

## به سوی نظریه ای برای فرآیند شکل گیری هویت حرفه ای حسابرسان داخلی: شواهدی از ایران

### بیتا مشایخی

دانشیار رشته حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
Mashaykhi@ut.ac.ir

### ایرج نوروش

استاد حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران  
irajnoravesh@hotmail.com

### رضوان حجازی

استاد حسابداری دانشگاه الزهراء، تهران، ایران  
Hejazi33@gmail.com

### ابوالفضل مومنی یانسری

دانشجوی دکتری حسابداری، پردیس بین المللی کیش دانشگاه تهران، ایران  
a.momeni83@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۲/۲۶ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۶/۱۳

### چکیده

نوشتار حاضر درصدد است تا به ارائه مدلی جهت تبیین فرآیند شکل گیری هویت حرفه ای حسابرسان داخلی در ایران بپردازد. به منظور دستیابی به توصیفی عمیق و غنی از تجارب، نگرش و ادراک شرکت کنندگان نسبت به این فرآیند، از روش پژوهش کیفی و به طور خاص از راهبرد نظریه داده بنیاد اشتراوس و کوربین استفاده شد. برای این منظور با کمک روش نمونه گیری نظری و هدفمند با ۱۴ نفر از افراد متخصص و صاحب نظر در زمینه حسابداری داخلی به عنوان مطلعان کلیدی پژوهش، مصاحبه شد و نهایتاً داده های گردآوری شده در قالب ۱۳ مقوله محوری و یک مقوله هسته، کدگذاری و تحلیل شدند. یافته های پژوهش از وجود تصویر درک شده منفی و کلیشه ای از حسابرسان داخلی در سازمان حکایت دارد که این امر متأثر از برخی شرایط علی بوده و حسابرسان داخلی در مواجهه با این پدیده اقدام به اتخاذ دو راهبرد یعنی مقابله دفاعی و مقابله سازگارانه و انفعالی می نمایند. عدم وجود حمایت های قانونی کافی از حسابرسان داخلی، ضعف فرهنگ کنترل و نظارت در جامعه و مسائل مرتبط با ساختار اقتصادی کشور از جمله عوامل زمینه ای مؤثر بر مقوله اصلی و راهبردها می باشند. همچنین ضعف نظام راهبری شرکتی و ضعف سیستم کنترل داخلی در سازمان ها شرایط مداخله گری می باشند که تصویر غلط موجود از حسابرسان داخلی در سازمان را تشدید می کنند. علاوه بر این مقوله اصلی پژوهش، متناسب با راهبرد اتخاذ شده از سوی حسابرسان داخلی پیامدهای مثبت و منفی برای آنان به همراه خواهد داشت.

واژه های کلیدی: هویت حرفه ای، حسابرسان داخلی، نظریه داده بنیاد.

## ۱- مقدمه

طی سالیان اخیر، تحولات زیادی در محیط کسب و کار در عرصه جهانی پدید آمده که اثرات عمیق و متعددی بر کارکرد و فعالیت شرکت‌ها بر جای گذاشته است. از جمله این تحول‌ها می‌توان به توسعه اقتصادی مبتنی بر دانش و سرمایه‌های فکری، افزایش رقابت و ریسک شرکت‌ها، تحول سریع در فناوری اطلاعات، توجه به توسعه پایدار، اهمیت یافتن مسئولیت‌های اجتماعی و رعایت اخلاق سازمانی اشاره کرد. با توسعه این عناصر در عرصه اقتصادی و تأثیر آن‌ها بر نحوه اداره شرکت‌ها، ادامه حیات و پایداری آن‌ها بیش از پیش در گرو ارزش‌آفرینی برای ذینفعان است. تحقق اهداف و راهبردهای ارزش‌آفرین نیازمند سیستم‌های دقیق و اطمینان‌بخش سنجش عملکرد و کنترل است، سازوکارهای مناسب برای پیشبرد و نتیجه‌گیری مطلوب از برنامه‌ها، لازمه تحقق برنامه‌ها و هدف‌های تعیین شده است. راهبری اصولی و نظام‌مند این سازوکارها و اعمال کنترل اثربخش برای پیشبرد برنامه‌ها و تحقق هدف‌های سازمانی مستلزم استقرار و بهره‌برداری از نظام حسابرسی داخلی است. برقراری و پیاده‌سازی حسابرسی داخلی نقطه شروع نظام مدیریت پیشرفته است. حسابرسی داخلی یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش‌آفرینی در سازمان‌های نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی نقش مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند (مدیریت حسابرسی داخلی بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۷). حسابرسی داخلی فعالیت اطمینان بخشی و مشورتی مستقل و واقع بینانه‌ای است که به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات یک سازمان ایجاد می‌شود. حسابرسی داخلی با برقراری رویکردی روشمند و منضبط در ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری، به تحقق اهداف سازمان کمک می‌کند. امروزه یکی از پیش‌فرض‌هایی که همه سازمان‌ها قائل به آن هستند این است که حضور یک واحد حسابرسی داخلی قوی می‌تواند به پشتیبانی و ارتقای مؤثر نظام راهبری سازمانی کمک شایانی بنماید (مهم، ۱۳۹۳). از این رو می‌توان چنین استنباط نمود که بر خورداری از یک حسابرسی داخلی اثربخش با توجه به کارکردهای چندوجهی آن، ضمن ارتقای فرهنگ پاسخ‌گویی در سازمان‌ها به افزایش ارزش‌های سازمانی و در نهایت ارتقای اقتصاد کشور می‌انجامد (مشایخی، ۱۳۹۳).

ایجاد، رشد و تکامل حرفه حسابرسی داخلی در سطح بین‌المللی با تاریخچه انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی که در سال ۱۹۴۱ در ایالات متحده آمریکا تشکیل شد، گره خورده است؛ انجمن موصوف از سال ۱۹۴۷ اقدامات مؤثری را در این زمینه آغاز کرده و دستاوردهای خوبی حاصل شده است که

مهم‌ترین آن تدوین "چارچوب بین‌المللی برای کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی" است (هس و همکاران، ۲۰۰۶). این چارچوب شامل سه مجموعه رهنمود الزامی است که با عناوین استانداردهای بین‌المللی، تعریف حسابرسی داخلی و آیین رفتار حرفه‌ای منتشر شده است. سه مجموعه توصیه هم شامل مشاوره‌های عملی، رهنمودهای عمل و گزارش‌های اعلام مواضع است. کمیته‌های مختلفی نیز در انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی عهده‌دار به‌روزرسانی این چارچوب هستند (رحمانی، ۱۳۹۴).

در کشور ما نیز در چند سال اخیر با مطرح شدن واگذاری‌ها در چارچوب اصل ۴۴ قانون اساسی (خصوصی‌سازی) و الزاماتی که سازمان بورس و اوراق بهادار در زمینه شرکت‌های خود تدوین کرده، حسابرسی داخلی در کانون توجه حرفه حسابرسی قرار گرفته است. تشکیل کمیته حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، تشکیل انجمن حسابرسان داخلی ایران به‌عنوان انتقال‌دهنده تجارب حرفه‌ای حسابرسی داخلی، انتشار پیش‌نویس منشور کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی و تلاش‌هایی از این دست بیانگر توجه به حسابرسی داخلی در سال‌های اخیر بوده است. به‌رغم تلاش‌های قابل تقدیر در انسجام بخشیدن به حرفه، باید اذعان داشت که حرفه حسابرسی داخلی در ایران با وضعیت مطلوب خود کماکان فاصله زیادی دارد (صلاحی نژاد و فارسیجانی، ۱۳۹۳؛ منتی و بابایی، ۱۳۹۴) و با وجود تغییرات به وجود آمده در محیط اقتصادی و حرفه‌ای حسابداری، تغییرات بنیادینی در این حرفه صورت نگرفته است (پورموسی، ۱۳۸۸). بررسی تاریخی و پیشینه حرفه حسابرسی داخلی در ایران و همچنین بررسی وضعیت موجود شاغلان این حرفه نشان می‌دهد که یکی از اساسی‌ترین چالش‌های پیش روی حسابرسان داخلی همواره این بوده که عموماً این افراد از منزلت اجتماعی و سازمانی مناسب در جامعه و نزد ذینفعان مختلف برخوردار نبوده و وظایف آنان به‌طور صحیح و شفاف مشخص نشده است (محمود زاده، ۱۳۹۳). به‌بیان دیگر حسابرسان داخلی برخلاف اعضای حرفه‌ای سایر حرفه‌ها از یک موقعیت شغلی و حرفه‌ای شایسته و درخور برخوردار نیستند.

در فرهنگ عامه ایرانیان معنای اجتماعی مفاهیمی همچون پزشک، مهندس، حقوقدان و یا حتی حسابدار به هویت‌های شغلی و حرفه‌ای دلالت می‌کنند، اما معنای اجتماعی «حسابرس داخلی» در این فرهنگ به‌عنوان یک شغل یا هویت شغلی، ناآشنا و عجیب به نظر می‌آید. این مسئله آشکارا خود را در تجربیات زندگی روزمره ما به رخ می‌کشد. در زمینه و بافتار فرهنگی طبقات غیر نخبه ایران، اگر فردی خود را یک

«پزشک» معرفی کند، مخاطبین درکی عام از چپستی هویت حرفه‌ای پزشک خواهند داشت. اما تصور کنید در همین بافتار فرهنگی، کسی در معرفی چپستی هویت حرفه‌ای‌اش از برچسب «حسابرس داخلی» استفاده کند. در چنین فضای اجتماعی‌ای وقتی کسی خود را حسابرس داخلی معرفی می‌کند، به احتمال بسیار زیاد با این پرسش مواجه خواهد شد: «یعنی دقیقاً کار شما چیست؟» این پرسش نشانه آن است که در فرهنگ مشترک و ادراک عامیانه ما، «حسابرس داخلی» به عنوان یک هویت شغلی یا حرفه‌ای دارای معنای روشن و مشخصی نیست. به‌زعم پژوهش‌گران حوزه علوم اجتماعی و جامعه‌شناسی یکی از عوامل مؤثر بر ارتقا و اعتلای جایگاه یک حرفه در جامعه، شکل‌گیری و توسعه هویت حرفه‌ای<sup>۲</sup> برای اعضای آن حرفه می‌باشد (سایمون<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴).

هویت حرفه‌ای به‌عنوان درک از خود حرفه‌ای<sup>۴</sup> مبتنی بر نگرش‌ها، عقاید، احساسات، ارزش‌ها، انگیزه‌ها و تجارب تعریف شده است و این ارزش‌ها و عقاید یک فرد حرفه‌ای است که راهنمای تفکر، عمل و تعامل با دیگران بوده و برای تثبیت هویت حرفه‌ای، ذاتی و ضروری هستند (لوزو و همکاران<sup>۵</sup>، ۱۹۹۶). اساس شکل‌گیری هویت حرفه‌ای ارائه خدمات نوع‌دوستانه به جامعه و ذینفعان مختلف، داشتن بدنه دانش متمایز، عملکرد و تصمیم‌گیری مستقل و مقتدرانه، رعایت کدهای اخلاقی، تعهد به یادگیری مادام‌العمر و صدور گواهینامه رسمی در پایان دوره آموزشی به فراگیران آن حرفه می‌باشد (اسلای و اسمیت<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱). داشتن هویت حرفه‌ای مثبت علاوه بر اینکه عامل مهمی در افزایش اعتماد به نفس، احساس تعلق پذیری به حرفه و برقراری ارتباطات بین فردی در میان اعضاء حرفه می‌باشد، مهم‌ترین عامل در ایجاد رضایت از کار بوده و بهترین پیش‌گو برای باقی ماندن افراد در حرفه می‌باشد. به‌طوری‌که تمایل به ترک حرفه بین اعضای که توسعه هویت حرفه‌ای در آن‌ها ناکافی بوده و رضایت از کار پایین دارند بیشتر است. علاوه بر این هویت حرفه‌ای عاملی است که اگر محقق نشود خطراتی برای خود حرفه نیز به دنبال داشته و مشروعیت، اعتماد عمومی و استقلال حرفه در خطر خواهد بود (مک کرا و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۴). در حرفه حسابرسی داخلی، هویت حرفه‌ای شامل احساسات فرد و درک از خود به‌عنوان یک حسابرسی داخلی (قسمت ذهنی هویت) و دیدگاه‌های افراد دیگر از شخص به‌عنوان یک حسابرسی داخلی (قسمت عینی هویت) می‌باشد. شکل‌گیری هویت حرفه‌ای برای یک حسابرس داخلی، نقش کلیدی در درک فرد حرفه‌ای از خود و نیز درک جامعه از او دارد. به‌طوری‌که او را با نقش‌ها، مسئولیت‌ها، ارزش‌ها و اخلاقیات خاص مربوط به حرفه پیوند

می‌دهد. به‌طور کلی تعامل بین آنچه افراد در مورد نقش‌ها و مسئولیت‌های حرفه‌ای خود می‌اندیشند و آنچه دیگران فکر می‌کنند که نقش‌ها و مسئولیت فرد باشد ترکیب می‌شود تا به فرد در تشکیل هویت حرفه‌ای خود کمک کند (اسکات و بلک<sup>۸</sup>، ۱۹۹۹). در صورت به وجود آمدن هویت حرفه‌ای، ابهامات بالقوه صاحب‌کار در خصوص شایستگی‌های حرفه‌ای حسابرس داخلی کاهش یافته و احساس فرد حرفه‌ای از ارزش و اثربخشی خود افزایش می‌یابد. بر اساس مطالب فوق، با در نظر گرفتن اهمیت حسابرسی داخلی به‌عنوان یک مکانیزه کنترلی و مشورتی و با توجه به عدم رشد و توسعه آن در ایران، شناسایی عواملی که با شکل‌گیری هویت حرفه‌ای نزد حسابرسان داخلی مرتبط می‌باشند ضروری به نظر می‌رسد چراکه این عوامل می‌توانند حرفه و اعضای آن را در راستای دستیابی به جایگاه راستین خود در جامعه یاری رساند. افزون بر این، فقدان پژوهش در زمینه بُعد هویتی حسابرسان داخلی نیز، انگیزه مضاعفی را به وجود آورد تا پژوهش حاضر به‌عنوان یکی از نخستین پژوهش‌ها، فرآیند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی را در قالب یک مدل کیفی مورد مطالعه و بررسی قرار دهد. انتظار می‌رود که ارائه یک الگوی جامع برای فرآیند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در بستر اجتماعی-فرهنگی کشور که مورد توافق خبرگان باشد بتواند مورد استفاده نهادهای مهم قانون‌گذار در حرفه از جمله انجمن حسابرسان داخلی، سازمان بورس اوراق بهادار، دولت، سازمان حسابرسی و اعضاء حرفه حسابرسی داخلی و سایر گروه‌ها قرار گیرد تا با آگاهی از این عوامل بتوانند به‌طور بالقوه و غیرمستقیم باعث ارتقای جایگاه حرفه، اعضاء و خدمات حسابرسان داخلی گردند. لذا مطالعه حاضر در تلاش است تا با استفاده از روش تحقیق کیفی و با بهره‌گیری از رویکرد نظریه‌پردازی داده بنیاد و تجزیه و تحلیل اسناد و مدارک به این سؤال پاسخ دهد که "الگوی مناسب برای عوامل تشکیل‌دهنده فرآیند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در ایران چیست؟"

در ادامه ساختار پژوهش به این ترتیب است: ابتدا مبانی نظری و نتایج پژوهش‌های انجام شده در حوزه مرتبط ارائه می‌شود. سپس روش‌شناسی و روش پژوهش تبیین می‌گردد؛ در پایان، پس از تجزیه و تحلیل یافته‌ها، نتایج مورد بحث و تفسیر قرار خواهند گرفت.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

## ۲-۱- هویت

مفهوم هویت<sup>۹</sup> در رشته های مختلفی مانند فلسفه (نونان<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۷)، روان شناسی رشد (بوسما و کانن<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۸)، روان شناسی اجتماعی (تاجفل و ترنر<sup>۱۲</sup>، ۱۹۸۶) و اقتصاد (آکرلوف و کرانتون<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۰) مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است. از آنجایی که هویت مفهومی بین رشته‌ای است، ارائه تعریفی واضح از آن دشوار است (فروتن و رشادت جو، ۱۳۹۴). منظور از هویت، انتظارات و ادراکات خاص و نسبتاً ثابت افراد در مورد خود، ادراک و تصور پویای افراد از اینکه چه کسی هستند، شیوه‌های تمایز افراد و گروه‌ها در روابط اجتماعی با سایر افراد و گروه‌ها و راه و روشی است که افراد و گروه‌ها برای توصیف خود به کار می‌برند (جنکینز<sup>۱۴</sup>، ۱۳۸۱). به عقیده شوارتز و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۱) هویت، جزئی از درک از خود بوده که به وسیله آگاهی مداوم فرد از اینکه شخصی جدا و مجزا از دیگران است مشخص می‌شود و مهم‌ترین عامل در تثبیت قلمرو فرد می‌باشد. در حالت کلی تجربیات زندگی، سن، نژاد و تربیت خانوادگی باهم ترکیب شده و عدسی منحصربه‌فردی برای فرد فراهم می‌کنند که از طریق آن دنیای اطراف خود را می‌بیند (اسلای و اسمیت، ۲۰۱۱). نخستین بار اریکسون<sup>۱۶</sup> واژه هویت فردی را در سال ۱۹۶۸ مطرح نمود. او بر این باور بود که هویت احساسی است که فرد در اوایل نوجوانی خود را از دیگران متمایز دانسته، برای خود ثابت و یکپارچگی قائل می‌شود و خود را شبیه تصور دیگران از خود می‌داند؛ بنابراین کارکرد هویت ایجاد هماهنگی بین تصور فرد از خود به عنوان یک فرد دارای ثبات و تصور دیگران است (آشنا و روحانی، ۱۳۸۹). اما لوکمان و برگر<sup>۱۷</sup> از منظر دیگری به هویت توجه دارند. آنان هویت را دربرگیرنده همه نقش‌ها و گرایش‌های فرد می‌دانند که در طول مدت اجتماعی شدن درونی کرده است؛ بنابراین هویت در جریان فرآیند اجتماعی شدن شکل می‌گیرد، باقی می‌ماند، تغییر می‌کند و یا حتی از نو شکل می‌گیرد. با این رویکرد می‌توان هویت را حاصل دیالکتیک واقعیت ذهنی و واقعیت عینی دانست که در برابر ساختارهای اجتماعی معین واکنش نشان داده و موجب حفظ، تغییر یا شکل‌گیری مجدد ساختارهای اجتماعی می‌شود (آشنا و روحانی، ۱۳۸۹).

