



Investigating the impact of the factors under the control of the auditors of the Supreme Audit Court on reducing Financial Violations of the Iranian Public Sector Organizations

Amin Akbari¹ | Ahmad Khodamipour² | Omid Pourheidari³

Research Paper

Received:
6 February 2024
Revised:
3 March 2024
Accepted:
3 March 2024
Published:
13 April 2024
P.P: 11-29

ISSN: 2717-1809
E-ISSN: 2717-199x



Abstract

The purpose of this research is to investigate the impact of factors under the auditor's control on the on reducing Financial Violations of the Iranian Public Sector Organizations. As an operational research, the present study has a descriptive-analytical approach. For this sake, auditors and audit managers of the Supreme Audit Court are considered as the statistical population of the research. Among them, 304 auditors and audit managers were selected as the statistical sample and are examined by a questionnaire. The data gathering period is from the January to June 2023. Excel and SPSS software were used for data analysis. The research findings show that a significant relationship between the factors under the auditor's control and reducing Financial Violations of the Iranian Public Sector Organizations. according to the beta value, the most important predictor of the Financial Violations of the Iranian Public Sector Organizations, are appropriate presence in the unit under review, auditor's judgment, education level, mastery of the rules, stress, professional competence, work experience and independence. The results of this research can be used in auditors and Supreme Audit Court's decision making to reduce Financial Violations of the Iranian Public Sector Organizations.

Keywords: financial violations Public Sector Organizations Supreme Audit Court Factors under the auditor's control.

DOR: 20.1001.1.27171809.1403.5.1.1.8

1. PhD student in accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahan University of Kerman, Kerman, Iran.
2. Corresponding Author, Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. khodamipour@uk.ac.ir
3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran.



مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۲/۱۱/۱۷

تاریخ بازنگری:

۱۴۰۲/۱۲/۱۳

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۲/۱۲/۱۳

تاریخ انتشار:

۱۴۰۳/۰۱/۲۵

صص: ۲۹-۱۱

شاپا چاپی: ۲۷۱۷-۱۸۰۹
الکترونیکی: x: ۲۷۱۷-۱۹۹



بررسی تأثیر عوامل تحت کنترل حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور

امین اکبری^۱ ID | احمد خدای پور^۲ | امید پورحیدری^۳

چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر عوامل تحت کنترل حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی است. این پژوهش از نوع کاربردی و روش انجام آن توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان و مدیران حسابرسی دیوان محاسبات کشور بوده و نمونه آماری مشتمل بر ۳۰۴ پرسش‌نامه است که در زمستان ۱۴۰۱ و بهار ۱۴۰۲ توزیع و جمع‌آوری گردیده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای Excel و SPSS استفاده شده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور ارتباط معناداری دارد و باتوجه به مقدار بتا، مهم‌ترین پیش‌بینی‌کننده تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور به ترتیب، حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی، قضاوت حسابرس، سطح تحصیلات، تسلط حسابرس بر قوانین، استرس، صلاحیت حرفه‌ای، سابقه کار حسابرس و استقلال است. نتایج این پژوهش می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های دیوان محاسبات کشور جهت کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور مورداستفاده قرار گیرد.

کلیدواژه‌ها: تخلفات مالی؛ دستگاه‌های اجرایی؛ دیوان محاسبات کشور؛ متغیرهای تحت کنترل حسابرس

DOR: 20.1001.1.27171809.1403.5.1.1.8

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

۲. نویسنده مسئول: استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.
khodamipour@uk.ac.ir

۳. استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.



مقدمه و بیان مسئله

فساد پدیده‌ای است که کشورها کم‌وبیش با آن درگیر هستند. پیامدها و آثار زیان‌بار فساد و در تضاد بودن آن با منافع عام، باعث توجه روزافزون به اهمیت پدیده فساد شده است. فساد از مشکلات جدی سازمان‌های دولتی و خصوصی نیز بوده و این مشکل جهانی باعث تحلیل رفتن سیستم و افت عملکرد در سازمان‌ها شده و علاوه بر شهروندان بر دلگرمی، صداقت و درستکاری مدیرانی که انتظار نظارت و کنترل دقیق در مقابله با فساد را دارند تأثیر منفی می‌گذارد، بنابراین توجه هرچه دقیق‌تر به مفاهیم و مصادیق مربوط به آن و همچنین تدوین سیاست‌های پیشگیری کننده و مرتفع کننده در این زمینه حایز اهمیت بوده و ضروری به نظر می‌رسد.

امروزه فساد و تخلفات مالی و اداری به معضلی اجتماعی و فرهنگی تبدیل گردیده و به‌عنوان یکی از عوامل مهم بر سر راه پیشرفت کشورهای در حال توسعه است و باعث ایجاد صدمات جبران‌ناپذیر بر سرعت حرکت چرخ توسعه جوامع می‌گردد. با توجه به اهمیت مشکلات و خطرات فساد مالی و اداری برای ثبات و امنیت جوامع حاکمیت قانون، مقابله با فساد از اهمیت زیادی برخوردار است.

مدیریت عمومی و چگونگی ارتباط فساد با موضوع حکمرانی عمومی نیز حائز اهمیت است. واژه حکمرانی معمولاً در بردارنده تمامی جنبه‌هایی است که در آن یک کشور، وزارتخانه، سازمان، شرکت و یا سایر نهادها حکمرانی می‌شوند. فساد اغلب به صورت سوءاستفاده از اقتدار یا اعتماد عمومی در راستای منافع شخصی یا دیگری تعریف می‌شود. این دو مفهوم به شدت با یکدیگر مرتبط هستند. جایی که حکمرانی ضعیف باشد، انگیزه و دامنه فساد وسیع تر است. از این رو ارتقای حکمرانی خوب به مقابله با فساد کمک می‌کند. این دو مفهوم همچنین دارای رابطه‌ای معکوس هستند؛ زیرا فساد، حکمرانی را به حدی تضعیف می‌کند که موجب تحریف تصمیمات و اجرای آنها می‌شود؛ بنابراین موضوع مقابله با فساد اهمیتی چندبعدی و اثراتی گسترده دارد که مبارزه با آن برای رسیدن به سلامت اداری و رشد و تعالی جامعه ضروری است. یکی از مهم‌ترین جنبه‌های حضور دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد، نقش آن در تقویت دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی است. حکمرانی سالم در بخش عمومی مبتنی بر صداقت،

