

Developing a Synergy Model between the Supreme Audit Court and Internal Auditing Using a Grounded Theory Approach in the National Iranian South Oilfields Company

1. Aref Bouzar¹: Department of Accounting, Ahv.C., Islamic Azad University, Ahvaz, Iran

2. Ali Mahmoudi^{2*}: Department of Accounting, Ahv.C., Islamic Azad University, Ahvaz, Iran. Email: ali.mahmoodi1360@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Ali Hossein Hosseinzadeh³: Department of Social Sciences, Faculty of Social Sciences and Economics, Shahid Chamran University of Ahvaz, Ahvaz, Iran

4. Parisa Zolfaghari⁴: Department of Statistics, Ahv.C., Islamic Azad University, Ahvaz, Iran

Article history



Received: 06 July 2025

Revised: 23 August 2025

Accepted: 30 August 2025

Initial Publish: 17 December 2025

Final Publish: 09 April 2026

Abstract:

This study aimed to identify key factors influencing the synergy between the Supreme Audit Court and internal auditing in the National Iranian South Oilfields Company and to propose a conceptual model for improving financial transparency and public trust. This qualitative study employed grounded theory methodology. Data were collected through semi-structured interviews with 12 experienced experts and senior managers in auditing and financial oversight. Purposive and snowball sampling were used until theoretical saturation was reached. Data were analyzed inductively through open, axial, and selective coding. To ensure the credibility of findings, expert review and model refinement were performed. The results revealed that effective synergy depends on having clear and precise financial and regulatory frameworks, strong managerial support and commitment, transparent and accessible financial data, organizational readiness and a culture of audit acceptance, and high professional and technical competencies among auditors. Key strategies included strengthening legal frameworks, promoting audit and oversight culture, utilizing advanced information technologies, enhancing inter-institutional collaboration, and empowering human resources. Outcomes of this model comprised improved financial transparency, increased effectiveness of oversight, stronger accountability, enhanced institutional coordination, and greater public trust. The proposed model serves as a practical roadmap for oversight bodies and senior managers in the oil and gas sector to overcome structural, legal, and cultural barriers, strengthen technological and human resource capacities, and ultimately improve financial oversight and restore public confidence.

Keywords: Supreme Audit Court; Internal Auditing; Financial Oversight; Public Trust; National Iranian South Oilfields Company

Citation: Bouzar, A., Mahmoudi, A., Hosseinzadeh, A. H., & Zolfaghari, P. (2026). Developing a Synergy Model between the Supreme Audit Court and Internal Auditing Using a Grounded Theory Approach in the National Iranian South Oilfields Company. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 4(1), 1-19.



Copyright: © 2026 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract

Introduction

The increasing complexity of public sector organizations and the growing scope of financial operations have intensified the need for effective oversight mechanisms to ensure accountability, transparency, and optimal resource utilization. In this context, the Supreme Audit Court (SAC) and internal auditing units are recognized as two essential pillars of financial governance. When these two entities work in synergy, they can significantly enhance the effectiveness of financial control, reduce fraud, and strengthen public trust (Azar & Habashi, 2017; Bābājāni, 2020). However, studies have shown that the lack of a coherent and standardized model for cooperation between these institutions can lead to duplicated efforts, conflicting mandates, and diminished audit quality (Amirāzād et al., 2018; Barzideh et al., 2018).

In recent years, technological innovations have opened new opportunities for improving oversight quality. The adoption of artificial intelligence and deep learning, for instance, has enabled anomaly detection in financial data, providing early warning mechanisms for auditors (Farhadi Touski & Doustian, 2025). Simultaneously, research emphasizes that the size and structure of internal audit units must be scientifically determined to match organizational complexity and ensure sufficient capacity for effective oversight (Asadzadeh & Nikbakht, 2024; En-nejjari et al., 2024). Beyond structural considerations, the psychological and professional attributes of auditors, such as professional skepticism, ethical judgment, and independence, remain vital determinants of audit quality (Ahmadi Hesār et al., 2018; Sørensen & Ortegren, 2021).

International evidence further illustrates that in politically dominated or unstable contexts, oversight bodies often face challenges to independence and credibility. Public sector performance auditing in such environments tends to be weakened by political interference and a lack of institutional support (Sabet, 2020; Sumiyana et al., 2021). In Iran, despite the SAC's strong constitutional mandate, gaps in legal clarity, inconsistent data access, and insufficient inter-agency collaboration have been reported (Fazeli Nezhād & Shaf'i Sardasht, 2021; Mohammadi et al., 2020). Meanwhile, internal audit units are often criticized for limited technical expertise and insufficient value creation due to outdated practices and lack of technological adaptation (Ahmadi Hesār et al., 2018; Morshedipour et al., 2016).

Previous studies also highlight the crucial role of leadership commitment and organizational culture in shaping oversight quality. When senior management provides resources and frames auditing as an opportunity for continuous improvement rather than a compliance burden, the probability of successful monitoring outcomes increases (Bamari et al., 2024; Lee et al., 2016). Conversely, cultural resistance to transparency and fear of accountability often weaken the potential for inter-institutional collaboration (Hassas Yeganeh et al., 2016; Molaei, 2024). Similarly, international comparative studies show that robust legal frameworks, transparency standards, and the use of integrated information systems help to counteract political and operational risks and to strengthen the legitimacy of oversight institutions (Akins et al., 2017; Axelsen et al., 2017; Habashi, 2016).

Against this background, the present study aimed to bridge the conceptual gap in the Iranian public sector by developing a grounded theory-based synergy model between the Supreme Audit Court and internal auditing in the National Iranian South Oilfields Company (NISOC). This model addresses the need for integrated legal frameworks, technological infrastructure, professional capacity building, and cultural readiness to enable efficient oversight, reduce redundancy, and rebuild public confidence in the transparency of strategic sectors such as oil and gas.

Methods and Materials

This research employed a qualitative design using the grounded theory approach to explore the mechanisms of synergy between the SAC and internal auditing. Data were collected through semi-structured, in-depth interviews with 12 highly experienced experts, including internal auditors, SAC auditors, senior financial managers, and chief accountants within NISOC. Participants were selected using purposive and snowball sampling until theoretical saturation was reached. Data collection and analysis occurred concurrently and iteratively. Interview transcripts were coded in three phases—open, axial, and selective coding—to identify key concepts and their relationships. Constant comparative analysis guided the refinement of categories, and the emerging theoretical model was validated through expert review and iterative adjustments to enhance credibility and dependability.

Findings

Data analysis revealed that achieving synergy between the SAC and internal auditing is contingent upon a set of well-defined causal, contextual, and intervening conditions. The first and most fundamental causal condition is the existence of precise and transparent financial and regulatory frameworks. Clear delineation of the responsibilities, powers, and reporting obligations of each oversight body prevents functional overlap and fosters coordinated action. Another critical factor is managerial support and commitment; top executives' allocation of resources, advocacy for transparency, and reinforcement of accountability culture significantly shape the success of collaborative auditing.

The study found that organizational readiness and a culture of accepting oversight play a vital enabling role. Organizations that perceive auditing as an opportunity for improvement rather than punishment are more likely to embrace and facilitate joint monitoring. In addition, the professional competence of auditors, including analytical, technical, and communication skills, emerged as an essential driver of effective inter-institutional collaboration. Building technical expertise through continuous training and the adoption of modern tools such as artificial intelligence-based anomaly detection systems were highlighted as enablers of enhanced audit performance.

Technological infrastructure also emerged as a pivotal contextual condition. Integrated financial information systems that provide timely and accurate data enable both internal auditors and the SAC to conduct deep analyses and reduce redundant data collection. Political and legal support, including robust policies for financial reporting transparency and independence of oversight bodies, were recognized as indispensable for sustaining long-term synergy.

However, several intervening barriers were also identified. Structural inertia in traditional, hierarchical organizations, cultural resistance to transparency, legal ambiguities, political interference, and budgetary constraints were reported as major obstacles to collaboration. The lack of specialized human resources and insufficiently advanced IT systems further constrained the capacity for dynamic and responsive oversight.

Based on these insights, the study developed a strategic model outlining actionable pathways to strengthen synergy. These strategies include revising and updating legal frameworks to eliminate overlap and clarify inter-agency relationships, fostering a positive organizational culture toward auditing through education and leadership commitment, deploying advanced digital platforms to enable real-time data exchange, and empowering human resources through targeted professional development and ethical reinforcement.

The application of these strategies is expected to produce several key outcomes: improved financial transparency, increased efficiency and impact of oversight activities, strengthened accountability across managerial levels, enhanced

institutional coordination between oversight bodies, and ultimately, greater public trust in the integrity of financial governance within the oil and gas sector.

Discussion and Conclusion

The findings confirm that synergy between the Supreme Audit Court and internal auditing is not merely a structural or procedural issue but a multidimensional phenomenon shaped by legal, organizational, cultural, technological, and human factors. The prominence of clear legal and regulatory frameworks aligns with previous studies that have identified regulatory gaps as a core obstacle to accountability and transparency (Bābājāni, 2020; Fazeli Nezhād & Shafī'i Sardasht, 2021). Similarly, the role of leadership commitment and organizational culture identified in this study echoes earlier findings on the impact of managerial support and positive oversight perception on audit effectiveness (Bamari et al., 2024; Lee et al., 2016).

Another significant contribution of this study is the emphasis on technological advancement as an enabler of synergy. The deployment of integrated information systems and AI-driven analytics supports timely and accurate decision-making and reduces duplication of oversight activities, resonating with global research advocating technology-driven audit innovation (Axelsen et al., 2017; Farhadi Touski & Doustian, 2025). Additionally, the emphasis on professional competencies and continuous skill development is consistent with literature linking auditors' technical and psychological preparedness to high-quality judgments and independence (Ahmadi Hesār et al., 2018; Sørensen & Ortegren, 2021).

Importantly, the study sheds light on the interplay between contextual and intervening barriers such as political interference, legal ambiguity, and resource limitations. These findings corroborate international experiences in politically dominated environments where independence and credibility of oversight mechanisms are vulnerable (Sabet, 2020; Sumiyana et al., 2021). Addressing these barriers requires systemic reform, policy support, and stable legal environments that protect oversight institutions from undue influence.

