

Studying the organizational culture of audit firms with a professionalization approach and audit commercialization based on meta-synthesis approach

Highlights

- Identifies organizational culture dimensions in audit firms.
- Explains the balance between professionalism and commercialization.
- Develops a conceptual model for audit firm organizational culture.
- Validates the proposed model through expert evaluation.
- Provides practical implications for improving audit quality.

Abstract

The aim is to examine the organizational culture of audit firms with a professionalism approach and the commercialization of auditing with a meta-synthesis approach.

The researcher identified the effective factors by using the meta-synthesis approach, by performing the 7 steps of the Sandelowski and Barroso method. Out of 253 articles, 51 articles were selected based on the CASP method. Also, the validity of the analysis was confirmed with a kappa coefficient of 0.790. The results of data analysis in MAXQDA software resulted in the identification of dimensions and indicators for the model.

The components of organizational culture include organizational leadership, employee management, organizational glue, strategic emphases, and success criteria. The components of professionalism include adherence to audit standards, quality of audit services, employee training and professional development, responsibility and accountability, and professional ethics and appropriate behavior. The components of commercialization include brand and organizational image management, marketing strategies, innovation in audit services, customer relationship management, competitiveness and profitability, use of new technologies, and business sustainability and development.

The results can be a practical guide for managers and policymakers to enhance the level of employee professionalism and improve commercialization and business development processes by strengthening organizational leadership, employee management, formulating clear strategies, and determining success criteria.

Keywords: Organizational culture, audit firms, professionalism, commercialization.

Extended Abstract

Introduction

The auditing profession has experienced profound transformation over the past two decades due to increasing regulatory expectations, intensified market competition, rapid technological advancement, and growing stakeholder demands for transparency and accountability. Audit firms are no longer evaluated solely on their technical competence in providing assurance services; instead, they are increasingly expected to demonstrate sustainable organizational performance while maintaining the highest standards of professional integrity. Consequently, organizational culture has emerged as one of the most influential determinants of audit quality, professional behavior, organizational effectiveness, and long-term competitiveness.

Organizational culture represents the shared values, beliefs, norms, and behavioral patterns that guide decision-making and interactions within an organization. In audit firms, culture influences how auditors interpret professional responsibilities, exercise professional judgment, maintain independence, respond to ethical dilemmas, and balance commercial objectives with public-interest obligations. A strong organizational culture encourages commitment to auditing standards, continuous professional learning, ethical conduct, collaboration, and accountability. Conversely, a weak or commercially dominated culture may create incentives that compromise audit quality and professional skepticism.

The increasing commercialization of auditing has become one of the most debated issues in contemporary auditing research. As audit firms operate in increasingly competitive environments, they must simultaneously pursue business growth, client acquisition, profitability, innovation, and market differentiation. While commercialization contributes to organizational sustainability and competitiveness, excessive emphasis on commercial objectives may generate conflicts between economic incentives and professional responsibilities. Therefore, maintaining an appropriate balance between professionalism and commercialization has become a strategic priority for audit firms worldwide.

Despite the growing body of literature on organizational culture, professionalism, and commercialization, previous studies have generally investigated these concepts separately or within limited organizational contexts. Comprehensive frameworks integrating these three dimensions remain scarce. Furthermore, existing evidence is dispersed across qualitative and quantitative studies, making it difficult to establish a coherent understanding of the factors shaping organizational culture in audit firms.

To address this research gap, the present study employs a meta-synthesis approach to systematically integrate existing knowledge and develop a comprehensive conceptual framework of organizational culture in audit firms based on the dual perspectives of professionalism and commercialization. By synthesizing findings from previous studies, the research provides a holistic understanding of the organizational mechanisms that simultaneously support professional excellence and sustainable business development.

Methodology

This study adopted a qualitative meta-synthesis methodology to integrate and interpret previous research concerning organizational culture in audit firms from the perspectives of professionalism and commercialization. Meta-synthesis is particularly appropriate for consolidating fragmented knowledge, identifying recurring concepts, and constructing comprehensive conceptual models based on qualitative evidence.

The research process followed the seven-step meta-synthesis framework proposed by Sandelowski and Barroso. Initially, the research questions and conceptual boundaries were clearly defined. Subsequently, an extensive search of national and international scientific databases was conducted using relevant keywords associated with organizational culture, audit firms, professionalism, commercialization, audit quality, and professional ethics. The search strategy resulted in the identification of 253 potentially relevant publications.

Following the identification stage, duplicate records were removed and predefined inclusion and exclusion criteria were applied. The methodological quality of the remaining studies was assessed using the Critical Appraisal Skills Programme (CASP) checklist to ensure the credibility and rigor of the selected evidence. Based on this

evaluation process, 51 high-quality studies were retained for the final synthesis.

The selected studies were imported into MAXQDA software to facilitate systematic qualitative coding, thematic analysis, and conceptual integration. Open coding was first conducted to identify meaningful concepts extracted from the literature. Similar concepts were subsequently grouped through axial coding, leading to the formation of broader categories and thematic dimensions. Finally, selective coding enabled the integration of these themes into an overarching conceptual framework describing the organizational culture of audit firms.

To enhance the trustworthiness of the findings, coding reliability was evaluated using Cohen's Kappa coefficient. The calculated coefficient of 0.790 indicated substantial agreement between coding procedures, confirming the reliability and consistency of the analytical process. Multiple rounds of coding refinement and comparison further strengthened the validity of the conceptual model and minimized subjective interpretation.

Findings

The meta-synthesis resulted in the development of a comprehensive framework consisting of three major dimensions: organizational culture, professionalism, and commercialization of auditing. Each dimension encompasses several interrelated components that collectively explain the organizational dynamics of contemporary audit firms.

The first dimension, organizational culture, includes five principal components: organizational leadership, employee management, organizational glue, strategic emphases, and success criteria. Organizational leadership represents the values, vision, and behavioral expectations established by senior management, which significantly influence ethical behavior, employee commitment, and organizational effectiveness. Employee management encompasses recruitment, performance evaluation, motivation, empowerment, teamwork, communication, and talent development. Organizational glue refers to the shared values, trust, collaboration, and commitment that strengthen organizational cohesion and facilitate knowledge sharing. Strategic emphases describe the organization's long-term priorities, including innovation, quality improvement, client orientation, and sustainable development. Success criteria reflect the

organizational indicators used to evaluate performance, including audit quality, client satisfaction, professional reputation, operational excellence, and long-term sustainability.

The second dimension, professionalism, consists of adherence to auditing standards, quality of audit services, employee training and professional development, responsibility and accountability, and professional ethics and appropriate behavior. Adherence to auditing standards represents the fundamental mechanism for ensuring consistency, reliability, and credibility in audit engagements. Quality of audit services reflects the effectiveness of audit procedures, professional skepticism, evidence collection, and reporting accuracy. Continuous employee training enhances technical competence, analytical capabilities, ethical awareness, and adaptability to evolving regulatory environments. Responsibility and accountability strengthen organizational transparency, public trust, and commitment to stakeholder interests. Professional ethics and appropriate behavior establish the moral foundation for auditor independence, integrity, objectivity, confidentiality, and professional judgment.

The third dimension, commercialization, incorporates brand and organizational image management, marketing strategies, innovation in audit services, customer relationship management, competitiveness and profitability, use of new technologies, and business sustainability and development. Brand management contributes to organizational credibility, market recognition, and client confidence. Marketing strategies facilitate client acquisition, service differentiation, and market expansion while preserving professional values. Innovation in audit services supports the development of value-added services and enhances organizational responsiveness to changing client needs. Customer relationship management strengthens long-term partnerships through effective communication and service quality. Competitiveness and profitability ensure organizational resilience and financial sustainability within increasingly competitive markets. The adoption of emerging technologies—including data analytics, artificial intelligence, digital auditing platforms, and automation—improves audit efficiency, decision quality, and service innovation. Finally, business sustainability and organizational development emphasize

continuous improvement, strategic flexibility, organizational learning, and long-term growth.

The synthesis further demonstrates that these three dimensions are highly interconnected rather than independent constructs. Organizational culture serves as the foundational infrastructure that shapes professional values and commercial decision-making simultaneously. Professionalism enhances audit quality, strengthens organizational reputation, and builds stakeholder trust, thereby indirectly supporting commercial success. Likewise, commercialization, when guided by ethical principles and robust organizational culture, provides the financial resources and strategic capabilities necessary for continuous professional development, technological investment, innovation, and organizational sustainability. Therefore, sustainable success in audit firms depends not on prioritizing professionalism or commercialization individually, but on maintaining a balanced integration of both within a supportive organizational culture.

Conclusion

The findings indicate that organizational culture constitutes the central mechanism through which audit firms reconcile the dual objectives of professional excellence and commercial sustainability. Rather than viewing professionalism and commercialization as competing priorities, the proposed framework demonstrates that these dimensions can reinforce one another when embedded within an organizational culture characterized by ethical leadership, effective employee management, strategic orientation, shared organizational values, and clearly defined performance criteria.

The study provides a comprehensive conceptual model that integrates dispersed findings from previous research into a unified framework capable of explaining the organizational foundations of successful audit firms. The identified dimensions offer practical guidance for managers seeking to strengthen professional commitment while simultaneously improving organizational competitiveness and business development. Enhancing leadership effectiveness, investing in employee development, reinforcing professional ethics, adopting innovative technologies, implementing customer-oriented strategies, and establishing transparent success criteria can collectively improve both audit quality and organizational performance.

From a policy perspective, the findings support the development of governance frameworks and professional regulations that encourage a balanced relationship between commercial objectives and professional responsibilities. Regulatory authorities, professional associations, and audit firm leaders may utilize the proposed framework to design policies promoting ethical conduct, continuous learning, innovation, organizational resilience, and sustainable growth without compromising auditor independence or audit quality.

Overall, this meta-synthesis contributes to the advancement of auditing literature by presenting an integrated perspective on organizational culture that combines professionalism and commercialization within a single conceptual framework. The proposed model offers valuable theoretical insights while providing practical implications for strengthening organizational effectiveness, improving professional performance, enhancing public trust, and supporting the sustainable development of audit firms in an increasingly dynamic and competitive business environment.

Ethical Considerations

Compliance with Research Ethics Principles

The authors confirm that this study was conducted in accordance with accepted ethical principles of scientific research. The research was carried out with honesty, transparency, and academic integrity throughout all stages of the study, including literature identification, screening, quality assessment, data extraction, coding, analysis, interpretation, and reporting. All sources used in the meta-synthesis were properly acknowledged and cited, and no plagiarism, fabrication, or falsification of data occurred during the research process.

Author Contributions

The contributions of the authors are as follows:

First Author: Conceptualization of the research; literature search and screening; quality appraisal of the selected studies; data extraction and coding; qualitative analysis using MAXQDA software; interpretation of findings; preparation of the initial manuscript.

Second Author: Research supervision; methodological design; validation of the meta-synthesis process; review of coding and analytical procedures;

critical revision of the manuscript; editing and approval of the final version for publication.

Conflict of Interest

The authors declare that there are no financial, professional, or personal conflicts of interest that could have influenced the results or interpretation of this study.

Funding

This research received no specific grant from any funding agency in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

بررسی فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسي با رویکرد حرفه گرایی و تجاری سازی حسابرسي مبتنی بر فراترکیب

نکات برجسته

- شناسایی ابعاد و مؤلفه های فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسي با روش فراترکیب
- نقش حرفه گرایی و تجاری سازی در شکل گیری فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسي
- چارچوبی جامع برای تحلیل فرهنگ سازمانی در محیط مؤسسات حسابرسي
- تعامل میان ارزش های حرفه ای و الزامات تجاری در مؤسسات حسابرسي
- یافته های مبنایی برای ارتقای کیفیت خدمات و مدیریت مؤسسات حسابرسي

چکیده

هدف: هدف بررسی فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسي با رویکرد حرفه گرایی و تجاری سازی حسابرسي با رویکرد فراترکیب است.

روش: محقق با به کارگیری رویکرد فراترکیب، با انجام گام های ۷ گانه روش ساندلوسکی و باروسو، به شناسایی عوامل مؤثر پرداخته است. از بین ۲۵۳ مقاله، ۵۱ مقاله بر اساس روش مهارت های ارزیابی حیاتی انتخاب شد همچنین روایی تحلیل با مقدار ضریب کاپا ۰/۷۹۰ تأیید گردید. نتایج حاصل از تحلیل داده ها در نرم افزار مکس کیودا منتج به شناسایی ۳ بعد و ۱۸ شاخص برای مدل شناسایی شد.

