



## The Pattern of Factors Affecting the Whistle-blowing with Emphasis on the Bystander Effect

**Gholamreza Kordestani** 

\*Corresponding Author, Associate Prof., Faculty of Accounting, Imam Khomeini International University, Ghazvin, Iran. E-mail: kordestani@soc.ikiu.ac.ir

**Hossein Rajabdorri** 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran. E-mail: hosrado@gmail.com

### Abstract

**Objective:** Internal whistle-blowing is known as one of the most effective methods for identifying fraud. Understanding the factors influencing the reporting of fraud according to the bystander effect can be a great help in reducing fraud. This is important in this study with the aim of the pattern of factors affecting the whistle-blowing with emphasis on the bystander effect.

**Methods:** To answer the research question, Meta-composition, content analysis, and semi-structured interviews with experts (Delphi) were used. A total of 61 articles related to the research topic include fraud, spectator, bystander effect, fraud report, whistle-blowing, diffusion of responsibility, non-motivated, and disclosure of illegal activities, were analyzed and 14 experts were interviewed.

**Results:** Analyzes show that 5 individual structures (including 19 cases and cases such as weakness of courage and fear of evaluation and judgment), interpersonal (including 4 cases and cases such as unfamiliarity with the principles of social behavior and weakness in social responsibility), moral- Cultural (including 9 cases and cases such as weakness in piety and spirituality and lack of honesty and integrity), administrative-managerial (including 12 cases and cases such as lack of legal and social support and lack of organizational transparency) and the nature of the violation (including 7 cases and cases such as The number of informed people and the uncertainty of the occurrence of violations affect the internal reporting of financial violations) because of the spectator phenomenon. Also, each structure has components, and each component affects the spectator and internal reporting of financial violations.

**Conclusion:** In some cases, the violation can be reported to other employees, but instead of reporting, they only become spectators who have observed the violation. Spectator management allows employees to report financial violations. Violators are in front of the eyes of spectators who feel responsible for exposing the violation. This study examined this issue and showed that paying attention to the five identified structures will reduce corruption and misconduct and will protect the interests of stakeholders and the public. It also provides a platform for employees to report violations in organizations.

**Keywords:** Financial Fraud, Internal Whistle Blowing, Bystander Effect

**Citation:** Kordestani, Gholamreza; Rajabdorri, Hossein (2021). The Pattern of Factors Affecting the Whistle-blowing with Emphasis on the Bystander Effect. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 135-160. (in Persian)

---

Accounting and Auditing Review, 2021, Vol. 28, No.1, pp. 135-160

DOI: 10.22059/acctgrev.2021.300584.1008372

Received: April 08, 2020; Accepted: January 07, 2021

Article Type: Research-based

© Faculty of Management, University of Tehran



## الگوی عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشگری

غلامرضا کردستانی

\* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) قزوین، قزوین، ایران. رایانامه: kordestani@soc.ikiu.ac.ir

حسین رجب‌دری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. رایانامه: hosrado@gmail.com

### چکیده

**هدف:** گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی، یکی از مؤثرترین روش‌های شناسایی تخلف در سازمان‌هاست. شناسایی عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی تخلف‌ها با توجه به پدیده تماشگری، زمینه‌پیشگیری از وقوع تخلف‌های مالی را فراهم می‌سازد، بنابراین، این پژوهش با هدف ارائه الگوی عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی انجام شده است.

**روش:** برای پاسخ به پرسش پژوهش از روش فراترکیب، تحلیل محتوا و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان (فن دلفی) استفاده شد. تعداد ۶۱ مقاله مرتبط با موضوع پژوهش، از نظر محتوایی تحلیل شدند و با تعداد ۱۴ نفر از خبرگان نیز مصاحبه شد.

**یافته‌ها:** تحلیل‌ها نشان می‌دهد که ۵ سازه فردی (شامل ۱۹ جزء، مانند ضعف جرئت و جسارت و هراس از ارزیابی و قضاوت شدن)، بین فردی (شامل ۴ جزء، مانند ناآشنایی با اصول رفتار اجتماعی و ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی)، اخلاقی - فرهنگی (شامل ۹ جزء، مانند ضعف در تقوا و معنویت و نداشتن صداقت و درستکاری)، اداری - مدیریتی (شامل ۱۲ جزء، مانند عدم حمایت قانونی و اجتماعی و عدم شفافیت سازمانی) و ویژگی تخلف (شامل ۷ جزء، مانند تعدد افراد مطلع و اطمینان نداشتن از وقوع تخلف)، بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با توجه به پدیده تماشگری تأثیر می‌گذارند. همچنین، هر سازه دارای اجزایی است و هر جزء نیز بر تماشگری و گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی مؤثر است.

**نتیجه‌گیری:** در مواقعی، وقوع تخلف با اطلاع سایر کارکنان رخ می‌دهد؛ اما ممکن است آنها به‌جای گزارش تخلف، فقط به تماشگری تبدیل شوند که تخلف را مشاهده کرده‌اند. مدیریت پدیده تماشگری موجب می‌شود که کارکنان با اطلاع از وقوع تخلف‌های مالی، آن را گزارش کنند. بر این اساس، افراد متخلف در برابر چشمان تماشگر افرادی قرار دارند که در مقابل افشای تخلف احساس مسئولیت می‌کنند. بررسی‌ها نشان داد که توجه به ۵ سازه شناسایی شده در این پژوهش، فساد و تخلف را کاهش می‌دهد و موجب می‌شود منافع ذی‌نفعان و عموم حفظ شود، همچنین، بستری فراهم می‌کند تا کارکنان در سازمان‌ها بتوانند تخلف‌ها را گزارش دهند.

**کلیدواژه‌ها:** تخلف‌های مالی، گزارش‌دهی داخلی، پدیده تماشگری.

**استناد:** کردستانی، غلامرضا؛ رجب‌دری، حسین (۱۴۰۰). الگوی عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشگری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۱)، ۱۳۵-۱۶۰.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۰، دوره ۲۸، شماره ۱، صص. ۱۳۵-۱۶۰

DOI: 10.22059/acctgrev.2021.300584.1008372

دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۲۰، پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۱۸

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

## مقدمه

گزارش‌دهی تخلف‌های مالی، نوعی اطلاع‌رسانی فعالیت‌های غیرقانونی و غیراخلاقی تحت کنترل یک کارفرما از طریق یک یا چند نفر از کارکنان (کنونی یا سابق) به یک شخص یا یک سازمان است که قادر به انجام اقداماتی برای جلوگیری از این فعالیت‌های غیراخلاقی باشد (نیر و میسلی<sup>۱</sup>، ۱۹۸۵). ورود اصطلاح گزارش‌دهی تخلف‌های مالی توسط کارکنان و به صورت خاص گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی توسط کارکنان در ادبیات ضدتقلب جهان، از سازوکارهایی است که پلیس انگلستان از آن، در باخبر کردن سایر همکاران از وجود افراد خلاف‌کار در شهر با استفاده از سوت زدن استفاده کرده است. به تازگی نیز پژوهشگران، به گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی توسط کارکنان که می‌تواند موجب کنترل و کاهش تخلف‌های مالی شود، بیشتر توجه کرده‌اند (مانند نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۳؛ نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵؛ فریدونی و برزگر، ۱۳۹۷؛ دریایی، نیکومرام و خان محمدی، ۱۳۹۸ و رجب دری، ۱۳۹۸). هدف این پژوهش، شناسایی عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری است.