شفافیت و پاسخگویی است. دیوان محاسبات باید از طریق حسابرسی، در راستای کاهش سهل انگاری در اجرای قوانین و مقررات و همین طور برقراری عدالت در دستیابی به اطلاعات تلاش کند. در صورتی که طی حسابرسی مواردی از فساد مشاهده شود، باید ضمن اقدام به موقع، اقدامات اصلاحی و جبرانی پیشنهاد شود.

امروزه تخلفات مالی به معضلی فرهنگی و اجتماعی تبدیل شده و دارای آثار منفی بر توسعه جوامع است. پژوهش های متعددی در خصوص بررسی عوامل مؤثر بر تخلفات مالی ارائه گردیده است، اما بسیاری از آن ها از دیدگاه روان شناختی، جامعه شناختی و... به بررسی موضوع پرداخته و بررسی ها در خصوص عوامل درون سازمانی مؤثر بر تخلفات مالی محدودتر است. در این مقاله سعی شده است با بازشناسی مفهوم تخلفات مالی، عوامل تحت کنترل حسابرسان و تأثیر آنها بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی مورد بحث و بررسی قرار گیرد. پیامدهای تخلفات مالی در سطح جامعه و دستگاه ها بیانگر تبعات منفی فساد در دستگاه ها بوده و با آلوده نمودن کارکنان سالم و ایجاد بی اعتمادی در آن ها، صداقت را زیر سؤال برده و سبب پایین آمدن کیفیت خدمات عمومی می شود و مدیران را به مبارزه با این پدیده ترغیب می سازد. فساد در نظام اداری به عنوان زیرمجموعه فساد در معنای عام گریبان گیر کشورها بوده و اقداماتی هم به منظور پیشگیری یا مقابله با آن صورت گرفته است.

بر اساس مفاد ماده (23) قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال 1361 و اصلاحات بعدی آن، برخی موارد از تخلفات مالی عبارتند از:

- عدم ارائه صورت های مالی، حساب در آمد و هزینه، دفاتر قانونی، و صورت حساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر.
- تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی.
- عدم واريز به موقع در آمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوطه.

- عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت المال می گردد.
تخلفات مالی دارای حوزه گسترده ای هستند که می توان به مواردی از قبیل تبانی در معاملات دولتی، عدم رعایت قوانین و مقررات مالی و مداخله در معاملات دولتی اشاره کرد که در رابطه با

دستگاه‌های دولتی از طریق دیوان محاسبات کشور برای رسیدگی به مراجع صالح قضایی احاله می‌گردد. با توجه به موضوعات مطروحه، سؤال اساسی پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

آیا بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی ارتباط معناداری وجود دارد؟

مبانی نظری پژوهش

اصول اصلی مرتبط با پیشگیری از تخلفات در بخش عمومی عبارت‌اند از حاکمیت قانون، مدیریت صحیح امور عمومی و اموال عمومی، صداقت، شفافیت و پاسخگویی و برای تضمین پایبندی به این اصول کشورها بایستی اقدامات خاصی را از جمله اتخاذ سیستم‌های مبتنی بر شایستگی برای استخدام و ارتقای کارمندان دولت، تعیین معیارهایی برای انتخاب به مناصب دولتی، افزایش شفافیت در بودجه، احزاب سیاسی، جلوگیری از تضاد منافع و ایجاد سیستم‌هایی برای اعلام دارایی‌ها اعمال کنند. یکی از مهم‌ترین عوامل کاهش تخلفات در سیستم‌های بخش عمومی، الزام دولت‌ها به اتخاذ اقدامات پیشگیرانه است. همچنین اقداماتی که سبب تقویت صداقت و اخلاق می‌گردد بایستی مورد توجه قرار گیرد.

تقلب و فساد در بخش عمومی زمانی رشد می‌کند که پاسخگویی و شفافیت وجود نداشته باشد. گزارش مالی و حسابرسی خوب به کاهش ارائه نادرست که عملیات متقلبانه را پنهان می‌کند و خواننده را گمراه می‌کند، کمک می‌کند. حسابرسی اطمینان مطلوبی را فراهم می‌کند که صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌توانند برای نشان دادن فعالیت‌های اقتصادی مورد اعتماد آن‌ها مورد اعتماد قرار گیرند. دیوان محاسبات می‌توانند با حسابرسی صورت‌های مالی دولت‌ها و سازمان‌های دولتی و ارائه نظرات حسابرسی خود به موقع در اختیار قوه مقننه تفاوت سازنده‌ای ایجاد کنند.

مؤسسات عالی حسابرسی، حسابرسان خارجی بخش عمومی ملی، ستون صداقت یک کشور هستند. آنها همچنین می‌توانند نقش مهمی در پیشگیری و کشف فساد داشته باشند. با حسابرسی کلیه عملیات مالی عمومی، آنها یک عنصر حیاتی در اکوسیستم کنترل و نظارت بودجه در بخش

دولتی هستند. گزارش‌های حسابرسی و توصیه‌های آنها به پاسخگویی و شفافیت در مدیریت مالیه عمومی و در نتیجه به حکمرانی خوب کمک می‌کند.

