

شناسایی و ارزیابی 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 شناسایی و ارزیابی 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 نرم‌افزار 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.A.NP استفاده می‌شود. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهند با توجه به یافته‌های حاصل از به‌کارگیری تکنیک تاپسیس در مورد اولویت عوامل بازدارنده مؤثر 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 بازدارنده 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 ازمیان برداشتن عوامل قانونی نسبت به عوامل فرهنگی-اجتماعی معطوف دارند.

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

مقدمه

فساد پدیده‌ای پیچیده، چندبعدی و دارای علل و آثار چندگانه است و دامنه آن از یک عمل فردی (مانند رشوه) تا یک سوء عمل فراگیر که تمام ارکان نظام سیاسی و اقتصادی را در بر می‌گیرد، گسترده است. به‌رغم پیچیدگی، دشواری و حساسیت سروکار یافتن با این عارضه، در سال‌های اخیر مطالعات گسترده‌ای در اندازه‌گیری فساد، بیان علل ارتکاب چنین فعالیت مجرمانه و ارائه راهکارهای بازدارنده از سوی مجامع بین‌المللی انجام شده است. اگرچه مباحث نظری درباره فساد در دهه ۱۹۵۰ به شکل جدی طرح شد، اما از دهه ۱۹۷۰ اولین آثار و مطالعات نظری و بررسی‌های تجربی درباره فساد و علل آن ارائه شدند و از آن زمان به بعد مقوله فساد به عنوان یکی از اصل‌ترین مباحث در زمینه دولت، حکمرانی و توسعه مطرح بوده است. نتایج بررسی‌ها نشان می‌دهد که پدیده فساد بیش از همه در میان رواج دارد و مانعی فقیر در حال توسعه کشورهای در حال گذر و توسعه؛ بویژه کشورهای عمده بر سر راه توسعه در این کشورهاست. همچنین طبق نتایج مطالعات، در صورتیکه تمهیدات لازم برای مبارزه با فساد در این کشورها اندیشیده نشود، زمینه‌های بروز آن تقویت شده و شیوع این معضل اجتماعی عاملی فراروی ناکامی سیاستهای توسعه اقتصادی خواهد شد. همین امر ضرورت مطالعات و پژوهشهای گسترده‌ای را درباره فساد در ایران بازگویی کند؛ چرا که در حال حاضر کشور در تکاپوی توسعه قرار دارد و اغلب برنامه‌های توسعه اجرایی سیاستهای توسعه اقتصادی متمرکز است (صادقی و همکاران، ۱۳۸۹).

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 نافذ محسوب می‌شود. اهمیت قانون ساربینز - اوکسلی توجیه کننده مؤثر بودن ضعف‌های کنترل داخلی است. پژوهش‌ها بسیار به بررسی عوامل تعیین کننده و آثار و نتایج نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی پرداخته‌اند. پژوهش‌ها 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 هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد

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 مؤثر 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 و همکاران^۱، 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

¹ Lukman et al

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^۲، ۲۰۲۲).

به‌طور 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 مبنای اندازه‌گیری در تهیه صورت‌های مالی، افشای مناسب اطلاعات و عدم رعایت برخی مقررات قانونی است (نيساک وهمکاران^۳، 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 هیچ‌عنوان دسترسی به اطلاعات کامل نداشته و امکان پیشگیری و کشف حقایق وجود ندارد.

در ایران تا سال ۱۳۹۳ هرچند سامانه‌های مالی، بانکی و اقتصادی از جمله سامانه‌های بانک مرکزی، وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی)، وزارت صنعت، معدن و تجارت، اداره ثبت اسناد و املاک، اداره ثبت شرکت‌ها و مالکیت تجاری و صنعتی و سامانه گمرک جمهوری اسلامی ایران راه‌اندازی شده‌اند، اما این سامانه‌ها به صورت جزیره‌ای در قالب سیستم‌های جداگانه که ارتباطی به هم ندارند مدیریت و اداره شده‌اند. در این سال‌ها مجرمان با اطلاع از عدم یکپارچگی سامانه‌های مذکور موفق به عدم ثبت و گزارش فعالیت‌های خود و سودجویی از منابع اقتصادی و عدم پرداخت دیون دولتی شده‌اند (هشی، ۱۳۹۸).

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 به‌طور 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 حساب‌برسان 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 تعیین‌شده برای مجریان و ناظران به نظر می‌رسد در شرایط حاضر، رسیدگی حساب‌برسان کارایی و اثربخشی لازم را نداشته و عملاً با توجه به عدم دسترسی به سامانه‌های مذکور چنین رسیدگی به هیچ‌وجه مؤثر در پیشگیری، کشف تقلب و فساد مالی و مبارزه با پولشویی نخواهد بود. با توجه به موارد 0645رح 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.

سوالات تحقیق

سوال اصلی:

شناسایی و ارزیابی ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور چگونه است؟

² Barth et al

³ Nisak et al

سوالات فرعی:

شناسایی عوامل ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور چگونه است؟

اولویت‌بندی ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور چگونه است؟

پیشینه تحقیق

علی حیدر و همکاران^۴ (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^۵ (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^۶ (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؛ عمدتاً 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.

قلمرو تحقیق

قلمرو مکانی

در این تحقیق قلمرو مکانی فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور می‌باشد.

قلمرو زمانی

این تحقیق سال ۱۴۰۲ را در بر می گیرد.

⁴ AliHeidar et al

⁵ Fallah & Seyd

⁶ Chen

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.

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.

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 کد محوری و همچنین ۶۵ کد باز در حوزه عوامل بازدارنده (مداخله‌گر) به دست آمد که در ۲۴ کد محوری دسته‌بندی گردید. همچنین پیامدهای حاصل از پدیده محوری مطالعه به تعداد ۳۷ مولفه به دست آمد که به ۲۱ محور و راهکارهای منتهی به رعایت شناسایی ضعف‌های نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی به تعداد ۳۹ مورد به دست آمد که پس از کدگذاری محوری به ۱۸ محور تقلیل یافت. جزئیات هر کدام از دسته‌بندی‌های یادشده در پنج محور عوامل علی، عوامل زمینه‌ای، عوامل بازدارنده (مداخله‌گر)، راهکارها و پیامدها به ترتیب طی جداول زیر تشریح می‌گردد.

جدول ۱. شرایط علی (ویژگی‌های فرهنگی) اثرگذار بر فرآیند بازرسی داخلی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور

کدهای محوری	کدهای باز	کدگذاری انتخابی
فرهنگ التزام عملی به قوانین (مدیران)	فرهنگ اهمیت ندادن به قوانین نانوشته در کنترل داخلی	شرایط علی - ویژگی‌های فرهنگی مدیران
	فرهنگ نادیده نگرفتن قوانین و مقررات	
	قطعیت اعمال مجازات‌های قانونی در موارد ضعف کنترل‌های داخلی	
سبک مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی	به دنبال مچ‌گیری نبودن مدیر مجموعه	
	بها ندادن به چاپلوسی از سوی مدیر مجموعه	
	رابطه مدیریت با کارمند	
	مدیرمجموعه کارکنان را جزئی از خانواده در نظر بگیرد	
	داشتن روحیه عضوی از یک خانواده بودن	
	استقبال از صداقت در بیان اشتباهات	
	سعه صدر مدیر در برخورد با کارکنان	
	نحوه معاشرت	
	لزوم شایسته سالاری از دید نیروی انسانی	
	اصل اساسی فرهنگ مدیران: مشارکت تیمی	
روحیه کارگروهی مدیران		
اهل مشورت بودن مدیران		
داشتن روحیه تعامل، وحدت و تعاون از سوی مدیر		

	ویژگی خلاقیت مدیران	
	ویژگی تعهد مدیران	
دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی (مدیران)	لزوم دید مثبت مدیران	
	اعتقاد به حساسی و کنترل داخلی	
	باور مدیران به کنترل‌های داخلی	
	آشنایی با اهداف کنترل داخلی	
	کافی بودن ویژگی آشنایی مدیر با بحث کنترل داخلی	
	آموزش مدیر از نقص‌های کنترل داخلی در سازمانها	
	لازمه تخصص مدیر آشنایی با قوانین و ضوابط است	
	داشتن آشنایی اولیه مدیر با بحث کنترل داخلی لازم است	
	آگاهی مدیر از نقص‌های کنترل داخلی در سازمانها	
	متخصص بودن مدیران در راستای کنترل داخلی	
	آشنایی مدیران با اهمیت کنترل‌های داخلی	
	همکاری مدیر در ارتباط با کنترل داخلی سازمان	
عوامل انگیزشی مرتبط با کنترل‌های داخلی (مدیران)	نقش پاداش‌ها و پرداخت‌ها	
	ضرورت وجود تناسب بین کارایی کارکنان و پاداش کارکنان	
	وجود انگیزه بالا در موسسات انتفاعی	
	ضعیف بودن انگیزه در موسسات غیرانتفاعی	
	کمبود انگیزه و نبود انگیزه در بخش عمومی	
	توجه به منافع بلندمدت استقرار کنترل‌های داخلی در سازمان	
	انتصابی بودن مدیران و انگیزه‌های سیاسی آنان در برخی موارد	
	داشتن افق دید بلندمدت از سوی مدیر نسبت به اهداف سازمان	
	عدم اطمینان مدیر از ثبات جایگاه و مدیریت خود از نقص‌های کنترل داخلی است	
ویژگی‌های رفتاری کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی	وجود ویژگی صداقت در کارکنان	شرایط علی - ویژگی‌های فرهنگی کارکنان
	داشتن تعهد از جانب کارکنان	
	اهمیت وجدان درونی در بین کارکنان و مدیریت	
	اهمیت وجود پلیس درونی در نیروی انسانی	
	روحیه جمع‌گرایی کارکنان	
	ویژگی خلاقیت کارکنان	