با توجه به اهمیت نقش گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی در شناسایی و جلوگیری از تخلف‌های سازمانی (نیتسچ، بائتز و هوگس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵؛ برینبرگ<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹ و رایبسون، رابرتسون و کورتیس<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲)، ضرورت دارد از فرایند گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی و عوامل مؤثر در راستای بهبود آن، درک بهتری به دست آید. در حالی که در سطح بین‌المللی، در زمینه گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی، پژوهش‌های گسترده‌ای وجود دارد (برای نمونه: رایبسون و همکاران، ۲۰۱۲ و لئو، ژائو، لی، لولو و تاین<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸)، اما پژوهشگران داخلی به این موضوع توجه چندانی نکرده‌اند و در خصوص عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی کارکنانی که با مشاهده عمل غیرقانونی مواجه هستند (تماشاگران)، شواهد تجربی بسیار کمی وجود دارد. همچنین، با توجه به قوانین جدید وضع شده در این حوزه و حمایت‌های انجام شده از گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی در سطح ملی، لازم است برای شناخت بهتر آن، دلایل پدیده تماشاگری به‌طور دقیق‌تری بررسی شود. افزون بر آن، از آنجا که نگاه به یک موضوع می‌تواند در محیط‌های مختلف فرهنگی متفاوت باشد (وایات<sup>۶</sup>، ۲۰۰۴؛ دونالدسون<sup>۷</sup>، ۲۰۰۵ و سما و شوف<sup>۸</sup>، ۲۰۰۸)، ضروری است این موضوع متناسب با محیط فرهنگی ایران بررسی شود، زیرا فرهنگ هر جامعه به‌طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی موجود در شرکت‌ها، سازمان‌ها و حرفه‌های مختلف آن جامعه تأثیر می‌گذارد (بنائی و پورزمانی، ۱۳۹۶). به بیان دیگر، اختلاف‌های فرهنگی موجود در جوامع را می‌توان موجب تفاوت‌های موجود در فرهنگ‌های سازمانی دانست که خود، عامل اصلی تأثیرگذار بر عملکرد آنها است (احدیان پور، ۱۳۹۳). نکته مهم آن است که تخلف ممکن است جلوی چشم دیگران انجام شود و افراد، تماشاگر وقوع تقلب باشند (برینک، الر و گان<sup>۹</sup>، ۲۰۱۵)، در نتیجه، تماشاگری می‌تواند

1. Near &amp; Miceli

2. Nitsch, Baetz &amp; Hughes

3. Birnberg

4. Robinson, Robertson &amp; Curtis

5. Liu, Zhao, Li, Lulu &amp; Tian

۶. برای نمونه، «طرح حمایت و تشویق مطلعان مفاسد اداری و اقتصادی» و «قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد».

7. Wyatt

8. Donaldson

9. Sama &amp; Shoaf

10. Brink, Eller &amp; Gan

گزارش‌دهی تخلف‌های مالی را با ابهام مواجه کند. پدیده تماشاگری به کاهش احتمال مشارکت و رفتار کم‌رسانی یک فرد، در زمانی که سایر افراد حضور دارند یا از آن وضعیت مطلع هستند، اشاره دارد (لاتانه و دارلی<sup>۱</sup>، ۱۹۷۰ و دارلی و لاتانه، ۱۹۶۸). اینکه چرا افراد هنگام مشاهده تخلف نقش تماشاگر را بازی کرده و از این طریق انجام تخلف را آسان می‌کنند، به بررسی و تعمق نیاز دارد و شناسایی عوامل مؤثر بر این گزارش‌دهی با در نظر گرفتن پدیده تماشاگری بر اساس موارد فرهنگی و محیطی ایران ضروری است.

عموم پژوهش‌های پیشین فقط به مزایا و معایب گزارش‌دهی تخلف‌های مالی اشاره کرده و عوامل آن را شناسایی نکرده‌اند و مزایا و معایب آن نیز به‌طور دقیق بررسی نشده است. مزایای گزارش تخلف به فرایند تصمیم‌گیری منطقی اشاره دارد که در آن، افراد بهترین تصمیم را در نظر می‌گیرند (هنیک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). برخی پژوهش‌های انجام‌شده نیز به شناخت مشتمل بر هویت، احساس و مسئولیت ادراک‌شده توجه دارند که به افراد انگیزه می‌دهد تا به گزارش‌دهی تخلف‌های مالی بپردازند (لئو و همکاران، ۲۰۱۸). معایب نیز رفتارهایی را شرح می‌دهند که غیرمنطقی یا غیرهوشمندانه باشند، به‌طوری که افشاگران، حتی زمانی که انتظارات نامناسبی وجود دارد، ریسک فردی بسیاری را متحمل می‌شوند (مکلین و کینان<sup>۳</sup>، ۱۹۹۹). افزون بر آن، گزارش‌دهی تخلف‌های مالی فرایند تصمیم‌گیری پیچیده‌ای است که تحت تأثیر تأثیر اثر متقابل متغیرهای مربوط به افراد، سازمان و موقعیت قرار می‌گیرد (میسلی، دوزایر و نیر<sup>۴</sup>، ۱۹۸۷). بیشتر مطالعه‌های انجام‌شده فقط تأثیرهای مستقیم سابقه گزارش‌دهی تخلف‌های مالی بدون در نظر گرفتن عوامل مؤثر بر آن را بررسی کرده‌اند (میسلی، نیر و دورکین<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹). در مجموعه شرایط خاص، تمایل یک کارمند به گزارش‌دهی تخلف‌های مالی، نسبت به سایر مجموعه شرایط متفاوت است، چنین محدودیت‌هایی، نظریه گزارش‌دهی تخلف‌های مالی را ناقص می‌کند (لئو و همکاران، ۲۰۱۸) که در این رابطه، باید به پدیده تماشاگری و عوامل مؤثر بر آن را توجه کرد. بر این اساس، پرسش اصلی پژوهش این است که چه عواملی بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری در محیط ایران مؤثر هستند. برای این منظور، از روش تحلیل محتوا و مصاحبه استفاده شده است. برای پاسخ به این پرسش در پژوهش حاضر از روش فراترکیب، تحلیل محتوا و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان (فن دلفی) استفاده شد.

دانش‌افزایی این پژوهش این است که به گسترش حوزه دانشی گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی و درک بهتر عوامل مؤثر بر آن کمک می‌کند و عوامل مؤثر بر پدیده تماشاگری کارکنان مطلع را برجسته می‌سازد. همچنین، یافته‌های پژوهش می‌توانند توجه مدیران، حساب‌برسان، کمیته حسابرسی و حساب‌برسان داخلی را به خود جلب کرده، مبنایی برای تدوین سازوکاری در راستای کاهش تخلف‌های مالی فراهم آورند و برای پیشگیری از تخلف‌های مالی نیز بستری مهیا کنند.

در ادامه، ابتدا درباره پیشینه نظری و تجربی بحث شده و الگوی مفهومی پژوهش ارائه می‌شود، سپس، روش پژوهش و یافته‌ها بررسی شده و در پایان، از یافته‌ها نتیجه‌گیری شده است.

1. Latane & Darley

2. Henik

3. McLain & Keenan

4. Miceli, Dozier & Near

5. Miceli, Near & Dworkin

### مبانی نظری و پیشینه تجربی

نخستین بار لاتانه و دارلی (۱۹۷۰)، در واکنش به تجاوز و قتل عمومی خانم ژنوئوس در شهر نیویورک، پدیده تماشاگری را آزمایش کردند. در ۱۳ مارس ۱۹۶۴ و در یک خیابان شلوغ، یک خانم با ضربات چاقو کشته شد. بر اساس گزارش‌ها، مسئولان دریافتند که ۳۸ نفر، از آپارتمان خود قتل را مشاهده کرده بودند، اما هیچ شخصی برای مداخله تلاش نکرده بود. زمانی نگرانی بیشتر می‌شود که آشکار شد حمله در حدود ۳۰ دقیقه طول کشید و حتی یک فرد هم سعی نکرد با پلیس تماس بگیرد تا اینکه حمله به پایان رسید. دارلی و لاتانه (۱۹۶۸)، با توضیحات رسانه‌ای، مذهبی و علمی در خصوص بی‌تفاوتی ظاهری شاهدان راضی نشدند، بنابراین، تصمیم گرفتند توضیحی از اثر پدیده تماشاگری را آزمون کنند که به توزیع مسئولیت رسید. توزیع مسئولیت<sup>۱</sup> یک توضیح روان‌شناسی برای پدیده تماشاگری است. نظریه توزیع مسئولیت به کاهش احساس مسئولیت یک فرد برای کمک کردن زمانی که سایر افراد نیز حضور دارند، اشاره دارد (دارلی و لاتانه، ۱۹۶۸).

مصاحبه‌ای که با افشاگر شرکت انرون، خانم شرون واتکینز<sup>۲</sup>، انجام شد، آشکار کرد که ممکن است «توزیع مسئولیت» به پدیده تماشاگری منجر شده باشد که این مسئله به تقلب حسابداری در انرون کمک کرد و آن را تداوم بخشید. به گفته خانم واتکینز، دلیل بسیاری از مدیران اجرایی، مالی، حقوقی و متخصصان حسابداری شرکت انرون در کنار آمدن با اقدامات مشکوک و در برخی موارد متقلبانانه، توزیع مسئولیت بود، زیرا افراد اعتقاد داشتند که این موضوع، یا وظیفه شرکت آرتور اندرسون<sup>۳</sup> (به‌عنوان حسابرس انرون) بود تا در خصوص ساختارهای حسابداری پیچیده اظهار نظر کند یا وظیفه وکلا بود که قانونی بودن قراردادهای مشخص را تأیید کنند یا وظیفه هیئت‌مدیره بود تا وظایف نظارتی خود را انجام دهد (کاروزا<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷)، از این رو، افراد در رابطه با گزارش تخلف‌ها احساس وظیفه نمی‌کردند.

