

نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران

حسین فروغی راد^۱، محسن تنانی^۲

چکیده

طراحی و استقرار سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثر بخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی به شمار می‌رود. در تحقیق حاضر، نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نذاجا بررسی شده است. متغیرهای کنترل محافظتی، کنترل صحت، ویژگی انسانی، مستند سازی کسب شناخت از سامانه کنترل داخلی، خطر کنترل داخلی، به عنوان متغیر مستقل و بهبود حسابرسی به عنوان متغیر وابسته مورد بررسی قرار گرفت. جامعه آماری با در نظر گرفتن ویژگی‌های تعیین شده، تعداد ۲۰۰ نفر از افرادی بودند که در زمان تحقیق در بخش مالی نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران (کنترلر، دارایی و امور مالی) مسئولیت داشتند. از جامعه مورد نظر تعداد ۱۳۱ نفر به صورت تصادفی و بر اساس جدول مورگان انتخاب گردیدند. برای این پژوهش ۵ فرضیه طراحی شد که هر یک از فرضیه‌ها با مؤلفه‌های مربوط از طریق پرسشنامه مورد سنجش قرار گرفت. برای تحلیل پاسخ‌های پرسش‌شوندگان از نرم افزار spss و برای ارزیابی و سنجش مؤلفه‌ها و فرضیه‌ها از آزمون t، با سطح اطمینان ۹۵٪ (یا سطح معناداری ۵٪) و برای اعتبار ارزش سنجش از آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. ضریب پایایی برابر با ۰۹۲۸. و نتایج حاصل بیانگر وجود رابطه مستقیم بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته بهبود حسابرسی بوده و فرضیه‌های مطرح شده در این پژوهش تأیید گردیده‌اند. واژگان کلیدی: کنترل داخلی، کنترل محافظتی، کنترل صحت، خطر کنترل داخلی، حسابرسی.

۱. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه علوم تحقیقات واحد ساوه (نویسنده مسئول: hfrad@yahoo.com)

۲. دکتری حسابداری، استادیار گروه حسابداری دانشگاه علوم اقتصادی

مقدمه

پا به عرصه عمل گذاشتن اندیشه جدایی مالکیت از مدیریت در شرکت‌های سهامی، ساختار جدید سرمایه، گسترش روز افزون بازارهای سرمایه و شمول قشر گسترده‌ای از افراد در گروه سرمایه‌گذاران، به حسابداری نقش اجتماعی داد و باعث شد تا حسابرسی نیز از اهمیتی قابل توجهی برخوردار شود. از آنجا که مدیریت مسئولیت تهیه صورت‌های مالی و سامانه کنترل داخلی را بر عهده دارد، به کارگیری خدمات حسابرسی داخلی برای ارزیابی عملکرد سامانه کنترل داخلی، به گونه‌ای فزاینده رشد یافته است (انصاری، ۱۳۸۸). همچنین طراحی و استقرار سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی، یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی به شمار می‌رود؛ از این رو نهادهای حرفه‌ای و قانون‌گذاری کشورهای مختلف به تدوین چارچوب‌ها، بیانیه‌ها و رهنمودهایی در ارتباط با نحوه استقرار، ارزیابی و گزارشگری کنترل‌های داخلی توسط مدیریت و حسابرسی کنترل داخلی توسط حسابرسان واحدهای اقتصادی پرداخته‌اند (قنبریان، ۱۳۹۰). مدیران همواره در تلاش‌اند که بهترین کنترل‌های داخلی را در سازمان خود مستقر کنند؛ چون می‌دانند که در نبود سامانه کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی سازمان بسیار مشکل خواهد بود. از طرفی وجود این کنترل‌های داخلی باعث افزایش کارایی، کاهش خطر از دست دادن دارایی‌ها و دستیابی به اطمینان معقول از اعتماد پذیری صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات خواهد شد (محمدی، ۱۳۸۷). کنترل داخلی بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های اجرایی برای دستیابی به وظیفه‌ها، هدف‌ها و مقاصد و به عبارت دیگر، پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است و نیز به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی‌ها، پیشگیری،

کشف خطاها و تقلب به کار می‌رود (جفری، ۲۰۱۲). مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در بخش عمومی بر عهده مدیران است. مدیران با استقرار کنترل داخلی و به‌کارگیری پیوسته سامانه‌های مناسب حسابداری، قادر خواهند بود این مسئولیت را ایفا کنند (لین، ۲۰۱۱). از آنجا که عملیات سازمان‌های بخش عمومی از یکدیگر متفاوت است، از این رو استقرار کنترل‌های داخلی یکسان برای کلیه سازمان‌ها و دستگاه‌های بخش عمومی مقدور نیست. استقرار کنترل داخلی خاص در هر نظام به عواملی چون اندازه، نوع عملیات و هدف‌های سازمانی که سامانه برای آن طراحی شده است، بستگی دارد (محمدی، ۱۳۸۷). کنترل داخلی فرایندی بنیادی و پویاست که خود را به طور مداوم با تغییرات رو در روی سازمان هماهنگ و منطبق می‌سازد (اگنیو، ۲۰۰۷) و اینکه کنترل داخلی باید درونی و اصلی باشد، نه بیرونی و مجزا. با درونی و نهادی کردن آن، کنترل داخلی به عنوان عامل اصلی و جدایی‌ناپذیر از فرایند اصلی مدیریت در امور برنامه‌ریزی اجرا و نظارت در خواهد آمد. (پیفس، ۲۰۱۰) وجود کنترل‌های داخلی باعث بهبود عملکرد سازمان‌ها و حتی باعث بهبود گزارشگری مالی می‌شود و کنترل‌های درونی، یک خود کنترلی در افراد سازمان‌ها به وجود می‌آورند (کاکس، ۲۰۰۷).

بیان مسئله تحقیق

کنترل داخلی به عنوان یکی از شواهد مهم برای اظهار نظر حسابرسان در گزارش‌های حسابرسی است. هر گونه ضعف یا نقص در کنترل داخلی شرکت‌ها در صورت اهمیت داشتن و تأثیر بر عملکرد مالی و ارائه نتایج و گزارش‌های مالی ناصحیح می‌تواند منجر به صدور گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول گردد. حسابرسی داخلی وظیفه ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت سازمان برای بررسی سامانه کنترل داخلی ایجاد می‌شود و کفایت سامانه کنترل داخلی را از لحاظ درست و مناسب، اقتصادی، اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع سازمان، آزمون، ارزیابی و گزارش می‌کند. حسابرسی داخلی جایگاه والایی در سامانه کنترل داخلی دارد و مدیریت واحدها را در انجام دادن مسئولیت‌ها و وظایف خود، از طریق تقویت کنترل‌ها، یاری می‌کند. حسابرسی داخلی به منظور کمک به مدیریت واحدهای اقتصادی به وجود می‌آید، اما می‌تواند اطمینان‌های دیگری را چون اطمینان دادن به مراجع قانونی و سایر مراجع ذی‌نفع نیز فراهم کند (کمالی زارع و همکاران، ۱۳۹۰).

اهمیت مسئله تحقیق

گسترش و پیچیدگی روز افزون و شتاب‌آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته امروز، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت و وجود انواع مخاطرات در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری، اهداف و سیاست‌های سازمانی را از درون و بیرون به شدت تهدید می‌کنند (کرراهی مقدم، ۱۳۹۰)؛ از طرفی قانون‌گرایی در سرلوحه سیاست‌های دولت قرار دارد و بدون وجود امکانات کافی از جمله سامانه منسجم و مطلوب کنترل داخلی، این هدف میسر نیست.