مؤثرترین و کاراترین نظریه که هویت را در یک زمینه اجتماعی مورد بررسی قرار می‌دهد نظریه هویت اجتماعی<sup>۱۸</sup> تاجفل و ترنر (۱۹۸۶) است که مبتنی بر دیدگاه روان‌شناسی اجتماعی است. هنگام نوشتن در مورد هویت اجتماعی، تاجفل و ترنر به "جنبه‌هایی از خود پنداره<sup>۱۹</sup> فرد که از گروه‌ها و طبقات

اجتماعی که به آن تعلق دارد، نشأت می‌گیرد" اشاره می‌کنند. بر مبنای تئوری هویت اجتماعی افراد هم دارای هویت شخصی و هم هویت اجتماعی می‌باشند. هویت شخصی به‌عنوان درک و احساس منحصربه‌فرد یک شخص از خود تعریف شده است (بروآرد و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۶)، این در حالی است که هویت اجتماعی، درک یک شخص از کیستی خود بر اساس تعلق به یک گروه را بیان می‌کند. تئوری هویت اجتماعی بابیان اینکه هویت اجتماعی "آن بخشی از درک از خود یا هویت شخصی فرد است که از آگاهی (معرفت) او نسبت به عضویت در یک گروه (گروه‌های) اجتماعی همراه با ارزش‌ها و عواطف منتسب به آن عضویت ناشی می‌شود" سعی بر ایجاد یک پیوند بین هویت شخصی و هویت اجتماعی دارد (آشفورث و همکاران<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۸). تئوری هویت اجتماعی عضویت در گروه را به‌عنوان یک عملکرد شناختی<sup>۲۲</sup> مرتبط با درک از خود افراد می‌انگارد (هاگ<sup>۲۳</sup>، ۲۰۰۶). افراد همواره خود را متعلق به گروه‌های مختلف اجتماعی می‌دانند؛ عواملی نظیر تمایز در ارزش‌ها، باورها و نحوه عمل یک گروه؛ اعتبار و منزلت گروه؛ برجستگی گروه و رقابت با سایر گروه‌ها (درونی یا برونی)؛ جزئیات مربوط به شکل‌گیری گروه (برای مثال شباهت، قربت، تاریخچه مشترک و غیره) همگی با فرایند در نظر گرفتن فرد به‌عنوان یک عضو از گروه مرتبط می‌باشند (بروآرد و همکاران، ۲۰۱۶).

## ۲-۲- هویت حرفه‌ای

هویت حرفه‌ای به‌عنوان یکی از اشکال هویت اجتماعی، بخشی از هویت کلی فرد است که با موقعیت فرد در جامعه، تعامل با دیگران و تفسیر تجارب خود ارتباط دارد (مک کرا و همکاران، ۲۰۱۴). جایگاه و منزلت هر حرفه با هویت اجتماعی آن حرفه ارتباط دارد، احساس هویت حرفه‌ای، غرور و رضایت‌مندی را در اعضای گروه ایجاد کرده، مشارکت آنان را در دستیابی به اهداف حرفه ارتقاء می‌بخشد، باعث ایجاد همبستگی در اعضای یک حرفه شده و نقش مهمی در انسجام، وحدت و قدرت حرفه‌ای دارد.

هویت حرفه‌ای از دو پارادایم اجتماعی و روانی تشکیل شده است. پارادایم اجتماعی، با انجام<sup>۲۴</sup> مشخص می‌شود که شامل انتظارات اجتماعی (قواعد، مقررات و استانداردها) است. پارادایم روانی، با شدن<sup>۲۵</sup> مشخص می‌شود که دربرگیرنده توسعه فرد از ویژگی‌ها و ارزش‌های درونی است (که حسابرسان داخلی شدن نامیده می‌شود). یک پارادایم بدون دیگری مفهوم هویت حرفه‌ای را به‌صورت کامل ارائه نمی‌کند (ویلتس و کلارک<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۴). برای داشتن هویت حرفه‌ای به‌عنوان یک

حرفه، اولین قدم در وحدت بخشی به آن حرفه است. به عنوان مثال انجمن مشاوران آمریکا اظهار می کند که در حرفه مشاوره نیز یک هسته اصلی و مشترک دانش و مهارت وجود دارد که هدف تمامی مشاوران تسهیم آن است و اولین قدم در ایجاد یک هویت حرفه ای مشترک و عمومی تعریف مشاور است که مشاور کیست (فروتن و رشادت جو، ۱۳۹۴).

علاوه بر بعد میان فردی، هویت حرفه ای در درون فرد نیز شکل گرفته و بعد درون فردی آن را تشکیل می دهد. تعاریف و برداشت هایی که فرد از جریان شکل گیری حرفه خود دارد و نحوه ارزیابی وی از تغییرات و عکس العمل ها در شکل گیری هویت حرفه ای فرد دارای اهمیت بسیاری است. گیبسون و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند که ارزیابی و برداشت فرد از شغلش در طول فرآیند آموزش و کارآموزی صورت می گیرد. زمانی که افراد وارد محیط کار می شوند تعریفی شخصی از حرفه خود دارند که این تعریف دربرگیرنده آگاهی آنان از وظایف و مسئولیت هایی است که در قبال مراجعان به عهده دارند. افراد تازه کار، با تکیه و اعتماد به تجارب و آموزش های متخصصان، مرجع ارزیابی خود را از بیرونی به درونی تغییر می دهند. بدین معنی که تازه کارها و کارآموزان نیاز دارند که از مجموعه متخصصان - شامل استادان، سرپرستان و همکاران مجرب - تأییدیه دریافت کنند. چنین به نظر می رسد که تازه کارها به بازخوردی که از متخصصان دریافت می کنند اعتماد پیدا کرده و خودشان درمی یابند که به رشد و تجربه بیشتری نیازمندند. نظریه های موجود درباره رشد هویت نیز نشان می دهد که تجربه، فعالیت ها و تعهد کاری، نقش مضاعفی در شکل گیری هویت افراد ایفا می کنند. به همان صورت که برنامه های آموزشی موجب رشد هویت حرفه ای فرد می شود ورود به محیط کار و کسب تجربه هم رشد هویت حرفه ای وی را سبب می شود. آموزش و تجربه، دو عنصری هستند که آمادگی لازم جهت مواجهه با نیازهای شغلی در آینده را در افراد به وجود می آورند (گیبسون و همکاران، ۲۰۱۰).

#### ۲-۴- حرفه حسابرسی داخلی و هویت حرفه ای حسابرسان داخلی

از گذشته تا به امروز، نگاه ها به حسابرسی داخلی همواره از دریچه حسابداری عمومی بوده است. حسابرسی داخلی همواره به عنوان یک نقش موازی با نقش حسابرسی مستقل در نظر گرفته شده که نقطه افتراق کلیدی آن از حسابرسی مستقل نداشتن استقلال واقعی است که آن هم ریشه در جایگاه حسابرس داخلی به عنوان کارمندی که تنها در استخدام یک صاحب کار است دارد. داستان چگونگی تلقی حسابرسان داخلی

حسابرس داخلی، تجربه و احساس فرد در مورد توانایی های خود به عنوان حسابرس داخلی ضرورت دارد (پارکر و جانسون، ۲۰۱۷). به بیان دیگر هویت حرفه ای شامل احساسات فرد و درک از خود به عنوان یک حسابرس داخلی و دیدگاه های افراد دیگر از شخص به عنوان یک حسابرس داخلی است (پارکر و جانسون، ۲۰۱۷). بنابراین می توان گفت هویت حرفه ای افراد از جمله حسابرسان داخلی در نتیجه ارتباط بین معنایی که افراد به خود نسبت می دهند و معنایی که سایر افراد به وی نسبت می دهند تعریف می شود (تین هووه، ۲۰۱۳).

در مسیر شکل گیری هویت مناسب حرفه ای، فاکتورهای متعددی می توانند تأثیرگذار باشند. نگرش ها و ایده آل هایی که افراد در ارتباط با حرفه دارند، ارزش های اخلاقی، آموزش مناسب، سازگاری بین آموزش دوره ها (تئوری و عمل)، بهبود تعاملات، مشارکت های بین حرفه ای، داشتن استقلال در عمل، سیاست گذاری مناسب در حرفه و مواردی از این دست می تواند بر انگیزه آنان، انتخاب حرفه و ماندگار شدن آن ها در حرفه اثرگذار باشد (ولیزاده و قربانی، ۱۳۹۴). از لحاظ تئوری، هویت حرفه ای به وسیله فعالیت ها، تجربیات فرد و تنوعی از عوامل فردی (مانند شخصیت و جنسیت) و زمینه ای (مانند خانواده، گروه همسالان، موقعیت اجتماعی و اقتصادی) و همچنین تعامل بین آن ها شکل می گیرد (اسکاریکوف و واندرسک، ۱۹۹۸). عوامل زمینه ای، می تواند اثرات مستقیمی بر هویت از طریق کلیشه های اجتماعی، ساختار فرصت ها و محدودیت های محیطی داشته باشند. در عین حال، متغیرهای زمینه ای می توانند اثرات غیرمستقیمی بر شکل گیری هویت از طریق تنظیم جهت و مجموعه ای از فعالیت فردی اعمال کنند (شوارتز و همکاران، ۲۰۱۱).

#### ۲-۳- ابعاد هویت حرفه ای

به زعم گیبسون و همکاران (۲۰۱۰) هویت حرفه ای متشکل از دو بعد میان فردی و درون فردی می باشد. بعد میان فردی هویت حرفه ای شامل ارتباط فرد با جامعه و انجمن و اجتماع حرفه ای است که در آن به فعالیت مشغول است (گیبسون و همکاران، ۲۰۱۰). انجمن حرفه ای خود مشتمل بر سازمان های حرفه ای، هیئت های کارشناسی و نمایندگی های معتبر است. افراد از طریق تجربه و مشاهده، فرهنگ حرفه خود را می آموزند و تازه کارها نیز از همین طریق، زبان حرفه خود، انتظارات و رفتارهای مقبول در حرفه شان را فرامی گیرند. مشارکت در انجمن های حرفه ای به متصدیان یک حرفه کمک می کند تا خود را با استانداردها، انتظارات و اخلاقیات حرفه ای مزبور مطابقت دهند. ارائه یک تعریف عام و مشترک از یک

که از آن جمله می‌توان به موج‌های گسترده رسوایی‌های اقتصادی در آمریکا و به‌طور کل، نوسانات اقتصادی اشاره نمود. با توجه به مطالب فوق اینکه آیا حسابرسی داخلی از قدیم یک فرد حرفه‌ای محسوب می‌شده است یا اینکه به دنبال دستیابی به چنین جایگاهی است همواره موضوع مورد بحث در بین محققان این حوزه بوده است (پارکر و جانسون، ۲۰۱۷).

برای درک مفهوم حرفه‌ای‌گرایی در حسابرسی داخلی مراجعه به اثر معروف هال<sup>۳۳</sup> (۱۹۶۸) می‌تواند در این زمینه راهگشا باشد. وی در مطالعه خود به دو مسئله پیرامون حسابرسی داخلی می‌پردازد: (۱) فرایندی که طی آن افراد اقدام به راه‌اندازی یک حرفه می‌کنند، (۲) چگونگی تأثیر ساختار سازمانی به‌عنوان بستری برای ایفای نقش حسابرسی داخلی بر ممانعت یا حمایت از تشکیل این حرفه است. هال (۱۹۶۸) به بحث پیرامون یک مدل حرفه‌ای مستحکم می‌پردازد که هم عناصر نگرش و هم ویژگی‌های ساختاری نظیر لزوم گذراندن دوره‌های رسمی آموزشی را در برمی‌گیرد. هال (۱۹۶۸) پژوهش خود را بر اساس پژوهشی از ویلنسنکی<sup>۳۴</sup> (۱۹۶۴) انجام داد که در اثر خود معتقد به وجود گام‌های ساختاری بود: (۱) یکپارچگی امور جهت ایجاد یک زمینه شغلی تمام‌وقت، (۲) الزامات مربوط به گذراندن دوره‌های آموزشی رسمی، (۳) ایجاد یک سازمان حرفه‌ای رسمی، و (۴) ایجاد کدهای اخلاقی که از طریق مجاری قانونی و یا نظارتی الزام‌آور شود (پارکر و جانسون، ۲۰۱۷). هال (۱۹۶۸) عناصر نگرشی را به این مجموعه اضافه نمود تا نشان دهد که یک کارمند چه نگرشی از کار خود دارد، و در ادامه قائل به وجود پنج بعد برای حرفه‌ای‌گری افراد شد. افراد حرفه‌ای همگی بر اهمیت کار خود تأکید دارند، متعهد به عمل در راستای منافع عمومی بوده، خواهان استقلال شغلی برای ارائه خدمات هستند، همواره خواستار خودتنظیمی هستند و در تلاش برای ایجاد یک تعامل مناسب با سایر اعضای فعال در حرفه خود می‌باشند. در این میان، فرایند اجتماعی شدن نشان خواهد داد که یک حرفه تا چه میزان از عناصر مذکور برخوردار است. شایان‌ذکر است که حسابرسان داخلی از طریق انجام و انتشار پژوهش‌های مختلف فعالیت پررنگی در فرایند اجتماعی شدن عمومی انجام می‌دهند.

حسابرسی داخلی، در ابتدای پیدایش خود به‌عنوان بازوی مدیریت مشغول نظارت بر آن دسته از نواحی سازمانی بود که از نظر مدیریت شرکت از اهمیت بسزایی برخوردار بودند. این مسئله باعث جبران فقدان نظارت مستقیم مدیریت بر آن نواحی شد که در اثر افزایش وسعت سازمان دیگر امکان نظارت گذشته میسر نبود (ابوت و همکاران، ۲۰۱۶). باگذشت زمان،

از خودشان قدری پیچیده است. از بدو امر، حسابرسان داخلی همواره درصد معرفی خود به‌عنوان افرادی با جایگاه ویژه در حرفه حسابرسی و خارج از سیطره حسابرسان مستقل بوده‌اند که ضمن برخورداری از مهارت‌ها و ظرفیت‌های مخصوص به خود، از جایگاه و وجهه خاصی نیز در دنیای کسب‌وکار برخوردار هستند. اما سؤالی که در اینجا مطرح است این است که جایگاه واقعی حسابرسی داخلی چیست؟ آیا وظیفه آن‌ها تکمیل کار و مسئولیت حسابرسان مستقل و افزایش کیفیت گزارشگری مالی از طریق توسل به دانش نهادی عمیق خود و توانایی خود در نظارت مستمر بر عملیات‌ها است؟ یا آیا حسابرسان داخلی درصد تبدیل شدن به یک عنصر کلیدی در تیم مدیریتی از طریق اتخاذ یک رویکرد مدیریتی و افزایش سودآوری شرکت هستند؟ آیا حسابرسان داخلی باید در راستای منافع عمومی و به‌عنوان یک ناظر داخلی از سوی هیئت‌مدیره به امر نظارت بر مدیریت مبادرت ورزند و یا اینکه باید به‌عنوان شریک و بازوی مدیریت شرکت عمل نمایند؟ باگذشت مهروموم‌ها، حسابرسی داخلی همواره بین این دو رویکرد در گردش بوده است و در اغلب موارد به دنبال تثبیت جایگاه خود در قالب هر دو رویکرد بوده است (پارکر و جانسون، ۲۰۱۷). ادبیات پژوهش، به‌خصوص پژوهش‌های صورت گرفته پیرامون حسابرسی داخلی معتقد به نقش کلیدی این حرفه در افزایش کیفیت گزارشگری مالی مستقل هستند (وو و تاتل<sup>۳۱</sup>، ۲۰۱۴؛ ابوت و همکاران<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۶). بااین‌وجود، این‌همه‌ی آنچه حسابرسان داخلی درباره هویت خود از آن صحبت می‌کنند نیست. افزایش کیفیت گزارشگری تا حدی مستلزم این است که حسابرسان داخلی بیشتر تمرکز خود را بر کنترل‌ها و حسابداری بگذارند و درنهایت قادر و به عبارتی متعهد به اعمال نظارت صحیح بر اعمال مدیریتی باشند. اما ناگاهی به تاریخچه حسابرسی داخلی حاکی از این است که این حرفه همواره از پذیرفتن نقش نظارتی بر رفتار مدیریت امتناع نموده و در عوض، مترصد همکاری با تیم مدیریتی بوده است. تنش موجود در حرفه حسابرسی داخلی بر سر خدمت‌رسانی به مدیریت شرکت یا در خدمت منافع هیئت‌مدیره یا سهامداران عمل کردن همواره یکی از چالش‌ها و موضوعات مطرح در ادبیات مربوط به حسابرسی داخلی بوده است. این مسئله با طرح سؤالی پیرامون استقلال این شغل شکل پیچیده‌تری نیز به خود می‌گیرد. یکی از نکات کلیدی مطرح در این سؤال عدم توانایی حسابرسان داخلی در تعیین یک دامنه کاری مستقل از واحد اقتصادی مورد حسابرسی است. حرفه حسابرسی داخلی معتقد است که عناصری خارج از کنترل و اراده آن باعث تغییراتی در هدف اصلی آن‌ها شده‌اند

تجاری سازی در چهار موسسه بزرگ حسابرسی فقط هویت سازمانی است. در سایر مؤسسات حسابرسی نیز، هر دو هویت (حرفه ای و سازمانی) عامل تجاری سازی تشخیص داده شدند.

پیرسون<sup>۳۶</sup> (۱۹۸۹) ضمن بررسی الگوهای از تفاوت جنسیتی در فرایند شکل گیری هویت حرفه ای دانشجویان، اظهار می دارد زنان نسبت به مردان هویت حرفه ای ضعیف تری دارند. همچنین پژوهش پیرسون بیانگر آن است که توسعه هویت حرفه ای و هویت شخصی برای مردان به طور هم زمان ولی تجربه زنان متفاوت است؛ یعنی هویت حرفه ای زنان در فرایندی متمایز نسبت به هویت فردی آنان شکل می گیرد.