استدلال دارلی و لاتانه (۱۹۶۸) در خصوص قتل ذکرشده، این بود که مسئولیت اقدام نکردن و گناه منفعل بودن، میان کلیه ناظران توزیع شده است. افزون بر آن، احتمالاً هر یک از ناظران فرض می‌کردند که ناظر دیگری در حال اقدام کردن است. یافته‌های بولو و اکبریان (۱۳۹۵، ۱۳۹۶) در محیط حسابداری ایران نیز نشان می‌دهد که هنگام وجود شواهد قوی مبنی بر عمل متقلبانانه، هنگامی که افراد به‌تنهایی از آن عمل مطلع هستند، نسبت به زمانی که سایر افراد نیز مطلع باشند (پدیده تماشاگری)، به‌احتمال بیشتری آن تخلف را گزارش خواهند کرد. اگرچه، زمانی که شواهد تخلف ضعیف است، پدیده تماشاگری یافت نمی‌شود.

در ظاهر ممکن است به نظر برسد که وقوع پدیده تماشاگری در زمینه افشاگری تخلف‌های حسابداری تعجب‌آور نیست، زیرا ممکن است افشاگری یک رفتار «کمک‌رسانی» معمولی در نظر گرفته شود، اما چندین ویژگی زمینه افشاگری آن را از زمینه‌های پدیده تماشاگری بررسی شده مرسوم، متفاوت کرده است. نخست، تماشاگران، به‌عنوان همکاران، به‌طور معمول یکدیگر را می‌شناسند. همچنین، ممکن است مجرم نیز برای تماشاگران و افشاگران بالقوه شناخته شده باشد. افزون بر آن، در حالی که بیشتر محیط‌های مطالعه پدیده تماشاگری زمینه‌هایی را شامل می‌شود که

1. Diffusion of responsibility  
2. Sherron Watkins  
3. Arthur Andersen  
4. Carozza

در آن، رفتار تماشاگر به روشنی «مفید» است (مانند برداشتن خودکاری که در آسانسور افتاده است، تعویض لاستیک پنچر شده و کمک کردن به فردی که در وضعیت اورژانسی قرار دارد)، این زمینه افشاگری، عدم اطمینان بیشتری دارد. از آنجا که امکان ندارد افشاگر مجرم باشد، اغلب، افشاگری فرایندی را آغاز می‌کند که پایان آن از دست دادن کار، سقوط قیمت سهام، از دست دادن ثروت کارمندان و موارد مشابه است. از این رو، کلیه افراد به افشاگری به‌عنوان رفتاری کمک‌رسان نگاه نمی‌کنند (کالاها و کولینز<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲). حتی ممکن است برخی به افشاگری به‌عنوان رفتاری مضر برای سازمان و سایر کارمندان آن بنگرند. در این زمینه، مدیران باید روحیه حفاظت از سازمان را در کارکنان تقویت کرده و گستردگی منافع افشای تخلف را برای آنان تشریح کنند تا افراد با توجیه‌هایی مانند خیانت و ضرر به سازمان که از کوتاه‌بینی آنان سرچشمه می‌گیرد، سعی در پنهان‌کاری تخلف انجام‌شده نداشته باشند.

در سال ۱۹۷۰ نیز لاتانه و دارلی، دو توضیح بالقوه از تأثیر تماشاگری را برای تکمیل توزیع مسئولیت پیشنهاد دادند؛ نفوذ اجتماعی<sup>۲</sup> و ترس از ارزیابی<sup>۳</sup>. با توجه به نفوذ اجتماعی، فرد به دیگران نگاه می‌کند تا به تعیین وضعیت مبهم موجود کمک کند. اگر دیگران در یک وضعیت خاص (برای نمونه اورژانسی) کمک نکنند، احتمال دارد فرد آن را کمتر از آنچه واقعیت داشته باشد، تعریف کند. ترس از ارزیابی نیز به ترس فردی اشاره می‌کند که ممکن است برداشت ناظران دیگر از اقدامات کمک‌کننده وی، منفی باشد (لاتانه و دارلی، ۱۹۷۰)، اما با توجه به مطالب بیان‌شده، می‌توان دریافت که گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری، به موارد ذکرشده محدود نمی‌شود. در نتیجه، برای گسترش و ممانعت از گزارش تخلف‌های مالی به‌ویژه با توجه به پدیده تماشاگری، عوامل زیادی وجود دارد که این پژوهش در این راستا انجام می‌شود.

### عوامل مؤثر بر تماشاگری تخلف

به گفته انجمن بررسی‌کنندگان رسمی تقلب<sup>۴</sup> که گزارش‌های مربوط به تقلب و سوءاستفاده شغلی را منتشر می‌کند، گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی به‌طور مؤثر، سازنده‌ترین روش شناسایی تخلف‌های سازمانی است (انجمن بررسی‌کنندگان رسمی تقلب، ۲۰۱۲). گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی را می‌توان به دو صورت انجام داد: ۱. گزارش‌دهی تخلف‌های مالی درونی که شامل افشای تخلف‌های مربوط به مدیران سازمان توسط کارکنان است و ۲. گزارش‌دهی تخلف‌های مالی بیرونی که شامل افشای تخلف‌ها به افراد یا مسئولان خارج از سازمان است (نیر و میسلی، ۱۹۹۵). گزارش‌دهی تخلف‌های مالی به‌عنوان یک رفتار سازمانی در حمایت از اجتماع (دزیر و میسلی<sup>۵</sup>، ۱۹۸۵)، رفتار

1. Callahan and Collins

۲. Social Influence. نفوذ اجتماعی زمانی رخ می‌دهد که عواطف، باورها یا رفتارهای شخص متأثر از دیگران است. نفوذ اجتماعی صورت‌های بسیاری به خود می‌گیرد و می‌تواند در امور ذیل دیده شود: انطباق، جامعه‌پذیری، فشار هم‌سالان، اطاعت، رهبری، اقتناع، فروش و بازاریابی. در سال ۱۹۵۸ روان‌شناس هاروارد هربرت کلمن، سه روایت گسترده از نفوذ اجتماعی را شناسایی کرد که شامل موارد زیر است:

- سرسپاری، هنگامی است که افراد در ظاهر با دیگران موافقت می‌کنند؛ اما باورهای مخالف خود را خصوصی نگه می‌دارند.
- هم‌ذات‌پنداری، هنگامی است که افراد تحت تأثیر افراد محبوب و محترم قرار می‌گیرند، مثل افراد نام‌دار و مشهور.
- درونی‌سازی، هنگامی که افراد، باور یا رفتاری را می‌پذیرند و در برون و درون با آن موافقت می‌کنند.

3. Evaluation Apprehension

4. ACFE

5. Dozier & Miceli

اخلاقی (تروینو، ویور و رینولدز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶) یا رفتار شهروندی سازمانی (تروینو و ویور<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱) در نظر گرفته می‌شود. اگرچه افشای درونی به‌عنوان یک سازوکار مهم برای کنترل و کشف تخلف‌ها در سازمان‌ها در نظر گرفته شده است، اما عموم کارمندان با وجود مشاهده تخلف، به افشاگری علاقه‌ای ندارند، زیرا گزارش‌دهی تخلف‌های مالی فراتر از مسئولیت‌های کاری است و می‌تواند برای آنها مشکل‌آفرین باشد (میسلی و همکاران، ۲۰۰۹).

