

## اثربخشی خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی در آجا در اقتصاد مقاومتی

دکتر حسین مسلمی<sup>۱</sup>، عباس مشرفی زنوزی<sup>۲</sup>

### چکیده

هدف اصلی تحقیق دستیابی به چگونگی اثربخش نمودن خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا با رویکرد اقتصاد مقاومتی است. اهداف فرعی تحقیق، شناسایی عوامل مؤثر در اثربخشی خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا با رویکرد اقتصاد مقاومتی و تعیین میزان تأثیر عوامل خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی با رویکرد اقتصاد مقاومتی می‌باشد. سؤال اصلی تحقیق، چگونگی اثربخشی خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا در رویکرد اقتصاد مقاومتی است. سؤال‌های فرعی تحقیق نیز عبارت‌اند از: در رویکرد اقتصاد مقاومتی، عوامل اثربخشی خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا کدامند و به چه میزان تأثیر می‌گذارند؟ نوع تحقیق کاربردی و روش پژوهش توصیفی با رویکرد آمیخته است. داده‌های تحقیق به روش میدانی و کتابخانه‌ای تهیه شده است. جامعه آماری تحقیق ۱۳۰ نفر از کارشناسان ارشد در سازمان حسابرسی آجا و مشاغل کنترلر و امور مالی آجا است که با استفاده از روش کوکران ۶۰ نفر به عنوان حجم نمونه تعیین گردیدند. داده‌های کیفی با استفاده از روش تحلیل محتوا و داده‌های کمی نیز با استفاده از آزمون‌های خنی ناپارامتریک، کولموگروف-اسمیرنوف، ویلکاکسون و پی ویو تحلیل و دو نتیجه تحقیق عبارت‌اند از: ۱- در اقتصاد مقاومتی عوامل توسعه جمع‌آوری اطلاعات برای تصمیم‌گیری، تشخیص مشکل و ارائه آن در گزارش‌ها، ارائه پیشنهاد راه‌حل برای رفع مشکلات و پیگیری‌های حسابرسی برای افزایش بهبود فرایند عوامل خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی مؤثر در آجا هستند. ۲- تأثیر عوامل بالا در اثربخشی حسابرسی داخلی آجا در اقتصاد مقاومتی بیشتر از ۷۰ درصد است.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی داخلی، کنترل داخلی، اقتصاد مقاومتی

---

۱. دکتری مدیریت راهبردی نظامی، عضو هیئت علمی دانشکده فرماندهی و ستاد آجا (نویسنده مسئول)،

hussin1364@yahoo.com

۲. کارشناس ارشد عملیات مشترک، عضو هیئت علمی دانشکده فرماندهی و ستاد آجا

## مقدمه

یکی از مهم‌ترین کنترل‌های داخلی که امروزه در سازمان‌های دولتی و غیردولتی اکثر کشورهای پیشرفته و مورد استفاده قرار می‌گیرد، حسابرسی داخلی است که می‌تواند تأثیرات فراوانی در برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان از نتایج حاصل از عملیات بگذارد (الوین آرتر و همکاران، ۱۳۸۵: ۱۲۹). نکته مهم این است که فعالیت‌های حسابرسی دولتی باید به نحو شایسته‌ای طراحی، اجرا و نظارت شوند تا سازمان‌های دولتی قادر باشند وظایفشان را به طور کامل انجام و پاسخگو باشند؛ ضمن این که به هدف‌هایشان نیز به طور کامل و به لحاظ اخلاقی دست یابند. حسابرسان به سازمان‌های دولتی کمک می‌کنند تا مسئولیت‌پذیری و صداقت داشته باشند، عملیات را بهبود بخشند و بین شهروندان و صاحبان سرمایه اعتماد و اطمینان برقرار کنند. نقش حسابرسان دولتی حمایت از مسئولیت‌های نظام راهبری، نظارت (سرپرستی)، شناخت و آینده‌نگری است (حنیفه و محمودی، ۱۳۸۹: ۵۱).

نقش نظارتی حسابرسان دولتی بررسی می‌کند که آیا ساختارهای دولتی آنچه را تصور می‌شود، واقعاً انجام می‌دهند و اقدام‌هایی در جهت شناسایی و جلوگیری از فساد دولتی می‌کنند؟ نقش شناخت با فراهم کردن ارزیابی مستقل از برنامه‌های دولت، سیاست‌ها، عملیات و نتایج حاصل، به تصمیم‌گیرندگان یاری می‌رساند. نقش آینده‌نگری چالش‌های در حال ظهور را تعریف و مشخص می‌کند. حسابرسان دولتی ضمن ارائه توصیه‌ها و مشاوره‌های سودمند در مورد چگونگی بهبود عملیات، باید استانداردها و دستورالعمل‌هایی را به کار برند که خاص مدیریت آن نوع عملیات تحت رسیدگی است. آنها بر اساس دانش و تخصص خود می‌توانند توصیه‌های فنی را در مورد مسائل مربوط به نظام راهبری مناسب، پاسخگویی، عملکردهای اخلاقی و برنامه‌های ضد فساد؛ مدیریت و ارزیابی مؤثر ریسک؛ فرایندهای دقیق تجاری؛ توسعه سامانه‌های فناوری اطلاعات؛ مدیریت پروژه؛ ارزیابی برنامه و دیگر حوزه‌هایی که بر کارا مدی، کارایی و اقتصاد عملیات تأثیر می‌گذارد، مطرح کنند (همان، ۶۹)؛ بنابراین یکی از وظایف مهم حسابرسان داخلی ارائه خدمات مشاوره‌ای است، حسابرسان در ارائه خدمات مشاوره‌ای باید مستقل و بی‌طرف باشند؛ بنابراین حسابرسی داخلی باید از جایگاه سازمانی متناسب با انتظارات مدیریت که واجد ویژگی‌های استقلال و بی‌طرفی باشد، برخوردار بوده و عملیات خود را به دور از هرگونه جانب‌داری و اغماض انجام دهد. هدف‌ها و شرح وظایف و محدوده

فعالیت حسابرسی داخلی باید به وسیله مدیریت ارشد تبیین و به کلیه قسمت‌های سازمان معرفی گردد. حسابرسان داخلی باید افرادی باتجربه و دارای صلاحیت و دانش کافی باشند؛ به صورتی که درک و شناخت بالایی از فرایندها، عملیات و اصلاح سامانه‌ها داشته باشند. حمایت کافی مدیران باید پشتوانه محکمی برای ضمانت اجرایی گزارش‌ها، پیشنهادها و نتایج حاصل از رسیدگی‌ها باشد (والتر و همکاران، ۱۳۸۸: ۹۳).

امروزه در سازمان‌های نظامی و نیروهای مسلح وظیفه پیچیده فرماندهی متضمن صدور دستور، هدایت و راهنمایی و نظارت درباره مسائل مربوط به تنظیم، اجرا و بررسی طرح‌ها، خط‌مشی‌ها و برنامه‌ریزی در زمینه تهیه، استحصال، تدارک، پشتیبانی و کنترل اعتبارهای واگذاری و از همه مهم‌تر مدیریت بر مصرف است که به عنوان یک مسئله مهم در اقتصاد مقاومتی عنوان شده است؛ به طوری که مقام معظم رهبری در دیدار جمعی از دانشجویان، درباره آن چنین بیان فرموده‌اند: «...مسئله مدیریت مصرف یکی از ارکان اقتصاد مقاومتی است؛ یعنی مصرف متعادل و پرهیز از اسراف و تبذیر. هم دستگاه‌های دولتی، هم دستگاه‌های غیردولتی، هم آحاد مردم و خانواده‌ها باید به این مسئله توجه کنند که این واقعاً جهاد است. امروز پرهیز از اسراف و ملاحظه تعادل در مصرف، بلاشک در مقابل دشمن یک حرکت جهادی است. انسان می‌تواند ادعا کند که این اجر جهاد فی سبیل‌الله را دارد. یک بُعد دیگر این مسئله تعادل در مصرف و مدیریت مصرف این است که ما از تولید داخلی استفاده کنیم؛ این را همه دستگاه‌های دولتی توجه داشته باشند. دستگاه‌های حاکمیتی، مربوط به قوای سه‌گانه سعی کنند هیچ تولید غیر ایرانی را مصرف نکنند؛ همت را بر این بگذارند...» (بیانات مقام معظم رهبری در جمع دانشجویان، ۱۳۹۰/۵/۱۹)

با توجه به الزام‌های تحقق اقتصاد مقاومتی، برای کمک به مدیریت (فرماندهی) در اجرای مؤثر وظایف فوق و حصول اطمینان از صحت اقدامات انجام‌شده در اقتصاد مقاومتی، ارتقاء نظارت حسابرسان لازم و ضروری است. از این‌رو حسابرسان داخلی در نیروهای مسلح به عنوان عامل نظارت و کنترل نقش بسیار مهمی در تحقق اهداف سازمان‌ها و نظامی در اقتصاد مقاومتی دارند. در حال حاضر سازمان‌های نظامی به‌عنوان بخشی از سازمان‌های دولتی با پایین بودن میزان اثربخشی خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی پایین مواجه هستند و بر اساس آن عوامل و چگونگی ارتقاء اثربخشی خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی برای تقویت کنترل‌های

داخلی در سازمان‌های نظامی مشخص نیست.

از این رو، هدف اصلی تحقیق دستیابی به چگونگی اثربخش نمودن خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا با رویکرد اقتصاد مقاومتی هست.

اهداف فرعی تحقیق نیز عبارت‌اند از:

۱- شناسایی عوامل مؤثر در اثربخشی خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا با رویکرد اقتصاد مقاومتی؛

۲- تعیین میزان تأثیر عوامل خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا با رویکرد اقتصاد مقاومتی.

