



## تأثیر چارچوب عملی حرفه ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی

مجید تاجیک جلایری<sup>۱</sup>

جواد رمضانی<sup>۲</sup>

یحیی کامیابی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۱۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۱۱

### چکیده

سرآغاز حسابرسی داخلی در فرایندهای اطمینان بخشی، به دست آوردن درکی درست از شرایطی که سازمان در آن عمل می‌کند، شناسایی ذینفعان کلیدی و نیازهای آن‌ها و تعیین چگونگی تعریف راهبری سازمان است. با توجه به اینکه حساب‌برسان داخلی از رویکردهای متعدد، آزمون‌ها و روش‌های متفاوت برای ارزیابی راهبری در سازمان خود استفاده می‌کنند، ضمن ارائه تصویری شفاف از آنچه حساب‌برسان داخلی بر اساس چارچوب‌های بین‌المللی برای ارزیابی‌های خود در پیش گرفته‌اند، میزان آشنایی و استفاده حساب‌برسان داخلی ایران از این موضوع در تدوین یک برنامه حسابرسی داخلی جامع و کارآمد سنجیده شود و نگرش حساب‌برسان داخلی ایران در ارائه ارزیابی رسمی از شیوه‌های راهبری سازمان مورد بررسی قرار دهد. هدف این مقاله بررسی تأثیرات رهنمودهای اجباری و مورد توصیه اکید در چارچوب عملی حرفه ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی تعداد ۲۴۷ نفر از حسابداران داخلی در مؤسسات حسابرسی خصوصی معتبر شاغل هستند انتخاب شد. تحقیق حاضر در زمره تحقیقات کاربردی قرار دارد و از نظر روش، توصیفی از نوع پیمایشی می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات از روش کتابخانه‌ای و ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه‌ای بوده است. کلیه فرضیات در سطح معنی‌داری  $p < 0.01$  به روش pls مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. نتایج نشان می‌دهد رهنمودهای توصیه شده و اجباری در چارچوب چارچوب عملی حرفه ای بین‌المللی بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است.

**واژه‌های کلیدی:** رهنمودهای اجباری، رهنمودهای مورد توصیه اکید، چارچوب عملی حرفه ای بین‌المللی، اثربخشی حسابرسی داخلی.

۱- گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران. Tajik\_m1980@yahoo.com

۲- گروه حسابداری، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران. نویسنده مسئول. javad.ramezani58@gmail.com

۳- گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، مازندران، ایران. y.kamyabi@umz.ac.ir

## ۱- مقدمه

چارچوب عملی حرفه ای بین‌المللی (IPPF) چارچوب مفهومی است که رهنمودهای معتبری که توسط انجمن حسابرسان داخلی IIA انتشار می‌یابد را سازماندهی می‌کند. چارچوب مذکور در اجرای تعریف حسابرسی داخلی، آیین رفتار حرفه‌ای و در مورد استانداردها و ترویج رویه‌های مناسب، به حسابرسان داخلی کمک می‌کند و رهنمودها، تبیین رویکرد، روش‌شناسی و ملاحظات حسابرس داخلی را بر عهده دارند. چارچوب یاد شده قابل اتکا بوده و رهنمودی از طرف انجمن حسابرسان داخلی (IIA) برای حرفه‌ی حسابرسی داخلی در سراسر جهان است که در دو بخش "رهنمودهای اجباری" و "رهنمودهای توصیه شده" ارائه گردیده است. آغاز حسابرسی داخلی در فرایند اطمینان بخشی، به دست آوردن درکی درست از شرایطی که سازمان در آن عمل می‌کند، شناسایی ذینفعان کلیدی و نیازهای آن‌ها و تعیین چگونگی تعریف راهبری سازمان است. با توجه به اینکه حسابرسان داخلی از رویکردهای متعدد، آزمون‌ها و روش‌های متفاوت برای ارزیابی راهبری در سازمان خود استفاده می‌کنند، ضمن ارائه‌ی تصویری شفاف از آنچه حسابرسان داخلی بر اساس چارچوب‌های بین‌المللی برای ارزیابی‌های خود در پیش گرفته‌اند، میزان آشنایی و استفاده‌ی حسابرسان داخلی ایران از این موضوع در تدوین یک برنامه‌ی حسابرسی داخلی جامع و کارآمد سنجیده شود و نگرش حسابرسان داخلی ایران در ارائه‌ی ارزیابی رسمی از شیوه‌های راهبری سازمان مورد بررسی قرار دهد. یکی از بهترین منابع حسابرسان داخلی در مورد چگونگی ارزیابی و ارائه‌ی توصیه‌های مناسب برای بهبود فرایندهای راهبری، چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی حسابرسی داخلی IPPF است. این چارچوب را انجمن حسابرسان داخلی آمریکا به عنوان یک راهنمای عملی منتشر کرده است. این چارچوب، حسابرسان داخلی را با توجه به انواع محیط‌های سازمانی که در سطح جهان فعالیت می‌کنند، با جنبه‌هایی از فرایندهای راهبری که حسابرس داخلی باید در بخش خصوصی در توسعه‌ی برنامه‌های حسابرسی خود در نظر داشته باشند، آشنا می‌سازد. متأسفانه به رغم نقش و اهمیت حسابرسی داخلی به عنوان عملکردی کلیدی در ایفای مسئولیت نظارت بر فعالیت‌های راهبری هیئت‌مدیره، استفاده از این چارچوب کمتر مورد توجه حسابرسان داخلی ایران قرار گرفته است.

یکی از بهترین منابع حسابرسان داخلی در مورد چگونگی ارزیابی و ارائه‌ی توصیه‌های مناسب برای بهبود فرایندهای راهبری، چارچوب عمل حرفه‌ای بین‌المللی حسابرسی داخلی IPPF است. این چارچوب را انجمن حسابرسان داخلی آمریکا به عنوان یک راهنمای عملی منتشر کرده است. این چارچوب، حسابرسان داخلی را با توجه به انواع محیط‌های سازمانی که در سطح جهان فعالیت می‌کنند، با جنبه‌هایی از فرایندهای راهبری که حسابرس داخلی باید در بخش خصوصی در توسعه‌ی برنامه‌های حسابرسی خود در نظر داشته باشند،

آشنا می‌سازد. متأسفانه به رغم نقش و اهمیت حسابرسی داخلی به عنوان عملکردی کلیدی در ایفای مسئولیت نظارت بر فعالیت‌های راهبری هیئت‌مدیره، استفاده از این چارچوب کمتر مورد توجه حسابرسان داخلی ایران قرار گرفته است. با توجه به موارد مطرح شده انجام این تحقیق ضروری به نظر می‌رسد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

سه رکن نظام راهبری مدیریت ریسک و کنترل را به عنوان ابعاد اطمینان بخشی در حسابرسی داخلی عنوان نمود که به صورت یک حرفه تخصصی با تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در سال ۱۹۴۱ میلادی رسمیت یافت. نهادسازی، تدوین استاندارد و رهنمود، ایجاد سازوکار نظارت و به‌روزرسانی استانداردها، جهانی‌سازی فعالیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی و ارائه مدل‌های بلوغ حسابرسی داخلی، ارائه رهنمودهای جامع و تجارب ویژه برای تمامی حوزه‌ها اصلی‌ترین مراحل تکمیل چرخه نهادسازی حرفه‌ای در حسابرسی داخلی است. همچنین فرآیند تدوین استانداردها به منظور کسب مقبولیت عام باید کاملاً شفاف و روشن و پاسخگوی نیازهای حرفه حسابرسی داخلی باشد. به این منظور یک ستاد عملیاتی و کمیته تدارکات و ساماندهی تشکیل شده تا ساختار رهنمودهای موجود و فرآیند گسترش، انتشار آن‌ها را مورد بررسی قرار دهد. این ستاد هیئت نظارت به صورت کلی (متشکل از افراد غیر ذینفع) بر تدوین رهنمودها نظارت می‌کنند. علاوه بر این شورای نظارت بر IPPF به صورت سالانه گزارشی را نیز منتشر می‌کنند که همه این فرآیندها و نظارت‌ها موجب می‌شود مجموعه‌ای جامع و کامل از چارچوب بین‌المللی فعالیت‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی داشته باشیم که مرتب بروز رسانی می‌شود.