در زمینه اثربخشی گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی، این دیدگاه وجود دارد که به‌منظور تصحیح و کنترل مسیرهای داخلی گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی، افشای درونی اثربخش‌تر از افشای مالی بیرونی است، زیرا ممکن است سازمان و مدیران، ارائه گزارش‌های مربوط به سازمان به منابع بیرونی را به‌عنوان نقض رازداری در نظر بگیرند و این مسئله باعث شود تا این نوع گزارش، کمتر مفید باشد (پونمون<sup>۳</sup>، ۱۹۹۴). گزارش‌دهی تخلف‌های مالی به سازمان اجازه خواهد داد تا قبل از افشای عمومی، آن را به‌طور داخلی و اثربخش حل کند و با مهیا کردن شرایط برای برطرف کردن تخلف به‌صورت داخلی به ارتقای راهبری شرکتی کمک کند (سیفرت<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶؛ ۱۴). از این رو، گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی نسبت به گزارش بیرونی ارجحیت دارد. در سطح بین‌المللی قانون ساربینز - آکسلی<sup>۵</sup> نیز از گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی حمایت کرده و شرکت‌های سهامی عام را ملزم به ایجاد کانال‌هایی در درون شرکت برای گزارش تخلف به‌صورت ناشناس کرده است (قانون ساربینز - آکسلی، ۲۰۰۲). افزون بر آن، قوانین دیگری مانند قانون ادعای کذب<sup>۶</sup> (۱۸۶۳) و قانون حمایت از افشاگران<sup>۷</sup> (۱۹۸۹) نیز وجود دارد که اهمیت این موضوع را از دیرباز در سطح بین‌المللی بین‌المللی نشان می‌دهند. در ایران نیز «طرح حمایت و تشویق مطلعان مفاسد اداری و اقتصادی» (۱۳۹۷) به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است که نقش گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی را در کشور برجسته می‌کند.<sup>۸</sup>

تخلف‌های سازمانی دارای عواقب منفی با اهمیتی است و هزینه‌های سازمان را افزایش می‌دهد. همچنین، امنیت، سلامت و رفاه کارکنان سازمان، مشتریان، سرمایه‌گذاران و جامعه را نیز به خطر می‌اندازد (میسلی، نیر، رهگ و ون‌سکوتر<sup>۹</sup>، ۲۰۱۲)، بنابراین، شناسایی راهکارهای جلوگیری از تخلفات به حفظ منافع ذی‌نفعان و جامعه کمک می‌کند و گزارش‌دهی تخلف‌ها توسط کارکنان داخل سازمان در این راستا بسیار مؤثر است. گزارش‌دهی، نوعی از رفتار است که مشاهده‌کننده تخلف می‌تواند مانع از بروز آن شود. افزون بر آن، رفتار افراد، عملکرد آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهد (جکسون و شر و وود<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۰؛ الیاس و آکسلاه و کسوت<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۲ و آرازینی و واکر<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۴)، بنابراین، در حوزه تخلف‌های مالی، رفتار افراد در بروز و جلوگیری از آن مؤثر خواهد بود (آوانگ، اسماعیل و عبدالرحمن<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۶).

1. Trevinō, Weaver & Reynolds

2. Trevinō & Weaver

3. Ponemon

4. Seifert

5. Sarbanes-Oxley Act. (2002). <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-107publ204/pdf/PLAW-107publ204.pdf>.

6. False Claims Act. (1863). [https://www.justice.gov/sites/default/files/civil/legacy/2011/04/22/C-FRAUDS\\_FCA\\_Primer.pdf](https://www.justice.gov/sites/default/files/civil/legacy/2011/04/22/C-FRAUDS_FCA_Primer.pdf)

7. Whistleblower Protection Act. (1989). <https://www.congress.gov/bill/101st-congress/senate-bill/20/text>.

8. <http://dotic.ir/print/2427>

9. Miceli, Near, Rehg & Van Scotter

10. Jackson, Sher & Wood

11. Alias, Akasah & Kesot

12. Arazzini & Walker

13. Awang, Ismail & Abdul Rahman



در سال‌های اخیر، تشخیص تخلف‌های مالی، برای عموم مردم به موضوع شایان توجهی تبدیل شده است (هاشمی و حریری، ۱۳۹۶)، اما در نبود سازوکارهای پیشگیرانه و شفافیت تخلف‌های مالی و اداری، این موضوع روندی رو به گسترش داشته که در کشور نیز نمونه‌های آن وجود دارد. رخداد تقلب‌های اخیر در ایران با تمام تبعات منفی اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و اثرهای مخربی که بر اعتماد مردم وارد کرد، زنگ‌ها را برای مسئولان امر و به‌ویژه حسابداران و حسابرسان به صدا درآورد و به‌نوعی به آنان هشدار داد که تقلب هرگز از بین نمی‌رود و بی‌وقفه به‌دنبال تاراج درآمدها، دارایی‌ها و مشاغل است. بررسی آمارهای تقلب در کشورهای هم‌تای ایران حاکی از آن است که در حدود ۱۵ درصد درآمد ناخالص داخلی آنها به جیب متقلبان می‌رود و آنچه این نگرانی‌ها درباره پدیده تقلب را افزایش می‌دهد این است که در ایران، کشف تصادفی، مرسوم‌ترین روش کشف تقلب است (پوریان‌سب، ۱۳۹۰) و این موضوع، بیانگر ناکارایی سایر روش‌های کشف و پیشگیری تقلب است. این، در حالی است که انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا در سال ۲۰۰۸ سهم افشا و گزارش تقلب توسط کارکنان را ۴۶/۲ درصد و سهم حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی را به ترتیب ۱۹/۴ درصد و ۲۳/۲ درصد اعلام کرد. با توجه به سهم بالای گزارش تقلب توسط کارکنان، امروزه این پدیده به‌عنوان یک سازوکار کنترل داخلی محسوب شده و از آن به‌عنوان ابزاری برای حفظ محیط کنترلی اثربخش در شرکت‌ها یاد می‌شود. از این رو، حرفه حسابداری و هیئت‌های قانون‌گذاری کوشیده‌اند تا گزارش تقلب توسط کارکنان، به یکی از ارکان اصلی فرهنگ سازمانی تبدیل شود (آلین، هودایب و پیکه<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳: ۱۰).

به‌منظور درک انگیزه‌های افراد برای انجام گزارش‌دهی تخلف‌های مالی، پژوهش‌های پیشین این مطلب را که «چه کسی افشا می‌کند و چرا این کار را انجام می‌دهد؟»، بررسی کرده‌اند تا به پیشینه موقعیتی و فردی گزارش‌دهی تخلف‌های مالی کارمندان دست یابند. در این میان، عواملی مانند الگوی پنج‌عاملی شخصیت<sup>۲</sup>، خودکارآمدی و ویژگی‌های جمعیت‌شناختی، به‌عنوان مشخصه‌های شخصی افشاگران به شمار می‌روند (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۳ و ۱۳۹۵؛ بیچلورکلو، اینارسن و مسیسن<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰ و میسلی و همکاران، ۲۰۱۲)، متغیرهای بافتی مانند رهبری اخلاقی، ارتباط مدیران و کارکنان، اعتباریابی همکاران، فرهنگ اخلاقی و شدت اخلاقی نیز در تصمیم‌گیری گزارش‌دهی تخلف‌های مالی درونی، نقش مهمی ایفا می‌کند (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۳ و ۱۳۹۵).

بر اساس شواهد پیشین، کارکنانی که در تخلف شرکت ندارند نیز اغلب از آن آگاه هستند (انجمن بررسی‌کنندگان رسمی تقلب، ۲۰۱۲ و دیسک، موریس و زینگالز<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰). در نظرسنجی که مؤسسه حسابرسی ارنست و یانگ انجام داده است نیز نشان داده شده که ۲۰ درصد از کارکنان پاسخ‌دهنده در ایالات متحده، درباره تقلب‌های انجام‌شده در محل کار

1. Alleyne, Hudaib & Pike

۲. این الگوی شخصیت، نشانگر پنج ویژگی اصلی است که در تعامل با یکدیگر، شخصیت انسان را شکل می‌دهد. با وجودی که پژوهشگران اغلب با یکدیگر روی نام‌گذاری دقیق این ابعاد اختلاف نظر دارند، اما نام‌های زیر متداول‌ترند: الف) برون‌گرایی یا گرایش به اجتماعی بودن، فعال بودن و باجرت بودن؛ ب) سازگاری یا تطابق‌پذیری یا خوشایندی یا مقبولیت یا هم‌سازی؛ ج) وظیفه‌شناسی یا باوجدانی یا دل‌سوزی؛ د) تهییج‌پذیری یا روان‌رنجوری یا بی‌ثباتی عاطفی و ه) استقبال از تجربه یا آزاداندیشی یا باز بودن نسبت به تجربه یا تجربه‌اندوزی یا گشودگی.

3. Björkelo, Einarsen & Matthiesen

4. Dyck, Morse & Zingales

خود اطلاعاتی داشته‌اند (سولوین<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶). شواهد دیگر نیز نشان می‌دهد که آگاهی‌های دیگران از یک عمل، بر تصمیم‌گیری‌های ناخواسته کارکنان تأثیر می‌گذارد و یکی از دلایل گزارش ندادن رفتار غیراخلاقی این است که «شخص دیگری می‌تواند گزارش دهد». به همین ترتیب، انگیزه رایج برای گزارش رفتار غیراخلاقی، احساس «هیچ‌کس دیگری نیست»، است (برینک و همکاران، ۲۰۱۵).

