

## مدل تفصیلی مراحل رشد حسابرسی داخلی در صنعت نفت از دیدگاه خبرگان حرفه با استفاده از روش تحلیل تم

سارا رازانی

دکتر، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. نویسنده مسئول  
[Razani.sara@yahoo.com](mailto:Razani.sara@yahoo.com)

آوان جمشیدی

دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. مدرس مدعو دانشگاه ملی مهارت  
[t.jamshidi@alzahra.ac.ir](mailto:t.jamshidi@alzahra.ac.ir)

علی صیادی سومار

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم آباد، ایران  
[sayadi.a@lu.ac.ir](mailto:sayadi.a@lu.ac.ir)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۰۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۹/۱۴

### چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر، ارائه مدل بلوغ حسابرسی داخلی با استفاده از تحلیل تم در صنعت نفت می باشد. روش مورد استفاده در این پژوهش، میدانی و تحلیل عاملی و به صورت ترکیبی می باشد. به منظور انجام این پژوهش، ۳۰ مصاحبه انجام شد و جامعه آماری شامل افراد فعال در حرفه حسابرسی و نمونه آماری با استفاده از فرمول کوکران ۱۴۶ نفر بوده است. داده های این پژوهش با استفاده از دو روش اصلی بررسی متن و انجام مصاحبه، در سه مرحله، جمع آوری شدند. (۱) بررسی مدل ها و اسناد مرتبط با موضوع پژوهش، (۲) انجام مصاحبه های نیمه ساختار یافته. بعد از کامل شدن پیاده سازی و کدگذاری داده ها، با استفاده از روش تحلیل تم و با در نظر گرفتن مدل CMMI، سطح بندی شدند و در نهایت مدل پژوهش تدوین گردید. (۳) در گام آخر نیز از تعدادی از افراد مشارکت کننده در پژوهش نسبت به مدل تدوین شده، نظر سنجی به عمل آمد و به سنجش مدل پرداخته شد. با توجه به نتایج حاصل شده از تحقیق یازده گویه؛ خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی، مدیریت نیروی انسانی، برنامه ها و سیاست های عملکرد حرفه ای حسابرسی، پاسخگویی و مدیریت عملکرد، فرهنگ و ارتباطات سازمانی، ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی، برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی، شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج از سازمان، توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی، توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی و پایش و گزارش نتایج بر بلوغ حسابرسی داخلی در صنعت نفت تاثیرگذار می باشند شناسایی شد که در این میان گویه خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی توانایی تبیین و پیش بینی کنندگی بالایی دارد.

**واژه های کلیدی:** مراحل رشد حسابرسی داخلی، بلوغ حسابرسی داخلی، سطوح بلوغ، تحلیل تم، صنعت نفت.

## ۱- مقدمه

توانایی کنترل داخلی به منظور تأمین نیازهای حاکمیت شرکتی است و انتظار حرفه‌ای به یک ضرورت تبدیل شده است (متالا و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰).

حاکمیت شرکتی یک فرآیند داخلی است و به طور عمده از درون ترغیب و تشویق می‌گردد. 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 تقلب و اختلاس را افزایش خواهد داد همانطور که براید و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۹) و بهاسین و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۳) اشاره کرده‌اند، برخی از ابزارهایی که در تشخیص تقلب مورد استفاده قرار گرفتند، توسط حسابداری قانونی ارائه و اجرا شدند که منجر به شکل‌گیری بسیاری از کمیته‌های دولتی گردید، به عنوان مثال، کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی<sup>۶</sup> (کوزو) و قانون ساربنز - آکسلی<sup>۷</sup> حسابداری قانونی نیازمند ارائه خدماتی است که فراتر از درک کلی افراد شرکت باشد. همانطور که توسط مرکز مطالعات متخصصان قانونی ذکر شده، انتظار می‌رود متخصصان حسابداری قانونی با کمک به حسابرسان، عملکردهای مناسبی را به سهامداران ارائه دهند (رحمان و هشیم<sup>۸</sup>، 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) تعریف‌شده 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<sup>۹</sup>، ۲۰۱۵). بررسی‌های حسابرسی داخلی نیز نشان می‌دهند که افزایش بلوغ حسابرسی داخلی برای مدیران ارشد حسابرسی<sup>۱۰</sup>، برای تقویت ارتباط سازمانی حسابرسی داخلی مهم است. مطالعات گزارش می‌دهند که یکی از اساسی‌ترین چالش‌هایی که مدیران ارشد حسابرسی با آن مواجه‌اند 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

حسابرسان داخلی در سازمان تاثیر با اهمیتی درباره عدم انطباق یا عدم رعایت در ارتباط با رویه‌های برقرار شده برنامه‌ها، 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 می‌باشند. 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 ذی‌نفعان 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 پیاده‌سازی مدیریت ریسک عمل کنند.

به طور متعارف، دانش و حرفه حسابداری و حسابرسی تحت تاثیر نیازهای به جا و درست محیط اقتصادی و کسب و کار، مهبای 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<sup>۱</sup>، 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 حسابرس، اصول اخلاقی حسابرسی داخلی است. اصول اخلاقی در یک حسابرسی داخلی از عناصر مختلفی مانند استقلال، صداقت، عینیت و رازداری تشکیل شده است. علاوه بر ویژگی‌های اخلاقی حسابرس، عملکرد حسابرسی داخلی نیز تحت تاثیر مدیریت آن است. همانطور که توسط لنز<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) بیان شد، فشار سهامداران بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر می‌گذارد. همچنین، عینیت و استقلال تحت تاثیر دو عامل فردی و سازمانی قرار دارند. در دوره کنونی جهانی سازی، عملکردهای کنترل داخلی مربوط به

6. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission(COSO)  
7. Sarbanes-Oxley Act  
8. Rahman & Hashim  
9. Pizzini et al  
10. Chief Audit Executives

1. Ingrid Gustafsson Nordin  
2. Lenz  
3. Metalia et al  
4. Baird et al  
5. Bhasin et al

شرکتی و کیفیت گزارش مالی مشروعیت دهد (چن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). علاوه 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، ۲۰۱۹).

امروزه در سطح گسترده‌ای از سازمانها، نقش مشاوره‌ای و اطمینان بخشی حسابرسی داخلی در حال شناسایی است. این نقش ها، عوامل ارزشمندی برای رویه های خوب راهبری به شمار می روند که از این طریق در همه بخشهای سازمان ارزش ایجاد می کنند 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 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<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱)، قابلیت عملکردهای حسابرسی داخلی باید مطابق با وظایف سازمانی باشد که به آنها خدمت می کنند. 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).

