



Maturity Model of Internal Audit in Public Sector (Oil Industry)

Sara Razani¹, Seyed Ali Hosseini^{2*}, Azade Maddahi³

1. Ph. D. Student, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (s.razani@alzahra.ac.ir).

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (a.maddahi@alzahra.ac.ir).

Corresponding Author:

Seyed Ali Hosseini

Email: a.hosseini@alzahra.ac.ir

How to Cite:

Razani, S; Hosseini, S.A; Maddahi, A; (2023), Maturity Model of Internal Audit in Public Sector (Oil Industry), *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 10 (19), 1-22.

ABSTRACT

Subject and Purpose of the Article: In our country, due to the nascent nature of internal audit units and the lack of national internal audit standards in relation to the internal audit implementation procedure, there is a significant lack of agreement among professionals regarding the maturity of internal audit services. In this regard, the main problem of the current research is to present the maturity model of internal audit in the public sector of the oil industry.

Research Method: The method used in this research is field and factor analysis in a combined way. The statistical population includes people active in the auditing profession and the statistical sample was 146 people using Cochran's formula.

Research Findings: At first, the variables of the research were identified by using the multifaceted ground theory method, using interviews and searching in the research done in the past. And by using the Laushe index, the influencing factors were finalized and finally, by using factor analysis, the questions were analyzed.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results obtained from the research showed that the services provided by internal auditors, factors related to human resource management, factors related to the necessity of the existence of programs and policies of professional audit performance, accountability and performance management, organizational culture and communication, governance structure, Reporting and organizational position of internal audit, outsourcing of internal audit services, identifying the main stakeholders inside and outside the organization, describing and developing the effectiveness of internal audit, monitoring and reporting the results have an impact on the maturity of internal audit in the oil industry.

Keywords: Maturity of Internal Audit, Oil Industry, Public Sector.

JEL Classification: G14, G35, M41.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی

«مقاله پژوهشی»

مدل بلوغ حسابداری داخلی در بخش عمومی (صنعت نفت)

سارا رازانی^۱، سید علی حسینی^{۲*}، آزاده مداحی^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: در کشور ما با توجه به نوپا بودن حسابداری داخلی و عدم وجود استانداردهای ملی در ارتباط با اجرای حسابداری داخلی، عدم توافق چشمگیری میان فعالان حرفه در خصوص بلوغ خدمات حسابداری داخلی وجود دارد. در این راستا، مساله اصلی پژوهش حاضر، ارائه مدل بلوغ حسابداری داخلی در بخش دولتی صنعت نفت است.

روش پژوهش: روش مورد استفاده در این پژوهش، میدانی و تحلیل عاملی و به صورت ترکیبی است. جامعه آماری شامل افراد فعال در حرفه حسابداری و نمونه آماری با استفاده از فرمول کوکران ۱۴۶ نفر بوده است. **یافته های پژوهش:** در ابتدا با استفاده از روش تئوری داده بنیاد چند وجهی با استفاده از مصاحبه و جستجو در تحقیقات انجام شده در گذشته به شناسایی متغیرهای پژوهش پرداخته شد و با استفاده از شاخص لاوشه عوامل تاثیر گذار نهایی شدند و در نهایت با استفاده از تحلیل عاملی به تجزیه و تحلیل پرسشها پرداخته و مدل نهایی بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت ارائه شد.

نتیجه گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج پژوهش نشان داد که خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی، عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی، عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه ها و سیاست های عملکرد حرفه ای حسابداری، پاسخگویی و مدیریت عملکرد، فرهنگ و ارتباطات سازمانی، ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابداری داخلی، برون سپاری خدمات حسابداری داخلی، شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان، توصیف و توسعه اثربخشی حسابداری داخلی، پایش و گزارش نتایج بر بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت تاثیر گذار هستند.

واژه های کلیدی: بخش عمومی، بلوغ حسابداری داخلی، صنعت نفت.

طبقه بندی موضوعی: G14، G35، M41.

۱. دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. (s.razani@alzahra.ac.ir).
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. (a.maddahi@alzahra.ac.ir).

نویسنده مسئول:

سیدعلی حسینی

رایانامه:

a.hosseini@alzahra.ac.ir

استناد به مقاله:

رازانی، سارا؛ حسینی، سید علی؛ مداحی، آزاده، (۱۴۰۲)، مدل بلوغ حسابداری داخلی در بخش عمومی (صنعت نفت)، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۱۰-۲۲، (۱۹).

مقدمه^۱

به طور متعارف، دانش و حرفه حسابداری و حسابرسی تحت تأثیر نیازهای به جا و درست محیط اقتصادی و کسب و کار، فراهم آوردن تغییر و تحول برای بهبود ایفای وظایف و البته توسعه تدریجی و اعتلاست. انعطاف حرفه برای تأمین نیازهای استفاده کنندگان از ادبیات و محصولات حرفه باید در چارچوب موازین اساسی و محکم شامل استانداردها صورت گیرد. خوشبختانه استحکام و اعتبار مبانی و منابع حسابداری به اندازه‌ای مقبولیت یافته که کم‌کم سیاستمداران، مقررات‌گذاران و اشخاص مؤثر، عموم مرزهای پررنگ آن را رعایت می‌کنند (ناردین^۲، ۲۰۲۲).

شرایط و عملکرد حسابرسی داخلی سازمان می‌تواند نحوه پیشرفت سازمان را تعیین کند. هرچه کنترل‌های داخلی بهتری وجود داشته باشد، سازمان به راحتی به اهداف خود می‌رسد. یکی از عوامل تعیین کننده عملکرد حسابرسی، اصول اخلاقی حسابرسی داخلی است. اصول اخلاقی در یک حسابرسی داخلی از عناصر مختلفی مانند استقلال، صداقت، عینیت و رازداری تشکیل شده است. افزون بر ویژگی‌های اخلاقی حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی نیز تحت تأثیر مدیریت آن است. همانطور که توسط لنز^۳ (۲۰۱۵) بیان شد، فشار سهامداران بر عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد. همچنین، عینیت و استقلال تحت تأثیر دو عامل فردی و سازمانی قرار دارند. در دوره کنونی جهانی سازی، عملکردهای کنترل داخلی مربوط به توانایی کنترل داخلی به منظور تأمین نیازهای حاکمیت شرکتی است و انتظار حرفه‌ای به یک ضرورت تبدیل شده است (متالا و همکاران^۴، ۲۰۲۰).

حاکمیت شرکتی یک فرآیند داخلی است و به طور عمده از درون ترغیب و تشویق می‌شود. اگر کنترل‌های داخلی با استفاده از تخصص تقویت نشوند، حاکمیت شرکتی از بین خواهد رفت و رسیدن به بلوغ حاکمیت شرکتی غیر ممکن خواهد بود و بالاتر از همه، سرمایه‌گذاری برای ثقل و اختلاس را افزایش خواهد داد. همانطور که براید و همکاران^۵ (۲۰۰۹) و بهاسین و همکاران^۶ (۲۰۱۳) اشاره کرده اند، برخی از ابزارهایی که در تشخیص ثقل مورد استفاده قرار گرفتند، توسط حسابداری قانونی ارائه و اجرا شدند که منجر به شکل‌گیری بسیاری از کمیته‌های دولتی شد، به عنوان مثال، کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی^۷ (کوزو) و قانون ساربنز - آکسلی^۸. حسابداری

قانونی، نیازمند ارائه خدماتی است که فراتر از درک کلی افراد شرکت باشد. همانطور که توسط مرکز مطالعات متخصصان قانونی بیان شده، انتظار می‌رود متخصصان حسابداری قانونی با کمک به حسابرسان، عملکردهای مناسبی را به سهامداران ارائه دهند (رحمان و هشیم^۹، ۲۰۱۷).

همانطور که مطالعات نشان می‌دهند هنگامی که حسابرسان خارجی تصمیم می‌گیرند که آیا و چگونه از کار حسابرسی داخلی استفاده کنند، آن‌ها فراتر از ویژگی‌های حسابرسی داخلی (عینیت، شایستگی و استفاده از یک رویکرد سیستماتیک) تعریف شده توسط استانداردهای حسابرسی پیش می‌روند. این عوامل شامل استفاده حسابرسی داخلی از تکنیک‌های پیشرفته (حسابرسی مستمر، روش آزمون کنترل خودکار)، سطح حرفه‌ای بودن و آموزش حسابرسی داخلی و استفاده از شیوه‌های تضمین کیفیت است (پیزانی و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۵). بررسی‌های حسابرسی داخلی نیز نشان می‌دهند که افزایش بلوغ حسابرسی داخلی برای مدیران ارشد حسابرسی^{۱۱}، برای تقویت ارتباط سازمانی حسابرسی داخلی مهم است. مطالعات گزارش می‌دهند که یکی از اساسی‌ترین چالش‌هایی که مدیران ارشد حسابرسی با آن روبرو هستند این است که چگونه به حسابرسی داخلی کمک کنیم تا به عنوان یک عامل مهم هیات‌مدیره، کمیته حسابرسی به بلوغ برسد. به این ترتیب، حسابرسی داخلی می‌تواند وضعیت را بهبود بخشد و به نوبه خود، اهمیت در حال رشد خود را به عنوان یک مولفه کلیدی حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارش مالی مشروعیت دهد (چن و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۷). افزون بر این، بلوغ حسابرسی داخلی برای ایجاد و حفظ روابط موثر با حسابرسی مستقل و دیگر ارائه دهندگان سازمانی مهم است. با این حال، تا به امروز هیچ مطالعه‌ای در مورد متغیرهایی که با بهبود بلوغ حسابرسی داخلی در ارتباط هستند، منتشر نشده است (دیسیمون و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۹).

امروزه در سطح گسترده‌ای از سازمانها، نقش مشاوره‌ای و اطمینان بخشی حسابرسی داخلی، در حال شناسایی است. این نقش‌ها، عوامل ارزشمندی برای رویه‌های خوب راهبری به شمار می‌روند که از این طریق در همه بخشهای سازمان ارزش ایجاد می‌کنند و آگاهی از نقش حسابرسی داخلی درک درستی از به کارگیری آنها ایجاد خواهد کرد (حسینی و همکاران، ۱۳۹۵). از آنجایی که مأموریت اصلی حسابرسی داخلی

۱. برگرفته از رساله دکتری می باشد.

7. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission(COSO)

8. Sarbanes-Oxley Act

9. Rahman & Hashim

10. Pizzini et al

11. Chief Audit Executives

12. Chen et al

2. Ingrid Gustafsson Nordin

3. Lenz

4. Metalia et al

5. Baird et al

6. Bhasin et al

کشور دارند، مورد توجه این پژوهش قرار گرفته است. این رشته فعالیت‌ها با توجه به فشارهایی که بر اثر تحریم تحمل می‌کنند، نیاز به توجه خاص هستند تا بتوانند با بهبود روش‌های سازمانی خود مسیر بحرانی را سریعتر و راحت‌تر طی کنند. نظر به اهمیت و ضرورت امر نظارت و کنترل در صنعت گسترده و حیاتی صنعت نفت و در راستای اجرای ماده ۷۷ قانون اساسنامه شرکت ملی نفت ایران و نظام راهبری شرکتی و تقویت سازوکار و گسترش فعالیت‌های حرفه حسابرسی داخلی به منظور اعمال نظارت مستمر بر همه فعالیت‌ها برای حصول اطمینان معقول از حسن جریان امور عملیاتی، مالی، محاسباتی و قراردادهای امضا شده و رعایت قوانین و مقررات و الزام‌های شاخص‌های بهره‌وری، حفاظت و به‌کارگیری بهینه دارایی‌ها، گزارشگری مالی قابل اتکا همچنین ارزیابی حوزه‌های پرمخاطره و آسیب‌پذیر در قبال هرگونه سوءجریان و اتلاف منابع و دارایی‌ها با رویکرد اعمال کنترل‌های مستقیم و پیشگیرانه، ارتقای شاخص‌های حاکمیت شرکتی، تقویت کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و دستیابی به محیط کنترلی مناسب، افزایش اثربخشی و کارایی عملیات و صرفه اقتصادی و به دلیل نقش و اهمیتی که صنعت نفت برای توسعه کشور دارد، مورد توجه این پژوهش قرار گرفته است. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج پرداخته و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان می‌شود. در نتیجه پرسش پژوهش این است که مدل بلوغ حسابرسی داخلی در صنعت نفت چگونه است؟

مبانی نظری

انجام رسالت و مأموریت هر سازمانی متأثر از عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده تحت عنوان سیستم کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل اجرای کار، مؤثر و با صرفه عملیات سازمان، مطابقت با قوانین و مقررات و حفاظت از منابع سازمانی نیز دنبال می‌شود که لازمه فعالیت‌ها و تحقق رسالت و مأموریت سازمان به شمار می‌رود. یک عامل کلیدی در کمک برای دست یافتن به چنین هدفی و نیز به حداقل رساندن مشکلات و عملیاتی کردن این راهکارها، اجرای مناسب کنترل‌های داخلی است (طاهری و همکاران، ۱۳۹۷). حسابرسان داخلی در سازمان تاثیر مهمی در زمینه عدم انطباق یا عدم رعایت در ارتباط با رویه‌های برقرار شده، برنامه‌ها و

کمک به مدیریت در دستیابی به اهدافش و افزودن ارزش از طریق ارزیابی مستقل کفایت و اثربخشی فرآیندهای حاکمیتی، مدیریت ریسک و کنترل است (انجمن حسابرسان داخلی^۱، ۲۰۱۱)، قابلیت عملکردهای حسابرسی داخلی باید مطابق با وظایف سازمانهایی باشد که به آنها خدمت می‌کنند. حسابرسان داخلی در بخش خصوصی باید به طور کامل بتوانند سازمان خود را در انجام وظایف اصلی خود، یعنی کسب سود و افزایش ارزش سهامداران، یاری دهند. به همین ترتیب، حسابرسان داخلی در بخش دولتی باید بتوانند به سازمان‌های خود در دستیابی به اهدافشان، یعنی ارائه خدمات به مردم از طریق کاهش خطراتی که مختص بخش دولتی است، کمک کنند و در نهایت منجر به بهبود عملکرد بخش عمومی و افزایش اعتماد شهروندان شوند (دیسیمون و همکاران، ۲۰۱۹).