یافته ها: مولفه های فرهنگ سازمانی عبارتند از رهبری سازمانی، مدیریت کارکنان، چسب سازمانی، تأکیدات استراتژی و معیارهای موفقیت. مولفه های حرفه گرایی عبارتند از پایبندی به استانداردهای حسابرسي، کیفیت خدمات حسابرسي، آموزش و توسعه حرفه ای کارکنان، مسئولیت پذیری و پاسخگویی و اخلاق حرفه ای و رفتار مناسب. مولفه های تجاری سازی عبارتند از مدیریت برند و تصویر

سازمانی، استراتژی‌های بازاریابی، نوآوری در خدمات حسابرسی، مدیریت ارتباطات با مشتریان، رقابت‌پذیری و سودآوری، استفاده از فناوری‌های نوین و پایداری و توسعه کسب‌وکار. نتیجه‌گیری: نتایج می‌تواند راهنمای عملی برای مدیران و سیاستگذاران باشد تا با تقویت رهبری سازمانی، مدیریت کارکنان، تدوین استراتژی‌های روشن و تعیین معیارهای موفقیت، سطح حرفه‌گرایی کارکنان را ارتقا دهند و فرآیندهای تجاری‌سازی و توسعه کسب‌وکار را بهبود بخشند.

واژه‌های کلیدی: فرهنگ سازمانی، موسسات حسابرسی، حرفه‌گرایی، تجاری‌سازی.

۱- مقدمه

فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی به مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها و رفتارهایی اشاره دارد که بر عملکرد و تعاملات اعضای این مؤسسات تأثیر می‌گذارد (عاتسلر و کازاک^۱، ۲۰۲۴). این فرهنگ شامل اصول اخلاقی، حرفه‌ای‌گری، و انضباط است که در تمامی سطوح سازمان پیاده‌سازی می‌شود. اعضای مؤسسات حسابرسی باید به اصولی چون صداقت، استقلال، و بی‌طرفی پایبند باشند تا بتوانند به‌خوبی به وظایف خود در زمینه بررسی و تأیید گزارش‌های مالی عمل کنند (هاگا، هاتماکی و ساندویک^۲، ۲۰۲۴). به‌علاوه، ایجاد فضایی که در آن همکاری، یادگیری و بهبود مستمر مورد تشویق قرار گیرد، از دیگر ویژگی‌های مهم فرهنگ سازمانی در این حوزه به شمار می‌آید. این عوامل به مؤسسات کمک می‌کنند تا اعتماد عمومی را جلب کرده و اعتبار حرفه‌ای خود را حفظ کنند (لیندرمولر و لیندرمولر^۳، ۲۰۲۴).

فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی همچنین به نحوه تعامل اعضا با یکدیگر و با مشتریان اشاره دارد (سین‌ها و ارنای^۴، ۲۰۲۰). ارتباطات مؤثر و شفاف درون سازمانی می‌تواند به ایجاد یک محیط کاری مثبت و کارآمد کمک کند. به‌طور کلی، فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی نه تنها بر کیفیت خدمات ارائه‌شده تأثیر می‌گذارد، بلکه بر رضایت کارکنان و مشتریان نیز اثرگذار است و می‌تواند به موفقیت بلندمدت مؤسسات کمک کند (شور و رایت^۵، ۲۰۲۰).

فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی تأثیر عمیقی بر حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان دارد. فرهنگ سازمانی به‌عنوان مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها، رفتارها و هنجارهایی که در سازمان حاکم است (موسوی کاشی و همکاران، ۱۳۹۸). نقش مهمی در تعیین نحوه عملکرد حسابرسان و رفتار حرفه‌ای آن‌ها ایفا می‌کند. در مؤسسات حسابرسی، فرهنگی که بر صداقت، دقت و شفافیت تأکید می‌کند، حسابرسان را تشویق به رعایت اصول حرفه‌ای و اخلاقی می‌کند (فخری

و همکاران، ۱۳۹۸). از آنجا که مدیران مالی وظیفه ارائه گزارش‌های مالی دقیق و شفاف را دارند، فرهنگ سازمانی مثبت و حرفه‌ای آن‌ها را در انجام این وظیفه تشویق و حمایت می‌کند (بدیر^۶، ۲۰۲۴).

فرهنگ سازمانی که به توسعه و آموزش حرفه‌ای حسابرسان توجه دارد، به تقویت حرفه‌گرایی کمک می‌کند. مؤسسات حسابرسی با فراهم کردن فرصت‌های یادگیری مداوم، حسابرسان خود را با مهارت‌ها و دانش جدید تجهیز می‌کنند (والیو و ماه^۷، ۲۰۲۴). این فرآیند آموزش نه تنها باعث افزایش توانمندی‌های فنی حسابرسان می‌شود، بلکه آن‌ها را قادر می‌سازد که به‌روز با تحولات حرفه‌ای باشند و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را رعایت کنند (اواسی و بولیا^۸، ۲۰۲۱). در نتیجه، فرهنگ سازمانی که به یادگیری و رشد حرفه‌ای ارزش می‌دهد، حسابرسان را به رعایت بالاترین استانداردهای حرفه‌ای تشویق می‌کند. در مقابل، فرهنگ سازمانی‌ای که به نتایج مالی کوتاه‌مدت بیش از اصول اخلاقی و حرفه‌ای اهمیت می‌دهد، ممکن است به تضعیف حرفه‌گرایی منجر شود (اوینتا و کامبی^۹، ۲۰۲۱). در چنین محیط‌هایی، حسابرسان ممکن است تحت فشار قرار گیرند تا از استانداردهای حرفه‌ای عدول کنند و گزارش‌های مالی را به نفع منافع سازمان تغییر دهند. این نوع فرهنگ سازمانی می‌تواند منجر به افزایش فساد و تخلف‌های مالی شود و اعتبار حرفه حسابرسی را زیر سؤال ببرد (کائو و کرام^{۱۰}، ۲۰۲۱). بنابراین، حفظ فرهنگ سازمانی که به اصول اخلاقی و حرفه‌ای پایبند است، برای تضمین سلامت حرفه حسابرسی ضروری است. فرهنگ سازمانی که تعاملات باز و اعتماد متقابل را ترویج می‌دهد، زمینه‌ای مناسب برای حرفه‌گرایی حسابرسان فراهم می‌کند. این امر در نهایت به ارتقاء کیفیت حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی کمک می‌کند (البرتی، بیرداد و بیک^{۱۱}، ۲۰۲۲).

فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی تأثیر قابل توجهی بر فرآیند تجاری‌سازی حسابرسی دارد (همدان و رحیم^{۱۲}، ۲۰۲۰). تجاری‌سازی حسابرسی به معنای تمرکز بر جنبه‌های سودآوری و کسب درآمد از خدمات حسابرسی است که می‌تواند به کیفیت و دقت این خدمات تأثیر بگذارد. در مؤسساتی که فرهنگ سازمانی بر اساس رشد اقتصادی و سودآوری بیش از جنبه‌های حرفه‌ای متمرکز است، حسابرسی ممکن است به‌عنوان یک محصول تجاری دیده شود که نیاز به حداکثر سودآوری دارد (رحمان و علی^{۱۳}، ۲۰۲۲). در این شرایط، ممکن است تمرکز اصلی از رعایت استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی به سمت کسب درآمد بیشتر تغییر کند، که می‌تواند

به کاهش دقت و بی‌طرفی در حسابرسی منجر شود. یکی از اثرات منفی فرهنگ تجاری‌سازی بر حسابرسی، افزایش فشار بر حساب‌رسان برای کاهش هزینه‌ها و افزایش تعداد مشتریان است (پریستا، پوروانا و محتر^{۱۴}، ۲۰۲۴). این فشارها می‌تواند باعث کاهش زمان صرف‌شده برای هر حسابرسی و سطح جزئیات بررسی‌ها شود. وقتی فرهنگ سازمانی بیشتر بر سرعت ارائه گزارش‌ها و کسب مشتریان جدید متمرکز است، ممکن است حساب‌رسان تحت فشار قرار گیرند تا استانداردهای دقیق حسابرسی را به دلیل نیاز به تحویل سریع‌تر و کاهش هزینه‌ها نادیده بگیرند. این رویکرد می‌تواند به کیفیت پایین‌تر حسابرسی‌ها منجر شده و در نهایت به اعتماد عمومی به خدمات حسابرسی لطمه بزند (موالینا، عبدالله و فیفا^{۱۵}، ۲۰۲۳).

از سوی دیگر، اگر فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی بر تعادل بین تجاری‌سازی و رعایت استانداردهای حرفه‌ای متمرکز باشد، ممکن است نتایج مثبت‌تری به همراه داشته باشد (احمتی، احمتی و الیو^{۱۶}، ۲۰۲۲). در این نوع فرهنگ، مؤسسات حسابرسی به دنبال کسب سود و افزایش سهم بازار هستند، اما در عین حال به حفظ کیفیت خدمات و رعایت اصول حرفه‌ای متعهد هستند (ایشاق^{۱۷}، ۲۰۲۱). این رویکرد می‌تواند به ایجاد رابطه‌ای طولانی‌مدت و پایدار با مشتریان منجر شود، زیرا مشتریان به خاطر کیفیت بالای خدمات و اعتماد به حساب‌رسان به این مؤسسات بازمی‌گردند. به عبارت دیگر، در این نوع فرهنگ سازمانی، تجاری‌سازی و حرفه‌گرایی می‌تواند در کنار هم عمل کنند (لی^{۱۸}، ۲۰۲۲). در نتیجه، فرهنگ سازمانی قوی که بر مسئولیت‌پذیری و شفافیت تأکید دارد، می‌تواند به بهبود اعتبار مؤسسات حسابرسی کمک کند و اطمینان حاصل کند که تجاری‌سازی، کیفیت و صحت خدمات حسابرسی را تحت الشعاع قرار نمی‌دهد (اونامی، سیمسون و کوارتی^{۱۹}، ۲۰۲۲).

چنین فرهنگ سازمانی باید بر ایجاد محیطی مبتنی بر اعتماد و شفافیت تمرکز کند. در این نوع محیط، مدیران و حساب‌رسان به صورت مستمر باهمدیگر در تعامل هستند و اهداف تجاری و حرفه‌ای را باهم به اشتراک می‌گذارند. شفافیت در تصمیم‌گیری‌ها و تعاملات باعث می‌شود که هیچ‌گونه تضادی میان منافع تجاری و حرفه‌ای ایجاد نشود. به عنوان مثال، حساب‌رسان در فرآیند ارائه خدمات تجاری می‌توانند اطمینان داشته باشند که تحت فشارهای مالی قرار نمی‌گیرند تا از کیفیت و صحت کار خود بکاهند. همچنین، مدیران باید فضای باز برای بیان دغدغه‌های حرفه‌ای فراهم کنند و از حمایت از تصمیمات اخلاقی حساب‌رسان در برابر فشارهای تجاری اطمینان حاصل کنند. یک فرهنگ سازمانی موفق در یک مؤسسه حسابرسی که تعادل بین اخلاق حرفه‌ای

و تجاری‌سازی را حفظ کرده باشد، ارزش‌های اخلاقی قوی، نوآوری تجاری، تعهد به یادگیری و شفافیت در ارتباطات را به صورت یکپارچه در تمام سطوح سازمان پیاده‌سازی می‌کند. بنابراین پژوهش به دنبال پاسخی برای این سؤال است که الگوی فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی با رویکرد حرفه گرایی و تجاری‌سازی حسابرسی چگونه است؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی

فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی به مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها، رفتارها، و هنجارهایی اشاره دارد که در سطح سازمان نفوذ کرده و نحوه عملکرد و تصمیم‌گیری اعضای آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این فرهنگ نه تنها بر شیوه‌های حسابرسی، بلکه بر رویکرد حرفه‌ای، کیفیت خدمات، و ارتباط با مشتریان نیز تأثیرگذار است. در مؤسسات حسابرسی، فرهنگ سازمانی باید به گونه‌ای باشد که اصول اخلاقی و حرفه‌ای حساب‌رسان را تقویت کند. این اصول شامل صداقت، استقلال، بی‌طرفی، و مسئولیت‌پذیری است. حساب‌رسان به عنوان افرادی که وظیفه بررسی دقیق سوابق مالی و اطمینان از صحت و شفافیت گزارش‌های مالی را بر عهده دارند، باید تحت تأثیر فرهنگی قرار گیرند که به دقت، تعهد به استانداردهای حرفه‌ای، و رعایت قوانین و مقررات اهمیت می‌دهد (کوستا و همکاران، ۲۰۲۴).