	ویژگی ایده آل گرایی کارکنان	
عوامل انگیزشی مرتبط با کنترل‌های داخلی (کارکنان)	حقوق و جبران خدمات مکفی	
	جایگاه سازمان در بین سازمان‌های دیگر	
	ایجاد باور به اعمال کنترل داخلی سازمان در بین کارکنان	
	ایجاد باور به نقش کنترل داخلی سازمان در بین کارکنان	
	داشتن انگیزه در نیروی انسانی	
	گزینش نه با معیارهای ایدئولوژیک بلکه با معیارهای شایسته سالاری صورت پذیرد.	
	اولویت دادن به نیروی انسانی ماهر در سازمان	
	داشتن انگیزه از سوی نیروی انسانی در ارتقاء و انتصاب به موقع	
	اهمیت روحیه کارمند در سازمان	
	داشتن اعتقاد از سوی کارمند به کارایی کنترل داخلی	
دیدگاه مرتبط با کنترل‌های داخلی (کارکنان)	اعتقاد به کنترل داخلی از سوی نیروی انسانی از الزامات تحقق کنترل داخلی	
	الزام آشنایی با چارچوب‌های کنترل داخلی از سوی کارکنان	
	لزوم وجود کارکنان متخصص در سازمان	
ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی مرتبط با کنترل‌های داخلی	سازمان کارش پیچیده‌تر کنترل داخلی هم سخت‌تر	شرایط علی-ویژگی‌های فرهنگی کلان سازمانی
	سازمان از نظر قدمت: قدیمی‌تر کنترل داخلی بهتر و بالاتر	
	سازمان با نوع فعالیت از نوع ریسک ذاتی بالا نیاز به کنترل‌های داخلی قوی‌تر دارد	
	سازمان‌هایی که از نسبت جریان‌ات نقدی بالاتری برخوردار هستند نیاز به کنترل داخلی قوی‌تر دارند.	
	سازمان‌هایی که از ارتباطات بیشتری با پیمانکاران یا سرمایه‌گذاران برخوردارند نیاز به کنترل داخلی قوی‌تر دارند.	
	سازمان از نظر وسعت و حجم امورات بزرگتر باشد کنترل داخلی سخت‌تر است	
فرهنگ سیستماتیک کاری	داشتن رویکرد سیستمی در مقابل فرهنگ کار سلیقه‌ای	
	اهمیت وجود وحدت رویه در امورات سازمانی	
ساختار سلسله مراتبی سازمانی	داشتن روحیه پاسخگویی از سوی رئیس دستگاه	
	وجود اختیارات کافی از سوی مدیران	
	در سازمان‌ها منتظر دستور از بالا هستند	
	در دستگاه‌های اجرایی وظیفه‌گرایی حاکم است	

فرهنگ نهادی سازمانی	اهمیت ساختار خود سازمان در ایجاد فرهنگ لازم
	اهمیت درونی کردن رفتارهای درست و فرهنگ درست در سازمان
منافع فردی در مقابل منافع جمعی	اهمیت کمتر منافع جمعی عملاً در سازمان‌ها
	مدیران باید به دنبال منافع سازمان باشند تا منافع شخصی
	بایستی اهداف سازمان مقدم بر اهداف شخصی باشد
	عدم توجه به برخی مفاهیم و سیستم‌ها در صورت عدم اولویت منافع جمعی در سازمان

شرایط علی

ویژگی‌های فرهنگی مدیران

فرهنگ التزام عملی به قوانین از سوی مدیران

یکی از اولین زمینه‌هایی که مصاحبه‌شوندگان به آن اذعان داشتند وجود قوانین نانوشته‌ای در سازمان‌ها بود که می‌توانست روند امور را از حالت قانونی موجود خارج سازد. همچنین مصاحبه‌شوندگان بر این امر تاکید داشتند که در همه کشورها معمولاً برای انجام برخی اعمالی که برخلاف قانون صورت گرفته‌اند مجازاتی نیز برای آنها در متن قانون پیش‌بینی شده است و کسانی که این جرم را مرتکب شده باشند اعمال مجازات علیه آنها نیز با قطعیت صورت خواهد گرفت. اما در برخی از کشورها همچون کشور ما برای این اعمال مجرمانه با وجود صریح بودن مجازات آنها، اما قطعیتی از بابت اعمال مجازات وجود ندارد. یکی از دلایل این شرایط جاری بودن همان قوانین نانوشته در سازمان‌ها و در حالت کلی در سیستم اداری کشورمان می‌باشد. وجود این کدها لزوم التزام عملی به قوانین را از سوی مدیران برای نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی مطلوب و مناسب ضروری می‌نماید.

دیدگاه مدیران در ارتباط با مفهوم نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی

از مفاهیمی که توسط مصاحبه‌شوندگان به کرات عنوان شده است این بوده است که مدیران از بابت نظارت به‌طور مناسب عمل نمی‌کنند. و برخی دیگر نیز به عدم آگاهی مدیران و یا عدم آشنایی آنان با چارچوب و ضوابط مرتبط با نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در سازمان اشاره کرده‌اند. از نظر برخی از مصاحبه‌شوندگان، عدم اعتقاد به نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی از سوی مدیران سازمان‌ها به عدم دید مثبت آنان در قبال این موضوع و یا عدم همکاری آنان در نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور منجر شده است. مصاحبه‌شوندگان معتقدند که عدم آشنایی مدیران سازمان‌ها با مفاهیم نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی احتمالاً می‌تواند به دلیل عدم طراحی سیستم‌های نظارتی مناسب در سازمان بوده باشد که در هر صورت می‌تواند نشانه‌ای از دیدگاه مدیران در این خصوص و عدم آشنایی آنان با اهمیت این مفهوم و اهداف و منافع آن در سازمان باشد که باید در این راستا به تغییر دیدگاه مدیران سازمان در راستای اهمیت نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور اقدام نمود.

عوامل انگیزشی مرتبط با مفهوم نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و

هیئت‌های ورزشی کشور

از دیگر مفاهیمی که می‌تواند در این قسمت بیان گردد ماهیت بلندمدت مفاهیمی همچون کنترل‌های داخلی در سازمان‌های

غیرانتفاعی می‌باشد به‌طوریکه معمولاً در سازمان‌ها منافع حاصل از نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور در بلندمدت متوجه کارکنان می‌گردد. بنابراین از این لحاظ نیز انگیزه لازم برای استقرار مفاهیم بلندمدتی چون کنترل‌های داخلی در سازمان‌هایشان را از خود نشان نمی‌دهند.

سبک مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی در سازمان

حوزه فرهنگی دیگری نیز که مصاحبه‌شوندگان بر وجود آنها از سوی مدیریت سازمان‌ها برای پیشبرد نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور اشاره داشتند، رفتارها و اخلاق مدیران در سازمان با نیروی انسانی خود بوده است. در این حوزه مصاحبه‌شوندگان بر وجود رفتارهایی همچون بهانه‌اندازی به چابک‌دستی از سوی مدیران سازمان‌ها، رابطه و نحوه معاشرت مدیریت سازمان با کارکنان خود، رفتار مدیران با کارکنان خود به مثابه اعضای یک خانواده، استقبال مدیریت از صداقت در بیان اشتباهات کارکنان، داشتن سعه‌صدر از سوی مدیریت در برخورد با کارکنان، به‌دنبال‌مچ‌گیری نبودن مدیریت سازمان، داشتن روحیه تعامل، وحدت و همکاری از سوی مدیر سازمان، اهل مشورت بودن مدیر سازمان در اموری که به کارکنان مربوط می‌شود و یا داشتن تعهد و خلاقیت از سوی مدیریت سازمان اشاره کرده‌اند. علاوه بر ویژگی‌های فوق که بنحوی می‌توان به اخلاق و رفتار رهبران سازمان‌ها منتسب کرد، مصاحبه‌شوندگان بر داشتن دو ویژگی دیگر از سوی مدیریت سازمان‌ها اشاره می‌کردند که آنها را می‌توان به‌نوعی سبک و سیاق رهبری مدیران در سازمان‌ها عنوان نمود. یکی از این ویژگی‌ها لزوم رعایت شایسته‌سالاری از سوی مدیران سازمان‌ها در مجموعه تحت امر خود و دیگری لزوم پیاده‌سازی سبک مشارکت تیمی، روحیه کارگروهی و کار جمعی در سازمان تحت امر خود از سوی مدیران مجموعه می‌باشد.