واحد حسابرسی داخلی یکی از بخش‌های با اهمیت سازمان است که با تهیه و ارائه اطلاعات سودمند، در برنامه ریزی و کنترل امور سازمان به مدیران آن یاری می‌رساند. به دلیل تفاوت در ویژگی‌ها و مشخصه‌های واحدهای حسابرسی داخلی سازمان‌های مختلف، عملکرد این واحد در سازمان‌های مختلف، متفاوت است و سطح برآورده کردن هر یک از این نیازها یکسان نمی‌باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی ابعاد و مشخصه‌های واحدهای حسابرسی داخلی و سطوح تکامل آن است. به این منظور از مدل استاندارد بلوغ توانایی سازمان^۲، به عنوان چارچوبی برای شناسایی این ابعاد و سطوح تکامل آن‌ها استفاده شده است. ساختار ماتریسی مدل بلوغ، دارای پیوستگی عمودی و افقی است، به این معنا که به منظور بالغ کردن یک بعد از مدل تا سطحی مشخص، نیاز است تا سایر ابعاد نیز تا آن سطح بالغ شده باشند. هر شرکت می‌تواند به تناسب نیازهای خود، سطح خاصی از بلوغ را برای واحد حسابرسی داخلی‌اش انتخاب نماید (رانجا و همکاران^۲، ۲۰۲۰). اقتصاد کشورهای صادرکننده نفت نظیر ایران، به شدت تحت تاثیر قیمت نفت و درآمدهای حاصل از صادرات آن است. این مسئله به ویژه با نخستین نوسان شدید قیمت نفت که امروزه به نخستین شوک نفتی در سال ۱۹۷۳ معروف است، مورد توجه اقتصاددانان قرار گرفته است. این پدیده در دنیای کنونی آثار متفاوتی بر اقتصاد کشورهای جهان به ویژه کشورهای عمده فروشنده نفت داشته است. همچنین پژوهش‌های انجام شده بر روی سازمان‌های کشور نشان می‌دهد که نظام حسابرسی داخلی هنوز نتوانسته است جایگاه مناسب خود را با پیشرفت‌های چشمگیر جهانی کسب کند و نیز صنعت نفت به دلیل نقش و اهمیتی که برای توسعه

زمان ایجاد آن و یا ارزیابی وضعیت فعلی حسابرسی داخلی در سازمان و حرکت به سوی بهبود قابلیت‌های آن، امری ضروری به شمار می‌آید (فرانسیس^۳، ۲۰۲۲). به عبارت بهتر مدل بلوغ مسیر گام به گام به سوی دستیابی به قابلیت‌های بیشتر و سطح بلوغ بالاتر را ترسیم می‌کند. تأکید بر تناسب سطح بلوغ حسابرسی داخلی با نیازهای سازمان نشانگر آن است که همه سازمان‌ها به سطح یکسانی از بلوغ واحد حسابرسی داخلی نیاز ندارند. موسسه کی پی ام جی^۴ (۲۰۱۳) نیز بر این موضوع تأکید کرده و بیان می‌کند سطح بلوغ هر سازمان به عوامل مختلفی شامل نیازها و اهداف واحد تجاری، بلندپروازی و اختیارات مدیریت ارشد واحد حسابرسی داخلی، ماهیت تجارت شرکت، محیط قانونی که واحد تجاری در حال حاضر در آن فعالیت می‌کند و در آینده فعالیت خواهد کرد، بستگی دارد. همچنین در ماده ۶ دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶، تأکید شده است که فعالیت‌های کنترلی هر شرکت باید متناسب با اهداف عملیاتی گزارشگری مالی و رعایتی آن باشد. به عبارت دیگر، این فعالیت‌ها باید بسته به اندازه، نوع عملیات، اهداف و شرایط هر شرکت طراحی و پیاده سازی شوند. این امر در حالی است که طبق ماده (۴) این دستورالعمل، حسابرسی داخلی یکی از عوامل اصلی محیط کنترلی شرکت است، بنابراین نمی‌توان گفت که یک سطح بلوغ خاص برای تمامی سازمان‌ها مناسب است. سطوح بلوغ سطوح تکامل را به تصویر می‌کشند که سازمان می‌تواند حسب نیاز خود سطحی از آن را به دلخواه انتخاب کند (آندرس، ۲۰۲۲). موضوع با اهمیت این است که آنچه در ایفای نقش حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر ایجاد کننده ارزش اهمیت دارد اثر بخشی آن است که این امر مستلزم تناسب حسابرسی داخلی با نیازها و ماهیت واحد تجاری است، بنابراین همان طور که پیش از این تأکید شد هدف این پژوهش آن است که مدلی برای بلوغ حسابرسی داخلی در صنعت نفت ارائه کرده و بدین ترتیب مسیر گام به گام برای هدایت حسابرسی داخلی به سوی بلوغ را ترسیم کند.

مطالعات نشان می‌دهند که بلوغ عملکرد حسابرسی داخلی^۵ یک عامل کلیدی در حاکمیت شرکتی است. این نتیجه گیری به این دلیل است که حسابرسی داخلی به بازیگران اصلی حاکمیت شرکتی (هیأت‌مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد) که بر کار حسابرسی داخلی تکیه می‌کنند، کمک می‌کند تا مسئولیت‌های اجرایی آنان با توجه به مدیریت ریسک سازمان

قوانین و مقرراتی که توسط دولت ایجاد شده، دارند که می‌تواند اثر مهمی بر فعالیت‌های سازمان داشته باشد. حسابرسان داخلی همچنین برای ایجاد و اضافه کردن ارزش به سازمان‌ها و برای اجتناب از شکست و صرفه جویی در هزینه‌های مدیریت و اجرای رویه‌های سازمان مطابق با قوانین و استانداردها، از عوامل ضروری هستند. حسابرسان داخلی حق و توانایی ارزیابی تمام اطلاعات در هر قسمت سازمان را دارند و عملکرد آنها در قلمرو کل سیستم مدیریتی سازمان هست. بنابراین برای ذی نفعان سازمان ارزش می‌آفرینند و خلق سود می‌کنند. به سبب اینکه حسابرسان داخلی می‌توانند مدیران را از مسئولیتشان آگاه سازند، می‌توانند به عنوان یک مشاور در شناسایی ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و تسهیل پیاده سازی مدیریت ریسک عمل کنند. همچنین حسابرسان داخلی به متناسب بودن روش‌ها و عملیات سازمان کمک می‌کنند (عبدالهی و علی آقایی، ۱۳۹۶).

بلوغ را می‌توان کیفیت توانا بودن یا واجد صلاحیت بودن تعریف کرد. در بستر حسابرسی داخلی، قابلیت حسابرسان از جمله خصوصیات ضروری است که برای آنکه حسابرسان داخلی توانایی و صلاحیت دستیابی به الزامات را داشته باشد، باید از آنها برخوردار باشد (دوتا و همکاران^۱، ۲۰۲۱). همچنین قابلیت را می‌توان به صورت سنجش توانایی واحدهای سازمانی یا یک سیستم در دستیابی به اهداف مربوط به مأموریتش تعریف کرد. از آنجایی که مهم ترین مأموریت حسابرسی داخلی نیز یاری رساندن به مدیریت در دستیابی به اهداف و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان، از طریق ارزیابی کفایت و اثر بخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی به صورت مستقل است، بلوغ حسابرسی داخلی باید با اهداف سازمانی که به آن خدمات ارائه می‌کند، همسو باشد (آندرس^۲، ۲۰۲۲). حسابرسی داخلی در بخش خصوصی باید به طور کامل در یاری رساندن به سازمان‌ها در تحقق اهداف اصلی آنها یعنی کسب سود و حداکثر سازی ثروت سهامداران، توانا باشد. همچنین در بخش عمومی، حسابرسی داخلی باید بتواند در دستیابی به اهداف سازمان‌های دولتی، به عبارت دیگر ارائه خدمات به عموم مردم، یاری رساند. به این ترتیب وجود حسابرسی داخلی در سطح مشخصی از بلوغ که حاکی از برخورداری آن از قابلیت‌های مشخص است و همچنین تناسب این سطح با سطح بلوغ سازمان از اهمیت چشمگیری برخوردار است، بنابراین شناخت مدل بلوغ حسابرسی داخلی به عنوان ابزاری برای سنجش نیازمندی‌های واحد حسابرسی داخلی متناسب با نیاز سازمان در

ابزار می‌تواند با موفقیت برای یک بخش عمومی خاص مانند صنعت نفت سازگار شود یا خیر، است. برای دستیابی به این اهداف، مدل در یک سازمان بخش دولتی (صنعت نفت) با استفاده از مطالعه موردی استفاده می‌شود (رنزبرگ و کوتزی، ۲۰۱۴). از آنجایی که صنعت نفت و گاز راهبردی‌ترین صنعت در اقتصاد ایران است و مهمترین نقش را در عرصه تحقق چشم‌انداز ملی ایفا می‌کند و ایران با دارا بودن بیش از ۱۶۰,۱۲ میلیارد بشکه نفت درجا به‌عنوان سومین دارنده ذخایر نفت خام در گروه اوپک و بر اساس آمار شرکت بی پی، چهارمین دارنده ذخایر نفت جهان پس از ونزوئلا، عربستان سعودی و کانادا است. از سوی دیگر بر پایه گزارش اوپک، ایران با ذخایر ۳۳,۷۲ تریلیون مترمکعب بعد از کشور روسیه دومی و بر اساس آمار شرکت بی پی با ذخایر ۳۳,۵ (۱۷,۹۶ درصد از ذخایر جهان) در رده اول جهانی قرار دارد و طبق آمارنامه بی پی که با احتساب روند تولید در سال ۲۰۱۶ میلادی منتشر شده است، شاخص ذخیره به تولید گاز برای ایران در حدود ۱۶۵,۵ سال برآورد شده است. بر اساس آمارنامه بی پی، ایران همچنین به ترتیب با در اختیار داشتن ۹,۳ و ۱۹,۵ درصد از ذخایر نفت متعارف جهان و خاورمیانه و قرار گرفتن در منطقه‌ای نفت خیز، جایگاه مهمی در جهان به عنوان بزرگترین دارنده مجموع منابع هیدروکربوری نفت و گاز متعارف دارد. نظر به اهمیت و ضرورت امر نظارت و کنترل در صنعت گسترده و حیاتی نفت و در راستای نظام راهبری شرکتی و تقویت سازوکارها و گسترش فعالیت‌های حرفه حسابداری داخلی در صنعت نفت به منظور اعمال نظارت مستمر بر همه فعالیت‌ها برای حصول اطمینان معقول از حسن جریان امور عملیاتی، مالی، محاسباتی و قراردادهای امضاء شده و رعایت قوانین و مقررات و دسترسی به شاخص‌های بهره‌وری، حفاظت و به‌کارگیری بهینه دارایی‌ها، گزارشگری مالی قابل اتکا، همچنین ارزیابی حوزه‌های پرمخاطره و آسیب‌پذیر در قبال هرگونه سوءجریان و اتلاف منابع و دارایی‌ها با رویکرد اعمال کنترل‌های مستقیم و پیشگیرانه، ارتقای شاخص‌های حاکمیت شرکتی، تقویت کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و دستیابی به محیط کنترلی مناسب، افزایش اثربخشی و کارایی عملیات و صرفه اقتصادی در این صنعت اهمیت بسیاری دارد (رانجا و همکاران، ۲۰۲۰). بدین منظور با توجه به اهمیت صنعت نفت، در اقتصاد ملی و ضرورت وجود حسابداری داخلی در این صنعت، پژوهش حاضر در صدد پاسخ به پرسش زیر و شناسایی ابعاد بیشتری از مدل بلوغ حسابداری داخلی نسبت به مدل جهانی

و کنترل‌های داخلی انجام گیرد (گرالینگ و همکاران، ۲۰۰۴؛ کوهن و همکاران، ۲۰۰۴؛ چمبرز و اودار، ۲۰۱۵).

در این راستا بلوغ عملکرد حسابداری داخلی مهم است و باید ارزیابی شود تا سازمان تصمیم بگیرد که آیا بر کار حسابداری داخلی تکیه کند یا خیر. مطالعات و معیارهای حرفه‌ای مربوط به بلوغ حسابداری داخلی نسبتاً کم است. مدل‌های موجود بلوغ حسابداری داخلی خاص بخش دولتی هستند (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا^۱، ۲۰۱۳، ۲۰۱۶) یا محدود به ابزارهایی هستند که حسابرسان داخلی استفاده می‌کنند (موسسه کی پی ام جی ۲۰۱۵؛ دلتی^۲، ۲۰۱۷). این مدل‌ها براساس مدل بلوغ (مدل بلوغ قابلیت) هستند که برای توسعه نرم‌افزار به کار می‌روند که برای درک واقعیت پیچیده حسابداری داخلی بیش از حد ساده به نظر می‌رسد. افزون بر این، این مدل‌ها فاقد اعتبار تجربی هستند که به عنوان یک گام ضروری اعتبار سنجی است. بنابراین، یک مدل جامع‌تر برای تحلیل ماهیت چندبعدی بلوغ حسابداری داخلی با استفاده از ادبیات سازمانی و روانشناختی لازم است (دیسیمون و همکاران^۳، ۲۰۱۹).

برای اینکه حسابرسان داخلی نقش خود را به طور مؤثر در عرصه حاکمیت بخش عمومی ایفا کنند، باید از نظر وظایف و اهداف خود به اندازه کافی توانایی و قابلیت داشته باشند (گانزبرگ^۴، ۲۰۰۵). قابلیت به عنوان اندازه‌گیری توانایی یک سازمان، شخص یا سیستم برای دستیابی به اهداف مرتبط با رسالت خود تعریف می‌شود (میهرت و یسما^۵، ۲۰۰۷).