در سطح پایه، همه کشورها باید سیستمی ایجاد کنند که به رفتار مناسب پاداش دهد و رفتار فاسد در بخش عمومی را مجازات کند. این سیستم باید شامل انگیزه‌های بیرونی مانند دستمزد مناسب و انتصاب‌ها و ترفیعات مبتنی بر شایستگی باشد. از نظر انگیزه‌های درونی، روحیه بالای کارکنان برای موفقیت تلاش‌های ضدفساد بسیار مهم است، و در میان افرادی که شغل خود را رضایت بخش می‌دانند، تحمل کمتری برای فساد وجود دارد (Kwon, 2014). مجازات‌های رفتار فاسد در قوانین مبارزه با فساد بسیاری از کشورها گنجانده شده است و تحقیقات نشان داده است که در برخی موارد، مجازات‌های شدیدتر یا شدیدتر برای رفتارهای فاسد می‌تواند منجر به کاهش فساد بخش عمومی شود (فیسمن و میگل^۱، ۲۰۰۷؛ هاستی^۲، ۲۰۰۵).

یکی از موضوعات برجسته پیرامون بحث در مورد سیاست مبارزه با تقلب و فساد نقشی است که حسابداری می‌تواند در افزایش پاسخگویی و شفافیت از طریق حسابرسی و افشای نظارتی ایفا کند. پاسخگویی و شفافیت در پیشگیری از فساد بخش عمومی و فعالیت‌های متقابلانه همراه با حسابرسی مؤثر که به حداقل رساندن ارائه نادرست اطلاعات حسابداری کمک می‌کند مهم تلقی می‌شود.

تقویت ظرفیت حکمرانی کشورهای ضعیف، یک استراتژی خوب برای حمایت از بهبود پاسخگویی، شفافیت، و صداقت است. حکمرانی خوب پادزهر قوی برای فساد و تقلب است که می‌تواند با ترویج پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی، تقویت شود. جلوگیری از تقلب و فساد آسان‌تر از کشف آن است. دیوان محاسبات محیطی پیشگیرانه در برابر تقلب و فساد ایجاد و تقویت کرده‌اند، از جمله تقویت سیستم‌های مدیریت مالی، ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی، و شناسایی و اصلاح نقاط ضعف.

کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی و اجتماعی با نحوه نظارت رابطه مستقیمی دارد. با توجه به گستردگی و تأثیرگذاری بخش دولتی در ایران، ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوانی برخوردار است و موفقیت و پیشرفت هر دولت مرهون اعمال نظارت‌های مالی مؤثر و

1. Fisman and Miguel

2. Hasty

کارآمد در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون است. به منظور تحقق اهداف تخصیص منابع و تولید کالاها و خدمات عمومی با توزیع درآمد و ایجاد ثبات اقتصادی، نظام بودجه‌ریزی کشور نقش تعیین‌کننده‌ای در سطح اقتصاد ملی دارد. دیوان محاسبات طبق اصل ۵۵ قانون اساسی، حساب‌ها و اسناد و مدارک مورد نیاز را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به همراه نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تحویل می‌نماید، ضمناً این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. لازم است در گزارش مزبور نتایج ناشی از حسابرسی و رسیدگی و همین‌طور عملکرد دستگاه‌های اجرائی ارائه شود. ارائه و گزارش موارد شناسائی شده در خصوص تخلفات در گزارش تفریغ بودجه از ساز و کارهای بازخوردی به شمار می‌رود.

از لحاظ اهمیت، بودجه مهم‌ترین عامل مستقل و پویا در اداره عمومی کشور و سطح کلان اقتصادی و بزرگ‌ترین سند مالی است. بودجه، برنامه کار دولت و حساب دخل و خرج آن را برای سال آتی معین می‌کند. در هر نظام سیاسی، برنامه بودجه و نظارت مالی، لازم و ملزوم یکدیگرند. به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد، که این اصل از ضرورت‌های اجتناب‌ناپذیر در جهت استقلال حسابرس محسوب می‌شود و دیوان محاسبات کشورهای پیشرفته وابسته به قوه مقننه می‌باشند. (حسینی عراقی، ۱۳۸۰)

تضاد منافع می‌تواند منجر به فساد شود، بنابراین چنین تعارضاتی باید به گونه‌ای افشا شود و به آنها رسیدگی شود که از سقوط به سمت فساد جلوگیری شود. به‌طور کلی، تضاد منافع از طریق الزامات افشای مالی و دارایی‌ها، آیین‌نامه‌های رفتاری و سایر مقررات، مانند ممنوعیت کار مقامات دولتی برای مدت معینی پس از ترک خدمت عمومی در بخش خصوصی، مورد بررسی قرار می‌گیرد. هدف از این اقدامات این است که از مقامات دولتی بخواهند که خود را از تصمیم‌گیری‌هایی که ممکن است درگیری واقعی یا بالقوه ایجاد شود، کنار بگذارند (ماتارلا، ۲۰۱۴).

باتوجه به آنچه که بیان شد، فرضیه پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

بین متغیرهای تحت کنترل حسابرِس و کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور ارتباط معناداری وجود دارد.

پیشینه پژوهش

پوترا و همکاران^۱ (۲۰۲۲) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که کنترل داخلی و مشارکت جامعه تأثیر مثبتی بر جلوگیری از تقلب دارد. همچنین فرهنگ سازمانی تقویت کننده تأثیر کنترل داخلی و مشارکت جامعه بر پیشگیری از تقلب است و هر چه کنترل داخلی و مشارکت جامعه بهتر با فرهنگ سازمانی تقویت شود، پیشگیری از تقلب بهتر خواهد بود.

سوپریادی و پراسیتیانینگسی^۲ (۲۰۲۱) در پژوهش خویش با عنوان "نقش استدلال اخلاقی در تأثیر طرح های تشویقی و روابط کاری بر افشاگری" ضمن تأیید مطالعات قبلی نشان دادند که استدلال اخلاقی به طور قابل توجهی قصد افشاگری را تغییر می دهد. همچنین ترکیب استدلال اخلاقی و روابط کاری تمایل به گزارش تخلفات را به طور قابل توجهی بهبود می بخشد.