بنابراین سؤال اصلی تحقیق این است که در رویکرد اقتصاد مقاومتی، اثربخشی خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا چگونه است؟ بر همین اساس سؤال‌های فرعی تحقیق نیز عبارت‌اند: در رویکرد اقتصاد مقاومتی، عوامل ارتقاء اثربخشی خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا کدام‌اند؟ در رویکرد اقتصاد مقاومتی، عوامل خدمات مشاوره‌ای در ارتقاء اثربخشی حسابرسی داخلی آجا چگونه تأثیر می‌گذارند؟

بر همین اساس دو فرضیه در این تحقیق مطرح است اول این که در اقتصاد مقاومتی عوامل توسعه جمع‌آوری اطلاعات برای تصمیم‌گیری، تشخیص مشکل و ارائه آن در گزارش‌ها، ارائه پیشنهاد راه‌حل برای رفع مشکلات و پیگیری‌های حسابرسی برای افزایش بهبود فرایند عوامل خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی مؤثر در آجا هستند.

فرضیه دوم تأثیر عوامل تأییدشده فرضیه بالا در اثربخش نمودن حسابرسی داخلی آجا بیشتر از ۷۰ درصد است.

این تحقیق از آن جهت که حسابرسی داخلی در زمینه اجرای فرایندهای داخلی و پاسخگویی مسئولان نظام راهبری سازمان، اطمینان‌دهی معینی فراهم می‌سازد، اهمیت دارد که با توجه به تحریم‌ها و محدودیت‌های منابع در آجا از یک سو و مطرح شدن الزام‌ها راه‌های کار اقتصاد مقاومتی از سوی دیگر موجب خواهد شد:

۱- آجا در تصمیم‌های خود برای مصرف منابع محدود مبتنی بر خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی به یک راه‌کار متناسب با وضعیت فعلی دست پیدا نمایند؛

۲- بین عملکرد حسابرسان داخلی و تصمیم‌های فرماندهی همگرایی در سازمان ایجاد می‌گردد.

چنانچه این تحقیق انجام نشود شکاف بین عملکرد حسابرسان موجب ناکارآمدی کنترل‌های داخلی و درنهایت ضعف مدیریت خواهد شد و دوم این‌که راه‌های مناسب برای تقویت کنترل‌های داخلی شناخته و تعیین خواهد شد.

## ادبیات تحقیق

### پیشینه تحقیق

الف) تحقیق علی صداقت نژاد (۱۳۸۸) با موضوع بررسی میزان تأثیر حسابرسی داخلی بر عملکرد مالی یگان‌های نزاجا

سؤال اصلی تحقیق به چه میزان حسابرسی داخلی در بهبود عملکرد مالی یگان‌های نزاجا در سال‌های ۸۴ و ۸۵ مؤثر بوده است؟

در راستای پاسخ به مسئله فرضیه‌های زیر آزمون شد:

الف- احتمالاً حسابرسی داخلی از مرحله بودجه‌ریزی می‌تواند بر بهبود عملکرد مالی یگان‌های نزاجا در سال‌های ۸۴ و ۸۵ مؤثر باشد؛

ب- احتمالاً حسابرسی داخلی از سیستم حسابداری یگان‌های نزاجا می‌تواند بر بهبود عملکرد مالی یگان‌های نزاجا در سال‌های ۸۴ و ۸۵ مؤثر باشد؛

پ- احتمالاً حسابرسی داخلی از نیروی انسانی شاغل در امور مالی می‌تواند بر بهبود عملکرد مالی یگان‌های نزاجا در سال‌های ۸۴ و ۸۵ مؤثر باشد.

نتایج به دست آمده حاصل از این تحقیق، کلیه فرضیه‌های تحقیق تأیید گردید و درنهایت محقق نتیجه‌گیری خاص خود را به شرح زیر بیان داشته است:

«حسابرسی داخلی یکی از اساسی‌ترین ملزومات در سازمان‌ها و یگان‌های نظامی بوده و به عنوان بهترین ابزار جهت بررسی عملکرد قسمت‌ها و شعبات و رده‌های پایین‌دستی می‌تواند قسمت‌های اجرایی را در مسیر درست و هم‌سو با اهداف سازمان قرار داده و سازمان‌ها و یگان‌های اجرایی را از مسیر انحراف دور و با شناسایی به موقع نقاط قوت و ضعف و انحرافات

احتمالی و تخلفات عمدی و غیر عمدی در سالم نگه داشتن محیط و شفاف‌سازی فعالیت‌های انجام گرفته بسیار مؤثر باشد و عملکرد مالی یگان را افزایش دهد.»

ب) تحقیق عباس جهانی (۱۳۸۲) با موضوع حسابرسی در کیفیت تصمیم‌گیری مدیران و فرماندهان آجا

سؤال اصلی در این تحقیق به این ترتیب است که آیا بین حسابرسی داخلی و کیفیت تصمیم‌گیری مدیران و فرماندهان سطوح میانی و عالی در آجا رابطه‌ای وجود دارد؟ در راستای پاسخ به مسئله فرضیه‌های ذیل به عنوان فرضیه‌های تحقیق آزمون گردید:

الف- بین جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی و کیفیت تصمیم‌گیری مدیران و فرماندهان در آجا رابطه معنی‌داری وجود دارد؛

ب- بین دامنه عملیات حسابرسی داخلی و کیفیت تصمیم‌گیری مدیران و فرماندهان در آجا رابطه معنی‌داری وجود دارد؛

ج- بین منابع حسابرسی داخلی و کیفیت تصمیم‌گیری مدیران و فرماندهان در آجا رابطه معنی‌داری وجود دارد.

نتایج به دست آمده حاصل از این تحقیق، کلیه فرضیه‌های تحقیق تأیید گردید. در نهایت محقق نتیجه‌گیری خاص خود را به شرح زیر بیان داشته است:

«حسابرسی داخلی یکی از ابزار توانمند کنترل داخلی، به عنوان یک سیستم اطلاع‌رسانی قابل اعتماد می‌تواند اطلاعات جامع و مانع از کم و کیف وقایع وقوع یافته را در اختیار مدیران و فرماندهان در آجا جهت اتخاذ تصمیمات بهینه قرار دهد و میزان قابلیت اعتماد هرگونه اطلاعات رسیده به مدیران و فرماندهان را تعیین نماید.»

## اقتصاد مقاومتی

در بیانات و رهنمودهای مقام معظم رهبری مفهوم اقتصاد مقاومتی یکی از مفاهیم کلیدی در عرصه رشد و شکوفایی و مقابله با تهدید است؛ به گونه‌ای که معظّم‌له در بیانات متعددی از جمله موارد زیر این مفهوم و کارکردها را برای مسئولان و مردم تبیین نمودند.

اقتصاد مقاومتی، اقتصادی است که برای ملت حتی در شرایط فشار و تحریم زمینه رشد و شکوفایی را فراهم کند. اقتصاد مقاومتی مقابل و ضد اقتصاد وابسته است. مهم‌ترین هدف و

نتیجه اقتصاد مقاومتی رشد و شکوفایی اقتصاد کشور همراه با عدالت اجتماعی یا عدالت مردمی است. کاری است سخت ولی شدنی (بیانات مقام معظم رهبری در دیدار جمعی از کارآفرینان سراسر کشور، ۱۳۸۹/۶/۱۶).

اقتصاد مقاومتی می‌تواند دارای شاخه‌ها و زیرگروه‌های مختلفی باشد؛ نظیر:

اقتصاد ترمیمی، اقتصاد دفاعی و اقتصاد هجومی که هر کدام از این شاخه‌ها (روش‌ها) راهکارهای خاص خود را می‌طلبند. حتی می‌توان شاخه‌های اقتصاد مقاومتی را هم‌زمان اجرا کرد (بیانات مقام معظم رهبری در دیدار دانشجویان، ۱۳۹۱/۵/۱۶).

### تفاوت اقتصاد مقاومتی با مقاومت اقتصادی

با مراجعه به اصول انقلاب اسلامی، ایستادگی در برابر ظلم و قدرت‌های استکباری بسیار درخشان است، به طوری که از ابتدای شکل‌گیری انقلاب اسلامی، مقابله نظام سلطه با آن آغاز شده و این برخورد علاوه بر سپهر سیاست سایر حوزه‌های اقتصادی، فرهنگی، امنیتی و غیره را نیز دربر گرفت که در این میان راهبرد مقاومت ملت و دولت ایران در ناکامی استکبار جهانی نقشی اساسی را ایفا کرده است. جمهوری اسلامی ایران در طول حیات طیبه خود، با تحریم‌های اقتصادی متعددی مواجه شده است.

در طول این سال‌ها، جمهوری اسلامی ایران در حوزه اقتصادی با برگزیدن راهبرد «مقاومت اقتصادی» کوشید تا در سایه خودکفایی در تولید محصولات راهبردی و دستیابی به فناوری‌های نوین، دور زدن هوشمندانه برخی از تحریم‌ها و گسترش مناسبات سیاسی و اقتصادی خود با کشورهای همسایه و مسلمان، به بی‌اثر ساختن تروریسم مالی غرب بپردازد که با موفقیت‌های خوبی نیز روبه‌رو شد.

اما با تغییر راهبرد غرب در وضع تحریم‌ها و به‌زعم مقامات غربی «هدفمند کردن تحریم‌ها»، باید اذعان کرد که جنگ اقتصادی از طریق وضع تحریم‌های اقتصادی، به محور اصلی برخورد غرب با جمهوری اسلامی ایران تبدیل شده است. نظام سلطه تاکنون در اجرای تحریم‌ها برای جلوگیری و کندسازی روند توسعه کشور که یکی از لوازم اساسی آن، تأمین مالی و قسمت دیگرش فناوری است، سعی کرده که در این دو محور برای نظام مانع‌تراشی کند و آن را با مشکلات عدیده روبه‌رو سازد. از این رو، می‌توان نخستین تفاوت اصلی راهبرد «اقتصاد

مقاومتی» با «مقاومت اقتصادی» که تاکنون مورد استفاده بوده و هست، تدوین شاخصه‌ها، ابعاد و لایه‌های فراوان و مختلفی است که تاکنون به صورت مقطعی و در برخی از سطوح تصمیم‌گیری اجرا می‌شد و هم‌اینک باید به صورت جامع و دائمی به دنبال رفع آثار سوء راهبرد دشمن در حوزه اقتصادی باشد.

