

## توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی بر اساس تحلیل داده بنیاد و تحلیل کیفی تعاملی (IQA)

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۶/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۹/۱۶

■ حسن ولیان<sup>۱</sup>

■ داوود حسن‌پور<sup>۲</sup>

### چکیده:

حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از الزامات آیین‌نامه‌ای از جانب سازمان بورس و اوراق بهادار محسوب می‌شود که در طی سال‌های اخیر به‌عنوان یکی از ارکان نظام راهبری شرکت‌ها مورد توجه قرار گرفته است. این حرفه با توجه به ارزش‌ها و ویژگی‌های حسابرسی مستقل در قالب نظارت بر عملکردهای مالی شرکت‌ها در چارچوب‌های سازمانی تدوین شده است و به دلیل ماهیتی که برای آن تعریف شده است، نیازمند رشد و توسعه مهارت‌های رفتاری و عملکردی حسابرسان شاغل از طریق یادگیری سازمانی در آن می‌باشد تا به مرور دچار فرسودگی و کاهش انگیزه‌های شغلی نشود. هدف این پژوهش توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی می‌باشد. روش شناسی پژوهش کیفی و مبتنی بر تحلیل داده بنیاد و تحلیل کیفی تعاملی (IQA) می‌باشد. تحلیل‌های در بخش داده بنیاد به واسطه انجام مصاحبه و کدگذاری سه مرحله‌ای انجام شد و در بخش تحلیل کیفی تعاملی نیز تحلیل‌های امتیازی به منظور شناسایی پیوندهای درونی معیارهای شناسایی شده در فاز اول پژوهش بر اساس ماتریس امتیازی انجام پذیرفت. جامعه هدف پژوهش با توجه به دو بخشی بودن تحلیل کیفی شامل ۱۵ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت و گروه‌های کانونی متشکل از کمیته‌های حسابرسی و مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های بورس و اوراق بهادار می‌باشد. به منظور تعیین حجم نمونه از روش نمونه‌گیری نظری و همگن با توجه به ماهیت پژوهش استفاده شده است. بر اساس نتایج در بخش تحلیل داده بنیاد، ۷ طبقه مفهومی شامل پایبندی به ارزش‌های اخلاقی، محیط یادگیری، تعهدسازمانی، حمایت مدیریت، تعهد حرفه‌ای، پویایی کمیته‌های حسابرسی و آموزش در قالب ۲۱ طبقه فرعی شناسایی شدند. نتایج در بخش تحلیل تعاملی نیز تایید نمود محیط یادگیری و حمایت مدیریت به‌عنوان دو محرک اصلی در توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابرسان داخلی بر اساس یادگیری سازمانی محسوب می‌شوند که پیامد تعهد حرفه‌ای حسابرسان داخلی را به همراه خواهد داشت.

**کلیدواژه:** حسابرسان داخلی، کارراهه شغلی، یادگیری سازمانی، تحلیل داده بنیاد، تحلیل تعاملی کیفی

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: hasan.valiyan@yahoo.com

۲. مربی گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، ایمیل: d.hassanpour@gmail.com

## مقدمه

دنیای ما دنیای سازمان‌هاست و گرداننده اصلی این گردونه انسان‌ها هستند که حفظ نیروهای کارآمد و با ارزش سازمان در عصر کنونی، برای سازمان‌ها دارای اهمیت، بسیاری است، به همین دلیل توجه به برنامه‌ریزی و مدیریت شغلی منابع انسانی و در ادامه آن برنامه‌ریزی مسیر شغلی در سازمان‌ها رو به فزونی است (مهدی بیگی و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۴۹). در واقع، نیروی انسانی به‌عنوان اصلی‌ترین، بزرگ‌ترین و با ارزش‌ترین سرمایه هر شرکت و سازمانی محسوب می‌شود و بدون انسان رسیدن به موفقیت بی‌معناست و مدیریت، امری موهوم می‌شود (رجبی و شیرازیان، ۱۳۹۶: ۱۰۸). در این راه باید به انگیزه‌های شغلی و حرفه‌ای منابع انسانی توجه گردد و به توسعه و یادگیری در محیط کار به‌عنوان یک اهرم موفقیت‌ساز برای رشد و توسعه و بلوغ توانمندی‌های رفتاری و تخصصی افراد، توجه ویژه‌ای گردد (چیتام و چاوپرز، ۱۹۹۶: ۲۰). حساب‌رسان همچون هر منبع انسانی در درون شرکت‌ها چه به‌عنوان حساب‌رسان داخلی و چه به‌عنوان اعضای کمیته حسابرسی از این قاعده مستثنی نیستند و نیازمند توجه و برآورده ساختن انگیزه‌های درونی آن‌ها در راستای استراتژی‌های منابع انسانی، از جمله سیاست‌ها و استراتژی‌های مهم به شمار می‌رود (مهدوی و زمانی، ۱۳۹۷: ۳۸). در سال‌های اخیر، نیاز به بهسازی، آموزش و توسعه مهارت‌ها برای حساب‌رسان داخلی به‌عنوان یکی از استراتژی‌های مهم شرکت‌ها در راستای موفقیت منابع انسانی، مورد توجه ویژه قرار گرفته است که دلایل این نیاز تکامل حرفه حسابرسی داخلی و تغییر نیمرخ حساب‌رسان داخلی در دنیای جدید می‌باشد که باعث گردیده است، مسیر شغلی هموارتری برای آن‌ها رقم بخورد (هس و همکاران، ۲۰۰۶: ۸۳۵؛ هرینگتون، ۲۰۰۴: ۴) در واقع فرآیند یادگیری و توسعه، که شامل آموزش مرتبط و فرآیندهای ارزیابی می‌باشد، می‌توان به طلی شدن کارراهه درست حساب‌رسان داخلی منجر شود و موفقیت‌های شغلی بیشتری برای آن‌ها رقم بزند. در دیدگاه سنتی مسیر شغلی یک سری پست‌های متوالی در یک شغل یا سازمان تعریف می‌شود اما از دیدگاه منابع انسانی الگویی از تجربیات مرتبط با کار است که شیوه دوره زندگی کاری فرد را مشخص می‌کند (پورعزت و همکاران، ۱۳۹۷: ۶۶). مسیر شغلی، شامل دو بعد سازمانی و فردی است، که در سطح سازمانی شامل برنامه‌ریزی‌های شغلی برای توسعه توانمندی‌های مهارتی و ارتباطی کارکنان و در سطح فردی شامل یک برنامه‌ریزی برای ارزیابی توانایی‌ها و علایق شخصی همراستا با انگیزه‌های شغلی فرد می‌باشد که زمانی می‌توان به موفقیت‌های شغلی منجر شود، که در هر دو بخش توسعه و یادگیری به‌عنوان اصل اساسی مورد توجه قرار گیرد (شیخ اسماعیلی و حزب‌لوی، ۱۳۹۵: ۵۷). در این پژوهش بر بعد کلان کارراهه شغلی حساب‌رسان تمرکز شده است. از طرف دیگر، یادگیری سازمانی ابزاری است که شرکت‌ها به کمک آن خود را با محیط وفق می‌دهند تا عملکرد خود را بهبود بخشند (امراهی و همکاران، ۱۳۹۳: ۱۳). یادگیری کلیدی‌ترین دارایی و مهمترین عامل در موفقیت شرکت‌ها به شمار می‌رود.

1. Cheetham & Chivers

2. Hass et al

3. Harrington

یادگیری سازمانی فرآیند آگاهانه، هدفمند، مستمر و درگیری فعال با تجربه‌های درک و شناخت جهان که مستلزم افزایش مهارت دانشی و تعمیق ارزش‌ها و توسعه‌ی قابلیت‌های انسانی در واکنش به محیط است که منجر به کشف خطا و اصلاح آن در شرکت می‌شود (پرداختی و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۳۰). یادگیری سازمانی شامل آموزش در داخل شرکت‌ها، افزایش مهارت‌ها، تجربه‌کاری و آموزش رسمی می‌باشد (شوهانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴: ۵۳). شاید بتوان گفت دلیل اهمیت تأثیر یادگیری سازمانی بر عملکرد سازمانی این است که یادگیری سازمانی چیزی بیشتر از نیاز به انتخاب در حال حاضر بوده و بهترین عامل برای افزایش سرعت سازمان‌ها در دنیای غیرقابل پیش‌بینی امروزی می‌باشد (یوآخین و ریکاردو<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸: ۳۱۶). در راستای اهمیت این تحقیق باید بیان نمود، هر چند تحقیقات درباره نقش حرفه‌ای حسابرسان در طی دهه اخیر بسیار فراوان بوده است، اما کمتر به ویژگی‌های شغلی حسابرسان به خصوص حسابرسان داخلی در تحقیقات پژوهشی توجه شده است و این تحقیق می‌تواند در تبیین بهتر ویژگی‌های شغلی حسابرسان داخلی در ارائه خدمات و انجام وظایف حرفه‌ای کمک شایان توجهی نماید. چراکه توجه به این حیطه می‌تواند تغییر مسیر حرفه‌ای در آینده شغلی حسابرسان از منظر ادراک شغلی و مهارتی ایجاد نماید و موفقیت‌های شغلی بیشتری برایشان رقم بزنند. به عبارت دیگر از آنجاییکه به طور سنتی، تنها کار حسابرسی داخلی تبعیت از قوانین و مقررات بود، این تغییر مسیر و یا اصطلاحاً همراستاسازی با عملکردهای قانونی، کمک می‌نماید نقش حسابرسان داخلی به‌عنوان مشاور در حیطه‌های تصمیم‌گیری شرکت‌ها بارورتر گردد و این موضوع فرآیندهای کنترلی بهتری را در کاهش ریسک‌های شرکت‌ها ایجاد نمایند. بنابراین سوالی که مطرح می‌شود این است که چگونه حسابرسان داخلی می‌توانند مهارت‌ها و شایستگی مورد نیاز برای بهبود اثربخشی بیشتر در راستای استراتژی‌های شرکت ارتقا بخشند و از طریق افزایش توانمندی‌های مهارتی و تخصصی به مدیران و هیات مدیره در اتخاذ تصمیمات بهتر مشاوری دهند. تحقیق حاضر قصد دارد تا پدیده یادگیری سازمانی را که نقش مهمی در توسعه مهارت شغلی ایفا می‌کند، را مورد مطالعه قرار دهد. دانش درباره یادگیری سازمانی و عوامل تعیین‌کننده در موفقیت آن، می‌تواند به درک بهتر مهارت و شایستگی به‌عنوان شاخص اثربخشی حسابرسی داخلی، و تاثیر مثبت بر وضعیت حرفه حسابرسی داخلی، کمک شایانی نماید. براین اساس در این پژوهش در بخش دوم اقدام به بیان مبانی نظری و تئوریک پژوهش به منظور بسط نظری تحقیق با استدلال‌های کاربردی و پژوهشی، گردیده است. در بخش سوم نیز پژوهش با بیان روش تحقیق، مشارکت‌کنندگان، ابزار گردآوری و اعتبار تحقیق تلاش گردید تا مسیر منسجم‌تری از محتوای پژوهش ارائه گردد و در بخش چهارم، تحلیل‌های مربوط به مصاحبه‌های پژوهش در قالب کدگذاری و ارائه مدل ارائه شد، سپس تحلیل مربوط به روابط درونی گزاره‌ها بررسی گردید تا در نهایت در بخش پنجم، بحث و استدلال نتایج پژوهش ارائه و پیشنهادات لازم ارائه شود.

1. Shu-Hung
2. Joaquin & Ricardo

## مبانی نظری

### حسابرسی داخلی به عنوان یک شغل

از اوایل دهه ۱۹۰۰، فیلسوفان ویژگی‌های شغل و ملزومات حرفه‌ای‌گری را مورد بحث و بررسی قرار داده‌اند (لارسن و لارسن<sup>۱</sup>، ۱۹۷۹: ۵). در اواخر دهه قرن بیستم، به طور ویژه، بر حرفه‌ای‌گری حسابداران و حسابرسان داخلی مورد توجه فراوان قرار گرفت (فگارتی و کلبرس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰: ۱۲۵؛ هاسل و همکاران<sup>۳</sup>، ۱۹۹۶: ۲۸). به طور ویژه حرفه حسابرسی داخلی، یک شغل با ماهیت دوگانه تحت استانداردهای حسابرسی و حاکمیت شرکت‌ها محسوب می‌شود که در چارچوب مکانیزم‌های کنترل داخلی شرکت‌ها معنا پیدا می‌کند (بوئا<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱: ۲۵). حسابرسی داخلی اغلب، حتی امروزه، از طریق لنزهای حرفه حسابداری در مفهوم عام، درک می‌شود و به عنوان نقشی به موازات حسابرسی مستقل مورد توجه قرار می‌گیرد. اما تفاوت اساسی میان حرفه حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل، «فقدان استقلال» در حیطه‌های تخصصی دو حرفه می‌باشد که نشأت گرفته از جایگاه حسابرسان داخلی در شرکت به مثابه یک کارمند می‌باشد. اینکه حسابرسان داخلی خود را چگونه می‌بینند، علی‌الاصول موضوعی پیچیده‌تر است و در ادبیات حرفه‌ای بسیار مورد ارجاع واقع شده است. تقریباً از همان آغاز، حسابرسان داخلی سعی کرده‌اند که خودشان را به عنوان افراد حرفه‌ای با جایگاه منحصربه‌فرد و خارج از لوای حسابرسان مستقل و دارای مهارت‌های خاص و جایگاه روشن و رسمی در دنیای کسب و کار تعریف کنند (مورتین<sup>۵</sup>، ۱۹۷۴: ۴۶). در واقع، واحد حسابرسی داخلی شامل فرد یا گروهی از افراد با مسئولیت‌های متعدد در یک شرکت است. طی سال‌های گذشته درک حسابرسان داخلی از نقش حسابرسی داخلی تغییر کرده است و این تغییرات در دیدگاه تأثیر مهمی بر نحوه تعریف حسابرسان از حرفه‌ای‌گری داشته است. حسابرسی داخلی برای به رسمیت شناخته شدن و منفک شدن از ساختار حسابداری شرکت‌ها، پیدا نمودن جایگاه مناسب در دنیای کسب و کار و داشتن نقش متمایز و مستقل از حسابرسی مستقل، تلاش زیادی نموده است به طوریکه امروز در ساختار سلسله مراتبی شرکت‌ها، واحدی تحت عنوان واحد حسابرسی داخلی به چشم می‌خورد. تعامل میان تقاضا برای مؤلفه‌های متعدد، قوانین و مقررات برون سازمانی و تمایل حسابرسان داخلی برای داشتن یک جایگاه حرفه‌ای و به رسمیت شناخته شدن، منجر به تلاش‌های مداوم برای ارائه تعریف مناسبی از نقش و جایگاه سازمانی آن شده است (متنی و اکبری کیارودی، ۱۳۹۶: ۲). فقدان نسبی قوانین و مقررات برون سازمانی حاکم بر حسابرسی داخلی، تأثیر شگرفی بر میزان ادبیات حرفه‌ای در دسترس حسابرسی داخلی داشته است. در غیاب ساختارهای قوانین و مقررات برون سازمانی حاکم بر حسابرسی داخلی، این حسابرسان داخلی

1. Larson & Larson
2. Fogarty & Kalbers
3. Hassal et al
4. Botha
5. Morton

بوده‌اند که وادار شده‌اند خودشان هویت حرفه‌ای خود را بسازند و همچنین خود حسابرسان داخلی به پژوهش‌ها و تحریر ادبیات پیرامون خودشان بپردازند (پیکت<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰: ۲۱۱). الزامات توسعه جایگاه شغلی حسابرسان داخلی، به‌عنوان یک شغل مستقل در چارچوب‌های سازمانی شامل: برنامه‌های آموزشی رسمی، توسعه دانش و مهارت‌های تخصصی، تبعیت از استانداردهای اخلاقی، خدمات رسانی به عامه مردم و همکاری با یک مجموعه حرفه‌ای می‌باشد (آبوت<sup>۲</sup>، ۱۹۹۱: ۳۸۳). ساویر و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) حسابرسی داخلی را به‌عنوان یک شغل به رسمیت شناختند و حسابرسان داخلی را به‌عنوان افرادی توصیف می‌کنند که دارای تحصیلات آکادمیک می‌باشند و تجربه عملی مرتبط با اهداف شرکت‌ها را دارا هستند. در واقع حسابرسان داخلی در قالب نقش‌های کنترلی، عملکردهای مالی شرکت را همراه با استانداردها مورد بررسی قرار می‌دهند و از هرگونه انحراف عملکرد مالی شرکت‌ها جلوگیری می‌کنند (کاکس<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷: ۷۴). در واقع حرفه حسابرسی، یک حرفه مبتنی بر ویژگی‌های کیفی است که به حجم وسیعی از اطلاعات معنا می‌بخشند و سبب ارزش افزوده اطلاعاتی برای تصمیم‌گیرندگان می‌شوند که از یک مجموعه استانداردهای بین‌المللی و همچنین کدهای اخلاقی تبعیت می‌کنند (لنز و هان<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵: ۸). به عبارت دیگر، حرفه حسابرسی داخلی را می‌توان شامل یک مجموعه از استانداردهای بین‌المللی، تبعیت از استانداردهای اخلاقی و خدمات رسانی به عامه مردم، تعریف نمود. نکته مهم و قابل توجه اینست که حرفه حسابرسی داخلی بدلیل تغییرات محیط اقتصادی و استانداردها، نیازمند به روز رسانی توانمندی‌های حسابرسان هم از منظر توانمندی‌های تخصصی و هم از منظر توانمندی‌های کنترلی در شرکت، می‌باشند، تا از این طریق ضمن ارتقای سطح یادگیری‌های سازمانی، به پویایی بیشتر افشای اطلاعات و گزارشگری مالی کمک شایان توجهی گردد.