هاندویو و بایونیتري^۳ (۲۰۲۱) در پژوهشی تأثیر حسابرسی داخلی و کنترل داخلی در پیشگیری از تقلب مورد بررسی قرار دادند. با توجه به نتایج پژوهش حسابرسی داخلی و کنترل داخلی بر پیشگیری از تقلب تأثیر گذار بوده و میزان تأثیر آنها ۶۸/۸ درصد است.

فولر و شاور^۴ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان "آیا سبک های شناختی بر تمایل به گزارش تخلفات اثر دارد؟" نشان دادند سبک شناختی افراد از موقعیت های اخلاقی بر آگاهی اخلاقی، قضاوت های افشاگرایانه و تمایل به گزارش تخلفات تأثیر می گذارد.

ابراهام و همکاران^۵ (۲۰۲۰) در پژوهش خود باهدف پیش بینی رفتار فساد مالی توسط تمایلات افراد به احساسات اخلاقی، یعنی شرم و گناه در چهار بانک بزرگ خصوصی در جا کارتای اندونزی به این نتیجه رسیدند که اخلال و نقص در قرارداد روانی و احساسات اخلاقی شامل رفتار منفی گناهکارانه و شرمندگی در فساد مالی افراد مؤثر بود.

1. Putra et al
2. Supriyadi and Prasetyaningsih
3. Handoyo and Bayunitri
4. Fuller and Shawver
5. Abraham et al

عابدینی چایجان و سلگی (۱۴۰۲) در پژوهشی اثربخشی نظارت‌های تخصصی بودجه از منظر مدیران (مدیران کل) مورد بررسی قرار داده‌اند. با توجه به یافته‌های پژوهش، اثربخشی نظارت‌های تخصصی در ابعاد و مؤلفه‌ها و شاخص‌ها از دیدگاه جامعه مدیران کل تأیید می‌شود و در سطح جامعه، مؤلفه‌های مدل پژوهش دارای اثربخشی بوده و تأثیر مثبت و معناداری دارند.

سلگی و قهرائی (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر انضباط مالی در بخش دولتی" به این نتیجه رسیدند که مولفه‌های منابع مالی و اعتباری، ساختار و سبک مدیریت، بر انضباط مالی تأثیر مثبت و معناداری دارند. همچنین شاخص‌هایی که بیشترین تأثیر را بر انضباط مالی دارند شامل دریافت اعتبارات به صورت منظم و زمان‌بندی شده، عدم وجود محدودیت‌های مالی، کیفیت کنترل‌های مدیریتی، وجود شرح وظایف مدون و دقیق، اصلاحات فرایندی و جدیت در برخورد با تخلف‌ها است.

مصطفوی نژاد و پروین (۱۴۰۱) در پژوهش خود با عنوان "فساد مالی و بسترهای شفافیت‌زا در دستگاه‌های اجرایی" بیان نمودند که به منظور تحقق شفافیت، علی‌رغم برخی کاستی‌ها، منابع کافی از اسناد بالادستی تا قوانین عادی وجود دارد و عدم اجرای قوانین و عدم نظارت مطلوب از طرف نهادهای ذیربط را می‌توان به عنوان چالش و معضل سد راه شفافیت بیان نمود که برای رفع این مشکل بایستی همه دستگاه‌های اجرایی ضمن توجه به قوانین موجود، در راستای شفافیت گام بردارند. در این زمینه تجمیع قوانین و مقررات استخدامی مبتنی بر شایسته‌سالاری، تقویت قوانین شفافیت‌زا همراه با رفع نقایص آنها و توجه به سیاست‌های کلی نظام برای شفافیت‌زایی و رفع فساد ضرورت دارد.

وجودی نوبخت و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی اثر تعدیل‌کننده تخصص حسابرسان و اندازه حسابرسی بر ارتباط بین صنعت و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. بر اساس یافته‌های پژوهش ارتباط معنادار و معکوسی بین رقابت در صنعت و حق‌الزحمه حسابرسی برقرار است. همچنین تخصص حسابرس در صنعت و اندازه موسسه حسابرسی به تعدیل افزایشی رابطه بین رقابت در صنعت و حق‌الزحمه حسابرسی منجر می‌گردد.

دیباکیا و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی تأثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج بیانگر این است که تأثیر آگاهی اخلاقی بر

قضاوت اخلاقی حسابداران مثبت و معنادار است و شدت اخلاقی درک شده نقش تعدیل گر دارد. همچنین قضاوت اخلاقی حسابداران دارای تأثیر مثبت و معناداری بر تمایل آنها به گزارش تخلفات مالی به مراجع داخل و خارج سازمان دارد و متغیر شدت اخلاقی درک شده تعدیلگر این رابطه نمی باشد.

نژاد تولمی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری در بین حسابداران بخش خصوصی و عمومی را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که عدالت رویه ای، تعاملی و توزیعی دارای اثر مثبت بر تمایل به افشاگری است و در تمایل به افشاگری بین حسابداران شاغل در بخش های خصوصی و عمومی، تفاوت معناداری وجود ندارد.

روش شناسی پژوهش

از لحاظ هدف، این پژوهش از نوع پژوهش های کاربردی است؛ زیرا نتایج حاصل از آن می تواند در تصمیمات حسابرسان و تصمیم گیری دیوان محاسبات کشور جهت بهبود کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. روش پژوهش از نوع توصیفی - پیمایشی است که شامل چندین مرحله است. برای جمع آوری داده ها از پرسش نامه و برای تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزارهای Spss و Excel و برای آزمون فرضیه پژوهش از روش رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است.

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان و مدیران حسابرسی دیوان محاسبات کشور در نظر گرفته شده است و به منظور تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد که بر این اساس تعداد نمونه در سطح خطای ۵ درصد ۳۰۴ نفر به دست آمد.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left[\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right]}$$

حجم جامعه تقریبی در دسترس با توجه به اطلاعات دریافتی از اداره کارگزینی دیوان محاسبات کشور (۱۴۶۲ نفر) در نظر گرفته شده و مقدار Z با توجه به جدول نرمال استاندارد برابر با ۱/۹۶

است. مقدار خطای قابل قبول ۵ درصد در نظر گرفته شد. P برابر است با نسبت موفقیت در جامعه که چون مقدار آن در اختیار نیست برابر ۰/۵ قرار داده شده است.

