

The Relationship Between the Supervisory Role of Inspectors in the Supreme Audit Office and the Enhancement of Administrative Integrity in Afghanistan

Najibullah Arshad*, Ahmadnawid wahidi **, Tamana Hussaini***

* Faculty Member, Faculty of Economics, Kateb University, Kabul, Afghanistan
(Corresponding Author)

Email: najibullah.arshad@kateb.edu.af

** Master's student in Development Economics, Kateb University, Kabul, Afghanistan

Email: Ahmadnawid_wahidi@yahooo.com

*** Student of MBA, Kateb University, Kabul Afghanistan

Email: tamana.hussaini2020@gmail.com

Abstract

Administrative health is a broad term used in contrast to administrative corruption; essentially, it refers to a system free from corruption. Corruption cannot be solely combatted through auditing and transparency. However, implementing a combination of social, economic, and auditing methods can mitigate or eliminate the conditions conducive to corruption. Given the importance of this issue and the need to emphasize the supervisory role of auditors in enhancing administrative health, this research examines the relationship between the supervisory role of the Inspectorate General of Afghanistan and the improvement of administrative health in the country. The statistical population of the study consists of inspectors from the Inspectorate General, including chief inspectors, audit officers, and audit heads, totaling 288 individuals. Using the sample size formula, a sample size of 165 was determined at a 95% confidence level for distributing the questionnaire. To collect data, a questionnaire containing 25 questions aligned with the research objectives was used. The questionnaire's validity was confirmed by experts and stakeholders (heads, officers, chief inspectors, and inspectors) within the study population. Cronbach's alpha coefficient was used to assess the questionnaire's reliability, with each index scoring between 75% and 77%, indicating adequate reliability for all questionnaire indices. For data analysis, frequency distribution, standard deviation, correlation coefficient, and significance level were employed, with SPSS software as the primary tool. The results indicate a positive and significant correlation between the supervisory role of the Inspectorate General inspectors (professional ethics and conduct of auditors, planning, oversight of internal controls, and oversight of internal auditors) and administrative health.

Keywords: Inspector, Inspectorate General, Administrative health, Administrative corruption, Afghanistan

رابطه میان نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری افغانستان

نجیب الله ارشد*، احمد نوید واحدی**، تمنا حسینی***
* عضو کادر علمی دانشکده اقتصاد، دانشگاه کابل، افغانستان
** محصل ماستری رشته اقتصاد توسعه، دانشگاه کابل، افغانستان
*** محصل ماستری اداره تجارت، دانشگاه کابل، افغانستان

چکیده

سلامت اداری عنوان و واژه عام است که در برابر فساد اداری به کار می رود؛ در واقع سلامت اداری به آن نظام گفته میشود که در آن فساد وجود نداشته باشد. فساد پدیده‌ای نیست که تنها به کمک حسابرسان و با شفاف‌سازی بتوان به مقابله با آن پرداخت. اما اجرای مجموعه‌ای از روشها و راهکارهای اجتماعی، اقتصادی و حسابرسی می‌تواند بستر فساد را خشک یا آن را به حداقل برساند. با توجه به اهمیت موضوع و لزوم توجه به نقش نظارتی حسابرسان در افزایش سلامت نظام اداری، تحقیق حاضر به بررسی رابطه میان نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری افغانستان پرداخته است. جامعه آماری این تحقیق، مفتشین اداره عالی تفتیش شامل (مفتشین، سر مفتشان، آمرین تفتیش و رئیسان تفتیش) است که تعداد آنها ۲۸۸ نفر را احتوا می‌نماید. با استفاده از فرمول تعیین حجم نمونه، تعداد نمونه آماری برای توزیع پرسشنامه در سطح اطمینان ۹۵ فیصد برابر با ۱۶۵ به دست آمد. برای جمع آوری داده ها، از پرسشنامه ای حاوی ۲۵ سوال که متناسب با اهداف تحقیق باشد استفاده گردیده است. روایی پرسشنامه با استفاده از نظر اساتید و تعدادی از صاحب نظران (رئیسان، آمرین، سرمفتشان و مفتشین) در حیطه جامعه مورد مطالعه قابل تأیید قرار گرفته و برای پایایی پرسشنامه نیز از ضریب الفای کرونباخ استفاده شده است که مقدار هریک از شاخص‌های پژوهش بین ۷۷-۷۵ فیصد است که همه شاخص‌های پرسشنامه از پایایی مناسبی برخوردار می‌باشد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از توزیع فراوانی، انحراف معیار، ضریب همبستگی و سطح معنی داری استفاده شده که ابزار اصلی برای انجام آن نرم افزار SPSS بوده است. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که بین متغیرهای نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش (اخلاق و آئین رفتار حسابرسان حرفه ای، برنامه ریزی، نظارت بر کنترل های داخلی و نظارت بر حسابرسان داخلی) و سلامت نظام اداری رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: مفتش، اداره عالی تفتیش، سلامت اداری، فساد اداری، افغانستان.