کنترل داخلی به دنبال سیاست‌ها، نظام‌ها و روش‌هایی برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف سازمانی است. در هر سازمانی برای رسیدن به اهداف عملیاتی، اهداف رعایت و گزارش‌های مالی، کنترل داخلی مناسب با آن طراحی و تدوین

می‌گردد، ارتش جمهوری اسلامی ایران به عنوان سازمانی دولتی، قوانین و مقرراتی دارد که اجرای آن ضروری است و می‌باید پاسخگوی مراجع ذی‌ربط باشد. برای دستیابی به حسابرسی مطلوب، می‌باید بر بهبود کنترل داخلی در یگان‌های تابعه تأکید شود. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، رکن اصلی پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه و از ملزومات بی‌بدیل است؛ از این رو مسئولان کشوری و لشکری برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های از پیش تعیین شده، حُسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع، دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی و حساب‌دهی نسبت به فعالیت‌های انجام شده، مصرف بهینه و درست بیت‌المال می‌باید در راستای بهبود حسابرسی داخلی اقدام قابل توجهی صورت پذیرد.

اهداف تحقیق

- ارائه رهنمودهای لازم برای روسای کنترلر و دارایی یگان‌های تابعه نیروی زمینی ارتش، با توجه به شناسایی ضعف‌های کنترل داخلی؛
- ارائه رهنمودهای لازم برای گروه‌های حسابرسی اعزامی، به منظور رفع ضعف سامانه‌های کنترل داخلی که باعث صدور گزارش‌های نامناسب حسابرسی می‌شود؛
- کمک به روسای کنترلر و دارایی در پاسخ‌گویی یگان‌های تابعه در حسابرسی سازمان حسابرسی ارتش و دیوان محاسبات.

ادبیات و الگوی مفهومی پژوهش

سامانه کنترل داخلی، با فعالیت‌های عملیاتی واحدهای اقتصادی در می‌آمیزد و وجودش بنا به دلایل تجاری ضروری است. کنترل داخلی در صورتی بیشترین اثربخشی را دارد که کنترل‌ها در زیر ساخت‌های واحد اقتصادی تعبیه شوند و بخشی از جوهره و ذات آن باشند (پوریا نسب، ۱۳۹۰). در تحقیق حاضر متغیر مستقل کنترل داخلی با مؤلفه‌های

کنترل‌های محافظتی، کنترل‌های صحت، خطر مربوط به کنترل داخلی، ویژگی‌های انسانی و مستندسازی کسب شناخت از سامانه کنترل داخلی به شرح تعاریف سنجیده شده است.

یکی از اهداف کنترل‌های داخلی، کسب اطمینان معقول از تحقق قابلیت اعتماد و گزارش‌دهی مالی است. از ویژگی‌های کنترل‌های گزارشگری مالی می‌توان ویژگی‌های صحت و محافظت را نام برد و به بیان ارتباط کنترل‌های صحت و محافظت با ویژگی‌های جلوگیری و کشف آن کنترل‌ها پرداخت.

کنترل‌های محافظتی: به منظور جلوگیری از سوء استفاده (اختلاس) دارایی‌ها و در صورت بروز، کشف آن نوع سوء استفاده‌هاست. کنترل‌های محافظتی بر ادعاهای وجود، کامل بودن و مالکیت تأکید دارند. می‌توان کنترل‌های محافظتی را با مؤلفه‌های کنترل‌های در دسترس و کنترل‌های پاسخ‌گویی (مسئولیت‌دهی) مورد سنجش قرار داد (نوروش، ۱۳۹۰).

کنترل‌های صحت: این نوع از کنترل‌ها به منظور خودداری از اشتباهات و کشف آنها هنگام ثبت و ارائه داده‌های صورت‌های مالی طراحی می‌شوند. کنترل‌های صحت بیشتر تأیید کننده ادعاهای ارزشیابی و ارائه می‌باشند. کنترل‌های صحت را نیز می‌توان با مؤلفه‌های کنترل‌های بازدارنده و کنترل‌های اکتشافی سنجید.

- **کنترل‌های بازدارنده:** (ویرایش داده‌های ورودی سامانه) مانع از بروز اشتباه‌ها و تقلب‌ها می‌شوند.

- **کنترل‌های اکتشافی:** (صورت مغایرت‌های بانکی ماهانه) در حالی که تصدیق می‌کنند، آن اشتباه‌ها و تقلب‌ها در شرایط مطلوب رخ می‌دهند، برای یافتن رخدادهای مهم مطابق واقعیت، یک کنترل دوگانه (دو طرفه) ارائه می‌نمایند.
کوزو^۱:

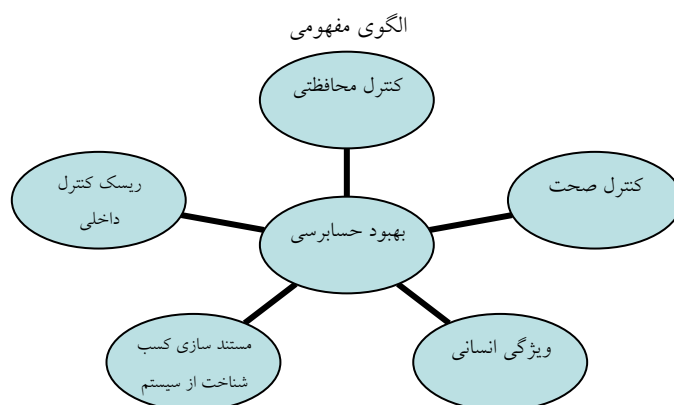
کوزو یک نهاد خصوصی است که پشتوانه آن وجود پنج نهاد حرفه‌ای و معتبر زیر به عنوان حامی است:

-انجمن حسابداران آمریکا (AAA)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، مدیران اجرایی و مالی بین المللی (FEI)، انجمن حسابداران مدیریت (IMA)، انجمن حسابرسان داخلی (IIA)

و اینکه کوزو خطرهای مربوط به کنترل داخلی را به شرح زیر بیان می‌دارد:
۱- خطر استراتژیک، ۲- خطر مالی، ۳- خطر عملیاتی، ۴- خطر رعایت قوانین و مقررات که با بررسی دقیق و اجرای کنترل داخلی مناسب این خطرها به حداقل رسیده و منجر به مصرف بهینه منابع می‌شود.

ویژگی‌های انسانی؛ شامل رازداری، درستکاری، تعهد و... تنها اتکای کنترل‌های داخلی به رفتار اخلاقی و شایستگی‌های فنی اشخاصی است که مسئولیت آن را برعهده دارند. بنابراین دستیابی به کنترل داخلی مناسب، مستلزم تعهد اشخاص مسئول در قبال درستکاری و ارزش‌های اخلاقی قوی و... است. اگر قرار باشد کنترل داخلی به درستی طراحی و اجرا شود، تعهد مذکور باید از بالاترین مقام اجرایی سازمان شروع شده و به کل سازمان سرایت کند (نوروش، ۱۳۸۹).

مستندسازی کسب شناخت از سامانه کنترل داخلی: برای مستندسازی سامانه کنترل داخلی از مؤلفه‌های پرسشنامه کنترل داخلی، بازبینی، نمودگر سامانه کنترل داخلی (فلوچارت) شرح نوشته سامانه کنترل داخلی استفاده می‌شود (آقایی، ۱۳۸۸).



فرضیه‌های پژوهش

- ۱- بین کنترل‌های محافظتی و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاجا رابطه وجود دارد.
- ۲- بین کنترل‌های صحت و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاجا رابطه وجود دارد.
- ۳- بین ویژگی‌های انسانی و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاجا رابطه وجود دارد.
- ۴- بین مستندسازی کسب شناخت از سامانه کنترل داخلی و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاجا رابطه وجود دارد.
- ۵- بین ارزیابی صحیح خطرهای مربوط به کنترل داخلی و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاجا رابطه وجود دارد.

