



The Framework for Identifying and Prioritizing Anti-fraud and Corruption Criteria in Public and Private Sector Based on Fraud Triangle Model by Delphi Fuzzy Method

Farzaneh Keimasi¹, Gholamreza Soleimani Amiri^{*2}

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, AlZahra University, Tehran, Iran. (farzane.academy@gmail.com).

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, AlZahra University, Tehran, Iran.

Corresponding Author:

Gholamreza Soleimani Amiri

Email: gh.soleymani@alzahra.ac.ir

Received: 2023/10/02

Accepted: 2024/03/04

How to Cite:

Keimasi, F; Soleimani Amiri, Gh; (2024). The Framework for Identifying and Prioritizing Anti-fraud and Corruption Criteria in Public and Private Sector Based on Fraud Triangle Model By Delphi Fuzzy Method, *Governmental Accounting*, 10 (20), 85-108.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The purpose of this study is to provide a comprehensive framework of effective anti-fraud and financial corruption criteria in the public and private sectors with an emphasis on the fraud triangle model.

Research Method: To achieve the purpose of the study, by studying the literature and the background, a set of effective factors were extracted in the framework of anti-fraud and financial corruption. Then, by implementing the fuzzy Delphi method, we identified the most important influencing factors in this framework, which is based on 29 criteria and 141 sub-criteria. In the next step, after the finalization of the framework, by using the best-worst approach, the main dimensions and criteria of the framework were prioritized.

Research Findings: The results of the fuzzy Delphi method show that 141 sub-criteria were confirmed out of a total of 159 sub-criteria. Also, the results of ranking the main dimensions and criteria using the best-worst method in this study show that the most important dimensions of the fraud triangle are "opportunity", "justification" and "motivation" respectively.

Conclusion, Originality and its Addition to Knowledge: The results of the research help regulatory organizations to develop integrated anti-corruption laws for companies by industry. Also, companies should strengthen the most important anti-fraud and corruption criteria, such as; environmental factors, corporate governance, motivational methods, implementation of laws and regulations, transparency and disclosure, risk management, information and communication technology, the interaction of organizations with each other, business partners, attitude and way of thinking of managers, whistleblowing, human resources procedures and regulations in the dimensions of the fraud triangle.

Keywords: Anti-Fraud and Financial Corruption Policies, Best-Worst Method, Fuzzy Delphi Method, Fraud triangle Model.

JEL Classification: M42.



«مقاله پژوهشی»

چارچوب شناسایی و اولویت‌بندی مؤلفه‌های ضد تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی بر مبنای مدل مثلث تقلب با رویکرد دلفی فازی

فرزانه کیماسی^۱، غلامرضا سلیمانی امیری^{۲*}

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف این پژوهش، ارائه چارچوبی جامع از مؤلفه‌های اثرگذار ضد تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی با تأکید بر مدل مثلث تقلب است.

روش پژوهش: در راستای دستیابی به هدف پژوهش، با مطالعه ادبیات و پیشینه پژوهش و مصاحبه، مجموعه‌ای از عوامل اثرگذار در چارچوب ضد تقلب و فساد مالی استخراج شدند. سپس با اجرای روش دلفی فازی، به شناسایی مهم‌ترین عوامل اثرگذار در این چارچوب پرداختیم که مبتنی بر ۲۹ مؤلفه و ۱۴۱ زیرمؤلفه است. در مرحله بعد پس از نهایی‌شدن چارچوب، با بهره‌گیری از رویکرد بهترین - بدترین، ابعاد و مؤلفه‌های اصلی چارچوب اولویت‌بندی شدند.

یافته‌های پژوهش: نتایج حاصل از روش دلفی فازی نشان می‌دهد که از مجموع ۱۵۹ زیرمؤلفه، تعداد ۱۴۱ زیرمؤلفه مورد تأیید قرار گرفتند. همچنین نتایج رتبه‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های اصلی با استفاده از روش بهترین - بدترین در این پژوهش نشان می‌دهد که بااهمیت‌ترین ابعاد مثلث تقلب به ترتیب «فرصت»، «توجیه» و «انگیزه» هستند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج پژوهش به ارگان‌های نظارتی کمک می‌کند که قوانین یکپارچه مبارزه با فساد مالی را برای شرکت‌ها تدوین کنند. همچنین شرکت‌ها می‌بایست مهم‌ترین مؤلفه‌های ضد تقلب و فساد مالی؛ عوامل محیطی، ارکان راهبری حاکمیتی، شیوه‌های انگیزشی، اجرای قوانین و مقررات، شفافیت و افشا، مدیریت ریسک، فناوری اطلاعات و ارتباطات، تعامل سازمان‌ها با یکدیگر، شرکای تجاری، نگرش و طرز تفکر مدیران، افشاجاری و رویه‌های منابع انسانی را در ابعاد مثلث تقلب تقویت کنند.

واژه‌های کلیدی: سیاست‌های ضد تقلب و فساد مالی، روش بهترین - بدترین، روش دلفی فازی، مدل مثلث تقلب.

طبقه‌بندی موضوعی: M42.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. (farzane.academy@gmail.com).
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

نویسنده مسئول:

غلامرضا سلیمانی امیری

رایانامه:

gh.soleymani@alzahra.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۱۴

استناد به مقاله:

کیماسی، فرزانه؛ سلیمانی امیری، غلامرضا (۱۴۰۳)، چارچوب شناسایی و اولویت‌بندی مؤلفه‌های ضد تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی بر مبنای مدل مثلث تقلب با رویکرد دلفی فازی، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۱۰ (۲۰)، ۸۶-۱۰۸.

مقدمه

ارگان‌های نظارتی و سازمان‌ها نگران عواقب ترویج تقلب و فساد مالی نبودند؟ آیا سازمان‌ها با یکدیگر و با ارگان‌های نظارتی، جلساتی در جهت به‌کارگیری اقدامات پیشگیرانه و تنبیهی در سازمان‌ها برگزار نکردند؟ از این رو ضرورت دارد که شرکت‌ها به‌عنوان بازیگران اجتماعی به فشارهای پاسخ‌خواهی ذی‌نفعان خود با گزارش‌دهی ضدفساد پاسخ دهند. همچنین می‌بایست توجه خود را از فعالیت‌های رانت‌جویانه به توسعه شرکت از جمله نوآوری و تولید معطوف کنند و برای تلاش‌ها و مهارت‌های ضدفساد مدیران اهمیت بالاتری قائل شوند (کونگ و همکاران^{۱۰}، ۲۰۲۲). بر مبنای دیدگاه کریسی^{۱۱} (۱۹۵۳)، تقلب و فساد تحت‌تأثیر عواملی هستند که به‌عنوان مدل مثلث تقلب شناخته می‌شوند. مثلث تقلب از سه جزء تشکیل شده است که عبارت‌اند از فرصت درک شده، فشار درک شده و توجیه‌سازی. زمانی که این سه شرایط در سازمانی زمینه ایجاد تقلب را فراهم کند، سازمان‌ها باید برای حذف یا کاهش فرصت‌های تقلب بیشتر بر پیشگیری و مکانیسم‌های بازدارنده تأکید کنند (هاشم و همکاران^{۱۲}، ۲۰۲۰؛ سهومبینگ و همکاران^{۱۳}، ۲۰۲۳). علی‌رغم پژوهش‌های انجام شده در زمینه اقدامات پیشگیرانه و شناسایی تقلب و فساد مالی (تشدیدی و سپاسی، ۱۳۹۷؛ زرنندی و واعظی، ۱۳۹۸) در ایران، اما این نخستین مطالعه‌ای است که به ارائه یک چارچوب جامع از شناسایی و اولویت‌بندی مؤلفه‌های ضد تقلب و فساد مالی در شرکت‌های عمومی و خصوصی بر مبنای مدل مثلث تقلب با استفاده از رویکرد دلفی فازی و روش بهترین - بدترین پرداخته است.

باتوجه به عدم اراده سیاسی دولت برای ازبین‌بردن فساد، نبود قوانین یکپارچه ضدفساد مالی برای شرکت‌ها، ناآگاهی شرکت‌ها از عواقب و جرایم ارتکاب به تقلب و فساد مالی و عدم وجود ضمانت اجرائی قوانین حاکم بر شرکت‌ها منجر به ناکامی آن‌ها برای مبارزه با تقلب و فساد شده است. در نتیجه، ضرورت شناسایی مؤلفه‌های ضد تقلب و فساد مالی به‌منظور عملکرد پایدار شرکت‌ها بیش‌ازپیش احساس می‌شود. از این رو، هدف این مطالعه پاسخ به این پرسش است که شناسایی چه عواملی متضمن بقا و مشروعیت فعالیت شرکت‌ها و در نتیجه، رشد اقتصادی خواهد بود. شناسایی مؤلفه‌های ضد تقلب به شرکت‌ها کمک می‌کند که ریسک‌های فساد را با یک سیستم یکپارچه از

در طول سال‌های گذشته، فساد به‌عنوان یکی از موانع اصلی توسعه اقتصادی در نظر گرفته شده است که آن را «سرطان»، «بیماری» و «طاعون موزیانه» نامیده‌اند. زیرا هزینه‌هایی را بر شرکت‌های بخش دولتی و خصوصی تحمیل می‌کند و موجب تشدید بی‌ثباتی اجتماعی و سیاسی می‌شود (کوی پرس^۱، ۲۰۲۲). پرداخت رشوه توسط شرکت‌ها، مستلزم چشم‌پوشی از درآمد و عدم سرمایه‌گذاری است. به عبارتی فساد منابع را از استفاده مولد به فعالیت‌های غیرمولد رانت‌جویانه منحرف می‌کند و موجب تضعیف عملکرد شرکت می‌شود (امین و چونگ سو^۲، ۲۰۲۲). برخی پژوهش‌ها (میون و اسکات^۳، ۲۰۰۵؛ مالانسکی و پووا^۴، ۲۰۲۱؛ امین و چونگ سو، ۲۰۲۲) معتقدند ریشه‌کنی فساد در سازمان‌ها رشد اقتصادی را در کشور به همراه خواهد داشت. با این حال، ریشه‌کنی فساد بسیار چالش‌برانگیز است. چراکه فساد به‌عنوان یک «تله اجتماعی»^۵ است، سازمان‌ها تمایل دارند مشابه سایر سازمان‌ها در فساد مشارکت کنند. در نتیجه، نظریه مشروعیت مدعی است که شرط اساسی در عدم تمایل به مشارکت در فساد، پذیرش مشروعیت هنجارهای ضدفساد است (ارلینگسون و همکاران^۶، ۲۰۲۲). بنابراین ارزش‌های سازمان‌ها برای ادامه فعالیت‌های تجاری، باید با نظام ارزشی جامعه همخوانی داشته باشد (بوگاچک و همکاران^۷، ۲۰۲۳). در واقع یک سازمان برای بقا در جامعه ملزم است شبیه به سازمان‌های دیگری باشد که با مجموعه‌ای از ویژگی‌های محیطی مشابهی روبرو هستند (عیسی و آلین^۸، ۲۰۱۸). سرمایه‌گذاران و بازارهای مالی نیز برای رفتار مسئولانه و شفاف اجتماعی ارزش بالایی قائل هستند. به‌عبارت‌دیگر، آن‌ها شرکت‌هایی را که به طور غیرمسئولانه و آگاهانه در محیط‌های غیرقانونی و فاسد فعالیت می‌کنند، جریمه می‌کنند و چنین شرکت‌هایی می‌توانند آسیب جدی به شهرت و حاکمیت شرکتی خود وارد کنند (او کافور و همکاران^۹، ۲۰۲۰).

باتوجه به آثار زیان‌باری که تقلب و فساد مالی بر تضعیف عملکرد، ازبین‌رفتن رقابت در بازار و عدم دستیابی به اهداف سازمانی خواهد داشت، پرسشی که مطرح می‌شود آن است که آیا مدیران سازمان‌ها با کمک مشاوران و متخصصان مالی، الگوی جامعی برای مقابله با فساد به کار نمی‌گرفتند؟ آیا

8. Issa & Alleyne
9. Okafor
10. Kong
11. Cressey
12. Hashim
13. Sihombing

1. Kuipers
2. Amin & Chong Soh
3. Méon & Sekkat
4. Malanski & Póvoa
5. social trap
6. Erlingsson
7. Bogachek

به انجام تقلب را مطرح می‌کنند. مدل پنتاگون تقلب نیز بسطی از مدل مثلث تقلب است که توسط جانانان مارکس^۹ معرفی شد. مطابق با مدل محیط تجاری امروزی، این مدل دو بعد دیگر را به مدل مثلث تقلب افزود که غرور و توانایی هستند. غرور یا نبود وجدان را می‌توان نگرشی مبتنی بر برتری‌طلبی از طرف فردی دانست که معتقد است کنترل‌های داخلی در رابطه با شخص وی مصداق ندارد. مارکس (۲۰۱۱) نشانه‌های خودبرتربینی، عدم کاربرد کنترل‌های داخلی، رفتار تحکمانه، سبک مدیریت استبدادی و داشتن تمایل به حفظ جایگاه (جاه‌طلبی) را برای این بعد بیان کرده است (طاهری و همکاران، ۱۳۹۷). سایر ابعاد مدل دیاموند و پنتاگون تقلب، مشابه مدل مثلث تقلب است.

شورای اتحادیه اروپا در واکنش به فروپاشی بازارهای مالی جهانی و رسوایی‌های فساد در شرکت‌هایی مانند انرون، آرتور اندرسن و ... ابتکارات اصلاحی را پیشنهاد کرد. این شورا ایجاد نهادهای نظارتی مستقل از مدیریت مانند کمیته‌های حسابرسی یا هیئت‌های نظارتی با سطح مناسبی از استقلال، منابع و اختیارات را به‌عنوان اقدامی مؤثر به‌منظور مبارزه با رشوه‌دادن به مقامات دولتی خارجی در معاملات تجاری مدنظر قرار داد (پرویتالی و سرچیلو^۴، ۲۰۱۷). پژوهش‌های تقلب و فساد ضرورت مشارکت عواملی شامل: ارکان راهبری شرکتی (ماندال و اس^۵، ۲۰۲۳؛ جیسن^۶، ۲۰۱۷؛ لمباردی^۷ و همکاران، ۲۰۱۹؛ میزبایی و همکاران، ۱۴۰۲؛ یزدانی و همکاران، ۱۳۹۸)، شفافیت و افشا (سالم و همکاران، ۲۰۲۳؛ بارکمیر^۸ و همکاران، ۲۰۱۵؛ بوآتنگ^۹ و همکاران، ۲۰۲۳)، مدیریت ریسک (نحیم^{۱۰}، ۲۰۱۹)، فناوری اطلاعات و ارتباطات (ریسکیادی^{۱۱}، ۲۰۲۳؛ امین و احمد^{۱۲}، ۲۰۱۷؛ صلاح^{۱۳}، ۲۰۲۰)، ارزش‌های اخلاقی (علیزادگان و همکاران، ۱۴۰۱؛ ساه^{۱۴} و همکاران، ۲۰۱۸) و فرهنگ‌سازمانی (هاشمی و همکاران، ۱۴۰۱؛ ربیعی و آصف، ۱۳۹۱) را برای پیشگیری و کشف تقلب و فساد در سازمان‌ها مورد تأکید قرار داده‌اند.

اقدامات مختلف ضدفساد (شامل سیاست‌ها، قوانین و نهادها) مطابق با پیشنهادهای کنوانسیون سازمان ملل متحد (UNCAC)^{۱۵} که در ۱۲ اکتبر ۲۰۰۳ در ایران تصویب شد، حول محور سه تلاش متمایز باهدف پیشگیری (اقدامات پیشگیرانه)، کشف (اقدامات اکتشافی) و مجازات فساد (اقدامات

فرایندهای حکمرانی، شفافیت و پاسخگویی مدیریت و کنترل کند. باتوجه‌به هدف پژوهش که بررسی سطح اهمیت مؤلفه‌های چارچوب مدنظر است، از این رو پژوهش حاضر در آگاهی شرکت‌ها نسبت به اولویت‌بندی مربوطترین اقدامات مبارزه با فساد اهمیت دارد چرا که منجر به گزینش مؤلفه‌هایی با بالاترین پتانسیل برای ایجاد ارزش خواهد شد.

