



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۲ / شماره ۲ (پیاپی ۴۶) / تابستان ۱۴۰۲
صفحه ۲۹۷ تا ۳۱۲

نگرشی به عوامل مؤثر بر برملاسازی درون‌سازمانی اقدامات متقلبانه توسط حسابداران

سید ولی مصطفوی ماکرانی

دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.
smostafavi57@yahoo.com

منصور گرکز

دانشیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران (نویسنده مسئول).
m_garkaz@yahoo.com

علیرضا معطوفی

استادیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.
alirezamaetoofi@gmail.com

علی خوزین

استادیار، گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران.
khozain@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۰۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۱۵

چکیده

امروزه از گزارشگری تقلب به‌عنوان مکانیزم مهمی در پیشگیری و برملاسازی تقلب یاد می‌شود. هدف اصلی این پژوهش نیز ارائه الگوی برملاسازی اقدامات متقلبانه برای حسابداران با تأکید و تلفیق عوامل مؤثر می‌باشد که عوامل فردی و سازمانی می‌تواند توجیه‌کننده آن باشد. در این راستا، مهم‌ترین شاخصه‌ها با مطالعه مبانی نظری، به‌دست آمدند و با استناد بر آن‌ها، پرسش و مصاحبه از ۱۲ نفر از خبرگان صورت گرفت و بنابر نتایج این مصاحبه‌ها، کدهایی استخراج شد و سپس با رویکرد تحلیل عاملی، مدل ارائه شد. نتایج این تحقیق نشان داد که مسئولیت‌پذیری شخصی، احساس اهمیت، نگرش فلسفی، ریسک‌پذیری، ویژگی فرهنگی فاصله از قدرت، ویژگی فرهنگی شهروند شرکتی، تعهد سازمانی و تجربه موارد مشابه دارای تأثیر مثبت و فزاینده بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات دارند و عوامل هزینه شخصی، وابستگی شغلی یا خانوادگی به متخلفان (نفوذ بالای فرد متخلف در سازمان) و سابقه برخوردهای ضعیف با متخلفان (ناامیدی از مکانیزم رسیدگی به تقلبات برملا شده)، تأثیر منفی و کاهنده بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات دارند.

واژه‌های کلیدی: اقدامات متقلبانه، برملاسازی درون‌سازمانی، تقلب.

۱- مقدمه

تمایل کمی به هشداردهی علیه همکاران خود دارند. به این ترتیب، می‌توان انتظار داشت که برملاسازی اقدامات متقلبانه، نقش برجسته‌ای در پیش‌گیری از رسوایی‌های مالی داشته باشد. برملاسازی اقدامات متقلبانه در خصوص خطاکاری‌های سازمانی، در حیطه مباحث اخلاقی کسب‌وکار قرار می‌گیرد. اخلاق اصولاً چارچوبی برای هدایت رفتارهای انسانی است و مربوط به اصولی می‌شود که تلاش می‌کنند درست را از اشتباه تمایز دهند.

در سال‌های اخیر، حرفه حسابداری به دلیل رسوایی‌های تقلب مالی مدیران، بیشتر مورد توجه قرار گرفته است. براساس بخش ۲۴ استانداردهای حسابرسی ایران، تقلب را می‌توان به‌عنوان هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث برای برخورداری از یک مزیت ناروا یا غیرقانونی تعریف نمود. از نظر والاس^۴ (۱۹۹۵)، تقلب متضمن برنامه‌های از پیش طراحی شده به‌منظور فریب دیگران است که می‌تواند از طریق ارائه اسناد و مدارک ساختگی صورت گیرد. تقلب توسط مدیریت واحد تجاری، به دلیل گمراه کردن ذی‌نفعان از طریق صورت‌های مالی متقلبانه (گمراه‌کننده)، واکنش منفی بازار را در پی دارد (الیت و ویلینگهام^۵، ۱۹۸۰). به‌همین دلیل، موضوع تشخیص و پیش‌بینی خطر تقلب توسط مدیران، سابقه دیرینه‌ای در ادبیات حسابداری دارد. از سوی دیگر، براساس نظریه نمایندگی، سهامداران شرکت نیز به دلیل وجود تضاد منافع با مدیران نسبت به عدم وجود تقلب مدیریت در اداره امور شرکت حساس هستند (جنسن و مک‌لینگ^۶، ۱۹۷۶). تقلب در گزارشگری مالی، یکی از نگرانی‌های حیاتی و عمده سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان است و از هزینه‌برترین انواع تقلب شرکتی است که در مطالعات اخیر انجمن بازرسان رسمی تقلب^۷ (۲۰۱۶)، گزارش گردیده است (رضایی و ریلی^۸، ۲۰۱۰). تقلب در گزارشگری مالی، به‌علت این‌که اغلب توسط گروه‌های متشکل از افراد رده‌بالای سازمانی و مدیران بانفوذ که قدرت دور زدن کنترل‌های داخلی را دارند، صورت می‌گیرد، به سختی قابل شناسایی است (وانگ و کلینر^۹، ۲۰۰۵؛ فیرث^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۱). این در حالی است که شناسایی و درک انگیزه‌های پیش‌روی تقلب مدیران، امری کلیدی برای شناسایی آن است (آلبرج^{۱۱} و همکاران، ۲۰۰۶؛ رامامورتی^{۱۲}، ۲۰۰۸). به این ترتیب، در مطالعه حاضر به بررسی درک حسابداران از برملاسازی اقدامات متقلبانه و عوامل مؤثر بر آن پرداخته می‌شود و این

تقلب، پدیده‌ای است که انحرافات و دستکاری‌های صورت گرفته در صورت‌های مالی را شامل می‌شود و توسط طرف‌های یک امر مالی انجام شده است. گزارشگری مالی متقلبانه با مواردی همچون تحریف و تقلب در صورت‌های مالی سروکار دارد که در سال‌های اخیر بسیار مورد توجه سرمایه‌داران و همچنین خود حسابداران قرار گرفته است زیرا از یک سو، میزان ریسک سرمایه‌داران را کاهش می‌دهد و از دیگر سو اعتبار حسابداران را زیر سؤال می‌برد (شعری و خراسانی، ۱۳۹۶). حسابداران شرکت‌ها به‌واسطه مزیت اطلاعاتی که نسبت به نظارت‌کنندگان سنتی دارند، می‌توانند در حل مشکلات ذاتی مربوط به نظارت‌های خارجی سنتی سودمند باشند. آن‌ها با توجه به نقش کلیدی در فعالیت‌های شرکت، می‌توانند باکشف به‌موقع و گزارشگری تقلب، شرکت‌ها را از رسوایی و ورشکستگی نجات دهند (ساریخانی و همکاران، ۱۳۹۷). از آنجاکه در ایران مدلی که بتواند این مهم را بر اساس مقتضیات کشور امکان‌پذیر سازد وجود ندارد، این مطالعه نه تنها به شواهد تجربی موجود در مورد رفتار برملاسازی اقدامات متقلبانه می‌پردازد، عوامل مؤثر و افزایش‌دهنده برملاسازی اقدامات متقلبانه شرکت را مورد بررسی قرار می‌دهد و معیاری را برای مطالعات آینده پیرامون برملاسازی اقدامات متقلبانه ارائه می‌دهد. انتظار بر این است که پرداختن به این موضوع بتواند پیامدهای قابل توجهی را در تقویت کنترل داخلی شرکت‌ها و افزایش پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی آنان در جامعه در بر داشته باشد.