پیشینه تحقیق

پیشینه مطالعات خارج از کشور

پتروویست (۲۰۱۱) بیان می‌دارد، نتیجه تحقیق انجمن حسابداران رسمی آمریکا در خصوص علل گزارشگری متقلبانه، ضعف کنترل‌های داخلی بوده است. می‌توان چنین نتیجه گرفت که اگر کنترل‌های داخلی در بخش عمومی ضعیف نباشد و به طور قوی تعبیه شده باشد، به ارائه گزارش‌های مالی اتکاپذیر منجر خواهد شد.

نتیجه تحقیقات لین و همکارانش (۲۰۱۱) در خصوص تأثیر کارکنان بر کنترل‌های داخلی نشان داد که کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل‌های قوی بر گزارش‌دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل‌های داخلی در سازمان می‌شوند.

کاترین شکسپیر (۲۰۱۰) به بررسی ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی پرداخت و به این نتیجه رسید که نیاز کنترل داخلی امروزه در بخش‌های عمومی به خوبی احساس می‌شود؛ زیرا اگر سامانه کنترل داخلی به درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سامانه‌های اطلاعاتی می‌شود و کیفیت

گزارش‌های بخش عمومی را بهبود می‌بخشد و مطابقت آن با قوانین موضوعه را سبب می‌شود.

نتایج تحقیقات هاچ برگ و دیگران (۲۰۰۹) نشان داد که وجود کنترل‌های داخلی موجب گزارشگری مالی قابل فهم، دقیق، صحیح و درست می‌شود. این امر برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان حیاتی است و اعتماد آنها را نسبت به گزارش‌های ارائه شده جلب می‌کند.

جینیفر التمر و انه بیٹی (۲۰۰۹) به بررسی میزان تأثیرگذاری نظارت کنترل داخلی بر گزارش‌های مالی پرداخته (با توجه به بحران‌های اخیر مالی دنیا). آنها به این نتیجه رسیدند که نیازمندی‌های کنترل داخلی که توسط FDICIA اجباری شده است، موجب افزایش پایداری درآمدها، قابلیت پیش‌بینی نقدینگی و همچنین کاهش محافظه‌کاری حسابداری می‌گردد. او با توجه به بررسی‌های انجام شده در تحقیق مورد بحث پیشنهاد نموده است که بهتر است حضور حسابرس بزرگ‌تر، جایگزین نظارت کنترل داخلی شود.

آشبق (۲۰۰۷) در تحقیق خود بیان می‌دارد که در سال ۱۹۷۴، انجمن حسابداران رسمی آمریکا کمیسیونی را که بعدها به کمیسیون کوهن معروف شد، مأمور تحقیق دربارهٔ مسئولیت‌های حساب‌برسان کرد. یکی از مهم‌ترین توصیه‌های کمیسیون کوهن این بود که مدیران علاوه بر صورت‌های مالی، گزارشی نیز در خصوص وضعیت کنترل‌های داخلی تهیه و منتشر کنند و حساب‌برسان هم به بررسی این گزارش پردازند.

جفری دوایل (۲۰۰۷) به بررسی عوامل ضعف کنترل داخلی بر گزارشگری مالی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های کوچک، جوان و از نظر مالی ضعیف، با مشکلات کنترلی جدی‌تری مواجه هستند؛ در حالی که شرکت‌هایی با تشکیلات حسابداری و عملیات پیچیده، به سرعت در حال تغییر می‌باشند. این شرکت‌ها از نظر

مالی سالم‌تر هستند و در نهایت این نتیجه حاصل شد که با توجه به دلایل خاص ضعف مواد اولیه، برآوردها متفاوت است و در عین حال هر شرکتی با گروهی از چالش‌های کنترل داخلی منحصر به خود مواجه است.

هولیز آشبوق و اسکیف (۲۰۰۷) به بررسی تأثیر نقص‌های کنترل داخلی و نحوه تصحیح آنها (درمان ضعف کنترل‌های داخلی) با کیفیت گردآوری شده اطلاعات پرداختند و اینکه شرکت‌ها را به دو دسته تقسیم نمودند: ۱- شرکت‌هایی که ضعف‌های کنترل داخلی را گزارش می‌کنند؛ ۲- شرکت‌هایی که ضعف‌های کنترل داخلی را گزارش نمی‌کنند. آنها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که بازرسان آنها نسبت به درمان نقص‌های کنترل داخلی قبلاً گزارش شده اقدام می‌کنند، در سطح بهبود کنترل داخلی نسبت به شرکت‌هایی که مشکلات خود را درمان نمی‌کنند افزایشی نشان می‌دهد؛ همچنین اینکه ضعف‌های کنترل داخلی، با احتمال بیشتری به خطاهای غیر عمدی منجر می‌شوند که موجب اضافه شدن توجه به تحقیقات می‌گردد. در نهایت اینکه شرکت‌هایی که نظرهای حسابرسان داخلی متفاوتی را در سال‌های پشت سرهم دریافت می‌کنند، تغییراتی در کیفیت سازگاری با انجام تغییرات، در کیفیت کنترل داخلی از خود نشان می‌دهند.

فادزیل هارون و جانتان (۲۰۰۵) به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر تقویت کنترل‌های داخلی می‌پردازند و بیان می‌دارند که مدیریت واحد حسابرسی داخلی، توانایی‌های حرفه‌ای و بی‌طرفی حسابرسان داخلی بر توانایی سامانه کنترل داخلی در امر پایشگری شرکت تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد و مراحل حسابرسی که با ارزیابی سامانه کنترل داخلی انجام می‌شود را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این موضوع خود سبب مخاطرات ناشی از کار حسابرسی می‌شود. در نهایت نیز بیان می‌دارند که گزارش حسابرسان مستقل، به شدت متأثر از اعمال مختلف سامانه کنترل داخلی و از همه مهم‌تر واحد حسابرسی داخلی است. همچنین از نظر محقق، اگرچه تکامل حرفه حسابرسی

داخلی و تغییرات ایجاد شده در آن در یکصد سال گذشته به کندی رخ داده است، توسعه و به کارگیری واحد حسابرسی داخلی به صورت شتاب‌آمیزی رواج یافته است و میزان تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل‌های داخلی در حال افزایش است.

توایجری، بریلی و ولیام (۲۰۰۴) به بررسی روابط میان حساب‌برسان داخلی و مستقل شرکت‌های سهامی عربستان سعودی پرداختند و بیان کردند که وجود صلاحیت حرفه‌ای، تجربه و ... بر میزان ارتباط میان حساب‌برسان مستقل و داخلی و همچنین سطح اتکای حساب‌برسان مستقل به حساب‌برسان داخلی تأثیرگذار است، اما حساب‌برسان داخلی شرکت‌های سهامی عربستان سعودی مهارت و استقلال حرفه‌ای کافی ندارند.

چی چن و همکارانش (۲۰۰۳) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که حسابرسی داخلی بر عملکرد کلیه شرکت‌های تایوانی تأثیر داشته است. میزان این آثار رابطه مستقیمی با ضعف عملکرد هیئت مدیره شرکت دارد، همچنین نقش بزرگ‌تری در برابر کنترل مدیران ارشدی که مستقل و حرفه‌ای می‌باشند، ایفا می‌کند.