### مولفه‌های مشترک یادگیری سازمانی در مشاغل

همانطور که قبلاً عنوان شد، یکی از ویژگی‌های هر شغلی، آموزش، تجربه عملی و تحصیلات تخصصی مربوط به آن است که به توسعه کار راه شغلی برای افراد منجر خواهد شد. در واقع توسعه کار راه شغلی، یکی از اشکال یادگیری سازمانی است که به ایجاد انگیزه و تعهدی بیشتر در منابع انسانی کمک می‌کند و فضای پویاتری برای ایفای نقش‌های وظیفه‌ای و تخصصی برای آن‌ها محیا می‌نماید در توسعه شغلی نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد (انتظاری و ایرانبان، ۱۳۹۶: ۱۷۹). اکثریت مشاغل برحسب قانون و با رویکردهای یادگیری سازمانی ایجاد و با هدف رسیدن به اهداف و استراتژی شرکت‌ها، در سلسله مراتب سازمانی نهادینه می‌شوند (ویلیامز<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰:

1. Pickett
2. Abbott
3. Sawyer et al
4. Cox
5. Lenz & Hahn
6. Williams

۶۲۴). آبوت (۱۹۸۸) در پژوهشی تحت عنوان سیستم مشاغل، حرفه‌های سازمانی را به‌عنوان گروه‌های شغلی تعریف می‌نماید، که نیازمند توسعه آن‌ها از طریق دانش انتزاعی بر اساس مهارت‌ها و مسئولیت‌های شغلی می‌باشد. در واقع، توسعه و نگهداشت یک سیستم انتزاعی دانش، یک مولفه کلیدی برای بقای مشاغل و ساختار شغلی محسوب می‌شود، و ارتباط متقابلی بین شاغل با مسئولیت‌های و مهارت‌های وظایف (شرح وظایف) ایجاد می‌کند. این رابطه سبب می‌شود تا حرفه، معضل موردنظر را تعریف و بازتعریف نماید، خدمات و تکنیک‌های عملی که باید برای بررسی این معضلات انجام شوند را بسط و توسعه می‌دهد، و اختیارات را در مقابل دیگر مشاغل، کنترل نماید، که این رویکرد، ثمره دیدگاه یادگیری سازمانی و بر اساس آن کارراه شغلی پویاتری در شرکت‌ها برای هر شغلی، از جمله حسابرسی داخلی ایجاد می‌گردد (سارنس و دی‌بیلدی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶: ۲۲۱). بر این اساس، می‌توان یادگیری سازمانی را به منظور توسعه کارراه شغلی بر اساس دیدگاه فورست<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) مبتنی بر الزامات زیر ارائه نمود:

- قوانین و خط‌مشی‌های مرتبط که آموزش و تربیت مشاغل را تدوین می‌کنند.
- یک مجموعه یا شورای حرفه‌ای که مسئولیت آموزش و تربیت افراد را برعهده می‌گیرد.
- یک مدل توسعه شغلی که شامل آموزش آکادمیک، یادگیری سازمانی و آزمون نهایی مهارت، قبل از ثبت نام می‌شود.
- آموزش‌های الزامی قبل از ثبت نام به‌عنوان یک فرد حرفه‌ای
- ارزیابی مهارت شغلی قبل از گواهینامه یا ثبت نام به‌عنوان یک فرد حرفه‌ای

### مفهوم یادگیری سازمانی

یادگیری سازمانی، فرآیندی است پویا، که شرکت را قادر می‌سازد، تا به سرعت با تغییر سازگاری یابد و باعث برآورده نمودن انتظارات ذینفعان و یا پاسخگویی به قوانین گردد. این فرآیند شامل ایجاد دانش جدید و به‌کارگیری آن در مهارت‌ها و رفتارها می‌باشد که به بهبود کارایی و اثربخشی دانش سازمانی منجر خواهد شد (عباسی و همکاران، ۱۳۹۳: ۷۹۳). هر چند تحقیقات سال‌های اخیر توجه ویژه‌ای به برخی از موضوعات مانند محیط کار به‌عنوان یک محیط یادگیرنده، روش‌های خاص یادگیری در محیط کار، تاثیر تیم و دیگر روش‌های مشارکتی بر یادگیری نموده‌اند، اما تحقیقات جدیدتر در این زمینه، به طور فزاینده به ماهیت متغیر کار در محیط‌های پیچیده تجارت و نیاز به نیروی کار ماهرتر به منظور انطباق، تغییر و خلاقیت در جامعه دانشی امروز تاکید نموده‌اند (ژانگ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸: ۱۲). تحقیقات انجام شده با تمرکز بر حسابرسان داخلی و محیط یادگیری شان در محیط کار، محدود است و عمدتاً اثربخشی حسابرسی داخلی از طریق متغیرهای دموگرافی مورد بررسی قرار گرفته است (مک کارتنی و

1. Sarens & De Beelde

2. Frost

3. Zhang et al

همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲: ۳۱۲). همانطور که قبلاً عنوان شد، برخی از تحقیقات وجود دارند که به مجموعه دانش در زمینه یادگیری در محیط کار، انجام شده‌اند. با توجه به اهداف تحقیق حاضر، موضوعات شناسایی شده در این تحقیقات که در زمینه محتوی یادگیری سازمانی است، و بر دو بخش فراگیری بالغ و محیط یادگیرنده و سازمان‌های یادگیرنده تفکیک شده است:

### فراگیر بالغ و محیط یادگیرنده

تئوری نوئلز<sup>۲</sup>، که یک تئوری یادگیری بالغ می‌باشد، بر این فرض بنا شده است که فراگیر بالغ فردی است که تمایل به یادگیری دارد و نسبت به آن تهییج می‌شود، و فردی است که در فرایند یادگیری خودآموز، مشارکت می‌کند (نوئلز، ۱۹۷۷: ۱). در سال‌های اخیر، تئوری نوئلز، در حمایت از برخی مدل‌های شناختی و رفتاری مورد استفاده قرار می‌گیرد، جایگاه یادگیری به‌عنوان یک رفتار فردی، مفهوم سازی می‌شود و تمرکز تنها بر فراگیر است (مانن<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱: ۶۰). هرچند، دیگر محققین در چشم انداز یادگیری، فراگیر بالغ را با توجه به محیط یادگیری شان، بنام محیط کار، مورد بررسی قرار می‌دهند. محققین و نظریه پردازان، یادگیری را به‌عنوان فعالیت چند بعدی و اجتماعی - فرهنگی تلقی می‌کنند که نمی‌توان آن را از محتوی خود جدا کرد (بیلت<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴: ۳۱۳؛ لاو<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹: ۱). روگوف<sup>۶</sup> (۱۹۹۰) و لاو (۲۰۰۹) یادگیری را به‌عنوان یک فعالیت اجتماعی و فرهنگی توصیف می‌کنند. به طور مشابه، لاتوکا<sup>۷</sup> (۲۰۰۲) بیان نمود، که فعالیت یادگیری، از طریق تعاملات اجتماعی رخ می‌دهد، در حالیکه بیلت (۲۰۰۴) استدلال می‌کند که افراد در محیط کار از طریق روش‌های مشارکتی و نه فردی و ایزوله، یاد می‌گیرند. تحقیقات اخیر محتوی اجتماعی یادگیری را از طریق بررسی محیط یادگیرنده به‌عنوان یک رویکرد دانش افزا در حیط سازمان بسط و توسعه داده‌اند. به علاوه، توجه به محیط کار به‌عنوان یک سازمان یادگیرنده برای تقویت سطح یادگیری‌های افراد بالغ بسیار مورد توجه قرار گرفت (گردان شکن و همکاران، ۱۳۸۹: ۲).

### سازمان‌های یادگیرنده

هدف از این بحث، تنها مروری بر ادبیات تحقیق در حیطه توسعه منابع انسانی نیست، بلکه بررسی تفکر سازمان یادگیرنده به‌عنوان نگاهی تازه به محیط یادگیرنده و عوامل تعیین کننده در موفقیت آن برای رشد حساب‌رسان داخلی، است. مارگوارت<sup>۸</sup> (۱۹۹۹)، سازمان یادگیرنده را

1. McCartney et al

2. Knowles

3. Mann

4. Billet

5. Lave

6. Rogoff

7. Lattuca

8. Marquardt

به‌عنوان نهادی تعریف می‌کند که به صورت قدرتمند، و جمعی، یاد می‌گیرد و به طور مستمر برای مدیریت اثربخش دانش، در خود تغییر ایجاد می‌کند. سازمان‌های یادگیرنده، کارکنان خود را توانمند می‌سازد تا در حین کار کردن، بیاموزند، و از تکنولوژی برای به حداکثر رسانی یادگیری و تولید، بهره ببرند. در واقع سازمان یادگیرنده، از طریق به روز نگهداشتن دانش کارکنان خود تلاش می‌نماید تا پیوسته توانایی افراد را تقویت نماید و در الگوهای فکری و عملی فردی و جمعی نوآوری ایجاد نماید (ضرغامی و خلیل نژاد، ۱۳۹۴: ۱۷۷). در توصیف ویژگی‌های سازمان یادگیرنده، چهار خرده سیستم سازمان‌های یادگیرنده، که توسط مارکواردت (۱۹۹۶)، شناسایی و توسط اِراتوت و هیرش<sup>۱</sup> (۲۰۱۰)، مورد بحث قرار گرفتند، بسط و توسعه پیدا می‌کنند: الف) یادگیری، ب) سازمان، ج) افراد، د) دانش. همچنین سطح یادگیری در سازمان‌های یادگیرنده شامل:

- افراد، افزایش در مهارت و قابلیت از طریق انواع روش‌های یادگیری، که توسط تئوری‌های یادگیری افراد بالغ، پی ریزی می‌شود.
  - تیم / گروه، افزایش مهارت توسط گروه‌ها و در درون گروه‌ها
  - سازمان، افزایش در ظرفیت یادگیری سازمان با توجه به عمق و وسعت یادگیری.
- با مروری بر تحقیقات می‌توان دریافت که محیط کار، مکانی برای یادگیری است که هم یادگیرندگان و هم محیط یادگیری، مورد مطالعه قرار گرفته‌اند. توجه به سازمان یادگیرنده به درک یادگیری افراد در محیط کار، کمک شایانی می‌کند در این شرایط، به خرده سیستم‌ها به‌عنوان عوامل تعیین کننده موفقیت برای یادگیری سازمانی، توجه می‌شود: یادگیری، سازمان، افراد و دانش.

### یادگیری سازمانی حسابرسی داخلی

چشم‌انداز جهانی برای یادگیری سازمانی حسابرسی داخلی برای حسابرسان، لزوم حداقل دو سال تجربه عملی برای کسب مهارت‌های لازم قبل از دریافت گواهینامه اجازه به‌عنوان حسابرس داخلی را ضروری دانسته‌اند و طبق آیین‌نامه نهاد حسابرسان داخلی<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) به منظور کسب مجوزهای لازم، گذراندن کارگاهی آموزشی و مهارتی لازم دانسته شده است. همچنین نهادهای همچون سازمان شفافیت، پیشنهادهایی را در راستای کسب مهارت و آموزش‌های ضمن خدمت توصیه نموده‌اند که به پویایی عملکرد حسابرسان داخلی کمک می‌نماید (رُز،<sup>۳</sup> ۲۰۱۵: ۲۵). در کنار خط مشی جهانی یاد شده در زمینه مجوزهای حسابرسان داخلی، شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد که یادگیری سازمانی حسابرسی داخلی برای حسابرسان داخلی، رسمی و ساختارمند نیست و جزء عوامل تعیین کننده برای موفقیت محسوب نمی‌شود (سلیمانی امیری و طاهری، ۱۳۹۷: ۱۵۰). در کشور ما حضور حسابرس داخلی به‌عنوان یک پست در شرکت‌ها،

1. Eraut and Hirsch

2. Institute of Internal Auditors (UK & Ireland)

3. Rose

صرفاً بر مبنای این آیین‌نامه‌های رسمی، طی نمی‌شود، بلکه مطابق با قوانین و مقررات استخدام و صرف تحصیلات دانشگاهی و تجربه‌های غیر رسمی، عموماً حضور می‌یابند. چراکه هنوز این شغل در چارت شرکت‌ها به‌عنوان یک الزام جا نیفتاده است و اغلب حسابداران شرکت وظیفه‌ی حسابرسی داخلی را انجام می‌دهند. در صورتی که در کشورهای مختلفی همچون استرالیا، آفریقا جنوبی، ایرلند و... قوانین محکمی در این زمینه وجود دارد و این حرفه را به‌عنوان یک جایگاه شغلی پاسخگو و مسئول مورد توجه قرار می‌دهد. به‌عنوان مثال در کشور آفریقا جنوبی، سیستم‌های نظارتی بر عملکرد حسابرسان داخلی تحت عنوان موسسه حسابرسان داخلی<sup>۱</sup> در سال ۱۹۶۴ آغاز به کار کرد و بیش از چن‌صد آیین‌نامه و دستورالعمل برای پرسنل این حرفه مصوب نمودند. در کنار وظیفه‌ی نظارتی این موسسه، اهداف و استراتژی‌های توسعه مهارت‌های اخلاق حرفه‌ای و تخصصی مورد توجه قرار می‌گیرد و کارراه‌های جدیدی از حرفه حسابرسی را برای حسابرسان داخلی ترسیم نموده‌اند که شامل برنامه‌های رسمی و ساختارمند در زمینه یادگیری سازمانی می‌باشد که از آن به‌عنوان برنامه آموزش حرفه‌ای<sup>۲</sup> یاد می‌نمایند. برنامه آموزش حرفه‌ای شامل دو برنامه رهبری می‌شود: تکنسین حسابرسی داخلی<sup>۳</sup> و برنامه رهبری حسابرس داخلی حرفه‌ای<sup>۴</sup>. این برنامه‌های آموزشی تحت کلاس‌ها و کارگاه‌های افزایش مهارت‌های تخصصی در اوایل سال (۲۰۰۳) توسط موسسه حسابرسان داخلی با هدف کسب مهارت برای افرادی که هیچ مدرک دانشگاهی در این زمینه ندارد، شروع بکار کرد. نکته‌ی قابل توجه در برنامه‌ها و اهداف این موسسه این بود که هر دو کلاس آموزش شامل یک بخش آموزشی و یک بخش عملی می‌شود، که این موضوع قدرت ادراکی و توانمندی‌های تخصصی حسابرسان را به طور عملی تقویت می‌نمود. از طرف دیگر، کشور استرالیا، با سامان دادن حرفه حسابرسی داخلی، اولاً قوانین لازم را در تفکیک معیارهای عملکردی حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل ایجاد نمودند و ثانیاً بر تقویت هر چه بیشتر توانمندی‌های تخصصی حسابرسان داخلی از طریق ارزیابی دوره‌ای و برنامه‌های آموزشی طبق برنامه‌های زمان بندی شده در دوره‌های یک‌ساله، سه ساله و پنج ساله تمرکز کردند.