By integrating these insights, the proposed synergy model provides a practical roadmap for enhancing oversight quality in strategic industries. It demonstrates that sustained improvement requires simultaneous action across multiple domains—legal harmonization, cultural transformation, capacity building, and technological modernization. Beyond its application in the Iranian oil and gas sector, this model may serve as a blueprint for other public sector organizations seeking to strengthen accountability and restore public confidence in financial governance.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

ارائه الگوی هم‌افزایی دیوان محاسبات کشور و حسابرسی داخلی با رویکرد داده‌بنیاد در شرکت ملی مناطق نفت‌خیز جنوب



تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۱۵ تیر ۱۴۰۴
تاریخ بازنگری: ۱ شهریور ۱۴۰۴
تاریخ پذیرش: ۸ شهریور ۱۴۰۴
تاریخ چاپ اولیه: ۲۶ آذر ۱۴۰۴
تاریخ چاپ نهایی: ۲۰ فروردین ۱۴۰۵

۱. عارف بوعدار^۱: گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران

۲. علی محمودی^۲: گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران. ایمیل: ali.mahmoodi1360@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. علی حسین حسین زاده^۳: گروه علوم اجتماعی، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران

۴. پریسا ذوالفقاری^۴: گروه آمار، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران

چکیده

این پژوهش با هدف شناسایی عوامل مؤثر بر ایجاد هم‌افزایی میان دیوان محاسبات کشور و واحد حسابرسی داخلی شرکت ملی مناطق نفت‌خیز جنوب و ارائه یک مدل مفهومی برای ارتقای شفافیت مالی و اعتماد عمومی انجام شده است. پژوهش حاضر کیفی و مبتنی بر نظریه‌پردازی داده‌بنیاد است. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از خبرگان و مدیران باسابقه حوزه حسابرسی و نظارت مالی گردآوری شد. نمونه‌گیری به‌صورت هدفمند و گلوله‌برفی انجام شد و تحلیل داده‌ها با رویکرد استقرایی و طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و گزینشی صورت گرفت. برای اطمینان از اعتبار یافته‌ها، بازبینی توسط متخصصان مستقل و اصلاح مدل انجام شد. نتایج نشان داد تحقق هم‌افزایی مؤثر مستلزم وجود قوانین مالی و نظارتی شفاف و دقیق، حمایت و تعهد مدیریتی، شفافیت و دسترسی به اطلاعات مالی، آمادگی سازمانی و فرهنگ پذیرش نظارت، و توانمندی فنی و حرفه‌ای حساب‌رسان است. همچنین، راهبردهایی چون تقویت چارچوب قانونی، ارتقای فرهنگ نظارت، بهره‌برداری از فناوری‌های نوین، همکاری بین نهادهای نظارتی و توانمندسازی منابع انسانی شناسایی شدند. پیامدهای مدل شامل افزایش شفافیت و اثربخشی نظارت مالی، تقویت پاسخگویی، ایجاد هماهنگی نهادی و ارتقای اعتماد عمومی بود. مدل ارائه‌شده می‌تواند به‌عنوان نقشه راهی عملی برای نهادهای نظارتی و مدیران ارشد صنعت نفت و گاز مورد استفاده قرار گیرد تا با رفع موانع ساختاری، قانونی و فرهنگی و تقویت زیرساخت‌های فناوری و انسانی، زمینه بهبود نظارت مالی و افزایش اعتماد عمومی فراهم شود.

کلیدواژه‌گان: دیوان محاسبات کشور؛ حسابرسی داخلی؛ نظارت مالی؛ اعتماد عمومی؛ شرکت ملی مناطق نفت‌خیز جنوب

شیوه استناددهی: بوعدار، عارف، محمودی، علی، حسین‌زاده، علی حسین، و ذوالفقاری، پریسا. (۱۴۰۵). ارائه الگوی هم‌افزایی دیوان محاسبات کشور و حسابرسی داخلی با رویکرد داده‌بنیاد در شرکت ملی مناطق نفت‌خیز جنوب. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۴(۱)، ۱۹-۱.



پیچیدگی روزافزون ساختارهای سازمانی در بخش عمومی و افزایش حجم فعالیت‌های مالی نهادهای دولتی، نیاز به نظام‌های نظارت و حسابرسی کارآمد را بیش از پیش آشکار ساخته است. در چنین شرایطی، دیوان محاسبات کشور و واحدهای حسابرسی داخلی به‌عنوان دو رکن کلیدی در زنجیره حاکمیت مالی عمل می‌کنند و ایفای نقش هماهنگ و هم‌افزا میان آن‌ها می‌تواند موجب ارتقای شفافیت مالی، پاسخگویی سازمانی و اعتماد عمومی شود (Azar & Habashi, 2017; Bābājāni, 2020). با وجود این اهمیت بنیادین، پژوهش‌ها نشان داده‌اند که هنوز در بسیاری از سازمان‌های بزرگ و پیچیده، تعامل و همکاری اثربخش میان این دو نهاد با موانع ساختاری، فرهنگی و قانونی روبه‌رو است و فقدان یک مدل مفهومی شفاف برای هم‌افزایی نظارتی می‌تواند موجب موازی‌کاری، کاهش اثربخشی کنترل‌های داخلی و ضعف در پاسخگویی عمومی شود (Amirāzād et al., 2018; Barzideh et al., 2018).

نظارت مالی و حسابرسی در بخش عمومی همواره تحت تأثیر تحولات فناوری، تغییرات سیاستی و فشارهای اجتماعی بوده است. مطالعات نشان می‌دهد که نظام‌های حسابرسی داخلی برای ایفای نقش مؤثر باید از نظر اندازه، ساختار و سطح تخصصی منابع انسانی به‌طور علمی طراحی شوند و این طراحی با درک دقیق مأموریت‌ها و الزامات قانونی همراه باشد (Asadzadeh & Nikbakht, 2024; En-nejjari et al., 2024). در این میان، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین مانند یادگیری عمیق و هوش مصنوعی، می‌تواند قابلیت شناسایی ناهنجاری‌های مالی را به‌طور چشمگیری ارتقا دهد و واحدهای حسابرسی را در پیش‌بینی و پیشگیری از فساد و خطا توانمند سازد (Farhadi Touski & Doustian, 2025). با وجود چنین پیشرفت‌هایی، فرهنگ سازمانی و پذیرش تغییر از سوی کارکنان نیز نقش تعیین‌کننده‌ای در موفقیت سیستم‌های نوین حسابرسی دارد (Molaei, 2024).

ابعاد روانشناختی و حرفه‌ای حساب‌برسان نیز به‌طور مستقیم بر کیفیت قضاوت‌های مالی و نظارتی اثر می‌گذارد. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که عواملی چون فشار بودجه زمانی، تعارض نقش و ویژگی‌های فردی می‌توانند بر دقت و بی‌طرفی حساب‌برسان اثرگذار باشند و در صورت عدم مدیریت، موجب کاهش کیفیت گزارشگری شوند (Ahmadi Hesār et al., 2018; Nurawanti et al., 2024). در سطح بین‌المللی نیز شواهدی از تأثیر حضور اجتماعی و پاسخگویی بر تقویت شکایت حرفه‌ای حساب‌برسان ارائه شده است (Sørensen & Ortegren, 2021). این شکایت حرفه‌ای، که یکی از ارکان تضمین صحت اطلاعات مالی است، در تعامل با محیط‌های پیچیده سیاسی و مدیریتی ممکن است تضعیف شود و این مسئله نیاز به استقلال و حمایت قانونی از نهادهای نظارتی را دوچندان می‌کند (Fazeli Nezhād & Shafi'i Sardasht, 2021; Mohammadi et al., 2020).

از دیدگاه نظری، مدل‌های متعددی برای ارتقای کیفیت نظارت و پاسخگویی در نظام مالی عمومی پیشنهاد شده‌اند. به‌طور مثال، استفاده از نظریه نمایندگی به درک بهتر تضاد منافع میان مدیران اجرایی و نهادهای نظارتی کمک می‌کند و نشان می‌دهد که عدم تقارن اطلاعاتی می‌تواند انگیزه‌های فرصت‌طلبانه ایجاد کند (Amirāzād et al., 2018). همچنین، مطالعاتی در ایران و سایر کشورها حاکی از آن است که وجود مقررات جامع و شفاف، همراه با تقویت استقلال حرفه‌ای حساب‌برسان، پیش‌نیاز اساسی برای ایجاد تعامل سازنده و کاهش فساد است (Azar & Habashi, 2017; Bābājāni, 2020; Habashi, 2016). علاوه بر این، طراحی هویت حرفه‌ای حساب‌برس و توسعه مدل‌های تصمیم‌گیری قضاوتی می‌تواند به افزایش دقت، انسجام و اتکاپذیری فرایندهای نظارتی منجر شود (Barzideh et al., 2018; Malekipour et al., 2021; Shahbāzi, 2020).

از منظر بین‌المللی، تجربه کشورهایی مانند اندونزی و هندوراس نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد بخش عمومی در بستر سلطه سیاسی و چالش‌های نهادی می‌تواند تضعیف شود و بدون استقلال کافی و حمایت قانونی، کارایی نظارت کاهش می‌یابد (Sabet, 2020; Sumiyana et al., 2021). در مقابل، کشورهایی که ساختارهای قانونی پایدار و نظام‌های نظارتی مستقل دارند، توانسته‌اند از حسابرسی به‌عنوان ابزاری برای تقویت حکمرانی و شفافیت بهره‌گیرند (Axelsen et al., 2017; Lee et al., 2016). همین یافته‌ها بیانگر آن است که برای ارتقای اعتماد عمومی به نهادهای مالی، صرفاً توسعه فناوری یا تغییر ساختار کافی نیست، بلکه نیاز به حمایت سیاسی، منابع انسانی متخصص و فرهنگ سازمانی پذیرای شفافیت وجود دارد (Bamari et al., 2024; Hassas Yeganeh et al., 2016).

تجربه بخش عمومی ایران نیز حاکی از آن است که دیوان محاسبات کشور با وجود جایگاه قانونی قدرتمند، در برخی حوزه‌ها با محدودیت‌هایی در استقلال، دسترسی به داده‌های مالی و هماهنگی بین‌نهادی مواجه بوده است (Fazeli Nezhād & Shafi'i Sardasht, 2021; Mohammadi et al., 2020). همچنین، پژوهش‌ها نشان داده‌اند که واحدهای حسابرسی داخلی به دلیل کمبود مهارت‌های تخصصی و نبود الگوهای استاندارد، در برخی موارد قادر به تولید ارزش افزوده واقعی برای سازمان نیستند (Ahmadi, 2016; Hesār et al., 2018; Morshedipour et al., 2016). توسعه مدل‌های علمی برای تعیین اندازه و ساختار مناسب واحد حسابرسی و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین می‌تواند در این زمینه مؤثر باشد (Asadzadeh & Nikbakht, 2024; Farhadi Touski & Doustian, 2025).