مبانی نظری

انجمن بازرسان رسمی تقلب^۱ (بزرگ‌ترین انجمن بررسی و کشف تقلب در دنیا) هر ساله گزارشی از انواع تقلب و میزان آن منتشر می‌کند که در این گزارش‌ها، تقلب‌های حرفه‌ای در سه مقوله فساد مالی، سوءاستفاده از دارایی‌ها و تقلب در صورت‌های مالی طبقه‌بندی شده‌اند (سه‌مانی اصل و بیداری، ۱۳۹۶). ادبیات تقلب موجود در حسابداری برای درک علل وقوع تقلب، اغلب بر مدل مثلث تقلب تمرکز دارد. بنابراین در پژوهش حاضر از مدل مثلث تقلب برای ارائه چارچوب ضد تقلب و فساد مالی استفاده شده است. ابعاد مثلث تقلب برای شناسایی عوامل انجام تقلب عبارتند از: (۱ فشار / انگیزه (۲ فرصت (۳ توجیه‌سازی. بعد فشار به انگیزه شخصی مانند انگیزه‌های مالی و شغلی برای انجام تقلب اشاره دارد. بعد فرصت به وضعیت یا موقعیتی اشاره دارد که به فرد اجازه انجام تقلب و پنهان کردن آن را می‌دهد. برای مثال نبود تفکیک وظایف مناسب و یا انجام دو مسئولیت توسط یک فرد، می‌تواند فرصت انجام تقلب را فراهم آورد. توجیه‌سازی بیانگر آن است که وقتی افراد مرتکب تقلب می‌شوند، برای خود و دیگران یک توجیه می‌آورند تا کار خود را موجه جلوه دهند.

با این وجود پژوهشگران معتقدند که این مدل ناقص است، بنابراین مدل دیاموند تقلب توسط ولف و هرمانسون^۲ (۲۰۰۴) مطرح شد که بعد توانایی را به‌عنوان عامل چهارم به مدل مثلث تقلب اضافه می‌کند. آن‌ها بر این عقیده هستند داشتن توانایی‌های لازم برای انجام تقلب یکی از مهم‌ترین عوامل ارتکاب تقلب است. آن‌ها برای بعد توانایی، نشانه‌های توانایی شناسایی ضعف موجود در سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی، توانایی استفاده از ضعف موجود در سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی، اعتماد به داشتن توانایی برای جلوگیری از شناسایی شدن تقلب و توانایی وادار کردن دیگران

9. Boateng
10. Naheem
11. Riskiyadi
12. Ameen & Ahmad
13. Salah
14. Suh
15. United Nations Convention against Corruption

1. Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)
2. Wolfe & Hermanson
3. Marks
4. Previtali & Cerchiello
5. Mandal & S
6. Jeppesen
7. Lombardi
8. Barkemeyer

شخصی مشکلات مالی داشته باشد که نتواند آن‌ها را از راه‌های قانونی حل کند، بنابراین به ارتکاب یک عمل غیرقانونی فکر می‌کند. انگیزه همچنین می‌تواند ناشی از فشارهای غیرمالی باشد. فشارهای زندگی شخصی اغلب انگیزه ارتکاب به فساد برای کارمندی است که در موقعیت‌های پایین‌تر سازمانی قرار دارند (مانند بدهی‌های شخصی، نارضایتی یا رفتار ناعادلانه، عدم دریافت ترفیع، دستمزد پایین، شیوه زندگی تجملاتی و فراتر از توان، قمار یا مصرف مواد مخدر)، درحالی‌که کارمندی که در موقعیت‌های بالاتر سازمانی قرار دارند، فشارهای ارتکاب به فساد مربوط به شغل دارند (مانند سود سهام، ناتوانی شرکت در برآورده کردن انتظارات سهام‌داران یا رقابت در بازار) (هاشم و همکاران، ۲۰۲۰).

بعد فرصت و مبارزه با تقلب و فساد

بعد دوم مثلث تقلب، فرصت است که به امکان‌سنجی ارتکاب تقلب و فساد اشاره دارد (پلتیه ریست، ۲۰۱۸). همان‌طور که کوئن^۸ (۲۰۰۸) بیان می‌کند، فرصت زمانی به وجود می‌آید که فرد دارای مهارت‌ها و دانش فنی، اطلاعات و سیستم‌های کامپیوتری باشد که وی را قادر می‌سازد نه تنها تقلب را مرتکب شود، بلکه آن را پنهان کند. در ادبیات مربوط به رشوه و فساد، فرصت‌های ارائه (و پذیرش) رشوه از اختیارات افراد و سیستم‌های کنترل ضعیف در سطح شرکت ناشی می‌شود. بنابراین زمانی که سیستم کنترل داخلی یک شرکت قوی باشد و اختیارات مدیریتی کم باشد، عملکردهای نظارت مؤثرتر می‌شوند و تشخیص و پیشگیری از تقلب می‌تواند در مراحل اولیه مؤثر واقع شود (لی^۹ و همکاران، ۲۰۲۱). بر مبنای برخی پژوهش‌ها مانند روزلی و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۵)، سعید و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۶) و مولینا^{۱۲} (۲۰۱۸)، یک سیستم حکمرانی خوب بر دستیابی به یکپارچگی تأکید دارد. به عبارتی یکی از استراتژی‌های داخلی سازمان‌ها در پاسخ به مشکلات فساد، سیستم یکپارچه حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک و انطباق (GRC^{۱۳}) است که کارکنان، فرایندها و فناوری سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا انتظارات ذی‌نفعان را درک و اولویت‌بندی کنند و اهداف تجاری را متناسب با ارزش‌ها و ریسک‌ها تعیین کنند (سیاهان و همکاران^{۱۴}، ۲۰۲۳). GRC به‌عنوان مجموعه‌ای یکپارچه از مفاهیم است که وقتی به طور کل نگر در یک سازمان اعمال شود، می‌تواند ارزش چشمگیری را به همراه داشته

مجازاتی) است (عبدالروف صالحو و جعفری^۱، ۲۰۲۰). راهبردهای پیشگیری و مجازاتی باید در هر دو محیط داخلی و خارجی سازمان استقرار یابند. در محیط داخلی سازمان، راهبردهای پیشگیری طراحی شده توسط مدیریت و در محیط خارجی از سوی قانون‌گذاران و نهادهای مستقل مربوطه اعمال می‌شود (پلتیه ریست^۲، ۲۰۱۸). اقدامات پیشگیری از فساد در محیط داخلی سازمان به‌واسطه تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و شناسایی عوامل تعیین‌کننده قصد و رفتار مدیران سازمان‌ها قابل توضیح است. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (آژن^۳، ۱۹۹۱) پیشنهاد می‌کند که تلاش‌های واقعی مدیران در به‌کارگیری اقدامات پیشگیری از فساد در سازمانشان با ترکیب سه عامل: نگرش مدیران نسبت به پیشگیری از فساد، هنجار ذهنی مدیران برای اعمال اقدامات پیشگیری از فساد و کنترل رفتاری ادراک شده مدیران در رابطه با به‌کارگیری اقدامات پیشگیری از فساد هدایت می‌شود که منجر به شکل‌گیری مشارکت آن‌ها در پیشگیری از فساد می‌شود (ورنر و همکاران^۴، ۲۰۱۹).

در محیط بیرونی سازمان و در سطح کشور، اقدامات مجازاتی در قالب چارچوب‌های قانونی تعیین می‌شوند. قوانین مبارزه با فساد در شرکت‌های ایرانی شامل قانون مبارزه با پول‌شویی، رشوه و... است. باتوجه به استانداردهای رایج بین‌المللی مبارزه با فساد، اگر شرکتی تمام اقدامات سازمانی لازم و معقول را برای جلوگیری از فساد انجام ندهد، ممکن است مسئولیت کیفی داشته باشد (هاوزر^۵، ۲۰۱۸). هر شخصی برای درگیر شدن در فساد مالی توازنی بین هزینه و فایده آن در نظر می‌گیرد که در مقابل هزینه‌ها و احتمال گرفتار شدن چقدر ممکن است از این جرم منفعت کسب کند؛ بنابراین به‌منظور عدم ارتکاب تقلب، مجازات‌ها باید هزینه‌های کافی برای مجرم به همراه داشته باشد تا بر منافی دریافتی از انجام جرم توسط وی، فزونی داشته باشد. پولینسکی و شاول^۶ (۱۹۹۸) معتقدند که اگر بازدارندگی بهینه در اولین وقوع جرم ممکن نباشد، حداکثر مجازات باید برای جرم بعدی در نظر گرفته شود (وانگ و همکاران^۷، ۲۰۲۳).

بعد انگیزه و مبارزه با تقلب و فساد

بر اساس نظریه مثلث تقلب، انگیزه در ابتدا ناشی از فشار مالی است که مجرم نمی‌تواند با دیگران در میان بگذارد. چنانچه

8. Coenen
9. Le
10. Rosli
11. Said
12. Molina
13. integrated governance, risk management and compliance
14. Siahaan

1. Abdulrauf Salihu & Jafari
2. Peltier-Rivest
3. Ajzen
4. Werner
5. Hauser
6. Polinsky & Shavell
7. Wang

باشد و برتری رقابتی ایجاد کند (سیاهان و همکاران، ۲۰۲۳). افزایش شیوه‌های ضدفساد نیز به‌عنوان ابزار مهمی برای کاهش فساد عمل می‌کند، زیرا به افزایش آگاهی ذی‌نفعان در مورد این موضوع کمک می‌کند و به تعهد سازمان در مبارزه با فساد اعتبار می‌بخشد (بوگاچک^۱ و همکاران، ۲۰۲۳). شفافیت مالی باکیفیت بالا، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و مکانیسم مهمی برای همسوسازی تضاد منافع به‌منظور جلوگیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه و کاهش مشکلات نمایندگی است (تورچیا و کالابرو^۲، ۲۰۱۶). از نتایج مهم شفافیت و دسترسی به اطلاعات آن است که ذی‌نفعان می‌توانند از مسائل و امور تأثیرگذار بر عملکرد خودآگاهی یابند. این امر سبب افزایش نظارت ذی‌نفعان شده و فرصت ارتکاب فساد محدود می‌شود (جمشیدیان و همکاران، ۱۴۰۰).

پیشینه پژوهش

بیشتر پژوهش‌های انجام شده، اهمیت بعد فرصت مثلث تقلب را در کاهش تقلب و فساد مالی مورد بررسی قرار داده‌اند. به عبارتی این پژوهش‌ها به اهمیت نقش مؤلفه‌های محیطی، حاکمیت شرکتی، شفافیت و افشاء مدیریت ریسک و... در کنترل فرصت‌های ارتکاب تقلب و فساد مالی پرداخته‌اند. مهدوی و قهرمانی (۱۳۹۳) به بیان الگویی برای کشف تقلب به‌وسیله حسابرسان با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی پرداختند. یافته‌ها بیانگر آن است که الگوی طراحی شده توسط آن‌ها دارای ۸۶/۹ درصد توانایی شناسایی شرکت‌های متقلب و غیر متقلب است. تشدید و سپاسی (۱۳۹۷) الگوی پیشگیری و کنترل تقلب را به روش نظریه‌پردازی داده‌بنیان بررسی کردند. بر اساس نتایج این پژوهش عوامل فرهنگ اخلاقی سازمان و سیستم کنترلی اثربخش، شروط علی و اثرگذار بر روش‌های کنترلی شناخته شدند. همچنین فرهنگ عمومی، شرایط اقتصادی کشور، اعتقادات مذهبی و نظام قانونی جزء شرایط زمینه‌ای و عوامل حاکمیت شرکتی و حسابرسی مستقل جزء شرایط مداخله‌گر قرار گرفتند. درنهایت روش‌های پیشگیری و کنترل تقلب در ۴ گروه کنترل‌های فیزیکی، کنترل‌های حسابداری، افشاگری تقلب و افزایش نقش واحد منابع انسانی در سه سطح جامعه، سازمان و سطح فردی شناسایی و ارائه شدند. پینته‌نوئی و گرابلی (۱۳۹۷) ارتباط بین خوانایی گزارشگری مالی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانه را در ۱۱۵ شرکت پذیرفته شده در بورس طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که شرکت‌های دارای صورت‌های مالی با خوانایی بیشتر، احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی حسابداری شرکت را کاهش می‌دهند. پژوهش خرم‌آبادی و همکاران (۱۳۹۹) بیانگر آن است

باشد و برتری رقابتی ایجاد کند (سیاهان و همکاران، ۲۰۲۳). افزایش شیوه‌های ضدفساد نیز به‌عنوان ابزار مهمی برای کاهش فساد عمل می‌کند، زیرا به افزایش آگاهی ذی‌نفعان در مورد این موضوع کمک می‌کند و به تعهد سازمان در مبارزه با فساد اعتبار می‌بخشد (بوگاچک^۱ و همکاران، ۲۰۲۳). شفافیت مالی باکیفیت بالا، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و مکانیسم مهمی برای همسوسازی تضاد منافع به‌منظور جلوگیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه و کاهش مشکلات نمایندگی است (تورچیا و کالابرو^۲، ۲۰۱۶). از نتایج مهم شفافیت و دسترسی به اطلاعات آن است که ذی‌نفعان می‌توانند از مسائل و امور تأثیرگذار بر عملکرد خودآگاهی یابند. این امر سبب افزایش نظارت ذی‌نفعان شده و فرصت ارتکاب فساد محدود می‌شود (جمشیدیان و همکاران، ۱۴۰۰).

بعد توجیه و مبارزه با تقلب و فساد

بعد سوم مثلث تقلب به این موضوع می‌پردازد که اشخاص تفاوت بین باورهای اخلاقی و اعمال متقلبانه انجام شده توسط خود را توجیه می‌کنند (لی و همکاران، ۲۰۲۱). نظریه منطقی‌سازی بر اساس کار علمی ماتزا و سایکس^۳ (۱۹۵۷) است. بر اساس این نظریه، زمانی که افراد مرتکب تقلب می‌شوند، از توجیه‌های زبانی برای نادیده‌گرفتن احساسات منفی مرتبط با این‌گونه اعمال خود استفاده می‌کنند (هاوزر، ۲۰۱۸). جملاتی با مضمون «من چاره‌ای ندارم»، «همه این کار را می‌کنند»، یا «هیچ‌کس آسیب نمی‌بیند»، چند نمونه توجیه رفتار متقلبانه هستند (لی و همکاران، ۲۰۲۱). مطابق با نظریه یادگیری اجتماعی، افراد از طریق بازخورد مثبت یا منفی به رفتار دیگران، به نقش خود در مهار و تغییر فرهنگ فساد در محیط کار پی می‌برند (محمد و همکاران^۴، ۲۰۲۳). چنانچه فرهنگ فساد در سازمانی ترویج یابد، شیوه‌های عقلانی‌سازی و اجتماعی‌سازی فساد به مرتکبان رفتارهای غیراخلاقی این امکان را می‌دهد که به طور مداوم در این اعمال مشارکت کنند (ژوئن و همکاران^۵، ۲۰۲۰). بااین‌حال، رویکرد تئوری قدرت از بالا بر این باور است که مدیران شرکت تأثیر چشمگیری بر اقدامات و نتایج شرکت خود دارند. با استفاده از این تئوری، مدیران عامل می‌توانند از طریق قدرت از بالا توجه به مسائل اخلاقی را در سازمان برجسته کنند (بوگاچک و همکاران، ۲۰۲۳). مدیران نقش مهمی در شکل‌گیری فرهنگ فساد دارند. ابتدا هنجارها را تعیین می‌کنند و به‌عنوان الگوهای رفتار اخلاقی عمل می‌کنند. درنهایت چگونگی واکنش مدیران به رفتارهای غیراخلاقی (پاداش دادن، چشم‌پوشی