۱. مقدمه

سلامت اداری واژه متضاد فساد اداری است، در واقع سلامت اداری وضعیتی است که در آن فساد اداری در عملکرد یک سازمان دولتی به میزان قابل قبولی کاهش یافته باشد. بانک جهانی و سازمان شفافیت بین الملل، فساد را سوء استفاده از اختیارات دولتی (قدرت عمومی) برای کسب منافع شخصی (خصوصی) می دانند که این تعریف در جهان مورد توافق عمومی قرار گرفته است. در مقابل فساد اداری عبارت از سوء استفاده از مناصب دولتی جهت کسب منافع شخصی میباشد (بهرامی نژاد، ۱۳۹۵). حسابرسان تا پیش از جهانی شدن موضوع فساد، محدوده وظایف خود را اعتباربخشی به صورت های مالی می دانستند، اما امروزه با توجه به مسئولیت اجتماعی که مهم ترین وظیفه حسابرسان به شمار می رود، انجمن حسابداران خبره انگلستان و آمریکا بازنگاری در تعاریف و مفاهیم قبلی در حوزه حسابداری و حسابرسی را در دستورکار قرار داده اند. همین طور گودسون حسابرسی بخش عمومی را کلید حکمرانی خوب میداند (Goodson et al., 2012) و میتوان گفت که حسابداری و حسابرسی جزء لاینفک سلامت اداری بشمار می آید(راهنا و همکارا، ۱۳۹۵). سازمان ملل متحد فساد را یکی از مهمترین مسائل جهانی و مبارزه با فساد را به عنوان یکی از اهداف هفده گانه توسعه پایدار خود می داند. این ضرورت به دلیل آثار مخرب فساد است که چالشهایی را برای توسعه کشورها به وجود می آورد، هزینه های عمومی و بازار سرمایه را تحریف می کند، رشد اقتصادی را کاهش میدهد، حاکمیت قانون و دموکراسی را تضعیف میکند و کیفیت زندگی را پایین می آورد(UN,2004; Enste et al., 2017). طبق گزارش بانک جهانی (UN,1997) ریشه های فساد در نهادهای سیاسی و بوروکراتیک بوده و تاثیر آن بر توسعه بر اساس وضعیت داخلی کشورها متفاوت است. آثار منفی فساد در کشورهای توسعه یافته نیز یافت می شود، لیکن در کشورهای در حال توسعه آثار آن شدیدتر احساس می شود(UN,2004; Rady,2016; Enste et al., 2017) و نگرانی زیادی در مورد چگونگی حل تهدید این معضل در کشورهای در حال توسعه وجود دارد (Othman et al.,2014). در دهه های اخیر تعدادی از نهادهای بزرگ نظارتی به صورت مستمر در مبارزه با فساد مشارکت داشته اند (Everett et al., 2007). این روند را میتوان از طریق کنوانسیون بین المللی علیه فساد که در تاریخ ۳۱ اکتبر ۲۰۰۳ برگزار شد مشاهده کرد(UN, 2004; TI, 2005). بر مبنای شاخص فساد مالی که از طرف سازمان شفافیت بین الملل همه ساله در بین ۱۸۰ کشور جهان انجام میشود، کشور افغانستان بترتیب در سال ۲۰۲۱ درجه ۱۷۴، در سال ۲۰۲۲ درجه ۱۵۰ و در سال ۲۰۲۳ درجه ۱۶۲ را به خود اختصاص داده است و بدین لحاظ از جمله کشورهای فاسد جهان بحساب می آید. سطح بالای فساد منجر به کیفیت پایین سیستم های اداری شده و باعث گسترش بی ثباتی و اخذ رشوه در ارائه خدمات عمومی میشود (Gounev et al.,2012) که روی سلامت نظام اداری تأثیر منفی میگذارد. با توجه به نقش حسابرسی در سلامت نظام اداری، این تحقیق با هدف بررسی رابطه میان نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری افغانستان صورت میگیرد. بدین منظور پس از مقدمه به مبانی نظری

و پیشینه تحقیق پرداخته شده است. در ادامه مدل تحقیق برآورد شده و نتایج تخمین تحلیل و تفسیر میشود. بخش پایانی به نتیجه گیری اختصاص داده شده است.

مبانی نظری تحقیق

جایگاه حسابرسی در سلامت نظام اداری

تفتیش یا حسابرسی سنگ بنای حکمرانی خوب است و ذینفعان حسابرسی، نقش مفتش سکتور عامه را در رابطه به مسئولیت های نظارت، بینش و پیش بینی حمایت می کنند (Goodson et al., 2012). حسابرسی نقش مهمی را در اداره یا سازمان بازی کرده و برای عملکرد صحیح ادارات نیز ضروری میباشد. بنابر این نقش های حسابرسی در بخش عمومی را می توان به عنوان نظارت، بازدارندگی، بینش و آینده نگری شناسایی کرد، نظارت به این موضوع می پردازد که آیا نهادهای بخش عمومی آنچه را که قرار است انجام دهند انجام می دهند یا خیر و برای کشف و جلوگیری از فساد عمومی خدمت می کند. عمل بازدارندگی با هدف شناسایی و کاهش شرایطی انجام می شود که امکان بروز فساد را فراهم می کنند. **بینش**، به ارزیابی این که کدام یک از برنامه ها و خط مشی ها فعال و کدام یک غیر فعال هستند می پردازد و آینده نگری روندها و چالش های در حال ظهور را شناسایی کرده و بمنظور جلوگیری از آن سازمان را کمک میکند (Sherzad et al., 2020). حسابرسان بخش عمومی با ارائه خدمت در زمینه نظارت، بینش، بازدارندگی و آینده نگری این اطمینان را می دهند که مدیران و مقامات در حالی که کارهای خاص خود را با بهره گیری از بالاترین استانداردهای درستکاری انجام میدهند، کسب و کار بخش عمومی را نیز به صورت شفاف عادلانه و در کمال امانتداری و با انصاف و درستکاری انجام میدهند. حسابرسان نه تنها باید استفاده نادرست احتمالی از قدرت را ارزیابی کنند، بلکه باید حصول اطمینان کننده که مدیران از قدرت و اختیارات خود در یک سازمان آگاه باشند.

