

## طراحی تفسیری مدل دیکوم بر اساس کارکردهای سه‌وجهی توانمندی حساب‌رسان داخلی در شرکت‌های بازار سرمایه

آرش خیرخواه

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

محمد رضا عبدلی

دانشیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

حسن ولیان

استادیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۶/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۲۹

### چکیده

توانمندی و برابری دو واژه متناسب در کارکردهای توسعه منابع انسانی محسوب می‌شود که زمینه‌ی ارتقاء شغلی را می‌تواند به گونه‌ای منسجم و هدفمند برنامه‌ریزی نماید. اما یکی از ویژگی‌های غالب در کشورهای در حال توسعه، نابرابری جنسیتی است که به یک ویژگی غالب در کشورهای در این کشورها بدل شده است و عاملی برای کاهش رشد فردی و ارتقای سطح توانمندی‌های مهارتی، رفتاری و اجتماعی محسوب گردیده است. هدف این پژوهش ارائه مدل دیکوم مبتنی بر رویکرد سه‌وجهی توانمندی زنان شاغل در حسابرسی داخلی شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای و از منظر نتیجه در زمره پژوهش‌های توصیفی-کاربردی تفکیک می‌شوند. همچنین از نظر نوع داده، جزء پژوهش‌های ترکیبی محسوب می‌شود. به طوریکه در بخش کیفی با مشارکت ۱۵ نفر از متخصصان پژوهش و با استفاده از تحلیل‌های فراترکیب و دلفی اقدام به شناسایی شاخص‌های سه‌وجهی توانمندی زنان شاغل در حسابرسی داخلی بر مبنای رویکرد مدل دیکوم گردید. بر مبنای تحلیل تفسیری/ساختاری جامع با مشارکت ۲۰ نفر از زنان به عنوان حساب‌رسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، تلاش شد تا طیفی از تاثیرگذارترین شاخص‌های برنامه‌ریزی آموزشی توانمندی زنان حساب‌رسان داخلی تا کم‌اثربترین این شاخص‌ها در قالب مدل پژوهش، اولویت‌بندی شوند و روابط آن‌ها براساس مقایسه‌های ماتریسی مورد بررسی قرار گیرد. نتایج پژوهش نشان داد، از میان ۱۹ شاخص اولیه در تحلیل فراترکیب، تعداد ۱۷ شاخص طی دو مرحله تحلیل دلفی به حدکفایت نظری رسیدند و بر مبنای تحلیل تفسیری/ساختاری مشخص شد، برنامه‌ریزی آموزشی برقراری تعادل در سایر نقش‌های زنان با نقش حساب‌رسان داخلی به عنوان سطح دوازدهم و تاثیرگذارترین شاخص دیکوم در ارتقای توانمندی‌های زنان در حسابرسی داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شدند.

**واژه‌های کلیدی:** سیاست‌های آموزشی توسعه؛ حساب‌رسان داخلی؛ رویکردهای حرفه‌ای.

## ۱- مقدمه

سازمان‌های امروزی در شرایطی کاملاً متفاوت و متغیر عمل می‌کنند و تکنولوژی نوین و تحولات جدید در جامعه سازمانی باعث شده است تا مدیران سازمان‌ها فارغ از هرگونه تبعیض جنسیتی، اقدام به تشخیص صحیح نیازهای آموزشی برای کسب منافع و پیشرفت سازمان و توانمندی بیشتری کارکنان، نمایند (اوئلیچ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹: ۸۵۵). این در شرایطی است که بسته به ماهیت و محتوای هر حرفه و مجموعه وظایف و مسئولیت‌های تعریف شده برای آن، رویکردهای آموزشی مرتبط در مورد هر حرفه متفاوت می‌باشد (نوری و همکاران، ۱۳۹۸: ۹۸). حرفه حسابداری داخلی به عنوان یکی از همین مشاغل شناخته می‌شود که علی‌رغم پابندی به استقلال رفتاری و عملکردی، می‌بایست در چارچوب ساختاری فعالیت نماید که توسط مدیریت اداره می‌شود، ساختاری که اگر به درستی بنا نشده باشد، می‌تواند به عمق بخشیدن بیشتر به شکاف انتظارات منجر شود (لیبر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸: ۱۳۶). این موضوع زمانی جدی‌تر می‌شود که حرفه حسابداری داخلی دچار تبعیض جنسیتی است که این موضوع نیز، توسعه و گسترش برنامه‌های آموزشی را دچار اختلال نموده است. براساس آمار منتشرشده مؤسسه پژوهش و برنامه‌ریزی آموزش عالی ایران<sup>۳</sup>، از سال ۱۳۷۵ تا سال ۱۳۹۳، ایران در رشته حسابداری ۲۳۰۱۳۵ نفر فارغ التحصیل داشته است که ۱۱۰۷۷۰ (حدود ۴۹ درصد) نفر از آنان زن هستند. از سوی دیگر در حرفه حسابداری، طبق آمار گزارش شده اداره حسابداری و گزارشگری مالی سازمان بورس اوراق بهادار در پایان سال ۱۳۹۳، از ۴۳۰۰ نفر حسابرس شاغل در مؤسسه‌های حسابداری معتمد سازمان بورس اوراق بهادار تهران، تنها ۱۰۵۲ (حدود ۲۵ درصد) نفر از حسابرسان زن به استخدام در شرکت‌های بازار سرمایه در آمدند، که طبق الزام ابلاغیه شماره ۱۰۷۴۷۴ مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۰۹ سازمان بورس اوراق بهادار مبنی بر رعایت الزامات مربوط به دستورالعمل کنترل‌های داخلی شامل منشورهای کمیته حسابداری و فعالیت حسابداری داخلی، به مراتب از حسابرسان مرد استخدام شده، کمتر می‌باشد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۵: ۹۹). وجود این دست از اطلاعات نشان می‌دهد، زنان به عنوان بخشی از چرخه حرفه حسابداری، حقوق‌شان مورد تضییع قرار گرفته و کمتر مورد توجه بوده‌اند. از طرف دیگر فقدان برنامه‌های آموزشی منسجم، باعث شده علی

رغم وجود توانمندی در زنان به عنوان حسابرسان داخلی، توسعه مهارت‌های حرفه‌ای؛ اجتماعی و فردی در این عرصه کمتر مورد توجه قرار گیرد و باعث شود تا اثربخشی حضور آنان به عنوان متصدیان این حرفه، کمتر نمایان گردد (اردکانی، ۱۳۹۳: ۱۳۳). مدل دیکوم به عنوان یکی از رویکردهای استراتژیک در نیازسنجی آموزشی محسوب می‌شود که در این پژوهش به عنوان مبنایی برای توسعه نظری و کاربردی در مورد زنان حسابرس داخلی شاغل در شرکت‌های بازار سرمایه مورد توجه قرار گرفته است. مدل دیکوم به عنوان یکی روش‌های نیازسنجی در مشاغل مطرح می‌باشد که مزیت اصلی آن در ارزیابی نیازهای آموزشی این است اقدام به تعریف شغل مبتنی بر ویژگی‌های تخصصی، فردی و اجتماعی می‌نماید (مظلومیان، ۱۳۹۸: ۹۲) و براین مبنا باعث می‌شود تا ویژگی‌های یاد شده از منظر معیارهای مبتنی بر ارزش ایجاد شده مورد بررسی قرار گیرند (جاکوبس<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹: ۶۵). لذا این پژوهش به استناد اصل ۳، ۲۰ و ۲۱ قانون اساسی مبنی بر تضمین حقوق زنان در مشاغل در سطح کلان و به استناد لوایح و استانداردهای حرفه حسابداری داخلی انجمن حسابرسان داخلی ایران (۱۳۹۶) مبنی بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و عملکردی حسابرسان داخلی، در تلاش است تا مدلی مبتنی بر رویکردی سه وجهی ارائه دهد، تا نیازهای آموزشی زنان به عنوان حسابرسان داخلی در شرکت‌های بازار سرمایه را در قالب مدل دیکوم توسعه بخشد. در واقع باتوجه به قوانین مذکور در قانون اساسی ایران؛ آیین‌نامه‌های مرتبط در حسابداری داخلی و نابرابری‌هایی که براساس پژوهش‌هایی همچون واتینگ و رایت<sup>۵</sup> (۲۰۰۱)؛ راگینز و کورنول<sup>۶</sup> (۲۰۰۱)؛ آلمر و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۲)؛ هاردیس و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۳) گزارش شده است، باید بیان نمود، هیچگونه پژوهش تجربی مبنی بر ارائه مدل دیکوم در حرفه حسابداری داخلی مبنی بر رعایت حقوق زنان انجام نشده است و این پژوهش می‌تواند به توسعه مبانی نظری و تئوریک در این عرصه کمک نماید، عرصه‌ای که علی‌رغم وجود اهمیت در آن به دلیل حضور زنان، کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

آموزش عالی و غیرانتفاعی (۳۴۵۰۹ نفر) و سایر دانشگاه‌ها و دستگاه‌های اجرایی (۸۴۴۴ نفر) است

<sup>۴</sup> Jacobs

<sup>۵</sup> Whiting & Wright

<sup>۶</sup> Ragins & CornWell

<sup>۷</sup> Almer et al

<sup>۸</sup> Hardies et al

<sup>۱</sup> Eulerich et al

<sup>۲</sup> Iyer et al

<sup>۳</sup> این اطلاعات در نشریه مؤسسه پژوهش و برنامه‌ریزی آموزش عالی کشور هر سال با عنوان «آمار آموزش عالی کشور» منتشر می‌شود و مشتمل بر دانشگاه‌های تحت نظارت وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (۱۸۷۸۷۰ نفر)، دانشگاه آزاد اسلامی (۹۶۵۹۹ نفر)، دانشگاه پیام نور (۷۲۲۶۷ نفر)، مؤسسه‌ها یا

## مبانی نظری

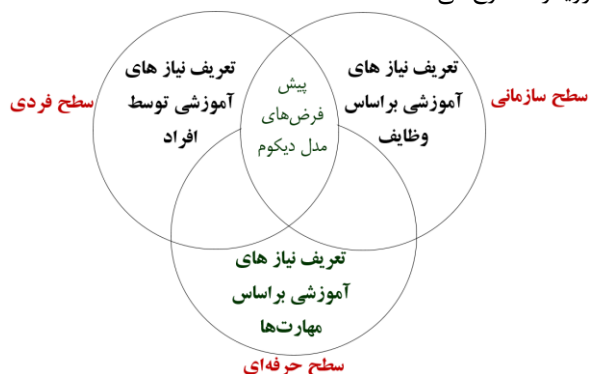
### مدل دیکوم



شکل (۱) مزیت مدل دیکوم

(دیکسون و استریکلین، ۲۰۱۴، ۷)

دیکسون و استریکلین (۲۰۱۴) معتقدند دیکوم از منظر اثربخش بودن؛ سرعت عمل داشتن و کم‌هزینه بودن نسبت به سایر مدل‌های تحلیل شغلی مثل روی پی اس، روش سناریو نویسی؛ روش فن روندیابی؛ دلفی و ... دارای مزیت می‌باشد. شاید مهمترین ویژگی رویکرد دیکوم به عنوان یک رهیافت در نیازسنجی آموزشی آن باشد که اکثر فنون و روش‌های نیازسنجی آموزشی فقط در مرحله شناسایی و الویت‌بندی نیازهای آموزش منابع انسانی متوقف می‌شوند (مهری و همکاران، ۱۳۹۹: ۴۴)؛ در حالی که با اجرای دیکوم برای هر حرفه یا شغل، علاوه بر شناسایی وظایف اصلی و فرعی، صلاحیت‌های اساسی مورد نیاز برای اجرای مسئولیت‌های حرفه‌ای کارکنان شناسایی می‌شود و براساس آن پودمان‌های آموزشی نیز از اجرای دیکوم محقق می‌شود. این ویژگی دیکوم سبب شده است که مورد استقبال گسترده بسیاری از تحلیلگران استراتژی‌های منابع انسانی و رفتار حرفه‌ای قرار گیرد و براساس آن استراتژی‌هایی مبتنی بر نقشه مشاغل و پیامدهای آن به‌طور مداوم مورد بازسازی و تجدیدنظر قرار گیرد. سون و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۰۸) سه پیش‌فرض را برای این رویکرد مطرح می‌کند:



شکل (۲) پیش‌فرض‌های مدل دیکوم

(سون و همکاران، ۲۰۰۸)

