

## ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی در ایران

علی رحمانی<sup>۱</sup>

مژده کدخدایی الیادرائی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۴/۷/۱۹

تاریخ پذیرش: ۹۴/۱۲/۱

### چکیده:

راهبری موثر باید به عنوان یک فرایند منسجم و یکپارچه، مدل کسب و کار سازمان، محیط سازمان و چگونگی ایجاد ارزش پایدار و بهینه برای ذینفعان را درک کند و از پیشرفت مناسب اهداف و ارزش‌های اساسی سازمان، اطمینان حاصل نماید. در این راستا، حسابرسی داخلی یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی در سازمانهای نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی، نقش مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند. یکی از مسئولیت‌های حسابرسان داخلی، شناخت درست و ارزیابی فرآیند نظام راهبری و ارائه خدمات اطمینان بخشی و مشاوره در این حوزه است. برای رسیدن به این مهم، یکی از بهترین منابع حسابرسان داخلی در مورد چگونگی ارزیابی و ارائه توصیه‌های مناسب برای بهبود فرآیندهای راهبری، چارچوب کار حرفه‌ای بین‌المللی حسابرسی داخلی (IPPF) است که توسط انجمن حسابرسان داخلی (IIA) به عنوان یک راهنمای عمل منتشر گردیده است. پژوهش حاضر، میزان آشنایی و استفاده حسابرسان داخلی ایران از چارچوب‌های بین‌المللی برای ارزیابی‌های راهبری شرکتی، در تدوین یک برنامه حسابرسی داخلی جامع و کارآمد را سنجیده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی ایران کمتر از حد انتظار، آنچه را که مطابق با چارچوب‌ها و رهنمودهای بین‌المللی است، در ارزیابی‌های خود به کار می‌گیرند.

**کلمات کلیدی:** چارچوب‌های بین‌المللی حرفه‌ای، حسابرسان داخلی، راهبری شرکتی، ارزیابی

۱- دانشیار و عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه الزهرا (س) (نویسنده مسئول)، rahmani@alzahra.ac.ir

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه الزهرا (س)، kadkhodae.mojdeh@yahoo.com

## ۱- مقدمه

در فضای کسب و کار امروز توجه رو به رشدی بر راهبری، مدیریت ریسک، و کنترل وجود دارد. برای حصول اطمینان بیشتر از این که سازمان به اهداف خود خواهد رسید و انتظارات ذینفعان را برآورده می‌کند، سیستم‌های راهبری قوی مورد نیاز است. از همین رو، سهامداران از هیات مدیره و مدیریت ارشد انتظار پیاده سازی شیوه‌های راهبری مناسب را دارند. هیات مدیره نقطه کانونی شیوه‌های راهبری است. هیات مدیره پل ارتباطی بین سهامداران و مدیریت اجرایی سازمان است و خود مسئولیت اصلی راهبری سازمان را بر عهده دارد. هیات مدیره استانداردها و سیاست‌های اخلاقی، شیوه‌های کسب و کار و قوانین و مقررات سازمان را تدوین، ایجاد، حفظ و بر آنها نظارت می‌کند. هیات مدیره، مدیر اجرایی و دیگر مدیران ارشد را در تعیین اهداف استراتژیک، ایجاد سطوح ریسک مناسب، سازماندهی سیستم‌های کنترل مؤثر، ردیابی عملکرد و ارائه ارتباطات شفاف، کامل، روشن و به موقع به ذینفعان، هدایت و بر کار آنها نظارت می‌کند.

مسئولیت‌های دیگر هیات مدیره شامل تعیین اهداف استراتژیک سازمان و نظارت راهبردی، برای اطمینان از اثر بخشی آن، نظارت بر مدیریت کسب و کار و گزارش به سهامداران است. اقدامات هیات مدیره متضمن برآورده کردن نیازهای ذینفعان است و در انجام مسئولیت نظارت، نگاهی به حسابرسی داخلی دارد و در ارزیابی شیوه راهبری سازمان از حسابرسان داخلی بهره می‌گیرند. از آنجا که بسیاری از شیوه‌های راهبری توسط هیات مدیره و مدیریت اجرایی به کار گرفته می‌شود، ارزیابی را به یک موضوع حساس تبدیل می‌کند و حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند؛ با یک رویکرد سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی راهبری، مدیریت ریسک، و فرآیندهای کنترل به اهداف خود دست یابد ( بنیاد تحقیقاتی IIA، ۲۰۱۲).

## ۲- بیان مسأله و اهمیت موضوع

حسابرسان داخلی برای تدوین یک برنامه حسابرسی داخلی که انعکاس دهنده ی شناخت کافی آنان از فعالیت‌های اطمینان بخش نظام راهبری و ایجاد فرصت‌های کافی برای برقراری ارتباط با مدیریت ارشد و هیات مدیره در خصوص اثر بخشی فعالیت‌های مدیریت ریسک می‌باشد، نیازمند چارچوبی جهت ارزیابی حوزه‌های مختلف راهبری شرکتی هستند (کمالی زار، ۱۳۹۱). نقطه شروع برای حسابرسی داخلی در ارائه خدمات اطمینان بخشی، به دست آوردن درک درستی از شرایطی که سازمان در آن عمل می‌کند، شناسایی ذینفعان کلیدی و نیازهای آنها، و تعیین چگونگی تعریف راهبری سازمان است. در این راستا منشور حسابرسی داخلی باید بیان کننده ی این باشد که محدوده کار شامل تمام فعالیت‌ها و فرآیندهای راهبری می‌شود. با این حال، این بدین معنا نیست که حسابرسان داخلی ملزم به انجام حسابرسی از تمام فعالیت‌ها و فرآیندهای راهبری هستند و علی‌رغم این که حسابرسی داخلی می‌تواند نقش‌های مختلفی ایفا کند، رهنمودهای حرفه‌ای بین‌المللی تنها به ارائه ارزیابی‌های رسمی راهبری سازمانی می‌پردازد. مرحله بعدی در ارائه ارزیابی‌های رسمی راهبری سازمانی، شناسایی تمام مراحل فرایندها و روش‌های مربوط به راهبری می‌باشد. این موضوع

با بررسی و شناسایی روند اهداف و ریسک‌های مرتبط پیگیری می‌شود. گام بعدی در این مرحله ایجاد معیارهای ارزیابی و در نهایت، بررسی اعتبارسنجی درک به دست آمده با هیات مدیره و مدیریت اجرایی سازمان است (بنیاد تحقیقاتی IIA، ۲۰۱۲).

پس از شناسایی روش‌های مربوط به راهبری، حسابرسان داخلی حوزه‌های زیر را ارزیابی نموده و پیشنهادها را مورد نظر خود را در خصوص بهبود و گسترش آنها، ارائه می‌دهد:

✓ ارتقاء و اعتلای اخلاق و ارزشها در سازمان

✓ حصول اطمینان از کارآمدی مدیریت عملکرد سازمانی، و پاسخگویی

✓ ارائه اطلاعات مربوط به ریسک و کنترل به رده‌های مناسبی از مدیریت؛ و هماهنگی با هیات مدیره، حسابرسان برون سازمانی، حسابرسان داخلی و مدیریت، و تبادل اطلاعات با آنها (استاندارد ۲۱۱۰: نظام راهبری).

برای ارزیابی حوزه‌ها و شیوه‌های مذکور، جنبه‌های کیفی از شیوه راهبری یک سازمان نیز وجود دارد که باید به بخشی از معیارهای ارزیابی تبدیل شوند. یکی از این ابزارهای ارزیابی که ممکن است در نظر گرفته شود یک مدل بلوغ راهبری است. مدل‌های بلوغ راهبری زیادی در دسترس هستند؛ با این حال، به دلیل ویژگی‌های راهبری و ضوابط سازمان‌ها، این مدل‌ها متفاوت خواهند بود. به منظور توسعه یک مدل بلوغ سازمانی خاص، مدیر ارشد حسابرسی داخلی (CAE)، باید مدل‌های موجود برای کشور و صنعت سازمان را بررسی کند و اسناد راهبری (اساسنامه) و مسائل خاص سازمان را در نظر بگیرد. پس از آن باید یک مدل پیش نویس بلوغ مورد بحث قرار گیرد و در مورد آن با مدیریت ارشد و هیات مدیره به توافق رسید. پس از تکمیل بخش‌های ذکر شده، حسابرس داخلی باید درک خود را با صاحبان فرآیند راهبری، مدیریت ارشد و مدیر عامل شرکت اعتبار بخشی کند. حسابرسی داخلی باید این مرحله از فرآیند ارزیابی را با اعتبار بخشی بیشتر درک خود از شیوه راهبری با هیات مدیره و کمیته‌های مربوط به نتیجه برساند و در مورد معیار ارزیابی نیز باید به توافق رسید (بنیاد تحقیقاتی IIA، ۲۰۱۲). البته از آنجا که انتظارات ذینفعان در مورد نقش حسابرسی داخلی در ارزیابی و ارائه توصیه‌ها در مورد راهبری افزایش یافته است و سازمان‌های مختلف که در نقاط مختلف بلوغ راهبری قرار دارند، روش‌ها و نیازهای حسابرسی متفاوتی دارند، پیمودن این راه برای حسابرسان داخلی، بس دشوار و طولانی خواهد بود و علی‌رغم این نقش بسیار مهم و حیاتی، متأسفانه در بسیاری از سازمان‌ها، این موضوع، یعنی نقش و اهمیت حسابرسی داخلی بعنوان یک عملکرد کلیدی که می‌تواند مسئولیت نظارت بر فعالیت‌های راهبری را تقویت کند، کمتر مورد توجه قرار گرفته است. بر همین اساس پژوهش حاضر، ضمن معرفی حوزه‌های مختلف ارزیابی فرایندهای راهبری مطابق با رهنمودهای بین‌المللی حرفه‌ای، به دنبال سنجش میزان استفاده از چارچوب‌های بین‌المللی توسط حسابرسان داخلی ایران در ارزیابی نظام راهبری شرکتی است.

