راهنماهای افشای فرهنگ سازمانی و سازوکارهای کنترلی مرتبط می تواند به افزایش شفافیت شرکت ها کمک کند.

با توجه به رابطه مثبت و معنادار فرهنگ همکاری گرا با ضعف کنترل های داخلی، پیشنهاد می شود پژوهش های آتی سازوکارهای ایجادکننده این رابطه را بررسی کنند؛ برای مثال، مشخص شود آیا کاهش مستندسازی، تضعیف تفکیک وظایف یا اتکای بیش از حد به اعتماد و روابط غیررسمی، این رابطه را میانجی گری می کند یا خیر. همچنین، نقش تعدیل گر سازوکارهای رسمی حاکمیت شرکتی، از جمله اثربخشی کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی داخلی و استقلال اعضای هیئت مدیره، در این رابطه قابل بررسی است. از آنجا که رابطه سه بُعد کنترل گرا، رقابت گرا و خلاقیت گرا با ضعف کنترل داخلی در این پژوهش تأیید نشد، پیشنهاد می شود این روابط در صنایع، دوره های زمانی و محیط های نهادی متفاوت آزمون شوند. ممکن است اثر این ابعاد فرهنگی به ویژگی هایی مانند شدت رقابت صنعت، پیچیدگی عملیاتی، کیفیت حاکمیت شرکتی یا سطح بلوغ سامانه های کنترل داخلی وابسته باشد. همچنین، فرهنگ سازمانی در این پژوهش با روش کیسه واژگان و بر اساس گزارش

فعالیت هیئت مدیره سنجیده شد. پژوهش‌های آینده می‌توانند اعتبار این سنجه را با استفاده هم‌زمان از پرسشنامه‌های فرهنگ سازمانی، کدگذاری انسانی، تحلیل‌های متنی زمینه‌محور یا روش‌های یادگیری ماشین بررسی کنند. افزون بر این، متغیر ضعف کنترل داخلی از شواهد گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی استخراج شد و ارزیابی جامع از کل نظام کنترل داخلی شرکت نیست؛ بنابراین، استفاده از شاخص‌های جایگزین، مانند یافته‌های حسابرسی داخلی، گزارش‌های مدیریت، تجدید ارائه صورت‌های مالی یا اقدامات نظارتی، می‌تواند به آزمون استحکام نتایج کمک کند. در نهایت، با توجه به ماهیت مشاهده‌ای پژوهش، نتایج بیانگر رابطه‌اند و نه لزوماً رابطه علی. استفاده از داده‌های طولی گسترده‌تر، متغیرهای با وقفه، روش‌های کنترل درون‌زایی و توسعه دوره زمانی پژوهش به سال‌های بعد می‌تواند شواهد قوی‌تری درباره جهت رابطه میان فرهنگ سازمانی و ضعف کنترل داخلی فراهم آورد.

تعارض منافع

این کار پژوهشی هیچ تعارض منافی ندارد

ORCID

Vahid Mennati



<https://orcid.org/0000-0001-8391-3777>

Ahmadreza Moradi



<https://orcid.org/0009-0001-7856-2973>

منابع

- ابراهیمی جوشقان، علی، و خدادادی، عباس. (۱۴۰۴). بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد سازمانی با نقش میانجی کنترل داخلی (مورد مطالعه: بیمارستان شهدای هفتم تیر تهران). در *هفدهمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب‌وکار، تهران، ایران*.
<https://civilica.com/doc/2609881>
- ابراهیمی کردلر، علی، حسن بیگی، وحید و غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت. *دانش حسابداری مالی*، ۵(۳)، ۴۵-۶۸.
 doi: [10.30479/jfak.2018.1511](https://doi.org/10.30479/jfak.2018.1511)
- اثنی عشری، حمیده، مرادینیا، محمد صدرا و اثنی عشری، سینا. (۱۴۰۵). تحلیل استنادی پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی در ایران: رویکرد متن‌کاوی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۳(۹۰)، ۳۷-۶۶.
 doi: [10.22054/qjma.2026.89557.2730](https://doi.org/10.22054/qjma.2026.89557.2730)

انجمن حسابداران رسمی آمریکا. (۲۰۱۸). راهنمای تحلیل داده‌ها در حسابرسی، ترجمه‌شده توسط وحید منتی، الهه زمان، جامعه حسابداران رسمی ایران، نشریه شماره ۴۳، سال انتشار ۱۴۰۱. <https://www.derakhsheshbook.com/Book/9175> راهنمای-تحلیل-داده-ها-در-حسابرسی