حال این پرسش مطرح می‌شود که چگونه می‌توان بلوغ حسابداری داخلی را تعیین کرد. موسسه کی پی ام جی، مدل قابلیت حسابداری داخلی را در سال ۲۰۰۹ منتشر کرد تا ابزاری برای خود ارزیابی قابلیت برای حسابداری داخلی بخش دولتی ارائه کند. مدل قابلیت حسابداری داخلی که بر اساس اصول بهترین عملکرد توسعه یافته است، یک مدل قابلیت جامع است که ممکن است در پاسخ به پرسش بالا کمک کند. از آنجایی که قابلیت حسابداری داخلی برای یک سازمان جهانی توسعه یافته و توسط حسابرسان داخلی آزمایش نشده است، این پرسش مطرح می‌شود که آیا می‌توان از این مدل برای اندازه‌گیری موفقیت آمیز قابلیت حسابداری داخلی، به ویژه در یک کشور یا سازمان خاص استفاده کرد. بنابراین، هدف اصلی این مطالعه تعیین این است که آیا مدل قابلیت حسابداری داخلی می‌تواند با موفقیت برای اندازه‌گیری سطوح قابلیت حسابداری داخلی مورد استفاده قرار گیرد یا خیر و یک هدف ثانویه تعیین اینکه آیا این

حسابرسی داخلی باید منجر به افزایش کارایی شود در غیر این صورت حسابرسی داخلی از هدف اصلی خود فاصله می‌گیرد و اثر بخشی لازم را ندارد (آقایی، ۱۳۹۸).

مقاومت مدیران

مدیران دوست ندارند که حسابرسی شوند. به همین دلیل مایل به استفاده از خدمات حسابرسی داخلی نیستند. آنها معتقدند که حسابرسان شبیه بقیه هستند. پیشنهادهای آنها غیر عملی و هزینه بر است. اگر آنها در این کار تجربه و تخصص داشتند، چنین پیشنهادهایی را ارائه نمی‌کردند. مدیران عملیاتی، سرپرست‌ها به گزارش کاستی‌ها علاقه ندارند. اما اگر حقایق را ارائه و پیشنهادهای منطقی را ارائه کنید، مسلماً می‌پذیرند. زیرا که این پیشنهادهای منجر به افزایش کارایی می‌شود (ون و همکاران، ۲۰۲۱).

مدل‌های بلوغ و ویژگی‌های آنها

مدیریت پروژه دیگر به معنای ساده خود یعنی توانمند و ماهر شدن در زمینه مدیریت یک پروژه منفرد نیست. مسائلی مهمتر از آن وجود دارند. سازمان‌ها پروژه‌های زیادی را در دست می‌گیرند و بنابراین نیازمند مجموعه‌ای از توانمندی‌ها، فرآیندها، سیستم‌ها و ساختارهایی هستند تا بتوانند پروژه‌های صحیحی را بپذیرند و از آنها پشتیبانی کنند تا به موفقیت‌های مداوم دست یابند. بنابراین برای اندازه‌گیری این توانمندی‌ها، فرآیندها، سیستم‌ها و ساختارها از مدل‌های بلوغ مدیریت پروژه استفاده می‌شود.

از دهه ۱۹۸۰ ارائه استانداردهایی برای مدیریت مناسب‌تر پروژه‌ها آغاز شد که نقطه عطفی در دانش مدیریت پروژه به حساب می‌آید. این استانداردها تلاش می‌کنند تا پروژه‌ها را در چارچوب‌ها و قالب‌هایی نظام‌مند هدایت کنند. با ارائه استانداردهای مختلف مدیریت پروژه و اقبال عمومی افراد و سازمان‌های پروژه محور به آنها، دست‌اندرکاران مدیریت پروژه به این فکر افتادند که چارچوب‌هایی گام به گام برای پیشبرد اصول مدیریت پروژه ارائه کرده و الگویی برای سنجش و ارزیابی سازمان‌ها در تحقق اهداف پروژه‌ها بیابند. تدوین مدل‌های بلوغ، به این منظور بود. هرچند عمر مدل‌های بلوغ مدیریت پروژه چندان زیاد نیست و از دهه ۱۹۹۰ شاهد آرایه و معرفی مدل‌های تعالی و بلوغ پروژه‌ها هستیم، ولی به دلیل رقابت فشرده مجریان پروژه‌ها در تحقق موفقیت پروژه‌ها، تمایل روزافزونی برای استفاده از مدل‌های بلوغ در سازمان‌های

قابلیت حسابرسی داخلی (۲۰۰۹) و غنابخشیدن به ادبیات موضوع پژوهش است: مدل بلوغ حسابرسی داخلی در صنعت نفت چگونه است؟ از چه ابعاد و سطوحی تشکیل شده است؟

رهنمودهای بلوغ حسابرسی داخلی

بهبود افکار و تصورات

در یک فضای مناسب و مساعد که مدیریت ایجاد می‌کند، حسابرس باید تقلا کند تا تصورش از کارکنان عملیاتی را بهبود بخشد. کارکنان عملیاتی نیز نباید حسابرسان داخلی را تنها به عنوان یک متخصص حسابداری و مالی بنگرند. شاید هیچ شغلی در سازمان نیست که به اندازه حسابرس داخلی از امور شرکت آگاهی داشته باشد. روش کار نیز بسیار مهم است. بدون آن که اهداف به کناری گذاشته شوند، باید دیدگاه‌ها، نظرات دیگران، موقعیتشان و مسائل آنها را بخوبی دریافت. افزون بر آن مدیران نیز باید درک و قبول کنند که نیاز به حسابرسی دارند. این به میزان زیادی دیدگاه و تصور حسابرسان را بهبود می‌دهد و سدهای روانی هر دو طرف را می‌شکند. نتیجه مطمئناً منجر به انجام موفقیت آمیز ماموریت می‌شود (سعادت، ۱۳۹۹).

تطبیق اهداف مدیریت با اهداف حسابرسی

اهداف حسابرسی داخلی باید مشخص و تعریف شود و بسیار نزدیک به اهداف مدیران و افراد عملیاتی باشد، نه تضادی در اصول باشد و نه نقش حسابرسی نادیده گرفته شود. هیچ کدام از گروه‌ها نباید انفرادی فعالیت و حرکت کنند (سعادت، ۱۳۹۹).

نقش مشاوره و معاونت

حسابرس داخلی به عنوان یک کارمند باید نقش دستیار و مشاور را در خط عملیات به عهده بگیرد. اگر او این نقش را بپذیرد و برآن تاکید کند، آنگاه به احتمال بسیار زیاد وجهه قابل قبول‌تری نزد پرسنل عملیاتی به دست می‌آورد. در این صورت چه کسی بهتر از حسابرسی داخلی می‌تواند بیماری شرکت را تشخیص دهد و راه کارهای لازم را ارائه کند (آقایی، ۱۳۹۸).

گزارش‌ها و نتایج ارتباطات

حسابرسان داخلی باید با وجود محدودیت‌هایی که در عمل وجود دارد یا شاید توسط مدیر بخش ایجاد می‌شود، بیشتر تلاش خود را به کار بندند، آنها باید نتایج یافته‌هایشان را به افرادی که عملیات آنها حسابرسی شده است، گزارش کنند. این گزارش باید خطاب به مدیران و نه درباره آنها باشد. این گزارش‌های

تمرکز شده است که از نظر پژوهشگران به پژوهش‌های بیشتر نیاز دارد. الزبان جی ویلیام^۴ (۲۰۱۳) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی در بخش عمومی عربستان سعودی پرداختند. نتایج نشان داد که پشتیبانی مدیریت بیشترین تأثیر را بر اثربخشی حسابداری داخلی دارد و بعد از آن به ترتیب، اندازه واحد حسابداری داخلی، صلاحیت کارکنان، استقلال حسابداری داخلی و ارتباط حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل بر اثربخشی حسابداری داخلی تأثیر می‌گذارد. نوان بوییک و نوادیالور^۵ (۲۰۱۶) به ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی در بخش عمومی نیجریه پرداختند و به این نتیجه رسیدند که با وجود سازوکارهای تنبیهی کافی، این سازوکارها به طور اثربخشی برای تخطی از رویه‌های حسابداری داخلی به کار گرفته نمی‌شوند و به جای جست و جوی رویه‌های حسابداری داخلی مقاوم در برابر خطا، باید برای به روز کردن دانش حسابرسان داخلی و صلاحیت حرفه‌ای آنان تلاش شود. گیسپ و همکاران^۶ (۲۰۲۰) به بررسی عواملی که بر بلوغ عملکرد حسابداری داخلی تأثیر می‌گذارند، پرداختند. آنها چندین بعد از عملکرد حسابداری داخلی را به عنوان اندازه‌گیری ترکیبی بلوغ حسابداری داخلی شناسایی کردند و بیان داشتند دریافت پشتیبانی حسابداری داخلی از هیئت مدیره، دارا بودن برنامه‌های آموزشی متنوع، استفاده از حسابداری داخلی به عنوان زمینه آموزش مدیریت و بلوغ سیستم مدیریت ریسک به طور چشمگیری با بلوغ حسابداری داخلی مرتبط است. اندر و همکاران^۷ (۲۰۲۱) به ارزیابی فرآیند بلوغ مدیریت هویت و دسترسی در بخش مالی آلمان پرداختند. مدل بلوغ فرآیند مدیریت هویت و دسترسی^۸ را توسعه می‌دهند و نخستین ارزیابی را از چهار سازمان در صنعت مالی آلمان ارائه می‌دهند. آنها دریافتند که سازمان‌های ارزیابی شده فقط سطح بلوغ فرآیند مدیریت هویت و دسترسی را نشان می‌دهند و به ویژه فاقد بلوغ و انطباق در ثبت نام کاربر و ورود به سیستم و ردیابی هستند. مدیران فناوری، فناوری اطلاعات، مشاوران و حسابرسان می‌توانند از این مدل برای حسابداری، مقایسه یا معیار بلوغ فرآیند مدیریت هویت و دسترسی یا شناسایی نقاط ضعف در فرآیندهای فرآیند مدیریت هویت و دسترسی سازمان استفاده کنند.

قشقای و مشایخ^۹ (۱۳۹۷) به تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری در شرکت‌های ایرانی پرداختند. براساس یافته‌های پژوهش، ماتریس بلوغ واحد حسابداری شامل شش بعد: خدمات

مختلف پروژه محور مشاهده می‌شود و هر روز مدل‌های تازه‌ای به این مجموعه اضافه می‌شوند.

با ظهور مدل‌های بلوغ و تعالی پروژه این مدل‌ها در پیوند با معیارهای موفقیت پروژه تلاش کردند تا با استفاده از یک روش گام به گام پروژه‌ها و یا سازمان‌های پروژه محور را در کسب موفقیت یاری دهند. پس از ارائه نخستین مدل‌های بلوغ در اوایل دهه ۱۹۹۰ در صنعت IT، صاحب‌نظران مدیریت پروژه به این فکر افتادند که می‌توان از این مدل‌ها به عنوان روش‌هایی گام به گام برای بهبود عملکرد پروژه‌ها استفاده کرد. در این راستا برخی از پژوهشگران پیشنهاد دادند که استانداردهای مدیریت پروژه به عنوان مبنای مدل‌های بلوغ در نظر گرفته شوند (متالا و همکاران^{۱۰}، ۲۰۲۰).

جمع‌بندی بررسی‌های پیشین نشان داد، مدل‌های بلوغ مرتبط با پروژه‌ها که بیشتر در طول دهه اول قرن بیست و یک توسعه یافته‌اند به سه دسته: مدل‌های بلوغ سازمان‌های پروژه محور، مدل‌های تعالی پروژه، مدل‌های ارزیابی تعالی و شایستگی افراد تیم پروژه‌ها تقسیم می‌شوند.

در تمامی این مدل‌ها، سعی می‌شود بر اساس تجارب و تئوری‌های مورد پذیرش الگویی ساختار یافته از بهترین نحوه عملکرد، بر اساس برداشت طراحان مدل، ارائه گشته و سپس کارکرد سازمان در آن حیطه خاص با الگوی طراحی شده مورد مقایسه قرار گیرد. می‌توان گفت مدل‌ها بهترین عملکرد ممکن، در یک موضوع خاص را تعریف و سعی بر ارائه معیارهای مناسبی برای ارزیابی می‌کنند و از ریشه نخستین هدف مدل‌های بلوغ، ارزیابی سازمان در قیاس با بهترین عملکرد ممکن در دامنه موضوع مورد بحث است. به عبارت دیگر مدل‌های بلوغ، فرایندهای سنجش و ارزیابی هستند و سازمان‌ها می‌توانند از این مدل‌ها برای ورود به مراحل بالاتری از عملکرد مناسب کمک بگیرند. این مدل‌ها، در صورت صحت کارکرد، می‌توانند فرایندهایی که استفاده از آنان ارزش افزوده بیشتری به سازمان منتقل کرده و موفقیت بیشتر سازمان را تضمین می‌کنند، شناسایی کنند.

مبانی تجربی پژوهش

استوارت و سایرامانیام^{۱۱} (۲۰۰۹) روی مطالعاتی تمرکز کردند که پس از تعریف حسابداری داخلی از سوی انجمن حسابرسان داخلی (۱۹۹۹) انجام شده بود. همچنین در این مطالعه بر حوزه‌های خاصی از بی طرفی و استقلال حسابداری داخلی

4. Nwannebuikie & Nwadiolor

5. Andre

6. Identity and Access Management

1. Metalia et al

2. Stewart & Subramaniam

3. Alzeban & Gwilliam

سطح عوامل دورنی و بیرونی، تضادهای نقش بالقوه در حسابرسی عملکرد، پیامدهای ناخواسته حین ارزیابی عملکرد، عارضه‌های مبتلابه ارزیابی و انتقادهای به نفس حسابرسی عملکرد سایر اجزای مدل در سطح ابعاد را تشکیل می‌دهند. طالعی و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی پرداختند، مهم‌ترین مولفه‌های حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مورد سنجش قرار گرفته شد. در بخش کمی از طریق روش معادلات ساختاری، صحت مدل پژوهش، مورد تایید قرار گرفت و معلوم شد که انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص‌ها از دقت بالایی برخوردار بوده و می‌تواند چارچوب مناسبی را برای تدوین سند چشم‌انداز حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی فراهم کند. کیانی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی حسابرسی داخلی در سازمان‌ها پرداختند. بر اساس نتایج مشخص شد: یک سازمان نیاز دارد تا از صحت امور مالی خود آگاه شود. حسابرسی داخلی بیشتر از آنکه یک وظیفه عملیاتی باشد، جایگاهی مشاوره‌ای و همراهی در سازمان دارد. اهداف حسابرسی داخلی شامل: بهبود فرایند نظارت در سازمان، حفاظت از داراییها و مدیریت نیروی انسانی، حفاظت از دارایی در حسابرسی داخلی، بررسی صداقت گزارش‌های مالی شرکت، شناسایی هدررفت منابع مالی است. گنجی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تاثیر پیشایندها و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد سوابق و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی تاثیر مثبت و معناداری دارند. این مطالعه با برجسته کردن عوامل مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی و نتایج حسابرسی کیفی برای محافظت از بهترین منافع مدیران و در عین حال انجام الزامات حاکمیت شرکتی، به نظریه نمایندگی کمک می‌کند. عباسی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر بلوغ حرفه‌ای و رضایت شغلی حسابرسان بر تعهد سازمانی پرداختند. نتایج بیانگر تاثیرگذاری بلوغ حرفه‌ای حسابرسان و هر یک از ابعاد (ویژگی‌های شناختی، چندبعدی و فراشغلی حسابرسان) بر تعهد سازمانی حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی است. همچنین رضایت شغلی حسابرسان و هر یک از ابعاد (همکاران، محیط کار، ماهیت کار، سرپرستی، حقوق و ارتقاء حسابرسان) بر تعهد سازمانی حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی تاثیر دارند.