هم‌چنین «اقتصاد مقاومتی» علاوه بر آن که همانند «مقاومت اقتصادی»، راه‌های آسیب‌رسان به اقتصاد را مسدود می‌کند، با تهاجمی کردن اقتصاد به جای تدافعی بودن آن و تنظیم نقشه‌ای جامع و علمی در مدیریت منابع مالی و انسانی و مهم‌تر از همه، بهبود شاخص فضای کسب‌وکار که رهبری بر آن تأکید ویژه‌ای دارند، شرایط تأمین منابع مالی و دفاعی را در برابر تهدیدهای نوظهور و متنوع را برای ارتش جمهوری اسلامی ایران فراهم می‌آورد.

از سوی دیگر، در شرایطی که وضعیت اقتصادی کشورها با مؤلفه‌هایی نظیر رشد اقتصادی، ضریب جینی، نرخ تورم، بیکاری و بهره‌وری ارزیابی می‌شود، در مدل «اقتصاد مقاومتی»، شاخصه‌ها و ضرایب جدیدی همانند ضریب خودکفایی در تولید ملی، ضریب استفاده از فناوری‌های نوین و نرخ‌هایی چون کار و همت مضاعف باید تعریف و مورد ارزیابی قرار گیرد.

رهبر معظم انقلاب با درایت و اشراف کامل به این موضوع، پس از آن که در سال‌های گذشته، شاخص‌های تعیین‌کننده اقتصادی را در اسناد بالادستی نظام از جمله برنامه‌های توسعه‌ای، سند چشم‌انداز و سیاست‌های اصل ۴۴ مشخص فرمودند، در این مقطع خواستار گذر از مرحله «مقاومت اقتصادی» و ایجاد یک «اقتصاد مقاومتی» در کشور و تبدیل آن به خط‌مشی اساسی کشور شدند. به اعتقاد رهبر معظم انقلاب با توجه به تحولات جدید در عرصه بین‌المللی، ضرورت دارد تا با استقرار یک اقتصاد مقاومتی و مدیریت صحیح منابع مالی و انسانی کشور، تهدیدهای جهانی علیه جمهوری اسلامی به فرصت‌های اقتصادی تبدیل شود (ذبیحی، ۱۳۹۱: bizhanzabihi.blogfa.com).

### ارکان اقتصاد مقاومتی در گفتمان مقام معظم رهبری

الف) مقاوم بودن اقتصاد (بیانات مقام معظم رهبری در حرم مطهر رضوی علیه‌السلام، ۱۳۹۲/۱/۱)؛

ب) استفاده از همه ظرفیت‌های دولتی و مردمی (بیانات مقام معظم رهبری در دیدار



رئیس‌جمهوری و اعضای هیئت دولت، ۱۳۹۱/۶/۲؛

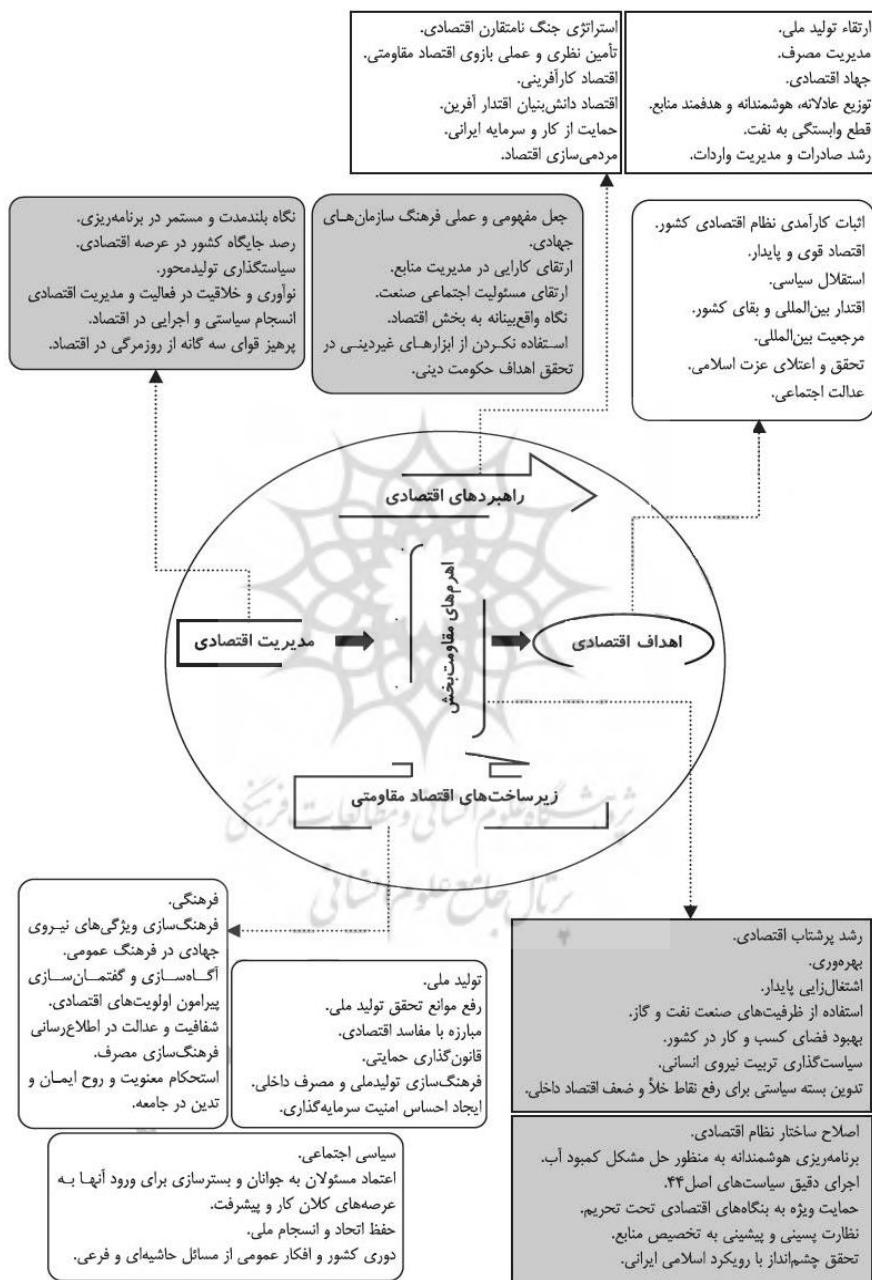
ج) حمایت از تولید ملی (همان)؛ ت) مدیریت منابع ارزی (همان)؛

د) مدیریت مصرف (همان).

### الزامات اقتصاد مقاومتی در گفتمان مقام معظم رهبری

الف) مردمی کردن اقتصاد (بیانات مقام معظم رهبری در دیدار کارگزاران نظام، ۱۳۹۱/۵/۳)؛ ب) تقویت بخش خصوصی (همان)؛ ج) کاهش وابستگی به نفت؛ د) توسعه صنایع دانش‌بنیان؛ ه) شناخت و استفاده از ظرفیت‌های بومی در جهت کاهش وابستگی (همان)؛ و) اصلاح مصرف و ایجاد تعادل در مصرف (بیانات مقام معظم رهبری در دیدار کارگزاران نظام، ۱۳۹۱/۵/۳).

بر همین اساس در بیانات و رهنمودهای مقام معظم رهبری برای اقتصاد مقاومتی مفاهیمی نظیر زیرساخت‌های اقتصاد مقاومتی، راهبردهای اقتصادی، اهداف اقتصادی، مدیریت اقتصادی است و برای هر یک از این مفاهیم نیز مقوله‌هایی را مطرح نمودند که در نمودار ۱ نشان داده شده است.



## نقش و جایگاه حسابرسان در تحقق سیاست‌های اقتصاد مقاومتی

به طور خاص سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، محورهایی را مطرح می‌کند که حسابداران و حسابرسان نقش اساسی در تحقق آن می‌توانند ایفا کنند؛ از جمله آن «فعال‌سازی کلیه امکانات و منابع»، «رشد بهره‌وری»، «سهم‌بری عادلانه عوامل در زنجیره تولید و تولید تا مصرف»، «اصلاح و تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور»، «برنامه‌ریزی تولید ملی»، «افزایش ارزش افزوده»، «صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور»، «اصلاح نظام درآمد دولت»، «شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن»، «شفاف و روان‌سازی نظام قیمت‌گذاری»، «به‌روزرسانی شیوه‌های نظارت بر بازار» را می‌توان نام برد (کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱: صص ۹۱-۸۷).

حسابرسان سازمان حسابرسی نیروهای مسلح در امثال منویات مقام معظم رهبری و فرماندهی کل قوا در آغاز سال ۱۳۹۳ مبنی بر «اقتصاد و فرهنگ با عزم ملی و مدیریت جهادی» با ملحوظ نظر قرار دادن سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی «از جمله تأکید بر مدیریت بر مصرف، ارتقاء درآمد، اقتصاد دانش‌بنیان، ارتقاء آموزش و مهارت، اصلاح الگوی مصرف، افزایش قدرت مقاومت و کاهش آسیب‌پذیری اقتصاد، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی، شفاف‌سازی اقتصاد و جلوگیری از اقدامات و فعالیت‌های فسادزا در حوزه‌های پولی» به منظور استمرار اقدامات مؤثر برای حفظ و ارتقاء توان رزمی و بهینه نمودن فعالیت نیروهای مسلح و ضرورت رسیدگی و حسابرسی عملیاتی از عملکرد فرماندهان و مدیران که به موجب تبصره ۱ ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور دارای تفویض اختیار می‌باشند و جهت کسب اطمینان از اینکه یگان به طور اقتصادی، کارآمد و اثربخش به اهداف تعیین شده دست یافته و همچنین دست‌یابی به کنترل‌های داخلی، برنامه حسابرسی از یگان‌های تابعه را در حوزه‌های اعتبارات و وجوه واگذاری، امور محاسباتی، تدارکاتی (امور اداری)، قراردادهای مهندسی ساختمان و تأسیسات، بهداشت و درمان، اقلام فرسوده، وضعیت آمادگی نیروی انسانی، ترابری، نگهداری و تعمیرات، عواید داخلی و همچنین بررسی سامانه حوزه‌های بالا را تهیه و در رسیدگی‌ها ملحوظ نظر قرار می‌دهد.