ویژگی‌های فرهنگی کارکنان

عوامل انگیزشی مرتبط با کنترل‌های داخلی کارکنان

عقیده مصاحبه‌شوندگان بر این مبنا بود که همچون مدیران در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، کارکنان این سازمان‌ها نیز از انگیزه لازم برای رعایت کنترل‌های داخلی و پیاده‌سازی این مفهوم در سازمان برخوردار نیستند. بخشی از مصاحبه‌شوندگان، دلیل این امر را عدم باور به قوی بودن نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور عنوان می‌کردند که چنانچه در بخش فرهنگ مدیران ذکر گردید دلیل این شرایط را می‌توان به عدم باور مدیران به اهمیت و منافع کنترل داخلی در سازمان و بنابراین نظارت غیرپویا و غیرمستمر در سازمان مرتبط دانست. همچنین برخی دیگر از مصاحبه‌شوندگان در گفته‌های خود عدم وجود شایسته‌سالاری را در سازمان‌های غیرانتفاعی دلیل بر این حالت عنوان می‌کردند. آنان معتقد بودند که عدم رعایت شایسته‌سالاری در ارتقاء و انتصاب کارکنان و یا عدم اولویت به نیروی انسانی ماهر و متخصص می‌تواند جملگی به از بین رفتن انگیزش کارکنان در این سازمان‌ها در راستای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی منجر گردد.

دیدگاه کارکنان سازمان در ارتباط با کنترل‌های داخلی

مصاحبه‌شوندگان در حقیقت تمامی مواردی را که برای عدم آشنایی با اهمیت مفهوم کنترل داخلی از سوی مدیران سازمان‌ها ذکر کرده بودند، در خصوص عدم آشنایی کارکنان سازمان با این مفهوم نیز اشاره می‌کردند. در این راستا مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند که همچون مدیران، کارکنان سازمان‌ها نیز با مفاهیم واقعی و فرآیندهای واقعی نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور آشنایی ندارند. برخی از مصاحبه‌شوندگان نیز عدم اعتقاد نیروی انسانی سازمان‌ها به مفاهیم کنترل داخلی بلحاظ عدم اخذ آموزش‌های لازم در این خصوص را از دلایل عدم استقرار نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور عنوان می‌کردند و تعدادی دیگر از مصاحبه‌شوندگان نیز عدم داشتن تخصص لازم از سوی کارکنان سازمان‌ها را دلیل بر وجود آمدن این شرایط

می‌دانستند. بنابراین در حالت کلی می‌توان بیان نمود که تمام موارد فوق همچون عدم آشنایی با فرآیند واقعی پیاده‌سازی کنترل داخلی، عدم آشنایی و یا عدم اعتقاد و یا عدم اخذ آموزش‌های لازم و یا عدم وجود تخصص لازم در بین کارکنان محقق را به این نتیجه سوق می‌دهد که دیدگاه کارکنان، دیدگاه مناسبی در این ارتباط نبوده و بنابراین اهمیت مفهوم کنترل داخلی از سوی نیروی انسانی موجود فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور حس نمی‌شود.

ویژگی‌های رفتاری کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی

مصاحبه‌شوندگان در نظرات خود بر اهمیت وجود ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی خاصی در کارکنان سازمان برای پیاده‌سازی مفهوم کنترل داخلی اشاره می‌کردند. برخی از آنان داشتن صداقت از سوی کارکنان را یکی از ویژگی‌های لازم برای پیاده‌سازی کنترل داخلی عنوان می‌کردند و برخی دیگر نیز به داشتن تعهد و یا ایده‌آل‌گرایی کارکنان و یا داشتن خلاقیت از سوی آنان در این راستا اشاره می‌کردند. برخی دیگر از مصاحبه‌شوندگان نیز یکی از مهمترین ویژگی‌های لازم برای کارکنان در امر پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان را داشتن وجدان و یا نیروی بازدارنده درونی از سوی آنان که گاهی به پلیس درونی نیز تشبیه می‌کردند، عنوان کرده و تعدادی دیگر نیز یکی از ویژگی‌های ضروری برای پیشبرد امر کنترل داخلی در سازمان‌ها را داشتن روحیه جمع‌گرایی و یا روحیه انجام کار گروهی از سوی نیروی انسانی می‌دانستند.

ویژگی‌های فرهنگی کلان سازمانی

مصاحبه‌شوندگان علاوه بر ویژگی‌های فرهنگی لازم در مدیران و بین کارکنان سازمان برای استقرار و پیاده‌سازی مفهوم کنترل داخلی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، از برخی ویژگی‌هایی صحبت به میان می‌آوردند که بیرون از چارچوب ویژگی‌های فرهنگی سطوح خرد همچون سازمان‌های غیرانتفاعی به معنای خاص بود. این موارد تا حدودی اشاره به فضای فرهنگی کلان کشور و یا فضای فرهنگی امور اداری و سازمانی کشور دارد که تا حدودی مانع از پیشبرد مقاصد مرتبط با نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور نیز می‌گردند. این موارد را می‌توان به شرح زیر دسته‌بندی نمود.

ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمان‌ها

مصاحبه‌شوندگان در این طبقه بر سه متغیر به‌عنوان متغیرهای تاثیرگذار بر نحوه اجرای کنترل داخلی در سازمان‌ها اذعان داشتند. یکی از این متغیرها پیچیدگی ماهیت کاری سازمان‌ها بود که هرچقدر سازمانی دارای ماهیت کار پیچیده‌تر و ارتباط بین امورات کاری مختلف در آن سازمان به هم گره یافته‌تر باشد، عملاً امکان استقرار و پیاده‌سازی فرآیندهای کنترل داخلی در آن سازمان مشکل‌تر خواهد بود. دیگر متغیر اثرگذار از نظر ویژگی ملموس سازمان‌ها، قدمت سازمان‌ها بود که مصاحبه‌شوندگان اذعان داشتند هرچقدر قدمت کاری سازمانی بیشتر باشد، معمولاً به معنای راحتی و سهولت پیاده‌سازی کنترل داخلی در آن سازمان است و دلیل این امر را آشنایی سازمان مربوطه با امر کنترل داخلی به‌لحاظ سابقه تاریخی و کاری وی می‌دانستند. سومین متغیری که در این طبقه جای می‌گیرد، وسعت و بزرگی و گستردگی امورات کاری مربوط به هر سازمان است که مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند هرچقدر وسعت حوزه کاری یک سازمان گسترده‌تر می‌شود، عملاً پیاده‌سازی فرآیندهای کنترل داخلی نیز در آن سازمان سخت‌تر می‌گردد.

فرهنگ سیستماتیک کاری

حوزه دیگری که مصاحبه‌شوندگان در نظرهای خود از آن به‌عنوان مانعی برای پیاده‌سازی فرآیندهای نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور اشاره می‌کردند نبود فرهنگ سیستماتیک کار در سازمان‌های کشور است. به‌طوری که برخی از مصاحبه‌شوندگان از وجود فرایندهای سلیقه‌ای در ارائه خدمات به ارباب رجوعان در

سازمان‌های اداری کشور صحبت می‌کردند و دلیل این حالت را نبود فرهنگ کارسیستماتیک و عدم میل و رغبت و یا عدم آموزش از دوران کودکی برای کار سیستمی را عنوان می‌کردند. برخی دیگر نیز نبود وحدت رویه‌های اداری در انجام وظایف و امورات شغلی از سوی کارکنان را در این حوزه برمی‌شمردند که دلیل آن را عدم آگاهی از اهمیت این مقوله برمی‌شمردند. بهرحال مصاحبه‌شوندگان خلاء فرهنگ کاری درست و سیستماتیک را یکی از مهمترین علل ناتوانی در پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در کشور بیان می‌نمودند.