حسابرسان میتوانند به عنوان عامل کنترل استفاده نادرست از قدرت عمل کنند. حسابرسان بخش عمومی، خواه توسط قانون گذار منصوب شده باشند خواه مجری یا منتخب رأی دهندگان باشند، باید از آمادگی لازم جهت شناسایی و گزارشگری در خصوص وجود فساد، استفاده نادرست از اختیارات، رعایت نشدن انصاف، اجرا نشدن فرایند مقتضی در اعمال سیاست دولت، یا فعالیت نظارتی نادرست برخوردار باشند. زیرا این گزارشگری ممکن است منافع اشخاص قدرتمند یا ریشه دار را به چالش بکشد. حسابرسان نیازمند مقداری امنیت شغلی هستند تا بتوانند گزارش مستقل ارائه کنند.

نقش مفتش سکتور عامه ارائه اطلاعات بی طرفانه و درست از مصرف و نتایج منابع عمومی است. حسابرسان باید بتوانند کار خود و ارائه گزارش آن را بدون هر گونه دخالتی انجام دهند. مداخله در کار حسابرس در صورتی ممکن است رخ دهد که واحد مورد حسابرسی، دسترس به سوابق یا کارکنان را محدود کند، بودجه یا تعیین کارمند برای کارهای حسابرسی را کنترل کند. یا از اختیارات لازم برای نپذیرفتن یا اصلاح نکردن گزارشهای حسابرسی برخوردار باشد (اسدی، ۱۳۹۸).

اگرچه، نتایج حسابرسی ممکن است بر اساس اهداف مشخص و بسته به نوع حسابرسی که انجام میشود متفاوت باشد. با وجود آنهم، تمام حسابرسی های بخش عمومی چهار اصل مشترک دارند. اول، حسابرسی بخش عمومی، دسترسی تمام استفاده کنندگان ممکن را به اطلاعات واقع بینانه (بی طرفانه)، مستقل و درخور اطمینان بر اساس شواهد کافی و مناسب مربوط به اشخاص دولتی را فراهم میکند. دوم پاسخگویی و شفافیت را گسترش میدهد و ترویج بهبود مستمر و اطمینان پایدار در استفاده مناسب از وجوه و دارائی های عمومی و عملکرد اداره عمومی را تشویق میکند. سوم اثربخشی حسابرسی در بخش عمومی را در چارچوب قانون تقویت میکند. و در نهایت اصل چهارم، انگیزه برای تغییر با ارائه آگاهی، تجزیه و تحلیل جامع و توصیه های خوب برای بهبود ایجاد میکند (ISSAI 100, 2013).

به طور کلی نظارت در یک طبقه بندی به چهار دسته تقسیم می شود:

- ۱- **نظارت قبل از عمل:** این گونه نظارت قبل از اجراء در وضع قوانین و مقررات انجام می پذیرد تا قانون از سلامت لازم برخوردار شده و زمینه اجرایی آن فراهم شود.
- ۲- **نظارت در حین خرج:** نظارتی است که در زمان اجرای برنامه و مأموریت، برابر شرح وظایف انجام می گیرد تا قانون و مأموریت محوله به درستی به اجراء درآید.
- ۳- **نظارت بعد از خرج:** پس از دو مرحله یادشده، میبایست برای به دست آوردن نتایج مطلوب، قانون مربوطه و پروژه مورد نظر بصورت کامل و با دقت ارزیابی شود.
- ۴- **نظارت فوق العاده:** زمامدار یا مسئول و یا دستگاه نظارت باید بر اموری که نیازمند کنترل و بازرسی است، نظارت داشته باشد.

گفتنی است از بعد دیگر، نظارت را می توان به دو دسته نظارت مالی و نظارت عملیاتی تقسیم کرد. از میان انواع گفته شده، نوعی از نظارت مالی، نظارت بعد از خرج و نظارت فوق العاده، وظیفه حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی است (یگانه و دیگران، ۱۳۹۵).

شاخص های نظارت مالی حسابرسان

اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه ای: عبارت از مجموعه اصول بنیادی اخلاق و رفتار مسلکی شامل درستکاری، واقع بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه ای، رازداری، رفتار و آداب مسلکی است که مفتشین مکلف به رعایت آنهاست (ISA, 130).

برنامه ریزی حسابرسی: پروسه تفتیش و بررسی قبل از ورود به مرجع تحت تفتیش شروع میشود و ایجاب میکند که مفتش یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی (پلان تفتیش) را بمنظور تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی اجراء، حدود و روش تفتیش جهت رسیدن به هدف انجام بموقع و اثر بخش تفتیش را عملی کند (ISA, 300).