در پست حسابرسی داخلی، قابلیت، از خصوصیات ضروری است برای آنکه حسابرس داخلی توانایی و صلاحیت دستیابی به الزامات را داشته باشد، باید از آنها برخوردار باشد. همچنین قابلیت را می توان به صورت سنجش توانایی واحدهای سازمانی، افراد با 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 اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی به صورت مستقل است، قابلیت حسابرسی داخلی باید با اهداف سازمانی که به آن خدمات ارائه می کند، همسو باشد. حسابرسی داخلی در بخش خصوصی باید کاملاً در یاری رساندن به

سازمان‌ها در تحقق اهداف اصلی آنها یعنی کسب سود و حداکثر سازی ثروت سهامداران، توانا باشد. همچنین در صنعت نفت، حسابرسی داخلی باید بتواند در دستیابی به اهداف سازمان‌های دولتی به عبارت دیگر ارائه خدمات به عموم مردم، یاری رساند. 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<sup>۳</sup>، 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<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰). اقتصاد کشورهای صادرکننده نفت نظیر ایران، به شدت تحت تأثیر قیمت نفت و درآمدهای حاصل از صادرات آن است. این مسئله به ویژه با اولین نوسان شدید قیمت نفت که امروزه به اولین 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 تحقیقات انجام شده بر روی سازمان‌های کشور نشان می‌دهد که نظام حسابرسی داخلی هنوز نتوانسته است جایگاه مناسب خود را با پیشرفت‌های چشمگیر جهانی کسب نماید. و نیز صنعت نفت به دلیل نقش و اهمیتی که برای توسعه کشور دارند، مورد توجه این تحقیق 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 نمایند. 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

<sup>3</sup>. Capability Maturity Model Integration (CMMI)

<sup>4</sup> Ronja Krane, Marc Eulerich

1. Chen et al

<sup>2</sup>. Institute Of Internal Auditors (IIA)

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 حسابرس از جمله خصوصیات ضروری است که برای آنکه حسابرس داخلی توانایی و صلاحیت دستیابی به الزامات را داشته باشد، باید از آنها برخوردار باشد (دوتا و همکاران<sup>۱</sup>، 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<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). حسابرسی داخلی در بخش خصوصی باید کاملاً 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 قابل ملاحظه‌ای برخوردار است؛ بنابراین شناخت مدل بلوغ حسابرسی داخلی به عنوان ابزاری برای سنجش نیازمندی‌های واحد حسابرسی داخلی متناسب با نیاز سازمان در 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<sup>۳</sup>، 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 حاکی از آن است که همه سازمان‌ها به سطح یکسانی از بلوغ واحد حسابرسی داخلی نیاز ندارند. موسسه کی بی ام جی<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) نیز بر این موضوع تأکید نموده و بیان می‌کند سطح بلوغ هر سازمان به عوامل مختلفی شامل نیازها و

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 تحقیق 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 سوال 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 برنامه ریزی 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 با اهمیتی در باره عدم انطباق یا عدم رعایت در ارتباط با رویه‌های برقرار شده، برنامه‌ها و 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 می‌باشند. 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

3 Jere R. Francis

4.KPMG

1 Amitava Dutt,Rahul Roy,Priya Seetharaman

2 Andreas Krause

ام جی ۲۰۱۵؛ دلوتی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). این مدل‌ها براساس مدل بلوغ (مدل بلوغ قابلیت) هستند که برای توسعه نرم‌افزار به کار می‌روند که برای درک واقعیت پیچیده حسابرسی داخلی بیش از حد ساده به نظر می‌رسد. علاوه 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 حسابرسی داخلی با استفاده از ادبیات سازمانی و روانشناختی لازم است (دیسیمون و همکاران<sup>۴</sup>، 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<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵). قابلیت به عنوان اندازه‌گیری توانایی یک سازمان، شخص یا سیستم برای دستیابی به اهداف مرتبط با رسالت خود تعریف می‌شود (میهرت و یسماء<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷).

حال این سوال مطرح می‌شود که چگونه می‌توان بلوغ حسابرسی داخلی را تعیین کرد. موسسه کی پی ام جی، مدل قابلیت حسابرسی داخلی را در سال ۲۰۰۹ منتشر کرد تا ابزاری برای خود ارزیابی قابلیت برای حسابرسی داخلی بخش دولتی ارائه کند. مدل قابلیت حسابرسی داخلی که بر اساس اصول بهترین عملکرد توسعه یافته است، یک مدل قابلیت جامع است که ممکن است در پاسخ به سوال فوق کمک کند. از آنجایی که قابلیت حسابرسی داخلی برای یک سازمان جهانی توسعه یافته است و توسط حسابرسان داخلی آزمایش نشده است، این سوال مطرح می‌شود که آیا می‌توان از این مدل برای اندازه‌گیری موفقیت آمیز قابلیت حسابرسی داخلی، به ویژه در یک کشور یا سازمان خاص استفاده کرد. بنابراین، هدف اصلی این مطالعه تعیین این است که آیا مدل قابلیت حسابرسی داخلی می‌تواند با موفقیت برای اندازه‌گیری سطوح قابلیت حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار گیرد یا خیر و یک هدف ثانویه تعیین اینکه آیا این 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 می‌گردد (رنزبرگ و کوتزی، ۲۰۱۴). از آنجایی که صنعت نفت و گاز راهبردی ترین صنعت در اقتصاد ایران است و مهمترین نقش را در عرصه تحقق چشم انداز 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

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 نماید (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 نموده و بدین ترتیب مسیر گام به گام جهت هدایت حسابرسی داخلی به سوی بلوغ را ترسیم نماید.

مطالعات نشان می‌دهند که بلوغ عملکرد حسابرسی داخلی<sup>۱</sup> یک عامل کلیدی در حاکمیت شرکتی است. این نتیجه گیری به این دلیل است که حسابرسی داخلی به بازیگران اصلی حاکمیت شرکتی (هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد) که بر کار حسابرسی داخلی تکیه می‌کنند کمک می‌کند تا مسئولیت‌های اجرایی آنان با توجه به مدیریت ریسک سازمان و کنترل‌های داخلی انجام گیرد (گرالینگ و همکاران، ۲۰۰۴؛ کوهن و همکاران، ۲۰۰۴؛ چمبرز و اودار، ۲۰۱۵).

در این راستا بلوغ عملکرد حسابرسی داخلی مهم است و باید ارزیابی گردد تا سازمان تصمیم بگیرد که آیا بر کار حسابرسی داخلی تکیه کند یا خیر. مطالعات و معیارهای حرفه‌ای مربوط به بلوغ حسابرسی داخلی نسبتاً کم است. مدل‌های موجود بلوغ حسابرسی داخلی خاص بخش دولتی هستند (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳، ۲۰۱۶) یا محدود به ابزارهایی هستند که حسابرسان داخلی استفاده می‌کنند (موسسه کی پی

<sup>4</sup>.Desimon et al

<sup>5</sup>. Gansberghe

<sup>6</sup>.Mihret and Yismaw

<sup>1</sup>. Internal Audit Function

<sup>2</sup>. Institute Of Internal Auditors

<sup>3</sup>.Deloitte

آن که اهداف به کناری گذاشته شوند، باید دیدگاه‌ها، نظرات دیگران، موقعیتشان، و مسائل آنها را بخوبی دریافت. به علاوه 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 می‌گردد (سعادت، ۱۳۹۹).