## رابطه سیستم حسابرسی داخلی و تقویت کنترل داخلی

حسابرسی داخلی، بازوی کنترلی مدیریت فضای کسب‌وکار در دنیای امروز، مدیران،

هیئت‌مدیره و اعضای غیرموظف شرکت‌ها مسئولیت سنگینی دارند و باید در برابر سهامداران، ذینفعان و مقامات نظارتی پاسخگو باشند؛ بنابراین با توجه به گسترده شدن فعالیت سازمان‌های نظامی، اگر یک مدیر یا فرمانده، بازوی کنترلی نداشته باشد، نمی‌فهمد در سازمان و یگان تحت مدیریتش چه می‌گذرد.

حسابرسی داخلی، محدود به کنترل‌های داخلی نیست و باید فراتر به آن نگاه کرد (والتر و همکاران، ۱۳۸۸: صص ۹۴-۹۶).

### حسابرسی داخلی

تعریف انستیتوی حسابرسان از حسابرسی داخلی این است: «نهادی مستقل برای ارزیابی سازمان‌ها و بررسی فعالیت‌ها و اقدامات آنها» (دیلمی پور، ۱۳۸۷: صص ۳۱-۲۸)

### خدمات مشاوره‌ای

خدمات مشاوره‌ای، خدمات حرفه‌ای و دانش‌محوری است که به وسیله نیروهای صاحب تخصص با هدف کمک به سازمان‌ها در جهت بهبود عملکرد از طریق تجزیه و تحلیل مسائل موجود و ارائه راهکار مطلوب برای حل مسائل و نارسایی‌ها و ایجاد تحول سازمانی ارائه می‌گردد. دامنه خدمات مشاوره‌ای طبق توافق با متقاضی و از سوی حسابرس داخلی تعیین می‌گردد و تا زمانی ادامه می‌یابد که به استقلال یا بی‌طرفی حسابرسان داخلی لطمه نزنند (کمالی زارع و سلیمانی، ۱۳۹۰: ۲۱).

### انواع خدمات مشاوره‌ای حسابرسان داخلی

انواع خدمات مشاوره‌ای حسابرسان داخلی از لحاظ ماهیت به شرح زیر است:

#### الف) خدمات مشاوره‌ای با ماهیت آموزشی

واحد حسابرسی داخلی دارای دانش و تخصص‌های لازم در بسیاری از حوزه‌ها و زمینه‌های مختلف است که برای سازمان بسیار حائز اهمیت است. به دلیل اینکه واحد حسابرسی داخلی، خدمات اطمینان‌بخشی را انجام می‌دهد، حسابرسان داخلی با برخی مقررات خاص صنعت، ارزیابی‌های ریسک، کاهش ریسک طراحی کنترل‌ها، به‌کارگیری بهترین روش‌ها و ... آشنا می‌باشند.

واحد حسابرسی داخلی، به عنوان مربی و آموزگار با تک تک افراد سطح بالای سازمان که به تازگی به استخدام سازمان درآمده‌اند، در ارتباط‌اند.

برخی از خدمات مشاوره‌ای با ماهیت آموزشی عبارت‌اند از:

- مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی؛

- تعیین معیار و زمینه‌های قابل مقایسه با سایر سازمان‌های مشابه برای شناسایی بهترین

روش‌ها.

### ب) برخی خدمات مشاوره‌ای با ماهیت تسهیل‌کنندگی عبارت‌اند از:

- فرایند ارزیابی ریسک‌های سازمان؛

- فرایند خودارزیابی کنترل‌های سازمان؛

- مسئولیت‌های مربوط به ستاد عملیاتی سازمان؛

- ایجاد ارتباط میان مدیریت و حساب‌رسان مستقل و سایر نهادهای نظارتی برون‌سازمانی.

### ج) خدمات مشاوره‌ای با ماهیت مشورتی:

بسیاری از خدمات مشاوره‌ای، ماهیت مشورتی دارند. در مواقعی که در سازمان تغییراتی به

وجود می‌آید؛ نظیر:

\* کاهش کارکنان؛

\* طراحی مجدد فرایندهای تجارتي.

برخی خدمات مشاوره‌ای با ماهیت مشورتی عبارت‌اند از:

- طراحی کنترل‌ها؛

- تهیه و تدوین سیاست‌ها و روش‌ها؛

- ایجاد طرح‌ها و برنامه‌ها و مدیریت ریسک؛

- برقراری و راه‌اندازی سامانه‌های اطلاعاتی کنترل (کثیری، ۱۳۸۵: صص ۳۱-۴۹).

## ارکان اساسی خدمات مشاوره‌ای

### گزارش حسابرسی

تهیه گزارش حسابرسی یکی از ارکان اساسی خدمات مشاوره‌ای و به عنوان نتیجه نهایی کار حسابرسان، از حساسیت و اهمیت بالایی برخوردار است. چنانچه گزارش حسابرسی به نحو مناسب تهیه نشود، یقیناً هدف حسابرسی تأمین نخواهد شد. حسابرسان باید هدف حسابرسی، دامنه رسیدگی، روش اجرای عملیات، یافته‌های بااهمیت و پیشنهادهای عملی خود را به طور کتبی و به موقع گزارش کنند. علاوه بر این موارد زیر باید در گزارش حسابرسی درج شود:

الف) دیدگاه مقامات مسئول واحد مورد رسیدگی درباره یافته‌ها، نتیجه‌گیری و پیشنهادهای حسابرسان و نیز اصلاحات انجام شده؛

ب) دستاوردهای ارزشمند به‌ویژه در مواردی که نتایج پیشرفت‌های مدیریت در جای دیگر نیز کاربرد دارد؛

ج) ماهیت اطلاعات حذف‌شده و نیز الزامات توجیه‌کننده این موارد (در صورتی که افشای اطلاعات معینی ممنوع باشد) (همان).

گزارش‌های نهایی حسابرسی عملیاتی در سازمان‌های نظامی (آجا) در سازمان حسابرسی آجا تدوین و تنظیم می‌شود. گزارش با توجه به نوع رسیدگی‌ها (حسابرسی از حسابداری دولتی و فعالیت‌های تدارکاتی نیروهای چهارگانه، حسابرسی از حسابداری بازرگانی شرکت‌های نیروها و حسابرسی‌های موردی ارجاعی از سازمان قضایی ن.م و...) در اغلب موارد به صورت چهارچوب زیر تهیه می‌شود:

فهرست مندرجات گزارش

قسمت اول: خلاصه

قسمت دوم: بررسی، تجزیه و تحلیل و پیشنهاد

الف) بررسی ب) تجزیه و تحلیل ج) پیشنهادات پیوست‌ها

و به هیئت‌رئیس محترم آجا و مسئولان نیرو و یگان رسیدگی شونده و مبادی مربوطه که در حوزه مسئولیتی آنان نارسایی وجود داشته است، جهت انجام اقدامات اصلاحی و تکمیلی

ارسال می‌گردد.

## استانداردهای گزارش حسابرسی

به طور کلی استانداردهای گزارش حسابرسی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- ۱- گزارش مکتوب: گزارش حسابرسی باید به طور کتبی تهیه و نتایج هر رسیدگی به آن منتقل شود؛
- ۲- ارائه به موقع گزارش؛
- ۳- محتوای گزارش: در گزارش حسابرسی باید اهداف، حوزه عمل و متدولوژی حسابرسی بیان شود؛
- ۴- ارائه گزارش: گزارش باید کامل، دقیق، قانع کننده و تا آنجا که موضوع اجازه می‌دهد شفاف و مختصر باشد؛
- ۵- توزیع گزارش: گزارش کتبی حسابرسی باید از سوی مؤسسه حسابرسی به مقامات مسئول سازمان تحت رسیدگی، مراجع ذیصلاح سازمان‌هایی که خواستار انجام حسابرسی بوده‌اند یا ترتیب اجرای آن را داده‌اند، تسلیم شود.

## جمع‌آوری اطلاعات و ارتباطات لازم جهت تصمیم‌گیری

حسابرسان داخلی باید اطلاعات کافی، قابل اعتماد، مربوط و سودمند را برای دستیابی به اهداف کاری شناسایی کنند. اطلاعات کافی اطلاعاتی مبتنی بر واقعیت مناسب و متقاعدکننده است که بر اساس آنها شخصی آگاه و محتاط به همان نتایجی برسد که حسابرس به آنها دست یافته است.

سامانه‌های اطلاعاتی، گزارش‌هایی حاوی اطلاعات عملیاتی، مالی و رعایت تهیه می‌کنند که امکان اداره و کنترل دستگاه اجرایی را فراهم می‌کنند. سامانه‌های اطلاعاتی نه تنها با داده‌های تهیه شده در سازمان بلکه با اطلاعات مربوط به رویدادها، فعالیت‌ها و شرایط برون سازمانی که لازم تصمیم‌گیری آگاهانه و گزارش‌دهی درون سازمانی و برون سازمانی هستند، سروکار دارند (بی رامنی، ۱۳۸۶: ۵۲).

## اطلاعات گردآوری شده حسابرسان

اطلاعات گردآوری شده حسابرسان شامل اطلاعاتی است که از طریق مشاهدات و اندازه‌گیری‌های خود حسابرسان به دست آمده است. از جمله روش‌های گردآوری این‌گونه اطلاعات، تکمیل پرسشنامه حسابرسی، مصاحبه‌های برنامه‌ریزی‌شده، مشاهدات عینی و محاسبات است. نحوه طراحی این روش‌ها و مهارت حسابرسان در به‌کارگیری آنها، برای حصول اطمینان از کفایت، قابلیت اطمینان و مربوط بودن شواهد اهمیت خاصی دارد. هنگامی که برای تعیین علت از این روش‌ها استفاده می‌شود، حسابرسان علاقه دارند توضیحات مشابه را حذف کنند (قوامی، ۱۳۸۹: ۹۶).

## اطلاعات گردآوری شده از طریق واحد مورد رسیدگی

حسابرسان می‌توانند اطلاعات گردآوری شده از طریق واحد مورد رسیدگی را به عنوان بخشی از شواهد خود مورد استفاده قرار دهند. حسابرسان ممکن است اعتبار و قابلیت اطمینان اطلاعات مزبور را از طریق انجام آزمون‌های مستقیم تعیین کنند. در صورتی که حسابرسان کفایت کنترل‌های واحد مورد رسیدگی را درباره اعتبار و قابلیت اطمینان اطلاعات آزمایش کنند و نتیجه این آزمایش‌ها مؤید اثر بخشی این کنترل‌ها باشد، می‌توانند حجم آزمون‌های مستقیم خود را کاهش دهند. ماهیت حدود آزمون اطلاعات به اهمیت آن اطلاعات در پشتیبانی از یافته‌های حسابرسان بستگی دارد.

