

ارائه راهکارهای جهت بهبود ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور

سحر چاپوشی شقاقی^۱، خدیجه خدابخشی پاریجان^۲، زهرا هنرمندی^۳

۱- کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تهران غرب، تهران، ایران

۲- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تهران غرب، تهران، ایران

۳- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تهران غرب، تهران، ایران

چکیده

هدف این تحقیق ارائه راهکارهای جهت بهبود ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور می‌باشد. پژوهش حاضر از نوع هدف اکتشافی است و از نوع نتیجه کاربردی-بنیادی می‌باشد از حیث روش توصیفی می‌باشد. در این تحقیق به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده از روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره فازی و نرم افزار EXCEL استفاده می‌شود. از روش فازی به دلیل در نظر گرفتن مسائل ذهنی و عدم قطعیت در حوزه تصمیم‌گیری به کار گرفته می‌شود و از قابلیت بالاتری نسبت به سایر روش‌های مشابه برخوردار است. در تحقیق حاضر ضمن تعریف و شناسایی عوامل، برای تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده حاصل از پرسش‌نامه برای غربالگری از روش دلفی فازی، برای شدت اثر عوامل از F. DEMATEL، برای اولویت‌بندی عوامل از روش F.ANP استفاده می‌شود. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهند با توجه به یافته‌های حاصل از به‌کارگیری تکنیک تاپسیس در مورد اولویت‌بندی راهکارهای موثر بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، مشاهده می‌شود که از دیدگاه نمونه آماری مورد مطالعه، راهکارهای عملیاتی دارای اهمیت و اولویت بالاتری نسبت به راهکارهای سیاست‌گذاری کلان در اثرگذاری بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور دارا می‌باشند و لذا لازم است سیاست‌گذاران امر توجه ویژه‌ای به راهکارهای عملیاتی بیان شده در مطالعه نسبت به راهکارهای سیاست‌گذاری کلان معطوف دارند.

واژگان کلیدی: ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی، پیشگیری از فساد اداری و مالی، فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور

مقدمه

بعد از رسوایی‌های مالی تصویب قانون ساربینز - اوکسلی توجه مدیریت را بیش از پیش به کنترل‌های داخلی جلب کرد با تصویب قانون ساربینز - اوکسلی الزامات متعددی برای شرکت‌های سهامی عام وضع گردید که به لحاظ تنوع الزامات و دامنه تاثیر گذاری اش، قانون معتبر و نافذی محسوب می‌شود. اهمیت قانون ساربینز - اوکسلی توجیه کننده موثر بودن ضعف‌های کنترل داخلی است. پژوهشات بسیار به بررسی عوامل تعیین کننده و آثار و نتایج نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی پرداخته‌اند. پژوهشات اولیه (اسکافی، کولینز و کینی، ۲۰۰۷) ارتباطی بین این نقاط ضعف و ویژگی‌های شرکت همچون پیچیدگی شرکت، تغییرات سازمانی، اندازه شرکت، سودآوری شرکت و سرمایه گذاری منابع روی کنترل‌های داخلی نشان داده‌اند. کنترل‌های داخلی یکی از مکانیزم‌های متعددی است که واحدهای تجاری برای کنترل شرکت‌ها برای گزارشگری مسأله نمایندگی مورد استفاده قرار می‌دهند (لاتریدیس، ۲۰۱۱). کنترل داخلی انگیزه اقتصادی دارند و مطالعات نشان داده اند که کنترل داخلی هزینه های نمایندگی را کاهش می دهد به طور کلی در کشورهایی که سامانه‌های یکپارچه برای اداره نظام مالی و اقتصادی کشور طراحی کرده‌اند، شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی به ناچار کلیه عملیات مالی خود را در دفاتر و صورت‌های مالی ثبت و گزارش می‌کنند و حساب‌برسان با اتکا به سیستم کنترل‌های داخلی شرکت، با تحمل حداقل ریسک نسبت به گزارشگری اقدام و عمده موارد تخلف شرکت‌ها در چنین نظام‌هایی، مواردی همچون عدم شفافیت مابنی اندازه‌گیری در تهیه صورت‌های مالی، افشای مناسب اطلاعات و عدم رعایت برخی مقررات قانونی است (نیساک وهمکاران^۱، ۲۰۲۳). در کشورهایی که زیرساخت‌های قانونی و اطلاعاتی یکپارچه وجود ندارد، عمدتاً اطلاعات مالی بنگاه اقتصادی به دلیل ضعف‌های موجود در خارج از صورت‌های مالی ثبت و نگهداری شده و حساب‌برسان در رسیدگی‌های خود به هیچ عنوان دسترسی به اطلاعات کامل نداشته و امکان پیشگیری و کشف حقایق وجود ندارد.

مبانی نظری

فساد و تقلب مالی پدیده شومی است که چرخ‌های اقتصاد را مختل، ارزش‌های اخلاقی را تخریب و بحران‌های جدی در امور اقتصادی، سیاسی، فرهنگی و اجتماعی ایجاد و در صورت عدم برخورد جدی و موثر با این پدیده، اعتماد عمومی را به حکومت‌ها و نظام‌های سیاسی و اداری و محاکم قضایی تضعیف می‌کند. تقلب اقتصادی در اقتصادهای دولتی و فاقد بازار آزاد رقابتی بیشتر از اقتصادهای مبتنی بر بخش خصوصی است. هرچه در این اقتصادها قوانین و مقررات و بخشنامه‌های صادره برای مدیریت خرد و کلان اقتصادی، پایدار، منضبط و شفاف و از طریق زیرساخت‌های مناسب اطلاعاتی و گزارشگری جامع اجرا شود، امکان سوءاستفاده، تبانی گروهی، ایجاد رانت برای کسب منافع برای گروهی خاص و تخطی از قوانین و مقررات برای سودجویان کمتر فراهم خواهد شد (لوکمن وهمکاران^۲، ۲۰۲۳).

تقلب اقتصادی توسط انسان‌ها انجام می‌شود نه سیستم طراحی شده و استقرار یافته، بنابراین به دلیل شرایط و ماهیت وجودی انسان و وجود حرص و طمع در مال‌اندوزی و تمایل به داشتن زندگی بهتر و امکانات بیشتر، همواره درصد بهره‌برداری از فرصت‌های پیش‌رو برای کسب منافع نامشروع است. در اقتصادهای پرنوسان با تصمیم‌گیری ناپایدار کوتاه‌مدت احساسی، ریسک مالی و اقتصادی افزایش می‌یابد و به دلیل تدوین قوانین و مقررات مقطعی، محدودیت‌هایی برای فعالان اقتصادی و فرصت‌های جدیدی برای مجرمان ایجاد می‌شود. اصولاً هر جا که پول، ثروت، مسوولیت و اختیارات نامحدود و فرآیندهای پیچیده در مدل کسب‌وکار وجود داشته باشد، نیازمند برقراری و استقرار سیستم‌های نظارتی و کنترلی مناسب خواهد بود. در صورت عدم نظارت مستمر مناسب، فساد و تقلب در هر پست، مقام و لباسی شکل خواهد گرفت (بارث وهمکاران^۳، ۲۰۲۲).