مطالعات لوزو و همکاران (۱۹۹۶) گویای آن است که درک و نگرشی که دانشجویان از محیط دانشگاه، کلاس درس و رشته خود دارند، در شکل گیری هویت حرفه ای آنان اثر مستقیم دارد. آنان دریافتند که افزایش خودکارآمدی در نتیجه زندگی حرفه ای افزایش یافته و منجر به گسترش هویت حرفه ای شده است. به طور کلی، تحقیقات پیشین با دو رویکرد روان شناختی و جامعه شناختی، هویت حرفه ای دانشجویان را بررسی کرده اند. این پژوهش ها، از طریق پیمایش های مقطعی با استفاده از پرسشنامه و نیز با استفاده از روش تحقیق کیفی و به کارگیری مصاحبه های گروهی، ساختار یافته و نیمه ساختار یافته، صورت گرفته اند. جمع بندی یافته های این پژوهش ها گویای آن است که جنسیت، فضاهای فیزیکی مرتبط با دانشجویان، فعالیت های مرتبط با رشته، موفقیت های علمی، شبکه های اجتماعی، رشته تحصیلی، میزان درگیر بودن فرد در فعالیت های مرتبط با رشته تحصیلی و پذیرش اجتماعی نقش های مرتبط با رشته، مهم ترین متغیرهایی هستند که فرایند توسعه و شکل گیری هویت حرفه ای دانشجویان را تقویت می کنند (فیرفیلد-آرتمن<sup>۳۷</sup>، ۲۰۱۰؛ کارلون و جانسون<sup>۳۸</sup>، ۲۰۰۷).

پژوهش دی و همکاران<sup>۳۹</sup> (۲۰۰۵) حاکی از تأثیر عوامل محیطی بر ایجاد، رشد یا تغییر هویت حرفه ای اعضای هیئت علمی است. بررسی این محققان بر روی استادان باتجربه انگلستان و استرالیا، بیانگر آن است که هویت حرفه ای به عنوان یک پدیده تودرتو، در معرض تغییرات اجتماعی، اقتصادی و سیاسی می باشد. ایشان در مطالعه خود بر روی اعضای هیئت علمی دانشگاه های انگلستان و استرالیا به این نتیجه دست یافتند که چون استادان مزبور در این دو کشور احساس کرده بودند که در فرهنگ اداری و اجرایی موجود به اندازه کافی احترام و اطمینان وجود ندارد، نتوانسته بودند هویت حرفه ای خود را که به ارزش ها و نگرش های آنان وابسته است، توسعه دهند.

حسابرسان داخلی اقدام به تشکیل یک انجمن حرفه ای، تدوین رسمی شرح وظایف اعضا، و اعطای مدرک به آن ها نمود و در ادامه با ایجاد یک خودتنظیمی اقدام به تدوین استانداردهای مربوطه و نظارت های لازم کرد. بنابراین، به تدریج بر استقلال این حرفه افزوده شد و نگاه ها به آن به عنوان یک شغل با اهمیت که قادر به خودتنظیمی، نظارت بر خود و قابل اتکا است تغییر نمود. با این وجود، فعالیت در راستای منافع مردم در تضاد آشکار با تمایل به کسب یک جایگاه ویژه به عنوان شریک مدیریت شرکت و به دست آوردن جایگاه یک حسابرس داخلی در شرکت صاحب کار می باشد. این وضعیت خود در نقطه مقابل حرفه حسابرسی مستقل است که تقریباً به طور هم زمان فعالیت خود را آغاز نمود لیکن به خاطر جایگاه مستقل و به رسمیت شناخته شدن در قانون توانست از نظر حرفه ای بیشتر از حسابرسی داخلی توسعه پیدا کند. حسابرسان مستقل به خاطر عواملی چون اجبار در حفظ استقلال خود و اهمیت کار ایشان در ارائه گزارشگری مالی مستقل در کنار سابقه طولانی در کشورهای مشابه (نظیر انگلستان) بهتر از حسابرسان داخلی توانستند هویت حرفه ای (هم در ساختار و هم در نگرش) را در خود شکل داده و نقش واضح تری را برای خود در دنیای تجارت بیابند (پارکر و جانسون، ۲۰۱۷).

### ۳- پیشینه پژوهش

مروری بر مطالعات خارجی صورت گرفته در خصوص هویت حرفه ای در حوزه های حسابداری و حسابرسی، از فقدان پژوهشی جامع در خصوص فرآیند شکل گیری هویت حرفه ای در این حرفه ها حکایت دارد، با این حال یکی از مطالعاتی که تا کنون می تواند تا حدودی به موضوع پژوهش حاضر نزدیک باشد، پژوهش بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)<sup>۳۵</sup> است، آن ها در پژوهشی با "عنوان هویت های حرفه ای و سازمانی حسابرسان و تجاری سازی در مؤسسات حسابرسی" با در نظر گرفتن سه وجه مختلف تجاری سازی یعنی بازارگرایی، مشتری گرایی و فرآیندگرایی، پس از توزیع پرسشنامه بین ۳۵۸۸ عضو از اعضای انجمن حرفه ای حسابداران، حسابرسان و مشاوران در سوئد و دریافت ۳۷۴ پاسخ از آن ها دریافتند که توسعه هویت های حرفه ای و سازمانی حسابرسان باعث تسهیل روند تجاری سازی در مؤسسات حسابرسی می شوند. همچنین یافته های آن ها حاکی از آن بود که هویت سازمانی، بیشتر از هویت حرفه ای با تجاری سازی در مؤسسات حسابرسی رابطه دارد. بررسی بیشتر داده ها نتایج متفاوتی به همراه داشت. هنگامی که نتایج حاصل از چهار موسسه حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی از یکدیگر تفکیک گردید، آنگاه مشخص شد که عامل

لاموت و انگلس<sup>۴۰</sup> (۲۰۱۰) اذعان نمودند عواملی که می‌توانند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهند. شامل تجارب دوران کودکی در زمان تحصیل، دانش و آموخته‌های کسب‌شده در دوره‌های آموزشی و تجربیات شخصی استاد در جریان تدریس می‌باشد. در پژوهش مذکور، چهار جنبه از هویت حرفه‌ای استادان به نام‌های جهت‌گیری حرفه‌ای، وظیفه‌مداری، خودکارآمدی و تعهد به تدریس، شناسایی شده است.

تین هووه و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی مروری با عنوان "حرفه پرستاری: تصویر عمومی، درک از خود و هویت حرفه‌ای" با بررسی ۱۸ مقاله مرتبط در این زمینه نشان دادند که تصویر واقعی پرستاری در جامعه متفاوت و نامتجانس است که بخشی از این تصویر توسط خود پرستاران و به دلیل عدم حضور در مباحثات اجتماعی ایجاد شده است. پرستاران درک از خود و هویت حرفه‌ای خود را از طریق تصویر عمومی، محیط کاری، ارزش‌های کاری، آموزش و ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی سنتی کسب می‌کنند. از نظر آن‌ها بهبود تصویر عمومی پرستاران و کسب موقعیت قوی‌تر در سازمان‌های مراقبت بهداشتی در سایه افزایش حضور آنها قابل دستیابی می‌باشد. به عبارت دیگر پرستاران می‌توانند از موقعیت‌های استراتژیکی مانند نقش‌های مدیریتی یا آموزش‌دهنده و همچنین برخی شرایط بحرانی و چالش‌برانگیز استفاده کرده و حرفه‌ای شدن و ارتباط حرفه‌ای خود با جامعه را از طریق رسانه‌های جمعی نشان دهند.

موضوع هویت حرفه‌ای و فرایند تشکیل آن ازجمله موضوعاتی است که در داخل کشور تنها تعداد انگشت‌شماری از تحقیقات آن‌هم در حوزه‌هایی غیر از حرفه حسابداری و حسابرسی به بررسی آن پرداخته‌اند که در ادامه به آن‌ها اشاره می‌شود. حیدری و رضایی (۱۳۹۱) طی پژوهشی به تحلیل جامعه‌شناختی هویت حرفه‌ای دانشجویان دانشگاه مازندران پرداختند. نتایج این پژوهش که بر روی ۳۴ نفر از دانشجویان کارشناسی و کارشناسی ارشد و با استفاده از رویکرد نظریه داده بنیان انجام شد نشان می‌دهد که هویت حرفه‌ای دانشجویان دارای دو بُعد هویت علمی و هویت شخصی است. هویت علمی از طریق گرایش‌ها و نگرش‌ها و نیز تلاش‌ها و کنش‌های علمی دانشجویان شکل می‌گیرد و هویت شخصی نیز درک و تصویری است که دانشجو از خودش به‌عنوان یک کنش‌گر علمی و در محیط دانشگاه به دست می‌آورد. همچنین نتایج پژوهش فوق نشان داد که جنسیت، پایگاه اجتماعی و اقتصادی، حمایت‌های خانواده و دوستان، محیط و شبکه‌های اجتماعی فرد در شکل‌گیری هویت حرفه‌ای وی مؤثرند.

پردنجانی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهش خود به تبیین اثرات هویت حرفه‌ای بر یادگیری مراقبت‌های پرستاری بر روی دانشجویان پرستاری و مامایی دانشگاه‌های تهران و شهید بهشتی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها که به شیوه‌ی توصیفی تحلیلی و با استفاده از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته انجام شد نشان داد که هویت حرفه‌ای خدشه‌دار پایمال شدن شأن و منزلت فردی و اجتماعی و بی‌صدایی باعث ناراضی دانشجویان پرستاری از محیط یادگیری شده و پیامدهای رفتاری آن عملکرد مراقبتی ضعیف در بالین، کاهش انگیزه، تلاش کمتر برای یادگیری مراقبت‌های پرستاری و شادمانی اندک در محیط یادگیری است.

ولیزاده و قربانی (۱۳۹۴) در یک مطالعه مروری با عنوان " هویت حرفه‌ای پرستاران و عوامل مرتبط با شکل‌گیری آن " نشان دادند که هویت حرفه‌ای مثبت سبب تکامل شخصی، اجتماعی و حرفه‌ای و همچنین ماندگار شدن پرستاران در حرفه می‌شود. سازگاری بین دوره‌های آموزشی تئوری و بالینی، ارائه تصویر شفاف و قابل قبول از حرفه، ارزش‌های اخلاقی محیط کار، استقلال در فعالیت‌های بالینی، قدرت رهبری و مدیریت در سیستم بهداشتی از عوامل مؤثر در ایجاد هویت حرفه‌ای مثبت می‌باشند.

فروتن و رشادت‌جو (۱۳۹۴) در پژوهشی کیفی و با انجام مصاحبه نیمه ساختاریافته از نمونه‌ای مشتمل بر دوازده تن از اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌های شیراز، تربیت مدرس، رازی کرمانشاه، یزد و علوم تحقیقات تهران به مفهوم‌پردازی هویت حرفه‌ای اعضای هیئت‌علمی در قالب یک مدل کیفی پرداختند. تحلیل داده‌های پژوهش به روش تحلیل مضمون به ارائه مدل هویت حرفه‌ای اعضای هیئت‌علمی با ۵ مضمون فراگیر (۱) زمینه‌ای (۲) شخصی (۳) فرهنگی - اجتماعی (۴) حرفه‌ای و (۵) سیاسی - اقتصادی انجامید.

یوسفی اقدم (۱۳۹۴) در مطالعه خود، از طریق مصاحبه با پانزده نفر از دانشجویان رشته‌های علوم اجتماعی در دانشگاه علامه طباطبایی و با بهره‌گیری از روش نظریه داده بنیاد به بررسی توسعه هویت حرفه‌ای دانشجویان دکتری علوم اجتماعی پرداخت یافته‌های تحقیق او نشان‌دهنده عدم تعیین هویت حرفه‌ای دانشجویان دکتری است. دانشجویان در حوزه‌های مختلف به صورت موقت، فعالیت‌های متنوعی انجام می‌دهند که واکنشی به فقدان چشم‌انداز موقعیت حرفه‌ای آن‌ها است. فعالیت‌های متنوع و موقت دانشجویان دکتری در زمینه‌های مختلف با مفهوم نظری "امر موقت" توضیح داده شده است تا بتوان تنوع کنش‌های دانشجویان را در سطح تجربی توضیح داد. به‌طور خلاصه امر موقت، موقعیت زمانی بین حال و آینده



افراد شرکت کننده در تحقیق به فهم پدیده مورد نظر ( فرآیند شکل گیری هویت حرفه ای حسابرسان داخلی در ایران) نائل گردد. پژوهش کیفی به پژوهشگران اجازه داد تا به دنیای درونی مشارکت کنندگان و تجربیات ایشان از حرفه ای شدن، راه یابد و معانی شکل گرفته از این مفهوم در تجربیات ایشان را مشخص، متغیرها را کشف و آن‌ها را توضیح دهد.

درحالی که در رویکرد کمی، پژوهشگر از دریچه اثبات گرایی و رئالیسم به پدیده‌ها، حوادث، و قواعد و قوانین نگاه می‌کرد، نگاه پژوهشگر کیفی یک نگاه ذهن‌گرایانه از رهیافت تفسیرگرایی است (مرادی، ۱۳۹۳). رهیافت تفسیری بر آن است که با توجه به خلاق بودن ماهیت انسان و نیز سیال بودن واقعیت اجتماعی نمی‌توان مسیر و روش خاصی برای درک واقعیت و یا ایجاد تغییر در آن پیشنهاد کرد (مرادی، ۱۳۹۳). از آنجاکه منبع و مرجع نهایی هرگونه ساخت‌وساز و تغییر در واقعیت اجتماعی، همان انسان است؛ پس درک انسان از واقعیت، تغییر در واقعیت و چگونگی معنادار کردن آن‌ها بسیار مهم است. از این گذشته، با توجه به اینکه واقعیت اجتماعی به مثابه امور برساخته انسانی فاقد قوانین از پیش تعیین شده بوده و دائماً در حال شدن هستند؛ لذا نمی‌توان الگویی جهان‌شمول و عام برای واقعیت اجتماعی و نیز تغییر و دست‌کاری در آن‌ها وضع کرد. این واقعیت‌ها تنها قابل کشف و کنترل نیستند؛ بلکه صرفاً می‌توانند درک و تفسیر شوند (گلنیزر<sup>۴۲</sup>، ۱۹۷۸).

با توجه به دانش اندک و نیز عدم وجود الگوی مناسب در خصوص موضوع پژوهش، همچنین از آنجاکه شکل‌گیری هویت حرفه ای حسابرسان داخلی یک فرآیند اجتماعی، پیچیده، تعاملی و مستقیماً متمرکز بر تجربیات است، لذا راهبرد نظریه داده بنیاد به منظور بررسی و تحلیل شکل‌گیری هویت حرفه ای، عوامل و فرآیندهای مرتبط با آن در میان حسابرسان داخلی ایران، به‌عنوان راهبرد مناسب برای این پژوهش برگزیده شد.

نظریه پردازی داده بنیاد یک روش‌شناسی استقرایی خلق نظریه است که این امکان را برای پژوهشگران فراهم می‌آورد که گزارشی نظری از ویژگی‌های عمومی موضوع پرورش دهند، درحالی که به‌طور هم‌زمان پایه این گزارش را در مشاهدات تجربی داده‌ها محکم می‌سازد (دانایی‌فرد و امامی، ۱۳۸۶). این‌گونه خلق نظریه «قفسه‌ای و کتابخانه‌ای» نیست بلکه بر اساس داده‌های مشارکت‌کنندگان که فرآیندی را تجربه کرده‌اند، ایجاد می‌شود (کرسول<sup>۴۳</sup>، ۱۳۹۱). اصل اساسی آن، این است که همه مفاهیم و فرضیاتی که عناصر کلیدی نظریه هستند، در خلال پژوهش خلق می‌شوند، نه از قبل، نظریه باید

نامعلوم است. این موقعیت ابهام‌آمیز، شکننده و سیال است. فرد در این موقعیت نمی‌تواند نقش و جایگاه خود را در آینده تشخیص دهد. بنابراین به تناسب نیاز و برآوردهای ذهنی خود آموزش‌های متفاوتی می‌بیند و فعالیت‌های مختلفی در میدان‌های مختلف انجام می‌دهد. بر این اساس عدم تعیین هویت حرفه ای، تاکتیک ارادی دانشجو برای رویارویی با امر موقت می‌باشد.

ودادهیر و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهش خود با بهره‌گیری از نظریه داده بنیاد و مصاحبه با ۲۲ نفر از دانشجویان رشته علوم اجتماعی به تبیین فرآیند تکامل هویت حرفه ای در بین دانشجویان دوره دکترای علوم اجتماعی در ایران پرداخته و به این نتیجه رسیدند که مجموع شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر و استراتژی‌ها، باعث شده‌اند که هویت حرفه ای دانشجویان دوره دکترای تخصصی علوم اجتماعی در ایران، نامتوازن شود، یعنی آن‌ها از آینده حرفه ای خود اطمینان نداشته و با یک دانش سطحی و مبهم و دستگاه فکری ناپایدار در زمینه حرفه و خود، در یک وضعیت سردرگمی به سر می‌برند. پدیده هویت حرفه ای نامتوازن، به خود نامنسجم ربط می‌یابد. خود نامنسجم، خودی است که در آن فرد صاحب حرفه، فاقد هویت علمی یکپارچه و متعادل است و از این‌رو نمی‌تواند اهداف از پیش تعیین شده و برنامه دار کنش حرفه ای را انجام دهد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه از نوع پژوهش‌های کیفی مبتنی بر پارادایم تفسیرگرایی-برساخت گرایی<sup>۴۱</sup> اجتماعی است که با بهره‌گیری از راهبرد نظریه پردازی داده بنیاد به بررسی و تحلیل و درنهایت ارائه الگویی برای فرآیند شکل‌گیری هویت حرفه ای حسابرسان داخلی در ایران می‌پردازد. در این پژوهش از روش‌شناسی کیفی استفاده گردید. ارزیابی کردن ساخت معنا، فهم جزئیات زندگی مردم یا چارچوب‌های مرجع و بازتاب نقش پژوهشگر در خلق داده از اهداف پژوهش کیفی است. در واقع، پژوهش کیفی بررسی کلی و عمیق یک پدیده از طریق گردآوری اطلاعات روایتی غنی با استفاده از یک روش پژوهش قابل انعطاف می‌باشد. در این روش داده‌های کیفی به دست می‌آیند، داده‌هایی که به شکل روایات (داده‌های غیر عددی) گردآوری شده‌اند. این رویکرد به‌جای تحلیل آماری داده‌های کمی که حاصل اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش است، به تفسیر کنش‌های معنادار انسان از طریق تفسیرهایی که مردم از خودشان و دیگران ارائه می‌دهند می‌پردازد (ایمان، ۱۳۹۴). با این توضیحات روش پژوهش کیفی برای این مطالعه مناسب تشخیص داده شد تا پژوهشگر با استفاده از گفته‌ها و تفاسیر

نتیجه اشتغال در یک پژوهش باشد، نه تحمیل شده به آن (گلیزر و اشتراوس<sup>۴۴</sup>، ۱۹۶۷).