در این راستا مبنایی برای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی تعیین شده و فرایندها یا عملکردهای سازمانی نیز ارتقاء یافته که کمیته فنی و استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی ایران در اسفندماه سال ۱۳۹۳ اقدام به ترجمه استانداردهای بین‌المللی اجرای حسابرسی داخلی نموده و هیئت مدیره انجمن حسابرسان داخلی ایران اجرای این استانداردها را از ابتدای فروردین‌ماه سال ۱۳۹۴ برای اعضاء لازم‌الاجرا کرده است. توسعه کمی و کیفی حرفه حسابرسی داخلی، دستیابی به اجماع در مورد اصول حرفه‌ای بین صاحب‌نظران حرفه حسابرسی، ایجاد رهبری پویا برای حرفه حسابرسی داخلی، حمایت از حسابرسان داخلی و کمک به ارزش افزایی آن‌ها برای سازمان‌ها و توسعه استانداردها و سایر رهنمودهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی به صورت یکپارچه و جامع از جمله نهادسازی در حرفه حسابرسی داخلی است. توسعه مدارک حرفه‌ای و کمک به ارتقاء شایستگی اعضاء، ترویج بهترین اقدامات و الگوهای عمل، اشتراک‌گذاری دانش، تجربیات و تبادل نظر، فراهم کردن فرصت بهتر برای ارائه خدمات حرفه‌ای به جامعه، ترویج انضباط و اخلاق در حسابرسان داخلی و حفظ

کیفیت در حد یک حرفه جهانی از جمله دیگر مواردی است که در نهادسازی حرفه‌ای حسابرسی داخلی باید مورد توجه قرار گیرد.

تأکید بر داشتن گواهینامه حرفه‌ای برای حسابرسان داخلی شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی و تأکید بر استفاده از حسابرسی داخلی می‌تواند به این موارد نیز کمک کند. اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی می‌بایست به طور الزامی و توصیه‌ای بکار گرفته شوند. در این زمینه اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی برای شرکت‌های غیر بوری به صورت توصیه‌ای و برای شرکت‌های تحت نظارت سازمان بورس، بانک مرکزی و بیمه مرکزی باید الزامی باشد. به لحاظ نظری، حسابرسان مستقل زمانی از گزارش حسابرسان داخلی استفاده می‌کنند که آن‌ها از شرایط الزام از جمله استقلال کافی برخوردار باشند. علاوه بر آن، واقعیت آن است که متأسفانه به رغم کوشش‌های انجام شده هنوز موضوع حسابرسی داخلی جایگاه متناسب خود را نیافته است و بخش عمده مشکل به خود حسابرسان داخلی بازمی‌گردد زیرا تصور برخی بر آن است که با ارائه‌ی گزارش‌هایی شبیه گزارش حسابرس مستقل، وظیفه‌ی حسابرس داخلی قابل انجام بوده، در حالی که حیطة‌ی مأموریت حسابرسی داخلی بسیار فراتر از حسابرس مستقل است. به نظر می‌رسد انجمن حسابرسان داخلی و انجمن حسابداران خبره ایران که ادعای مدخلیت در این موضوع را داشته پیش از هر چیز وظیفه دارند با توجه به شرایط و محیط اقتصادی کشور در نحوه فعلی گزارشگری حسابرسی داخلی را بازنگری کنند و از طریق آموزش‌های کاربردی در اشاعه هدفمند حسابرسی داخلی بکوشند تا بدین ترتیب، گزارش‌های حسابرسان داخلی بتواند بخشی از نیازهای ذینفعان را پاسخگو باشد که این امر نیز در حال حاضر تحقق نیافته است. بر این اساس و بر پایه‌ی چارچوب‌های بین‌المللی، مهم‌ترین حوزه‌های مورد ارزیابی حسابرسان داخلی شامل این موارد است.

- هیئت مدیره،
- حقوقی و تنظیم مقررات،
- ارزش‌های سازمانی و اخلاق،
- افشای اطاعات و شفافیت،
- مدیریت ریسک،
- نظارت و اندازه‌گیری عملکرد سازمانی،
- سیاست‌ها و روش‌های ارتباطات سازمانی،
- استراتژی‌های سازمانی،
- پاسخگویی سازمانی،
- رعایت انطباق با قوانین و مقررات .

به منظور شناسایی و بررسی روش‌های مورد استفاده برای ارزیابی هر یک از این حوزه‌ها، گزارش‌هایی که می‌تواند برای سنجش عملکرد حسابرسان داخلی مورد استفاده قرار گیرد، از رهنمودها و چارچوب‌های عمل حرفه‌ای بین‌المللی استخراج شد. سپس در قالب یک پرسشنامه، از حسابرسان داخلی ایران نظرسنجی صورت و میزان استفاده آنان از رهنمودهای حرفه‌ای مراجع معتبر، اجزاء و عناصر چارچوب‌های بین‌المللی برای ارزیابی راهبری شرکت‌ها مورد پرسش قرار گرفت.

ناآگاهی از چارچوب‌های بین‌المللی حرفه‌ای نظیر IPPF، عدم وجود رهنمود یا چارچوبی مدون برای ارزیابی حوزه‌های مختلف راهبری می‌باشد که امکان ورود به صورت تخصصی به حوزه‌های بی‌شمار و با اهمیت در آن فراهم نبوده و عدم وجود بسترهای مناسب برای توسعه ابزارهای مختلف ارزیابی، می‌تواند از زمره مهم‌ترین دلایل چنین عملکرد ضعیف و محدودی باشد. بر این اساس آنچه حسابرسی داخلی برای اثربخشی نظام راهبری شرکت‌ها، شیوه‌ها و عملکرد سازمان بدان نیاز دارد، چارچوب و روشی قابل اعتماد بوده که به نظر می‌رسد بزرگترین چالش شرکت‌ها و حسابرسان داخلی، فقدان الگویی واحد برای ارزیابی و بهبود راهبری شرکت‌ها است. هر سازمان باید راه‌حلی منحصر به فرد ایجاد نماید که صنعت، بلوغ، استراتژی کسب‌وکار، فرهنگ سازمانی و موقعیت رقابتی شرکت را مدنظر قرار می‌دهد. از آنجائی که هیچ راه‌حل سریعی برای این چالش وجود ندارد، تمرکز بر راهبری خوب در درازمدت هدف کلیدی مهمی برای اکثر سازمان‌ها تلقی می‌گردد.

انجمن حسابرسان داخلی (IIA) چرایی دلایل تغییر در استانداردهای حسابرسی داخلی را به شرح ذیل بر شمرده است:

به دلیل استمرار فرآیندهای کنترلی، رهنمودهای الزامی (IPPF) هر سه سال یک‌بار مورد بازنگری قرار می‌گیرد که در این راستا تجدیدنظر آخرین نسخه استانداردها در سال ۲۰۱۳ منتشر شده و همچنین برای پاسخ به نیازهای فعلی و ارتقا سطح تجاری و درخواست‌هایی که به صورت روزافزون در خصوص سایر نقش‌ها و مسئولیت‌ها از مدیران حسابرسی داخلی (CAEs) شرکت‌ها درخواست می‌گردد، این تعدیلات نیز صورت پذیرفته است.

نسخه جدید (IPPF) در سال ۲۰۱۵ معرفی شد و این چارچوب جدید شامل مأموریت، رهنمودهای الزامی، اصول محوری (اساسی) برای اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی است.

هیئت تدوین استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی (IIASB) ارتباط میان استانداردها و اصول اساسی را مورد بازنگری قرار داده و تغییرات به وجود آمده این ارتباطات را بهتر منعکس می‌سازد.

پیش‌نویس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی به مدت ۹۰ روز اول فوریه ۲۰۱۶ و پایان آن سی‌ام آوریل ۲۰۱۶ در معرض نظرخواهی عمومی قرار گرفت که نسخه پیش‌نویس آن در قالب چندین زبان و به

صورت پیمایش برخط (Online) ارائه گردیده و در ماه مه و سپتامبر ۲۰۱۶، (IIASB) نتایج پیمایش و دیدگاه‌های جمع‌آوری شده را مورد ارزیابی و با اعمال برخی دیدگاه‌ها روی نسخه پیش‌نویس، آخرین نسخه استانداردهای حسابرسی داخلی را تأیید نمود. انجمن حسابرسان داخلی (IIA) در اول اکتبر ۲۰۱۶ استاندارد تجدیدنظر شده را منتشر و اجرای این استانداردها از اول ژانویه ۲۰۱۷ الزامی نموده است که مهمترین تغییرات انجام شده استانداردهای حسابرسی داخلی به شرح ذیل است:

#### الف - استانداردهای جدید:

- برای مدیر واحد حسابرسی داخلی (CAE) نقش‌ها و مسئولیت‌هایی فراتر از حسابرسی داخلی برشمرده شده است (استاندارد ۱۱۱۲)
- وضعیت‌های احتمالی و بالقوه مخدوش شدن واقع‌بینی در اجرای خدمات اطمینان بخشی متعاقب ارائه خدمات مشاوره‌ای ارائه شده است (استاندارد ۱۱۳۰ الف ۳)

#### ب - به روزآوری استانداردهای موجود برای تصریح کردن الزامات:

- تبیین ارتباطات میان اصول اساسی جدید از قبیل "داشتن بینش و بصیرت، فعال و متمرکز بر آینده" و استانداردها
- استاندارد برنامه بهبود و تضمین کیفیت QAIP (استاندارد ۱۳۰۰)
- ارتباطات میان مدیر حسابرسی داخلی، هیئت مدیره و مدیران ارشد
- دامنه ارزیابی‌های برون‌سازمانی: الزام به اظهارنظر در خصوص رعایت استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای (استاندارد ۱۳۱۲)
- گزارشگری درباره برنامه بهبود و تضمین کیفیت (استاندارد ۱۳۲۰)
- برنامه‌ریزی و سرپرستی (استاندارد ۲۰۱۰)
- هماهنگی و اتکا (استاندارد ۲۰۵۰)
- گزارشگری به مدیران ارشد و هیئت مدیره (استاندارد ۲۰۶۰)