¹ Nisak et al

² Lukman et al

³ Barth et al

در مجامع معتبر حرفه‌ای دنیا از جمله انجمن بازرسان رسمی ثقلب آمریکا^۱ و منطبق با استانداردهای تدوین‌شده، عوامل تاثیرگذار بر ثقلب شامل انگیزه‌های مالی و روانی مجرم برای ارتکاب عمل، وجود نقاط ضعف سیستم کنترل‌های داخلی و نظارتی سازمان‌ها (ایجاد فرصت برای مجرمان) و نهایتاً نحوه توجیه عمل متقلبانه توسط مجرمان سه رکن اصلی شکل‌گیری ثقلب اقتصادی ذکر شده اما آنچه بدیهی است ثقلب اقتصادی در سه بعد فردی (دانش، توانایی، روش، مدل، تکنیک، هوش، میزان تخصص و ارزش‌های اخلاقی فرد مجرم و ناظر)، شغل و پست سازمانی (سطح پرواز مسوولیتی مجرمان و میزان اختیارات و دسترسی به منابع) و ریسک محیط‌های اقتصادی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی (استقرار نظام‌های مالی داخلی بنگاه اقتصادی، وضعیت پایداری و ثبات قوانین و مقررات اقتصادی کشور، ریسک فعالیت صنعت، ریسک جغرافیایی کشور و همسایگان و...) طبقه‌بندی می‌شود.

در جوامع و سازمان‌هایی که وضعیت اقتصادی از موقعیت مناسبی برخوردار نیست و محدودیت‌های جدی برای کسب درآمد برای افراد، سازمان‌ها و... وجود دارد، به دلایل متعدد از جمله عدم اطمینان از آینده، ترس از امنیت شغلی، انتظار تصویب و اجرای قوانین و مقررات متعدد ناپایدار و... بسیاری از افراد در پست‌های حساس که دسترسی به منابع مالی و اقتصادی دارند در معرض خطر ابتلا به ثقلب قرار می‌گیرند. در بیشتر کشورها قوانین مبارزه با فساد مالی (جرم اولیه) و مبارزه با پولشویی (جرم ثانویه) پیش‌بینی شده است. در ایران نیز در سال‌های قبل قوانینی برای مبارزه با جرم ثقلب اقتصادی و پولشویی تصویب و مقرر شد از طریق سازمان‌های نظارتی، امنیتی و حساب‌برسان مستقل بنگاه‌های اقتصادی مورد رسیدگی و گزارشگری قرار گیرد. در کشورها و سازمان‌هایی که جرم پولشویی به راحتی انجام می‌پذیرد و اقدامات نظارتی در سطح بنگاه‌های اقتصادی نمی‌تواند مانع پیشگیری و کشف پولشویی شود، جرم اولیه افزایش خواهد یافت، در این خصوص باید عملیات مالی در بانک‌ها از طریق سیستم نظارتی بانکی در لایه اول و در مرحله واریز وجوه به حساب‌های بانکی بنگاه‌ها و سازمان‌ها پیگیری و گزارش شود، در غیر این صورت مجرمان همواره در صدد جابه‌جایی وجوه غیرقانونی در حساب‌های بانکی متعدد و کتمان وجوه با سایر منابع اقتصادی پاک حاصل از فعالیت‌های قانونی هستند. در این صورت سیستم‌های نظارتی بانک و مسوولان مبارزه با پولشویی (واحد FIU) مشکلات عدیده‌ای در تفکیک صحیح و اثبات وجوه حاصل از فعالیت‌های مجرمانه دارند. بدیهی است مجرمان علاقه‌ای به ثبت و گزارش فعالیت‌های غیرقانونی در دفاتر مالی و در سطح صورت‌های مالی بنگاه اقتصادی نداشته و عملاً دسترسی به منابع پولشویی و رسیدگی آن در سطح صورت‌های مالی توسط ناظران و حساب‌برسان مستقل امری غیرممکن است، اما قوانین و دستورالعمل‌های پولشویی در ایران و چک‌لیست‌های ابلاغ‌شده به حساب‌برسان حاکی از این انتظار است که حساب‌برسان مستقل باید در سطح بنگاه اقتصادی و در قالب صورت‌های مالی رسیدگی شده نسبت به کشف پولشویی اقدام کنند. ضرورت دارد دولت و جامعه حساب‌برسی کشور نسبت به اتخاذ تصمیم مناسب در نحوه رسیدگی به موضوع ثقلب اقتصادی و پولشویی بررسی‌های جامع‌تری انجام دهد. آنچه مسلم است حساب‌برسان مستقل به صورت سالانه در یک یا دو مرحله عملکرد مالی سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی را پس از انجام معامله رسیدگی می‌کنند و هرچند می‌توانند با ارائه پیشنهاد‌های مشورتی در تقویت سیستم کنترلی و بازدارندگی جرم موثر باشند، حساب‌برسان مستقل تنها در بخش کشف، آن هم به صورتی که در دفاتر مالی و سیستم‌های حسابداری عملیات و رویدادهای مالی مربوطه ثبت شده باشد موثر خواهند بود، بنابراین نیاز است با اقدامات موثر و تغییر روش‌ها و تکنیک‌های رسیدگی نسبت به بازدارندگی و پیشگیری از جرم از روش‌ها و تکنیک‌های موثر دیگری استفاده کرد. در حالی که عمده فعالیت‌های نظارتی ناظران کشور بر مقوله کشف ثقلب پایه‌گذاری شده هزینه کشف ثقلب بسیار بالاتر از پیشگیری است به صورتی که به دلیل پروسه‌های طولانی در اثبات جرم در مراجع قضایی و عدم بازگشت قسمت قابل توجهی از وجوه جرم توسط متهمان (به دلیل خروج وجوه از کشور یا مصرف)، ضرورت دارد روش کنترلی از مرحله کشف توسط ناظران به مرحله بازدارندگی و تقویت سیستم‌های کنترل‌های داخلی در پیشگیری تغییر یابد (نيساک و همکاران^۲، ۲۰۲۳).