مرور ادبیات و پیشینه پژوهش نشان می‌دهد پژوهش‌های صورت گرفته شده در زمینه بلوغ حسابرسی عملکرد و یا بلوغ حرفه‌ای حسابرسی مستقل بوده و یا به مدل قابلیت حسابرسی

و نقش واحد حسابداری، گزارشگری، فرایندپذیری، فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک سازمان و منابع انسانی است که هر یک از آن‌ها طی پنج سطح بلوغ، تکامل می‌یابند. زیوری و فخاری (۱۳۹۸) در صدد تبیین و ارائه الگویی از حسابرسی داخلی اثربخش و شناسایی مولفه‌های آن، با در نظر گرفتن دیدگاه‌های گروه‌های مختلفی از ذینفعان بودند. بر اساس نتایج پژوهش، استقلال واحد حسابرسی داخلی، ارزیابی عملکرد و اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی از دیدگاه ذینفعان داخلی و همچنین نظام مدون راهبری، راهبردهای کنترل و کیفیت گزارشگری، از دیدگاه ذینفعان خارجی در زمره مهمترین عوامل تاثیرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی (در تمامی بخش‌های درون داده‌ها، فرآیندها و برون داده‌ها) بوده‌اند. ابوالقاسمی و همکاران (۱۳۹۹) به توسعه جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. در پژوهش آنها سازه‌ای از علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان معرفی شد که در آن، بلوغ حرفه‌ای فرایند منسجمی است که بر ویژگی‌های شناختی (شامل ۳ نوع بلوغ روان‌شناختی، بلوغ ادراکی و بلوغ مهارتی)، چندبعدی (شامل ۲ نوع بلوغ ساختاری و جایگاه شغلی) و فراشغلی (شامل ۲ نوع بلوغ فرهنگی و بلوغ اجتماعی) استوار است و در مسیر حرفه‌ای، به اثربخشی بیشتر حسابرسان کمک می‌کند. محمدرضاخانی و باباجانی (۱۴۰۰) به بررسی الگوهای برای استقرار و قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران پرداختند. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی بوده که با استفاده از روش دلفی فازی صورت پذیرفته است. مطابق نتایج بدست آمده بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب قابلیت حسابرسی داخلی نهادهای بخش عمومی تفاوت معناداری وجود دارد. حبشی و همکاران (۱۴۰۱) به تبیین مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران پرداختند. بر اساس یافته‌ها ابتدا، (۷) عامل و (۱۲۷) بعد کلیدی به عنوان عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد به روش اکتشافی استخراج و به تایید خبرگان رسید. سپس، مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران به شکل ماتریس چند صفحه‌ای طراحی و اعتبارسنجی شد. نتیجه اینکه این مدل یک نقشه راه و مسیر تکاملی را توصیف می‌کند و هدف آن توسعه حسابرسی عملکرد تا حد اعلاای حرفه‌ای شدن برای بهبود فرآیندها است. مهربان پور و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه مدل حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی پرداختند، نتایج نشانگر شمول تأمین پاسخگویی و تهدید آن در قالب ناکارآمدی‌ها و کژکارکردها در مدل پژوهش بوده و پس از آن توجه به محیط بخش عمومی و ویژگی‌های محصولات و خدمات بخش عمومی، سودمندی ادراک شده در

شدند. در نهایت در مرحله ششم بعد از اینکه مجموعه کاملی از گویه‌های نهایی به دست آمد، به تحلیل و تدوین گزارش نهایی پرداخته شد. برای پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش و شناخت ابعاد و مؤلفه‌های تشکیل دهنده، با همکاری استادان، چندین پرسش برای مصاحبه تهیه شد. برای بدست آمدن اطمینان از روایی داده‌های کیفی، از دو راهبرد استفاده شد: ۱. تحلیل و بازبینی توسط مشارکت کنندگان در پژوهش و ۲. تحلیل و بازبینی توسط افراد مطلع و کثرت گرایی (چندسویه نگری)، برای تأیید صحت داده‌ها و کدهای استخراج شده، کدگذاری اولیه هر مصاحبه به مصاحبه شونده برگردانده شد تا اصلاح و تأیید شود. در نهایت کدها و طبقات و مدل استخراج شده برای تأیید، در اختیار تعدادی از خبرگان حرفه حسابداری خصوصاً حسابرسان داخلی حرفه‌ای در بخش عمومی و صنعت نفت قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی از روش تحلیل گویه‌ها به صورت کدگذاری سه مرحله‌ای استفاده شد. برای افزایش پایایی پژوهش، فرایند مصاحبه و تحلیل داده‌ها و استخراج مقوله‌ها بر مبنای کدگذاری به صورت روشمند انجام شد، بدین صورت که متن مصاحبه ضبط و همان روز کلمه به کلمه روی کاغذ تایپ شد و به عنوان داده اصلی پژوهش مورد استفاده قرار گرفت. کدهای استخراج شده که در حقیقت معنای عبارات مهم حاصل از گفته‌های مشارکت کنندگان هستند بر اساس تشابه و تناسب موضوع در یک دسته قرار داده شدند و با مقایسه طبقات و زیر طبقات، درونمایه‌ها و مقوله‌های انتزاعی استخراج شدند. با توجه به متن مصاحبه‌ها و دسته بندی استقرایی، گویه‌های پایه و اصلی و فراگیر شکل گرفتند و در نهایت، با بازبینی و چندسویه نگری، مدل توسط مشارکت کنندگان و خبرگان حرفه حسابداری (منظور خبرگان حرفه حسابداری در صنعت نفت، دانشگاه‌ها و موسسات حسابداری است) به روش کیفی استخراج و نهایی شد.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش حاضر حاصل تجزیه و تحلیل داده‌هایی است که از مصاحبه شونده‌گان به دست آمد. بدین منظور در گام اول برای استخراج گویه‌های پایه تک تک مصاحبه‌های ضبط شده چند بار گوش داده شد و پس از تایپ گویه‌های مربوط به هر مصاحبه استخراج شد. در گام دوم با استفاده از تحلیل متن مصاحبه‌ها گویه‌هایی که نشان‌دهنده رابطه بین متغیرهای مختلف بودند، شناسایی شدند. بر این اساس ۱۰۱ گویه به شرح جدول ۱ از متن مصاحبه‌ها به دست آمد.

پرداخته شده است و تاکنون پژوهشی در حوزه بلوغ حسابداری داخلی صنعت نفت و تدوین مدل بلوغ برای آن صورت نگرفته است و این در حالی است که پژوهش حاضر با ارائه مدل بلوغ حسابداری داخلی در بخش صنعت نفت هم از منظر موضوع و هم از منظر روش دارای نوآوری است.

پرسش پژوهش

پرسش اصلی که پژوهش حاضر به دنبال پاسخ آن می‌باشد، به شرح زیر است:

مدل بلوغ حسابداری داخلی در بخش عمومی (صنعت نفت) چگونه است؟

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه‌ای و از دیدگاه ماهیت اکتشافی است و روش پژوهش داده بنیاد چندوجهی است. جامعه آماری شامل خبرگان حسابداری داخلی، مدیران و مشاوران حسابداری و حسابداری صنعت نفت و صاحب نظران در امور حسابداری و حسابداری بوده است. ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه نیمه ساختاریافته می‌باشد. برای نمونه گیری در این بخش از مصاحبه با روش نمونه گیری هدفمند و گلوله برفی استفاده شد که در طول مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان بعد از مصاحبه با ۲۷ نفر پژوهش به اشباع نظری رسید. اما برای رعایت احتیاط با ۳ نفر دیگر از خبرگان هم مصاحبه شد تا از تکرار و اشباع نظر اطمینان حاصل شود. به منظور کدگذاری پژوهشگر در مرحله اول با عمق و غنای محتوای داده‌ها به طور کامل آشنا شود، در مرحله دوم کدهای اولیه ایجاد شد. بدین منظور فهرستی ابتدایی از ایده‌های موجود در داده‌ها و نکات جالب آنها تهیه شد. بعد از اینکه همه داده‌ها کدگذاری اولیه و گردآوری شدند، فهرستی طولانی از کدهای مختلف در مجموعه داده‌ها شناخته شدند. در مرحله سوم بر تحلیل در سطحی کلانتر از کدها تمرکز شد. کدهای مختلف در قالب گویه مرتب شدند و همه داده‌های کدگذاشته شده مرتبط با هر یک از گویه‌ها شناسایی و گردآوری شدند. در مرحله چهارم به ترسیم شبکه گویه پرداخته شد. در این مرحله مشخص شد برخی گویه‌های پیشنهاد شده به راستی گویه نیستند، یعنی یا داده‌های کافی وجود نداشت یا داده‌های آن خیلی متنوع بودند. برخی گویه‌ها هم با یک دیگر هم پوشانی داشتند. در مرحله پنجم پژوهشگر به شبکه گویه رضایت بخش و قابل قبول دست یافت. گویه‌های به دست آمده تعریف و تعدیل و داده‌ها بر اساس آنها تحلیل

جدول ۱. نمونه‌ای از دسته بندی گویه‌های شناسایی شده

ردیف	گویه اصلی	گویه فرعی
۱	خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی	حسابرسی سیستم‌های رایانه‌ای و اطلاعاتی
۲		حسابرسی قراردادهای نوین
۳		حسابرسی موارد خاص
۴		حسابرسی تقلب
۵		کنترل داخلی بودجه و هزینه ها
۶		بررسی دوره‌ای حقوق و دستمزد پرسنل
۷		بررسی دوره‌ای حساب خرید
۸		بررسی دوره‌ای موجودی صندوق و بانک ها
۹		حسابرسی انطباقی
۱۰		حسابرسی محیطی
۱۱		حسابرسی عملیاتی
۱۲		حسابرسی عملکرد
۱۳	عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی	بررسی و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی موجود و ارائه پیشنهاد برای بهبود روش‌های کنترل داخلی مالی در شرکت و واحدهای تابعه
۱۴		همکاری با حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی در مورد رسیدگی و برنامه حسابرسی آنان مطابق با دستورالعمل مدیریت عامل شرکت
۱۵		بررسی گزارش‌های صورت‌های مالی قبل از تسلیم به حسابرسان مستقل و هیات مدیره
۱۶		دارا بودن حسابرسی عملیاتی علاوه بر حسابرسی مالی و رعایت سنتی
۱۷		حمایت مدیران حسابرسی داخلی توسط مدیریت مافوق
۱۸		صلاحیت فنی افراد (دانش، تجربه، مهارت)
۱۹		صلاحیت‌های بین فردی (مهارت‌های ارتباطی)
۲۰		داشتن مدرک حرفه ای
۲۱		جانشین پروری
۲۲		برنامه ریزی، نیازسنجی و آموزش مستمر نیروها
۲۳		توسعه کار تیمی و مستقل
۲۴		وجود عوامل انگیزشی و تنبیهی در سازمان بر مبنای عملکرد پاداش، ارتقاء سازمانی و..
۲۵	عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی	توسعه صلاحیت و اخلاق حرفه‌ای در سازمان
۲۶		عوامل موجه خروج کارکنان از سازمان
۲۷		عضویت و حضور نیروها در مجامع وانجمن‌های حرفه ای
۲۸		حفظ نیروهای توانمند و متخصص
۲۹		ایجاد مکانیزم جهت ارزیابی عملکرد کارکنان و اعطای امتیاز باتوجه به نتیجه ارزیابی
۳۰		به روز رسانی ساختار سازمانی
۳۱		استعداد یابی
۳۲		پرداخت عادلانه مزایا براساس عملکرد افراد
۳۳		عضویت رئیس حسابرسی داخلی در انجمن حسابرسان داخلی
۳۴		ضرورت وجود برنامه هایی جهت ارزیابی سیستم حسابرسی داخلی (اجرا و اثربخشی)
۳۵		ضرورت وجود برنامه هایی جهت حسابرسی با اهداف رسیدگی‌های خاص
۳۶		ضرورت وجود برنامه هایی مبتنی بر اهداف سازمان
۳۷	اجرای مدیریت کیفیت در انجام حسابرسی داخلی	
۳۸	عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه ها و سیاست‌ها ی عملکرد حرفه‌ای حسابرسی	مستند سازی و مدیریت دانش
۳۹		ایجاد سیستم پیگیری گزارش‌ها و اطمینان از اجرای یافته ها
۴۰		ایجادو به روز رسانی دستورالعمل‌های رسیدگی حسابرسی داخلی
۴۱		پذیرش و اجرای استانداردهای بین المللی حسابرسان داخلی
۴۲		ایجاد و نگهداری سیستم سوت زنی (گزارش فساد در بخش ها)
۴۳		دارا بودن واحد حسابرسی داخلی از منشور فعالیت حسابرسی داخلی
۴۴		ارزیابی حسابرسی داخلی از رعایت قوانین و مقررات، خط‌مشی‌ها روبه‌ها و قرارداد ها
۴۵		استفاده رئیس حسابرسی داخلی از نگرش مبتنی بر ریسک در تدوین طرح‌های حسابرسی برای شناسایی اولویت‌های فعالیت حسابرسی داخلی جهت سازگاری با اهداف سازمان
۴۶		تهیه شدن یک گزارش حسابرسی با کیفیت در یک شکل و حجم مناسب که در آن نقاط ضعف و انتقادات به صورت حرفه‌ای در کنار دستاوردهای رضایت بخش صاحبکار بیان گشته است به گونه‌ای که خوانندگان را به اتخاذ اقدامات اصلاحی در مورد نواقص اشاره شده ایجاد انگیزه نماید