همانطور که در این بخش تجربه‌ی کشورهای دیگر مطرح گردید، بنابراین سوالی که مطرح می‌شود این است که مهارت‌های موردنیاز با توجه به عوامل تعیین کننده موفقیت در یادگیری سازمانی، چه چیزهایی می‌توانند باشند که به پویایی تعامل حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل به‌عنوان دو شغل متفاوت کمک می‌کند. در واقع یادگیری در کارراه حرفه‌ای حسابرسان داخلی به‌عنوان یک الزام استراتژیک در بحث منابع انسانی شرکت‌ها با توجه به تغییرات محیطی و تکنولوژیکی در دل جامعه و افزایش سطح انتظارات سهامداران و سرمایه‌گذاران، حداقل در سطح بازار سرمایه، لازم و ضروری است. یادگیری سازمانی کمک می‌کند ضمن تقویت مهارت‌های تخصصی حسابرسان داخلی، انگیزه و تعهد آن‌ها در مسیر حرفه‌ای شان تقویت گردد و مسئولانه

1. Institute of Internal Auditors

2. professional training programme

3. Internal Audit Technician (IAT)

4. Professional Internal Auditor (PIA)

نسبت به عملکردهای خود پاسخگو باشند. در واقع، زمانی حسابرسی داخلی به عنوان یک حرفه در نظر گرفته می‌شود که نیازهای اولیه شغلی افراد به منظور مهارت‌ها و شایستگی‌های مورد نیاز برای انجام وظایف‌شان، مرتفع گردد. حسابرسان داخلی، همانند سایر مشاغل، نیاز به تجربه کاری عملی برای کسب شرایط احراز دارند. بنابراین یادگیری در محیط کار یک مولفه مهم برای توسعه کارراه شغلی حسابرسان داخلی محسوب می‌شود. محیط یادگیرنده، فراگیر و مدیریت، همچنین سازمان یادگیرنده، جزء عوامل تعیین کننده در موفقیت یادگیری سازمانی در توسعه کارراه حرفه‌ای حسابرسان داخلی تلقی می‌گردند.

### پیشینه تجربی

لی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان ادراک حسابرسان داخلی در استفاده از ارزش‌های حسابرسی در چارچوب‌های ساختارهای شرکت انجام دادند. در این پژوهش ۲۸۴ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار کشور چین مشارکت داشتند. نتایج پژوهش چارچوب‌های سازمانی زمانی که از عملکردهای حسابرسان داخلی حمایت نمایند، در تحت این شرایط حسابرسان داخلی از ارزش‌های حسابرسی مستقل برای افزایش سطح اعتماد و اطمینان به صورت‌های مالی استفاده می‌شود و این موضوع می‌تواند به همسویی بیشتر استانداردهای حسابرسی با افشای اطلاعات در صورت‌های مالی گردد. اوسی و تاک تاک<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان بررسی ویژگی‌های وظیفه‌ای حسابرس داخلی بر کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌ها انجام دادند. در این پژوهش ۵۹ مدیر حسابرسی داخلی شرکت‌های بورس کشور تونس مشارکت داشتند و ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه بود. نتایج نشان داد، افزایش تخصص و دانش فنی حسابرسان داخلی تاثیر مثبت و معناداری بر ارتقای سطح کیفیت مکانیزم‌های کنترل داخلی شرکت‌ها دارد و این موضوع به افزایش توانمندی شفافیت‌های عملکردی و مالی شرکت‌ها کمک می‌نماید. رائوسی<sup>۳</sup> (۲۰۱۴) پژوهشی تحت عنوان نقش حسابرسان داخلی در حفاظت و نگهداری از تصمیم‌های مدیران عالی شرکت‌ها انجام دادند. در این پژوهش ۴۲ نفر شامل ۲۸ مدیرعامل و ۱۴ نفر حسابرس داخلی از طریق مصاحبه مورد بررسی قرار گرفتند. روش پژوهش کیفی و مبتنی بر تحلیل داده بنیاد بود و مصاحبه‌های انجام شده در قالب سه مرحله کدگذاری باز، انتخابی و محوری تحلیل شدند. نتایج نشان داد، تضاد منافع در ابتدای مراحل حرفه‌ای حسابرسان داخلی در شرکت‌ها معمولاً وجود دارد و این تضاد منافع به مرور با نزدیک شدن مدیران به صاحبکاران کاهش می‌یابد و تبدیل به تضاد منافع بین سهامداران و سرمایه‌گذاران می‌شود. در این بین تقویت هویت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی تاحد زیادی می‌تواند تاثیرپذیری حسابرسان داخلی از مدیران شرکت‌ها را کاهش دهد. ایورت و ترومبلی<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) پژوهشی در مورد نقش اخلاقیات

1. Li et al
2. Oussii & Taktak
3. Roussy
4. Everett & Tremblay

در حرفه حسابرسی انجام داد. این پژوهش که بر اساس روش تحقیق پژوهش‌های دیالکتیکی و تعاملی به واسطه مصاحبه با متخصصان در حرفه حسابرسی داخلی انجام شد، نشان داد، اولویت حسابرسان داخلی در افزایش سطح معیارهایی همچون تعهد و رضایت شغلی، ارتقای سطح ارزش‌های رفتاری و احترام به چارچوب‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی در شرکت‌ها می‌باشد تا از این طریق ارزش‌های متناقض باعث تخریب وجه و شخصیت این حرفه در سطح جامعه گردد. در پژوهش‌های داخلی نیز پور عزت و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان بررسی داستان‌های مسیرشغلی با رویکرد تحلیل روایت (ساختاری و محتوایی) انجام دادند. در این پژوهش سعی شد ابتدا مبانی نظری روش‌های تحقیق روایی در علوم اجتماعی مورد بررسی قرار گیرد و سپس با اتخاذ روش تحقیق مناسب، داستان مسیرشغلی با رویکرد تحلیل روایت (ساختاری و محتوایی) مورد بررسی قرار گیرد. تحلیل ساختاری و محتوایی مسیرشغلی افراد حاکی از آن است که می‌توان ۴ گونه داستانی، شامل صعود، فراز و نشیب، بی تفاوتی و افول را در داستان‌های مسیرشغلی مشارکت کنندگان شناسایی کرد. به علاوه مضامین روابط میان فردی، کنترل، آمادگی مقابله، جایگاه شغلی و آسیب روانی نیز از مهمترین مضامینی است که در داستان مسیرشغلی مشارکت کنندگان تکرار شده است. نتایج نشان داد روش‌های روایی به فهم معنایی افراد از تجربه مسیرشغلی شان کمک کرده و امکان تغییر یا بهبود آن را نیز فراهم می‌آورند. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی انجام دادند. در این پژوهش با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و به کمک روش نظریه زمینه‌ای و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، دینفعان اصلی حسابرسی داخلی مورد پژوهش قرار گرفتند. در این راستا با ۳۲ نفر از دینفعان اصلی اعضای هیئت مدیره، مدیران عامل، مدیران ارشد اجرایی، اعضای کمیته‌های حسابرسی، مدیران حسابرسی داخلی و... مشارکت داشتند. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز که مختص رویکرد نظریه زمینه‌ای است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرد مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردید. به کمک رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرآیند، خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای است، مدل کیفیت حسابرسی طراحی و مقوله‌های پدیدار شده در قالب آن ارائه گردید. نتایج به نقش این عوامل در بهبود کیفیت حسابرسی داخلی تاکید داشت. رجبی و شیرازیان (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر ویژگی‌های شغلی بر رشد مسیرشغلی و قابلیت‌های تطبیق با آن انجام دادند. جامعه آماری آن کارکنان مالی شعب اداره تأمین اجتماعی استان همدان بودند که تعداد ۱۱۰ نفر مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌های این تحقیق مؤید تأثیر معنی‌دار ویژگی‌های شغلی بر رشد مسیرشغلی و قابلیت‌های تطبیق با آن است. همچنین مشخص شد که قابلیت‌های تطبیق با مسیرشغلی بر رشد مسیرشغلی، تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.

### روش پژوهش

روش شناسی این پژوهش کیفی است و از طریق تحلیل داده بنیاد و کیفی تعاملی (IQA)

به دنبال توسعه کارراه حرفه‌ای حسابرسان داخلی از طریق یادگیری سازمانی می‌باشد. رویکرد پژوهش استقرایی است و از طریق تمرکز بر مصاحبه با متخصصان حسابداری و مدیریت و امتیازبندی گروه‌های کانونی (اعضای کمیته حسابرسی و مدیر حسابرسان داخلی شرکت‌ها) به دنبال شناخت مفهوم پدیده‌ی مورد نظر می‌باشد. این پژوهش در فاز اول از طریق تحلیل داده بنیاد به دنبال بسط و توسعه تئوریک مفهوم کارراه شغلی حسابرسان داخلی بر اساس یادگیری می‌باشد، زیرا شناخت این بخش از ویژگی‌های ساختاری شرکت‌ها عملکردی حسابرسان داخلی می‌تواند به تقویت ارزش‌های شغلی حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل منجر شود. به عبارت دیگر، استفاده از روش تحلیل داده بنیاد در این گونه از پژوهش‌ها که مبانی نظری منسجمی در مورد آن وجود ندارد، به پژوهشگر این امکان را می‌دهد تا مباحث تئوریک و مفهومی بیشتری ایجاد نماید و به درک نظری بیشتر در مورد آن موضوع خاص همچون بررسی کارراه شغلی حسابرسان داخلی همراستا با استانداردهای حسابرسی منجر شود و نظریه جدیدی خلق گردد. به عبارت دیگر، نظریه جدید، نه بر مبنای نظر شخصی پژوهشگر، که در واقع براساس داده‌های گردآوری شده از محیط واقعی و در شرایط واقعی تدوین می‌شود. بدین منظور با اتکاء به روش نظریه زمینه‌ای<sup>۱</sup> و رویکرد نوحاسته (Emerging) یا ظاهر شونده گلیر<sup>۲</sup> (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان امر، مباحث مربوط به توسعه کارراه شغلی حسابرسان داخلی مشخص و دسته‌بندی شود. این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا بر اساس سه مرحله‌ی اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه شوندگان بپرسد و سپس بر اساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت بر اساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. به عبارت دیگر، رویکرد نوحاسته در گرداند تئوری مستلزم مقوله‌بندی تطبیقی ثابت است که در آن صرفاً به توصیف مقوله‌ها پرداخته نمی‌شود و مقوله‌ها با رویدادها و رویدادها با هم مقایسه می‌شوند. از طرف دیگر، تحلیل کیفی تعاملی (IAQ) رویکردی ساخت‌گرا است، چراکه مبتنی بر ذهنیت واقع‌گرایانه مصاحبه شوندگان می‌باشد. تفاوت این روش با سایر روش‌های تحلیل کیفی همچون تحلیل داده بنیاد، در نحوه‌ی تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده می‌باشد، چراکه مصاحبه رودرو در تحلیل داده بنیاد شاید با تمام تحلیل حرکات بدن، جایی برای ارائه اطلاعات نادرست وجود داشته باشد، اما در این روش شیوه مدرن‌تری از تحلیل را ارائه می‌دهد. در واقع در این روش مصاحبه ابتدا با گروه‌های کانونی با بیان موضوع از طرف اداره کننده جلسه آغاز می‌شود و ایده‌های مکتوب ناشی از مصاحبه شوندگان در تحلیل دلفی امتیازبندی و تحلیل می‌شوند. در طی زمان تحلیل و تعامل با گروه کانونی، محققان مفاهیم را شرح داده و به گروه کانونی اجازه می‌دهند تا ایده‌ها و مفاهیم خود را در رابطه با موضوع پژوهش امتیازبندی نمایند. سپس از طریق تبادل نظر مداوم و روشن‌تر شدن ایده، پارامتر و فاکتور برای پژوهش بیشتر شکل می‌گیرد. در

1. Grounded Theory

2. Glaser

واقع جمع‌آوری داده‌ها در ساختار تحلیل کیفی تعاملی با اتکا به کدگذاری‌های صورت گرفته از طریق تحلیل گروه‌های کانونی امتیاز بندی می‌شوند. پایه و اساس شناخت پیوندهای درونی مولفه‌های پژوهش، تحلیل گروه کانونی است که پیش‌نویس مصاحبه‌های انفرادی در مرحله تحلیل داده بنیاد بر مبنای آنها تهیه می‌شود و در پایان نیز مقایسه تطبیقی بین کدگذاری‌های نظری برآمده از مصاحبه‌های گروه کانونی و مصاحبه‌های عمقی انفرادی در مرحله تحلیل داده بنیاد صورت می‌گیرد (یحیایی، ۱۳۹۴: ۳۶). بر اساس توضیحات داده شده، پژوهش در قالب دو فاز مصاحبه با متخصصان و تحلیل گروه‌های کانونی صورت پذیرفت. در فاز اول در مصاحبه با متخصصان یعنی تحلیل داده بنیاد از آنها خواسته شد به سوال زیر پاسخ دهند:

- تجربیات شما از یادگیری سازمانی برای توسعه کارراه حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی چیست؟
- نقش شیوه‌های مدیریت در به‌کارگیری یادگیری سازمانی را توسعه کارراه حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی چگونه تحلیل می‌نمایید؟
- تحلیل شما از سیاست‌های آموزشی برای توسعه کارراه حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی چیست؟
- رویکردهای درونی حساب‌رسان تا چه اندازه در توسعه کارراه‌های شغلی حساب‌رسان داخلی نقش دارد؟

### جامعه پژوهش

در فاز اول بر اساس اعتقاد اشتراوس و کوربین<sup>۱</sup> (۱۹۹۸)، برای پایبندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثر کردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات» استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله براساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافت شود. بر این مبنا ابتدا محقق بر اساس فهرست نمودن معیارهایی، سعی در انتخاب افراد آگاه نمود تا از انحراف و تلف شدن زمان در جریان مصاحبه‌ها جلوگیری شود. این معیارهای عبارتند از:

۱. داشتن تجربه حرفه‌ای مدیریت چه از منظر تحصیلات دانشگاهی و چه از منظر بررسی صورت‌های مالی
۲. انجام حداقل دو پژوهش کیفی در رابطه با حیطه‌های عملکردی و رفتاری حساب‌رسان داخلی در داخل و خارج از کشور

بر اساس دو معیار فوق ابتدا لیستی از محققان حیطه‌های رفتاری و عملکردی حساب‌رسان داخلی در داخل و خارج از کشور که در دسترس بودند، مشخص گردید که این کار از طریق جستجو در سایت‌های معتبر علمی و پژوهشی در داخل و خارج از کشور انجام شد. سپس از طریق ایمیل و توضیحات مرتبط با اهداف پژوهش برای حداقل ۳۵ نفر در داخل و خارج از کشور ارسال گردید و از آن‌ها خواسته شد، تا در صورت تمایل، مقدمات انجام مصاحبه مهیا گردد. از مجموع ایمیل‌های ارسال شده، ۱۸ ایمیل پاسخ داده شد، که از این میان ۱۵ نفر به‌عنوان مصاحبه‌شونده انتخاب

1. Strauss & Corbin

شدند که ۳ نفر از آن‌ها در خارج از کشور حضور داشتند. بر این اساس به منظور اداره روند انجام مصاحبه تلاش شد از طریق نرم‌افزارهای ویدیویی شبکه‌های اجتماعی انجام شود که به دلیل عدم همکاری برخی از مصاحبه شوندگان، تنها ۵ مورد از مصاحبه‌ها با نرم‌افزارهای تصویری شبکه‌های اجتماعی انجام شد که ۲ مورد مصاحبه شوندگان خارج از کشور و ۳ مورد مصاحبه شوندگان داخل کشور را در بر می‌گرفت و برای بقیه مصاحبه‌ها از صدای ضبط شده و پرسش و پاسخ از طریق ایمیل و مصاحبه حضوری، استفاده شد. ذکر این نکته حائز اهمیت است که رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های آن‌ها در همان ابتدا تأکید می‌شد، تا اطمینان و اعتماد آن‌ها برای انجام مصاحبه‌ها جلب گردد.