علاوه بر این، فرهنگ سازمانی در این مؤسسات باید انگیزه‌هایی برای بهبود مداوم مهارت‌ها و دانش فنی کارکنان فراهم کند. فرآیندهای آموزش مستمر و به‌روزرسانی اطلاعات در زمینه حسابرسی و قوانین مالی از جمله عناصر مهم این فرهنگ هستند. همچنین، مؤسسات حسابرسی با چالش‌های ناشی از تغییرات سریع فناوری و نیاز به استفاده از ابزارهای دیجیتال جدید مواجه هستند؛ از این رو، فرهنگ سازمانی باید انعطاف‌پذیری و نوآوری را در برابر این تغییرات تقویت کند. ارتباطات مؤثر درون سازمانی و همکاری تیمی، از دیگر ابعاد فرهنگ سازمانی موفق در مؤسسات حسابرسی است. ایجاد فضایی که تعاملات سازنده بین همکاران و مدیران را تسهیل کند، به بهبود عملکرد کلی و دستیابی به اهداف حرفه‌ای کمک می‌کند (پیتا و همکاران، ۲۰۲۳).

حرفه‌ای گرایی حسابرسی

حرفه‌ای در حسابرسی به معنای رعایت استانداردهای بالای اخلاقی، فنی، و رفتاری در انجام وظایف حسابرسی است. حساب‌رسان به عنوان افراد متخصص، مسئولیت دارند که در تمامی

مراحل فرآیند حسابرسی، اصول حرفه‌ای را به دقت رعایت کنند. این اصول شامل صداقت، بی‌طرفی، استقلال، دقت و مسئولیت‌پذیری است. یکی از مهم‌ترین جنبه‌های حرفه‌ای در حسابرسی، استقلال است. حساب‌رسان باید از هرگونه وابستگی مالی یا شخصی به نهادهای موردبررسی دوری کنند تا قضاوت‌های آن‌ها بی‌طرفانه و عینی باشد. استقلال حساب‌رسان نقش کلیدی در حفظ اعتماد عمومی و اعتبار گزارش‌های مالی دارد (عاتسلر و همکاران، ۲۰۲۴).

ارتقای مستمر دانش و مهارت‌های حرفه‌ای از طریق آموزش‌های مداوم و به‌روزرسانی اطلاعات در خصوص تغییرات قوانین و فناوری‌های جدید ضروری است. مسئولیت‌پذیری در حرفه حسابرسی به معنای انجام دقیق وظایف محوله و ارائه گزارش‌های صحیح است که به تصمیم‌گیری درست مدیران و سرمایه‌گذاران کمک می‌کند. همچنین، حساب‌رسان باید در مواجهه با هرگونه تخلف یا سوء مدیریت، به‌درستی و با صداقت واکنش نشان دهند. حرفه‌ای در حسابرسی نه تنها به رعایت اصول اخلاقی و فنی اشاره دارد، بلکه به ایجاد اعتماد عمومی و اعتباربخشی به فعالیت‌های حسابرسی نیز کمک می‌کند (آراد و همکاران، ۱۴۰۰).

تجاری‌سازی حسابرسی

تجاری‌سازی حسابرسی به فرآیند تبدیل خدمات حسابرسی به یک فعالیت اقتصادی پایدار و سودآور اشاره دارد. در این رویکرد، مؤسسات حسابرسی به جای صرفاً ارائه خدمات برای تأمین اعتبار گزارش‌های مالی، به دنبال گسترش دامنه خدمات خود و ارائه ارزش افزوده به مشتریان هستند. این شامل توسعه خدمات مشاوره‌ای، فناوری اطلاعات، و تحلیل‌های مالی به‌منظور پاسخگویی به نیازهای پیچیده‌تر مشتریان است. با این رویکرد، حساب‌رسان می‌توانند به‌عنوان مشاوران مالی و کسب‌وکار در کنار خدمات حسابرسی سنتی عمل کنند (احمدی و پورزمانی، ۱۴۰۲).

یکی از جنبه‌های کلیدی تجاری‌سازی حسابرسی، نوآوری در ارائه خدمات است. مؤسسات حسابرسی با استفاده از فناوری‌های جدید مانند هوش مصنوعی، تحلیل داده‌ها، و بلاک‌چین می‌توانند خدمات بهتری را با کیفیت بالاتر و هزینه کمتر ارائه دهند. این نوآوری‌ها به حساب‌رسان این امکان را می‌دهد که به‌صورت کارآمدتر و دقیق‌تر به نیازهای مشتریان پاسخ دهند و درعین حال بهبود مستمر در فرآیندهای حسابرسی را نیز تضمین کنند. در نتیجه، این رویکرد می‌تواند به افزایش سهم بازار مؤسسات حسابرسی و جذب مشتریان جدید کمک کند. تجاری‌سازی حسابرسی همچنین به معنای ایجاد روابط نزدیک‌تر با مشتریان و توجه به نیازهای

خاص آن‌هاست. مؤسسات حسابرسی باید به‌جای دیدگاه صرفاً نظارتی، به‌عنوان شرکای استراتژیک در نظر گرفته شوند که می‌توانند به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی مشتریان کمک کنند. این نوع تعاملات نه تنها به افزایش رضایت مشتریان منجر می‌شود، بلکه می‌تواند به ایجاد فرصت‌های جدید برای گسترش خدمات و افزایش درآمد نیز منجر گردد. درنهایت، تجاری‌سازی حسابرسی می‌تواند به تحول در این حرفه و ارتقاء جایگاه آن در بازار خدمات مالی و مشاوره منجر شود (شاهواروقی فراهانی و پوربهرامی، ۱۴۰۳).

پژوهش‌های انجام‌شده در سال‌های اخیر نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی، حرفه‌گرایی حساب‌رسان و گرایش به تجاری‌سازی خدمات حسابرسی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی، رفتار حرفه‌ای و عملکرد مؤسسات به شمار می‌روند. در این حوزه، مطالعات داخلی و خارجی تلاش کرده‌اند ابعاد مختلف این مفاهیم و روابط میان آن‌ها را تبیین کنند.

اسکندری، بیات و محمدی (۱۴۰۲) با بررسی تأثیر ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی نشان دادند که فرهنگ سازمانی مبتنی بر ارزش‌های حرفه‌ای، استقلال، پاسخگویی و ساختارهای حمایتی، نقش معناداری در ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی ایفا می‌کند. نتایج این پژوهش بیانگر آن است که مؤسسه‌ای که بر رعایت استانداردهای حرفه‌ای، یادگیری سازمانی و تقویت هنجارهای اخلاقی تأکید دارند، از کیفیت گزارشگری بالاتری برخوردارند. این یافته‌ها اهمیت نقش فرهنگ سازمانی را به‌عنوان زیرساختی برای بهبود عملکرد حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی برجسته می‌سازد.

آراد، مشعشی و بیان‌فر (۱۴۰۱) با تمرکز بر پدیده تجاری‌سازی حسابرسی، رابطه میان گرایش‌های تجاری و بهزیستی روانی حساب‌رسان را در محیط حسابرسی ایران مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنان نشان داد که افزایش فشارهای تجاری، رقابت قیمتی و تأکید بر اهداف اقتصادی می‌تواند موجب افزایش فشارهای شغلی، تعارض نقش و کاهش بهزیستی روانی حساب‌رسان شود. این نتایج بیانگر آن است که غلبه رویکرد تجاری بر ارزش‌های حرفه‌ای، علاوه بر کاهش کیفیت محیط کاری، ممکن است پیامدهای نامطلوبی برای عملکرد حرفه‌ای و کیفیت خدمات حسابرسی به همراه داشته باشد.

احمدزاده و یعقوب‌نژاد (۱۴۰۱) نیز با بررسی تأثیر درک حساب‌رسان از فرهنگ اخلاقی حاکم بر مؤسسات حسابرسی بر ارزش‌های حرفه‌ای، نشان دادند که ادراک مثبت حساب‌رسان از فرهنگ

اخلاقی سازمان، موجب تقویت ارزش‌هایی نظیر استقلال، صداقت، مسئولیت‌پذیری و پایداری به استانداردهای حرفه‌ای می‌شود. نتایج این مطالعه تأکید می‌کند که ایجاد و تقویت فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی می‌تواند به ارتقای تعهد حرفه‌ای و کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه منجر شود.

در سطح بین‌المللی، یوتسلر و کازاک (۲۰۲۴) با بررسی بیانیه‌های مأموریت مؤسسات حسابداری عمومی، به تحلیل دو رویکرد حرفه‌گرایی و تجاری‌سازی پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که مؤسساتی که در بیانیه‌های مأموریت خود بر ارزش‌های حرفه‌ای، خدمت به منافع عمومی، کیفیت خدمات و اصول اخلاقی تأکید بیشتری دارند، از اعتبار حرفه‌ای و اعتماد ذی‌نفعان بالاتری برخوردار هستند؛ در مقابل، مؤسساتی که مأموریت خود را عمدتاً بر اهداف تجاری، رشد درآمد و توسعه بازار متمرکز کرده‌اند، گرایش بیشتری به تجاری‌سازی فعالیت‌های حسابرسی نشان می‌دهند. این پژوهش بیانگر آن است که جهت‌گیری فرهنگی و راهبردی مؤسسات، نقش تعیین‌کننده‌ای در شکل‌گیری هویت حرفه‌ای آن‌ها ایفا می‌کند.

مطالعه مولینا، عبدالله و فیفا (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر حرفه‌گرایی، تجربه و دانش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با نقش تعدیل‌کننده دینداری پرداخت. نتایج نشان داد که هر سه عامل حرفه‌گرایی، تجربه و دانش تخصصی، تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند و دینداری نیز این روابط را تقویت می‌کند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی صرفاً متأثر از مهارت‌های فنی نیست، بلکه ارزش‌های فردی و پایداری به اصول اخلاقی نیز در ارتقای عملکرد حرفه‌ای نقش مؤثری ایفا می‌کنند.

همچنین، پراستیا، پوروانا و مختار (۲۰۲۴) نقش حرفه‌گرایی، تجربه و استقلال حسابرسان را در بهبود کیفیت نتایج حسابرسی در دستگاه‌های نظارتی دولتی بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حرفه‌گرایی، استقلال و تجربه حسابرسان هر یک تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت نتایج حسابرسی دارند و تقویت این مؤلفه‌ها می‌تواند موجب افزایش اثربخشی فرآیند حسابرسی و اعتماد به گزارش‌های حسابرسی شود. این یافته‌ها بار دیگر بر اهمیت حفظ ارزش‌های حرفه‌ای در کنار توسعه شایستگی‌های تخصصی تأکید می‌کند.