جامعه مورد مطالعه در این پژوهش شامل خبرگان، یا همان آگاهان کلیدی<sup>۴۵</sup> مرتبط با موضوع پژوهش می باشد که یا دارای تجربه فعالیت در زمینه حسابرسی داخلی بوده و یا در خصوص حرفه حسابرسی داخلی صاحب نظر می باشند. نمونه گیری در این مطالعه بر اساس روند تحقیقات کیفی با نمونه گیری مبتنی بر هدف<sup>۴۶</sup> آغاز گردید و با نمونه گیری نظری<sup>۴۷</sup> ادامه یافت. به این ترتیب ابتدا پژوهشگران به طور هدفمند به سراغ افرادی رفتند که در رابطه با موضوع پژوهش غنی از اطلاعات بوده و بتوانند در فهم مسئله پژوهش و پدیده محوری مؤثر باشند سپس، نمونه گیری تا سرحد نیل به اشباع نظری<sup>۴۸</sup> یعنی زمانی که نمونه بعدی هیچ چیز تازه ای به مقوله های پدیدار شده و نظریه در حال ظهور نمی افزود، ادامه یافت. در این پژوهش بعد از مراجعه به مشارکت کننده یازدهم تا حدودی اشباع نظری برای پژوهشگران محرز گردید اما جهت دستیابی به اطمینان بیشتر و پر کردن حفره های مفهومی الگو مراجعه به سه تن دیگر از مطلعان در دستور کار قرار گرفت و تعداد کل مشارکت کنندگان به ۱۴ تن رسید.

جهت گردآوری داده ها، از روش مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته استفاده شد. در مصاحبه نیمه ساختاریافته اگرچه پژوهشگران از قبل موضوعات و عناوینی را که برای پوشش دادن به اطلاعات لازم هستند تهیه کردند ولی همه سؤالات از قبل تهیه نشده اند و جریان مصاحبه تا حد زیادی متکی بر سؤالی است که خود به خود در تعامل مصاحبه گر و مصاحبه شونده پیش می آیند. تمامی مصاحبه ها پس از هماهنگی لازم با شرکت کنندگان واجد شرایط، در محلی که مورد نظر آن ها بود و با تعیین وقت قبلی در محیطی کاملاً صمیمی و آرام انجام شد. قبل از شروع مصاحبه، پژوهشگر به شفاف سازی در خصوص فواید انجام این تحقیق پرداخت. سپس پژوهشگران با توجه به هدف پژوهش انواع متعددی از سؤالات ممکن را بر اساس راهنمای مصاحبه مطرح نمود. بنابراین سؤالاتی در ارتباط با تجربه مشارکت کنندگان و مرتبط با موضوع مورد نظر، پرسیده شد. پس از هر بار مصاحبه به منظور هدایت صحیح تحقیق و با توجه به فرآیند و جریان مصاحبه قبلی، در راهنمای مصاحبه بعدی تغییراتی ایجاد گردید. مدت زمان انجام مصاحبه ها بسته به علاقه و کیفیت پاسخ های شرکت کنندگان هر کدام بین ۲۵ دقیقه تا ۲ ساعت و ۴۵ دقیقه به طول انجامید. تمامی مصاحبه ها به صورت صوتی ضبط و همان روز بر روی کاغذ پیاده شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار می گرفت.

در این پژوهش، جهت تجزیه و تحلیل داده ها از رهیافت نظام مند (سیستماتیک) یا اشتراوسی راهبرد نظریه داده بنیاد استفاده شده است، طرح پژوهش نظام مند بر استفاده از مراحل تحلیل داده ها از طریق کدگذاری باز، محوری و گزینشی تأکید دارد و همچنین، به عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین می پردازد (بازرگان، ۱۳۸۷).

در پژوهش کیفی، کدگذاری فرآیندی است تحلیلی که طی آن داده ها تفکیک، مفهوم بندی و یکپارچه می شوند، در این فرآیند جریان آزاد متن به مجموعه ای از متغیرهای اسمی بدل می گردد. در کدگذاری باز متن هر مصاحبه سطر به سطر و یا به صورت پاراگرافی مرور، جملات اصلی آن استخراج و در قالب برجسب های مفهومی<sup>۴۹</sup> یا کدهایی بر اساس کلمات شرکت کنندگان (کدهای زنده) و یا کلمات مفهومی پژوهشگر (کدهای دلالت کننده) نام گذاری شد. سپس کدهای ایجاد شده بر اساس وجوه اشتراک و شباهت هایی که با یکدیگر داشتند زیر اصطلاحات انتزاعی تر، یعنی مقوله ها قرار گرفتند.

کدگذاری محوری به چگونگی تلاقی مقوله ها با یکدیگر و به نحوه اتصال آن ها نظر دارد (اشتراوس و کوربین<sup>۵۰</sup>، ۱۳۹۵). در کدگذاری محوری، نظریه پرداز داده بنیاد، یک مقوله مرحله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است قرار می دهد (به عنوان پدیده مرکزی) و سپس، دیگر مقوله ها را به آن ربط می دهد. این مقوله های دیگر عبارتند از: «شرایط علی»، «راهبردها»، «شرایط زمینه ای و مداخله گر» و «پیامدها». این مرحله شامل ترسیم یک نمودار است که «الگوی پارادایمی» نامیده می شود.

کدگذاری گزینشی، کدگذاری محوری را در سطح بالاتری از انتزاع ادامه می دهد. در این مرحله تحلیل گر به طور نظام مند از میان پدیده های اصلی دست به انتخاب می زند و با ارتباط دادن آن با سایر مقوله ها به نگارش نظریه اقدام می کند که شرحی انتزاعی برای فرآیندی که در پژوهش مطالعه شده ارائه می دهد (اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۵). در این مرحله، پژوهشگران ضمن تمرکز بر فرآیندی که در داده ها نهفته بود، توجه خود را به این امر معطوف نمودند که کدام مقوله یا متغیر است که بیش از همه در داده ها تکرار شده و قادر است سایر متغیرها را به یکدیگر ارتباط دهد. در نهایت بر اساس فرآیندی که در متغیر اصلی اتفاق می افتاد، نظریه نهایی کشف شده و در پایان الگوی شکل گیری هویت حرفه ای حسابرسان داخلی در ایران در ایران طراحی شد.

#### ۴-۱- اعتبار پژوهش

در پژوهش کیفی حاضر برای دستیابی به معیار قابلیت اعتماد<sup>۵۱</sup> یافته‌ها که به‌عنوان جایگزینی برای معیارهای کلاسیک روایی و پایایی در پژوهش‌های کمی مورد استناد قرار می‌گیرد از روش‌های مختلف بهره گرفته شد. پژوهش‌گران سعی نمودند تا با برقراری ارتباط بیشتر با مشارکت‌کنندگان و افزایش زمان و تعداد مصاحبه‌ها و نیز قرار دادن کدهای اولیه و نتایج نهایی پژوهش (خصوصاً در مرحله کدگذاری باز) در اختیار مشارکت‌کنندگان و لحاظ نمودن پیشنهادهای احتمالی آن‌ها در تحلیل داده‌ها موجب افزایش مقبولیت نتایج پژوهش گردد، همچنین با توضیح کامل و تبیین مسیر و مراحل انجام تحقیق و چگونگی دستیابی به نتایج، زمینه انتقال‌پذیری نتایج پژوهش فراهم شد. برای دستیابی به معیار تصدیق‌پذیری، چند متخصص که در زمینه پژوهش کیفی و نظریه داده بنیاد تخصص داشتند بر مراحل مختلف کدگذاری، مفهوم‌سازی، استخراج مقولات و برداشت‌های پژوهش‌گران نظارت داشته‌اند. از این افراد خواسته شد که برداشت خود را از مصاحبه‌ها و مفاهیم و در مرحله بعدی، مقولات بیان کنند. این برداشت‌ها با نظر پژوهش‌گران مطابقت داده شد. نزدیکی برداشت این افراد به برداشت پژوهش‌گران پشتوانه علمی تحقیق را محکم‌تر ساخت. برای حاصل شدن معیار اطمینان‌پذیری در پژوهش حاضر، مصاحبه‌ها ضبط و تایپ گردیده، فهرست مصاحبه‌شوندگان تهیه

شده و کلیه فرایندها تحلیل داده‌ها تایپ و در رایانه و فلش مموری ذخیره شده است و در صورت لزوم در اختیار داوران قرار خواهد گرفت.

#### ۴-۲- ملاحظات اخلاقی<sup>۵۲</sup>

در اجرای این پژوهش ملاحظات اخلاقی نیز مدنظر قرار گرفت که بیانگر میزان و چگونگی احترام پژوهش‌گران به مشارکت‌کنندگان می‌باشد. برای این منظور اقداماتی نظیر توضیح هدف پژوهش و نحوه انجام آن، کسب رضایت آگاهانه شفاهی مشارکت‌کنندگان جهت شرکت در مطالعه، توجه به حریم خصوصی آن‌ها، داشتن حق انصراف از شرکت در پژوهش در هر زمان دلخواه و اطمینان از محرمانه نگه‌داشتن اطلاعات شرکت‌کنندگان از طریق اختصاص کد به‌جای ذکر اسامی صورت پذیرفت. در ضمن از شرکت‌کنندگان قبل از شرکت در مطالعه اجازه ضبط مصاحبه‌ها نیز گرفته شد.

#### ۵- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با استفاده از ابزار مصاحبه به سؤال‌های پژوهش پاسخ داده شد و درک و تجربیات مشارکت‌کنندگان در خصوص هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی موردبررسی قرار گرفت. ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱- ویژگی‌های جمعیت شناختی شرکت‌کنندگان

شماره شرکت‌کننده	جنس	سن	سابقه / زمینه فعالیت	تعداد کدهای مستخرج	شرکت کننده	جنس	سن	سابقه / زمینه فعالیت	تعداد کدهای مستخرج
۱	مرد	۳۱	۴سال / مدیر حسابرسی داخلی	۳۵	۸	مرد	۷۰	۳۰سال / حسابرسی مستقل	۲۳
۲	مرد	۳۱	۳سال / حسابرسی داخلی	۳۳	۹	مرد	۶۰	۴۰سال / حسابرسی مستقل	۳۹
۳	زن	۳۱	۴سال / مدیر حسابرسی داخلی	۳۵	۱۰	مرد	۵۹	۴۰سال / حسابرسی مستقل	۶۹
۴	مرد	۳۳	۵سال / مدیر حسابرسی داخلی	۷۲	۱۱	مرد	۶۳	۳۰سال / حسابرسی مستقل	۲۲
۵	مرد	۵۱	۲۰سال / مدیر حسابرسی داخلی	۳۳	۱۲	مرد	۴۲	۳سال / حسابرس داخلی	۵۱
۶	مرد	۶۴	۱۶سال / حسابرسی مستقل و داخلی	۱۱۰	۱۳	مرد	۳۴	۶سال / حسابرسی مستقل و داخلی	۲۸
۷	مرد	۴۳	۱۵سال / حسابرسی مستقل و داخلی	۵۹	۱۴	زن	۳۲	۵سال / مدیر حسابرسی داخلی	۴۲

منبع: یافته‌های پژوهش

در مرحله اول کدگذاری باز که به صورت خط به خط اقدام به کدگذاری شد، حدود ۶۵۱ کد اولیه مفید (بدون احتساب همپوشانی) استخراج شد که پس از ادغام و حذف کدهای تکراری دارای فضای مفهومی مشابه، به ۱۰۳ کد مفهومی تقلیل یافت. تحلیل با کدگذاری محوری که تحلیلی با جزئیات بیشتر نسبت به کدگذاری باز است، ادامه یافت به طوری که کدهای مفهومی مرحله کدگذاری باز پس از بررسی و مقایسه مکرر به ۲۷ خرده مقوله و ۱۳ مقوله انتزاعی، کاهش یافتند (بدون در نظر گرفتن مقوله هسته). جدول ۲ گویای شکل گیری مفاهیم و مقوله‌ها در مراحل مختلف کدگذاری باز و محوری است.

داده‌های جدول شرکت‌کنندگان نشان می‌دهد که تعداد ۱۴ نفر اعم از ۱۲ مرد و ۲ زن در این پژوهش شرکت کرده‌اند و بخش عمده‌ای از شرکت‌کنندگان نیز از تجربه لازم در زمینه حسابرسی داخلی برخوردارند.

در تحلیل مرحله‌ای یافته‌ها با استفاده از تکنیک‌های تحلیلی اشتراوس و کوربین (۱۳۹۵) مفاهیم به عنوان واحد تحلیل در سطوح متن کل مصاحبه، پاراگراف، عبارت و جملات مورد توجه قرار گرفتند. به دلیل تعدد زیاد مفاهیم استخراج شده که حاصل پالایش بیش از ۲۵۰ صفحه مصاحبه از ۱۴ مصاحبه‌شونده بود کدگذاری باز طی دو مرحله انجام پذیرفت.

جدول ۲- کدهای احصاء شده از تحلیل کیفی داده‌ها در کدگذاری باز و محوری

مقوله‌های انتزاعی	خرده مقوله‌ها	مفاهیم
عوامل مرتبط با ویژگی‌های فردی حساب‌برسان داخلی	ضعف دانش حرفه‌ای	آگاهی ناکافی از استانداردهای حرفه، آگاهی اندک از تحولات حرفه، دانش به روز نشده، شرکت اندک در دوره‌های آموزشی، گذراندن دوره‌های آموزشی غیر مؤثر، تحلیل آموخته‌ها، عدم گذراندن دوره‌های آموزش مستمر
	ضعف مهارت‌های حرفه‌ای	ناتوانی در به کارگیری دانش حرفه‌ای، ضعف مهارت‌های ارتباطی، عدم برخورداری از مراقبت حرفه‌ای
	خودباوری حرفه‌ای ناکافی	عدم اعتقاد به توانمندی‌های فردی، عدم استقلال حرفه‌ای، کمبود انگیزه درونی، اعتماد به نفس پایین، خودکم‌بینی
	عدم اعتقاد به حرفه	عدم تعصب به حرفه، عدم تعلق حرفه‌ای، نارضایتی از عملکرد متولیان حرفه، نداشتن الگوی شایسته در حرفه، مشارکت حرفه‌ای پایین
عوامل سازمانی	نادیده انگاری حساب‌برسان داخلی توسط مدیریت ارشد	دانش مدیریتی ناکافی مدیران، عدم اعتقاد مدیران به مشورت، عدم اعتماد مدیران، شناخت ناکافی مدیران از کارکرد حسابرسی داخلی
	حمایت سازمانی ناکافی	مغفول ماندن واحد حسابرسی داخلی در اساسنامه شرکت‌ها، جایگاه مبهم واحد حسابرسی داخلی در نمودار سازمانی، تخصیص ناکافی امکانات و تجهیزات به واحد حسابرسی داخلی، عدم تخصیص منابع مالی و انسانی کافی به واحد حسابرسی داخلی، اختصاص فضای نامناسب به واحد حسابرسی داخلی،
	ضعف نظام پاسخگویی در سازمان	مقاومت در برابر نظارت، فرار از پاسخگویی
عوامل مرتبط با شکل‌گیری و عملکرد انجمن به عنوان اصلی‌ترین نهاد حرفه	چالش‌های مرتبط با حرفه و شکل‌گیری انجمن	جوان بودن حرفه، عدم بلوغ حرفه، بوروکراسی طولانی برای تأسیس انجمن، عمر کم انجمن
	چالش‌های آموزشی	ضعف دوره‌های آموزشی، توانمندی ناکافی مدرسین، ناسازگاری بین دوره‌های آموزشی با کار عملی، عدم تأمین منابع و وسایل کمک آموزشی کافی، کمبود کتب و منابع تخصصی علمی فارسی
	چالش‌های مرتبط با اداره انجمن	عدم وجود برنامه جامع و بلندمدت برای رشد حرفه، چالش‌های مربوط به سیاست گذاری در حرفه، تقدم منافع فردی بر منافع حرفه توسط برخی متولیان، عدم وجود منابع مالی کافی، عدم انسجام و همدلی میان متولیان و اعضای انجمن، ضعف فرهنگ کار گروهی در انجمن
	فرهنگ‌سازی ناکافی	ضعف در اطلاع‌رسانی به اعضاء، برگزاری محدود کنگره و سمینار، حضور کم‌رنگ در رسانه‌ها
	عدم برخورداری انجمن از منابع	ناتوانی در جذب منابع مالی از دولت، منابع مالی محدود انجمن، فقدان حضور