در فاز دوم، همانطور که در قسمت روش پژوهش تشریح شد، چهار گروه کانونی که شامل ۲ عضو کمیته حسابرسی و یک مدیر واحد حسابرسی داخلی، شرکت‌هایی که در دسترس بودند با استفاده از تکنیک تجزیه و تحلیل تعاملی (IQA) موضوعات را مورد بحث قرار دادند. بنابراین مجموع جامعه آماری در فاز دوم ۱۲ نفر از اعضای کمیته حسابرسی و مدیر حسابرسی داخلی شرکت‌هایی بودند که حداقل مدرک آن‌ها کارشناسی ارشد بود. شرکت‌کنندگان در هر گروه کانونی، براساس روش نمونه‌گیری همگن، برگزیده شدند. دلیل استفاده از این جامعه در فاز دوم ماهیت پژوهش و شناخت محتوایی مشارکت کنندگان در قالب گروه‌های کانونی برای بیان ایده‌های خود در رابطه با موضوع پژوهش بود. در مرحله بعد که با آغاز بحث در گروه‌های کانونی، شناسایی عوامل مربوط و مؤثر در رابطه با توسعه کار راه شغلی حسابرسان از طریق نظرات افراد درگیر، شناسایی صداها، خاموش و یادداشت نظرات صورت پذیرفت. نکته قابل توجه اینست که با هماهنگی‌های صورت گرفته، محقق با گردهم آوردن گروه‌های کانونی (طی دو جلسه در دو روز متفاوت) در مکانی مشخص تلاش نمود تا روند انجام بررسی بدون هیچ مداخله کننده‌ای ادامه یابد. سپس مباحثه با محوریت مؤلفه‌های مؤثر شناسایی شده<sup>۱</sup> (پیوندهای درونی<sup>۲</sup>) ادامه یافت و با استفاده از نظرات اعضای گروه به نامگذاری و دسته‌بندی این مؤلفه‌ها با توجه به مفاهیم و مضمون‌های مشترک اقدام گردید و براین مبنا کدگذاری نظری و محوری مولفه‌ها توسط محققان انجام شد. نکته قابل توجه این است که، در هر یک از گروه‌ها، یک اداره کننده مستقل، برای تسهیل‌سازی بحث‌های انجام شده در تمامی چهار گروه کانونی، مورد استفاده قرار گرفت. در این روش، شرکت‌کنندگان، بعد از مطرح کردن نتایج مربوط به تحلیل داده بنیاد، از کارت‌هایی بنام کارت‌های ایده استفاده می‌کنند و کارت موردنظر را که بین ۱۰- تا ۱۰+ است را بر روی دیوار می‌چسبانند تا نظرات هریک از اعضای گروه کانونی در رابطه با مفاهیم ایجاد شده در مسیر پژوهش مشخص گردند. در سکوت، این ایده‌ها توسط شرکت‌کنندگان در گروه‌های مختلف، مرتب می‌شوند. سپس فرد اداره کننده (محقق)، بحث را شروع می‌کند و هر کارت ایده‌ای که اتفاق نظر نسبت به آن در راستای ماهیت پژوهش وجود داشته باشد، مورد بحث و بررسی قرار گرفتند.

## 1. Affinities

۲. در روند «IQA» اجزاء معنای یک پدیدار، پیوندهای درونی نامیده می‌شوند.

نتیجه هر بحث گروه کانونی، که حدوداً ۱۸۰ دقیقه بود، مجموعه‌ای از موضوعات اصلی و فرعی شناسایی شده در مرحله تحلیل داده بنیاد را در بر گرفت که اتفاق نظر کامل در مورد آن وجود داشت. بعد از بررسی بحث‌های صورت گرفته توسط چهار گروه کانونی، محققین مجدداً با ۱۹۶ کدباز ایجاد شده در مرحله تحلیل داده بنیاد را با کمک گروه‌های کانونی مورد بحث و بررسی قرار دادند و به منظور سامان دادن به مولفه‌ها، مجدداً با حذف موضوعات تکراری و تلفیق موضوعات مشابه تلاش نمودند، به نقطه اشتراک مفهومی که در تحلیل محوری داده بنیاد دست یافته بودند، برسند. در نهایت همان ۷ مولفه اصلی و ۲۱ مولفه فرعی که بر اساس تحلیل داده بنیاد ایجاد شده بود، تایید گردید. در واقع در این مرحله ۷ مولفه اصلی و ۲۱ مولفه فرعی به مفهوم پیوند درونی پس از اعتبار سنجی تغییر نام دادند تا روابط پیوندهای درونی (ART) و بازنمایی سیستم (SID) در قالب نمودارهای مشخصی تعیین می‌شوند تا از این طریق میزان اهمیت هریک از این مفاهیم در راستای ماهیت پژوهش تعیین گردند. استفاده از چهار گروه کانونی متفاوت کار گردآوری و تجزیه و تحلیل همزمان داده‌ها را ساده‌تر ساخت چراکه، استفاده از مصاحبه‌ها بعد از بحث‌های صورت گرفته در گروه‌های کانونی، به محققین این اجازه را می‌دهد تا به داده‌های غنی در رابطه با این پدیده مورد مطالعه، دست پیدا کنند.

### معیارهای تایید پژوهش از منظر مقبولیت و کثرت‌گرایی

پژوهش (کمی یا کیفی) بدون دقت علمی، ارزشی ندارد و مطلوبیت خود را از دست می‌دهد. برای ارزشیابی پژوهش‌های کیفی، به جای معیارهای روایی و پایایی، معیار مقبولیت و کثرت‌گرایی پیشنهاد داده‌اند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۰). طبق جدول زیر این معیارها را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

جدول (۱) معیارهای تایید پژوهش از منظر کیفی (منبع: یافته‌های پژوهش)

| مقبولیت                                                                                                                                                                                            | کثرت‌گرایی                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| تعریف: مقبولیت به این معناست که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت کنندگان، محقق و خواننده در خصوص پدیده مورد مطالعه موثق و باورپذیر است. (جنسیک و همکاران <sup>۱</sup> ، ۱۹۹۴: ۲۱۵). | تعریف: کثرت‌گرایی راهی برای اعتباردهی است. از آنجا که در هیچ شیوه‌ای مسئله به حد کفایت حل نمی‌شود، از کثرت‌گرایی استفاده می‌شود؛ زیرا هر شیوه از جنبه‌های متفاوتی واقعیت تجربی را بررسی می‌کند. از این رو باید در این زمینه شیوه‌های چندگانه مشاهدات به کار گرفته شود. (همان منبع). |

## معیارهای مقبولیت

## معیارهای کثرت‌گرایی

تناسب<sup>۲</sup>: آیا یافته‌های پژوهش با تجارب متخصصان حوزه مورد مطالعه و مشارکت کنندگان سازگاری و همخوانی دارد؟ به منظور تحقق این معیار یافته‌های پژوهش حاضر پس از ارزیابی و پالایش دو نفر از متخصصان مشارکت کننده به تأیید رسید. همچنین نظریه پدیدارشنده در اختیار ۵ نفر از مشارکت کنندگان قرار گرفت و نظر تکمیلی آنان اعمال گردید

کاربردی بودن یا مفید بودن<sup>۴</sup> یافته‌ها: آیا یافته‌های تحقیق بینش جدیدی را فراهم ساخته و کاربردی است؟ در این باره باید گفت که یافته‌های تحقیق حاضر در بعد عملی در زمینه اتخاذ توسعه کارراهه شغلی حسابرسان داخلی متمایز و مجزای توسط حسابرسان داخلی برای دست یابی به یادگیری بهتر در محیط شغلی است.

مفاهیم<sup>۵</sup>: یافته‌های پژوهش باید مفهوم پردازی‌های مناسبی داشته باشد. مفاهیمی نظیر پردازش شناختی و نیت حسابرس بر شناخت ویژگی‌های عملکردی و رفتاری حسابرسان داخلی نمونه‌هایی از مفاهیم جدید در حوضه یادگیری هستند.

استناد به یادداشت‌ها<sup>۶</sup>: از آنجا که هر پژوهشگری در فرایند تحلیل یافته‌ها نمی‌تواند تمام مباحثات، نظرها، بینش‌ها و گفته‌ها را در ذهن نگه دارد، استفاده از یادداشت‌ها ضرورت می‌یابد. در این زمینه، پژوهشگر تلاش کرد در بخش‌های مختلف فرایند روایتگری توسعه کارراهه شغلی حسابرسان داخلی به دأما به یادداشت‌های مستخرج از داده‌ها استناد کند.

\* مأخذ: یافته‌های پژوهش

کثرت‌گرایی در داده‌ها<sup>۳</sup>: با توجه به تعدد منابع استفاده شده در این پژوهش که همزمان یادداشت برداری و بازبینی‌های مکرر بر اساس مبانی نظری و رفرنس‌های استفاده شده، صورت می‌پذیرفت می‌توان گفت، از این منظر تحقیق مورد تأیید است.

کثرت‌گرایی در پژوهشگر<sup>۵</sup>: در این زمینه فرد دیگری (همکار نویسنده) فرآیند را همزمان با محقق پیگیری و ارزیابی کرد و همچنین مدل پدید آمده به تأیید مدیران و خبرگان رسید.

کثرت‌گرایی در تئوری<sup>۷</sup>: در این تحقیق به دلیل مصاحبه با افراد نخبه، می‌توان با توجه به سطح علمی این اساتید در زمینه‌ی حسابداری و مدیریت، بیان نمود، از منظر شناخت تئوری‌ها توسط مصاحبه شوندگان، تحقیق کاملاً اغنا بوده است.

1. Janesick et al / 2. Fit / 3. Triangulation in Data / 4. Applicability / 5. Triangulation in Investigator / 6. Concepts / 7. Triangulation in Theory / 8. Evidence of memos

## یافته‌های تئوریک

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره ویژگی‌های بارز توسعه کارراهه شغلی حسابرسان داخلی بر اساس یادگیری سازمانی، و هیچ احتمال قطعی برای شناسایی و محدود ساختن تمامی ویژگی‌های مرتبط با ویژگی‌های رفتاری و عملکردی حسابرسان داخلی در یک مجموعه مشخص و با مرز بندی‌های شفاف و متمایز کننده بین توسعه یافتگی شغلی و عدم توسعه یافتگی شغلی حسابرسان داخلی، وجود ندارد. با وجود این، یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که مصاحبه‌شوندگان در این مطالعه با توجه به تشریح ابتدایی محقق درباره موضوع برای آنها، توانستند ادراک مناسبی از توسعه کارراهه شغلی حسابرسان داخلی بر اساس یادگیری سازمانی را شناسایی نمایند و ویژگی‌ها و ابعاد آن را مشخص نمایند. ابتدا بر اساس نتایج اولیه بعد از انجام مصاحبه‌ها در قالب جدول (۲) مشخص شد.

جدول (۲) فرآیند ظهور مفاهیم و مقولات تا مرز کفایت نظری

| مشارکت‌کنندگان | تعداد کدهای باز | تعداد مفاهیم | ظهور مفاهیم جدید | اصلاح مفاهیم قبلی |
|----------------|-----------------|--------------|------------------|-------------------|
| شماره ۱        | ۱۵              | ۱۲           | ۳                | -                 |
| شماره ۲        | ۱۵              | ۱۷           | ۱۴               | -                 |
| شماره ۳        | ۸               | ۱۲           | ۹                | -                 |
| شماره ۴        | ۱۴              | ۱۰           | ۱۶               | -                 |
| شماره ۵        | ۱۴              | ۱۶           | ۶                | -                 |
| شماره ۶        | ۱۳              | ۱۴           | ۱۰               | -                 |
| شماره ۷        | ۱۹              | ۲۰           | ۵                | ۱                 |
| شماره ۸        | ۲۰              | ۱۶           | -                | -                 |
| شماره ۹        | ۱۵              | ۱۰           | ۱۰               | -                 |
| شماره ۱۰       | ۱۰              | ۱۴           | -                | ۲                 |
| شماره ۱۱       | ۲۱              | ۱۳           | ۹                | -                 |
| شماره ۱۲       | ۱۲              | ۸            | ۴                | -                 |
| شماره ۱۳       | ۸               | ۶            | -                | -                 |
| شماره ۱۴       | ۱۰              | ۸            | ۴                | -                 |
| شماره ۱۵       | ۵               | ۴            | ۲                | -                 |
| جمع            | ۱۹۶             | ۱۸۳          | ۹۲               | ۳                 |

\* مأخذ: یافته‌های پژوهش

همانطور که مشاهده می‌فرمایید تعداد ۱۹۶ کدباز در قالب ۱۸۳ مفهوم در دور اول تحلیل کیفی داده بنیاد ایجاد گردید. بر این اساس پس از پایان هر مصاحبه کدگذاری‌ها انجام می‌گرفت و این روند به منظور شناسایی کدهای جدید دوباره در طی روزهای آتی مرور می‌شد که در نهایت پس از مرور و تحلیل کدها در قالب سه مرحله کدگذاری باز، انتخابی و محوری، نتایج در قالب جدول (۳) ارائه گردید.