از سوی دیگر، ایجاد تعامل کارآمد میان این دو نهاد نه تنها از منظر نظارت مالی، بلکه در ابعاد کلان‌تر حکمرانی مطلوب نیز اهمیت دارد. مطالعات نشان می‌دهد که زمانی که گزارشگری مالی شفاف باشد و دسترسی عمومی به داده‌های مالی تقویت شود، پاسخگویی نهادی افزایش یافته و اعتماد اجتماعی به صورت پایدار تقویت می‌شود (Bamari et al., 2024; En-nejjari et al., 2024; Xanthopoulou, 2024; al., 2024). چنین شرایطی می‌تواند در صنایع استراتژیک مانند نفت و گاز که منابع عظیم مالی در جریان است، اهمیت مضاعفی داشته باشد و نبود نظارت هماهنگ می‌تواند منجر به هدررفت منابع، کاهش کارایی سرمایه‌گذاری‌های دولتی و شکل‌گیری فساد ساختاری شود (Akins et al., 2017; Sabet, 2020).

از نظر اجرایی، چالش‌های متعددی بر سر راه تحقق این هم‌افزایی وجود دارد؛ از جمله مقاومت فرهنگی در برابر شفافیت، فشارهای سیاسی، تغییرات مدیریتی مکرر و کمبود منابع انسانی متخصص (Mohammadi et al., 2020; Molaei, 2024). در همین راستا، تأکید بر آموزش مداوم، توانمندسازی منابع انسانی، تبیین دقیق نقش‌ها و مأموریت‌ها، و توسعه زیرساخت‌های فناوری اطلاعات می‌تواند زمینه تعامل مؤثر میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی را فراهم آورد (Asadzadeh & Nikbakht, 2024; Farhadi Touski & Doustian, 2025; Lee et al., 2016).

در مجموع، مرور پیشینه نظری و تجربی نشان می‌دهد که تحقق نظارت مالی اثربخش و شفاف در ایران مستلزم وجود چارچوب قانونی یکپارچه، استقلال حرفه‌ای حساب‌برسان، فرهنگ پاسخگویی، فناوری‌های نوین تحلیلی و تعامل سازنده میان نهادهای کلیدی نظارتی است (Bābājāni, 2020; Habashi, 2016; Sørensen & Ortegren, 2021). با توجه به جایگاه استراتژیک شرکت ملی مناطق نفت‌خیز جنوب در اقتصاد کشور و پیچیدگی ساختار مالی آن، نیاز به الگویی جامع برای هم‌افزایی میان دیوان محاسبات کشور و حسابرسی داخلی بیش از پیش احساس می‌شود. هدف این مطالعه، ارائه مدلی مفهومی و مبتنی بر داده برای ارتقای هماهنگی نهادی، افزایش اثربخشی نظارت مالی و بازسازی اعتماد عمومی در این بخش حیاتی است.

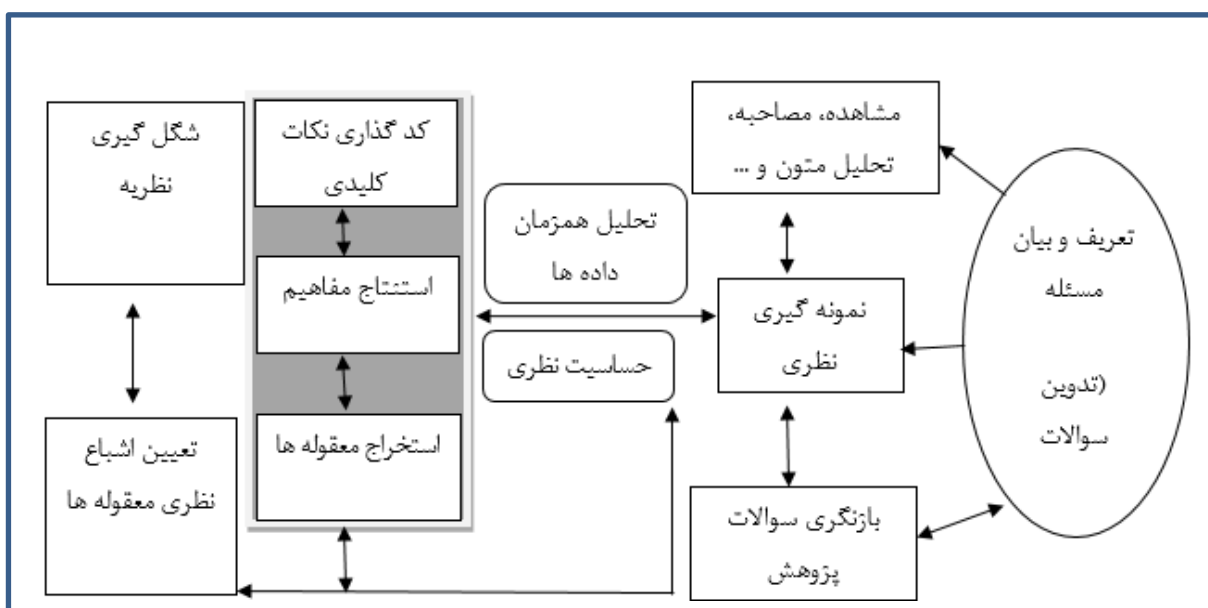
روش پژوهش و مواد

در این پژوهش، از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد به عنوان رویکرد تحقیق استفاده شده است؛ روشی که در ادبیات علمی با اصطلاحاتی چون نظریه زمینه‌ای، نظریه بنیادی، نظریه مبتنی بر داده‌ها و نظریه برخاسته از داده‌ها نیز شناخته می‌شود. این روش یکی از شیوه‌های معتبر در مطالعات کیفی است که نخستین بار توسط گلایزر و استراوس در سال ۱۹۶۷ معرفی گردید. آن‌ها در اثر خود با عنوان «اکتشاف نظریه داده‌بنیاد»، چارچوبی منسجم و دقیق برای گردآوری و تحلیل داده‌های کیفی ارائه دادند که موجب معرفی این رویکرد به جامعه علمی شد و استقبال گسترده‌ای از سوی پژوهشگران کیفی به همراه داشت. در ادامه، منابعی نظیر آثار استراوس (۱۹۸۷) و نیز تألیفات مشترک استراوس و کوربین (۱۹۹۰، ۱۹۹۸) منتشر شد که به تبیین فرآیند تولید نظریه به صورت استقرایی در قالب روش‌های کیفی پرداختند. نظریه داده‌بنیاد، روشی استقرایی برای توسعه نظریه است که در آن، مفاهیم و چارچوب‌های نظری از دل داده‌هایی استخراج می‌شوند که به طور هم‌زمان و نظام‌مند گردآوری و تحلیل می‌گردند.

بنابراین این پژوهش با بهره‌گیری از رویکرد نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، در پی شناخت و تحلیل تجربیات افراد در زمینه طراحی «الگوی هم‌افزایی میان دیوان محاسبات کشور و حسابرسی داخلی شرکت ملی مناطق نفت‌خیز جنوب» است و در نهایت، هدف آن ارائه یک مدل مفهومی در این حوزه می‌باشد. از منظر زمانی، این تحقیق به صورت مقطعی انجام شده و از لحاظ هدف، به دلیل ویژگی‌های زیر در زمره مطالعات اکتشافی قرار می‌گیرد: ۱. تاکنون پژوهشی با موضوع تدوین الگوی هم‌افزایی میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد در شرکت ملی مناطق نفت‌خیز جنوب صورت نگرفته است. ۲. خروجی این تحقیق به ارائه یک مدل مفهومی منجر خواهد شد. ۳. یافته‌های

حاصل، دانش موجود در زمینه تعامل و هم‌افزایی این دو نهاد نظارتی را به‌صورت موردی توسعه می‌دهد. از منظر فرآیند اجرایی، این پژوهش در دسته مطالعات کیفی قرار دارد. در مرحله نخست، داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان و همچنین مطالعات کتابخانه‌ای گردآوری شده‌اند. مرحله دوم شامل تحلیل و تفسیر داده‌ها با استفاده از مفهوم‌پردازی است که از طریق فرآیند «کدگذاری» انجام می‌شود. در این مرحله، از سه نوع کدگذاری باز، محوری و انتخابی بهره گرفته شده است. مرحله سوم نیز به ارائه یافته‌ها با استفاده از نمودارهای مفهومی اختصاص دارد. از منظر منطق استدلال، این پژوهش مبتنی بر رویکرد استقرایی است؛ به این معنا که نظریه نهایی از دل داده‌های گردآوری شده و تحلیل شده به‌صورت هم‌زمان استخراج می‌شود، نه از طریق آزمون فرضیه‌های از پیش تعیین شده. در این روش، مشارکت‌کنندگان بر اساس تجربیات خود پیرامون موضوع تحقیق، دیدگاه‌هایشان را ارائه می‌دهند. همان‌طور که گولدینگ (۲۰۰۲) و نوری و مهرمحمدی (۱۳۹۰) نیز اشاره کرده‌اند، نظریه داده‌بنیاد بر پایه استدلال استقرایی شکل می‌گیرد.

در این پژوهش، با تکیه بر چارچوب نظری استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، داده‌های اولیه از طریق مصاحبه‌های ساختاریافته با متخصصان و با رویکردی اکتشافی و استفاده از پرسش‌های باز گردآوری شده‌اند. برای انتخاب مشارکت‌کنندگان، از روش نمونه‌گیری نظری (گلوله‌برفی) استفاده شده و فرآیند نمونه‌گیری و مصاحبه تا زمان رسیدن به اشباع مفهومی ادامه یافته است. فرآیند کلی روش کیفی به شرح ذیل (شکل ۱) است.



شکل ۱. فرآیند تحقیق داده بنیاد

بدین ترتیب با ۱۲ نفر از خبرگان و متخصصان که دارای مدرک کارشناسی اشد و دکتری و بیش از ۱۵ سال سابقه کاری داشته‌اند و از حوزه مورد مطالعه مطلع می‌باشند، مطابق جدول (۱) زیر مصاحبه به عمل آمد. لذا از مصاحبه یازدهم به بعد، داده‌های جدیدی در مصاحبه‌ها مشاهده نشد و در جریان مصاحبه سیزدهم، اطمینان نسبی از دستیابی به اشباع نظری حاصل گردید.