پیشینه مطالعات داخل کشور

کرراهی مقدم (۱۳۹۰) به بررسی حسابرسی داخلی در قرن ۲۱ پرداخت و به این نتیجه رسید که گسترش و پیچیدگی روزافزون و شتاب‌آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته امروز، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت و وجود انواع مخاطرات در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری که اهداف و سیاست‌های سازمانی را از درون و برون به شدت تهدید می‌کنند، سبب شده است تا کنترل مستقیم و انفرادی این واحدها ناممکن شود. به همین دلیل نیاز به استقرار سامانه کنترل داخلی اثربخش به عنوان جزء جدایی‌ناپذیر از سامانه مدیریت کارآمد مورد توجه جدی قرار گرفته است.

صداقت نژاد (۱۳۸۷) به بررسی میزان تأثیر حسابرسی داخلی بر عملکرد مالی یگان‌های تابعه نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران پرداخت و به این نتیجه رسید که حسابرسی داخلی یکی از اساسی‌ترین ملزومات در سازمان‌ها و یگان‌های

نظامی است؛ به عنوان بهترین ابزار برای بررسی عملکرد قسمت‌ها، شعبه‌ها و رده‌های پایین دستی، می‌تواند قسمت‌های اجرایی را در مسیر درست و همسو با اهداف سازمان قرار دهد و سازمان‌ها و یگان‌های اجرایی را از مسیر انحراف دور و با شناسایی به موقع، ضعف‌ها و انحرافات احتمالی و تخلفات عمدی و غیرعمدی در سالم نگه‌داشتن محیط و شفاف‌سازی فعالیت‌های انجام گرفته بسیار مؤثر است و عملکرد یگان را افزایش می‌دهد.

محمودی (۱۳۸۵) به استناد تحقیق مهدی آقاجعفری که در سال ۱۳۸۰ انجام شد، بود به بررسی تاثیر بخش حسابرسی داخلی در شرکت ملی نفت ایران پرداخته است. در این راستا ارتباط (اهمیت) هر یک از عوامل شناسایی شده بر اثربخشی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس نتایج، ملاحظه گردید در حسابرسی داخلی شرکت نفت ایران، عوامل استقلال حسابرسی داخلی از فعالیت‌ها و عملیاتی که رسیدگی می‌کند، وجود اهداف تعیین شده، در بر گرفتن جنبه مالی کنترل‌های داخلی، استفاده از نیروهای زبده از نظر علمی و تجربی، وجود دستورالعمل‌های مدون برای اجرای عملیات حسابرسی، رعایت دستورالعمل‌های موجود، تبعیت از موازین رفتار و آیین حرفه‌ای رعایت می‌شود.

کرباسی یزدی (۱۳۸۴) در تحقیق خود بیان می‌دارد، قانون یکپارچه مالی مدیران فدرال، مصوب سال ۱۹۸۲ دیوان محاسبات آمریکا را ملزم می‌کند که استانداردهایی برای کنترل داخلی در دولت صادر کند. این استانداردها چارچوب کلی در ایجاد و نگهداری کنترل داخلی، شناسایی عملکرد مدیریت و چالش‌های آن، شناسایی نواحی گسترده خطرپذیری، شناخت تقلب، کشف سوء استفاده و سوء مدیریت را فراهم می‌کند.

علی همتی (۱۳۸۱) به بررسی تأثیرات ضعف کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بر گزارش حسابررس و بازررس قانونی سازمان حسابررسی

پرداخت و به این نتیجه رسید که بیشترین ضعف سامانه کنترل داخلی، که منجر به صدور گزارش‌های غیرمقبول حسابرسی شده است، مربوط به سرفصل موجودی مواد و کالا و پس از آن سرفصل حساب‌های دریافتی و دارایی‌های ثابت بوده است.

روش‌شناسی پژوهش

جهت‌گیری این پژوهش، کاربردی و هدف از انجام این پژوهش تعیین نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های نراجاست. پژوهش حاضر به روش میدانی و مبتنی بر نظرسنجی به عمل آمده از خبرگان و صاحب‌نظران حوزه مالی نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران است. در مورد روش گردآوری اطلاعات مورد نیاز در مرحله تدوین ادبیات، مطالعات کتابخانه‌ای، جستجو در اینترنت، مطالعه مقالات، کتاب‌ها، مجلات، پایان‌نامه‌ها و سایر پایگاه‌های علمی معتبر مورد توجه قرار گرفته‌اند؛ سپس شاخص‌های مطرح در قالب پرسشنامه‌ای به شرح مندرج در جدول زیر تدوین و به نظرسنجی گذاشته شد. تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق با استفاده از نرم افزار SPSS انجام می‌گیرد.

جدول شماره ۱:

مفاهیم، مؤلفه‌ها و شاخص‌های کنترل‌های داخلی

منبع	شاخص	ابعاد/ مؤلفه	مفهوم
پوریا نسب، ۱۳۹۰	حفاظت تجهیزات و موجودی کالا، وجوه نقد و سایر دارایی‌ها، شمارش ادواری موجودی‌ها و مقایسه آن با اسناد و مدارک	کنترل‌های در دسترس	کنترل‌های مالی
Hall james - 2003	الزام به استفاده از دستگاه‌های آزمایش فروش نقدی دارای نوارهای قفل‌دار		
Collier John - 2003	ایجاد محدودیت در دسترسی به اسناد غیرعادی و ابطال صحیح اسناد استفاده شده		
نوروش، ۱۳۹۰	سپرده‌گذاری روزانه دریافت‌های نقدی بدون دست خوردگی		

نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه / ۱۸۱

Konrath - 2001	ایجاد محدودیت در دسترسی به رایانه‌ها، کدهای پایانه‌ها، دیسکت‌ها و عناصر بانک‌های اطلاعاتی	کنترل‌های پاسخ‌گویی (مسئولیت‌دهی)	
Collier John - 2003	تعیین مسئولیت برای شخص نگهدارنده اسناد دارای شماره سریال		
نوروش، ۱۳۹۰	بررسی ادواری اسناد استفاده شده از لحاظ ترتیب شماره آنها		
نوروش، ۱۳۹۰	تعیین وجوهی برای تنخواه‌گردان (برای انجام پرداخت‌های جزئی و تعیین مسئولیت برای شخص تنخواه‌گردان		
نوروش، ۱۳۹۰	ثبت شماره سریال دارایی‌های دارای شماره سریال و ضمیمه نمودن برچسب دارایی‌هایی که شماره سریال ندارند برای ممانعت از نقل و انتقال و جایگزینی موقت آن دارایی‌ها با دارایی‌های مشابه		
ارباب سلیمانی، ۱۳۷۷	دریافت تضمین از کارکنانی که عهده‌دار مسئولیت هستند		
نظری، ۱۳۷۶	کلیه موجودی‌ها باید تحت اختیار یک نفر مسئول به عنوان انباردار باشد		
باجانی جعفر، ۱۳۸۱	سامانه مقرون به صرفه برای نگهداری دارایی‌های دولتی نارسایی‌ها به محض کشف اصلاح شوند		
آقای محمد علی، سید نژاد فهیم، ۱۳۸۸	داشتن پوشش بیمه‌ای کافی برای اموال		
نوروش، ۱۳۹۰	حمایت مدیریت از سامانه کنترل داخلی		
ابراهیمی، ۹۰	کنترل‌های ورودی رایانه		
نوروش، ۱۳۹۰	دستور العمل‌های حسابداری		
نوروش، ۱۳۹۰	پایگاه‌های استخدام و آموزش کارکنان		
Collier John - 2003	انتصاب اشخاص شایسته به وظایفی مثل: توزیع حساب، تخصیص هزینه و سامانه کنترل دوطرفه		
Collier John - 2003	مستند سازی صحیح معاملات		
عالم زاده، ۱۳۹۰	مستند سازی صحیح برنامه‌ها و سامانه‌های رایانه‌ای		
نوروش، ۱۳۹۰	صدور مجوز و مستندسازی صحیح تغییرات در برنامه‌ها و سامانه‌های رایانه‌ای		
نوروش، ۱۳۹۰	درستی محاسبات صورت‌حساب‌ها را پیش از پرداخت وجه آن کنترل کنید		