### ۳- ادبیات و مبانی نظری پژوهش

بررسی ما از ادبیات حسابرسی حرفه‌ای شامل طیف گسترده‌ای از مقالات مربوط به حسابرسی راهبری می‌شود. حرفه می‌تواند از مجموعه‌ای از مفاهیم، فرآیندها و راهنمایی‌های حرفه‌ای انتشار یافته جهت روشن تر شدن هر چه بیشتر مقوله ی راهبری شرکتی و اصول کلیدی آن، حوزه‌های مورد ارزیابی حسابرسان داخلی و نحوه ی ارزیابی حسابرسان داخلی از فعالیت‌های راهبری شرکتی که توسط انجمن‌ها و موسسات حرفه‌ای ذی ربط گردآوری شده است، بهره مند شود. پیش از پرداختن به تعاریف، چارچوب و حوزه‌های کلیدی ارزیابی توسط حسابرسان داخلی، ذکر این نکته ضروری است که مقوله ی راهبری شرکتی امروزه به عنوان یک ساز و کار جدی مطرح شده است و طبق تاکید مجامع حرفه‌ای و نهادهای قانون گذاری، مسئولیت ایجاد و حفظ محیط راهبری شرکتی اثر بخش، بر عهده ی هیات مدیره سازمان است.

#### ۳-۱. تعاریف راهبری در متن IGPG (راهنمای بین‌المللی حرفه‌ای) توسط (IFAC)

راهبری شرکتی مجموعه‌ای از مسئولیت‌ها و شیوه‌هایی است که توسط هیات مدیره و مدیریت اجرایی (هیات راهبری) با اهداف زیر اعمال می‌شود: (الف) ارائه مسیر استراتژیک، (ب) اطمینان از دستیابی به اهداف (ج) اطمینان دادن از مدیریت مناسب ریسک‌ها و (د) تایید استفاده مسئولانه از منابع سازمان.

#### ۳-۲. ارزیابی راهبری شرکتی در بخش خصوصی طبق IPPF (چارچوب عمل حرفه‌ای بین‌المللی حسابرسی داخلی)

هدف از این بخش ارزیابی مسیر حسابرسی داخلی به سمت ارزیابی نظام راهبری شرکتی است. همزمان با تحولات شتاب‌آمیز، حرفه حسابرسی به سرعت خود را با شرایط و اوضاع و احوال زمان تطبیق داده، به عنوان یک دانش تخصصی مطرح و علاوه بر نشریات مراجع و جوامع حرفه‌ای، مولفان و پژوهشگران متعددی، رسالات، مقالات و کتاب‌های گوناگونی را تهیه کرده‌اند که به بیان اصول، روش‌ها و عملکرد این رشته از فعالیت‌ها می‌پردازد. در این راستا، حسابرسی داخلی به مبحثی پیچیده و پویا تبدیل شده است که دامنه آن به سرعت گسترش می‌یابد و چشم انداز آتی آن به حسابرسی راهبری شرکتی و رسیدگی به آثار اجتماعی - اقتصادی فعالیت واحدهای حسابرسی داخلی می‌رسد (سلیمی، ۱۳۹۳).

جریان‌ها، اتفاقات و بحران‌های مالی که در ۲ دهه اخیر سطح وسیعی از کشورهای جهان را تحت تاثیر قرار داده است، نشانگر این مطلب است که ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی دیگر در حسابرسی، جوابگو نیست، زیرا در ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی، محیط کنترلی آن‌طور که باید مورد توجه قرار نگرفته و چون محیط کنترلی اساس کنترل‌های داخلی اثربخش است، پس به نتیجه نمی‌رسد (سلیمی، ۱۳۹۳). با این حال در طول دوران شکوفایی دهه ۱۹۹۰، اعتماد مردم به کسب و کار همراه با افزایش قیمت سهام رشد کرد و علاقه جدی به ریسک، کنترل و اخلاق در بخشی از رسانه‌ها

و بسیاری از سرمایه‌گذاران پدیدار گشت. در چنین وضعیتی، اگر چه حسابرسی داخلی شروع به تخصیص منابع بر اساس ریسک‌ها و افزایش عملکردهای قابل مشاهده کرد، ولیکن سطح منابع نسبتاً محدود سبب شد، حسابرسی اغلب بر فرصت‌های بهبود عملکرد متمرکز گردد. ولیکن مقررات اخیر، از جمله تاکید بر مقررات ضد تقلب و فعالیت‌های غیر قانونی و تاثیر بالقوه بر قیمت سهام، حسابرسان را مجبور به ایفای یک نقش فعال تر در زمینه راهبری کرده است. در سال ۲۰۰۳، کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده نسخه نهایی اصلاح شده بورس اوراق بهادار نیویورک (NYSE) و الزامات بورس نزدک را تایید نمود. انجمن حسابرسان داخلی (IIA) نیز نقش‌ها و مسئولیت‌ها را با تاکید بر اهمیت مدیریت ریسک و راهبری شرکت روشن کرده است. حسابرسی داخلی، با توجه به تعریف این انجمن «کمک می‌کند تا سازمان با یک رویکرد نظام مند و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و راهبری به اهداف خود دست یابد.» به همین دلیل حسابرسی داخلی برای ارزیابی و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود فرآیندهای راهبری، شناخت اجزای راهبری شرکتی و اعمال شدن یا نشدن آنها، باید شناخت درست و کاملی از جهت و مسیر فرآیند نظام راهبری و انتظارات هیات مدیره، داشته باشد. برای رسیدن به این مهم، یکی از بهترین منابع حسابرسان داخلی در مورد چگونگی ارزیابی و ارائه توصیه‌های مناسب برای بهبود فرآیندهای راهبری، چارچوب عمل حرفه‌ای بین‌المللی حسابرسی داخلی (IPPF) است که توسط انجمن حسابرسان داخلی آمریکا به عنوان یک راهنمای عمل منتشر گردیده است و حسابرسان داخلی را با توجه به انواع محیط‌های سازمانی که در سطح جهان فعالیت می‌کنند، با جنبه‌هایی از فرآیندهای راهبری که حسابرس داخلی در بخش خصوصی باید در توسعه برنامه‌های حسابرسی خود در نظر داشته باشد، آشنا می‌سازد. راهنمایی‌های خاصی در هنگام تسهیل ارزیابی هیات مدیره و کمیته‌ها، حقوقی و تنظیم مقررات، ارزیابی ارزشهای سازمانی و اخلاق، ارزیابی افشاء اطلاعات و شفافیت، فرآیند مدیریت ریسک، نظارت و اندازه‌گیری عملکرد، سیستم‌ها و روش‌های ارتباطات سازمانی، ارزیابی استراتژی سازمان، پاسخگویی سازمانی و ارزیابی رعایت در این راهنمای حرفه‌ای عملی وجود دارد که در این بخش به آن‌ها پرداخته خواهد شد.

### ۳-۲-۱. هیات مدیره

مسئولیت اصلی راهبری موثر شرکت‌های بزرگ، بر عهده هیات مدیره است. هیات مدیره جهت گیری و ارزش‌های یک سازمان را ایجاد، بر عملکرد نظارت، و از منافع سهامداران محافظت می‌کند. هیات مدیره باید با ارزیابی‌های دوره‌ای از طریق اجرای روش خود ارزیابی، یا بهره‌گیری از فعالیت حسابرسی داخلی سازمان و ارائه دهندگان خدمات اطمینان بخشی خارجی، بهبود مستمر شیوه‌های راهبری سازمان را حمایت کند.

### ۳-۲-۲. حقوقی و تنظیم مقررات

این جزء به مرزهای قانونی که یک شرکت در آن عمل می‌کند و الزامات مطرح شده توسط قوانین

جاری و همچنین مقررات بین‌المللی و دولتی اشاره می‌کند. مسائل پیچیده‌ای در این زمینه وجود دارد، به ویژه برای شرکت‌های بزرگ که درگیر کسب و کارهای تخصصی و بسیار منظم هستند.

### ۳-۲-۳. ارزشهای سازمانی و اخلاق

اصول اخلاقی، مرزهای اخلاقی هستند که یک سازمان معتقد است زمانی که اهداف رقابتی دنبال می‌شوند، باید رعایت شود. اخلاق، پایه‌ی ساخت یک بنیان قوی برای راهبری خوب شرکت‌های بزرگ است. هدف از پیاده‌سازی ارزشهای اخلاقی، رفتار منصفانه توسط سازمان و کارکنان آن با در نظر گرفتن منافع همه ذینفعان و پیروی از قوانین و انتظارات اجتماعی است. در این راستا مهم‌ترین چیز، قرار دادن جو اخلاقی در بالای سازمان توسط شخص مدیر است.