گوبه اصلی	ردیف	گوبه فرعی
	۴۷	جایگاه سازمانی مناسب و تفکیک حسابداری داخلی از فعالیت‌های سازمان، آنچنان که عملیات حسابداری داخلی کاملاً مستقل از سیستم‌های داخلی سازمان انجام شود و در نتیجه بتواند حسابداری را با کمال بی‌طرفی انجام دهد
	۴۸	مجهز بودن بخش حسابداری داخلی به انواع سخت افزارها و نرم افزارهای کامپیوتری
	۴۹	دارا بودن حسابرسان داخلی از تجربه تخصص و دانش در روند صنعت و زمینه‌ها و مسائل جدید در حال ظهور به وسیله حضور در دوره‌های آموزشی داخلی و خارجی
	۵۰	بررسی اهمیت یافته‌ها و توصیه‌ها
	۵۱	درب‌گیرنده بودن دامنه حسابداری داخلی از تمام کنترل‌های داخلی اعم از مالی و غیر مالی
	۵۲	اجرای کامل حسابداری بر مبنای برنامه حسابداری داخلی
	۵۳	اینکه گزارش حسابداری داخلی در برگزیده ریسک‌های با اهمیت پیش رو و مشکلات کنترلی است
	۵۴	حسابرس داخلی در برقراری ارتباط با حسابرس مستقل آزادی عمل داشته باشد
	۵۵	تهیه شدن بودجه زمانی برای دستیابی به برنامه سالانه در بخش حسابداری داخلی و مقایسه ساعت‌های بودجه شده اما واقعی در هر حسابداری
	۵۶	یکپارچه سازی الزامات و انتظارات در گزارش یافته‌ها
	۵۷	ضرورت وجود برنامه‌ها و سنجش اجرای آن (سالیانه)
	۵۸	ضرورت وجود بودجه عملیاتی مجوز دسترسی کامل به اطلاعات سازمان
	پاسخگویی ومدیریت عملکرد	۵۹
۶۰		ضرورت ارائه نتایج حاصل از اقدام‌های اصلاحی مبتنی بر گزارش‌های حسابداری
۶۱		ضرورت وجود ضمانت اجرایی گزارش‌های صادره از سوی حسابداری داخلی
۶۲		وجود سامانه پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابداری و اطمینان یافتن از اثربخشی اجرای اقدامات اتخاذ شده توسط مدیریت
۶۳		ارزیابی حسابداری داخلی از قابلیت اعتماد و درستی اطلاعات و گزارش‌های عملیاتی و مالی
۶۴		رئیس حسابداری داخلی باید به صورت دوره‌ای منشور حسابداری داخلی را بازنگری کرده و آن را برای تصویب مدیریت ارشد و مرجع تصمیم‌گیری ارائه کند
۶۵		ارزیابی حسابداری داخلی از سیستم‌های موجود و پذیرش و توسعه سیستم‌های جدید پیش از اجرا
۶۶		بررسی درصد توصیه‌های حسابداری که اجرایی شده است
۶۷		همانگی حسابداری داخلی با سایر گروه‌های نظارتی مثل بازرسی، حراست و...
۶۸		ایجاد و استاندارد سازی اخلاقی حرفه‌ای در حسابداری داخلی
۶۹		وجود کمیته حسابداری با قدرت اجرایی بالا و ضرورت هماهنگی با کمیته حسابداری و امور مجامع
۷۰		ضرورت ارتباط با مدیریت ارشد و بخش حاکمیت شرکتی
۷۱		منشور حسابداری داخلی و التزام به آیین رفتار حرفه‌ای
فرهنگ و ارتباطات سازمانی	۷۲	درگیر نشدن کارکنان حسابداری داخلی در کارهای غیر حسابداری
	۷۳	ضرورت گزارشگری رسمی به مدیریت، هیأت مدیره و کمیته حسابداری
	۷۴	جدابودن واحد حسابداری داخلی از کلیه واحدها به خصوص واحدهای حسابداری و اداری
	۷۵	داشتن قدرت تصمیم‌گیری و قدرت رأی بالا
	۷۶	آموزش و شناخت صنعت به کارکنان
	۷۷	استقلال وبی طرفی
	۷۸	آزادی رئیس حسابداری داخلی برای ارائه گزارش هرگونه یافته‌های حسابداری با نام و امضای خود و بدون حذف مطلبی
	۷۹	تایید تصمیمات مربوط به انتصاب و عزل رئیس حسابداری داخلی توسط هیئت مدیره
	۸۰	وجود جلسات خصوصی مدیر ارشد حسابداری با کمیته حسابداری
	۸۱	برون سپاری بخشی از خدمات حسابداری داخلی در صورت اشراف کامل به مسائل سازمان توسط واحد ارائه دهنده خدمات برون سپاری
	۸۲	قابلیت اعتماد و نظارت بر خدمات برون سپاری شده
	۸۳	مشخص بودن مسوولیت نهایی ارائه دهندگان خدمات برون سپاری شده حسابداری داخلی
	۸۴	بومی کردن برون سپاری و انجام یک دوره به عنوان دوره آموزشی برای کارکنان حسابداری داخلی (ایجاد چارچوب)
ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابداری داخلی	۸۵	تعیین ذینفعان اصلی داخل و خارج از سازمان برای فعالیت‌ها و سازمان.
	۸۶	تعیین افرادی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر فعالیت‌های حسابداری داخلی اتکا می‌کنند.
	۸۷	تعیین افرادی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از فعالیت‌های حسابداری داخلی منتفع می‌شوند.
	۸۸	توجه به افرادی که از فعالیت‌های حسابداری داخلی پشتیبانی می‌کنند.
	۸۹	بررسی رهنمودهای اجرایی انجمن از جمله استانداردها.
برون سپاری خدمات حسابداری داخلی	۸۱	ارائه دهنده خدمات برون سپاری
	۸۲	قابلیت اعتماد و نظارت بر خدمات برون سپاری شده
	۸۳	مشخص بودن مسوولیت نهایی ارائه دهندگان خدمات برون سپاری شده حسابداری داخلی
	۸۴	بومی کردن برون سپاری و انجام یک دوره به عنوان دوره آموزشی برای کارکنان حسابداری داخلی (ایجاد چارچوب)
شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان	۸۵	تعیین ذینفعان اصلی داخل و خارج از سازمان برای فعالیت‌ها و سازمان.
	۸۶	تعیین افرادی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر فعالیت‌های حسابداری داخلی اتکا می‌کنند.
	۸۷	تعیین افرادی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از فعالیت‌های حسابداری داخلی منتفع می‌شوند.
	۸۸	توجه به افرادی که از فعالیت‌های حسابداری داخلی پشتیبانی می‌کنند.

گویه اصلی	ردیف	گویه فرعی
توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی	۹۰	بررسی برنامه‌های راهبردی فعالیت حسابرسی داخلی و سازمان.
	۹۱	بررسی منشور هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و فعالیت‌های حسابرسی داخلی.
	۹۲	ارزیابی اولیه، انتظاراتها و هدف‌ها / نتایج گزارش‌ها و بازخورد حاصل از فعالیت حسابرسی داخلی.
	۹۳	تدوین و صورت بندی تعریف پایه‌ای از مفاهیم کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی.
توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی	۹۴	ایجاد توافق در زمینه تعریف ذینفعان اصلی از مفاهیم کارایی و اثربخشی.
	۹۵	درک انتظاراتهای ذینفعان اصلی از فعالیت‌های حسابرسی داخلی.
	۹۶	درک ویژگی‌های حسابرسی داخلی، گزارش‌ها قابل ارائه این واحد و قابلیت‌های ذینفعان اصلی و ارتباط آن با کاستی‌ها و پیشرفت‌ها در این حوزه‌ها.
	۹۷	توسعه ابزار اندازه گیری مانند کارت امتیازی متوازن و ارتباط ویژگی‌های مربوط به کارایی و اثربخشی و عملکرد متقابل آن.
پایش و گزارش نتایج	۹۸	توافق در زمینه روش‌های ارزیابی کارایی و اثربخشی با ذینفعان.
	۹۹	توافق در زمینه شکل و تناوب گزارشگری که در آن اندازه سازمان، ماهیت و ساختار حاکمیتی مورد توجه قرار می‌گیرد.
	۱۰۰	برقراری فرآیند نظارت و بازبینی دوره‌ای از گزارش‌ها به منظور حصول اطمینان از کارایی و اثربخشی.
	۱۰۱	استفاده از نتایج گزارش‌ها به شکل راهنمای فعالیت‌های حسابرسی داخلی

روایی و پایایی

پایایی، سازه معیاری برای تعیین سازگاری درونی متغیرهای آشکار است. به عبارتی اگر عدد بزرگی برای آن محاسبه شود به این معناست که تمام معیارها به‌طور سازگاری نشان دهنده موضوع واحدی هستند. این معیار به مفهوم آلفای کرونباخ نیز شباهت دارد. پایایی بر مبنای مربع مجموع بارهای عاملی یک سازه بیان می‌گردد. این مقدار باید بزرگتر از ۰/۷ باشد تا بتوان ادعا کرد، سازگاری درونی میان داده‌ها وجود دارد.

جدول ۳. نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی (AVE)

نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی	گویه اصلی
۰/۶۸۶	خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی
۰/۶۹۵	عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی
۰/۸۱۴	عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه هاوسپاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابرسی
۰/۸۷۷	پاسخگویی و مدیریت عملکرد
۰/۷۷۸	فرهنگ و ارتباطات سازمانی
۰/۷۹۵	ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی
۰/۸۴۲	برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی
۰/۶۹۷	شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان
۰/۷۶۵	توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی
۰/۷۴۸	توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی
۰/۸۱۵	پایش و گزارش نتایج

جدول ۲. پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	گویه اصلی
۰/۷۸۴	۰/۷۶۸	خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی
۰/۷۶۱	۰/۸۴۲	عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی
۰/۷۹۸	۰/۷۸۹	عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه هاوسپاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابرسی
۰/۸۱۲	۰/۷۷۸	پاسخگویی و مدیریت عملکرد
۰/۸۳۲	۰/۸۱۵	فرهنگ و ارتباطات سازمانی
۰/۸۱۴	۰/۸۰۶	ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی
۰/۸۲۵	۰/۸۸۴	برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی
۰/۷۸۳	۰/۸۶۱	شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان
۰/۷۶۱	۰/۸۷۷	توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی
۰/۷۵۵	۰/۷۹۹	توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی
۰/۷۴۵	۰/۷۹۵	پایش و گزارش نتایج

همانطور که در جدول ۳ نشان داده شده است تمامی مقادیر میانگین واریانس‌های استخراجی تقریباً از مقدار ۰/۵ بالاتر هستند، در نتیجه شرط دوم روایی همگرا نیز تأیید شد.

جدول ۴. نتایج ضریب تعیین R2، اندازه اثر F2 و معیار

پیش‌بینی کننده‌ی Q2

Q2	F2	R2	گویه اصلی
۰/۳۸۵	۰/۳۷۸	۰/۶۶۸	خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی
۰/۳۳۶	۰/۲۸۴	۰/۶۷۹	عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی
۰/۳۶۹	۰/۳۹۹	۰/۷۰۱	عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه هاوسپاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابرسی
۰/۳۷۰	۰/۳۷۴	۰/۷۱۶	پاسخگویی و مدیریت عملکرد
۰/۳۷۶	۰/۲۸۸	۰/۷۳۱	فرهنگ و ارتباطات سازمانی
۰/۳۶۰	۰/۲۶۱	۰/۷۷۸	ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی
۰/۳۵۱	۰/۳۷۳	۰/۷۴۹	برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی

همانطور که در جدول ۲ دیده می‌شود کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ است در نتیجه پایایی ابزار تأیید شد.

اندازه اثر یا $F2$ به معنای توان تبیین‌کنندگی مدل است و رابطه بین سازه‌های مدل را تعیین می‌کند که مقادیر $0/۰۲$ ، $0/۱۵$ و $0/۳۵$ به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر دارد. طبق جدول ۴ که توان پیش‌بینی‌کنندگی تمامی مدل‌های این پژوهش بزرگتر از $0/۳۵$ هستند و در رده بزرگ قرار دارند. شاخص دیگری که در این مرحله مورد بررسی قرار می‌گیرد شاخص توان پیش‌بینی‌کنندگی مدل $Q2$ است که درصد واریانس شاخص‌ها را در بین سایر شاخص‌های یک متغیر نشان می‌دهد. $Q2$ بالا، نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی بالای مدل است.

گویه اصلی	R2	F2	Q2
شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان	۰/۷۸۱	۰/۲۸۴	۰/۳۷۱
توصیف اثربخشی حسابداری داخلی	۰/۷۳۴	۰/۲۷۱	۰/۳۶۸
توسعه معیارهای اثربخشی حسابداری داخلی	۰/۷۰۹	۰/۲۶۹	۰/۳۸۵
پایش و گزارش نتایج	۰/۷۵۸	۰/۲۷۳	۰/۳۷۶

برای برازش مدل درونی از ضرایب مسیر، $R2$ ، $F2$ ، $Q2$ استفاده می‌شود. ضرایب مسیر در آزمون فرضیه‌ها بررسی شده است. ضریب تعیین نشان می‌دهد ارتباط قوی بین متغیرهای پژوهش وجود دارد.