Konrath - 2001	ارزیابی خطر کنترلی از طریق مقایسه ورودی‌ها و خروجی‌ها و نادیده گرفتن ویژگی‌های نحوه پردازش رایانه‌ای داده‌ها		
Arens - 2003	نظام بودجه‌بندی و تجزیه و تحلیل انحرافات	کنترل‌های اکتشافی	
Arens - 1997	مغایرت‌گیری‌ها (صورت‌حساب بانکی، مطابقت دفاتر معین با حساب‌های کنترلی)		
نوروش، ۱۳۹۰	بررسی مستندات قبل از پرداخت		
نوروش، ۱۳۹۰	بررسی زنجیره عطف حسابرسی		
نوروش، ۱۳۹۰	صداقت و درستکاری	صداقت و درستکاری	ویژگی‌های انسانی
پوریا نسب، ۱۳۹۰	ارزش‌های اخلاقی کارکنان	ارزش‌های اخلاقی کارکنان	
حسن زاده، ۱۳۸۶	تکراری و روتین بودن مشاغل	انگیزه‌ها و وسوسه‌ها	
پوریا نسب، ۱۳۹۰	وابستگی مفرط پاداش به عملکرد		
	نیود کنترل‌ها یا اثر بخش نبودن آنها، مانند تفکیک نامناسب وظایف در امور حساس که مروج کم‌کاری یا سرپوش‌گذاردن بر عملکرد ضعیف است		
پوریا نسب، ۱۳۹۰	ناچیز بودن یا علنی نبودن تنبیهات مقرر برای رفتارهای نادرست، که آنها را به عنوان عوامل بازدارنده کم‌رنگ جلوه دهد		
پوریا نسب، ۱۳۹۰	تجزیه و تحلیل دانش و مهارت‌های مورد نیاز بر پایه انجام یک وظیفه	صلاحیت کارکنان	
	وجود شرح وظایف رسمی یا غیررسمی یا دیگر ابزارهایی که وظایف مرتبط با یک شغل را تعریف می‌کند		
نوروش، ۱۳۹۰	تبانی در دستکاری کنترل‌های داخلی	تبانی در دستکاری کنترل‌های داخلی	
ارباب سلیمانی، ۱۳۷۷	پرسشنامه کنترل‌های داخلی	پرسشنامه کنترل‌های داخلی	
Hall james - 2003	بازبینی	بازبینی	
ارباب سلیمانی، ۱۳۷۷	نمودگر سامانه کنترل داخلی (فلوچارت)	نمود گر سامانه کنترل داخلی	
		نمودگر سامانه کنترل داخلی (فلوچارت)	

نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه / ۱۸۳

آقای محمد علی، سید نژاد فهیوم، ۱۳۸۸	شرح نوشته سامانه کنترل داخلی	شرح نوشته سامانه کنترل داخلی	
آخوند زاده میثم ۹۰	خطرپذیری راهبردی	خطرپذیری راهبردی	خطر کنترل داخلی
پوریا نسب، ۱۳۹۰	فناوری جدید (تغییر و تحولات فن آوری)	خطرپذیری عملیاتی	
نوروش، ۱۳۹۰	رقابت		
	قوانین جدید		
نوروش، ۱۳۹۰	بلایای طبیعی و تغییرات اقتصادی		
پوریا نسب، ۱۳۹۰	شرایط اقتصادی و شرایط سیاسی	خطر گزارشگری مالی	
	تغییر در پردازش اطلاعات		
نوروش، ۱۳۹۰	تغییرات کارکنان حسابداری تغییرات کارکنان حسابرسی داخلی		
	قوانین مالی	ریسک رعایت	
نوروش، ۱۳۹۰	الزامات نهادهای قانون‌گذاری		
Arens - 2003	تغییرات در قوانین و مقررات کاربردی		

جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، تعداد ۲۰۰ نفر از کارکنان بخش مالی نزاچا (کنترلر، دارایی و امور مالی) بودند که از جامعه مورد نظر، تعداد ۱۳۱ نفر به صورت تصادفی و بر اساس جدول مورگان انتخاب گردیدند.

روش گردآوری داده‌های پژوهش

در روش گردآوری اطلاعات مورد نیاز در مرحله تدوین ادبیات، مطالعات کتابخانه‌ای، جست‌وجو در اینترنت، مطالعه مقاله‌ها، کتاب‌ها، مجلات، پایان‌نامه‌ها و سایر پایگاه‌های علمی مورد توجه قرار گرفته است. شاخص‌های مطرح در قالب پرسشنامه تدوین و به نظرسنجی گذاشته شد تا پس از جمع‌آوری داده‌ها و تحلیل آنها، یافته‌های پژوهش ارائه گردد. نحوه عمل بدین صورت است که برای هر فرضیه، مفاهیم و شاخص در نظر

گرفته می‌شود و بر مبنای شاخص‌های ارائه شده، سولات پرسشنامه به شرح جدول شماره ۱ مطرح و اجرا می‌گردد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش برای پرسشنامه، مقیاس طیف لیکرت پنج تایی استفاده شده است. برای استنباط داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها، با استفاده از قضیه حد مرکزی از روش آزمون t استفاده گردیده است.

آزمون t :

از آزمون t یک نمونه‌ای برای فرضیه در مورد میانگین جامعه استفاده می‌شود. در این پژوهش با استفاده از آماره t این آزمون را انجام می‌دهیم. دقت شود که جامعه مورد بررسی باید نرمال باشد، در غیر این صورت اگر حجم نمونه زیاد شود (معمولاً بیشتر از ۳۰) می‌توان طبق قضیه حد مرکزی جامعه را نرمال فرض نمود؛ هر چند که معمولاً با آزمون اسمیرینوف-کولموگروف نرمال بودن متغیرها را بررسی می‌کنیم.

روایی ابزار اندازه‌گیری

منظور از روایی این است که محتوای ابزار یا سولات مندرج در ابزار، به دقت متغیرها و موضوع مورد مطالعه را بسنجد، برای اطمینان از روایی و پایایی ابزار از روش‌های مختلفی استفاده می‌شود:

۱- استفاده از روش‌های دوگانه و موازی ۲- استفاده از روش مقایسه با معیار ۳- استفاده از روش پیش آزمون (حافظنیا، ۱۳۷۷).

در این تحقیق بررسی روایی طریق ارزیابی دقیق ادبیات موضوع انجام شد. بعد از تنظیم پرسشنامه و قبل از نظرسنجی از خبرگان، پرسشنامه توسط شش نفر از خبرگان بررسی و اصلاحات مورد نیاز اعمال شد؛ سپس تأیید و در مرحله بعد، پرسشنامه به

صورت پیش آزمون در بین ۳۵ نفر نمونه در دسترس توزیع گردید و با تحلیل انجام گرفته، روایی پرسشنامه مورد تأیید قرار گرفت.