در مجموع، بررسی پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی مبتنی بر حرفه‌گرایی، ارزش‌های اخلاقی، استقلال و یادگیری مستمر، از مهم‌ترین عوامل ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی محسوب می‌شود؛ در مقابل، غلبه رویکردهای تجاری و درآمدمحور می‌تواند زمینه

تضعیف ارزش‌های حرفه‌ای، افزایش فشارهای شغلی و کاهش کیفیت عملکرد حساب‌رسان را فراهم سازد. همچنین، مطالعات بین‌المللی تأیید می‌کنند که جهت‌گیری حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی نه تنها بر کیفیت خدمات، بلکه بر اعتبار سازمانی و اعتماد ذی‌نفعان نیز تأثیرگذار است. با وجود این، اغلب پژوهش‌های پیشین هر یک تنها بخشی از ابعاد فرهنگ سازمانی، حرفه‌گرایی یا تجاری‌سازی را به صورت مجزا بررسی کرده‌اند و مطالعه‌ای جامع که ابعاد فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی را با تأکید هم‌زمان بر دو رویکرد حرفه‌گرایی و تجاری‌سازی تبیین و مفهوم‌سازی کند، به‌ویژه در فضای حرفه‌ای ایران، همچنان محدود است؛ از این رو، انجام پژوهش حاضر می‌تواند این خلأ پژوهشی را تا حدی پوشش دهد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر اینکه به دنبال شناسایی مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی با رویکرد حرفه‌گرایی و تجاری‌سازی حسابرسی است از نظر رویکرد کلی مطالعه‌ای کیفی بوده و با روش تحقیق کتابخانه‌ای، با تکنیک فراترکیب در حوزه تولید هوشمند صورت گرفته است. فراترکیب یکی از انواع روش‌های زیرمجموعه فرامطالعه است که از طریق مرور نظام‌مند منابع برای استخراج، ارزیابی، ترکیب و در صورت نیاز، جمع‌بندی آماری تحقیقاتی می‌پردازد که قبلاً پیرامون یک حیطه موضوعی خاص به انجام رسیده‌اند. به واقع در فراترکیب اطلاعات و یافته‌های استخراج‌شده از مطالعات دیگر با موضوع مرتبط و مشابه موردبررسی و تحلیل قرار می‌گیرد. در این زمینه داده‌های گردآوری شده از این مطالعات به صورت کیفی و نه کمی است. در نتیجه نمونه موردنظر برای فراترکیب، منتخب و بر اساس ارتباط آن‌ها با سؤال پژوهش تشکیل می‌شود. فراترکیب فقط مرور یکپارچه اصول کیفی مورد یا تجزیه و تحلیل داده ثانویه و داده اصلی از مطالعات منتخب نیست، بلکه تحلیل یافته‌های این مطالعات است. به عبارتی فراترکیب، ترکیب تفسیرهای داده‌های اصلی مطالعات منتخب است. به منظور تحلیل از نرم‌افزار MAXQDA استفاده شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که ذکر شد، تحلیل فراترکیب دربردارنده هفت گام است. در این بخش نتایج مربوط به هر یک از گام‌های این تحلیل به صورت جداگانه ارائه می‌شود.

مرحله اول: تنظیم سؤالات اساسی پژوهش

نخستین گام در روش سندولووسکی و باروسو، تنظیم پرسش‌های پژوهش است. این پرسش‌ها عموماً بر اساس چهار پارامتر چه چیزی، چه کسی، چه زمانی و چگونه؛ قابل تنظیم است. پس از آنکه سؤالات پژوهش بر اساس هدف پژوهش تنظیم شد مرحله بررسی نظام‌مند متون آغاز می‌شود. جدول ۱ پاسخ به این پرسش‌های بنیادین و اساسی مربوط به روش فراترکیب را نشان می‌دهد:

جدول (۱): پرسش‌های پژوهش

پارامتر	پرسش پژوهش
چه چیزی (What)	شناسایی مؤلفه‌های فرهنگ‌سازمانی مؤسسات حسابرسی با رویکرد حرفه گرایی و تجاری‌سازی حسابرسی
چه کسی (Who)	آثار مختلف اعم از کتاب، مقاله، گزارش در زمینه فرهنگ‌سازمانی مؤسسات حسابرسی با رویکرد حرفه گرایی و تجاری‌سازی حسابرسی
چه وقت (When)	دربرگیرنده تمامی آثار در سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۵
چگونه (How)	بررسی موضوعی، شناسایی و یادداشت‌برداری، نکته‌های کلیدی، تحلیل مفاهیم

جدول (۲): معرفی کلیدواژه‌های مناسب برای انجام مرحله دوم روش فراترکیب

معادل فارسی مفاهیم کلیدی	واژگان کلیدی لاتین جستجو شده
فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی و حرفه گرایی	Organizational Culture of Audit Firms and Professionalism
فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی و تجاری سازی حسابرسی	Organizational Culture of Audit Firms and Audit Commercialization
فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی با رویکرد حرفه گرایی و تجاری‌سازی حسابرسی	Organizational Culture of Audit Firms with an Approach to Professionalism and Audit Commercialization

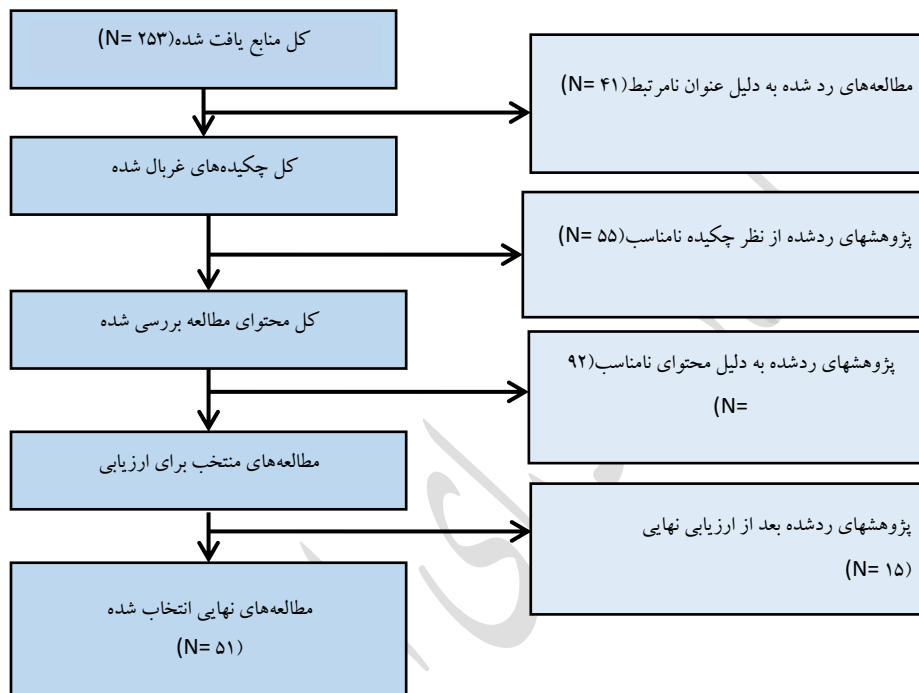
مرحله دوم: بررسی نظام‌مند متون

برای گردآوری داده‌های پژوهش از داده‌های ثانویه به نام اسناد و مدارک گذشته استفاده می‌شود. همان‌گونه که پیش‌تر بیان گردید، پایگاه‌های پژوهشی مورد توجه دو پایگاه مطرح Scopus و Web of Science بوده که در این دو پایگاه بر مجموعه پایگاه‌های انتشاراتی زیر تمرکز ویژه‌ای گردید: Emerald insight- Springer Link- Science Direct- Taylor & Francis Online- SAGE journals- Wiley Online Library به‌علاوه در زمینه مقالات فارسی نیز پایگاه مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی و پرتال جامع علوم انسانی مورد توجه قرار گرفت.

مرحله سوم: جستجو و انتخاب متون

در جدول ۳ گام‌های طی شده به‌منظور پالایش مقالات استخراج‌شده مشاهده می‌گردد. مبنی بر این جدول به‌منظور پالایش مقالات مستخرج از ادبیات، چهار مرحله طی گردید که مرحله آخر مبنی بر

نظرات ۵ خبره ناظر در این پژوهش بود. این خبرگان به منظور سنجش کیفیت نهایی مقالات مبتنی بر رویکردی که در ادامه معرفی می‌گردد، نظرات خود را برای هر مقاله نهایی غربال شده ارائه نموده و مقالاتی که از حدنصاب اعمال شده امتیاز پایین‌تری کسب نموده بودند از فرایند حذف شدند.



شکل (۱): فرایند بازمینی و انتخاب

پس از حذف مطالعات نامتناسب با اهداف و سؤالات پژوهش، محقق باید کیفیت روش‌شناختی پژوهش‌ها را ارزیابی کند. هدف از این گام حذف پژوهش‌هایی است که محقق به یافته‌های ارائه شده در آن‌ها اعتمادی ندارد. ابزاری که معمولاً برای ارزیابی کیفیت مطالعات اولیه تحقیق کیفی استفاده می‌شود "برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی" است که با طرح ده سؤال کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعات کیفی تحقیق مشخص گردد. این سؤالات بر موارد زیر تمرکز دارند: ۱. اهداف تحقیق ۲. منطق روش‌شناسی ۳. طرح تحقیق ۴. روش نمونه‌برداری ۵. جمع‌آوری داده‌ها ۶. انعکاس‌پذیری (که به رابطه بین محقق و مشارکت‌کنندگان اشاره دارد) ۷. ملاحظات اخلاقی ۸. دقت تجزیه و تحلیل داده‌ها ۹. بیان واضح و روشن یافته‌ها ۱۰. ارزش تحقیق.

هر کدام از این ده مورد بالا می‌توانند امتیاز بین یک تا پنج بگیرند. در ادامه با استفاده از روش CASP با ۱۰ شرط کیفی که در جدول زیر ذکر شده است، هر مقاله را به لحاظ کیفی مورد ارزیابی قرار گرفت. هر یک از مقالات در مواجهه با این شرایط، امتیازی از ۱ تا ۵ گرفته و مقالاتی که مجموع امتیازات آن‌ها ۳۱ و بالاتر شود به لحاظ کیفی تأیید و باقی مقالات حذف خواهند شد. سپس با توجه به امتیازی که مقالات کسب کرده‌اند آن‌ها را مطابق موارد ذیل، رتبه بندی خواهند شد. جدول ارزیابی مقالات مطابق با روش CASP در جدول زیر و جدول تعیین مؤلفه‌ی کلیدی در انتخاب مقالات تأیید شده در ادامه آورده شده‌اند.

نحوه امتیازدهی به مقالات:

- ۵۰-۴۱: عالی (E)
- ۴۰-۳۱: خیلی خوب (VG)
- ۳۰-۲۱: خوب (G)
- ۲۰-۱۱: متوسط (F)
- ۱۰-۰: ضعیف (P)

جدول (۳): مقالات منتخب

نویسندگان	کد مقاله	عنوان	مجموع امتیازات
مک تاویش ^{۲۰} (۲۰۲۳)	C01	Professionalism Versus Commercialism in Audit	۴۴
احمدزاده و همکاران (۱۴۰۱)	C02	تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزشهای حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی	۳۷
فیلسرای و همکاران ^{۲۱} (۲۰۲۴)	C03	The Impact of Professional Ethics, Social Structure, and Religious Attitude on Auditors' Judgments: A Comparison of the Environments in India and Iran	۴۴
چن و همکاران ^{۲۲} (۲۰۲۳)	C04	How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model	۳۹
هردیوان و همکاران ^{۲۳} (۲۰۲۴)	C05	The Influence of Auditor Professionalism, Independence, and Ethics on External Audit Quality	۴۴
احمدی و همکاران (۱۴۰۳)	C06	مروری بر ویژگی‌های فرهنگی، حقوقی، نهادی و ساختاری مؤسسات حسابرسی و تأثیر این عوامل بر مسئولیت حسابرسان و کیفیت حسابرسی	۴۴
اسکندری و همکاران (۱۴۰۲)	C07	تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش، و حرفه‌ای گرایی حسابرسان بر روی رفتار استفاده کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل	۳۲