6. Hechanova & Manaos
7. Dewey
8. Shonhadji & Maulidi
9. Yuniarti

1. Bogachek
2. Torchia & Calabro
3. Matza & Sykes
4. Mohammed
5. Jun

دفور^۲ (۲۰۱۷) با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری، ارتباط بین فساد و عملکرد حسابرسی داخلی مؤثر در غنا را از طریق نظرسنجی با مدیران سازمان‌های بخش دولتی تحلیل کردند. شواهد پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که انتشار قانون حسابرسی داخلی نقش مهمی در حفظ انضباط مالی، پاسخگویی و شفافیت بخش عمومی دارد، بنابراین پایبندی و اجرای کامل قانون حسابرسی داخلی، اندازه بخش حسابرسی داخلی به طور چشمگیری بر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی و کنترل فساد تأثیر می‌گذارد. وستهاوزن^۳ (۲۰۱۷) به بررسی نقش حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از قوی‌ترین کنترل‌های ضد تقلب پرداخت. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی کیفیت و اثربخشی خود را با روش‌های تحلیلی جدید، ابزارهای نرم‌افزاری تخصصی و گواهی‌های حرفه‌ای افزایش داده است. عیسی و آلبن (۲۰۱۸) چارچوبی جامع برای افشای گزارشگری پایداری ضدفساد شامل هفت مؤلفه اصلی تحت عنوان: حسابداری برای مبارزه با رشوه، مسئولیت هیئت‌مدیره، رویه‌های منابع انسانی، روابط تجاری مسئولانه، حسابرسی مستقل، کدهای رفتاری و افشاگری در سازمان‌ها را با ۴۰ زیر مؤلفه با استفاده از رویکرد تحلیل محتوا شناسایی کردند. امباگو و همکاران^۴ (۲۰۱۸) نقش مشروعیت را در شکل‌گیری رفتار افشاگری در اوگاندا بررسی کردند. پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که دولت باید تدابیری بیندیشد تا کارمندان دولت مکلف به اطاعت، اعتماد و اطمینان به اجرای قانون افشاگران در چارچوب اخلاقی و هنجاری باشند. این پژوهش به دولت اوگاندا کمک می‌کند تا قانون افشاگری را مشروع جلوه دهد و مجریان آن گزارش عملکردهای غیراخلاقی در محیط‌های دولتی را افزایش دهند. لیو و گنگ^۵ (۲۰۱۸) نشان دادند که کمپین مبارزه با فساد که توسط دولت مرکزی چین راه‌اندازی شده است، به‌جای کلیشه‌های پاک‌سازی سیاسی که بر آن تحمیل شده است، بر اراده سیاسی برای توسعه سالم و پایدار اجتماعی - اقتصادی این کشور متمرکز است. مونت درو و همکاران^۶ (۲۰۲۰) رابطه بین مشارکت ذی‌نفعان و میزان اجرای سیستم‌های مدیریت ریسک فساد توسط سازمان‌ها را بررسی کردند. آن‌ها با تحلیل برنامه‌های مبارزه با فساد ۳۴۳ شرکت ایتالیایی در فرایند مدیریت ریسک، به این نتیجه دست یافتند که مشارکت ذی‌نفعان خارجی و داخلی می‌تواند بر میزان اجرای سیستم‌های مدیریت ریسک فساد توسط سازمان‌ها تأثیر مثبت بگذارد. آدام و فازکاس^۷ (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی

که در بین معیارهای اصلی اثربخشی کنترل‌های داخلی، ویژگی‌های حسابرسی داخلی مهم‌ترین عامل در ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی است. سپس ساختار هیئت مدیران، ویژگی‌های حسابرسی مستقل، عوامل فرایندی و ساختار مالکیت به‌عنوان کم‌اهمیت‌ترین معیار قرار گرفتند. بنابراین شناسایی تبیین و در نظر گرفتن اهمیت اولویت عوامل مؤثر بر ارزیابی کنترل‌های داخلی، زمینه‌ای برای ارتقای ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی فراهم می‌آورد. مجبوری یزدی و همکاران (۱۴۰۲) با استفاده از روش داده‌بنیاد چندوجهی به تدوین مدلی برای کشف تقلب از دیدگاه حسابداری دادگاهی پرداختند. نتایج بیانگر آن است که شرایط علی کشف تقلب شامل دانش علوم مختلف، مهارت، ابزارهای رسیدگی و تجربه از دیدگاه حسابداران دادگاهی است. چهل پسران و همکاران (۱۴۰۲) تأثیر مسئولیت اجتماعی بر ارزش شرکت با نقش تقلب مالی را بر ۶۷ شرکت بررسی کردند. نتایج نشان داد که مسئولیت اجتماعی شرکت به طور مثبت و معنادار بر ارزش شرکت تأثیرگذار است. همچنین، تقلب مالی تأثیر منفی و معناداری بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت و ارزش شرکت دارد. همچنین لازم است برخی شرایط زمینه‌ای شامل آموزش و پرورش، فرهنگ و اخلاق، قوانین و فناوری اطلاعات برای حسابداران دادگاهی فراهم است. جوزف و همکاران^۱ (۲۰۱۶) بر نیاز به افشای اطلاعات ضدفساد در گزارش‌های سالانه سازمان‌ها تأکید کردند که تعهد سازمانی را در قبال مبارزه با فساد نشان می‌دهد. آن‌ها از گزارش‌های پایداری ۲۴ شرکت در مالزی و اندونزی و بر اساس تحلیل ادبیات پژوهش ۴۰ شاخص را استخراج کردند. نتایج آن‌ها نشان داد که افشای اطلاعات مبارزه با فساد هنوز در مراحل ابتدایی خود در هر دو کشور است، اگرچه افشای کدهای رفتاری ضدفساد و شیوه‌های افشاگری بیشترین موارد گزارش شده بود. جالب‌توجه است که شرکت‌های اندونزیایی به دلیل الزام بالاتر به افشای اطلاعات ضدفساد، میزان بیشتری از اطلاعات را در مقایسه با شرکت‌های مالزیایی افشا کردند. استدلال پژوهش جپسن (۲۰۱۷) آن است که اگر حرفه حسابرسی می‌خواهد نقش برجسته‌تری در مبارزه با فساد به دست آورد، استانداردهای حسابرسی باید فساد را در تعریف تقلب منظور کنند. حسابرسان بخش خصوصی و دولتی نیاز به همکاری و تبادل اطلاعات دارند و می‌بایست از تکنیک‌های جدید در حسابرسی برای کشف فساد استفاده شود. آسیدو و

5. Liu

6. Monteduro

7. Adam & Fazekas

1. Joseph

2. Asiedu & Deffor

3. Westhausen

4. Mbago

دسته دیگر پژوهش‌ها مربوط به مؤلفه‌های بعد توجیه مثلث تقلب شامل: ارزش‌های اخلاقی، فرهنگ‌سازمانی، نگرش و طرز تفکر مدیران، آموزش و... است که به‌عنوان موانع بازدارنده در توجیه ارتکاب به تقلب و فساد مالی در سازمان تأثیر می‌گذارد. ربیعی و آصف (۱۳۹۱) به بررسی نقش فرهنگ‌سازمانی در کاهش فساد اداری پرداختند. از جمله مؤلفه‌های فرهنگی مؤثر بر کاهش فساد اداری به ترتیب اولویت: ارزش‌های سازمانی، جامعه‌پذیری و هویت‌بخشی، کنترل رفتار، ارزش‌های فردی، ارزش‌های بنیادین و شیوه‌های انگیزشی هستند. نتایج پژوهش پوررضا چوپشتی و همکاران (۱۴۰۱) در ارزیابی نقش تعدیل‌گر ارزش‌های اخلاقی بر تأثیر مؤلفه‌های نظریه پنج‌ضلعی تقلب در درک تمایل حسابرسان به تقلب نشان می‌دهد که ارزش‌های اخلاقی به‌عنوان عامل تعدیل‌کننده در رابطه بین اجزاء پنج‌ضلعی تقلب و تمایل به تقلب در نظر گرفته می‌شود. درواقع این یافته‌ها بیانگر آن است که سرمایه‌گذاری در ارزش‌های اخلاقی در پیشگیری از تمایل به تقلب شغلی مؤثر و دارای رابطه منفی است. هاووزر (۲۰۱۸) به بررسی توجیهات اعمال فساد در افرادی که آموزش‌های ضدفساد را گذرانده‌اند، نسبت به افرادی که آن را نگذرانده‌اند پرداخت. یافته‌ها مبتنی بر آن است که آموزش ارتباط مثبتی با احتمال رد توجیهات فساد دارد. ورنر و همکاران (۲۰۱۸) عوامل تعیین‌کننده تلاش‌های مدیران برای پیشگیری از فساد را بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در شرکت‌ها بررسی کردند. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که تعهد اخلاقی، هنجار ذهنی، خودکارآمدی، کنترل‌پذیری و تهدید درک شده در رفتار مدیران به طور مثبت با قصد مدیران برای اعمال اقدامات پیشگیری از فساد در شرکت‌ها مرتبط است. هچانوا و مانائویس (۲۰۲۰) نقش رهبری اخلاقی را بر قصد افشای فساد در محیط کار با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و مدل‌سازی معادلات ساختاری بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که رهبری اخلاقی از طریق هنجارها تأثیر غیرمستقیم بر نگرش منفی کارکنان نسبت به فساد و تمایل به افشاگری دارد.

درنهایت دسته دیگری از پژوهش‌ها بر اهمیت کنترل انگیزه‌ها و فشارهای ارتکاب به تقلب و فساد مالی متمرکز هستند. پژوهش طاهری و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی اهمیت ابعاد و نشانه‌های تقلب در تعدیل برنامه حسابرسی با مدل پنتاگون تقلب پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که بعد فرصت بیشترین اهمیت را در بین ابعاد تقلب و نشانه تقلب وابسته بودن بخش عمده‌ای از حقوق و مزایای مدیران به نتایج عملیات، سیستم‌های اطلاعاتی، کنترل‌های داخلی غیر کارآمد، محدودیت در کار حسابرسان و... بیشترین اهمیت را در تعدیل برنامه حسابرسی دارند. پژوهش نیک‌کار و همکاران (۱۳۹۹) مبتنی بر آن است که متغیرهای انگیزش شغلی، توانمندسازی شناختی و

سیستماتیک تأثیر ابزارهای فناوری اطلاعات و ارتباطات مانند ابزارهای افشاگری، هوش مصنوعی و... بر فساد باتوجه‌به محیط پرداختند. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که فناوری اطلاعات و ارتباطات می‌تواند امکان گزارشگری فساد، ترویج شفافیت، پاسخگویی و افزایش تعاملات شرکت و ذی‌نفعان از مبارزه با فساد را حمایت کند. باین‌حال، تأثیر آن‌ها بسته به محیطی که مورد استفاده قرار می‌گیرند، از جمله پشتیبانی و مهارت در استفاده از فناوری بستگی دارد. گورشنوف^۱ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی صلاحیت‌های موردنیاز مدیر کمیته حسابرسی را به‌منظور کاهش فساد مالی بررسی کردند. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که یک مدیر کمیته حسابرسی باصلاحیت (استقلال، تجربه مدیریت و تخصص مالی) می‌تواند به‌عنوان یک ناظر در گزارشگری مالی عمل کند و احتمال فساد را به حداقل برساند. کورنیواتی و آچاری^۲ (۲۰۲۲) به بررسی تأثیرپذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی بر ادراک فساد پرداختند. آن‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به این نتایج دست یافتند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی بر ادراک فساد تأثیر مثبتی دارد. همچنین نتایج بینشی در مورد استراتژی مبارزه با فساد از طریق اتخاذ استانداردهای حسابداری و حسابرسی بین‌المللی و تقویت استانداردهای حسابرسی و گزارشگری ارائه می‌دهد. سیاهان و همکاران (۲۰۲۲) اثرگذاری اجرای وجود یک حاکمیت یکپارچه، مدیریت ریسک و انطباق با قوانین (GRC) را بر مبارزه با فساد بررسی کردند. به‌طورکلی نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که اجرای یکپارچه GRC در سازمان‌ها به طور مؤثری از پیشگیری و کشف فساد حمایت می‌کند. به‌عبارت‌دیگر، اجرای موفق GRC یکپارچه در آینده می‌تواند قابلیت‌های مبارزه با فساد را در هر سازمانی بهبود بخشد. وانگ و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر کنترل داخلی بر فساد مدیران در چین پرداختند. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که کنترل داخلی نقش مهمی برای جلوگیری از فساد دارد، اما اگر مدیران اجرایی ارتباطات سیاسی داشته باشند، تأثیر کنترل داخلی ضعیف می‌شود. بواتنگ و همکاران (۲۰۲۴) تأثیر مشترک نهادهای رسمی و غیررسمی را بر فساد در آفریقا بررسی کردند. یافته‌ها بیانگر آن است که نهادهای رسمی ضعیف (یعنی سیستم‌های حاکمیت ملی) با سطوح بالاتری از فساد مرتبط هستند. همچنین نتایج تأثیر منفی نهادهای غیررسمی (فرهنگ ملی): فاصله قدرت بالا، اجتناب از عدم اطمینان، جمع‌گرایی و مردانگی بر فساد را تأیید می‌کند.

نبوده است، در دسته مطالعات مقطعی است. در این پژوهش، از روش اسناد کاوی برای مطالعه ادبیات پژوهش، پیشینه نظری و استخراج الگوی نظری پژوهش بهره گرفته شده است. سپس بر اساس چارچوب نظری تدوین شده، از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استفاده شده است. جامعه پژوهش شامل خبرگانی متخصص در زمینه کشف، جلوگیری، رسیدگی و مبارزه با تقلب و فساد مالی در شرکت‌های دولتی و خصوصی هستند. برای انجام مصاحبه با خبرگان، روش گردآوری داده‌ها روش نمونه‌گیری مبتنی بر هدف است که از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی برای تعیین تعداد مصاحبه‌های لازم استفاده شده است، به گونه‌ای که در هر مصاحبه از خبرگان درخواست شد که سایر افراد متخصص و مطلع در خصوص موضوع پژوهش را معرفی کنند. در نهایت بعد از انجام ۲۱ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته در ماه‌های شهریور تا آذر به اشباع نظری در زیرمؤلفه‌ها دست یافتیم. جزئیات مشخصات خبرگان مصاحبه‌شونده به شرح جدول (۱) است. بعد از مصاحبه با خبرگان، از پرسش‌نامه استفاده شده است و پرسش‌های آن بر اساس تحلیل نتایج حاصل از مصاحبه‌های انجام شده، تنظیم شده‌اند. در واقع باتوجه به ماهیت اکتشافی پژوهش، تحلیل محتوای کیفی برای تحلیل داده‌های حاصل از انجام مصاحبه مناسب است. جهت تحلیل داده‌های حاصل از پرسش‌نامه نیز روش دلفی فازی مورد استفاده قرار گرفته است.

جدول ۱. آمار توصیفی خبرگان

ویژگی	شرح	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۶	۲۹٪
	مرد	۱۵	۷۱٪
سن	۳۲ تا ۴۰	۸	۳۸٪
	۴۰ به بالا	۱۳	۶۲٪
تحصیلات	کارشناسی‌ارشد	۵	۲۴٪
	دکتری	۱۶	۷۶٪
سابقه کار	۱۱ تا ۱۵ سال	۴	۱۹٪
	۱۶ تا ۲۰ سال	۳	۱۴٪
	۲۰ سال به بالا	۱۴	۶۷٪

منبع: یافته‌های پژوهش

سپس به منظور رتبه‌بندی مؤلفه‌های فساد مربوط به چارچوب استخراج شده در روش دلفی فازی، از روش بهترین - بدترین^۲ استفاده شده است. این روش توسط جعفر رضایی در سال ۲۰۱۵ ارائه شده است، بهترین و بدترین معیار توسط خبرگان مشخص می‌شود و مقایسه زوجی بین هر یک از این دو معیار (بهترین و بدترین) و دیگر معیارها صورت می‌گیرد،

خودکنترلی به ترتیب تأثیر مثبت و معناداری بر هشداری تقلب توسط حسابرسان دارد. پژوهش پلتیه ریست (۲۰۱۸) بر اهمیت برنامه‌های انگیزشی و کمک روان‌شناختی در دسترس برای کارکنان، پرداخت پاداش به صورت عادلانه و تعیین اهداف واقعی عملکرد فردی تأکید کرد. وی مدعی است که یک مدل حاکمیت شرکتی برای پیشگیری مؤثر باید شامل: محیط کاری مثبت و حاکمیت اخلاقی، اجرای برنامه مدیریت ریسک انطباق با ارزیابی ریسک تقلب، آموزش منظم کارکنان ضد تقلب، اجرای کنترل‌های داخلی هدفمند مانند تفکیک صحیح وظایف سازمانی، مکانیزم گزارش‌دهی ناشناس و تجزیه و تحلیل مستقل و منظم الگوهای غیرطبیعی (پرچم قرمز) باشد. زرقامی^۱ (۲۰۲۴) شیوه‌های مبارزه با فساد را در صنعت ساخت‌وساز بر مبنای نظریه الماس تقلب بررسی کرد. یافته‌های پژوهش بیانگر اهمیت ۴ شیوه ضدفساد شامل: کاهش انگیزه‌های ارتکاب به فساد مالی، ابزارهای هنجاری کنترل فساد، ابزارهای داخلی برای جلوگیری از فساد و تغییر در فرهنگ سازمانی است.