پایایی ابزار اندازه‌گیری

در این پژوهش، برای پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ، یکی از مورد استفاده‌ترین ابزارهای سنجش پایایی است (حافظ‌نیا، ۱۳۷۷). به‌طور کلی، مقیاسی، پایاست که از ارزش ۰/۷ یا بیشتر برخوردار باشد (بازرگان و همکاران، ۱۳۸۳). از آنجایی که آلفای کرونباخ این پژوهش (۰/۹۲۸) بزرگ‌تر از ۰/۷ است، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

جدول شماره ۲:

آلفای کرونباخ و تعداد متغیرها

Cronbach's Alpha (آلفای کرونباخ)	N of Items (تعداد متغیرها)
۰/۹۲۸	۵۶

تجزیه و تحلیل متغیرها و فرضیه‌ها

- آزمون نرمال بودن متغیرها: این آزمون برای بررسی ادعای مطرح شده در مورد توزیع داده‌های یک متغیر کمی مورد استفاده قرار می‌گیرد و اینکه از آزمون اسمیرینوف-کولموگروف برای نرمال بودن متغیرها استفاده می‌کنیم. در این آزمون فرض H_0 صفر نرمال بودن متغیر و فرض H_1 غیر نرمال بودن متغیر است.

جدول شماره ۳:

جدول کولمو گوروف- اسمیرنوف

	فرضیه ۱	فرضیه ۲	فرضیه ۳	
N (تعداد داده‌ها)	۱۳۱	۱۳۱	۱۳۱	
Normal Parameters ^{a,b} (متغیرهای مورد نظر در بررسی)	Mean (میانگین) ۴.۴۶۷۳	۴.۵۰۸۴	۴.۴۸۵۸	
Std. Deviation (انحراف معیار در توزیع نرمال)	۰.۳۷۴۴۴	۰.۳۷۷۷۹	۰.۳۲۲۴۵	
Most Extreme Differences (قدر مطلق بیشترین انحراف)	Absolute (قدر مطلق بیشترین انحراف)	۰.۱۰۰	۰.۱۲۸	۰.۱۰۱
	Positive (بیشترین انحراف مثبت)	۰.۰۷۷	۰.۱۰۱	۰.۰۸۳
	Negative (بیشترین انحراف منفی)	-۰.۱۰۰	-۰.۱۲۸	-۰.۱۰۱
Kolmogorov-Smirnov Z (مقدار آماره Z)	۱.۱۴۶	۱.۴۶۰	۱.۱۵۲	
Asymp. Sig. (2-tailed) (سطح معناداری)	۰.۱۴۴	۰.۱۲۸	۰.۱۴۱	

ادامه جدول شماره ۳:

جدول کولمو گوروف- اسمیرینوف

		فرضیه ۴	فرضیه ۵
N (تعداد)		۱۳۱	۱۳۱
Normal Parameters ^{a,b} (متغیرهای مورد نظر در بررسی)	Mean (میانگین)	۴.۳۴۷۳	۴.۵۱۵۳
	Std. Deviation (انحراف معیار در توزیع نرمال)	۰.۴۸۶۹۲.	۰.۲۴۳۲۴
Most Extreme Differences (قدر مطلق مقدار بیشترین انحراف)	Absolute (قدر مطلق بیشترین انحراف)	۰.۲۱۳	۰.۱۱۵
	Positive (بیشترین انحراف مثبت)	۰.۲۱۳	۰.۰۵۴
	Negative (بیشترین انحراف منفی)	-۰.۱۸۵	-۰.۱۱۵
Kolmogorov-Smirnov Z (مقدار آماره Z)		۲.۴۳۳	۱.۳۱۴
Asymp. Sig. (2-tailed) (سطح معنی داری)		۰.۰۶۰	۰.۰۶۳

بنابراین با توجه به سطوح معناداری که برای فرضیه‌های یک تا پنج این پژوهش بیشتر از ۵٪ است، پس فرضیه H_0 صفر رد نمی‌شود؛ یعنی تمام متغیرها نرمال هستند و

می‌توان از آزمون t که یک آزمون پارامتریک است برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده کرد.

تجزیه و تحلیل فرضیه شماره ۱: با عنوان، بین کنترل‌های محافظتی و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاچا رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۱ این پژوهش با ۱۴ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان‌کننده این مطلب بوده که بیش از ۹۰٪ پرسش‌شوندگان به گزینه‌های تأثیرگذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول شماره ۴:

درصد پاسخ پرسش‌شوندگان به هر یک از گزینه‌های طیف لیکرت

گزینه‌های طیف لیکرت	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
درصد	۰.۱۶۳۵۷۷	۰.۴۹۰۷۳۱	۵.۶۷۰۶۶۵	۳۹.۸۰۳۷۱	۵۳.۸۷۱۳۲	۱۰۰

نتیجه آزمون شامل دو خروجی می‌باشد؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و اینکه مقدار میانگین نمونه ۴.۴۶۷۳ کوچک‌تر از ۵ است ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول شماره ۵:

آمار توصیفی فرضیه ۱

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Std. Error Mean (خطای انحراف معیار)
فرضیه ۱	۱۳۱	۴.۴۶۷۳	۰.۳۷۴۴۴	۰.۰۳۲۷۲

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد ۴۴.۸۵۰، درجه آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰.۰۰۰ است و از آنجایی که sig کوچک‌تر از ۵٪ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگریا همان H_1 تأیید می‌گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱.۴۶۷۲۸ و فاصله اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱.۴۰۲۶ و ۱.۵۳۲۰ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است، پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است.

جدول شماره ۶:

آمار استنباطی فرضیه ۱

Test Value = 3						
	t	df (درجه آزادی)	Sig. (2-tailed) (سطح معناداری)	Mean Difference (اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون)	95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)	
					Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)
فرضیه ۱	۴۴.۸۵۰	۱۳۰	۰.۰۰۰	۱.۴۶۷۲۸	۱.۴۰۲۶	۱.۵۳۲۰

- تجزیه و تحلیل فرضیه شماره ۲: با عنوان، بین کنترل‌های صحت و بهبود

حسابرسی یگان‌های تابعه نزاچا رابطه مثبت دارد.

فرضیه ۲ این پژوهش با ۱۵ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان کننده این مطلب بوده که بیش از ۹۳٪ پرسش‌شوندگان به گزینه‌های تأثیرگذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول شماره ۷:

درصد پاسخ پرسش شوندگان به هر یک از گزینه‌های طیف لیکرت

گزینه‌های طیف لیکرت	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
درصد	۰	۰	۶.۳۶۱۳۲۳	۳۶.۴۳۷۶۶	۵۷.۲۰۱۰۲	۱۰۰

نتیجه آزمون شامل دو خروجی می‌باشد؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و اینکه مقدار میانگین نمونه ۴.۵۰۸۴ کوچک‌تر از ۵ است ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول شماره ۸:

آمار توصیفی فرضیه ۲

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Std. Error Mean (خطای انحراف معیار)
فرضیه ۲	۱۳۱	۴.۵۰۸۴	۰.۳۷۷۷۹	۰.۰۳۳۰۱

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد ۴۵.۶۹۹، درجه آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰.۰۰۰ است و از آنجایی که sig کوچک‌تر از ۰.۰۵ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگریا همان H_1 تأیید می‌گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱.۵۰۸۴۰ و فاصله اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱.۴۴۳۱ و ۱.۵۷۳۷ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است.