### تطبيق 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 منفرداً 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 وجهه‌ی قابل قبول تری 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 احتمالاً توسط مدیر بخش ایجاد می‌شود حداکثر 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 درباره‌ی آنها باشد. این گزارش‌های حسابرسی داخلی باید منجر به افزایش کارایی گردد 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. توصیه‌های آنها غیر عملی و هزینه بر است. اگر آنها در این کار تجربه و تخصص داشتند، چنین پیشنهادها و توصیه‌هایی را ارائه نمی‌کردند. مدیران عملیاتی، سرپرست‌ها به گزارش کاستی‌ها علاقه ندارند. اما اگر حقایق را ارائه و توصیه‌های منطقی را پیشنهاد کنید مسلماً می‌پذیرند. زیرا

جهان پس از ونزوئلا، عربستان سعودی و کانادا می‌باشد. از سوی دیگر بر پایه گزارش اوپک، ایران با ذخایر ۳۳۰۷۲ تریلیون مترمکعب بعد از کشور روسیه دومین و بر اساس آمار شرکت بی پی با ذخایر ۳۳۰۵ (۱۷۰۹۶ 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 ۱۶۵۰۵ سال برآورد شده است. بر اساس آمارنامه بی پی، ایران همچنین به ترتیب با در اختیار داشتن ۹۰۳ و ۱۹۰۵ 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 حسابرسی 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 سوء جریان 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 حسابرسی داخلی در این صنعت، پژوهش حاضر در صدد پاسخ به پرسش زیر و شناسایی ابعاد بیشتری از مدل بلوغ حسابرسی داخلی نسبت به مدل جهانی قابلیت حسابرسی داخلی (۲۰۰۹) و غنابخشیدن به ادبیات موضوع پژوهش می‌باشد: 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 صرفاً به عنوان یک متخصص حسابداری و مالی بنگرند. احتمالاً هیچ شغلی در سازمان نیست که به اندازه‌ی حسابرس داخلی از امور شرکت آگاهی داشته باشد. روش کار نیز بسیار مهم است. بدون

که این توصیه‌ها منجر به افزایش کارایی می‌گردد (ون و همکاران<sup>۱</sup>، 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، لیکن بدلیل رقابت فشرده مجریان پروژه‌ها در تحقق موفقیت پروژه‌ها؛ تمایل روزافزونی برای استفاده از مدل‌های بلوغ در سازمان‌های 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 نمودند تا با استفاده از یک روش گام به گام پروژه‌ها و یا سازمان‌های پروژه محور را در کسب موفقیت یاری دهند. پس از ارائه اولین مدل‌های بالندگی 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 محققین پیشنهاد دادند که استانداردهای مدیریت پروژه به عنوان مبنای مدل‌های بلوغ در نظر گرفته شوند (متالا و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰).

جمع‌بندی بررسی‌های پیشین نشان داد، مدل‌های بلوغ مرتبط با پروژه‌ها که عمدتاً 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 می‌گردد بر اساس تجارب و ثنوری‌های 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 جهت ارزیابی می‌نمایند و اساساً اولین هدف مدل‌های بلوغ، ارزیابی سازمان در قیاس با بهترین عملکرد ممکن در دامنه موضوع مورد بحث می‌باشد. به عبارت دیگر مدل‌های بلوغ، فرایندهای سنجش و ارزیابی می‌باشند و سازمان‌ها می‌توانند از این مدل‌ها جهت 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 می‌نمایند شناسایی کنند.

### مبانی تجربی پژوهش

اندر و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) به ارزیابی فرآیند بلوغ مدیریت هویت و دسترسی در بخش مالی آلمان پرداختند. مدل بلوغ فرآیند مدیریت هویت و دسترسی<sup>۴</sup> را توسعه می‌دهند و اولین ارزیابی را از چهار سازمان در صنعت مالی آلمان ارائه می‌دهند. آنها دریافته‌اند 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 حسابرسی، مقایسه یا معیار بلوغ فرآیند فرآیند مدیریت هویت و دسترسی یا شناسایی نقاط ضعف در فرآیندهای فرآیند مدیریت هویت و دسترسی سازمان استفاده کنند.

الزبان جی ویلیام<sup>۵</sup> (۲۰۱۳) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی عربستان سعودی پرداختند. نتایج نشان داد که پشتیبانی مدیریت بیشترین تأثیر را بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد و بعد از آن به ترتیب، اندازه

<sup>4</sup>.Identity and Access Management

<sup>5</sup>.Alzeban & Gwilliam

<sup>1</sup> Wan NordinWan-Hussin, Hadiati Fitri,Basariah Salim

<sup>2</sup>. Metalia et al

<sup>3</sup>.Andre

بلوغ حرفه‌ای حسابرسان و هر یک از ابعاد (ویژگی‌های شناختی، چندبعدی و فراشغلی حسابرسان) بر تعهد سازمانی حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و موسسات حسابداری می‌باشد. 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 حسابداری و موسسات حسابداری تأثیر دارند. کیانی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی حسابداری داخلی در سازمان‌ها پرداختند. بر اساس نتایج مشخص گردید: یک سازمان نیاز دارد تا از صحت امور مالی خود آگاه گردد. حسابداری داخلی بیشتر از آنکه یک وظیفه عملیاتی باشد، جایگاهی مشاوره‌ای و همراهی در سازمان دارد. اهداف حسابداری داخلی شامل: بهبود فرایند نظارت در سازمان، حفاظت از داراییها و مدیریت نیروی انسانی، حفاظت از دارایی در حسابداری داخلی، بررسی صداقت گزارش‌های مالی شرکت، شناسایی هدررفت منابع مالی می‌باشد. طالعی و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه الگوی حسابداری عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی پرداختند، مهم‌ترین مولفه‌های حسابداری عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مورد سنجش قرار گرفته شد. در بخش کمی از طریق روش معادلات ساختاری، صحت مدل تحقیق، مورد تایید قرار گرفت و معلوم گردید که انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص‌ها از دقت بالایی برخوردار بوده و می‌تواند چارچوب مناسبی را برای تدوین سند چشم‌انداز حسابداری عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی فراهم نماید. حبشی و همکاران (۱۴۰۱) به تبیین مدل قابلیت حسابداری عملکرد برای بخش عمومی ایران پرداختند. بر اساس یافته‌ها ابتدا، (۷) عامل و (۱۲۷) بُعد کلیدی به عنوان عناصر بنیانی حسابداری عملکرد به روش اکتشافی استخراج و به تایید خبرگان رسید. سپس، مدل قابلیت حسابداری 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 حسابداری عملکرد تا حد اعلاای حرفه‌ای شدن برای بهبود فرآیندها است. مهربان پور و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه مدل حسابداری عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی پرداختند، نتایج حاکی از شمول تأمین پاسخگویی و تهدید آن در قالب ناکارآمدی‌ها و کژکار کردها در مدل پژوهش بوده و متعاقباً توجه به محیط بخش عمومی و ویژگی‌های محصولات و خدمات بخش عمومی، سودمندی ادراک شده در سطح عوامل دورنی و بیرونی، تضادهای نقش بالقوه در حسابداری عملکرد، پیامدهای ناخواسته حین

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<sup>۱</sup> (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 (۲۰۲۰) به بررسی عواملی که بر بلوغ عملکرد حسابداری داخلی تأثیر می‌گذارند پرداختند. آنها چندین بعد از عملکرد حسابداری داخلی را به عنوان اندازه گیری 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 قابل توجهی با بلوغ حسابداری داخلی مرتبط است. استوارت و سابرامانیام<sup>۲</sup> (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 تمرکز شده است که از نظر محققان به تحقیقات بیشتر نیاز دارد.