هدف پژوهش

پژوهش حاضر با استخراج مبانی نظری و پیشینه پژوهش مربوط به مبارزه با تقلب و فساد مالی و استفاده از تجارب خبرگان حرفه، سعی در دستیابی به هدف پژوهش دارد که تدوین چارچوب شناسایی و اولویت‌بندی مؤلفه‌های ضد تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی بر مبنای مدل مثلث تقلب است.

پرسش‌های پژوهش

پرسش‌های پژوهش حاضر که باتوجه به پیشینه تجربی پژوهش به دنبال پاسخ آن می‌باشد، به شرح زیر است: مؤلفه‌های اصلی چارچوب مبارزه با تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی بر مبنای ابعاد مثلث تقلب کدام‌اند؟ چه زیرمؤلفه‌هایی به عنوان معیارهای سنجش مؤلفه‌های اصلی چارچوب مبارزه با تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی تعریف می‌شود؟

وزن و اهمیت ابعاد و مؤلفه‌های اصلی چارچوب مبارزه با تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی چه میزان است؟

روش شناسایی پژوهش

در پژوهش حاضر از روش دلفی فازی به منظور تأیید و غربالگری زیرمؤلفه‌های شناسایی شده استفاده شده است. پژوهش حاضر به دلیل اینکه در یک مقطع زمانی انجام شده و هدف آن بررسی مؤلفه‌های ضد تقلب و فساد مالی در طی زمان

ارتباط زیرمؤلفه‌های شناسایی شده با موضوع اصلی پژوهش، در پرسش‌نامه فازی با طیف ۵ درجه گردآوری شده است که در آن از متغیرهای زبانی جدول (۲)، برای بیان اهمیت هر زیرمؤلفه استفاده شده است.

جدول ۲. مقیاس ۵ درجه‌ای لیکرت با اعداد مثلث فازی

متناظر برای ارزش‌گذاری معیارها

عبارات زبانی	اعداد فازی مثلثی
خیلی کم	(۰، ۰، ۰/۲۵)
کم	(۰، ۰/۲۵، ۰/۵)
متوسط	(۰/۲۵، ۰/۵، ۰/۷۵)
زیاد	(۰/۵، ۰/۷۵، ۱)
خیلی زیاد	(۰/۷۵، ۱، ۱)

منبع: حبیبی و همکاران (۱۳۹۳)

در گام دوم این روش، با انتخاب طیف فازی ۵ درجه، نظرات خبرگان جمع‌آوری و به‌صورت فازی ثبت شد. در واقع برای هر یک از زیرمؤلفه‌های موجود در پرسش‌نامه، دیدگاه‌های خبرگان فازی‌سازی شد. سپس با استفاده از روش میانگین فازی، اجماع نظرات خبرگان برای هر کدام از آن زیرمؤلفه‌ها در قالب یک عدد مثلث فازی در جدول (۳) ارائه شده است. در گام سوم، پس از جمع‌بندی فازی دیدگاه خبرگان، به فازی‌زدایی مقادیر فازی برای هر زیرمؤلفه اقدام شده است. عدد فازی‌زدایی شده (مقدار قطعی) حاصل میانگین بین اعداد فازی مثلثی (کمینه، محتمل‌ترین و بیشینه) برای هر زیرمؤلفه در پرسش‌نامه است که نتایج آن در جدول (۳) ارائه شده است. در گام چهارم، به‌منظور غربال زیرمؤلفه‌های اثرگذار باید یک آستانه تحمل در نظر گرفت. در این پژوهش، باتوجه‌به نوع پژوهش و نیز به تبعیت از دیگر پژوهش‌های انجام شده مانند حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳، آستانه تحمل ۰/۷ در نظر گرفته شده است. اگر مقدار قطعی حاصل از فازی‌زدایی دیدگاه جمع‌بندی شده خبرگان، بزرگ‌تر از آستانه تحمل (۰/۷) باشد معیار موردنظر به‌عنوان یک زیرمؤلفه اثرگذار تأیید و در غیر این صورت رد می‌شود. نتایج به‌دست‌آمده، در جدول (۳) نشان داده شده است و در نهایت چارچوب نهایی پژوهش در شکل (۱) ارائه شده است (مؤلفه‌ها از ترتیب خاصی پیروی نمی‌کنند).

سپس یک مسئله حداکثر حداقل برای مشخص کردن وزن معیارهای مختلف فرموله و حل می‌شود، همچنین در این روش فرمولی برای محاسبه نرخ ناسازگاری به‌منظور بررسی اعتبار مقایسات در نظر گرفته شده است. از جمله ویژگی‌های برجسته این روش نسبت به سایر روش‌های تصمیم‌گیری آن است که به داده‌های مقایسه‌ای کمتر نیاز دارد و این روش به مقایسه‌های استوارتر و جواب‌های قابل‌اطمینان‌تری منجر می‌شود.

یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که در بخش قبلی نیز بیان شد، پرسش‌نامه بر مبنای زیرمؤلفه‌های تأیید شده در مصاحبه‌ها تدوین شد. تحلیل محتوای کیفی ۲۱ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با در نظر گرفتن مبانی نظری، بیانگر آن است که مؤلفه‌های مؤثر بر ضد تقلب و فساد مالی در شرکت‌های دولتی و خصوصی در سه بعد مثلث تقلب قابل بررسی است و ۱۵۹ زیر مؤلفه به شرح جدول ۲ شناسایی و تأیید شدند که باتوجه‌به تأیید نهایی آن‌ها در مصاحبه‌ها، به‌منظور تدوین پرسش‌نامه مورد استفاده قرار گرفتند. در فرایند انجام مصاحبه‌ها، نظرات خبرگان در مورد هر یک از مؤلفه‌های استخراج شده از مطالعه مبانی نظری، دریافت گردید. چراکه از نظر آن‌ها در جهت تأیید یا عدم تأیید و اصلاح زیرمؤلفه‌های استخراجی و نیز افزودن زیرمؤلفه‌های جدید استفاده می‌شود. سپس بر اساس نتایج حاصل از اجرای پرسش‌نامه به روش دلفی فازی به شناسایی، غربالگری و تأیید یا عدم تأیید زیرمؤلفه‌های پژوهش پرداخته شده است، بنابراین در ادامه پژوهش طی چهار گام، موضوع عوامل مؤثر بر مبارزه با تقلب و فساد مالی در شرکت‌های دولتی و خصوصی در سه بعد مثلث تقلب بررسی می‌شود.

روش دلفی فازی

روش دلفی فازی به‌منظور پاسخ به پرسش‌های اول و دوم پژوهش تحت عنوان: مؤلفه‌های اصلی و زیرمؤلفه‌های چارچوب مبارزه با تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی بر مبنای ابعاد مثلث تقلب کدام‌اند؟ در چهار گام اجرا شده است. در گام اول روش دلفی فازی، دیدگاه خبرگان برای تعیین میزان

جدول ۳. نتایج حاصل از غربالگری و تعیین مقدار قطعی هر یک از زیرمؤلفه‌های پژوهش در روش دلفی فازی

نتیجه	عدد فازی‌زدایی شده	عدد فازی مثلثی			مؤلفه فرعی	ابعاد اصلی
		U	M	L		
پذیرش	۰/۷۴۶	۰/۹۴۰	۰/۷۷۴	۰/۵۲۴	بازنگری در تعیین اهداف مالی و انتظارات بیش از حد (جسورانه) مدیران	شیوه‌های انگیزشی
پذیرش	۰/۸۲۵	۰/۹۸۸	۰/۸۶۹	۰/۶۱۹	ارزیابی عملکرد مدیران و پرداخت پاداش بر اساس معیارهای قابل دست‌یافتنی	
پذیرش	۰/۷۲۲	۰/۹۱۷	۰/۷۵۰	۰/۵۰۰	اعطای مشوق‌های مالی یا «جوایز افشاگری» به افشاگران	
پذیرش	۰/۷۳۰	۰/۹۲۹	۰/۷۵۰	۰/۵۱۲	ارائه مزایای رفاهی و حقوق و مزایای مناسب و معقول به کارمندان	

نتیجه	عدد فازی زدایی شده	عدد فازی مثلثی			مؤلفه فرعی	ابعاد اصلی
		U	M	L		
پذیرش	-/۷۰۲	-/۹۰۵	-/۷۳۶	۰/۴۷۶	افزایش حق الزحمه حسابرسان به منظور عدم ارائه خدمات غیرحرفه‌ای	عوامل محیطی
پذیرش	-/۸۰۲	-/۹۸۸	-/۸۳۳	۰/۵۸۳	ارتقای شغلی کارمندان بر مبنای ارزیابی عملکرد آنان	
پذیرش	-/۷۱۰	-/۹۰۵	-/۷۳۶	۰/۵۰۰	استفاده از برنامه‌های کمک روان‌شناختی فردی در سازمان	
پذیرش	-/۷۹۰	-/۹۷۶	-/۸۲۱	۰/۵۷۱	به‌کارگیری سیستم‌های انگیزشی در جهت هم‌راستا کردن منافع مدیران با منافع سازمان	
پذیرش	-/۷۸۲	-/۹۵۲	-/۸۲۱	۰/۵۷۱	فزونی هزینه‌ها و جرایم مشارکت در فساد بر منافع آن	
پذیرش	-/۷۵۴	-/۹۴۰	-/۷۸۶	۰/۵۳۶	ایجاد فضای کاری در جهت افزایش نگرانی ذهنی کارمندان از کشف و ارتکاب به فساد	
پذیرش	-/۸۱۰	-/۹۷۰	-/۸۶۰	۰/۶۰۰	ایجاد فضای کاری در سازمان به منظور افزایش امنیت شغلی کارمندان	
پذیرش	-/۸۲۱	-/۹۷۶	-/۸۶۹	۰/۶۱۹	اراده سیاسی قوی دولت	
پذیرش	-/۸۶۱	۱	-/۹۱۷	۰/۶۶۷	عدم وجود ضمانت اجرایی قوانین و مقررات حاکم در کشور	
پذیرش	-/۸۱۳	-/۹۷۶	-/۸۵۷	۰/۶۰۷	یکپارچه‌سازی و ارتقای شفافیت سامانه‌های اطلاعاتی	
پذیرش	-/۸۲۹	-/۹۷۶	-/۸۸۱	۰/۶۳۱	عدم تخصیص اعتبار رانتی به یک سازمان در صنعت خاص	
پذیرش	-/۸۳۷	-/۹۷۶	-/۸۹۳	۰/۶۴۳	پایداری قوانین و عدم صدور قوانین متعدد	
رد	-/۶۹۴	-/۸۸۱	-/۷۳۶	۰/۴۷۶	پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری	تشکیل کمیته‌های تخصصی
پذیرش	-/۷۷۴	-/۹۴۰	-/۸۱۰	۰/۵۷۱	تشکیل کمیته حسابرسی در سازمان	
پذیرش	-/۸۳۳	-/۹۸۸	-/۸۸۱	۰/۶۳۱	تشکیل کمیته انتصابات در سازمان	
پذیرش	-/۸۰۶	-/۹۴۰	-/۸۵۷	۰/۶۱۹	تشکیل کمیته مدیریت ریسک در سازمان	
پذیرش	-/۷۷۰	-/۹۵۲	-/۷۹۸	۰/۵۶۰	تشکیل کمیته تنبیهی و انضباطی در سازمان	هیئت‌مدیره
پذیرش	-/۷۷۸	-/۹۲۹	-/۸۲۱	۰/۵۸۳	نظارت هوشمندانه بر گزارشگری مالی توسط هیئت‌مدیره	
پذیرش	-/۷۴۲	-/۹۱۷	-/۷۷۴	۰/۵۳۶	نظارت بر کفایت و اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی	
پذیرش	-/۷۷۰	-/۹۵۲	-/۷۹۸	۰/۵۶۰	نظارت بر ایجاد ارتباط مؤثر کمیته حسابرسی با واحد حسابرسی داخلی برای بازطراحی و انجام اقدامات اصلاحی در سیستم کنترل‌های داخلی	
رد	-/۶۵۱	-/۸۵۷	-/۶۶۷	۰/۴۲۹	حضور مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در هیئت‌مدیره	
رد	-/۶۷۱	-/۸۶۹	-/۶۹۰	۰/۴۵۲	وجود کارشناس و عضو آشنا به مسائل حقوقی در هیئت‌مدیره	
رد	-/۵۳۲	-/۷۷۴	-/۵۳۶	۰/۲۸۶	عدم چرخش زیاد مدیران ارشد یا اعضای هیئت‌مدیره	
پذیرش	-/۷۶۲	-/۹۶۴	-/۷۸۶	۰/۵۳۶	مدیریت تضاد منافع توسط هیئت‌مدیره بین مدیران و سهام‌داران	
پذیرش	-/۸۵۳	-/۹۶۴	-/۹۱۷	۰/۶۷۹	حداقل یکی از اعضای هیئت‌مدیره دارای تخصص مالی	
پذیرش	-/۷۷۸	-/۹۴۰	-/۸۲۱	۰/۵۷۱	تدوین برنامه‌های حسابرسی داخلی مبتنی بر ارزیابی ریسک	
پذیرش	-/۸۳۳	-/۹۸۸	-/۸۸۱	۰/۶۳۱	تدوین سیستم‌های کنترل داخلی مناسب برای خریدها، تصویب معاملات و تأیید فروشندگان و تأمین‌کنندگان	حسابرسی داخلی
رد	-/۶۴۳	-/۸۵۷	-/۶۵۵	۰/۴۱۷	افزایش تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی	
پذیرش	-/۷۶۶	-/۹۴۰	-/۷۹۸	۰/۵۶۰	گزارش ارزیابی کنترل داخلی به هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی	
پذیرش	-/۷۳۰	-/۹۱۷	-/۷۶۲	۰/۵۱۲	مشاهده عینی دارایی‌های ثابت	کنترل‌های داخلی پایه
پذیرش	-/۷۷۴	-/۹۵۲	-/۸۱۰	۰/۵۶۰	استفاده از سیستم‌های حسابداری باکیفیت	
پذیرش	-/۷۶۲	-/۹۶۴	-/۷۸۶	۰/۵۳۶	سیستم انبارداری و انبارگردانی هوشمند	
پذیرش	-/۷۵۴	-/۹۴۰	-/۷۸۶	۰/۵۳۶	رمزگذاری کلیه فایل‌های حساس و محرمانه	کنترل‌های داخلی انضباطی
رد	-/۶۳۳	-/۸۴۵	-/۶۳۱	۰/۳۹۳	اشتغال کارمندان در وظایف حساس سازمان به صورت غیر انفرادی	
پذیرش	-/۷۲۶	-/۹۱۷	-/۷۵۰	۰/۵۱۲	چرخش شغلی کارمندان	
پذیرش	-/۷۲۶	-/۸۹۳	-/۷۶۲	۰/۵۲۴	تفکیک مناسب وظایف و اختیارات	
پذیرش	-/۷۱۰	-/۹۱۷	-/۷۳۶	۰/۴۸۸	نظارت بر اجرای استانداردها و منشور اخلاقی در سازمان	کمیته حسابرسی
پذیرش	-/۷۶۶	-/۹۴۰	-/۷۹۸	۰/۵۶۰	استقلال کمیته حسابرسی	
پذیرش	-/۸۱۳	-/۹۴۰	-/۸۶۹	۰/۶۳۱	تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی	به‌کارگیری از خدمات مشاوران حرفه‌ای برون‌سازمانی در کمیته حسابرسی
پذیرش	-/۷۵۴	-/۹۲۹	-/۷۸۶	۰/۵۴۸	نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی به منظور اجرای منشور حسابرسی داخلی	
پذیرش	-/۷۳۰	-/۸۹۳	-/۷۶۲	۰/۵۳۶		