پورجم، پوریا و رحیمی باغ ابریشمی، منصور علی. (۱۴۰۴). بررسی نقش تعدیل گر فرهنگ اخلاقی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترلهای داخلی در شرکت های بورسی زیر مجموعه شستا. پژوهش های حسابداری و حسابرسی عملیاتی و عملکرد، ۵(۴)، ۱۱۸-۱۴۳. doi: https://jopa.khatam.ac.ir/article_237895.html

تحریری، دکتر آرش و محمدحسن زاده، سهیل. (۱۴۰۱). شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی (رویکرد نظریه داده بنیاد چندگانه). بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۳)، ۴۴۷-۴۷۴. doi: [10.22059/acctgrev.2021.318924.1008520](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2021.318924.1008520)

دیانتی دیلمی، زهرا و طیبی، وحید، (۱۳۹۰). تاثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، ۴(۱۱)، ۱-۱۲. doi: <https://sanad.iau.ir/Journal/jma/Article/816318>

ریاحی نژاد، محدثه و توانگر، افسانه. (۱۴۰۱). تاثیر فرهنگ سازمانی بر خوانایی گزارش های مالی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۴(۵۴)، ۶۹-۸۴. doi: [10.22034/iaar.2022.156645](https://doi.org/10.22034/iaar.2022.156645)

سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۴۰۱). دستورالعمل حاکمیت شرکتی ناشران ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار. (ابلاغیه شماره ۱۲۲/۱۱۷۶۳۵). سازمان بورس و اوراق بهادار. <https://codal.ir/Reports/Attachment.aspx?LetterSerial=U6EQCUiBsyw4B4WsBOi1pQ%3D%3D>

سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱الف). دستورالعمل کنترل های داخلی. مصوب ۱۳۹۱/۰۲/۱۶. https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://seo.ir/LoadFile.ashx%3FId%3Dp73piMG9yP8EX-1ZoOUiyA%3D%3D&ved=2ahUKEwiW74v4gueVAXUSRaQEHRb5IFQQFnoECBkQAQ&usg=AOvVaw3ZXBA8efb5_dIn1_WYdAxN

سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱ب)، ابلاغیه اداره حسابرسی و گزارشگری مالی در حوزه کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، به تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۴. <https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://seo.ir/LoadFile.ashx%3FId%3DMhcISseGgHAdSL-CXb1S1w%3D%3D&ved=2ahUKEwjYpc-Pg-eVAXWAZqQEHaGQEY8QFnoECB8QAQ&usg=AOvVaw3c5qqi-P8t924h-oE5BcZQ>

ساعدی، رحمان و دستگیر، محسن. (۱۳۹۹). تاثیر تاخیر در گزارش حسابرسی و ضعف کنترل های داخلی بر کارایی سرمایه گذاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰(۱)، ۲۳-۵۱. doi:

[10.22051/jera.2018.15889.1697](https://doi.org/10.22051/jera.2018.15889.1697)

طریقی، علی، آزادی، کیهان، و خردیار، سینا. (۱۳۹۹). ارائه الگوی فرهنگ سازمانی موثر بر کنترل های داخلی سازمان های غیرانتفاعی بخش عمومی ایران با رویکرد تئوری داده بنیاد (GT).

دانش حسابرسی، ۲۰(۸۰)، ۲۸۱-۳۱۴. doi: <http://danesh.dmk.ir/article-1-2235-fa.html>

[fa.html](http://danesh.dmk.ir/article-1-2235-fa.html)

قادری، کاوه؛ قادری، صلاح الدین و قادرزاده، سید کریم. (۱۳۹۸). نقش توانایی مدیریت در

ارتقای کیفیت کنترل داخلی. پژوهش های تجربی حسابداری، ۹(۱)، ۷۱-۹۲. doi:

[10.22051/jera.2017.16119.1715](https://doi.org/10.22051/jera.2017.16119.1715)

کردستانی، غلامرضا و شمس، مهدی. (۱۴۰۴). چارچوب ارزش های رقابتی: بررسی ربع های چهارگانه فرهنگ سازمانی در سطح صنایع تولیدی. پژوهش های حسابداری و حسابرسی