جدول ۱. مشخصات پنل خبرگان

ردیف	سمت سازمانی	تعداد	سابقه خدمت/ سال	رشته	مدت زمان مصاحبه
۱	حسابرس داخلی	۳	۲۵	حسابداری	۵۰ دقیقه
۲	حسابرس دیوان محاسبات	۳	۱۵	حسابداری	۴۵ دقیقه
۳	مدیران ارشد	۲	۲۵	حسابداری	۴۰ دقیقه
۴	رئیس امور مالی	۳	۲۰	حسابداری	۵۰ دقیقه
۵	حسابدار ارشد	۲	۱۵	حسابداری	۶۵ دقیقه

یافته‌ها

کدگذاری یکی از مراحل تحلیلی کلیدی در پژوهش‌های کیفی است که طی آن، داده‌ها پس از مفهوم‌سازی به‌صورت منسجم به یکدیگر مرتبط می‌شوند تا زمینه شکل‌گیری نظریه فراهم گردد. در این فرآیند، تحلیل داده‌ها به‌طور هم‌زمان با گردآوری و نمونه‌گیری انجام می‌شود و از یکدیگر تفکیک‌ناپذیرند. در این تحقیق، داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها در سه مرحله کدگذاری شامل کدگذاری باز، محوری و انتخابی مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته‌اند.

کدگذاری باز

کدگذاری باز یکی از مراحل تحلیلی در روش نظریه داده‌بنیاد است که طی آن مفاهیم از دل داده‌ها استخراج شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها شناسایی می‌گردد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش، پس از پیاده‌سازی مصاحبه‌های ضبط‌شده، داده‌ها به‌صورت خطبه‌خط و عبارت‌به‌عبارت مورد بررسی قرار گرفتند و نکات کلیدی آن‌ها مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و بر اساس شباهت‌ها و ارتباطات مفهومی، دسته‌بندی شدند. در جریان این فرآیند، پژوهشگر موفق به شناسایی ۶۷ برچسب مفهومی شد که عمدتاً بر اساس مشابهت‌های معنایی در قالب مقولات طبقه‌بندی گردیدند. بخشی از مفاهیم، مقوله‌ها و مضامین استخراج‌شده از تحلیل مصاحبه‌ها در جدول شماره ۲ ارائه شده‌اند.

جدول ۲. مفاهیم، مقوله‌ها و کدهای استخراجی

کدهای محوری	کدهای باز
قوانین نظارتی موجود	قوانینی که به‌طور مشخص اهداف نظارتی را تعیین می‌کنند پیچیدگی در فرایندهای قانونی که موجب تأخیر در نظارت‌ها می‌شود ابهام در برخی مواد قانونی که مانع از اجرای صحیح فرایندهای نظارتی می‌شود قوانین ناکافی در مقابله با فساد مالی و مدیریتی در سازمان‌های دولتی ضعف در قوانین مربوط به تعاملات بین دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی عدم وجود مکانیسم‌های قانونی برای ضمانت اجرایی نظارت‌های داخلی و خارجی
حمایت مدیران ارشد از نظارت	مدیران ارشد در سازمان‌ها به دلیل محدودیت‌های مالی، کمتر از فرایندهای نظارتی حمایت می‌کنند نبود حمایت مالی و انسانی از فرایندهای نظارتی تمایل به کاهش هزینه‌ای نظارتی باعث کاهش اهمیت نظارت‌های داخلی و خارجی می‌شود تغییرات مدیریتی و اولویت‌های آن‌ها باعث بی‌ثباتی در فرایندهای نظارتی می‌شود افزایش آگاهی مدیران از اهمیت نظارت موجب تسهیل در فرایندهای نظارتی می‌شود
میزان دسترسی به اطلاعات مالی	شفافیت گزارش دهی مالی یکی از عوامل مهم در ایجاد اعتماد عمومی و تقویت نظارت است اطلاعات مالی به‌ویژه در بخش‌های حساس باید به‌طور کامل و بدون ابهام در دسترس عموم قرار گیرد محدودیت‌های دسترسی به داده‌های مالی برای عموم موجب پنهان‌کاری در تخصیص منابع می‌شود شفافیت اطلاعات مالی به افزایش دقت نظارت‌های داخلی و خارجی کمک می‌کند
فرهنگ سازمانی پذیرش نظارت	عدم آمادگی سازمان‌ها برای پذیرش نظارت‌های خارجی و داخلی در سطح عملیاتی تغییر در سیاست‌های نظارتی ممکن است موجب سردرگمی در کارکنان و کاهش پذیرش آن‌ها شود فرهنگ سازمانی باید پذیرش نظارت را به‌عنوان یک فرایند مثبت و سازنده در نظر گرفته شود تقویت آموزش سازمانی برای پذیرش و همکاری در فرایندهای نظارتی تشویق کارکنان به همکاری در فرایندهای نظارتی با ارائه مزایا و انگیزه‌های بیشتر
مهارت‌های حسابرسان تخصصی	نیاز به آموزش‌های تخصصی و دوره‌های آموزشی برای حسابرسان در زمینه نوآوری‌های حسابرسی و تکنیک‌های جدید نظارتی کمبود مهارت‌های فنی در استفاده از ابزارهای جدید حسابرسی موجب کندی در فرایند نظارت می‌شود ارتقاء مهارت‌های حسابرسان داخلی در تحلیل داده‌های پیچیده به افزایش اثربخشی نظارت‌ها کمک می‌کند استفاده از فناوری‌های نوین برای جمع‌آوری و تحلیل اطلاعات حسابرسی به‌ویژه در محیط‌های پیچیده نظارتی آموزش‌های تخصصی برای کارکنان دیوان محاسبات به‌منظور تقویت توانمندی‌ها حسابرسی خارجی بهبود مهارت‌های ارتباطی برای افزایش تأثیر نظارت‌ها و گزارش دهی‌های داخلی و خارجی آموزش‌های ویژه برای شناسایی فساد و مدیریت ریسک‌های مالی در حسابرسی داخلی و خارجی نیاز به تقویت سیاست‌های دولتی در زمینه شفافیت و گزارش دهی عمومی

سیاست‌های دولت در ضعف در الزامات قانونی برای گزارش دهی مالی در بخش‌های دولتی
جهت شفافیت حمایت‌های قانونی از پروژه‌های نظارتی برای ارتقای شفافیت در تخصیص منابع مالی و استفاده از آن‌ها
پیاده‌سازی سیستم‌های دیجیتال برای گزارش دهی شفاف و دسترسی آسان به اطلاعات مالی
فقدان مکانیزم‌های اجرایی برای الزام نهادها به گزارش دهی دقیق و شفاف به عموم

کدگذاری محوری

پس از انجام کدگذاری باز و استخراج مفاهیم اولیه، مرحله بعدی به مقایسه و تلفیق این مفاهیم اختصاص یافت؛ به‌طوری‌که مفاهیم دارای بیشترین هم‌خوانی و شباهت معنایی در قالب مقوله‌های کلی‌تر سازمان‌دهی شدند. در این فرآیند، تلاش شد تا مفاهیم مشابه و متداخل در قالب طبقه‌بندی‌های جامع‌تری قرار گیرند. در ادامه، غربال‌گری کدهای آزاد صورت گرفت و برخی از کدهایی که از اهمیت تحلیلی کمتری برخوردار بودند، حذف شدند. برای اعتبارسنجی این مرحله، کلیه کدهای استخراج‌شده در اختیار پنج نفر از خبرگان قرار گرفت و از ایشان خواسته شد تا موارد کم‌اهمیت را شناسایی و حذف نمایند. در نهایت، کدهای منتخب وارد مرحله نهایی تحلیل شدند. نمونه‌ای از مقوله‌ها و مفاهیم حاصل از این فرآیند در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

کدگذاری گزینشی

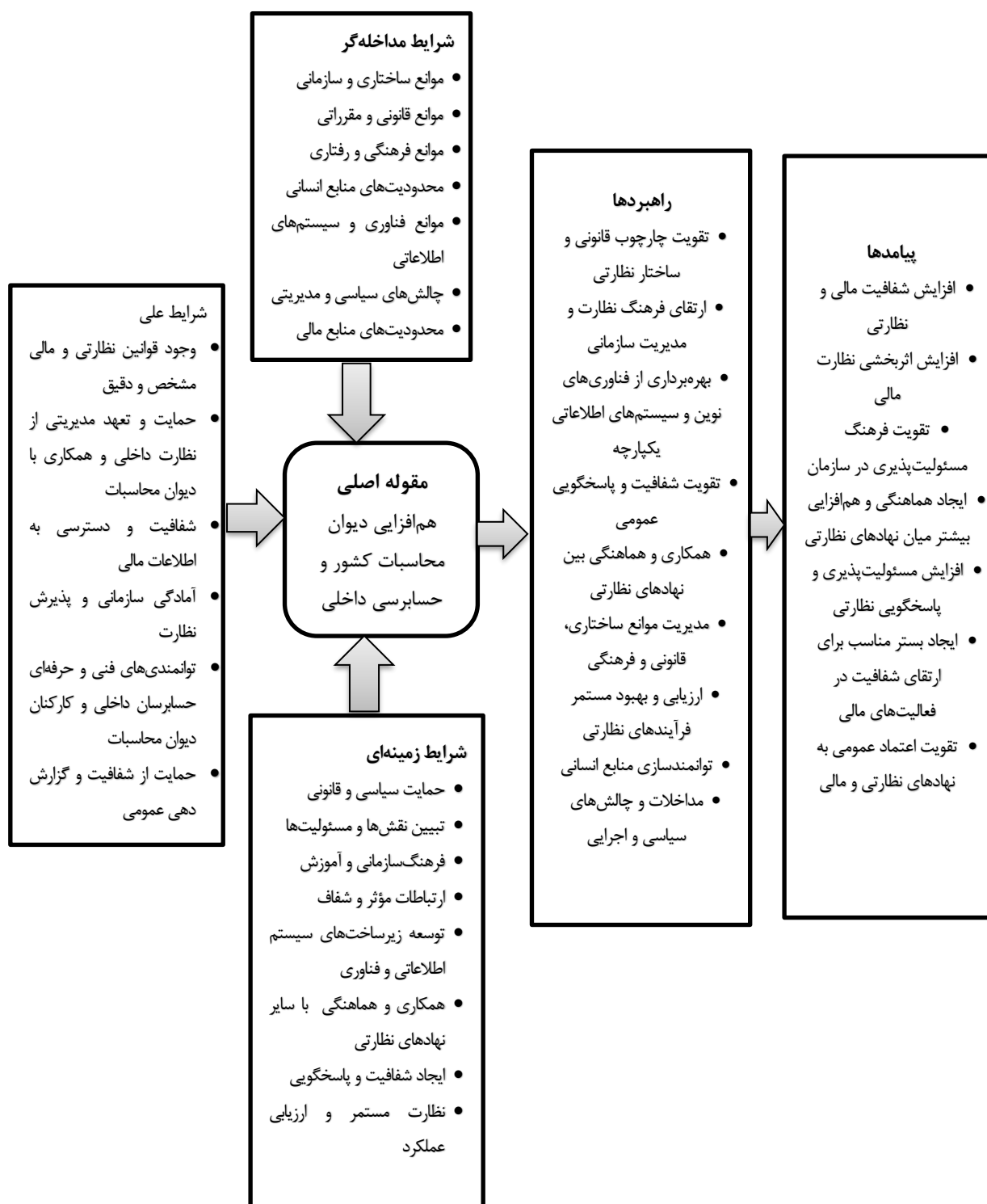
در مرحله کدگذاری گزینشی، مطابق با الگوی رایج ارائه‌شده توسط استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، ارتباط میان مقوله‌های استخراج‌شده با مقوله محوری مورد بررسی قرار گرفت. این دو پژوهشگر برای نمایش مدل نهایی و نتایج تحقیق، دو شیوه را پیشنهاد کرده‌اند: استفاده از نمودار و بهره‌گیری از روایت خطی. در میان این دو، روش نموداری به‌عنوان ساده‌ترین و فشرده‌ترین شیوه معرفی شده که در این پژوهش نیز مورد استفاده قرار گرفته است. در این تحقیق، مقوله محوری «هم‌افزایی میان دیوان محاسبات کشور و حسابرسی داخلی» تعیین گردید. بر همین اساس، هر یک از مقوله‌های فرعی در چارچوب ابعاد اصلی شامل شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردی و پیامدی طبقه‌بندی شده‌اند. سپس، با اتکا به این ساختار مفهومی، فرآیند نظریه‌پردازی صورت پذیرفت.