#### ج - به روزآوری بخش مقدمه (معرفی) استانداردهای حسابرسی داخلی:

- تصریح اینکه استانداردها به همراه آیین رفتار حرفه‌ای کلیه "بخش‌های الزامی" را در برمی‌گیرد،
- رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی داخلی، نشانگر رعایت کلیه "بخش‌های الزامی" است،
- انجام اصلاحاتی به منظور ارتقا روان‌سازی و تصریح آن،

دسانی و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی تحت عنوان "ارزیابی حسابرسان مستقل از عملکرد حسابرسان داخلی بر مبنای یافته‌های تجربی" به بررسی روابط بین متغیرهای فوق پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها که با استفاده از رگرسیون چند متغیره انجام شده، نشان داد که از منظر حسابرسان مستقل کیفیت کار حسابرسان داخلی

بر افزایش عملکرد بهینه شرکت‌ها تأثیر مثبت و مستقیمی خواهد داشت. همچنین نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که از منظر حسابرسان مستقل، کیفیت کار حسابرسان داخلی بر افزایش نرخ رشد مثبت سودآوری شرکت‌ها تأثیر مثبت و مستقیمی خواهد داشت.

ویسر و استون (۲۰۱۵)، در پژوهشی تحت عنوان "تجزیه و تحلیل‌های الگوهای رایج مربوط به حسابرسی کنترل‌های داخلی" به بررسی روابط بین متغیرهای فوق با استفاده از روش آماری پانل دیتا پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که الگوهای حسابرسی از پیش تعیین شده مربوط به حسابرسان داخلی در بلندمدت باعث افزایش میزان اتکای حسابرسان مستقل بر این الگوها خواهد شد. همچنین نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که هرچقدر الگوهای حسابرسی در راستای افزایش جذب سودآوری شرکت‌ها باشند، به همان نسبت نیز کیفیت حسابرسی آن‌ها افزایش پیدا خواهد کرد.

مسریر و همکاران (۲۰۱۲)، در پژوهشی تحت عنوان "عملکرد حسابرسان داخلی و مدیریت سود و تصمیمات حسابرسان مستقل در ارتباط با اظهار نظر مقبول" به بررسی روابط بین متغیرهای فوق با استفاده از روش آماری رگرسیون چند متغیره ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۰ پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که هرچقدر الگوهای مدیریتی مربوط به حسابرسان داخلی به روزتر باشد، به همان نسبت میزان اتکای حسابرسان مستقل از کیفیت کار حسابرسان داخلی افزایش پیدا کرده و بر مبنای کیفیت کار حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل تصمیمات حسابرسی را انجام داده و به سرمایه‌گذاران نوعی اعتمادپذیری به شرکت را خواهند داد.

دسانی و همکاران (۲۰۱۱)، در پژوهشی تحت عنوان "حسابرسی داخلی، الگوهای مدیریتی و حسابرسان مستقل" به بررسی روابط بین متغیرهای فوق با استفاده از روش آماری پانل دیتا پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که هرچقدر کیفیت کار حسابرسان داخلی افزایش پیدا کند و از طرف دیگر الگوهای مدیریت در راستای جذب سودآوری باشد، با ادغام این دو عامل در نهایت کیفیت کار حسابرسان مستقل افزایش پیدا خواهد کرد. همچنین نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که با افزایش کیفیت کار حسابرسان مستقل، سودآوری و عملکرد شرکت‌ها در بلندمدت، نرخ رشد مثبتی را تجربه خواهد کرد.

دسانی و همکاران (۲۰۱۰)، در پژوهشی تحت عنوان "ارزیابی حسابرسان مستقل از کیفیت کار حسابرسان داخلی بر مبنای الگوهای نرخ تورم" به بررسی روابط بین متغیرهای فوق با استفاده از رگرسیون چند متغیره پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که در بلندمدت نرخ رشد تورم بر ارزیابی حسابرسان مستقل از کیفیت کار حسابرسان داخلی هیچگونه تأثیری نداشته و ارزیابی حسابرسان مستقل از کیفیت کار حسابرسان داخلی بر مبنای الگوهای از پیش تعیین شده و برنامه‌های حسابرسی می‌باشد.

پورسعید عباس، محمدی پور رحمت اله (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان، بررسی امکان استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و شناسایی متغیرهای مربوطه در دانشگاه آزاد اسلامی کشور بیان کردند، حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، به عنوان یک راهکار اطمینان‌بخشی نسبی و شامل این احتمال است که تمام خطراتی را که به درستی مدیریت نشده‌اند، شناسایی کند و در غیر این صورت اطمینان بخشی نمی‌تواند

داده شود، به طوری که این راهکار روشی را فراهم می‌کند که اطمینان می‌دهد ریسک‌های سازمان مدیریت و کنترل شده‌اند. بر این اساس، جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش نیز شامل کارکنان بخش‌های حسابداری و مالی کلیه واحدها و ادارات تابعه دانشگاه آزاد اسلامی می‌باشد که با استفاده از روش نمونه‌گیری طبقه‌ای نمونه پژوهش انتخاب و مورد آزمون قرار گرفت. روش پژوهش حاضر نیز توصیفی-پیمایشی می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌ها و تخمین مدل نیز از روش تجزیه و تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. نتایج کلی پژوهش نشان می‌دهد که به ترتیب عوامل انسانی، عوامل ساختاری و عوامل فنی در قالب ۸ متغیر شامل: اهداف و فرآیندهای سازمانی، آموزش جهت افزایش توان فنی، پذیرش و حمایت مدیران ارشد، امکان تجزیه و تحلیل و اولویت‌بندی ریسک‌ها، تعیین نقاط ضعف کنترلی و فعالیت‌های کنترلی، تدوین برنامه حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، انجام رسیدگی و ارائه گزارش حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور از عوامل اصلی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی است.

نیکبخت و حسن آباد (۱۳۹۷)، در تحقیقی با عنوان عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی، رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی بیان کردند، حسابرسی داخلی در محیط‌های متنوع به لحاظ قانونی و فرهنگی و برای سازمان‌هایی با اهداف، اندازه، پیچیدگی و ساختار متفاوت و توسط افراد درون یا برون‌سازمانی انجام می‌شود. با توجه به تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در همان سال دیری نیست که حرفه حسابرسی داخلی در ایران به شکلی جدی پا به عرصه ظهور گذاشته است. به این منظور در تحقیق حاضر با اتخاذ رویکرد کیفی تحقیق و استفاده از روش کلاسیک نظریه بنیانی به بررسی درک و تلقی مدیران حسابرسی داخلی به عنوان مجریان حرفه از حسابرسی داخلی و انطباق آن با استانداردهای بین‌المللی پرداخته شده است. نتایج بررسی، حاکی از فاصله عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از نظر مدیران حسابرسی داخلی در مقایسه با تعریف حسابرسی داخلی در استانداردهای بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی و نیاز به بازتعریف آن در ایران است.

مشایخی و همکاران، (۱۳۹۵) در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل" بیان کردند، مطابق تئوری جانشینی حسابرس مستقل با اتکا به نتایج کار حسابرس داخلی در تلاش‌های خود صرفه‌جویی می‌کند که این امر بر حق‌الزحمه حسابرس مستقل تأثیر خواهد گذاشت. دو ویژگی کیفی حسابرسی داخلی (صلاحیت و همکاری) منجر به حمایت از دیدگاه جانشینی برای توضیح رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود. از دیدگاه کاربردی، این تحقیق نیاز شرکت‌ها به تأکید بر کیفیت بالای حسابرسی داخلی را برجسته و آن‌ها را به ایجاد همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل در جهت صرفه‌جویی بیشتر در هزینه‌ها تشویق می‌کند. مطالعه مورد نظر بر اساس پرسشنامه‌های ارسالی و دریافت شده از گروه حسابرسی داخلی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران انجام پذیرفته و نتایج حاکی از این است که صلاحیت حسابرسی داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنادار منفی داشته و مهارت‌های محاسباتی و IT، مدارک حرفه‌ای و علمی، مدت



ساعات آموزشی با حق الزحمه حسابرسی رابطه‌ای ندارند. در کل نتایج حاکی از عدم تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌باشد.

حاجیه زهره، رفیعی آزاده (۱۳۹۳)، تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل به بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل می‌پردازد. تأخیر حسابرسی عبارت است از تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی مستقل (اشتون و همکاران، ۱۹۸۷:۲۸۱). این تأخیر، باعث می‌شود تا سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی زمانی یکسان برای دسترسی برابر به اطلاعات نداشته باشند که این موضوع باعث کاهش محتوای اطلاعات در گزارش‌های حسابداری به صورتی بالقوه می‌شود. علاوه بر این تأخیر حسابرسی به عنوان نوعی نماینده برای کارایی حسابرسی عمل می‌کند. از این رو، این تحقیق با استفاده از داده‌های ۵۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که گزارش‌های حسابرسی داخلی تهیه کرده و به کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره ارائه می‌کردند، انجام شده است. در این تحقیق با استفاده از روش پیمایشی و با ابزار پرسشنامه، داده‌های لازم گردآوری شده و برای آزمون فرضیات پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون لجستیک استفاده شده است. برای سنجش کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی در شرکت معیارهای بی‌طرفی، قدمت و اندازه واحد حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بی‌طرفی و قدمت با تأخیر حسابرسی مستقل رابطه معکوس دارند ولی متغیر اندازه واحد حسابرسی داخلی با این متغیر رابطه معنی‌داری ندارد.

شهرابی (۱۳۹۳)، در پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی" به بررسی روابط بین این متغیرها پرداختند. آن‌ها اظهار کردند که تأثیر جنسیت از مجرای ویژگی‌های شخصیتی بر فرآیند ارزیابی ریسک و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی است. از این رو، جنسیت را می‌توان عاملی دانست که اظهار نظر نهایی حسابرسان داخلی پیرامون ارزیابی و مدیریت ریسک سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه" به بررسی روابط بین این متغیرها ۴۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آن‌ها به منظور گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده نموده و به این نتیجه رسیدند که حسابرسان داخلی مشارکت پایینی در مدیریت ریسک بنگاه داشته، اما آنان همچنین به فعالیت‌هایی می‌پردازند که می‌تواند بی‌طرفی آنان را به خطر اندازد.

مهام و تک روستا (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان "بررسی شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل" به بررسی روابط بین متغیرهای کنترل‌های داخلی و حسابرسی مستقل با استفاده از ۸۰ پرسشنامه در میان ۱۰۰ نفر از اعضای جامعه به صورت تصادفی پرداخته‌اند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که حق الزحمه پایین قراردادهای حسابرسی، ضعف آموزش دانشگاهی، نبود دستورالعمل‌های حسابرسی مناسب،

سنتی بودن سیستم‌های واحدهای تجاری، مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترل‌های داخلی و ضعف آموزش حرفه‌ای به ترتیب از جمله مهمترین موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل در ایران است. همت فر و همکاران (۱۳۸۹)، در پژوهشی با عنوان "بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل" به بررسی روابط بین متغیرهای پژوهش پرداخته‌اند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بین نگرش استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی و حسابرسان مستقل در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل، شکاف معنی‌داری وجود دارد.

### ۳- فرضیه پژوهش

مطابق با موارد مطرح شده، فرضیه‌های آزمون‌پذیر این پژوهش به صورت ذیل ارائه می‌شود:

- ✓ رهنمودهای توصیه شده در چارچوب بین‌المللی IPPF بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است.
- ✓ رهنمودهای اجباری در چارچوب بین‌المللی IPPF بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است.

### ۴- روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق، توصیفی می‌باشد که با استفاده از رگرسیون ارتباط بین متغیرهای مستقل و وابسته سنجیده می‌شود. این تحقیق از نوع کاربردی است می‌توان نتیجه آن را به آینده تسری داد و همچنین از نوع تحقیقات پس رویدادی به حساب می‌آید. هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیرات رهنمودهای اجباری و مورد توصیه اکید در چارچوب بین‌المللی IPPF بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که اطلاعات لازم بر اساس پرسشنامه تحقیق جمع‌آوری شده است. در این فصل داده‌های توسط نرم‌افزار آموس و اس پی اس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و جداول داده‌های آماری در دو سطح آمار توصیفی و آمار استنباطی ارائه خواهد شد. در این تحقیق از پرسشنامه با سؤالات بسته استفاده شده است. در سؤالات پرسشنامه مقیاس ۵ نقطه‌ای استفاده شده است.

#### روائی و پایائی تحقیق: روائی پرسشنامه

منظور از روایی این است که مقیاس و محتوای ابزار یا سؤالات مندرج در ابزار گردآوری اطلاعات دقیقاً متغیرها و موضوع مورد مطالعه را بسنجند؛ یعنی اینکه داده‌های گردآوری شده عین واقعیت را نشان دهد (حافظ نیا، ۱۳۸۹، ص ۱۸۲) در تحقیق حاضر با توجه به اینکه متغیرها و ابعاد آن مشخص است و به دنبال تعیین ابعاد دیگر در مدل نیستیم، لذا از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است.

مقصود از قابلیت اعتماد این است که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد در شرایط یکسان نتایج مشابهی را به دست می‌دهد. دامنه ضریب قابلیت اعتماد از صفر (عدم ارتباط نتایج به دست آمده در اندازه‌گیری‌های مکرر بر روی جامعه) تا یک (ارتباط کامل نتایج به دست آمده در اندازه‌گیری‌های مکرر بر روی جامعه)، قابل تغییر است (سرمد و دیگران، ۱۶۷، ۱۳۸۵). در این تحقیق برای اندازه‌گیری پایائی از روش آلفای کرونباخ استفاده می‌شود. برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ، ابتدا باید انحراف معیار نمرات هر زیرمجموعه از سؤالات پرسشنامه و انحراف معیار کل سؤالات (زیرمجموعه‌ها) را محاسبه کرده، سپس با استفاده از فرمول ذیل ضریب آلفای هر زیرمجموعه از سؤالات را به دست آورد:

اگر ضریب آلفا بیشتر از 0/7 باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. جامعه آماری این تحقیق شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۸ می‌باشد که: در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده و داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه تکمیل گردیده است.

#### ۵- مدل پژوهش و متغیرهای آن

##### ▪ چارچوب بین‌المللی کار حرفه‌ای IPPF

چارچوب بین‌المللی کار حرفه‌ای IPPF چارچوب مفهومی است که رهنمودهای معتبری که توسط انجمن حساب‌رسان داخلی IIA انتشار می‌یابد را سازماندهی می‌کند. چارچوب یاد شده در سطح جهانی قابل اتکا است و رهنمودی از طرف انجمن حساب‌رسان داخلی IIA برای حرفه حسابرسی داخلی در سراسر جهان است در دو بخش " رهنمودهای اجباری " و " رهنمودهای توصیه شده " سازماندهی شده است.

##### ▪ عملکرد حساب‌رسان داخلی

مولر (2011)، یک نظرخواهی بر پایه پرسشنامه در مورد حساب‌رسان داخلی از نظرات حساب‌رسان مستقل انجام داده، وی پنج متغیر که از جمله این پنج متغیر، عملکرد کاری حساب‌رسان داخلی بود را مورد بررسی قرار داده است (به منظور شناسایی و بررسی روش‌های مورد استفاده برای ارزیابی هر یک از این حوزه‌ها، گزارش‌هایی که می‌تواند برای سنجش عملکرد حساب‌رسان داخلی مورد استفاده قرار گیرد، از رهنمودها و چارچوب‌های عمل حرفه‌ای بین‌المللی استخراج شد. سپس در قالب یک پرسشنامه، از حساب‌رسان داخلی ایران نظرسنجی صورت و میزان استفاده آنان از رهنمودهای حرفه‌ای مراجع معتبر، اجزاء و عناصر چارچوب‌های بین‌المللی برای ارزیابی راهبری شرکت‌ها مورد پرسش قرار گرفت). سؤالات این متغیر با درخواست از محقق مقاله (میرت) دریافت شده و می‌خواهیم سؤالات

پژوهش فوق را در تحقیق پیش رو در ایران مورد اندازه‌گیری قرار دهیم سوالات گنجانده شده در پرسشنامه مربوط به این متغیر که در مقیاس طیف پنج قسمتی لیکرت پاسخ خواهی شده به شرح زیر می‌باشد:

▪ **میزان رضایت‌بخشی از دامنه کار حسابرسان داخلی.**

حسابرسی داخلی تا چه حد حسابرسی مالی مورد نظر حسابرسان مستقل را پوشش می‌دهد. حسابرسی داخلی برنامه حسابرسی را به صورت رضایت‌بخش آماده و به طور مؤثر از آن استفاده می‌کند.

کیفیت و کمیت مستندات کار حسابرسان داخلی رضایت‌بخش می‌باشد.

روش‌های مورد استفاده توسط حسابرسی داخلی برای مستند و گزارش کردن کار حسابرسی داخلی رضایت‌بخش می‌باشد.

شکل، محتوا و شفافیت گزارش حسابرسان داخلی رضایت‌بخش می‌باشد.