با توجه به مطالب بیان شده، مشاهده می‌شود که اگرچه در حوزه تخلف و تقلب، پژوهش‌های مفید و مؤثری انجام شده و یافته‌های ارزشمندی نیز به دست آمده است، اما پژوهشگران داخلی تاکنون به موضوع بررسی شده توجه نداشته‌اند و این موضوع می‌تواند دارای نوآوری و دانش‌افزایی باشد. همچنین، این پژوهش از جامعیت بیشتری برخوردار است و موارد مد نظر را به صورت الگویی یکپارچه ارائه می‌دهد.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به ارائه الگوی عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری در ایران می‌پردازد، بنابراین، از نظر استفاده از یافته‌ها، کاربردی و از نظر نوع روش پژوهش، کیفی است. از سوی دیگر، با توجه به دانش‌افزایی و ارائه الگویی جدید برای شناسایی بهتر عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری، جهت‌گیری توسعه‌ای نیز دارد و از روش تحلیل محتوا و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استفاده می‌کند تا پشتوانه یافته‌های مطالعه را فراهم آورد.

برای اینکه عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری شناسایی شوند، به پیروی از رضایی، صفری و ولیان (۱۳۹۹) با استفاده از تحلیل فراترکیب، مؤلفه‌های مرتبط مانند تقلب‌های مالی<sup>۲</sup>، تماشاگری<sup>۳</sup>، هشدار تقلب<sup>۴</sup>، گزارش تقلب<sup>۵</sup>، سوت زدن<sup>۶</sup>، لوٹ مسؤلیت<sup>۷</sup>، بی‌انگیزگی<sup>۸</sup>، افشای فعالیت‌های غیرقانونی<sup>۹</sup> و موارد مشابه شناسایی در سایت‌هایی مانند موتور جست‌وجوگر گوگل، انسانی، جهاد دانشگاهی و نورمگز جمع‌آوری شدند. دلیل استفاده از این کلیدواژه‌ها آن است که به‌طور کلی موارد مرتبط با تخلف و افشای آن را پوشش می‌دهند. در این مرحله، به دلیل اینکه گزارش ندادن تخلف‌ها می‌تواند ریشه روانی و رفتاری داشته باشد، یک خبره در رشته روان‌شناسی مقاله‌های جمع‌آوری شده را بررسی کرد تا ارتباط آن با موضوع پژوهش تأیید شود. در نهایت، ۶۱ مقاله بررسی شد. همچنین، پس از بررسی توسط یک خبره روان‌شناسی، می‌توان اعتماد بیشتری به مرتبط بودن مقاله‌ها داشت.

سپس با توجه به کیفی بودن پژوهش، برای پاسخ به پرسش پژوهش از رویکرد تحلیل محتوای کیفی و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استفاده شد. کریپندروف (۱۳۷۸)، تحلیل محتوا را فنی پژوهشی معرفی می‌کند که به‌منظور استنباط

1. Slovin
2. Financial Fraud
3. Bystander Effect
4. Fraud Warning
5. Fraud Report
6. Whistleblowing
7. Diffusion of Responsibility
8. Non-Motivation
9. Disclosure of Illegal Activities

تکرارپذیر و معتبر از داده‌ها درباره متن آنها به کار می‌رود. او هدف این تحلیل را مانند سایر فن‌های پژوهشی فراهم آوردن شناخت، بینشی نو، تصویر واقعیت و راهنمای عمل می‌داند (کریپندروف، ۱۳۷۸: ۲۵). هنگامی که موضوع از اطلاعات ارزشمندی تهیه شده باشد، روش تحلیل محتوا بهتر از هر روش پژوهش دیگری اجازه می‌دهد دقت عمل روش‌شناختی و ژرف‌نگری که آسان به دست نمی‌آید، به شیوه هماهنگی برآورد شود (رضوانی، ۱۳۸۹).

پس از تهیه الگوی اولیه نیز از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان برای تشریح یافته‌های تحلیل محتوا و تعدیل تا تأیید متغیرها استفاده شد. در این میان، مصاحبه روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها است، زیرا مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارب و گفت‌وگوهای روزانه هستند و افراد مصاحبه‌کننده فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص به صورت چهره‌به‌چهره پیدا می‌کنند. البته لازم است که شرکت‌کنندگان توانایی صحبت کردن و درک پرسش‌ها را داشته باشند. اگرچه مصاحبه‌های چهره‌به‌چهره پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده‌های عمیقی ارائه می‌دهند. با توجه به هدف پژوهش و در راستای پاسخ به پرسش‌های پژوهش، با خبرگان با تأکید بر فن دلفی، مصاحبه ترتیب داده شد. فن دلفی، روشی برای استفاده از نظر متخصصان در یک موضوع خاص است که از نظرهای گروهی، حداکثر استفاده را می‌کند و مخالفت و ناسازگاری‌ها را به حداقل می‌رساند (لو<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲). اگرچه این قضاوت جمعی متخصصان ذهنی به نظر می‌رسد، اما معتبرتر از اظهار نظرهای فردی است، زیرا نتایج عینی‌تری به بار می‌آورد (پاشایی‌زاد، ۱۳۸۷). همچنین، با توجه به اینکه متخصصان دارای ایده‌های بهتری هستند، از این رو، برخلاف یک بررسی ساده، روایی و اعتبار این روش، بیشتر به خبرگی گروه شرکت‌کننده در مطالعه بر می‌گردد تا تعداد شرکت‌کنندگان (لودویگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵). بنابراین، با توجه به تخصص تخصص و تجربه افراد پاسخ‌دهنده، می‌توان روایی و اعتبار یافته‌ها را تأیید کرد.

### یافته‌های پژوهش

بررسی منابع برای پاسخ به پرسش پژوهش نشان داد که برای شناخت عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری، می‌توان موارد زیادی را بررسی کرد که لازم است به صورت الگو تدوین شود.

عوامل مؤثر بر گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری در شکل ۱ نشان داده شده است. بر اساس شکل ۱، عوامل فردی به ویژگی‌های شخصیتی و فردی افراد مطلع از تخلف اشاره دارند. شایان ذکر است که اجزای هر سازه در جدول ۲ بیان شده است. نتایج این جدول از تحلیل محتوای منابع به دست آمده و دلایل نظری هر یک نیز بر اساس مصاحبه در ادامه پژوهش بیان شده است. برای نمونه، ضعف جرئت و جسارت در سازه فردی، مانع از گزارش تخلف در افراد می‌شود و آنان را به تماشاگرانی که تخلف را گزارش نمی‌دهند، تبدیل می‌کند.

موارد میان فردی به ارتباط‌های اجتماعی بین افراد اشاره دارد. برای نمونه، در صورتی که فرد با اصول اجتماعی ناآشنا باشد یا مسئولیت‌پذیری اجتماعی وی در سطح نامناسب باشد، به ارائه گزارش تخلف تمایلی نخواهد داشت. سازه اخلاقی - فرهنگی بیان‌کننده سطح کیفی ویژگی‌های اخلاقی و فرهنگ سازمانی است که در افراد وجود دارد.

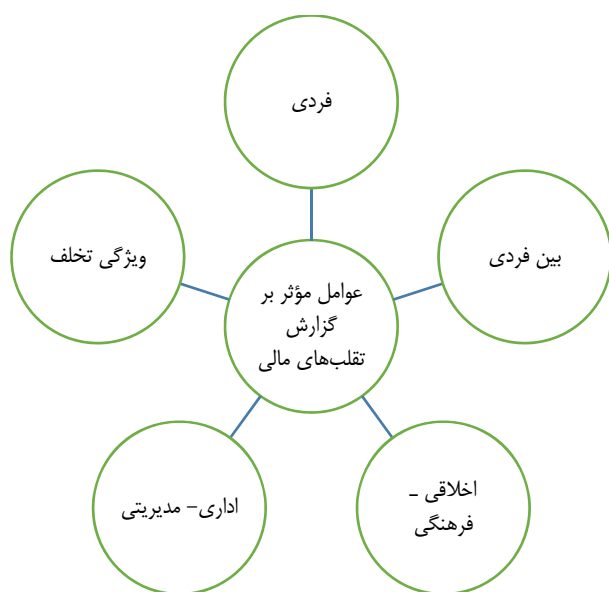
1. Loo

2. Ludwig

تقوا، معنویت، درستکاری، فرهنگ سازمانی و... در این گروه جای می‌گیرند که در صورت نبود آنها، فرد برای گزارش تخلف، انگیزه اخلاقی و فرهنگی نخواهد داشت و مانع از ارائه گزارش تخلف خواهد شد.