^۱ ACFE

^۲ Nisak et al

در این خصوص حسابرسان می‌توانند بر اساس تخصص و دانش خود خدمات ویژه‌ای در خصوص حسابرسی‌های مستمر، حسابرسی ویژه و خدمات بهبود نظام‌های مالی ارائه کنند. اصولاً در کلیه کشورها پس از رسوایی‌های مالی و شکست فرآیندهای نظارتی برای پیشگیری از فساد و تقلب‌های مالی، قانونگذاران درصدد طراحی و اجرای قوانین سخت و محکم‌تری برای پیشگیری از فساد مالی و اقتصادی برمی‌آیند. تجربه بین‌المللی بیانگر این موضوع است که کمیته‌های تخصصی تشکیل شده از طرف دولت‌ها برای بررسی موضوع، اقدام به طراحی و پیش‌بینی نظارت‌های بیشتر بر ناظران از جمله حسابرسان کرده‌اند. با نگاهی به قوانین و مقررات تدوین شده پس از شکست‌های بزرگ اقتصادی، عمده مقررات، جرایم سنگینی در عدم اجرای تعهدات برای جامعه نظارتی و حسابرسی در کشف و گزارشگری تقلب مالی پیش‌بینی کرده است. در ایران پس از کلاهبرداری و فساد کلان بانکی موسوم به گروه آریا نسبت به ابلاغ قانون مبارزه با فساد تحت عنوان قانون ارتقای سلامت اداری اقدام شد.

عمده جرایم پیش‌بینی شده در این قانون برای کنترل مجریان و ناظران مالی از جمله حسابداران، حسابرسان، ذی‌حسابان، ممیزان و... طراحی شد و به اجرا درآمد. با توجه به قوانین متعدد پیش‌بینی شده در جوامع بین‌المللی، دولت‌مردان درصدد محدودسازی تخلف و ایجاد شفافیت مالی بیشتر در فرآیندهای مالی و اقتصادی هستند، در بیشتر کشورها چارچوب‌های اطلاعاتی لازم برای گزارشگری سالم و شفاف، تعیین و ناظران می‌بایستی عملکرد دولت و بنگاه‌های اقتصادی بخش خصوصی را در چارچوب همین سامانه اطلاعاتی کنترل و نظارت کنند. بدیهی است وجود زیرساخت‌های مناسب در این کشورها، عملیات زیرزمینی و در سایه را حذف می‌کند و ناظران با کمترین ریسک در رسیدگی مواجه می‌شوند (نیساک و همکاران^۱، ۲۰۲۳).

در کشورهای کمتر توسعه یافته از جمله ایران به دلیل فقدان زیرساخت‌ها و سامانه‌های اطلاعاتی منسجم و یکپارچه و نبود روابط شفاف بین سامانه‌های سازمان‌های اقتصادی، مجرمان همواره در سایه نقاط ضعف اساسی و فرصت‌های پیش آمده به سودجویی از منابع اقتصادی و دست‌اندازی به بیت‌المال به طرق مختلف اقدام می‌کنند. در این گونه از نظام‌های مالی و اقتصادی غیرشفاف، اقتصادهای در سایه و زیرزمینی به واسطه تبانی، رانت‌های سیاسی و اقتصادی، فراوان بوده و ناظران مالی به ویژه حسابرسان بدون اطلاع از چنین مکانیسمی، تنها به ارائه گزارش بر روی صورت‌های مالی اتکا می‌کنند و ریسک قابل ملاحظه‌ای برای رسیدگی متحمل می‌شوند. عمده این زیرساخت‌های مالی، اقتصادی و هویتی تا تاریخ تحریر این نوشتار به صورت کلی به هم مرتبط شده، ولی ضرورت دارد سامانه‌های مذکور از لحاظ کاربری، کنترلی و نظارتی مورد بازبینی قرار گرفته و سامانه‌های جامع‌تری به صورت یکپارچه از لحاظ اطلاعات و گزارشگری مورد استفاده مسوولان قرار گیرد. جامعه حسابرسی کشور به چنین مکانیسمی به طور کامل دسترسی نداشته و اطلاعات واحدهای اقتصادی رسیدگی شده با سامانه‌های مذکور کنترل نمی‌شود، در این راستا مجرمان اقتصادی به دلیل آشنایی با نحوه رسیدگی و اشرافیت اطلاعاتی نسبت به حسابرسان و ناظران با دور زدن فعالیت‌های قانونی اقدام به کتمان حقایق کرده و با بهره‌گیری از متفکران و مشاوران خود منابع مالی و اقتصادی کشور را به یغما می‌برند. با وجود پیش‌بینی قوانین و مقررات و بخشنامه‌های مالی و اقتصادی تحت عنوان قانون مبارزه با فساد (قانون ارتقا و سلامت اداری)، قانون پولشویی و قانون تامین مالی تروریسم و مسوولیت‌های سنگین نظارتی تعیین شده برای مجریان و ناظران به نظر می‌رسد در شرایط حاضر، رسیدگی حسابرسان کارایی و اثربخشی لازم را نداشته و عملاً با توجه به عدم دسترسی به سامانه‌های مذکور چنین رسیدگی به هیچ‌وجه موثر در پیشگیری، کشف تقلب و فساد مالی و مبارزه با پولشویی نخواهد بود. با توجه به موارد مطرح شده هدف این تحقیق، شناسایی و ارزیابی ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور می‌باشد.

پیشینه تحقیق و سوالات تحقیق

ارائه راهکارهای جهت بهبود ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور چگونه است؟

¹ Nisak et al

پیشینه تحقیق

علی حیدر و همکاران^۱ (۲۰۲۲) به بررسی حاکمیت شرکتی، محدودیت مالی و فساد مالی بر عملکرد مالی شرکتها پرداختند. نتایج تحقیق آنان حاکی از آن بود که حاکمیت شرکتی و فساد مالی نقش تعدیل کننده بر رابطه بین محدودیت مالی و عملکرد مالی دارند.

فالا و سید^۲ (۲۰۲۱) در تحقیق با عنوان "فساد مالی و ارزش وجه نقد نگهداری شده" به بررسی تاثیر فساد مالی بر ارزش وجه نقد نگهداری شده شرکتها پرداختند. طبق بررسی های انجام شده، و با استفاده از مدل رگرسیون پنل دیتا نتایج نشان داد که بین فساد مالی و ارزش نگهداشت وجه نقد ارتباط منفی و معکوس وجود دارد.