جدول (۳) کدهای مفهومی و طبقه بندی شده ناشی از مصاحبه‌ها

| کدگذاری تئوری              | کدگذاری باز                                             |
|----------------------------|---------------------------------------------------------|
| طبقه بندی اصلی             | طبقه بندی فرعی                                          |
|                            | کدگذاری انتخابی                                         |
|                            | کدگذاری محوری                                           |
|                            | طبقه بندی مفهومی                                        |
| پایبندی به ارزش های اخلاقی | تمرکز بر ارزش های منسجم و یکپارچه                       |
|                            | افزایش اعتماد از طریق ایجاد برابری و عدالت              |
|                            | پررنگ نمودن ارزش های حرفه ای حسابرسی                    |
| تعهد سازمانی               | تقویت احساس تعلق نسبت به اهداف                          |
|                            | تقویت پاسخگویی قانونی در راستای پاسخگویی اخلاقی         |
|                            | ایجاد تعادل بین کار با خانواده کارکنان                  |
| محیط یادگیری               | افزایش مسئولیت های فردی و گروهی در برابر مسائل سازمانی  |
|                            | افزایش مهارت های روانشناختی در برابر فشار کاری          |
|                            | افزایش توانمندی تخصصی در راستای استانداردهای حسابرسی    |
| حمایت مدیریت               | حمایت از حیطه های مستقل حرفه حسابرسی                    |
|                            | حمایت از الزامات و استانداردهای حرفه حسابرسی            |
|                            | حفظ انگیزه های مادی و معنوی حسابرس داخلی                |
| تعهد حسابرسان داخلی        | حرکت در مسیر استانداردها و الزامات حسابرسی              |
|                            | حفظ ارزش های حرفه ای در حیطه های کاری                   |
|                            | پایبندی به اصول حرفه ای حسابرسی                         |
| پویایی کمیته های حسابرسی   | تقویت تعامل بین حسابرسان داخلی با اهداف سازمان          |
|                            | نظارت بر عملکردهای حرفه ای حسابرسان داخلی               |
|                            | حمایت از حسابرسان داخلی به منظور حفظ انگیزه های حرفه ای |
| برنامه های آموزشی          | نیازسنجی های آموزشی مهارت های تخصصی حسابرسان            |
|                            | تدوین برنامه های آموزشی مدون                            |
|                            | ارزیابی دوره های توانمندی های تخصصی                     |

\* مأخذ: یافته های پژوهش

در ادامه یافته های تحقیق، به ویژه بحث درباره مفاهیم و طبقه بندی فرعی در سایه تحقیقات انجام شده درباره کارراه شغلی حسابرسان، ارایه، و به طور همزمان پیدایش و توسعه مولفه های تشکیل دهنده آن ها توضیح داده می شود. همانطور که از جدول (۱) مشاهده شد: ۷ طبقه بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از: پایبندی به ارزش های اخلاقی، تعهد سازمانی، محیط یادگیری، حمایت مدیریت، تعهد حسابرسان داخلی، پویایی کمیته های حسابرسی، برنامه های آموزشی.

## پایبندی به ارزش‌های اخلاقی

پایبندی به ارزش‌های اخلاقی یکی از ارکان تاثیرگذار بر عملکردهای رفتاری و مسئولانه کارکنان هر دپارتمانی می‌باشد که در راستای اهداف سازمانی، همراستایی ویژگی‌های فردی و سازمانی را منسجم‌تر می‌نماید و باعث می‌گردد تا اخلاق و فلسفه حرفه‌ای توسعه یابد. یکی از مصاحبه شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«موفقیت‌های شغلی و آرامش ذهنی افراد معلول ویژگی‌های ارزش محوری در هر سازمانی محسوب می‌شود که باعث می‌گردد انسجام رفتاری در چارچوب‌های الزام آور ساختاری تقویت شود و رفتارهای قابل پیش‌بینی‌تری بر اساس این ارزش‌ها در محیط کاری شکل بگیرد».

هرچند تعریف این ارزش‌ها بدلیل گستردگی معمولاً کار دشواری است، اما بسیاری از ارزش‌های اخلاقی در دل سازمان هستند که معمولاً به صورت نانوشته در درون بنیان رفتارهای حرفه‌ای سازمان نهادینه شده‌اند. حسابرسان داخلی نیز به‌عنوان یکی از ارکان ساختار سازمانی محسوب می‌شوند که در توسعه این ارزش‌ها بدلیل ماهیت مسئولانه‌ای که بر عهده دارند، نقش مهم و حیاتی را ایفا می‌نمایند. به‌عنوان مثال یکی دیگر از مصاحبه شوندگان در این باره بیان نمود:

«افشای عملکردهای مالی به خصوص در قالب قاعده نمایندگی همواره این سوء ظن را به همراه دارد که همراه با تضاد منافع می‌باشد [...] در واقع حسابرسان داخلی با اتکا به ارزش‌های تقویت شده از درون مرزهای شرکت می‌توانند، ارزش‌های منسجمی از حفظ اولویت‌های سهامداران در عملکردهای مالی در زمان افشای صورت‌های مالی از خود نشان دهند و در بلندمدت اعتماد و اطمینان بیشتری از ذینفعان در بازار سرمایه را برای شرکت جلب نمایند».

در تطبیق نتایج این بخش باید بیان نمود چتلی<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) در پژوهش خود به نقش قابلیت‌های حسابرس داخلی در ایجاد ارزش اشاره نمود و آن را لازمه موفقیت شرکت‌ها در بازارهای رقابتی دانست. از طرف دیگر کوتزی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) در پژوهش خود به نقش تعیین کننده ارزش‌های اخلاقی در توسعه اثربخشی حسابرسان داخلی اشاره نمود و موفقیت حسابرس داخلی در ساختارهای درهم تنیده سازمان را ایجاد ارزش‌های منسجم رفتاری دانست.

## تعهد سازمانی

یکی دیگر از طبقه بندی‌های مفهومی در توسعه کار راه حرفه‌ای حسابرسان داخلی، موضوع تعهدسازمانی است که بر اساس کدهای تحلیلی، ایجاد گردید. در واقع تعهدسازمانی یکی از ویژگی‌های رفتاری کارکنان در موفقیت یک سازمان محسوب می‌شود که باعث می‌گردد تا

1. Chetty

2. Coetzee et al

اهداف از قبل تدوین شده، با اثربخشی بیشتری بر اساس تلاش جمعی کارکنان محقق شود. تعهدسازمانی در حسابرسان داخلی به پشتوانه حمایت‌های ساختاری و انگیزشی تقویت می‌گردد و باعث می‌گردد یک حسابرس در مسیرشغلی خود تلاش نماید، متعهدانه نسبت به مسئولیت‌ها و اختیارات خود انجام وظیفه نماید و از هر گونه انحراف عملکردی به واسطه انگیزه‌های شغلی دور بماند. به گفته‌ی یکی از مصاحبه‌شوندگان:

«زمانی یک حسابرس در قالب ساختار سازمانی می‌تواند ارزش‌های حرفه‌ای خود را به منزله ظهور برساند که تعادل رفتاری بین ویژگی‌های شغلی با سایر نقش‌های خود همچون نقش و مسئولیت‌های خانوادگی ایجاد نماید که این تعادل صرفاً با بینش سازمانی و انگیزشی مدیران سازمان ایجاد خواهد شد».

از طرف دیگر یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

«حسابرسان داخلی زمانی می‌توانند مسیرشغلی مطلوبی را تجربه نمایند که احساس تعلق خاطر مثبتی نسبت به شرکت داشته باشند، در غیرانصورت فرد به دلیل ناهمگونی ارزشی در حرفه حسابرسی که بدلیل استقلال حرفه‌ای باید داشته باشد، دچار فرسایش شغلی می‌شود. ناهمگونی ارزشی به معنای اینست که حسابرسی ذاتی مستقل باید داشته باشد و قرار گرفتن به‌عنوان نقش مشاوره‌ای در قالب ساختارهای سازمانی ممکن است به دلیل فشارهای منفعت طلبانه باعث فرسایش شغلی گردد».

در واقع این طبقه مفهومی به نقش متعهدانه حسابرسان در قالب ابعاد و ساختارهای سازمانی فارغ از نقش فردی در حرفه حسابرسی دارد و نشان می‌دهد یک حسابرس زمانی که تحت ارزش‌های منسجمی از تقویت مثبت و انگیزه‌های شغلی قرار بگیرد، بهتر می‌تواند هم از محیط کاری لذت ببرد و هم شرکت را به‌عنوان محیط کار خود به دیگران معرفی نماید. نتایج بدست آمده از این کد مفهومی با پژوهش اپستین و هاندِرت<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) که در پژوهش خود به نقش شایستگی‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی بر اساس تعهدسازمانی اشاره نموده بودند، مطابقت دارد.

### محیط یادگیرنده

محیط و جو یادگیرنده به‌عنوان یک نقطه اتکا در هر ساختاری از شرکت محسوب می‌شود که اشاره به نقش توسعه محور مهارت‌های رفتاری و تخصصی دارد. در واقع محیط یادگیرنده به حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا با اتکا به تغییرات و الزامات استانداردهای حسابرسی، دانش و توانمندی خود را تقویت نماید و از این طریق کارراهه شغلی مطلوب‌تری را نیز تجربه نماید. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«سطح دانش افزایشی در باب حرفه حسابرسی داخلی به مراتب بیشتر از حسابرسان مستقل می‌باشد چراکه هم باید بر اساس توانمندی‌های تخصصی حسابرسان مستقل دانش و آگاهی داشته باشد و هم بر اساس یک فرد سازمانی نظارت لازم بر عملکردهای

1. Epstein & Hundert

مالی متناسب با استانداردهای حسابرسی داشته باشد تا از این طریق در برابر وظایف و مسئولیت‌های خود پاسخگو باشد».

یکی دیگر از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

«لازمه موفقیت حسابرسان داخلی سازمانی است که فرد در آن انجام وظیفه می‌نماید، چرا که اگر جو یادگیری مناسبی برای فرد محیا نکند، فرد چندان نمی‌تواند وظایف رفتاری و حرفه‌ای خود را بدلیل بی‌توجهی سازمان ایفا نماید. حسابرسان داخلی نیاز دارد بر اساس الزامات حسابرسی، دانش افزایی لازم را داشته باشد».

در واقع جو یادگیری در شرکت به توسعه مهارت‌های تصمیم‌گیری حسابرسان کمک قابل توجهی می‌نماید و باعث تقویت مهارت‌های تخصصی حسابرسان در چارچوب برنامه‌های آموزشی شرکت می‌شود و فرد را متعهدتر و با انگیزه‌تر نسبت به انجام وظایف حرفه‌ای در مسیر شغلی ترغیب می‌نماید. در راستای تطبیق نتیجه کسب شده با سایر پژوهش‌ها می‌توان به پژوهش‌های آلیگرینی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) و آل‌تواجیری و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۳) اشاره نمود که بر جو یادگیری سازمانی برای تقویت حسابرسی داخلی تاکید نمودند.

### حمایت مدیریت

در هر سازمان و چارچوب سازمانی، نقش مدیریت و شیوه‌های مدیریتی مدیران در راستای ترغیب و تقویت عملکردهای فردی به‌عنوان یکی از مهمترین ویژگی‌های سازمان‌های موفق محسوب می‌شود. در مسیر شغلی حسابرسان داخلی نیز، نقش حمایت مدیریت غیرقابل انکار می‌باشد، زیرا حسابرسی داخلی به‌عنوان یک بخش الزام شده در طی سال‌های اخیر در چارچوب‌های سازمانی محسوب می‌شود که بدلیل ماهیت حرفه‌ای که دارا می‌باشد، نیازمند حمایت مدیریت هستند. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان نمود:

«حسابرسی داخلی به‌عنوان یک شغل پرفشار در داخل چارچوب‌های سازمانی زمانی می‌تواند اثربخشی لازم را هم در ایجاد ارزش‌های حسابرسی و هم در ایجاد ارزش‌های سازمانی داشته باشد، که از حمایت‌های مناسبی از جانب مدیریت به واسطه‌ی مسئولیت‌هایی که دارا می‌باشد، برخوردار باشد».

یکی دیگر از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«یکی از راه کارهای مدیریت در تقویت توانمندی‌های گزارشگری مالی، افزایش انگیزه‌های معنوی حسابرسان داخلی به منظور نظارت بر عملکردهای مالی شرکت و ارائه آن به بازار سرمایه می‌باشد تا از این طریق ضمن افزایش اعتماد در بازار سرمایه نسبت به شرکت، حسابرسان داخلی در طول مسیر شغلی تعهد رفتاری و عملکردی مناسبی نسبت به شرکت و حرفه حسابرسی داشته باشد. در واقع مدیریت شرکت باید توانمندی ایجاد توازن برای

1. Allegrini et al  
2. Al-Twaijry et al

### حفظ/انگیزه‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان داخلی می‌باشد.

همانطور که از مصاحبه‌های انجام شده مشخص می‌شود، نقش مدیریت به واسطه توانمندی‌های مدیریتی در توسعه کارراه شغلی حسابرسان با اتکا به یادگیری سازمانی بسیار مهم است. زیرا اگر حمایت‌های مدیریتی به درستی در راستای حفظ ارزش‌های حرفه‌ای و انگیزه‌های معنوی حسابرسان شکل نگرفته باشد، حسابرسان داخلی در مسیر شغلی خود دچار فرسایش می‌شوند و این موضوع باعث کاهش رضایت‌های شغلی حسابرسان می‌گردد. نتیجه ایجاد شده در این بخش با پژوهش بایلی<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) که در پژوهش خود به نقش حمایت‌های مدیریتی به عنوان هسته مرکزی کارراه شغلی حسابرسان شغلی اشاره نموده بود، مطابقت دارد.

### تعهد حسابرسان داخلی

یکی دیگر از ویژگی‌های کارراه شغلی حسابرسان داخلی بر اساس یادگیری سازمانی، تعهد فردی حسابرسان داخلی می‌باشد. این نوع از تعهد با تعهدسازمانی گفته شده در قسمت‌های قبلی متفاوت است، چراکه بر بخش‌های ارزشی و رفتاری فرد نسبت به حرفه و شغل خود تمرکز دارد. یک حسابرس متعهد به حرفه حسابرسی، همواره در عملکردهای تخصصی خود به دنبال پایداری به ارزشی‌های اخلاقی و تخصصی در حرفه‌ای خود می‌باشد و تلاش می‌کند از حضور در این حرفه لذت ببرد. یک حسابرس داخلی زمانی می‌تواند نسبت به حرفه خود متعهد باشد که اصول حرفه‌ای در نظارت بر عملکردهای مالی شرکت را رعایت نماید و وارد وابستگی عاطفی با مدیریت به منظور چشم پوشی از اشتباهات یا تحریف‌های صورت‌های مالی نشود، زیرا در اینصورت فلسفه‌ی شغلی فرد دچار خدشه می‌شود و فرد به مرور انگیزه‌های حرفه‌ای خود را از دست می‌دهد. افزایش سطح یادگیری در ارتقای سطح ارزش‌های حسابرس باعث می‌شود فرد پایداری بیشتری نسبت به آن از خود نشان دهد. در این رابطه یکی از مصاحبه شوندگان بیان نمود:

«.../ پررنگ نمودن معیارهای ارزیابی حرفه حسابرسی داخلی هم به لحاظ استانداردها و هم به لحاظ چارچوب‌های ساختاری باعث تقویت اهمیت کار حسابرسی داخلی برای شاغلان فعال در این حوزه گردد. حسابرس داخلی بنا به ذات تعریف شده در حرفه حسابرسی زمانی در مسیر شغلی خود لذت می‌برد که ارزش‌های پربارتری از جو یادگیری سازمانی در حرفه‌اش ایجاد شود و فرد احساس نماید شغلی تصدی شده توسط او در تصمیم‌ها و اهداف سازمانی نقش مهمی را دارد».

در واقع تعهد حسابرسان داخلی نیازمند افزایش توانمندی‌های تخصصی و کارآمدی حرفه‌ای در چارچوب ساختارهای سازمانی می‌باشد که انعطاف‌پذیری سیاست‌های و استراتژی‌های توسعه منابع انسانی می‌تواند به این موضوع کمک نماید. همانطور که باریت و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۷۴) بیان نمودند، شغلی حسابرس داخلی شالوده‌ای از استراتژی‌های منابع انسانی و استراتژی‌های حسابداری

1. Bailey

2. Barrett et al

و حسابرسی می‌باشد، چراکه تمرکز صرف بر توانمندی‌های رفتاری الزام نمی‌تواند متضمن رشد و توسعه مهارت‌های تخصصی حسابرسی باشد. به همین دلیل حسابرسی متعهدانه‌تر عمل می‌نماید که شرکت ضمن توجه به نیازهای رفتاری به نیازهای حرفه‌ای او در قالب یادگیری‌های سازمانی توجه نموده باشد.