محمدرضاخانی و باباجانی (۱۴۰۰) به بررسی الگوهایی برای استقرار و قابلیت حسابداری 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 حاصله بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب قابلیت حسابداری داخلی نهادهای بخش عمومی تفاوت معناداری وجود دارد. گنجی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر پیشایندها و پیامدهای اثربخشی حسابداری داخلی بر کیفیت حسابداری داخلی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد سوابق و پیامدهای اثربخشی حسابداری داخلی بر کیفیت حسابداری داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارند. این مطالعه با برجسته کردن عوامل مرتبط با اثربخشی حسابداری داخلی و نتایج حسابداری 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 تأثیرگذاری

<sup>2</sup>.Stewart & Subramaniam

<sup>1</sup>.Nwannebuik & Nwadiolor

ارزیابی عملکرد، عارضه‌های مبتلابه ارزیابی و انتقادهای به نفس حسابرسی عملکرد سایر اجزای مدل در سطح ابعاد را تشکیل می‌دهند.

ابوالقاسمی و همکاران (۱۳۹۹) به بسط جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. در تحقیق 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) مبتنی است و در مسیر حرفه‌ای، به اثربخشی بیشتر حسابرسان کمک می‌کند. 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 تحقیق، 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. قشقایی و مشایخ (۱۳۹۷) به تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری در شرکت‌های ایرانی پرداختند. براساس یافته‌های پژوهش، ماتریس بلوغ واحد حسابداری شامل شش بُعد: خدمات 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.

مرور ادبیات و پیشینه تحقیق نشان می‌دهد تحقیقات صورت گرفته شده در زمینه بلوغ حسابرسی عملکرد و یا بلوغ حرفه‌ای حسابرسی مستقل بوده و یا به مدل قابلیت حسابرسی پرداخته شده است و تاکنون تحقیقی در حوزه بلوغ حسابرسی داخلی صنعت نفت و تدوین مدل بلوغ برای آن صورت نگرفته است و این در حالی است که تحقیق حاضر با ارائه مدل بلوغ حسابرسی 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 حسابرسی داخلی در صنعت نفت چگونه است؟

### روش شناسی پژوهش

در پژوهش حاضر از روش تحلیل تم به منظور تحلیل داده‌های مصاحبه استفاده خواهد شد. رویکردهای، کیفی متنوع و پیچیده اند در این میان تحلیل تم را می‌توان روشی دانست که از رویکردی مناسب و انعطاف پذیر برای تحلیل داده‌های کیفی بهره می‌برد (براون و کلارک، ۲۰۰۶). تحلیل تم روشی است برای شناسایی تحلیل و گزارشگری الگوهای تم‌های درون داده‌ها هر تم در بردارنده چیزی با اهمیت درباره داده‌ها است که به سؤال پژوهش ارتباط دارد برای تعیین این که چه چیزی در پژوهش تم محسوب می‌شود قضاوت محقق ضروری است. کلیدی بودن یک تم الزاماً وابسته به ملاک‌های کمی مثل تعداد دفعات تکرار نیست. برای تحلیل تم ابتدا لازم است تا داده‌ها کدگذاری شوند. در این پژوهش از سه روش زاویه بندی داده‌ها، کنترل اعضا و ارزیابی براساس معیارهای مقبولیت به منظور اعتبار بخشی به مدل و نتایج تحقیق استفاده خواهد شد. با توجه به متن مصاحبه‌ها و دسته بندی استقرایی، تم‌های پایه و اصلی و فراگیر شکل گرفتند و در نهایت، مدل با بازبینی و چندسویه نگری، توسط مشارکت کنندگان و خبرگان حرفه حسابرسی (منظور خبرگان حرفه حسابرسی در صنعت نفت، دانشگاه‌ها و موسسات حسابرسی می‌باشد) به روش کیفی استخراج و نهایی شد.

### یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش حاضر حاصل تجزیه و تحلیل داده‌هایی است که از مصاحبه شوندگان به دست آمد. مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختار یافته انجام شدند و سوالات مبنا در تمام مصاحبه‌ها، یکسان بودند و بلوغ هر ۵ سطح مورد پرسش قرار گرفتند.

جدول ۱ اطلاعات جمعیت شناسی مصاحبه شوندگان کل پژوهش

ردیف	عامل	طبقه بندی	تعداد	درصد	جمع
۱	جنسیت	زن	۴	۰/۱۳	۳۰
		مرد	۲۶	۰/۸۷	
۲	سمت	معاونین حسابرسی داخلی	۶	۰/۲۰	۳۰

ردیف	عامل	طبقه بندی	تعداد	درصد	جمع
		مدیران حسابرسان داخلی و مالی	۱۱	۰/۳۷	
		مشاورین حسابرسی داخلی	۴	۰/۱۳	
		استاد دانشگاه	۹	۰/۳۰	
۳	سابقه کاری	کمتر از ۱۰ سال	۴	۰/۱۳	۳۰
		۱۱ تا ۲۰ سال	۸	۰/۲۷	
		۲۱ تا ۳۰ سال	۱۲	۰/۴۰	
۴	میزان تحصیلات	بیشتر از ۳۰ سال	۶	۰/۲۰	۳۰
		کارشناسی ارشد	۱۲	۰/۴۰	
		دکتری	۱۸	۰/۶۰	
۵	رشته تحصیلی	حسابداری	۲۴	۰/۸۰	۳۰
		حسابرسی	۶	۰/۲۰	

جدول ۲ مدل تحقیق (ماتریس مراحل بلوغ حسابداری در صنعت نفت)

سطوح	خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی	عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی	عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه ها و سیاست ها 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 از سازمان	توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی	توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی	پایش و گزارش نتایج
سطح اول : آغازین (تلاش های فردی)	حسابرسی انطباق	شناسایی و جذب افراد ماهر و آموزش و پرورش حرفه ای فردی	برنامه حسابداری بر اساس اولویت های مدیریت / ذینفعان	بودجه عملیاتی حسابرسی داخلی	ضرورت هماهنگی با کمیته حسابرسی و امور مجامع	ضرورت گزارشگری رسمی به مدیریت، هیأت مدیره و کمیته حسابرسی	-	-	ارزیابی اولیه، انتظارات و هدف ها / گزارش ها و بازخورد حاصل از فعالیت حسابرسی داخلی.	-	-
سطح دوم : زیرساختی (پایدار و تکرار پذیر)	حسابرسی عملکرد / ارزش افزایی	هماهنگی نیروی کار به همراه کادر حرفه ای واجد شرایط به صورت تیم سازی شده	پذیرش و اجرای استانداردها ی بین المللی حسابرسان داخلی	گزارش های مدیریت حسابرسی داخلی	جزء جدایی ناپذیر تیم مدیریت افراد سازمان	دسترسی کامل به اطلاعات، دارایی ها و افراد سازمان	مشخص بودن مسوولیت نهایی ارائه دهندگان خدمات برون سپاری شده حسابداری داخلی	تعیین ذینفعان اصلی داخل و خارج از سازمان برای فعالیت ها و سازمان.	بررسی برنامه های راهبردی فعالیت حسابرسی داخلی و سازمان.	درک شرایط کاری واحد رسیدگی شونده و محدودیت هایی که با آن روبه رو است	درک شرایط کاری واحد رسیدگی شونده و محدودیت هایی که با آن روبه رو است
سطح سوم : یکپارچه (اطلاعات ی یکپارچه)	خدمات مشاوره	برنامه ریزی نیروی کار و حمایت عملکرد حسابرسی	برنامه های حسابداری مبتنی بر ریسک و تعریف	اندازه گیری عملکرد و اطلاعات هزینه	هماهنگی با سایر گروه های بازنگاری و نظارت	مکانیسم های تامین مالی و نظارت مدیریت بر	قابلیت اعتماد و نظارت بر خدمات	تعیین افرادی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم	بررسی منشور هیئت مدیره، کمیته	درک ویژگی های حسابرسی داخلی، گزارش ها	توافق در زمینه شکل و تناوب گزارشگری که در آن