ابعد اصلی	مؤلفه فرعی	عدد فازی مثلثی			عدد فازی زدایی شده	نتیجه
		U	M	L		
	نظارت بر عدم ارائه خدمات غیرحرفه‌ای توسط حسابرسان مستقل	۰/۷۶۲	۰/۹۲۹	۰/۵۲۴	۰/۷۳۸	پذیرش
	نظارت بر نحوه گزینش حسابرسان مستقل و دوره تصدی آن‌ها	۰/۱۴۵	۰/۹۵۲	۰/۶۰۷	۰/۸۰۲	پذیرش
آئین‌نامه‌ها	تصویب آئین‌نامه مناسب برای تنخواه‌گردان	۰/۱۸۹۳	۰/۹۸۸	۰/۶۴۳	۰/۸۴۱	پذیرش
	تدوین آئین‌نامه پیشگیری و مبارزه با رشوه در سازمان‌هایی که مشمول قانون رسیدگی به تخلفات اداری نیستند	۰/۷۸۶	۰/۹۴۰	۰/۵۴۸	۰/۷۵۸	پذیرش
رویه‌های منابع انسانی	تصویب آئین‌نامه تسهیلات رفاهی مناسب برای پرسنل	۰/۱۸۶۹	۰/۹۸۸	۰/۶۱۹	۰/۸۲۵	پذیرش
	رویه‌های استخدام، ارتقای، آموزش، ارزیابی عملکرد و پاداش پرسنل بر اساس شایسته‌سالاری	۰/۹۰۵	۱	۰/۶۵۵	۰/۸۵۳	پذیرش
	اشتغال زنان بر اساس شایسته‌سالاری	۰/۷۹۸	۰/۹۵۲	۰/۵۴۸	۰/۷۶۶	پذیرش
	شایسته‌پروری نیروی انسانی (نیروی جایگزین)	۰/۸۸۱	۱	۰/۶۳۱	۰/۸۳۷	پذیرش
	پذیرش متقاضیان جذب بر اساس سوابق کاری و رزومه آن‌ها	۰/۱۸۴۵	۰/۹۸۸	۰/۵۹۵	۰/۸۱۰	پذیرش
	تست سنجش سلامت روانی به‌منظور انتصاب افراد شایسته	۰/۱۸۱۰	۰/۹۵۲	۰/۵۷۱	۰/۷۷۸	پذیرش
شفافیت و افشا	پیشنهاد انتصاب واحد و نماینده مبارزه با پول‌شویی در سازمان	۰/۷۳۸	۰/۹۲۹	۰/۵۰۰	۰/۷۲۲	پذیرش
	افشای عمومی کلیه گزارش‌ها و اطلاعات از جمله صورت‌های مالی سالانه و...	۰/۱۸۳۳	۰/۹۴۰	۰/۵۸۳	۰/۷۸۶	پذیرش
	افشای صورت‌های مالی با خوانایی بالا	۰/۸۸۱	۱	۰/۶۳۱	۰/۸۳۷	پذیرش
	ارائه و افشای اطلاعات مختلف در رسانه‌ها (مانند سامانه ملی انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات)	۰/۷۸۶	۰/۹۴۰	۰/۵۳۶	۰/۷۵۴	پذیرش
	افشای تعداد کارکنان آموزش دیده در مورد رویه‌های مبارزه با فساد سازمان	۰/۷۶۲	۰/۹۴۰	۰/۵۱۲	۰/۷۳۸	پذیرش
	افشای گزارشگری مسئولیت اجتماعی	۰/۷۹۸	۰/۹۸۸	۰/۵۴۸	۰/۷۷۸	پذیرش
	افشای اطلاعات با اهمیت مطابق با دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات	۰/۱۸۶۹	۱	۰/۶۱۹	۰/۸۲۹	پذیرش
	افشای اطلاعات معاملات با اشخاص وابسته طبق ماده ۱۲۹ قانون تجارت	۰/۱۸۶۹	۰/۹۸۸	۰/۶۱۹	۰/۸۲۵	پذیرش
	افشای اطلاعات نهانی مطابق با دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات	۰/۷۸۶	۰/۹۲۹	۰/۵۴۸	۰/۷۵۴	پذیرش
	افشا و گزارشگری رویه‌های ضدفساد سازمانی	۰/۱۸۴۵	۰/۹۴۰	۰/۶۰۷	۰/۷۹۸	پذیرش
مدیریت ریسک	شناسایی ریسک توسط کمیته ریسک	۰/۸۱۰	۰/۹۲۹	۰/۵۷۱	۰/۷۷۰	پذیرش
	استفاده از استانداردهای مدیریت ریسک سازمانی	۰/۷۸۶	۰/۹۲۹	۰/۵۴۸	۰/۷۵۴	پذیرش
	ایجاد ارتباط بین کمیته مدیریت ریسک با واحد حسابرسی داخلی به‌منظور اطمینان از شناسایی و اجرای اثربخش کنترل‌های کاهش‌دهنده ریسک	۰/۷۵۰	۰/۹۰۵	۰/۵۲۴	۰/۷۲۶	پذیرش
	آموزش‌های کافی و مناسب کارمندان به‌منظور ارزیابی ریسک فساد مالی	۰/۷۳۸	۰/۸۸۱	۰/۵۱۲	۰/۷۱۰	پذیرش
	بهره‌گیری از مشارکت ذی‌نفعان به‌منظور شمول تمامی معیارهای مدیریت ریسک	۰/۱۸۲۱	۰/۹۶۴	۰/۵۷۱	۰/۷۸۶	پذیرش
	تجزیه و تحلیل ریسک فساد متناسب با صنعت خاص	۰/۱۸۴۵	۰/۹۶۴	۰/۵۹۵	۰/۸۰۲	پذیرش
	جلسات طوفان فکری به‌منظور ارزیابی ریسک	۰/۷۹۸	۰/۹۲۹	۰/۵۴۸	۰/۷۵۸	پذیرش
	نظارت بر مدیریت ریسک فساد توسط کمیته ریسک	۰/۷۶۲	۰/۹۴۰	۰/۵۲۴	۰/۷۴۲	پذیرش
	استفاده از ابزارهای جدید کشف تقلب مانند داده‌کاوی با تجزیه و تحلیل اطلاعات و پیش‌بینی آن‌ها توسط حسابرسان	۰/۸۵۷	۰/۹۶۴	۰/۶۱۹	۰/۸۱۳	پذیرش
	ارتقای سیستم‌های اطلاعات مالی سازمان مانند بلاک‌چین، محاسبات ابری و هوش مصنوعی	۰/۷۹۸	۰/۹۴۰	۰/۵۶۰	۰/۷۶۶	پذیرش
شرکای تجاری	آموزش حسابرسان در مورد فناوری اطلاعات و ارتباطات جدید	۰/۱۸۳۳	۰/۹۵۲	۰/۵۹۵	۰/۷۹۴	پذیرش
	اعلام سیاست‌های ضدفساد را برای شرکای تجاری	۰/۱۸۳۳	۰/۹۶۴	۰/۵۸۳	۰/۷۹۴	پذیرش
	تهیه لیستی از عرضه‌کنندگان و تأمین‌کنندگان مورد تأیید سازمان	۰/۱۸۶۹	۱	۰/۶۱۹	۰/۸۲۹	پذیرش
افشاگری	راه‌اندازی سامانه اطلاعاتی افشاگری مختص هر سازمان	۰/۱۸۴۵	۰/۹۶۴	۰/۵۹۵	۰/۸۰۲	پذیرش
	دسترسی به کانال‌های ارتباطی و گزارشگری ناشناس فساد	۰/۱۸۵۷	۰/۹۶۴	۰/۶۰۷	۰/۸۱۰	پذیرش
	اختصاص منابع سازمان به‌منظور راه‌اندازی سامانه‌های اطلاعاتی	۰/۸۱۰	۰/۹۴۰	۰/۵۶۰	۰/۷۷۰	پذیرش
	نداشتن ترس از انتقام توسط کارمندان سازمان	۰/۱۸۶۹	۰/۹۸۸	۰/۶۱۹	۰/۸۲۵	پذیرش
استفاده از پرچم‌های قرمز به‌منظور شناسایی الگوی غیرعادی در حساب‌ها	۰/۷۳۸	۰/۹۲۹	۰/۴۸۸	۰/۷۱۸	پذیرش	

نتیجه	عدد فازی زدایی شده	عدد فازی مثلثی			مؤلفه فرعی	ابعاد اصلی
		U	M	L		
پذیرش	-/۷۸۲	-/۹۴۰	-/۸۲۱	۰/۵۸۳	حسابرسی‌های سرزده و برنامه‌ریزی نشده	کیفیت حسابرسی مستقل
پذیرش	-/۷۷۴	-/۹۴۰	-/۸۱۰	۰/۵۷۱	حسابرسی مبتنی بر ریسک (شامل آزمون مستمر زمینه‌های پر ریسک)	
پذیرش	-/۸۰۶	-/۹۶۴	-/۸۴۵	۰/۶۰۷	افزایش دامنه رسیدگی‌های حسابرسی در نقاط پریسک	
پذیرش	-/۷۴۲	-/۹۱۷	-/۷۷۴	۰/۵۳۶	استفاده از خدمات مؤسسات حسابرسی با رتبه‌بندی و کیفیت بالاتر	
رد	-/۶۶۷	-/۸۵۷	-/۶۹۰	۰/۴۵۲	اندازه مؤسسه حسابرسی	
رد	-/۶۵۱	-/۸۵۷	-/۶۶۷	۰/۴۲۹	عدم تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به‌منظور شناسایی و کشف به‌موقع تقلب	
رد	-/۶۹۸	-/۹۰۵	-/۷۱۴	۰/۴۷۶	پرس‌وجو از کمیته حسابرسی در مورد اجرای اثربخش دستورالعمل‌ها و رویه‌های ضدفساد مالی	
پذیرش	-/۷۴۶	-/۹۲۹	-/۷۷۴	۰/۵۳۶	دسترس حسابرسی به بانک‌های اطلاعاتی	
پذیرش	-/۷۱۰	-/۸۹۳	-/۷۳۸	۰/۵۰۰	نظارت در مورد معاملات با اشخاص وابسته	
پذیرش	-/۷۱۸	-/۹۱۷	-/۷۳۸	۰/۵۰۰	نظارت بر اجرای اثربخش و مستمر دستورالعمل‌ها و رویه‌های ضدفساد مالی؛ مانند قانون مبارزه با پول‌شویی	
پذیرش	-/۷۹۰	-/۹۶۴	-/۸۲۱	۰/۵۸۳	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابرسان	ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان داخلی و مستقل
پذیرش	-/۸۰۶	-/۹۶۴	-/۸۴۵	۰/۶۰۷	صداقت و درستکاری حسابرسان داخلی و مستقل	
پذیرش	-/۸۱۳	-/۹۶۴	-/۸۵۷	۰/۶۱۹	استخدام حسابرسان باتجربه کاری بالا	
پذیرش	-/۸۱۳	-/۹۶۴	-/۸۵۷	۰/۶۱۹	استخدام حسابرسان متخصص در صنعت (گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای)	
پذیرش	-/۷۸۲	-/۹۴۰	-/۸۲۱	۰/۵۸۳	استخدام کارکنان حسابرسی دارای صلاحیت (استفاده از نرم‌افزارهای تخصصی)	
پذیرش	-/۸۱۳	-/۹۶۴	-/۸۵۷	۰/۶۱۹	داشتن تحصیلات مرتبط در زمینه حسابرسی	
پذیرش	-/۸۲۱	-/۹۶۴	-/۸۶۹	۰/۶۳۱	آگاهی و تسلط بر قوانین و مقررات	
پذیرش	-/۸۰۶	-/۹۶۴	-/۸۴۵	۰/۶۰۷	باور به ارجحیت منافع عمومی بر منافع شخصی	
پذیرش	-/۸۳۷	۱	-/۸۸۱	۰/۶۳۱	همکاری اطلاعاتی صادقانه و مناسب حسابرسان	
پذیرش	-/۸۰۶	-/۹۵۲	-/۸۵۷	۰/۶۰۷	مشورت آن‌ها در صورت وجود منافع متقابل	
پذیرش	-/۸۳۷	۱	-/۸۸۱	۰/۶۳۱	برگزاری جلسات حسابرسان داخلی و مستقل	ارتباطات حسابرسی داخلی و مستقل
پذیرش	-/۷۹۰	-/۹۵۲	-/۸۳۳	۰/۵۸۳	استخدام حسابداران دادگاهی به‌منظور استفاده از تخصص آن‌ها	
پذیرش	-/۷۸۲	-/۹۵۲	-/۸۲۱	۰/۵۷۱	آشنایی با فناوری‌ها و ابزارهای نوین رسیدگی	حسابداران دادگاهی
پذیرش	-/۷۲۲	-/۹۱۷	-/۷۵۰	۰/۵۰۰	آموزش‌های ضمن خدمت برای حسابداران دادگاهی	
پذیرش	-/۷۱۴	-/۹۱۷	-/۷۳۸	۰/۴۸۸	افشای میزان تخلفات مالی و مبالغ جریمه‌های نقدی وصول شده توسط حسابداران دادگاهی	گزارشگری تخلفات
پذیرش	-/۷۲۶	-/۹۲۹	-/۷۵۰	۰/۵۰۰	افشای تعداد تخلفات کشف شده به دادگاه‌های قضایی توسط حسابداران دادگاهی	
رد	-/۶۸۷	-/۹۰۵	-/۷۰۲	۰/۴۵۲	افشای تعداد کارمندان اخراج شده توسط حسابداران دادگاهی	
پذیرش	-/۷۴۶	-/۹۲۹	-/۷۷۴	۰/۵۳۶	تعهد سازمان به اجرای قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد	اجرای قوانین و مقررات
پذیرش	-/۷۶۶	-/۹۴۰	-/۷۹۸	۰/۵۶۰	تعهد سازمان به اجرای آئین‌نامه پیشگیری و مبارزه با پول‌شویی	
پذیرش	-/۷۷۰	-/۹۵۲	-/۷۹۸	۰/۵۶۰	تعهد سازمان به اجرای آئین‌نامه پیشگیری و مبارزه با رشوه	
پذیرش	-/۷۸۲	-/۹۶۴	-/۸۱۰	۰/۵۷۱	متعهد به اجرای قانون حمایت از افشاگران	
پذیرش	-/۷۸۶	-/۹۵۲	-/۸۲۱	۰/۵۸۳	تعهد سازمان به رعایت منشور حسابرسی داخلی	
پذیرش	-/۷۶۲	-/۹۲۹	-/۷۹۸	۰/۵۶۰	تعهد سازمان به رعایت منشور کمیته حسابرسی	
پذیرش	-/۷۵۴	-/۹۲۹	-/۷۸۶	۰/۵۴۸	تعهد سازمان به تدوین و رعایت منشور اخلاقی	
پذیرش	-/۷۹۴	-/۹۵۲	-/۸۳۳	۰/۵۹۵	تعهد سازمان به اجرای ماده ۱۲۹ قانون تجارت برای معاملات با اشخاص وابسته	
پذیرش	-/۷۸۶	-/۹۵۲	-/۸۲۱	۰/۵۸۳	تعهد سازمان به اجرای قانون بازار اوراق بهادار به‌منظور عدم استفاده از اطلاعات نهانی در معاملات	
پذیرش	-/۷۷۴	-/۹۷۶	-/۷۹۸	۰/۵۴۸	تعامل سازمان‌ها با یکدیگر به‌منظور تدوین قوانین یکپارچه ضدفساد مالی	
پذیرش	-/۷۹۰	-/۹۷۶	-/۸۲۱	۰/۵۷۱	پیاده‌سازی طرح یکپارچه ضدفساد (GRC)	