مقوله‌های انتزاعی	خرده مقوله‌ها	مفاهیم
	مالی و قدرت کافی	اعضای صاحب نفوذ و قدرت سیاسی در انجمن، ارتباطات حرفه‌ای ضعیف
عوامل مرتبط با شکل‌گیری و عملکرد انجمن به‌عنوان اصلی‌ترین نهاد حرفه	خلأ نظارت انجمن بر اعضاء و حمایت ناکافی از آن‌ها	عدم وجود سازوکار نظارتی بر فعالیت حرفه‌ای اعضاء، کم‌توجهی به اعضاء بعد از عضویت
	پایین بودن سطح استانداردهای ورود به حرفه	سطح پایین آزمون‌های حسابرسان داخلی خبره، عدم توجه به تجربه فعالیت در زمینه حسابرسی داخلی
عوامل مرتبط با کیفیت خدمات حسابرسی داخلی ارائه‌شده	کیفیت پایین خدمات حسابرسی داخلی در سازمان‌ها	عدم اجرای درست و اثربخش حسابرسی داخلی در سازمان‌ها، عدم ارائه برنامه حسابرسی داخلی مفید، فقدان شناخت کافی از سازمان، چالش‌های مربوط به کیفیت گزارش‌های حسابرسی داخلی
مقابله دفاعی	تقلای اثبات هویت	تلاش برای ابراز وجود، تلاش برای اعتمادسازی، توسعه توانمندی‌های حرفه‌ای در خود، تلاش جهت برقراری ارتباط قوی‌تر با مدیر
مقابله سازگارانه و انفعالی	پذیرش وضع موجود	بی‌انگیزگی، انزواگزینی، بی‌تفاوتی به کار، دور شدن از انجام نقش‌های حرفه‌ای، تن دادن به خواسته‌های ناحق مدیر، انجام امور به‌صورت رفع تکلیفی، پذیرش انجام فعالیت‌های غیر مرتبط با وظایف حرفه‌ای، انعکاس موارد موردنظر مدیر در گزارش
عدم وجود حمایت‌های قانونی کافی از حسابرسان داخلی	نارسایی در قوانین	عدم نظارت بورس بر حسن اجرای دستورالعمل‌های صادره (فقدان ضمانت اجرایی دستورالعمل‌ها)، عدم اشاره به ویژگی‌های حسابرسان داخلی و وظایف آن‌ها در دستورالعمل‌ها، ارجاع اندک به حسابرسی داخلی در سایر قوانین، عدم وجود الزامات قانونی کافی
ضعف فرهنگ کنترل و نظارت در جامعه	عدم پذیرش نظارت	عدم وجود شفافیت، نهادینه نبودن فرهنگ پاسخ‌گویی، عدم مسئولیت‌پذیری، جا نیافتادن حق پاسخ‌خواهی (ناآگاهی ذینفعان از حق پاسخ‌خواهی)
مسائل مرتبط با ساختار اقتصادی کشور	ضعف ساختاری اقتصاد کشور	رقابتی نبودن بازار، دولتی بودن مالکیت در کشور
ضعف نظام راهبری شرکتی در سازمان‌ها	چالش‌های مربوط به استقرار نظام راهبری در شرکت‌ها	عدم کارایی هیئت‌مدیره، عدم استقلال هیئت‌مدیره، ناکارآمدی کمیته حسابرسی
ضعف سیستم کنترل داخلی در سازمان‌ها	چالش‌های مربوط به استقرار سیستم کنترل داخلی	عدم درک صحیح از ریسک‌های واحد تجاری و کنترل آن، ناآگاهی از اهمیت استقرار سیستم کنترل داخلی، بی‌توجهی به استقرار اثربخش نظام کنترل داخلی و لزوم ارزیابی آن
پیامدهای مثبت	جلب اعتماد مدیر	ایجاد فرصت برای حسابرس داخلی برای اثبات ارزش‌های خود، شناخت بیشتر مدیر از حسابرسی داخلی، اصلاح نسبی نگرش مدیر
	ارتقای منزلت سازمانی	دستیابی حسابرس داخلی به اختیارات بیشتر، تخصیص امکانات بیشتر به واحد حسابرسی داخلی، مورداحترام واقع شدن در سازمان
پیامدهای منفی	خودباختگی	احساس یاس، کاهش اعتمادبه‌نفس، احساس بی‌کفایتی، احساس بی‌فایده بودن، احساس بی‌ارزشی، برآورده نشدن انتظارات شغلی، استرس شغلی، طردشدگی سازمانی
	عدم رضایت شغلی و ترک خدمت	عدم ترسیم دورنمای حرفه‌ای برای خود، جستجوی شغل جدید
	خدشه‌دار شدن استقلال حسابرسان داخلی	کاهش توان تصمیم‌گیری مستقلانه، تسلیم شدن در برابر خواسته‌های مدیر

منبع: یافته‌های پژوهش

خواهد شد. در مرحله نهایی کدگذاری؛ یعنی کدگذاری گزینشی مقوله هسته‌ای پژوهش ارائه شده است. داده‌های خام مصاحبه‌های پژوهش حاضر پس از کدگذاری و دسته‌بندی در قالب مفاهیم و مقوله‌ها، به استخراج یک مقوله

در ادامه مقوله‌های به‌دست‌آمده از کدگذاری محوری در سه محور عمده شرایط (علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر)، راهبردها و پیامدها در خصوص پدیده اصلی پژوهش جایگذاری شدند که شرح آن در ذیل الگوی پارادایمی پژوهش به تفصیل بیان

پژوهش را کشف نمایند. این فرآیند در نظریه داده بنیاد با عنوان الگوی پارادایمی شناخته می‌شود. الگوی پارادایمی فرآیند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در ایران در شکل ۱ به نمایش در آمده است.

هسته‌ای یا پدیده اصلی پژوهش یعنی تصویر درک شده منفی و کلیشه‌ای از حسابرسان داخلی در سازمان، بر اساس تأکید گسترده‌ای که مصاحبه‌شوندگان به این مضمون داشتند، منتهی شد. پژوهش گران از طریق این مقوله توانستند تمام مقوله‌های زیرمجموعه را به یکدیگر ربط داده و فرآیند مرکزی



شکل ۱- الگوی پارادایمی فرآیند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در ایران

در ادامه در مورد یافته‌های پژوهش به تفکیک عناصر الگوی پارادایمی فرایند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی توضیحاتی به تفکیک ارائه می‌شود.

#### ۵-۱- مقوله محوری

مطابق مدل پدیدار شده، محور اصلی فرایند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در ایران، تصویر درک شده منفی و کلیشه‌ای از حسابرسان داخلی در سازمان است. مقوله محوری (هسته ای) پدیده اصلی عبارت از مقوله‌ای است که به ما می‌گوید "چه چیزی در جریان است؟" به عبارت دیگر مقوله محوری، اصلی‌ترین چالش پیش روی حسابرسان داخلی در مسیر شکل‌گیری هویت حرفه‌ای آن‌ها را نشان می‌دهد. در پژوهش حاضر مقوله «تصویر درک شده منفی و کلیشه‌ای از حسابرسان داخلی در سازمان» مقوله‌ای است که همه عوامل و تأثیرات در جهت توصیف آن حرکت می‌کنند. به‌طور کلی این مقوله ناظر به مسیری است که یک حسابرس داخلی در طی فرآیند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای تجربه می‌کند. تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه نشان داد که شرکت‌کنندگان مکرراً به وجود ذهنیت کلیشه‌ای و منفی از حسابرسان داخلی در سازمان‌ها تأکید داشته و از آن به‌عنوان مهم‌ترین مانع پیش روی حسابرسان داخلی در مسیر حرفه‌ای شدن یاد می‌کردند. برای مثال شرکت‌کننده شماره (۱۳) در این زمینه چنین گفت:

نگاه و نگرش مدیر و هیئت‌مدیره‌ها و به‌طور کلی سازمان خیلی مهم است. باید بیش‌ازپیش به اهمیت حسابرسی داخلی به‌عنوان مددیار و کمک‌حال سازمان باور پیدا کنند هنوز در بسیاری از سازمان‌های ما حسابرسی داخلی یک جایگاه ایذایی دارد یعنی به چشم یک مزاحم بهش نگاه می‌کنن این نگرش خوبی نیست.

به عقیده صاحب‌نظر شماره (۱۴):

اینکه حسابرسان داخلی تا چه حدی می‌تواند در سازمان نقش‌آفرینی کند بر می‌گردد به مقاومتی که سازمان در مقابل این نقش دارد و فکر می‌کنم تصور نادرستی از قبل در مورد این نقش وجود دارد، آن‌ها در ذهن خود یه جورایی این نقش را با حسابرسان مستقل و یا بازرس شبیه‌سازی می‌کنند و به‌این‌ترتیب مقداری جبهه‌گیری و مقاومت‌هایی این شکلی وجود دارد یعنی هنوز سازمان‌ها به این درک نرسیده‌اند که حسابرس داخلی یک نقش مشاوره‌ای و یاری‌دهنده دارد بیشتر فکر می‌کنند هنوز آن نقش پلیس مچ‌گیر را دارد.

مشارکت‌کننده شماره (۳):

این یکی از اشکالات جهانی است و حتی در ایران درجه‌اش بالاتره حسابرسی یک حرفه نجسب است زیرا کلمه حسابرسی بار منفی دارد خیلی‌ها دید مثبتی نسبت به آن ندارند این نگاه در مورد حسابرسان داخلی به‌مراتب بدتره.

شرکت‌کننده شماره (۶):

خیلی‌ها وقتی از حسابرسی داخلی صحبت می‌کنیم آن را مثل بازرس می‌دانند که می‌رود یکسری مسائل را کنترل می‌کند فعلاً این دیدگاه در سازمان‌ها غالب است.

#### ۵-۲- شرایط علی

منظور از شرایط علی، مجموعه رویدادها و حوادثی می‌باشند که باعث ایجاد و توسعه پدیده محوری می‌شوند. نتایج به‌دست‌آمده از روش مقایسه مداوم پاسخ مصاحبه‌شوندگان حاکی از وجود چهار مقوله اصلی در خصوص شرایط علی برای ایجاد پدیده مورد مطالعه به شرح زیر بود.

#### ۵-۲-۱- عوامل مرتبط با ویژگی‌های فردی حسابرسان داخلی:

عوامل فردی عواملی‌اند که از خود فرد نشأت گرفته و شرایط و ویژگی‌های هر فرد آن‌ها را رقم می‌زند. این مقوله شامل زیر مقوله‌های ضعف دانش حرفه‌ای، ضعف مهارت‌های حرفه‌ای، خودباوری حرفه‌ای ناکافی و عدم اعتقاد به حرفه است. به‌زعم بسیاری از مشارکت‌کنندگان یکی از مهم‌ترین دلایل ناشناخته ماندن نقش‌های حسابرس داخلی و در نتیجه عدم ایجاد تصویر مثبت از آن‌ها در سازمان، توسعه‌نیافتگی ویژگی‌های حرفه‌ای در حسابرسان داخلی است.

در همین زمینه مشارکت‌کننده شماره (۹) اظهار می‌دارد:

خط مقدم تشبیت حسابرسی داخلی خود حسابرسان داخلی هستند و باید به دنبال این باشند که خودشان را به‌صورت منطقی تشبیت کنند چه به لحاظ دانش، تجربه و مهارت‌هایی مثل برقراری ارتباط، متأسفانه اکثر حسابرس‌های داخلی توو شرکت‌ها فاقد این ویژگی‌ها هستند.

شرکت‌کننده شماره (۸) گفت:

ناگفته نگذاریم در هر حرفه‌ای با توجه به تغییراتی که در علم و دانش به وجود می‌آید احتیاج به آموزش دائمی است که بعضی‌ها می‌گویند مستمر، که نیاز

هست در هر حرفه‌ای، این چیزیه که حسابرسان داخلی ما زیاد اعتقادی بهش ندارن.

یکی دیگه از ویژگی‌هایی که بخش قابل توجهی از مشارکت‌کنندگان در پژوهش به آن اشاره داشتند فقدان وجود احساس خودباوری حرفه‌ای کافی در میان حسابرسان داخلی است. بر مبنای نظرات مصاحبه‌شوندگان، خودباوری حرفه‌ای عبارت است از باور درونی فرد حسابرسان داخلی به ارزش‌ها و توانایی‌های خود در ایفای نقش حرفه‌ای.

مصاحبه‌شونده شماره (۳) در این باره چنین گفت:

ببینید وقتی خودِ حسابرسان داخلی نتونسته خودش، توانمندی هاش و نقش خودش رو باور کنه چطور میتونه بیاد مدیر رو قانع کنه و اعتمادشو جلب کنه. اهمیت حس تعلق حرفه‌ای حسابرسان داخلی در شکل‌گیری ادراک حرفه‌ای که خود شالوده هویت حرفه‌ای را شکل می‌دهد، در نقل قول مصاحبه‌شونده شماره (۱۰) این‌گونه بیان شد:

واقعیت اینه که هنوز خیلی از حسابرسان داخلی تعصبی به حرفه خودشون ندارن، اصلاً نتونستن احساس متمایز بودن به‌عنوان عضوی از یک حرفه رو بکنند، تعصب به اون معنایی که در حرفه‌ای‌های مشابه مثل حسابرسان مستقل دیده میشه در حسابرسان داخلی وجود نداره.

#### ۵-۲-۲- عوامل سازمانی

این مقوله که برخاسته از عوامل مربوط با سازمان محل فعالیت حسابرسان داخلی می‌باشد، خود انتزاع شده زیر مقولاتی چون نادیده انگاری حسابرسان داخلی توسط مدیریت ارشد، حمایت سازمانی ناکافی و ضعف نظام پاسخگویی در سازمان می‌باشد. شرکت‌کنندگان به کرات به این موضوع اشاره داشتند که مدیران ارشد سازمان‌ها به دلایلی همچون دانش ناکافی مدیریتی، عدم اعتماد و همچنین عدم اعتقاد به مشورت، نتوانسته‌اند به درک صحیحی از کارکردهای حسابرسان داخلی دست یابند. چند نمونه از اظهارنظرهای مشارکت‌کنندگان شاهدی بر مطلب فوق است.

مشارکت‌کننده شماره (۷) چنین گفت:

به نظر من شکل‌گیری هویت حسابرسان داخلی و توسعه جایگاهش در سازمان به خود سازمان یعنی مدیریت اونجا بستگی داره یعنی شما از مدیر سازمانی که هنوز اصول مدیریتی را نمی‌داند نمیتونی انتظار داشته باشی بیاد یک حسابرسان داخلی قوی در آن سازمان به پا کنه، می‌آید یک فرد معمولی با حداقل توانایی در زمینه حسابرسان داخلی یا اصلاً نیروهای

مازاد خودش از بخش‌های دیگه رو میاد در واحد حسابرسان داخلی میگذاره، اینا همش به خاطر عدم آگاهی مدیره یعنی مدیران شرکت‌ها ضعف دانش مدیریتی دارن.

مصاحبه‌شونده شماره (۱۳)، بی‌اعتمادی و عدم درک صحیح مدیر از کارکردهای حسابرسان داخلی را این‌گونه تشریح کرد:

ببینید هر چه حسابرسان داخلی تلاش بکنه و سعی کنه از اهمیت وجودی خودش برای سازمان بگه اما اگه مدیر قلباً به این باور و اعتقاد در مورد حسابرسان داخلی نرسه این تلاش‌ها بی‌فایده ست، مدیریت باید خودش به این نتیجه برسه که حسابرسان داخلی یک دست یاری رسانه، کمک کارشه، یعنی باید اعتماد کنه بهش، اما چیزی که می‌بینیم خلاف اینه، اینا همش نشون میده مدیران هنوز نتونستن نقش‌ها و اهمیت حسابرسان داخلی در ایجاد ارزش برای سازمان رو درک کنن، بعضی مدیرها اصلاً نمیدونن کار حسابرسان داخلی توو سازمان چیه.

حمایت سازمانی که از آن به‌عنوان کمک یا حمایت سازمان از کارکنان برای انجام موفقیت‌آمیز شغل و وظایف تعبیر می‌شود و بیانگر میزان ارزشی است که سازمان برای کارکنان خود قائل است (زکی، ۱۳۸۵) مفهومی بود که بارها در لابلای اظهارات شرکت‌کنندگان به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر ایجاد تصویر مثبت از حسابرسان داخلی در سازمان به آن اشاره شد. در این زمینه مصاحبه‌شوندگان به‌طور مکرر از عدم وجود حمایت سازمانی کافی از حسابرسان داخلی گلایه داشتند و بیانات آن‌ها حاکی از مواردی چون مغفول ماندن واحد حسابرسان داخلی در اساسنامه شرکت‌ها، جایگاه مبهم واحد حسابرسان داخلی در نمودار سازمانی، عدم تخصیص امکانات، تجهیزات، فضای مناسب و همچنین نیروی انسانی کافی به واحد حسابرسان داخلی بود.

مشارکت‌کننده شماره (۷):

بگذارید برای شما مثالی بزنم، تنها جایی که حسابرسان داخلی در ایران از قبل از انقلاب تا به حال پابرجا بوده شرکت ملی نفت است شما اساسنامه شرکت ملی نفت را برید ببینید کاملاً به این پوزیشن یعنی حسابرسان داخلی اشاره شده، حتی شرح وظایف هم در آن گنجانده شده است یعنی خود سازمان اومده به حسابرسان داخلی هویت داده، در جایی دیگه چنین چیزی دیده نشده.



مصاحبه شونده شماره (۳) چنین گفت:

متأسفانه در بعضی شرکت‌ها دیده شده که فقط به خاطر آن فشار مقرراتی اومدن یک اتاق نه چندان قابل سکونت و در بدترین جای شرکت و با کمترین امکانات مثلاً یک میز و صندلی گذاشتند بالای سردرش زدند حسابرسی داخلی.

شرکت کننده شماره (۲) درباره مقاومت مدیران در برابر نظارت و متعاقباً به کارگیری افراد بی صلاحیت و غیر حرفه‌ای در واحد حسابرسی داخلی سازمان‌ها این گونه گفت:

شاخصه شخصیتی مدیران ما این است که به دنبال زیاد نظارت شدن نیستند. دنبال افراد قوی نیستند که باید نظارت کند و گزارش دهد و عمدتاً اجبار است خوب حال تصور کنید در حرفه‌ای که بخش عمده آن چنین افرادی هستند که بنا به خواسته خودشان در آن پوزیشن نیامده‌اند جای دیگر این افراد را نمی‌خواستند آن‌ها را فرستادند تا در واحد حسابرسی داخلی مشغول به فعالیت شوند، آیا می‌توان انتظار داشت که آن‌ها یک درک قوی از حسابرسی داخلی داشته باشند قطعاً نه نباید انتظار داشت خیلی از شرکت‌ها را می‌شود مثال زد و حسابرسی داخلی بود اما به فقط اسم.

## ۵-۲-۳- عوامل مرتبط با شکل‌گیری و عملکرد انجمن

### به‌عنوان اصلی‌ترین نهاد حرفه

اغلب افرادی که در این پژوهش مشارکت داشتند چالش‌های مربوط به شکل‌گیری و عملکرد انجمن حسابرسان داخلی به‌عنوان متولی اصلی حرفه حسابرسی داخلی در ایران را از عوامل مهم اثرگذار بر وجود تصویر کلیشه‌ای از حسابرسان داخلی در سازمان‌ها برشمردند. بی‌تردید اعتلای یک حرفه و متعاقباً تعالی حرفه‌ای اعضای منتسب به آن حرفه بیش از هر چیز در گرو فعالیت و عملکرد نهادهای متولی آن حرفه است. انجمن‌ها، یکی از مصادیق مشارکت عمومی و نمونه‌ای از نهادهای اجتماعی هستند که با هدف تحقق بخشیدن به خواسته‌های افرادی که در رشته و زمینه‌ای خاص، آرمان‌ها، هدف‌ها، علاقه‌ها و منافع مشترکی دارند، تأسیس می‌شوند. انجمن‌های حرفه‌ای برای پیشرفت یک حرفه خاص و ارتقا بخشیدن به منزلت آن حرفه، توسعه هویت حرفه‌ای اعضای آن، ارتباط تخصصی اعضا و همچنین رفع نیازهای همگانی آن‌ها نقش زیادی دارد. انجمن حسابرسان داخلی ایران نیز از این قاعده مستثنا نیست. درحالی‌که انجمن‌های حسابرسان داخلی در برخی از کشورها هشتمین دهه فعالیت خود را می‌گذرانند،

این امر در کشور ما پدیده‌ای نسبتاً نوپا محسوب شده و عمر چندانی ندارد. زحمات و تلاش‌های زیادی که برای برپایی این انجمن صرف گردید و استقبال و شور و اشتیاقی که در نخستین فراخوان‌های مجمع عمومی انجمن مشاهده شد، ضرورت و مقبولیت حیات انجمن را خاطر نشان می‌ساخت. با این حال، نگرانی از کیفیت کار انجمن و تداوم مؤثر فعالیت آن، از آغاز در میان پاره‌ای از صاحب‌نظران و علاقه‌مندان حرفه مورد توجه بوده و در میان اظهارات شرکت‌کنندگان در این پژوهش نیز به این مقوله و زیر مقوله‌های آن اشاره شد. به اعتقاد مشارکت کننده شماره (۶):

وقتی سیر تحول تاریخی حرفه حسابرسی داخلی را در دنیا مطالعه می‌کنی می‌بینی که از سال ۱۹۴۱ تا به حال که سال تأسیس انجمن حسابرسان داخلی است، کلی استاندارد منتشر می‌کند بیانیه می‌دهد، چارچوب نحوه عمل حرفه‌ای را منتشر می‌کند، این انجمن در طی این سال‌ها به حرفه دوام و قوام داده و به اعضای خودش یک هویت حرفه‌ای بخشیده، اما حسابرسی داخلی در ایران، که نقطه عطف آن را تاریخ ۱۳۹۱/۲/۱۶ می‌دانیم که در آن تاریخ سازمان بورس دستورالعمل کنترل‌های داخلی‌اش را می‌دهد و در این دستورالعمل ۴ تا تکلیف مشخص می‌شود که یکی از این تکالیف استقرار واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی در سازمان‌هاست، پس همان‌طور که می‌بینیم از عمر حرفه و انجمن در ایران مدت کوتاهی می‌گذرد، بنابراین ما از دنیا ما عقب افتادیم هنوز این حرفه در کشور به بلوغ نرسیده و ما در سطح مقدماتی و ابتدای راه هستیم.