۲- مروری بر مبانی نظری

برملاسازی حرفه‌ای که به محض مشاهده خطاکاری، اقدام به افشای آن نماید، می‌تواند مانع بروز زیان‌های گسترده‌ای شود که دامن تعداد بی‌شماری از ذی‌نفعان بازار را خواهد گرفت (توکلی^۱ و همکاران، ۲۰۰۳). پژوهش‌گران نشان داده‌اند که برملاسازی اقدامات متقلبانه می‌تواند به‌عنوان یکی از مهمترین مکانیزم‌های کنترلی در سازمان بوده و منافع بسیاری برای ذی‌نفعان به‌دنبال خواهد داشت (آلین^۲ و همکاران، ۲۰۱۳). از حسابداران به‌دلیل دسترسی مجاز به اطلاعات صاحبکار، انتظار می‌رود که در راستای منافع عموم، به افشای هرگونه خطاکاری بپردازند (جاب^۳، ۲۰۰۰). اما شواهد نشان می‌دهد که کارکنان حسابداری،

⁷ Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)

⁸ Rezaee and Riley

⁹ Wang and Kleiner

¹⁰ Firth

¹¹ Albrecht

¹² Ramamoorti

¹ Tavakoli

² Alleyne

³ Jubb

⁴ Wallace

⁵ Jensen and Meckling

⁶ Elliott and Willingham

بالاتری دارند، برملاسازی اقدامات متقلبانه بیشتری را صورت می‌دهند. به بیان دارپ^۹ (۲۰۱۵) فرهنگ، سازمان را متحد نگاه می‌دارد و همچنین اهداف سازمان را مشخص می‌سازد. ابعاد فرهنگی عبارتند از اجتناب از عدم اطمینان نسبت به آینده، مردگرایی، فردگرایی و فاصله قدرت. بنابر نتایج مطالعات تجربی، انتظار می‌رود که ویژگی‌های فرهنگی افراد، تأثیر قابل توجهی به گرایش آنان به برملاسازی اقدامات متقلبانه داشته باشد. از سویی دیگر، امروزه یکی از رویکردهای اساسی شرکت‌ها در مواجهه با بحران‌های کاهش رفتار شهروندی شرکتی، پاسخ‌گویی اجتماعی و عملکرد اجتماعی، توسعه مسئولیت اجتماعی شرکتی است (چوی و گرای^{۱۰}، ۲۰۰۸). در چند سال گذشته، پاسخ‌گویی به خواسته‌های سهامداران و نیز سعی در ارتقای ارزش‌های اجتماعی، تناقضات پیچیده‌ای را به‌همراه داشته است که سازمان‌های تجاری متعهد در زمینه‌های مختلف، با آن درگیرند (اسنایدر^{۱۱} و همکاران، ۲۰۰۳). ایجاد مصالحه و برقراری تعادل میان خواسته‌های سهامداران و جامعه موضوعی است که در چارچوب کاری مسئولیت اجتماعی شرکت تعریف می‌شود و به رابطه میان تجارت و جامعه کمک می‌کند (جمالی و میرشاک^{۱۲}، ۲۰۰۶).

۳- پیشینه پژوهش

شاوور و شاوور^{۱۳} (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر استدلال اخلاقی بر قصد گزارشگری تقلب در صورت‌های مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر این است که سطح فردی استدلال اخلاقی بر قصد گزارشگری داخلی تقلب تأثیر داشته در حالی که بر قصد گزارشگری خارجی تقلب بی تأثیر است. آندون^{۱۴} و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر انگیزه‌های مالی و ادراک از جدیت تقلب بر قصد گزارشگری تقلب پرداختند. نتایج آنان بیانگر تأثیر مثبت و معنادار انگیزه‌های مالی بر قصد گزارشگری تقلب بود. همچنین، یافته‌های آنان بیانگر این بود که تأثیر انگیزه‌های مالی بر قصد گزارشگری تقلب، با ادراک از جدیت تقلب تعدیل می‌گردد. آسیکین^{۱۵} و همکاران (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای به بررسی ارتباط بین ساختار حاکمیت شرکتی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند. نتایج بررسی‌های آنان در بورس مالزی نشان داد که ساختار حاکمیت شرکتی

پررشدی مطرح می‌شوند که آیا حسابداران درک صحیحی از برملاسازی اقدامات متقلبانه دارند و عوامل مؤثر بر رفتار برملاسازی اقدامات متقلبانه حسابداران کدامند.

به بیان کپلان و ویتکاتان^۱ (۲۰۰۱)، مسئولیت‌پذیری شخصی برای گزارشگری، برگرفته از مسئولیت تعریف‌شده افراد برای گزارش اقدامی است که صورت گرفته و سؤال برانگیز می‌باشد. مطالعات پیشین همچون شولتز^۲ و همکاران (۱۹۹۳) از تأثیر مثبت مسئولیت‌پذیری شخصی بر گرایش به برملاسازی اقدامات متقلبانه خبر داده‌اند. آنان دریافتند که گرایش شخصی به گزارش سوءرفتارها، باتوجه به حس شخصی از مسئولیت‌پذیری مشخص می‌گردد. شاخص اهمیت را همچنین می‌توان شدت تأثیر بر قضاوت حسابداران در تصمیم‌گیری دانست. مطالعات پیشین همچون گراهام^۳ (۱۹۸۶) و کورتیس^۴ (۲۰۰۶) دریافته‌اند که میزان اهمیت درک‌شده، رابطه مستقیم با گرایش به برملاسازی اقدامات متقلبانه دارد. هزینه شخصی گزارشگری، به‌عنوان یکی از مهمترین عوامل مؤثر بر گزارشگری خطاکاری شناخته شده است. به بیان پانمون^۵ (۱۹۹۴) هزینه شخصی، اشاره به عواقب منفی مانند ریسک تلافی توسط همکاران و مدیران دارد که ممکن است یک فرد، به‌واسطه گزارش با آن‌ها مواجه گردد. بسیاری از مطالعات پیشین، تأثیر هزینه‌های شخصی بر گرایش به برملاسازی اقدامات متقلبانه را تأیید نموده‌اند و در عین حال استدلال نموده‌اند که اگر سطح هزینه‌های شخصی برآوردی بالا باشد، گرایش افراد به افشاجری کمتر خواهد شد. داشتن نگرش فلسفی نیز می‌تواند حسابداران را مجهز به ابزاری نماید که در شرایط و موقعیت‌های پیچیده در مورد شناسایی، پردازش و گزارشگری مالی تصمیم اثربخشی بگیرند. به این ترتیب، حسابدارانی که نگرش فلسفی دارند، گرایش بیشتری به برملاسازی اقدامات متقلبانه خواهند داشت. در تحقیقات پیشین از جمله هو^۶ و همکاران (۲۰۰۵) نشان داده شده است که عدم قطعیت و ابهام، آثاری منفی بر کیفیت تصمیمات تصمیم‌گیرندگان دارند. به بیان محققانی چون بایلی و کینرسن^۷ (۲۰۰۵) و گریبل^۸ و همکاران (۲۰۰۸)، شخصی که تمایل به ریسک‌ها دارد، رفتارهای ریسک‌پذیرانه بیشتری از خود نشان خواهد داد که دارای ارتباطی مستقیم با تحمل ریسک می‌باشد. بنابراین، افرادی که سطح ریسک‌پذیری و تحمل ریسک

⁹ Tharp

¹⁰ Choi and Gray

¹¹ Snider

¹² Jamali and Mirshak

¹³ Shawver and Shawver

¹⁴ Andon

¹⁵ Asyiqin

¹ Kaplan and Whitecotton

² Schultz

³ Graham

⁴ Curtis

⁵ Ponemon

⁶ Ho

⁷ Bailey and Kinerson

⁸ Grable

تحلیل‌های کیفی، رهیافت کمی و تحلیل عاملی مورد استفاده قرار خواهد گرفت. به این ترتیب، به بیان ساده، مراحل اجرایی مطالعه حاضر به این صورت است که مهمترین شاخصه‌ها با مطالعه مبنای نظری، به دست می‌آیند، با استناد بر این شاخصه‌ها، مصاحبه‌هایی با خبرگان صورت می‌گیرد و و بنابر نتایج این مصاحبه‌ها، کدهایی استخراج می‌گردد. براساس نتایج تکمیل این مصاحبه‌ها با خبرگان و استخراج کلیدواژگان و پاسخ‌های کلیدی، با رویکرد تحلیل عاملی، مدلی ارائه می‌شود.