Test Value = 3						
	t	df (درجه آزادی)	Sig. (2-tailed) (سطح معناداری)	Mean Difference (اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون)	95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)	
					Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)
					فرضیه ۲	۴۵.۶۹۹

تجزیه و تحلیل فرضیه شماره ۳: با عنوان، بین ویژگی‌های انسانی (شامل رازداری، درستکاری، تعهد و غیره) و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاچا رابطه مثبت دارد. فرضیه ۳ این پژوهش با ۱۱ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان کننده این مطلب بوده که حدود ۹۳٪ پرسش‌شوندگان به گزینه‌های تأثیرگذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول شماره ۱۰:

درصد پاسخ پرسش‌شوندگان به هر یک از گزینه‌های طیف لیکرت

گزینه‌های طیف لیکرت	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
درصد	۰	۰	۶.۹۹۰۴۳۴	۴۰.۵۴۴۵۲	۵۲.۴۶۵۰۵	۱۰۰

نتیجه آزمون شامل دو خروجی می‌باشد خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار

و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و اینکه مقدار میانگین نمونه ۴.۴۸۵۸ کوچک‌تر از ۵ است، ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول شماره ۱۱:

آمار توصیفی فرضیه ۳

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
	(تعداد)	(میانگین)	(انحراف معیار)	(خطای انحراف معیار)
فرضیه ۳	۱۳۱	۴.۴۸۵۸	۰.۳۲۲۴۵	۰.۰۲۸۱۷

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد ۵۲.۷۳۸، درجه آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰.۰۰۰ است؛ از آنجایی که sig کوچک‌تر از ۵٪ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H_1 تأیید می‌گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱.۴۸۵۷۷ و فاصله اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱.۴۳۰۰ و ۱.۵۴۱۵ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است، پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است.

جدول شماره ۱۲:

آمار استنباطی فرضیه ۳

	Test Value = 3					
	t	df (درجه آزادی)	Sig. (2-tailed) (سطح معنا داری)	Mean Difference (اختلاف میانگین نمون) ه با مقدار مورد آزمون)	95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)	
					Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)
فرضیه ۳	۵۲.۷۳۸	۱۳۰	۰.۰۰۰	۱.۴۸۸۷۵	۱.۴۳۰۰	۱.۵۴۱۵

- تجزیه و تحلیل فرضیه شماره ۴: بین مستندسازی کسب شناخت از سامانه کنترل داخلی (پرسشنامه، بازبینی و نمودگر سامانه) و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاجا رابطه مثبت دارد.

فرضیه ۴ این پژوهش با ۴ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان کننده این مطلب بوده که بیش از ۸۸٪ پرسش‌شوندگان به گزینه‌های تأثیرگذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول شماره ۱۳:

درصد پاسخ پرسش‌شوندگان به هر یک از گزینه‌های طیف لیکرت

گزینه‌های طیف لیکرت	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
درصد	۰	۰	۱۱.۲۵۹۵۴	۴۲.۷۴۸۰۹	۴۵.۹۹۲۳۷	۱۰۰

نتیجه آزمون شامل دو خروجی است؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار

و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و اینکه مقدار میانگین نمونه ۴.۳۴۷۳ کوچک‌تر از ۵ است ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول شماره ۱۴:

آمار توصیفی فرضیه ۴

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
	(تعداد)	(میانگین)	(انحراف معیار)	(خطای انحراف معیار)
فرضیه ۴	۱۳۱	۴.۳۴۷۳	۰.۴۸۶۹۲	۰.۰۴۲۵۴

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد ۳۱.۶۷۰، درجه آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰.۰۰۰ است و از آنجایی که sig کوچک‌تر از ۵٪ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگریا همان H_1 تأیید می‌گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱.۳۴۷۳۳ و فاصله اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱.۲۶۳۲ و ۱.۴۳۱۵ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است.

جدول شماره ۱۵:

آمار استنباطی فرضیه ۴

Test Value = 3						
	t	df (درجه آزادی)	Sig. (2-tailed) (سطح معناداری)	Mean Difference (اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون)	95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)	
					Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)
					فرضیه ۴	۳۱.۶۷۰

تجزیه و تحلیل فرضیه شماره ۵: بین ارزیابی صحیح خطرهای مربوط به کنترل داخلی و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاجا رابطه مثبت دارد.

فرضیه ۵ این پژوهش با ۱۲ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان کننده این مطلب بوده که بیش از ۹۴٪ پرسش شونده‌ها به گزینه‌های تأثیرگذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول شماره ۱۶:

درصد پاسخ پرسش شونده‌ها به هر یک از گزینه‌های طیف لیکرت

گزینه‌های طیف لیکرت	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
درصد	۰	۰	۵.۳۴۳۵۱۱	۳۷.۷۸۶۲۶	۵۶.۸۷۰۲۳	۱۰۰

نتیجه آزمون شامل دو خروجی است؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار

و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و اینکه مقدار میانگین نمونه ۴.۵۱۵۳ کوچک‌تر از ۵ است ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شد.
جدول شماره ۱۷:

آمار توصیفی فرضیه ۵

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Std. Error Mean (خطای انحراف معیار)
فرضیه ۵	۱۳۱	۴.۵۱۵۳	۰.۲۴۳۲۴	۰.۰۲۱۲۵

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد ۷۱.۲۹۹، درجه آزادی عدد ۱۳۰، Sig برابر ۰.۰۰۰ است و از آنجایی که sig کوچک‌تر از ۰.۰۵ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگریا همان H_1 تأیید می‌گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱.۵۱۵۲۷ و فاصله اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱.۴۷۳۲ و ۱.۵۵۷۳ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است.

جدول شماره ۱۸:

آمار استنباطی فرضیه ۵

Test Value = 3					
t	df (درجه آزادی)	Sig. (2-tailed) (سطح معناداری)	Mean Difference (اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون)	95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)	
				Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)

نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه / ۱۹۷

Test Value = 3						
t	df (درجه آزادی)	Sig. (2-tailed) (سطح معنا داری)	Mean Difference (اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون)	95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)		
				Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)	
فرضیه ۵	۷۱.۲۹۹	۱۳۰	۰.۰۰۰	۱.۵۱۵۲۷	۱.۴۷۳۲	۱.۵۵۷۳

نتیجه‌گیری

برای ارزیابی و سنجش مؤلفه‌ها و فرضیه‌ها با کمک قضیه حد مرکزی از آزمون t که یکی از روش‌های آماری پارامتریک است با سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شد. در نهایت تمامی فرضیه‌های این پژوهش به شرح جدول زیر تأیید شد و بیانگر وجود رابطه مستقیم بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته بهبود حسابرسی بوده است. همچنین مقایسه نتیجه‌ها با سایر پژوهش‌های به عمل آمده در خصوص میزان تأثیرگذاری کنترل‌های داخلی بر سلامت سامانه‌ها در سازمان‌های دولتی و عمومی بیان‌کننده وجود رابطه مثبت و معنادار بوده و همگی از میزان تأثیرگذاری کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری، دقت عمل بالا، کارایی سامانه‌های اطلاعاتی، اعتماد پذیری استفاده‌کنندگان، سالم نگه‌داشتن محیط و شفاف‌سازی فعالیت‌های انجام گرفته و ... صحبت می‌نمایند.

جدول شماره ۱۹:

نگاه کلی به فرضیات پژوهش

رد	تأیید	میزان	عنوان فرضیه	شماره
فرضیه	فرضیه	معناداری		فرضیه
	*	۰۰۰	بین کنترل‌های محافظتی و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاجا رابطه مثبت وجود دارد.	۱
	*	۰۰۰	بین کنترل‌های صحت و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاجا رابطه مثبت وجود دارد.	۲

۳	بین ویژگی‌های انسانی و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاها رابطه مثبت وجود دارد.	۰۰۰	*
۴	بین مستند سازی کسب شناخت از سامانه کنترل داخلی و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاها رابطه مثبت وجود دارد.	۰۰۰	*
۵	بین ارزیابی صحیح خطرهای مربوط به کنترل داخلی و بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نزاها رابطه مثبت وجود دارد.	۰۰۰	*