برخی از مصاحبه‌شوندگان در خصوص ضعف علمی مدرسین و نیز عدم وجود مدرسین باتجربه کار عملی در حوزه حسابرسی داخلی چنین گفتند.

مشارکت کننده شماره (۴) در این خصوص گفت:

مثلاً خیلی وقت‌ها دیده شده که در انجمن افرادی مشغول آموزش حسابرسی داخلی هستند که خودشان تجربه آن‌چنانی در مورد حسابرسی داخلی ندارند. مثلاً آقای فلانی که آموزش می‌دهد، تجربه‌اش صرفاً آموزشی است تعجب می‌کنم چرا ایشان که صرفاً کارشان آموزش است و تجربه عملی در زمینه حسابرسی داخلی ندیده‌اند می‌آیند و در انجمن تدریس می‌کنند.

## ۵-۲-۴- عوامل مرتبط با کیفیت خدمات حسابرسی داخلی ارائه شده

یکی از راه‌های اثبات ارزش حسابرسی داخلی و بیان میزان بلوغ و حرفه‌ای‌گری آن برای سازمان، اجرای باکیفیت و اثربخش این فعالیت است (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۵)، عاملی که می‌تواند نقش به‌سزایی در تغییر تجسم سازمان از نگاه منفی و کلیشه‌ای به یک نگاه مثبت نسبت به حسابرسان داخلی داشته باشد. این مقوله خود شامل زیر مقولاتی چون عدم اجرای درست و اثربخش حسابرسی داخلی در سازمان‌ها، عدم ارائه برنامه حسابرسی داخلی مفید، فقدان شناخت کافی از سازمان و چالش‌های مربوط به کیفیت گزارش‌های حسابرسی داخلی می‌باشد که در ادامه به گوشه‌ای از بیانات مصاحبه‌شوندگان در این خصوص اشاره می‌شود.

مصاحبه‌شونده شماره (۴) گفت:

نباید این موضوع رو نادیده بگیریم که ما هنوز نمی‌توانیم محصولات حسابرسی داخلی را آن‌طور که باید و بشاید یعنی طبق استانداردها و در سطح کیفی قابل قبول عرضه کنیم خب خود این عامل هم روی دیدگاه مدیریت و سازمان اثرگذاره.

به اعتقاد مشارکت‌کننده شماره (۱۳):

وقتی داریم می‌بینیم مدیر حسابرسی داخلی در شرکت این توانایی را ندارد که یک طرح خوب یک برنامه درسردموم از کارهایی که قراره انجام بده تحویل مدیریت شرکت بده آن وقت چطور میتونه ارزش خودشو در سازمان به اثبات برسونه و نگاه‌ها نسبت به خودش رو تغییر بده، این برنامه حسابرسی خیلی چیزا رو روشن میکنه و نشون میده که حسابرسی داخلی چقدر میتونه کیفیت داشته باشه.

اهمیت کیفیت محصول حسابرسی داخلی یعنی گزارش حسابرسی داخلی در هویت بخشی به حسابرسان داخلی در سازمان‌ها این‌گونه در نقطه‌نظر مصاحبه‌شونده شماره (۷) منعکس شد:

یک بخشی با صحبت کردن و ارتباط برقرار کردن کلامی است و بادی لنگوئینج است اما بخش دیگر نتیجه کار شماست شما همه این حرف‌ها رو زدی هیچ چیز زیباتر از این نیست که شما در خصوص مشکل سازمان به مدیر گزارش دهی و راه‌حل یا پیشنهاد دهی، این محصول کار حسابرسی داخلی است که می‌تواند هویت او را بسازد من هرچقدر به شما حرف بزنم به اندازه این نیست که یک گزارشی

خلاً کارگروهی و اولویت منافع شخصی بر منافع جمعی در انجمن توسط مشارکت‌کننده شماره (۵) این‌گونه تشریح شد:

ما انجمن را به‌عنوان یک نهاد حرفه‌ای تأسیس کردیم که هم مدرک دهد و هم آموزش اما با توجه به اینکه هنوز ما فرهنگ این‌جی‌ا در ایران به آن شکلی که در کشورهای خارجی و اروپایی رایج هست را نداریم یعنی فرهنگ جمعی آن احساس مسئولیت و تعلق و اینکه همه ما در این قضیه سهیم هستیم را نداریم. گاهی منافع شخصی و گروهی به منافع جمعی ترجیح می‌دهیم اشکال ما یک اشکال فرهنگی است. یکی از دلایلی که حسابرسی داخلی رشد پیدا نکرده فرهنگ کار تیمی و مشارکتی در انجمن است که خودش ریشه در فرهنگ جامعه داره.

ضعف اطلاع‌رسانی توسط انجمن در گفته‌های شرکت‌کننده شماره (۱۴) این‌گونه بیان شد:

من برای شما پیشرفت‌هایی که اخیراً در زمینه حسابرسی داخلی در بانک‌ها صورت گرفته را توضیح دادم ولی واقعیت امر انتظار از انجمن حرفه‌ای این بود که این تلاش‌های انجام‌شده هرکدام را یک فرصت برای خود تلقی می‌کرد و بعد سازمان‌دهی می‌کرد و خودش درگیر می‌شد و اطلاع‌رسانی می‌کرد. چیزهایی که من خدمت شما گفتم مثل آئین‌نامه حاکمیت شرکتی در بانک‌ها که به جاهای خوبی هم رسیده و یکی از اجزای آن یعنی کنترل داخلی کجا دارد اطلاع‌رسانی می‌شود درحالی‌که این‌ها دارند اتفاق می‌افتند، خبرهای حرفه‌ای باید منتشر شود که حرفه‌ای‌ها و مردم بدانند تحولات دارد صورت می‌گیرد. سطح پایین استانداردهای ورود به حرفه موضوعی بود که شرکت‌کنندگان به آن این‌گونه اشاره نمودند.

شرکت‌کننده شماره (۲):

انجمن حسابرسان داخلی در حال حاضر به‌قدر خودش زحمت می‌کشد ولی هنوز از یک پروفشنال بادی قدرتمند یعنی یک نهاد حرفه‌ای که اعضای آن از مسیر دانشی گذشته و یا آزمون باکیفیتی را گذرانده باشند فاصله دارد. طرف بدون هیچ تجربه کاری می‌رود یک آزمون غیراستاندارد می‌دهد و بعضاً فقط یک حق عضویت پرداخت می‌کند و می‌شود عضو انجمن به همین راحتی.

شده به هر خواسته‌ای که مدیر از شون داشته باشه جواب مثبت می‌دهند و گزارش‌هایی تهیه می‌کنن که باب میل مدیر باشه، اصلاً بعضی جاها کار به جایی میرسه که حسابرس داخلی در دفترش هر کاری می‌کنه غیر از وظیفه اصلیش.

صاحب‌نظر شماره (۱۰) اعتقاد داشت که:

وقتی حسابرس داخلی میبینه سازمان نگرش منفی نسبت بهش، داره و توو سازمان همه به چشم یک مچ گیر و پلیس به اون نگاه می‌کنن خودبه‌خود منزوی میشه و به کار حرفه‌ای خودش بی‌تفاوت میشه یا اینکه اگر هم کاری بکنه با بی‌انگیزگی تمام و فقط واسه اینکه کار رو از روی سر خودش رفع کنه انجام میده.

#### ۵-۴- بستر و زمینه

بستر و زمینه یا همان شرایط زمینه‌ای مجموعه خاصی از شرایطاند که در یک‌زمان و مکان خاص جمع می‌آیند تا مجموعه اوضاع و احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل/تعامل‌های خود به آن‌ها پاسخ می‌دهند(اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۵). راهبردهای کنش حسابرسان داخلی در مواجهه با پدیده اصلی متأثر از بستری هستند که در آن به وقوع می‌پیوندند. با توجه به تحلیل مصاحبه‌ها، این عوامل زمینه‌ای ذیل سه عنوان کلی عدم وجود حمایت‌های قانونی کافی از حسابرسان داخلی، ضعف فرهنگ کنترل و نظارت در جامعه و مسائل مرتبط با ساختار اقتصادی کشور قابل بررسی هستند.

در جوامعی با ساختار فرهنگی ایران، اهمیت وجود الزامات قانونی به‌عنوان یک عامل بسترساز برای یک جریان و نیز عاملی که می‌تواند به فرهنگ‌سازی آن جریان در جامعه کمک کند بر کسی پوشیده نیست. گسترش فرهنگ به‌کارگیری از حسابرسان داخلی در شرکت‌های ایرانی هم از این قاعده مستثنا نیست. باوجود آنکه بخش عمده‌ای از شرکت‌کنندگان در پژوهش به نقش غیرقابل‌انکار ابلاغ دستورالعمل کنترل داخلی توسط سازمان بورس اوراق بهادار مصوب تاریخ ۱۳۹۱/۲/۱۶ در پررنگ شدن جایگاه حسابرسان داخلی در کشور و نیز ایجاد تحول در حرفه اذعان داشتند اما آن‌ها نسبت به عدم‌کفایت حمایت‌های قانونی از حسابرسان داخلی گله‌مند بوده و در مطالب خود به مواردی نظیر عدم نظارت بورس بر حسن اجرای دستورالعمل‌های صادره(فقدان ضمانت اجرایی دستورالعمل)، عدم اشاره به ویژگی‌های حسابرسان داخلی واجد شرایط و وظایف آن‌ها در دستورالعمل صادره، ارجاع اندک به حسابرسی داخلی در سایر قوانین اشاره داشتند.

بدهم، که بگویند آهان این عامل به عمل بود و حرف‌هایی هم که زد در گزارشش دارد نشان می‌دهد.

#### ۵-۳- راهبردهای کنش

راهبردها در نظریه داده بنیاد، برای اشاره به مجموعه‌ای از تعاملات، تاکتیک‌های راهبردی و طرز عمل‌های عادی یا روتین و چگونگی مدیریت موقعیت‌ها توسط افراد در مواجهه با پدیده اصلی به کار برده می‌شود(اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۵). در تحلیل راهبردهای قابل‌تصور و در تشریح نظرات شرکت‌کنندگان در پژوهش در خصوص نحوه مواجهه با پدیده اصلی یعنی تصویر درک شده منفی و کلیشه‌ای از حسابرسان داخلی در سازمان، از مجموع کدهای مستخرج از مصاحبه‌ها می‌توان دو دسته راهبرد کلی شامل مقابله دفاعی و مقابله سازگارانه و انفعالی را عنوان نمود. مقابله دفاعی به کنش آن دسته از حسابرسان داخلی اشاره دارد که تصویر موجود از خودشان در سازمان را برنتابیده و تلاش می‌کنند تا با اتخاذ اقداماتی نظیر تلاش برای ابراز وجود، تلاش برای اعتمادسازی، توسعه توانمندی‌های حرفه‌ای در خود و تلاش جهت برقراری ارتباط قوی‌تر با مدیر، هویت خود را به اثبات برسانند.

شرکت‌کننده شماره(۴) در زمینه این راهبرد چنین گفت:

اگه یک حسابرس داخلی واقعاً حرفه‌ای باشه و به کار خودش باور داشته باشه حتی اگه به این نتیجه برسه که دید مثبتی نسبت به اون در سازمان وجود نداره دست از تلاش بر نمیداره تا به هر نحوی که هست خودش رو توو سازمان جا بندازه بیشتر با مدیر مذاکره می‌کنه، صحبت می‌کنه تا متقاعدش کنه و اعتمادش رو جلب کنه.

مشارکت‌کننده شماره(۱) اظهار داشت:

در سال‌های ابتدایی کارم توو این شرکت این نگاه‌ها خیلی سنگین‌تر بود چندین بار با مدیر نشستیم و مذاکره کردم و به زبان ساده براش توضیح دادم که می‌خوام چکار کنم با اعضای هیئت‌مدیره هم چند بار ملاقات داشتم من واقعاً تأثیرش رو لمس کردم.

مقابله سازگارانه و انفعالی، راهبرد آن دسته از حسابرسان داخلی است که تصویر موجود از خود را در سازمان پذیرفته و خود را در موقعیت کنش گر فعالی نمی‌بینند که بتوانند وضعیت موجود را تغییر دهند.

همان‌طور که مصاحبه‌شونده شماره (۱۱) گفت:

جاهایی هم داریم که حسابرسان داخلی در شرکت‌ها وقتی میبینن سازمان دید مثبتی بهشون نداره و براشون ارزش قائل نیست برای حفظ شغلتون هم که

مشارکت‌کننده شماره (۹) چنین گفت:

است یعنی اینکه کسی نیست که بگوید آقا چکار می‌کنید و چون این نیست هیچ اتفاقی نمی‌افتد تا زمانی که پاسخ‌خواهی حل نشود پاسخگویی حل نخواهد شد.

مسائل مرتبط با ساختار اقتصادی کشور یا همان ضعف ساختاری اقتصاد کشور شامل زیر مقوله‌های رقابتی نبودن بازار و دولتی بودن مالکیت در کشور یکی دیگر از شرایط زمینه‌ای بود که مشارکت‌کنندگان در پژوهش به آن اشاره داشتند. مصاحبه‌شونده شماره (۱۱):

چون بخش عمده مالکیت در کشورمان دولتی و عمومی است خاستگاه واقعی حسابرسی داخلی در کشور ایجاد نشد اگر نوع مالکیت در کشور بیشتر خصوصی بود حسابرسی داخلی بیشتر طرفدار داشت چرا چون در اונصورت یک مالک و مدیر مشخصی وجود داشت که این قدر دلش به حال تشکیلات بسوزد تا حسابرس داخلی را به کار بگیرد.

بنا بر گفته خبره شماره (۷):

در درجه اول خیال می‌کنم قبل از بحث در مورد حرفه، اول باید بستر موجود یعنی ساختار اقتصادی و فضای رقابتی کشور به‌عنوان یکی از عناصر بالادستی را در نظر بگیریم. وقتی هنوز بخش قابل‌توجهی از اقتصاد ما در دست بخش خصوصی نیست و رقابت‌آمیز نیست خیلی از وظایف حرفه‌ای آن اهمیت لازم را پیدا نمی‌کند در فضای رقابتی است که برایتان مهم می‌شود که حتماً اطمینان پیدا کنید که منابع شما در شرایط درست استفاده می‌شود اثربخشی و کارایی وجود دارد یا خیر.

#### ۵-۵- شرایط مداخله‌گر

شرایط مداخله‌گر شرایطی است که بر انتخاب راهبردهای مختلف مؤثر بوده و می‌توانند اجرای راهبردها را آسان و تسریع ساخته و یا در روند آن چالش ایجاد کنند. بر اساس مصاحبه‌های انجام‌شده و تحلیل آن‌ها، دو مؤلفه ضعف نظام راهبری شرکتی و ضعف سیستم کنترل داخلی در سازمان‌ها به‌عنوان شرایط مداخله‌گر یا میانجی شناسایی شدند.

حسابرسی داخلی همواره بخش جدانشدنی از نظام راهبری شرکتی است به‌طوری‌که از آن به‌عنوان یکی از سازوکارهای داخلی راهبری که به‌منظور مدیریت، هدایت و کنترل فعالیت‌های شرکت و با هدف ایجاد ارزش پایدار برای ذینفعان شرکت طراحی شده است تعبیر می‌گردد. به‌زعم مشایخی و مهرانی (۱۳۹۵) بعد از تصویب قانون ساربنز-آکسلی در

بینید اینکه از ما به‌عنوان حسابرس داخلی در قوانین مختلف نامی برده بشه خیلی خوبه، می‌تواند به حرفه‌مان مشروعیت ببخشد اما مشکل اینجاست که خیلی کم به حسابرسی داخلی در قوانین اشاره شده تازه در موارد محدودی هم که اشاره شده مثل استاندارد ۱۰۶ حسابرسی مستقل و ماده ۱۲ قانون مبارزه با پول‌شویی، متأسفانه خیلی توجهی بهش نمیشه و در عمل هیچ اتفاقی نمی‌وفته یعنی این قوانین اجرایی نمیشه تا من حسابرس داخلی بیشتر شناسایی بشم.

صاحب‌نظر شماره (۸) نارسایی در قوانین حمایت‌کننده از حسابرسان داخلی را این‌گونه توصیف کرد:

ما گام اول را از بورس شروع کردیم و آن‌هم این بود که الزام کردیم که حسابرس داخلی داشته باشند اما گام دومی که ناقص موند این بود که نگفتیم و الزام نکردیم این حسابرس داخلی دارای چه صلاحیت‌هایی، چه ویژگی‌هایی و چه مدارک حرفه‌ای باشه، شرح وظایفش را به‌طور دقیق نگفتیم.