ابعد اصلی	مؤلفه فرعی	عدد فازی مثلثی			عدد فازی زدایی شده	نتیجه
		U	M	L		
	بهره‌گیری از تجربیات موفق هم‌تایان در به‌کارگیری اقدامات ضدفساد سازمانی	۰/۵۸۳	۰/۸۳۱	۰/۹۵۲	۰/۷۸۶	پذیرش
	ایجاد ائتلاف تجاری سازمان‌ها برای صدور گواهینامه ضدفساد و پیروی از معیارهای ضدفساد	۰/۴۶۴	۰/۷۱۴	۰/۸۸۱	۰/۶۸۷	رد
کمیته انضباطی و تنبیهی	الزام رعایت منشور ضدفساد تدوین شده در محیط کنترلی سازمان	۰/۴۸۸	۰/۷۲۶	۰/۹۲۹	۰/۷۱۴	پذیرش
	اختصاص منابع لازم و مناسب به‌منظور رسیدگی به پرونده‌های فساد مالی	۰/۵۳۶	۰/۷۷۴	۰/۹۴۰	۰/۷۵۰	پذیرش
	حق فسخ یا خاتمه مشارکت با شرکای تجاری در صورت وقوع عملی غیرمنطقی با دستورالعمل ضدفساد	۰/۵۶۰	۰/۷۹۸	۰/۹۴۰	۰/۷۶۶	پذیرش
	قطع همکاری و اخراج از کار کارمندان در صورت وقوع عملی غیرمنطقی با دستورالعمل ضدفساد	۰/۵۰۰	۰/۷۳۸	۰/۹۰۵	۰/۷۱۴	پذیرش
	اتخاذ اقدامات تنبیهی برای تلافی‌کنندگان در مقابل افشاگران	۰/۵۸۳	۰/۸۳۳	۰/۹۵۲	۰/۷۹۰	پذیرش
	استفاده از خدمات مشاوره کارشناسان دادگاهی به‌منظور تبیین مجازات متناسب با نوع فساد	۰/۴۵۲	۰/۶۹۰	۰/۸۵۷	۰/۶۶۷	رد
	استفاده از اظهارنظر تخصصی کارشناسان دادگاهی به‌منظور تعیین میزان مجازات متناسب با فساد	۰/۴۸۸	۰/۷۲۶	۰/۸۸۱	۰/۶۹۸	رد
فرهنگ سازمانی	فرهنگ‌سازمانی حامی جهت افشاگری	۰/۵۷۱	۰/۸۳۱	۰/۹۶۴	۰/۷۸۶	پذیرش
	ارتباط از بالا به پایین را برای توسعه رفتار و فرهنگ مدیریت ریسک	۰/۶۰۷	۰/۸۵۷	۰/۹۶۴	۰/۸۱۰	پذیرش
	مشروعیت هنجارهای ضدفساد مالی	۰/۵۴۸	۰/۷۹۸	۰/۹۵۲	۰/۷۶۶	پذیرش
	تقویت فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در مدیران سازمان	۰/۶۰۷	۰/۸۵۷	۰/۹۸۸	۰/۸۱۷	پذیرش
ارزش‌های اخلاقی سازمانی	ایجاد کمیته اخلاق، به‌منظور توسعه ارزش‌های اخلاقی ضدفساد	۰/۵۲۴	۰/۷۷۴	۰/۹۲۹	۰/۷۴۲	پذیرش
	الگوی اخلاقی بودن مدیران	۰/۵۸۳	۰/۸۳۳	۰/۹۴۰	۰/۷۸۶	پذیرش
	تأکید بر برنامه‌های افشاگری داخلی در منشور اخلاقی سازمان‌ها	۰/۵۱۲	۰/۷۶۲	۰/۹۴۰	۰/۷۳۸	پذیرش
	تقویت باورهای دینی در کارمندان به‌منظور ارتقای ارزش‌ها و فضایل اخلاقی	۰/۲۳۸	۰/۴۴۰	۰/۶۵۵	۰/۴۴۴	رد
	در نظر گرفتن پیامد اقدامات غیراخلاقی حساب‌برسان بر اعتبار و شهرت حرفه‌ای	۰/۴۸۸	۰/۷۲۶	۰/۹۱۷	۰/۷۱۰	پذیرش
نگرش و طرز تفکر مدیران سازمان	نگرش و طرز تفکر مدیران ارشد نسبت به پیشگیری از فساد	۰/۶۵۵	۰/۹۰۵	۱	۰/۸۵۳	پذیرش
	درک فشار پاسخ‌خواهی از سوی ذی‌نفعان سازمان و جامعه توسط مدیران	۰/۶۵۵	۰/۹۰۵	۰/۹۸۸	۰/۸۴۹	پذیرش
	کنترل رفتار ادراکی	۰/۶۰۷	۰/۸۵۷	۰/۹۶۴	۰/۸۱۰	پذیرش
آگاهی بخشی از قوانین	آگاهی بخشی کارمندان سازمان در رابطه با افشاگری به مراجع ذی‌صلاح از جمله مراجع نظارتی و عدم رسانه‌ای کردن آن	۰/۵۶۰	۰/۸۱۰	۰/۹۵۲	۰/۷۷۴	پذیرش
	آگاهی بخشی کارمندان سازمان از حمایت افشاگران در کشور تحت قانون حمایت از گزارشگران فساد	۰/۵۸۳	۰/۸۳۳	۰/۹۷۶	۰/۷۹۸	پذیرش
	آگاهی بخشی کارمندان از وجود اقدامات تنبیه و پاداش در سازمان	۰/۶۰۷	۰/۸۵۷	۰/۹۶۴	۰/۸۱۰	پذیرش
منشور ضدفساد سازمانی	ممنوعیت پذیرش، درخواست یا ترتیب هر گونه فساد مالی؛ مانند رشوه	۰/۶۳۱	۰/۸۶۹	۰/۹۵۲	۰/۸۱۷	پذیرش
	ممنوعیت پیشنهاد دریافت یا اعطای هدایا، مهمانی‌ها و افشای کلیه هدایای دریافت شده	۰/۶۰۷	۰/۸۴۵	۰/۹۴۰	۰/۷۹۸	پذیرش
	ممنوعیت پرداخت هرگونه تسهیلات غیررسمی به دیگر سازمان‌ها	۰/۵۳۶	۰/۷۷۴	۰/۹۰۵	۰/۷۳۸	پذیرش
	عدم تنزل سمت کارمندان به دلیل امتناع از پرداخت رشوه	۰/۶۴۳	۰/۸۸۱	۰/۹۵۲	۰/۸۲۵	پذیرش
	افشای کلیه کمک‌های خیریه و حمایت مالی سازمان	۰/۶۴۳	۰/۸۹۳	۰/۹۷۶	۰/۸۳۷	پذیرش
آموزش	عدم مشارکت مستقیم یا غیرمستقیم با احزاب سیاسی به‌منظور کسب مزیت در معاملات تجاری و افشای کلیه مشارکت‌های سیاسی	۰/۵۷۱	۰/۸۱۰	۰/۹۲۹	۰/۷۷۰	پذیرش
	امتناع اعضای هیئت‌مدیره از معاملات با اشخاص وابسته	۰/۶۳۱	۰/۸۶۹	۰/۹۵۲	۰/۸۱۷	پذیرش
	تدوین برنامه آموزشی مبارزه با انواع فساد مالی در داخل سازمان	۰/۵۷۱	۰/۸۱۰	۰/۹۱۷	۰/۷۶۶	پذیرش
	ارتقای سطح تحصیلات کارکنان سازمان به‌منظور افزایش آگاهی ادراک فساد	۰/۵۲۴	۰/۷۶۲	۰/۸۹۳	۰/۷۲۶	پذیرش
	پیشنهاد برگزاری دوره‌های آموزشی، سخنرانی‌ها، سمینارها و بحث‌های گروهی دانشگاهی متناسب با نیاز	۰/۵۳۶	۰/۷۷۴	۰/۹۲۹	۰/۷۴۶	پذیرش

نتیجه	عدد فازی زدایی شده	عدد فازی مثلثی			مؤلفه فرعی	ابعاد اصلی
		U	M	L		
رد	۰/۶۷۵	۰/۸۸۱	۰/۶۹۰	۰/۴۵۲	ارزیابی باورهای ذهنی کارمندان سازمان نسبت به اعمال پاداش یا تنبیه افشاگران	سیستم‌های بازخورد محیط اخلاقی
رد	۰/۶۵۹	۰/۸۵۷	۰/۶۷۹	۰/۴۴۰	ارزیابی باورهای ذهنی کارمندان سازمان نسبت به مناسب‌بودن فرایندهای استخدام کارکنان	
رد	۰/۶۱۵	۰/۸۳۳	۰/۶۱۹	۰/۳۹۳	ارزیابی باورهای ذهنی کارمندان سازمان نسبت به حمایت مدیریت از افشاگران	
رد	۰/۶۳۱	۰/۸۴۵	۰/۶۴۳	۰/۴۰۵	ارزیابی باورهای ذهنی کارمندان سازمان نسبت به اعلام گزارش تخلفات احتمالی	

منبع: یافته‌های پژوهش



شکل ۱. چارچوب نهایی مؤلفه‌های ضد تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی با رویکرد دلفی فازی

می‌شود. در این مرحله، خبرگان در هر یک از ابعاد مثلث تقلب، مهم‌ترین و کم‌اهمیت‌ترین مؤلفه را برگزیدند، لازم به بیان است در این مرحله مقایسه‌ای میان آن‌ها صورت نمی‌گیرد. گام سوم، ارجحیت بهترین مؤلفه نسبت به سایر مؤلفه‌ها با استفاده از عددی بین ۱ تا ۹ توسط خبرگان مشخص می‌شود. باتوجه به گزینش مؤلفه عوامل محیطی به‌عنوان مهم‌ترین مؤلفه نسبت به سایر مؤلفه‌ها در بعد فرصت توسط خبرگان، برتری آن نسبت به سایر مؤلفه‌ها با امتیاز خبرگان سنجیده می‌شود. گام چهارم، ارجحیت تمامی مؤلفه‌ها نسبت به بدترین مؤلفه، با استفاده از عددی بین ۱ تا ۹ توسط خبرگان مشخص می‌شود. در این مرحله باتوجه به گزینش مؤلفه گزارشگری تخلفات به‌عنوان کم‌اهمیت‌ترین مؤلفه نسبت به سایر ابعاد، ارجحیت تمامی ابعاد نسبت به این بعد توسط خبرگان سنجیده می‌شود.

روش بهترین - بدترین

روش بهترین - بدترین، به‌منظور پاسخ به پرسش سوم پژوهش تحت عنوان: وزن و اهمیت ابعاد و مؤلفه‌های اصلی چارچوب مبارزه با تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی، مطرح شده است. گام‌های این روش به شرح زیر است:

گام اول، مؤلفه‌های لازم برای دستیابی به یک تصمیم در نظر گرفته می‌شوند. در این مرحله مؤلفه‌های مؤثر بر کاهش تقلب و فساد مالی (مؤلفه‌های اصلی شامل شیوه‌های انگیزشی، عوامل محیطی و...) در شرکت‌ها که در هر یک از ابعاد مثلث تقلب تعیین شده‌اند، در نظر گرفته می‌شوند.

گام دوم، بهترین (به‌عنوان مثال مهم‌ترین) و بدترین (به‌عنوان مثال کم‌اهمیت‌ترین) مؤلفه توسط خبرگان تعیین

پرسش‌نامه و کاهش مقایسات زوجی برای خبرگان: مؤلفه‌های حسابداری داخلی، کمیته حسابداری، تشکیل کمیته‌های تخصصی، نقش هیئت‌مدیره، ویژگی‌های حسابرسان داخلی و مستقل، ارتباطات آن‌ها، کنترل‌های داخلی پایه و انضباطی تحت عنوان ارکان راهبری شرکتی ادغام شدند. ستون اولویت نسبی، درجه اولویت هر یک از مؤلفه‌ها را نسبت به سایر مؤلفه‌های بعد فرصت نشان می‌دهد. وزن نهایی هر یک از مؤلفه‌ها با ضرب وزن نسبی هر یک از مؤلفه‌ها در وزن بعد اصلی به دست می‌آید. بر اساس یافته‌های حاصل از جدول ۴، عوامل محیطی با درجه اهمیت ۰/۲۰۸ دارای بالاترین میزان اهمیت از دید خبرگان بوده است، بنابراین بهبود نظارت در محیطی داخلی هر کشور، یکپارچه‌سازی قوانین و مقررات و افزایش اعتماد شرکت‌ها به تلاش‌های دولت در جهت مبارزه با تقلب و فساد، مشوق آن‌ها برای مشارکت در مبارزه با فساد است. همچنین راهبری شرکتی و اجرای قوانین و مقررات با درجه اهمیت ۰/۱۳۰ و ۰/۱۰۹ در رتبه دوم و سوم اولویت‌بندی بعد فرصت قرار دارند.

یافته‌های حاصل از بررسی‌های مربوط به اولویت‌بندی مؤلفه‌های بعد توجیه در جدول ۵ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که نگرش و طرز تفکر مدیران با وزن نسبی ۰/۲۷۰ دارای بالاترین اهمیت نسبت به سایر مؤلفه‌های بعد توجیه است. به عبارتی نگرش مدیران نسبت به پیشگیری از فساد، افزایش پاسخ‌خواهی از آنان و خودکارآمدی مدیران مانند مهارت‌ها و توانایی‌های آنان بر اقدامات پیشگیری از فساد مؤثر است. لازم به بیان است باتوجه به آنکه شیوه‌های انگیزشی به‌عنوان تنها بعد انگیزه در مثلث تقلب است، از ارائه جدول آن خودداری شده است و این مؤلفه دارای وزن نسبی ۱ و وزن نهایی ۰/۰۹۷ است. به‌طورکلی با توجه حل مدل برنامه‌ریزی خطی روش بهترین - بدترین، نتایج نشان می‌دهد که بین کلیه مؤلفه‌ها در سه بعد مثلث تقلب: عوامل محیطی، ارکان راهبری شرکتی، شیوه‌های انگیزشی، اجرای قوانین و مقررات، شفافیت و افشا، مدیریت ریسک، فناوری اطلاعات و ارتباطات، تعامل سازمان‌ها با یکدیگر، شرکای تجاری، نگرش و طرز تفکر مدیران، افشاگری، رویه‌های منابع انسانی، آئین‌نامه‌ها، حسابداری دادگاهی و ارزش‌های اخلاقی به‌عنوان مهم‌ترین عوامل مبارزه با فساد و تقلب در سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی شناسایی شدند.

گام پنجم، وزن بهینه مؤلفه‌ها محاسبه می‌شود. در این مرحله میانگین نظرات خبرگان گرفته می‌شود، سپس وزن نهایی مؤلفه‌ها با ضرب وزن هر یک از ابعاد در وزن نسبی مؤلفه موردنظر استخراج می‌شود.

بنابراین، به‌منظور رتبه‌بندی مؤلفه‌های تقلب و فساد مربوط به چارچوب استخراج شده در روش دلفی فازی، پرسش‌نامه روش بهترین - بدترین با ابعاد و مؤلفه‌های نهایی تهیه شد و در اختیار خبرگان قرار گرفت. در مجموع ۳ پرسش‌نامه مقایسه زوجی در اختیار خبرگان قرار گرفته است. از آنجائی که در این روش نرخ سازگاری موضوع بااهمیتی (می‌بایست در بازه صفر تا یک قرار گیرد) است، چنانچه این نرخ به صفر نزدیک‌تر باشد مقایسات از سازگاری و ثبات بیشتری برخوردارند و هر چه به یک نزدیک‌تر باشد مقایسه‌ها از سازگاری و ثبات کمتری برخوردارند. پرسش‌نامه اول مربوط به مقایسه ابعاد اصلی مثلث تقلب است و پرسش‌نامه دوم و سوم مربوط به مقایسه مؤلفه‌های ابعاد فرصت و توجیه مثلث تقلب است. به دلیل طولانی‌بودن جدول‌های مربوط به محاسبات روش بهترین - بدترین، از ارائه آن‌ها خودداری شده است. در جدول ۳، یافته‌های مربوط به اولویت‌بندی ابعاد مثلث تقلب را نشان می‌دهد. بر اساس یافته‌های حاصل از اجرای روش بهترین - بدترین، بعد فرصت با درجه اولویت ۰/۷۵۲ دارای بیشترین اهمیت از نظر خبرگان است و بعد انگیزه با درجه اولویت ۰/۰۹۷ دارای کمترین میزان اهمیت از دیدگاه خبرگان است.