عملیاتی و عملکرد، ۱۵(۱)، ۷۱-۹۴. doi:

https://jopa.khatam.ac.ir/article_221166.html

کردستانی، غلامرضا؛ اسکندری، رامین و شمس، مهدی. (۱۴۰۳). تأثیر فرهنگ سازمانی بر ریسک سقوط قیمت سهام: رویکرد تجزیه و تحلیل متنی. نشریه پژوهش های حسابداری مالی،

۱۶(۲)، ۸۹-۱۱۸. doi: [10.22108/far.2025.143326.2080](https://doi.org/10.22108/far.2025.143326.2080)

اللهیاری، عباس.، شهابی، صالح. و زارع، مهدی. (۱۴۰۴). بررسی روابط میان فرهنگ سازمانی

اخلاق محور و سیستم های کنترل داخلی کارآمد با انطباق مالیاتی شرکت های کوچک و

متوسط منطقه ویژه پارس جنوبی: با توجه به نقش حاکمیت شرکتی. نشریه علمی

رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۹(۳۴)، ۱۹۶-۲۱۷. doi:

<https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/3384>

محقق، محمدرضا، غلامی جمکرانی، رضا، کرمی، غلامرضا و رحیمیان، نظام الدین. (۱۴۰۴). تبیین

مولفه ها و الگوی کنترل داخلی اثربخش از منظر مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی با رویکرد

معادلات ساختاری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۵)، ۸۳-۹۸. doi:

https://www.jmaak.ir/article_23617.html

مرادی، احمدرضا و صفرزاده، محمدحسین. (۱۴۰۵). فرهنگ سازمانی و اجتناب مالیاتی.

پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۶(۲)، ۳۴-۱. doi:

[10.22051/jera.2025.51613.3609](https://doi.org/10.22051/jera.2025.51613.3609)

مرادی، احمدرضا و صفرزاده، محمدحسین. (۱۴۰۴). رابطه بین فرهنگ سازمانی همکاری گرا با

حق الزحمه حسابرسی: رویکرد تجزیه و تحلیل متنی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری،

۱۰(۱۹)، ۸۷-۳۹. doi: <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1346-fa.html>

مرادی، احمدرضا و منتی، وحید. (۱۴۰۳). تأثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی: رویکرد تجزیه و تحلیل متنی. نشریه پژوهش های حسابداری مالی، ۱۶(۳)، ۱۱۵-۱۴۸. doi: 10.22108/far.2025.145338.2132

مشایخی، بیتا؛ حسن زاده، شادی؛ امینی، یاسین؛ منتی، وحید. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸(۳۱)، ۴۱-۵۶. doi: <http://sanad.iau.ir/fa/article/1073660>

منتی، وحید و دادخواه، حامد. (۱۴۰۳). تأثیر کنترل های داخلی و حسابرسان داخلی در اطمینان بخشی نسبت به گزارشگری پایداری. پژوهش های حسابداری و راهبردی شرکتی، ۷(۳)، ۴۷-۶۷. doi: [10.71600/jacgr.2024.1128392](https://doi.org/10.71600/jacgr.2024.1128392)

نیکبخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح الله و منتی، وحید. (۱۳۹۶). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۴(۵۵)، ۳۱-۷۰. doi: [10.22054/qjma.2017.24956.1663](https://doi.org/10.22054/qjma.2017.24956.1663)

Abernethy, M. A., Li, W., Zhang, Y., & Shi, H. (2023). Firm culture and internal control system. *Accounting & Finance*, 63(3), 3095-3123. <https://doi.org/10.1111/acfi.13020>

Afzali, M., & Thor, T. (2025). Corporate culture and tax planning. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 64(2), 861-898. <https://doi.org/10.1007/s11156-024-01320-1>

Aswani, J., & Fiordelisi, F. (2020). Tournament culture and corporate misconduct: Evidence using machine learning. Available at: SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3708313>

Bhandari, A., Mammadov, B., Theyenot, M., & Vakilzadeh, H. (2022). Corporate culture and financial reporting quality. *Accounting Horizons*, 36(1), 1-24. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-003>

Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2011). *Diagnosing and Changing Organizational Culture: Based on the Competing Values Framework* (3rd ed.). San Francisco: Jossey-Bass. <https://www.wiley.com/en-be/shop/general-introductory-business-management/diagnosing-and-changing-organizational-culture-based-on-the-competing-values-framework-3rd-edition-p-9780470650264>