### ۴-۲-۳. افشاء اطلاعات و شفافیت

این جزء به ماهیت و زمانبندی اطلاعاتی که یک سازمان برای سهامداران خود فراهم می‌کند، اشاره دارد. گزارش‌های مالی باید انتظارات قانونی برای شفافیت، ارتباط، قابلیت اطمینان و مقایسه را برآورده سازد. هدف نهاد قانونگذار از الزام به افشاء اطلاعات، ارائه اطلاعات کامل، عینی و به موقع به تمام سهامداران نه فقط طیف خاصی از آنها است.

### ۵-۲-۳. مدیریت ریسک

به طور کلی، هیات مدیره اجرای فرآیند مدیریت ریسک را به تیم رهبری اجرایی سازمان واگذار می‌کند. ریسک‌ها ممکن است بسته به اندازه، پیچیدگی و بلوغ سازمان متفاوت باشند. ولیکن، مالکیت ریسک از اهمیت زیادی برخوردار است و حسابرسی داخلی، صرف نظر از نقش خود نباید هیچ ریسکی به جز ریسک حسابرسی داخلی داشته باشد. جهت ایجاد معیاری برای ارزیابی‌ها، چندین چارچوب یا استاندارد مدیریت ریسک وجود دارد. دو مورد که به طور گسترده استفاده می‌شوند عبارتند از ISO ۳۱۰۰۰ (مدیریت ریسک- اصول و دستورالعمل‌ها) و COSO (چارچوب یکپارچه مدیریت ریسک شرکت).

### ۶-۲-۳. نظارت و اندازه‌گیری عملکرد سازمانی

امروزه سیستم‌های کنترل، نظارت و اندازه‌گیری مختلفی در حال استفاده است. هدف نظارت، ارائه نشانه‌های اولیه پیشرفت در دستیابی به اهداف سازمان، به هیات مدیره و مدیریت است. نظارت، هیات مدیره و مدیریت را در اتخاذ تصمیمات به موقع یاری می‌رساند و سازمان را قادر می‌سازد به طور مستمر عملکرد را بهبود دهد. همه تاکتیک‌های نظارتی در شرکت‌های مختلف، یک هدف مشترک دارند؛ ارزیابی این‌که آیا اجزای چارچوب راهبری مطابق انتظار عمل می‌کنند یا خیر. در اساسی‌ترین سطح، سیستم‌های نظارت به جای نگاه کردن به «آنچه هست» به «آنچه باید باشد» نگاه می‌کنند.

### ۳-۲-۷. سیاست‌ها و روش‌های ارتباطات سازمانی

ارتباطات سازمانی مناسب، اجزای مختلف چارچوب راهبری را با هم ننگه می‌دارد و روند بهبود را در طول زمان حفظ می‌کند. از آنجا که راهبری شرکتی عملاً در تمام حوزه‌های سازمان نفوذ می‌کند، داشتن مجموعه واژگان مشترک که همگان آن را درک کنند، مهم است. زبان راهبری مشترک، گفت‌وگو را تسهیل می‌کند به طوری که همه می‌توانند برای تقویت راهبری و عملکرد شرکت با هم کار کنند.

### ۳-۲-۸. استراتژی‌های سازمانی

برنامه ریزی استراتژیک، یک فرآیند سازمانی برای دستیابی به اهداف، مقاصد و تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع برای پیگیری استراتژی هاست. به عبارت ساده، برنامه ریزی استراتژیک شرح می‌دهد سازمان در چند سال آینده به کجا می‌رود و چگونه این راه را می‌پیماید.

### ۳-۲-۹. پاسخگویی سازمانی

هیات مدیره و مدیریت سازمان اختیارات خود را از ذینفعان کلیدی سازمان می‌گیرند. از این رو، پاسخگو بودن مدیریت اجرایی و کارکنان به ذینفعان کلیدی سازمان در قبال رفتار خود، امری کاملاً ضروری بوده و به عنوان یک مکانیزم نظارتی برای حصول اطمینان از اجرای استانداردها تلقی می‌شود.

### ۳-۲-۱۰. رعایت (تطابق با قوانین و مقررات)

نظارت بر رعایت به طور سنتی یک مسئولیت راهبری بوده و اغلب به کمک یک کمیته حسابرسی صورت می‌گیرد. واژه رعایت، به خصوص در هنگام اشاره به یک عملیات رعایت، بیشتر به پیروی از قوانین و مقررات اشاره دارد تا انطباق با سیاست‌ها و رویه‌های داخلی.

### ۳-۳. رویکرد حسابرسان داخلی در ارزیابی حوزه‌های مختلف راهبری شرکتی مطابق با چارچوب

#### بین‌المللی حرفه‌ای

نمایه شماره (۱) نشانگر تجزیه و تحلیل ۱۰ جزء ضروری و مرتبط چارچوب راهبری شرکتی است. این اجزا در طول تحقیقات گسترده و تجربه عملی با مسائل راهبری پدید آمده است و این مولفه‌ها نمایش جامعی از پیچیدگی، روابط متقابل و متغیرهایی است که سازمان‌ها به منظور تقویت راهبری خود باید آن‌ها را مدیریت کنند. زمانی که همه اجزا، عملکرد مناسبی دارند و به صورت موثر هماهنگ شده‌اند، راهبری شرکت پایه‌ای برای کمک به بهبود عملکرد کسب و کار و افزایش ارزش سهامداران فراهم می‌کند. در ادامه هر یک از اجزاء با نمونه‌هایی از اقدامات حسابرسی داخلی که باید برای برآورده کردن انتظارات سهامداران انجام شود، مورد بحث قرار می‌گیرد.

نمایه شماره (۱) رویکرد حسابرسان داخلی در ارزیابی حوزه‌های مختلف راهبری شرکتی مطابق با چارچوب بین‌المللی		
سال	منبع / نویسنده	ابعاد اصلی
۲۰۱۲	IPPF	اجرای روش خود ارزیابی از شیوه‌های راهبری
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی منشورهای کمیته‌های هیات مدیره
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی مقررات ( الزامات قانونی و مقرراتی که هیات مدیره باید از آن پیروی کند).
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی تعداد و مشخصات کمیته‌های هیات مدیره
۲۰۱۲	IPPF	اساسنامه شرکت، آیین نامه ها، موافقت نامه‌های اجرایی
۲۰۱۲	IPPF	ساختار راهبری و نمودار سازمانی و تفویض اختیارات مناسب
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی و اشاره به انحرافات نسبت به سیاست ها، استانداردها، و روش ها
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی مأموریت، چشم انداز، ارزش‌های ایجاد و ابلاغ شده
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی آیین رفتاری و سیاست‌های اخلاقی تایید، ابلاغ و به روز شده
۲۰۱۱	چارچوب راهبری شرکتی کرو	ارزیابی میزان فهم و ادراک از رعایت قوانین و مقررات در تمام سطوح سازمان
۲۰۱۲	IPPF	نظارت اخلاقی و تبادل نظر با مدیر اخلاق سازمان جهت ارزیابی وظیفه‌ی رهبری فرهنگ و ارزش‌های سازمانی
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی و مشارکت در برنامه ریزی و آموزش اخلاق و ارزش ها
۲۰۱۲	IPPF	اطمینان از وجود خطوط مستقیم برای اطلاع رسانی تخلفات
۲۰۱۱	چارچوب راهبری شرکتی کرو	اشاره به اهداف افشا و شفافیت در طرح حسابرسی داخلی سالانه
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی منشور، نقش ها، مسئولیت ها، و صورت جلسه‌های کمیته افشا
۲۰۱۱	چارچوب راهبری شرکتی کرو	ارزیابی میزان درک نگرانی افشا و شفافیت، در راستای برآورده کردن انتظارات ذینفعان
۲۰۱۱	چارچوب راهبری شرکتی کرو	انجام آزمون شفاف سازی مالی و تبادل نظر با مدیر ارشد مالی (CFO)