۵- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مطالعه حاضر عبارت است از خبرگان رشته حسابداری که هم در دانشگاه و هم در حرفه (حسابداری یا حسابرسی) فعالیت داشته باشند. در این راستا، اشخاص برگزیده باید دست کم دارای ویژگی‌های زیر باشند: (۱) مدرک دکتری حسابداری؛ (۲) کرسی تدریس در دانشگاه در مقطع تحصیلات تکمیلی؛ (۳) سابقه تألیف یا ترجمه کتاب یا مقاله در زمینه حسابداری و حسابرسی؛ (۴) عضویت در جامعه حسابداران رسمی به صورت شاغل؛ (۵) تدریس تخصصی درس حسابرسی به عنوان مرتبط‌ترین درس با افشاءگری تقلب؛ (۶) عدم سابقه تخلف علمی یا حرفه‌ای؛ و (۷) فعالیت حرفه‌ای به عنوان حسابدار در شرکت و یا حسابرس در موسسه حسابرسی. با توجه به شرایط مذکور در بندهای فوق و رویکرد مطالعه حاضر که شناسایی خبرگان است، تعداد ۱۲ نفر از خبرگان حرفه و دانشگاه که در دسترس بوده‌اند، شناسایی و مورد پرسش قرار گرفتند.

۶- یافته‌های پژوهش

۱-۶- آمار جزئی پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان (خبرگان)

در ادامه به تبیین جزئیات مصاحبه‌ها پرداخته می‌شود. نتایج مربوط به آمار جزئی پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان به پرسش‌های اولیه در جدول شماره یک آمده است. گفتنی است این بخش، شامل پاسخ‌های دریافتی طی مصاحبه است که تلخیص و تحلیل محتوا شده‌اند. تحلیل محتوای صورت گرفته در این مطالعه، با هدف مشخص‌سازی پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان در مورد هر یک از سؤالات مطرح در کنار استخراج عوامل مازاد مورد اشاره توسط آنان طی پاسخ‌های تشریحی می‌باشد.

اثربخش می‌تواند موجب افزایش اعتبار گزارشگری مالی و همچنین کاهش احتمال گزارشگری مالی متقلبانه گردد.

در ایران، ساریخانی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب با استفاده از مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: از دیدگاه حسابداران پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر این است که ترکیب مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده چارچوب تئوریک مناسبی را برای پیش‌بینی قصد گزارشگری تقلب فراهم می‌آورد. از این رو، به منظور ترویج گزارشگری تقلب در شرکت‌ها ایجاد محیط اخلاقی قوی، بهبود کانال‌های گزارشگری و برنامه‌های انگیزشی، ایجاد خط مشی‌های مناسب کاهش نگرانی‌های ناشی از انتقام‌جویی حائز اهمیت است. شعری و خراسانی (۱۳۹۶) به واکاوی مفهوم تقلب و بررسی آثار بکارگیری استانداردهای حسابرسی در افشای اطلاعات گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند. از آنجاکه در ایران مدلی که بتواند این مهم را بر اساس مقتضیات کشور امکان‌پذیر سازد، موجود نمی‌باشد. در این تحقیق سعی بر این موضوع شده است تا با توجه به استانداردهای موجود حسابرسی مدلی طراحی شود تا مرجعی قابل استناد برای حسابرسان ایرانی باشد تا تقلب‌های مالی صورت گرفته را با درصد بیشتری کشف و ضبط کنند. فرج‌زاده دهکردی و آقایی (۱۳۹۳) به مطالعه‌ای تحت عنوان سیاست تقسیم سود و گزارشگری مالی متقلبانه، پرداختند. آنان با استفاده از روش لجستیک به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که سود تقسیم می‌کنند، با احتمال کمتری مرتکب گزارشگری مالی متقلبانه می‌شوند. همچنین، سطح سود تقسیمی نیز رابطه‌ای منفی با گزارشگری مالی متقلبانه دارد. براساس یافته‌های تحقیق می‌توان نتیجه گرفت سود تقسیمی حاوی اطلاعاتی در خصوص کیفیت گزارشگری مالی شرکت، به‌ویژه انگیزه‌های منجر به تجدید ارائه صورت‌های مالی است.

۴- روش تحقیق

در پژوهش حاضر از طرح متوالی - اکتشافی روش ترکیبی استفاده خواهد شد. در این طرح، ابتدا داده‌های کیفی گردآوری و تحلیل می‌شوند سپس در مرحله دوم داده‌های کمی جهت آزمون مدل مستخرج از روش کیفی گردآوری و تحلیل می‌شوند. در نهایت هر دو تحلیل کیفی و کمی یکجا مورد تفسیر قرار می‌گیرند. در تحقیق حاضر مبتنی بر پارادایم پژوهش آمیخته، طرح متوالی - اکتشافی، ابتدا به روش کتابخانه‌ای و میدانی نسبت به بررسی پیشینه پژوهش اقدام و عوامل مربوطه استخراج گردید. سپس، براساس رهیافت کیفی، استراتژی داده بنیاد اتخاذ شده و سپس جهت آزمون مدل مستخرج از مطالعات و

جدول ۱. آمار جزئی پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان (پرسش‌های اولیه)

آیا با قوانین برملاسازی تقلبات آشنایی دارید؟		
درصد	تعداد	پاسخ
۷۵ درصد	۹	بله
۲۵ درصد	۳	تاحدودی (کم‌وبیش)
نتیجه: آشنایی مناسبی با قوانین برملاسازی تقلبات وجود دارد.		
آیا از قوانین برملاسازی تقلبات حمایت می‌کنید؟		
درصد	تعداد	پاسخ
۴۲ درصد	۵	بله
۵۸ درصد	۷	بله اما ناقص است و باید تقویت شود
نتیجه: از قوانین برملاسازی تقلبات حمایت می‌شود.		
اولویت برملاسازی تقلبات به صورت درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی؟		
درصد	تعداد	پاسخ
۴۲ درصد	۵	درون‌سازمانی
۸ درصد	۱	برون‌سازمانی
۳۳ درصد	۴	اول درون‌سازمانی (اگر فایده‌مند نبود)، سپس برون‌سازمانی
۱۷ درصد	۲	هر دو
نتیجه: برملاسازی درون‌سازمانی دارای ارجحیت است (تعداد قابل توجهی صرفاً بر آن تأکید داشته‌اند)، اما اگر فایده‌مند نبود، برملاسازی برون‌سازمانی ضرورت می‌یابد.		
تجربه‌ای درباره برملاسازی تقلبات داشته‌اید؟		
درصد	تعداد	پاسخ
۸۳ درصد	۱۰	بله
۱۷ درصد	۲	خیر
نتیجه: اکثر آرای تجربه‌ای درباره برملاسازی تقلبات بوده‌اند.		
احتمال برملاسازی تقلبات توسط کارکنان به مدیریت ارشد، مدیران میانی و کانال‌های محرمانه درون‌سازمانی؟		
درصد	تعداد	پاسخ
۲۵ درصد	۳	کم
۵۰ درصد	۶	متوسط (ممکن است)
۲۵ درصد	۳	زیاد
نتیجه: احتمال برملاسازی تقلبات توسط کارکنان به مدیریت ارشد، مدیران میانی و کانال‌های محرمانه درون‌سازمانی در حد متوسط ارزیابی می‌شود (امکان دارد).		
احتمال برملاسازی تقلبات توسط کارکنان به سازمان‌های دولتی و قانونی، رسانه‌ها و کانال‌های محرمانه برون‌سازمانی؟		
درصد	تعداد	پاسخ
۴۲ درصد	۵	بسیار کم (تقریباً غیرممکن)
۲۵ درصد	۳	کم
۲۵ درصد	۳	متوسط (ممکن است)
۸ درصد	۱	زیاد
نتیجه: احتمال برملاسازی تقلبات توسط کارکنان به سازمان‌های دولتی و قانونی، رسانه‌ها و کانال‌های محرمانه برون‌سازمانی در حد بسیار کم (تقریباً غیرممکن) ارزیابی می‌شود.		