الگوی مفهومی

آخرین مرحله در پژوهش کیفی به روش داده بنیاد، استخراج مدل مفهومی می‌باشد. با توجه به مقوله‌های استخراجی از مصاحبه‌های انجام شده، الگوی مفهومی هم‌افزایی دیوان محاسبات کشور و حسابرسی داخلی به شرح زیر استخراج می‌گردد:

شرایط علی مقوله‌هایی هستند که مقوله‌ی اصلی را به وجود می‌آورند و به وقوع و گسترش پدیده مدنظر کمک می‌کند؛ بیشتر با واژگانی نظیر وقتی که، درحالی که، از آنجاکه و.... به علت ختم می‌شوند (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۷). با توجه به الگوی مفهومی در شکل (۱) با روش داده بنیاد؛ ارائه الگوی هم‌افزایی دیوان محاسبات کشور و حسابرسی داخلی در شرکت ملی مناطق نفتخیز جنوب به لحاظ علیت به موارد از قبیل وجود قوانین نظارتی و مالی مشخص و دقیق، حمایت و تعهد مدیریتی از نظارت داخلی و همکاری با دیوان محاسبات، شفافیت و دسترسی به اطلاعات مالی، آمادگی سازمانی و پذیرش نظارت، توانمندی‌های فنی و حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی و کارکنان دیوان محاسبات، حمایت از شفافیت و گزارش دهی عمومی برمی‌گردد.

تحقق هم‌افزایی اثربخش بین دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی در سازمان‌های بزرگ و پیچیده‌ای مانند شرکت ملی مناطق نفتخیز جنوب، نیازمند فراهم‌سازی مجموعه‌ای از شرایط علی حیاتی است که در بستر ساختارهای حقوقی، مدیریتی، فناوری اطلاعات و فرهنگ نهادی شکل گرفته باشند. نخستین و مهم‌ترین شرط، وجود چارچوب قانونی و مقرراتی شفاف، هماهنگ و الزام‌آور است که محدوده وظایف، مسئولیت‌ها، اختیارات و فرآیندهای تبادل اطلاعات و گزارش‌دهی را به‌صورت دقیق و یکپارچه تعیین نماید. فقدان این بستر حقوقی منسجم، موجب تداخل وظایف، کاهش هماهنگی و افت کیفیت نظارت مالی و مدیریتی خواهد شد. علاوه بر بستر قانونی، تعهد و حمایت مدیران ارشد سازمان از فرآیندهای نظارتی نقش کلیدی در تضمین تعامل سازنده میان حسابرسی داخلی و دیوان محاسبات ایفا می‌کند.



شکل ۲. مدل نهایی پژوهش

تخصیص منابع مناسب، حفظ استقلال حرفه‌ای حسابرسان و استقبال از توصیه‌ها و گزارش‌های نظارتی، زمینه‌ساز ارتقای کیفیت همکاری و افزایش کارآمدی فرآیندهای نظارتی است. دسترسی به داده‌های مالی دقیق، جامع و به‌موقع از طریق سامانه‌های اطلاعات مالی یکپارچه، شرط مهم دیگری است که امکان تحلیل‌های هماهنگ و کاهش دوباره‌کاری را فراهم می‌سازد. این شفافیت اطلاعاتی، پایه اعتماد متقابل و اتخاذ تصمیمات مبتنی بر داده‌های معتبر و مستدل است. آمادگی نهادی و فرهنگی سازمان برای پذیرش نظارت و تقویت پاسخگویی، از دیگر عوامل تعیین‌کننده در ایجاد فضای هم‌افزایی است. سازمان‌هایی که نظارت را به‌مثابه فرصتی برای بهبود مستمر و ارتقای عملکرد تلقی می‌کنند، بستر مناسبی برای همکاری مؤثر میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی فراهم می‌آورند. همچنین، توانمندی تخصصی و مهارت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی و کارشناسان دیوان محاسبات، شامل دانش تخصصی، مهارت‌های تحلیلی و ارتباطی، از شرایط ضروری برای تحقق تعاملات حرفه‌ای و هم‌افزایی نهادی است. تقویت این توانمندی‌ها از طریق آموزش‌های مستمر و پایبندی به اخلاق حرفه‌ای، نقش مهمی در ارتقای کیفیت نظارت ایفا می‌کند. در نهایت، حمایت ساختاری و سیاسی از شفافیت و انتشار عمومی گزارش‌های حسابرسی، عامل کلیدی در ارتقای اعتماد عمومی و تقویت پاسخگویی اجتماعی به شمار می‌رود. انتشار گزارش‌های جامع و مستند یافته‌های نظارتی علاوه بر بهبود فرآیندهای درون‌سازمانی، موجب افزایش مشروعیت و اعتبار نظام مالی و اداری سازمان می‌شود. در جمع‌بندی، تحقق هم‌افزایی میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی در شرکت ملی مناطق نفتخیز جنوب مستلزم توجه دقیق و هماهنگ به مجموعه‌ای از شرایط علی است که به‌عنوان ارکان بنیادین ارتقای اثربخشی نظارت مالی و مقابله با چالش‌های فساد و ناکارآمدی سازمانی عمل می‌کنند. نادیده گرفتن هر یک از این عوامل، نه تنها به تضعیف سازوکار نظارتی منجر می‌شود، بلکه اعتماد عمومی به‌نظام حکمرانی را نیز کاهش خواهد داد؛ بنابراین، در طراحی نظام‌های نظارتی مدرن، این شرایط علی باید به‌عنوان اصول راهبردی موردتوجه ویژه قرار گیرند.

شرایط مداخله‌گر

در فرآیند تحقق هم‌افزایی اثربخش میان دیوان محاسبات کشور و حسابرسی داخلی، شناسایی و تحلیل شرایط مداخله‌گر از اهمیت راهبردی برخوردار است. این شرایط درواقع عواملی هستند که بر فرآیند اجرای هم‌افزایی و اثربخشی آن تأثیرگذار بوده و می‌توانند به‌عنوان تسهیلگر یا بازدارنده عمل کنند (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۷). حتی در صورت فراهم بودن شرایط علی مناسب، وجود موانع یا محدودیت‌های ساختاری، فرهنگی، قانونی و مدیریتی می‌تواند اجرای مؤثر تعامل بین این دو نهاد نظارتی را دچار اختلال کند. تحلیل این عوامل کمک می‌کند تا سیاست‌گذاران و مدیران ارشد نهادهای نظارتی، شناخت عمیق‌تری از موانع تحقق همکاری ساختاریافته داشته باشند و اقدامات اصلاحی مؤثری را طراحی کنند.

تحقق هم‌افزایی واقعی و اثربخش میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی در سازمان‌های بزرگ و استراتژیکی چون شرکت‌های تابعه وزارت نفت، صرفاً به وجود ساختارها و قوانین بسنده نمی‌کند، بلکه مستلزم مواجهه هوشمندانه با مجموعه‌ای از موانع چندبعدی و پیچیده است که روند تعامل و هماهنگی را با محدودیت مواجه می‌سازند. در سطح ساختاری، شکل‌گیری هم‌افزایی در محیط‌هایی با ساختارهای سنتی، سلسله‌مراتبی و جزیره‌ای با چالش جدی روبه‌روست؛ ساختارهایی که جریان آزاد اطلاعات و تصمیم‌گیری بین‌نهادی را کند کرده و با ایجاد موازی‌کاری و تداخل وظایف، مانع واکنش به‌موقع به تخلفات و کاهش اثربخشی نظارت می‌شوند. در بُعد حقوقی، فقدان یک چارچوب قانونی جامع و شفاف برای تبیین دقیق وظایف، اختیارات و روابط میان نهادهای نظارتی، زمینه‌ساز تداخل مسئولیت‌ها، ابهام در مرزها و برداشت‌های متناقض شده است. این خلأ، از بهره‌گیری حداکثری از ظرفیت‌های نظارتی جلوگیری کرده و زمینه تعامل مؤثر را تضعیف می‌کند. از منظر فرهنگی، مقاومت در برابر تغییر، ترس از شفافیت و حاکمیت نگرش‌های محافظه‌کارانه، از موانع نرم اما عمیق همکاری محسوب می‌شوند. در غیاب فرهنگ سازمانی مبتنی بر یادگیری، نقدپذیری و گفت‌وگوی حرفه‌ای، شکل‌گیری تعامل سازنده دشوار خواهد بود. این مانع فرهنگی، نیازمند سیاست‌گذاری آموزشی، توانمندسازی مستمر و حمایت عملی مدیریت ارشد است. در حوزه عملیاتی، محدودیت منابع انسانی متخصص و ضعف زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، توان تحلیلی و واکنش‌پذیری نهادهای نظارتی را کاهش داده است. نبود سامانه‌های اطلاعاتی پیشرفته و کمبود مهارت‌های تحلیلی، موجب تأخیر در تشخیص تخلفات و کاهش کیفیت گزارش‌دهی می‌شود. همچنین، چالش‌های سیاسی و مدیریتی، از جمله فشارهای بیرونی، بی‌ثباتی سیاست‌ها و مداخلات اجرایی، استقلال نهادهای نظارتی را تحت‌الشعاع قرار داده و زمینه تعامل پایدار و حرفه‌ای را تضعیف می‌کنند. تداوم این وضعیت، اعتماد عمومی و کارآمدی نهادهای نظارتی را نیز به خطر می‌اندازد. در کنار این موارد، محدودیت‌های بودجه‌ای، گلوگاه توسعه و پیاده‌سازی فناوری، آموزش منابع انسانی و اجرای فرآیندهای نظارتی مشترک هستند. بدون تخصیص منابع کافی،