### پویایی کمیته‌های حسابرسی

کمیته‌های حسابرسی از هنگام شکل یافتن خود در اوایل دهه ۱۹۴۰ تا کنون، نقش مهمی در راهبری شرکت‌های بازار سرمایه داشته‌اند و اهمیت کمک‌هایی که انجام داده‌اند، حداقل در طی سالیان اخیر بر اساس الزام به داشتن حسابرسی داخلی بسیار مشهودتر شده است، زیرا کمیته‌های حسابرسی را محافظان سازمانی می‌دانند که برای صادقانه بودن وضعیت مالی شرکت‌ها اطمینان بخش می‌کنند. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان نمود:

«عملکرد کمیته حسابرسی زمانی از کیفیت بالایی برخوردار خواهد بود که اعضای کمیته حسابرسی مستقل باشند و از طریق نظارت‌های اثربخش بر حسابرسان داخلی، به کیفیت افشا صورت‌های مالی کمک نمایند. در این بین حسابرسان داخلی تلاش می‌نمایند خود را با اهداف و سیاست‌های کمیته حسابرسی همسو با استانداردهای حسابرسی مطابقت دهند».

در واقع کمیته حسابرسی با تقویت تعامل بین عملکردهای حسابرسان داخلی با الزامات ساختارهای شرکت به دنبال افزایش رویکردهای مشترک در این مسیر می‌باشند، تا حسابرسان داخلی به واسطه ادراک از تصمیم‌های مدیریت و کمیته حسابرسی، کمتر از آزمون و خطا استفاده کنند، بلکه به واسطه تعامل با کمیته‌های حسابرسی، درک مناسبی از حرفه و شغل خود برایشان ایجاد گردد. از طرف دیگر یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

«کمیته حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در توسعه کار راه شغلی حسابرسان داشته باشد، زیرا با افزایش حمایت از ویژگی شغلی آن‌ها، به افزایش انگیزه و پتانسیل‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی کمک می‌نمایند».

این موضوع بسیار مهم است، زیرا کمیته حسابرسی به عنوان یک نهاد بالادستی و ناظر بر حسابرسان داخلی می‌تواند به عنوان یک نقش حمایت کننده، مسیر حرفه‌ای حسابرسی داخلی را برای متصدیان آن جذاب‌تر و متعهدانه‌تر نماید. به عنوان مثال پیرسنس<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) ویژگی بارز موفقیت‌های حسابرسی داخلی به عنوان یک شغل متنافض با ارزش هاس حسابرسی را وجود افراد متخصص در کمیته حسابرسی می‌داند که به افزایش سطح نظارت‌های کمیته حسابرسی می‌انجامد.

## برنامه‌های آموزشی

نقش برنامه‌های آموزشی در توسعه کار راه شغلی به عنوان یکی از ارکان‌های مهم یادگیری سازمانی بسیار مهم و قابل توجه می‌باشد. برنامه‌های آموزشی حرفه حسابرسی داخلی با شناخت نیازهای مهارتی حسابرسان تلاش می‌نماید پاسخ مناسبی به آن‌ها ارائه دهد و از طریق تدوین و توسعه برنامه‌های آموزشی مناسب و متناسب با نیازهای مشخص شده، به دنبال پاسخ‌های درخور توجهی برای توسعه کار راه شغلی حسابرسان داخلی می‌باشد. یکی از مصاحبه شوندگان در این باره بیان نمود:

«حسابرسان نیازمند آموزش و توسعه مهارت‌ها و توانمندی برای حضور پر قدرت‌تر در افزایش همسویی استandarدها با عملکردهای واقعی شرکت‌ها می‌باشند و زمانی این مهم محقق می‌شود، که شرکت با آینده نگری و واکاوی در تغییرات محیطی، پاسخ قابل توجهی به این نیازها ارائه گردد.»

شرکت‌ها باید برنامه‌های مدونی درباره برنامه‌های آموزشی خود از طریق واکاوی در دواير و بخش‌ها داشته باشند تا از این طریق بتوانند، به تغییرات استandarدها و تغییرات نیازهای اطلاعاتی سهامداران و سرمایه‌گذاران واکنش مطلوبی نشان دهند. از طرف دیگر آموزش به تنهایی نمی‌تواند مفید فایده باشد و نیازمند ارزیابی‌های دوره‌ای در این زمینه می‌باشد. یکی از مصاحبه شوندگان در این باره بیان نمود:

«اینکه فقط در سیاست‌ها و یا به طور تئوریک برنامه‌های آموزشی زیادی مدون گردد به تنهایی نمی‌تواند به توسعه کارکردهای اثربخش حسابرسان داخلی هم در بعد تخصصی و هم در بعد مطلوب‌تر کردن کار راه شغلی حسابرسان داخلی منجر شود، بلکه باید در مقاطع زمانی مختلف ارزیابی‌های تخصصی مناسبی در راستای آزمون‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی صورت پذیرد تا کارایی برنامه‌های آموزشی در حرفه حسابرسی مشخص گردد.»

## چارچوب نظری

بر اساس مصاحبه‌های انجام شده و بر اساس تحلیل کدها مشخص گردید توسعه کار راه شغلی حسابرسان داخلی در قالب ۷ طبقه بندی مفهومی در چارچوب‌های ساختاری شرکت‌های فعال در بازار سرمایه امکان پذیر خواهد بود. توسعه کار راه حرفه‌ای حسابرسان به عنوان یکی از استراتژی‌های منابع انسانی همراستا با سایر شغل‌های فعال در شرکت می‌باشد که نیازمند توجه ویژه در این زمینه می‌باشد. از طرف دیگر حرفه حسابرسی بنا به ذات و ماهیت مسئولانه و تخصصی که برایش تعریف شده است، نیازمند توجه ویژه به کار راه شغلی حسابرسان داخلی می‌باشد، زیرا هم ویژگی‌های حسابرس مستقل را باید داشته باشد و هم باید نقش یک عضو از شرکت را در بازار سرمایه ایفا نماید. به همین دلیل تمرکز بر ابعاد کار راه شغلی و شناخت مفهومی و تئوریک آن می‌تواند در ایجاد ارزش بیشتر در بازار سرمایه نسبت به سایر رقبا ایفای

نقش نماید. با توجه به توضیحات داده شده چارچوب نظری زیر ارائه می‌شود:  
 شکل (۱) چارچوب تئوریک تحلیل‌های کیفی پژوهش



\* مأخذ: یافته‌های پژوهش

### تحلیل یافته‌های گروه کانونی

#### پیوندهای درونی و روابط بین پیوندها<sup>۱</sup> (ART)

در روند تحلیل تعاملی (IQA) اجزا معنایی یک پدیدار، پیوندهای درونی نامیده می‌شوند که همانند تک پاره‌های سیستمی و یا مولفه‌های فردی هستند که سیستم را ایجاد می‌کنند. پیوندهای درونی اجزایی هستند که در نقشه‌های ذهنی مورد استفاده قرار می‌گیرند که خود نمایش سیستم تصویری از ترکیب تجربیات زندگی است. می‌توان گفت که پیوندهای درونی در واقع دسته‌بندی معنایی هر سیستم و یا مجموعه سیستم‌ها را نشان می‌دهد که خود تجربیات گروه‌ها از یک پدیدار است. در این پژوهش تجربیات گروه‌های مرتبط با حسابرسی داخلی همچون کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی در قالب ارتباط بین پیوندهای درونی (ART) طبق جدول زیر ارائه می‌شوند. به عبارت دیگر، پس از مشخص کردن پیوندهای درونی، گام بعدی کدگذاری نظری روابط بین پیوندهای درونی است که پس از طرح در مصاحبه‌های گروه کانونی می‌توان به

1. Affinity Relationship Table

ترسیم نمودار روابط درونی و توصیف دیداری روابط پیوندهای درونی است اقدام نمود. نرث کات و مک کوی<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) به عنوان نظریه پرداز در این روش، در دو مرحله جداگانه روابط پیوندهای درونی (ART) و روابط دورنی سیستمی (IRS) را برای تحلیل گروه‌های کانونی و تحلیل محققان بر اساس جهت فلش‌ها اراپه دادند. به عبارت دیگر روابط پیوندهای درونی بر اساس تعیین جهت تاثیر گذاری مولفه‌ها بر یکدیگر بر اساس چک لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط دورنی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از فلش رو به بالا یا رو به چپ استفاده می‌نماید. از دو علامت فلش به سمت رو به بالا و رو به چپ به عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌کنند. بر این اساس دو جهت یادشده فلش دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول (۴) ارائه شده است:

جدول (۴) تعریف جهت فلش‌های در تحلیل روابط دورنی پیوندها

| جهت فلش                   | تعریف معنایی                                                                                                      |
|---------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| جهت فلش رو به بالا<br>↑   | جهت فلش در سمت رو به بالا نشان دهنده خروجی‌های سیستم می‌باشد و بیان کننده سطر عامل و دلالت کننده بر ستون می‌باشد. |
| جهت فلش رو به سمت چپ<br>← | جهت فلش در سمت چپ نشان دهنده ورودی‌های سیستم می‌باشد و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت کننده بر سطر می‌باشد.  |

با توجه به این که گزارش تحلیلی و ترسیم نمودارهای شناسایی مولفه‌ها در چارچوب تحلیل کانونی عملاً در چهارچوب این مقاله ممکن نیست، در این مرحله به ذکر مفاهیم برآمده از تعامل جمعی و چگونگی تحقق کفایت نظری در مفاهیم شناسایی شده بسنده می‌کنیم. بر مبنای ماهیت روش تحلیل کیفی تعاملی، محقق می‌بایست مولفه‌های اصلی و فرعی بدست آمده از مرحله تحلیل داده بنیاد را به منظور ترسیم در جامعه هدف توسط گروه‌های کانونی در قالب نام پیوندهای درونی و مفهوم پیوندهای درونی مجدداً بازسازی گردد تا بتوان نمودارهای لازم بر اساس این تحلیل تدوین شود. در قالب جدول زیر که نام پیوند درونی و مفهوم پیوند درونی در آن مشخص شده است مولفه‌ها ارائه می‌گردد.

جدول (۵) پیوندهای درونی و مفاهیم مدنظر هر پیوند

| نام پیوندهای درونی         | مفهوم پیوندهای درونی                                                                                                                                   |
|----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| پایبندی به ارزش‌های اخلاقی | تمرکز بر ارزش‌های منسجم و یکپارچه<br>افزایش اعتماد از طریق ایجاد برابری و عدالت<br>پررنگ نمودن ارزش‌های حرفه‌ای حسابرسی                                |
| تعهدسازمانی                | تقویت احساس تعلق نسبت به اهداف<br>تقویت پاسخگویی قانونی در راستای پاسخگویی اخلاقی<br>ایجاد تعادل بین کار با خانواده کارکنان                            |
| محیط یادگیری               | جو دانش افزایی مهارت‌های حسابرسان داخلی<br>افزایش مهارت‌های روانشناختی در برابر فشار کاری<br>افزایش توانمندی تخصصی در راستای استانداردهای حسابرسی      |
| حمایت مدیریت               | حمایت از حیطه‌های مستقل حرفه حسابرسی<br>حمایت از الزامات و استانداردهای حرفه حسابرسی<br>حفظ انگیزه‌های مادی و معنوی حسابرسان داخلی                     |
| تعهد حسابرسان داخلی        | حرکت در مسیر استانداردها و الزامات حسابرسی<br>حفظ ارزش‌های حرفه‌ای در حیطه‌های کاری<br>پایبندی به اصول حرفه‌ای حسابرسی                                 |
| پویایی<br>کمیت‌های حسابرسی | تقویت تعامل بین حسابرسان داخلی با اهداف سازمان<br>نظارت بر عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان داخلی<br>حمایت از حسابرسان داخلی به منظور حفظ انگیزه‌های حرفه‌ای |
| برنامه‌های آموزشی          | نیازسنجی‌های آموزشی مهارت‌های تخصصی حسابرسان<br>تدوین برنامه‌های آموزشی مدون<br>ارزیابی دوره‌ای توانمندی‌های تخصصی                                     |

\* مأخذ: یافته‌های پژوهش

پس از مشخص شدن پیوندهای درونی سیستم یادگیری حسابرسان داخلی در مسیر موفقیت شغلی، محققان بر اساس جدول (۵) اقدام به تعیین روابط پیوندهای درونی (ART) نمودند. بنابراین، محقق از این طریق می‌تواند به شناسایی پیوندهای درونی اقدام و نیز جدول تأثیرگذاری‌های سیستمی را ترسیم کند. کدگذاری و نام گذاری مفاهیم پیوندهای درونی نیز در همین مرحله انجام شد. تعاریف پیوندهای درونی عمدتاً مفهومی اند و برای ارائه نمودارهای روابط پیوندهای درونی ناگزیریم که به هر مفهوم نامی را اختصاص دهیم. این فرایند در هر سه مصاحبه گروه کانونی تا نیل به الگویی تعلیلی ادامه خواهد یافت. در هر مورد فراوانی موافقان با رابطه بین

پیوندهای درونی شمارش شد که نشان دهنده میزان قدرت این رابطه‌ها در نظر شرکت کنندگان گروه کانونی است. در این مرحله مجموع نظرات بر اساس شاخص «مد» تعیین می‌شوند.

جدول (۶) روابط پیوندهای درونی (ART) بین مولفه‌ها

| فرآوانی | رابطه بین پیوندها                   | فرآوانی | رابطه بین پیوندها                                 |
|---------|-------------------------------------|---------|---------------------------------------------------|
| ۷       | محیط یادگیری → حمایت مدیریت         | ۶       | پایبندی به ارزش‌های اخلاقی ← تعهدسازمانی          |
| ۶       | محیط یادگیری ← تعهد حسابرس داخلی    | ۵       | پایبندی به ارزش‌های اخلاقی → محیط یادگیری         |
| ۵       | محیط یادگیری ← پویایی کمیته حسابرسی | ۶       | پایبندی به ارزش‌های اخلاقی → حمایت مدیریت         |
| ۶       | محیط یادگیری ← برنامه آموزشی        | ۷       | پایبندی به ارزش‌های اخلاقی → تعهد حسابرس          |
| ۵       | حمایت مدیریت ← تعهد حسابرس          |         | پایبندی به ارزش‌های اخلاقی - پویایی کمیته حسابرسی |
| ۵       | حمایت مدیریت ← پویایی کمیته         |         | پایبندی به ارزش‌های اخلاقی - برنامه‌های آموزشی    |
| ۵       | حمایت مدیریت ← برنامه آموزشی        | ۵       | تعهدسازمانی → محیط یادگیری                        |
| ۶       | تعهد حسابرس → پویایی کمیته          | ۶       | تعهدسازمانی ← حمایت مدیریت                        |
| ۷       | تعهد حسابرس → برنامه آموزشی         | ۶       | تعهدسازمانی ← تعهد حسابرس                         |
| ۷       | پویایی کمیته → برنامه آموزشی        |         | تعهدسازمانی - پویایی کمیته حسابرسی                |
|         |                                     |         | تعهدسازمانی - برنامه‌های آموزشی                   |

\* مأخذ: یافته‌های پژوهش

نکته: اعداد مشخص شده در فراوانی نشان دهنده بیشترین میزان هم نظری در باب تاثیر ماتریسی دو متغیر بر یکدیگر می‌باشد که بر اساس شاخص مد بیشترین تعدد نظرات به عنوان امتیاز نهایی درج می‌شود. قسمت‌های خالی نشان می‌دهد بیشترین نظرات مبنی بر عدم تاثیر معنادار ماتریسی دو متغیر بر یکدیگر بوده است.