جدول ۵. شاخص‌های برازش مدل اصلی پژوهش

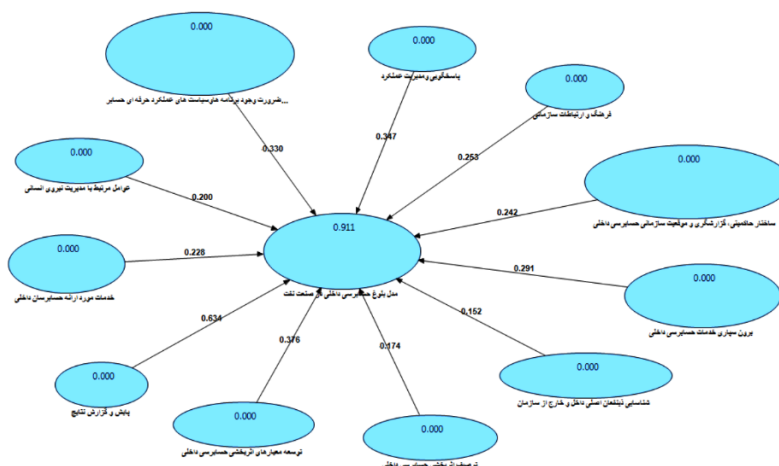
شاخص‌های برازش	کمیت عامل ۱	کمیت عامل ۲	کمیت عامل ۳	کمیت عامل ۴	کمیت عامل ۵	کمیت عامل ۶	مقدار مطلوب
شاخص SRMR	۰/۰۵	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۰۳	۰/۰۳	۰/۰۷	کمتر از ۰/۰۸
شاخص rms Theta	۰/۰۸۹	۰/۱۰۱	۰/۰۹۷	۰/۰۸۵	۰/۰۹۴	۰/۰۸۸	کمتر از ۰/۱۲
شاخص NFI	۰/۹۵۵	۰/۹۳۶	۰/۹۴۵	۰/۹۶۰	۰/۹۲۵	۰/۹۳۲	بیشتر از ۰/۹
شاخص‌های برازش	کمیت عامل ۷	کمیت عامل ۸	کمیت عامل ۹	کمیت عامل ۱۰	کمیت عامل ۱۱		مقدار مطلوب
شاخص SRMR	۰/۰۶	۰/۰۶	۰/۰۷	۰/۰۴	۰/۰۳		کمتر از ۰/۰۸
شاخص rms Theta	۰/۱۰۳	۰/۰۷۷	۰/۱۰۶	۰/۰۹۵	۰/۰۸۷		کمتر از ۰/۱۲
شاخص NFI	۰/۹۷۴	۰/۹۶۵	۰/۹۶۰	۰/۹۴۵	۰/۹۵۳		بیشتر از ۰/۹

حرفه‌ای حسابداری، پاسخگویی و مدیریت عملکرد، فرهنگ و ارتباطات سازمانی، ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابداری داخلی، برون سپاری خدمات حسابداری داخلی، شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان، توصیف اثربخشی حسابداری داخلی، توسعه معیارهای اثربخشی حسابداری داخلی و پایش و گزارش نتایج بوده است. نتایج مربوط به عوامل تأثیر گذار در دو حالت ضرایب استاندارد و ضرایب معناداری در شکل‌های ۱، ۲، به صورت خلاصه در جدول ۶ و به تفصیل گویه‌های فرعی در شکل ۳ ارائه شده است:

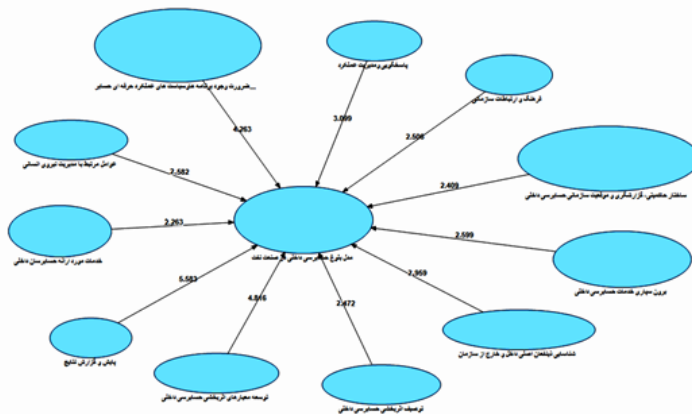
همانطور که در جدول ۵ مشخص است کلیه مقادیر به‌دست آمده برای شاخص‌های برازش در حد قابل قبولی هستند. بر این اساس برازش کلیت مدل تأیید شد.

مدل نهایی پژوهش

با توجه به مطالب بیان شده در بالا عوامل اصلی تأثیرگذار بر بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت شامل خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی، عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی، عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه‌ها و سیاست‌های عملکرد



شکل ۱. نتایج مدل بلوغ حسابداری داخلی در بخش عمومی (صنعت نفت) در حالت معناداری



شکل ۲. نتایج مدل بلوغ حسابرسی داخلی در بخش عمومی (صنعت نفت) در حالت استاندارد

<p>توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی</p> <p>درک کم نظارهای ذینفعان اصلی از فعالیت های حسابرسی داخلی، درک و ویژگی های حسابرسی داخلی، گزارش ها قابل ارائه این واحد و قابلیت های ذینفعان اصلی و ارتباط آن با کاستی ها و پیشرفت ها در این حوزه ها.</p> <p>توسعه ابزار اندازه گیری مبتنی بر امتیاز متوازن و ارتباط ویژگی های مربوط به کارایی و اثربخشی و عملکرد متقابل آن.</p> <p>توافق در زمینه روش های ارزیابی کارایی و اثربخشی با ذینفعان.</p>	<p>پاسخگویی و پذیرش عملکرد</p> <p>یکپارچه سازی فرآیند و انتظارات در گزارش یافته ها</p> <p>ضرورت وجود برنامه ها و سیستم های اجرایی آن (سابقه)</p> <p>ضرورت وجود چرخه عملیاتی</p> <p>ضرورت ارائه نتایج حاصل از اقدام های اصلاحی مبتنی بر گزارش های حسابرسی</p> <p>ضرورت وجود ضمانت اجرایی گزارش های صادره از سوی حسابرسی داخلی</p> <p>وجود سلسله پیگیری مناسب و تعهد یافته ها و توصیه های حسابرسی رئیس حسابرسی داخلی، به صورت دوره ای منتشر حسابرسی ارزیابی حسابرسی داخلی از سیستم های موجود و پیشرو و توسعه سیستم های جدید پیش از اجرا</p> <p>بررسی برآمد توصیه های حسابرسی که اجرایی شده است</p>	<p>برنامه عملیاتی های عملکرد حرفه ای حسابرسی</p> <p>ضرورت وجود برنامه های جهت ارزیابی سیستم حسابرسی داخلی (اجرا و اثربخشی)</p> <p>ضرورت وجود برنامه های جهت حسابرسی، انعقاد رسیدگی های خاص</p> <p>ضرورت وجود برنامه های مبتنی بر اهداف سازمان</p> <p>اجرای مدیریت کیفیت در فرآیند حسابرسی داخلی</p> <p>مستند سازی و مدیریت دانش</p> <p>ایجاد به روز رسانی دستورالعمل های رسیدگی حسابرسی داخلی</p> <p>بهرین و اجرای استاندارد های بین المللی حسابرسی داخلی</p> <p>ایجاد و نگهداری سیستم سوت زنی گزارش فساد در بخش ها</p> <p>بازار پیمان خد حسابرسی داخلی از منظر فعالیت حسابرسی داخلی</p> <p>تجهیز شدن یک گزارش حسابرسی با کیفیت در یک شکل و حجم مناسب که در آن نقاط ضعف و نقاط قوت به صورت حرفه ای در کارهای حسابرسی رعایت بخش سازمان قابل مشاهده است که گویایی که خود را با اخذ اختلافات اصلاحی در مورد یافته های ارائه شده پذیرفته کند</p> <p>جایگاه سازمانی مناسب و تفکیک حسابرسی داخلی از فعالیت های سازمان</p> <p>بررسی اهمیت یافته ها و توصیه ها</p> <p>دیرگیرنده بودن غنای حسابرسی داخلی از تمام کنترل های داخلی اعم از مالی و غیر مالی</p> <p>اجرای کف حسابرسی بر مبنای برنامه حسابرسی داخلی</p> <p>اینکه گزارش حسابرسی داخلی تر برگزیده رسد، به اهمیت پیش رو مشکلات کنترلی است</p> <p>تجهیز شدن به چرخه زمانی برای دستیابی به برنامه سالانه</p>	<p>خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی</p> <p>حسابرسی سیستم های رابطه ای و اطلاعاتی</p> <p>حسابرسی فرآیندهای نوین</p> <p>حسابرسی موارد خاص</p> <p>حسابرسی تقلب</p> <p>کنترل داخلی بودجه و هزینه ها</p> <p>بررسی دوره ای حقوق و دستمزد پرسنل</p> <p>بررسی دوره ای حساب خرید</p> <p>بررسی دوره ای موجودی صندوق و بلیک ها</p> <p>حسابرسی اعلیایی</p> <p>حسابرسی محاسباتی</p> <p>حسابرسی عملیاتی</p> <p>حسابرسی عملکرد</p> <p>بررسی و ارزیابی سیستم کنترل های داخلی موجود همکاران با حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی در مورد رسیدگی و برنامه حسابرسی آنان مطلق با دستورالعمل مدیریت عمل شرکت</p> <p>بررسی گزارش های صورت های مالی قبیل از تسلیم به حسابرسان مستقل و هیات مدیره</p>																																				
<p>پایش و گزارش نتایج</p> <p>توافق در زمینه شکل و تنوع گزارشگری که در آن اندازه سازمان، ماهیت و ساختار حاکمیتی مورد توجه قرار می گیرد</p> <p>برقراری فرآیند نظارت و بازبینی دوره ای از گزارش ها به منظور حصول اطمینان از کارایی و اثربخشی</p> <p>استفاده از نتایج گزارش ها به شکل راهنمای فعالیت های حسابرسی داخلی</p>	<p>فرهنگ و ارتباطات سازمانی</p> <p>هماهنگی حسابرسی داخلی با سایر گروه های نظارتی</p> <p>وجود کمیته حسابرسی با قدرت اجرایی بالا و ضرورت هماهنگی با کمیته حسابرسی و امور مجمع</p> <p>ضرورت ارتباط با مدیریت ارشد و بخش حاکمیت شرکتی</p> <p>منشور حسابرسی داخلی و التزام به این رفتار حرفه ای</p> <p>درگیر شدن کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی</p>	<p>ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی</p> <p>ضرورت گزارشگری رسمی به مدیریت، هیات مدیره و کمیته حسابرسی</p> <p>داشتن قدرت تصمیم گیری و قدرت رأی بالا</p> <p>استقلال ویب طرفی</p> <p>آزادی رئیس حسابرسی داخلی برای ارائه گزارش هرگونه یافته های حسابرسی</p> <p>تایید تصمیمات مربوط به تشعب و عزل رئیس حسابرسی داخلی</p> <p>توسعه هیئت مدیره</p> <p>برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی</p> <p>برون سپاری بخش های از خدمات حسابرسی داخلی قابلیت اعتماد و نظارت بر خدمات برون سپاری شده</p> <p>مشخص بودن مسوولیت نهایی از هه دهندگان خدمات برون سپاری شده حسابرسی داخلی</p> <p>بومی کردن برون سپاری و اتمام یک دوره به عنوان دوره آموختنی برای کارکنان حسابرسی داخلی</p>	<p>عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی</p> <p>حمایت مدیران حسابرسی داخلی توسط مدیریت مافوق</p> <p>صلاحیت فنی افراد (دانش، تجربه، مهارت)</p> <p>صلاحیت های بین فردی (مهارت های ارتباطی)</p> <p>داشتن مدرک حرفه ای</p> <p>چالشین پروری</p> <p>برنامه ریزی، نیازسنجی و آموزش مستمر نیروها</p> <p>توسعه کار تیمی و مستقل</p> <p>وجود عوامل انگیزشی و تشبیهی در سازمان بومینای عملکرد</p> <p>عوامل موجه خروج کارکنان از سازمان</p> <p>عضویت و حضور نیروها در مجمع و لجن های حرفه ای</p> <p>حفظ نیروهای توانمند و متخصص</p> <p>ایجاد مکیزم جهت ارزیابی عملکرد کارکنان و اطمینان امتیاز با توجه به نتیجه ارزیابی</p> <p>به روز رسانی ساختار سازمانی</p> <p>استعداد یابی</p> <p>پرداخت عادلانه مزاها بر اساس عملکرد قرارداد</p>																																				
<p>شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان</p> <p>تعیین ذینفعان اصلی داخل و خارج از سازمان برای فعالیت ها و سازمان</p> <p>تعیین افرادی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر فعالیت های حسابرسی داخلی اتکا می کنند</p> <p>تعیین افرادی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از فعالیت های حسابرسی داخلی منتفع می شوند</p> <p>توجه به افرادی که از فعالیت های حسابرسی داخلی پشتیبانی می کنند</p>	<p>توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی</p> <p>بررسی رضامندی اجرایی لجن از جمله استاندارد</p> <p>بررسی برنامه های رفیبری فعالیت حسابرسی داخلی و سازمان</p> <p>بررسی منشور هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و فعالیت های حسابرسی داخلی</p> <p>ارزیابی اولیه، نظرها و ضدها از نتایج گزارش ها و بازخورد حاصل از فعالیت حسابرسی داخلی</p> <p>تعیین و صورت بندی تعریف پایه ای از مفاهیم کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی</p> <p>ایجاد توافق در زمینه تعریف ذینفعان اصلی از مفاهیم کارایی و اثربخشی</p>	<p>گویه اصلی</p> <p>خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی</p> <p>عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی</p> <p>عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه ها و سیاست های عملکرد حرفه ای حسابرسی</p> <p>پاسخگویی و مدیریت عملکرد</p> <p>فرهنگ و ارتباطات سازمانی</p> <p>ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی</p> <p>برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی</p> <p>شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان</p> <p>توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی</p> <p>توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی</p> <p>پایش و گزارش نتایج</p>	<p>جدول ۶. خلاصه نتایج مدل بلوغ حسابرسی داخلی در بخش عمومی (صنعت نفت)</p> <table border="1"> <tr> <td>مقدار تی</td> <td>ضریب مسیر</td> <td>سطح معنی داری</td> </tr> <tr> <td>۲/۲۶۳</td> <td>۰/۲۲۸</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>۲/۵۸۲</td> <td>۰/۲۰۰</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>۴/۲۶۳</td> <td>۰/۳۳۰</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>۳/۰۹۹</td> <td>۰/۳۴۷</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>۲/۵۰۶</td> <td>۰/۲۵۳</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>۲/۴۰۹</td> <td>۰/۲۴۲</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>۲/۵۹۹</td> <td>۰/۲۹۱</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>۲/۹۵۹</td> <td>۰/۱۵۲</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>۲/۴۷۲</td> <td>۰/۱۷۴</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>۴/۸۱۶</td> <td>۰/۳۷۶</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>۵/۵۸۳</td> <td>۰/۶۳۴</td> <td>۰/۰۰۰</td> </tr> </table>	مقدار تی	ضریب مسیر	سطح معنی داری	۲/۲۶۳	۰/۲۲۸	۰/۰۰۰	۲/۵۸۲	۰/۲۰۰	۰/۰۰۰	۴/۲۶۳	۰/۳۳۰	۰/۰۰۰	۳/۰۹۹	۰/۳۴۷	۰/۰۰۰	۲/۵۰۶	۰/۲۵۳	۰/۰۰۰	۲/۴۰۹	۰/۲۴۲	۰/۰۰۰	۲/۵۹۹	۰/۲۹۱	۰/۰۰۰	۲/۹۵۹	۰/۱۵۲	۰/۰۰۰	۲/۴۷۲	۰/۱۷۴	۰/۰۰۰	۴/۸۱۶	۰/۳۷۶	۰/۰۰۰	۵/۵۸۳	۰/۶۳۴	۰/۰۰۰
مقدار تی	ضریب مسیر	سطح معنی داری																																					
۲/۲۶۳	۰/۲۲۸	۰/۰۰۰																																					
۲/۵۸۲	۰/۲۰۰	۰/۰۰۰																																					
۴/۲۶۳	۰/۳۳۰	۰/۰۰۰																																					
۳/۰۹۹	۰/۳۴۷	۰/۰۰۰																																					
۲/۵۰۶	۰/۲۵۳	۰/۰۰۰																																					
۲/۴۰۹	۰/۲۴۲	۰/۰۰۰																																					
۲/۵۹۹	۰/۲۹۱	۰/۰۰۰																																					
۲/۹۵۹	۰/۱۵۲	۰/۰۰۰																																					
۲/۴۷۲	۰/۱۷۴	۰/۰۰۰																																					
۴/۸۱۶	۰/۳۷۶	۰/۰۰۰																																					
۵/۵۸۳	۰/۶۳۴	۰/۰۰۰																																					