رهنمودهای توصیه شده در چارچوب بین‌المللی: IPPF

رهنمودهای تکمیلی

رهنمودهای پیاده‌سازی

رهنمودهای اجباری در چارچوب بین‌المللی: IPPF

اصول محوری (اساسی)

استانداردها

تعریف حسابرسی داخلی

آیین رفتار حرفه‌ای

چارچوب مدل مفهومی: IPPF

## ۶- یافته‌های پژوهش

### - آمار توصیفی

#### ویژگی‌های جمعیت شناختی آزمودنی‌ها

در این بخش جداول فراوانی متناظر با جنسیت، سن و تحصیلات، سابقه کار و رده شغلی شرکت‌کننده در پژوهش ارائه شده است. جدول فراوانی وضعیت پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از لحاظ جنسیت، بررسی شده است.

جدول ۱- فراوانی نمونه بر حسب جنسیت آزمودنی‌ها

درصد فراوانی	فراوانی	
۹۵/۱۴	۲۳۵	مرد
۴/۸۵	۱۲	زن

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های جدول ۱ نشان می‌دهد که ۲۳۵ نفر از کل نمونه مورد مطالعه مرد و ۱۲ نفر دیگر زن می‌باشند؛ به عبارت دیگر ۹۵/۱۴ درصد از نمونه مورد مطالعه را مدیران مرد و ۴/۸۵ درصد از نمونه را مدیران زن تشکیل داده‌اند. جدول فراوانی متناظر با میزان تحصیلات شرکت‌کنندگان به صورت ۲ است.

جدول ۲- فراوانی نمونه بر حسب میزان تحصیلات آزمودنی‌ها

درصد فراوانی	فراوانی	
۵۵/۰۶	۱۳۶	لیسانس
۳۷/۲۴	۹۲	فوق لیسانس
۷/۷۰	۱۹	دکتری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس یافته‌های جدول ۲ اکثر مدیران دارای مدرک لیسانس هستند که ۵۵/۰۶ درصد از شرکت‌کنندگان را در برمی‌گیرد. سن جزء متغیرهای جمعیت شناختی بوده است که با عنایت به مقیاس اندازه‌گیری معیارهای توصیفی آن در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳- معیارهای توصیفی مربوط به سن آزمودنی‌ها

انحراف معیار	میانگین	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	تعداد	سن
۴/۴۴۲	۵۲/۷۳۱	۶۳	۴۱	۲۴۷	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۳ نشان می‌دهد که سن مدیران شرکت‌کننده در پژوهش بین ۴۱ تا ۶۳ سال بوده است و میانگین سن آن‌ها حدود ۵۳ سال بوده است. یافته‌های جدول ۴ نشان می‌دهد که نزدیک به ۶۰ درصد از افراد شرکت‌کننده بیش از ۲۰ سال سابقه کار داشته‌اند.

جدول ۴- فراوانی نمونه بر حسب میزان تحصیلات حسابرسان

درصد فراوانی	فراوانی		
۱۳	۳۲	کمتر از ۱۰ سال	سابقه کار
۲۷/۶	۶۸	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	
۵۹/۴	۱۴۷	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول فراوانی متناظر با رتبه شغلی حسابرسان در جدول زیر ارائه شده است که 11 مدیر ارشد معادل با ۴/۴۷ درصد از کل نمونه مورد مطالعه حضور داشته‌اند.

جدول ۵- فراوانی نمونه بر حسب میزان پست سازمانی حسابرسان

درصد فراوانی	فراوانی		
۴/۴۷	۱۱	مدیر ارشد	رتبه شغلی
۲۵/۶۰	۶۳	مدیر میانی	
۳۴/۱	۸۴	مدیر عملیاتی (سرپرست)	
۳۵/۸	۸۹	سایر	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نمودار دایره‌ای متناظر با رتبه شغلی افراد شرکت‌کننده در ادامه ارائه شده است.

#### ▪ بررسی توصیفی متغیرهای پژوهش

##### آمار توصیفی ابعاد رهنمودهای اجباری انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی

در این بخش، تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از شاخص‌های مرکزی همچون میانگین و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار انجام پذیرفته است. با عنایت به مؤلفه‌های در نظر گرفته برای متغیرهای رهنمودهای اجباری و مورد توصیه اکید در چارچوب بین‌المللی Ippf در جدول معیارهای توصیفی متناظر با هر مؤلفه از رهنمودهای اجباری ارائه شده است.

جدول ۶- آماره‌های توصیفی متغیرهای رهنمودهای اجباری در چارچوب بین‌المللی Ippf

متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار
اهداف اختیارات و مسئولیت‌ها	۲۴۷	۲/۹۸	۱/۲۷۷
استقلال و بی‌طرفی	۲۴۷	۲/۹۷	۱/۲۲۲
خبرگی و اعمال مراقبت حرفه‌ای لازم	۲۴۷	۳/۱۴	۱/۱۷۴
برنامه بهبود و تضمین کیفیت	۲۴۷	۳/۱۲	۱/۱۷۰
مدیریت واحد حسابرسی داخلی	۲۴۷	۲/۹۵	۱/۱۸۷
ماهیت کار	۲۴۷	۲/۹۶	۱/۲۰۳
برنامه‌ریزی کار	۲۴۷	۳/۰۵	۱/۱۷۷
انجام رسیدگی‌ها	۲۴۷	۳/۰۲	۱/۲۰۹
گزارش نتایج رسیدگی	۲۴۷	۳/۰۴	۱/۱۹۷
نظارت بر پیشرفت	۲۴۷	۳/۰۸	۱/۲۰۴
گزارش پذیرش ریسک‌ها	۲۴۷	۲/۹۶	۱/۳۲۱
رهنمودهای اجباری (نمره کل)	۲۴۷	۳۲/۳۲	۳/۹۱۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۶ بیانگر آن است که تمام اطلاعات مورد نیاز در این پژوهش برای ۲۴۷ نفر شرکت‌کنندگان به طور کامل استخراج شده و مشاهده گمشده در تحقیق وجود ندارد. کمترین و بیشترین مقدار متغیرهای تحقیق می‌تواند در شناسایی مشاهدات پرت در تحلیل داده‌های به پژوهشگر کمک کند. البته مطمئناً معیار اندازه‌گیری هر یک از متغیرها در تعیین معیارهای توصیفی مؤثر است که این موضوع باید مدنظر تمام محققین باشد؛ در حقیقت تعداد سؤالات متناظر با هر یک از مؤلفه‌های و طیف لیکرت نمره‌گذاری در هر خرده مقیاس در نمرات به دست آمده و در نتیجه آن در معیارهای توصیفی مؤثر است که باید مدنظر محقق باشد. نتایج نشان می‌دهد که رهنمودهایی مانند خبرگی و اعمال مراقبت حرفه‌ای لازم (۱۴.۳) و نظارت بر پیشرفت (۸.۳) (بیشترین نمره را برای تأثیرگذاری بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه شاغلین در حرفه کسب کرده است. همچنین از جمله رهنمودهایی که کمترین تأثیر را بر اثربخشی حسابرسی دارد مدیریت واحد حسابرسی داخلی (با نمره ۹۵.۲)، گزارش پذیرش ریسک (با نمره ۹۶.۲) می‌باشند.

#### آمار توصیفی ابعاد رهنمودهای مورد توصیه اکید انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی

جدول توصیف ابعاد رهنمودهای مورد توصیه اکید در چارچوب بین‌المللی کارهای حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی (IPPF) از منظر شاغلین در حرفه می‌پردازد.

جدول ۷- آمارهای توصیفی متغیرهای رهنمودهای اجباری و مورد توصیه اکید در چارچوب بین‌المللی Ippf

انحراف معیار	میانگین	تعداد	متغیر	
۱/۲۸۷	۲/۹۷	۲۴۷	رسمیت شناختن موارد الزامی منشور حسابرسی داخلی	رهنمودهای توصیه شده
۱/۴۵۲	۲/۹۷	۲۴۷	استقلال سازمانی	
۱/۴۴۳	۳/۰۹	۲۴۷	تعامل مستقیم با هیئت مدیره	
۱/۳۹۹	۲/۹۵	۲۴۷	نقش‌های مدیر حسابرسی داخلی	
۱/۴۷۶	۲/۹۵	۲۴۷	بی‌طرفی فردی	
۱/۲۲۲	۳/۰۶	۲۴۷	مخدوش شدن استقلال یا بی‌طرفی	
۱/۲۳۸	۳/۰۹	۲۴۷	خبرگی	
۱/۲۰۷	۳/۰۲	۲۴۷	مراقبت حرفه‌ای لازم	
۱/۴۴۴	۲/۹۳	۲۴۷	بهبود حرفه‌ای مستمر	
۱/۴۵۹	۳/۰۹	۲۴۷	الزامات برنامه بهبود و اطمینان دهی	
۱/۳۰۲	۲/۷۶	۲۴۷	ارزیابی‌های درونی	
۱/۲۱۵	۳/۰۳	۲۴۷	ارزیابی‌های بیرونی	
۱/۳۵۸	۳/۰۰	۲۴۷	گزارش دهی در خصوص برنامه بهبود و اطمینان دهی کیفیت	
۱/۴۰۰	۳/۱۰	۲۴۷	تطبیق با استانداردهای بین‌المللی	
۱/۴۲۸	۲/۹۴	۲۴۷	افشای عدم انطباق	
۵/۶۶۱	۲۴۷	۲۴۷	رهنمودهای توصیه شده (نمره کل)	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

از بین ابعادی که اکیداً توسط چارچوب بین‌المللی کارهای حرفه‌ای انجمن حساب‌رسان داخلی پیشنهاد شده است تطبیق استانداردهای حسابرسی داخلی ایران با استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، تعامل مستقیم با هیئت مدیره، خبرگی و الزامات برنامه بهبود و اطمینان دهی بیشترین نمره را به خود اختصاص داده است.