پاسخ‌های دریافتی طی مصاحبه است که تلخیص و تحلیل محتوا شده‌اند.

نتایج مربوط به آمار جزئی پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان به پرسش‌های اصلی (مربوط به اهداف اصلی پژوهش) در جدول شماره دو آمده است. لازم به توضیح است که این بخش، شامل

جدول ۲. آمار جزئی پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان (پرسش‌های اصلی)

تأثیر مسئولیت‌پذیری شخصی بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات؟			
درصد	تعداد	پاسخ	تأثیر مثبت و فزاینده
۸ درصد	۱	بی‌تأثیر	
-	-	کم	
-	-	متوسط (تاحدودی)	
۴۲ درصد	۵	زیاد	
۵۰ درصد	۶	بسیار زیاد	
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و فزاینده مسئولیت‌پذیری شخصی بر برملاسازی تقلبات درون‌سازمانی، در سطح زیاد یا بسیار زیاد ارزیابی می‌شود.			
تأثیر احساس اهمیت بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات؟			
درصد	تعداد	پاسخ	تأثیر مثبت و فزاینده
۸ درصد	۱	بی‌تأثیر	
-	-	کم	
۱۷ درصد	۲	متوسط (تاحدودی)	
۴۲ درصد	۵	زیاد	
۳۳ درصد	۴	بسیار زیاد	
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و فزاینده احساس اهمیت بر برملاسازی تقلبات درون‌سازمانی، در سطح زیاد یا بسیار زیاد ارزیابی می‌شود.			
تأثیر هزینه شخصی بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات؟			
درصد	تعداد	پاسخ	تأثیر منفی و فزاینده
-	-	بی‌تأثیر	
۸ درصد	۱	کم	
۸ درصد	۱	متوسط (تاحدودی)	
۳۴ درصد	۴	زیاد	
۵۰ درصد	۶	بسیار زیاد	
نتیجه: احتمال تأثیر منفی و فزاینده هزینه شخصی بر برملاسازی تقلبات درون‌سازمانی، در سطح زیاد یا بسیار زیاد ارزیابی می‌شود.			
تأثیر نگرش فلسفی بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات؟			
درصد	تعداد	پاسخ	تأثیر مثبت و فزاینده
۵۸ درصد	۷	بی‌تأثیر	
۸ درصد	۱	کم	
۳۴ درصد	۴	متوسط (تاحدودی)	
-	-	زیاد	
-	-	بسیار زیاد	
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و فزاینده نگرش فلسفی بر برملاسازی تقلبات درون‌سازمانی، در سطح کمتر از متوسط (اکثراً بی‌تأثیر) ارزیابی می‌شود.			
تأثیر ریسک‌پذیری بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات؟			
درصد	تعداد	پاسخ	تأثیر مثبت و فزاینده
-	-	بی‌تأثیر	
-	-	کم	
۱۶ درصد	۲	متوسط (تاحدودی)	
۴۲ درصد	۵	زیاد	
۴۲ درصد	۵	بسیار زیاد	
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و فزاینده ریسک‌پذیری بر برملاسازی تقلبات درون‌سازمانی، در سطح زیاد یا بسیار زیاد ارزیابی می‌شود.			

تأثیر ویژگی‌های فرهنگی (مردگرایی) بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات؟			
درصد	تعداد	پاسخ	تأثیر مثبت و فزاینده
۷۵ درصد	۹	بی تأثیر	
۸ درصد	۱	کم	
۱۷ درصد	۲	متوسط (تاحدودی)	
-	-	زیاد	
-	-	بسیار زیاد	
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و فزاینده ویژگی‌های فرهنگی (مردگرایی) بر برملاسازی تقلبات درون‌سازمانی، در سطح کمتر از متوسط (اکثراً بی‌تأثیر) ارزیابی می‌شود.			
تأثیر ویژگی‌های فرهنگی (اجتناب از عدم اطمینان) بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات؟			
درون‌سازمانی			
درصد	تعداد	پاسخ	تأثیر مثبت و فزاینده
۱۷ درصد	۲	بی تأثیر	
-	-	کم	
-	-	متوسط (تاحدودی)	
۸ درصد	۱	زیاد	
۱۷ درصد	۲	بسیار زیاد	
تأثیر منفی و فزاینده			
-	-	کم	
۸ درصد	۱	متوسط (تاحدودی)	
۵۰ درصد	۶	زیاد	
-	-	بسیار زیاد	
نتیجه: احتمال تأثیر منفی و فزاینده ویژگی‌های فرهنگی (اجتناب از عدم اطمینان) بر برملاسازی تقلبات درون‌سازمانی، عموماً در سطح زیاد ارزیابی می‌شود.			
تأثیر ویژگی‌های فرهنگی (فاصله از قدرت) بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات؟			
درصد	تعداد	پاسخ	تأثیر مثبت و فزاینده
۲۵ درصد	۳	بی تأثیر	
-	-	کم	
-	-	متوسط (تاحدودی)	
۴۲ درصد	۵	زیاد	
۲۵ درصد	۳	بسیار زیاد	
تأثیر منفی و فزاینده			
-	-	کم	
-	-	متوسط (تاحدودی)	
۸ درصد	۱	زیاد	
-	-	بسیار زیاد	
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و فزاینده ویژگی‌های فرهنگی (فاصله از قدرت) بر برملاسازی تقلبات درون‌سازمانی، عموماً در سطح زیاد و بسیار ارزیابی می‌شود.			
تأثیر ویژگی‌های فرهنگی (شهروند شرکتی) بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات؟			
درصد	تعداد	پاسخ	تأثیر مثبت و فزاینده
۳۴ درصد	۴	بی تأثیر	
۱۶ درصد	۲	کم	
-	-	متوسط (تاحدودی)	
۱۶ درصد	۲	زیاد	
۲۶ درصد	۳	بسیار زیاد	
۸ درصد	۱	کم	

-	-	متوسط (تاحدودی)
-	-	زیاد
-	-	بسیار زیاد
نتیجه: تأثیر ویژگی‌های فرهنگی (شهروند شرکتی) بر برملاسازی تقلبات درون‌سازمانی، عموماً به صورت مثبت و بعضاً بی‌تأثیر ارزیابی می‌شود.		