دیکوم یا دیکوم<sup>۱</sup> از سر وازه «Development A Curriculum» ریشه‌یابی می‌شود. در واقع تحلیل دیکوم همان الگوی تحلیل وظیفه می‌باشد که براساس یک تعریف ساده به فرآیند شکستن و تجزیه‌ی یک شغل در قالب وظایف تشکیل دهنده‌ی آن و کشف ارتباطات موجود در بین وظایف و دانش پیش‌نیاز مهارت‌های ضروری برای انجام آن وظایف در حرفه‌ی موردنظر، اشاره دارد (هی‌ای‌یون و چونگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸: ۱۸۹). مدل دیکوم سبقه‌ای بیش از ۵۰ سال دارد که به لحاظ تاریخی این الگو و ایده آن به دهه ۱۹۶۰ بر می‌گردد که ابتدا در کانادا و سپس توسط نورتون<sup>۳</sup> (۱۹۸۵) توسعه یافت. از آن پس روش دیکوم به طرز گسترده‌ای در ایالات متحده آمریکا، کانادا و تعدادی دیگر از کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد. دیکوم یکی از بهترین ابزار برای تجزیه و تحلیل مشاغل محسوب می‌شود که دارای ویژگی‌های تخصصی و حرفه‌ای می‌باشند. این رویکرد مستلزم مشارکت سازمان‌ها برای تدارک و استفاده از اطلاعات دقیق و تفصیلی درباره‌ی نقش‌ها و مسئولیت‌های کارکنان، فرایندها، نظام‌ها، وظایف و تکالیف کاری و تجزیه و تحلیل حرفه‌ای همچنین بهترین روش موجود برای جمع‌آوری اطلاعات جهت برنامه‌ریزی‌های ارتقای توانمندی‌های مهارتی است (دی‌وانا<sup>۴</sup>، ۲۰۰۲: ۷). این الگو رویکردی است که وظایف اصلی و فرعی<sup>۵</sup> یک شغل و نیز فعالیت‌ها و اقداماتی را که در درون آن وظیفه اصلی و فرعی وجود دارد را، شناسایی و برای شناخت نیازهای آموزشی تمرکز خود را بر وظایف اصلی و فرعی قرار می‌دهد (هی‌ا<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰: ۴). بنابراین، برخورداری از مزایای نظیر «تعامل گروهی»، «استفاده از بارش مغزی»، «هم‌افزایی گروهی»، «توافق گروهی»، «آینده محوری»، «جلب حمایت کارمند/ یادگیرنده»، «بروندادهای جامع»، «کیفیت برتر» و «هزینه کم»، در زمان حاضر دیکوم را به مؤثرترین و با کیفیت‌ترین فرایند تجزیه و تحلیل تبدیل کرده است (راحتی و منصورزاده، ۱۳۹۷: ۱۰۹). دیکسون و استریکلین (۲۰۱۴) تحلیل مزایای تحلیل دیکوم در سنجش نیازهای شغلی را شامل سه معیار زیر بیان می‌نماید:

<sup>5</sup> Duty & Task

<sup>6</sup> Heo

<sup>7</sup> Dixon & Stricklin

<sup>8</sup> Soon et al

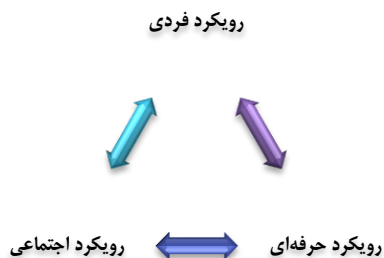
<sup>1</sup> Dacum

<sup>2</sup> Hey eun & Choong

<sup>3</sup> Norton et al

<sup>4</sup> Deonna

تخصصی، اجتماعی و فردی لازم را برای توسعه مسئولیت‌های خود دارا باشند. براساس این رویکرد، سه سطح توانمندی حسابرسان داخلی عبارتند از:



شکل (۴) رویکرد سه وجهی توانمندی حسابرسان داخلی

باتواح و آل قدسی<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) رویکرد سه وجهی توانمندی حسابرسان داخلی را در انجام وظیفه را نوعی تمایز فراتر از توانمندی‌های عملکردی تعریف می‌نماید و آن را در قالب یک رویکرد، نوعی وجود انگیزه مبتنی بر هویت فرد تعریف می‌نماید، هویتی که چه به لحاظ بلوغ ذهنی و چه به لحاظ بلوغ مهارتی فرد را نسبت به موضوع‌های فراتر از مسئولیت‌های شغلی ترغیب می‌نماید، از سویی دیگر توانمندی در حسابرسی داخلی را مفهومی اجتماعی تعریف می‌کند و آن را معیاری برای تقویت کارکردهای اعتماد گونه اجتماعی معرفی می‌نماید. در واقع حسابرسان دارای رویکرد سه وجهی توانمندی راه‌هایی برای دنبال کردن اهداف حرفه‌ای همپوشان و بالقوه متعارض می‌یابند. به عبارت دیگر این حسابرسان در بعد اول انگیزه‌های فردی و مادی خود را برای رسیدن به پیشرفت مادی جستجو می‌نمایند و در بعد دوم، به دنبال رسیدن به جایگاه بالاتری از مسئولیت‌های حرفه‌ای خود همچون رسیدن به شریک حسابرسی هستند و بالاخره در بعد آخر ارتقای سطح پاسخگویی عمومی در برابر ذینفعان و جامعه را دنبال می‌نمایند (پارکر و جانسون، ۲۰۱۷: ۵۰).

باتوجه به مبانی نظری ارائه شده، سوالات زیر مورد توجه در این پژوهش می‌باشد:

- ❖ سوال بخش کیفی) شاخص‌های رویکرد سه وجهی توانمندی زنان شاغل در حسابرسی داخلی برای ایجاد مدل دیکوم کدامند؟
- ❖ سوال بخش کمی) تاثیرگذارترین شاخص رویکرد سه وجهی توانمندی زنان شاغل در حسابرسی داخلی در قالب مدل دیکوم کدامند؟

براساس این پیش فرض که همانطور که مشخص شده است، در سه سطح فردی، سازمانی و حرفه‌ای می‌باشد؛ در سطح فردی، به منظور شناسایی نیازهای آموزشی می‌بایست، از طریق ارزیابی شایستگی، خبره‌ها یا افراد دارای تجربه، ویژگی‌های آموزشی مرتبط با ماهیت حرفه‌ای خود را تعریف نمایند (ابراهیمی و مبینی، ۱۳۹۵: ۶۱). در سطح سازمانی، ساختارها و ارزیابی‌های دوره‌ای بر مبنای واکاوی نیازهای سازمانی است که اقدام به تعیین نیازسنجی آموزشی می‌نماید و بالاخره در سطح حرفه‌ای، نیازمندی‌های آموزشی بر مبنای دانش، مهارت و یادگیری در هر حرفه توسط استراتژیست‌های منابع انسانی تشریح می‌شود. نیازهای آموزشی در سطح فردی مبتنی بر ویژگی‌های تناسبی بین فرد با مولفه‌هایی همچون شخصیت سازمان، حرفه یا فرهنگ شغلی مربوط به آن می‌باشد، در حالیکه نیازهای آموزشی در سطح سازمان به ابعاد محتوایی سازمان همچون ساختار، تکنولوژی، فرهنگ و محیط بستگی دارد.

#### رویکرد سه وجهی توانمندی حسابرسان داخلی

آموزش فرآیندی است که طی آن فرد مهارت‌های مورد نیاز برای انجام یک عمل یا وظایف یک شغل را کسب می‌کند، بیا این مهارت‌ها در او توسعه می‌یابد. آموزش تجربه‌ای است مبتنی بر یادگیری که به منظور ایجاد تغییرات نسبتاً ماندگار در فرد و ارتقای سطح توانمندی‌های فردی صورت می‌گیرد (منزوی بزرگی و حبیبیان، ۱۳۹۸). به عبارت دیگر، آموزش می‌تواند تغییر مهارت‌ها، دانش، نگرش‌ها در سطح فردی و تعاملات، مذاکره و ... را در سطح اجتماعی تقویت نماید. اما سطح آموزش‌ها بسته به ماهیت و موقعیت‌های حرفه‌ای مشاغل بسیار متفاوت می‌باشد. حرفه حسابرسی داخلی به عنوان یکی از همین حرفه هاست که باتوجه به ویژگی‌هایی که دارد، دارای ویژگی‌های آموزشی متفاوتی می‌باشد (صفرزاده و همکاران، ۱۳۹۷: ۷۳). پارکر و جانسون<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) با الهام از مبنای سه بخشی توانمندی رهبری لاوگرو و توماس<sup>۲</sup> (۲۰۱۳)، اقدام به تدوین سطح توانمندی‌های سه گانه حسابرسان داخلی نمودند. در واقع پارکر و جانسون (۲۰۱۷) با بیان اینکه حرفه حسابرسی داخلی، مبتنی بر کارکردهای نظارتی است و در توسعه رویکرد سه گانه خود بیان نمودند، حسابرسی داخلی به عنوان یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی، وظیفه دارند برای جلب و حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران، نسبت به تقارن اطلاعاتی، منصفانه بودن بازار و نیز، منصفانه بودن اطلاعات در دسترس، توانمندی‌های

<sup>3</sup> Baatwah & Al-Qadasi

<sup>1</sup> Parker & Johnson

<sup>2</sup> Lovegrove & Thomas

## پیشینه پژوهش

فیولی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان حقوق برابر: آیا تفاوت‌های سبک مدیریتی مبنایی برای عدالت است؟ انجام دادند. در این پژوهش شیوه‌های مدیریتی موسسه‌های حسابرسی بزرگ<sup>۲</sup> در رعایت عدالت و اعتدال حقوق افراد به عنوان حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت و از تحلیل رگرسیون و آزمون آنووا برای آزمون ارتباط بین متغیرهای پژوهش بهره برد. جامعه آماری پژوهش شرکای ۱۰۶ موسسه حسابرسی بزرگ بودند. نتایج نشان داد، اخلاق‌گرایی و داشتن شیوه تعامل مسالمت‌آمیز مهمترین ابعاد سبک رهبری شرکاء حسابرسی در ایجاد برابری حقوق فردی چه از منظر جنسیت؛ چه از منظر اقلیت‌های دینی و فرهنگی بود. کریچن و بالکوتی<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان کیفیت کنترل داخلی: ادراک‌های اکتشافی حسابرسان داخلی انجام دادند. در این پژوهش که از نظر روش‌شناسی ترکیبی بود، ابتدا به کمک غربالگری نظری سایر پژوهش‌های مشابه، اقدام به واکاوی جهت تدوین ابزار پژوهش شد و جامعه هدف در این بخش خبرگان بودند. سپس اقدام به توزیع پرسشنامه بین ۱۰۴ حسابرس داخلی کشور تونس شد. نتایج نشان داد، وجود اخلاق‌گرایی معنوی و ویژگی‌های فردی حسابرسان داخلی مهمترین و تاثیرگذارترین فرآیند برنامه‌ریزی جهت ارتقای سطح ادراک‌های فردی به منظور افزایش کیفیت در بررسی‌های نظارتی کنترل داخلی شرکت‌ها محسوب می‌شود. های و چونگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان «بررسی وظایف هماهنگ کننده‌های دندانپزشکی با استفاده از تکنیک دیکوم و ایجاد یک دوره آموزشی عملی برای هماهنگ کننده‌های دندان پزشکان» انجام دادند. پس از تجزیه و تحلیل ۸ وظیفه اصلی و ۳۴ وظیفه فرعی که نقش هماهنگ کننده دندان پزشکان را تشکیل می‌دهد، به تعداد ۲۱ وظیفه مهم رسیدند این مطالعه یک برنامه آموزشی تخصصی، دقیق و کاربردی برنامه‌ریزی کننده‌های دندانپزشکی مبتنی بر دیکوم را توسعه داد. تهسین و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان طراحی مدل شایستگی استراتژیک حسابرسان بر مبنای مولفه‌های مورد تاکید در آیین اخلاق حرفه‌ای حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش که با مشارکت ۲۲ شریک حسابرسی دارای تحصیلات دکتری و دارای تجربه مناسب در این حرفه انجام گرفت، نتایج نشان داد، شایستگی استراتژیک شامل شناسایی مشکلات، بازطراحی کسب و کار برای رسیدن به اهداف بلندمدت و شایستگی‌های اخلاقی شامل وفای به عهد، صداقت، مسئولیت‌پذیری و در نهایت شایستگی شبکه‌ای

حسابرسی شامل ارتباط با شرکا و تشریک مساعی با شرکا می‌باشد. مارتا<sup>۶</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی با روش دیکوم در مورد دانش و مهارت‌ها و ارزش‌های موردنیاز یک مشاور حرفه‌ای در افغانستان انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که شرکت‌کنندگان مفهوم‌سازی‌های مختلفی از نقش مشاور را داشتند همچنین شناخت عمیقی از فرهنگ‌ها، آداب و رسوم و باورهای معنوی افغان، همراه با دانش حرفه‌ای، مفاهیم، ایده‌ها، ارزش‌ها و شیوه‌های مشاوره فردی، گروهی و خانوادگی لازم است. علاوه بر این یک مجموعه از استانداردهای حرفه‌ای ضروری است. رستمی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان طراحی مدل و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد ترکیبی انجام دادند. در این راستا از روش تحقیق ترکیبی استفاده شده است. به عبارت دیگر، ابتدا جهت شناسایی شایستگی‌های مدیران حسابرسی داخلی از روش کیفی نظریه‌پردازی داده بنیاد استفاده شده است. به این منظور از طریق مصاحبه‌های ساختار نیافته با ۱۸ نفر از اساتید دانشگاه و متخصصان فعال در حوزه حسابرسی داخلی در سال ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ مدل شایستگی مدیران حسابرسی داخلی ارائه گردید. بر اساس این مدل، مدیران حسابرسی داخلی به منظور دستیابی به سطح مطلوب اثربخشی، باید دارای مجموعه‌ای از شایستگی‌های فردی، فنی، مدیریتی و محیطی باشند. سپس در قسمت کمی تحقیق از طریق تحلیل پرسشنامه‌های دریافت شده از متخصصان حسابرسی داخلی و با استفاده از آزمون فریدمن، ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی در شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ایرانی اولویت‌بندی گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سه مولفه تجربه و سوابق کاری، تحصیلات دانشگاهی و تسلط بر مباحث حسابرسی داخلی و استانداردهای آن در شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ایرانی از اولویت بالاتری نسبت به سایر ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی برخوردارند. به علاوه در شرکت‌های بزرگ، شایستگی‌های فکری و تحلیلی، تسلط بر مباحث مدیریت ریسک، نظام راهبری، فناوری اطلاعات و چارچوب‌های کیفی نسبت به شرکت‌های کوچک و متوسط از اولویت بیشتری برخوردار است که می‌تواند به دلیل اندازه بزرگتر این شرکت‌ها و به تبع آن وجود چرخه‌ها و فرآیندهای پیچیده عملیاتی باشد. شریفی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان طراحی مدل سیستمی آموزش و توسعه سرمایه انسانی در صنایع خلاق انجام دادند. این پژوهش از نظر هدف کاربردی است که با رویکرد کیفی (زمینه‌ای کلاسیک) و