Cameron, K. S., Quinn, R. E., DeGraff, J., & Thakor, A. V. (2006). *Competing values leadership: Creating value in organizations*. <https://profiles.wustl.edu/en/publications/competing-values-leadership-creating-value-in-organizations/>

Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H. (2019). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*, 42, 80-103. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.002>

Chartered Institute of Internal Auditors. (2024). *Internal Audit Code of Practice*. Chartered Institute of Internal Auditors Insights. Available At: <https://charterediia.org/content-hub/research-and-reports/uk-corporate-governance-code-provision-29/>

Chen, H. (A.), Francis, B. B., Hasan, T., & Wu, Q. (2022). Does corporate culture impact audit pricing? Evidence from textual analysis. *Journal of Business Finance & Accounting*, 49(5-6), 778-806. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12579>

- Cheng, Q., Goh, B. W., & Kim, J. B. (2018). Internal Control and Operational Efficiency. *Contemporary Accounting Research*, 35(2), 1102-1139. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12409>
- Costa, M. D., & Habib, A. (2023). Local creative culture and audit fees. *The British Accounting Review*, 55(2), 101151. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2022.101151>
- Deloitte. (2025). *Global internal audit hot topics 2025: Risks and opportunities*. Deloitte Insights. Available At: <https://www.deloitte.com/us/en/services/audit-assurance/articles/internal-audit-hot-topics-2025-risks-and-opportunities.html>
- Domnisoru, S., Ogarca, R., & Dragomir, I. (2017). Organizational culture and internal control. *The Audit Financiar Journal*, 15(148), 628-643. <https://ideas.repec.org/a/aud/audfin/v15y2017i148p628.html>
- Einhorn, S., Fietz, B., Guenther, T. W., & Guenther, E. (2024). The relationship of organizational culture with management control systems and environmental management control systems. *Review of Managerial Science*, 18(8), 2321-2371. <https://doi.org/10.1007/s11846-023-00687-0>
- Elliott, M., Golub, B., & Leduc, M. V. (2023). Corporate culture and organizational fragility. In Proceedings of the 24th ACM Conference on Economics and Computation (584). Association for Computing Machinery. <https://doi.org/10.1145/3580507.3597728>
- Elsayed, M., & Elshandidy, T. (2021). Internal control effectiveness, textual risk disclosure, and their usefulness: U.S. Evidence. *Advances in Accounting*, 53, 100531. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2021.100531>
- EY. (2024). *The EY Global Integrity Report 2024 reveals that rapid change and economic uncertainty make it harder for companies to act with integrity*. EY Insights. Available At: https://www.ey.com/en_gl/insights/forensic-integrity-services/global-integrity-report
- Fiordelisi, F., & Ricci, O. (2014). Corporate culture and CEO turnover. *Journal of Corporate Finance*, 28, 66-82. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2013.11.009>
- Gomez, F., Buick, A., Ferentinos, L., Kim, H., & Lee, E. (2025). How frontier AI companies could implement an internal audit function. *ArXiv*. <https://arxiv.org/abs/2512.14902>
- Graham, J. R., Grennan, J., Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2022). Corporate culture : Evidence from the field. *Journal of Financial Economics*, 146(2), 552-593. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2022.07.008>
- Guiso, L., Sapienza, P., & Zingales, L. (2015). The value of corporate culture. *Journal of Financial Economics*, 117(1), 60-76. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2014.05.010>
- Gupta, P. P., Sami, H., Zhang, J. H., & Zhou, H. (2025). Does the 2013 COSO internal control framework improve the information environment in the U.S. capital markets? *Managerial Auditing Journal*, 40(4), 357-383. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2023-4118>
- Haga, J., Huhtamäki, F., Sundvik, D., & Thor, T. (2024). Nothing to fear: strong corporate culture and workplace safety. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 63(2), 519-550. <https://doi.org/10.1007/s11156-024-01264-6>
- Henk, O. (2020). Internal control through the lens of institutional work: a systematic literature review. *Journal of Management Control*, 31(3), 239-273. <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00301-4>
- Heuritsch, J. (2021). Reflexive Behaviour: How Publication Pressure Affects Research Quality in Astronomy. *Publications*, 9(4), 52. <https://doi.org/10.3390/publications9040052>