۲-۶- اطلاعات تکمیلی حاصل شده در مصاحبه‌ها

علاوه بر نکات و مسائل دیگری که از پیش طراحی شده بودند و در مصاحبه‌ها مطرح شد، از مصاحبه‌شوندگان تقاضا شد تا اگر عوامل و مسائلی را در رابطه با برملاسازی تقلب و عوامل افزایشدهنده و کاهشدهنده در نظر دارند، مطرح نمایند. این پاسخها در دو خوشه عوامل افزایشی و عوامل کاهش‌ی قرار داده شدند که با شیوه ارزیابی متفاوتی نسبت به موارد پیشین، تبیین می‌شود. نتایج مربوط به آمار جزئی عوامل افزایشدهنده در پاسخهای مصاحبه‌شوندگان در جدول شماره سه آمده است:

لازم به توضیح است که این نکات، از لابه‌لای توضیحات مصاحبه‌شوندگان استخراج شده‌اند و لذا امکان سطح تأثیر (بسیار کم تا بسیار زیاد) برای برخی از آن‌ها فراهم نبوده است. به این ترتیب، مبحث تعیین سطح تأثیر برای این عوامل که عوامل تکمیلی می‌باشند، فراهم نیست. با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره سه، با عنایت به تکرار و درصد تأکید بر هر یک از

عوامل (اکثریت)، می‌توان عوامل "تعهد سازمانی" و "تجربه موارد مشابه" را عواملی دانست که برملاسازی درون‌سازمانی تقلبها را تقویت می‌نمایند. نتایج مربوط به آمار جزئی عوامل کاهشدهنده در پاسخهای مصاحبه‌شوندگان در جدول چهار آمده است.

لازم به توضیح است که این نکات، از لابه‌لای توضیحات مصاحبه‌شوندگان استخراج شده‌اند و لذا امکان سطح تأثیر (بسیار کم تا بسیار زیاد) برای برخی از آن‌ها فراهم نبوده است. به این ترتیب، مبحث تعیین سطح تأثیر برای این عوامل که عوامل تکمیلی می‌باشند، فراهم نیست. با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره چهار، با توجه به اکثریت تعداد تکرار و درصد تأکید بر هر یک از عوامل، می‌توان عوامل "وابستگی شغلی یا خانوادگی به متخلفان (نفوذ بالای فرد متخلف در سازمان)" و "سابقه برخورد‌های ضعیف با متخلفان (ناامیدی از مکانیزم رسیدگی به تقلبات برملا شده)" را عواملی دانست که برملاسازی درون‌سازمانی تقلبها را تضعیف می‌نمایند.

جدول ۳. آمار جزئی عوامل افزایشدهنده پاسخهای مصاحبه‌شوندگان

چه عواملی موجب افزایش برملاسازی‌ها می‌شوند؟ (تأکید بر عوامل درون سازمانی و شخصیتی)		
عامل	تکرار	درصد تأکید
تعهد سازمانی	۷	۵۸ درصد
تجربه موارد مشابه	۶	۵۰ درصد
صلاحیت حرفه‌ای و آموزشی	۵	۴۲ درصد
سن پایین‌تر	۵	۴۲ درصد
جسارت	۵	۴۲ درصد
اعتقادات مذهبی	۴	۳۳ درصد
احساس بی‌عدالتی	۳	۲۵ درصد
سنوات فعالیت حرفه‌ای	۳	۲۵ درصد
کیفیت سیستم کنترل داخلی	۳	۲۵ درصد
کیفیت حاکمیت شرکتی	۳	۲۵ درصد
کیفیت سیستم‌های نظارتی در داخل سازمان	۱	۸ درصد
حسادت به فرد متخلف	۱	۸ درصد
فرهنگ خانوادگی مثبت	۱	۸ درصد
کمیته حسابرسی با کیفیت	۱	۸ درصد
واحد حسابرسی داخلی با کیفیت	۱	۸ درصد
وجود حسابرس مستقل با کیفیت	۱	۸ درصد
تجربه و تخصص مالی مدیرعامل	۱	۸ درصد
کیفیت هیئت مدیره	۱	۸ درصد

جدول ۴. آمار جزئی عوامل کاهنده پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان (خوشه ۱۷)

چه عواملی موجب تضعیف برملاسازی‌ها می‌شوند؟ (تأکید بر عوامل درون‌سازمانی و شخصیتی)		
درصد تأکید	تکرار	عامل
۶۷ درصد	۸	وابستگی شغلی یا خانوادگی به متخلفان (نفوذ بالای فرد متخلف در سازمان)
۵۰ درصد	۶	سابقه برخوردهای ضعیف با متخلفان (ناامیدی از مکانیزم رسیدگی به تقلبات برملا شده)
۴۲ درصد	۵	منفعت طلبی
۳۳ درصد	۴	عدم رضایت شغلی
۳۳ درصد	۴	عدم شایسته‌سالاری
۳۳ درصد	۴	عدم حمایت سازمانی
۳۳ درصد	۴	بدنامی فرد برملاکننده
۲۵ درصد	۳	عدم تمایل به انتقاد
۱۷ درصد	۲	ترس از دست دادن شغل
۱۷ درصد	۲	ابهام در ماهیت تخلف و اشکال وقوع آن
۱۷ درصد	۲	ضعف وجدان کاری
۸ درصد	۱	ریشه دار بودن تخلف در سازمان
۸ درصد	۱	بی‌حوصلگی کارکنان
۸ درصد	۱	خجالتی و کم‌رو بودن
۸ درصد	۱	نبود مکانیزم صحیح برملاسازی در سازمان
۸ درصد	۱	ناامیدی به آینده

کاهنده بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات دارد. عوامل اضافه شده افزاینده توسط پاسخ‌دهندگان نیز عبارتند از تعهد سازمانی و تجربه موارد مشابه و عوامل اضافه شده کاهنده توسط پاسخ‌دهندگان نیز عبارت هستند از وابستگی شغلی یا خانوادگی به متخلفان (نفوذ بالای فرد متخلف در سازمانی) و سابقه برخوردهای ضعیف با متخلفان (ناامیدی از مکانیزم رسیدگی به تقلبات برملا شده). در راستای امکان‌سازی ترکیب آن‌ها، این‌طور منظور می‌گردد که افراد ذکرکننده این عوامل، اهمیت آن‌ها را زیاد ارزیابی کرده‌اند و افرادی که از آن‌ها نامی نبرده‌اند، این عوامل را بی‌تأثیر دانسته‌اند. بر این اساس، در ادامه به ترکیب عوامل و ساختار بندی یک مدل برای عوامل توضیح‌دهنده برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات پرداخته می‌شود.

۳-۶- آزمون عوامل افزاینده و کاهنده برملاسازی درون‌سازمانی تقلب‌ها

در راستای آزمون عوامل افزاینده و کاهنده برملاسازی درون‌سازمانی تقلب‌ها، از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده می‌شود. نتایج این آزمون در جدول شماره پنج آمده است.