سطوح	خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی	عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی	عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه ها و سیاست ها عملکرد حرفه ای حسابرسی	پاسخگویی و مدیریت عملکرد	فرهنگ و ارتباطات سازمانی	ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی	برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی	شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج از سازمان	توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی	توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی	پایش و گزارش نتایج
	داخلی از نهادهای حرفه ای	چارچوب مدیریت کیفیت				عملکرد حسابرسی داخلی	برون سپاری شده	بر فعالیت های حسابرسی داخلی اتکا می کنند.	حسابرسی و فعالیت های حسابرسی داخلی. ارتباط آن با کاستی ها و پیشرفت ها در این حوزه ها.	قابل ارائه این واحد و قابلیت های ذینفعان اصلی و ارتباط آن با کاستی ها و پیشرفت ها در این حوزه ها.	اندازه سازمان، ماهیت و ساختار حاکمیتی مورد توجه قرار می گیرد.
سطح چهارم: مدیریتی (حرفه ای)	تضمین کلی در مورد حاکمیت، مدیریت ریسک و کنترل (حس) ابرسی (کفایت)	عضویت و حضور نیروها در مجامع و انجمن های حرفه ای	بهبود مدیریت ریسک سازمان از طریق استراتژی حسابرسی	ادغام معیارهای عملکرد کمی و کیفی	مشاوره مدیر حسابرسی داخلی به مدیریت ارشد و تأثیر بر آنان	گزارش به CAE مقامات سطح بالا و نظارت مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی	برون سپاری بخشی از خدمات حسابرسی داخلی در صورت اشراف کامل به مسائل سازمان توسط واحد ارائه دهنده خدمات برون سپاری	تعیین افرادی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از فعالیت های حسابرسی داخلی منتفع می شوند.	توسعه ابزار اندازه گیری مانند کارت امتیازی متوازن و ارتباط ویژگی های مربوط به کارایی و اثربخشی و متقابل آن.	برقراری فرآیند نظارت و بازبینی دوره ای از گزارش ها به منظور حصول اطمینان از کارایی و اثربخشی.	
سطح پنجم: حرفه ای (بهینه) (پیشرفت مستمر و مداوم)	حسابرسی داخلی به عنوان عامل کلیدی تغییر	پیش بینی کار(جانشین پروری) و مشارکت در رهبری نهادهای حرفه ای	برنامه ریزی استراتژیک حسابرسی داخلی و بهبود مستمر در رویه های حرفه ای	گزارش عمومی اثربخشی حسابرسی داخلی	روابط مؤثر و مستمر	استقلال، قدرت و اختیار عملکرد حسابرسی داخلی	بومی کردن برون سپاری و انجام یک دوره به عنوان دوره آموزشی برای کارکنان حسابرسی داخلی (ایجاد چارچوب)	توجه به افرادی که از فعالیت های حسابرسی داخلی پشتیبانی می کنند.	ایجاد توافق در زمینه تعریف ذینفعان اصلی از مفاهیم کارایی و اثربخشی.	استفاده از نتایج گزارش ها به شکل راهنمای فعالیت های حسابرسی داخلی	

## روایی و پایایی

می‌گردد. این مقدار باید بزرگتر از ۰/۷ باشد تا بتوان ادعا کرد، سازگاری درونی میان داده‌ها وجود دارد. همانطور که در جدول ۳ ملاحظه می‌شود کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ می‌باشد در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید. همانطور که در جدول ۴ نشان داده شده است تمامی مقادیر میانگین واریانس‌های استخراجی تقریباً از مقدار ۰/۵ بالاتر هستند، در نتیجه دومین شرط روایی همگرا نیز تأیید گردید.

پایایی سازه معیاری است برای تعیین سازگاری درونی متغیرهای آشکار. 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

جدول ۳. 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	۰/۷۸۸	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	۰/۸۷۲	توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی
۰/۷۵۵	۰/۷۹۹	توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی
۰/۷۴۵	۰/۷۹۵	پایش و گزارش نتایج

جدول ۴. 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 ۵. نتایج ضریب تعیین R2، اندازه اثر F2 و معیار پیش‌بینی کننده‌ی Q2

Q2	F2	R2	گویه اصلی
۰/۳۸۵	۰/۲۷۸	۰/۶۶۸	خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی
۰/۳۳۶	۰/۲۸۴	۰/۶۷۹	عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی
۰/۳۶۹	۰/۲۹۹	۰/۷۰۱	عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه هاوسپاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابرسی

Q2	F2	R2	گویه اصلی
۰/۳۷۰	۰/۲۷۴	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	۰/۲۷۲	۰/۷۴۹	برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی
۰/۳۷۱	۰/۲۸۴	۰/۷۸۱	شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان
۰/۳۶۸	۰/۲۷۱	۰/۷۳۴	توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی
۰/۳۸۵	۰/۲۶۹	۰/۷۰۹	توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی
۰/۳۷۶	۰/۲۷۳	۰/۷۵۸	پایش و گزارش نتایج

۰/۳۵ می‌باشند، و در رده بزرگ قرار دارند. شاخص دیگری که در این مرحله مورد بررسی قرار می‌گیرد شاخص توان پیش‌بینی کنندگی مدل Q2 می‌باشد که درصد واریانس شاخص‌ها را در بین سایر شاخص‌های یک متغیر نشان می‌دهد. Q2 بالا، نشان دهنده قدرت پیش‌بینی بالای مدل است. همانطور که در جدول ۶ مشخص است کلیه مقادیر به‌دست آمده برای شاخص‌های برازش در حد قابل قبولی می‌باشند. بر این اساس برازش کلیت مدل تأیید گردید.