<sup>4</sup> Hye & Choong<sup>5</sup> Tehseen et al<sup>6</sup> Martha<sup>1</sup> Fiolleau et al<sup>2</sup> BIG Five<sup>3</sup> Krichene & Baklouti

توسعه‌ای محسوب می‌شود. همچنین بر مبنای هدف، این پژوهش در زمره پژوهش‌های توصیفی با هدف تشریح پدیده موردنظر در سطح حسابرسی داخلی قرار می‌گیرد. در نهایت به لحاظ منطبق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء-قیاسی است چراکه در بخش کیفی ابتدا با اتکا به رویکرد استقرائی مبنای تئوریک رویکردهای سه وجهی توانمندی در تحلیل دیکوم را مورد واکاوی قرار می‌دهد و سپس بر مبنای استقرائی اقدام به تبیین مولفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده در جامعه هدف یعنی زنان حسابرسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار می‌نماید. در این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی است، در بخش کیفی از فراتحلیل استفاده می‌شود. فراتحلیل شامل گام‌هایی برای رسیدن به مولفه‌ها و شاخص‌های می‌باشد که شاید مهمترین این گام‌ها، مراحل فرآیندی سندلوسکی و باروس (۲۰۰۸) باشد، طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سوال پژوهش تا ارائه مدلی مشخص براساس شناسایی شاخص‌ها از نتایج پژوهش‌های گذشته به واسطه مشارکت اعضای پانل را در بر می‌گیرد. در واقع این پژوهش با اتکا به رویکرد سه بعدی حرفه حسابرسی، در بخش کیفی از طریق تحلیل فراترکیب در تلاش است تا مولفه‌های مربوط به هر یک از ابعاد سه گانه را مورد واکاوی قرار دهد و براساس تحلیل دلفی حدکفایت نظری مربوط به مولفه‌های شناسایی شده را تعیین نماید و در بخش کمی از طریق تحلیل تفسیرگرایانه و ساختارمندانه جامع، نسبت به تعیین تاثیرگذارترین مولفه‌های هر بعد اقدام نماید. به عبارت دیگر، براساس تحلیل دلفی به منظور تعیین حدکفایت نظری باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق تلاش می‌شود تا شاخص‌ها مورد واکاوی رفت و برگشتی بین متخصصان قرار گیرد و در نهایت در بخش کمی از طریق تحلیل تفسیری-ساختاری جامع، لایه‌های شناسایی شده، در قالب الگویی اولویت‌بندی و از منظر میزان نفوذ و تاثیرگذاری تبیین می‌شوند.

### جامعه آماری و روش نمونه‌گیری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل دو بخش است، یکی بخش کیفی و دیگری بخش کمی. در بخش کیفی جامعه هدف شامل پژوهش‌های موردنظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۵ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی هستند که براساس فرآیند فراتحلیل، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی در تحلیل و شناسایی شاخص‌های محتوایی مشارکت دارند. به منظور انتخاب این افراد از شیوه نمونه‌گیری کیفی همگن در قالب اعضای گروه پانل استفاده شده است. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را با هدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه

به روش تحلیل محتوا انجام شده است. باتوجه به کیفی بودن داده‌ها، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تفسیری-تحلیلی استفاده شده که جایگزین روش‌های آمار استنباطی و توصیفی در رویکرد کمی است. روش نمونه‌گیری به صورت هدفمند و گلوله‌برفی بوده است. در این پژوهش، ابتدا نمونه‌های اولیه انتخاب شده و سپس مصاحبه‌های عمیق انجام گرفته است. تعداد شرکت‌کنندگان در مصاحبه، ۱۳ نفر از مدیران و متخصصان رسانه و اساتید دانشگاهی بودند که پس از انجام چندین مصاحبه، مدل اولیه ناشی از کدگذاری‌ها و تحلیل‌ها، حاصل شده است. در ادامه، پس از کدگذاری کلیه مصاحبه‌های انجام شده، مقوله‌های اصلی و زیرمقوله‌های مرتبط، شناسایی و الگوی مطلوب آموزش با ۵ بعد که شامل: محیط، درون‌داد، فرایند، برون‌داد و پیامد بود، طراحی و ارائه شده است. مظلومیان (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان نیازسنجی آموزشی براساس روش دیکوم و استاندارد آموزشی ۱۰۰۱۵ انجام دادند. جامعه آماری مهندسان پروژه شرکت طراحی و مهندسی صنایع پتروشیمی بودند که بطور هدفمند تعداد ۱۰۳ نفر از مورد تحقیق قرار گرفتند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است بین وضعیت موجود و مطلوب نیازسنجی آموزشی براساس استاندارد آموزشی ۱۰۰۱۵ از دیدگاه مهندسان پروژه تفاوت معناداری وجود دارد و «مستند ساختن و تعیین استانداردهای لازم جهت شناخت شایستگی‌های مورد نیاز هر شغل» دارای بالاترین اولویت می‌باشد. همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد که براساس روش دیکوم، مهندسان پروژه دارای شش وظیفه اصلی و سی وظیفه فرعی می‌باشند. بررسی نیازهای آموزشی مهندسان پروژه در سه بعد دانش، مهارت و نگرش نیز براساس روش دیکوم نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین وضعیت موجود و مطلوب وجود دارد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در بعد دانش، مؤلفه‌ی «آشنایی با مدیریت دانش»، در بعد مهارت، مؤلفه‌ی «تسلط به اصول و فنون مذاکره» و در بعد نگرش، مؤلفه‌ی «قدرت انعطاف‌پذیری» دارای بالاترین اولویت می‌باشد که به عنوان مهم ترین نیازهای آموزشی مهندسان پروژه به حساب می‌آیند.

### روش شناسایی پژوهش

باتوجه به وجود سه مبنای نتیجه؛ هدف و نوع داده در روش شناسایی بیان شده است، این پژوهش از حیث نتیجه جزء پژوهش‌های توسعه‌ای محسوب می‌شود، زیرا مفاهیم مرتبط با تحلیل دیکوم جهت ارتقای سطح توانمندی زنان در حرفه حسابرسی داخلی، از منظر تئوریک دارای چارچوب منسجمی در حیطه حسابداری نمی‌باشد و از آنجاییکه این پژوهش به دنبال بسط مبنای تئوریک این مفهوم در حسابرسی است، از این منظر

کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند (صادقی‌فسائی و ناصری‌راد، ۱۳۹۱: ۸۲). اما جامعه هدف در بخش کمی ۲۰ نفر از زنان شاغل به عنوان حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه بودند که باتوجه به الزام تحلیل‌های ساختاری-تفسیری فراگیر، این حد از جامعه آماری مورد قبول می‌باشد. چراکه هدف از مشارکت این جامعه تبیین نتایج بخش کیفی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در واقع از آنجائیکه روش تفسیری-ساختاری فراگیر یک تحلیل مبتنی بر تجزیه سیستم‌های پیچیده در سطوح مشخصی است و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، که به دلیل عدم ایجاد انبوهی از پاسخ‌های نامفهوم، از پرسشنامه ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر صورت می‌گیرد. محققانی همچون سینگه و کنت<sup>۱</sup> (۲۰۱۱)؛ مالون<sup>۲</sup> (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) و آتری و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه بین ۱۵ تا ۲۵ نفر پیش‌بینی نموده‌اند و مبنای انتخاب جامعه نمونه را روش نمونه‌گیری در دسترس باتوجه به فیلترهای منطبق با ماهیت پژوهش عنوان نمودند.

$$CVR = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

در این رابطه  $n_e$  تعداد متخصصانی است که به گزینه‌ی «ضروری» پاسخ داده اند؛  $N$  تعداد کل متخصصان مشارکت کننده در این روایی می‌باشد؛ نکته‌ی قابل توجه اینست که اگر مقدار محاسبه شده از مقدار جدول بزرگتر باشد اعتبار محتوای آن آیتم پذیرفته می‌شود. حداقل CVR در جدول زیر ارائه شده است:

جدول (۱) حداقل مقادیر CVR جهت مناسب بود روایی محتوای

تعداد ارزیابان	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۵	...	۴۰
حداقل مقدار	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۷۵	۰/۷۸	۰/۶۲	۰/۴۹	...	۰/۲۹
نسبت روایی محتوا	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۷۵	۰/۷۸	۰/۶۲	۰/۴۹	...	۰/۲۹

حال باتوجه به توضیحات داده شده، از شاخص CVR (روایی محتوای مولفه‌های مدل با شاخص) براساس مشارکت ۱۵ نفر از خبرگان پژوهش انجام گرفت.

### روایی پژوهش

باتوجه به اینکه این پژوهش شامل دو فاز کیفی و کمی است، به منظور درک بهتر محتوای تحلیل‌های روایی، این دو بخش از یکدیگر تفکیک شده است. در بخش روایی کیفی با مشارکت ۳ تن از خبرگان پژوهش، سطح انسجام شاخص‌های تعیین شده برای رویکرد سه‌وجهی توانمندی زنان در حرفه حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار گرفت و نتایج تایید اعضای پانل را به همراه داشت. در بخش کمی نیز برای تعیین روایی از نسبت لائوشه<sup>۵</sup>

جدول (۲) روایی محتوایی مولفه‌های شناسایی شده پس از تحلیل دلفی

نتیجه	حذف	تایید	شاخص محتوایی			شاخص‌ها	مولفه‌های اصلی
			غیر ضروری	تأیدی	ضروری		
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی حفظ مسیر شغلی (کار راه شغلی) موفق‌تر	رویکردهای فردی توانمندی زنان
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی جهت ارتقاء شغلی بالاتر	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۴	۱	-	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل تعارض بین ویژگی‌های موردنیاز	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی برقراری تعادل در سایر نقش‌های زنان	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل احساسات در فرآیندهای تصمیم‌گیری	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی رسیدن به تناسب ادراکی با حرفه	

<sup>4</sup> Attri et al

<sup>5</sup> Lawshe

<sup>6</sup> CVR

<sup>1</sup> Singh & Kant

<sup>2</sup> Malone

<sup>3</sup> Ramesh et al

نتیجه	حذف	تایید	شاخص محتوایی			شاخص‌ها	مولفه‌های اصلی
			غیر ضروری	تأیدی	ضروری		
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی شناخت نقاط حساس در حرفه حسابرسی داخلی	رویکردهای حرفه‌ای توانمندی زنان
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای کنترل ریسک در فرآیندهای حسابرسی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۴	۱	-	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح دانش فنی و تخصصی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۴	۱	-	برنامه‌ریزی آموزشی شناخت آیین‌نامه‌ها و استانداردها	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح تعهد	رویکردهای اجتماعی توانمندی زنان
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی تعالی حرفه‌ای در توسعه شفافیت‌ها	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۴	۱	-	برنامه‌ریزی آموزشی تداوم پایبندی نسبت به ارزیابی ریسک‌ها	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی انسجام جهت ارتقای سطح اعتماد عمومی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی پایبندی به هنجارهای اجتماعی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۴	۱	-	برنامه‌ریزی آموزشی توسعه سطح گزارشگری زیست محیطی شرکت	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱۵	-	-	برنامه‌ریزی آموزشی توسعه قابلیت‌های گزارشگری مالی	

تا مفاهیم مرتبط‌تر به این عرصه توسعه یابند. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی فوق، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط با هدف پژوهش شد.