مواردی مانند نبود حمایت قانونی، در گروه اداری - مدیریتی جای می‌گیرند. در این مورد اگر فرد احساس کند که به دلیل ساختار نامناسب سازمانی ارائه گزارش تخلف برای وی مشکل‌آفرین خواهد بود، از ارائه آن امتناع می‌ورزد.

در نهایت، سازه ویژگی تخلف به موارد خاص تخلف اشاره دارد. برای نمونه، تعدد افراد مطلع، اطمینان نداشتن از وقوع تخلف و قدرتمند نبودن شواهد، مواردی هستند که می‌توانند مانع از ارائه گزارش تخلف در افراد شوند.



شکل ۱. عوامل مؤثر بر گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری

موارد میان فردی به ارتباط‌های اجتماعی بین افراد اشاره دارد. برای نمونه، در صورتی که فرد با اصول اجتماعی ناآشنا باشد یا مسئولیت‌پذیری اجتماعی وی در سطح نامناسب باشد، به ارائه گزارش تخلف تمایلی نخواهد داشت.

سازه اخلاقی - فرهنگی بیان‌کننده سطح کیفی ویژگی‌های اخلاقی و فرهنگ سازمانی است که در افراد وجود دارد. تقوا، معنویت، درستکاری، فرهنگ سازمانی و... در این گروه جای می‌گیرند که در صورت نبود آنها، فرد برای گزارش تخلف، انگیزه اخلاقی و فرهنگی نخواهد داشت و مانع از ارائه گزارش تخلف خواهد شد.

مواردی مانند نبود حمایت قانونی، در گروه اداری - مدیریتی جای می‌گیرند. در این مورد اگر فرد احساس کند که به دلیل ساختار نامناسب سازمانی ارائه گزارش تخلف برای وی مشکل‌آفرین خواهد بود، از ارائه آن امتناع می‌ورزد.

در نهایت، سازه ویژگی تخلف به موارد خاص تخلف اشاره دارد. برای نمونه، تعدد افراد مطلع، اطمینان نداشتن از وقوع تخلف و قدرتمند نبودن شواهد، مواردی هستند که می‌توانند مانع از ارائه گزارش تخلف در افراد شوند.

### تحلیل محتوای مقاله‌ها

پس از تحلیل محتوای ۶۱ مقاله منتشر شده در نشریه‌های حسابداری، روان‌شناسی، اخلاق، برنامه‌ریزی آموزشی، توسعه اجتماعی و...، ۱۲۹ مفهوم شناسایی شد و پس از حذف موارد مشابه، ۹۰ مورد باقی ماند که در ۵ سازه و ۵۲ عامل

دسته‌بندی شدند. جدول ۱ اجزای هر یک از سازه‌های الگوی بیان‌شده را نشان می‌دهد. با توجه به تحلیل محتوای مقاله‌ها، مؤلفه‌های شناسایی‌شده در گروه‌های همگن دسته‌بندی شدند و در نهایت، سازه فردی با ۱۹ عامل، سازه بین فردی با ۴ عامل، سازه اخلاقی - فرهنگی با ۹ عامل، سازه اداری - مدیریتی با ۱۲ عامل و سازه ویژگی تخلف شامل ۷ عامل است.

جدول ۱. عوامل مؤثر بر گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری بر اساس سازه‌های الگو

اخلاقی - فرهنگی	بین فردی	فردی	عوامل مؤثر بر گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری
۱. ضعف در تقوا و معنویت ۲. نداشتن صداقت ۳. درستکار نبودن ۴. بی‌انصافی ۵. ضعف در تردید حرفه‌ای ۶. فرهنگ سازمانی نامناسب ۷. نداشتن صلاحیت حرفه‌ای ۸. جانب‌داری ۹. قضاوت اخلاقی نامناسب ۱۰. حساسیت اخلاقی پایین	۱. ناآشنایی با اصول رفتار اجتماعی ۲. ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی ۳. نداشتن مقبولیت اجتماعی ۴. بی‌اعتمادی به دیگران	۱. ضعف جرئت و جسارت ۲. هراس از ارزیابی و قضاوت شدن ۳. ضعف ثبات شخصیتی ۴. ضعف انگیزه ۵. ضعف خودکارآمدی ۶. وظیفه‌ناشناسی ۷. عزت‌نفس پایین ۸. دقت پایین ۹. ضعف در انضباط فردی ۱۰. ضعف خودکنترلی ۱۱. نداشتن جدیت و پشتکار ۱۲. نبود عدالت‌گرایی ۱۳. کیفیت نامناسب زندگی ۱۴. نداشتن وجدان کاری ۱۵. ترس از انتقام ۱۶. قاطع نبودن و ضعف اراده ۱۷. نداشتن اعتمادبه‌نفس ۱۸. سواد نامناسب ۱۹. ترس از طرد شدن	
اداری - مدیریتی	ویژگی تخلف	۱. نبود حمایت قانونی و اجتماعی ۲. نبود شفافیت سازمانی ۳. ضعف در هویت سازمانی ۴. تقدیر نشدن از گزارش‌دهنده ۵. نبود آموزش مناسب ۶. ضعف در کنترل داخلی ۷. ضعف شایسته‌سالاری ۸. نداشتن تعهد سازمانی ۹. ارتباط نامناسب مدیر و کارکنان ۱۰. نداشتن امنیت شغلی ۱۱. جو نامناسب سازمانی ۱۲. نارضاقتی شغلی	۱. تعدد افراد مطلع ۲. اطمینان نداشتن از وقوع تخلف ۳. قدرتمند نبودن شواهد ۴. تأثیرگذار نبودن گزارش تخلف ۵. نگران نبودن از وقوع تخلف ۶. اطلاع ناکافی از پیامد تخلف ۷. زد و بند سیاسی متقلبان

### یافته‌های مصاحبه

در ادامه، برای تأیید یافته‌های الگوی پژوهش و تعریف عملیاتی و کاربردی مؤلفه‌های شناسایی شده، به پیروی از نمازی و رجب‌دري (۱۳۹۶) از روش دلفی و کسب نظر ۱۴ نفر از متخصصان (۸ متخصص حسابداری که در حوزه تخلف یا تقلب دارای سابقه پژوهشی بوده‌اند و حداقل دارای رتبه استادیاری باشند، ۳ متخصص روان‌شناسی و ۳ متخصص فلسفه که حداقل دارای رتبه استادیاری بوده باشند)، استفاده شد. ۱۲ نفر از پاسخ‌دهندگان مرد و ۲ نفر از آنها زن بوده‌اند. میانگین سن پاسخ‌دهندگان نیز ۴۵/۶۷ با انحراف معیار ۱۳/۲۹ و میانگین سابقه کار آنها ۱۶/۵۲ با انحراف معیار ۹/۳۱ بود. این اطلاعات نشان می‌دهند که جامعه آماری این مطالعه از شرایط مناسبی برخوردار بوده و واجد شرایط بوده‌اند. در نتیجه، تا آنجا که به ویژگی جامعه‌شناختی ارتباط پیدا می‌کند، یافته‌ها، از جمله در زمینه روایی داخلی پژوهش نیز دارای ویژگی کیفی لازم هستند.

مصاحبه‌ها در پژوهش حاضر با رویکرد اکتشافی هدایت شد و هدف از آن، آزمون فرضیه‌ها نبود، بلکه هدف اصلی آن، پاسخ‌گویی به پرسش‌های پژوهش و تعریف عملیاتی متغیرهای شناسایی شده بود. به‌طور کلی، پرسش‌ها باز و گسترده بودند، اما نه آن قدر باز که همه چیز را در برگیرند و نه آن قدر محدود که امکان اکتشاف‌های نو و جدید را از بین ببرند. سپس، تعریف عبارت‌ها، مفاهیم و موضوعاتی که به پژوهش مرتبط است، بررسی شد. فرایند دنبال‌شده برای ورود به مصاحبه‌ها شامل معرفی شخصی، بیان هدف پژوهش، اظهار رازداری درباره اطلاعات و توضیح در این خصوص بود که چرا مصاحبه‌شونده برای این مصاحبه انتخاب شده است. در جلسه مصاحبه، از اطلاعات دریافتی از مصاحبه‌شوندگان یادداشت‌برداری شد. با توجه به موارد ذکر شده، پس از انجام ۱۴ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان، به تشخیص پژوهشگر داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسید و به انجام مصاحبه‌های جدید نیازی نبود<sup>۱</sup>. میانگین مدت‌زمان مصاحبه‌ها نیز ۶۸ دقیقه بوده است.