باتوجه به جمیع نتایج به‌دست آمده و باتوجه به سطح معناداری کمتر از $0/05$ و آماره t بیشتر از $1/965$ استدلال می‌شود که مسئولیت‌پذیری شخصی، احساس اهمیت، نگرش فلسفی، ریسک‌پذیری، ویژگی فرهنگی فاصله از قدرت و ویژگی فرهنگی شهروند شرکتی دارای تأثیر مثبت و افزاینده بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات و هزینه شخصی، تأثیر منفی

جدول ۵. آزمون t تک‌نمونه‌ای

فاصله اطمینان ۹۵٪	میانگین تفاوت	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	عامل	حد بالا	حد پایین
						حد بالا	حد پایین
۵/۰۵۸	۳/۲۷۵	۴/۱۶۶	۰/۰۰۰	۱۱	۱۰/۲۸۴	تأثیر مسئولیت‌پذیری شخصی بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات	
۴/۷۲۵	۲/۹۴۱	۳/۸۳۳	۰/۰۰۰	۱۱	۹/۴۶۲	تأثیر احساس اهمیت بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات	
-۳/۶۳۶	-۴/۸۶۳	-۴/۲۵	۰/۰۰۰	۱۱	-۱۵/۲۵۲	تأثیر هزینه شخصی بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات	
۲/۰۹۸	۰/۲۳۴	۱/۱۶۶	۰/۰۱۹	۱۱	۲/۷۵۵	تأثیر نگرش فلسفی بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات	

فاصله اطمینان ۹۵٪	میانگین تفاوت	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	عامل	حد بالا	حد پایین
						۴/۷۲۸	۳/۷۷۱
۴/۷۲۸	۳/۷۷۱	۴/۲۵	۰/۰۰۰	۱۱	۱۹/۵۳۲	تأثیر ریسک‌پذیری بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات	
۱/۴۴۸	-۰/۱۱۵	۰/۶۶۶	۰/۰۸۷	۱۱	۱/۸۷۶	تأثیر ویژگی‌های فرهنگی (مردگرایی) بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات	
۱/۳۱۶	-۳/۴۸۳	-۱/۰۸۳	۰/۳۴۲	۱۱	-۰/۹۹۴	تأثیر ویژگی‌های فرهنگی (اجتناب از عدم اطمینان) بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات	
۴/۴۱	۰/۷۵۶	۲/۵۸۳	۰/۰۱	۱۱	۳/۱۱۳	تأثیر ویژگی‌های فرهنگی (فاصله از قدرت) بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات	
۳/۶۵	۰/۵۱۶	۲/۰۸۳	۰/۰۱۴	۱۱	۲/۹۲۶	تأثیر ویژگی‌های فرهنگی (شهروند شرکتی) بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات	

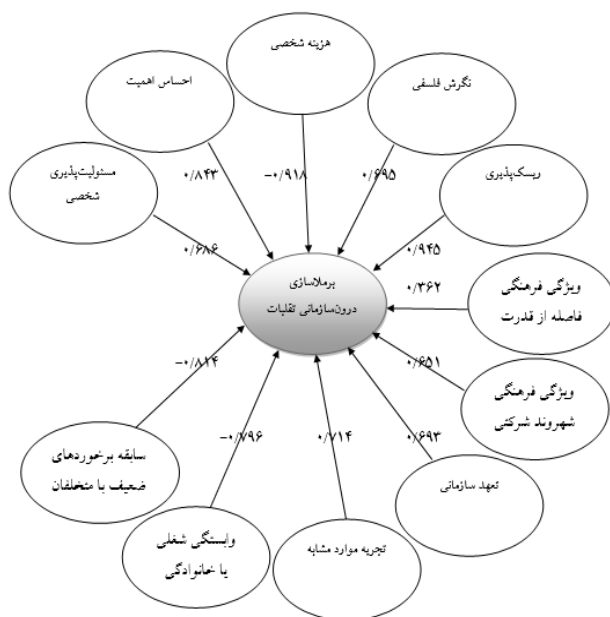
تقلبات است. مشخصات تحلیل عاملی صورت گرفته در جدول شماره شش ارائه شده است. لازم به توضیح است که مقدار KMO همواره بین صفر و یک در نوسان است و در صورتی که مقدار آن کمتر از ۰/۵ باشد، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب نیستند که به این ترتیب، باتوجه به مقدار شاخص KMO که بالاتر از ۰/۵ است، عوامل شناسایی شده، برای تحلیل عاملی مناسب بوده‌اند. علاوه بر این از آنجا که سطح معناداری آزمون بارتلت کمتر از ۰/۰۵ است، تحلیل عاملی با موفقیت صورت گرفته است. ضرایب عوامل نیز در جدول شماره شش مشهود است که به‌عنوان وزنی در تبیین الگوی ترکیبی مورد استفاده قرار می‌گیرند. همانطور که مشاهده می‌گردد، تمامی ضرایب و بارهای عاملی دارای جهت مشابه با جهات پیش‌بینی شده می‌باشند.

۴-۶- تدوین چارچوب عوامل مؤثر بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات

همان‌طور که پیش‌تر تشریح شد، پس از شناسایی عوامل فزاینده و کاهنده برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، با استفاده از رویکرد تحلیل عاملی، چارچوبی برای عوامل مؤثر بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات تدارک دیده می‌شود. در مورد علت استفاده از تحلیل عاملی نیز لازم به توضیح است که تحلیل عاملی، این توانایی را دارد که عوامل گوناگون را باتوجه به همگرایی و ساختار مقادیر آن‌ها به‌صورتی متوازن در کنار هم قرار داده و ترکیب نماید. به این ترتیب، مناسب‌ترین راهکار برای ترکیب چند عامل و تشکیل چارچوبی برای عوامل مؤثر بر برملاسازی درون‌سازمانی

جدول ۶. نتایج آزمون تحلیل عاملی

ضریب (بار) عاملی	عوامل
۰/۶۸۶	مسئولیت‌پذیری شخصی
۰/۸۴۳	احساس اهمیت
-۰/۹۱۸	هزینه شخصی
۰/۶۹۵	نگرش فلسفی
۰/۹۴۵	ریسک‌پذیری
۰/۳۶۲	ویژگی فرهنگی فاصله از قدرت
۰/۶۵۱	ویژگی فرهنگی شهروند شرکتی
۰/۶۹۳	تعهد سازمانی
۰/۷۱۴	تجربه موارد مشابه
-۰/۷۹۶	وابستگی شغلی یا خانوادگی به متخلفان (نفوذ بالای فرد متخلف در سازمان)
-۰/۸۱۴	سابقه برخوردهای ضعیف با متخلفان (ناامیدی از مکانیزم رسیدگی به تقلبات برملا شده)
۰/۵۶۱	شاخص KMO
۱۱۹/۸۰۹	آماره آزمون Bartlett
۰/۰۰۰	سطح معناداری آزمون Bartlett



شکل ۱. چارچوب عوامل مؤثر بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات

۷- نتیجه‌گیری

مراحل اجرایی مطالعه حاضر به این صورت بوده است که مهمترین شاخصه‌ها با مطالعه مبانی نظری، به‌دست آمدند، با استناد بر این شاخصه‌ها، مصاحبه‌هایی با خبرگان صورت گرفت و بنابر نتایج این مصاحبه‌ها، کدهایی استخراج شد. در انتها نیز براساس نتایج تکمیل این مصاحبه‌ها با خبرگان و استخراج کلیدواژگان و پاسخ‌های کلیدی، با رویکرد تحلیل عاملی، مدلی ارائه شد. گفتنی است در این مطالعه، پس از انجام بررسی‌های متعدد، تعداد دوازده مصاحبه نیمه‌ساختاریافته صورت گرفت. در این مصاحبه‌ها از پرسش‌های باز بهره گرفته شد. نتایج بررسی‌های مطالعه حاضر به‌طور خلاصه نشان داد که مسئولیت‌پذیری شخصی، احساس اهمیت، نگرش فلسفی، ریسک‌پذیری، ویژگی فرهنگی فاصله از قدرت، ویژگی فرهنگی شهروند شرکتی، تعهد سازمانی و تجربه موارد مشابه دارای تأثیر مثبت و فزاینده بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات هستند و عوامل هزینه شخصی، وابستگی شغلی یا خانوادگی به متخلفان (نفوذ بالای فرد متخلف در سازمان) و سابقه برخوردهای ضعیف با متخلفان (نامیدی از مکانیزم رسیدگی به تقلبات برملا شده)، تأثیر منفی و کاهنده بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات دارند. در باب محدودیت‌های مطالعه حاضر لازم به توضیح است که ابزار جمع‌آوری اطلاعات در این مطالعه، مصاحبه بوده است. نارسایی‌های مصاحبه، محدودیت عمده این مطالعه است. باتوجه به نتایج به‌دست آمده، پیشنهادهایی به شرح زیر مطرح می‌شوند:

- تسهیل برملاسازی درون‌سازمانی موضوع مهمی است که به حمایت مدیران و تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها نیاز دارد. در همین راستا، به حسابداران و مدیران مالی و همچنین اساتید دانشگاه پیشنهاد می‌شود که با توسعه تحقیقات و رویکردهای عملیاتی در حوزه تقلبات مالی و افشای آن‌ها، به موضوع برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات کمک کنند.
- از آنجاکه مسئولیت‌پذیری شخصی دارای تأثیر فزاینده بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات است، به مدیران و تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها توصیه می‌شود که به‌منظور تقویت نظارت بر عملکرد و پرهیز از تقلب، تلاش کنند که افراد حائز شرایط مسئولیت‌پذیری شخصی را به‌کارگیرند که تعهد کارکنان، میزان عذاب وجدان کارکنان و سطح احساس مسئولیت شخصی کارکنان از جمله مواردی هستند که مسئولیت‌پذیری شخصی کارکنان را نشان می‌دهند.
- از آنجاکه احساس اهمیت بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، تأثیر فزاینده دارد، به مالکان و اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد کارکنانی را به‌کار گیرند که درک دقیقی از احساس اهمیت داشته باشند مانند توجه به تأثیر هرگونه اقدام نادرست بر عملکرد مالی، خوشنامی و شهرت سازمان و جامعه.
- از آنجاکه هزینه شخصی بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، تأثیر کاهنده دارد، به مالکان و اعضای هیئت

کارکنانی که روحیه همکاری دارند و به همکاران خود کمک می‌کنند، کارکنانی که به محیط کاری خود اهمیت می‌دهند و سعی در سالم، تمیز و مرتب نگاه داشتن آن دارند، کارکنانی که به موقع در محل کار حاضر می‌شوند و کارها را به‌موقع انجام می‌دهند و نق نمی‌زنند، کارکنانی که با نواقص و مشکلات محل کار کنار می‌آیند و به فکر رشد و توسعه محل کار خود هستند.

- از آنجا که تعهد سازمانی بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، تأثیر افزایش‌دهنده دارد، به تصمیم‌گیرندگان، مالکان و اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد کارکنانی را به کار گیرند که دارای تعهد سازمانی باشند مانند تقید فرد به الزامات نگرشی و گرایش مکتبی سازمان، عدم علاقه‌مندی افراطی فرد به منافع شخصی و وابستگی فرد به گروه و ترجیح اهداف گروه.
- از آنجا که تجربه موارد مشابه بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، تأثیر افزایش‌دهنده دارد، به مدیران شرکت‌های خصوصی و دولتی پیشنهاد می‌گردد که به‌منظور تقویت سطح سلامت اداری و تأمین زیرساختار، سازوکارها و نیروهای لازم برای برملاسازی تقلبات، اقدام به استخدام و حفظ نیروهای دارای تجربه در زمینه کشف تقلبات و اقدامات خلاف قانون نمایند.
- از آنجا که وابستگی شغلی و نفوذ بالای فرد متخلف در سازمان بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، تأثیر کاهنده دارد، به مسئولان سازمان‌ها پیشنهاد می‌گردد که در جذب نیروها، روابط خانوادگی و دوستانه را مدنظر قرار ندهند و بر توانایی‌های فردی تأکید داشته باشند.
- از آنجا که سابقه برخوردهای ضعیف با متخلفان بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، تأثیر کاهنده دارد، به مسئولان پیشنهاد می‌گردد که به‌منظور تقویت سطح سلامت اداری و کاهش فساد مالی و اداری، با اجرای دقیق و بدون تبعیض انضباطی و انتظامی و برخورد جدی با متخلفان، نسبت به مکانیزم رسیدگی به تقلبات برملا شده، احساس امیدواری را در بین کارکنان ایجاد کنند.
- در این مطالعه، به‌منظور ارائه مدلی برای درک حسابداران از برملاسازی اقدامات متقلبانه، از مصاحبه استفاده شد و لذا پیشنهاد می‌شود با تدوین مدل‌های ریاضی در مطالعات آتی و استفاده از متغیرهای کمی قابل سنجش، موضوع مورد بررسی در این مطالعه مجدداً مورد آزمون قرار گیرد و نتایج مقایسه شوند.

مدیره شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد فضایی را برقرار نمایند که هزینه شخصی افشاء و برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات (خصوصیت مدیریت و سایر کارکنان) به حداقل رسد. به قانون‌گذاران، سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان اقتصادی و قضایی کشور نیز پیشنهاد می‌شود که با تدارک سازوکارهای کاهنده هزینه شخصی برملاسازی تقلبات، این فرآیند را تسهیل سازند مانند حمایت پس از برملاسازی و همچنین محافظت از برملاسازی.

- از آنجا که نگرش فلسفی بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، تأثیر افزایش‌دهنده دارد، به مدیران رده بالا و تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها توصیه می‌شود که به‌منظور تقویت نظارت بر عملکرد و پرهیز از تقلب کارکنان و مدیران، تلاش کنند که افراد دارای نگرش فلسفی قوی‌تر مانند توجه کارکنان به ماهیت کارها و عدم سطحی‌نگری آنان، تمایل کارکنان به پیشرفت و آینده‌نگری کارکنان و بی‌توجهی آنان به مسائل کوتاه مدت، حس هم‌نوع دوستی و توجه به مشکلات دیگران در کارکنان و جامع‌نگری کارکنان را به‌کارگیرند.
- از آنجا که ریسک‌پذیری افراد بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، تأثیر افزایش‌دهنده دارد، به مدیران رده بالا و تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها توصیه می‌شود افراد ریسک‌پذیر را به‌کارگیرند و گرایش کارکنان به کسب و کار آزاد، عدم ترس آنان از ریسک، عدم تمایل آنان به حفظ امنیت همه جانبه و ترجیح درآمد بالا و پرریسک به حقوق ثابت و کم ریسک، از جمله مواردی‌اند که ریسک‌پذیری کارکنان را مشخص می‌سازد.
- از آنجا که ویژگی فرهنگی فاصله از قدرت بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، تأثیر افزایش‌دهنده دارد، به مدیران و تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها توصیه می‌شود که به‌منظور تقویت نظارت بر عملکرد و پرهیز از تقلب کارکنان و مدیران، تلاش کنند که افراد دارای ویژگی فرهنگی فاصله از قدرت را به‌کارگیرند مانند کارکنان مطیع و فرمانبردار که از حضور مدیران مقتدر در سازمان استقبال می‌کنند و خوش و بش مدیران با کارکنان را یکی از ویژگی‌های مدیریتی خوب می‌دانند.
- از آنجا که ویژگی فرهنگی شهروند شرکتی بر برملاسازی درون‌سازمانی تقلبات، تأثیر افزایش‌دهنده دارد، به مدیران و تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها توصیه می‌شود که به‌منظور تقویت نظارت و پرهیز از تقلب، افراد حائز شرایط ویژگی فرهنگی شهروند شرکتی را به‌کارگیرند از جمله