جدول (۷) روابط پیوند درونی (IRD) توسعه کار راه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی

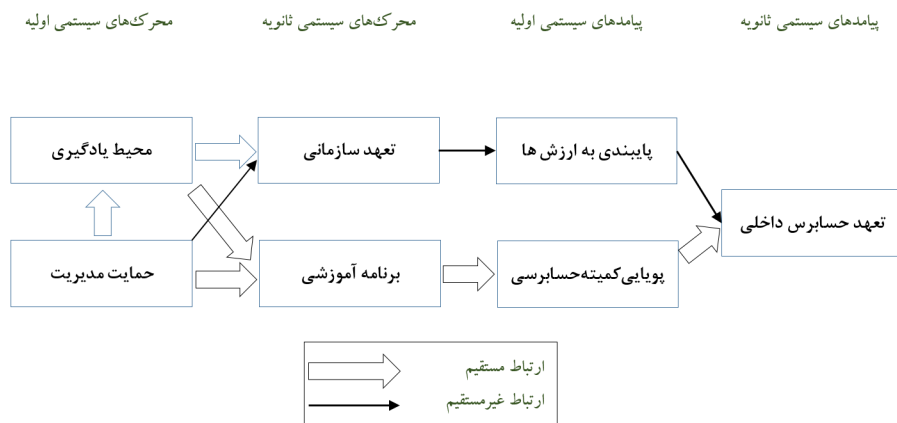
| مؤلفه‌ها             | ارزش‌ها | پایبندی به ارزش‌ها | تعهدسازمانی | محیط یادگیری | حمایت مدیریت | حسابرس داخلی | تعهد | کمیته حسابرسی | پویایی | برنامه آموزشی | خروجی | ورودی | دلتا | مبدا  |
|----------------------|---------|--------------------|-------------|--------------|--------------|--------------|------|---------------|--------|---------------|-------|-------|------|-------|
| پایبندی به ارزش‌ها   | ۰       | ↑                  | ←           | ←            | ←            | ←            | ←    | -             | -      | -             | ۱     | ۳     | -۲   | پیامد |
| تعهدسازمانی          | ←       | ۰                  | ←           | ←            | ↑            | ↑            | ↑    | -             | -      | -             | ۲     | ۲     | ۰    | محرک  |
| محیط یادگیری         | ↑       | ↑                  | ↑           | ۰            | ←            | ↑            | ↑    | ↑             | ↑      | ۵             | ۱     | ۴     | ۴    | محرک  |
| حمایت مدیریت         | ↑       | ←                  | ←           | ↑            | ۰            | ↑            | ↑    | ↑             | ↑      | ۵             | ۱     | ۴     | ۴    | محرک  |
| تعهد حسابرس داخلی    | ↑       | ←                  | ←           | ←            | ←            | ۰            | ←    | ←             | ←      | ۱             | ۵     | -۴    | -۴   | پیامد |
| پویایی کمیته حسابرسی | -       | -                  | -           | ←            | ←            | ↑            | ۰    | ←             | ←      | ۱             | ۳     | -۲    | -۲   | پیامد |
| برنامه آموزشی        | -       | -                  | -           | ←            | ←            | ↑            | ↑    | ↑             | ↑      | ۰             | ۲     | ۲     | ۰    | محرک  |

\* مأخذ: یافته‌های پژوهش

### بازنمایی سیستم: ترسیم نمودار تاثیرگذاری‌های سیستمی (SID)

در آخرین مرحله تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه گروه کانونی، خلاصه نتایج اثرگذاری‌های سیستمی در نمودار (SID) ترسیم می‌شود. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌دهیم. برای این منظور بر اساس تحلیل جهت فلش‌ها عمل می‌نماییم. در نمودار فوق فلش‌های سمت ورودی‌های سیستم و فلش‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مؤلفه را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند. نرث کات و مک کوی (۲۰۰۴) متذکر می‌شوند در صورتی که آشفتگی و به هم ریختگی در شاخه‌های نمودار (SID) وجود داشته باشد، حتی اگر کاملاً جامع و غنی باشد، می‌تواند برای تعداد اندک مؤلفه‌های پیوند درونی مشکل تفسیر و خوانش نموداری را فراهم آورد. در واقع نمودار تأثیرگذاری‌های سیستمی در گام نخست برای شناسایی و بازنمایی ارتباط بین مؤلفه‌هایی است که در تحلیل گروه کانونی به منزله پیوندهای درونی سیستمی شناسایی شده‌اند.

شکل (۲) مدل بازنمایی سیستمی تأثیرگذاری متغیرهای تحقیق



\* مأخذ: یافته‌های پژوهش

همانطور که در مدل فوق مشاهده می‌کنید محیط یادگیری با فلش توی خالی به طور مستقیم بر تعهدسازمانی تاثیر دارد، چراکه در جدول توسعه روابط پیوندی، محیط یادگیری نسبت به تعهدسازمانی با علامت مشخص شده است و این علامت به معنای آنست که محیط یادگیری مسبب ایجاد تعهدسازمانی محسوب می‌شود. اما فلش حمایت مدیریت به سمت تعهدسازمانی توخالی است، چراکه در جدول توسعه روابط پیوندی، حمایت مدیریت به تعهدسازمانی با این علامت مشخص شده است که نشان می‌دهد، حمایت مدیریت به طور غیرمستقیم بر تعهدسازمانی می‌تواند تاثیر داشته باشد. سایر روابط بر مبنای توسعه روابط پیوندی نیز تحلیل می‌گردند.

### بحث و نتیجه گیری

امروزه سازمانی‌هایی به‌عنوان پیشرو محسوب می‌شوند که از تمام پتانسیل و توانمندی‌های تفکر و مهارتی کارکنان خود بهره ببرد. حسابرسی داخلی به‌عنوان یک نهاد نظارتی بر عملکردهای مالی شرکت و سازمان‌ها نقش مهم و قابل توجهی در پیشرو بودن ایفا می‌نماید. چراکه با به‌کارگیری تمام ظرفیت‌ها و قابلیت‌های موجود می‌توانند باعث ایجاد ارزش در محتوا و عملکردهای شرکت‌ها در بازار سرمایه گردند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶: ۷). حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های درون سازمانی اصلی راهبری شرکتی قلمداد می‌گردد. بر اساس مصوبه اردیبهشت ماه ۱۳۹۱ دستورالعمل اجرای کنترل‌های داخلی تصویب شد و بر مبنای آن پاره از اجزای راهبری شرکتی از جمله کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی به شرکت‌های بورس و فرابورس الزام گردید. ولی عملکرد قریب به شش سال گذشته‌ی شرکت‌های بورس و فرابورسی مشمول رعایت این دستورالعمل نشان دهنده‌ی آن است که پرداختن جزیره‌ای و موردی به این اجزای راهبری شرکتی، در نبود ضابطه‌ای جامع و فراگیر برای پرداختن به همه‌ی اجزاء و عناصر راهبری شرکتی، از اثربخشی بایسته برخوردار نبوده است، چراکه بر حسب ماهیت حرفه‌ای حسابرسی، قرار گرفتن تحت نظارت سازوکارهای حاکمیتی شرکت‌ها تا اندازه باعث ایجاد تضاد ارزش‌های حرفه‌ای برای حسابرسان داخلی گردیده است و لزوم توجه و بازنگری در تعاریف و معیارهای حرفه‌ای کار راه شغلی در راستای استراتژی‌های یادگیری شرکت‌ها لازم به نظر می‌رسد (قاسمی، ۱۳۹۷: ۳). زیرا عصر امروز عصر اتکا به توانمندی‌های رفتاری و مهارتی منابع انسانی بر اساس ایجاد فضای یادگیری در محیط شرکت‌ها است. لذا با درک این موضوع و شکاف عمیق ادراکی حسابرسان داخلی در کار راه شغلی شان، این پژوهش از طریق تحلیل‌های کیفی به دنبال شناخت معیارهایی برای این توسعه بوده است. در این پژوهش ابتدا با شناخت متخصصان در رشته حسابداری و مدیریت، مصاحبه صورت پذیرفت و تلاش شد بعد از هر مصاحبه تحلیل‌ها بر روی کدهای ایجاد شده دقیق انجام گیرد. با اتکا به نقطه اشباع تئوریک پژوهش‌ها تا رسیدن به عدم تکرار کدهای جدید ادامه یافت و نتایج در این بخش در نهایت ایجاد ۷ طبقه فرعی و ۲۱ طبقه مفهومی را تایید نمود. بر اساس نتایج مشخص شد، یکی از معیارهای کار راه حرفه‌ای حسابرسان داخلی، پایبندی به ارزش‌های اخلاقی چه در محتوای عملکردی

شرکت‌ها و چه در محتوای حرفه حسابرسی داخلی می‌باشد که می‌تواند مسیر مطلوب‌تری از موفقیت را برای حسابرسان داخلی بر اساس یادگیری سازمانی ایجاد نماید. در واقع وجود یادگیری در متن عملکردهای هر شرکتی می‌تواند زمینه ساز ایجاد و نهادینه شدن ارزش‌های اخلاقی در هر حرفه‌ای به خصوص حرفه حسابرسی داخلی گردد، زیرا حسابرسی داخلی بیش از هر شغلی در داخل سازمان، مسپولیت اجتماعی و حرفه‌ای بر عهده دارد. نتیجه تحلیل این بخش با پژوهش چتلی<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) و کوتزی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) که به پابندی ارزش در حرفه حسابرسی داخلی توجه نمودند، مطابقت دارد. تعهدسازمانی به‌عنوان مولفه دیگری که بر توسعه کارراهه شغلی حسابرسان داخلی می‌تواند نقش داشته باشد شناسایی شد. در واقع تعهدسازمانی یک شاخص جامع محسوب می‌شود و تنها به فرد و ویژگی‌های شغلی‌اش مربوط نیست بلکه حسابرسان داخلی از طریق تعادل ایجاد شده بین شغل با سایر نقش‌های اجتماعی فرد به دلیل کنترل فشارهای وارده از جانب شرکت و تقویت احساس مثبت نسبت به شرکت، تعلق خاطر بیشتری به محیط کاری خود پیدا می‌کند و این موضوع می‌تواند باعث گردد کارراهه شغلی حسابرسان داخلی تقویت شود. لازمه به ذکر است که تعهدسازمانی زمانی می‌تواند اثربخشی لازم را داشته باشد که شرکت از طریق یادگیری، استقلال و آزادی عمل بیشتری به فرد بدهد تا فرد در تصمیم‌گیری‌ها مسئولانه شرکت نماید و باعث تقویت هرچه بیشتر تعهدسازمانی آن‌ها گردد. نتیجه کسب شده در این بخش با پژوهش اپستین و هاندِرت<sup>۳</sup> (۲۰۰۲) که در پژوهش خود به نقش شایستگی‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی بر اساس تعهدسازمانی اشاره نموده بودند، مطابقت دارد. همچنین مشخص شد، محیط یادگیری به‌عنوان یکی دیگر از معیارهای تأثیرگذار بر توسعه کارراهه شغلی حسابرسان داخلی محسوب می‌شود که منبعث شده از یادگیری سازمانی است. در واقع فضای یادگیری در محیط سازمان از طریق ارزش‌های مشارکت و مهارتی به تقویت و ایجاد مطلوبیت دانش و آگاهی شغلی برای حسابرسان داخلی منتج خواهد شد و باعث می‌گردد تا انگیزه‌های حرفه‌ای آنان در مسیر مطلوبیت حرفه‌ای قرار گیرد. در واقع محیط یادگیرنده به حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا با اتکا به تغییرات و الزامات استانداردهای حسابرسی، دانش و توانمندی خود را تقویت نماید و از این طریق کارراهه شغلی مطلوب‌تری را نیز تجربه نماید. در راستای تطبیق نتیجه کسب‌شده با سایر پژوهش‌ها می‌توان به پژوهش‌های آلیگرینی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) و آل‌تواجیری و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۳) اشاره نمود. حمایت مدیریت نیز به‌عنوان یکی دیگر از معیارهای توسعه کارراهه شغلی حسابرسان داخلی بر اساس یادگیری سازمانی محسوب می‌شود که بدلیل پشتیبانی و حمایت از توانمندی‌ها و الزامات و استانداردهای حسابرسی در داخل مرزهای یک شرکت، می‌تواند آزمون ذهنی را برای ادامه طی مسیر حرفه‌ای به حسابرسان داخلی القاء نماید.

1. Chetty
2. Coetzee et al
3. Epstein & Hundert
4. Allegrini et al
5. Al-Twaijry et al

مدیریت شرکت‌ها به خصوص شرکت‌ها فعال در بازار سرمایه، زمانی می‌توانند ارزش‌هایی همچون ارزش‌های اعتماد اجتماعی را در بین ذینفعان خود ایجاد نمایند که از تمام پتانسیل‌های عملکردی در کل شرکت به خصوص پتانسیل‌های افراد ناظر بر افشای عملکردهای مالی در داخل شرکت استفاده کند و همسویی بیشتری بین استانداردها و قوانین با محتوای کار انجام شده ایجاد نمایند، که لازمه موفقیت در این عرصه ارتقای سطح توانمندی‌های تخصصی حسابرسان داخلی و حمایت از ویژگی‌های شغلی شان می‌باشد. نتیجه کسب شده با پژوهش بایلی<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) مطابقت دارد. از طرف دیگر تعهد رفتاری و معنوی خود حسابرسان داخلی که مستقیماً به ویژگی‌های حرفه‌ای عملکردی آنان بستگی دارد، همسو با یادگیری سازمانی می‌تواند سبب توسعه کارراه شغلی آنان گردند. یک حسابرس داخلی زمانی می‌تواند نسبت به حرفه خود متعهد باشد که اصول حرفه‌ای در نظارت بر عملکردهای مالی شرکت را رعایت نماید و وارد وابستگی عاطفی با مدیریت به منظور چشم پوشی از اشتباهات یا تحریف‌های صورت‌های مالی نشود، زیرا در اینصورت فلسفه‌ی شغلی فرد دچار خدشه می‌شود و فرد به مرور انگیزه‌های حرفه‌ای خود را از دست می‌دهد. افزایش سطح یادگیری در ارتقای سطح ارزش‌های حسابرس باعث می‌شود فرد پابندی بیشتری نسبت به آن از خود نشان دهد. نتیجه این بخش با پژوهش باریت و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۷۴) مطابقت دارد. همچنین پویایی کمیته حسابرسی به عنوان یک نهاد نظارت بر عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان داخلی محسوب می‌شود که نقش مهمی در توسعه یا عدم توسعه کارراه شغلی حسابرسان دارد. در واقع کمیته حسابرسی با تقویت تعامل بین عملکردهای حسابرسان داخلی با الزامات ساختارهای شرکت به دنبال افزایش رویکردهای مشترک در این مسیر می‌باشند، تا حسابرسان داخلی به واسطه ادراک از تصمیم‌های مدیریت و کمیته حسابرسی، کمتر از آزمون و خطا استفاده کنند، بلکه به واسطه تعامل با کمیته‌های حسابرسی، درک مناسبی از حرفه و شغل خود برایشان ایجاد گردد. نتیجه این بخش با تحقیق پیرسنس<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) مطابقت دارد. در نهایت مشخص گردید، برنامه‌های آموزشی نقش تعیین کننده‌ی دیگری است که بر توسعه کارراه شغلی حسابرسان بر اساس یادگیری سازمانی ایفا می‌نماید. برنامه‌های آموزشی حرفه حسابرسی داخلی با شناخت نیازهای مهارتی حسابرسان تلاش می‌نماید پاسخ مناسبی به آن‌ها ارائه دهد و از طریق تدوین و توسعه برنامه‌های آموزشی مناسب و متناسب با نیازهای مشخص شده، به دنبال پاسخ‌های درخور توجهی برای توسعه کارراه شغلی حسابرسان داخلی می‌باشد.