- Hofstede, G., Hofstede, G. J. & Minkov, M. (2010). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, Third Edition. McGraw Hill LLC. <https://archive.org/details/g.-hofstede-g.-j.-hofstede-m.-minkov-cultures-and-organizations-software-of-the-/page/7/mode/2up>
- Islam, M. R., & Al Mehdi, A. (2024). Impacts of National Cultures on Managerial Decisions of Engaging in Core Earnings Management. *ArXiv*. <https://doi.org/10.7176/EJBM/16-4-07>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kanagaretnam, K., Lobo, G. J., Ma, C., & Zhou, J. (2016). National Culture and Internal Control Material Weaknesses Around the World. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 31(1), 28-50. <https://doi.org/10.1177/0148558X14560897>
- Li, Y., Xue, S., Yi, X., Zou, B., & Sindakis, S. (2025). The Clan Effect: Exploring the Nexus Between Organizational Culture, Trust, and Audit Economics. *Journal of the Knowledge Economy*, 16(1), 3175–3213. <https://doi.org/10.1007/s13132-024-02039-z>
- Lin, Y., Yeh, Y. M. C., & Shih, Y. (2013). Tournament theory's perspective of executive pay gaps. *Journal of Business Research*, 66(5), 585-592. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2012.04.003>
- Liu, B., Huang, W., Chan, K. C., & Chen, T. (2022). Social trust and internal control extensiveness: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 41(3), 106940. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2022.106940>
- Liu, C., Ryan, D., Lin, G., & Xu, C. (2023). No rose without a thorn: Corporate teamwork culture and financial statement misconduct. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 37, 100786. <https://doi.org/10.1016/j.jbef.2022.100786>
- Loughran, T., & McDonald, B. (2016). Textual Analysis in Accounting and Finance: A Survey. *Journal of Accounting Research*, 54(4), 1187-1230. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12123>
- Luo, B., & Tian, Z. (2023). Improving internal control quality as a corporate response to the Forbes Rich List. *China Journal of Accounting Research*, 16(3), 100317. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2023.100317>
- Martyn, P., Sweeney, B., & Curtis, E. (2016). Strategy and control: 25 years of empirical use of Simons' Levers of Control framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(3), 281–324. <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2015-0027>
- Mwaungulu, E., Li-Kuehne, M., & Subedi, M. (2023). Corporate Governance, Internal Control and Leverage: Are We There Yet? *EDPACS*, 68(6), 1–24. <https://doi.org/10.1080/07366981.2023.2296714>
- Ouchi, W. (1979). A conceptual framework for design of organisational control mechanism. *Management Science*, 25(9), 833–848. <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>
- Ouchi, W.G. (2012). *Markets, Bureaucracies, and Clans*. In: Klaus, P., Müller, S. (eds) *The Roots of Logistics*. Springer, Berlin, Heidelberg. https://doi.org/10.1007/978-3-642-27922-5_26
- PCAOB. (2025). *PCAOB Annual Report 2024*. PCAOB Insights. Available At: https://assets.pcaobus.org/pcaob-dev/docs/default-source/about/administration/documents/annual-reports/2024-annual-report.pdf?sfvrsn=9cfa1a56_2

- Pfister, J. (2009). *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory*. Germany: Physica-Verlag HD.
<https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-7908-2340-0>
- Power, M. (2007). *Organized uncertainty: designing a world of risk management*. United Kingdom: OUP Oxford.
<https://doi.org/10.1093/oso/9780199253944.001.0001>
- 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*, 26(6), 47-85. <https://doi.org/10.1108/JAAR-02-2024-0074>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). *Research methods for business students*. Pearson.
https://www.researchgate.net/publication/240218229_Research_Methods_for_Business_Students
- Schein, E. H. (2010). *Organizational culture and leadership* (4th ed.). Jossey-Bass.
<https://www.wiley.com/en-nz/shop/general-introductory-business-management/organizational-culture-and-leadership-5th-edition-p-9781119212041>
- Sonjaya, Y. (2024). The Influence of Corporate Culture on Audit Practices and Ethics. *Golden Ratio of Auditing Research*, 4(2), 107-124.
<https://doi.org/10.52970/grar.v4i2.394>
- Tadesse Bogale, A., & Debela, K. L. (2024). Organizational culture: a systematic review. *Cogent Business & Management*, 11(1).
<https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2340129>
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171-185.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.003>
- Torring, J., & Bentzen, T. Ø. (2020). Does Stewardship Theory Provide a Viable Alternative to Control-Fixated Performance Management? *Administrative Sciences*, 10(4), 86. <https://doi.org/10.3390/admsci10040086>
- Wiese, S. A., Lehmann, J., & Beckmann, M. (2024). Organizational culture and the usage of Industry 4.0 technologies: Evidence from Swiss businesses. *ArXiv*.
<https://arxiv.org/abs/2412.12752>
- Yolles, M., & Rautakivi, T. (2024). Diagnosing Complex Organisations with Diverse Cultures—Part 1: Agency Theory. *Systems*, 12(1), 8.
<https://doi.org/10.3390/systems12010008>