#### جدول (۳) پایگاه‌های بانک اطلاعات و مراجع رسمی پژوهشی

بانک‌های اطلاعات داخلی	بانک‌های اطلاعات خارجی
MAGRAN	Sciencedirect
NOORSOFR	Emeraldinsight
SID	OnlineLierary
کلیه نشریات علمی و پژوهشی مرتبط	aaajournals

براساس غربالگری پژوهش‌ها از سه حیث عنوان، محتوا و تحلیل، مشخص شد، تعداد ۲۱ پژوهش می‌تواند به عنوان مبنای ارزیابی جهت تعیین مولفه‌ها و شاخص‌های برنامه‌های آموزشی جهت ارتقای سطح توانمندی‌های سه بعدی مدنظر پژوهش مورد استفاده قرار گیرد. پس از این مرحله، در گام بعدی با اتکا به رویکرد استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین در قالب مولفه‌ها و شاخص‌های برنامه‌های آموزشی جهت ارتقای سطح توانمندی‌های سه بعدی مدنظر پژوهش شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌شود. براساس این روش ابتدا ۲۱ پژوهش تایید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی<sup>۳۱</sup> شامل اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق به کمک

براساس نتایج مشخص شد تمامی گزاره‌ها مورد تایید هستند. برحسب سنجش روایی به عنوان مثال برنامه‌ریزی آموزشی کنترل تعارض بین ویژگی‌های موردنیاز از مجموع ۱۵ نفر مشارکت‌کننده در ارزیابی مولفه‌ها، ۱۴ نفر گزینه ضروری و ۱ نفر تا حدی را انتخاب نموده است براساس رابطه زیر مشخص می‌شود که عدد بدست آمده از عدد جدول (۲) در ردیف ۱۵ نفر که برابر با ۰/۴۹ مشخص شده است بیشتر است:

$$CVR = \frac{14 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 0/86 > 0/49$$

#### یافته‌های پژوهش

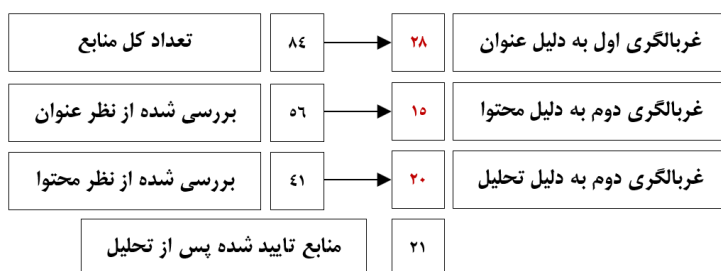
##### یافته‌های فراتحلیل و دلفی

به منظور انجام فراتحلیل ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی استفاده شده است. بدین منظور و با اتکا به فرآیند تحلیل فراترکیب و دلفی، این پژوهش در این بخش به دنبال واکاوی مولفه‌ها و شاخص‌های مرتبط با برنامه‌های آموزشی جهت ارتقای سطح توانمندی‌های سه بعدی مدنظر پژوهش می‌باشد. براین اساس ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعات و مراجع پژوهشی زیر اقدام به استخراج پژوهش‌های مشابه در رابطه با موضوع پژوهش می‌شود.

تعدادی پژوهش‌های معتبر و قابل‌اتکا در بازه زمانی ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۹ و ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ طبق پروتکل و فرآیند ارزیابی فراترکیب مشخص شدند. ذکر این نکته حائز اهمیت است که به دلیل وجود سه رویکردی که الزاما در پژوهش‌ها به صورت یکپارچه مدنظر قرار نگرفته است، بازه زمانی بررسی‌ها بیشتر شد



۱۵ نفر از خبرگان پژوهش، برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برازش قرار می‌گیرند.



شکل (۵) فرآیند تحلیل غربالگری پژوهش‌های متناسب با هدف پژوهش

جدول (۲) فرآیند ارزیابی پژوهش‌های تایید شده جهت تعیین مولفه‌ها و شاخص‌های پژوهش

جمع	ارزش تحقیق	بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها	دقت تجزیه و تحلیل	ملاحظات اخلاقی	انعکاس پذیری	جمع‌آوری داده‌ها	نمونه برداری	طرح تحقیق	منطق روش تحقیق	اهداف تحقیق	Y N		
											Y	N	
۳۵	۴	۳	۳	۵	۳	۳	۴	۳	۴	۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لی و همکاران (۲۰۱۸)
۲۷	۳	۳	۲	۴	۳	۲	۳	۳	۲	۲	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	یانگ و همکاران (۲۰۱۸)
۳۳	۳	۴	۳	۴	۳	۳	۳	۴	۳	۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	اوسی و همکاران <sup>۱</sup> (۲۰۱۸)
۴۳	۵	۵	۴	۳	۵	۳	۵	۵	۳	۴	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	پارکر و جانسون (۲۰۱۷)
۳۸	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۳	۳	۴	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	چن و همکاران (۲۰۱۶)
۲۰	۲	۱	۲	۲	۱	۳	۲	۲	۲	۳	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	لنز و هاین <sup>۲</sup> (۲۰۱۵)
۳۶	۴	۳	۴	۴	۳	۳	۴	۴	۳	۴	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	مشرتی دوست و دستگیر (۱۳۹۸)
۳۰	۳	۳	۴	۳	۳	۲	۳	۳	۳	۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	گراملینگ و همکاران <sup>۳</sup> (۲۰۱۸)
۳۱	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۳	۳	۳	۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ای‌الریچ و همکاران <sup>۴</sup> (۲۰۱۷)
۴۳	۵	۵	۴	۳	۵	۳	۵	۵	۳	۴	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	پارکر و جانسون (۲۰۱۷)
۳۱	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۴	۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	الزبان و گولیبام <sup>۵</sup> (۲۰۱۴)
۱۸	۲	۱	۲	۱	۱	۲	۲	۳	۲	۲	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	گونزالس و همکاران <sup>۶</sup> (۲۰۱۲)
۳۰	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۳	۲	۳	۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	میهرت و همکاران <sup>۷</sup> (۲۰۱۰)

<sup>1</sup> Oussii et al  
<sup>2</sup> Lenz & Hahn  
<sup>3</sup> Gramling et al  
<sup>4</sup> Eulerich et al  
<sup>5</sup> Alzeban & Gwilliam  
<sup>6</sup> Gonzalez et al  
<sup>7</sup> Mihret et al

جمع	ارزش تحقیق	بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها	دقت تجزیه و تحلیل	ملاحظات اخلاقی	انعکاس پذیری	جمع آوری داده‌ها	نمونه برداری	طرح تحقیق	منطق روش تحقیق	اهداف تحقیق	Y	N	
۲۹	۳	۳	۴	۳	۳	۲	۳	۲	۳	۳	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	داداشی و همکاران (۱۳۹۷)
۳۶	۴	۳	۴	۳	۳	۴	۴	۳	۴	۴	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	چانگ و همکاران <sup>۱</sup> (۲۰۱۹)
۳۳	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۴	۳	۴	۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	باتواج و آل قدسی (۲۰۱۹)
۳۲	۳	۳	۴	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	دروگلاس و همکاران <sup>۲</sup> (۲۰۱۷)
۴۳	۵	۵	۴	۳	۵	۳	۵	۵	۳	۴	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	پارکر و جانسون (۲۰۱۷)
۳۲	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۳	۴	۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	لارکین <sup>۳</sup> (۲۰۰۰)
۲۲	۲	۲	۲	۳	۲	۲	۲	۳	۲	۲	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	کارچر <sup>۴</sup> (۱۹۹۶)
۳۲	۳	۳	۴	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۳	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	سیاسی و رضایت (۱۳۹۴)

رویکردهای اجتماعی روانمندی

گردید. بدین منظور این شاخص‌ها برای نظرسنجی در قالب یک چک لیست ۷ گزینه‌ای در اختیار متخصصان قرار گرفت که جدول (۶) نتایج تحلیل دلفی را نشان می‌دهد. براساس تحلیل دلفی مشخص شد، ۲ شاخص حذف شدند، چراکه باتوجه به اینکه براساس مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای میانگین زیر ۵ را کسب نمودند است و ضریب توافق آن‌ها زیر ۰/۵ بوده است. براین مبنا حذف گردید و سایر شاخص‌ها مورد تایید قرار گرفتند. مجدداً به منظور رسیدن به حدکفایت نظری، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا پس از تایید نهایی اقدام به تدوین پرسشنامه فشار اجتماعی شود.

براساس نتایج این تحلیل مشخص شد، ۵ پژوهش، یانگ و همکاران (۲۰۱۸)؛ لیز و هاین (۲۰۱۵)؛ گونزالس و همکاران (۲۰۱۲)؛ داداشی و همکاران (۱۳۹۷) و کارچر (۱۹۹۶) امتیاز لازم را کسب نکردند و به همین دلیل از دور بررسی خارج شدند. در ادامه با استفاده از روش استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به استخراج مضامین پژوهش می‌شود. براین اساس به منظور تعیین شاخص‌های توانمندی در سه بعد فردی، حرفه‌ای و اجتماعی حسابرسان داخلی از چک لیست زیر که بر مبنای واکاوی محتوایی از دل پژوهش‌های تایید شده استخراج شده است، در ادامه تحلیل‌ها استفاده می‌شود.

سپس به منظور اطمینان از مولفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده از تحلیل دلفی برای رسیدن به حدکفایت نظری استفاده

جدول (۵) مولفه‌ها و شاخص‌های دیکوم جهت ارتقای توانمندی بر مبنای سه رویکرد

منابع	شاخص‌ها	مولفه‌های اصلی
لی و همکاران (۲۰۱۸)؛ اوسی و همکاران (۲۰۱۸)؛ پارکر و جانسون (۲۰۱۷)؛ چن و همکاران (۲۰۱۶)؛ مشتری دوست و دستگیر (۱۳۹۸)	برنامه‌ریزی آموزشی حفظ مسیر شغلی (کار راه شغلی) موفق‌تر	رویکردهای فردی توانمندی زنان
	برنامه‌ریزی آموزشی جهت ارتقاء شغلی بالاتر	
	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل تعارض بین ویژگی‌های موردنیاز در حرفه حسابداری داخلی با ویژگی‌های زنانه	
	برنامه‌ریزی آموزشی برقراری تعادل در سایر نقش‌های زنان با نقش حسابداری داخلی	
	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل احساسات در فرآیندهای تصمیم‌گیری	
	برنامه‌ریزی آموزشی جهت رسیدن به منافع مادی بیشتر در عرصه شغلی	
گراملینگ و همکاران (۲۰۱۸)؛ ای‌آلریچ و	برنامه‌ریزی آموزشی رسیدن به تناسب ادراکی با حرفه حسابداری داخلی	
	برنامه‌ریزی آموزشی شناخت نقاط حساس در حرفه حسابداری داخلی	

<sup>1</sup> Chang et al

<sup>2</sup> Drogalas et al

<sup>3</sup> Larkin

<sup>4</sup> Karcher

منابع	شاخص‌ها	مولفه‌های اصلی
همکاران (۲۰۱۷)؛ پارکر و جانسون (۲۰۱۷)؛ آلزبان و گویلیام (۲۰۱۴)؛ میهریت و همکاران (۲۰۱۰)	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای کنترل ریسک در فرآیندهای حسابرسی داخلی	رویکردهای حرفه‌ای توانمندی زنان
	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح دانش فنی و تخصصی در فرآیندهای وظیفه‌ای حسابرسی داخلی	
	برنامه‌ریزی آموزشی شناخت آیین‌نامه‌ها و استانداردهای مرتبط با حسابرسی داخلی	
	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح شهود در تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حرفه‌ای	
چانگ و همکاران (۲۰۱۹)؛ باتواح و آل قدسی (۲۰۱۹)؛ دروگالاس و همکاران (۲۰۱۷)؛ پارکر و جانسون (۲۰۱۷)؛ لارکین (۲۰۰۰)؛ سپاسی و رضایت (۱۳۹۴)	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح تعهد نسبت به ارزش‌های اجتماعی	رویکردهای اجتماعی توانمندی زنان
	برنامه‌ریزی آموزشی تعالی حرفه‌ای در توسعه شفافیت‌ها برای ذینفعان	
	برنامه‌ریزی آموزشی تداوم پایبندی نسبت به ارزیابی ریسک‌های ذینفعان	
	برنامه‌ریزی آموزشی انسجام جهت ارتقای سطح اعتماد عمومی	
	برنامه‌ریزی آموزشی پایبندی به هنجارهای اجتماعی به عنوان حسابرس داخلی	
	برنامه‌ریزی آموزشی توسعه سطح گزارشگری زیست محیطی شرکت	
برنامه‌ریزی آموزشی توسعه قابلیت‌های گزارشگری مالی و تمرکز افشای اطلاعات اختیاری		