هیات مدیره و کمیته‌ها

سیاست ها، استانداردها، حقوقی و تنظیم مقررات

ارزش‌های سازمانی و اخلاق

افشاء اطلاعات و شفافیت



نمایه شماره (۱) رویکرد حسابرسان داخلی در ارزیابی حوزه‌های مختلف راهبری شرکتی مطابق با چارچوب بین‌المللی			
سال	منبع/ نویسنده	ابعاد فرعی	ابعاد اصلی
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی سیاست و رویه‌های ریسک تصویب شده توسط هیات مدیره شامل: فرآیند ریسک، دامنه‌ی شمول ریسک، سطح تحمل ریسک، ارزیابی ریسک و فرآیند گزارش دهی و مالکیت ریسک، بسته به اندازه، پیچیدگی، و بلوغ سازمان	مدیریت ریسک
۲۰۱۱	چارچوب راهبری شرکتی کرو	تسهیل شناسایی و ارزیابی حوزه‌های مهم ریسک برای سازمان و همچنین تعیین مهم‌ترین فرآیندهای آن	
۲۰۱۱	چارچوب راهبری شرکتی کرو	کمک به صاحبان فرایند با درک، ارزیابی، طراحی، و مستند سازی کنترل	
۲۰۱۲	IPPF	وجود سیستم اندازه‌گیری عملکرد سازمانی مستند شده	
۲۰۱۱	چارچوب راهبری شرکتی کرو	فعالیت‌های نظارتی در حال اجرا برای هر یک از اجزای چارچوب راهبری سازمان	
۲۰۱۱	چارچوب راهبری شرکتی کرو	اجرای یک روش نظارت بر ریسک مشترک در تمام عملکردهای راهبری شرکت	نظارت و اندازه‌گیری عملکرد
۲۰۱۱	چارچوب راهبری شرکتی کرو	تهیه کارت ارزیابی متوازن و گزارشگری فصلی در مورد آن، برای هر یک از اجزای چارچوب راهبری سازمان	
۲۰۱۲	IPPF	نظارت بر بهبود پیشرفت اقدامات و برنامه‌های عملی و مستند سازی و انتقال نتایج آن به هیات مدیره در قالب گزارش	
۲۰۱۲	IPPF	سیستم‌های ارتباطی داخلی به سمت بالا، پایین، و در سراسر سازمان	
۲۰۱۲	IPPF	ایجاد یک ارزیابی از سیاست‌ها و روش‌های ارتباطات راهبری شرکت	
۲۰۱۲	IPPF	نظرسنجی و ارزیابی نتایج در خصوص درک کارکنان در مورد کیفیت ارتباطات	ارتباطات سازمانی
۲۰۱۲	IPPF	تسهیل و بهبود ارتباط با اعضای کمیته حسابرسی، رئیس امور مالی و دیگر مدیران اجرایی	
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی لیست تصویب شده از اهداف کوتاه مدت، اهداف بلند مدت، استانداردها و استراتژی‌های سازمان (وجود طرح استراتژیک)	
۲۰۱۲	IPPF	اطمینان از هم‌سویی استراتژی‌ها، از بالا به پایین و در سراسر سازمان	استراتژی سازمانی
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی اطلاعات نشان دهنده تخصیص منابع برای اجرای استراتژی‌های تصویب شده توسط هیات مدیره	
۲۰۱۲	IPPF	اطمینان از وجود مسئولیت مستند شده برای اجرای استراتژی‌ها	

نمایه شماره (۱) رویکرد حسابرسان داخلی در ارزیابی حوزه‌های مختلف راهبری شرکتی مطابق با چارچوب بین‌المللی

سال	منبع / نویسنده	ابعاد فرعی	ابعاد اصلی
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی سیستم انتصاب کارکنان و مدیران	پاسخگویی سازمانی
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی جزئیات اختیارات واگذار و تایید شده توسط هیات مدیره، بررسی دوره‌ای و اعتبار سنجی فرایند تایید پرسنل	
۲۰۱۲	IPPF	آموزش اخلاق، صداقت، و ارزش‌ها، در سطح کل سازمان	
۲۰۱۲	IPPF	فرایندهای نظارت بر پاسخگویی و اقدامات اصلاحی در زمانی که پاسخگویی‌ها برآورده نشده است	
۲۰۱۲	IPPF	ارزیابی رعایت قانونی و نظارتی با استفاده از یکسری کمک‌های فنی از بخش حقوقی سازمان و یا شخص ثالث در خارج از سازمان	ارزیابی رعایت
۲۰۱۲	IPPF	توجه به اثر بخشی شناسایی، اولویت بندی، مدیریت، کنترل، کاهش، و گزارش ریسک‌های مرتبط با عدم رعایت	
۲۰۱۲	IPPF	اطمینان از تطابق سازمان با تمام قوانین و مقررات مربوط	

همان‌طور که ملاحظه می‌شود در این بخش، برخی از گزاره‌ها از چارچوب راهبری شرکتی کرو که یکی از بزرگترین شرکت‌های حسابداری عمومی و مشاوره در ایالات متحده است، استخراج گردیده است. شرکت کرو تحت هدف اصلی خود یعنی «ساختن ارزش با ارزش»، از تخصص عمیق صنعتی خود، برای ارائه خدمات حسابداری عمومی و خصوصی استفاده می‌کند. در گزارش رسمی کرو که توسط ریک جولین و لری ریجر در سال ۲۰۱۱ منتشر گردیده، بدین موضوع اشاره شده است که بهترین راهبری، نیازهای همه ذینفعان سازمان را در نظر می‌گیرد؛ سهامداران، کارکنان، مشتریان، وام‌دهندگان، فروشندگان، و جامعه؛ چرا که همه این گروه‌ها در تداوم کسب و کار منافع مشترکی دارند. راهبری خوب سازمان، می‌داند تعادل منافع همه آنها برای داشتن یک سازمان پایدار مهم است. از این رو، حسابداری داخلی باید پیروز ارزیابی فرصت‌هایی باشد که بتوان در آن راهبری شرکت‌ها را تقویت کرد و در مواقع لزوم اقدامات اصلاحی ارائه کرد. از این دیدگاه می‌توان راهبری شرکت‌ها را، سیستم‌ها و فرآیندهایی دانست که سازمان برای محافظت و افزایش منافع گروه‌های گوناگون ذینفعان، در دسترس دارد.

#### ۴- پرسش‌های پژوهش

با توجه به آنچه از بررسی رهنمودهای بین‌المللی حرفه‌ای و ادبیات پژوهش بر آمد، مهم‌ترین سوالات شکل گرفته، به شرح ذیل می‌باشد:

اجزاء و عناصر چارچوب مورد استفاده برای ارزیابی راهبری شرکتی، طبق متون و رهنمودهای

حرفه‌ای مراجع معتبر چیست؟

چارچوب‌های حرفه‌ای بین‌المللی جهت ارزیابی راهبری شرکتی چه میزان در ایران مورد استفاده قرار می‌گیرد؟  
آیا افراد حرفه‌ای حسابرسی داخلی در ایران با چارچوب کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی (IPPF) آشنا هستند؟

### □ ۵- روش تحقیق، جامعه آماری و شیوه نمونه‌گیری

انتخاب نوع روش پژوهش بستگی به هدف‌ها و ماهیت پژوهش و امکانات اجرایی آن دارد. پژوهش حاضر از نوع پیمایشی است و از لحاظ ماهیت، کاربردی می‌باشد. از ویژگی‌های پژوهش توصیفی این است که پژوهشگر دخالتی در موقعیت، وضعیت و نقش متغیرها ندارد و آنها را دستکاری یا کنترل نمی‌کند و صرفاً آنچه را وجود دارد مطالعه کرده، به توصیف و تشریح آن می‌پردازد (حافظ نیا، ۱۳۸۹). از آنجا که پرسشنامه ساده ترین راه تهیه‌ی داده‌های ساختار یافته است، به عنوان یکی از متداولترین ابزار جمع‌آوری اطلاعات در تحقیقات پیمایشی، می‌باشد. لذا در پژوهش حاضر میزان شناخت پاسخ‌دهندگان از رهنمودهای حرفه‌ای مراجع معتبر، اجزاء و عناصر چارچوب و میزان استفاده از آن توسط حسابرسان داخلی در ایران برای ارزیابی راهبری شرکتی مورد پرسش قرار گرفت.

جامعه آماری این تحقیق، حسابرسان داخلی، مدیران ارشد حسابرسی داخلی و رئیس یا اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فرابورس ایران و نیز اعضای انجمن حسابرسان داخلی ایران می‌باشد. صاحب‌نظران حرفه‌ای مذکور بنا بر اقتضای مسئولیت خویش در زمره‌ی مربوط ترین گروه‌های هم راستا با موضوع پژوهش قرار می‌گیرند.

به منظور اجرای نظر سنجی پس از هماهنگی‌های لازم، پرسشنامه‌ها و پاسخ‌سوالات به دو روش کتبی و اینترنتی توزیع و جمع‌آوری گردیده است. بنابراین داده‌های مورد نیاز این پژوهش، تماماً از داده‌های جمع‌آوری شده از پرسشنامه است. لازم به ذکر است انتخاب نمونه با توجه به دسترسی به افراد جامعه‌ی آماری انجام شده است. مقیاس اندازه‌گیری مورد استفاده در پژوهش حاضر طیف لیکرت می‌باشد. این مقیاس یکی از رایج ترین مقیاس‌های اندازه‌گیری نگرش هاست که از مجموعه‌ای منظم از گویه‌ها (عبارات) که به ترتیب خاصی تدوین شده است، تشکیل شده است. پاسخ‌دهنده میزان موافقت خود را با هر یک از عبارات در یک مقیاس درجه بندی شده که معمولاً از یک تا پنج درجه است، نشان می‌دهد. سپس پاسخ‌آمودنی‌ها به هر یک از گویه‌ها از نظر عددی ارزش‌گذاری می‌شود. حاصل جمع عددی این ارزش‌ها نمره‌ی آزمودنی را در مقیاس به دست می‌دهد. بدین گونه مقیاس لیکرت امکان اندازه‌گیری تفاوت‌ها، میزان یا شدت یک خصیصه را فراهم می‌سازد (سرمد، بازرگان و حجازی، ۱۳۷۹).