شکل ۳. نتایج مدل بلوغ حسابرسی داخلی در بخش عمومی (صنعت نفت) به تفکیک گویه های فرعی

جدول ۶. خلاصه نتایج مدل بلوغ حسابرسی داخلی در بخش عمومی (صنعت نفت)

مقدار تی	ضریب مسیر	سطح معنی داری
۲/۲۶۳	۰/۲۲۸	۰/۰۰۰
۲/۵۸۲	۰/۲۰۰	۰/۰۰۰
۴/۲۶۳	۰/۳۳۰	۰/۰۰۰
۳/۰۹۹	۰/۳۴۷	۰/۰۰۰
۲/۵۰۶	۰/۲۵۳	۰/۰۰۰
۲/۴۰۹	۰/۲۴۲	۰/۰۰۰
۲/۵۹۹	۰/۲۹۱	۰/۰۰۰
۲/۹۵۹	۰/۱۵۲	۰/۰۰۰
۲/۴۷۲	۰/۱۷۴	۰/۰۰۰
۴/۸۱۶	۰/۳۷۶	۰/۰۰۰
۵/۵۸۳	۰/۶۳۴	۰/۰۰۰

نتایج حاصل از پژوهش هس وهمکاران (۲۰۰۶)، آلگرینی و همکاران (۲۰۰۶) کوپروهمکاران (۲۰۰۶)، میهرت و بیسما (۲۰۰۷)، استوارت و سایرامانیام (۲۰۰۹)، الزبان جی ویلیام (۲۰۱۴)، دی-سیمون و همکاران (۲۰۱۹)، گسپر و همکاران (۲۰۲۰)، قشقایی و مشایخ (۱۳۹۷) و ابولقاسمی و همکاران (۱۳۹۹) همگی هم راستا با نتایج این پژوهش هستند.

حال با توجه به آنچه در بالا مطرح شد و با توجه به اهمیت موضوع بلوغ حسابداری داخلی در بخش عمومی به فعالان حوزه حسابداری به ویژه حسابداری داخلی در صنعت نفت ایران پیشنهاد می‌شود که خدمات متنوع قابل ارائه توسط حسابرسان داخلی را مورد توجه قرار دهند و سعی بر توسعه و رشد حسابداری سیستم‌های رایانه‌ای و اطلاعاتی داشته باشند و حسابداری قراردادهای نوین را مورد توجه قرار دهند و حسابداری موارد خاص، حسابداری ثقل، کنترل داخلی بودجه و هزینه‌ها، بررسی دوره‌های حقوق و دستمزد پرسنل، بررسی دوره‌های حساب خرید، بررسی دوره‌های موجودی صندوق و بانک‌ها، حسابداری انطباقی، حسابداری محیطی، حسابداری عملیاتی و حسابداری عملکرد را در کانون توجهات و بررسی‌های خود قرار دهند.

یکی دیگر از مهمترین مواردی که باید برای رشد و بلوغ حسابرسان داخلی مورد توجه قرار گیرد عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی است، در این خصوص می‌بایست حمایت مدیران حسابداری داخلی توسط مدیریت مافوق مورد توجه قرار گیرد و صلاحیت فنی افراد (دانش، تجربه، مهارت) و همچنین صلاحیت‌های بین فردی (مهارت‌های ارتباطی) در کانون توجه برای انجام کارها در واحدهای حسابداری داخلی مد نظر قرار گیرد، از دیگر مواردی که برای به بلوغ حرفه‌ای رسیدن در حسابداری داخلی خصوصا در بخش عمومی باید مورد توجه قرار گیرد، داشتن مدرک حرفه‌ای و جانشین پروری است، همچنین برنامه ریزی، نیازسنجی و آموزش مستمر نیروها مورد توجه قرار گیرد و توسعه کار تیمی و مستقل برای ایجاد رشد و بلوغ حرفه‌ای در حرفه حسابداری داخلی توسعه یابد و وجود عوامل انگیزشی و تنبیهی در سازمان بر مبنای عملکرد، ارتقاء سازمانی و.. صورت بپذیرد.

برای ایجاد بلوغ حرفه‌ای در حرفه حسابداری داخلی در صنعت نفت عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه‌ها و سیاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابداری مورد توجه قرار گیرد. برای رسیدن به این مهم ضرورت وجود برنامه‌هایی برای ارزیابی سیستم حسابداری داخلی (اجرا و اثربخشی)، ضرورت وجود برنامه‌هایی برای حسابداری با اهداف رسیدگی‌های خاص، ضرورت وجود برنامه‌هایی استوار بر اهداف سازمان، اجرای مدیریت کیفیت در انجام حسابداری داخلی، مستند سازی و

همانطور که نتایج جدول ۶ نشان داده است خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی، عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی، عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه‌ها و سیاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابداری، پاسخگویی و مدیریت عملکرد، فرهنگ و ارتباطات سازمانی، ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابداری داخلی، برون سپاری خدمات حسابداری داخلی، شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان، توصیف اثربخشی حسابداری داخلی، توسعه معیارهای اثربخشی حسابداری داخلی و پیش و گزارش نتایج دارای سطح معنی‌داری آماره t کمتر از ۵ صدم هستند، بنابراین با اطمینان بالای ۹۵ درصد می‌توان گفت که گویه‌های یادشده بر بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت تاثیر دارد.

بحث، نتیجه گیری و پیشنهادها

به منظور همگام کردن حرفه حسابداری داخلی با تغییرات محیط، تجاری، درک اهداف استراتژیک و عملیاتی سازمان، شناخت نیازهای آن و تلاش برای بهبود عملیات لازم است تناسب منطقی میان سازمان و واحد حسابداری داخلی به عنوان یک واحد نظارتی ایجاد کرد. مدل‌های بلوغ این امکان را فراهم می‌سازد که به هنگام ارزیابی وضعیت واحد حسابداری داخلی، به قابلیت‌های آن پی برده و بر حسب نیاز، فرصت‌هایی را برای ارتقای آن و حرکت به سوی سطوح بالاتر بلوغ فراهم آورد. از سوی دیگر سازمانی که قصد ایجاد واحد حسابداری داخلی دارد، می‌تواند با اتکا به سطوح مختلف بلوغ حسابداری داخلی و نیازهای خود واحدی ایجاد کند که بتواند فعالیت‌های دارای ارزش به آن ارائه و زمینه را برای ارتقای کارایی و اثربخشی فرآیندهای راهبری شرکتی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی فراهم کرده و بنابراین در دستیابی به اهدافش موفق تر از پیش عمل کند و همانطور که بیان شد هدف اصلی این پژوهش ارائه مدل بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت است. بنابر تجزیه و تحلیل‌های انجام گرفته، مشاهده شد که خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی، عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی، عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه‌ها و سیاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابداری، پاسخگویی و مدیریت عملکرد، فرهنگ و ارتباطات سازمانی، ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابداری داخلی، برون سپاری خدمات حسابداری داخلی، شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان، توصیف اثربخشی حسابداری داخلی، توسعه معیارهای اثربخشی حسابداری داخلی و پیش و گزارش نتایج در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی دار با بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت دارد.

از کلیه واحدها به خصوص واحدهای حسابداری و اداری جدا باشد. قدرت تصمیم‌گیری و قدرت رأی بالا در بخش حسابرسی داخلی باید بالا باشد و در ضمن آموزش و شناخت صنعت به کارکنان به صورت مستمر صورت بپذیرد و استقلال و بی‌طرفی شاغلین در حرفه حسابرسی داخلی حفظ شود و همچنین آزادی رئیس حسابرسی داخلی برای ارائه گزارش هرگونه یافته‌های حسابرسی با نام و امضای خود و بدون حذف مطالبی اجرایی شود. تصمیم‌های مربوط به انتصاب و عزل رئیس حسابرسی داخلی توسط هیئت مدیره تأیید شود و جلسات خصوصی مدیران حسابرسی با کمیته حسابرسی وجود داشته باشد.

برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی از دیگر مواردی است که برای رسیدن به بلوغ در این حرفه باید مورد توجه قرار گیرد. بنابراین باید برون سپاری بخشی از خدمات حسابرسی داخلی در صورت اشراف کامل به مسائل سازمان توسط واحد ارائه دهنده خدمات برون سپاری صورت گیرد، قابلیت اعتماد و نظارت بر خدمات برون سپاری شده وجود داشته باشد، مسوولیت نهایی ارائه دهندگان خدمات برون سپاری شده حسابرسی داخلی مشخص باشد و بومی کردن برون سپاری و انجام یک دوره به عنوان دوره آموزشی برای کارکنان حسابرسی داخلی (ایجاد چارچوب) مورد توجه قرار گیرد.

شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان یکی دیگر از مواردی است که برای رشد و بلوغ حرفه حسابرسی داخلی در صنعت نفت باید در کانون توجه باشد، بنابراین باید ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان برای فعالیت‌ها و سازمان تعیین شوند، همچنین تعیین افرادی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی اتکا می‌کنند و تعیین افرادی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از فعالیت‌های حسابرسی داخلی منتفع می‌شوند مد نظر قرار گیرند.

توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی از موارد دیگری است که برای رسیدن به رشد و بلوغ در حرفه حسابرسی داخلی باید مورد توجه قرار گیرد، برای توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی باید به بررسی رهنمودهای اجرایی انجمن از جمله استانداردها، بررسی برنامه‌های راهبردی فعالیت حسابرسی داخلی و سازمان، بررسی منشور هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و فعالیت‌های حسابرسی داخلی، ارزیابی اولیه، انتظارات و هدف‌ها / نتایج گزارش‌ها و بازخورد حاصل از فعالیت حسابرسی داخلی، تدوین و صورت بندی تعریف پایه‌ای از مفاهیم کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی و همچنین به ایجاد توافق در زمینه تعریف ذینفعان اصلی از مفاهیم کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی پرداخته شود.

مدیریت دانش، ایجاد سیستم پیگیری گزارش‌ها و اطمینان از اجرای یافته‌ها، ایجاد به روز رسانی دستورالعمل‌های رسیدگی حسابرسی داخلی، پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، دارا بودن منشور فعالیت حسابرسی داخلی، ایجاد و نگهداری سیستم سوت زنی (گزارش فساد در بخش‌ها)، ارزیابی حسابرسی داخلی از رعایت قوانین و مقررات، خطمشی‌ها، رویه‌ها و قراردادهای همیشه باید در کانون توجه باشند.

یکی دیگر از مهمترین مواردی که برای رسیدن به بلوغ حرفه‌ای برای حسابرسی داخلی می‌بایست مورد توجه قرار گیرد، پاسخگویی و مدیریت عملکرد در سیستم حسابرسی داخلی در صنعت نفت است، برای رسیدن به این مهم می‌بایست که یکپارچه‌سازی الزامات و انتظارات در گزارش یافته‌ها انجام شود. همچنین ضرورت دارد برنامه‌ها و سنجش اجرای آن (سالانه) وجود داشته باشند و ضرورت دارد حسابرسان داخلی به بودجه عملیاتی مجوز دسترسی کامل داشته باشند زیرا بودجه عملیاتی مجوز دسترسی به اطلاعات سازمان است و بر ضرورت ارائه نتایج حاصل از اقدام‌های اصلاحی استوار بر گزارش‌های حسابرسی تأکید شد ضرورت دارد. برای گزارش‌های بخش حسابرسی داخلی ضمانت اجرایی صادر شد و سامانه پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی و اطمینان یافتن از اثربخشی اجرای اقدامات اتخاذ شده توسط مدیریت وجود داشته باشند.