پرسش نامه از نوع محقق ساخته است که برای طراحی آن، در مرحله اول با مطالعه مقالات و منابع موجود پیش نویس اولیه پرسش نامه تهیه و در مرحله بعد با نظرخواهی از اساتید، پرسش نامه اولیه تدوین گردید. سپس آزمون محدود در خصوص پرسش نامه اولیه انجام و با کمک نتایج حاصل از آن پرسش نامه نهایی تدوین شد. به منظور بررسی روایی، از نظر صاحب نظران استفاده و بدین منظور پرسش نامه در اختیار صاحب نظران و افراد متخصص قرار گرفته تا اگر توصیه ای در ارتباط با سؤالات مطرح شده وجود دارد، ارائه نمایند و باتوجه به نظرات ارائه شده و حذف و اضافه گویه ها، در نهایت ابعاد و گویه های موجود در قالب یک پرسش نامه طیف لیکرت تهیه گردید. سؤالات پرسش نامه شامل اطلاعات فردی اعم از میزان سابقه در فعالیت حسابرسی، میزان تحصیلات و سایر اطلاعات فردی است. پرسش نامه ها در سطح کشور بین حسابرسان دیوان محاسبات در زمستان ۱۴۰۱ و بهار ۱۴۰۲ به روش نمونه در دسترس توزیع و جمع آوری شد. به منظور سنجش پایایی پرسشنامه، از آلفای کرونباخ استفاده گردید که مقدار آن ۰/۸۹ می باشد.

یافته های پژوهش

باتوجه به نتایج حاصل از پرسش نامه ها، فراوانی مشارکت کنندگان شامل جنسیت، تحصیلات، پست سازمانی، سابقه کار و سن به شرح جدول ۱ می باشد. از مجموع نمونه آماری این تحقیق که ۳۰۴ نفر هستند، تعداد ۲۵۲ نفر مرد و بقیه زن می باشند و اکثریت بالاتر از ۲۰ سال سابقه کار دارند و اکثراً دارای مدرک کارشناسی ارشد می باشند. پست سازمانی بیشتر آزمودنی ها حسابرس ارشد یا همتراز می باشد.

جدول ۱. توزیع فراوانی مشارکت کنندگان پژوهش

ویژگی های فردی	زیر گروه	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۲۵۲	۸۲/۹
	زن	۵۲	۱۷/۱
مدرک تحصیلی	دکتری	۱۷	۵/۶

جدول ۱. توزیع فراوانی مشارکت کنندگان پژوهش

ویژگی های فردی	زیر گروه	تعداد	درصد
	کارشناسی ارشد	۲۴۶	۸۰/۹
	کارشناسی	۴۱	۱۳/۵
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۸۲	۵۹/۹
	مدیریت	۱۰۲	۳۳/۶
	اقتصاد	۲۰	۶/۶
پست سازمانی	حسابرس کل	۵	۱/۶
	سر حسابرس ارشد یا هم‌تراز	۶۲	۲۰/۴
	سر حسابرس یا هم‌تراز	۷۷	۲۵/۳
	حسابرس ارشد یا هم‌تراز	۹۲	۳۰/۳
	حسابرس یا هم‌تراز	۶۸	۲۲/۴
سابقه کاری	بالاتر از ۲۰ سال	۷۲	۲۳/۷
	۱۶ تا ۲۰ سال	۶۵	۲۱/۴
	۱۱ تا ۱۵ سال	۷۰	۲۳
	۵ تا ۱۰ سال	۴۰	۱۳/۲
	کمتر از ۵ سال	۵۷	۱۸/۸
گروه سنی	۵۰ سال به بالا	۲۶	۸/۶
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۱۰۵	۳۴/۵
	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۱۴۹	۴۰
	کمتر از ۳۰ سال	۲۴	۷/۹

به منظور تجزیه و تحلیل توصیفی اطلاعات، ابتدا لازم است آماره های توصیفی داده های تحت بررسی محاسبه شود. در جدول ۲ شاخص های مرکزی و پراکندگی مربوط به متغیرهای پژوهش نشان داده شده است.

جدول ۲. آماره های توصیفی متغیرهای تحت کنترل حسابرس

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	کمترین	بیشترین
---------	---------	--------------	-------	--------	--------	---------

جدول ۲. آماره‌های توصیفی متغیرهای تحت کنترل حسابرس

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	کمترین	بیشترین
اخلاق	۴/۳۳	۰/۷۵۲	۰/۳۰۳	-۰/۶۴۵	۲/۵	۵
انگیزه	۳/۷۶	۰/۸۶۷	۰/۷۴۳	-۰/۷۶۹	۱	۵
صلاحیت حرفه‌ای	۴/۳۹	۰/۵۶۵	-۰/۱۲۷	-۰/۶۷۲	۲/۵	۵
استرس	۳/۰۱	۰/۹۸۳	-۰/۵۳۴	۰/۱۶۸	۱	۵
سطح تحصیلات	۴/۲۳	۰/۶۲۲	-۰/۱۷۵	-۰/۵۴۲	۲/۵	۵
تجربه	۴/۱۶	۰/۷۳۸	۱/۴۲۲	-۱/۰۲۶	۱/۵	۵
استقلال	۴/۲۳	۰/۶۳	-۰/۶۴۸	-۰/۳۶۳	۲/۵	۵
تسلط حسابرس بر قوانین	۴/۱۳	۰/۶۱۶	۰/۱۰۶	-۰/۴۴۰	۲	۵
تلاش حسابرس	۳/۸۳	۰/۷۸۷	۱/۱۶۲	-۰/۸۵۸	۱	۵
خدمات غیر حسابرسی حسابرس	۴/۰۷	۰/۷۷۹	۲/۰۹۰	-۱/۰۹۱	۱	۵
حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی	۳/۸	۰/۷۶۱	-۰/۷۳۵	-۰/۱۷۶	۲	۵
استفاده از فناوری توسط حسابرس	۴/۲۲	۰/۵۹۳	-۰/۱۵۲	-۰/۳۵۴	۲	۵
سابقه کار حسابرس	۴/۰۶	۰/۸۰۳	۱/۸۳۲	-۱/۱۲۲	۱	۵
تخصص حسابرس در صنعت	۴/۴	۰/۵	-۰/۴۴۰	-۰/۳۴۱	۲/۵	۵
فضاوت حسابرس	۴/۰۷	۰/۶۹	-۰/۴۰۵	-۰/۳۷۱	۲	۵

باتوجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها، ضرایب همبستگی آزمون پیرسون بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور به ترتیب برابر ۰/۴۵۶، -۰/۴۶۱، -۰/۴۲۳، -۰/۲۳۴، -۰/۶۱۲، -۰/۴۵۹، -۰/۴۷۳، -۰/۵۷۴، -۰/۵۸۳، -۰/۴۱۲، -۰/۶۰۴، -۰/۴۳۸، -۰/۴۴۸، -۰/۳۷۹ و -۰/۵۵۴ با مقدار p (معنی داری) کوچک‌تر از سطح معنی داری $\alpha=0/05$ هستند و در نتیجه بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور ارتباط معکوس معناداری دارد.

جدول ۳. آماره های آزمون همبستگی پیرسون مربوط به بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور

متغیر	تخلفات مالی		
	نوع رابطه	وجود رابطه	ضریب همبستگی پیرسون
اخلاق	معکوس	دارد	-۰/۴۵۶
انگیزه	معکوس	دارد	-۰/۴۶۱
صلاحیت حرفه ای	معکوس	دارد	-۰/۴۲۳
استرس	معکوس	دارد	-۰/۲۳۴
سطح تحصیلات	معکوس	دارد	-۰/۶۱۲
تجربه	معکوس	دارد	-۰/۴۵۹
استقلال	معکوس	دارد	-۰/۴۷۳
تسلط حسابرس بر قوانین	معکوس	دارد	-۰/۵۷۴
تلاش حسابرس	معکوس	دارد	-۰/۵۸۳
خدمات غیر حسابرسی حسابرس	معکوس	دارد	-۰/۴۱۲
حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی	معکوس	دارد	-۰/۶۰۴
استفاده از فناوری توسط حسابرس	معکوس	دارد	-۰/۴۳۸
سابقه کار حسابرس	معکوس	دارد	-۰/۴۴۸
تخصص حسابرس در صنعت	معکوس	دارد	-۰/۳۷۹
قضاوت حسابرس	معکوس	دارد	-۰/۵۵۴

باتوجه به مقدار p محاسبه شده از آزمون ($0/001$) و کمتر بودن آن از سطح معنی دار $0/05$ ، فرضیه صفر رد می شود و در نتیجه مدل رگرسیون خطی معنی دار می باشد، یعنی بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور رابطه خطی معنی داری وجود دارد. ضریب همبستگی چندگانه $F=0/848$ می باشد که نشان دهنده رابطه همزمان بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور می باشد و با توجه به اینکه سطح معنی داری برابر $0/001$ و کوچکتر از سطح $\alpha=0/05$ است، بنابراین این رابطه معنی دار است. با توجه به اینکه مقدار R^2 تعدیل شده، برابر با $0/704$ می باشد، پس کلیه متغیرهای وارد شده در این مدل $70/4$ درصد واریانس تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور را تبیین می کنند.

جدول ۴. تحلیل واریانس مدل رگرسیون رابطه بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	R	R2adj	مقدار F	مقدار p
رگرسیون	۱۰۳۱۰۸/۰۴۱	۱۵	۶۸۷۳/۸۶۹				
باقی مانده	۴۰۳۳۹/۶۳	۲۸۸	۱۴۰/۰۶۸	۰/۸۴۸	۰/۷۰۴	۴۹/۰۷	۰/۰۰۱
جمع	۱۴۳۴۴۷/۶۷۱	۳۰۳	-				

باتوجه به مقدار p محاسبه شده در آزمون ضرایب مدل رگرسیون صلاحیت حرفه ای، استرس، سطح تحصیلات، استقلال، سابقه کار حسابرس، تسلط حسابرس بر قوانین، حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی و قضاوت حسابرس در سطح $0/05$ فرضیه صفر رد می شود، همچنین باتوجه به مقدار آماره t برای صلاحیت حرفه ای، استرس، سطح تحصیلات، استقلال، سابقه کار حسابرس، تسلط حسابرس بر قوانین، حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی و قضاوت حسابرس به ترتیب برابر $2/49$ ، $3/018$ ، $3/678$ ، $2/131$ ، $2/741$ ، $2/863$ ، $5/154$ و $5/397$ با معنی داری کمتر از $0/05$ هستند، پس میزان تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور باتوجه به میزان صلاحیت حرفه ای، استرس، سطح تحصیلات، استقلال، سابقه کار حسابرس، تسلط حسابرس بر قوانین، حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی و قضاوت حسابرس

به صورت هم‌زمان پیش‌بینی‌کننده تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور هستند و بر اساس مقدار بتای به دست آمده، مهم‌ترین پیش‌بینی‌کننده تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور به ترتیب، حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی، قضاوت حسابرس، سطح تحصیلات، تسلط حسابرس بر قوانین، استرس، صلاحیت حرفه‌ای، سابقه کار حسابرس و استقلال هستند. مقدار آماره دوربین - واتسون ($D=1/78$) در دامنه $1/5$ تا $2/5$ قرار دارد، لذا خطاها ناهمبسته‌اند.