## تشخیص مشکل و ارائه آن در گزارش

زمانی که مشکلی کشف می‌شود، یافته‌های حسابرسی از لحاظ دارا بودن اجزای معیار یعنی وضعیت، اثر و علت، مورد توجه قرار می‌گیرد. به هر حال، اجرای مورد نیاز هر یافته حسابرسی به هدف حسابرسی بستگی کامل دارد؛ بنابراین، یک یافته یا مجموعه‌ای از یافته‌های حسابرسی وقتی کامل تلقی می‌شود که هدف حسابرسی را تأمین و گزارش حسابرس به‌روشنی، هدف مزبور را به اجزای یافته‌ها مرتبط کند (همان: ۹۷).

## شناسایی نواحی مشکل آفرین

راه‌های زیادی وجود دارد که حسابرس بتواند با آگاهی بیشتر نواحی مشکل آفرین را مشخص کند که در اینجا به تعدادی از آنها اشاره می‌گردد:



۱- بررسی فعالیت‌ها: اینکه یک فعالیت چگونه انجام شود و نحوه کنترل آن چگونه است، می‌تواند موارد غیرقابل کنترل یا مستعد آن را مشخص کند. در یک عملیات خرید، سه مرحله زیر می‌تواند نقاط کلیدی باشد:

الف) تعیین میزان و کیفیت مواد خریداری‌شده؛

ب) روش‌های دستیابی به بهترین قیمت؛

ج) روش‌های تعیین درست کمیت و کیفیت.

اگر در ارتباط با خریدهای عمده، حسابرس به این نتیجه برسد که این مراحل نیاز به بازنگری دارد، او باید قضاوت خود را بر روی آن عملیات متمرکز کند.

۲- مرور گزارش‌های مدیریتی: مرور گزارش‌های داخلی که خود مدیریت به طور منظم برای به دست آوردن اطلاعات از آنها استفاده می‌کند، نیز می‌تواند اطلاعات باارزشی درباره نواحی مشکل‌آفرین و ضعیف و شرایط و انجام کارها در اختیار حسابرسان قرار دهد.

۳- مرور گزارش بازرسان و حسابرسان داخلی: حسابرس در این‌گونه موارد باید به دلایل وقایعی که نکات ضعیف در سیستم مدیریتی را برایش آشکار می‌کند و به مدیریت عالی جهت رفع آن ارجاع نشده است، توجه کند.

۴- بازرسی فیزیکی: بازرسی‌های فیزیکی فعالیت‌های سازمانی می‌تواند یک روش مفید برای مشخص کردن عدم کارایی یا مشکلاتی باشد که مورد توجه حسابرس است که می‌توان به انباشت مازاد تجهیزات و مواد، ابزار کم‌مصرف، کارمندان بی‌انگیزه، عودت محصولات از سوی مصرف‌کنندگان یا مشتریان، دور ریختن مواد مفید و شبیه این موارد اشاره کرد.

۵- بررسی و پیگیری رویدادها: یکی از راه‌های مفید جهت به دست آمدن بینش عملی درباره روش‌ها می‌تواند تعقیب تعدادی از رویدادهای سازمان به‌طور کامل و از ابتدا تا انتها باشد.

۶- مصاحبه با کارکنان: حسابرس می‌تواند اطلاعات باارزشی از طریق مصاحبه با کارکنان به دست آورد و میزان موفقیت در دستیابی به اطلاعات مفید در این زمینه به شهرت حسابرس و سؤالات مطرح‌شده او بستگی دارد (قربانی، ۱۳۸۶: ۶۲).

## تدوین و ارائه پیشنهاد راه‌حل برای رفع مشکلات

گزارش حسابرسی داخلی برای طیف وسیعی از ذی‌نفعان صادر می‌شود. ناگفته پیداست برقراری تعادل میان خواسته‌های ذی‌نفعان مختلف برای حسابرسان داخلی امری دشوار است؛ چراکه هر یک از این گروه‌ها دارای دیدگاه‌های متفاوتی هستند. حصول اطمینان از کیفیت خدمات حسابرسی داخلی و رضایت از آن همواره ممکن نیست، اما عمده تلاش حسابرسان داخلی بر آن است تا اجماع به وجود آید.

هنگامی که با عدم توافقی‌هایی مواجه می‌شویم، راهکارها و ترفندهای مختلفی به کار می‌بندیم. از فن خوب گوش دادن استفاده می‌کنیم، به احساسات گروه‌های ذی‌نفع توجه می‌کنیم، خودمان را به جای ایشان می‌گذاریم، پیامدهای مثبت توصیه‌ها را برای صاحب‌کار تبیین و تشریح می‌کنیم، به دنبال راه‌حل‌های جایگزین و مورد توافق همه گروه‌های ذی‌نفع می‌گردیم، شرایط را در نظر می‌گیریم و از سایر ترفندها و تجربیاتمان بهره‌گیری می‌کنیم؛ اما همه ما به خوبی می‌دانیم که به کارگیری چنین رویه‌هایی همواره کارگر نمی‌افتد و اغلب با این رویکردها به اجماع نخواهیم رسید. در چنین شرایطی دستیابی به توافق صاحب‌کاران بعضاً دست‌نیافتنی می‌شود. در این‌گونه مواقع، سه راه‌حل برای حسابرسان داخلی باقی می‌ماند.

نخست: حسابرسان داخلی هیچ اقدامی انجام ندهند یا به عبارت ساده‌تر از صدور گزارش حسابرسی داخلی در شرایط کنونی اجتناب ورزند و آن را به زمان دیگری موکول کنند؛ اما می‌دانیم که این تعویق و عدم صدور گزارش بر اساس برنامه زمان‌بندی می‌تواند به جدیت حسابرسی داخلی آسیب شدیدی وارد کند و بدتر آنکه ریسک‌ها و نارسایی‌ها کماکان پابرجا هستند و توجه‌ها به آنها جلب نشده است؛ بنابراین این رویکرد به مثابه پاک کردن صورت مسئله است؛ زیرا مشکل کماکان وجود دارد. چنین رویکردی با توجه به آنکه این عدم توافق همچنان پابرجا خواهد ماند، می‌تواند به ارتباط حسابرسان داخلی با صاحب‌کاران لطمه جدی وارد کند.

دوم: حسابرس داخلی گزارش را صادر کند و تحویل صاحب‌کار دهد، گویی که عدم توافقی وجود نداشته است. هرچند این رویکرد دیدگاه حسابرسان داخلی را مدنظر قرار داده، اما دیدگاه‌ها و نظرات صاحب‌کار را نادیده انگاشته است. این انکار در مواقعی که عدم توافق بر سر موضوعات و یافته‌های حسابرسی داخلی وجود دارد، دارای عارضه‌های اساسی است و «آسیب وارد شده به ارتباطات با صاحب‌کار» از جمله این عارضه‌ها است. حتی در چنین شرایطی، مراجعه

صاحب‌کار به هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی مورد انتظار است؛ بنابراین صدور گزارش حسابرسی، آخرین مرهم این درد نیست.

سوم و نهایتاً راه‌حل اصلی و پیشنهادی آن است که به صاحب‌کار این اختیار و اجازه را بدهیم که در خصوص گزارش حسابرسی داخلی نظرات خویش را بیان دارد. این رویکرد به معنای آن است که حسابرسان داخلی هر آنچه را که برای ارائه گزارش متعادل و منصفانه لازم باشد، انجام داده‌اند. درج نظرات و توضیحات صاحب‌کار به معنای آن است که به‌رغم وجود عدم توافق، به نظرات صاحب‌کار گوش داده و برای وی احترام قائل شده‌ایم. یک حسابرس داخلی خوب می‌تواند نظرات صاحب‌کار را در گزارش حسابرسی داخلی درج یا لااقل آن را ضمیمه گزارش کند و به این طریق از تأخیر در ارائه گزارش نیز جلوگیری خواهد شد. به تجربه در خواهیم یافت هنگامی که صاحب‌کار گزارش‌های حسابرسی داخلی را متعادل و منصفانه می‌یابد، با وجود عدم توافق، در نهایت پیشنهادهای حسابرسی داخلی را پذیرا خواهد شد. با در پیش گرفتن رویکرد اخیر، با فرض آنکه پیشنهادهای واحد حسابرسی داخلی منطقی و صحیح باشند، پیامدهای روشنی برای سازمان در بر خواهد داشت.

با توجه به هدف حسابرسی، معمولاً تکمیل موفقیت‌آمیز عملیات حسابرسی بستگی به ارائه پیشنهادهایی برای انجام اقدامات اصلاحی جهت بهبود وضعیت نامساعد جاری دارد. پیشنهادهای باید به طور منطقی به شرح علت وجود وضعیت نامساعد کنونی، علل مهم و اقداماتی بپردازد که برای جلوگیری از تکرار آن باید صورت بگیرد. پیشنهادهای حسابرس باید قابل اجرا و منطقی باشد تا مدیریت به‌آسانی مزایای به‌کارگیری آنها را دریابد. حسابرس در ارائه پیشنهادهای باید به این سؤالات پاسخ دهد:

- برای اصلاح وضعیت موجود چه پیشنهادهایی می‌توان ارائه کرد؟

- آیا این پیشنهادهای دارای رابطه منطقی با وضعیت کنونی، معیارها و علل است؟

- آیا پیشنهادهای قابل اجرا و منطقی است؟

در بسیاری از موارد، ارائه پیشنهاد عملی نسبتاً آسان است، اما در بعضی موارد حسابرس نیاز به ابتکار عمل در ارائه پیشنهادهای معقول و منطقی دارد.