چن^۳ (۲۰۲۰) به تحقیق با عنوان ارتباط بین فساد مالی و ارزش نگهداشت وجه نقد پرداخت. با استفاده از روش رگرسیون داده‌های ترکیبی نتایج تحقیق حاکی از آن بود که شرکتهایی که از نظر مالی توسعه یافته نیستند، از درجه بالاتری از فساد برخوردارند و وجوه نقد را تنها برای حفظ منافع خود نگهداری می کنند؛ که این خود منجر به عدم کارایی و کاهش عملکرد شرکت می‌شود. همچنین عملکرد شرکتها تحت تاثیر سیستم مقابله با فساد شرکتها می‌باشد.

رستمی و همکاران، ۱۴۰۲ در تحقیقی با عنوان، بررسی علل بروز و روشهای پیشگیری از فساد اداری بیان کردند، فساد اداری امروزه از جمله جرایم و معضلاتی است که اکثر دولتها با آن دست و پنجه نرم می کنند. این پدیده با وجود تأثیرات مخربی که بر نظام اداری یک کشور وارد می سازد، می تواند عاملی مؤثر بر سر راه توسعه کشورها قرار گیرد؛ به همین منظور اکثر نظامات حقوقی راهکارهایی را جهت پیشگیری از فساد و محدود نمودن زمینه های بروز این پدیده نامطلوب پیش بینی نمود ه اند. با وجود مطالعات و پژوهش های بسیاری که در این حوزه صورت گرفته است، ارائه مفهومی واحد از فساد اداری امری چالش برانگیز است؛ عمد ه ترین توجیه در خصوص این امر چند وجهی بودن عوامل مؤثر در بروز این پدیده است. عوامل متفاوت سیاسی، اقتصادی و حتی فرهنگی همگی مؤثر در بروز این پدیده شوم هستند. در این پژوهش تلاش شده به صورت اجمالی زمینه های بروز فساد بررسی و پس از آن بر اساس یافته‌های به دست آمده راهکارهایی جهت کاهش و حتی پیشگیری از بروز فساد ارائه گردد.

روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از حیث هدف، کاربردی است. از نظر روش جمع‌آوری داده‌ها، پیمایشی می‌باشد و از نظر روش، توصیفی از نوع همبستگی است.

تعریف متغیرهای تحقیق

همه متغیرهای تحقیق بر اساس پرسشنامه سنجیده خواهد شد.

جامعه و نمونه آماری تحقیق

جامعه‌ی آماری عبارت است از افراد یا واحدهایی که دارای حداقل یک صفت مشترک باشند. معمولاً در هر پژوهش، جامعه‌ی مورد بررسی، یک جامعه‌ی آماری است که پژوهش‌گر مایل است درباره‌ی صفت (صفت‌ها) متغیر واحدهای آن به مطالعه بپردازد. جامعه آماری تحقیق کلیه کارکنان فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی در سطح شهر تهران می‌باشد که تعداد آنان ۳۴۰ نفر می‌باشد که براساس جدول مورگان تعداد ۱۸۱ نفر به عنوان اعضای نمونه آماری انتخاب می‌شوند. روش نمونه‌گیری به روش تصادفی ساده می‌باشد.

¹ AliHeidar et al

² Fallah & Seyd

³ Chen

تعاریف عملیاتی متغیرها

تعریف عملیاتی متغیر ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی: برای تعریف عملیاتی این متغیر از پرسشنامه استاندارد ژو و همکاران (۲۰۱۰) استفاده گردیده است؛ که پاسخ حاصل از سوالات ۱-۱۸ در نظر گرفته خواهد شد.

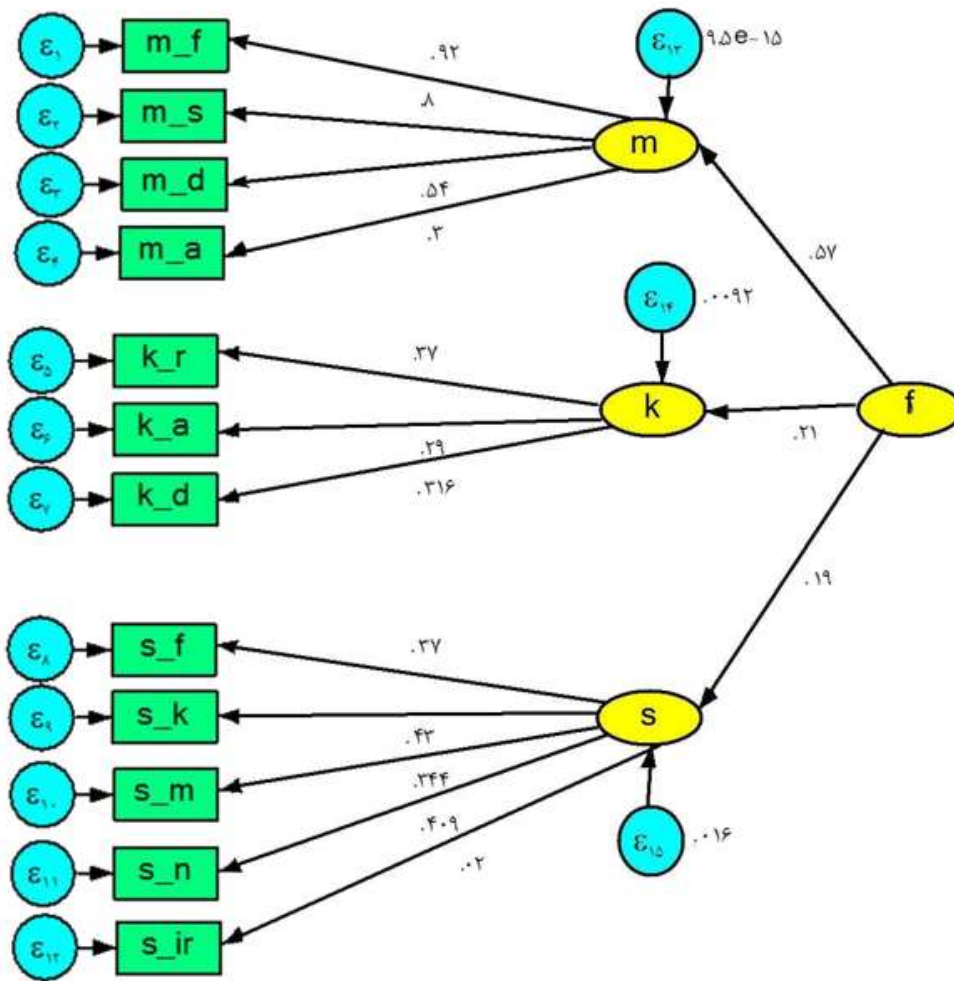
تعریف عملیاتی متغیر پیشگیری از فساد اداری و مالی: برای تعریف عملیاتی این متغیر از پرسشنامه استاندارد آزادی و همکاران (۱۳۹۸) استفاده گردیده است؛ که پاسخ حاصل از سوالات ۱۹-۲۹ در نظر گرفته خواهد شد.