یکی دیگر از مواردی که به رشد و بلوغ حرفه حسابرسی کمک می‌کند فرهنگ و ارتباطات سازمانی است. برای اینکه بخش فرهنگ و ارتباطات سازمانی در حسابرسی داخلی در صنعت نفت بالغ شود باید هماهنگی حسابرسی داخلی با سایر گروه‌های نظارتی مثل بازرسی، حراست و... افزایش یابد و اخلاق حرفه‌ای حسابرسی داخلی ایجاد و استاندارد سازی اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی داخلی انجام شود. همچنین کمیته حسابرسی با قدرت اجرایی بالا و ضرورت هماهنگی با کمیته حسابرسی و امور مجامع وجود داشته باشد. ارتباط با مدیریت ارشد و بخش حاکمیت شرکتی افزایش یابد و در ضمن باید منشور حسابرسی داخلی ایجاد شود و التزام به آیین رفتار حرفه‌ای اجرایی شود و نیز کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی درگیر نشوند.

ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی از موارد دیگری است که برای رشد و بلوغ در حرفه حسابرسی داخلی باید در کانون توجه باشد. بنابراین ضرورت دارد گزارشگری رسمی به مدیریت، هیئت مدیره و کمیته حسابرسی در اولویت باشد و واحد حسابرسی داخلی

توسعه معیارهای اثربخشی حسابداری داخلی از دیگر مواردی است که برای بلوغ حرفه حسابداری داخلی در صنعت نفت لازم است. بنابراین به درک انتظارات ذینفعان اصلی از فعالیت‌های حسابداری داخلی کمک می‌شود و همچنین درک ویژگی‌های حسابداری داخلی، گزارش‌های قابل ارائه این واحد و قابلیت‌های ذینفعان اصلی و ارتباط آن با کاستی‌ها و پیشرفت‌ها در این حوزه‌ها دارای اهمیت ویژه‌ای می‌باشد که باید به آن پرداخته شود، در ضمن توسعه ابزار اندازه‌گیری مانند کارت امتیازی متوازن و ارتباط ویژگی‌های مربوط به کارایی و اثربخشی و عملکرد متقابل آن می‌بایست مورد توجه قرار گیرد و توافق در زمینه روش‌های ارزیابی کارایی و اثربخشی با ذینفعان صورت پذیرد.

در نهایت برای اینکه حرفه حسابداری داخلی به بلوغ حرفه‌ای برسد، باید محصول نهایی خود یعنی گزارش‌های حسابداری داخلی را پایش و نتایج را گزارش دهد. در این راستا توافق در زمینه شکل و تناوب گزارشگری که در آن اندازه سازمان، ماهیت و ساختار حاکمیتی مورد توجه قرار می‌گیرد دارای اهمیت ویژه‌ای است و همچنین برقراری فرآیند نظارت و بازبینی دوره‌ای از گزارش‌ها به منظور حصول اطمینان از کارایی و اثربخشی گزارشات صادر شده و نیز استفاده از نتایج گزارش‌ها به شکل راهنمای فعالیت‌های حسابداری داخلی باید مورد توجه قرار گرفته و اجرایی شود.

منابع

- فتحی عبدالهی، احمد؛ آقای، محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان های دولتی. مدیریت سازمان های دولتی، ۵(۳)، ۸۳-۹۶
- قشقایی، فاطمه؛ مشایخ، شهناز. (۱۳۹۷). تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری در شرکت های ایرانی. پژوهش های تجربی حسابداری، ۸(۴)، ۱۷۵-۱۹۶.
- کیانی، اکرم و فیروزآبادی، محمد. (۱۴۰۱). حسابرسی داخلی در سازمان ها، چهاردهمین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری، شیروان، گنجی، حسینی؛ روزبان، سیدرسول؛ محمدزاده نامی فرد طهرانی، نیایش. (۱۴۰۲). تأثیر پیشایندها و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی، ۲(۵)، ۱۰۷-۱۳۸.
- محمدرضاخانی، وحید؛ باباجانی، جعفر. (۱۴۰۰). بررسی الگوهای برای استقرار و قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران. رساله دکتری حسابداری. دانشگاه علامه طباطبائی، تهران.
- مهربان پور، محمدرضا؛ علی پور لندی، حسین. (۱۴۰۱). ارائه مدل حسابرسی عملکرد در سازمان های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۹(۱)، ۱۲۱-۱۴۰.
- ولی زاده لاریجانی، اعظم؛ حسینی، سید علی؛ علی عسگری، عاطفه. (۱۴۰۱). بررسی پیامدهای کیفیت حسابرسی داخلی در پیشگیری از مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت واقعی سود. دانش حسابداری مالی، ۹(۲)، ۷۱-۹۵.
- ابوالقاسمی، محمود؛ عبدلی، محمدرضا؛ ولیان، حسن. (۱۳۹۹). بسط جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه علل زمینه ای ایجادکننده بلوغ حرفه ای حسابرسان. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳)، ۳۳۴-۳۵۹.
- آقای، عارف (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین اتکای حسابرسان مستقل و عملکرد حسابرسان داخلی. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه علوم پزشکی اردبیل، اردبیل.
- حبشی، نعمت؛ حمیدیان، آذر؛ بزرگ اصل، عادل؛ بیات، کریم. (۱۴۰۱). مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۲(۳)، ۱۸۱-۲۰۰.
- حسینی، سید علی؛ مداحی، آزاده؛ مومن زاده، مرضیه. (۱۳۹۵). کارکرد حسابرسی داخلی در دانشگاه های علوم پزشکی ایران و تهران. حسابداری دولتی، ۲(۲)، ۵۵-۶۸.
- زیبوری، کامران؛ فخاری، محمد جعفر. (۱۳۹۸). تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۴)، ۸۱-۱۱۱.
- سعادت، جلال (۱۳۹۹). ارزیابی تاثیر معیار های عملکرد مالی و غیر مالی بر اثربخشی حسابرسی داخلی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.
- طالعی، هادی؛ گرد، عزیز؛ خراشادی زاده، محمد. (۱۴۰۱). ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان های دولتی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۹(۱)، ۱۶۱-۱۸۰.
- عباسی استمال، محمدرضا؛ معرفت، محمد. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر بلوغ حرفه ای و رضایت شعلی حسابرسان بر تعهد سازمانی. مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی، ۱(۳)، ۶۵-۸۴.

References

- Abbasi Astamal, M., & Marefat, M. (2022). A Study of the Effect of Professional Maturity and Job Satisfaction of Auditors on Organizational Commitment. *Studies of Ethics and behavior in accounting and auditing*, 1(3), 65-84. (In Persian)
- Abolghasemi, M., Abdoli, M. R., & Valiyan, H. (2020). Expanding of Total Interpretative and Structural of Causal Causes Professional Maturity of Auditors. *Accounting and Auditing Review*, 27(3), 334-359. Doi: 10.22059/acctgrev.2020.291644.1008295. (In Persian)
- Aghaei, A (2018). Investigating the relationship between the reliance of independent auditors and the performance of internal auditors. Master's thesis. Ardabil University of Medical Sciences, Ardabil. (In Persian)
- Allegrini, M., D'Onza, G., Paape L., Melville R. & Sarens G. (2006). The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8): 845 – 853.
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of*

- Business Management, 7(6), 443–454(Scopus)
- Baird, J. E., & Zelin Ii, R. C. (2009). An Examination of the Impact of Obedience Pressure on Perceptions of Fraudulent Acts and the Likelihood of Committing Occupational Fraud. *Journal of Forensic Studies in Accounting & Business*, 1(1).
- Bhasin, M. L. (2013). Corporate governance and forensic accountants' role: Global regulatory action scenario. *International Journal of Accounting Research*, 1(1). (Scopus)
- Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial auditing journal.*, 30(1): 34-55.
- Chen, L. H., Chung, H. H., Peters, G. F., & Wynn, J. P. (2017). Does incentive-based compensation for chief internal auditors impact objectivity? An external audit risk perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(2), 21-43.
- Cohen, J. R., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of accounting literature*, 87-152.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Internal Control—Integrated Framework: Executive Summary*, 2011.
- Cooper, B., Leung P. & Wong, G. (2006). The Asia Pacific literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8): 822 – 834.
- Deloitte (2017). Nine ways to strengthen Internal Audit's impact and influence in the organization. Retrieved from Perspectives: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/AboutDeloitte/mepovdocuments/mepovissue24/ifrs-9_mepo
- DeSimone, S. M., D'Onza, G., & Sarens, G. (2019). Correlates of internal audit function maturity. Department of Economics, College of the Holy Cross
- D'Onza, G., Sarens, G., & DeSimone, S. (2020). Factors that influence the internal audit function's maturity. *Accounting Horizons*, 34(4), 57-74.
- Dutta, A., Roy, R., & Seetharaman, P. (2022). An assimilation maturity model for IT governance and auditing. *Information & Management*, 59(1), 103569.
- Fathi Abdollahi, A., & Aghaei, M. A. (2017). Survey of internal audit effectiveness in public sector risk management and control function. *Public Organizations Management*, 5(3), 81-94. (In Persian)
- Francis, J. R. (2023). Going big, going small: A perspective on strategies for researching audit quality. *The British Accounting Review*, 55(2), 101167.
- Ganji, H and Hosseini, S and Rozban, M and Mohammadzadeh, S and Namifard Tehrani, N, (2023), The effect of the antecedents and consequences of the effectiveness of internal audit on the quality of internal audit, *Quarterly Journal of Judgment and Decision in Accounting and Auditing*, 2(5). (In Persian)
- Ghashghaei, F., & Mashayekh, S. (2018). Developing Accounting Department Maturity Model for Iranian Firms. *Empirical Research in Accounting*, 8(4), 175-196. Doi: 10.22051/jera.2018.22058.2174. (In Persian)
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of accounting literature*, 23, 194.
- Habashi, N., Hamidian, M., Azar, A., Bozorg Asl, M., & Bayat, K. (2022). Performance Audit-Capability Model (PA-CM) for the public sector of Iran. *Empirical Research in Accounting*, 12(3), 181-200. Doi: 10.22051/jera.2021.34166.2769. (In Persian)
- Hass, S., Abdolmohammadi, M. & Burnaby P. (2006). The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8): 835 – 844
- Hosseini, SA, Madahi, A, Momenzadeh, M. (2015). Internal audit function at Iran and Tehran universities of medical sciences.

- Government Accounting, 2(2), 55-68. (In Persian)
- Kayani, A and Firozabadi, M, (2023), internal audit in organizations, 14th National Conference on Economics, Management and Accounting, Shirvan,.(in Persian)
- Kouaib, A., & Jarboui, A. (2014). External audit quality and ownership structure: interaction and impact on earnings management of industrial and commercial Tunisian sectors. *Journal of Economics Finance and Administrative Science*, 19(37), 78-89.
- Krane, R., & Eulerich, M. (2020). Going global: Factors influencing the internationalization of the internal audit function. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41, 100353.
- Krause, A. (2022). Strategic default and optimal audit resources with costly state verification. *Research in Economics*, 76(4), 413-421.
- 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.
- McNulty, J. E., & Akhigbe, A. (2015). Toward a better measure of bank corporate governance. In *International Corporate Governance* (Vol. 18, pp. 81-124). Emerald Group Publishing Limited.
- McNulty, J. E., & Akhigbe, A. (2017). What do a bank's legal expenses reveal about its internal controls and operational risk? *Journal of Financial Stability*, 30, 181-191.
- Mehrabanpour, M., & Alipour Landi, H. (2022). Presentation of Performance Auditing Model in Public Sector Organizations with Fuzzy Approach. *Governmental Accounting*, 9(1), 183-222. Doi: 10.30473/gaa.2022.62979.1546. (In Persian)
- Mihret, DG. & Yismaw AW. (2007). Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5): 470-484.
- Mohammadrezakhani, V, Babajani, J. (2022). Examining models for the establishment and capability of internal audit in Iran's public sector institutions. Doctoral thesis in accounting Allameh Tabatabai University, Tehran. (In Persian)
- Nordin, I. G. (2022). Narratives of internal audit: The Sisyphean work of becoming "independent". *Critical Perspectives on Accounting*, 102448.
- Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 25-58.
- Qashqaei, F, Mashaikh, SH. (2017). Development of accounting unit maturity model in Iranian companies. *Experimental Accounting Research*, 8(4), 175-196. (in Persian)
- Rehman, A., & Hashim, F. (2018, January). Forensic accounting on corporate governance maturity mediated by internal audit: A conceptual overview. In 1st Economics and Business International Conference 2017 (EBIC 2017) (pp. 161-168). Atlantis Press.
- Saadat J; (2019). Evaluation of the impact of financial and non-financial performance criteria on the effectiveness of internal audit. Master's thesis Islamic Azad University, Tehran. (In Persian)
- Schrimpf, A., Drechsler, A., & Dagianis, K. (2021). Assessing identity and access management process maturity: First insights from the german financial sector. *Information Systems Management*, 38(2), 94-115. (Scopus)
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2009). Internal audit independence and objectivity: A review of current literature and opportunities for future research. *Griffith Business School*, 1, 3-26. (Scopus)
- TALEI, H., gord, A., & Kharashadizadeh, M. (2022). Provide a performance audit model for executive managers of public hospitals. *Governmental Accounting*, 9(1), 255-286. Doi: 10.30473/gaa.2022.64538.1588. (In Persian)

- Valizadeh Larijani, A, Hosseini, SA, Ali Asgari, A. (2022). Investigating the consequences of internal audit quality in preventing accrual-based profit management and real profit management. *Knowledge of financial accounting*, 9(2), 71-95. (In Persian)
- Wan-Hussin, W. N., Fitri, H., & Salim, B. (2021). Audit committee chair overlap, chair expertise, and internal auditing practices: Evidence from Malaysia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 44, 100413.
- Zivari Kamran, M. J., & fakhari, H. (2019). Providing a Pattern for Effective Internal Audit from Beneficiary's Perspective. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(64), 81-111. Doi: 10.22054/qjma.2020.42676.2019. (In Persian)