جدول (۶) فرآیند تحلیل دلفی در گام اول

نتیجه	حذف	تایید	ضریب توافق	میانگین	شاخص‌ها	مولفه‌های اصلی
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۰	۵/۲۰	برنامه‌ریزی آموزشی حفظ مسیر شغلی (کار راه شغلی) موفق‌تر	رویکردهای فردی توانمندی زنان
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	برنامه‌ریزی آموزشی جهت ارتقاء شغلی بالاتر	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل تعارض	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۰	۵/۲۰	برنامه‌ریزی آموزشی برقراری تعادل در سایر نقش‌های زنان با نقش حسابرس داخلی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۵۵	۵	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل احساسات در فرآیندهای تصمیم‌گیری	
حذف	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۰/۴۰	۴	برنامه‌ریزی آموزشی جهت رسیدن به منافع مادی بیشتر در عرصه شغلی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	برنامه‌ریزی آموزشی رسیدن به تناسب ادراکی با حرفه حسابرسی داخلی	رویکردهای حرفه‌ای توانمندی زنان
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۵۵	۵	برنامه‌ریزی آموزشی شناخت نقاط حساس در حرفه حسابرسی داخلی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای کنترل ریسک در فرآیندهای حسابرسی داخلی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۲	۵/۲۰	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح دانش فنی و تخصصی در فرآیندهای وظیفه‌ای	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۵۵	۵	برنامه‌ریزی آموزشی شناخت آیین‌نامه‌ها و استانداردهای مرتبط با حسابرسی داخلی	
حذف	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۰/۳۳	۳/۵۰	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح شهود در قضاوت‌های حرفه‌ای	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۲	۵/۲۰	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح تعهد نسبت به ارزش‌های اجتماعی	رویکردهای اجتماعی توانمندی زنان
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	برنامه‌ریزی آموزشی تعالی حرفه‌ای در توسعه شفافیت‌ها برای ذینفعان	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۲	۵/۲۰	برنامه‌ریزی آموزشی تداوم پایبندی نسبت به ارزیابی ریسک‌های ذینفعان	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۲	۵/۲۰	برنامه‌ریزی آموزشی انسجام جهت ارتقای سطح اعتماد عمومی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	برنامه‌ریزی آموزشی پایبندی به هنجارهای اجتماعی به عنوان حسابرس داخلی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۵۵	۵	برنامه‌ریزی آموزشی توسعه سطح گزارشگری زیست محیطی شرکت	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۵	۵/۳۰	برنامه‌ریزی آموزشی توسعه قابلیت‌های گزارشگری مالی و تمرکز افشای اطلاعات اختیاری	

جدول (۷) تحلیل راند دوم تحلیل دلفی

نتیجه	حذف	تایید	ضریب توافق	میانگین	شاخص‌ها	مولفه‌های اصلی
	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>				
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۰	۵/۲۰	برنامه‌ریزی آموزشی حفظ مسیر شغلی (کار راهه شغلی) موفق‌تر	رویکردهای فردی توانمندی زنان
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۵	۵/۳۰	برنامه‌ریزی آموزشی جهت ارتقاء شغلی بالاتر	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۹۰	۶	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل تعارض بین ویژگی‌های موردنیاز	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۵	۵/۳۰	برنامه‌ریزی آموزشی برقراری تعادل در سایر نقش‌های زنان	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۹۰	۶	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل احساسات در فرآیندهای تصمیم‌گیری	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۰	۵/۲۰	برنامه‌ریزی آموزشی رسیدن به تناسب ادراکی با حرفه حسابرسی داخلی	رویکردهای حرفه‌ای توانمندی زنان
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۵	۵/۳۰	برنامه‌ریزی آموزشی شناخت نقاط حساس در حرفه حسابرسی داخلی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۰	۵/۲۰	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای کنترل ریسک در فرآیندهای حسابرسی داخلی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۵	۵/۳۰	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح دانش فنی و تخصصی در فرآیندهای وظیفه‌ای	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۹۰	۶	برنامه‌ریزی آموزشی شناخت آیین‌نامه‌ها و استانداردها	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۹۰	۶	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح تعهد نسبت به ارزش‌های اجتماعی	رویکردهای اجتماعی توانمندی زنان
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۵	۵/۲۵	برنامه‌ریزی آموزشی تعالی حرفه‌ای در توسعه شفافیت‌ها برای ذینفعان	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۰	۵/۲۰	برنامه‌ریزی آموزشی تداوم پایداری نسبت به ارزیابی ریسک‌های ذینفعان	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۵	۵/۳۰	برنامه‌ریزی آموزشی انسجام جهت ارتقای سطح اعتماد عمومی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۵	۵/۲۵	برنامه‌ریزی آموزشی پایداری به هنجارهای اجتماعی به عنوان حسابرسی داخلی	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۹۰	۶	برنامه‌ریزی آموزشی توسعه سطح گزارشگری زیست محیطی شرکت	
تایید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	برنامه‌ریزی آموزشی توسعه قابلیت‌های گزارشگری مالی و تمرکز افشای اطلاعات اختیاری	

می‌باشد. براساس مولفه‌ها و شاخص‌های تعیین شده، مدل مفهومی دیکوم جهت ارتقای توانمندی بر مبنای سه رویکرد به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

همانطور که مشاهده می‌شود تمامی شاخص‌ها در دوم تحلیل دلفی تایید شدند که نشان دهنده‌ی نقطه کفایت نظری شاخص‌های دیکوم جهت ارتقای توانمندی بر مبنای سه رویکرد



شکل (۶) چارچوب مستخرج از فراتحلیل و دلفی

ماتریس خود تعاملی ساختاری تعیین شده است. در این مرحله ابتدا نظر ۲۰ نفر از زنان شاغل در شرکت‌های بازار سرمایه به عنوان حساب‌رسان داخلی درباره‌ی رابطه بین شاخص‌ها، مورد مقایسه قرار می‌گیرد. بدین منظور از شاخص «مد» استفاده می‌شود به گونه‌ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین شاخص‌ها، رابطه‌ای که بیشترین فراوانی را از نظر متخصصان داشته باشد، در جدول نهایی منظور خواهد شد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان و کارشناسان بر اساس تکنیک‌های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمی و غیره استفاده شود (سنگه و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). برای تعیین نوع رابطه می‌توان از نمادهای مندرج در جدول (۹) استفاده کرد:

**یافته‌های تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر**  
 پس از تایید دلفی به منظور تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر پژوهش وارد بخش سوم پژوهش می‌شود. در این بخش اعضای پانل مشارکت نمودند و امتیازهای تعریف شده در قسمت توضیحات را به پرسشنامه‌های ماتریسی دادند. از آنجا که تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر نمونه بسط یافته تحلیل تفسیری ساختاری است، روش تقویت شده برای تحلیل فوق به عنوان یک روش جامع‌تر می‌تواند لایه‌های ارتباط تعاملی بین شاخص‌های پژوهش را تعیین نماید. ابتدا به منظور شروع این تحلیل لازم است، شاخص‌های تایید شده از مرحله‌ی تحلیل دلفی کدگذاری شوند.  
 همانطور که در جدول (۸) مشاهده می‌فرمایید، شاخص‌های تایید شده توسط خبرگان، به شکل علائم اختصاری برای تشکیل

جدول (۸) کدگذاری اختصاری شاخص‌های تایید شده

اختصار	شاخص	اختصار	شاخص
L10	برنامه‌ریزی آموزشی حفظ مسیر شغلی (کار راه شغلی) موفق‌تر	L1	برنامه‌ریزی آموزشی حفظ مسیر شغلی (کار راه شغلی) موفق‌تر
L11	برنامه‌ریزی آموزشی جهت ارتقاء شغلی بالاتر	L2	برنامه‌ریزی آموزشی جهت ارتقاء شغلی بالاتر
L12	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل تعارض	L3	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل تعارض
L13	برنامه‌ریزی آموزشی برقراری تعادل در سایر نقش‌های زنان با نقش حسابرس داخلی	L4	برنامه‌ریزی آموزشی برقراری تعادل در سایر نقش‌های زنان با نقش حسابرس داخلی
L14	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل احساسات در فرآیندهای تصمیم‌گیری	L5	برنامه‌ریزی آموزشی کنترل احساسات در فرآیندهای تصمیم‌گیری
L15	برنامه‌ریزی آموزشی رسیدن به تناسب ادراکی با حرفه حسابرسی داخلی	L6	برنامه‌ریزی آموزشی رسیدن به تناسب ادراکی با حرفه حسابرسی داخلی
L16	برنامه‌ریزی آموزشی شناخت نقاط حساس در حرفه حسابرسی داخلی	L7	برنامه‌ریزی آموزشی شناخت نقاط حساس در حرفه حسابرسی داخلی
L17	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای کنترل ریسک در فرآیندهای حسابرسی داخلی	L8	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای کنترل ریسک در فرآیندهای حسابرسی داخلی
	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح دانش فنی و تخصصی در فرآیندهای وظیفه‌ای حسابرسی داخلی	L9	برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای سطح دانش فنی و تخصصی در فرآیندهای وظیفه‌ای حسابرسی داخلی

<sup>1</sup> Singh et al

جدول (۹) روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

مفهوم نماد	نماد
i منجر به z می شود. (سطر منجر به ستون)	V
z منجر به i می شود. (ستون منجر به سطر)	A
رابطه دو طرفه i و z وجود دارد.	X
رابطه معتبری وجود ندارد.	O

باتوجه به این موضوع ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی (SSIM) به شکل ذیل محاسبه می شود.

جدول (۱۰) ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی

	L17	L16	L15	L14	L13	L12	L11	L10	L9	L8	L7	L6	L5	L4	L3	L2	L1
L1	V	O	O	O	O	O	O	V	O	A	O	O	O	O	V	V	--
L2	V	O	O	O	O	O	O	V	O	O	O	O	O	O	V	--	
L3	V	O	O	O	O	O	O	A	O	O	O	O	O	O	--		
L4	O	O	O	O	V	O	O	A	V	V	O	O	V	--			
L5	O	O	O	O	O	O	O	V	O	V	O	O	--				
L6	O	O	V	V	A	O	V	O	O	O	A	--					
L7	O	O	V	V	A	V	V	A	O	V	--						
L8	O	V	O	O	O	A	A	O	A	--							
L9	O	O	O	O	O	O	V	O	--								
L10	O	O	O	O	O	O	O	--									
L11	O	O	A	A	O	A	--										
L12	O	O	A	A	O	--											
L13	O	O	V	V	--												
L14	O	O	X	--													
L15	O	O	--														
L16	O	--															
L17	--																

صفر و یک بر اساس جدول زیر می توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد.

پس از تشکیل این ماتریس به منظور بررسی سایر ابعاد روابط غیرمستقیم بین شاخص ها که مزیت تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر نسبت به تفسیری/ساختاری است، استفاده می شود. به عبارت دیگر، به منظور ارتقای تحلیل ساختاری تفسیری به تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر می بایست به طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ به سوال تفسیری ذکر شده در گام قبلی تفسیر نمود. برای مقایسه های زوجی i امین شاخص به صورت دو به دو با تمام عناصر از (i + 1) ام تا n ام مقایسه می گردد. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می گردد. اما اگر پاسخ خیر «N» باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت کنندگان باید اظهار نظر نمایند.

پس از تعیین روابط مفهومی براساس شاخص مد، در این بخش براساس جدول زیر:

جدول (۱۱) نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

نماد مفهومی	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه ی قرینهی آن عدد ۰ قرار می گیرد.
A	خانه ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه ی قرینهی آن عدد ۱ قرار می گیرد.
X	خانه ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه ی قرینهی آن عدد ۱ قرار می گیرد.
O	خانه ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه ی قرینهی آن عدد ۰ قرار می گیرد.

اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می شود. به عبارت دیگر، در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد

جدول (۱۲) تشکیل ماتریس دستیابی

	L1	L2	L3	L4	L5	L6	L7	L8	L9	L10	L11	L12	L13	L14	L15	L16	L17
L1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
L2	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
L3	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
L4	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
L5	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1
L6	1	1	1	0	0	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1
L7	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1
L8	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1
L9	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	1	1
L10	1	1	1	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1
L11	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1
L12	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	1	1
L13	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1
L14	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1
L15	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1
L16	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
L17	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1

جدول (۱۳) مقایسه زوجی بین شاخص‌ها براساس فرم ماتریس

شرح چگونگی تاثیر	Yes/No	مقایسه زوجی	شماره
L1 Δ □ برنامه‌ریزی آموزشی حفظ مسیر شغلی (کار راه شغلی) موفق‌تر			
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L2	۱
برنامه‌ریزی در جهت ارتقاء شغلی عادلانه می‌تواند به مسیر شغلی منسجم‌تر منجر شود	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	L2 - L1	۲
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L3	۳
برنامه‌ریزی در جهت کنترل تعارض می‌تواند به مسیر شغلی منسجم‌تر منجر شود	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	L3 - L1	۴
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L4	۵
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L4 - L1	۶
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L5	۷
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L5 - L1	۸
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L6	۹
برنامه‌ریزی در جهت رسیدن به تناسب ادراکی می‌تواند به مسیر شغلی منسجم‌تر منجر شود	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L6 - L1	۱۰
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L7	۱۱
برنامه‌ریزی آموزشی شناخت نقاط حساس در حرفه حساب‌رسان داخلی می‌تواند به مسیر شغلی منسجم‌تر منجر شود	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	L7 - L1	۱۲
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L8	۱۳
برنامه‌ریزی آموزشی ارتقای کنترل ریسک در فرآیندهای حساب‌رسان داخلی می‌تواند به مسیر شغلی منسجم‌تر منجر شود	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	L8 - L1	۱۴
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L9	۱۵
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L9 - L1	۱۶
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L10	۱۷
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L10 - L1	۱۸
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L11	۱۹
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L11 - L1	۲۰
	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	L1 - L12	۲۱

شماره	مقایسه زوجی	Yes/No	شرح چگونگی تاثیر
۲۲	L12 - L1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۳	L1 - L13	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۴	L13 - L1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۵	L1 - L14	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۶	L14 - L1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۷	L1 - L15	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۸	L15 - L1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۹	L1 - L16	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۳۰	L16 - L1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۳۱	L1 - L17	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۳۲	L17 - L1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	