جدول ۳. محاسبات اولویت‌بندی ابعاد اصلی مثلث تقلب

ابعاد مثلث تقلب	وزن بعد
فرصت	۰/۷۵۲
توجیه	۰/۱۴۹
انگیزه	۰/۰۹۷
نرخ سازگاری	۰/۰۲۱

منبع: یافته‌های پژوهش

یافته‌های حاصل از بررسی‌های مربوط به اولویت‌بندی مؤلفه‌های بعد فرصت در جدول ۴ ارائه شده است. بر اساس چارچوب ارائه شده در شکل ۱، از آنجائی که تعداد مؤلفه‌های بعد فرصت زیاد است، به‌منظور بالاتر رفتن دقت نتایج حاصل از

جدول ۴. محاسبات اولویت‌بندی مؤلفه‌های بعد فرصت مثلث تقلب

بعد مثلث تقلب	وزن بعد فرصت	مؤلفه‌ها	وزن نسبی مؤلفه نسبت به بعد مربوطه	وزن نهایی هر یک از مؤلفه‌ها	اولویت نسبی مؤلفه
فرصت	۰/۷۵۲	عوامل محیطی	۰/۲۰۸	۰/۱۵۶	۱
		ارکان راهبری شرکتی	۰/۱۳۰	۰/۰۹۷	۲
		اجرای قوانین و مقررات	۰/۱۰۹	۰/۰۸۱	۳
		شفافیت و افشا	۰/۰۷۸	۰/۰۵۸	۴
		مدیریت ریسک	۰/۰۷۵	۰/۰۵۶	۵
		فناوری اطلاعات و ارتباطات	۰/۰۷۳	۰/۰۵۴	۶

۷	۰/۰۴۳	۰/۰۵۸	تعامل سازمان‌ها با یکدیگر		
۸	۰/۰۴۲	۰/۰۵۶	شرکای تجاری		
۹	۰/۰۳۹	۰/۰۵۲	افشاگری		
۱۰	۰/۰۳۳	۰/۰۴۴	رویه‌های منابع انسانی		
۱۱	۰/۰۳۲	۰/۰۴۳	آئین‌نامه‌ها		
۱۲	۰/۰۳۱	۰/۰۴۲	حسابداری دادگاهی		
۱۳	۰/۰۱۹	۰/۰۲۶	گزارشگری تخلفات		
۰/۰۳۷			نرخ سازگاری		

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۵. محاسبات اولویت‌بندی مؤلفه‌های بعد توجیه مثلث تقلب

اولویت نسبی مؤلفه	وزن نهایی هر یک از مؤلفه‌ها	وزن نسبی مؤلفه نسبت به بعد مربوطه	مؤلفه‌ها	وزن بعد توجیه	ابعاد مثلث تقلب
۱	۰/۰۴۰	۰/۲۷۰	نگرش و طرز تفکر مدیران	۰/۱۴۹	توجیه
۲	۰/۰۲۹	۰/۱۹۸	ارزش‌های اخلاقی		
۳	۰/۰۲۳	۰/۱۵۹	فرهنگ‌سازمانی		
۴	۰/۰۱۶	۰/۱۱۴	آموزش		
۵	۰/۰۱۵	۰/۱۰۵	کمیته انضباطی و تنبیهی		
۶	۰/۰۱۳	۰/۰۹۳	منشور ضدفساد سازمانی		
۷	۰/۰۰۷	۰/۰۴۹	آگاهی‌بخشی از قوانین		
۰/۰۳۴			نرخ سازگاری		

منبع: یافته‌های پژوهش

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج رتبه‌بندی ابعاد مثلث تقلب با استفاده از این روش نشان می‌دهد که بااهمیت‌ترین ابعاد به ترتیب «فرصت»، «توجیه» و «انگیزه» هستند. باتوجه به نقش چشمگیر مؤلفه فرصت می‌توان گفت تا زمانی که یک سازمان انگیزه و توجیه اعمال متقلبان را داشته باشند، اما فرصت ارتکاب به فساد فراهم نباشد، توانایی انجام اعمال متقلبان را نخواهد داشت. جایگاه دوم بعد توجیه نیز مطابق با تئوری منطقی‌سازی است که اشخاص برای ارتکاب به تقلب و فساد مالی، از توجیه‌های زبانی برای نادیده‌گرفتن احساسات منفی خود استفاده می‌کنند. درواقع سازمان‌ها تدابیری در خصوص برگزاری دوره‌های آموزشی برای آگاهی از جرائم و مجازات ارتکاب به اعمال متقلبان، حاکمیت فرهنگ قدرت از بالا برای تبعیت از ارزش‌های اخلاقی، تدوین منشور ضدفساد سازمانی و تهدید به اخراج در صورت (کمیته انضباطی) انجام اعمال متقلبان اتخاذ نکرده‌اند. بنابراین کارمندان و مدیران درک صحیحی از هزینه مشارکت در فساد ندارند و برای ارتکاب اعمال متقلبان، پرداخت حقوق و دستمزد خود را توجیه می‌کنند.

نتایج حاصل از پرسش اول و دوم پژوهش در بعد فرصت، نشان می‌دهد که مؤلفه‌های حساسی و کمیته حسابرسی در مبارزه با تقلب و فساد نقش بسزایی دارند، نتایج مطابق با پژوهش وستهاوزن (۲۰۱۷)، گورشونوف و همکاران (۲۰۲۱)، وانگ و همکاران (۲۰۲۲)، پلنیه ریست (۲۰۱۸) و خرم‌آبادی و همکاران (۱۳۹۹) است، اگرچه نتایج در خصوص افزایش تعداد

هدف از انجام این پژوهش، شناسایی و اولویت‌بندی مؤلفه‌های چارچوب ضد تقلب و فساد مالی در شرکت‌های بخش عمومی و خصوصی باتوجه به مدل مثلث تقلب با رویکرد دلفی فازی و روش بهترین - بدترین است. از آنجایی که پژوهش‌های انجام شده اغلب بر کشف تقلب از دیدگاه حسابرسان، حسابداران دادگاهی و یا مبارزه با فساد در سطح کشور پرداخته‌اند، تاکنون پژوهشی چارچوب جامع مبارزه با تقلب و فساد مالی را در شرکت‌های دولتی و خصوصی بر مبنای مدل مثلث تقلب با رویکرد دلفی فازی و بهترین - بدترین بررسی نکرده است. در راستای دستیابی به هدف پژوهش با مرور مبانی نظری و پیشینه پژوهش، سه پرسش در پژوهش مطرح شده است که نتایج حاصل از پرسش‌های اول و دوم پژوهش با استفاده از روش دلفی فازی، به تفکیک در سه بعد مثلث تقلب بررسی می‌شود. در پژوهش حاضر با تحلیل نتایج حاصل از روش دلفی فازی، به شناسایی ۲۹ مؤلفه اصلی و ۱۴۱ زیرمؤلفه دست یافته‌ایم. نتایج این روش بیانگر آن است که از مجموع ۱۵۹ زیرمؤلفه‌های استخراج شده از مبانی نظری، تعداد ۱۴۱ زیرمؤلفه تأیید شدند که شامل ۱۰۱ زیرمؤلفه از ۱۱۲ زیرمؤلفه بعد «فرصت»، ۲۹ زیرمؤلفه از ۳۶ زیرمؤلفه بعد «توجیه» و ۱۱ زیرمؤلفه از ۱۱ زیرمؤلفه بعد «انگیزه» هستند. همچنین نتایج پرسش سوم پژوهش با روش بهترین - بدترین تحلیل و به تفکیک در سه بعد مثلث تقلب بررسی شده است.

است متفاوت باشد که منجر به واکنش‌های متنوع برای رسیدگی به چنین چالش‌هایی می‌شود. به نظر می‌رسد رشد فناوری اطلاعات در عصر تکنولوژی، منجر به تغییر شکل تقلب‌ها در صورت‌های مالی و نیاز به ارتقای پاسخگویی با استفاده از تکنیک‌های به‌روز کشف تقلب است. زیرا تکنیک‌های سنتی و دستی، امروزه پاسخگوی نیازهای کشف تقلب نیستند. لازم است سازمان‌ها با بهره‌گیری از امکانات فراهم شده توسط زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و کاهش مداخلات غیرضروری کارکنان، نیروهای متخصص و کارآمد در این حوزه را بکار گیرند. اهمیت اگرچه افشاگری در مبارزه با فساد دارای اهمیت است، اما به دلیل عدم وجود بسترهای فرهنگی در کشور، تمایل برای گزارش فساد کمتر است. فرهنگ سکوتی که در کشور و سازمان‌ها غالب است، باعث عدم پرسش در صورت مشاهده فساد و ترس از تلافی توسط همکاران شده است که افشای فساد را کاهش داده است. اگرچه توجه به این موضوع در سال‌های اخیر می‌تواند گام مؤثری در جهت آگاه‌سازی آن داشته باشد. کمیته انصابت و واحد منابع انسانی در سازمان می‌بایست نیروهای شایسته را باتوجه به سوابق، رزومه و استعلام سوءپیشینه آن‌ها استخدام کنند و در هنگام خروج پرسنل از سازمان، نیروهای جایگزین توسط نیروهای سابق آموزش داده شوند. حسابداران دادگاهی به دلیل آشنایی با دانش حقوق و جزا و فرایند دادرسی، حل و فصل دعوی و تنظیم گزارش کارشناسی برای ارائه به دادگاه‌ها، مهارت و توانایی در کشف تقلب، می‌توانند مکمل نقش حسابرسان مستقل در شناسایی تقلب باشند. لیکن اهمیت کمتر آنان در رتبه‌بندی مؤلفه‌های بعد فرصت به دلیل نقش کمتر آنان در پیشگیری تقلب و کاهش فرصت‌های تقلب است.

نتایج حاصل از پرسش اول و دوم پژوهش در بعد توجه، بیانگر اهمیت مؤلفه نگرش و طرز تفکر مدیران در مبارزه با تقلب و فساد است، بنابراین نتایج با پژوهش ورنر و همکاران (۲۰۱۹) هم‌راستا است. از آنجائی که آموزش منظم کارکنان برای به‌حداقل‌رساندن خطر درگیرشدن کارکنان در رفتار فاسد مفید شمرده می‌شود، نتایج پژوهش هم‌راستا با پژوهش هاووزر (۲۰۱۸) و فریزال محمد و همکاران (۲۰۲۳) است. نتایج پژوهش در مؤلفه ارزش‌های اخلاقی هم‌راستا با پژوهش علیزادگان و همکاران (۱۴۰۱)، جوزف و همکاران (۲۰۱۶)، عیسی و آلین (۲۰۱۸)، پوررضا جوپشتی و همکاران (۱۴۰۱) و هچانوا و مانائویس (۲۰۲۰) است. یافته‌های پژوهش در مؤلفه فرهنگ‌سازمانی مطابق با پژوهش ربیعی و آصف (۱۳۹۱) و زرقامی و همکاران (۲۰۲۴) است. بر خلاف پژوهش رضایی و همکاران (۱۴۰۰)، مؤلفه ارزیابی باورهای ذهنی کارمندان در مورد محیط اخلاقی سازمان تأیید نشد. در واقع انجام همه‌پرسی

حسابرسان داخلی مخالف با پژوهش آسیدو و دفور (۲۰۱۷) است. نتایج پژوهش در خصوص مؤلفه حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک و مطابقت با قوانین و مقررات (GRC)، مطابق با پژوهش سیاهان و همکاران (۲۰۲۲) و مونت درو و همکاران (۲۰۲۰) است، بنابراین (GRC) یکپارچه، یکی از استراتژی‌های داخلی سازمان‌ها در پاسخ به مشکلات فساد است. نتایج پژوهش در مؤلفه عوامل محیطی با مطابق با پژوهش بوتانگ و همکاران (۲۰۲۴)، لیو و گنگ (۲۰۱۸)، زرنیدی و واعظی (۱۳۹۸) و تشدید و سپاسی (۱۳۹۷) است. ولی نتایج مخالف پژوهش کورنیواتی و آجاری (۲۰۲۱) مبنی بر نقش‌پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مبارزه با فساد است. نتایج پژوهش حاضر مبنی بر تأیید نقش فناوری اطلاعات و ارتباطات برای مبارزه با فساد، مطابق با پژوهش آدام و فازکاس (۲۰۲۱)، جیسن (۲۰۱۷) و مهدوی و قهرمانی (۱۳۹۳) است. همچنین تأیید دیگر مؤلفه‌های اصلی در بعد فرصت مانند شفافیت و افشا و افشاگری مطابق با پژوهش هچانوا و مانائویس (۲۰۲۰)، امباگو و همکاران (۲۰۱۸)، عیسی و آلین (۲۰۱۸)، جوزف و همکاران (۲۰۱۶)، چهل پسران و همکاران (۱۴۰۲) و پیتته‌نوئی و گرایلی (۱۳۹۷) است. نتایج پژوهش در خصوص مؤلفه حسابداری دادگاهی مطابق با مجبوری یزدی و همکاران (۱۴۰۲) است. نتایج پژوهش در مؤلفه رویه‌های منابع انسانی با عیسی و آلین (۲۰۱۸) و تشدید و سپاسی (۱۳۹۷) مطابقت دارد.

نتایج رتبه‌بندی مؤلفه‌ها در سومین سؤال پژوهش بیانگر آن است که بااهمیت‌ترین مؤلفه‌ها در بعد فرصت مثلث تقلب؛ عوامل محیطی، راهبری شرکتی، اجرای قوانین و مقررات، شفافیت و افشا و مدیریت ریسک است که بیانگر اهمیت نقش سازوکارهای نظارتی در داخل و خارج هر سازمان به‌منظور مبارزه با فساد است، بنابراین نتایج پژوهش با دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات، منشور حسابرسی داخلی و منشور کمیته حسابرسی هم‌خوانی است. اهمیت بالای عوامل محیطی به دلیل عدم ارتقای نهادهای رسیدگی و بازرسی در نظارت بر فعالیت شرکت‌ها است. همچنین قوانین و مقررات متعددی برای شرکت‌های دولتی و خصوصی وجود دارد که با یکدیگر هم‌پوشانی دارند و قوانین جامع، یکپارچه و شفاف برای شرکت‌ها تدوین نشده است. همچنین تخصیص اعتبار غیرمنصفانه و روابط سیاسی ناسالم مدیران در برخی شرکت‌ها با مقامات دولتی موجب رشد و توسعه اقتصادی منفی در دیگر شرکت‌ها شده است. ارکان راهبری هر شرکت نیز می‌بایست مدیریت ریسک را باتوجه به نوع صنعت در نظر بگیرند، زیرا ریسک‌های فساد که صنایع مختلف با آن روبرو هستند ممکن

به طرح‌هایی پاداش مبتنی بر سود هدف است، بنابراین نتایج مطابق با تئوری نمایندگی است که وجود تضاد منافع بین مدیران و ذی‌نفعان، احتمال تقلب در صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. در نتیجه چنانچه طرح‌های پاداش مدیران مبتنی بر عملکرد باشد، موجب کاهش فشار ارتکاب به تقلب می‌شود. نداشتن امنیت شغلی برای کارمندان، نبود سیستم‌های پاداش برای افشاگران، نبود سیستم مجازات برای تلافی‌کنندگان افشاگران و عدم شایسته‌سالاری و تبعیض بین کارمندان برای سیستم ارتقا در سازمان‌ها موجب انگیزه برای ارتکاب اعمال متقلبانه می‌شود.

باتوجه به یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود مقررات‌گذاران و ارگان‌های نظارتی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی در کشور ایران، قوانین جامع و یکپارچه ضد تقلب و فساد مالی را برای شرکت‌های دولتی و خصوصی تدوین نمایند و ضمانت اجرای این قوانین تضمین شود. همچنین لازم است که شرکت‌های دارای عملکرد برتر با یکدیگر تعاملات لازم به منظور تدوین قوانین یکپارچه ضد تقلب و فساد مالی را داشته باشند. شرکت‌ها می‌بایست در انتخاب کارمندان، مدیران و حسابرسان دقت لازم را داشته باشند نیروهای دارای تخصص مالی، باتجربه و دارای صلاحیت را استخدام کنند که منجر به مدیریت بهتر منابع و به تبع آن نظم و انضباط مالی و پاسخگویی می‌شود. از آنجائی که تعداد زیرمؤلفه‌های موجود در پژوهش حاضر ۱۴۱ زیرمؤلفه‌های است، رتبه‌بندی آن‌ها باتوجه به افزایش تعداد مقایسات زوجی منطقی نبود، چرا که خبرگان نیز دارای محدودیت زمان هستند، بنابراین این موضوع یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر است. به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود که پژوهش حاضر را با دیگر تئوری‌های تقلب مانند مدل دیاموند تقلب یا مدل پنتاگون تقلب انجام دهند و چارچوب پژوهش را بر اساس آن طراحی کنند. نتایج این پژوهش به پژوهشگران پیشنهاد بررسی این موضوع را برای صنایع پرریسک مانند بانک‌ها، ساخت‌وساز و داروسازی می‌دهد. همچنین پژوهشگران می‌توانند پژوهش حاضر را با روش‌های پژوهش دیگری مانند سلسله‌مراتب فازی نیز انجام دهند.

و مصاحبه واحد حسابرسی داخلی با کارمندان سازمان مبنی بر ارزیابی اعتقاد و باور آن‌ها در مورد چگونگی عملکرد محیط اخلاقی سازمان، به مبارزه با فساد کمک نمی‌کند.