## ۶- نتایج پژوهش

بعد از جمع آوری پاسخ‌های بدست آمده از جامعه آماری، در این بخش به بررسی سوالات مطرح شده، آزمون آماری و تحلیل یافته‌های مورد استفاده در پژوهش پرداخته شده است. بدین ترتیب آزمون سنجش اعتبار اندازه گیری (آلفای کرونباخ)، انجام گردید. از آزمون میانگین یک جامعه جهت بررسی مربوط بودن هریک از گزاره‌ها از دیدگاه پاسخ دهندگان استفاده شد. از آزمون آنالیز واریانس (ANOVA) و آزمون توکی برای بررسی میزان تفاوت نظرات گروههای پاسخ دهنده در رابطه با میزان استفاده از چارچوبهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی در زمینه ارزیابی راهبری شرکتی (IPPF) که نشان دهنده ی رویکرد مورد استفاده حسابرسان داخلی در ارزیابی راهبری شرکتی در ایران است، استفاده شد. همچنین آزمون فرید من جهت رتبه بندی گزاره‌های تشکیل دهنده ی رویکرد حسابرسان داخلی در ارزیابی راهبری شرکتی، مورد استفاده قرار گرفت.

### ۶-۱- میزان استفاده از چارچوب‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی در زمینه ارزیابی راهبری شرکتی در ایران، از دیدگاه پاسخ دهندگان

نمایه (۲) توزیع فراوانی مطلق و درصد میزان استفاده از چارچوب‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی در زمینه ارزیابی راهبری شرکتی در ایران

میزان استفاده	فراوانی	درصد فراوانی
بسیار کم	۲۲	۱۸,۳۳
کم	۵۵	۴۵,۸۳
متوسط	۳۸	۳۱,۶۷
زیاد	۵	۴,۱۷
بسیار زیاد	۰	۰
جمع کل	۱۲۰	۱۰۰

نتایج نمایه (۲) فراوانی و درصد فراوانی دیدگاه پاسخ دهندگان در مورد میزان استفاده از چارچوب‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی در زمینه ارزیابی راهبری شرکتی در ایران را نشان می‌دهد، بر این اساس حدود ۹۵ درصد از ۱۲۰ پاسخ دهنده این پژوهش معتقد هستند، چارچوب‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی به طور بسیار کم، کم و متوسط مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### ۶-۲- روایی و پایایی ابزار اندازه گیری

مفهوم اعتبار در این پژوهش، بدین معناست که مجموعه سوالات تدوین شده در هر حوزه، ابعاد اصلی راهبری شرکتی را به گونه‌ای مناسب مورد سنجش قرار می‌دهد. از این رو برای آزمون اعتبار، از نظرات جمعی از اساتید دانشگاه و متخصصان مرتبط با موضوع پژوهش بهره گرفته شد. همچنین

برای اندازه گیری قابلیت اعتماد (پایایی) پرسشنامه، که با هدف ارزیابی قابلیت بکارگیری آن در موقعیت‌های مشابه و حصول نتایج یکسان است، از معیار ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید. نمایه شماره (۳)، نشان می‌دهد این میزان در مجموع و برای هریک از حوزه ها، در سطح بالایی قرار دارد.

نمایه (۳) آزمون کرونباخ برای سنجش اعتبار اندازه گیری				
شماره عوامل	ابعاد اصلی راهبری شرکتی	شماره سوالات	تعداد سوال	ضریب اعتبار
۱	ارزیابی هیات مدیره و کمیته ها	۴ تا ۱	۴	۰,۷۶۳
۲	سیاست ها، استانداردها، حقوقی و تنظیم مقررات	۷ تا ۵	۳	۰,۷۵۲
۳	ارزش‌های سازمانی و اخلاق	۱۳ تا ۸	۶	۰,۸۸۶
۴	افشاء اطلاعات و شفافیت	۱۷ تا ۱۴	۴	۰,۸۶۰
۵	مدیریت ریسک	۲۰ تا ۱۸	۳	۰,۸۲۷
۶	نظارت و اندازه گیری عملکرد	۲۵ تا ۲۱	۵	۰,۸۹۰
۷	ارتباطات سازمانی	۲۹ تا ۲۶	۴	۰,۸۶۷
۸	استراتژی‌های سازمان	۳۳ تا ۳۰	۴	۰,۸۸۳
۹	پاسخگویی سازمانی	۳۷ تا ۳۴	۴	۰,۸۵۶
۱۰	رعایت (تطابق با قوانین و مقررات)	۴۰ تا ۳۸	۳	۰,۸۰۷
کل	رویکرد حسابرسان داخلی در ارزیابی راهبری شرکتی	۴۰ تا ۱	۴۰	۰,۹۷۵

### ۳-۶- ارزیابی معنادار بودن گزاره‌های پژوهش

در این بخش، فرضیه مطرح شده در مورد میانگین جامعه (میانگین‌های بزرگتر از ۳) در سطح خطای (۰,۰۵) مورد بررسی قرار گرفته است. بدین ترتیب آزمون میانگین یک جامعه (T-test) بر روی داده‌های به دست آمده از هر ۴۰ گزاره انجام شد و نتایج آن به شرح نمایه شماره (۴) می‌باشد:

نمایه شماره (۴) نتایج آزمون t برای روی ۴۰ گزاره ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی در ایران

ابعاد اصلی	گزاره	آماره t	میانگین	سطح معنا داری	نتیجه
هیات مدیره و کمیته ها	اجرای روش خود ارزیابی از شیوه‌های راهبری	-۳,۹۸۵	۲,۶۵۸	۰,۰۰۰	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	ارزیابی منشورهای کمیته‌های هیات مدیره	-۲,۰۳۸	۲,۸۲۵	۰,۰۴۴	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	ارزیابی تناسب شیوه‌های راهبری با مقررات (الزامات قانونی و مقرراتی که هیات مدیره باید از آن پیروی کند).	-۱,۲۹۸	۲,۹۰۰	۰,۱۹۷	رد
	ارزیابی تعداد و مشخصات کمیته‌های هیات مدیره	-۰,۰۹۴	۲,۹۹۲	۰,۹۲۶	رد
سیاست ها، استانداردها، حقوقی و تنظیم مقررات	ارزیابی اساسنامه شرکت، آیین نامه ها، موافقت نامه‌های اجرایی	۲,۴۰۰	۳,۲۰۰	۰,۰۱۸	عدم رد
	ساختار راهبری و نمودار سازمانی و تفویض اختیارات مناسب	۰,۲۲۳	۳,۰۱۷	۰,۸۲۴	رد
	ارزیابی و اشاره به انحرافات نسبت به سیاست ها، استانداردها و روش ها	۰,۶۳۸	۳,۰۵۰	۰,۵۲۵	رد
ارزش‌های سازمانی و اخلاق	ارزیابی مأموریت، چشم انداز، ارزش‌های ایجاد و ابلاغ شده	۱,۲۶۸	۳,۱۰۰	۰,۲۰۷	رد
	ارزیابی آیین رفتاری و سیاست‌های اخلاقی تایید، ابلاغ و به روز شده	-۱,۶۸۱	۲,۸۶۷	۰,۰۹۵	رد
	ارزیابی میزان فهم و ادراک از رعایت قوانین و مقررات در تمام سطوح سازمان	-۳,۲۸۴	۲,۷۰۰	۰,۰۰۱	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	نظارت اخلاقی و تبادل نظر با مدیر اخلاق سازمان جهت ارزیابی وظیفه ی رهبری فرهنگ و ارزش‌های سازمانی	-۴,۲۶۲	۲,۶۰۸	۰,۰۰۰	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	ارزیابی و مشارکت در برنامه ریزی و آموزش اخلاق و ارزش ها	-۲,۷۶۸	۲,۷۵۰	۰,۰۰۷	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	اطمینان از وجود خطوط مستقیم برای اطلاع رسانی تخلفات	-۱,۷۴۲	۲,۸۴۲	۰,۰۸۴	رد

نمابه شماره (۴) نتایج آزمون t برای روی ۴۰ گزاره ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی در ایران					
ابعاد اصلی	گزاره	آماره t	میلگین	سطح معنا داری	نتیجه
افشای اطلاعات و شفافیت	اشاره به اهداف افشای اطلاعات و شفافیت در طرح حسابرسی داخلی سالانه	-۰,۰۸۹	۲,۹۹۲	۰,۹۲۹	رد
	ارزیابی منشور، نقش ها، مسئولیت ها، و صورت جلسه‌های کمیته افشای اطلاعات	-۱,۰۹۶	۲,۹۰۰	۰,۲۷۵	رد
	ارزیابی میزان درک نگرانی افشا و شفافیت، در راستای برآورده کردن انتظارات ذینفعان	-۲,۱۲۸	۲,۸۱۷	۰,۰۳۵	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	انجام آزمون شفاف سازی مالی و تبادل نظر با مدیر ارشد مالی (CFO)	-۱,۰۴۴	۲,۹۰۸	۰,۲۹۸	رد
مدیریت ریسک	ارزیابی سیاست و رویه‌های ریسک تصویب شده توسط هیات مدیره	-۱,۰۸۵	۲,۹۰۸	۰,۲۸۰	رد
	تسهیل شناسایی و ارزیابی حوزه‌های مهم ریسک برای سازمان و همچنین تعیین مهم ترین فرآیندهای آن	-۲,۵۳۴	۲,۷۸۳	۰,۰۱۳	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	کمک به صاحبان فرایند با درک، ارزیابی، طراحی، و مستند سازی کنترل	-۱,۶۴۰	۲,۸۵۸	۰,۱۰۴	رد
نظارت و اندازه گیری عملکرد	وجود سیستم اندازه گیری عملکرد سازمانی مستند شده	-۱,۲۴	۲,۹۰۰	۰,۲۱۷	رد
	فعالیت های نظارتی در حال اجرا برای هر یک از اجزای چارچوب راهبری سازمان	-۱,۶۲۷	۲,۸۶۷	۰,۱۰۶	رد
	اجرای یک روش نظارت بررسی مشترک در تمام عملکردهای راهبری شرکت	-۳,۷۴۷	۲,۶۸۳	۰,۰۰۰	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	تهیه کارت ارزیابی متوازن و گزارشگری فصلی در مورد آن، برای هر یک از اجزای چارچوب راهبری سازمان	-۱,۷۹۹	۲,۸۵۰	۰,۰۷۵	رد
	نظارت بر بهبود پیشرفت اقدامات و برنامه‌های عملی و مستند سازی و انتقال نتایج آن به هیات مدیره در قالب گزارش	-۵,۴۱۰	۲,۵۱۷	۰,۰۰۰	عدم رد با سطح استفاده کمتر