پیشنهادها

کنترل داخلی به عنوان یکی از شواهد مهم برای اظهار نظر حسابرسان در گزارش‌های حسابرسی است و هرگونه ضعف یا نقص در کنترل داخلی در صورت اهمیت داشتن و تأثیر بر عملکرد مالی و ارائه نتایج و گزارش‌های مالی ناصحیح، می‌تواند منجر به صدور گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول گردد. اگرچه حسابرسی داخلی به منظور کمک به مدیریت واحدهای اقتصادی به وجود می‌آید، می‌تواند اطمینان‌های دیگری را چون اطمینان دادن به مراجع قانونی و سایر مراجع ذی‌نفع نیز فراهم کند. در متون تخصصی حسابرسی بهترین جایگاه برای واحد حسابرسی داخلی را آن گونه می‌دانند که تحت نظارت کمیته حسابرسی و یا هیئت مدیره فعالیت کند (رجبی و همکاران، ۱۳۸۷). با نگرش به توضیحات گفته شده و مطالعات انجام شده، دایره حسابرسی نزاها زیر مجموعه کنترلر مالی نیروی زمینی ارتش بوده که کنترلر نیروی زمینی وظیفه تهیه و تدوین بودجه، دریافت اعتبارات از رده بالاتر و همچنین توزیع اعتبارات به سایر یگان‌ها (پادگان‌ها) و دریافت عواید حاصل شده را عهده‌دار است. از این رو پیشنهاد می‌شود:

الف- برای افزایش سطح کیفی و همچنین کفایت سامانه کنترل داخلی از لحاظ درست و مناسب، اقتصادی، اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع سازمان واحد حسابرسی داخلی می‌باید تحت نظارت کمیته حسابرسی و یا هیئت مدیره فعالیت کند (رجبی،

محمودی خوشونی، (۱۳۸۷). نیروی زمینی ارتش نسبت به تشکیل مدیریت مستقل حسابرسی داخلی زیر نظر هیئت رئیسه نیروی زمینی ارتش و با هماهنگی سازمان حسابرسی کل ارتش اقدام کنند.

با توجه به تأثیر نیروی انسانی در بهبود کنترل داخلی، پیشنهاد می‌شود، دلایل ایجاد انگیزه در کارکنان حوزه مالی که در نهایت به دستیابی اهداف از پیش تعیین شده منجر می‌گردد مورد مطالعه و پژوهش قرار گیرد.

با توجه به اطلاعات محقق از سامانه مالی پادگان‌های نیروی زمینی و همچنین با نگرش به نتایج به دست آمده و تأثیر زیاد کنترل‌های محافظتی، کنترل‌های صحت و فناوری اطلاعات در بهبود حسابرسی مسئولان مالی مانع از کارکرد دستی بخش‌های انبار و مالی به منظور صرفه‌جویی در وقت و تحقق حداکثر دقت گردند.

یکی از موارد بسیار مهم در حوزه فعالیت‌های مالی، ایجاد انگیزه منفی یا همان وسوسه است که پیشنهاد می‌گردد تأثیر افزایش کنترل‌های داخلی در راستای کاهش انگیزه وسوسه اختلاس و سوء استفاده‌های مالی را با در نظر گرفتن شرایط اقتصادی و تأمین نسبی نیازهای مادی افراد شاغل در بخش مالی مورد تحقیق قرار گیرد.

فهرست منابع

۱. آذر، عادل و منصور، مومنی، کاربرد آمار در مدیریت، انتشارات سمت، ۱۳۸۱
۲. انصاری، عبدالمهدی، بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸، ۱۳۸۸
۳. بازرگان، عباس و زهره سرمد، روش‌های پژوهش در علوم رفتاری، چاپ هشتم، تهران: آگه، ۱۳۸۳.
۴. پوریا نسب، امیر، کنترل داخلی چارچوب یکپارچه، ۱۳۹۰
۵. حافظ‌نیا، محمد رضا، مقدمه‌ای بر روش پژوهش در علوم انسانی، چاپ اول، تهران: سمت، ۱۳۷۷
۶. حسینی، سید یعقوب، آمار نا پارامتریک: روش پژوهش و نرم افزار SPSS. چاپ اول، دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۷۲
۷. رجبی، روح‌اله و همکاران، هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳، ۱۳۸۷
۸. علی همتی، مهدی، تأثیرات ضعف کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بر گزارش‌های حسابرسی و بازرسی قانونی سازمان حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات تهران، ۱۳۸۱
۹. صداقت نژاد، علی، بررسی میزان تأثیر حسابرسی داخلی بر عملکرد مالی یگان‌های نزاجا، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه فرماندهی و ستاد ارتش جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۸۷
۱۰. قنبریان، رضا، کنترل‌های داخلی از گذشته تا به امروز، ماهنامه حسابداری، شماره ۲۳۷، ۱۳۹۰
۱۱. کرباسی یزدی، حسین، استانداردهای کنترل داخلی در دولت، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۵، ۱۳۸۴

۱۲. کرراهی، مقدم، حسابرسی داخلی در قرن ۲۱، فصلنامه حسابدار رسمی، ۱۳۹۰
۱۳. کمالی زارع، علی و همکاران، حسابرسی داخلی اثر بخش، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۳۶، ۱۳۹۰
۱۴. محمدی، جمال، اصول حسابرسی، انتشارات رسپینا، چاپ اول، ۱۳۸۷
۱۵. محمودی، ابوالفضل، بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در نظام بانکی ایران، پایان‌نامه دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۵
۱۶. مومنی، منصور و همکاران، تحلیل آماری با استفاده از spss، ۱۳۸۹
۱۷. نوروش، ایرج، حسابرسی جلد ۱ و ۲، ۱۳۹۰ و ۱۳۸۹
18. Abdulrahman A.M. Al-twajry & John A. Brierly & David R.Gwilliam(2004), An Examination of the Relationship between Internal and External Audit in the Saudi Arabian Corporate Sector, *Managerial Auditing Journal*, Vol.19 No.7.
19. Altamuro Jennifer , Anne Beatty How Does Internal Control Regulation Affect Financial Reporting 2009.
20. Ashbaugh Skaife H., D. Collins, W. Kinney, The Discovery and Consequences of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-Mandated Audits, *Journal of Accounting and Economics*, 2007
21. Ashbaugh Skaife Hollis The Effect of SOX Internal Control Deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality Current Draft July 23, 2007.
22. Chi Chen Kun, Study of Corporate Governance and International Auditing Operate in Taiwan MBA, Internet, www.Google.com, 2003
23. Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), *Internal Control Integrated Framework* . COSO report . 1992
24. Cox c . testimony concerning reporting the internal controls of small businesses under section 404 of the Sarbanes Oxley Act of 2002 www.sec.gov, 2007
25. Decker Jeffirey *Internal Controls for Public Sector Entities*, 2012
26. Doyle Jeffrey *Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting* " January 24, 2007.
27. Faudziah Hanim Fadzil, Hasnah Haron & Muhamad Jantan (2005), *Internal Auditing Practices and Internal Control System* , *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 8
28. Hochberg Y, A. Vissing-Jorgensn, P.Sapienza, A Lobbying Approach to Evaluating the Sarbanes- Oxley Act 2002. *Journal of Accounting* 2009
29. Konrath . F. Larry , *Auditing : A Risk Analysis Approach*, 2001.

30. lin S, M. pizzini. M vargus, i. r. bardhan, The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses, accounting review, 2011
31. Lin S., M. Pizzini, M. Vargus, I. R. Bardhan, The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses, Accounting Review, 2011
32. Ogneva M, k. R. Subramanya, K, Raghunandan, internal control weakness and cost of equity: evidence from sox section 404 disclosures accounting review 2007
33. Petrovits C., C. Shakespeare, A. Shih, The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations, Accounting Review, 2011
34. Petrovits Christine, the causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations, 2010
35. PIFS . strategy for development of the public internal financial control in the Republic of Macedonia 2010
36. Shakespeare Catherine The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations, March 31, 2010.