برای برازش مدل درونی از ضرایب مسیر، R2، F2، Q2 استفاده می‌شود. ضرایب مسیر در آزمون فرضیات بررسی شده است. ضریب تعیین نشان می‌دهد ارتباط قوی بین متغیرهای تحقیق وجود دارد. اندازه اثر یا F2 به معنای توان تبیین کنندگی مدل می‌باشد و رابطه‌ی بین سازه‌های مدل را تعیین می‌کند که مقادیر ۰/۱۵، ۰/۳۵ و ۰/۱۰۲ به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر دارد. طبق جدول ۵ که توان پیش‌بینی کنندگی تمامی مدل‌های این تحقیق بزرگتر از

جدول ۶. شاخص‌های برازش مدل اصلی پژوهش

شاخص‌های برازش	کمیت ۱ عامل	کمیت ۲ عامل	کمیت ۳ عامل	کمیت ۴ عامل	کمیت ۵ عامل	کمیت ۶ عامل	مقدار مطلوب
شاخص SRMR	۰/۰۵	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۰۳	۰/۰۵	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 ۷ عامل	کمیت ۸ عامل	کمیت ۹ عامل	کمیت ۱۰ عامل	کمیت ۱۱ عامل		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

حسابرسی داخلی و پایش و گزارش نتایج بوده است. ارزیابی بر اساس معیارهای مقبولیت به منظور اعتبار بخشی به مدل و نتایج پژوهش استفاده شده است. نتایج مربوط به عوامل تأثیر گذار در دو حالت ضرایب استاندارد و ضرایب معناداری در جدول ۷ ارائه گردیده است:

همانطور که نتایج جدول ۷ نشان داده است خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی، عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی، عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه هاوسپاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابرسی، پاسخگویی و مدیریت عملکرد، فرهنگ و ارتباطات سازمانی، ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت

### نتیجه تحلیل مدل پژوهش

با توجه به مطالب ذکر شده در بالا عوامل اصلی تأثیرگذار بر بلوغ حسابرسی داخلی در صنعت نفت شامل خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی، عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی، عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه هاوسپاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابرسی، پاسخگویی و مدیریت عملکرد، فرهنگ و ارتباطات سازمانی، ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی، برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی، شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان، توصیف اثربخشی حسابرسی داخلی، توسعه معیارهای اثربخشی

آماره ۱ کمتر از ۵ صدم می‌باشند، لذا با اطمینان بالای ۹۵ درصد می‌توان گفت که گویه‌های مذکور بر بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت تاثیر دارد.

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 دارای سطح معنی‌داری

جدول ۷. خلاصه نتایج مدل بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت

سطح معنی‌داری	مقدار تی	ضریب مسیر	تم اصلی
۰/۰۰۰	۲/۲۶۳	۰/۲۲۸	خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی
۰/۰۰۰	۲/۵۸۲	۰/۲۰۰	عوامل مرتبط با مدیریت نیروی انسانی
۰/۰۰۰	۴/۲۶۳	۰/۳۳۰	عوامل مرتبط با ضرورت وجود برنامه‌ها و سیاست‌های عملکرد حرفه‌ای حسابداری
۰/۰۰۰	۳/۰۹۹	۰/۳۴۷	پاسخگویی و مدیریت عملکرد
۰/۰۰۰	۲/۵۰۶	۰/۲۵۳	فرهنگ و ارتباطات سازمانی
۰/۰۰۰	۲/۴۰۹	۰/۲۴۲	ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابداری داخلی
۰/۰۰۰	۲/۵۹۹	۰/۲۹۱	برون سپاری خدمات حسابداری داخلی
۰/۰۰۰	۲/۹۵۹	۰/۱۵۲	شناسایی ذینفعان اصلی داخل و خارج سازمان
۰/۰۰۰	۲/۴۷۲	۰/۱۷۴	توصیف اثربخشی حسابداری داخلی
۰/۰۰۰	۴/۸۱۶	۰/۳۷۶	توسعه معیارهای اثربخشی حسابداری داخلی
۰/۰۰۰	۵/۵۸۳	۰/۶۳۴	پایش و گزارش نتایج

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 در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی دار با بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت دارد. نتایج حاصل از تحقیق هس و همکاران (۲۰۰۶)، آلگرنی و همکاران (۲۰۰۶) کوپروهمکاران (۲۰۰۶)، میهرت و بیسما (۲۰۰۷)، استوارت و سابرامانیام (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 تحقیق می‌باشند.

حال با توجه به آنچه در بالا مطرح گردید و با توجه به اهمیت موضوع بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت به فعالین حوزه حسابداری خصوصاً مدیرعامل و مدیران حسابداری داخلی در صنعت نفت ایران توصیه می‌گردد که خدمات مورد ارائه حسابرسان داخلی را مورد توجه قرار دهند و سعی بر توسعه و رشد حسابداری سیستم‌های رایانه‌ای و اطلاعاتی داشته باشند و حسابداری قراردادهای نوین، حسابداری موارد خاص، حسابداری تقلب، کنترل داخلی بودجه و هزینه‌ها، بررسی دوره ای حقوق و دستمزد پرسنل، بررسی دوره ای حساب خرید،

#### 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 نمود. مدل‌های بلوغ این امکان را فراهم می‌سازد که به هنگام ارزیابی وضعیت واحد حسابداری داخلی، به قابلیت‌های آن پی برده و 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 نماید که بتواند فعالیتهای دارای ارزش به آن ارائه و زمینه را برای ارتقای کارایی و اثربخشی فرآیندهای راهبردی شرکتی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی فراهم نموده و بنابراین در دستیابی به اهدافش موفق تر از پیش عمل نماید. و همانطور که بیان شد هدف اصلی این پژوهش ارائه مدل بلوغ حسابداری داخلی در صنعت نفت می‌باشد. 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

بررسی دوره ای موجودی صندوق و بانک ها، حسابرسی انطباقی، حسابرسی محیطی، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی عملکرد را در کانون توجهات و بررسی های خود قرار دهند. همچنین همکاری با حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی در مورد رسیدگی و برنامه حسابرسی آنان مطابق با دستورالعمل مدیریت عامل شرکت در برنامه های کاری حسابرسان داخلی قرار گیرد، و نیز گزارش های صورت های مالی قبل از تسلیم به حسابرسان مستقل و هیات مدیره توسط حسابرسان داخلی مورد بررسی قرار گیرد و همچنین حسابرسان داخلی در برنامه های رسیدگی خود حسابرسی عملیاتی را علاوه بر حسابرسی مالی و رعایت سنتی در کانون توجه 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** می باشد در این خصوص می بایست حمایت مدیران حسابرسی داخلی توسط مدیریت مافوق مورد توجه قرار گیرد و صلاحیت فنی افراد (دانش، تجربه، مهارت) و همچنین صلاحیت های بین فردی (مهارت های ارتباطی) در کانون توجه مدیران و معاونین حسابرسی داخلی برای انجام کارهای در واحدهای حسابرسی داخلی همیشه مد نظر قرار گیرد، از دیگر مواردی که برای به بلوغ حرفه ای رسیدن در حسابرسی داخلی خصوصا در صنعت نفت باید مورد توجه مدیران ارشد حسابرسی داخلی قرار گیرد داشتن مدرک حرفه ای و جانشین پروری می باشد همچنین برنامه ریزی، نیازسنجی و آموزش مستمر نیروها مورد توجه قرار گیرد و توسعه کار تیمی و مستقل برای ایجاد رشد و بلوغ حرفه ای در حرفه حسابرسی داخلی توسعه یابد و وجود عوامل انگیزشی و تنبیهی در سازمان برمبنای عملکرد پاداش، ارتقاء سازمانی و.. صورت بپذیرد. توسعه صلاحیت و اخلاق حرفه ای در سازمان در بین کارکنان افزایش یابد و عوامل خروج کارکنان از سازمان مورد بررسی قرار گیرد. عضویت و حضور نیروها در مجامع وانجمن های حرفه ای صورت بپذیرد و نهایت تلاش برای حفظ نیروهای توانمند و متخصص صورت بپذیرد در ضمن مکانیزمی جهت ارزیابی عملکرد کارکنان و اعطای امتیاز با توجه به نتیجه ارزیابی ایجاد گردد. ساختار سازمانی به روز رسانی گردد و سعی بر استعداد یابی و بکارگیری صحیح استعدادها باشد و سعی گردد پرداخت مزایا براساس عملکرد افراد به صورت عادلانه انجام شود و در نهایت رئیس حسابرسی داخلی در انجمن حسابرسان داخلی عضویت داشته باشد.