نمایه شماره (۴) نتایج آزمون t برای روی ۴۰ گزاره ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی در ایران					
ابعاد اصلی	گزاره	آماره t	میانگین	سطح معنا داری	نتیجه
سیستم‌ها و روش‌های ارتباطات سازمانی	سیستم‌های ارتباطی داخلی به سمت بالا، پایین، و در سراسر سازمان	-۰,۴۳۹	۲,۹۵۸	۰,۶۶۲	رد
	ایجاد یک ارزیابی از سیاست‌ها و روش‌های ارتباطات راهبری شرکت	-۲,۹۴۸	۲,۷۶۷	۰,۰۰۴	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	نظرسنجی و ارزیابی نتایج در خصوص درک کارکنان در مورد کیفیت ارتباطات	-۴,۶۳۲	۲,۵۹۲	۰,۰۰۰	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	تسهیل و بهبود ارتباط با اعضای کمیته حسابرسی، رئیس امور مالی و دیگر مدیران اجرایی	-۰,۲۷۶	۲,۹۷۵	۰,۷۸۳	رد
استراتژی سازمان	ارزیابی لیست تصویب شده از اهداف کوتاه مدت، اهداف بلند مدت، استانداردها و استراتژی‌های سازمان (وجود طرح استراتژیک)	-۰,۸۵۷	۲,۹۱۷	۰,۳۹۳	رد
	اطمینان از هم سویی استراتژی‌ها، از بالا به پایین و در سراسر سازمان	-۲,۲۵۶	۲,۷۹۲	۰,۰۲۶	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	ارزیابی اطلاعات نشان دهنده تخصیص منابع برای اجرای استراتژی‌های تصویب شده توسط هیات مدیره	-۱,۶۲۸	۲,۸۵۰	۰,۱۰۶	رد
	مسئولیت مستند شده برای اجرای استراتژی‌ها	-۵,۰۰۲	۲,۵۰۸	۰,۰۰۰	عدم رد با سطح استفاده کمتر
پاسخگویی سازمانی	ارزیابی سیستم انتصاب کارکنان و مدیران	-۱,۷۹۸	۲,۸۲۵	۰,۰۷۵	رد
	ارزیابی جزئیات اختیارات واگذار و تایید شده توسط هیات مدیره، بررسی دوره‌ای و اعتبار سنجی فرایند تایید پرسنل	-۳,۶۳۶	۲,۷۰۰	۰,۰۰۰	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	آموزش اخلاق، صداقت، و ارزش‌ها، در سطح کل سازمان با هدف ارتقاء پاسخگویی	-۳,۴۳۸	۲,۷۰۸	۰,۰۰۱	عدم رد با سطح استفاده کمتر
	فرایندهای نظارت بر پاسخگویی و اقدامات اصلاحی در زمانی که پاسخگویی‌ها برآورده نشده است.	-۳,۷۴۱	۲,۷۰۸	۰,۰۰۰	عدم رد با سطح استفاده کمتر



نمایه شماره (۴) نتایج آزمون t برای روی ۴۰ گزاره ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی در ایران					
ابعاد اصلی	گزاره	آماره t	میانگین	سطح معنا داری	نتیجه
رعایت (تطابق با قوانین و مقررات)	ارزیابی رعایت قانونی و نظارتی با استفاده از یکسری کمک‌های فنی از بخش حقوقی سازمان و یا شخص ثالث در خارج از سازمان	۱,۹۴۷	۳,۱۷۵	۰,۰۵۴	رد
	توجه به اثر بخشی شناسایی، اولویت بندی، مدیریت، کنترل، کاهش و گزارش ریسک‌های مرتبط با عدم رعایت	-۰,۲۱۰	۲,۹۸۳	۰,۸۳۴	رد
	اطمینان از تطابق سازمان با تمام قوانین و مقررات مربوط	۲,۴۰۶	۳,۲۲۵	۰,۰۱۸	عدم رد

نتایج بررسی گزاره‌های ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی در ایران نشان می‌دهد، گزاره‌های (۱,۲,۱۰,۱۱,۱۲,۱۶,۱۹,۲۳,۲۵,۲۷,۲۸,۳۱,۳۳,۳۵,۳۶,۳۷) با این که معنا دار هستند، ولیکن میانگین نتایج کمتر از (۳) حاکی از این است که حسابرسان داخلی ایران، کمتر این گزاره‌ها را در ارزیابی‌های خود به کار می‌گیرند. اما دو گزاره ۵ و ۴۰ به ترتیب دارای بیشترین میزان استفاده توسط حسابرسان داخلی در ایران هستند و این موضوع بیانگر مربوط بودن این گزاره‌ها است.

#### ۴-۶- ارزیابی تفاوت دیدگاه گروه‌های پاسخ دهنده

در این پژوهش از با استفاده از آزمون آنالیز واریانس به سنجش نظرات سه گروه مختلف پاسخ دهنده در خصوص رویکرد حسابرسان داخلی در ارزیابی راهبری شرکتی پرداخته شد. فهرست این سه گروه به شرح زیر است.

گروه (۱) حسابرسان داخلی، مدیران ارشد حسابرسی داخلی و رئیس یا عضو کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

گروه (۲) حسابرسان داخلی، مدیران ارشد حسابرسی داخلی و رئیس یا عضو کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در فرابورس ایران

گروه (۳) حسابرسان داخلی، مدیران ارشد حسابرسی داخلی و رئیس یا عضو کمیته حسابرسی دارای عضویت انجمن حسابرسی داخلی ایران

نمایه شماره (۵) مقایسه میانگین نظرات این سه گروه را در رابطه با گزاره‌های ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی ایران نشان می‌دهد.

نماینه (۵): نتایج حاصل از آزمون آنالیز واریانس (ANOVA) در رابطه با گزاره‌های ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی ایران

نتیجه	سطح معناداری	آماره F	درجه آزادی	گزاره	بعد
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۰۸۸	۲,۴۸۴	۱۱۹	۱	هیات مدیره و کمیته‌ها
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۳۴۸	۱,۰۶۶	۱۱۹	۲	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۲۵۲	۱,۳۹۷	۱۱۹	۳	
تفاوت معنادار وجود دارد	۰,۰۲۴	۳,۸۶۹	۱۱۹	۴	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۶۳۵	۰,۴۵۶	۱۱۹	۵	الستانداردها، حقوقی و تنظیم مقررات
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۱۹۹	۱,۶۳۷	۱۱۹	۶	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۰۷۸	۲,۶۰۲	۱۱۹	۷	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۱۴۸	۱,۹۴۱	۱۱۹	۸	ارزش‌های سازمانی و اخلاقی
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۶۶۳	۰,۴۱۳	۱۱۹	۹	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۲۲۴	۱,۵۱۶	۱۱۹	۱۰	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۰۵۹	۲,۸۹۹	۱۱۹	۱۱	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۶۱۵	۰,۴۸۸	۱۱۹	۱۲	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۲۱۱	۱,۵۷۵	۱۱۹	۱۳	افشاء اطلاعات و شفافیت
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۴۳۸	۰,۸۳۲	۱۱۹	۱۴	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۲۶۹	۱,۳۲۷	۱۱۹	۱۵	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۱۳۲	۲,۰۶۰	۱۱۹	۱۶	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۴۴۷	۰,۸۱۱	۱۱۹	۱۷	مدیریت ریسک
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۲۲۳	۱,۵۱۸	۱۱۹	۱۸	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۰۹۲	۲,۴۳۹	۱۱۹	۱۹	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۵۷۲	۰,۵۶۱	۱۱۹	۲۰	نحوه نظارت و ارزیابی عملکرد
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۷۱۸	۰,۳۳۳	۱۱۹	۲۱	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۱۳۷	۲,۰۲۳	۱۱۹	۲۲	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۷۳۶	۰,۳۰۸	۱۱۹	۲۳	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۷۱۷	۰,۳۳۴	۱۱۹	۲۴	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۸۵۵	۰,۱۵۷	۱۱۹	۲۵	ارتباطات سازمانی
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۴۰۹	۰,۹۰۰	۱۱۹	۲۶	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۷۵۰	۰,۲۸۸	۱۱۹	۲۷	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۵۶۶	۰,۵۷۳	۱۱۹	۲۸	
تفاوت معنادار وجود ندارد	۰,۸۳۸	۰,۱۷۷	۱۱۹	۲۹	