جدول ۵. ضرایب مدل رگرسیون رابطه بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه

های اجرایی کشور

متغیر	برآورد B	خطای معیار برآورد استاندارد β	مقدار t	مقدار p
ثابت	۳۵۰/۸۱۸	-	۳۴/۹۳۵	۰/۰۰۰
اخلاق	-۰/۲۴	-۰/۰۲۷	-۰/۶۳۴	۰/۵۲۷
انگیزه	-۰/۵۶۵	-۰/۰۷۷	-۱/۶۳۴	۰/۱۰۳
صلاحیت حرفه‌ای	-۰/۶۷۳	-۰/۱۰۲	-۲/۴۹	۰/۰۱۳
استرس	۰/۶۴۲	۰/۱۱	۳/۰۱۸	۰/۰۰۳
سطح تحصیلات	-۱/۳۰۳	-۰/۱۶۲	-۳/۶۷۸	۰/۰۰۰
تجربه	۰/۰۷۵	۰/۰۰۹	۰/۲۰۵	۰/۸۳۸
استقلال	-۰/۷۴۴	-۰/۰۰۸	-۲/۱۳۱	۰/۰۳۴
تسلط حسابرس بر قوانین	-۰/۸۹۷	-۰/۱۲۴	-۲/۷۴۱	۰/۰۰۷
تلاش حسابرس	-۰/۴۲۲	-۰/۰۶۴	-۱/۴۲۴	۰/۱۵۶
خدمات غیر حسابرسی حسابرس	-۰/۳۴۵	-۰/۰۳۶	-۰/۹۹۲	۰/۳۲۲
حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی	-۱/۶۱۱	-۰/۲۳۴	-۵/۸۶۳	۰/۰۰۰

جدول ۵. ضرایب مدل رگرسیون رابطه بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور

متغیر	برآورد B	خطای معیار	برآورد استاندارد β	مقدار t	مقدار p
استفاده از فناوری توسط حسابرس	-۱/۱۶۷	۰/۶۱۴	-۰/۰۷۳	-۱/۹	۰/۰۵۸
سابقه کار حسابرس	-۱/۰۴۳	۰/۴۸۴	-۰/۰۹۴	-۲/۱۵۴	۰/۰۳۲
تخصص حسابرس در صنعت	-۰/۸۴۲	۰/۶۳۸	-۰/۰۵۴	-۱/۳۱۹	۰/۱۸۸
قضاوت حسابرس	-۱/۵۸۵	۰/۲۹۴	-۰/۲	-۵/۳۹۷	۰/۰۰۰

نتیجه گیری و پیشنهادها

حسابرسی بخش عمومی می تواند با ارائه گزارش های پاسخگو و همچنین حفاظت از ارزش های اصلی نهاد بخش عمومی، حاکمیت عمومی را تقویت کند. از این رو، انتصاب حسابرسان شایسته برای خدمت در تمام سطوح حسابرسی بخش عمومی بایستی به طور مؤثر به منظور بهبود کیفیت حسابرسی مورد حمایت قرار گیرد؛ بنابراین، مردم نیز از این امر سود می برند، زیرا عملکرد نهادها و ادارات دولتی شفاف تر و خدمت رسانی به مردم کارآمدتر می گردد. مطالعات سال های اخیر اغلب دربرگیرنده یکی از عوامل تأثیرگذار بر کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی هستند و پژوهش جامعی در این خصوص صورت نگرفته است. بر اساس ضرایب همبستگی آزمون پیرسون بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور ارتباط معکوس معناداری وجود دارد. ضریب همبستگی چندگانه $r=0/848$ است که نشان دهنده رابطه هم زمان بین متغیرهای تحت کنترل حسابرس و کاهش تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور است. با توجه به اینکه سطح معنی داری برابر $0/001$ و کوچک تر از سطح $\alpha=0/05$ است، لذا رابطه معنی دار است. مقدار R^2 تعدیل شده، برابر با $0/704$ است، بنابراین کلیه متغیرهای وارد شده در این مدل $70/4$ درصد واریانس تخلفات مالی دستگاه های اجرایی کشور را تبیین می کنند. همچنین میزان تخلفات مالی دستگاه های اجرایی

کشور با توجه به میزان صلاحیت حرفه‌ای، استرس، سطح تحصیلات، استقلال، سابقه کار حسابرس، تسلط حسابرس بر قوانین، حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی، سابقه کار حسابرس و قضاوت حسابرس به صورت هم‌زمان پیش‌بینی‌کننده تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور هستند و بر اساس مقدار بتای به دست آمده می‌توان گفت که مهم‌ترین پیش‌بینی‌کننده تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور به ترتیب، حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی، قضاوت حسابرس، سطح تحصیلات، استرس، تسلط حسابرس بر قوانین، صلاحیت حرفه‌ای، سابقه کار حسابرس و استقلال است.

یافته‌های پژوهش با نتایج حاصل از پژوهش‌های سوپرادی و پراستیانینگسی (۲۰۲۱)، فولر و شاور (۲۰۲۰)، ابراهام و همکاران (۲۰۲۰) و دیباکیا و همکاران (۱۴۰۰) سازگار است. انتظار بر این است که نتایج حاصل از این پژوهش، برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، حسابرسان دیوان محاسبات کشور، دیوان محاسبات کشور و دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و پژوهشگران قابل استفاده باشد.

باتوجه به نتایج پژوهش، به مدیران دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود ضمن توجه به مهم‌ترین پیش‌بینی‌کننده‌های تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور شامل حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی، قضاوت حسابرس، سطح تحصیلات، تسلط حسابرس بر قوانین، استرس، صلاحیت حرفه‌ای، سابقه کار حسابرس و استقلال و باتوجه به اینکه موضوعات بسیار زیادی توسط حسابرسان قابل رسیدگی است، لذا به منظور افزایش کیفیت حسابرسی و شناسایی به موقع تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی کشور، انتخاب دستگاه‌های اجرایی جهت حسابرسی، باتوجه به در نظر گرفتن عوامل مذکور و تخصص افراد انجام گردد.