References [In Persian]

- Allahyari, A., Shahabi, S., & Zare, M. (2025). Examining the relationships between ethical organizational culture and effective internal control systems with tax compliance in small and medium-sized enterprises in the Pars Special Economic Zone: Considering the role of corporate governance. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 9 (34), 196-217. doi: <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/3384> [In Persian]
- American Institute of Certified Public Accountants. (2022). Guide to audit data analytics (V. Mennati & E. Zaman, Trans.). Iranian Association of Certified Public Accountants. (Original work published 2018)
<https://www.derakhsheshbook.com/Book/9175/راهنمای-تحلیل-داده-ها-در-حسابرسی>
 [In Persian]
- Asnaashari, H. , Moradnia, M. S. and Asnaashari, S. (2026). Citation Analysis of Accounting and Auditing Research in Iran: A Text Mining Approach.

- Empirical Studies in Financial Accounting*, 23(90), 37-66. doi: [10.22054/qjma.2026.89557.2730](https://doi.org/10.22054/qjma.2026.89557.2730) [In Persian]
- Deyanti Deylami, Z., & Tayebi, V. (2011). The Effect of Organizational Culture on Earnings Quality of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Management Accounting Journal*, 4(11), 1-12. doi: <https://sanad.iau.ir/Journal/jma/Article/816318> [In Persian]
- Ebrahimi Jooshghan, A., & Khodadadi, A. (2026). An examination of the effect of organizational culture on organizational performance: The mediating role of internal control (Case study: Shohadaye Haftom-e Tir Hospital, Tehran) [Conference paper]. 17th International Conference on Accounting, Management and Innovation in Business, Tehran, Iran. <https://civilica.com/doc/2609881/> [In Persian]
- Ebrahimi Kordlar, A. , Hasanbeigy, V. & Ghavasi Kenari, M. (2018). The review of the effect of internal control weaknesses on the firm performance and firm value. *Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 45-68. doi: [10.30479/jfak.2018.1511](https://doi.org/10.30479/jfak.2018.1511) [In Persian]
- Ghaderi, K. , Ghaderi, S. and Ghaderzadeh, K. (2019). Managerial Ability and Internal Control Quality. *Empirical Research in Accounting*, 9(1), 71-92. doi: [10.22051/jera.2017.16119.1715](https://doi.org/10.22051/jera.2017.16119.1715) [In Persian]
- Kordestani, G. & Shams, M. (2025). Competing Value Framework (CFV): Examining the four quadrants of firm's organizational culture at the manufacturing industries level. *Operational and Performance Research in Accounting and Auditing*, 5(1), 71-94. doi: https://jopa.khatam.ac.ir/article_221166.html [In Persian]
- Kordestani, G. , Eskandari, R. & Shams, M. (2024). Organizational Culture and Stock Price Crash Risk. *Financial Accounting Research*, 16(2), 89-118. doi: [10.22108/far.2025.143326.2080](https://doi.org/10.22108/far.2025.143326.2080) [In Persian]
- Mashayekhi, B., Hasanzadeh, S., Amini, Y., & Mennati, V. (2016). The impact of internal audit quality on independent audit fees. *Financial Accounting and Auditing Research*, 8(31), 41-56. doi: <http://sanad.iau.ir/fa/article/1073660> [In Persian]
- Mennati, V., & Dadkhah, H. (2024). The Effect of Internal Controls and Internal Auditors in Sustainability Reporting Assurance. *Accounting and Corporate Governance Researches*, 7(3), 47-67. doi: [10.71600/jacgr.2024.1128392](https://doi.org/10.71600/jacgr.2024.1128392) [In Persian]
- Mohagheghi, M. , Gholami-Jamkarani, R. , karami, G. and Rahimian, N. . (2025). Explaining the components and model of effective internal control from the perspective of senior management and the audit committee with the approach of structural equations. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 14(55), 83-98. doi: https://www.jmaak.ir/article_23617.html [In Persian]
- Moradi, A. & Mennati, V. (2024). The Impact of Corporate Culture on Financial Reporting Quality: A Textual Analysis Approach. *Financial Accounting Research*, 16(3), 115-148. doi: [10.22108/far.2025.145338.2132](https://doi.org/10.22108/far.2025.145338.2132) [In Persian]
- Moradi, A. & Safarzadeh, M. H. . (2025). The Relationship Between Collaboration Corporate Culture and Audit Fee: Textual Analysis Approach. *Value and Behavioral Accounting*, 10(19), 39-87. doi: <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1346-fa.html> [In Persian]
- Moradi, A. & Safarzadeh, M. H. (2026). Corporate Culture and Tax Avoidance. *Empirical Research in Accounting*, 16(2), 1-34. doi: [10.22051/jera.2026.91613.3709](https://doi.org/10.22051/jera.2026.91613.3709) [In Persian]