فرهنگ منافع فردی در مقابل منافع جمعی

عدم اولویت منافع جمعی به منافع فردی از دیگر ویژگی‌های مهمی بود که مصاحبه‌شوندگان از آن به‌عنوان مانعی جدی بر دستیابی به اهداف سازمانی و پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های کشور اشاره می‌کردند. در حقیقت بخش قابل توجهی از مصاحبه‌شوندگان بر این باور بودند که در صورت عدم اولویت منافع جمعی به منافع فردی در سازمان‌ها، اصلاً مجال و فرصتی برای توجه به برخی مفاهیم و سیستم‌ها پیدا نخواهد شد و این فرآیندها تنها معنای ظاهری خواهند داشت. جالب است که مصاحبه‌شوندگان به همان مقداری که بر نیروی انسانی بر نداشتن این فرهنگ تاکید داشتند، بیشتر از آن مدیران سازمانی را نیز برای نبود این فرهنگ در بین خودشان مقصر می‌دانستند و معتقد بودند که اگر مدیر سازمانی به معنای واقعی این فرهنگ را نشان دهد، می‌تواند سرچشمه گسترش این فرهنگ در میان کارکنان سازمان نیز باشد. اگرچه در معنای واقعی میان منافع جمعی و منافع سازمانی تا حدودی تفاوت نیز وجود دارد، اما مصاحبه‌شوندگان با به‌کار بردن این واژه‌ها به‌جای یکدیگر، در حالت کلی یکی از پیش‌شرایط پیاده‌سازی نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور را ترجیح منافع جمعی و سازمانی بر منافع فردی عنوان می‌نمودند.

فرهنگ نهادی سازمان

تعدادی از مصاحبه‌شوندگان بر اهمیت فرهنگ نهادی برخی از سازمان‌ها و توانایی ساختار فرهنگی سازمانی در اثرگذاری بر رفتار و عملکرد کارکنان خود اشاره می‌کردند. در حقیقت مصاحبه‌شوندگان اذعان می‌کردند که ساختار ماهیتی برخی از سازمان‌ها به‌گونه‌ای است که می‌تواند همچون یک نهاد فرهنگی، به ایجاد و شکل‌دهی برخی ارزش‌ها و اصول در کارکنان خود بپردازد و از این طریق فرآیند پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان مربوطه را بسیار تسهیل سازد. مصاحبه‌شوندگان معتقدند که برخی از سازمان‌ها قادرند با یک فرهنگ ناملموسی که دارند به درونی کردن رفتارهای درست و فرهنگ درست در کارکنان موفق شوند.

ساختار سلسله مراتبی سازمان‌ها

مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که ساختار سلسله مراتبی اکثر سازمان‌های عمومی کشور به‌گونه‌ای عمودی شکل یافته است که مدیران رده‌بالای میانی در حقیقت فاقد اختیارات کافی جهت تصمیم‌گیری و اجرا در مورد برخی از فرآیندهای مهم از جمله کنترل‌های داخلی در سازمان مربوطه و مسایل حاشیه‌ای مربوط به آن هستند. به عقیده مصاحبه‌شوندگان، اکثر مدیران سازمانی منتظر ابلاغ آیین‌نامه‌ها و یا دستورات مربوطه از مقامات بالاتر هستند و این شرایط از قدرت مانور آنان در قبال کارکنان و شرایط پیش‌آمده در سازمان به انحای مختلف می‌کاهد. همچنین مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که این حالت منجر به نوعی شرایط وظیفه‌گرایی در مدیران سازمانی شده است که در صورت عدم اعتقاد مدیران رده بالایی به مفاهیمی همچون کنترل‌های داخلی، این اعتقاد به ایشان نیز منتقل می‌گردد و خود را تنها در قبال وظایف و انتظارات خواسته شده مسئول می‌بینند و تنها در قبال مدیران بالاتر پاسخگو هستند بدون اینکه خود را ملزم به پاسخگویی به نهادهای دیگر و یا مردم عادی به معنای عام بدانند.

شرایط زمینه‌ای برای بهبود نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور

مصاحبه شوندگان در دیدگاه‌های خود به ۵۰ مولفه جزئی که می‌تواند جزو عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر فرآیند کنترل داخلی در سازمان باشد، اشاره کرده بودند که مولفه‌های مذکور بعد از تعیین و بررسی دقیق محتوای عوامل، در مرحله دوم به ۱۶ کد محوری در دو سطح عوامل خرد (سازمان) و عوامل کلان (جامعه) به شرح زیر تقلیل یافت (شایان ذکر است که به دلیل طولانی نشدن جداول از ارائه جزئیات کدهای باز اجتناب شده و تنها به ارائه کدهای محوری استخراج شده از کدهای باز اکتفا شده است). همچنین که از محتوای عوامل زمینه‌ای می‌توان فهمید بسیاری از مصاحبه‌شوندگان بر قدرت استفاده از تکنولوژیهای روزآمد در یاری رساندن به مدیر سازمان و پرسنل نظارتی و ایجاد شفافیت در امور جهت بهبود فرآیند کنترل‌های داخلی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور و همچنین تسهیل و سرعت بخشی به پیاده‌سازی کنترل داخلی تاکید داشتند. از جمله عواملی که در این مقوله جای می‌گیرند می‌توان به استقرار دولت الکترونیکی در کشور و سازمان‌های بخش دولتی و تجمیع و یکپارچه نمودن سیستم‌های کنترلی و نظارتی در این سازمان‌ها اشاره داشت.

دومین مقوله‌ای که می‌توان از نظرات مصاحبه شوندگان در این حوزه برداشت نمود تاکید آنان بر شفافیت قوانین و بازبینی قوانین قدیمی با قوانین به روز و همچنین ارائه آموزش‌های لازم به مدیر و کارکنان سازمان‌ها در راستای قوانین مورد عمل بوده است. سومین مقوله مورد تاکید در این حوزه، یاری رساندن مفاهیمی همچون حسابداری امین و حسابداری تعهدی به مدیران و کارکنان سازمان در پیاده‌سازی امور مرتبط با کنترل داخلی و استقرار مفاهیم مرتبط با حسابرسی رعایت، در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور بوده است. همچنین برخی از مصاحبه شوندگان نیز به اثرگذاری نهادهای فرهنگی جامعه و بهبود فرآیند مرتبط با کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها به هنگام کارکرد صحیح این نهادها در جامعه اشاره کرده بودند.

جدول ۲. عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور

کدهای محوری	حوزه	کد انتخابی
اقدامات مرتبط با نظارت و کنترل پویا و مستمر در سازمان	سطح برد (سازمان)	عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر بهبود کنترل داخلی در سازمان‌های ع.ا.
شفافیت فرآیندها و سازوکارهای ارائه خدمت در سازمان		
ارائه آموزش و آگاهی به کارکنان سازمان در ارتباط با فرآیندهای کنترل داخلی		
ارائه آموزش و آگاهی به مدیریت سازمان در ارتباط با فرآیندهای کنترل داخلی		
استفاده از سیستم‌ها و شیوه‌های نوین و استاندارد مرتبط با کنترل داخلی در سازمان		
استفاده از سیستم‌های کنترل داخلی شفاف و جامع در سازمان		
حاکمیت قانون و الزام ضوابط قانونی در فرآیند ارائه خدمات در سازمان‌ها	سطح کلان (جامعه)	
استقرار مفهوم حسابرسی رعایت در سازمان‌ها		
استقرار مفهوم حسابرسی مالی در سازمان‌ها		
استقرار مفهوم حسابرسی عملکرد در سازمان‌ها		
کارکرد صحیح نهادهای فرهنگی جامعه		
بازبینی قوانین و جایگزین قوانین قدیمی با قوانین متناسب با نیازهای روز جامعه		
استقرار دولت الکترونیکی و سیستمی شدن فرآیندهای ارائه خدمات در سازمان‌ها		
استقرار مفهوم حسابداری امین در سازمان‌ها		
استقرار مفهوم حسابداری تعهدی به صورت کامل در سازمان‌ها		
تجمیع سیستم‌های مرتبط با کنترل داخلی و یکپارچه نمودن آنها		

عوامل بازدارنده در فرآیند کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی

مصاحبه شونده‌گان در دیدگاه‌های خود به ۶۵ مولفه جزئی که می‌تواند جزو عوامل بازدارنده بر فرآیند نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور باشد، اشاره کرده بودند که مولفه‌های مذکور بعد از تعیین و بررسی دقیق محتوای عوامل، در مرحله دوم به ۲۴ کد محوری در دو حوزه‌ی عوامل قانونی و عوامل فرهنگی - اجتماعی به شرح زیر تقلیل یافت (شایان ذکر است که به دلیل طولانی نشدن جداول از ارائه جزئیات کدهای باز اجتناب شده و تنها به ارائه کدهای محوری استخراج شده از کدهای بازاکتفا شده است). همچنان‌که از محتوای عوامل بازدارنده می‌توان فهمید بسیاری از مصاحبه‌شونده‌گان بر حوزه قوانین و مقررات در این زمینه تاکید داشتند. به طوری که در این راستا، تعدد قوانین، مبهم و غیرشفاف بودن قوانین موجود، عدم تعریف ساختار قانونی شفاف و صریح در خصوص کنترل‌های داخلی در متن قوانین موجود، عدم شفافیت معیارها و شاخص‌های کنترل داخلی در سازمان‌ها و عدم ثبات در قوانین جاری کشور اشاره شده‌اند.