ارزیابی کنترل های داخلی: مفتش بمنظور ارزیابی خطرات احتمالی موجود در مرجع تحت تفتیش ناشی از تقلب و اشتباه در اجراءات مورد نظر باید از مرجع و محیط آن (شامل کنترل های داخلی) شناخت کافی بدست آورد (ISA, 315. COSO Fremwork).

مسئولیت مفتش در رابطه با سیستم های کنترل داخلی

مسئولیت فعالیتهای ذیل در رابطه به سیستمهای کنترل داخلی بدوش مفتش است:

- ۱- تشخیص فعالیتهای و بخشهای آسیب پذیر.
- ۲- توضیح و اجرای یک برنامه جهت ارزیابی سیستم های مهم و اساسی که آسیب پذیر هستند.
- ۳- بازنگری و یا ارزیابی سیستمهای کنترل داخلی جهت حصول اطمینان از تحقق اهداف کنترولی که عبارت از رعایت قوانین و مقررات و حراست از داراییها، اقتصادیت، موثریت و مفیدیت فعالیتهای آنها است.
- ۴- مشوره و گفتگو با مدیریت مرجع تحت تفتیش در رابطه به تطبیق کنترلهای داخلی بطور موثر و مفید و در راستای برآوردن اهداف مطلوب.
- ۵- ارائه سفارش های لازم جهت بهبود و تقویت سیستم های کنترل داخلی در صورت ضرورت، با توجه به تشخیص خطراتی که در ناکامی اداره تحت تفتیش برای رسیدن به اهداف مطلوب شامل بوده است.
- ۶- پیگیری سفارشهای توافق شده جهت حصول اطمینان از تطبیق آن توسط مرجع تحت تفتیش بصورت درست و بموقع (Office of Comptroller & Auditor General of India, 2009).

ارزیابی حسابرسان داخلی: ضروری است که جوامع حرفه ای معتبر و استانداردهای مسلکی همواره بر همکاری مسلکی بین مفتشین داخلی و مفتشین مستقل تأکید کرده اند. از این رو، گروه مؤلف تفتیش مستقل باید توانمندی های مفتشین داخلی مرجع تحت تفتیش و کافی بودن منابع آن را کانون توجه خود قرار دهند. در نتیجه مفتشین مستقل باید فعالیت های این واحد و تأثیر آنرا بر روش های کار خویش ارزیابی کند (ISA, 610).

مرور بر پیشینه تحقیق

در این بخش به بررسی مطالعات انجام شده در رابطه با موضوع تحقیق پرداخته شده است. هرچند در افغانستان تحقیقات مشابهی پیرامون بررسی نقش نظارتی مفتشین و ارتقای سلامت نظام اداری صورت نگرفته، با آنهم نمونه ای از سایر مطالعات انجام شده در زمینه به شرح ذیل میباشد: یگانه و دیگران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه میان نقش نظارتی حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری کشور ایران پرداختند. جامعه آماری تحقیق متذکره حسابرسان، حسابرسان ارشد و مدیران موسسه حسابرسی مفید راهبر که تعداد آنها بالغ بر ۱۵۰ نفر بوده، میباشد. برای جمع آوری داده ها، از پرسشنامه استفاده شده، و برای تجزیه و تحلیل داده ها از توزیع فراوانی، نمودار، میانگین و انحراف معیار استفاده گردیده، که ابزار اصلی برای انجام آن نرم افزار SPSS بوده است. و نتایج تحقیق نشان دهنده ارتباط مستقیم نقش نظارتی حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری است.

اعتباریان و دیگران (۱۳۹۳) به بررسی رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی در کشور ایران پرداختند. در این تحقیق با استفاده از جدول کهن مورگان و کرجسای ۲۶۹ نفر به شکل تصادفی هدفمند انتخاب گردید. روش پژوهش از نوع تحقیقات همبستگی و پیمایشی بوده و داده های مربوط از طریق دو پرسشنامه ساخته شده توسط محقق با روایی محتوایی تایید شده از طریق پیش آزمون و پایایی با ضرایب آلفای کرونباخ ۰.۹۲ و ۰.۸۰ استخراج گردیده. پاسخ های به دست آمده با استفاده از روشهای آمار توصیفی آزمون ضریب همبستگی پیرسون آزمون t تک نمونه ای t مستقل تحلیل رگرسیون چند متغیره و تحلیل مسیر مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان میدهد که استفاده از حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی باعث افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی خواهد شد و همچنین بین شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی عملکرد صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی با کاهش فساد اداری رابطه معنادار و مستقیم وجود دارد. علاوه بر این بر اساس تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره شفافیت اطلاعات ناشی از حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی، بهبود پاسخگویی ناشی از حسابرسی، اثربخشی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی صرفه اقتصادی بر کاهش فساد اداری مؤثر تر از سایر متغیر ها بوده اند.

راهنما و دیگران (۱۳۹۵) به بررسی نقش حسابداری و حسابرسی در ارتقای سلامت نظام اداری و پیشگیری از فساد کشور ایران پرداختند. تحقیق متذکره به روش کتابخانه ای انجام شده و نتایج تحقیق نشان میدهد که حسابداری و حسابرسی جزء لاینفک سلامت اداری محسوب میشود و بدون وجود حسابداران، حسابسان، کمیته حسابرسی و موسسات وابسته به آنها پیشگیری از فساد و تخلف تقریباً غیر ممکن است زیرا اگر فرهنگ سازی هم به درستی انجام شود همیشه برخی افراد و موسسات هستند که عمدی یا سهوی تخلفاتی را مرتکب می شوند و در صورت پیشگیری نکردن به موقع اثرات جبران ناپذیری را به همراه خواهد داشت.