نویسندگان	کد مقاله	عنوان	مجموع امتیازات
اردیلا و همکاران ^{۲۴} (۲۰۲۲)	C08	Auditor Independence, Auditor Ethics, Auditor Experience, and Due Professional Care on Audit Quality	۴۲
جمشیدپور و همکاران ^{۲۵} (۲۰۲۴)	C09	Understanding the Effect of Professional Ethics of Auditor on the Discovery of Creative Accounting Practices among the Exchange Trusted Auditors in Iran.	۳۷
آحمی و همکاران (۲۰۲۲)	C10	Effect of Internal Audit Quality on the Financial Performance of Insurance Companies: Evidence from Kosovo	۴۲
عائسر و همکاران (۲۰۲۴)	C11	. Mission Statements of Public Accounting Firms: Antecedents and Consequences of Professional Vs. Commercial Orientations	۳۳
ملکاسکر و همکاران ^{۲۶} (۲۰۲۳)	C12	The impact of auditors' identity on the commercialization of auditing firms with a focus on the mediating role of auditors' creativity	۳۲
لیندرمولار و همکاران ^{۲۷} (۲۰۲۲)	C13	Error Culture, Auditors' Error Communication, and the Performance of the Auditee: A Study Among German Local Public Sector Auditors	۳۸
ماهپورو و همکاران ^{۲۸} (۲۰۲۱)	C14	Attributes of the internal audit function and effectiveness of internal audit services: Evidence from local government authorities in Tanzania	۴۲
لی و همکاران ^{۲۹} (۲۰۲۰)	C15	Organizational culture, management accounting information, innovation capability and firm performance	۳۷
موسوی کاشی و همکاران (۱۳۹۸)	C16	بررسی تأثیر ابعاد سکوت سازمانی بر عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حساب‌رسان	۴۰
نینمن ^{۳۰} (۲۰۲۱)	C17	Supreme Audit Institutions Assessing Governments' Actions	۴۱
نلبندان و همکاران ^{۳۱} (۲۰۲۱)	C18	Investigating the Relationship between Organizational Culture in Auditing Institutions and Professional Judgment with Emphasis	۴۴
اسکندری و همکاران (۱۴۰۲)	C19	بررسی تأثیر ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی	۴۲
آیدی و همکاران ^{۳۲} (۲۰۲۲)	C20	The Effect of Competencies and Independence Internal Auditors on Internal Audit Quality: The Theoretical Review Approach	۳۲
آلبرتی و همکاران ^{۳۳} (۲۰۲۲)	C21	Audit Firm Culture: Recent Developments and Trends in the Literature	۳۲
پراستیا و همکاران (۲۰۲۴) ^{۳۴}	C22	The Role of Professionalism, Auditor's Experience, and Independence in Improving the Quality of Audit Results: Empirical Study on The Government Internal Monitoring	۳۷
لی ^{۳۵} (۲۰۲۲)	C23	Behavioral challenges to professional skepticism in auditors' data analytics journey	۳۱
رضایی و همکاران ^{۳۶} (۲۰۲۲)	C24	Provide a structural model of audit quality based on the impact of auditing professional ethics and the moderating role of organizational culture	۳۴

نویسندگان	کد مقاله	عنوان	مجموع امتیازات
مائولینا و همکاران (۲۰۲۳)	C25	The Influence of Auditor Professionalism, Experience and Knowledge on Audit Quality and Religiosity as Moderating Variables	۳۲
ساری و همکاران ^{۳۷} (۲۰۲۱)	C26	The effect of auditors' competence and moral reasoning towards audit quality with audit time budget as moderating.	۳۸
امینی و همکاران (۱۴۰۳)	C27	ارزش‌های انگیزشی و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی	۳۱
زنگنه و همکاران (۱۴۰۲)	C28	بررسی تأثیر حرفه‌ای، فرهنگ‌سازمانی و سبک رهبری بر عملکرد حساب‌برسان با توجه به نقش تعدیلی هوش معنوی	۴۲
اکبری و همکاران ^{۳۸} (۲۰۲۴)	C29	Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms with emphasis on the moderating role of Machiavellism.	۳۷
اوبرمی و همکاران ^{۳۹} (۲۰۲۱)	C30	Audit committee members' professional identities: Evidence from the field. Accounting,	۴۰
اوسی و همکاران ^{۴۰} (۲۰۲۱)	C31	Evidence on the relation between audit committee financial expertise and internal audit function effectiveness	۳۹
بیدر ^{۴۱} (۲۰۲۴)	C32	The differential impact of distracted auditors in managing portfolio of financially distressed audit clients on audit quality: the role of professional skepticism	۴۴
تورتمن و همکاران ^{۴۲} (۲۰۲۱)	C33	Experiences of audit standard setters: Audit quality and the interactions of parties involved in the financial reporting supply chain	۳۲
والیو و همکاران ^{۴۳} (۲۰۲۴)	C34	Application of Auditor Professionalism Attitudes in the Audit of Assets and Cash KAP Rudiana Fibriani.	۳۲
واداسی و همکاران ^{۴۴} (۲۰۲۱)	C35	The impact of audit committee characteristics on internal audit professionalization: empirical evidence from Greece	۴۴
شاهواروقی فراهانی و همکاران (۱۴۰۳)	C36	توسعه تجاری‌سازی حرفه حسابرسی در ایران: تحلیلی از جایگاه هویت حساب‌برسان	۳۷
ماداواکی و همکاران ^{۴۵} (۲۰۲۲)	C37	Internal audit functions, financial reporting quality and moderating effect of senior management support	۳۱
اوپیتا و همکاران ^{۴۶} (۲۰۲۱)	C38	Mediating Effects Of Governance on Audit Culture, Internal Control and Audit Quality in Indonesia: Basis for Model	۳۳
آقای چادگانی و همکاران (۱۴۰۲)	C39	بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگ‌سازمانی و اندازه مؤسسات حسابرسی با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان	۳۲
ایشاق ^{۴۷} (۲۰۲۱)	C40	Managing Conflict of Interests in Professional Accounting Firms: A Research Synthesis	۳۸
کائو و همکاران ^{۴۸} (۲۰۲۰)	C41	Auditors' response to different reporting environments: Experimental evidence from the quantity and quality of auditors' evidence demands in China	۳۱

نویسندگان	کد مقاله	عنوان	مجموع امتیازات
گو و همکاران ^{۴۹} (۲۰۲۱)	C42	The Value of Auditor Industry Specialization - Evidence from a Structural Model	۳۷
احمدی و هریوندی (۱۴۰۳)	C43	مروری بر ویژگی‌های فرهنگی، حقوقی، نهادی و ساختاری مؤسسات حسابرسی و تأثیر این عوامل بر مسئولیت حسابرسان و کیفیت حسابرسی	۴۰
همدانی و همکاران ^{۵۰} (۲۰۲۰)	C44	Exploring the professionalism and dysfunctional behavior of public accountants on audit quality	۴۱
آراد و همکاران (۱۴۰۱)	C45	تجاری‌سازی حسابرسی و بهزیستی روانی حسابرسان: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران	۴۴
رحمان و همکاران ^{۵۱} (۲۰۲۲)	C46	Revisiting the role of audit and compensation 'committees' characteristics in the financial performance of the non-financial sector through the lens of the difference generalised method of moments.	۳۲
ساماگیو و همکاران ^{۵۲} (۲۰۲۲)	C47	The influence of the auditor's personality in audit quality	۳۲
آلباوات و همکاران ^{۵۳} (۲۰۲۱)	C48	The relationship between internal auditors' personality traits, internal audit effectiveness, and financial reporting quality: Empirical evidence from Jordan	۳۲
آریداها و همکاران ^{۵۴} (۲۰۲۱)	C49	How Audit Committees in Companies Improve Internal Audit and Its Reflection on Financial Reports.	۳۷
هامرسلی و همکاران ^{۵۵} (۲۰۲۱)	C50	Using audit programs to improve auditor evidence collection	۳۱
اونوما و همکاران ^{۵۶} (۲۰۲۱)	C51	The effects of personal and organizational attributes on ethical attitudes of professional accountants: evidence from Ghana	۴۴

مرحله چهارم: استخراج اطلاعات

این مرحله شامل مرور مقالات باقیمانده و استخراج متون به‌منظور کدگذاری در مرحله بعد است. این گام متمرکز بر تفکیک نتایج و خروجی‌ها و تفاسیر این خروجی‌ها در کنار بحث و نتیجه‌گیری نهایی پژوهشگران است. در این مرحله ۵۱ مقاله وارد نرم‌افزار MAXQDA گردیده و به‌منظور بررسی اولیه به‌صورت پراکنده و گزینشی بخشی‌هایی از مقالات مطالعه و کدگذاری‌های تصادفی و پراکنده صورت گرفت تا مرحله آشنایی پژوهشگر با داده‌های موجود طی گردد. بدین ترتیب پژوهشگر با کلیات بحث و فضای حاکم بر آن آشنا گردید. در جدول ۴ مفهوم کدها مشخص شده است:

جدول (۴): استخراج کدهای اولیه

منبع	مفهوم	شاخص
C11-C19-C39-C41	رعایت دقیق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) و قوانین داخلی	پایبندی به استانداردهای حسابرسی
C11-C19-C17-C23-C40-C52-C8-C33-C29-C39	استقلال حساب‌رسان در ارائه گزارش‌ها	
C11-C19-C30-C44	مستندسازی دقیق فرآیندهای حسابرسی	
C6-C9-C38	مطابقت با الزامات قانونی و نظارتی محلی و بین‌المللی	
C6-C13-C31-C32-C35	پیروی از اصول اخلاقی حرفه‌ای مانند استقلال، صداقت، و بی‌طرفی	
C9-C37-C33	ارزیابی مداوم کیفیت خدمات حسابرسی از طریق بازخوردهای مشتریان و نظارت‌های داخلی	کیفیت خدمات حسابرسی
C1-C2-C3-C4-C5-C6-C8-C19-C55-C47-C50	اجرای بازیابی‌های فنی و نظارت‌های داخلی	
C44-C47	افزایش اعتماد مشتریان به خدمات حسابرسی ارائه‌شده	
C1-C3-C5-C7-C14-C22-C47	استفاده از فرآیندهای کنترل کیفیت جهت حفظ دقت و صحت در خدمات حسابرسی.	
C5-C7-C10-C16-C18-C26-C29-C30-C38-C41-C45-C46-C50-C35	برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی و مستمر برای ارتقاء دانش و مهارت‌های فنی کارکنان.	آموزش و توسعه حرفه‌ای کارکنان
C2-C4-C11-C12-C13-C20-C22-C27-C31-C32	برنامه‌های توسعه شغلی و مشاوره حرفه‌ای	
C3-C7-C10-C16-C18-C26-C29-C30-C38-C41-C45-C46-C50-C45	آموزش‌های مستمر در زمینه تغییرات قانونی و استانداردهای حسابرسی	
C38-C48-C49-C32	ایجاد فضای یادگیری و نوآوری در محیط کار	
C6-C17-C36-C43	فراهم کردن فرصت‌های یادگیری و آموزش در زمینه‌های نوین حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی	
C17-C18-C25-C28-C30-C44-C48-C50-C51-C24-C25	ایجاد سیستم‌های نظارتی داخلی برای اطمینان از مسئولیت‌پذیری کارکنان در ارائه خدمات	مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی
C5-C7-C10-C16-C18-C26-C29-C30-C38-C41-C45-C46-C50-C35	ایجاد فرآیندهای شفاف گزارش‌دهی و نظارت بر عملکرد	
C17-C18-C25-C28-C30-C44-C48-C50-C51-	مسئولیت‌پذیری در قبال نتایج حسابرسی و تأثیر آن بر تصمیم‌گیری‌های مالی	

منبع	مفهوم	شاخص
C44-C55-C58-C9-C40-C43		
C1-C3-C39-C47-C51	استفاده از مکانیزم‌های پاسخگویی در برابر نتایج حسابرسی و تأثیر آن‌ها بر ذینفعان.	
C1-C11-C18-C29	ترویج و ارزیابی رفتار حرفه‌ای در تمامی سطوح سازمانی	اخلاق حرفه‌ای و رفتار مناسب
C1-C11-C33-C48	رفتار منصفانه و بی‌طرفانه در تعاملات با مشتریان	
C1-C11-C15-C19	شفافیت در انجام عملیات حسابرسی	
C1-C11-C21-C25	حفظ محرمانگی اطلاعات مشتریان	
C1-C11-C12-C19-C28-C36	پابندی به کد اخلاقی حسابرسی و اصول حرفه‌ای	
C1-C11-C28-C33	داشتن تعهد به رفتارهای شفاف و منصفانه	
C1-C40-C41-C11	توجه به برندینگ مؤسسه حسابرسی و تلاش برای ساخت تصویری قوی از مؤسسه در بازار	مدیریت برند و تصویر سازمانی
C1-C41-C63-C67-C70	ساخت برند معتبر و شناخته‌شده در بازار حسابرسی	
C1-C2-C5-C7-C9-C10-C11-C15-C40-C41	ارتقای نام تجاری از طریق خدمات با کیفیت	
C4-C11-C40-C43	حفظ تصویر مثبت در رسانه‌ها و تعاملات عمومی	
C1-C5-C38-C49	توجه به ارزیابی‌های مشتریان و ذینفعان در تقویت برند	
C1-C2-C40-C44	ایجاد تمایز میان خدمات حسابرسی و مشاوره‌ای مؤسسه نسبت به رقبا.	
C1-C3-C5-C6-C16-C22-C27-C32	تدوین و اجرای استراتژی‌های بازاریابی برای جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان قدیمی	استراتژی‌های بازاریابی
C32-C38-C40-C44	تحلیل بازار و شناسایی نیازهای مشتریان	
C1-C3-C7-C12-C16-C43	بازاریابی دیجیتال و استفاده از رسانه‌های اجتماعی	
C1-C2-C6	برقراری روابط بلندمدت با مشتریان از طریق خدمات مستمر و مشاوره‌ای	
C11-C14-C17	استفاده از تحلیل‌های بازار برای شناسایی فرصت‌های جدید تجاری و توسعه خدمات حسابرسی	
C11-C19-C39-C41	توسعه و ارائه خدمات نوآورانه در حوزه حسابرسی مانند حسابرسی با استفاده از فناوری‌های نوین (هوش مصنوعی، بلاکچین، و غیره).	
		نوآوری در خدمات حسابرسی