- * Choi, D.Y. and Gray, E.R. (2008). Socially responsibility entrepreneurs: what do they do to create and build their companies? *Business Horizons Journal*, Vol. 8, No. 11, pp. 341-352.
- * Curtis, M. (2006). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood?. *Journal of Business Ethics*, 68 (2), 191-209.
- * Elliott, R.K., Willingham, J.J. (1980). *Management Fraud: Detection and Deterrence*. New York: Petrocelli Books, Vol. 14, pp. 35-46.
- * Firth, M., Rui, O.M. and Wu, W. (2011). Cooking the books: recipes and costs of falsified financial statements in China. *Journal of Corporate Finance*, Vol. 17, No. 2, pp. 371-390.
- * Graham, J. W. (1986). Principled organizational dissent: A theoretical essay. in B. M. Staw, and L. L. Cummings (Eds.), *Research in organizational behavior*, 8 (pp. 1-52), CT: JAI Press, Greenwich.
- * Ho, J., Keller, L. R. and Keltys, P. (2005). How do information ambiguity and timing of contextual information affect managers' goal congruence in making investment decisions in good times vs. bad times? *The Journal of Risk and Uncertainty*, Vol. 31, No. 2, pp. 163-186.
- * Jamali, D. and Mirshak, R. (2006). Corporate Social Responsibility Theory and Practice in a Developing Country Context. *Journal of Business Ethics*, Vol. 72, pp. 243-262.
- * Jensen, M. and Meckling, W. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, Vol. 15, No. 3, pp. 305-360.
- * Jubb, P. (2000). Auditors as whistleblowers. *International Journal of Auditing*, Vol. 4, pp. 153-167.
- * Kaplan, S. E. and Whitecotton, S. M. (2001). An examination of the auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20 No. 1, pp. 45-63.
- * Ponemon, L. (1994). Comment: Whistleblowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 13, No. 2, pp. 118-130.
- * Ramamoorti, S. (2008). The psychology and sociology of fraud: integrating the behavioral sciences component into fraud and forensic accounting curricula. *Issues in Accounting Education*, Vol. 23 No. 4, pp. 521-233.
- * Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspective on Accounting*, Vol. 16, pp. 277-298.
- * Schultz Jr, J.J., Johnson, D. A., Morris, D. and Dyrnes, S. (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research, Supplement*, Vol. 31 (Supplement), pp. 75-103.
- * Shawver, T. J. & Shawver, T. A. (2018). The impact of moral reasoning on whistleblowing intentions. In *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (153-168). Emerald Publishing Limited.
- * Snider, J., Ronald, P. and Martin, D. (2003). Corporate social responsibility in the 21st century: A

همچنین، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، این موضوع با استفاده از نظرات و دیدگاه‌های مدیران شرکت‌ها، فعالان در بورس اوراق بهادار تهران و مسئولان دولتی و قضایی نیز بررسی گردد و نتایج مقایسه شود. علاوه بر این، تأکید مطالعه حاضر بر عوامل مؤثر بر برملاسازی اقدامات متقلبانه بوده است که بنابراین، پیشنهاد می‌شود در مطالعات آتی، بر آثار آن نیز تأکید گردد.

فهرست منابع

- * ساریخانی، مهدی، ایزدی نیا، ناصر، دائی کریم‌زاده، سعید، (۱۳۹۷)، بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب با استفاده از مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: از دیدگاه حسابداران، حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۳، شماره ۶، صفحه ۱۳۵-۱۰۵.
- * شعری، صابر، خراسانی، ابوطالب، (۱۳۹۶)، واکاوی مفهوم تقلب و بررسی آثار بکارگیری استانداردهای حسابرسی در افشای اطلاعات گزارشگری مالی متقلبانه، همایش ملی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی. دانشگاه تهران.
- * فرج زاده دهکردی، حسن، آقایی، لیلا، (۱۳۹۳)، سیاست تقسیم سود و گزارشگری مالی متقلبانه، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۲، شماره ۴۵، صفحه ۹۷-۱۱۴.
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، (۱۳۹۸)، استانداردهای حسابرسی. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- * Albrecht, W.S., Albrecht, C. and Albrecht, C.C. (2008). Current trends in fraud and its detection. *Information Security Journal: A Global Perspective*, Vol. 17, No. 1, pp. 2-12.
- * Alleyne, P., Hudaib, M., and Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, Vol. 45, No. 1, pp. 10-23.
- * Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G. S. and Turner, M. J. (2016). The impact of financial incentives and perceptions of seriousness on whistleblowing intention. *Journal of Business Ethics*, pp. 1-14.
- * Association of Certified Fraud Examiner (ACFE). (2016). Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse. Available at: www.acfe.com.
- * Asyiqin, W., Razali, W. and Arshad, R. (2014). Disclosure of corporate governance structure and the likelihood of fraudulent financial reporting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 145, pp. 243-253.
- * Bailey, J. J. and Kinerson, C. (2005). Regret avoidance and risk tolerance. *Financial Counseling and Planning*, Vol. 16, No. 1, pp. 23-28.

view from the most successful firms. *Journal of Business Ethics*, Vol. 48, No. 2, pp. 175-187.

- * Tavakoli, A., Keenan, J. and Crnjak-Karanovic, B. (2003). Culture and whistleblowing: an empirical study of Croatian and United States managers utilizing Hofstede's cultural dimensions. *Journal of Business Ethics*, Vol. 43, pp. 49-64.
- * Wallace, W. A. (1995). *Auditing South-Western College Publishing Cincinnati, OH.*
- * Wang, Y. and Kleiner, B.H. (2005). Defining employee dishonesty. *Management Research News*, Vol. 28 No. 2, pp. 11-22.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 12/ No. 46/ Summer 2023

Presenting a Model for Accountants' Understanding of Fraud Detection Practices with an Emphasis on Effective Factors

Seyed Vali Mostafavi Makerani

PhD student, Islamic Azad University of Gorgan, Gorgan, Iran.

smostafavi57@yahoo.com

Mansoor Garkaz

Associate of professor, Islamic Azad University of Gorgan, Gorgan, Iran. (Corresponding Author)

m_garkaz@yahoo.com

Alireza Matoofi

Assistant of professor, Islamic Azad University of Gorgan, Gorgan, Iran.

alirezamatoofi@gmail.com

Ali Khozein

Assistant of professor, Islamic Azad University of AliAbad Katool, AliAbad Katool, Iran.

khozain@yahoo.com

Abstract

Nowadays, fraud reporting is considered as a significant mechanism in preventing and detecting fraud. The purpose of the study was to present a model for detecting fraud actions for accountants with an emphasis on and combining effective factors that individual and organizational factors can justify. Regarding this, the most critical indices were obtained by examining the theoretical foundations, according to which the questions and interviews were conducted with 12 experts. Based on the results of these interviews, some codes were extracted and then the model was presented using factor analysis. The results indicated that personal responsibility, sense of importance, philosophical attitude, risk-taking, cultural characteristics of distance from power, cultural characteristics of corporate citizenship, organizational commitment and experiencing similar cases have positive and increasing effects on detecting fraud and personal cost factors, job or family dependence on violators (great power of the violator in the organization) and a history of poor dealings with violators (frustration with the revealed fraud investigation mechanism), have a negative and reducing effect on the detection of fraud.

Keywords: Fraud actions, intra-organizational detection, frau