دومین مقوله‌ای که می‌توان از نظرات مصاحبه شونده‌گان در این حوزه برداشت نمود تاکید آنان عدم وجود انگیزه واقعی در مدیریت کشور و سازمان‌ها در پیاده‌سازی مفهوم کنترل داخلی در امورات بوده است. به طوری‌که برخی از مصاحبه‌شونده‌گان انگیزه

مدیران و کارکنان بخش دولتی (غیرانتفاعی) را در مقایسه با بخش انتفاعی به اندازه بالا تلقی نمی‌کنند و یا برخی دیگر نیز به نگرانی مسئولان اداری کشور را از تبعات اجتماعی مرتبط با کنترل‌های داخلی اشاره نموده بودند.

سومین مقوله مورد تاکید در این حوزه، عدم آگاهی و یا آشنایی مدیران از اهمیت و یا اهداف واقعی فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی بوده است که خود را در عدم شناسایی گلوگاه‌های واقعی آسیب پذیر سازمان، اتکای مدیران سازمانی به کنترل‌های خارجی ذیحسابان و عدم اعتقاد به مفهوم کنترل داخلی نشان داده است.

برخی دیگر از مصاحبه شوندگان نیز از عواملی همچون تعدد مراجع دخیل در امر نظارت بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، تکیه بر شیوه‌های سنتی کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها، نبود سیستم‌های برنامه‌ریزی نوین، نبود سیستم‌های بهایابی در سازمان‌های بخش عمومی کشور، کامل نبودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بالا بودن حجم فعالیت‌های دولت در کشور، عدم آشنایی با مفاهیم مرتبط با حسابداری تعهدی در سازمان‌ها، وجود لابی‌گری و رابطه‌گرایی در ابلاغ اعتبارات سازمانی و عدم یکپارچگی سیستم‌های مالی و نظارتی را از دیگر محورهای بازدارنده بر فرآیند نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور عنوان کرده بودند.

جدول ۳. عوامل بازدارنده اثرگذار بر فرآیند نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور

کد انتخابی	حوزه	کد محوری
عوامل بازدارنده در فرآیند کنترل داخلی در سازمان‌های غ.ا.	عوامل قانونی	تعدد مراجع دخیل در امر نظارت بر کنترل‌های داخلی سازمان
		تعدد قوانین مرتبط با امر کنترل داخلی سازمان
		میهم و غیرشفاف بودن قوانین و ضوابط مرتبط با کنترل‌های داخلی سازمان
		عدم تعریف ساختار قانونی صریح و شفاف در امر کنترل داخلی سازمان
		تکیه بر شیوه‌های سنتی کنترل‌های داخلی در سازمان
		عدم یکپارچگی سیستم‌های مالی و نظارتی
		عدم شفافیت معیارها و شاخص‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها
		بالا بودن حجم فعالیت‌های دولت در کشور
		نبود استانداردهای حسابرسی بومی مرتبط با ارزیابی کنترل‌های داخلی مرتبط با اهداف رعایتی، عملکردی و مالی در سازمان‌های متولی حسابرسی بخش عمومی ایران
		نبود سیستم‌های بودجه‌ریزی نوین در سازمان‌ها
	نبود سیستم‌های بهیابایی در سازمان‌های بخش عمومی ایران	
	کامل نبودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشور	
	عدم اجرای کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشور	
	عدم ثبات قوانین در کشور	
	عوامل فرهنگی و اجتماعی	اتکای سازمان به کنترل‌های خارجی ذیحسابان و محدود بودن حیطه کاری آنها
		عدم اراده واقعی دولت در راستای کنترل داخلی در سازمان‌ها
		عدم شناسایی گلوگاه‌های آسیب‌پذیر واقعی در سازمان‌ها
		تکیه بر دانش شخصی مدیر و مسئولان سازمان در امر کنترل داخلی سازمان
		وجود لابی‌گری و رابطه‌گرایی در ابلاغ اعتبارات سازمانی
		عدم اعتقاد به اهمیت و مزیت کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها
عدم آشنایی با مفهوم حسابداری تعهدی در سازمان‌ها		
نگرانی از تبعات اجتماعی مرتبط با کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها		
ضعف انگیزه جهت پیاده‌سازی کنترل داخلی در بین مدیران سازمان‌های بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی		

ضعف انگیزه جهت پیاده‌سازی کنترل داخلی در بین کارکنان سازمان‌های بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی		
--	--	--

راه‌کارهای پیاده‌سازی نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور

مصاحبه شونده‌گان در دیدگاه‌های خود به ۳۹ مولفه جزئی که می‌تواند جزو راه‌کارهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی باشد، اشاره کرده بودند که مولفه‌های مذکور بعد از تعیین و بررسی دقیق محتوای عوامل، در مرحله دوم به ۱۸ کد در دو سطح راه‌کارهای سیاست‌گذاری کلان و راه‌کارهای عملیاتی تقلیل یافت (شایان ذکر است که به دلیل طولانی نشدن جداول از ارائه جزییات کدهای باز اجتناب شده و تنها به ارائه کدهای محوری استخراج شده از کدهای باز اکتفا شده است). شایان ذکر است که از مهمترین این راهکارهای با توجه به جمیع نظرات مصاحبه‌شونده‌گان می‌توان به تفکیک فرآیندهای استقرار از فرآیندهای ارزیابی کنترل‌های داخلی، تعیین سازمان مشخص در استقرار کنترل‌های داخلی، تصویب مقررات یکپارچه و جامع در خصوص کنترل‌های داخلی، اثربخش، شناسایی و مستندسازی جزییات فرآیندهای کاری و بازطراحی هوشمندانه فرآیندهای کنترل داخلی با اشرافیت کامل بر این فرآیندها، یکپارچه‌کردن سیستم‌های کنترل داخلی در سطح کلان کشوری، حذف فرآیندهای زاید در ارائه خدمات به ارباب رجوعان سازمانی و انجام نظارت و کنترل داخلی سریع، به موقع و به هنگام ارائه خدمات به ارباب رجوعان اشاره کرد. جدول زیر حاوی تمام کدهای محوری استخراج شده از مصاحبه‌های مطالعه در مورد راهکارهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان می‌باشد.

جدول ۴. راه کارهای پیاده سازی نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون ها و هیئت های ورزشی کشور

کد انتخابی	حوزه	کد محوری
راه کارهای پیاده سازی کنترل داخلی در سازمان های غ.ا.	راه کارهای سیاست گذاری کلان	وجود و تعیین سازمان مشخص در استقرار کنترل های داخلی در سازمان های غیرانتفاعی کشور
		تصویب مقررات یکپارچه و جامع در خصوص کنترل های داخلی اثربخش توسط مراجع ذیصلاح
		یکپارچه کردن سیستم های کنترل داخلی در سطح کلان کشوری
		حذف فرآیندهای زاید در ارائه خدمات در سازمان
		الکترونیکی نمودن فرآیندهای انجام ارائه خدمت در سازمان ها
		اطمینان از فزونی منافع مرتبط با فرآیندهای نظارت و کنترل داخلی نسبت به هزینه های آن در سازمان ها
		تخصصی شدن مراجع نظارتی مسئول در امر کنترل داخلی سازمان ها
		توجه به معنای حقیقی در مقایسه با معنای ظاهری (تنها روی کاغذ بودن) فرآیندهای کنترل داخلی در سازمان ها
		پاسخ خواهی از مراجع نظارتی در خصوص بررسی و ارائه گزارش مرتبط با کنترل های داخلی سازمان ها
	راه کارهای عملیاتی	شناسایی و مستندسازی جزئیات فرآیندهای کاری و باز طراحی هوشمندانه کنترل داخلی با اشرافیت کامل بر این فرآیندها
		تفکیک فرآیندهای استقرار کنترل های داخلی از فرآیند ارزیابی کنترل داخلی
		سوق دادن کنترل داخلی از فرآیند محوری به سمت نتیجه محوری در سازمان ها
		ارائه آگاهی از مزایا و منافع بلندمدت حاصل از کنترل های داخلی به نیروی انسانی سازمان ها
		تشکیل کمیته های حسابرسی داخلی در سازمان ها
		اطلاع رسانی مراجع نظارتی در مورد ضعف های کنترل داخلی سازمان به مدیر تازه منصوب شده سازمان
		انجام نظارت و کنترل داخلی سریع، به موقع و در طی ارائه خدمت در سازمان
		توجه و اهتمام به عدم افزایش بروکراسی در فرآیند کنترل داخلی در سازمان
		ارائه آگاهی و آشنایی به مدیران در خصوص مفاهیم کنترل های داخلی در سازمان های متبوع در بدو انتصاب

پیامدهای حاصل از پیاده‌سازی نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور

مصاحبه‌شوندگان در دیدگاه‌های خود به ۳۷ مولفه جزئی که می‌تواند جزو پیامدهای حاصل از پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی باشد، اشاره کرده بودند که مولفه‌های مذکور بعد از تعیین و بررسی دقیق محتوای هر مفهوم، در مرحله دوم به ۲۱ کد محوری تقلیل یافت (شایان ذکر است که به دلیل طولانی نشدن جداول از ارائه جزییات کدهای باز اجتناب شده و تنها به ارائه کدهای محوری استخراج شده از کدهای باز اکتفا شده است). شایان ذکر است که از مهمترین این پیامدها با توجه به جمیع نظرات مصاحبه‌شوندگان می‌توان به افزایش رضایت ارباب رجوعان سازمان، افزایش اثربخشی و کارایی هزینه‌کردهای دولتی و جلوگیری از تضییع بیت المال، تسهیل دستیابی به اهداف سازمانی، فراگیر شدن اخلاقیات در سازمان‌های دولتی، صیانت از دارایی‌های سازمان، جلب اعتماد عمومی، شناسایی ریسک‌های پیش روی سازمان‌ها و برنامه‌ریزی در مورد آنها و بهبود کیفیت تصمیم‌گیری مدیران سازمان‌های بخش عمومی کشور اشاره کرد.