از منظر پاسخ‌دهندگان، ارزیابی‌های درونی، افشای عدم انطباق از جمله استانداردهایی شناخته شده‌اند که کمترین تأثیر را بر اثربخشی حسابرسی در چارچوب بین‌المللی کارهای حرفه‌ای انجمن حساب‌رسان داخلی دارند.

### آمار توصیفی ادراک از عملکرد حسابرسی داخلی

در جدول ۸ میانگین و انحراف معیار متناظر با متغیر عملکرد حسابرسی داخلی ارائه شده است.



جدول ۸- میانگین و انحراف معیار متغیر عملکرد حسابرسی داخلی

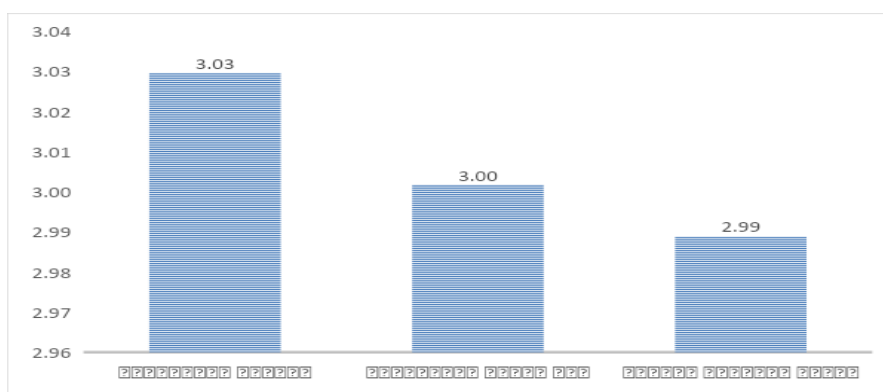
انحراف معیار	میانگین	تعداد	متغیر	
۱/۲۱۵	۳/۰۶	۲۴۷	برنامه ریزی	عملکرد حسابرسی داخلی
۱/۳۱۱	۲/۹۰	۲۴۷	ارائه برنامه و تصویب آن	
۱/۴۱۱	۲/۹۹	۲۴۷	مدیریت منابع	
۱/۴۷۲	۳/۸۰	۲۴۷	روش ها و خطمشی ها	
۱/۴۲۴	۳/۰۶	۲۴۷	هماهنگی و اتکا	
۱/۲۹۱	۲/۹۵	۲۴۷	گزارش دهی به مدیریت ارشد و هیئت مدیره	
۱/۳۹۱	۲/۸۵	۲۴۷	ارائه کننده خدمات برون سازمانی و مسئولیت سازمانی در مورد حسابرسی داخلی	
۱/۲۰۱	۳/۰۵	۲۴۷	نظام راهبری	
۱/۲۵۰	۳/۰۰	۲۴۷	مدیریت ریسک	
۱/۳۸۴	۳/۱۹	۲۴۷	کنترل	
۱/۲۲۲	۲/۹۱	۲۴۷	ملاحظات برنامه ریزی	
۱/۳۲۵	۳/۰۰	۲۴۷	اهداف عملیاتی کارها	
۱/۴۵۳	۲/۹۰	۲۴۷	حدود رسیدگی	
۱/۳۷۷	۳/۰۲	۲۴۷	تخصیص منابع	
۱/۴۶۲	۲/۹۷	۲۴۷	برنامه رسیدگی	
۱/۳۰۰	۳/۰۱	۲۴۷	شناسایی اطلاعات	
۱/۴۰۶	۳/۰۹	۲۴۷	تجزیه و تحلیل و ارزیابی	
۱/۲۹۴	۳/۰۷	۲۴۷	مستندسازی اطلاعات	
۱/۳۹۶	۳/۰۰	۲۴۷	سرپرستی کار	
۱/۴۲۸	۳/۱۷	۲۴۷	معیارهای گزارشدهی	
۱/۴۴۵	۲/۹۹	۲۴۷	کیفیت گزارش	
۱/۳۶۲	۲/۷۱	۲۴۷	اشتباهات و قصور	
۱/۳۷۲	۲/۸۸	۲۴۷	استفاده از جمله "انجام شده طبق استانداردهای بین المللی کار حرفه ای حسابرسی داخلی"	
۱/۲۹۴	۲/۸۹	۲۴۷	افشای عدم پیروی یا عدم مطابقتها	
۱/۲۵۳	۲/۹۴	۲۴۷	انتشار نتایج	
۱/۴۵۱	۲/۹۱	۲۴۷	اظهار نظرهای کلی	
۷/۲۸۱	۲۴۷	۲۴۷	عملکرد حسابرسی داخلی (نمره کل)	

منبع: یافته های پژوهشگر

بر مبنای ادراکات آزمودنی‌ها در مورد معیارهای عملکرد حسابرسی داخلی، نتایج جدول نشان می‌دهد که ابعاد کنترل و گزارش دهی از مهمترین مؤلفه‌های تبیین‌کننده عملکرد مطلوب حسابرسی داخلی شناخته شده است.

میانگین به عنوان اساسی‌ترین معیار مرکزی در متغیرهای رهنمودهای اجباری، رهنمودهای توصیه شده و عملکرد حسابرسی داخلی به ترتیب ۳۳/۳۲، ۴۵/۰۲ و ۷۷/۷۱ به دست آمده است؛ البته در جهت مقایسه میانگین متغیرهای مذکور بهتر است از میانگین موزون متناسب با تعداد مؤلفه‌های هر متغیر استفاده نمود.

نمودار ۱ نشان می‌دهد که در بین مدیران شرکت‌کننده میزان رهنمودهای اجباری دارای میانگین بالاتری نسبت به تعداد مؤلفه‌های هر متغیر بوده است. ضمناً انحراف معیار به عنوان مناسب‌ترین معیار پراکندگی در جدول نشان می‌دهد که پاسخ آزمودنی‌ها در متغیر عملکرد حسابرسی داخلی دارای پراکندگی بیشتر نسبت به دو پرسشنامه دیگر می‌باشد.



نمودار ۱- میانگین موزون برای متغیرهای پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ▪ آمار استنباطی

##### بررسی نرمال بودن مشاهدات

در این پژوهش برای ارزیابی فرضیه‌ها از آزمون همبستگی و مدل‌های رگرسیونی به همراه تحلیل مسیر بر اساس مدل مفهومی پژوهش در جهت بررسی تأثیر رهنمودهای اجباری و رهنمودهای توصیه شده در

چارچوب بین المللی Ippf بر عملکرد حسابرسی داخلی استفاده شده است. قبل از ارزیابی فرضیه‌ها، بررسی نرمال بودن متغیر ملاک (وابسته) ضروری می‌باشد. در حقیقت مدل‌های رگرسیونی در صورتی دارای اعتبار هستند که باقی‌مانده‌های مدل (خطاهای مدل رگرسیونی) دارای توزیع نرمال با میانگین صفر و واریانس ثابت باشد،  $i \sim N(0,2)$  که این موضوع به شدت تحت تأثیر توزیع متغیر عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان متغیرهای ملاک می‌باشد لذا برای اجرای مدل رگرسیونی، در گام نخست با کمک آزمون کولموگروف - اسمیرنوف فرض آماری نرمال بودن اطلاعات جمع‌آوری شده را مورد آزمون قرار می‌دهیم. خلاصه نتایج آزمون فوق در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹- آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای متغیرهای پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون	متغیر	
نرمال است	۰/۰۸۸	۱/۲۵۰	رهنمودهای اجباری	مستقل
نرمال است	۰/۰۸۶	۱/۲۵۴	رهنمودهای توصیه شده	
نرمال است	۰/۶۰۵	۰/۷۶۳	عملکرد حسابرسی داخلی	وابسته

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۹ فوق نشان می‌دهد که قدر مطلق آماره آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای متغیر ملاک در مدل‌های رگرسیونی نهفته شده در تحلیل مسیر پژوهش کمتر از آماره متناظر در جدول نرمال استاندارد  $(1/96 = Z1 = -0.95)$  می‌باشد و با عنایت به بیشتر بودن سطح معناداری متناظر با آن از  $0.025/0$  نتیجه می‌گیریم که با اطمینان  $95/0$  متغیر مذکور دارای نرمال می‌باشد.  $(p\text{-value} < 0.025)$