بعد	گزاره	درجه آزادی	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
استراتژی‌های سازمانی	۳۰	۱۱۹	۰,۶۱۶	۰,۵۴۲	تفاوت معنادار وجود ندارد
	۳۱	۱۱۹	۰,۴۲۶	۰,۶۵۴	تفاوت معنادار وجود ندارد
	۳۲	۱۱۹	۰,۳۲۲	۰,۷۲۶	تفاوت معنادار وجود ندارد
	۳۳	۱۱۹	۰,۳۳۹	۰,۷۱۳	تفاوت معنادار وجود ندارد
پاسخگویی سازمانی	۳۴	۱۱۹	۱,۵۴۶	۰,۲۱۷	تفاوت معنادار وجود ندارد
	۳۵	۱۱۹	۰,۹۷۴	۰,۳۸۱	تفاوت معنادار وجود ندارد
	۳۶	۱۱۹	۱,۵۱۵	۰,۲۲۴	تفاوت معنادار وجود ندارد
	۳۷	۱۱۹	۰,۸۳۳	۰,۴۳۷	تفاوت معنادار وجود ندارد
ارزیابی رعایت	۳۸	۱۱۹	۰,۹۰۰	۰,۴۱۰	تفاوت معنادار وجود ندارد
	۳۹	۱۱۹	۰,۲۴۶	۰,۷۸۲	تفاوت معنادار وجود ندارد
	۴۰	۱۱۹	۰,۵۷۲	۰,۵۶۶	تفاوت معنادار وجود ندارد

نتایج حاصل از سطح معنی داری آزمون (ANOVA) در ارتباط با کلیه گزاره‌ها که بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد، نشان می‌دهد، تفاوت معنی دار در ارتباط با نظرات سه گروه در مورد این گزاره‌ها وجود ندارد. تنها در گزاره‌های شماره ۴ با توجه به این که میزان سطح معنی داری آنها کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد، نشان می‌دهد، تفاوت معنی دار در ارتباط با نظرات سه گروه در مورد این گزاره وجود دارد. با استفاده از آزمون توکی، تفاوت نظرات این سه گروه بر روی این گزاره بررسی گردید. نمایه (۶) نتایج آزمون توکی را به روی گزاره ۴ گزاره نشان می‌دهد.

نمایه (۶): نتایج آزمون آنالیز توکی در رابطه با مقایسه نظرات جوامع مختلف

گزاره	نتیجه	تفاوت میانگین	سطح معناداری
گزاره ۴	بین نظرات افراد گروه‌های ۱ (بوس اوراق بهادار تهران) و ۳ (انجمن حسابرسان داخلی ایران) در رابطه با این گزاره تفاوت معنادار وجود دارد.	-۰,۴۸۲۱	۰,۰۲۴

#### ۶-۵- اولویت بندی معیارهای ارزیابی راهبری شرکتی

از آزمون فریدمن جهت بررسی یکسان بودن اولویت (رتبه بندی) گزاره‌ها و عوامل مورد پرسش، از دیدگاه پاسخ دهندگان، استفاده می‌شود. هر قدر میانگین رتبه بزرگتر باشد، اهمیت آن از دید پاسخ دهندگان بیشتر است (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۱). نمایه شماره (۷) و (۸) نتایج آزمون فریدمن را روی ۴۰ گزاره مورد بررسی نشان می‌دهد.

نمایه شماره (۷): نتایج آزمون فرید من روی گزاره‌های مربوط به ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی ایران از دیدگاه پاسخ دهندگان (سطح معنی داری آزمون فرید من)	
تعداد اعضای نمونه	۱۲۰
مجذور کای دو	۲۴۳,۸۴۵
درجه آزادی	۳۹
سطح معنی داری	۰,۰۰۰

چون سطح معنی داری برابر با ۰/۰۰۰ و کوچکتر از ۰/۰۱ شده است، لذا رتبه بندی‌های زیر از نظر پاسخگویان دارای تفاوت معناداری هستند و متغیرهای تمایز یکسان نیستند، لذا اولویت بندی این متغیرها حائز اهمیت است.

نمایه شماره (۸): نتایج آزمون فرید من روی گزاره‌های مربوط به ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی ایران از دیدگاه پاسخ دهندگان (میانگین رتبه گزاره ها)		
رتبه	گزاره	میانگین رتبه
۱	اساسنامه شرکت، آیین نامه ها، موافقت نامه‌های اجرایی	۲۵,۰۱
۲	اطمینان از تطابق سازمان با تمام قوانین و مقررات مربوط	۲۴,۷۹
۳	ارزیابی رعایت قانونی و نظارتی با استفاده از یکسری کمک‌های فنی از بخش حقوقی سازمان و یا شخص ثالث در خارج از سازمان	۲۴,۴۱
۴	ارزیابی مأموریت، چشم انداز، ارزش‌های ایجاد و ابلاغ شده	۲۳,۹۲
۵	ارزیابی و اشاره به انحرافات نسبت به سیاست ها، استانداردها، و روش ها	۲۳,۳۰
۶	ساختار راهبری و نمودار سازمانی و تفویض اختیارات مناسب	۲۲,۸۸
۷	اشاره به اهداف افشا و شفافیت در طرح حسابرسی داخلی سالانه	۲۲,۶۷
۸	سیستم‌های ارتباطی داخلی به سمت بالا، پایین، و در سراسر سازمان	۲۲,۳۴
۹	توجه به اثر بخشی شناسایی، اولویت بندی، مدیریت، کنترل، کاهش، و گزارش ریسک‌های مرتبط با عدم رعایت	۲۲,۲۳
۱۰	ارزیابی تعداد و مشخصات کمیته‌های هیات مدیره	۲۲,۰۸
۱۱	تسهیل و بهبود ارتباط با اعضای کمیته حسابرسی، رئیس امور مالی و دیگر مدیران اجرایی	۲۱,۹۴
۱۲	انجام آزمون شفاف سازی مالی و تبادل نظر با مدیر ارشد مالی (CFO)	۲۱,۳۸
۱۳	ارزیابی لیست تصویب شده از اهداف کوتاه مدت، اهداف بلند مدت، استانداردها و استراتژی‌های سازمان (وجود طرح استراتژیک)	۲۱,۳۳
۱۴	ارزیابی منشور، نقش ها، مسئولیت ها، و صورت جلسه‌های کمیته افشا	۲۱,۲۰
۱۵	وجود سیستم اندازه گیری عملکرد سازمانی مستند شده	۲۱,۱۷
۱۶	ارزیابی تناسب شیوه‌های راهبری با قوانین و مقرراتی که هیات مدیره باید رعایت کند.	۲۱,۱۶
۱۷	ارزیابی سیاست و رویه‌های ریسک تصویب شده توسط هیات مدیره	۲۱,۰۱

نمایه شماره (۸): نتایج آزمون فرید من روی گزاره‌های مربوط به ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی ایران از دیدگاه پاسخ دهندگان (میانگین رتبه گزاره ها)

رتبه	گزاره	میانگین رتبه
۱۸	فعالیت‌های نظارتی درحال اجرا برای هر یک از اجزای چارچوب راهبری سازمان	۲۰,۸۷
۱۹	ارزیابی و بررسی آیین رفتاری و سیاست‌های اخلاقی تایید و مقررات مربوط به مقابله با فعالیت‌های غیر قانونی	۲۰,۸۳
۲۰	ارزیابی میزان درک نگرانی افشا و شفافیت، در راستای برآورده کردن انتظارات ذینفعان	۲۰,۶۰
۲۱	ارزیابی اطلاعات نشان دهنده تخصیص منابع برای اجرای استراتژی‌های تصویب شده توسط هیات مدیره	۲۰,۶۰
۲۲	اطمینان از وجود خطوط مستقیم برای اطلاع رسانی تخلفات	۲۰,۵۳
۲۳	نظارت بر بهبود پیشرفت اقدامات و برنامه‌های عملی و مستند سازی و انتقال نتایج آن به هیات مدیره در قالب گزارش	۲۰,۳۷
۲۴	کمک به صاحبان فرایند با درک، ارزیابی، طراحی، و مستند سازی کنترل	۲۰,۲۶
۲۵	ارزیابی سیستم انتصاب کارکنان و مدیران	۲۰,۱۸
۲۶	ارزیابی منشورهای کمیته‌های هیات مدیره	۲۰,۰۳
۲۷	اطمینان از هم سویی استراتژی‌ها، از بالا به پایین و در سراسر سازمان	۱۹,۴۷
۲۸	تسهیل شناسایی و ارزیابی حوزه‌های مهم ریسک برای سازمان و همچنین تعیین مهم ترین فرآیندهای آن	۱۹,۳۹
۲۹	ایجاد یک ارزیابی از سیاست‌ها و روش‌های ارتباطات راهبری شرکت	۱۹,۱۱
۳۰	ارزیابی و مشارکت در برنامه ریزی و آموزش اخلاق و ارزش ها	۱۹,۰۶
۳۱	آموزش اخلاق، صداقت، و ارزش ها، در سطح کل سازمان با هدف ارتقاء پاسخگویی	۱۸,۷۹
۳۲	ارزیابی میزان فهم و ادراک از رعایت قوانین و مقررات در تمام سطوح سازمان	۱۸,۶۰
۳۳	ارزیابی جزئیات اختیارات واگذار و تایید شده توسط هیات مدیره، بررسی دوره‌ای و اعتبار سنجی فرایند تایید پرسنل	۱۸,۴۵
۳۴	فرایندهای نظارت بر پاسخگویی و اقدامات اصلاحی در زمانی که پاسخگویی‌ها برآورده نشده است.	۱۸,۲۱
۳۵	اجرای روش خود ارزیابی از شیوه‌های راهبری	۱۷,۸۵
۳۶	اجرای یک روش نظارت برریسک مشترک در تمام عملکردهای راهبری شرکت	۱۷,۷۷
۳۷	نظارت اخلاقی و تبادل نظر با مدیر اخلاق سازمان جهت ارزیابی وظیفه ی رهبری فرهنگ و ارزش‌های سازمانی	۱۷,۳۰
۳۸	نظرسنجی و ارزیابی نتایج در خصوص درک کارکنان درمورد کیفیت ارتباطات	۱۷,۰۸
۳۹	آزمون مسئولیت مستند شده برای اجرای استراتژی‌ها	۱۵,۹۵
۴۰	تهیه کارت ارزیابی متوازن و گزارشگری فصلی در مورد آن، برای هر یک از اجزای چارچوب راهبری سازمان	۱۵,۹۳