پیاده‌سازی تکنیک گردند-تئوری

در این پژوهش با توجه به اهمیت موضوع نیاز بود با افرادی مصاحبه شود که ضمن برخورداری از تخصص‌های چندگانه مرتبط با مفهوم کنترل و بازرسی داخلی، با ماهیت فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور نیز آگاهی کافی داشته باشند. از این رو در پژوهش حاضر افرادی که قبلاً و یا در حال حاضر ضمن داشتن تخصص کافی با مفهوم کنترل و بازرسی داخلی، در یکی از فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور نیز مسئولیت داشته‌اند انتخاب و مورد مصاحبه قرار گرفتند؛ بنابراین مصاحبه‌ها از اولین نفر با این ویژگی‌ها شروع شد و در ادامه با پیش‌رفتن تحقیق و گردآوری و تحلیل داده‌ها، برای شناخت بهتر مفاهیم و مقوله‌ها با سایر افراد خبره که در دایره صلاحیت نمونه آماری مطالعه قرار می‌گرفتند مصاحبه صورت می‌گرفت. بدین ترتیب پس از انجام ۱۵ مصاحبه از متخصصان دانشگاهی و دارای مسئولیت مدیریت در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع نظری رسیدند (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر). پیاده‌سازی مصاحبه‌ها در نرم‌افزار اطلس. تی و استفاده از روش تحقیق داده‌بنیاد حاکی از آن بود که کدهای باز در زمینه عوامل فرهنگی تاثیرگذار بر ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در طول این مصاحبه‌ها به تعداد ۷۷ مورد به دست آمد که در وهله اول به صورت محوری در ۱۲ کد و سپس در مرحله دوم در ۳ طبقه جداگانه به تفکیک ویژگی‌های فرهنگی مدیران، ویژگی‌های فرهنگی کارکنان و ویژگی‌های فرهنگی کلان سازمانی دسته‌بندی گردید. همچنین پس از انجام مصاحبه‌ها، تعداد ۵۰ کد باز در حوزه عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور به دست آمد که در ۱۶ کدهم محوری و همچنین ۶۵ کد باز در حوزه عوامل بازدارنده (مداخله‌گر) به دست آمد که در ۲۴ کدهم محوری دسته‌بندی گردید.

پیاده‌سازی تکنیک تحلیل عاملی تاییدی

برای تایید ابعاد ویژگی‌های فرهنگی استخراج شده از مرحله قبل، در این مرحله از تکنیک تحلیل عاملی تاییدی استفاده می‌شود. لازم به ذکر است که بارهای عاملی مربوط به ابعاد فرهنگی پرسشنامه در صورتی که از $0/3$ پایین‌تر باشند، بیانگر توان عاملی ضعیف، در صورتی که بین $0/3$ و $0/6$ باشند، بیانگر توان عاملی مناسب و در صورتی که از $0/6$ بالاتر باشند، بیانگر توان عاملی بسیار مناسب خواهد بود. نتایج حاصل از اجرای تحلیل عاملی تاییدی برای ابعاد پرسشنامه طراحی شده در مطالعه در نرم‌افزار استاتا به صورت نمودار زیر بوده است. شایان ذکر است که در نمودار زیر متغیر غیرقابل مشاهده ویژگی‌های فرهنگی مورد مطالعه در سازمان در سمت راست نمودار با حرف f در نظر گرفته شده است که به سه متغیر غیرقابل مشاهده دیگر یعنی ویژگی‌های فرهنگی مدیران (m)، ویژگی‌های فرهنگی کارکنان (k) و ویژگی‌های فرهنگی سازمان (s) طبقه‌بندی شده است. در سمت چپ نمودار نیز ابعاد قابل مشاهده شامل چهار حوزه فرهنگی مربوط به مدیران، سه حوزه فرهنگی مربوط به کارکنان و پنج حوزه فرهنگی مربوط به سازمان بوده است.



نمودار ۱- نتایج تحلیل عاملی تاییدی برای ابعاد فرهنگی پرسشنامه

چنانچه از نمودار مشاهده می‌شود، نتایج تحلیل عاملی تاییدی در مورد ابعاد فرهنگی مورد استفاده در پرسشنامه، مشاهده می‌شود که حوزه فرهنگ مدیریتی دارای بالاترین بار عاملی در بین سه عامل فرهنگی مورد ارزیابی در پرسشنامه بوده است در حالی که بارعاملی مربوط به بعد فرهنگ کارکنان با فرهنگ سازمانی تا حدودی نزدیک به همدیگر و در حدود نصف بار عاملی مربوط به فرهنگ مدیران بوده است. همچنین بر طبق نتایج تحلیل عاملی تاییدی در مورد متغیرهای قابل مشاهده در هر حوزه مدیریتی، کارکنان و سازمان در عین حالی که موید بار عاملی معنی‌دار و مطلوب برای تمامی مولفه‌های فرهنگی (به استثنای مولفه فرهنگی منافع فردی در مقابل منافع جمعی سازمانی) بوده است، حاکی از این بوده است که فرهنگ التزام عملی مدیران به قوانین در بین مولفه‌های فرهنگی مدیران دارای بالاترین بار عاملی ($0/92$) و عوامل انگیزشی مدیران دارای کمترین بار عاملی ($0/37$) بوده است. همچنین در بین مولفه‌های فرهنگی کارکنان، ویژگی‌های رفتاری کارکنان دارای بالاترین بار عاملی ($0/37$) و عوامل انگیزشی کارکنان دارای پایین‌ترین بار عاملی ($0/29$) و در بین مولفه‌های فرهنگی سازمانی نیز، فرهنگ سیستماتیک کاری در سازمان دارای بالاترین بار عاملی ($0/43$) و فرهنگ منافع فردی در مقابل منافع جمعی دارای پایین‌ترین بار عاملی ($0/02$) بوده است.

پیاده سازی تکنیک تاپسیس

محاسبه مجموع فاصله‌ها و تعیین درجه اهمیت هرکدام از عامل‌های زمینه‌ای

مجموع فاصله‌ها برای هرکدام از عوامل زمینه‌ای مورد مطالعه به شرح جدول زیر بوده است.