نتایج رتبه‌بندی مؤلفه‌ها در بعد توجیه آن است که مهم‌ترین مؤلفه، نگرش و طرز تفکر مدیران است. این یافته مطابق با تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده است که سه عامل: نگرش مدیران نسبت به پیشگیری از فساد، هنجار ذهنی مدیران و کنترل رفتاری ادراک شده مدیران در رابطه با به‌کارگیری اقدامات پیشگیری از فساد مؤثر است. نتایج پژوهش در مورد رتبه دوم مؤلفه ارزش‌های اخلاقی مطابق با تئوری قدرت از بالا است، چرا که مدیران به واسطه قدرت از بالا توجه به مسائل اخلاقی را در سازمان رواج می‌دهند و نقش مهمی در شکل‌گیری فرهنگ فساد دارند. به‌گونه‌ای که به‌مرور در سازمان‌ها شاهد عدم نیاز به هنجارسازی باشیم و کارمندان به‌صورت داوطلبانه عدم ارتکاب به تقلب را ارزش تلقی کنند، زیرا مطابق با تئوری مشروعیت، افراد و سازمان‌ها برای استمرار بقای خود تمایل دارند با ارزش‌های جامعه سازگار باشند. همچنین آنچه از دیدگاه خبرگان به منظور ارتقای ارزش‌های اخلاقی موردتوجه است، تأکید بر عقاید مذهبی نمی‌باشد، بلکه جنبه‌های رفتار انسانی صرف‌نظر از گرایش مذهبی اهمیت دارد. فرهنگ‌سازمانی به‌عنوان سومین مؤلفه بااهمیت در بعد توجیه بیانگر تأیید تئوری یادگیری اجتماعی است، زیرا کارمندان سازمان با بازخوردهای منفی نسبت به اعمال متقلبانه، می‌توانند مانع روند عادی‌سازی آن شوند. ترویج فرهنگ پاسخ‌خواهی و مطالبه‌گری کارمندان و ذی‌نفعان نیز موجب ایجاد فشار بر سازمان‌ها در جهت گزارش‌دهی مبارزه با فساد می‌شود.

نتایج حاصل از پرسش اول و دوم پژوهش در بعد انگیزه، بیانگر تأیید مؤلفه شیوه‌های انگیزشی در مبارزه با تقلب است. نتایج پژوهش در مؤلفه شیوه‌های انگیزشی مطابق با پژوهش پلتیه ریست (۲۰۱۸)، زرقامی و همکاران (۲۰۲۴)، نیک‌کار و همکاران (۱۳۹۹) و طاهری و همکاران (۱۳۹۷) است. شیوه‌های انگیزشی به معنای عدم توجه سازمان‌ها به انگیزه‌های مالی مدیران به‌منظور دستیابی

References

- Adam, I; & Fazekas, M. (2021). Are emerging technologies helping win the fight against corruption? A review of the state of evidence. *Information Economics and Policy*, 57, 100950.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational behavior and human decision processes*, 50(2), 179-211.
- Asiedu, K. F; & Deffor, E. W. (2017). Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian public sector. *International Journal of Auditing*, 21(1), 82-99.
- Ameen, A. A; & Ahmad, K. (2017). Information systems strategies to reduce financial corruption. In *Leadership, Innovation and Entrepreneurship as Driving Forces of the Global Economy: Proceedings of the 2016 International Conference on Leadership, Innovation and Entrepreneurship (ICLIE)* (pp. 731-740). Springer International Publishing.
- Amin, M; & Soh, Y. C. (2022). Financial constraints and the impact of corruption on employment growth. *Journal of International Development*, 34(3), 612-635.
- Barkemeyer, R; Preuss, L; & Lee, L. (2015, December). Corporate reporting on corruption: An international comparison. *In Accounting Forum* (Vol. 39, No. 4, pp. 349-365). No longer published by Elsevier.
- Boateng, A; Wang, Y; Ntim, C. G; & Elmagrhi, M. (2024). Institutions and corruption relationship: Evidence from African countries. *Journal of International Management*, 101136.
- Bogachek, O; Gietzmann, M; & Grossetti, F. (2023). Risk guidance and anti-corruption language: evidence from corporate codes of conduct. *Journal of Risk Research*, 1-35.
- Chehel Pesaran, M; Mousavi, S.A; & Esfahani, M. (1402). The impact of social responsibility on firm value with role of financial fraud in firms. *Quarterly Journal of Public Sector Accounting & Budgeting*, 4(13), 1-21. (In Persian).
- Coenen, T. L. (2008). Essentials of corporate fraud. *John Wiley & Sons*.
- Cressey, D. R. (1953). A study in the social psychology of embezzlement: Other people's money. Glencoe, IL: *Free Press*.
- Dewey, J. (1937). Education and social change. *Bulletin of the American Association of University Professors* (1915-1955), 23(6), 472-474.
- Duho, K. C. T; Agyenim-Boateng, C; Asare, E. T; & Onumah, J. M. (2020). Convergence and determinants of anti-corruption disclosure among extractive firms in Africa. *Journal of Financial Crime*, 30(4), 908-926.
- Erlingsson, G. Ó; Jónsdóttir, G. A; & Kristinsson, G. H. (2022). Does legitimacy mitigate corruption? The relevance of social traps in low-corruption contexts. *International Journal of Public Administration*, 45(14), 1027-1038.
- Gorshunov, M. A; Armenakis, A. A; Harris, S. G; & Walker, H. J. (2021). Quad-qualified audit committee director: Implications for monitoring and reducing financial corruption. *Journal of Corporate Finance*, 66, 101854.
- Habibi, A. Izdiyar, S & Serafraz, A. (2014). *Fuzzy multi-criteria decision making*. Tehran, First Edition, Gil Inscription Publications. (In Persian).
- Hashemi, S. S; Jafari, S. M; & Nourollahzade, N. (1401). The pattern of impact of organizational culture on the Role of Auditors in the Fight Corruption. *Journal of Accounting Knowledge & Management Auditing*, 11(42), 331-355. (In Persian).
- Hashim, H. A; Salleh, Z; Shuhaimi, I; & Ismail, N. A. N. (2020). The risk of

- financial fraud: a management perspective. *Journal of Financial Crime*, 27(4), 1143-1159.
- Hauser, C. (2019). Fighting against corruption: does anti-corruption training make any difference?. *Journal of Business Ethics*, 159(1), 281-299.
- Hechanova, M. R. M; & Manaois, J. O. (2020). Blowing the whistle on workplace corruption: the role of ethical leadership. *International Journal of Law and Management*, 62(3), 277-294.
- Issa, A; & Alleyne, A. (2018). Corporate disclosure on anti-corruption practice: A study of social responsible companies in the Gulf Cooperation Council. *Journal of Financial Crime*, 25(4), 1077-1093.
- Jamshidian, M. A; Mirspasi, N & Danesh Fard, K. E. (1400). Designing a model of organizational transparency in government organizations. *Journal of Development and Transformation Management*, 45 (2), 1-12. (In Persian).
- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100798.
- Joseph, C; Gunawan, J; Sawani, Y; Rahmat, M; Noyem, J. A; & Darus, F. (2016). A comparative study of anti-corruption practice disclosure among Malaysian and Indonesian Corporate Social Responsibility (CSR) best practice companies. *Journal of cleaner production*, 112, 2896-2906.
- Jun, I. W; Kim, K. I; & Rowley, C. (2020). Organizational culture and the tolerance of corruption: The case of South Korea. *In Organizational Corruption in the Asia Pacific* (pp. 76-95). Routledge.
- Khorramabadi, M, Hasas Yegane, Y. Barzideh, F & Sedqiani, J. (2018). Explanation and prioritization of factors affecting the effective evaluation of internal controls in Tehran Stock Exchange listed companies with a fuzzy approach. *Financial Accounting Research*, 43 (1), 57-82. (In Persian).
- Kong, D; Zhu, L; & Wang, X. (2022). Anti-corruption and CEO compensation: Evidence from a natural experiment in China. *Economic Modelling*, 106, 105697.
- Kuipers, S. (2022). Rethinking anti-corruption efforts in international development. *Journal of Financial Crime*, 29(4), 1370-1381.
- Kurniawati, E. P; & Achjari, D. (2022). The impact of the adoption of international accounting and auditing standards on corruption perception. *Accounting Research Journal*, 35(6), 737-755.
- Le, N. T; Vu, L. T; & Nguyen, T. V. (2021). The use of internal control systems and codes of conduct as anti-corruption practices: evidence from Vietnamese firms. *Baltic Journal of Management*, 16(2), 173-189.
- Liu, G; & Gong, K. (2018). State Auditing and Anticorruption Campaign: Evidence from China. *Sustainability and Social Responsibility: Regulation and Reporting*, 117-139.
- Lombardi, R; Trequattrini, R; Cuzzo, B; & Cano-Rubio, M. (2019). Corporate corruption prevention, sustainable governance and legislation: First exploratory evidence from the Italian scenario. *Journal of Cleaner Production*, 217, 666-675.
- Mahdavi, Gh; & Garhamani, A.R. (1396). Presenting a model for fraud detection by auditors using artificial neural network. *Journal of Auditing Knowledge*, 67(2), 45-70. (In Persian).
- Majbouri Yazdi, H; Khalifehsultani, S. A; & Hejazi, R. (1402). Developing of Fraud Detection Model in Forensic Accounting.

- Journal of Scientific Governmental Accounting*, 1-20. (In Persian).
- Malanski, L. K; & Póvoa, A. C. S. (2021). Economic growth and corruption in emerging markets: does economic freedom matter? *International Economics*, 166, 58-70.
- Mandal, A; & S, A. (2023). Preventing financial statement fraud in the corporate sector: insights from auditors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
- Marks, J. T. (2011). Why the fraud triangle is no longer enough. *Crowe Horwath*.
- Matza, D; & Sykes, G. (1957). Techniques of neutralization: A theory of delinquency. *American Sociological Review*, 22(6), 664-670.
- Mbago, M; Mpeera Ntayi, J; & Mutebi, H. (2018). Does legitimacy matter in whistleblowing intentions? *International Journal of Law and Management*, 60(2), 627-645.
- Méon, P. G; & Sekkat, K. (2005). Does corruption grease or sand the wheels of growth? *Public choice*, 122, 69-97.
- Mirzaei, J; Khodadadi, V; Jarjarzadeh, A; & Salehi, A. K. (1402). The role of internal audit quality in the fight against corruption with emphasis on the components of resistance economics. *Journal of Accounting Knowledge & Management Auditing*, 12(46), 543-562. (In Persian).
- Mohammed, N. F; Lokman, N; Mohamed, N; & Bakar, N. A. (2023). Exploring anti-corruption education in Malaysian educational institutions. *Journal of Money Laundering Control*, (ahead-of-print).
- Molina, A. D. (2016). Ten recommendations for managing organizational integrity risks. *Center for the Business of Government*.
- Monteduro, F; Cecchetti, I; Lai, Y; & Allegrini, V. (2021). Does stakeholder engagement affect corruption risk management? *Journal of Management and Governance*, 25(3), 759-785.
- Naheem, M. A. (2019). Anti-money laundering/trade-based money laundering risk assessment strategies—action or reaction focused? *Journal of Money Laundering Control*, 22(4), 721-733.
- Nikkar, B; Azadi, K; Banimahd, B; & Baghersalimi, S. (1399). Psychological Empowerment and Fraud Whistleblowing in Auditing Profession: A test of Psychological Safety Theory. *Journal of Accounting Knowledge & Management Auditing*, 9 (34), 47-58. (In Persian).
- Okafor, O. N; Adebisi, F. A; Opara, M; & Okafor, C. B. (2020). Deployment of whistleblowing as an accountability mechanism to curb corruption and fraud in a developing democracy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(6), 1335-1366.
- Peltier-Rivest, D. (2018). A model for preventing corruption. *Journal of Financial Crime*, 25(2), 545-561.
- Previtali, P; & Cerchiello, P. (2017). Structuring supervisory board for an anti-corruption strategy: a new application of a compliance system. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 17(1), 48-63.
- Polinsky, A. M; & Shavell, S. (1998). On offense history and the theory of deterrence. *International Review of Law and Economics*, 18(3), 305-324.
- Rabiei, A; & Asif, H. (1391). The role of organizational culture in the prevention of administrative corruption. *Journal of Public Administration*, 10(2), 45-58. (In Persian).
- Rezaei, J. (2015). Best-worst multi-criteria decision-making method. *Omega*, 53, 49-57.
- Rezaei Pitehnoi, Y; & Safari Graili, M. (1397). Financial reporting readability and the likelihood of fraudulent financial

- reporting. *Journal of Financial Accounting Research*, 38 (4) 43-58. (In Persian).
- Rezaei, Z; Rahmani, A; & Menati, V. (1400). *Financial Statement Fraud; Prevention and Detection*. Tehran, First Edition, Al-Zahra University Publications. (In Persian).
- Riskiyadi, M. (2023). Detecting future financial statement fraud using a machine learning model in Indonesia: a comparative study. *Asian Review of Accounting*.
- Rosli, M. H; bin Abd Aziz, M. A; Mohd, F; & Said, J. (2015). Integrity systems in Malaysian public sector: an empirical finding. *Procedia Economics and Finance*, 28, 260-265.
- Said, J; Alam, M. M; & Khalid, M. A. (2016). Relationship between good governance and integrity system: Empirical study on the public sector of Malaysia. *Humanomics*, 32(2), 151-171.
- Salah, M. (2020). The Effect of Management Information Systems on Reduction of Financial Corporate Corruption: Interdisciplinary study.
- Salem, R. I. A; GhFazwani, M; Gerged, A. M; & Whittington, M. (2023). Anti-corruption disclosure quality and earnings management in the United Kingdom: the role of audit quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, 31(3), 528-563.
- Salihu, H. A; & Jafari, A. (2020). Corruption and anti-corruption strategies in Iran: An overview of the preventive, detective and punitive measures. *Journal of Money Laundering Control*, 23(1), 77-89.
- Shonhadji, N; & Maulidi, A. (2021). The roles of whistleblowing system and fraud awareness as financial statement fraud deterrent. *International Journal of Ethics and Systems*, 37(3), 370-389.
- Siahaan, M; Suharman, H; Fitrijanti, T; & Umar, H. (2022). Will the integrated GRC implementation be effective against corruption?. *Journal of Financial Crime*, 30(1), 24-34.
- Siahaan, M; Suharman, H; Fitrijanti, T; & Umar, H. (2023). When internal organizational factors improve detecting corruption in state-owned companies. *Journal of Financial Crime*.
- Sihombing, R. P; Soewarno, N; & Agustia, D. (2022). The mediating effect of fraud awareness on the relationship between risk management and integrity system. *Journal of Financial Crime*, 30(3), 618-634.
- Sohmani Asl, M. Ali; & Bidari, M. A. (1396). *Board of Directors and Audit Committee Guide Fiduciary Responsibilities*. Tehran, Monetary and Banking Research Academy. (In Persian).
- Suh, J. B; Shim, H. S; & Button, M. (2018). Exploring the impact of organizational investment on occupational fraud: Mediating effects of ethical culture and monitoring control. *International Journal of Law, Crime and Justice*, 53, 46-55.
- Taheri, M; Izadinia, N; Moayedfar, R. (1397). Investigating the Importance of Fraud Dimensions and Fraud Risk Factors in Modifying the Audit Program Using the Fraud Pentagon Model. *Journal of Empirical Studies in Financial Accounting*, 15(59), 83-106. (In Persian).
- Tashdidi, E; & Sepasi, S. (1397). Presenting the fraud prevention and control model in Iran by the method of grounded theory. *Journal of Financial accounting research*, 40 (3), 29-50. (In Persian).
- Torchia, M; & Calabro, A. (2016). Board of directors and financial transparency and disclosure. Evidence from Italy. *Corporate Governance*, 16(3), 593-608.

- Wang, Y; Ashton, J. K; & Jaafar, A. (2023). Financial statement fraud, recidivism and punishment. *Emerging Markets Review*, 56, 101033.
- Werner, A; Rabl, T; & Best, H. (2019). Managers' Corruption Prevention Efforts in Small and Medium Sized Enterprises: An Exploration of Determinants. *European Management Review*, 16(3), 741-759.
- Westhausen, H. U. (2017). The escalating relevance of internal auditing as anti-fraud control. *Journal of Financial Crime*, 24(2), 322-328.
- Wolfe, D. T; & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud.
- Yazdani, B; Lashgari, Z; & Mohammadi Node, F. (1400). Examining the importance of the effectiveness of the audit committee in reducing the fraud risk. *Journal of Accounting Knowledge & Management Auditing*, 10(37), 59-67. (In Persian).
- Yuniarti, R. D; & Ariandi, I. (2017). The effect of internal control and anti-fraud awareness on fraud prevention (A survey on inter-governmental organizations). *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 20(1), 113-124.
- Zarandi, S; & Vaezi, R. (1398). Designing a Comprehensive Model for AntiCorruption Based on the Native Environment in Iran. *Journal of Public Management Reseaches*, 12(45), 85-108. (In Persian).
- Zarghami, S. A. (2024). Anticorruption practices in construction projects: looking through two theoretical lenses. *Engineering, Construction and Architectural Management*.