ظرفیت‌سازی نظارتی صرفاً در سطح شعار باقی خواهد ماند. برون‌رفت از این وضعیت، مستلزم اتخاذ رویکردی یکپارچه، راهبردی و مبتنی بر نگاه سیستمی است؛ رویکردی که دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی را نه به‌عنوان دو واحد موازی، بلکه به‌مثابه دو بازوی مکمل در تحقق شفافیت، پاسخگویی و ارتقای حکمرانی مالی به رسمیت بشناسد. تحقق این مهم، هم‌افزایی را از سطح تعاملات اداری به سطح همکاری نهادینه، پایدار و هدفمند ارتقا می‌دهد. تغییر در این سطح، ضمن تحول در حکمرانی مالی صنعت نفت، می‌تواند به‌عنوان الگویی ملی برای سایر بخش‌ها نیز ایفای نقش کند؛ الگویی که با تکیه بر اراده سیاسی، زیرساخت حقوقی، سرمایه انسانی و فرهنگ‌سازمانی مبتنی بر شفافیت و همکاری، زمینه‌ساز بازسازی اعتماد عمومی و ارتقای سلامت مالی کشور خواهد بود.

شرایط زمینه‌ای

در کنار شرایط علی و عوامل مداخله‌گر، تحقق یک الگوی اثربخش و کارآمد برای هم‌افزایی میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی، نیازمند مجموعه‌ای از شرایط زمینه‌ای است که محیط شکل‌گیری و اجرای فرآیند نظارت هماهنگ را فراهم می‌سازند. به‌عبارت دیگر شرایط زمینه‌ای مجموعه خاصی از شرایط است که در یک‌زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا مجموعه اوضاع، احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آن‌ها پاسخ می‌دهند (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۷). بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، الگوی هم‌افزایی میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی شرکت از مقوله‌های حمایت سیاسی و قانونی، تبیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها، فرهنگ‌سازمانی و آموزش، ارتباطات مؤثر و شفاف، توسعه زیرساخت‌های سیستم اطلاعاتی و فناوری، همکاری و هماهنگی با سایر نهادهای نظارتی، ایجاد شفافیت و پاسخگویی، نظارت مستمر و ارزیابی عملکرد به‌عنوان شرایط زمینه‌ای تأثیر می‌پذیرد.

هم‌افزایی مؤثر بین دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی به‌عنوان دو رکن حیاتی نظام نظارت مالی در صنعت نفت، تابع مجموعه‌ای از شرایط زمینه‌ای چندبعدی است که تحقق آن مستلزم هماهنگی حقوقی، نهادی، فرهنگی و فناورانه است. نخستین و مهم‌ترین پیش‌نیاز، تأمین حمایت سیاسی و چارچوب‌های قانونی صریح و پایدار است که نقش سیاست‌گذاران کلان و نهادهای حاکمیتی در تضمین استقلال و پشتیبانی مستمر این نهادها را برجسته می‌سازد. بدون این بستر قدرتمند، تلاش‌های نظارتی در حد اقدامات جزئی و فاقد اثر راهبردی باقی می‌ماند. علاوه بر آن، روشن‌سازی دقیق مرزها و مأموریت‌های هر نهاد، به‌ویژه تمایز رویکرد اصلاح‌گرایانه حسابرسی داخلی و نگاه کلان و حاکمیتی دیوان محاسبات، از ایجاد همپوشانی و تضاد جلوگیری می‌کند و مبنایی برای تقسیم وظایف کارآمد فراهم می‌آورد. هم‌زمان، فرهنگ‌سازمانی مبتنی بر شفافیت، پاسخگویی، یادگیری مستمر و تقویت آموزش‌های تخصصی، زیربنای انسانی و رفتاری همکاری را مستحکم می‌سازد و مقاومت‌های فرهنگی را کاهش می‌دهد.

ارتباطات اثربخش و سازوکارهای منظم تبادل اطلاعات، زیرساخت کلیدی تعامل هماهنگ میان نهادهاست که با بهره‌گیری از فناوری‌های نوین اطلاعاتی، شامل سامانه‌های یکپارچه و داشبوردهای تحلیلی مشترک، امکان تحلیل دقیق، گزارش‌گیری تلفیقی و واکنش سریع به ریسک‌ها را فراهم می‌آورد. در این میان، تعامل کل‌نگرانه با سایر بازیگران نظارتی فرابخشی، نظامی هماهنگ و یکپارچه را رقم می‌زند که از دوباره‌کاری و تضاد در گزارش‌ها جلوگیری و اعتبار نهادهای نظارتی را ارتقاء می‌دهد. افزون بر آن، شفافیت بیرونی و پاسخگویی عمومی، محور تعمیق اعتماد اجتماعی و تضمین مشروعیت عملکرد نظارتی است؛ انتشار گزارش‌های دقیق، قابل‌فهم و دسترس‌پذیر، نشانگر تعهد نهادها به حاکمیت خوب و حساب‌دهی به ذی‌نفعان است. سرانجام، نظارت و ارزیابی مستمر فرآیندهای همکاری و هم‌افزایی، امکان اصلاحات مستمر و ارتقاء کیفیت همکاری را فراهم می‌کند.

درمجموع، این شرایط زمینه‌ای نه‌تنها زمینه‌ساز بلکه پیش‌شرط حیاتی ارتقای کیفیت و پایداری هم‌افزایی نظارتی در صنعت نفت هستند. بدون تقویت هم‌زمان این مؤلفه‌ها، تلاش‌ها برای انسجام و هماهنگی میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی با چالش‌های جدی و ناکارآمدی مواجه خواهد شد. ازاین‌رو، سیاست‌گذاران و مدیران ارشد حوزه نظارت مالی باید در طراحی راهبردها، اولویت ویژه‌ای به ایجاد و تحکیم این بسترهای زمینه‌ای اختصاص دهند تا هم‌افزایی نظارتی به سطحی راهبردی، پایدار و اثربخش ارتقاء یابد و درنهایت به بهبود شفافیت، پاسخگویی و مدیریت بهینه منابع در صنعت نفت بینجامد.

راهبردها

راهبردها مجموعه‌ای از کنش‌ها و واکنش‌های هدفمند برای کنترل، اداره و مواجهه با پدیده‌های موردنظر هستند که مبتنی بر دلایل منطقی و اهداف مشخص شکل می‌گیرند (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۷). بر اساس داده‌های استخراج‌شده از مصاحبه‌های عمیق با خبرگان، مدیران و کارشناسان نهادهای نظارتی، مجموعه‌ای از راهبردهای کلیدی برای تحقق هم‌افزایی مؤثر میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی شناسایی و تأیید شد. توافق کلی بر این بود که بدون ایجاد تغییرات هم‌زمان و هماهنگ در سطوح قانونی، ساختاری، فرهنگی، فناوریانه و انسانی، دستیابی به نظارت اثربخش و ارتقای اعتماد عمومی امکان‌پذیر نخواهد بود.

در این راستا، ضرورت بازنگری و تقویت چارچوب قانونی و ساختار نظارتی به‌عنوان پایه‌ای حیاتی مورد تأکید قرار گرفت. مصاحبه‌شوندگان به‌اتفاق نظر بر این باور بودند که قوانین فعلی در مواردی ناکافی و پراکنده است و بازنگری مستمر، هماهنگ با تحولات مدیریتی و فناوری، ضامن اجرای اثربخش‌تر و رفع تعارضات ساختاری خواهد بود. در این چارچوب، تضمین اجرای دقیق قوانین و ایجاد نهادهای تنظیم‌گر مستقل و مؤثر، به‌عنوان ارکان مهم همکاری نهادی معرفی شد.

از سوی دیگر، فرهنگ‌سازمانی و پذیرش نقش نظارت به‌عنوان ضرورتی حیاتی مطرح شد؛ ارتقای فرهنگ نظارت و پاسخگویی نیازمند آموزش‌های مکرر، افزایش آگاهی مدیران و کارکنان و حمایت جدی مدیریت ارشد است. نگرشی که حسابرسی را فرصتی برای بهبود مستمر بداند، زمینه‌ساز تعامل سازنده و کاهش مقاومت‌های سنتی خواهد بود. نقش فناوری‌های نوین نیز به‌طور گسترده مورد تأیید قرار گرفت؛ استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه و فناوری‌های پیشرفته مانند سامانه‌های نظارت بلادرنگ، هوش مصنوعی و تحلیل داده‌های مالی، سرعت و دقت نظارت را به‌شدت افزایش داده و امکان تبادل آئی اطلاعات میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی را فراهم می‌آورد. همچنین، تأکید فراوانی بر تقویت شفافیت و پاسخگویی عمومی وجود داشت. انتشار گزارش‌های حسابرسی به زبان ساده و در دسترس عموم، به‌عنوان پل ارتباطی میان نهادهای نظارتی و جامعه، تقویت اعتماد اجتماعی و اعتبار نهادهای نظارتی را به دنبال خواهد داشت.