برای ایجاد بلوغ حرفه ای در حرفه حسابرسی داخلی در صنعت نفت عوامل مرتبط با **ضرورت وجود برنامه**

**هاوسیاست های عملکرد حرفه ای** حسابرسی مورد توجه کمیته حسابرسی، امورمجموع و مدیران ارشد صنعت نفت قرار گیرد برای رسیدن به این مهم ضرورت وجود برنامه هایی جهت ارزیابی سیستم حسابرسی داخلی (اجرا و اثربخشی)، ضرورت وجود برنامه هایی جهت حسابرسی با اهداف رسیدگی های خاص، ضرورت وجود برنامه هایی مبتنی بر اهداف سازمان، اجرای مدیریت کیفیت در انجام حسابرسی داخلی، مستند سازی، ایجاد سیستم پیگیری گزارش ها و اطمینان از اجرای یافته ها، ایجاد و به روز رسانی دستورالعمل های رسیدگی حسابرسی داخلی، پذیرش و اجرای استانداردهای بین المللی حسابرس داخلی، دارا بودن واحد حسابرسی داخلی از منشور فعالیت حسابرسی داخلی، ایجاد و نگهداری سیستم سوت زنی (گزارش فساد در بخش ها)، ارزیابی حسابرسی داخلی از رعایت قوانین و مقررات، خط مشی ها رویه ها و قراردادهای همیشه باید در کانون توجه باشند و همچنین رئیس حسابرسی داخلی از نگرش مبتنی بر ریسک در تدوین طرح های حسابرسی برای شناسایی اولویت های فعالیت حسابرسی داخلی جهت سازگاری با اهداف سازمان می بایست استفاده شود و همچنین یک گزارش حسابرسی با کیفیت در یک شکل و حجم مناسب که در آن نقاط ضعف و انتقادات به صورت حرفه ای در کنار دستاوردهای رضایت بخش صاحبکار بیان گشته است به گونه ای که خوانندگان را به اتخاذ اقدامات اصلاحی در مورد نواقص اشاره شده ایجاد انگیزه نماید تهیه گردد و جایگاه سازمانی مناسب و تفکیک حسابرسی داخلی از فعالیت های سازمان و نیز بخش حسابرسی داخلی به انواع سخت افزارها و نرم افزارهای کامپیوتری مجهز گردد تا بتواند وظایف خود را به درستی انجام دهد و نیز حسابرسان داخلی از تجربه تخصص و دانش در روند صنعت و زمینه ها و مسائل جدید در حال ظهور به وسیله حضور در دوره های آموزشی داخلی و خارجی برخوردار باشند و به بررسی اهمیت یافته ها و توصیه ها بپردازند و دامنه حسابرسی داخلی از تمام کنترل های داخلی اعم از مالی و غیر مالی را در برگیرد و اجرای کامل حسابرسی بر مبنای برنامه حسابرسی داخلی صورت گیرد و گزارش حسابرسی داخلی در برگیرنده ریسک های با اهمیت پیش رو و مشکلات کنترلی باشد و حسابرس داخلی در برقراری ارتباط با حسابرس مستقل آزادی عمل داشته باشد و تهیه شدن بودجه زمانی برای دستیابی به برنامه سالانه در بخش حسابرسی داخلی و مقایسه ساعت های بودجه شده اما واقعی در هر حسابرسی انجام شود.

یکی دیگر از مهمترین مواردی که برای رسیدن به بلوغ حرفه ای برای حسابرسی داخلی می بایست مورد توجه مدیرعامل و مدیران ارشد حسابرسی داخلی قرار بگیرد **پاسخگویی**

**ومدیریت عملکرد** در سیستم حسابداری داخلی در صنعت نفت می‌باشد برای رسیدن به این مهم می‌بایست که یکپارچه سازی 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 می‌باشد همچنین مرکز مدیریت دانش در حسابداری داخلی ایجاد گردد و بر ضرورت ارائه نتایج حاصل از اقدام‌های اصلاحی مبتنی بر گزارش‌های حسابداری تاکید گردد ضرورت دارد برای گزارشات بخش حسابداری داخلی ضمانت اجرایی صادر گردد و سامانه پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابداری و اطمینان یافتن از اثربخشی اجرای اقدامات اتخاذ شده توسط مدیریت وجود داشته باشند همچنین حسابداری داخلی از قابلیت اعتماد و درستی اطلاعات و گزارش‌های عملیاتی و مالی ارزیابی کاملی داشته باشد همچنین رئیس حسابداری داخلی باید به صورت دوره ای منشور حسابداری داخلی را بازنگری کرده و آن را برای تصویب مدیریت ارشد و مرجع تصمیم‌گیری ارائه کند و ارزیابی حسابداری داخلی از سیستم‌های موجود و پذیرش و توسعه سیستم‌های جدید پیش از اجرا توسط حسابرسان داخلی اجرایی گردد و به بررسی درصد توصیه‌های حسابداری که اجرایی شده است پرداخته شود. یکی دیگر از مواردی که به رشد و بلوغ حرفه حسابداری کمک می‌کند فرهنگ و ارتباطات سازمانی می‌باشد برای اینکه در بخش فرهنگ و ارتباطات سازمانی در حسابداری داخلی در صنعت نفت بلوغ صورت پذیرد باید هماهنگی حسابداری داخلی با سایر گروه‌های نظارتی مثل بازرسی، حراست و... افزایش یابد و اخلاق حرفه‌ای حسابداری داخلی ایجاد و استاندارد سازی اخلاق حرفه‌ای در حسابداری داخلی انجام شود همچنین کمیته حسابداری با قدرت اجرایی بالا و ضرورت هماهنگی با کمیته حسابداری و امور مجامع وجود داشته باشد همچنین ارتباط با مدیریت ارشد و بخش حاکمیت شرکتی افزایش یابد و در ضمن باید منشور حسابداری داخلی ایجاد شود و التزام به آیین رفتار حرفه‌ای اجرایی شود و نیز کارکنان حسابداری داخلی در کارهای غیر حسابداری درگیر نشوند.