جدول ۵. پیامدهای حاصل از پیاده‌سازی نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور

کد انتخابی	کد محوری
پیامدهای پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غ.ا.	کنترل داخلی واقعی، رسیدن به اهداف سازمانی را تسهیل می‌سازد.
	کنترل داخلی واقعی رعایت نظم و انضباط را در سازمان افزایش می‌دهد.
	کنترل داخلی واقعی باعث افزایش رضایت ارباب رجوعان سازمان می‌شود.
	کنترل داخلی واقعی باعث افزایش اثربخشی فعالیت‌های سازمان می‌شود.
	کنترل داخلی واقعی باعث افزایش کارایی در تخصیص بودجه دستگاه و بیت المال و جلوگیری از تضییع و حیف و میل بیت المال می‌گردد.
	کنترل داخلی واقعی باعث افزایش روحیه پاسخگویی سازمان می‌شود.
	کنترل داخلی واقعی باعث تسهیل حسابرسی مالی از آن سازمان می‌شود.
	کنترل داخلی واقعی باعث تسهیل حسابرسی رعایت از آن سازمان می‌شود.
	کنترل داخلی واقعی باعث تسهیل حسابرسی عملکرد از آن سازمان می‌شود.
	کنترل داخلی اثربخش منجر به شفافیت عملکردی سازمان‌های بخش عمومی می‌گردد.
	کنترل داخلی اثربخش منجر به افزایش قابلیت اتکا به اطلاعات ارائه شده از سازمان‌های بخش عمومی می‌گردد.
	کنترل داخلی منجر به شناسایی، ارزیابی و برنامه‌ریزی ریسک‌های پیش‌روی سازمان‌های بخش عمومی خواهد شد.
	کنترل داخلی واقعی باعث افزایش رعایت قانون و مقررات از سوی نیروی انسانی سازمان می‌گردد.
	کنترل داخلی واقعی باعث جلب اعتماد عمومی نسبت به سازمان و دولت می‌گردد.
	کنترل داخلی واقعی باعث افزایش بازدهی و راندمان سیستم اقتصادی کشور و سازمان می‌شود.
	کنترل داخلی واقعی باعث صیانت از دارایی‌های سازمان می‌گردد.
	کنترل داخلی واقعی منجر به تسهیل در رصد میزان تحقق اهداف سازمانی می‌شود.
	کنترل داخلی واقعی منجر به فراگیر شدن اخلاقیات در سازمان‌های بخش عمومی می‌شود.
	کنترل داخلی واقعی منجر به استفاده بهینه از منابع محدود در اختیار سازمان می‌گردد.
	کنترل داخلی منجر به بهبود فرآیند و کیفیت تصمیم‌گیری مسئولان کشور خواهد شد.
کنترل داخلی واقعی منجر به ثبات سیاسی و اقتصادی کشور می‌گردد.	

پس از کدگذاری انتخابی یافته‌های مطالعه و پیاده‌سازی رویکرد داده‌بنیاد در مورد پدیده محوری نظام بازرسی و حسابرسی و عوامل اثرگذار فرهنگی بر این پدیده و با توجه به مجموع مطالب بیان شده، الگوی نهایی مطالعه در خصوص فرهنگ سازمانی مؤثر بر نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور به شرح نمودار صفحه بعد ارائه می‌گردد.

بررسی روایی و پایایی پرسشنامه طراحی شده

برای بررسی روایی پرسشنامه طراحی شده از نظرات نمونه آماری استفاده شده در انجام مصاحبه ها استفاده شد به طوری که بعد از تنظیم پرسشنامه نظرات آنان اخذ و با اعمال نظرات اصلاحی آنان در مورد برخی از سوالها، روایی مدنظر مطالعه حاصل گردید.

برای بررسی پایایی نتایج پرسشنامه نیز از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. جدول زیر این ضریب را برای هر پنج بخش پرسشنامه به صورت مجزا و برای کل سوالات پرسشنامه در حالت کلی نشان می دهد. شایان ذکر است که برای تفسیر این ضریب معمولاً مقادیر بالاتر از ۰/۷ را قابل قبول برای پایایی پرسشنامه می دانند.

جدول ۶. نتایج بررسی پایایی پرسشنامه

ضریب آلفای کرونباخ	تعداد سوالات	ابعاد پرسشنامه
۰/۷۲	۶۲ سوال	بخش اول: عوامل فرهنگی
۰/۸۶	۱۶ سوال	بخش دوم: عوامل زمینه‌ای
۰/۸۹	۲۴ سوال	بخش سوم: عوامل بازدارنده
۰/۷۶	۱۹ سوال	بخش چهارم: راهکارها
۰/۷۸	۲۱ سوال	بخش پنجم: پیامدها
۰/۷۹		کل پرسشنامه:

طبق نتایج جدول فوق مشاهده می شود که ضریب آلفای کرونباخ برای تمامی ابعاد پرسشنامه بالاتر از ۰/۷ بوده در حالی که همچنین ضریب پایایی کل پرسشنامه نیز در حدود ۰/۷۹ به دست آمده است که در اندازه مطلوب ارزیابی می شود و می توان نتیجه گرفت که پرسشنامه توزیع شده از پایایی مناسبی برخوردار بوده است.

آمار توصیفی مربوط به ابعاد مورد سنجش در متن پرسشنامه

با توجه به اینکه در این پرسشنامه از جواب‌های ۵ گزینه‌ای طیف لیکرت استفاده شده است لذا شایان ذکر است که در ابتدا نحوه ارزش گذاری مرتبط با هر کدام از گزینه‌های موجود مورد معرفی قرار گیرد. جدول زیر نحوه ارزش گذاری مرتبط با هر کدام از جواب‌های پرسشنامه را نشان می دهد:

جدول ۷. مکانیزم تبدیل جواب‌های کیفی به ارزش گذاری کمی در این مطالعه

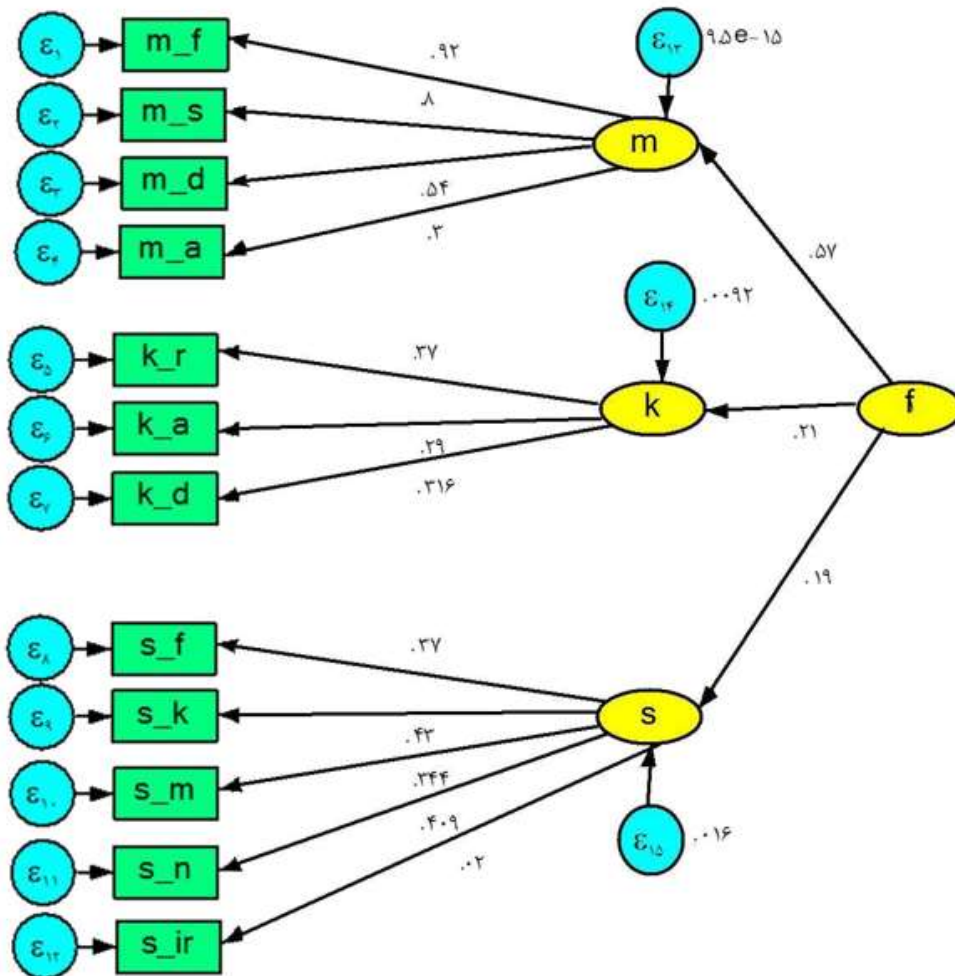
بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم	گزینه انتخابی
۵	۴	۳	۲	۱	ارزش گذاری کمی