### تحلیل مسیر با استفاده از شاخص‌های برازندگی الگوی معادلات ساختاری

برای ارزیابی برازندگی الگوی معادلات ساختاری از چند شاخص استفاده می‌شود. یک شاخص مورد استفاده، شاخص مجذور کای است که یک شاخص برازندگی مطلق مدل به حساب می‌آید و هر چه از صفر بزرگتر از 2 باشد برازندگی مدل کمتر است. یکی از شاخص‌های مورد نظر در الگوی معادلات ساختاری، شاخص نیکویی برازش (GFI) است که مقادیر آن بین صفر و یک متغیر است و هر چه به یک نزدیکتر باشد برازش بیشتری دارد. همچنین شاخص برازندگی هنجار شده (NFI) که یک شاخص برازندگی افزایشی هنجار شده است در تعیین برازش یک الگو به کار می‌رود. مقدار این دو شاخص باید بالاتر از  $0.90$  باشد. برای تجزیه و تحلیل یافته‌های تحقیق از مدل پابی تحلیل مسیر به و با کمک نرم‌افزار آموس استفاده شد. در حقیقت جهت ارزیابی رابطه بین متغیرهای رهنمودهای توصیه شده و رهنمودهای اجباری در چارچوب بین‌المللی Ippf بر عملکرد حسابرسی داخلی از تحلیل مسیر استفاده نموده‌ایم. در حقیقت برای ارزیابی رابطه بین

متغیرهای تحقیق می‌توان از دو مدل رگرسیونی خطی ساده و یا تحلیل مسیر استفاده نمود که با توجه به بالاتر بودن توان آزمون در روش تحلیل مسیر در این تحقیق از این روش استفاده شده است. نشانگرهای مربوط به برازش مدل در جدول ۱۰ شده‌اند که نشان‌دهنده برازش بسیار مطلوب مدل است.

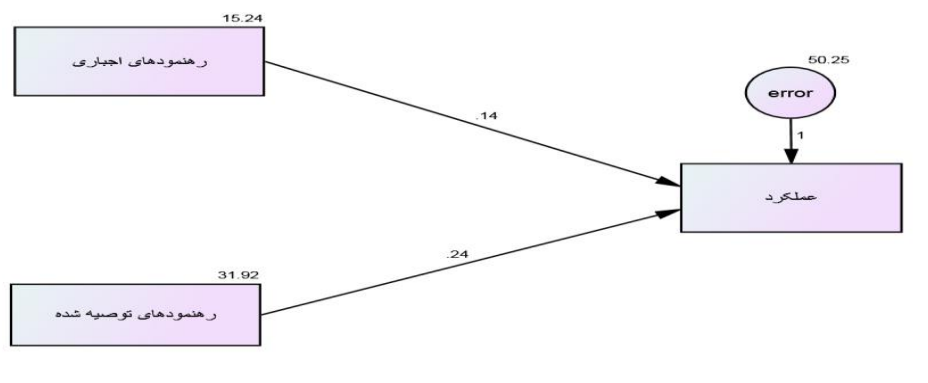
جدول ۱۰- نشانگرهای برازش مدل نهایی

نتیجه	مقدار رضایت‌بخش	مقدار برازش	نشانگر برازش
تأیید مدل	کوچکتر از 3	۱/۶۳۹	نسبت کای اسکوئر به درجه آزادی
تأیید مدل	نزدیک به ۰/۹ یا بیشتر	۰/۹۳۷	نرم شده برازندگی
تأیید مدل	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۶۱	شاخص نیکویی برازش
تأیید مدل	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۳۶	تعدیل شده نیکویی برازش
تأیید مدل	بزرگتر از ۰/۹	۰/۹۵۴	برازندگی فزاینده

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس یافته‌های برازش مدل فوق مقدار آماری کای دو ۱/۶۳۹ و سطح معناداری ۰/۰۹۸ می‌باشد و با عنایت به مقدار آماره  $RMSEA = ۰/۰۴۴$  کمتر از ۰/۰۸ است مدل برازش شده تأیید می‌شود. از طرفی نسبت آماره کای دو به درجه آزادی ۱/۶۳۹ و کمتر از ۳ می‌باشد. بر اساس شاخص‌های برازندگی که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نشان‌دهنده برازش بسیار مطلوب مدل است.

در مدل زیر متغیرهای رهنمودهای توصیه شده، رهنمودهای اجباری و عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان متغیرهای مشاهده‌شده تعریف شده است که مدل نهایی به همراه ضرایب کلی متغیرها ارائه شده است.



نمودار ۲- بررسی رابطه بین متغیرهای پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۷- نتایج فرضیه تحقیق

یافته‌های جدول ضرایب مسیر مدل کلی تحقیق مربوط به رهنمودهای توصیه شده اکید در چارچوب بین‌المللی کار حرفه‌ای را نشان می‌دهد. فرضیه اول به شکل زیر بیان شده بود.

(۱) فرضیه یک رهنمودهای توصیه شده در چارچوب بین‌المللی IPPF بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است.

با عنایت به یافته‌های جدول و ضرایب مسیر می‌توان فرضیه‌های پژوهش را مورد آزمون قرار داد.

جدول ۱۱- خلاصه نتایج معادلات ساختاری رهنمودهای اکیداً توصیه شده

متغیر	ضریب رگرسیونی	خطای معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
رهنمودهای توصیه شده بر عملکرد حسابرسی داخلی	۰/۲۴۲	۰/۰۸۰	۳/۰۱۹	۰/۰۰۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های جدول نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی متناظر با تأثیر رهنمودهای توصیه شده بر عملکرد حسابرسی داخلی ۰/۲۴۲ و سطح معناداری متناظر با آن کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد بنابراین رهنمودهای توصیه شده تأثیر معناداری بر عملکرد حسابرسی داخلی دارد ۰/۰۵ و در حقیقت مدیرانی که رهنمودهای توصیه شده در چارچوب بین‌المللی را بیشتر رعایت نمایند عملکرد حسابرسی داخلی بالاتری خواهند داشت؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "رهنمودهای توصیه شده در چارچوب بین‌المللی بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است" با اطمینان ۰/۹۵ تأیید می‌شود.

## آزمون فرضیه دوم

یافته‌های ضرایب مسیر مدل کلی تحقیق مربوط به رهنمودهای اجباری در چارچوب بین‌المللی کار حرفه‌ای را نشان می‌دهد. فرضیه دوم به شکل زیر بیان شده بود.

(۲) فرضیه دو رهنمودهای اجباری در چارچوب بین‌المللی IPPF بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است.

با عنایت به یافته‌های جدول و ضرایب مسیر می‌توان فرضیه‌های پژوهش را مورد آزمون قرار داد.

جدول ۱۲- خلاصه نتایج معادلات ساختاری رهنمودهای اجباری

متغیر	ضریب رگرسیونی	خطای معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
رهنمودهای اجباری بر عملکرد حسابرسی داخلی	۰/۱۴۲	۰/۰۵۶	۲/۵۳۵	۰/۰۲۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های جدول نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی متناظر با تأثیر رهنمودهای توصیه شده بر عملکرد حسابرسی داخلی ۰/۱۴۲ و سطح معناداری متناظر با آن کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد بنابراین رهنمودهای توصیه شده تأثیر معناداری بر عملکرد حسابرسی داخلی دارد ۰/۰۵ و در حقیقت مدیرانی که رهنمودهای توصیه شده در چارچوب بین المللی را بیشتر رعایت نمایند عملکرد حسابرسی داخلی بالاتری خواهند داشت؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "رهنمودهای اجباری در چارچوب بین المللی بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است" با اطمینان ۰/۹۵ تأیید می‌شود.

#### آزمون همبستگی متغیرهای تحقیق

البته در جهت بررسی روابط بین متغیرها ماتریس همبستگی متغیرها ارائه شده را در جدول ۱۳ بیان نموده‌ایم.

جدول ۱۳- آزمون همبستگی بین متغیرهای پژوهش

عملکرد حسابرسی داخلی	رهنمودهای توصیه شده	رهنمودهای اجباری	
		۱	رهنمودهای اجباری
	۱	۰/۲۴۸××	رهنمودهای توصیه شده
۱	۰/۲۰۷××	۰/۱۲۳×	عملکرد حسابرسی داخلی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس خروجی نرم افزار SPSS علامت (××) و (×) به منزله معناداری ضرایب همبستگی بین متغیرهای پژوهش به ترتیب در سطح معناداری ۰/۹۹ و ۰/۹۵ اطمینان می‌باشد لذا ماتریس همبستگی مذکور نشان می‌دهد که رابطه بین دو به دو تمامی متغیرها معنادار می‌باشد؛ بنابراین رابطه بین متغیرهای تحقیق مستقیم و معنادار است که نتایج همسو با تحلیل مسیر بوده است.