فهرست منابع

- دیباکیا، پریا، بهمن بنی مهد، اعظم شکری و مهدی مرادزاده فرد. (۱۴۰۰). تأثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تأکید بر نقش تعدیلگر شدت اخلاقی درک شده. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶(۱۲)، ۱۶۸-۲۱۲.
- سلگی، محمد و احسان قهرائی، (۱۴۰۱). بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر انضباط مالی در بخش دولتی، بررسی-های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۳)، ۴۷۵-۵۰۳.
- عابدینی چایجان، حسین و محمد سلگی. (۱۴۰۲). بررسی اثربخشی نظارت تخصصی بودجه در نظام کنترل و نظارت از دیدگاه مدیران (مدیران کل). پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه. ۴(۴)، ۱۱۷-۱۴۶.
- مصطفوی نژاد، سید شهاب‌الدین و خیراله پروین، (۱۴۰۱). فساد مالی و بسترهای شفافیت‌زا در دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه حقوق عمومی، ۲۴(۷۷)، ۱۷۱-۲۰۲.
- نژادتولمی، بابک، فریدون رهنمای رودپشتی، هاشم نیکو مرام و حمیدرضا وکیلی فرد. (۱۳۹۸). بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری در بین حسابداران بخش خصوصی و عمومی مبتنی بر عدالت رویه‌ای، تعاملی و توزیعی. دانش حسابداری مالی. ۴(۴)، ۴۷-۷۵.
- وجودی نویخت، آرمین، حمید حقیقت و مهدی یحیایی سهزایی. (۱۴۰۱). بررسی رابطه رقابت در صنعت و حق-الزحمه حسابرسی با تأکید بر اثر تعدیلی تخصص حسابرس در صنعت و اندازه مؤسسه حسابرسی. پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه. ۳(۱)، ۴۵-۶۹.
- Abbasi, E. & Beit Afari, S. (2016). The effect of preventive measures of the Supreme Audit Court on reducing the violations of of the Iranian Public Sector Organizations, *Audit Science*, 15(62), 25-44. [In Persian]
- Abraham, J., Kurniadi, M. A., Andangsari, E. W., Ali, M. M., Manurung, R. H., & Warnars, H. L. H. S. (2020). Prediction of guilt and shame proneness based on disruption to psychological contract: A new light for corruption prevention. *Heliyon*, 6(6), e04275.
- Daryaei, M., Nikoomaram, H. & Khan Mohammadi, M. H. (2020). The effect of organizational culture on whistleblowing intention in audit profession, *Financial Accounting and Auditing Research*, (46), 27-50. [In Persian]
- Dibakia, P., Shokri cheshmeh sabzi, A. & Moradzadeh fard, M. (2022). Effect of accountants' moral awareness and moral judgement on whistleblowing intention: The moderating role of perceived moral intensity. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 6(12), 168-212. [In Persian]
- Fisman, Raymond, and Edward Miguel (2007). Corruption, Norms, and Legal Enforcement: Evidence from Diplomatic Parking Tickets. *Journal of Political Economy*, vol. 115, no. 6 (December), pp. 1020-1048.
- Fuller, L.R., & T.J. Shawver. (2020). Will Cognitive Style Impact Whistleblowing Intentions?. In *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*. Emerald Publishing Limited.

- Handoyo, B. R. M. Bayunitri, B. I. (2021). The influence of internal audit and internal control toward fraud prevention, *International Journal of Financial, Accounting, and Management* 3(1): 45-64.
- Hasty, Jennifer (2005). The Pleasures of Corruption: Desire and Discipline in Ghanaian Political Culture. *Cultural Anthropology*, vol. 20, issue 2 (May) , pp. 271-301.
- Kwon, Illoong (2014). Motivation, Discretion and Corruption. *Journal of Public Administration Research and Theory*, vol. 24, issue 3 (July) , pp. 765-794.
- Mattarella, Bernardo G. (2014). The Conflicts of Interests of Public Officers: Rules, Checks and Penalties. In: Jean-Bernard Auby, Emmanuel Breen and Thomas Perroud, eds. *Corruption and Conflicts of Interest: A Comparative Law Approach*, Cheltenham, UK: Edward Elgar.
- Mostafavinejhad,S.S., & Parvin,KH. (2023). Financial Corruption and Transparency in the Executive Bodies, *The Quarterly Journal of Public Law Research*,24(77),171-202. [In Persian]
- Nejad Toolami,B., Rahnamay Roodposhti,F., Nikoomaram,H. &Vakilifard,H. (2020). Whistleblowing Intentions for Accounting Fraud between Accountants in the Private and Public Sectors based on Procedural, Interactive and Distributive Justice, *Journal of Financial Accounting Knowledge*,6(4),47-75. [In Persian]
- Putra, I. M. Y. D., Rasmini, N. K., Gayatri, G., & Ratnadi, N. M. D. (2022). Organizational culture as moderating the influence of internal control and community participation on fraud prevention in village fund management during the COVID-19 pandemic. *Linguistics and Culture Review*, 6(S1), 351-362.
- Raisi nafchi,A.S., Dastgir,M.(2019).Presenting a framework for detecting fraud risk factors affecting fraud occurrence in banks (Case study: Resalat Banks in Isfahan, Iran). *Quarterly Financial Accounting*, 11(41),23-45. [In Persian]
- Solgi,M. & Ghahraei,E. (2022). Investigating the Effect of Organizational Factors on Financial Discipline in the Public Sector, *Accounting and Auditing Review*, 2022, Vol. 29, No.3, pp. 475- 503. [In Persian]
- Supriyadi, S., & N.U. Prasetyaningsih. (2021). The Role of Moral Reasoning on the Effects of Incentive Schemes and Working Relationships on Whistleblowing: An Audit Experimental Study. *Gadjah Mada International Journal of Business* 23(3): 215-236.