بهرامی نژاد و دیگران (۱۳۹۵) به بررسی نقش حسابداری در ارتقای سلامت نظام اداری و پیشگیری از فساد کشور ایران پرداختند. تحقیق متذکره به روش کتابخانه ای انجام شده و نتایج تحقیق نشان میدهد که فساد اداری کم و بیش در همه کشورهای جهان وجود دارد، و به یک معضل جهانی مبدل شده که باعث آسیب های بسیار در جامعه میشود، فساد بر همه چیز اثر منفی میگذارد، و مبارزه علیه این پدیده باید به صورت عمومی و در همه سطوح جامعه صورت گیرد. حرفه حسابداری نمی تواند به تنهایی به این مبارزه بپردازد اما به عنوان عضوی از اعضای کل جامعه و واحدی مهم آن بشمار می آید.

اسدی (۱۳۹۸) به بررسی نقش حسابرسی در راهبری بخش عمومی و کاهش فساد پرداخته. تحقیق متذکره بصورت کتابخانه ای انجام شده و نتایج تحقیق نشان میدهد که حسابرسی بخش عمومی با فراهم کردن پاسخگویی و حفاظت از ارزش های اساسی واحد بخش عمومی، حصول

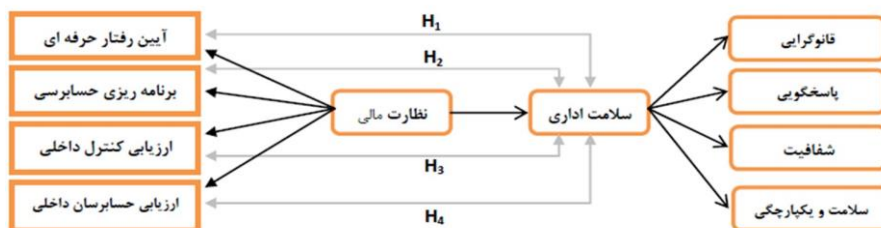
اطمینان در مورد شفافیت و رعایت اصول انصاف، صداقت، عدالت و درستکاری در عملکرد مدیران و مقامات کسب و کارهای عمومی، راهبری عمومی را تقویت میکند و موجب کاهش فساد میشود. گودسون و همکاران (۲۰۱۲) به بررسی "نقش حسابرسی در حاکمیت بخش عمومی" پرداختند. روش پژوهش متذکره بصورت کتابخانه ای صورت گرفته و هدف آن توجه به نقش حسابرسی (بدون تمایز بین حسابرسی داخلی و خارجی) میباشد. و نتایج تحقیق نشان میدهد که حسابرسی بخش عمومی کلید حکمرانی خوب است. چون حسابرسی بخش عمومی با ارائه پاسخگویی و حفاظت از ارزش های اصلی نهاد بخش عمومی، حصول اطمینان از اینکه مدیران و مقامات، امورات محوله را طور شفاف، منصفانه، صادقانه و عادلانه انجام می دهند، حکمرانی عمومی را تقویت می کند.

بارت (۲۰۱۴) از رویکرد کیفی برای تجزیه و تحلیل تأثیر حسابرسی بر شیوه های بهتر در حاکمیت بخش عمومی استفاده کرد. نتایج مطالعه نشان داد که حسابرسی به عملکردهای مؤثر و بهتر در حاکمیت بخش دولتی کمک می کند. موصوف بیان می کند که شیوه های حسابرسی مؤثر باید با چارچوب های قانونی مناسبی همراه باشد که ترویج شفافیت و یکپارچگی را تضمین کند. شیرزاد و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی حسابرسی داخلی و خارجی در حاکمیت بخش عمومی در حکومت منطقه ای کردستان عراق پرداختند. داده های تحقیق متذکره با استفاده از پرسشنامه جمع آوری گردیده. برای برآورد مدل از روش رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده شد. نتایج پژوهش نشان میدهد که حسابرسی نقش مهمی در بخش عمومی ایفا می کند. از این مطالعه می توان نتیجه گرفت که نه تنها حسابرسی در بخش دولتی نقش ایفا می کند، بلکه برای عملکرد صحیح مؤسسات بخش دولتی نیز ضروری است.

در نتیجه باید گفت که تحقیقات متعدد پیرامون بررسی نقش حسابرسی در حاکمیت بخش عمومی و یا ارتقای سلامت نظام اداری و پیش گیری از فساد در کشور های مختلف صورت گرفته است. و نتایج نشان میدهد که حسابرسی در حاکمیت بخش عمومی، ارتقای سلامت نظام اداری و پیشگیری از فساد اثرات مثبت و قابل توجهی دارد. اما کدام تحقیق مشخص تحت عنوان بررسی رابطه میان نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری افغانستان در این محدوده زمانی صورت نگرفته است.

مدل مفهومی پژوهش

مدل مفهومی زیر بیانگر وجود رابطه میان متغیر های نظارت مالی شامل (آئین رفتار حرفه ای، برنامه ریزی حسابرسی، ارزیابی کنترل داخلی و ارزیابی حسابرسان داخلی) و سلامت اداری میباشد. یعنی نظارت مالی بالای سلامت اداری تأثیر گذار بوده و همچنان بین هر یک از متغیر نظارت مالی و سلامت اداری یک رابطه برقرار میباشد. به همین طور سلامت اداری متشکل از متغیر های قانون گرای، پاسخگویی، شفافیت و سلامت و یکپارچگی میباشد.