«N» دارند عدد ۰ قرار داده می‌شود. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید همانطور که در جدول ۱۴ مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس شاخص مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و \* ۱ با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم:

به منظور تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری مقایسه‌های زوجی شاخص‌های دیکوم در جدول (۱۳) ارائه شده است. برای مقایسه‌های زوجی i امین شاخص به صورت دو به دو با تمام عناصر از (i + 1) ام تا n ام مقایسه گردیدند. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در اینصورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است. در این مرحله روابط به صورت ماتریس دستیابی به صورت «۱-» یا «۰» وارد می‌شوند که در جدول (۱۴) ارائه شده‌اند. طبق جدول (۱۴) خانه‌هایی که گزینه «Y» دارند، عدد ۱ و خانه‌هایی که گزینه

جدول (۱۴) ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال پذیری ارتباط بین شاخص‌ها

	L1	L2	L3	L4	L5	L6	L7	L8	L9	L10	L11	L12	L13	L14	L15	L16	L17
L1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
L2	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
L3	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
L4	1*	1*	1*	1	1*	1*	1	1*	1	1*	1*	1	1*	1*	1*	1*	1*
L5	1*	1*	1*	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1
L6	1*	1*	1*	0	0	1	0	1*	0	0	1	1*	0	1	1	1	1
L7	1*	1*	1*	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1*
L8	1	1*	1*	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1*	1*
L9	1*	1*	1*	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	1*	1*
L10	1*	1*	1*	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1*	1*
L11	1*	1*	1*	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1*	1*
L12	1*	1*	1*	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	1*	1*
L13	1*	1*	1*	0	0	1	1	1*	1*	0	1*	1*	1	1	1	1*	1*
L14	1*	1*	1*	0	0	0	0	1*	0	0	1	1	0	1	1	1*	1*
L15	1*	1*	1*	0	0	0	0	1*	0	0	1	1	0	1	1	1*	1*
L16	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
L17	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1



جدول (۱۵) تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

معیارها	L1	L2	L3	L4	L5	L6	L7	L8	L9	L10	L11	L12	L13	L14	L15	L16	L17
قدرت نفوذ	۴	۳	۲	۱۷	۷	۱۱	۱۳	۶	۸	۷	۷	۸	۱۴	۱۰	۱۰	۲	۱
قدرت وابستگی	۱۳	۱۴	۱۵	۱	۲	۴	۳	۱۲	۴	۲	۹	۷	۲	۶	۶	۱۳	۱۷

ابعاد اشتراکی مجموعه خروجی و ورودی‌های متغیرها در مدل تفسیری-ساختاری فراگیر به عنوان متغیر سطح بالا دارد، به عبارت دیگر، این متغیرها در ایجاد هیچ متغیر دیگری مؤثر نمی‌باشند. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، شاخصی که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به عنوان اولین سطح و کم‌اثرترین شاخص‌های دیکوم توانمندسازی حساب‌رسان داخلی زن تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح یعنی کم‌اثرترین شاخص‌های دیکوم، آن شاخص را حذف می‌کنیم و اقدام به بررسی شاخص‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌نماییم، و آن را به عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند

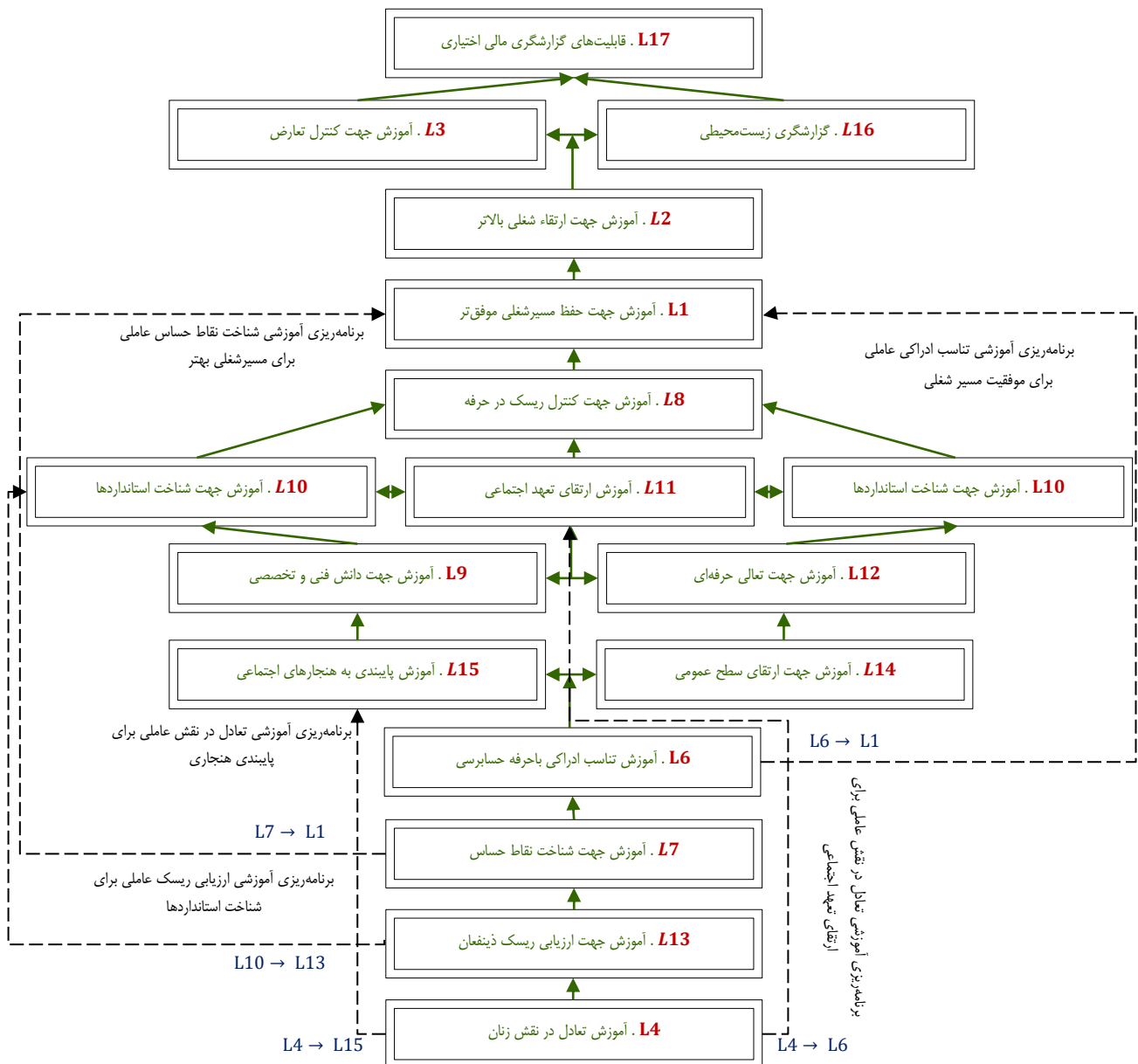
همانطور که در جدول (۱۶) مشاهده می‌شود، شاخص عدم‌اختصاص منابع جهت ارتقای اثربخشی حساب‌رسی داخلی (L17) یعنی برنامه‌ریزی آموزشی توسعه قابلیت‌های گزارشگری مالی و تمرکز افشای اطلاعات اختیاری براساس مشترک بودن شاخص خروجی و عناصر برابر، به عنوان اولین سطح و کم‌اثرترین شاخص مدل دیکوم در ارتقای توانمندی‌های زنان در حرفه حساب‌رسی داخلی تعیین گردید و شاخص برنامه‌ریزی آموزشی برقراری تعادل در سایر نقش‌های زنان با نقش حساب‌رسی داخلی (L4) به عنوان سطح دوازدهم و تاثیرگذارترین شاخص دیکوم در ارتقای توانمندی‌های زنان در حساب‌رسی داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شد.

در ادامه به منظور تعیین روابط بین شاخص‌ها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش‌نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آن‌ها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح اشاره به لایه‌های طراحی شده‌ی مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید. مجموعه خروجی و ورودی برای یک متغیر به صورت زیر تعریف می‌شود. مجموعه خروجی برای یک بعد/مؤلفه خاص عبارتست از خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که از آن تأثیر می‌پذیرند، به عبارت دیگر متغیرهایی که از طریق این متغیر می‌توان به آن‌ها رسید. مجموعه‌ی ورودی نیز برای هر متغیر شامل خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که بر آن تأثیر می‌گذارند می‌باشند و در نهایت عناصر مشترک اشاره به

جدول (۱۶) مجموعه شاخص خروجی، ورودی و عناصر مشترک شاخص‌ها

سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار
چهارم	1	1, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15	1, 2, 3, 17	L1
سوم	2	1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15	2, 3, 17	L2
دوم	3	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15	3, 17	L3
دوازدهم	4	4	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17	L4
ششم	5	4, 5	1, 2, 3, 5, 8, 16, 17	L5
نهم	6	4, 6, 7, 13	1, 2, 3, 6, 8, 11, 12, 14, 15, 16, 17	L6
دهم	7	4, 7, 13	1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 11, 12, 14, 15, 16, 17	L7
پنجم	8	4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15	1, 2, 3, 8, 16, 17	L8
هفتم	9	4, 7, 9, 13	1, 2, 3, 8, 9, 11, 16, 17	L9
ششم	10	4, 10	1, 2, 3, 8, 10, 16, 17	L10

سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار
ششم	11	4, 6, 7, 9, 11, 12, 13, 14, 15	1, 2, 3, 8, 10, 16, 17	L11
هفتم	12	4, 6, 7, 12, 13, 14, 15	1, 2, 3, 8, 11, 12, 16, 17	L12
یازدهم	13	4, 13	1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17	L13
هشتم	14, 15	4, 6, 7, 13, 14, 15	1, 2, 3, 8, 11, 12, 14, 15, 16, 17	L14
هشتم	14, 15	4, 6, 7, 13, 14, 15	1, 2, 3, 8, 11, 12, 14, 15, 16, 17	L15
دوم	16	4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16	16, 17	L16
اول	17	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17	17	L17



شکل (۲) مدل علل دیکوم به منظور ارتقای سه بُعد توانمندی زنان در حرفه حسابرسی داخلی

## بحث و نتیجه‌گیری

وجود تبعیض جنسیتی همواره به عنوان یکی از مهمترین نابرابری‌های اجتماعی در دهه‌های اخیر محسوب می‌شود و زمانی به خصوص در حرفه‌های دارای تخصص رخ می‌دهد که تصمیم‌هایی از جمله گزینش، ارزیابی، ارتقا یا تخصیص پاداش، به جای اینکه مبتنی بر بهره‌وری و کیفیت باشد، براساس ویژگی‌های جنسیتی و رویکردهای قالب در آن اتخاذ می‌شود. حرفه حسابرسی داخلی به عنوان یکی از همین حرفه‌های تخصصی محسوب می‌شود که زنان در اقلیت تصدی این حرفه هستند و فقدان برابری و تعادل در جذب و استخدام؛ آموزش و بهسازی؛ حفظ و نگهداری زنان در این حرفه باعث شده است، ظرفیت بالقوه‌ای از توانمندی‌های مهارتی در این زمینه مورد توجه قرار نگیرد. لذا در این پژوهش تلاش شد تا مدلی مبتنی بر تحلیل دیکوم/برنامه‌ریزی آموزشی برای ارتقای متعادل توانمندی زنان در حرفه حسابرسی داخلی از سه منظر، فردی، حرفه‌ای و اجتماعی ارائه شود. همانطور که تشریح شد این پژوهش در دو فاز کیفی و کمی طراحی شد، که در بخش کیفی از تحلیل فراترکیب و دلفی به منظور توسعه مولفه‌ها و شاخص‌های مرتبط با ماهیت پژوهش استفاده گردید. به‌طوریکه از طریق تحلیل فراترکیب ۸۴ پژوهش مورد غربالگری از سه منظر، محتوا، ماهیت تحلیلی و عنوان قرار گرفت که در نهایت ۲۱ پژوهش مشابه تایید شدند. سپس از طریق روش ارزیابی انتقادی باتوجه به تمرکز بر سه بعد یاد شده مبتنی بر رویکرد سه‌وجهی توانمندی زنان شاغل در حسابرسی داخلی، شاخص‌های مرتبط با هر یک از رویکردها استخراج و در قالب یک چک لیست ۷ گزینشی بین اعضای پانل یعنی مشارکت کنندگان پژوهش در بخش کیفی توزیع شد تا براساس تحلیل دلفی، سطح مطلوبیت نظری شاخص‌های شناسایی شده مورد بررسی قرار گیرد که پس از دو مرحله تحلیل دلفی از مجموع ۱۹ شاخص، تنها ۲ شاخص حذف و ۱۷ شاخص وارد فاز تحلیل تفسیری/ساختاری جامع شد. در این بخش که با مشارکت، ۲۰ نفر از زنان شاغل در شرکت‌های بازار سرمایه صورت پذیرفت، مدل دیکوم اولویت بندی برنامه‌های آموزشی جهت ارتقای توانمندی زنان در حرفه حسابرسی داخلی ارائه شد. نتایج نشان داد، مدل ارائه شده در ۱۲ سطح از تاثیرگذارترین تا کم‌اثرترین سطح لایه بندی شدند که تاثیرگذارترین شاخص‌های تعیین شده در این مدل، در سطح ۹ تا ۱۲ قرار گرفته‌اند. براساس نتایج مشخص شد، در سطح دوازدهم مدل ارائه شده، شاخص برنامه‌ریزی آموزشی برقراری تعادل در سایر نقش‌های زنان با نقش حسابرس داخلی (L4) به عنوان شاخص مولفه رویکردهای فردی توانمندی زنان قرار دارد. در تشریح این نتیجه باید بیان