منبع	مفهوم	شاخص
C11-C19-C17- C23-C40-C52-C8- C33-C29-C39	ایجاد فرآیندهای حسابرسی سریع‌تر و کارآمدتر و داده محور	
C11-C19-C30-C44	ارائه خدمات حسابرسی مبتنی بر داده‌های بزرگ	
C6-C9-C38	ایجاد راه‌حل‌های سفارشی‌سازی شده برای نیازهای خاص مشتریان	
C6-C13-C31-C32- C35	ارتقاء خدمات مشاوره‌ای همراه با خدمات حسابرسی برای ایجاد درآمدهای اضافی.	
C9-C37-C33	بهبود ارتباطات با مشتریان و توجه به نیازهای خاص آن‌ها.	مدیریت ارتباطات با مشتریان
C1-C2-C3-C4-C5- C6-C8-C19-C55- C47-C50	ایجاد کانال‌های ارتباطی باز و شفاف	
C44-C47	پاسخگویی سریع به درخواست‌ها و نگرانی‌های مشتریان	
C1-C3-C5-C7- C14-C22-C47	شخصی‌سازی خدمات بر اساس نیازهای خاص مشتری	
C5-C7-C10-C16- C18-C26-C29- C30-C38-C41- C45-C46-C50-C35	ارائه گزارش‌های شفاف و جامع برای تصمیم‌گیری بهینه مشتریان	
C2-C4-C11-C12- C13-C20-C22- C27-C31-C32	استفاده از فناوری‌های نوین برای ارائه خدمات سریع‌تر و بهینه‌تر به مشتریان	
C3-C7-C10-C16- C18-C26-C29- C30-C38-C41- C45-C46-C50-C45	توجه به سودآوری و مدیریت هزینه‌های مؤسسه در جهت افزایش رقابت‌پذیری	رقابت‌پذیری و سودآوری
C38-C48-C49-C32	تحلیل و بهینه‌سازی هزینه‌های عملیاتی	
C6-C17-C36-C43	ارائه خدمات با ارزش افزوده به‌منظور افزایش سودآوری	
C17-C18-C25- C28-C30-C44- C48-C50-C51- C24-C25	افزایش سهم بازار و گسترش حضور در بخش‌های مختلف اقتصادی	
C5-C7-C10-C16- C18-C26-C29- C30-C38-C41- C45-C46-C50-C35	رقابت‌پذیری از طریق نوآوری و کیفیت بالای خدمات	
C17-C18-C25- C28-C30-C44- C48-C50-C51- C44-C55-C58-C9- C40-C48	ارزیابی و تحلیل قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به‌منظور حفظ مزیت رقابتی.	
C1-C3-C39-C47- C51	بهره‌برداری از فناوری‌های دیجیتال در فرآیندهای حسابرسی جهت بهبود کارایی و کاهش هزینه‌ها.	استفاده از فناوری‌های نوین

منبع	مفهوم	شاخص
C1-C11-C18-C29	کاربرد بلاکچین برای شفافیت بیشتر در گزارش‌های مالی	
C1-C11-C33-C48	استفاده از نرم‌افزارهای حسابرسی پیشرفته برای بهبود کارایی	
C1-C11-C15-C29	استفاده از اتوماسیون و هوش مصنوعی برای کاهش زمان و هزینه‌ها	
C1-C11-C21-C25	استفاده از ابزارهای تحلیلی و مدیریتی برای تجاری‌سازی خدمات حسابرسی و بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی.	
C1-C11-C12-C19-C28-C36	طراحی مدل‌های کسب‌وکار پایدار در راستای گسترش خدمات حسابرسی و تجاری‌سازی آن.	پایداری و توسعه کسب‌وکار
C1-C11-C28-C33	توسعه خدمات مالی متنوع در جهت جذب بازارهای جدید و تنوع در آمد.	
C1-C40-C41-C11	تمرکز بر استراتژی‌های بلندمدت و حفظ رشد پایدار	
C1-C41-C63-C67-C70	تنوع در خدمات حسابرسی به منظور جذب بازارهای جدید	
C1-C2-C5-C7-C9-C10-C11-C15-C40-C41	توسعه مدل‌های کسب‌وکار انعطاف‌پذیر برای سازگاری با تغییرات بازار	
C4-C11-C40-C43	استفاده از روش‌های مدیریتی پایدار و مسئولیت اجتماعی در راستای توسعه کسب‌وکار	

مرحله پنجم: تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی

پژوهشگر در طول تجزیه و تحلیل، موضوعاتی را جستجو می‌کند که در میان مطالعه‌های موجود در فراترکیب پدیدار شده است. این مورد به عنوان (بررسی موضوعی) شناخته می‌شود. به محض اینکه موضوع‌ها شناسایی و مشخص شد، بررسی‌کننده، طبقه‌بندی‌ای را شکل می‌دهد و طبقه‌بندی‌های مشابه و مربوط را در موضوعی قرار می‌دهد که آن را به بهترین گونه توصیف می‌کند. موضوع‌ها اساس و پایه ایجاد توضیحات، الگوها و نظریه‌ها یا فرضیات را ارائه می‌کند. در این پژوهش، ابتدا تمام عوامل استخراج‌شده از مطالعات به عنوان شناسه در نظر گرفته و سپس با در نظر گرفتن معنای هر یک از آن‌ها، شناسه‌ها در مفهومی مشابه تعریف شد؛ سپس مفاهیم مشابه در مقولات تبیین‌کننده دسته‌بندی گردید تا به این ترتیب محورهای تبیین‌کننده شاخص‌های پژوهش در قالب مؤلفه‌های اصلی و فرعی پژوهش شناسایی شود. در جدول ۵ در ستون منبع، هر مقاله با حرف C و شماره گذاری مقاله مشخص شده است.

جدول (۵): مقوله‌های اصلی و کدهای مربوطه

بعد	شاخص
حرفه ای گرایی	پایبندی به استانداردهای حسابرسی

شاخص	بعد
کیفیت خدمات حسابرسی	تجاری‌سازی حسابرسی
آموزش و توسعه حرفه‌ای کارکنان	
مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی	
اخلاق حرفه‌ای و رفتار مناسب	
مدیریت برند و تصویر سازمانی	
استراتژی‌های بازاریابی	
نوآوری در خدمات حسابرسی	
مدیریت ارتباطات با مشتریان	
رقابت‌پذیری و سودآوری	
استفاده از فناوری‌های نوین	
پایداری و توسعه کسب‌وکار	
مشخصه‌های برجسته سازمان	فرهنگ سازمانی
رهبری سازمانی	
مدیریت کارکنان	
چسب سازمانی (پیوند دهنده‌های سازمانی)	
تأکیدات استراتژی	
معیارهای موفقیت	

مرحله ششم: کنترل کیفیت تحلیل

میزان همبستگی دیدگاه خبرگان با محاسبه ضریب هولستی یا «درصد توافق مشاهده‌شده» $0/822$ بدست آمده است که مقدار قابل توجهی است. با توجه به ایراداتی که به روش هولستی وارد است شاخص پی-اسکات نیز محاسبه شده است که میزان آن $0/78$ بدست آمده است. چهارمین شاخص برآورد اعتبار تحقیقات کیفی شاخص کاپای کوهن است. شاخص کاپای کوهن در این مطالعه $0/79$ بدست آمده است. در نهایت نیز از آلفای کرپیندروف استفاده شده است و میزان آن در این مطالعه $0/86$ برآورد گردیده است.

مرحله هفتم: ارائه گزارش و یافته‌های پژوهش

برای استفاده از فرهنگ سازمانی از پرسشنامه فرهنگ سازمانی توسط کامرون و کوئین در سال ۱۹۹۹ استفاده می‌شود و دارای ۲۴ سوال در ۶ بعد بوده و هدف از این بخش ارزیابی شش بعد کلیدی برای فرهنگ سازمانی می‌باشد. و سوالات بر اساس (وضع موجود و وضع ناموجود) نمره گذاری شده است. از شاخص‌های استخراج‌شده از متون مقالات مرتبط، با حذف شاخص‌های هم‌معنی و پرتکرار و

در نهایت با مقوله و دسته‌بندی شاخص‌های نهایی، ۶۳ مفهوم و ۱۸ شاخص در ۳ بعد حاصل گردید. در این مرحله از کد گذاری، مقوله‌های اصلی و فرعی پژوهش مشخص شدند. در این مرحله یافته‌ها براساس شکل گرافیکی مشخص می‌شود. ۳ بعد و ۱۸ شاخص برای مدل شناسایی شد. در شکل ابعاد مشخص شده است.



شکل (۲): مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی با رویکرد حرفه‌گرایی و تجاری‌سازی حسابرسی

۵- بحث و نتیجه‌گیری

براساس تحلیل کیفی فراترکیب انجام شده، مولفه‌های حرفه‌گرایی و تجاری‌سازی حسابرسی براساس متون در دو بخش مشخص شدند. برای فرهنگ سازمانی نیز پرسشنامه استاندارد طراحی شده توسط کامرون و کوئین در سال ۱۹۹۹ استفاده شد. در نهایت ۶۳ مفهوم و ۱۸ شاخص در ۳ بعد مشخص شد. مولفه‌های فرهنگ سازمانی عبارتند از رهبری سازمانی، مدیریت کارکنان، چسب سازمانی (پیوند دهنده‌های سازمانی)، تأکیدات استراتژی و معیارهای موفقیت. فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی به عنوان زیرساخت اصلی رفتارها، تصمیم‌گیری‌ها و جهت‌گیری‌های حرفه‌ای، نقشی تعیین‌کننده در جهت‌دهی به رویکردهای حرفه‌گرایی و تجاری‌سازی دارد. دریایی و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند حرفه حسابرسی ذاتاً بر پایه اصول اخلاقی، استقلال، بی‌طرفی و شفافیت استوار است، اما در دنیای رقابتی و تجاری امروز،

مؤسسات حسابرسی ناگزیرند علاوه بر پایبندی به این اصول حرفه‌ای، توان رقابت، جذب مشتری و ارائه خدمات نوآورانه را نیز تقویت کنند. این دوگانه حرفه‌گرایی و تجاری‌سازی، زمانی می‌تواند به تعادل برسد که فرهنگ سازمانی با مؤلفه‌های کلیدی خود همچون رهبری سازمانی، مدیریت کارکنان، پیونددهنده‌های سازمانی، تاکید بر استراتژی‌ها و معیارهای موفقیت، به‌صورت هماهنگ شکل گیرد. به‌طور کلی، اگر فرهنگ سازمانی به‌درستی هدایت شود، می‌تواند به بستری برای هم‌افزایی میان ارزش‌های حرفه‌ای و الزامات تجاری تبدیل گردد. مولفه‌های حرفه‌گرایی عبارتند از پایبندی به استانداردهای حسابرسی، کیفیت خدمات حسابرسی، آموزش و توسعه حرفه‌ای کارکنان، مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی و اخلاق حرفه‌ای و رفتار مناسب.

فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی، بستر اصلی شکل‌گیری رفتارهای فردی و جمعی است که می‌تواند همسو با حرفه‌گرایی و یا تجاری‌سازی هدایت شود. حرفه‌گرایی در حسابرسی به معنای رعایت دقیق استانداردهای حرفه‌ای، ارائه خدمات با کیفیت، مسئولیت‌پذیری و پایبندی به اصول اخلاقی است؛ درحالی‌که تجاری‌سازی بر کسب سهم بازار، افزایش درآمد، جذب مشتری و ارائه خدمات متنوع تأکید دارد. خدیر و همکاران (۱۴۰۲) نتیجه گرفتند رهبری سازمانی نه تنها سطح حرفه‌گرایی را افزایش می‌دهد، بلکه موجب انسجام بیشتر تیم‌ها و ارتقای کیفیت خدمات و محصولات نیز می‌شود. چالش اساسی در مؤسسات حسابرسی، برقراری تعادل میان این دو رویکرد است؛ زیرا اگر فرهنگ سازمانی صرفاً تجاری‌محور باشد، استقلال حرفه‌ای و اعتبار گزارش‌ها خدشه‌دار می‌شود و اگر تنها حرفه‌گرایی معیار باشد، مؤسسه از نظر اقتصادی پایدار نخواهد بود. ازاین‌رو، فرهنگ سازمانی مطلوب باید به‌گونه‌ای شکل گیرد که مولفه‌های حرفه‌گرایی در آن نهادینه شود و در عین حال با اهداف تجاری و رقابتی نیز سازگار باشد. امینی و همکاران (۱۴۰۳)، نشان دادند راهنمای ارزشمندی برای مدیران و سیاستگذاران سازمان‌ها در ایجاد محیطی حرفه‌ای، پاسخگو و متعهد باشد که توانمندی کارکنان و عملکرد سازمان را در سطح بالایی حفظ کند و به توسعه مستمر فرهنگ حرفه‌ای کمک نماید. مولفه‌های تجاری‌سازی عبارتند از مدیریت برند و تصویر سازمانی، استراتژی‌های بازاریابی، نوآوری در خدمات حسابرسی، مدیریت ارتباطات با مشتریان، رقابت‌پذیری و سودآوری، استفاده از فناوری‌های نوین و پایداری و توسعه کسب‌وکار.

تجاری سازی خدمات حسابرسی به عنوان یکی از جریان های حیاتی در مؤسسات حسابرسی، نیازمند فرهنگ سازمانی انعطاف پذیر، نوآور و آینده نگر است که بتواند ارزش های حرفه ای و الزامات بازار را به طور همزمان مدیریت کند. زارع ابراهیم آبادی و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند عوامل سازمانی مختلف به شیوه های متفاوت بر وضعیت تجاری سازی تأثیر می گذارند. مؤسسات حسابرسی در محیط رقابتی امروز، علاوه بر رعایت اصول حرفه ای و حفظ کیفیت خدمات، باید توانایی جذب مشتری، توسعه بازار و نوآوری در ارائه خدمات را نیز داشته باشند. نتایج پژوهش نشان می دهد که موفقیت در تجاری سازی تنها با اتخاذ استراتژی های هدفمند و ایجاد بستری فرهنگی که حمایت کننده نوآوری، مشتری مداری و رقابت پذیری باشد، محقق می شود. مولفه های تجاری سازی در این چارچوب، نقش راهبردی در جهت دهی به فرهنگ سازمانی، ایجاد مزیت رقابتی و تحقق پایداری اقتصادی دارند.

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاد می شود مدیران مؤسسات حسابرسی رویکردی متوازن میان حرفه گرایی و تجاری سازی خدمات اتخاذ کنند. تقویت آموزش های مستمر، نظارت بر رعایت استانداردهای حسابرسی، توسعه نظام های ارزیابی عملکرد مبتنی بر کیفیت خدمات و نهادینه سازی اخلاق حرفه ای می تواند فرهنگ حرفه ای سازمان را ارتقا دهد. در مقابل، بهره گیری از راهبردهای نوین بازاریابی، توسعه برند سازمانی، استفاده از فناوری های دیجیتال و نوآوری در ارائه خدمات، ضمن افزایش رقابت پذیری مؤسسات، بدون خدشه به استقلال حسابرس، زمینه رشد پایدار و افزایش سهم بازار را فراهم می کند.

از منظر سیاست گذاری، پیشنهاد می شود نهادهای حرفه ای و ناظر، از جمله جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، دستورالعمل هایی برای ایجاد تعادل میان اهداف اقتصادی مؤسسات و الزامات حرفه ای تدوین کنند. همچنین طراحی شاخص های ارزیابی فرهنگ سازمانی مؤسسات حسابرسی و گنجاندن معیارهایی نظیر کیفیت خدمات، توسعه سرمایه انسانی، نوآوری، رضایت مشتری و پایداری به اصول اخلاقی در نظام های رتبه بندی مؤسسات، می تواند زمینه بهبود عملکرد و ارتقای اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را فراهم سازد.

در حوزه پژوهش های آتی نیز پیشنهاد می شود مدل ارائه شده در انواع مختلف مؤسسات حسابرسی (کوچک، متوسط و بزرگ) و همچنین در سایر کشورها مورد آزمون قرار گیرد تا قابلیت تعمیم آن بررسی شود. علاوه بر این، مطالعه نقش متغیرهای میانجی و تعدیل گر نظیر سبک رهبری، بلوغ دیجیتال، سرمایه فکری، هوش مصنوعی، ساختار حاکمیت شرکتی و

ویژگی‌های فرهنگی ملی در رابطه میان حرفه‌گرایی، تجاری‌سازی حسابرسی و فرهنگ سازمانی می‌تواند به توسعه ادبیات نظری و ارائه الگوهای جامع‌تر برای مدیریت مؤسسات حسابرسی منجر شود.

ملاحظات اخلاقی

رعایت اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان تأیید می‌کنند که این مطالعه مطابق با اصول اخلاقی پذیرفته‌شده در تحقیقات علمی انجام شده است.

مشارکت نویسندگان

مشارکت نویسندگان به شرح زیر است:

نویسنده اول: مفهوم‌سازی تحقیق؛ جستجوی متون و غربالگری؛ ارزیابی کیفیت مطالعات انتخاب شده؛ استخراج و کدگذاری داده‌ها؛ تحلیل کیفی با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA؛ تفسیر یافته‌ها؛ تهیه نسخه اولیه مقاله.

نویسنده دوم: نظارت بر تحقیق؛ طراحی روش‌شناختی؛ اعتبارسنجی فرآیند متاستز؛ بررسی کدگذاری و رویه‌های تحلیلی؛ بازنگری انتقادی مقاله؛ ویرایش و تأیید نسخه نهایی برای انتشار.

تعارض منافع

نویسندگان اعلام می‌کنند که هیچ تضاد منافع مالی، حرفه‌ای یا شخصی که بتواند بر نتایج یا تفسیر این مطالعه تأثیر بگذارد، وجود ندارد.

بودجه

این تحقیق هیچ کمک مالی خاصی از هیچ سازمان تأمین مالی در بخش‌های دولتی، تجاری یا غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

منابع

احمدزاده، زاهد و یعقوب‌نژاد، احمد. (۱۴۰۱). تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۵۵، ۲۳-۴۰.

احمدی، احمد و هریوندی، یاسمن. (۱۴۰۳). مروری بر ویژگی‌های فرهنگی، حقوقی، نهادی و ساختاری مؤسسات حسابرسی و تأثیر این عوامل بر مسئولیت حسابرسان و کیفیت حسابرسی. *هفتمین همایش بین‌المللی پژوهش‌های شاخص در مدیریت، حسابداری، بانکداری و اقتصاد*، مشهد.

احمدی، زانبار و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۲). تأثیر هوش‌های چندگانه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در حسابرسی با توجه به نقش میانجی فرهنگ سازمانی حسابرسان. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۳(۱۲)، ۶۶-۸۷.

شاهواروقی فراهانی، علیرضا و پوربهرامی، بابک. (۱۴۰۳). نقش میانجی سرمایه فکری حسابرسان در تأثیر هوش تجاری بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۵(۱۷)، ۱۴۴-۱۶۱.

آراد، حامد، خلعتبری لیمایی، عبدالصمد، پوررضا تمیجانی معصومه. (۱۴۰۰). توسعه تجاری‌سازی حرفه حسابرسی در ایران: تحلیلی از جایگاه هویت حسابرسان. *دانش حسابرسی*، ۲۱(۱۴).

آراد، حامد، مشعشی، سید محمد، بیان‌فر، فاطمه. (۱۴۰۱). تجاری‌سازی حسابرسی و بهزیستی روانی حسابرسان: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۱)، ۱-۲۵.

آقایانی چادگانی، آرزو، رضائی، مینا، و کمالی، احسان. (۱۴۰۲). بررسی ارتباط بین ابعاد فرهنگ سازمانی و اندازه مؤسسات حسابرسی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۲.

امینی، سعید، جهان‌شاد، آریتا، و جانی، محمد. (۱۴۰۳). ارزش‌های انگیزشی و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی. *مجله دانشگاه آزاد اسلامی*، ۵۰، ۲۱۳-۲۳۰.

اسکندری، احمد، بیات، علی، و محمدی، علی. (۱۴۰۲). تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش، و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۳(۱۱)، ۸-۳۵.

اسکندری، احمد، بیات، علی، و محمدی، علی. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۵)، ۳۳۵-۳۵۸.

فخری، علی، و حاجی‌ها، زهره. (۱۳۹۸). تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر بهبود کارایی و ارتقای عملیات حسابرسی. *فصلنامه پژوهش و مطالعات علوم اسلامی*، ۱(۶)، ۳۲-۴۷.

موسوی کاشی، زهره، و محسنی کبیر، زهره. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر ابعاد سکوت سازمانی بر عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۷)، ۱۳۵-۱۸۰.

زنگانه، موسی‌الرضا، و سراجی، فرشته. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر حرفه‌ای، فرهنگ سازمانی و سبک رهبری بر عملکرد حسابرسان با توجه به نقش تعدیلی هوش معنوی. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی*، ۳۲۷، ۷۵-۹۴.

Aghaei Chadgani, A., Rezaei, M., & Kamali, E. (2023). Investigating the relationship between organizational culture dimensions and auditing firm size with auditors' judgment and decision-making. *Empirical Accounting Research*, 12. (In Persian)

Ahmadi, A., & Harivandi, Y. (2024). A review of cultural, legal, institutional, and structural characteristics of auditing firms and their impact on auditors' responsibility and audit quality. In *Proceedings of the 7th*

International Conference on Key Research in Management, Accounting, Banking, and Economics, Mashhad, Iran. (In Persian)

Ahmadi, Z., & Pourzamani, Z. (2023). The effect of multiple intelligences on auditors' judgment and decision-making in auditing considering the mediating role of auditors' organizational culture. *Professional Auditing Research*, 3(12), 66–87. (In Persian)

Ahmadzadeh, Z., & Yaghoubi Nejad, A. (2022). The effect of auditors' perception of prevailing ethical culture in firms on professional values in auditing institutions. *Financial Accounting and Auditing Research*, 55, 23–40. (In Persian)

Ahmeti, A., Ahmeti, S., & Aliu, M. (2022). Effect of internal audit quality on the financial performance of insurance companies: Evidence from Kosovo. *International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting*, 12(2), 63–68. <https://doi.org/10.24018/ejbmr.2022.7.2.1328>

Aidi, A., Sayuthi, S., Susanto, I., Junaidi, A., & Abdurrohman, A. (2022). The effect of competencies and independence of internal auditors on internal audit quality: A theoretical review approach. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 3(1), 103–116. <https://doi.org/10.52728/ijtc.v3i1.434>

Akbari, M., Alikhani, R., Maranjory, M., & Taghipourian, Y. (2024). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms with emphasis on the moderating role of Machiavellism. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 15(12), 219–236. <https://doi.org/10.22075/ijnaa.2023.31243.4593>

Albawwat, I. E., Alhajaim, M. E., & Alfarjat, Y. S. (2021). The relationship between internal auditors' personality traits, internal audit effectiveness, and financial reporting quality: Empirical evidence from Jordan. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8, 797–808. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2021.vol8.no4.0797>

Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022). Audit firm culture: Recent developments and trends in the literature. *European Accounting Review*, 31(1), 59–109. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1846574>

Amini, S., Jahanshad, A., & Jenani, M. (2024). Motivational values and commercialization in auditing firms. *Islamic Azad University Journal*, 50, 213–230. (In Persian)

Arad, H., Khalatbari Limaki, A., & Pourreza Tamijani, M. (2021). Commercialization development of auditing profession in Iran: An analysis of auditors' identity position. *Auditing Knowledge*, 21(84), 119–149. (In Persian) <https://doi.org/10.22075/ijnaa.2023.31243.4593>

Arad, H., Moshashaei, S. M., & Bayanfar, F. (2022). Auditing commercialization and auditors' psychological well-being: An analysis of the auditing environment in Iran. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(1), 1–25. (In Persian)

Ardillah, K., & Chandra, R. (2022). Auditor independence, auditor ethics, auditor experience, and due professional care on audit quality. *Accounting Profession Journal (APAJI)*, 4(1). <https://doi.org/10.35593/apaji.v4i1.39>

Aridaha, M. W., Kamila, G. A., & Ahmad, A. (2021). How audit committees in companies improve internal audit and its reflection on financial reports. *Accounting Management Information Systems*, 1(1), 289–301.