پیشنهادهای حسابرس تا حد امکان باید خاص و مفید باشد؛ نه اینکه حسابرس به راحتی بگوید:

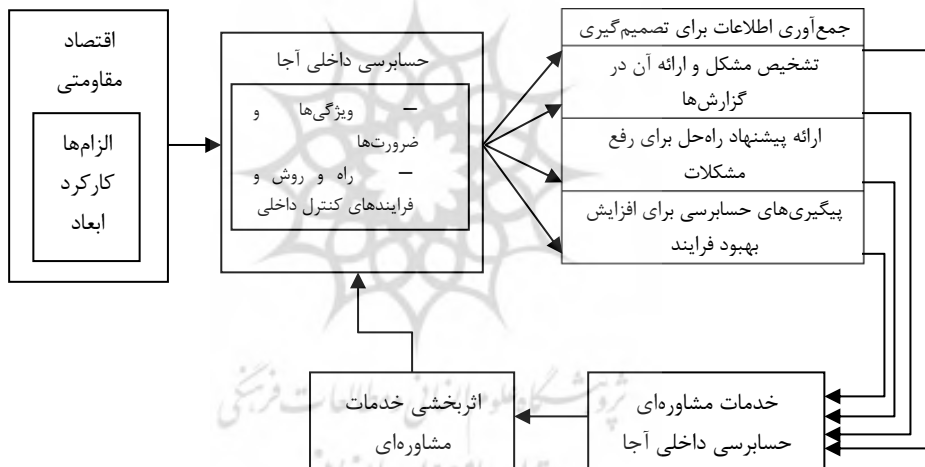
عملیات نیاز به بهبود دارد، کنترل‌ها نیاز به تقویت دارد و سیستم برنامه‌ریزی باید اجرا شود. حسابرسان باید در جهت حصول اطمینان از عملی بودن و مقبولیت پیشنهادهای، حداکثر تلاش خود را به کار برند. بیان اینکه یک کنترل باید اضافه شود یا اینکه مجدداً مورد عمل قرار گیرد کافی نیست، مدیریت به دلایلی نیاز دارد که چرا کنترل مورد نظر باید مستقر شود. حسابرسان باید دید مدیریتی داشته باشند و ارزیابی خود را بر پایه هزینه/منفعت کنترل مورد نظر استوار کنند. ممکن است هزینه اضافه کردن یک کنترل به مراتب زیادتراً از منافع حاصل از آن کنترل باشد. در صورتی که حسابرسان بتوانند پیشنهادهای مشخص، با در نظر گرفتن هزینه آن و محیط کنترلی مربوط، جهت بهبود عملیات داشته باشند، به هدف حسابرسی دست یافته و باعث کارایی و سودآوری واحد مورد رسیدگی می‌شوند. در هر صورت پیشنهادهای باید بر اساس اصل هزینه/منفعت ارائه شود. ممکن است برای بعضی از نارسایی‌ها به دلیل بااهمیت نبودن، پیشنهادی ارائه نشود. در چنین مواردی (به تشخیص حسابرس) صرفاً نارسایی‌های مربوط به مدیریت گزارش می‌شود (همان، ۶۳).

### پیگیری یافته‌های حسابرسی

گزارش مدون و مکتوب حسابرسی باید توسط موسسه حسابرسی به مقامات ذی‌صلاح در واحد مورد رسیدگی و مقامات ذی‌ربط در سازمان‌های متقاضی و ترتیب‌دهنده انجام حسابرسی، از جمله سازمان‌های اعتباردهنده بیرون از واحد مورد رسیدگی تسلیم شود، مگر آنکه به موجب قانون انجام آن منع شده باشد. نسخه‌ای از گزارش نیز باید به سایر مقاماتی که اختیار نظارت قانونی دارند یا کسانی که ممکن است مسئول اقدام در مورد یافته‌ها و پیشنهادهای حسابرسی باشند و سایر کسانی که مجاز به دریافت این گونه گزارش‌ها هستند، ارسال شود. در مواردی که قوانین و مقررات منع کرده باشد، نسخه‌ای از گزارش نیز باید جهت بررسی در اختیار عموم قرار گیرد (صابری، ۱۳۸۸: ۱۷).

گزارش باید به‌موقع در اختیار مقامات مسئول ذی‌ربط نسبت به نتایج حسابرسی قرار گیرد. از جمله این مقامات عبارت‌اند از: کسانی که توسط قوانین و مقررات مجاز به دریافت این گونه گزارش‌ها هستند، آنهایی که انجام اقدامات لازم در مورد یافته‌ها و پیشنهادهای حسابرسی را بر عهده‌دارند، سایر دستگاه‌های دولتی که واحد مورد رسیدگی به‌طور قانونی از حمایت مالی برخوردار است و مراجع قانونی. با این حال، اگر موضوع حسابرسی متضمن مطالبی باشد که به

دلایل امنیتی طبقه‌بندی‌شده (محرمانه) باشد یا انتشار آنها برای افراد خاص یا عموم بنا به سایر دلایل معتبر مجاز نباشد، حساب‌رسان ممکن است توزیع گزارش خود را محدود سازند؛ بنابراین حساب‌رسان باید یافته‌ها و پیشنهادها با اهمیت و شناسایی‌شده حسابرسی‌های قبلی را که می‌تواند بر نتایج حسابرسی صورت‌های مالی تأثیر بگذارد، مورد پیگیری قرار دهند. هدف از این کار حصول اطمینان از انجام اقدامات اصلاحی به‌موقع و مناسب از سوی واحد مورد رسیدگی است. حساب‌رسان باید وضعیت یافته‌ها و پیشنهادها اصلاح‌نشده مربوط به حسابرسی دوره‌های گذشته را گزارش کنند که بر حسابرسی صورت‌های مالی جاری تأثیر می‌گذارد (همان: ۱۷).



نمودار ۲: مدل مفهومی تحقیق

## روش‌شناسی پژوهش

نوع و روش این تحقیق کاربردی و توصیفی است از آنجایی که در این تحقیق اطلاعات و داده‌های تحقیق شامل اطلاعات و داده‌های کیفی و کمی است و هر کدام از این داده‌ها به صورت مجزا تجزیه و تحلیل و در نهایت به صورت آمیخته تحلیل می‌شوند از این رو رویکرد این تحقیق آمیخته است که داده‌های تحقیق به روش میدانی و کتابخانه‌ای تهیه گردیده است. جامعه آماری تحقیق ۱۳۰ نفر از کارشناسان ارشد در سازمان حسابرسی آجا و مشاغل کنترلر و امور مالی آجا است که با استفاده از روش کوکران به شرح زیر محاسبه می‌گردد.

$$n = \frac{NZ_{\frac{\alpha}{2}}^2 P(1-P)}{(N-1)d^2 + Z_{\frac{\alpha}{2}}^2 P(1-P)}$$

$$n = \frac{130 \times 3 / 84 \times 0 / 25}{129 \times 0 / 012 + 3 / 84 \times 0 / 25} \cong$$

میزان خطایا سطح تشخیص  $Z_{\alpha} = 1.5 = \alpha$

میزان خطا برابر جدول  $Z_{\frac{\alpha}{2}} = Z_{0/025} = 1.96$

نسبت موفقیت جامعه نمونه  $P(1-P) = 0.25$

اختلاف میزان انحراف جامعه نمونه  $d^2 = 0.012$

که در نهایت با توجه به حجم نمونه نظری جدول مورگان (۹۷ نفر) حجم نمونه تحقیق ۶۰ نفر می‌باشد که به صورت تصادفی طبقاتی پرسش‌نامه انجام گردید.

محقق در این تحقیق، پس از انجام مصاحبه با صاحب‌نظران و مطالعه اسناد و مدارک و منابع و همچنین توزیع پرسشنامه، اطلاعات و داده‌های جمع‌آوری شده را به شرح زیر تجزیه و تحلیل نموده است.

داده‌های کیفی این تحقیق شامل بخش‌های زیر است که در هر کدام بر حسب نوع و ماهیت داده‌ها مورد تحلیل قرار گرفته است:

الف) مطالعه منابع نظری و تجربی است که با استفاده از روش تحلیل محتوا، این منابع مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است؛

ب) مصاحبه با صاحب‌نظران است که محقق به روش تحلیل گفتمان و محتوا این داده‌ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار داده است.

اطلاعات کمی حاصل از توزیع پرسش‌نامه با استفاده از شاخص‌های آماری توصیفی، آزمون خی دو برای متغیر مستقل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و فرضیه‌های تحقیق را مورد آزمون قرار داده است.

### یافته‌های پژوهش

داده‌های جمع‌آوری شده از حجم نمونه تحقیق،

- تعداد ۲۹ نفر (۴۸،۳٪) دارای مدرک کارشناسی، تعداد ۲۶ نفر (۴۳،۳٪) دارای مدرک کارشناسی ارشد و تعداد ۵ نفر (۸،۳٪) دارای مدرک دکتری می‌باشند.

- تعداد ۳ نفر (۸،۳٪) در رشته تحصیلی مدیریت علوم راهبردی، تعداد ۲۰ نفر (۳۳،۳٪) در

رشته تحصیلی مدیریت امور دفاعی و تعداد ۳۵ نفر (۵۸,۳٪) در رشته تحصیلی حسابداری فارغ‌التحصیل شده‌اند.

- از لحاظ سابقه خدمتی (سن خدمتی) تعداد ۱۲ نفر با (۲۰٪) بین (۱۵ تا ۲۰ سال)، تعداد ۳۰ نفر با (۵۰٪) بین (۲۱ تا ۲۵ سال) و تعداد ۱۸ نفر با (۳۰٪) (۲۵ سال به بالا) هستند.

- از لحاظ محل خدمت، تعداد ۲۲ نفر با (۳۶,۷٪) در کنترلر (بودجه و اعتبارات)، تعداد ۱۷ نفر با (۲۸,۳٪) در دارایی، تعداد ۱۲ نفر با (۲۰٪) در یگان پرداخت و تعداد ۹ نفر با (۱۵٪) در حسابرسی مشغول هستند.

بنابراین با توجه به مشخصات حجم نمونه، حجم نمونه برای انجام تحقیق نرمال است و مسائل حاصل از تحقیق قابل تعمیم به جامعه آماری است.