جدول ۱- اولویت‌بندی عامل‌های زمینه‌ای موثر بر کیفیت نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور در مطالعه حاضر فاصله از راه حل مطلوب

فاصله از راه حل مطلوب		
عوامل زمینه‌ای	مجموع فاصله $d^* = \sum d$	درجه اهمیت (اولویت)
سطح خرد (سازمان)	۰/۰۰۰۷	۱
سطح کلان (جامعه)	۰/۰۴۷۹	۲

با توجه به یافته‌های حاصل از به‌کارگیری تکنیک تاپسیس در مورد اولویت عوامل زمینه‌ای موثر بر کیفیت نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، مشاهده می‌شود که از دیدگاه نمونه آماری مورد مطالعه، عوامل زمینه‌ای سطح خرد (سازمان) دارای اهمیت و اولویت بالاتری نسبت به عوامل زمینه‌ای در سطح کلان (جامعه) در اثرگذاری بر کیفیت نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور دارا می‌باشند و لذا لازم است به عوامل و مولفه‌های سازمانی در مقایسه با عوامل و مولفه‌های کلان جامعه توجه بیشتری معطوف گردد.

تعیین درجه اهمیت عوامل بازدارنده در اثرگذاری بر کیفیت نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور

تشکیل ماتریس تصمیم

در این قسمت برای یافتن درجه اولویت هرکدام از حوزه‌های مربوط به عوامل بازدارنده در اثرگذاری بر کیفیت نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، مراحل تشکیل ماتریس تصمیم، نرمال کردن و موزون کردن این ماتریس و یافتن فاصله هرکدام از حوزه‌ها مطابق با مطالب بیان شده در بخش‌های قبلی تکرار می‌گردد.

جدول ۲- میانگین نظر خبرگان

ماتریس تصمیم‌گیری							
عوامل بازدارنده	1	2	3	4	5	...	n
عوامل قانونی	۴/۵۷۱	۳/۸۵۷	۴/۳۵۷	۴/۲۸۶	۳/۷۱۴	۴/۲۸۶	۴/۷۱۴
عوامل فرهنگی-اجتماعی	۴/۵۰۰	۳/۸۰۰	۴/۲۰۰	۴/۱۰۰	۳/۷۰۰	۴/۱۰۰	۴/۸۰۰

تشکیل ماتریس تصمیم نرمال و نرمال موزون

ماتریس تصمیم نرمال شده و موزون دار در خصوص عوامل بازدارنده به شرح جداول زیر بوده‌اند.

جدول ۳- ماتریس تصمیم نرمال شده

ماتریس تصمیم‌گیری نرمال شده							
عوامل بازدارنده	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
عوامل قانونی	۰/۷۱۲۷	۰/۷۱۲۴	۰/۷۲۰۰	۰/۷۲۲۶	۰/۷۰۸۵	۰/۷۲۲۶	۰/۷۰۰۷
عوامل فرهنگی-اجتماعی	۰/۷۰۱۵	۰/۷۰۱۸	۰/۶۹۴۰	۰/۶۹۱۳	۰/۷۰۵۷	۰/۶۹۱۳	۰/۷۱۳۴

جدول ۴- ماتریس نرمال موزون شده

ماتریس تصمیم‌گیری نرمال شده موزون							
عوامل بازدارنده	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
عوامل قانونی	۰/۱۰۱۸	۰/۱۰۱۸	۰/۱۰۲۹	۰/۱۰۳۳	۰/۱۰۱۲	۰/۱۰۳۳	۰/۱۰۰۱
عوامل فرهنگی-اجتماعی	۰/۱۰۰۲	۰/۱۰۰۳	۰/۰۹۹۲	۰/۰۹۸۸	۰/۱۰۰۹	۰/۰۹۸۸	۰/۱۰۲۰

تعیین فاصله از عامل بازدارنده مطلوب

فاصله گزینه‌ها به صورت ستونی از عامل بازدارنده مطلوب به شرح جدول زیر بوده است.

جدول ۵- محاسبه فاصله گزینه‌ها از گزینه‌ی مطلوب

فاصله از راه حل مطلوب							
عوامل بازدارنده	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
عوامل قانونی	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۱۹
عوامل فرهنگی-اجتماعی	۰/۰۰۱۶	۰/۰۰۱۵	۰/۰۰۳۷	۰/۰۰۴۵	۰/۰۰۰۳	۰/۰۰۴۵	۰/۰۰۰۰

محاسبه مجموع فاصله‌ها و تعیین درجه اهمیت هر کدام از عامل‌های بازدارنده

مجموع فاصله‌ها برای هر کدام از عوامل بازدارنده مورد مطالعه به شرح جدول زیر بوده است.

جدول ۶- اولویت‌بندی عامل‌های بازدارنده موثر بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور در مطالعه حاضر

فاصله از راه حل مطلوب		
عوامل بازدارنده	مجموع فاصله $d^* = \sum d$	درجه اهمیت (اولویت)
عوامل قانونی	۰/۰۰۱۹	۱
عوامل فرهنگی-اجتماعی	۰/۰۱۶۲	۲

با توجه به یافته‌های حاصل از به‌کارگیری تکنیک تاپسیس در مورد اولویت عوامل بازدارنده‌ی موثر بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، مشاهده می‌شود که از دیدگاه نمونه آماری مورد مطالعه، عوامل بازدارنده قانونی دارای اهمیت و اولویت بالاتری نسبت به عوامل بازدارنده‌ی فرهنگی-اجتماعی در اثرگذاری بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور دارا می‌باشند و لذا لازم است سیاست‌گذاران امر توجه ویژه‌ای برای از میان برداشتن عوامل قانونی نسبت به عوامل فرهنگی-اجتماعی معطوف دارند.

تعیین درجه اهمیت راهکارها در اثرگذاری بر کیفیت کنترل‌های داخلی

تشکیل ماتریس تصمیم

در این قسمت برای یافتن درجه اولویت هرکدام از راهکارها در نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، مراحل تشکیل ماتریس تصمیم، نرمال کردن و موزون کردن این ماتریس و یافتن فاصله هرکدام از حوزه‌ها مطابق با مراحل طی شده در بخش‌های قبلی، آورده می‌شود.

جدول ۷- میانگین نظر خبرگان

ماتریس تصمیم‌گیری							
راهکارها	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
راهکارهای سیاست‌گذاری کلان	۵/۰۰۰	۳/۸۸۹	۴/۸۸۹	۵/۰۰۰	۴/۰۰۰	۴/۵۵۶	۰/۸۸۹
راهکارهای عملیاتی	۵/۰۰۰	۴/۳۰۰	۵/۰۰۰	۴/۳۰۰	۴/۰۰۰	۴/۴۰۰	۴/۶۰۰

تشکیل ماتریس تصمیم نرمال و نرمال موزون

ماتریس تصمیم نرمال شده و موزون دار در خصوص راهکارها به شرح جداول زیر بوده‌اند.