Bedeir, R. E. (2024). The differential impact of distracted auditors in managing a portfolio of financially distressed audit clients on audit quality: The role of professional skepticism. *Future Business Journal*, 10, 36. <https://doi.org/10.1186/s43093-024-00321-9>

Cao, J., & Coram, P. J. (2020). Auditors' response to different reporting environments: Experimental evidence from the quantity and quality of auditors' evidence demands in China. *International Journal of Auditing*, 24(1), 73–89. <https://doi.org/10.1111/ijau.12179>

Chen, Y.-H., Wang, K.-J., & Liu, S.-H. (2023). How personality traits and professional skepticism affect auditor quality? A quantitative model. *Sustainability*, 15(2), 1547. <https://doi.org/10.3390/su15021547>

Eskandari, A., Bayat, A., & Mohammadi, A. (2023). The effect of audit report quality, report linguistic structure, and auditors' professionalism on user behavior: Emphasis on content over form. *Professional Auditing Research*, 3(11), 8–35. (In Persian)

Eskandari, A., Bayat, A., & Mohammadi, A. (2023). The effect of cultural and structural characteristics of auditing firms on audit report quality. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(45), 335–358. (In Persian)

Eutsler, J., & Kaszak, S. (2024). Mission statements of public accounting firms: Antecedents and consequences of professional vs. commercial orientations. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-024-05740-w>

Evinita, L., & Kmbey, J. (2021). Mediating effects of governance on audit culture, internal control, and audit quality in Indonesia: Basis for model. *Asia Economy and Finance during the COVID-19 Pandemic* (Special Issue), 39. <https://doi.org/10.25115/eea.v39i12.6224>

Fakhri, A., & Hajiha, Z. (2019). The impact of auditors' professional ethics on improving efficiency and audit operations. *Journal of Research and Studies in Islamic Sciences*, 1(6), 32–47. (In Persian)

Filsaraei, M., & Sadeghi, M. S. (2024). The impact of professional ethics, social structure, and religious attitude on auditors' judgments: A comparison of the environments in India and Iran. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 8(4), 51–69. 10.22067/ijaaf.2024.45130.1425

Guo, Q., Koch, C., & Zhu, A. (2021). The value of auditor industry specialization: Evidence from a structural model. *The Accounting Review* (forthcoming). DOI: 10.2308/TAR-2020-0525

Haga, J., Huhtamäki, F., Sundvik, D., et al. (2024). Nothing to fear: Strong corporate culture and workplace safety. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 63, 519–550. DOI: 10.1007/s11156-024-01264-6

Hamdani, R., Rahimah, I., & Hafiz, M. S. (2020). Exploring the professionalism and dysfunctional behavior of public accountants on audit quality. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 9, 9–19. (In Persian)

Hammersley, J. S., & Ricci, M. (2021). Using audit programs to improve auditor evidence collection. *The Accounting Review*, 96(1), 251–272. DOI: 10.2308/TAR-2018-0120

Herdiawan, R., Shonhadijm, N., & Irwandi, S. (2024). The influence of auditor professionalism, independence, and ethics on external audit quality. *Journal of Economics, Management, Business and Accounting*, 2(2). DOI: 10.54783/jemba.v2i2.38.

Ishaque, M. (2021). Managing conflict of interests in professional accounting firms: A research synthesis. *Journal of Business Ethics*, 169, 537–555. DOI: 10.1007/s10551-019-04284-8

Jamshidpour, R., Ghanbari, M., Jamshidinavid, B., & Hashemi, S. R. (2024). Understanding the effect of professional ethics of auditor on the discovery of creative accounting practices among the exchange trusted auditors in Iran. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 11(40), 153–170. <https://doi.org/10.30495/ijfma.2024.77699.2131>

Le, H. M., Nguyen, T. T., & Hoang, T. C. (2020). Organizational culture, management accounting information, innovation capability and firm performance. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1857594. 10.1080/23311975.2020.1857594

Li, X. (2022). Behavioral challenges to professional skepticism in auditors' data analytics journey. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 96(1–2), 27–36. 10.5117/mab.96.69613

Lindermüller, D., Lindermüller, I., Nitzl, C., et al. (2024). Error culture, auditors' error communication, and the performance of the auditee: A study among German local public sector auditors. *Schmalenbach Journal of Business Research*, 76, 245–266. 10.1007/s41471-024-00192-5

MacTavish, C. (2023). Professionalism versus commercialism in audit. In D. C. Poff & A. C. Michalos (Eds.), *Encyclopedia of business and professional ethics*. Springer, 10.1007/978-3-030-22767-8_100712-1

Madawaki, A., Ahmi, A., & Ahmad, H. N. (2022). Internal audit functions, financial reporting quality and moderating effect of senior management support. *Meditari Accountancy Research*, 30(2), 342–372. 10.1108/MEDAR-07-2020-0942

Mahyoro, K., & Kasoga, P. (2021). Attributes of the internal audit function and effectiveness of internal audit services: Evidence from local government authorities in Tanzania. *Managerial Auditing Journal*, 36, 999–1023. 10.1108/MAJ-12-2020-2964

Malekasgar, H., & Pourzamani, Z. (2023). The impact of auditors' identity on the commercialization of auditing firms with a focus on the mediating role of auditors' creativity. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 8(31), 173–186. <https://doi.org/10.30495/ijfma.2023.64598.1762>

Maulina, N., Abdullah, S., & Fifa, Y. (2023). The influence of auditor professionalism, experience and knowledge on audit quality and religiosity as moderating variables. *International Journal of Social Health*, 4(2). <https://doi.org/10.58860/ijsh.v2i4.37>

Mousavi Kashi, Z., & Mohseni Kabir, Z. (2019). The effect of organizational silence dimensions on auditors' professional and ethical performance. *Value and Behavioral Accounting Journal*, 4(7), 135–180. (In Persian)

Nalbandan, M., & Hashemi Gohar, M. (2021). Investigating the relationship between organizational culture in auditing institutions and professional judgment with emphasis on Machiavellianism. (In Persian)

Niemenmaa, V. (2021). Supreme Audit Institutions assessing governments' actions. *Informationen zur Raumentwicklung*, Heft 1/2021.

Obermire, K., Cohen, J. R., & Zehms, K. M. (2021). Audit committee members' professional identities: Evidence from the field. *Accounting, Organizations and Society*, 93, Article 101242. 10.1016/j.aos.2021.101242

Onumah, R. M., Simpson, S. N. Y., & Kwarteng, A. (2022). The effects of personal and organizational attributes on ethical attitudes of professional accountants: Evidence from Ghana. *Journal of Global Responsibility*, 13(3), 245–267. 10.1108/JGR-09-2021-0097

Oussii, A., & Boulila, N. (2021). Evidence on the relation between audit committee financial expertise and internal audit function effectiveness. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 37, 659–676. 10.1108/JEAS-11-2019-0120

Prasetya, B. A., Purwana, D., & Muhtar, S. (2024). The role of professionalism, auditor's experience, and independence in improving the quality of audit results: Empirical study on the government internal monitoring apparatus ITJEN Kemendikbudristek. *Journal of Ecohumanism*, 3(3), 1992–2005. 10.62754/joe.v3i3.3657

Rahman, H. U., & Ali, A. (2022). Revisiting the role of audit and compensation committees' characteristics in the financial performance of the non-financial sector through the lens of the difference generalized method of moments. *Cogent Business & Management*, 9(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2144129>

Rezaei, M., Fallah, R., Maranjory, M., & Rostami Mazoei, N. (2024). Provide a structural model of audit quality based on the impact of auditing professional ethics and the moderating role of organizational culture. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 15(2), 285–299. <https://doi.org/10.22075/ijnaa.2022.28947.4029>

Samagaio, A., & Felício, T. (2022). The influence of the auditor's personality on audit quality. *Journal of Business Research*, 141, 794–807. DOI: 10.1016/j.jbusres.2021.11.065

Sari, S. P., Sudarma, M., & Andayani, W. (2021). The effect of auditors' competence and moral reasoning towards audit quality with audit time budget as moderating. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 10(6), 205–212. DOI: 10.20525/ijrbs.v10i6.1339

Shahvaroghi Farahani, A., & Pourbahrami, B. (2024). The mediating role of auditors' intellectual capital in the effect of business intelligence on the commercialization of auditing firms. *Professional Auditing Research*, 5(17), 144–161.. (In Persian)

- Shore, C., & Wright, S. (2020). The Kafkaesque pursuit of 'world class': Audit culture and the reputational arms race in academia. In S. Rider, M. A. Peters, M. Hyvönen, & T. Besley (Eds.), *World class universities: Evaluating education—Normative systems and institutional practices*. Springer. 10.1007/978-981-15-7598-3_2
- Sinha, V. K., & Arena, M. (2020). Manifold conceptions of the internal auditing of risk culture in the financial sector. *Journal of Business Ethics*, 162, 81–102. 10.1007/s10551-018-3984-0
- Trotman, A. J., Trotman, K. T., & Wright, A. (2021). Experiences of audit standard setters: Audit quality and the interactions of parties involved in the financial reporting supply chain. Working paper, Northeastern University & UNSW Sydney. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01020.x>
- Vadasi, C., Bekiaris, M., & Koutoupis, A. G. (2021). The impact of audit committee characteristics on internal audit professionalization: Empirical evidence from Greece. *Accounting Research Journal*, 34(5), 447–470. 10.1108/ARJ-11-2020-0372
- Waluyo, N., & Arief Atmaja Wijaya, R. M. S. (2024). Application of auditor professionalism attitudes in the audit of assets and cash: KAP Rudiana Fibriani. *Journal of Economics, Business, and Government Challenges*, 7(2), 43–47. 10.33005/ebgc.v7i2.332
- Zanganeh, M. R., & Seraji, F. (2023). The effect of professionalism, organizational culture, and leadership style on auditors' performance considering the moderating role of spiritual intelligence. *Studies in Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 327, 75–94. (In Persian)

¹ Eutsler & Kaszak

² Haga, Huhtamäki & Sundvik

³ Lindermüller & Lindermüller

⁴ Sinha & Arena

⁵ Shore & Wright

⁶ Bedeir

⁷ Waluyo & R. Muh

⁸ Oussii & Boulila

⁹ Evinita & Kmbey

¹⁰ Cao & Coram

¹¹ Alberti, Bedard & Bik

¹² Hamdani & Rahimah

¹³ Rahman & Ali

¹⁴ Prasetya, Purwana & Muhtar

¹⁵ Maulina, Abdullah & Fifa

¹⁶ Ahmeti, Ahmeti & Aliu

¹⁷ Ishaque

¹⁸ Li

¹⁹ Onumah, Simpson & Kwarteng

²⁰ MacTavish

²¹ Filsaraei et al

²² Chen et al

²³ Herdiawan et al

²⁴ Ardillah et al

²⁵ Jamshidpour et al

²⁶ Malekasgar et al

²⁷ Lindermüller et al

²⁸ Mahyoro et al

²⁹ Le et al

³⁰ Niemenmaa

³¹ Nalbandan et al

³² Aidi et al

³³ Alberti et al

³⁴ Prasetya et al

³⁵ Li

³⁶ Rezaei et al

³⁷ Sari et al

³⁸ Akbari et al

³⁹ Obermire et al

⁴⁰ Oussii et al

⁴¹ Bedeir

⁴² Trotman et al

⁴³ Waluyo et al

⁴⁴ Vadasi et al

⁴⁵ Madawaki et al

⁴⁶ Evinita et al

⁴⁷ Ishaque

⁴⁸ Cao et al

⁴⁹ Guo et al

⁵⁰ Hamdani

⁵¹ Rahman et al

⁵² Samagaio et al

⁵³ Albawwat et al

⁵⁴ Aridaha et al

⁵⁵ Hammersley et al

⁵⁶ Onumah et al