منبع: یافته‌های مطالعه

در ادامه با توجه به اخذ پاسخ برای سوالات پرسشنامه از نمونه آماری ثانویه مطالعه که شامل ۲۰ متخصص در حوزه کنترل‌های داخلی ۱۵ حسابرس دیوان محاسبات و ۵ استاد دانشگاهی فعال در زمینه فرهنگی) بودند، به معرفی آمار توصیفی مربوط به جزییات پرسشنامه پرداخته می شود.

پیاده سازی 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 به صورت زیر نمایش داده شده است.



نمودار ۱. نتایج تحلیل عاملی تاییدی برای ابعاد فرهنگی پرسشنامه

چنانچه از نمودار (۲-۴) 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 معنی دار 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 (۰/۹۲) و عوامل انگیزشی مدیران دارای کمترین بار عاملی (۰/۳) بوده است. همچنین در بین مولفه‌های فرهنگی کارکنان، ویژگی‌های رفتاری کارکنان دارای بالاترین بار عاملی (۰/۳۷) و عوامل انگیزشی کارکنان دارای پایین‌ترین بار عاملی (۰/۲۹) و در بین مولفه‌های فرهنگی سازمانی نیز، فرهنگ سیستماتیک کاری در سازمان دارای بالاترین بار عاملی (۰/۴۳) و فرهنگ منافع فردی در مقابل منافع جمعی دارای پایین‌ترین بار عاملی (۰/۰۲) بوده است.

پیاده سازی تکنیک تاپسیس

تعیین درجه اهمیت ویژگی‌های فرهنگی مطالعه در اثرگذاری بر کیفیت کنترل‌های داخلی تشکیل ماتریس تصمیم در تکنیک تاپسیس با استفاده از n خبره به ارزیابی m گزینه پرداخته می‌شود، بنابراین به هر گزینه بر اساس هر معیار امتیازی داده می‌شود. این امتیازات می‌تواند بر اساس مقادیر کمی و واقعی باشد یا اینکه کیفی و نظری باشد. در هر صورت باید یک ماتریس تصمیم $m \times n$ تشکیل شود.

جدول ۸. میانگین نظر خبرگان

ماتریس تصمیم‌گیری							
ویژگی‌های فرهنگی	۱	۲	۳	۴	۵	...	۲۰
فرهنگ التزام عملی مدیران به قوانین	۵/۰۰۰	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۴/۶۶۷	۴۵/۰۰۰	۴/۳۳۳	۴/۳۳۳
سبک مدیریتی مدیران	۴/۸۴۶	۴/۶۱۵	۳/۸۴۶	۴/۶۹۲	۴/۶۱۵	۴/۷۶۹	۴/۶۱۵
دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی	۵/۰۰۰	۴/۶۶۷	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۴/۲۲۲	۴/۵۵۶	۵/۰۰۰
عوامل انگیزشی مدیران مرتبط با کنترل‌های داخلی	۵/۰۰۰	۴/۸۳۳	۴/۶۶۷	۴/۸۳۳	۳/۶۰۰	۳/۸۳۳	۴/۱۶۷
ویژگی‌های رفتاری کارکنان	۵/۰۰۰	۴/۳۳۳	۵/۰۰۰	۴/۵۰۰	۴/۰۰۰	۴/۵۰۰	۵/۰۰۰
عوامل انگیزشی کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی	۵/۰۰۰	۴/۲۸۶	۴/۱۴۳	۴/۵۷۱	۵/۰۰۰	۴/۲۸۶	۴/۲۸۶
دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل داخلی	۵/۰۰۰	۴/۳۳۳	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۴/۶۶۷	۴/۳۳۳	۵/۰۰۰
ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی	۴/۸۳۳	۴/۶۶۷	۳/۳۳۳	۴/۱۶۷	۳/۰۰۰	۴/۶۶۷	۴/۰۰۰
فرهنگ سیستماتیک کاری	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۳/۰۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰
ساختار سلسله مراتبی سازمانی	۵/۰۰۰	۳/۶۶۷	۳/۶۶۷	۴/۳۳۳	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰
فرهنگ نهادی سازمانی	۵/۰۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰
منافع فردی در مقابل منافع جمعی در سازمان	۴/۰۰۰	۳/۰۰۰	۴/۰۰۰	۴/۵۰۰	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰

در این پژوهش ۲۰ نفر خبره به پرسشنامه جواب داده بودند که میانگین نمره هر بعد از پرسشنامه در جدول فوق با نام ماتریس تصمیم‌گیری ارائه شده داده است.

جدول ۹. اولویت‌بندی ویژگی‌های فرهنگی مؤثر 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		
ویژگی‌های فرهنگی	مجموع فاصله $d^* = \sum d$	درجه اهمیت (اولویت)
فرهنگ التزام عملی مدیران به قوانین	۰/۰۳۴۷۲	۵
سیک مدیریتی مدیران	۰/۰۳۷۹۶	۶
دیدگاه مدیریتی مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۱۵۱۷	۱
عوامل انگیزشی مدیران مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۳۸۷۰	۸
ویژگی‌های رفتاری کارکنان	۰/۰۲۵۶۵	۲
عوامل انگیزشی کارکنان مرتبط با کنترل‌های داخلی	۰/۰۳۲۱۶	۴
دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل داخلی	۰/۰۲۵۸۵	۳
ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی	۰/۰۶۰۵۰	۱۲
فرهنگ سیستماتیک کاری	۰/۰۴۸۲۵	۹
ساختار سلسله مراتبی سازمانی	۰/۰۵۱۳۸	۱۰
فرهنگ نهادی سازمانی	۰/۰۳۸۵۲	۷
منافع فردی در مقابل منافع جمعی در سازمان	۰/۰۵۱۹۴	۱۱

با توجه به یافته‌های حاصل از به‌کارگیری تکنیک تاپسیس در مورد اولویت اثرگذاری ویژگی‌های فرهنگی مختلف در سه سطح مدیران، کارکنان و ویژگی‌های خاص سازمانی بر کیفیت کنترل‌های داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی، مشاهده می‌شود که دیدگاه مدیریتی مرتبط با نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور به‌عنوان مهمترین ویژگی فرهنگی اثرگذار بر کیفیت کنترل داخلی از سوی پرسش‌شوندگان ذکر شده است. همچنین بر طبق نتایج جدول فوق مشاهده می‌شود که ویژگی‌های رفتاری کارکنان و دیدگاه کارکنان در ارتباط با کنترل‌های داخلی به‌عنوان دیگر ویژگی‌های فرهنگی مهم و تاثیرگذار بر کیفیت کنترل‌های داخلی در سازمان ارزیابی شده‌اند. همچنین مشاهده می‌شود که از دیدگاه نمونه آماری مورد مطالعه، در بین ۱۲ ویژگی مورد مطالعه، سه ویژگی فرهنگی ساختار سلسله مراتبی سازمان، ارجحیت منافع جمعی در مقابل منافع فردی و ویژگی‌های فرهنگی ملموس سازمانی دارای اثرگذاری کمتری نسبت به سایر ویژگی‌ها بر کیفیت کنترل داخلی در سازمان ارزیابی شده‌اند.

تعیین درجه اهمیت عوامل زمینه‌ای 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 زمینه‌ای در اثرگذاری بر کیفیت کنترل داخلی در سازمان، مراحل تشکیل ماتریس تصمیم، نرمال کردن و موزون کردن این ماتریس و یافتن فاصله هرکدام از حوزه‌ها مطابق با مطالب بیان شده در بخش قبلی تکرار می‌گردد.