جدول ۸- ماتریس تصمیم نرمال شده

ماتریس تصمیم گیری نرمال شده							
راهکارها	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
راهکارهای سیاست گذاری کلان	۰/۷۰۷۱	۰/۶۷۰۸	۰/۶۹۹۱	۰/۷۵۸۲	۰/۷۰۷۱	۰/۷۱۹۳	۰/۶۴۵۶
راهکارهای عملیاتی	۰/۷۰۷۱	۰/۷۴۱۷	۰/۷۱۵۰	۰/۶۵۲۰	۰/۷۰۷۱	۰/۶۹۴۷	۰/۷۶۳۷

جدول ۹- ماتریس نرمال موزون شده

ماتریس تصمیم گیری نرمال شده موزون							
راهکارها	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
راهکارهای سیاست گذاری کلان	۰/۱۰۱۰	۰/۰۹۵۹	۰/۰۹۹۹	۰/۱۰۸۳	۰/۱۰۱۰	۰/۱۰۲۸	۰/۰۹۲۳
راهکارهای عملیاتی	۰/۱۰۱۰	۰/۱۰۶۰	۰/۱۰۲۲	۰/۰۹۳۲	۰/۱۰۱۰	۰/۰۹۹۳	۰/۱۰۹۱

تعیین فاصله از راهکار مطلوب

فاصله گزینه‌ها به صورت ستونی از راهکار مطلوب به شرح جدول زیر بوده است.

جدول ۱۰- محاسبه فاصله گزینه‌ها از گزینه‌ی مطلوب

فاصله از راه حل مطلوب							
راهکارها	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
راهکارهای سیاست گذاری کلان	۰/۰۰۰۰	۰/۱۰۱۰	۰/۰۰۲۳	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۱۶۸
راهکارهای عملیاتی	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۱۵۱	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۳۵	۰/۰۰۰۰

محاسبه مجموع فاصله‌ها و تعیین درجه اهمیت هر کدام از راهکارها

مجموع فاصله‌ها برای هر کدام از راهکارهای مورد مطالعه به شرح جدول زیر بوده است.

جدول ۱۱- اولویت‌بندی راهکارهای موثر بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در مطالعه حاضر

فاصله از راه حل مطلوب		
راهکارها	مجموع فاصله $d^* = \sum d$	درجه اهمیت (اولویت)
راهکارهای سیاست‌گذاری کلان	۰/۰۲۹۲	۲
راهکارهای عملیاتی	۰/۰۱۸۶	۱

با توجه به یافته‌های حاصل از به‌کارگیری تکنیک تاپسیس در مورد اولویت‌بندی راهکارهای موثر بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، مشاهده می‌شود که از دیدگاه نمونه آماری مورد مطالعه، راهکارهای عملیاتی دارای اهمیت و اولویت بالاتری نسبت به راهکارهای سیاست‌گذاری کلان در اثرگذاری بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور دارا می‌باشند و لذا لازم است سیاست‌گذاران امر توجه ویژه‌ای به راهکارهای عملیاتی بیان شده در مطالعه نسبت به راهکارهای سیاست‌گذاری کلان معطوف دارند.

پیشنهادات

استقرار رویکردهای سیستمی و سیستم محور به جای رویکرد سلیقه‌ای، استفاده از رویه‌های واحد در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، توجه به فرهنگ و فلسفه پاسخگویی مدیران و وجود روحیه پاسخ‌خواهی در سازمانهای نظارتی و متولی، وجود تناسب بین اختیارات و مسئولیتهای مدیران، وجود رویکرد نتیجه‌گرایی به جای وظیفه‌گرایی، اعلام نکات ضعف سیستم از پایین به بالا در اسرع وقت و عدم اعتقاد به ابلاغ دستور از مراجع بالاتر، ترویج رفتارهای درست و فرهنگ درستکاری و حمایت از افرادی که آسیب‌های موجود در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور را گزارش می‌نمایند و برخورد قاطع با متخلفین و سوء استفاده‌کنندگان از بیت‌المال و وجود تناسب بین جرم و مجازات می‌تواند موثر باشد و سازمانهای متولی باید به این قبیل فرهنگها در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور توجه مضاعف داشته باشند.

- ترویج روحیه ترجیح منافع جمع نسبت به منافع شخص و همچنین تقدم اهداف سازمان بر اهداف فردی مدیران و کارکنان باید در سرلوحه اهداف فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور قرار گیرد و در این قبیل سازمانها در بررسی محیط کنترلی به این مقوله توجه داشته باشند.

- به‌منظور جلوگیری از تعدد و تناقض قوانین و مقررات باید قوانین قدیمی با نیازهای روز جامعه متناسب سازی شده و فرایند ارائه خدمات در سازمانهای غیرانتفاعی بصورت سیستمی انجام پذیرد.

- با وجود اینکه اجرای حسابداری تعهدی در سازمانهای غیرانتفاعی از سال ۱۳۹۴ آغاز شده و در واقع سیستم حسابداری بخش عمومی در مرحله گذر از نقدی به تعهدی است لذا توجه ویژه به مفهوم حسابداری تعهدی در راستای ارتقاء شفافیت در گزارشگری مالی بخش عمومی می‌تواند به تحقق اهداف کنترلهای داخلی کمک نماید لذا وزارت امور اقتصادی و دارایی باید در زمانبندی اجرای سیستم حسابداری تعهدی تسریع نماید و پایشهای لازم بمنظور اطمینان از قابلیت اتکاء اطلاعات حاصل از صورتهای مالی سازمانهای غیرانتفاعی انجام پذیرد و دیوان محاسبات نیز در حسابرسی مالی سازمانهای غیرانتفاعی به ویژگیهای کیفی گزارشگری مالی در بخش عمومی ورود کرده و ضمن ارزیابی کنترلهای داخلی مرتبط با اهداف گزارشگری مالی، حسابرسی لازم را در این خصوص جزو برنامه جامع حسابرسی سالانه قرار دهد.