منبع: (یگانه و دیگران، ۱۳۹۵)

روشن شناسی تحقیق

از آنجایی که هدف تحقیق تعیین رابطه میان متغیرهای نظارت مفتشین اداره عالی تفتیش و سلامت اداری کشور است، تحقیق پیش رو از نظر هدف، تحقیق کاربردی است، اما از نظر نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی و از نوع همبستگی می باشد. پس از جمع آوری داده ها و اطلاعات از طریق پرسشنامه، برای بررسی رابطه بین متغیرها و آزمون فرضیه ها از نرم افزار آماری SPSS استفاده شده است.

جامعه آماری این تحقیق رئیسان تفتیش، آمرین تفتیش، سر مفتشان و مفتشین اداره عالی تفتیش کشور بوده که تعداد آنها (۲۸۸) نفر را احتوا میدارد. با استفاده از فرمول حجم نمونه کوکران، تعداد نمونه آماری برای توزیع پرسشنامه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، برابر با ۱۶۵ نفر بدست آمده است. برای تجزیه و تحلیل داده ها از توزیع فراوانی، انحراف معیار، ضریب همبستگی و سطح معنی داری استفاده شده است.

تجزیه و تحلیل داده ها:

جدول ۱: توزیع فراوانی پاسخ دهندگان بر حسب جنسیت

گزینه ها	فراوانی	فیصدی
زن	۳	۲%
مرد	۱۶۲	۹۸%
مجموع	۱۶۵	۱۰۰%

چنانچه در جدول ۱ مشاهده میگردد از مجموع ۱۶۵ پاسخ دهنده ۳ نفر زن و ۱۶۲ نفر مرد هستند.

جدول ۲: توزیع فراوانی پاسخ دهندگان برحسب تحصیلات

درجه تحصیل	فراوانی	فیصدی
ابتدایه	۰	۰%
متوسط	۰	۰%
بکلوریا	۲	۱%
لیسانس	۱۱۵	۷۰%
ماستر	۴۸	۲۹%
دکتورا	۰	۰%
مجموع	۱۶۵	۱۰۰%

طوریکه در جدول ۲ ملاحظه میشود از مجموع ۱۶۵ نفر پاسخ دهنده ۱۱۵ نفر دارای سند تحصیلی لیسانس، ۴۸ نفر ماستر و تنها ۲ نفر دارای درجه تحصیلی بکلوریا میباشند.

جدول ۳: توزیع فراوانی پاسخ دهندگان برحسب پست سازمانی

موقف	فراوانی	فیصدی
رئیس تفتیش	۹	۵%
آمر تفتیش	۱۰	۶%
سر مفتش	۱۱۳	۶۸%
مفتش	۳۳	۲۰%
مجموع	۱۶۵	۱۰۰%

طوریکه در جدول ۳ نمایان است از میان ۱۶۵ پاسخ دهنده تعداد ۱۱۳ تن آنها سرمفتش، ۳۳ نفر مفتش، ۱۰ نفر آمر تفتیش و ۹ نفر آنها رئیس تفتیش بوده است.

جدول ۴: توزیع فراوانی پاسخ دهندگان برحسب تجربه یا سابقه کاری تفتیش

سالهای تجربه	فراوانی	فیصدی
از ۰-۵	۶۷	۴۱%
از ۵-۱۰	۴۲	۲۵%
از ۱۰-۱۵	۳۰	۱۸%
بالای ۱۵	۲۶	۱۶%
مجموع	۱۶۵	۱۰۰%

قرار مشاهده جدول ۴ از میان ۱۶۵ نفر پاسخ دهنده ۶۷ نفر آنها الی پنج سال، ۴۲ نفر آنها بین پنج الی ده سال، ۳۰ نفر آنها از ده الی پانزده سال و ۲۶ نفر آنها بیشتر از ۱۵ سال تجربه کاری تفتیش را داشته اند.

آزمون نورمال بودن داده های تحقیق

جدول ۵: آزمون نورمال بودن (آزمون کولموگروف و شاپیرو ویلک) برای ابعاد تحقیق

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه‌یی	.148	163	.000	.881	163	.000
برنامه ریزی حسابرسی	.131	163	.000	.939	163	.000
ارزیابی کنترل‌های داخلی	.114	163	.000	.949	163	.000
ارزیابی حسابرسان داخلی	.113	163	.000	.935	163	.000
پاسخگویی	.301	163	.000	.769	163	.000
شفافیت	.166	163	.000	.919	163	.000
قانون‌گرایی	.271	163	.000	.754	163	.000
سلامت و یکپارچه‌گی	.255	163	.000	.837	163	.000

a. Lilliefors Significance Correction

نتایج نشان می‌دهد سطح معنی داری از پنج فیصد کمتر است پس فرضیه صفری مبنی بر نورمال بودن داده‌ها رد شده و داده‌های ما تابع توزیع نورمال نمی‌باشد. به دلیل عدم نورمال بودن داده‌ها در بخش آزمون فرضیه‌ها از روش اسپیرمن استفاده می‌گردد. در این تحقیق یک فرضیه اصلی و چهار فرضیه فرعی داریم که ذیلاً به آنها پرداخته می‌شود.