موضوع همکاری و هماهنگی میان نهادهای نظارتی نیز از دیگر محورهای مهم توافق بود. تجارب موجود نشان می‌دهد که نبود همکاری کافی باعث موازی‌کاری و کاهش اثربخشی می‌شود؛ لذا ایجاد نهادهای مشورتی، تبادل اطلاعات منظم و تعریف پروتکل‌های همکاری، از ضروریات تحقق هم‌افزایی به شمار می‌آید. درنهایت، موانع ساختاری، قانونی و فرهنگی همچنان به‌عنوان چالش‌های جدی شناخته شدند که باید با رویکردهای مدیریتی هوشمندانه، شفاف‌سازی ساختارها و برنامه‌های تغییر فرهنگی مدیریت و رفع شوند. راهبردهای ارزیابی مستمر و بهبود فرآیندهای نظارتی نیز کلیدی‌ترین راهکارها برای حفظ پویایی و کارآمدی نظام نظارت معرفی شدند.

توانمندسازی منابع انسانی به‌عنوان ستون فقرات هر تحول نظارتی مطرح گردید؛ ارتقای دانش تخصصی، مهارت‌های فناوری و اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان همراه با جذب نیروی متخصص و ایجاد مسیرهای رشد شغلی، برای تضمین کیفیت و استمرار نظارت مؤثر ضروری است. همچنین مقابله هوشمندانه با چالش‌های سیاسی و مدیریتی و تضمین استقلال نهادهای نظارتی از مداخلات سیاسی، تنها با حمایت قاطع و عملی مقامات عالی کشور ممکن خواهد بود و درمجموع، مصاحبه‌شوندگان بر این باور بودند که تحقق این راهبردها در قالب برنامه‌ای ملی، جامع، مستمر و با پشتیبانی قوی سیاست‌گذارانه، می‌تواند زمینه‌ساز شکل‌گیری نظام نظارتی یکپارچه، پاسخگو و شفاف باشد که سلامت مالی دستگاه‌های اجرایی را تضمین و اعتماد عمومی را بازایی می‌کند.

پیامدها

پیامدها، نتایجی‌اند که بر اثر راهبردها و شکل‌گیری مقوله اصلی پدیدار می‌شوند. پیامدها نتایج و حاصل کنش و واکنش‌ها هستند (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۷). از نظر صاحب‌نظران، در صورت پیاده‌سازی راهبردهای بیان‌شده، پیامدهای ناشی از هم‌افزایی میان دیوان محاسبات کشور و حسابرسی داخلی شرکت ملی مناطق نفتخیز جنوب شاهد بود:

- افزایش شفافیت مالی و نظارتی
- افزایش اثربخشی نظارت مالی
- تقویت فرهنگ مسئولیت‌پذیری در سازمان
- ایجاد هماهنگی و هم‌افزایی بیشتر میان نهادهای نظارتی
- افزایش مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی نظارتی

- ایجاد بستر مناسب برای ارتقای شفافیت در فعالیت‌های مالی
- تقویت اعتماد عمومی به نهادهای نظارتی و مالی

اعتبار سنجی نتایج و ارزیابی کیفیت پژوهش

اگرچه برخی صاحب‌نظران حوزه پژوهش‌های کیفی، اعتبار و روایی داده‌ها و نتایج را عمدتاً مختص مطالعات کمی می‌دانند (جانسون و کریستنسن، ۲۰۰۸)، اما در واقعیت، اعتبار داده‌ها و صحت یافته‌ها در تحقیقات کیفی نیز از جایگاه بسیار مهمی برخوردار است (کرسول، ۲۰۱۲). عواملی نظیر دقت و حساسیت پژوهشگر، انسجام در طراحی روش‌شناسی، انتخاب نمونه‌های مناسب، و انجام هم‌زمان مراحل گردآوری و تحلیل داده‌ها، نقش مؤثری در تضمین اعتبار علمی پژوهش‌های کیفی ایفا می‌کنند. در این مطالعه نیز برای ارتقای اعتبار نتایج، از روش بازبینی توسط خبرگان مستقل بهره گرفته شد. بدین منظور، سه نفر از اعضای هیئت علمی متخصص در حوزه حسابداری که در فرآیند تحقیق مشارکت نداشتند، یافته‌ها و مدل پیشنهادی را مورد بررسی قرار دادند. پس از دریافت بازخوردها و پیشنهادهای اصلاحی، تغییرات لازم اعمال گردید و مدل نهایی تدوین شد.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان داد که تحقق هم‌افزایی میان دیوان محاسبات کشور و حسابرسی داخلی در شرکت ملی مناطق نفت‌خیز جنوب، به مجموعه‌ای از عوامل علی، زمینه‌ای و راهبردی نیازمند است که در صورت توجه نظام‌مند می‌تواند به بهبود شفافیت مالی، افزایش اثربخشی نظارت و تقویت اعتماد عمومی منجر شود. نخستین و مهم‌ترین عامل، وجود قوانین مالی و نظارتی شفاف و دقیق است که مرزها و اختیارات هر یک از نهادهای نظارتی را روشن می‌کند و از بروز تعارض، موازی‌کاری و ابهام جلوگیری می‌نماید (Azar & Habashi, 2017; Bābājāni, 2020). یافته‌ها تأیید می‌کند که در نبود چنین چارچوب حقوقی منسجمی، فرآیند نظارت مالی در معرض تداخل وظایف و کاهش کیفیت گزارشگری قرار می‌گیرد؛ این نتیجه با مطالعات پیشین که ضعف در نظام قانونی را از موانع اصلی پاسخگویی و شفافیت دانسته‌اند، هم‌راستا است (Fazeli Nezhād & Shaf'i Sardasht, 2021; Mohammadi et al., 2020). به‌علاوه، نتایج نشان داد بازنگری مستمر مقررات و انطباق آن‌ها با تحولات فناوری و مدیریتی شرط اساسی برای افزایش کارایی نظارت است، امری که با پیشنهادهای ارائه‌شده در تحقیقات پیشین همسو است (Amirāzād et al., 2018; Barzideh et al., 2018). از دیگر یافته‌های کلیدی پژوهش، نقش پررنگ حمایت و تعهد مدیریتی در ارتقای همکاری میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی است. زمانی که مدیران ارشد سازمان، منابع مالی و انسانی کافی برای فرآیندهای نظارتی تخصیص داده و فرهنگ پاسخگویی را در سازمان نهادینه می‌کنند، واحدهای نظارتی قادر خواهند بود وظایف خود را اثربخش‌تر انجام دهند (Asadzadeh & Nikbakht, 2024; Bamari et al., 2024). این نتایج با مطالعاتی همخوانی دارد که نشان داده‌اند حمایت رهبری و پذیرش نظارت به‌عنوان فرصتی برای بهبود مستمر، احتمال موفقیت راهبردهای کنترلی را افزایش می‌دهد (Lee et al., 2016; Xanthopoulou, 2024). همچنین، همان‌طور که در پژوهش‌های پیشین اشاره شده است، فرهنگ سازمانی مقاوم‌ناپذیر در برابر شفافیت و پاسخگویی، مهم‌ترین مانع در مسیر ایجاد هم‌افزایی نهادی محسوب می‌شود (Hassas Yeganeh et al., 2016; Molaei, 2024).

یافته‌های مطالعه حاضر نشان داد شفافیت و دسترسی به اطلاعات مالی به‌طور مستقیم کیفیت نظارت مالی و اعتماد عمومی را ارتقا می‌بخشد. وجود سامانه‌های اطلاعاتی یکپارچه که امکان تحلیل بلادرنگ داده‌های مالی را برای حساب‌برسان داخلی و دیوان محاسبات فراهم کند، باعث کاهش دوباره‌کاری، افزایش دقت گزارشگری و ایجاد مبنای مستحکم برای تصمیم‌گیری می‌شود (Farhadi Touski & Doustian, 2025; Morshedipour et al., 2016). این نتایج با پژوهش‌های بین‌المللی همسو است که نشان داده‌اند فناوری‌های نوین و داده‌محور، توانایی کشف خطا و تقلب را در فرآیندهای حسابرسی بالا می‌برند و کارایی نهادهای نظارتی را تقویت می‌کنند (Akins et al., 2017; Axelsen et al., 2017). در عین حال، اگرچه فناوری شرط مهمی است، اما بدون وجود آموزش مستمر و ارتقای مهارت‌های حرفه‌ای کارکنان، قابلیت‌های فنی به‌تنهایی نمی‌تواند موجب تحول پایدار شود (Ahmadi Hesār et al., 2018; Nurmawanti et al., 2024).

در بُعد منابع انسانی، نتایج تحقیق بر اهمیت توانمندی تخصصی، مهارت‌های تحلیلی و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأکید می‌کند. همان‌طور که مطالعات پیشین نشان داده‌اند، مهارت‌های فنی و روانشناختی حسابرسان نقش تعیین‌کننده‌ای در کیفیت قضاوت حرفه‌ای و استقلال نظارتی دارد (Malekipour et al., 2021; Shahbāzi, 2020). پژوهش حاضر نیز دریافت که سرمایه‌گذاری در آموزش‌های نوین، ارتقای مهارت تحلیل داده‌های پیچیده و توانایی شناسایی ریسک‌های مالی می‌تواند تعاملات بین واحدهای نظارتی را بهبود بخشد و اعتماد ذی‌نفعان را تقویت کند. همچنین تأکید شد که ایجاد مسیرهای رشد حرفه‌ای و حمایت از استقلال حسابرسان، مانع از دخالت‌های سیاسی و مدیریتی می‌شود و کارایی نظارت را بالا می‌برد (Mohammadi et al., 2020; Sørensen & Ortegren, 2021).

یکی دیگر از نتایج مهم این پژوهش، شناسایی موانع ساختاری، فرهنگی و قانونی است که مانع هم‌افزایی میان دیوان محاسبات و حسابرسی داخلی می‌شوند. ساختارهای سلسله‌مراتبی و جزیره‌ای، کمبود منابع انسانی متخصص، ضعف زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و فشارهای سیاسی از جمله عوامل بازدارنده شناخته شدند؛ این موارد با یافته‌های تحقیقات بین‌المللی مطابقت دارد که سلطه سیاسی و فقدان استقلال نهادی را از چالش‌های جدی بخش عمومی می‌دانند (Sabet, 2020; Sumiyana et al., 2021). در سطح داخلی نیز شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد ضعف قوانین حمایتی و ناهماهنگی نهادی، مانع تحقق نظارت اثربخش می‌شود (Fazeli Nezhād & Shafi'i Sardasht, 2021; Habashi, 2016).