- توجه ویژه‌ای از سوی مدیریت سازمان بر عوامل انگیزشی مرتبط با به‌کارگیری شیوه‌های کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور صورت گیرد.
- پیشنهاد می‌شود تصویب مقررات یکپارچه و جامع در خصوص کنترل‌های داخلی اثربخش در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور از سوی نهادهای سیاست‌گذار پیگیری گردد.
- پیشنهاد می‌شود سازمان یا نهادی مشخص برای استقرار و پیشبرد کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی کشور تعیین گردد.
- پیشنهاد می‌شود همانند کشورهای توسعه یافته که در اجرای قانون ساربنیز-آکسلی و قوانین مشابه موظف به ارائه گزارشهای مدیریتی در خصوص کنترل‌های داخلی واحدهای تحت مدیریت خود هستند، در ایران نیز سازمانهای غیرانتفاعی در گزارشات سالانه خود وضعیت کنترل‌های داخلی مجموعه تحت مدیریت خود را گزارش نمایند و سازمانهای نظارتی نیز نسبت به این قبیل گزارشات اظهار نظر حرفه‌ای ارائه نمایند.

تصویب قوانین جامع در خصوص کنترل‌های داخلی، تعیین سازمان مشخص استقرار و ارزیابی نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، حذف فرآیندهای زاید در ارائه خدمات در سازمانهای غیرانتفاعی، الکترونیکی نمودن فرآیندهای انجام خدمات، تخصصی شدن مراجع نظارتی، باز طراحی هوشمندانه کنترل‌های داخلی، شناسایی و مستند سازی فرآیندهای کاری، استفاده از رویه‌های نتیجه محور به جای فرآیند محور در بخش کنترل‌های داخلی، تشکیل کمیته‌های حسابرسی در سازمانهای غیرانتفاعی، جلوگیری از افزایش بروکراسی در کنترل‌های داخلی و ... می‌تواند بعنوان راهبردهای استقرار کنترل‌های داخلی در سازمانهای مورد مطالعه قرار گیرد.

توصیه‌ها

- پژوهشگران به روش کمی رابطه بین فرهنگ سازمانی و بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی را با استفاده از پرسشنامه فرهنگ سازمانی حاصل از این پژوهش و کنترل‌های داخلی بر اساس چارچوب اینتوسای در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور انجام دهند.
- با استفاده از داده‌های کمی حاصل از صورتهای مالی فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور این قبیل سازمانها را ارائه نمایند.
- رابطه بین عوامل زمینه‌ای و تحقق اهداف نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی را در یک پژوهش کمی اندازه‌گیری و بررسی نمایند.

منابع

۱. بلکو، هادی، و محمودی، عبدالله. (۱۳۹۷). تأثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاههای اجرایی، دانش حسابرسی ۱۴۴:۶۵-۱۴۸.
۲. چالاک، پری. (۱۳۹۴). حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۶: ۳-۴.
۳. خرمی، اسماعیل، و ندا رسولی. (۱۳۹۸). تأثیر کنترل‌های داخلی و مجازات بر تقلب، مجله حسابرس ۶۹: ۵-۳.
۴. خواجهی، شکراله و مهرداد ابراهیمی. (۱۳۹۶). مدلسازی متغیرهای اثرگذار برای کشف تقلب در صورتهای مالی با استفاده از تکنیک داده‌کاوی، فصلنامه حسابداری مالی ۳۳: ۲۵-۲۴.

۵. خوزین، علی؛ جمال محمدی و حامد رجب‌زاده. (۱۳۹۶). بررسی کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، فصلنامه تحقیقات جدید در علوم انسانی ۳: ۴۵-۴۴.
۶. رجبی، اعظم. (۱۳۹۶). تأثیر تحریم اقتصادی بر رفاه اجتماعی مردم، پایاننامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، تهران.
۷. زرگر، احمد. (۱۳۹۹). بررسی رابطه کنترل‌های داخلی با تخلفات مالی در شرکت‌های دولتی استان آذربایجان شرقی، پایاننامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب.
۸. صابری، محمد. (۱۳۹۸). رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل‌های داخلی در شرکت‌های دولتی مورد رسیدگی سازمان حسابرسی، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور.
۹. صدیقی کمال، لیلا. (۱۳۹۸). تقلب در صورتهای مالی بر اساس گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب، مجله حسابرس ۶۴: ۱۱۸-۱۱۶.
۱۰. مرادی، جواد؛ راحله رستمی و رضا زارع. (۱۳۹۳). شناسایی عوامل خطر مؤثر بر احتمال وقوع تقلب در گزارشگری مالی از دید حسابرسان و بررسی تأثیر آنها بر عملکرد مالی شرکت، پیشرفت‌های حسابداری ۱: ۱۵۰-۱۴۲.
۱۱. دادگر، حسن. (۱۳۹۲). "رویکرد اقتصادی به شیوع فساد مالی در کشور". *اقتصاد اسلامی*، ۱۱، ۹۷-۱۱۶.
۱۲. رحیمی، امین حسین؛ خوئینی، غفور. (۱۳۹۵). "بررسی عملی وضعیت اجرای قانون ارتقای سلامت نظام اداری مقابله با فساد ۱۳۹۵". *دانش حسابرسی*، ۶۲، ۲۴-۵.
۱۳. رهنورد، فرج‌اله؛ طاهرپور کلانتری، حبیب‌اله؛ رشیدی، اعظم. (۱۳۹۸). "عوامل مؤثر بر فساد مالی در بین کارکنان دستگاه‌های اجرایی". *پژوهشنامه مدیریت اجرایی*، سال دهم، ۳۸، ۵۱-۳۵.
14. Bierstaker, J.L. R.D. Brody, and C. Pacini. (2019). Perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal* 21(5): 520-535.
15. Corbin, J. and A. Strauss. (2018). Grounded Theory Research: Procedures, Canons, and Evaluative Criteria. *Qualitative Sociology* 13(1): 85-89.
16. Dimitrijevic, D. V. Milovanovic, and V. Stancic. (2017). The role of a company's internal control system in fraud prevention. *Financial Internet Quarterly* 11(3): 34-44.
17. Lajos, Z. S. Sever Malis, and A. Novak. (2016). The Role and Responsibility of Auditors in Prevention and Detection of Fraudulent Financial Reporting. *Procedia Economics and Finance* 39: 649-700.
18. Mirinaviciene, S. (2014). Internal control and fraud prevention: prior research analysis. *Science & Studies of Accounting & Finance: Problems & Perspectives* 1(9): 173-180.
19. Othman, R. A. MdThani and E. Kghan. (2020). Fraud Detection and Prevention Methods in the Malaysian Public Sector: Accountants' and Internal Auditors' Perceptions. *Procedia Economics and Finance* 28: 59-67.
20. Seetharaman, A. M. Senthilvelmurugan, and R. Periyayagam. (2018). Anatomy of computer accounting frauds, *Managerial Auditing Journal*, 19(8): 1055-1072.
21. Sherliza Puat Nelson. (2019). Fraudulent financial reporting, *International Islamic University of Malaysia*, 36:25-31.