## ۷- خلاصه و نتیجه گیری

این پژوهش به بررسی رویکرد حسابرسان داخلی در ارزیابی راهبری شرکتی در ایران پرداخته است. نظرات سه گروه مختلف از صاحب‌نظران شامل حسابرسان داخلی، مدیران ارشد حسابرسی داخلی و رئیس یا عضو کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فرابورس ایران و اعضای انجمن حسابرسی داخلی ایران مورد پرسش قرار گرفت. نتایج پژوهش حاکی از به کارگیری پایین‌تر از حد انتظار (۵۵ درصد عدم استفاده و ۴۰ درصد سطح استفاده کم‌تر از حد انتظار) حسابرسان داخلی ایران از چارچوب‌ها و رهنمودهای بین‌المللی حرفه‌ای حسابرسی داخلی در ارزیابی حوزه‌های مختلف نظام راهبری شرکتی، است. به اعتقاد نگارندگان، عدم آگاهی از چارچوب‌های بین‌المللی حرفه‌ای نظیر (IPPF)، عدم وجود رهنمود یا چارچوبی مدون جهت ارزیابی حوزه‌های مختلف راهبری که بتواند به شکل تخصصی به حوزه‌های بی‌شمار و با اهمیت آن ورود پیدا کرده و آن را ارزیابی کند و فراهم نبودن بسترهای لازم برای توسعه ابزارهای مختلف ارزیابی، می‌تواند از زمره مهم‌ترین دلایل چنین عملکرد ضعیف و محدودی باشد.

بر این اساس آنچه که حسابرسان داخلی برای، حسابرسی اثربخش سیستم راهبری شرکتها، شیوه‌ها و عملکرد یک سازمان بدان نیاز دارند، یک چارچوب و روش قابل اعتماد است. از آنجا که هر سازمان، باید یک راه حل منحصر به فرد که صنعت، بلوغ، استراتژی کسب و کار، فرهنگ سازمانی، و موقعیت رقابتی آن‌ها را در نظر می‌گیرد، ایجاد کند، به نظر می‌رسد بزرگترین چالش شرکت‌ها و حسابرسان داخلی، فقدان یک الگوی واحد برای ارزیابی و بهبود راهبری شرکتی است.

## پیشنهادات اجرایی و پژوهشی

✓ یافته‌های پژوهش حاضر، انجمن حسابرسی داخلی ایران را قادر خواهد ساخت تا چارچوبی را جهت ارزیابی راهبری شرکتی، متناسب با رهنمودهای بین‌المللی حرفه‌ای حسابرسی داخلی به منظور ارزیابی راهبری سازمانی و جنبه‌هایی از فرآیندهای راهبری که حسابرس داخلی در بخش خصوصی باید در توسعه برنامه‌های حسابرسی خود در نظر داشته باشد، پیشنهاد دهد و راهنمایی‌های خاصی برای تسهیل ارزیابی‌های هر یک از حوزه‌های مختلف راهبری شرکتی ارائه نماید.

✓ با توجه به عدم استفاده و یا استفاده بسیار کم از اکثر معیارهای ارزیابی راهبری توسط حسابرسان داخلی ایران، سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی ایران، می‌توانند با برگزاری مجموعه کلاسهای آموزشی سطح میزان آشنایی نسبت به چارچوب‌های بین‌المللی را در بین حسابرسان داخلی ارتقاء داده و میزان استفاده از این چارچوبها و رهنمودهای بین‌المللی را در ارزیابی مقوله ی راهبری شرکتی افزایش دهند.

✓ مدیران ارشد واحدهای حسابرسی داخلی شرکتها و سازمان‌ها می‌توانند از تحقیق حاضر در ارتقاء برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی داخلی در حوزه ی راهبری شرکتی بهره مند گردند.

✓ استفاده از نتایج این پژوهش، دپارتمان تخصصی حسابرسی داخلی را قادر خواهد ساخت تا نگرش خود در تدوین یک برنامه حسابرسی داخلی جامع و کارآمد جهت ارائه ارزیابی‌های معتبر از راهبری

شرکتی، را توسعه بخشند.

✓ مقوله راهبری شرکتی از چنان گستردگی و پیچیدگی برخوردار است که بسنده کردن به حوزه‌های مورد بررسی در پژوهش حاضر کافی نیست، خصوصاً با توجه به شرایط خاص هر سازمان و یا شرکت و مراحل بلوغ مختلفی که سازمان‌ها در آن به سر می‌برند، حوزه‌های مورد بررسی و ابزارهای مورد نیاز برای ارزیابی و بهبود آنها بسیار گسترده خواهد بود. از این رو به پژوهشگران توصیه می‌شود در پژوهش‌های آتی در کاربردی کردن هر چه بیشتر مطالب ذیل اهتمام ورزند:

✓ از آنجایی که این پژوهش ساختار کلی رویکرد حسابرسان داخلی در ارزیابی راهبری شرکتی را در بخش خصوصی به تصویر می‌کشد، می‌توان به بررسی میزان استفاده و کارایی این چارچوب در بخش دولتی و تعیین موارد اختلاف و دلایل این تفاوت‌ها پرداخت.

✓ از آنجایی که این پژوهش شاخص‌ها و گزاره‌های استخراج شده را به صورت کلی مورد بحث و بررسی قرار داده است، لذا پیشنهاد می‌شود پژوهش‌هایی مجزا و تخصصی روی هر یک از ابعاد و حوزه‌های اصلی راهبری شرکتی، به منظور تدوین چارچوب‌های ارزیابی جزئی تر و تخصصی تر صورت گیرد.

## □ منابع و ماخذ

### منابع فارسی:

- ۱- استانداردهای حسابرسی داخلی. (۱۳۸۷). پایگاه اطلاع رسانی سازمان بورس و اوراق بهادار. <http://www.irbourse.com/hesabresi>
- ۲- حافظ نیا، محمدرضا. (۱۳۸۹). مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی. تهران: انتشارات سمت.
- ۳- رحمانی، علی. (۱۳۹۲). مدل قابلیت‌های حسابرسی داخلی. ماهنامه حسابدار. شماره ۲۶۲. دی ماه ۱۳۹۲. صفحات ۲۴-۳۳.
- ۴- سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). منشور فعالیت حسابرسی داخلی.
- ۵- سرمد، زهره و بازرگان، عباس و حجازی، الهه. (۱۳۷۹). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری. تهران: نشر آگه.
- ۶- سلیمی، عباس. (۱۳۹۳). حسابرسی حاکمیت. دنیای اقتصاد. شماره پیاپی ۳۱۸۲. ۴ اردیبهشت ماه.
- ۷- شرکت بورس اوراق بهادار تهران. (۱۳۸۶). آیین نامه راهبری شرکتی.
- ۸- ردینگ، کورت اف؛ سوبل، پاول ج؛ اندرسون، یورتن ال؛ سریده‌ارامورتی؛ مارک سالاماسیک؛ کریس ریدل. (۱۳۹۱). حسابرسی داخلی - خدمات اطمینان بخش و مشاوره. ترجمه: کمالی زارع، علی.

### منابع انگلیسی:

- 1) Austin Chapter Research Committee, (2010, March). Internal Audit's Role in Promoting a Positive Tone at the Top.
- 2) International Federation of Accountants. (2009). Evaluating and Improving Governance in Organization.
- 3) Julien, Rick. Rieger. L, Crowe Horwath LLP. (2011, September). Strengthening Corporate Governance with Internal Audit.
- 4) The institute of internal Auditors. (2011, December). Practice Advisories. PA 21101-: Governance: Definition.
- 5) The institute of internal Auditors. (2011, December). Practice Advisories PA 21102-: Governance: Relationship With Risk and Control.
- 6) The institute of internal Auditors. (2011, December). Practice Advisories. PA 21103-: Governance: Assessments.
- 7) The institute of internal Auditors. (2012). The Governance challenge.
- 8) The institute of internal Auditors. (2012, JULY). Assessing Organizational Governance in the Private Sector, IPPF – Practice Guide. [www.globaliia.org/standards-guidance](http://www.globaliia.org/standards-guidance).
- 9) The IIA Research committee. (2011, March). Improving Organizational Governance through Implementing Internal Audit Standard 2110.