بر مبنای دیدگاه افراد مصاحبه‌شونده، مؤلفه ضعف فرهنگ کنترل و نظارت در جامعه به‌عنوان دومین عامل بسترساز مؤثر بر پدیده اصلی و راهبردهای کنش شناسایی شد. این برداشت، در مصاحبه‌ها خود را به‌صورت مفاهیم و زیر مقوله‌هایی مانند عدم وجود شفافیت، عدم پذیرش نظارت، نهادینه نبودن فرهنگ پاسخ‌گویی، عدم مسئولیت‌پذیری، جا نیافتادن حق پاسخ‌خواهی (ناآگاهی ذینفعان از حق پاسخ‌خواهی) نشان داد. گفته‌های مصاحبه‌شوندگان در این خصوص به‌قرار زیر است.

شرکت‌کننده شماره (۱) بر این باور بود که:

بافت فرهنگی ما طوری است که افراد اصلاً نمی‌خواهند موردبررسی و نظارت قرار بگیرند درواقع این مانع باعث می‌شود که افراد به حسابرسی داخلی احساس نیاز نکنند این موضوع اساساً فرهنگی است. در مورد بحث اقتصادی هم می‌توان گفت که شفافیت اقتصادی اصلاً وجود ندارد و درواقع حسابرسی داخلی به شفافیت اقتصادی کمک می‌کند و چون افراد نمی‌خواهند آن شفافیت اقتصادی وجود داشته باشد بنا به دلایل  $x$ ،  $y$  و  $z$  که من بازش نمی‌کنم خوب درواقع به حسابرسی داخلی احساس نیاز نمی‌شود.

صاحب‌نظر شماره (۵) به این موضوع اشاره داشت که:

ما در کشورمان پاسخگویی به معنای واقعی نداریم. به قول دکتر باباجانی مهم‌تر از پاسخگویی، پاسخ‌خواه

ایالات متحده و تغییرات به وجود آمده در نظام راهبری شرکتی، وضعیت حسابرسی داخلی در جهان دستخوش تغییرات زیادی شد. از این رو وجود یک نظام راهبری شرکتی قوی در سازمان می تواند به میزان قابل توجهی نقش و مسئولیت حسابرسان داخلی را تقویت کند. بررسی پاسخ های مصاحبه شوندگان نشان داد که ضعف نظام راهبری شرکتی در شرکت های ایرانی و چالش های مرتبط با آن یکی از مداخله گرای مؤثر در به تعویق افتادن شکل گیری هویت حرفه ای حسابرسان داخلی می باشد.

از دیدگاه صاحب نظر شماره (۴):

ببینید کمیته حسابرسی، نفراتی که در کمیته حسابرسی هستند و هیئت مدیره و اعضای آن می توانند خیلی به جایگاه حسابرس داخلی کمک کنند اما وقتی خوب دقت می کنیم می بینیم نظام راهبری شرکتی که هیئت مدیره در قلب آن است همه این ها رو تحت شعاع قرار می دهد هیچ وقت جریان آب نمی تواند از منبعش بالاتر برود وقتی هیئت مدیره ها در ایران معمولاً شکلی و صوری هستند و از طرف مدیرعامل انتخاب می شوند، بنابراین اجزای پایین تر این سیستم هم اثربخشی ندارند و خراب می شوند، پس ما نظام راهبری مون در شرکت ها مشکل داره، خیلی کار داریم. نتیجه اینکه اگر راهبری شرکتی قوی تری داشته باشیم یعنی هیئت مدیره مستقل تری وجود داشته باشه، ابزارهای پایین دستی هم هویت بهتری پیدا می کنند، یعنی کمیته حسابرسی منسجم تری انتخاب میشه، حسابرسی داخلی هم به معنای واقعی شکل می گیره.

مصاحبه شونده شماره (۱۲) معتقد بود:

می دانید مشکل ما چیست من میگم این لباس باید به تن شرکت های ما بخورد ما میگیم حسابرس داخلی باید زیر نظر هیئت مدیره باشه، مگه در واقعیت چقدر جدایی مالکیت از مدیریت در شرکت های ما اتفاق افتاده؟! مگه هیئت مدیره چقدر از مدیرعامل منفک شده؟! هیئت مدیره استقلالی نداره، مدیرعامل حرف اصلی را در شرکت های ما می زند چطور می توانیم حسابرس داخلی را حداقل مدیرعامل و هیئت مدیره ببینیم در چنین سازمان هایی چطور می توانیم انتظار داشته باشیم حسابرس داخلی جا بیوفته.

از دیگر شرایط مداخله ای که از میان نقل قول های مصاحبه شوندگان استخراج گردید مقوله ضعف سیستم کنترل داخلی و چالش های مربوط به آن می باشد. یکی از مهم ترین

سازوکارهای کنترلی که زمینه هدایت اثربخش و کارایی سازمان ها را فراهم می آورد مجموعه تدابیری است که از آن ها تحت عنوان کنترل های داخلی یاد می شود. از زمان ابلاغ دستورالعمل کنترل های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مصوب تاریخ ۱۶ اردیبهشت سال ۱۳۹۱ که در آن هیئت مدیره شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مکلف به استقرار و به کارگیری کنترل های داخلی مناسب شدند، این موضوع با چالش های فراوانی روبرو بود، که صاحب نظران در این پژوهش نیز به برخی از آن ها اشاره داشتند. با توجه به اینکه طبق تعریف انجمن بین المللی حسابرسان داخلی و همچنین بر اساس ماده ۶ منشور نمونه فعالیت حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، یکی از مهم ترین مسئولیت های حسابرس داخلی در سازمان بررسی و ارزیابی مستمر اثربخشی سیستم های کنترل داخلی، گزارش نتایج و پیگیری روش های بهبود آن می باشد، عدم درک صحیح از ریسک های واحد تجاری و کنترل آن، ناآگاهی از اهمیت استقرار سیستم کنترل داخلی و بی توجهی به استقرار اثربخش سیستم کنترل داخلی و ارزیابی آن عواملی می باشند که احتمالاً عملکرد حسابرسان داخلی و نیز جایگاه آن ها را در سازمان با مشکل جدی مواجه می سازد. اشاره شرکت کنندگان در پژوهش به این موارد به قرار زیر است.

از نظر مشارکت کننده شماره (۶):

همه شرکت ها برای رسیدن به هدفشون با مخاطراتی مواجه هستند، وقتی مدیر شرکت هیچ آگاهی و درکی از ریسک های شرکت نداره در نتیجه چیزی از کنترل داخلی هم نمیفهمه تا ریسک ها رو مدیریت کنه، و این طبیعیه که هیچ وقت به خدمات حسابرس داخلی احساس نیاز نکنه.

مصاحبه شونده شماره (۸):

به نظرم اگر فرهنگ کنترل داخلی در شرکت های ما جا بیوفته می تونه یک عامل سرعت دهنده به جایگاه حسابرسان داخلی باشه و به آن ها اعتبار ببخشه، یعنی وقتی مدیر و کل سازمان مفهوم حسابرسی داخلی و ارزش آن را بفهمد اونوقت به یکی نیاز داره که بهش بگه کنترل داخلی اثربخشه یا نیست و اصلاحش کنه.

#### ۵-۶- پیامدها

کنش ها و واکنش هایی که برای مقابله یا مدیریت کردن پدیده اصلی صورت می گیرد، پیامدهایی در پی خواهد داشت (اشتراوس و کوربین، ۱۳۸۵). از آنجا که بنا به دیدگاه های

به‌رغم تنوع و ناهمگونی روایت‌ها و پیچیدگی‌های خاص موضوع مورد مطالعه، گره‌ها، پیوندها و مضامین مشترک میان روایت‌ها و تجربیات زیسته را فراهم می‌کند.

مباحثات انجام‌گرفته در خصوص فرآیند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی نشان می‌دهد که همه مؤلفه‌ها و عوامل این فرآیند حول محور "تصور درک شده منفی و کلیشه‌ای از حسابرسان داخلی در سازمان" شکل می‌گیرند، به‌عبارت‌دیگر حسابرسان داخلی در مسیر شکل‌گیری هویت حرفه‌ای با این چالش اساسی یعنی تصور غلط و کلیشه‌ای از خود در سازمان روبرو بوده و تصویر اجتماعی آن‌ها در دل و دیده‌ی سازمان مخدوش و مناقشه‌آمیز است. این ادراکات کلیشه‌ای از حسابرسان داخلی، شناسایی حرفه‌ای آن‌ها از سوی سازمان به‌عنوان مخاطب اصلی حسابرسی داخلی که یکی از ابعاد شکل‌گیری هویت حرفه‌ای می‌باشد را با مشکل مواجه کرده و در بدترین حالت، ممکن است کل پیکره شناسایی هویتی حسابرسان داخلی را سلب کند. هویت حرفه‌ای به‌عنوان یک مفهوم چندبعدی به اعتقاد گافمن<sup>۵۳</sup>، ساخته‌شده و آماده نیست بلکه در جریان کنش‌های اجتماعی به وجود آمده، پذیرفته‌شده و یا رد می‌شود. جامعه از میان نقش‌هایی که افراد اجرا می‌کنند هویت ایشان را رقم می‌زند، افراد با اجرای بهتر نقش خود تلاش می‌کنند تا هویت موردنظر خود را تثبیت کرده و دیگران را وادار به شناسایی و پذیرش کنند (جنکینز، ۱۳۸۱). هویت حرفه‌ای یک حسابرسان داخلی، شامل احساسات و درک از خود به‌عنوان حسابرسان داخلی و دیدگاه‌های دیگران از شخص به‌عنوان یک حسابرسان داخلی است، به دیگر سخن بخش مهمی از تصویری که یک حسابرسان داخلی از خود می‌سازد و احساسی که از خود به‌عنوان یک فرد حرفه‌ای پیدا می‌کند بازتاب نگرشی است که دیگران نسبت به او دارند از این‌رو به رسمیت شناخته نشدن حسابرسان داخلی از سوی سازمان به‌عنوان مخاطب (مشتری) و ذینفع اصلی خدمات حسابرسی داخلی در نقش موردنظر، که خود ناشی از وجود تصورات کلیشه‌ای منفی از آن‌ها در سازمان است می‌تواند هویتی که ایشان برای شناخته شدن به آن تلاش می‌کنند را زیر سؤال برده و جایگاه هویتی فرد را متزلزل کند.

مطابق الگوی ارائه‌شده بر اساس ایجاد روابط بین مقوله‌ها و یکپارچه‌سازی آن‌ها، مقوله محوری پژوهش متأثر از عوامل چهارگانه مرتبط با ویژگی‌های فردی حسابرسان داخلی، سازمانی، عوامل مرتبط با شکل‌گیری و عملکرد انجمن به‌عنوان اصلی‌ترین نهاد حرفه و عوامل مرتبط با کیفیت خدمات حسابرسی داخلی ارائه‌شده می‌باشد. ضعف دانش حرفه‌ای، ضعف مهارت‌های حرفه‌ای، خودباوری حرفه‌ای ناکافی

شرکت‌کنندگان در پژوهش، حسابرسان داخلی در مواجهه با پدیده اصلی پژوهش یعنی تصویر درک شده منفی و کلیشه‌ای از آن‌ها در سازمان دو نوع راهبرد یعنی راهبرد مقابله دفاعی و مقابله سازگارانه و انفعالی را اختیار می‌کنند، اتخاذ هر یک از این راهبردها پیامدهای متفاوتی به همراه خواهد داشت که شامل پیامدهای مثبت و پیامدهای منفی می‌باشد. با کاوش در نظرات شرکت‌کنندگان، خرده مقوله‌هایی مانند جلب اعتماد مدیر و ارتقای منزلت سازمانی به‌عنوان پیامدهای مثبت و خودباختگی، عدم رضایت شغلی و ترک خدمت، تنزل منزلت سازمانی، کاهش کیفیت خدمات حسابرسی داخلی و خدشه‌دار شدن استقلال حسابرسان داخلی به‌عنوان پیامدهای منفی حاصل از کنش‌های حسابرسان داخلی شناسایی شدند. نقل‌قول‌های منتخب برای تبیین این مقوله‌ها به شرح زیر است. مصاحبه‌شونده شماره (۴):

خود من روزی که به‌عنوان حسابرسان داخلی وارد شرکت شدم این نگاه منفی رو احساس می‌کردم ولی بارها به دیدار مدیر رفتم و برایش توضیح دادم که من می‌خوام بهتون کمک کنم مشورت بدهم این مذاکرات بالاخره جواب داد یعنی امروز که در خدمت شما هستم تا حدود زیادی اون ذهنیت قبلیه از بین رفته و جایگاه من و تیم حسابرسی داخلی در شرکت بهتر شده، اصلاً نسبت به قبل بیشتر به ما بها داده میشه.

شرکت‌کننده شماره (۱):

بچه‌های قوی‌ای هم بودن وقتی دیدن که بهشون اختیارات لازم رو نمیدن، آزادی عمل ندارن و خواسته‌های حرفه‌ایشون برآورده نمیشه رفتن سراغ یک شغل دیگه بخصوص جذب بازار سرمایه شدن.

به زعم مشارکت‌کننده شماره (۱۰):

بالاخره خیلیا هم هستن که ممکنه به دلیل نیاز مالی، حرفه‌ای بودن براشون اهمیت نداشته باشه و برای حفظ شغلهشون هر کاری بکنن و بشن ابزار دست مدیر شرکت.

## ۶- نتیجه‌گیری و بحث

همان‌طور که اشتراوس و کوربین تصریح کرده‌اند، فرآیند تحلیل و تجارب زیستی مشارکت‌کنندگان در یک مطالعه کیفی می‌تواند به یک خط داستان بزرگ‌تر منتهی شود. این خط داستان، درواقع ماحصل مفهوم‌سازی و ارائه شرحی انتزاعی و چکیده‌ای از داستان‌های فردی است (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). درواقع خط داستانی منتج از یک پژوهش کیفی،

اقتصادی کشور با زیر مقوله های رقابتی نبودن بازار، دولتی بودن مالکیت در کشور شکل گرفته و همزمان از ضعف نظام راهبری شرکتی و ضعف سیستم کنترل داخلی در سازمانها به عنوان عوامل مداخله گر تأثیر می پذیرند. نهایتاً اینکه اتخاذ هر یک از کنشها و واکنشهای ذکر شده به عنوان راهبردهای مقابله توسط حسابرسان داخلی پیامدهای مثبت و منفی را برای آنها به همراه خواهد داشت. جلب اعتماد مدیر با نشانه هایی چون ایجاد فرصت برای حسابرس داخلی برای اثبات ارزشهای خود، شناخت بیشتر مدیر از حسابرسی داخلی و اصلاح نسبی نگرش مدیر و ارتقای منزلت سازمانی با زیر مقوله هایی نظیر دستیابی حسابرس داخلی به اختیارات بیشتر، تخصیص امکانات بیشتر به واحد حسابرسی داخلی و مورد احترام واقع شدن در سازمان دو نمونه از پیامدهای مثبت شناسایی شده از دیدگاه شرکت کنندگان در پژوهش بود. همچنین سه پیامد خودباختگی، عدم رضایت شغلی و ترک خدمت و خدشه دار شدن استقلال حسابرسان داخلی هر یک با زیر مقولاتی مانند احساس یاس، کاهش اعتماد به نفس، احساس بی کفایتی، احساس بی فایده بودن، احساس بی ارزشی، برآورده نشدن انتظارات شغلی، استرس شغلی، طردشدگی سازمانی و عدم ترسیم دورنمای حرفه ای برای خود، جستجوی شغل جدید و کاهش توان تصمیم گیری مستقلانه و تسلیم شدن در برابر خواسته های مدیر به عنوان پیامدهای منفی مورد شناسایی قرار گرفتند. در نهایت این مقوله ها و روابطی که به آنها اشاره شد الگوی فرآیند شکل گیری هویت حرفه ای حسابرسان داخلی در ایران را روایت می کنند.

## ۷- پیشنهادات پژوهش

### ۷-۱- پیشنهادات حاصل از نتایج پژوهش

یافته های این پژوهش چندین رهنمود از سوی ما برای عمل و سیاست گذاری پیرامون توسعه حرفه ای حسابرسان داخلی به همراه دارد.

(۱) با توجه به اینکه شناخت پدیده حرفه ای شدن حسابرسان داخلی و روشن سازی مسیر آن می تواند به عنوان مبنایی برای توسعه حرفه حسابرسی داخلی تلقی شود انتظار می رود که مدل ارائه شده در این پژوهش که بر پایه ادراک و تجربه اکثریت شرکت کنندگان است بتواند به عنوان چارچوبی مفهومی ضمن شناساندن چالشهای هویتی و عوامل سبب ساز آن به رهبران و مدیران حرفه، به آنها در یافتن راه حل های لازم برای رفع این چالشها یاری رسان باشد.

حسابرسان داخلی و عدم اعتقاد آنها به حرفه به عنوان عوامل مرتبط با ویژگی های فردی حسابرسان داخلی و عواملی نظیر نادیده انگاری حسابرسان داخلی توسط مدیریت ارشد، حمایت سازمانی ناکافی و ضعف نظام پاسخگویی در سازمان ذیل عنوان عوامل سازمانی سبب ساز تصویر درک شده منفی و کلیشه ای از حسابرسان داخلی در سازمان قرار گرفتند. همچنین چالشهای مرتبط با حرفه و شکل گیری انجمن، چالشهای آموزشی، چالشهای مرتبط با اداره انجمن، فرهنگ سازی ناکافی، عدم برخورداری انجمن از منابع مالی و قدرت کافی، خلأ نظارت انجمن بر اعضاء و حمایت ناکافی از آنها و پایین بودن سطح استانداردهای ورود به حرفه از جمله خرده مقولاتی بودند که مقوله انتزاعی عوامل مرتبط با شکل گیری و عملکرد انجمن به عنوان یکی دیگر از شرایط علی موثر بر پدیده اصلی شناسایی شده در پژوهش را شکل دادند. ضمن آنکه از دید عمده شرکت کنندگان در این پژوهش کیفیت پایین خدمات حسابرسی داخلی در سازمانها به عنوان عامل دیگر ایجاد کننده تصویر کلیشه ای از حسابرسان داخلی در سازمان مورد شناسایی قرار گرفت. مقوله هسته پژوهش با تأثیرپذیری از شرایط علی منجر به ایجاد کنشهای مقابله دفاعی و مقابله سازگارانه و انفعالی توسط حسابرسان داخلی می شود. تقلای اثبات هویت با زیر مقولاتی نظیر تلاش برای ابراز وجود، تلاش برای اعتمادسازی، توسعه توانمندیهای حرفه ای در خود و تلاش جهت برقراری ارتباط قوی تر با مدیر ذیل راهبرد مقابله دفاعی حسابرسان داخلی در مواجهه با مقوله محوری قرار گرفتند. از سوی دیگر پذیرش وضع موجود با نشانه هایی مانند بی انگیزگی، انزواگزینی، بی تفاوتی به کار، دور شدن از انجام نقشهای حرفه ای، تن دادن به خواسته های ناحق مدیر، انجام امور به صورت رفع تکلیفی، پذیرش انجام فعالیت های غیر مرتبط با وظایف حرفه ای و انعکاس موارد مورد نظر مدیر در گزارشها به عنوان راهبردهای سازگارانه و انفعالی حسابرسان داخلی در مواجهه با پدیده اصلی پژوهش شناسایی شدند. به علاوه این کنشها در بستر عدم وجود حمایت های قانونی کافی از حسابرسان داخلی با زیر مقولاتی همچون عدم نظارت بورس بر حسن اجرای دستورالعمل های صادره (فقدان ضمانت اجرایی دستورالعملها)، عدم اشاره به ویژگی های حسابرسان داخلی و وظایف آنها در دستورالعملها، ارجاع اندک به حسابرسی داخلی در سایر قوانین و عدم وجود الزامات قانونی کافی ضعف فرهنگ کنترل و نظارت در جامعه با زیر مقولاتی نظیر عدم وجود شفافیت، نهادینه نبودن فرهنگ پاسخگویی، عدم مسئولیت پذیری و جانیافتادن حق پاسخخواهی (ناآگاهی ذینفعان از حق پاسخخواهی) و مسائل مرتبط با ساختار

۲) با توجه به تأکیدی که اکثر صاحب‌نظران در پژوهش به وجود ضعف برخی ویژگی‌های فردی در حسابرسان داخلی داشتند، به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌گردد تا نسبت به تقویت عاملیت گرابی وجودی به‌عنوان هسته و جوهره اصلی هویت حرفه‌ای که به معنی تلاش و تقلا برای حفظ وجود پایدار و استوار خود و نیز تداوم بخشیدن به هویت و وجود اثرگذار خود، تعبیر می‌شود، از طریق توسعه توانمندی‌های فردی و حرفه‌ای اقدام نموده تا ضمن اصلاح تصویر موجود از خود نزد سازمان، زمینه ارتقای منزلت خود در سازمان را فراهم آورند.