- Nikbakht, M. R. , Rezaee, Z. and Mennati, V. (2017). Internal Audit Quality Improvement Strategies. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 14(55), 31-70. doi: [10.22054/qjma.2017.24956.1663](https://doi.org/10.22054/qjma.2017.24956.1663) [In Persian]
- Pourjam, P & Rahimi Baghabrishami, M A . (2025). Investigating the moderating role of ethical culture on the relationship between the efficiency of internal audit performance and the effectiveness of internal controls in listed companies under the Shasta group. *Operational and Performance Research in Accounting and Auditing*, 5(4), 118-143. doi: https://jopa.khatam.ac.ir/article_237895.html [In Persian]
- Riahinezhad, M. & Tavangar, A. (2022). The Impact of Corporate Culture on Readability Of Financial Reports. *Accounting and Auditing Research*, 14(54), 69-84. doi: [10.22034/iaar.2022.156645](https://doi.org/10.22034/iaar.2022.156645) [In Persian]
- Saedi, R. & Dastger, M. (2020). Effects of Audit Reports Delay and Internal Control Weaknesses on Investment Efficiency. *Empirical Research in Accounting*, 10(1), 23-51. doi: [10.22051/jera.2018.15889.1697](https://doi.org/10.22051/jera.2018.15889.1697) [In Persian]
- Securities and Exchange Organization. (2012a). Internal control directive. <https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://seo.ir/LoadFile.ashx%3FId%3DMhcISseGgHAdSL-CXb1S1w%3D%3D&ved=2ahUKEwjYpc-Pg-eVAXWAZqQEHaGQeY8QFn0ECB8QAQ&usq=AOvVaw3c5qqi-P8t924h-oE5BcZQ> [In Persian]
- Securities and Exchange Organization. (2012b). Circular of the Auditing and Financial Reporting Department concerning internal controls over financial reporting. https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://seo.ir/LoadFile.ashx%3FId%3Dp73piMG9yP8EX-1ZoOUIyA%3D%3D&ved=2ahUKEwiW74v4gueVAXUSRaQEHRb5IFQQFnoECBkQAQ&usq=AOvVaw3ZXBA8efb5_dln1_WYdAXN [In Persian]
- Securities and Exchange Organization. (2022). Corporate governance directive for issuers registered with the Securities and Exchange Organization (Circular No. 122/117635). <https://codal.ir/Reports/Attachment.aspx?LetterSerial=U6EQCUiBsyw4B4WsBOi1pQ%3D%3D> [In Persian]
- Tahriri, A. & Mohamad Hasanzadeh, S. (2022). Identifying Factors Influencing the Internal Control System Deployment (Multi-Grounded Theory Approach). *Accounting and Auditing Review*, 29(3), 447-474. doi: [10.22059/acctgrev.2021.318924.1008520](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2021.318924.1008520) [In Persian]
- Tarighi, A., Azadi, K., & Khordiyar, S. (2020). Presenting a model of organizational culture effective on internal controls of Iranian public non-profit organizations with a grounded theory approach (GT). *Auditing knowledge*, 20(80), 281-314. doi: <http://danesh.dmk.ir/article-1-2235-fa.html> [In Persian]