علاوه بر تحلیل شرایط علی و موانع، نتایج پژوهش راهبردهایی عملی برای ایجاد هم‌افزایی پیشنهاد می‌کند. بازنگری در چارچوب‌های قانونی، ارتقای فرهنگ پاسخگویی، توسعه سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه، تقویت همکاری بین‌نهادی و توانمندسازی منابع انسانی از جمله راهکارهای اصلی معرفی شده هستند (Asadzadeh & Nikbakht, 2024; Bamari et al., 2024; Farhadi Touski & Doustian, 2025). یافته‌ها نشان می‌دهد که اجرای هم‌زمان این راهبردها می‌تواند موجب افزایش کارایی نظام نظارتی و بازسازی اعتماد عمومی شود؛ موضوعی که با تجربه کشورهای دارای ساختار نظارت پیشرفته و پایدار نیز همخوان است (Axelsen et al., 2017; Lee et al., 2016).

به‌طور کلی، مطالعه حاضر با ارائه مدلی مفهومی مبتنی بر داده، شکاف موجود در ادبیات داخلی در زمینه هم‌افزایی نهادی را پر می‌کند و نشان می‌دهد که ترکیب عوامل ساختاری، فرهنگی، فناورانه و انسانی می‌تواند راهگشای ارتقای شفافیت و سلامت مالی در صنایع استراتژیک مانند نفت و گاز باشد. این نتایج همچنین با روندهای نوین جهانی در حوزه حسابرسی بخش عمومی هم‌راستا است که بر یکپارچگی داده‌ها، استقلال نهادی، پاسخگویی و توسعه فناوری‌های تحلیلی تأکید دارند (Molaei, 2024; Nurawanti, 2024; et al., 2024; Xanthopoulou, 2024).

این پژوهش به‌رغم تلاش برای دستیابی به عمق نظری و اعتبار بالا، با محدودیت‌هایی مواجه بوده است. نخست، داده‌های پژوهش بر پایه مصاحبه با تعداد محدودی از خبرگان در حوزه حسابرسی و نظارت مالی شرکت ملی مناطق نفت‌خیز جنوب جمع‌آوری شده است و ممکن است دیدگاه‌های سایر ذی‌نفعان همچون کارکنان عملیاتی یا مراجع نظارتی دیگر به‌طور کامل بازتاب نیافته باشد. دوم، به دلیل ماهیت کیفی تحقیق، نتایج از نظر قابلیت تعمیم به تمام سازمان‌های دولتی یا بخش‌های دیگر صنعت نفت محدود است. همچنین، با وجود تلاش برای بی‌طرفی در تحلیل داده‌ها، سوگیری احتمالی پاسخ‌دهندگان و تأثیر پیش‌فرض‌های پژوهشگر قابل حذف کامل نبوده است. علاوه بر این، تمرکز بر داده‌های در دسترس داخلی ممکن است از انعکاس کامل تجربیات بین‌المللی مشابه بکاهد.

با توجه به ماهیت اکتشافی این تحقیق، مسیرهای متعددی برای گسترش مطالعات آتی پیشنهاد می‌شود. نخست، انجام پژوهش‌های کمی با استفاده از مدل ارائه‌شده و آزمون تجربی روابط شناسایی‌شده می‌تواند به تعمیم نتایج و ارزیابی قدرت پیش‌بینی مدل کمک کند. دوم، بررسی هم‌افزایی میان نهادهای نظارتی در صنایع مختلف از جمله بانکداری، بیمه و انرژی‌های تجدیدپذیر می‌تواند دیدگاه‌های گسترده‌تری فراهم آورد. همچنین مطالعات تطبیقی بین‌المللی می‌تواند به شناسایی بهترین رویه‌ها و بومی‌سازی الگوهای موفق کمک کند. از سوی دیگر، پژوهش‌های آینده می‌توانند به بررسی نقش فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و تحلیل کلان‌داده‌ها در ایجاد شفافیت و هماهنگی بین نهادهای نظارتی بپردازند.

نتایج این تحقیق می‌تواند به سیاست‌گذاران و مدیران ارشد در نهادهای نظارتی و اجرایی کمک کند تا نظام‌های نظارت مالی خود را کارآمدتر طراحی کنند. تمرکز بر بازنگری قوانین و شفاف‌سازی وظایف هر نهاد، سرمایه‌گذاری در توسعه مهارت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان، و ایجاد فرهنگ سازمانی مبتنی بر پاسخگویی از اولویت‌های مهم محسوب می‌شود. همچنین، توسعه زیرساخت‌های اطلاعاتی یکپارچه و استفاده از فناوری‌های پیشرفته برای ردیابی و تحلیل داده‌های مالی می‌تواند ظرفیت نهادهای نظارتی را به‌طور چشمگیری ارتقا دهد. ایجاد مکانیزم‌های همکاری رسمی، کمیته‌های مشترک و پروتکل‌های تبادل داده میان دیوان محاسبات و واحدهای حسابرسی داخلی نیز می‌تواند به کاهش دوباره‌کاری، ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری و افزایش اعتماد عمومی منجر شود.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Ahmadi Hesār, F., Pakdel, A., & Sharif, A. R. (2018). Analysis of Effective Psychological Factors on Auditors' Skills (Case Study: Supreme Audit Court Auditors). *Auditing Knowledge*(72), 231-250.
- Akins, B., Dou, Y., & Ng, J. (2017). Corruption in bank lending: The role of loan loss recognition. *Journal of Accounting and Economics*, 63, 454-478. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2016.08.003>
- Amirāzād, M., Barādarān Hasanzādeh, R., Mohammadi, A., & Taghizadeh, H. (2018). A Comprehensive Model of Effective Factors on Financial Reporting Quality in Iran using the Grounded Theory approach. *Financial Accounting Research*, 10(4), 21-42.
- Asadzadeh, H., & Nikbakht, M. (2024). A Conceptual Model for Determining the Effective Size of the Internal Audit Unit. *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 13(49). https://www.jmaak.ir/article_18014.html?lang=en
- Axelsen, M., Green, P., & Ridley, G. (2017). Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 15-31. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.12.003>
- Azar, A., & Habashi, N. (2017). Presenting an Effective Model for Public Sector Auditing in the Supreme Audit Court of the Islamic Republic of Iran. *Auditing Knowledge*, 17(66), 5-40.
- Bābājāni, J. (2020). A Model for Developing the Legal Foundations of the Oversight System and Independent Auditing in Iran's Public Sector. *Auditing Knowledge*(79), 5-30.
- Bamari, O., Shorvarzi, M. R., & Noori Topkanlou, Z. (2024). Investigating and explaining the relationship between internal auditing and the quality of financial reporting. *Accounting and Auditing Management Knowledge*, 14(53), 291-304.
- Barzideh, F., Bābājāni, J., & Abdollahi, A. (2018). Designing a Judgment Identity Model in Auditing with a Grounded Theory Approach. *Auditing Knowledge*, 18(71), 5-36.

- En-nejjari, M., El Aissaoui, H., & Lakhoul, A. (2024). Evaluation of the effectiveness of internal audit in local authorities: Case of Moroccan communes. *African Scientific Journal*, 3(23), 20-37.
- Farhadi Touski, O., & Doustian, R. (2025). Developing New Technologies in Internal Auditing with the Help of Artificial Intelligence: Deep Learning Enables Anomaly Detection in Financial Accounting Data. *Investment Knowledge*, 14(55), 597-612. <https://doi.org/10.30495/jik.2025.23638>
- Fazeli Nezhād, J., & Shafī'i Sardasht, J. (2021). Pathology of the Supreme Audit Court's Role in Realizing Accountability and the Rule of Law. *Public Law Knowledge*(33), 33-55.
- Habashi, N. (2016). A Study of the Reporting Method of the Supreme Audit Court (SAI) in Twelve Developed and Developing Countries Compared to the Islamic Republic of Iran. *Auditing Knowledge*, 16(63), 193-236.
- Hassas Yeganeh, Y., Zāher, M., & Ghaffari, Z. (2016). Investigating the Relationship between Auditors' Oversight Role and Promoting Administrative Health. *Journal of Accounting and Management Auditing Knowledge*, 5(18), 83-93.
- Lee, S. C., Su, J. M., Tsai, S. B., Lu, T. L., & Dong, W. (2016). A comprehensive survey of government auditors' self-efficacy and professional development for improving audit quality. *SpringerPlus*, 5, 1-25. <https://doi.org/10.1186/s40064-016-2903-0>
- Malekipour, H., Abdoli, M. R., & Vāliyan, H. (2021). Designing a Model of Philosophical Themes of Auditor's Prudence in Professional Judgment. *Management accounting*(48), 129-154.
- Mohammadi, M., Kāshānipour, M., Rahimiyan, N., & Rahmati, M. H. (2020). Identifying Factors Threatening the Independence of Supreme Audit Court Auditors. *Auditing Knowledge*(81), 57-85.
- Molaei, A. (2024). Organizational Environment and Whistleblowing Mindset Among Internal Auditors. *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 8(92), 1996-2011. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/2630>
- Morshedipour, M., Dehghān Nabavi, H., & Moein al-Din, M. (2016). Identifying and Prioritizing Factors Affecting the Quality of Information Technology Auditing. *Auditing Knowledge*(62), 137-158.
- Nurmawanti, S., Lenggogeni, L., & Yanti, H. B. (2024). The Effect of Competence, Time Budget Pressure and Professional Attitudes of Auditors on Internal Audit Quality With Role Conflict As a Moderating Variable. *Dinasti International Journal of Economics, Finance & Accounting (DIJEFA)*, 4(6).
- Sabet, D. M. (2020). Auditing as a tool of government accountability. Exploring divergent causal mechanisms through three Honduran cases. *Public Administration and Development*, 40(4), 1-11. <https://doi.org/10.1002/pad.1895>
- Shahbāzi, M. (2020). Developing a Model for Independent Auditors' Professional Judgment. *Accounting and Auditing Review*, 8-160.
- Sørensen, K., & Ortegren, M. (2021). The next best thing: Social presence and accountability's impact on auditor professional skepticism. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 32(2), 1-12. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22484>
- Sumiyana, S., Hendrian, H., Jayasinghe, K., & Wijethilaka, C. (2021). Public sector performance auditing in a political hegemony: A case study of Indonesia. *Financial Accountability & Management*. <https://doi.org/10.1111/faam.12296>
- Xanthopoulou, A. (2024). The Effect of Internal Audit on Universities' Reliability and Performance. 987-994. https://doi.org/10.1007/978-3-031-51038-0_106