برای درک بهتر، بخشی از یافته‌های مصاحبه پیرامون نبود حمایت قانونی و اجتماعی در ادامه آورده شده است:

- وقتی قانون حمایتگر وجود نداشته باشد، شخص جرئت ارائه گزارش تخلف را ندارد.
- وجود قانون، حامی و دلگرم‌کننده و همچنین، پشتوانه گزارش‌دهندگان تخلف است.
- اگر گزارش‌دهندگی تخلف در جامعه عمل زشتی تلقی شود، افراد چگونه آن را انجام می‌دهند؟
- هدف ارائه گزارش تخلف از تخریب دیگران باید جدا شود.
- اهمیت شناسایی تخلف از طریق گزارش باید در برنامه‌های فرهنگی برای فرهنگ‌سازی گسترده وجود داشته باشد.

سپس با تلخیص، تحلیل محتوا و طبقه‌بندی موارد دریافتی، اطلاعات به‌دست‌آمده در قالب جدول ۳ و شکل ۲ ارائه شد.

۱. در مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، از تمام پاسخ‌گویان پرسش‌های مشابهی می‌شود، اما آنها آزاد هستند پاسخ خود را به هر طریقی که مایل هستند ارائه دهند. در این خصوص، مسئولیت کدگذاری پاسخ‌ها و طبقه‌بندی آنها بر عهده پژوهشگر است (ابوالمعالی، ۱۳۹۱).

## جدول ۲. عوامل فردی مؤثر بر گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری و راهکارهای کاهش تماشاگری

سازه	اجزا	تشریح عملیاتی	شیوه تقویت
۹ ۱۰	۱. ضعف جرئت و جسارت	با وجود ترس و جرئت نداشتن، فرد قادر به ارائه گزارش تخلف نیست.	- افزایش خودباوری - افزایش جرئت - اطلاع دقیق از قانون - تبیین مسیرهای امن برای ارائه گزارش تخلف
	۲. هراس از ارزیابی و قضاوت شدن	اگر فرد به کار خود اطمینان نداشته و از نتیجه احتمالی آن واهمه داشته باشد، این هراس مانع از ارائه گزارش تخلف می‌شود.	- افزایش اطمینان به کار خود - افزایش اعتمادبه‌نفس
	۳. ضعف ثبات شخصیتی	واکنش‌های متفاوت در موقعیت‌های مختلف و پایدار نبودن شخصیت، افراد را غیرقابل پیش‌بینی کرده که نمی‌توانند گزارش‌دهنده مناسبی برای تخلف‌ها باشند.	- تقویت شخصیت فردی و اجتماعی - پرهیز از واکنش‌های هیجانی
	۴. ضعف انگیزه	زمانی که فرد دلیلی برای گزارش تخلف (از دیدگاه فردی، اجتماعی و سازمانی) نداشته باشد، احتمال ارائه گزارش بسیار کم است.	- ایجاد انگیزه‌های مادی و معنوی - تشریح اهمیت گزارش تخلف - تقویت قوانین گزارش تخلف
	۵. ضعف خودکارآمدی	فردی که خود را کارآمد تلقی نکند، تلاشی برای اصلاح محیط پیرامون خود نخواهد داشت.	- مؤثر قرار دادن گزارش‌ها و استفاده از آنها - تقویت خودکارآمدی در کارکنان
	۶. وظیفه‌ناشناسی	سردرگمی ناشی از وظیفه‌شناسی، حتی وظایف اصلی فرد را با مشکل مواجه می‌کند و انتظار دریافت گزارش تخلف از وی معقول نیست.	- تشریح قوانین و ضوابط اداری - افزایش سطح مسئولیت‌پذیری
	۷. عزت‌نفس پایین	خودکم‌بینی و منتظر دریافت تأثیر از جانب دیگران شدن، فرد را از تشخیص تخلف دور می‌کند و در نتیجه، گزارش‌دهنده مناسبی نخواهد بود.	- افزایش خودباوری - افزایش خودشناسی
	۸. دقت پایین	بی‌توجهی به محیط پیرامونی می‌تواند مشکل‌هایی که به‌واسطه تخلف‌های مالی در اطراف فرد وجود دارد را از دید وی پنهان کند.	- تشریح اهمیت گزارش تخلف - تشریح آثار بی‌توجهی به تخلف‌ها
	۹. ضعف در انضباط فردی	افراد بی‌انضباط، توانایی به انجام رساندن کارها و تسلط مناسب بر خود و برنامه‌های خود را ندارند و هرگز نمی‌توانند کاری که باید را انجام دهند. در نتیجه، گزارش تخلف توسط این افراد به‌طور دقیق و کامل انجام نخواهد گرفت.	- نظارت دقیق‌تر بر آنان توسط مدیران - تقویت اراده و مدیریت رفتار - تعیین الگوهای رفتاری موفق
	۱۰. ضعف خودکنترلی	تحمل نکردن انگیزه‌ها، احساسات و رفتارهای شخصی برای رسیدن به اهداف بلندمدت، تمایز بین خوب و بد را برای فرد با مشکل مواجه می‌کند و نمی‌تواند یک گزارش‌دهنده تخلف مناسب باشد.	- افزایش مراقبه در فرد - انگیزه‌دهی به فرد برای رسیدن به نقطه مناسب

## ادامه جدول ۲

سازه	اجزا	تشریح عملیاتی	شیوه تقویت
۲۰ ۳	۱۱. نداشتن جدیت و پشتکار	نبود پایداری در رفتار فرد و انجام نصف و نیمه آنها، باعث می‌شود که فرد در راه رسیدن به اهداف خود ثابت‌قدم نباشد و برای رسیدن به موفقیت تلاش نکند و در نتیجه، در گزارش تخلف‌ها فردی موفق نباشد.	- تبیین اهمیت تلاش فرد در اصلاح پیرامونی - افزایش خودباوری در فرد
	۱۲. نبود عدالت‌گرایی	در صورتی که فرد عدالت را در عمل مشاهده نکند، گزارش‌های تخلف را بی‌نتیجه می‌داند.	- برخورد با متخلفان - ترویج برابری در عمل
	۱۳. کیفیت نامناسب زندگی	اگر فرد درگیر حداقل ملزومات زندگی خود باشد، اصلاح محیط پیرامونی از اولویت‌های فرد برداشته می‌شود و مجالی برای گزارش تخلف در وی نخواهد بود.	- بهبود سطح زندگی کارکنان - روحیه‌بخشی - فضای مناسب و دوستانه در محیط کاری
	۱۴. نداشتن وجدان کاری	اگر فرد در خود احساس انجام‌وظیفه نکند، به رعایت قوانین، مقررات و استانداردهای سازمان تمایل ندارد و گزارش تخلف‌ها را ارائه نمی‌دهد.	- تقویت وظیفه‌شناسی افراد - بها دادن به افراد و تشریح اهمیت آنان در سازمان - تشریح قوانین و ضوابط - بررسی کارایی افراد - برخورد با متخلفان
	۱۵. ترس از انتقام	اگر گزارش‌دهنده به محرمانگی اطلاعات ارائه‌شده اطمینان نداشته باشد و تصور کند که ممکن است فردی که گزارش وی ارائه‌شده از موضوع مطلع شده و درصدد انتقام باشد، هیچ‌گاه گزارش تخلف را ارائه نخواهد داد.	- حمایت از گزارش‌دهندگان - حفظ محرمانگی برای گزارش‌دهندگان - ایجاد کانال‌های امن برای ارائه گزارش
	۱۶. قاطع نبودن و ضعف اراده	قاطع نبودن موجب اهمال کاری می‌شود و با خدشه وارد کردن به برنامه‌ریزی و با کار امروز را به فردا انداختن، ارائه گزارش تخلف را با مشکل مواجه می‌کند.	- تشریح اهمیت برنامه‌ریزی - جلوگیری از موکول کردن کار امروز به فردا - تشریح اهمیت زمان در کشف تخلف‌ها
	۱۷. نداشتن اعتمادبه‌نفس	اگر فرد به توانایی‌های خود آگاه نباشد و درباره خود طرز فکر مثبتی نداشته باشد، خود را برای اصلاح امور، فرد واجد شرایطی نمی‌داند و تخلف را گزارش نمی‌دهد.	- افزایش سطح خودشناسی - توجه به قابلیت‌های فردی - انگیزه‌بخشی به افراد
	۱۸. سواد نامناسب	سطح نامناسب سواد یا درک از موضوع، باعث می‌شود که فرد با بی‌توجهی از کنار بزرگ‌ترین تخلف‌ها گذر کرده و آن را گزارش نکند.	- ایجاد دوره‌های ضمن خدمت برای افزایش صلاحیت کارکنان - تبیین مفاهیم و نکات کلیدی متناسب با درک افراد
	۱۹. ترس از طرد شدن	اگر فرد تصور کند که با ارائه گزارش تخلف از سمت دوستان و همکاران طرد می‌شود، احساسات وی مانع از ارائه گزارش تخلف خواهد شد.	- تبیین وظایف قانونی و اهمیت ارائه گزارش تخلف - ایجاد مسیرهای محرمانه برای ارائه گزارش تخلف - مقابله با بروز تفکر و احساس‌های منفی





### شکل ۲. الگوی پیشنهادی پژوهش

جدول‌های ۳ تا ۵ عوامل مؤثر بر گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری و راهکارهای کاهش تماشاگری را به صورت تفکیکی هر سازه نشان می‌دهد.