فرضیه فرعی اول: بین رعایت اخلاق و آئین رفتار مسلکی توسط مفتشین و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۶: تخمین فرضیه فرعی اول

متغیرها	ضریب همبستگی متغیر	سطح معنی داری	مقدار خطا
وجود رابطه معنی دار	۰.۲۹۴	۰.۰۰۱۲۴	۰.۰۵

نتایج حاصل از آزمون نشان دهنده این است که سطح معنی داری برابر با ۰.۰۰۱۲۴ است. از آنجا که این عدد از مقدار خطا یا ۰.۰۵ کمتر است، فرضیه H_0 رد و فرضیه محقق مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین رعایت اخلاق و آئین رفتار مسلکی مفتشین و ارتقای سلامت نظام اداری تأیید می‌شود. این نتیجه با نتایج تحقیق یگانه و همکاران (۱۳۹۵) سازگار است.

فرضیه فرعی دوم: بین برنامه ریزی کاری مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۷: تخمین فرضیه فرعی دوم

متغیرها	ضریب همبستگی متغیر	سطح معنی داری	مقدار خطا
وجود رابطه معنی دار	۰.۳۱۷	۰.۰۰۳۳	۰.۰۵

نتایج حاصل از آزمون نشان دهنده این است که سطح معنی داری برابر با ۰.۰۰۳۳ بوده بناءً فرضیه H_0 رد و فرضیه محقق مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین برنامه ریزی حسابرسی و ارتقای سلامت نظام اداری تأیید می شود. که با نتیجه تحقیق یگانه و همکاران (۱۳۹۵) سازگار است.

فرضیه فرعی سوم: بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی مرجع تحت تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۸: تخمین فرضیه فرعی سوم

متغیرها	ضریب همبستگی متغیر	سطح معنی داری	مقدار خطا
وجود رابطه معنی دار	۴۲۹.۰	۰.۰۰۰۹	۰.۰۵

نتایج حاصل از آزمون نشان دهنده این است که سطح معنی داری برابر با ۰.۰۰۰۹ بوده و فرضیه H_0 رد و فرضیه محقق مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین ارزیابی سیستم های کنترل داخلی و ارتقای سلامت نظام اداری تأیید می شود. که با نتیجه تحقیق یگانه و همکاران (۱۳۹۵) سازگار است.

فرضیه فرعی چهارم: بین ارزیابی کار مفتشین داخلی مرجع تحت تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۸: تخمین فرضیه فرعی چهارم

متغیرها	ضریب همبستگی متغیر	سطح معنی داری	مقدار خطا
وجود رابطه معنی دار	۰.۴۱۴	۰.۰۰۰۳	۰.۰۵

نتایج حاصل از آزمون نشان دهنده این است که سطح معنی داری برابر با ۰.۰۰۰۳ بوده از اینرو فرضیه H_0 رد و فرضیه محقق مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین ارزیابی کار مفتشین داخلی و ارتقای سلامت نظام اداری تأیید می شود. این نتیجه با نتیجه تحقیق یگانه و همکاران (۱۳۹۵) سازگار است.

فرضیه اصلی تحقیق: بین نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقاء سلامت نظام اداری کشور رابطه معنی داری وجود دارد.

جدول ۹: تخمین فرضیه اصلی

متغیر ها	ضریب همبستگی متغیر	سطح معنی داری	مقدار خطا
وجود رابطه معنی دار	۰.۴۳۴	۰.۰۲۵۳	۰.۰۵

نتایج حاصل از آزمون نشان دهنده این است که سطح معنی داری برابر با ۰.۰۲۵۳ بوده و فرضیه H_0 رد گردیده و فرضیه محقق مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری کشور تأیید می شود. این نتیجه با نتایج گودسون و همکاران (۲۰۱۲)، بارت (۲۰۱۴)، یگانه و همکاران (۱۳۹۵) و شیرزاد و همکاران (۲۰۲۰) سازگار است.

جدول ۱۰: تحلیل ضریب همبستگی بین ابعاد مختلف نظارت مالی و ارتقای سلامت نظام اداری

ابعاد	رعایت اخلاق و آئین رفتار و مسلکی	برنامه ریزی کاری مفتشین	ارزیابی کنترل های داخلی	ارزیابی مفتشین داخلی
پاسخ گویی	۰.۲۱۸	۰.۱۸۲	۰.۲۷۲	۰.۲۰۱
شفافیت	۰.۲۲۱	۰.۲۷۸	۰.۳۶۶	۰.۳۹۱
قانون گرایی	۰.۱۸	۰.۲۴۳	۰.۳۴۵	۰.۲۴۵
سلامت و یکپارچه گی	۰.۲۵۷	۰.۲۷۹	۰.۳۲۲	۰.۳۸۰

جدول فوق همبستگی بین شاخص های نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری کشور را نشان میدهد. چنانچه در جدول نمایان است، بین شاخص های نظارت مفتشین و ارتقای سلامت نظام اداری در سطح خطای ۵٪ همبستگی معنادار و نسبتاً ضعیف وجود دارد.