نمود، مهمترین اولویت‌های زنان به عنوان حسابرسان داخلی در برنامه‌های آموزشی شرکت‌های بازار سرمایه، ایجاد تعادل در نقش حرفه‌ای زنان با سایر نقش‌های او در محیط اجتماعی به عنوان همسر؛ مادر؛ فرزند و ... می‌باشد که می‌تواند کارکردهای تخصصی زنان در توسعه عملکردهای حرفه‌ای شان تقویت نماید و بهره‌وری و کارآمدی قابل توجه‌تری از خود نشان دهند. در واقع بی توجهی به ویژگی‌های ایجاد کننده تضاد شغلی با تضاد خانواده باعث می‌شود فرد به دلیل انتقال مسائل و مشکلات حرفه‌ای به محیط خانواده فشار دو چندان را بر سایر افراد نزدیک او منتقل نماید و این موضوع فرسودگی عاطفی و شغلی و جسمی را به فرد به عنوان پیامدهای بی توجهی به نیازسنجی آموزشی زنان در حرفه حسابرسی داخلی تحمیل می‌نماید. از طرف دیگر در سطح یازدهم مشخص گردید، حسابرسان داخلی زن، بر مبنای ویژگی‌های حرفه‌ای که در ارزش‌های آیین نامه‌ای به آن‌ها متذکر شده است، دارای نیاز برای برنامه‌ریزی آموزشی جهت تداوم پایبندی نسبت به ارزیابی ریسک‌های ذینفعان (L13) می‌باشند، چراکه دائما تحت فشار این پیش‌فرض قرار می‌گیرند که حسابرسان داخلی و به ویژه حسابرسان زن بنا به ماهیت شغلی که در ساختار شرکت‌های صاحبکار دارند و به خصوص به دلیل ویژگی‌های نفوذپذیر و شکننده‌تری که زنان نسبت به مردان دارند به‌طورکلی، اولاً قادر به حفظ استقلال در برابر نفوذ و خواسته‌های مدیران شرکت جهت افشای مستقلا نه عملکردهای مالی شرکت ندارند و از طرف دیگر، قادر به ارزیابی مشخص و دقیق از ریسک‌های اجتماعی برای ذینفعان و افشا آن نیستند. در واقع این نیاز به آموزش برای زنان از منظر ویژگی‌های اجتماعی نقش آنان در حرفه حسابرسی داخلی سرچشمه می‌گیرد و زنان برای ارتقای سطح قابلیت‌های ایجاد کننده اعتماد در ذینفعان، به این آموزش‌ها با رویکردهای اجتماعی جهت ایجاد ارزش‌های حرفه‌ای برای خود نیاز دارند تا به قابلیت‌های نظارتی و تخصصی خود را به ذینفعان نشان دهند. از طرف دیگر مشخص گردید، برحسب رویکردهای حرفه‌ای توانمندی زنان در حسابرسی داخلی، برنامه‌ریزی آموزشی شناخت نقاط حساس در حرفه حسابرسی داخلی (L7) به عنوان شاخص با اهمیت دیگری در توسعه مدل دیکوم محسوب می‌شود. در واقع زنان به واسطه ویژگی‌های ریزبینانه‌ای که در کسب تجربه دارند، از یک سو و به واسطه ویژگی‌های استدلال‌گری برای انجام یک عمل در شرایط بحرانی دارند از سوی دیگر، می‌بایست از طریق برنامه‌های آموزشی کارگاهی نسبت به توسعه توانمندی‌های آنان برای شناخت بهتر جوانب حرفه حسابرسی داخلی تدوین گردد تا کارکردهای عملکردی آنان در سطح اثربخش‌تری بروز نماید و در برابر فشارهای وارده،

منسجمی از توسعه فردی، حرفه‌ای و اجتماعی را برای حسابربان داخلی به خصوص حسابربان زنان پیگیری کنند. در نقش فردی همانطور که نتایج مشخص ساختند، ارتقای برنامه‌های آموزشی برای ایجاد تعادل در نقش زنان با سایر نقش‌های ایفا کننده در جامعه مهمترین عامل برای ایجاد اثربخشی بیشتر می‌باشد از منظر زنان در این عرصه بود که بر این مینا لازم است، اولاً در سطح کلان سیاستگذاران حرفه حسابرسی، بر اساس تدوین برنامه‌های آموزشی یکپارچه، تلاش نمایند تا خلاءهای مورد نیاز مهارتی را برطرف نمایند و به واسطه ارزیابی‌های دوره‌ای نسبت به اصلاح برنامه‌ها و سیاست‌های تدوین شده اقدام‌های لازم را به کار گیرند و ثانیاً از طریق ایجاد تعامل بیشتر بین شرکت با افراد نزدیک و خانواده حسابربان داخلی، فضای متقابلی از شناخت ماهیت حرفه؛ فرهنگ و رویکردهای دو طرف ایجاد شود. عموماً در مناسبت‌های مختلف دعوت از خانواده‌های حسابربان زن می‌تواند به افزایش یکپارچگی و کاهش فشارهای شغلی و تضاد گونه منجر شود. از طرف دیگر باتوجه به اینکه مهمترین شاخص رویکردهای حرفه‌ای در توانمندی زنان مشخص شد که آموزش‌های بیشتر برای رسیدن به تناسب اداری در زنان و شناخت نقاط حساس در این حرفه می‌باشد، به نهادهای نظارتی و تدوین کننده ی برنامه‌ها و سیاست‌های آموزشی پیشنهاد می‌شود، تا با برگزاری دوره‌های کارگاه‌های تخصصی که در آن از طریق سناریوسازی و سایر روش‌های بهسازی شناختی، تلاش گردد تا به ایجاد هویت حرفه‌ای آنان در عرصه حسابرسی داخلی کمک شایان توجه‌تری نمایند و باعث گردند تا کارکردهای موثرتری از ویژگی‌های حرفه‌ای در زمان قضاوت از خود بروز نمایند. در نهایت باتوجه به اینکه مهمترین نیازسنجی آموزشی بر مبنای مدل دیکوم در سطح اجتماعی توانمندی زنان در حسابرسی داخلی، برنامه‌ریزی آموزشی تداوم پایبندی نسبت به ارزیابی ریسک‌های ذینفعان بود، پیشنهاد می‌شود تا با افزایش اهمیت به ارزش‌های اجتماعی توسط نهادهای نظارتی بر توسعه حرفه حسابرسی همسو با استانداردهای بین‌المللی و آیین رفتار حرفه‌ای، تاکید و تمرکز گردد، جاییکه مهمترین خروجی رفتاری و عملکردی حسابربان داخلی به منصف ظهور می‌نشیند و باعث می‌گردد تا ضمن ارضای نیازهای فردی باعث گردد تا حسابربان زن کارکردهای خود را در جهت توسعه ارزش‌های اجتماعی که بیشتر منفعت را به ذینفعان می‌رساند، به کار گیرند و پایبند به ارزش‌های مورد توجه در این عرصه باشند. در خصوص محدودیت‌های این پژوهش نیز باید بیان نمود، از آنجاییکه مدل دیکوم یک مدل چندبُعدی و دارای گستردگی ویژگی‌های درونی و رفتاری حسابربان داخلی می‌باشد، می‌تواند محدودیت‌های توسعه‌ی این چارچوب را برای

قابلیت‌های کنترلی بیشتری بر روی شرایط داشته باشند و با مواجه شدن در شرایط مشابه به واسطه آمادگی ذهنی که دارند، قابلیت حل آن شرایط را داشته باشند. در سطح چهارم به عنوان یکی دیگر از عوامل تاحدی تاثیرگذار در برنامه‌ریزی آموزشی زنان مشخص شد، شاخص برنامه‌ریزی آموزشی رسیدن به تناسب ادراکی با حرفه حسابرسی داخلی (L6) به عنوان شاخص رویکردهای حرفه‌ای در توانمندی زنان، در این سطح قرار گرفته است. در واقع یکی از مورد اهمیت‌ترین ابعاد توانمندی‌های حرفه‌ای در حسابرسی داخلی و به‌طور کلی در حسابرسی است که شاید خود فرد بر مبنای ویژگی‌های شخصیتی آن را در اولویت قرار ندهد، اما به لحاظ ماهیت حرفه، شاخصی بسیار مهم است که زمینه‌ساز بسیاری از ویژگی‌ها همچون تردید حرفه‌ای، تعهد اجتماعی، هویت اجتماعی و ... می‌تواند محسوب شود. از طرف تناسب ادراکی به عنوان یکی از ویژگی‌های زنان در این حرفه، باعث می‌شود تا هویت حرفه‌ای آنان به عنوان بخشی از جامعه دارندگان این شغل مورد تایید قرار گیرد و بر مبنای آن زنان نسبت به پذیرش شان در بین سایر حسابربان، احساس رضایت درونی بیشتری دارند، موضوعی که بی تردید یکی از مهمترین عوامل تاثیرگذار در قضاوت‌های حرفه‌ای آنان در راستای فلسفه وجودی حرفه حسابرسی داخلی محسوب می‌شود. اما مشخص گردید، کم‌اثرترین نیازسنجی‌های آموزشی زنان در حرفه حسابرسی داخلی مربوط به شاخص برنامه‌ریزی آموزشی توسعه قابلیت‌های گزارشگری مالی و تمرکز افشای اطلاعات اختیاری (L17) به عنوان شاخص رویکردهای اجتماعی توانمندی زنان می‌باشد. در واقع این نیاز به این توانمندی گرچه می‌تواند به افزایش سطح شفافیت‌ها و قدرت تصمیم‌گیری ذینفعان کمک نماید، اما به لحاظ ویژگی‌های اثرگذار بر توانمندی زنان به عنوان حسابربان داخلی چندان موثر نبوده و آنان ترجیح می‌دهند در ابعاد اجتماعی ریسک‌های احتمالی ذینفعان و پایبندی به ارزش‌های اجتماعی و توسعه اعتماد عمومی را در اولویت قرار دهند تا اینکه اطلاعات اختیاری که گاهی ممکن است شرکت را از مسیر و اهداف استراتژیکی که دارد، دور نماید را پیگیری کنند. نتایج بدست آمده در این پژوهش را می‌توان با پژوهش‌های لی و همکاران (۲۰۱۸)؛ و همکاران (۲۰۱۸)؛ و همکاران (۲۰۱۸)؛ گراملینگ و همکاران (۲۰۱۸)؛ باتواح و آل قُدسی (۲۰۱۹) و سیاسی و رضایت (۱۳۹۴) که نتیجه این پژوهش را تایید می‌نمایند، مطابقت داد.

بر اساس نتایج بدست آمده پیشنهاد می‌شود، شرکت‌ها از طریق توسعه استراتژی‌های منابع انسانی، سه مبنای ارتقای بهسازی و آموزش جهت ایفای نقش اثربخش‌تر افراد در حرفه حسابرسی داخلی را دنبال نمایند و بر مبنای آن سیاست‌های

معرفت‌شناسی، روش‌شناسی و روش، مجله مطالعات اجتماعی ایران، ۵(۲): ۷۸-۹۸.

\* صفرزاده، محمدحسین، کاظمی، کاظم، دهقانی‌سعدی، علی‌اصغر. (۱۳۹۷). بررسی نقش توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای با تأکید بر نقش تعدیلی جایگاه سازمانی و سابقه کار، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۱): ۷۱-۹۰.

\* مشتری دوست، تورج، دستگیر، محسن. (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴۱(۱): ۱۲۹-۱۴۶.

\* مظلومیان، سعید. (۱۳۹۸). نیازسنجی آموزشی براساس روش دیکوم و استاندارد آموزشی ۱۵۰۱۵، فصلنامه پژوهش در یادگیری آموزشگاهی و مجازی، ۶(۴): ۸۹-۱۰۶. <https://doi.org/10.30473/etl.2019.5838>

\* منزوی‌بزرگی، جواد، حبیبیان، سجاد. (۱۳۹۸). بررسی نقش آموزش‌های تخصصی حین خدمت و مؤلفه‌های رفتاری بر توانمندی کارکنان (مطالعه موردی: یکی از سازمان‌های امنیتی)، فصلنامه پژوهش‌های حفاظتی و امنیتی، ۸(۲۹): ۱۲۳-۱۵۰.

\* مهرانی، کاوه، نرگسیان، عباس، گنجی، کیانوش. (۱۳۹۵). بررسی پیشایندها و پسایندهای احساس تبعیض جنسیتی در حرفه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۱): ۹۷-۱۱۶.