**ساختار حاکمیتی، گزارشگری و موقعیت سازمانی حسابداری داخلی** از موارد دیگری است که برای رشد و بلوغ در حرفه حسابداری داخلی باید در کانون توجه هیأت مدیره و کمیته حسابداری باشد بنابراین ضرورت دارد گزارشگری رسمی به مدیریت، هیأت مدیره و کمیته حسابداری در اولویت باشد و واحد حسابداری داخلی از کلیه واحدها به خصوص واحدهای

حسابداری و اداری جدا باشد قدرت تصمیم‌گیری و قدرت رأی بالا در بخش حسابداری داخلی در صنعت نفت باید بالا باشد و در ضمن آموزش و شناخت صنعت به کارکنان به صورت مستمر صورت پذیرد و استقلال و بی طرفی شاغلین در حرفه حسابداری داخلی حفظ گردد و همچنین آزادی رئیس حسابداری داخلی برای ارائه گزارش هرگونه یافته‌های حسابداری با نام و امضای خود و بدون حذف مطالبی اجرایی گردد همچنین تصمیمات مربوط به انتصاب و عزل رئیس حسابداری داخلی توسط هیئت مدیره تایید گردد و جلسات خصوصی مدیران حسابداری با کمیته حسابداری وجود داشته باشند.

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

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

**توصیف اثربخشی حسابداری داخلی** از موارد دیگری است که برای رسیدن به رشد و بلوغ در حرفه حسابداری داخلی باید مورد توجه مدیران، معاونین و مشاوران قرار داد برای توصیف اثربخشی حسابداری داخلی باید به بررسی رهنمودهای اجرایی انجمن از جمله استانداردها، بررسی برنامه‌های راهبردی فعالیت حسابداری داخلی و سازمان، بررسی منشور هیئت مدیره، کمیته حسابداری و فعالیت‌های حسابداری داخلی، ارزیابی اولیه، انتظارات و هدف‌ها / نتایج گزارش‌ها و بازخورد حاصل از فعالیت حسابداری داخلی، تدوین و صورت بندی تعریف پایه ای از مفاهیم کارایی و اثربخشی حسابداری داخلی و همچنین به ایجاد

توافق در زمینه تعریف دینفعان اصلی از مفاهیم کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی در صنعت نفت پرداخته شود.

**توسعه معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی** از دیگر مواردی است که برای بلوغ حرفه حسابرسی داخلی در صنعت نفت لازم است و باید مورد توجه کمیته حسابرسی و مدیران حسابرسی داخلی قرار گیرد. بنابراین باید به درک انتظارات دینفعان اصلی از فعالیت‌های حسابرسی داخلی کمک شود و همچنین درک ویژگی‌های حسابرسی داخلی، گزارش‌های قابل ارائه این واحد و قابلیت‌های دینفعان اصلی و ارتباط آن با کاستی‌ها و پیشرفت‌ها در این حوزه‌ها دارای اهمیت ویژه ای می‌باشد که باید به آن پرداخته شود در ضمن توسعه ابزار اندازه گیری 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 دینفعان صورت بپذیرد.

در نهایت برای اینکه حرفه حسابرسی داخلی به بلوغ حرفه ای برسد باید محصول نهایی خود یعنی گزارشات حسابرسی داخلی را پایش و گزارش نتایج دهد در این راستا توافق در زمینه شکل و تناوب گزارشگری که در آن اندازه سازمان، ماهیت و ساختار حاکمیتی مورد توجه هیأت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیران حسابرسی داخلی قرار می‌گیرد دارای اهمیت ویژه ای می‌باشد و همچنین برقراری فرآیند نظارت و بازبینی دوره ای از گزارش‌ها به منظور حصول اطمینان از کارایی و اثربخشی گزارشات صادر شده و نیز استفاده از نتایج گزارش‌ها به شکل راهنمای فعالیت‌های حسابرسی داخلی باید مورد توجه قرار گرفته و اجرایی گردد.

#### فهرست منابع

ابوالقاسمی، محمود، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۹). بسط جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲۷(۳)، ۳۳۴-۳۵۹.

آقایی، 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، عادل، بزرگ اصل، بیات، کریم. (۱۴۰۱). مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران. پژوهش‌های 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.

زیوری کامران، محمد جعفر، فخاری. (۱۳۹۸). تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر دینفعان. 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، ۱۹(۱)، ۱۶۱-۱۸۰.

عباسی استمال، محمدرضا، معرفت، محمد. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر بلوغ حرفه‌ای و رضایت شغلی حسابرسان بر تعهد سازمانی. مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۳)، ۶۵-۸۴.

فتحی عبدالهی احمد، آقایی 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 شرکت‌های 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، سیدرسول، روزبان، 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 سازمان‌های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۱۹(۱)، ۱۲۱-۱۴۰.

- uments/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.
- ولی زاده لاریجانی، اعظم، حسینی، سید علی، علی عسگری، عاطفه. (۱۴۰۱). بررسی پیامدهای کیفیت حسابرسی داخلی در پیشگیری از مدیریت سود مبتنی بر اقدام تعهدی و مدیریت واقعی سود. دانش حسابداری مالی، ۲(۲)، ۷۱-۹۵.
- 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 mooring 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/xe/Doc>

- 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)
- 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)



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 16/ No. 62/ Summer 2027

## **A selective model of internal audit growth stages in the oil industry from the perspective of professional experts using the theme analysis method**

**Sara Razani**

Ph.D, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. corresponding author:  
[Razani.sara@yahoo.com](mailto:Razani.sara@yahoo.com)

**Avan jamshidi**

Ph.D, Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, AlZahra University, Tehran, Iran, Visiting lecturer of Mahrat National University  
[t.jamshidi@alzahra.ac.ir](mailto:t.jamshidi@alzahra.ac.ir)

**Ali Sayadi Somar**

Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Lorestan University, Khorram Abad, Iran.  
[sayadi.a@lu.ac.ir](mailto:sayadi.a@lu.ac.ir)

### **Abstract**

The main goal of this research is to present the internal audit maturity model using theme analysis in the oil industry. The method used in this research is field and factor analysis in a combined way. In order to conduct this research, 30 interviews were conducted and the statistical population included people active in the auditing profession and the statistical sample was 146 people using the Cochran formula. were collected. (1) review of the Havasnad model related to the research topic, (2) conducting semi-structured interviews. The CMMI model was stratified and finally the research model was formulated. (3) In the last step, a survey was conducted from a number of people participating in the research regarding the developed model and the model was measured. According to the results obtained from the research of eleven items; Services offered by internal auditors, human resources management, programs and policies of audit professional performance, accountability and performance management, organizational culture and communication, governance structure, reporting and organizational position of internal audit, outsourcing of internal audit services, identification of internal and external main stakeholders From the organization, it was identified that the description of the effectiveness of internal audit, the development of internal audit effectiveness criteria, and the monitoring and reporting of the results have an impact on the maturity of internal audit in the oil industry, among which the service provided by internal auditors has a high explanatory and predictive ability.

**Keywords:** Development stages of internal audit, maturity of internal audit, maturity levels, theme analysis, oil industry