در تحلیل نتایج کسب شده در تحلیل کیفی تعاملی (IQA) از طریق گروه‌های کانونی باید بیان نمود، در این بخش تلاش گردید طبقه بندی مفهومی را به عنوان پیوندهای ارتباط دورنی در قابل ماتریس‌های تعاملی مدون نماییم و از طریق مشارکت ۱۲ نفر از اعضای کمیته‌های حسابرسی و مدیران حسابرسی داخلی در قالب ۴ گروه ۳ نفر، مولفه‌های شناسایی شده را بر حسب نوع ارتباط بین آن‌ها و تعامل سیستمی مورد تحلیل قرار دهیم تا در نهایت مشخص گردد، محرک‌های

1. Bailey
2. Barrett et al
3. Persons

توسعه کارراه شغلی حسابرسان داخلی بر اساس یادگیری سازمانی چه عواملی هستند و به چه پیامدهایی می‌تواند منجر شود. بر اساس نتایج مشخص شد، محرک‌های اصلی در توسعه کارراه شغلی حسابرسان داخلی، محیط یادگیری و حمایت مدیریت می‌باشد. در واقع یک جو یادگیرنده در سازمان می‌تواند باعث تقویت محرک‌های دیگری همچون تعهدسازمانی و برنامه‌های آموزشی گردد و به توسعه مهارت‌های تصمیم‌گیری و مسئولانه در مورد حسابرسان داخلی منتج گردد. از طرف دیگر بدلیل تاثیرگذاری مستقیم حمایت مدیر بر محیط یادگیری باید بیان نمود، لازمه یک محیط یادگیرنده، وجود مدیریت و شیوه‌های حمایتی او از عملکردهای حرفه‌ای مشاغل همچون حسابرس داخلی می‌باشد. در واقع حمایت مدیریت ضمن تاثیرگذاری بر محیط یادگیرنده به طور مستقیم برنامه‌های آموزشی و به طور غیرمستقیم تعهدسازمانی که نتیجه یک ادراک سازمانی در تمامی سطح و ابعاد سازمان می‌باشد، را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در مورد محرک‌های سیستمی ثانویه نیز باید بیان کرد، با پشتوانه‌ای از محرک‌های سیستمی اولیه همچون محیط یادگیرنده و حمایت مدیریت، تعهدسازمانی به صورت غیرمستقیم باعث افزایش پایبندی حسابرسان داخلی نسبت به محیط شرکت می‌شود و از طرف دیگر، تدوین برنامه‌های آموزشی مبتنی بر نیازسنجی می‌تواند باعث تقویت پویایی کمیته‌های حسابرسی گردد. در تحلیل این سطح باید بیان نمود گرچه برنامه‌های آموزشی نقشی در تعهدسازمانی از نظر تحلیل سیستمی روابط بین پیوندها یافت نشد، اما مشخص گردد تعهدسازمانی از طریق مکانیزم‌های دیگر به صورت پیش فرض همچون معنویت در محیط کار، آزادی عمل و... می‌تواند به پایبندی ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای در محیط سازمان منجر شود. اما مشخص شد برنامه‌های آموزشی می‌تواند به بالاتر بردن اثربخشی کمیته‌های حسابرسی کمک نماید و باعث گردد تا از طریق نظارت‌های کارآمدتر، تعهد حسابرس داخلی افزایش یابد. در نهایت در تحلیل پیامدهای سیستم مشخص شد با توجه به محرک‌های سازمانی می‌توان انتظار داشت اولاً پایبندی منسجم‌تری را از ارزش‌ها شاهد باشیم و از طرف دیگر، کمیته حسابرسی در داخل مرزهای سازمان باعث تقویت و همراستای بیشتر عملکردهای مالی با استانداردهای حسابرسی گردد و در نهایت منتج به تعهد حسابرس داخلی و رعایت ارزش‌ها و اصول حرفه‌ای حتی در محیط‌های شغلی که صاحبکار به او بابت انجام کار دستمزد می‌دهد، گردد و هیچ وابستگی نتواند باعث شود از معیارهای پاسخگویی حرفه‌ای دست بکشد. بر اساس نتایج کسب شده، پیشنهاد می‌شود، از طریق ایجاد تعاملات بین شغلی به واسطه تقویت استراتژی‌های منابع انسانی یادگیری سازمانی تقویت گردد تا از این طریق مسیر شغلی افراد شاغل در شرکت همچون حسابرسان داخلی مطلوب‌تر گردد. این تعاملات بین شغلی می‌تواند به تقویت نیازمندی‌ها و الزامات ارتقای سطح توانمندی مشاغل به خصوص حرفه حسابرسی داخلی که با تغییرات در استانداردهای حسابرسی نیازمند تغییر و دانش افزایی بیشتر می‌باشد، کمک می‌کند و باعث می‌شود تا انگیزه‌ها و جذابیت‌های شغلی برای حسابرسان افزوده شود. از طرف دیگر پیشنهاد می‌شود، حمایت مدیریت و محیط یادگیری به‌عنوان دو الزام محتوایی در استراتژی‌های آتی یادگیری سازمانی مد نظر قرار گیرد، چراکه به واسطه شناسایی محرک‌های

تاثیرگذار بر توسعه مسیر حرفه‌ای حسابرسان داخلی، شرکت‌ها نیازمند ایجاد فضای دانش محور برای توسعه‌ی مهارت‌ها و تخصص مشاغل هم‌چون حسابرسی داخلی می‌باشد تا از این طریق ضمن تقویت تعهدسازمانی و برنامه‌های آموزشی به پیامدهای رفتاری هم‌چون تعهد حرفه‌ای حسابرسان داخلی در مسیر شغلی دست یافته شود.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. امراهی، اکبر، قلاوندی، حسن، سیدعباس‌زاده، میرمحمد. (۱۳۹۳). بررسی رابطه کیفیت زندگی کاری با یادگیری سازمانی در میان کارکنان دانشگاه ارومیه. فصلنامه رهبری و مدیریت آموزشی. دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرمسار، ۸(۱): ۹-۲۶.
۲. انتظاری، فرنوش، ایرانبان، سیدجواد. (۱۳۹۶). مدل علی هوش هیجانی، عملکرد سازمانی و یادگیری سازمانی. فصلنامه علمی- پژوهشی روش‌ها و مدل‌های روانشناختی، ۸(۳۰): ۱۷۷-۱۹۲.
۳. پرداختچی، محمدحسن، خراسانی، اباصلت، عموزاده، محمد، ملکی، حاتم، بهرامیان، امید. (۱۳۹۶). نقش یادگیری سازمانی در بهبود عملکرد غیرمالی سازمان، مطالعات منابع انسانی، ۷(۲۴): ۱۲۷-۱۴۴.
۴. پورعزت، علی اصغر، شامی‌زنجانی، مهدی، رئیسی‌فر، کامیار. (۱۳۹۷). بررسی داستان‌های مسیر شغلی با رویکرد تحلیل روایت (ساختاری و محتوایی)، فصلنامه مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۶، ۳(۲): ۶۵-۸۲.
۵. رجبی، پونه، شیرازیان، زهرا. (۱۳۹۶). بررسی تاثیر ویژگی‌های شغلی بر رشد مسیر شغلی و قابلیت‌های تطبیق با آن، پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی، ۹(۴): ۱۰۷-۱۲۷.
۶. سلیمانی‌امیری، غلامرضا، طاهری، ماندانا. (۱۳۹۷). رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی: مدل تحلیل شبکه (ANP). دانش حسابرسی، ۱۸(۷۱): ۱۴۹-۱۷۴.
۷. شیخ‌اسماعیلی، سامان، حزب‌بوی، سنا. (۱۳۹۵). ارائه الگوی عوامل مؤثر بر جهت‌گیری‌های کار راه شغلی، فصلنامه پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی دانشگاه جامع امام حسین(ع)، سال هشتم، ۱(۲۳): ۵۵-۷۸.
۸. ضرغامی، سیدصادق، خلیل‌نژاد، شهرام. (۱۳۹۴). نقش تعهد سازمانی در شکل‌گیری سازمان یادگیرنده مورد مطالعه: موسسه مطالعات بین‌المللی انرژی، فصلنامه علمی- پژوهشی مدیریت منابع انسانی در صنعت نفت، سال ۷، ۲(۲۸): ۱۷۳-۱۹۴.
۹. عباسی، طیه، هاشمی، محمد، آرمینه، احمدرضا، بختیاری، مهدیه. (۱۳۹۳). تبیین رابطه بین سرمایه فکری و بهره‌وری نیروی انسانی با تأکید بر یادگیری سازمانی، فصلنامه علمی- پژوهشی مدیریت دولتی، ۶(۴): ۷۹۱-۸۱۷.
۱۰. قاسمی، محسن. (۱۳۹۷). حسابرسی داخلی: جزئی از یک کلیت، ماهنامه حسابدار، شماره ۳۱۷، ۱-۳.
۱۱. گردان‌شکن، مریم، یارمحمدیان، محمدحسین، عجمی، سیما. (۱۳۸۹). تأثیر تدریس بسته فراشناختی بر خودراهبری در یادگیری دانشجویان مدارک پزشکی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان، مجله ایرانی آموزش در علوم شناختی، ۳(۳): ۱-۱۰.
۱۲. متنی، وحید، اکبری کیارودی، سیده فاطمه. (۱۳۹۶). سیر تکاملی حرفه حسابرسی داخلی در قرن بیستم، دو ماهنامه حسابرسی داخلی، ۳(۴ و ۵): ۵۰-۷۲.
۱۳. مهدوی، غلامحسین، زمانی، رضا. (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان بر رضایت شغلی آنان، دانش حسابرسی، ۱۸(۷۱): ۳۷-۵۶.
۱۴. مهدی‌بیگی، نجمه، یعقوبی، اسماعیل، سیدالحسینی، سیدمسلم. (۱۳۹۶). مدیریت مسیر شغلی و جانشین‌پروری: تبیین نقش تعدیل‌گری فرهنگ مربی‌گری، پژوهش‌های مدیریت عمومی، ۱۰(۳۸): ۱۴۵-۱۷۰.
۱۵. نیکبخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح‌الله، منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۷(۶۹): ۵-۵۷.

۱۶. یحیایی، سبجان. (۱۳۹۴). روش‌شناسی تحلیل کیفی تعاملی (IQA) ابزاری روشی در مطالعات فرهنگی، فصلنامه جامعه، فرهنگ رسانه، سال چهارم، ۱۴(۱): ۳۱-۵۱.

## ب- منابع خارجی

- Abbott, A. (1988). The system of professions: an essay on the division of expert labor, Chicago, The University of Chicago Press
- Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R. & Sarens, G. (2006), "The European literature review on internal auditing", Managerial Auditing Journal, Vol. 21 No. 8, pp.845-853.
- Al-Twaijry, A. A. M., Brierley, J. A. & Gwilliam, D. R. (2003). "The development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional theory perspective", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 14, No. 5, pp. 507-31
- Bailey, J.A. (2010), Core competencies for today's internal auditor, Report II, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Altamonte Springs, IIARF.
- Barrett, M.J., Baker, D.W. & Weis, D.D. (1974), "Internal auditing in the accounting curriculum", The Internal Auditor, Vol. 3, pp.51-60.
- Botha, W. J. J. (2001). Pre-qualification education of registered accountants and auditors in South Africa: Perspectives on whether the education process is normatively justifiable, Meditari Accountancy Research, Vol. 9 No. 1, pp. 33 -59.
- Cheetham, G. & Chivers, G. (1996), "Towards a holistic model of professional competence", Journal of European Industrial Training, 20(5): 20-30.
- Chetty, L. C. (2011), A study on the applicability of the internal audit technician learnership in the public sector, Unpublished Masters, Pietermaritzburg, University of Kwazulu-Natal.
- Coetzee, P., Erasmus, L. & Plant, K. (2015). Global assessment of internal audit competence: does one size fit all? The Southern African Business Review, Vol. 18 pp.1-27.
- Epstein, R. M. Hundert, E. M. (2002). Defining and assessing professional competence, Journal of the American Medical Association, 287(2): 226- 235.
- Eraut, M. Hirsh, W. (2010). The significance of workplace learning for individuals, groups and organisations, Oxford, Skope.
- Everett, J., Tremblay, M, S. (2014). Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field, Critical Perspectives on Accounting, 25: 181-196
- Fogarty, T. J. Kalbers, L.P. (2000), An empirical evaluation of the interpersonal and organisational correlates of professionalism in internal auditing", Accounting and Business Research, Vol. 30 No. 2, pp.125-136.
- Frost, N. (2001). Professionalism, change and the politics of lifelong learning, Studies in Continuing Education, 23(1): 5-17.
- Glaser, B. G. (1992). Basics of grounded theory analysis: Emergence vs. forcing. Mill Valley, CA: Sociology Press
- Hass, S., Abdolmohammadi, M. J. & Burnaby, P. (2006). The Americas literature review on internal auditing, Managerial Auditing Journal, 21(8): 835-844.
- Hassall, T., Dunlop, A. Lewis, S. (1996), Internal audit education: exploring professional competence, Managerial Auditing Journal, 11(5): 28-36.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2010). CBOK study, Altamonte Springs, IIARF.
- Janesick, Valerie J. Denzin, Norman K. (Ed); Lincoln, Yvonna S. (Ed), (1994). Handbook of qualitative research. , (pp. 209-219). Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc, xii, 643 pp.
- Joaquin, A., Ricardo, Ch. (2008). Assessing the impact of organizational learning capabil-

- ity on product innovation performance: An empirical test. *Technovation*, 28(6): 315-326.
21. Knowles, M. S. (1977). *The adult education movement in the United States*, Malabar, Krieger.
22. Larson, M. S., Larson, M. S. (1979). *The rise of professionalism: a sociological analysis*, Oakland, University of California Press.
23. Lenz, R. Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal*, 30(1): 5-33.
24. Li, H., Dail, J., Gershberg, T., Vasarhelyi, M. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach, *International Journal of Accounting Information Systems*, 28: 59-76.
25. Marquardt, M. (1999). *The learning organisation: a systems model for succeeding in the 21st century*, Stada annual, 1996, pp.7-15.
26. McCartney, M. W., Marden, R. E. Adair, L.P. (2002). Topical coverage in internal auditing: academic versus practitioner perceptions, *Accounting Education*, 11(4): 311-329.
27. Morton, J. G. (1974). The professional internal auditor: Fact or fantasy. *Internal Auditor*, 31(6): 45-49.
28. Northcutt, N. McCoy, D. (2004). *Interactive Qualitative Analysis: A Systems Method for Qualitative Research*, US: Sage.
29. Oussii, A. A., Taktak, N. B. (2018) The impact of internal audit function characteristics on internal control quality, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 Issue: 5, pp.450-469, <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579>
30. Persons, O. S. (2009). Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms. *International Journal of Disclosure and Governance*, 6 (4), 284-297.
31. Pickett, K. H. S. (2010), *The internal auditing handbook*, 3rd Edition, Chichester, Wiley.
32. Roussy, M. (2014). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager, *Critical Perspectives on Accounting*, 24: 550-571
33. Sarens, G., De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions, *International Journal of Auditing*, 10: 219-241
34. Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H. (2003). *The practice of modern internal auditing*. 5th Edition, Altamonte Springs, Institute of Internal Auditors Research Foundation.
35. Shu-Hung, H. (2014). Effects of Organization Culture, Organizational Learning and IT Strategy on Knowledge Management and Performance. *The Journal of International Management Studies*, 9(1): 50-58.
36. Strauss, A. & Corbin, J. (1990), *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, London: Sage.
37. Zhang, L., Tian, Y., Zhongying, A. (2018). A conceptual model of organizational learning based on knowledge sharing.