\* مهری، داریوش، زمانی، رضا، وثوقی، عبدالله، نامدار، حسین. (۱۳۹۹). ارائه مدلی برای شناسایی شاخص‌های سرمایه انسانی در یک دانشگاه نظامی با رویکرد ترکیبی ANP - ISM، پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی، ۱۲(۱): ۳۹-۷۱.

\* نوری، کمیل، یزدانی، حمیدرضا، خنیفر، حسین. (۱۳۹۸). به‌گزینی روش‌های نیازسنجی آموزشی با استفاده از تکنیک TOPSIS، مطالعات برنامه‌ریزی آموزشی، ۸(۱۵): ۹۶-۱۲۰.

\* Almer, E. D., Lightbody, M. G. & Single, L. E. (2012). Successful promotion or segregation from partnership? An examination of the "post-senior manager" position in public accounting and the implications for women's careers. Accounting Forum, 36(2): 122-133

\* Ardakani, M. (2015). Investigation of Women's Professionalism in Auditing. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 4(16): 131-142.

\* Attri, r., Dev, n., & Sharma, v. (2013). Interpretive Structural Modelling (ISM) approach: An Overview. Research Journal of Management Sciences, 2(2), 6.

\* Baatwah, S, R., Al-Qadasi, A, A. (2019). Determinants of outsourced internal audit

سایر پژوهش‌های آتی ایجاد کند. در نهایت اگرچه این پژوهش همچون هر پژوهش دیگری دارای نقاط ضعفی می‌باشد، اما نتایج حاصل از این پژوهش ضمن اینکه اهمیت حضور زنان در حرفه حسابرسی داخلی را پررنگ‌تر نموده است، در عین حال به دلیل بسط چارچوب تئوریک ویژگی‌های توسعه‌ی حرفه‌ی حسابرسی داخلی، می‌تواند به ایجاد انسجام و یکپارچگی بیشتر شناخت عملکردی و نیازهای آموزشی و مهارتی آنان به ویژه زنان در این حرفه بیش از گذشته منجر شود و مبنایی برای انجام پژوهش‌های آتی باشد.

## فهرست منابع

\* ابراهیمی، مسیح، مبینی، الهه. (۱۳۹۵). تحلیل نقش نظام ارزشیابی عملکرد در بهره‌وری سازمان با استفاده از نظریه داده بنیاد، پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی، ۸(۳): ۵۹-۸۱.

\* اردکانی، معصومه. (۱۳۹۳). بررسی حرفه‌گرایی زنان در حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۶): ۱۳۱-۱۴۲.

\* داداشی، ایمان، کردمنجیری، سجاد، برادران، مریم. (۱۳۹۷). تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۸(۷۰): ۱۵۹-۱۷۹.

\* راحتی، مهدی، منصورزاده، شیوا. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر برنامه‌ریزی جامع سازمانی (ERP) بر چابکی بانک‌های خصوصی در ایران (مطالعه موردی: بانک پاسارگاد)، فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های دولتی، ۶(۴): ۱۰۷-۱۱۸.

\* رستمی، امین، ودیعی، محمدحسین، باقرپورولاشانی، محمدعلی. (۱۳۹۹). طراحی مدل و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد ترکیبی، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵(۹): ۲۲۵-۲۶۷.

\* سپاسی، سحر، رضایت، محیا. (۱۳۹۴). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر حسابرسی اجتماعی با استفاده از تکنیک تاپسیس، فصلنامه حسابداری مالی، ۷(۲۸): ۱۲۷-۱۴۷.

\* شریفی، سیدمهدی، سعیدآبادی، محمدرضا، استیری، مهرداد، حسین‌تبار، عسگری. (۱۳۹۸). طراحی مدل سیستمی آموزش و توسعه سرمایه انسانی در صنایع خلاق، پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی، ۱۱(۱): ۸۹-۱۱۶.

\* صادقی فسائی، سهیلا، ناصری‌راد، محسن. (۱۳۹۱). عناصر بنیادین پژوهش کیفی در علوم اجتماعی: هستی‌شناسی،

- \* Jacobs, R. L. (2019). Job Analysis and the DACUM Process, *Work Analysis in the Knowledge Economy*, 10(2): 63-79. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-94448-7\\_5](https://doi.org/10.1007/978-3-319-94448-7_5)
- \* Karcher, J. N. (1996). Auditors' ability to discern the presence of ethical problems. *Journal of Business Ethics*, 15(3): 1033-1050. <https://doi.org/10.1007/BF00412045>
- \* Krichene, A. and Baklouti, E. (2020). Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors an explanatory research, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2020-0010>
- \* Larkin, J. M. (2000). The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23(3): 401-409. <https://doi.org/10.1023/A:1006150718834>
- \* Lawshe, C. H. (1975). A quantitative approach to content validity. *Personnel Psychology*, 28(4): 563-575.
- \* Lenz, R., Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal*, 30(1): 5-33. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>
- \* Li, H., Dai, J., Gershberg, T., Vasarhelyi, M. A. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach, *International Journal of Accounting Information Systems*, 28(6): 59-76
- \* Lovegrove, N., Thomas, M. (2013). Leadership Development Triple-Strength Leadership, *Harvard Business Review*, <https://hbr.org/2013/09/triple-strength-leadership>
- \* Malone, D. W. (2014). An introduction to the application of interpretive structural modeling. *Proceedings of the IEEE*, 63(3), 397-404.
- \* Martha, B. (2018). Developing a culturally relevant counselling psychology degree programme in Afghanistan: Results from a DACUM study. *Intervention Journal of Mental Health and Psychosocial*, 16(3): 231-242
- \* Mihret, G. D., James, K. and Mula, J. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness, *Pacific Accounting Review*, 22(3): 224-252. <https://doi.org/10.1108/01140581011091684>
- \* Norton, R. E. (1985). *Dacum handnook Leadership Training*, Series 67, Columbus Natl. Ctr. Res. Vocal, Educ., Ohio State University., Columbus.
- \* Oussii, A. A., Taktak, B. T. (2018) "The impact of internal audit function characteristics on internal control quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 Issue: 5, pp.450-469, <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579>
- \* Parker, S., Johnson, L. A. (2017). The Development of Internal Auditing as a Profession in the U.S. During the Twentieth Century. *Accounting Historians Journal*, 44(2): 47-67. <https://doi.org/10.2308/aahj-10549>
- \* Ragins, B. R. & CornWell, J. M. (2001). Pink Triangles: Antecedents and Consequences of Perceived Workplace Discrimination against Gay function: a further analysis. *Eurasian Business Review*, 12(2): 1-31. <https://doi.org/10.1007/s40821-019-00142-9>
- \* Deonna, J. (2002). DACUM: a versatile competency-based framework for staff development. *Journal for nurses in staff development*, journal of the National Nursing Staff Development Organization, 18(1): 5-11.
- \* Drogalas, G. A., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., Pazarskis, M., Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, <https://doi.org/10.24818/jamis.2017.04001>
- \* Eulerich, M., Henseler, J. and Köhler, A. (2017). The internal audit dilemma – the impact of executive directors versus audit committees on internal auditing work, *Managerial Auditing Journal*, 32(9): 854-878. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2016-1435>
- \* Eulerich, M., Kremin, J., Wood, D, A. (2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee, *Advances in Accounting*, 45(2):1-7. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.01.001>
- \* Fiolleau, K. J., Libby, Th., Thorne, L. (2021). *The Right Stuff: Are Not-For-Profit Managers Really Different?*. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting* JONGNA-19-014, <https://doi.org/10.2308/JONGNA-19-014>
- \* Gonzalez, G. C., Sharma, P. N., Galletta, D. F. (2012). The antecedents of the use of continuous auditing in the internal auditing context, *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3): 248-262.
- \* Hardies, K., Breesch, D., Branson, J. (2013). Gender Inequality in Small and Large Audit Firms. Retrieved from Social Science Research Network (SSRN): [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2254268](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2254268).
- \* Hardies, K., Breesch, D., Branson, J. (2015). The Female Audit Fee Premium. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34(4): 171-195. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51079>
- \* Heo, Y, J. (2010). Development of Education and Training Program of Gyeonggi-Do Fire Service Academy Based on the DACUM, *Journal of Agricultural Education and Human Resource Development*, <https://doi.org/10.23840/agehrd.2010.42.4.201>
- \* Hye-eun Cho, and Choong-Ho Choi. (2018) Development of practical curriculum for dental coordinator based on DACUM, *Journal of Korean Academy of Oral Health*, 42(4):187-198.
- \* Hye-eun, Ch., Choong, H, Ch. (2018). Development of practical curriculum for dental coordinator based on DACUM, *Journal of Korean Academy of Oral Health*, 42(4):187-198.
- \* Iyer, V, A., Jones, A., Raghunandan, K. (2018). Factors Related to Internal Auditors' Organizational-Professional Conflict. *Accounting Horizons*, 32(4): 133-146. <https://doi.org/10.2308/acch-52139>

- and Lesbian Employees. *Journal of Applied Psychology*, 86(6): 1244-1261.
- \* Rahati, M., Mansoorzadeh, S. (2018). The Effect of Enterprise Resource Planning (ERP) on Agility in Iran Private Banks (Case Study: Pasargad Bank). *Quarterly Journal of Public Organizations Management*, 6(4): 107-118. <https://doi.org/10.30473/ipom.2018.5092>
  - \* Ramesh, A., Banwet, D.K., Shankar, R. (2010). "Modeling the Barriers of Supply Chain Collaboration", *Journal of Modelling in Management*, 5(2): 176-193.
  - \* Sadeghi-Fasaee, S., Naseri-Rad, M. (2012). Fundamental Elements of Qualitative Research in Social Sciences (Ontology, Epistemology, Methodology and Methods). *Journal of Iranian Social Studies*, 5(2): 78-98.
  - \* Safarzadeh, M., Kazemi, K., Dehghanisaadi, A. (2018). The Role of Auditor's Psychological Empowerment in Observance of the Code of Professional Conduct: An Emphasis on Moderating Role of Organizational Status and Job Experience. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 71-90. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2018.233467.1007606>
  - \* Sepasi S, Rezayat M. (2015). Identifying and ranking the factors influencing social audit by using Topsis. *Quarterly financial accounting journal*, 7(28): 127-147
  - \* Singh, M. D., & Kant, R. (2011). Knowledge management barriers: An interpretive structural modeling approach. *International Journal of Management Science and Engineering Management*, 3(2), 10.
  - \* Soon, K., Yeon-Hwan, p., Nan Young, L. (2008). Task analysis of the job description of gerontological nurse practitioners based on DACUM, *Korean Academia Nurse*, 38(6):65-853. <https://doi.org/10.4040/jkan.2008.38.6.853>.
  - \* Tehseen, S., F.U. Ahmed, Z.H. Qureshi, and M.J. Uddin. (2019). Entrepreneurial competencies and SMEs' growth: the mediating role of network competence. *Asia-Pacific Journal of Business Administration* 11(1): 2-29
  - \* Whiting, R. H. & Wright, C. (2001). Explaining gender inequity in the New Zealand accounting profession. *The British Accounting Review*, 33(2): 191-222.
  - \* Yang, Sh., Liu, Y., Mai, Q. (2018). Is the quality of female auditors really better? Evidence based on the Chinese A-share market, *China Journal of Accounting Research*, 11(4): 325-350. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2018.07.004>



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 13/ No. 50/ Summer 2024

## **Interpretive Design Dacum Model Based on the Triple-Strength Empowerment Function to Internal Audit Capital market companies**

**Arash Khirkhah**

PhD student, Department of Accounting, Shahroud Branch, Islamic Azad University, Shahroud, Iran

**Mohammadreza Abdoli\***

Associate Professor of Accounting, Shahroud Branch, Islamic Azad University, Shahroud, Iran

**Hasan Valiyan**

Department of Accounting, Shahroud Branch, Islamic Azad University, Shahroud, Iran

### **Abstract**

Empowerment and equality are two appropriate words in human resource development functions that can plan the field of job promotion in a coherent and purposeful way. But one of the dominant features in developing countries is gender inequality, which has become a dominant feature in countries in these countries and has been considered as a factor to reduce individual growth and improve the level of skill, behavioral and social capabilities. The purpose of this study is to present a Dacum model based on the triple-strength empowerment approach of women working in the field of internal audit in companies operating across the capital market. This is a goal-oriented, descriptive-applied developmental research, and a combination of data types. In the qualitative section, three-dimensional empowerment indicators of women working in the field of internal audit were identified based on the Dacum model approach with the participation of 15 research experts, using cross-sectional and Delphi analyses. A comprehensive interpretive-structural analysis was performed with the participation of 20 women as internal auditors of companies listed on the Tehran Stock Exchange. The purpose of this analysis was to prioritize the spectrum of the most influential indices of empowerment of female auditors in educational planning to the least effective ones in the form of research model and to examine the relationships between them based on matrix comparisons. According to the results, 17 indices reached theoretical adequacy during the two stages of Delphi analysis out of the initial 19 indices in cross-mix analysis. Furthermore, the results of the interpretive / structural analysis indicated that educational planning was selected to balance the other roles of women as internal auditors, and the most influential Dacum index was to enhance the capabilities of women in internal auditing in listed companies in Tehran Stock Exchange.

**Keywords:** Educational Development Policies; Internal Auditors; Professional Approaches