### پاسخ به سؤال یکم تحقیق

سؤال یکم تحقیق عبارت است در رویکرد اقتصاد مقاومتی، عوامل اثربخشی خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا کدامند؟ بر همین اساس محققان احتمال می‌دهند که در اقتصاد مقاومتی عوامل توسعه جمع‌آوری اطلاعات برای تصمیم‌گیری، تشخیص مشکل و ارائه آن در گزارش‌ها، ارائه پیشنهاد راه‌حل برای رفع مشکلات و پیگیری‌های حسابرسی برای افزایش بهبود فرایند عوامل خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی مؤثر در آجا هستند. در این تحقیق در ابتدا با ۱۷ نفر از صاحب‌نظران حسابرسی آجا در چهار محور ویژگی‌ها، مسائل و نارسایی‌ها، ظرفیت و توانمندی‌های خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی آجا و راه‌های اثربخش نمودن آن مصاحبه گردید.

خبرگان حرفه‌ای حسابرسی مصاحبه شده در این تحقیق معتقدند:

از اهداف اصلی و نهایی حسابرسی داخلی در اقتصاد مقاومتی، بازرسی و ارزیابی میزان مؤثر بودن نحوه انجام وظایف محول و ارزیابی کنترل‌های داخلی حسابداری و امور مالی است و حسابرسان داخلی آجا که به عنوان نمایندگان فرماندهی کل آجا می‌باشند، به عنوان عامل نظارت و کنترل نقش بسیار مهمی در تحقق اهداف سازمان‌ها و یگان‌های آجا در اقتصاد مقاومتی دارند، باید از استقلال کافی جهت اظهارنظر برخوردار باشند و پیشنهادهای اصلاحی را جهت بهبود عملکرد یگان‌ها با توجه به ملاحظات اقتصاد مقاومتی را ارائه نمایند.

حسابرسی داخلی به عنوان ارکان اساسی محیط کنترلی در سازمان‌های دولتی و غیردولتی،

مسئولیت جمع‌آوری اطلاعات برای تصمیم‌گیری و گزارشگری و ارائه پیشنهادهای لازم برای حل مشکلات در شرایط اقتصاد مقاومتی را به فرماندهان و مسئولان را دارد و مسئولان یگان‌ها نیز متقابلاً با مراجعه به قوانین و مقررات از یک سو و نوآوری و خلاقیت با محدودیت‌ها و نارسایی‌های موجود وضعیت اقتصاد مقاومتی از سوی دیگر می‌بایست پیگیر اصلاح پیشنهادهای گزارش‌های حسابرسی و به‌روزرسانی امور مالی باشند. همچنین حسابرسی داخلی در تدوین تک‌تک روش‌های کنترل داخلی- چه مالی چه غیرمالی- از قبیل استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی به معنای عام آن، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم، ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع، نقشی اساسی و کلیدی برای مدیریت منابع در اقتصاد مقاومتی دارد و در این راستا سامانه‌های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی‌ها ویژه را در دامنه کار خود دارد. اگر این حسابرسی داخلی به مقامات عالی‌تر گزارش دهد و آن مقامات نیز حمایت کافی از حسابرسی داخلی داشته باشند، گزارش‌های حسابرسی بی‌اثر نخواهد شد، بلکه سبب بهبودی بخش خواهد شد و نارسایی‌های یافت شده را برطرف خواهد کرد، زمینه پیشرفت را فراهم خواهد آورد و در نتیجه سیاست‌های اقتصاد مقاومتی به خوبی تحقق خواهد یافت؛ بنابراین فرماندهان با مورد توجه قرار دادن و اجرایی نمودن پیشنهادهای یگان‌ها می‌توانند به اهداف موردنظر در توسعه و رشد در شرایط تحریم و سیاست‌های اقتصاد مقاومتی برسند که اصلی‌ترین عامل بالا بردن اثربخشی خدمات مشاوره‌ای فرماندهان و مسئولان اجرایی امر در یگان‌ها و نیروها می‌باشند.

جدول فراوانی نظرات خبرگان در مورد معرفی عوامل ارتقاء اثربخشی خدمات مشاوره‌ای در آجا در اقتصاد مقاومتی به شرح زیر است.

جدول ۱: جمع‌بندی نظر مصاحبه‌شوندگان در مورد شناسایی عوامل ارتقاء اثربخشی خدمات مشاوره‌ای

پاسخ صاحب‌نظران به سؤال‌های مصاحبه	تعداد پاسخ	درصد پاسخ
جمع‌آوری اطلاعات برای تصمیم‌گیری	۲	۲۹٪
تشخیص مشکل و ارائه آن در گزارش‌ها	۴	۵۷٪
ارائه پیشنهاد راه‌حل برای رفع مشکلات	۶	۸۶٪
پیگیری‌های حسابرسی برای افزایش بهبود فرایند	۵	۷۱٪

در ادامه پرسش‌نامه تحقیق در خصوص عوامل مؤثر اثربخشی خدمات مشاوره‌ای تهیه و در



بین ۶۰ نفر حجم نمونه توزیع نمودند و پاسخ پرسش‌شوندگان به ترتیب زیر است.

جدول ۲: جمع‌بندی پاسخ پرسش‌شوندگان در مورد تأثیر عوامل ارتقاء اثربخشی خدمات مشاوره‌ای

عوامل مؤثر بر اثربخشی خدمات مشاوره‌ای	کد	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
جمع‌آوری اطلاعات برای تصمیم‌گیری	A	۱۹	۲۵	۱۰	۶	۰
تشخیص مشکل و ارائه آن در گزارش‌ها	B	۲۰	۲۹	۶	۵	۰
ارائه پیشنهاد راه‌حل برای رفع مشکلات	C	۳۲	۲۶	۱	۱	۰
پیگیری‌های حسابرسی برای افزایش بهبود فرایند	D	۲۵	۲۸	۴	۳	۰
میانگین فراوانی		۲۴	۲۷	۵	۴	۰

برای مطالعه و تعیین نرمال بودن توزیع جامعه، آزمون کولموگروف-اسمیرنوف<sup>۱</sup> با استفاده از نرم‌افزار اس.پی. اس به عمل می‌آید که نتیجه آن برابر جدول ۳ است.

جدول ۳: آزمون کولموگروف-اسمیرنوف یک نمونه‌ای

D	C	B	A	حجم نمونه	پارامترهای آماری نرمال
۶۰	۶۰	۶۰	۶۰	۶۰	میانگین
۴/۲۵	۴/۴۸	۴/۰۷	۳/۹۵	۰/۹۴۶	انحراف معیار
۰/۷۹۵	۰/۶۲۴	۰/۸۸۰	۰/۲۵۴	۰/۲۶۰	تفاضل کلی
۰/۲۰۷	۰/۲۴۷	-۰/۱۹۷	۰/۱۶۲	۰/۲۶۰	تفاضل مثبت
-۰/۲۶۰	-۰/۳۲۹	-۰/۲۸۶	-۰/۲۵۴	-۰/۲۶۰	تفاضل منفی
۰/۲۶۰	۰/۳۲۹	۰/۲۸۶	۰/۲۵۴		آزمون آماری
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰		نتیجه

بنابراین توزیع جامعه نسبت به سؤال یکم تحقیق نرمال است و از طرف دیگر اعتبار پرسش‌نامه نیز با استفاده از نرم‌افزار اس پی اس برابر ۰/۹۴۹ محاسبه گردید که اعتبار آن بسیار بالا است.

## آزمون فرضیه

برای تأیید رابطه متغیرهای مستقل با متغیر تابع از آزمون خی دو استفاده شده است. با شناسایی چهار عامل در خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی ن.م.ج. ایران رابطه این ۴ عامل با ارتقاء خدمات مشاوره‌ای محاسبه می‌گردد. جدول ۴ نتیجه محاسبه آزمون خی دو را نشان می‌دهد.

جدول ۴: آزمون خی دو

D	C	B	A	
۳۵/۶۰۰	۵۳/۴۶۷	۲۶/۸۰۰	۱۴/۸۰۰	خی دو
۳	۳	۳	۳	درجه آزادی
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۲	سطح معناداری

بنابراین فرض صفر تحقیق رد می‌شود و به عبارت دیگر هر چهار عامل شناسایی شده در تحقیق با ارتقاء خدمات مشاوره‌ای در آجا رابطه معناداری دارد.

**سؤال دوم تحقیق در مورد تعیین شدت تأثیر عوامل تأیید شده در سؤال یکم است.** با در نظر گرفتن این که در تحقیق‌های علوم انسانی عوامل از همدیگر مستقل نیستند. بر همین اساس نتیجه آزمون ویلکاکسون<sup>۱</sup> نتیجه مستقل نبودن عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در ن.م.ج. ایران به شرح جدول ۵ است.

جدول ۵: آزمون ویلکاکسون

B-C	C-D	B-D	D-A	C-A	B-A	Z
-۴/۴۵۶	-۳/۵۰۰	-۳/۳۱۷	-۴/۲۴۳	-۵/۰۱۳	-۲/۶۴۶	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۸	سطح معناداری

برای تعیین شدت تأثیر هر یک از عوامل تعیین شده در سؤال اول تحقیق می‌توان هم با استفاده از رابطه شدت توافقی یا ضریب همبستگی استفاده نمود یا آزمون پی و لियो<sup>۲</sup> انجام داد

1. Wilcoxon  
2. P-value

که در اینجا با استفاده از نرم افزار اس پی اس.اس آزمون پی ویو انجام و نتیجه در جدول ۶ نشان داده شده است. در این آزمون، سطح اطمینان  $\alpha=0/05$  در نظر گرفته شده است.

فرض صفر تحقیق ادعا دارد که شدت تأثیر عوامل جمع آوری اطلاعات برای تصمیم گیری، پیدا کردن مشکلات، ارائه پیشنهاد و پیگیری دارای شدت تأثیر بیش از ۷۰ درصد هستند. جدول ۶ نتیجه آزمون را نشان می دهد.