نتیجه گیری

گروه تفتیش و بازرسی بخش عمومی، کلید حکمرانی خوب است. مبانی نظری این تحقیق نشان میدهد که تفتیش و حسابرسی در جامعه لازم و ضروری بوده و جزء لاینفک حکومت و سلامت نظام اداری بشمار می آید. در این تحقیق رابطه میان نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری افغانستان مورد بررسی قرار گرفته است. آزمون های انجام شده نشان می دهد که فرضیه اصلی تحقیق مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنی دار بین نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری کشور مورد تأیید قرار گرفته است. به همین ترتیب فرضیه های فرعی تحقیق مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنی دار بین رعایت اخلاق و آئین رفتار مسلکی، برنامه ریزی کاری حسابرسی، ارزیابی سیستم های کنترل داخلی مرجع تحت تفتیش و ارزیابی حسابرسان داخلی توسط مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری کشور نیز مورد تأیید قرار گرفته است.

پیشنهادات

با توجه به نتایج حاصل از این تحقیق، پیشنهادات ذیل ارائه می گردد:

- ۱- بنابر وجود رابطه مثبت و معناداری بین نقش نظارتی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری کشور، تقویه و حمایت همه جانبه دولت از اداره عالی تفتیش بعنوان عالی ترین نهاد بازرسی کننده ادارات دولتی و نیمه دولتی در سطح کشور لازم و ضروری میباشد.
- ۲- بدلیل وجود رابطه مثبت و معناداری بین رعایت اخلاق و آئین رفتار مسلکی مفتشین اداره عالی تفتیش و ارتقای سلامت نظام اداری کشور، رهبری اداره عالی تفتیش در حصار رعایت اخلاق و آئین رفتار مسلکی توسط مفتشین خویش توجه جدی نموده تا سلامت نظام اداری کشور بهبود یابد.
- ۳- مفتشین اداره عالی تفتیش در ترتیب پلان کاری خویش سعی بعمل آورند تا بر اساس ارزیابی خطر پلان خود را در مرجع تحت تفتیش ترتیب نموده و به اساس آن کار بازرسی خویش را انجام دهند.
- ۴- هیئت مؤلف تفتیش از چگونگی کار کرد های سیستم های کنترل داخلی مرجع تحت تفتیش حصول اطمینان نموده و مطابق آن کار خویش را ادامه دهند.
- ۵- هیئت مؤلف بازرسی اداره عالی تفتیش اجراءات تفتیش داخلی را در مرجع تحت تفتیش ارزیابی نموده و بر اساس آن روش های کاری خویش را مشخص کرده و کار بازرسی خود را انجام دهند.

منابع

- ۱- اسدی، مرتضی « نقش حسابرسی در راهبری بخش عمومی و کاهش فساد» سازمان حسابرسی ایران، فصلنامه حسابرسی، ش ۱۰۳، عقرب ۱۳۸۹.
- ۲- اعتباریان، اکبر و دیگران « رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی» دانش حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۵، تابستان ۱۳۹۳
- ۳- بهرامی نژاد، محمد و دیگران « نقش حسابداری در ارتقای سلامت نظام اداری و پیشگیری از فساد» ارائه شده در کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، زمستان ۱۳۹۵.
- ۴- راهنما، فاطمه و دیگران « نقش حسابداری و حسابرسی در ارتقای سلامت نظام اداری و پیشگیری از فساد» ارائه شده در کنفرانس بین المللی حماسه سیاسی، ۱۳۹۵.
- ۵- یگانه، یحیی حساس و دیگران « بررسی رابطه میان نقش نظارتی حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری»، فصل نامه انجمن حسابداری مدیریت ایران، ۱۳۹۵.

- 1- Barret (2014). The Impact of Auditing on Better Practices in Public Sector Governance. National Institute of Governance, Cranberra.
- 2- COSO Fremwork
- 3- Enste, D. & Heldman, C., Causes and Consequences of Corruption An Overview of Empirical Results, 2017
- 4- Everett, J. S. Neu, D., & Rahaman, A. S., Accounting and the Global Fight Against Corruption, Accounting, Organizations and Society, 2007
- 5- Goodson, S. G., Mory, K. J., & Lapointe, J. R., Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2012, (A.M. Hogan, B. Breier, G. Hollyman, & R. F. Chambers, Eds.) The Institute of Internal Auditors (2nd Editon), USA: Altamonte Springs, FL
- 6- Gounev, P., Dzhekova, R., & Bezlov, T., Study on Anti-Corruption Measures in EU Border Control, Retrieved, 2012
- 7- ISSAI, ISA, 130, Code of Ethics.
- 8- ISSAI, ISA, 300 Planning an Audit of Financial Statements
- 9- ISSAI, ISA, 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment
- 10- ISSAI, ISA, 610, "Using the Work of Internal Auditors"
- 11- Office of Comptroller & Auditor General of India, 2009.
- 12- Othman, Z., Shafle, R., & Zakimi, F.A. H., Corruption- Why Do They Do It? In Procedia, Social and Behavioral Sciences, 2014, (Vol. 164, pp. 248-257), Elsevier B. V
- 13- Rady, T., Corruption, Business, and Economic Development, Journal of Organizational Culture, Communication and Conflict, 2016
- 14- Sherzad, S. S., Nawzad, N. M. H., & Raqeeb, R. O.: Role of Internal and External Auditing on Public Sector Governance in Kurdistan Regional Government, 2020