## ۸- بحث و نتیجه‌گیری

ناآگاهی از چارچوب‌های بین‌المللی حرفه‌ای، عدم وجود رهنمود یا چارچوبی مدون برای ارزیابی حوزه‌های مختلف راهبری می‌باشد که امکان ورود به صورت تخصصی به حوزه‌های بی‌شمار و با اهمیت در آن فراهم نبوده و عدم وجود بسترهای مناسب برای توسعه‌ی ابزارهای مختلف ارزیابی، می‌تواند از زمره‌ی مهمترین دلایل چنین عملکرد ضعیف و محدودی باشد. بر این اساس آنچه حسابرسی داخلی برای اثربخشی نظام راهبری شرکت‌ها، شیوه‌ها و عملکرد سازمان بدان نیاز دارد، چارچوب و روشی قابل اعتماد بوده که به نظر می‌رسد بزرگترین چالش شرکت‌ها و حساب‌سازان داخلی، فقدان الگویی واحد برای ارزیابی و بهبود راهبری شرکت‌ها است. هر سازمان باید راه‌حلی منحصر به فرد ایجاد نماید که صنعت، بلوغ، استراتژی کسب‌وکار، فرهنگ سازمانی و موقعیت رقابتی شرکت را مدنظر قرار می‌دهد. از آنجائیکه هیچ راه‌حل سریعی برای این چالش وجود ندارد، تمرکز بر راهبری خوب در درازمدت هدف کلیدی مهمی برای اکثر سازمان‌ها تلقی می‌گردد.

به لحاظ نظری، حساب‌سازان مستقل زمانی از گزارش حساب‌سازان داخلی استفاده می‌کنند که آن‌ها از شرایط الزام از جمله استقلال کافی برخوردار باشند. علاوه بر آن، واقعیت آن است که متأسفانه به رغم کوشش‌های انجام شده هنوز موضوع حساب‌سرسی داخلی جایگاه متناسب خود را نیافته است و بخش عمده مشکل به خود حساب‌سازان داخلی بازمی‌گردد زیرا تصور برخی بر آن است که با ارائه‌ی گزارش‌هایی شبیه گزارش حساب‌سرس مستقل، وظیفه‌ی حساب‌سرس داخلی قابل انجام بوده، در حالی که حیطة‌ی مأموریت حساب‌سرسی داخلی بسیار فراتر از حساب‌سرس مستقل است. به نظر می‌رسد انجمن حساب‌سازان داخلی و انجمن حساب‌داران خبره ایران که ادعای مداخلیت در این موضوع را داشته پیش از هر چیز وظیفه دارند با توجه به شرایط و محیط اقتصادی کشور در نحوه فعلی گزارشگری حساب‌سرسی داخلی را بازنگری کنند و از طریق آموزش‌های کاربردی در اشاعه هدفمند حساب‌سرسی داخلی بکوشند تا بدین ترتیب، گزارش‌های حساب‌سازان داخلی بتواند بخشی از نیازهای ذینفعان را پاسخگو باشد؛ که این امر نیز در حال حاضر تحقق نیافته است.

با توجه به نتیجه فرضیه اول؛ " رهنمودهای توصیه شده در چارچوب بین‌المللی بر عملکرد حساب‌سرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است " بنابراین مدیران شرکت‌ها باید به این موضوع توجه نمایند که رهنمودهای پیاده‌سازی در راهنمایی حساب‌سازان به سمت انطباق با استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حساب‌سرسی داخلی (استاندارها) جامع‌تر از مشاوره‌های اجرایی خواهد بود و در به‌کارگیری استانداردها به حساب‌سازان داخلی کمک می‌نماید. آن‌ها در مجموع رویکرد، روش‌شناسی ملاحظات حساب‌سرسی داخلی را نشان می‌دهند، اما فرایندها و رویه‌های جزئی را نشان نمی‌دهد که پیشنهاد می‌شود به

این موضوع نیز دقت شود. با توجه به نتیجه فرضیه دوم؛ "رهنمودهای اجباری در چارچوب بین‌المللی بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است". پیشنهاد می‌شود که با توجه به ماهیت الزام‌آور، تعریف حسابرسی داخلی، آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردها در منشور حسابرسی داخلی به روشنی بیان گردد.

### فهرست منابع

- ۱) پورسعید، عباس و رحمت اله محمدی پور، (۱۳۹۸)، "امکان‌سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۱۱، شماره ۴۱، صص ۲۲۹-۲۵۵.
- ۲) حاجیها، زهره و آزاده رفیعی، (۱۳۹۳)، "تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۶، شماره ۲۴، صص ۱۲۱-۱۳۷.
- ۳) صالحی، تابنده، (۱۳۹۵)، "رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری ۳(۱۱)، صص ۷۷-۸۶.
- ۴) نیکبخت، محمدرضا و ذبیح الله رضایی و وحید منتی، (۱۳۹۶)، "طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی"، نشریه دانش حسابرسی ۱۷(۶۹)، صص ۵۷-۵.
- ۵) سلیمانی‌امیری، غلامرضا و ماندانا طاهری، (۱۳۹۷)، "رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی"، نشریه دانش حسابرسی ۱۸(۷۱)، صص ۱۷۴-۱۴۹.
- ۶) محمودخانی، مهناز، (۱۳۹۵)، "مؤلفه‌های ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی"، نشریه تخصصی حسابداری، صص ۴۹-۵۷.
- ۷) مهمان، کیهان و مجید تک روستا، (۱۳۹۱)، "بررسی شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل"، دانش حسابرسی، صص ۶۲-۷۹.
- ۸) مشایخی، بیتا، شادی حسن زاده، یاسین امینی و وحید منتی، (۱۳۹۵)، "تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۸، شماره ۳۱، صص ۴۱-۵۶.
- ۹) موسوی شیرینی، محمود، اسماعیل توکل نیا و ماهرخ شاکری، (۱۳۹۲)، "بررسی تأثیر مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه"، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دوم، شماره هفتم، صص ۱۵۸-۱۸۴.



۱۰) نیکبخت، محمدرضا و مریم قدس حسن آباد، (۱۳۹۷)، "عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، مقاله ۱۲، دوره ۷، شماره ۲۸، صص ۱۸۷-۲۰۰.

- 11) Desai, R. Desai, V. Libby, T. and Srivastava, R.P. (2017), "External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function: An Empirical Investigation", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 24, PP. 114-.
- 12) Desai, N. K. G. J. Gerard, and A. Tripathy. (2011), "Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. *Auditing*", *Journal of Practice & Theory* 30 (1), PP.149171-.
- 13) Desai, V. R. W. Roberts, and R. Srivastava. (2010), "An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions", *Contemporary Accounting Research* 27 (2), PP. 537575.
- 14) Moeller, R.R. (2014), "Executive's Guide to COSO Internal Controls", United States: Wiley.
- 15) Messier, W. F., & Schneider, A. (2013), "A Hierarchical Approach to the External Auditors Evaluation of the Internal Auditing Function", *Contemporary Accounting Research*, 4, PP. 337-353.
- 16) Messier, W. F. Jr. J. K. Reynolds, C. A. Simon, and D. A. Wood. (2011), "The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision", *The Accounting Review* 86 (6), PP. 21312154.
- 17) Weisner, P and Sutton.J. (2015), "Analysis of Common Patterns Related to Internal Audit", *CBOK 2015 Practitioner Survey*, the IIA Research Foundation (IIARF).

## **Abstract**

---

### **The Effects of International Professional Practices Framework on the Effectiveness of Internal Audit**

Majid Tajik Jalairy<sup>1</sup>  
Javad Ramezani<sup>2</sup>  
Yahya Kamyabi<sup>3</sup>

Received: 01/ January /2021      Accepted: 05/ March /2022

#### **Abstract**

The starting point for internal collaboration in a reassuring process is to gain insight into the current state of an organization's activities, identify key stakeholders and their needs, and determine how to define the organization's governance. Due to the fact that internal auditors use different approaches, tests and different methods to evaluate leadership in their organization. While presenting a clear picture of what internal auditors based on the framework of international evaluations have adopted, knowledge and internal auditors of the issue in the development of an internal audit comprehensive and efficient measure and attitude of Internal Auditors Iran offer formally evaluate the organization's governance practices. The purpose of this study is to investigate the effects of mandatory and strongly recommended guidelines in the international IPPF framework due to the internal audit of companies listed on the Tehran Stock Exchange. Using random sampling method, 247 people were selected from internal auditors working in the auditing units of reputable companies. The present research is in the category of applied research and in terms of method, it is a descriptive survey. It was a questionnaire for collecting data and information from the library method and data collection tools. All assumptions at the significant  $p < 0.01$  level were analyzed by pls. The results show that the recommended and mandatory guidelines in the international IPPF framework affect the internal audit performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange.

**Keywords:** Mandatory Guidelines, Recommended Guidelines, Effectiveness, International Professional Practices Framework( IPPF), Internal Audit.

---

1- Department of Accounting, Nour branch, Islamic Azad University, Nour, Iran. Tajik\_m1980@yahoo.com

2- Department of Accounting, Quemshahr branch, Islamic Azad University, Quemshahr, Iran. Corresponding Author. javad.ramezani58@gmail.com

3- Department of Accounting, Mazandaran Branch, University of Mazandaran, Mazandaran, Iran. y.kamyabi@umz.ac.ir