جدول ۶: آزمون پی ویو با شدت تأثیر ۷۰ درصد

آزمون پی ویو با شدت تأثیر ۷۰ درصد						
تفاضل میانگین ها با سطح معنی داری ۹۵ درصد		میانگین ها تفاضل	سطح اطمینان	درجه آزادی	t	
بالایی	پایینی					
-۳۶/۵۴۱۵	-۵۵/۴۵۸۵	-۴۶/۰۰۰	۰/۰۰۱	۳	-۱۵/۴۷۷	تصمیم
-۴۰/۰۹	-۴۵/۹۱	-۴۳/۰۰۰	۰/۰۰۰	۳	-۴۷/۱۰۴	مشکل
-۵۸/۷۴۳۳	-۷۰/۷۵۶۷	-۶۴/۷۵۰۰۰	۰/۰۰۰	۳	-۳۴/۳۰۵	پیشنهاد
-۶۲/۷۲۱۷	-۶۹/۷۷۸۳	-۶۶/۲۵۰۰۰	۰/۰۰۰	۳	-۵۹/۷۵۶	پیگیری

در این آزمون میانگین تفضلهای عبارت است از مقدار  $\mu_0 - \bar{x}$  است که حد بالایی و پایینی آن  $\pm \alpha (\bar{x} - \mu_0)$  است که همان گونه که در جدول ۶ مشاهده می شود میانگین تفضلهای نیز در محدوده مقادیر بالایی و پایینی است.

تفسیر خروجی آزمون عبارت است از:

$H_0$  = میانگین عوامل شناسایی و تعیین شده تحقیق دارای شدت تأثیر بیش از ۷۰ درصد هستند؛

$H_1$  = میانگین عوامل شناسایی و تعیین شده تحقیق دارای شدت تأثیر بیش از ۷۰ درصد نیستند.

ناحیه بحرانی  $(t_{\alpha=0.005, 3})=0,541$

نتیجه قدر مطلق تی های محاسبه شده برای هر کدام از عوامل از مقدار تی از ناحیه بحرانی کوچک تر است و در نتیجه فرض صفر تحقیق تأیید می گردد.

به عبارت دیگر چون  $p - value > 0.05 = \alpha$  برای هر سطر است، پس فرض صفر تحقیق

تأیید می شود.

## بحث و نتیجه‌گیری

با پیروزی انقلاب اسلامی تحریم‌ها و مسائل اقتصادی یکی از راهبردهای دشمنان انقلاب و ایران بوده و در ادامه نیز این بعد راهبردی همچنان مورد توجه دشمنان خواهد بود. بر همین اساس مقام معظم رهبری راهبردهای اقتصاد مقاومتی را به‌عنوان مهم‌ترین اقدام راهبردی در عرصه ملی بیان داشتند و به دنبال آن سیاست‌های اقتصادی نیز اعلام گردید. نتایج حاصل از یافته‌های این پژوهش بیانگر این است که در شرایط اقتصاد مقاومتی توجه به تقویت بخش خصوصی، کاهش وابستگی به نفت، توسعه صنایع دانش‌بنیان، شناخت و استفاده از ظرفیت‌های بومی در جهت کاهش وابستگی و اصلاح مصرف و ایجاد تعادل در مصرف، از جمله الزام‌های تعیین شده از سوی مقام معظم رهبری است. بر همین اساس دامنه فعالیت‌های آجا به‌عنوان یکی از سازمان‌های دولتی، دفاعی و امنیتی در برخی از فعالیت‌ها و وابستگی شدید به بودجه دولتی و نفت از یک‌سو و مدیریت مصرف و ضرورت اصلاح الگوی مصرف از سوی دیگر در تحقق اقتصاد مقاومتی بسیار مورد توجه است. از طرف دیگر سازمان‌های نظامی به‌طور عام و خاص با تهدیدها و محدودیت‌های بسیاری در توسعه فعالیت‌های اقتصادی و بخش خصوصی و ... مواجه هستند. بر همین اساس مهم‌ترین عامل سلامت و تقویت فعالیت‌های نظامی در اقتصاد مقاومتی، کنترل داخلی از طریق حسابرسی‌های داخلی است. یکی از کارکردهای مهم در اقتصاد مقاومتی، حسابرسی داخلی است که مهم‌ترین وظیفه آن ارائه خدمات مشاوره‌ای برای فرماندهان و مدیران آجا است. این خدمات مشاوره‌ای قادر خواهد بود چالش‌ها و مسائل مدیریتی را در شرایط اقتصاد مقاومتی در حال و آینده شناسایی و تبیین نماید و همچنین علت نارسایی‌ها و آسیب‌های گذشته را مورد تحلیل قرار گیرد. خدمات مشاوره‌ای در آجا به‌طور معمول از طریق ارکان ستاد به فرماندهی ارائه می‌گردد. ولی یکی از سازمان‌هایی که عهده‌دار این وظیفه می‌باشد، سازمان حسابرسی در یگان‌ها و آجا است. عوامل مؤثری بر عملکرد و ارائه خدمات مشاوره‌ای این سازمان وجود دارد و از سوی دیگر این سازمان در ارائه خدمات مشاوره‌ای با مسائل متعددی مواجه است که در این تحقیق مسائل خدمات مشاوره‌ای در چهار حوزه پرداخته شد که برای اثر بخشی خدمات مشاوره‌ای در حسابرسی داخلی آجا این چهار عامل شامل جمع‌آوری اطلاعات برای تصمیم‌گیری، شناسایی و تعیین مسائل و مشکل‌ها، ارائه پیشنهادها و پیگیری حسابرسی در اقتصاد مقاومتی شناسایی گردیدند و با آزمون‌های انجام‌شده مشخص گردید که این چهار عامل در اثر بخشی حسابرسی در شرایط اقتصاد مقاومتی در آجا دارای شدت تأثیر بیش از ۷۰ درصد هستند.

## پیشنهادهای کاربردی

نظر به آنچه در این تحقیق بیان و نتیجه‌گیری شد که ریشه‌های اقتصاد مقاومتی در تحریم‌ها و کارشکنی‌های دشمنان است و رویکرد راه‌کارهای این حوزه تأکید بر درون‌گرایی دارد، نقش حسابرسی داخلی در نیل به اهداف اقتصاد مقاومتی برای آجا یک نقش اساسی و مهم است. از این رو جهت به‌کارگیری صحیح حسابرسی داخلی پیشنهاد می‌گردد:

- آموزش‌های حسابرسی داخلی در سه سطح مقدماتی، عالی و پیشرفته برای فرماندهان در سطوح مختلف ارائه گردد و فرماندهان از پایین‌ترین سطح با عملکرد حسابرسی داخلی در یگان آشنا شوند؛

- نظام جامع خدمات مشاوره‌ای حسابرسی آجا جهت مشارکت در تصمیم‌گیری فرماندهان و حل مسائل و مشارکت ستادها و عناصر تخصصی در ارائه پیشنهاد و در نهایت پیگیری تصمیم‌ها و ارائه بازخوردها تدوین شود؛

- در سازمان حسابرسی آجا و نیروهای تابعه بخشی به عنوان خدمات مشاوره‌ای به فرماندهان و مدیران داخلی آن سازمان در نظر گرفته شود؛

- تربیتی اتخاذ گردد نتایج حاصل از حسابرسی‌های داخلی به عنوان تجربه خدمتی و بازخوردهای نظارتی منتشر و در متون آموزشی بیان گردد.

## پیشنهادهای تحقیقات بعدی

از جمله مسائلی که حسابرسی داخلی آجا با آن مواجه است سبک فرماندهی و اصلاح الگوی فرماندهی و مدیریت نظامی در شرایط اقتصاد مقاومتی است، از این رو پیشنهاد می‌گردد در این حوزه پژوهشگران تحقیقاتی را انجام دهند.

## فهرست منابع

آرتز، الوین و همکاران (۱۳۸۵). حسابرسی رویکرد یکپارچه، جلد اول، ترجمه علی پارساییان. تهران: انتشارات ترمه.

جهانی، عباس (۱۳۸۲). حسابرسی در کیفیت تصمیم‌گیری مدیران و فرماندهان آجا. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فرماندهی و ستاد آجا.

حنیفه، مسعود و محمودی، شهناز (۱۳۸۹). ریسک حسابرسی و اجزای تشکیل‌دهنده آن. فصلنامه

حسابرس، ۳۷.

دیلمی‌پور، مصطفی (۱۳۸۷). وظایف حسابرسی داخلی در ایران. حسابدار (ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران)، ۴۴-۴۳.

سازمان حسابرسی (۱۳۸۹). نقش اقتصادی حسابرسی در بازار آزاد تحت نظارت، تهران.

سازمان حسابرسی (۱۳۹۱). نقش اقتصادی حسابرسی در بازار آزاد تحت نظارت، تهران.

صابری محمد (۱۳۸۸). رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی در بخش عمومی، چاپ اول. تهران: انتشارات دیوان محاسبات.

صداقت‌نژاد، علی (۱۳۸۸). بررسی میزان تأثیر حسابرسی داخلی بر عملکرد مالی یگان‌های نزاجا. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فرماندهی و ستاد آجا.

قربانی، محمد (۱۳۸۶). ارزیابی مدیریت کنترل‌های داخلی. فصلنامه حسابدار رسمی، ۱۲.

قوامی، محمدعلی (۱۳۸۹). استانداردهای حسابرسی دولتی، چاپ چهارم. تهران. انتشارات کمیته حسابرسی عملیاتی.

کثیری، حسین (۱۳۸۵). نگرشی بر حسابرسی عملکرد مدیریت و ارتباط آن با نظام کنترلی. مجموعه مقالات حسابرس، ۴.

کمالی زارع، علی و ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۹۰). حسابرسی داخلی اثربخش. تهران انتشارات سازمان حسابرسی.

مارشال، بی. رامنی (۱۳۸۶). سامانه‌های اطلاعاتی حسابرسی، ترجمه سید حسین سجادی. تهران: انتشارات دهخدا.

والتر بی میکز و همکاران (۱۳۸۸). اصول حسابرسی، جلد اول، ترجمه عباس ارباب سلیمانی، چاپ چهارم. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

یاوری، کاظم و محسنی، رضا (۱۳۸۹). آثار تحریم‌های تجاری و مالی بر اقتصاد ایران. فصلنامه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۶۱.

## اینترنت

پایگاه دفتر حفظ و نشر آثار مقام معظم رهبری (مدظله‌العالی)، [www.khamemeh.ir](http://www.khamemeh.ir)

دبیچی، بیژن (۱۳۹۱). [bizhanzabihi.blogfa.com](http://bizhanzabihi.blogfa.com)