جدول ۱۰. میانگین نظر خبرگان

ماتریس تصمیم‌گیری							
عوامل زمینه‌ای	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
سطح خرد (سازمان)	۵/۰۰۰	۴/۵۰۰	۴/۳۳۳	۵/۰۰۰	۴/۸۳۳	۴/۶۶۷	۵/۰۰۰
سطح کلان (جامعه)	۵/۰۰۰	۴/۰۰۰	۴/۳۰۰	۴/۶۰۰	۴/۱۱۱	۴/۷۰۰	۴/۵۰۰

تشکیل ماتریس تصمیم نرمال و نرمال موزون

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

جدول ۱۱. ماتریس تصمیم نرمال شده

ماتریس تصمیم‌گیری نرمال شده							
عوامل زمینه‌ای	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
سطح خرد (سازمان)	۰/۷۰۷۱	۰/۷۴۷۴	۰/۷۰۹۸	۰/۷۳۵۹	۰/۷۶۱۷	۰/۷۰۴۶	۰/۷۴۳۳
سطح کلان (جامعه)	۰/۷۰۷۱	۰/۶۶۴۴	۰/۷۰۴۴	۰/۶۷۷۱	۰/۶۴۷۹	۰/۷۰۹۶	۰/۶۶۹۰

جدول ۱۲. ماتریس نرمال موزون شده

ماتریس تصمیم‌گیری نرمال شده موزون							
عوامل زمینه‌ای	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
سطح خرد (سازمان)	۰/۱۰۱۰	۰/۱۰۶۷۸	۰/۱۰۱۴	۰/۱۰۵۱	۰/۱۰۸۸	۰/۱۰۰۷	۰/۱۰۶۲
سطح کلان (جامعه)	۰/۱۰۱۰	۰/۰۹۴۹	۰/۱۰۰۶	۰/۰۹۶۷	۰/۰۹۲۶	۰/۱۰۱۴	۰/۰۹۵۶

تعیین فاصله از عامل زمینه‌ای مطلوب

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

جدول ۱۳. محاسبه فاصله گزینه‌ها از گزینه‌ی مطلوب

فاصله از راه حل مطلوب							
عوامل زمینه‌ای	۱	۲	۳	۴	۵	...	n
سطح خرد (سازمان)	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۷	۰/۰۰۰۰
سطح کلان (جامعه)	۰/۰۰۰۰	۰/۰۱۱۹	۰/۰۰۰۸	۰/۰۰۸۴	۰/۰۱۶۲	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰

پیشنهادهای

- پیشنهاد می‌شود با توجه به نتایج حاصل از این پژوهش و اینکه مولفه‌های فرهنگی مدیران از اهمیت بسزایی در بهبود اثربخشی نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور دارند، مجلس شورای اسلامی، دولت و سازمانهای نظارتی فرهنگ التزام عملی به قوانین و مقررات را به عنوان یکی از اصول مدیریتی در نظر گرفته و در انتساب مدیران به مولفه مذکور توجه ویژه‌ای داشته باشند و به منظور اثربخشی کنترل‌های داخلی اولاً در صورت فراگیر شدن قوانین نانوشته در دستگاههای غیرانتفاعی ضمن تسریع در بررسی موضوع، چنانچه در مقوله مذکور خلاء قانونی وجود دارد در اسرع وقت نسبت به تهیه و تدوین و تصویب رویه قانونی اقدام و از اقدامات فاقد وجاهت قانونی مدیران سازمانهای غیرانتفاعی جلوگیری به عمل آورند این اقدام می‌تواند در جهت تحقق اهداف رعایتی کنترل‌های داخلی مؤثر باشد.
- پیشنهاد می‌شود در متن قانون، مجازاتهای قانونی عدم رعایت قوانین و مقررات به صورت شفاف و غیرقابل تفسیر درج و تصویب شود. همچنین سازمانهای نظارتی از قبیل دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کشور را نیز مکلف به انجام اقدامات قانونی در مواجهه با عدم رعایت قوانین و مقررات و تعقیب و پیگیری و صدور آرای مندرج در قوانین بر علیه مدیران متخلف، بنمایند در ضمن این قبیل آرای صادره در انتصابات مدیران و بطور کلی افرادی که به نمایندگی از مردم وظیفه مدیریت بیت المال را بر عهده دارند، مورد توجه ویژه قرار گیرد، اقدام مذکور نیز می‌تواند به اهداف رعایتی نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور بیانجامد.
- پیشنهاد می‌شود در منشور اخلاقی فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور، به سبکهای مدیریتی که از فرهنگ‌هایی نظیر به دنبال مچ گیری نبودن مدیر، بها ندادن به چاپلوسی، داشتن روحیه عضوی از یک خانواده بودن، استقبال از صداقت در بیان اشتباهات، داشتن صحنه صدر، لزوم شایسته سالاری به مفهوم واقعی آن و ... تبعیت می‌کنند، مورد توجه قرار گیرد و ارزیابان کنترل‌های داخلی این قبیل سازمانها در ارزیابی محیط کنترلی این سازمانها به اجرای شدن مولفه‌ای مذکور توجه نمایند.
- در راستای تقویت اعتقاد مدیران به حسابرسی و کنترل‌های داخلی، آشنایی مدیران با اهداف و اجزاء و رویه‌های کنترل‌های داخلی و نحوه پایشگری آن، آموزشهای لازم به مدیران ارائه گردد و در واقع این قبیل آموزشها جزو اصول ارتقاء و انتصاب مدیران در فدراسیون‌ها و هیئت‌های ورزشی کشور قرار گیرد.
- متناسب سازی عملکرد مدیران با پاداش آنان و استفاده از رویه‌های مورد استفاده در سازمانهای بخش خصوصی موفق، می‌تواند به ایجاد و افزایش انگیزه مدیران و ایجاد افق دید بلند مدت نسبت به تحقق اهداف سازمانی و حفاظت و پاسداری از این قبیل مدیران بدون در نظر گرفتن جناح بندی‌های سیاسی می‌تواند به افزایش انگیزه مدیران در بهبودی و اثربخشی کنترل‌های داخلی کمک نماید.

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.

- رابطه بین مولفه های فرهنگی کارکنان و تحقق اهداف بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون ها و هیئت های ورزشی کشور را به روش کمی و در سازمانهای مختلف انجام دهند.
- رابطه بین مولفه های فرهنگی مدیران و اهداف بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون ها و هیئت های ورزشی کشور را به روش کمی و در سازمانهای مختلف انجام دهند.
- رابطه بین مولفه های فرهنگ کلان سازمانی را با تحقق اهداف نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون ها و هیئت های ورزشی کشور و به روش کمی انجام دهند.
- رابطه بین مولفه های راهبردی حاصل از این پژوهش را به روش کمی با میزان تحقق اهداف نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی در فدراسیون ها و هیئت های ورزشی کشور انجام دهند.
- با استفاده از داده های کمی حاصل از صورتهای مالی فدراسیون ها و هیئت های ورزشی کشور این قبیل سازمانها را ارائه نمایند.
- رابطه بین عوامل زمینه ای و تحقق اهداف نظام بازرسی و حسابرسی در پیشگیری از فساد اداری و مالی را در یک پژوهش کمی اندازه گیری و بررسی نمایند.

منابع

۱. بلکو، هادی، و محمودی، عبدالله. (۱۳۹۷). تأثیر کنترل های داخلی بر تخلفات مالی دستگاههای اجرایی، دانش حسابرسی ۱۴۴: ۱۴۸-۱۴۴.
۲. چالاک، پری. (۱۳۹۴). حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۶: ۴-۳.
۳. خرمی، اسماعیل، و ندا رسولی. (۱۳۹۸). تأثیر کنترل های داخلی و مجازات بر تقلب، مجله حسابرس ۶۹: ۵-۳.
۴. خواجوی، شکراله و مهرداد ابراهیمی. (۱۳۹۶). مدل سازی متغیرهای اثرگذار برای کشف تقلب در صورتهای مالی با استفاده از تکنیک داده کاوی، فصلنامه حسابداری مالی ۳۳: ۲۵-۲۴.
۵. خوزین، علی؛ جمال محمدی و حامد رجبزاده. (۱۳۹۶). بررسی کنترل های داخلی در بخش عمومی، فصلنامه تحقیقات جدید در علوم انسانی ۳: ۴۵-۴۴.
۶. رجبی، اعظم. (۱۳۹۶). تأثیر تحریم اقتصادی بر رفاه اجتماعی مردم، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، تهران.
۷. زرگر، احمد. (۱۳۹۹). بررسی رابطه کنترل های داخلی با تخلفات مالی در شرکت های دولتی استان آذربایجان شرقی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب.
۸. صابری، محمد. (۱۳۹۸). رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل های داخلی در شرکت های 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، پیشرفت های 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 مقابل با فساد ۱۳۹۵". *دانش حسابرسی*، ۶۲، ۲۴-۵.
۱۳. رهنورد، فرج اله؛ طاهرپور کلانتری، حبیب اله؛ رشیدی، اعظم (۱۳۹۸). "عوامل مؤثر بر فساد مالی در بین کارکنان دستگاه های اجرایی". *پژوهشنامه مدیریت اجرایی*، سال دهم، ۳۸، ۳۵-۵۱.

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.