۳) در عصر حاضر، اجرای هیچ دستورالعملی نمی‌تواند بدون وجود یک نظام کارآمد نظارتی در تحقق هدف‌ها و مأموریت‌های آن موفق باشد، با عنایت به این موضوع و با توجه به اینکه بر مبنای الگوی ارائه‌شده در پژوهش عدم نظارت بورس بر حسن اجرای دستورالعمل‌های صادره (فقدان ضمانت اجرایی دستورالعمل‌ها)، به‌عنوان یکی از شرایط زمینه‌ای مؤثر بر پدیده محوری و راهبردهای حسابرسان داخلی شناسایی شد، به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود تا نسبت به تشکیل کمیته‌هایی به‌منظور نظارت بر اجرای صحیح دستورالعمل کنترل‌های داخلی اقدامات لازم را صورت دهد.

۴) برای این‌که فرهنگ‌سازی مثبت انجام پذیرد و تصویر کلیشه‌ای منفی از سازمان رخت بریندد و یا اصلاحاتی در تصورات موجود رخ دهد، لازم است نسبت به ظرفیت‌ها و امکانات و فلسفه ایجاد هر چیز اطلاع‌رسانی دقیق و کامل انجام پذیرد تا فرهنگ مصرف و بهره‌برداری از آن در مسیر درست و کمالی باشد. حسابرسی داخلی هم از این قاعده مستثنا نیست. برگزاری هر چه بیشتر و باکیفیت‌تر سمینارها، گردهمایی‌ها و کنگره‌ها از سوی انجمن حسابرسان داخلی با دعوت از مدیران شرکت‌ها و با همکاری شرکت‌هایی که از تجربیات موفق در زمینه استقرار حسابرسی داخلی برخوردارند به‌منظور معرفی مزایای استقرار حسابرسی داخلی در ایجاد ارزش برای سازمان می‌تواند نمونه‌ای از اقدامات مؤثر برای فرهنگ‌سازی در این زمینه باشد.

۵) نظر به شناسایی عامل ضعف نظام راهبری شرکتی در سازمان‌ها به‌عنوان شرایط مداخله‌گر در به تعویق افتادن شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود، نسبت به رفع خلأهای قانونی و آیین‌نامه‌ای در این زمینه از طریق تدوین قوانین مرتبط با نظام راهبری شرکتی در لایحه اصلاحی قانون تجارت و اعمال آن در زیرمجموعه‌هایی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار، نظام بانکی و نهادهای مشابه دیگر اقدامات لازم صورت گیرد.

۶) به سازمان بورس و اوراق بهادار توصیه می‌گردد تا با همکاری انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای، به برخی تدابیر اجرایی در جهت افزایش سطح آگاهی و دانش تخصصی مدیران شرکت‌ها بیندیشند تا اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی صورتی نبوده و از اثربخشی لازم برخوردار باشد

## ۷-۲- پیشنهادات برای تحقیقات آتی

با توجه به مقوله اصلی شناسایی‌شده در الگوی جامع ارائه‌شده در این پژوهش، به پژوهش‌گران بعدی پیشنهاد می‌شود تا با نظرخواهی از خبرگان به شناسایی عوامل مؤثر بر بهبود تصویر عمومی از حسابرسان داخلی در سازمان‌ها بپردازند چراکه شناسایی این عوامل می‌تواند نقش مهمی در شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در ایران داشته باشند. تحلیل مفهوم هویت حرفه‌ای از نظر متخصصان و خبرگان حرفه، تأثیر شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی بر رضایت شغلی آن‌ها، کیفیت خدمات حسابرسی داخلی و تعالی و رشد حرفه از دیگر موضوع‌های پیشنهادی برای پژوهش‌گران بعدی می‌باشد. علاوه بر این انجام پژوهشی مشابه در خصوص حسابرسان مستقل جهت شناسایی چالش‌های پیش روی اعضای این حرفه در مسیر شکل‌گیری هویت حرفه‌ای آن‌ها می‌تواند جالب‌توجه باشد.

## فهرست منابع

- \* آشنا، حسام الدین، روحانی، محمدرضا، (۱۳۸۶). هویت فرهنگی ایرانیان از رویکردهای نظری تا مولفه‌های بنیادی. فصلنامه تحقیقات فرهنگی. دوره سوم، شماره ۴، صص: ۱۸۵-۱۵۷.
- \* اشتراوس، انسلم. کوربین، جولیت. (۱۳۹۵). مبانی پژوهش کیفی: فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای. ترجمه: ابراهیم افشار. تهران. نشر نی.
- \* اشتراوس، انسلم. کوربین، جولیت. (۱۳۸۵). اصول روش تحقیق کیفی: نظریه‌مبنایی رویه‌ها و شیوه‌ها. ترجمه: بیوک محمدی. تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
- \* ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۴). فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی. چاپ سوم. تهران: پژوهش‌گاه حوزه و دانشگاه.
- \* بازرگان، عباس (۱۳۸۷). مقدمه‌ای بر روش‌های تحقیق کیفی و آمیخته. تهران: انتشارات دیدار.



- \* پورموسی، علی اکبر. (۱۳۸۸). اهمیت حسابرسی داخلی از دیدگاه مدیران. فصلنامه حسابرس، شماره ۴۵ و ۴۴، صص ۱۰۹-۱۰۳.
- \* جنکینز، ریچارد (۱۳۸۱). هویت اجتماعی، ترجمه: تورج احمدی، تهران: انتشارات شیرازه.
- \* حیدری، حمید و رضایی، احمد. (۱۳۹۱). تحلیل جامعه شناختی هویت حرفه ای دانشجویان مطالعه موردی: دانشجویان دانشگاه مازندران. فصلنامه تحقیقات فرهنگی، سال ۵، شماره ۲، صص ۲۹-۱.
- \* دانایی فرد، حسن. امامی، سید مجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت، سال اول، شماره دوم \_ پاییز و زمستان. صص ۷۶-۶۹.
- \* رحمانی، علی. (۱۳۹۴). سخن نخست: رهنمودهای حرفه ای ضامن اعتبار و ارتقای حسابرسی داخلی. دو ماهنامه حسابرسی داخلی، دوره ۱، شماره ۵ و ۶، صص ۴-۴.
- \* زکی، محمدعلی (۱۳۸۵). بررسی و سنجش حمایت سازمانی. مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان. دوره ۱۸، شماره ۳، صص ۱۰۳-۱۲۲.
- \* صلاحی نژاد، مریم و فارس‌جانی، مریم. (۱۳۹۳). حسابرسی داخلی و چالش های برون سپاری. دو ماهنامه حسابرسی داخلی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۴۴-۳۷.
- \* عبدلی، محمدرضا و نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت ها. دانش حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۶۱، صص.
- \* فروتن، معین و رشادت جو، حمیده. (۱۳۹۴). مفهوم پردازی هویت حرفه ای اعضای هیات علمی؛ ارائه یک مدل کیفی. مجله مطالعات آموزش و یادگیری، سال ۷، شماره ۱، صص ۱۲۳-۱۰۰.
- \* فلیک، اووه (۱۳۸۸). درآمدی بر روش تحقیق کیفی، مترجم: هادی جلیلی، تهران: نی.
- \* کرسول، جان. (۱۳۹۱). پویای کیفی و طرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهی، پدیدارشناسی، نظریه داده بنیاد، قوم‌نگاری، مطالعه موردی). ترجمه حسن دانایی فرد، حسین کاظمی. ویرایش دوم. تهران: انتشارات صفار.
- \* محمود زاده، علی. (۱۳۹۳). بسترها و نیاز های حسابرسی داخلی. دو ماهنامه حسابرسی داخلی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۴-۱۰.
- \* مدیریت حسابرسی داخلی بورس اوراق بهادار تهران. (۱۳۸۷) نظامنامه حسابرسی داخلی.
- \* مشایخی، بیتا. (۱۳۹۳). حسابرسی داخلی: ارزش آفرینی در اقتصاد نقش آفرینی در فرهنگ. گزارش دومین کنفره سالانه حسابرسان داخلی ایران، تهران.
- \* مشایخی، بیتا. مهرانی، ساسان. (۱۳۹۵). حسابرسی داخلی. چاپ اول. تهران: موسسه انتشارات دانشگاه تهران.
- \* مرادی، مرتضی. (۱۳۹۳). گذر پارادایمی از پژوهشهای کمی به پژوهشهای کیفی در علوم انسانی مجله رهیافت. شماره ۵۷، پاییز و زمستان ۱۳۹۳، صص: ۱۱۶-۹۳.
- \* منتی، وحید و بابایی، مقداد. (۱۳۹۴). حسابرسی داخلی و تقلب. دو ماهنامه حسابرسی داخلی، دوره ۱، شماره ۵ و ۶، صص ۶۰-۳۳.
- \* مهام، کیهان. (۱۳۹۳). انتظارات متفاوت از حسابرسان داخلی با تأکید بر فرآیندهای شناسایی و مدیریت ریسک. همایش شرکت سرمایه گذاری تامین اجتماعی، تهران، ایران.
- \* یوسفی اقدم، رحیم. (۱۳۹۴). امر موقت و توسعه هویت حرفه ای دانشجویان دکتری در ایران. فصلنامه سیاست علم و فناوری، سال ۷، شماره ۲، صص ۱۰۱-۶۵.
- \* ولیزاده، لیلا و قربانی، احمد. (۱۳۹۴). هویت حرفه ای پرستاران و عوامل مرتبط با شکل گیری آن: یک مقاله مروری. نشریه پژوهش پرستاری، سال ۱۰، شماره ۴، صص ۹۷-۸۸.
- \* Abbott, L. J., B. Daugherty, S. Parker, and G. Peters. 2016. Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research* 54 (1): 3-40. doi:10.1111/1475-679X.12099.
- \* Ashforth, B. E., Harrison, S. H., & Corley, K. G. (2008). Identification in organizations: An examination of four fundamental questions. *Journal of Management*, 34(3), 325-374.
- \* Broberg, P., Umans, G., Skog, P., and Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>.
- \* Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., & C. Neilson, L. (2016). Professional Accountants' Identity Formation: An Integrative Framework. *J Bus Ethics*. 142: 225. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3157-z>.
- \* Carlone, Heidi B. & Angela Johnson (2007), "Understanding the Science Experiences of Successful Women of Color: Science Identity as an Analytic Lens", *Journal of Research in Science Teaching*, 44(8).
- \* Day, C., Elliot, B., & Kington, A. (2005). Reform, standards and teacher identity: Challenges of

- \* Scott, L. A., & Black, D. R. (1999). Role modeling: An opportunity for the health education specialist. *Health Education & Behavior*, 26, 623-624.
- \* Simon, Bernd (2004), *Identity in Modern Society: A Social Psychological Perspective*, Oxford, UK: Blackwell.
- \* Skorikov, V. & Vondracek, R.W. (1998), "Vocational identity development: Its relationship to other identity domains and to overall identity development". *Journal of Career Assessment*, 6(1).
- \* Stephen K. Asare, Brian C. Fitzgerald, Lynford E. Graham, Jennifer R. Joe, Eric M. Negangard, and Christopher J. Wolfe (2013) *Auditors' Internal Control over Financial Reporting Decisions: Analysis, Synthesis, and Research Directions. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: Vol. 32, No. Supplement 1, pp. 131-166.*
- \* Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research; Grounded Theory Procedures and Techniques.* (2nd ed). Thousand Oaks. CA: Sage.
- \* Strauss and Corbin (1990/1998) *Basics of Qualitative Research*. London: Sage.
- \* Ten Hoeve, Y., Jansen, G., & Roodbol, P. (2013). The nursing profession: public image, self-concept and professional identity. A discussion paper. *JOURNAL OF ADVANCED NURSING*, 70(2):295-309.
- \* Willett, G., Clarke, D. (2014). Constructing nurses' professional identity through social identity theory. *International Journal of Nursing Practice*, 20: 164-169.
- \* Wu, Y., and B. Tuttle. (2014). The interactive effects of internal control audits and manager legal liability on managers' internal controls decisions, investor confidence, and market prices. *Contemporary Accounting Research* 31 (2): 444-468. doi:10.1111/1911-3846.
- sustaining commitment. *Teaching & Teacher Education*, 21, 563-577.
- \* Erut, M. (1994), *Developing professional knowledge and competence*. London: Falmer press.
- \* Fairfield-Artman, Patricia (2010), "Narratives of Female ROTC Student-Cadets the Postmodern University", A dissertation Submitted to the Faculty of The Graduate School at The University of North Carolina at Greensboro.
- \* Gibson, D. M., Dollarhide, C. T., & Moss, J. M. (2010). *Professional identity development: A grounded theory of transformational tasks of new counselors.* *Counselor Education and Supervision*, 50, 21-37.
- \* Glaser, Barney, G. (1978). *Theoretical Sensitivity: Advances in the Methodology of Grounded Theory.* 1st Edition. The Sociology Press. 164 pages.
- \* Glaser, B. & Strauss, A. (1967). *The Discovery of Grounded Theory.* Glenn, D. (1987). *A Studies of Faculty Development Programs in American Association of Bible. Colleges Member Institutions.* A Dissertation Doctor of Philosophy. Kansas State University.
- \* Hall, R. H. 1968. Professionalization and bureaucratization. *American Sociological Review* 33 (1): 92-104. doi:10.2307/2092242.
- \* Hass, S., Abdolmohammadi, M.J. and Burnaby, P. (2006), "The Americas literature review on internal auditing", *Managerial Auditing journal*, 21(8), 835-844.
- \* Lamote, C., Engels, N. (2010). The development of student teachers' professional identity. *European Journal of Teacher Education*, 33(1), 3-18.
- \* Luzzo, D. A., Funk, D. P., & Strang, J. (1996), "Attributional Retraining Increases Career Decision Making self efficacy", *The Career Development Quarterly*, 44.
- \* McCrae N, Askey-Jones S, Laker C. Merely a stepping stone? Professional identity and career prospects following postgraduate mental health nurse training. *J Psychiatr Ment Health Nurs* 2014;21(9):767-273.
- \* Mihret, D.G. and Yismaw, A.W. (2007), "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study", *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- \* Parker, S., Johnson, L. (2017). The Development of Internal Auditing as a Profession in the U.S. During the Twentieth Century. *ACCOUNTING HISTORIANS JOURNAL*, 44(2), 47-67.
- \* Pearson, F. C. (1989), "A Cross-sectional Study of the Relationship between Perry's Scheme, Marcia's Identity Statuses, Educational Level and Gender", Doctoral dissertation, The Ohio State University.
- \* Slay HS, Smith DA. (2011). Professional identity construction: Using narrative to understand the negotiation of professional and stigmatized cultural identities. *Human Relations* January, 64:85-107.
- \* Schwartz, Seth J. & Koen Luyckx & Vivian L. Vignoles (2011), *Handbook of Identity Theory and Research*, Springer New York Dordrecht Heidelberg London.

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup>.Hass et al.  
<sup>2</sup>. Professional Identity  
<sup>3</sup>.Simon  
<sup>4</sup>. One's Professional Self-Concept  
<sup>5</sup>.Luzzo  
<sup>6</sup>.Slay and Smith  
<sup>7</sup>.McCrae et al.  
<sup>8</sup>.Scott and Black  
<sup>9</sup>.Identity  
<sup>10</sup>.Noonan  
<sup>11</sup>.Bosma and Kunnen  
<sup>12</sup>.Tajfel and Turner  
<sup>13</sup>.Akerlov and Kranton  
<sup>14</sup>.Jenkins  
<sup>15</sup>.Schwartz et al.  
<sup>16</sup>.Erikson  
<sup>17</sup>.Luckmann and Berger  
<sup>18</sup>. Social Identity Theory  
<sup>19</sup>.Self concept  
<sup>20</sup>.Brouard et al.  
<sup>21</sup>.Ashforth et al.  
<sup>22</sup>.Cognitive Function

23. Hogg
24. Doing
25. Being
26. willets and clarke
27. Parker and Johnson
28. Ten Hoeve et al.
29. Skorikov and Vondracek
30. Gibson et al.
31. Wu and Tuttle
32. Abbott et al.
33. Hall
34. Wilensky
35. Broberg et al.
36. Pearson
37. Fairfield-Altman
38. Carlone and Johnson
39. Day et al.
40. Lamote and Engels
41. Interpretivism-Constructivism
42. Glaser
43. Creswell
44. Glaser and Strauss
45. Key Informants
46. Purposive Sampling
47. Theoretical Sampling
48. Theoretical Saturation
49. Conceptual Labels
50. Strauss and Corbin
51. Trustworthiness
52. Ethical Concerns
53. Goffman