این بخش از یافته‌ها نشان داد که چه عوامل فردی در افراد در راستای کنترل پدیده تماشاگری مؤثر هستند. برای هر مورد نیز شیوه تقویت و افزایش آن به صورت عملیاتی بیان شد. به طور کلی می‌توان بیان داشت، در صورتی که فرد به قابلیت‌های خود باور و درباره آنها آشنایی نداشته باشد و با شیوه به‌کارگیری توانایی‌های خود نیز آشنا نباشد، در ارائه گزارش تخلف موفق نخواهد بود و نقش تماشاگری وی برجسته خواهد شد.

در بخش بین فردی، توجه به درک صحیح از جامعه و وظایف اجتماعی ضرورت دارد تا فرد بتواند با تشخیص وظیفه اجتماعی درست، وظایف خود را به شیوه صحیح انجام دهد.

جدول ۳. عوامل بین فردی مؤثر بر گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری و راهکارهای کاهش تماشاگری

سازه	اجزا	تشریح عملیاتی	شیوه تقویت
بین فردی	۱. ناآشنایی با اصول رفتار اجتماعی	ناآشنایی با اصول رفتار اجتماعی باعث می‌شود که فرد به دلیل نشناختن رفتارها و بازخوردهای مناسب، دست به رفتارهای نسنجیده و هیجانی بزند که قضاوت فرد از موقعیت را با مشکل مواجه کند و نتواند تصمیم‌گیرنده مناسبی برای ارائه گزارش تخلف باشد.	- آموزش اصول معاشرت - شناساندن اصول رفتار صحیح
	۲. ضعف در مسئولیت‌پذیری اجتماعی	هنگامی که محیط پیرامونی برای فرد بی‌اهمیت است و حساسیتی برای وی ندارد و به‌نحوی منافع فردی بر منافع جمعی در وی پررنگ‌تر است، دلیلی برای ارائه گزارش تخلف‌ها نخواهد داشت.	- تشریح اهمیت تقویت مشارکت - تقویت فرهنگ پاسخ‌خواهی
	۳. نداشتن مقبولیت اجتماعی	مقبولیت اجتماعی در شرایطی به وجود می‌آید که رفتار فرد، سایر افراد گروه را متأثر کرده و آنها را دنباله‌روی خود کنند. در صورتی که چنین حسی به‌صورت منفی در فرد وجود داشته باشد، خود را مؤثر و مفید نمی‌داند و انگیزه‌ای برای گزارش تخلف ندارد.	- ارزش‌آفرینی برای افراد - ترویج واقع‌گرایی
	۴. بی‌اعتمادی به دیگران	بی‌اعتمادی، بدگمانی و سوءظن زیاد در فرد باعث می‌شود که به همه افراد به‌شدت بدبین باشد و این مسئله باعث می‌شود تا به دریافت‌کنندگان گزارش نیز به‌شدت بدبین باشد و از ارائه گزارش به آنان بپرهیزد.	- تقویت خوش‌بینی - تقویت شفافیت

عوامل به‌دست آمده از جدول ۵، نشان می‌دهد که سطح اخلاق و به‌ویژه اخلاق فردی و حرفه‌ای و فرهنگ‌سازمانی، در کاهش تخلف‌های سازمانی و افزایش گزارش تخلف‌ها نقش برجسته‌ای دارد. شایان ذکر است که برای تقویت این موارد، توجه به مجموعه‌ای از عوامل شخصیتی و سازمانی ضروری است که در راستای عملیاتی کردن آن باید به این عوامل توجه ویژه داشت.

جدول ۴. عوامل اخلاقی - فرهنگی مؤثر بر گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری و راهکارهای کاهش تماشاگری

سازه	اجزا	تشریح عملیاتی	شیوه تقویت
اخلاقی - فرهنگی	۱. ضعف در تقوا و معنویت	از دیدگاه معنوی، امر به معروف و نهی از منکر وظیفه عموم مسلمانان است، در صورتی که فرد از لحاظ معنوی در سطح مناسبی نباشد و به این موضوع باور قلبی نداشته باشد، گزارش‌دهنده مناسبی نخواهد بود.	- تقویت سیر در مسیر الهی - درک آثار اجتماعی دستورهای اسلام
	۲. نداشتن صداقت و درستکاری	صداقت و درستکاری تعهدی منطقی بین رفتار و روابط اجتماعی است و اگر خدشه‌دار شود، ابهام و شفاف نبودن در محیط غالب می‌شود و تمایل فرد به تلاش برای کاهش تخلف از طریق ارائه گزارش‌های مالی کمتر خواهد بود.	- تشریح اهمیت راست‌گویی، درستکاری و پرهیز از دروغ - توجه به حیثیت حرفه‌ای
	۳. بی‌انصافی	اگر فرد انصاف و عدالت نداشته باشد و منافع دیگران را فدای منافع خود کند، انصاف و عدالت را فدا کرده است. شخصی که عدالت نداشته باشد نیز تمایلی به اصلاح امور و گزارش تخلف‌ها ندارد.	- آموزش اخلاق - ارتقای سطح معنویات در سازمان - برخورد با افرادی که اصول اخلاقی را نادیده می‌گیرند.
	۴. ضعف در تردید حرفه‌ای	اگر فرد نگاهی تیزبین و هم‌سو با تردید حرفه‌ای نداشته باشد، ممکن است تخلف‌های زیادی از جلوی چشم او رد شود و به دلیل متوجه نشدن، دلیلی بر گزارش کردن آنها نداشته باشد.	- شناخت تفاوت تردید حرفه‌ای و سوءظن - تبیین اهمیت نگاه تیزبینانه و راه‌های گسترش آن
	۵. فرهنگ سازمانی نامناسب	فرهنگ سازمانی می‌تواند کارکنان را به سطوح مثبت یا منفی رهنمون کند. اگر فرهنگ سازمانی منفی و هم‌سو با تخلف و قانون‌شکنی باشد، گزارش تخلف توسط افرادی که از فرهنگ سازمانی تأثیر پذیرفته‌اند، موضوع بسیار مشکلی است.	- ارائه الگوهای صحیح و اخلاقی در سازمان - تبیین وظایف اصلی سازمان - ایجاد ارتباط دوستانه و جذاب با همه کارکنان توسط مدیران
	۶. نداشتن صلاحیت حرفه‌ای	فردی که در رابطه با موضوع، دانش و آگاهی تخصصی ندارد و نمی‌تواند درست و غلط را از هم تشخیص دهد، نمی‌تواند به موضوع اشراف داشته باشد و تخلف‌ها را گزارش کند.	- جذب افراد متخصص - به‌روزرسانی دانش تخصصی - اهمیت دادن به رویکردهای علمی
	۷. جانب‌داری	اگر بی‌طرفی فرد با ابهام مواجه باشد، نمی‌تواند تخلف افرادی که به‌سوی آنان جانب‌داری دارد را مشاهده و گزارش کند.	- ترویج بی‌طرفی و استقلال
	۸. قضاوت اخلاقی نامناسب	شخصی که نمی‌تواند به‌طور صحیح افراد را داوری و قضاوت کند و درست و غلط را در آنها تشخیص دهد، با یک ابهام درونی روبه‌رو است و نمی‌تواند تشخیص صحیح داشته و برای تخلف‌های مالی گزارش‌دهنده مناسبی باشد.	- آشنایی با نظریه‌ها و اصول اخلاقی - اصلاح و به‌روزرسانی کدهای اخلاقی سازمان - شناساندن رویه‌های صحیح اخلاقی
	۹. حساسیت اخلاقی پایین	حساسیت اخلاقی باعث می‌شود که فرد در برابر شرایط و کشمکش‌های اخلاقی توانمندتر باشد و به موضوعات اخلاقی سریع‌تر واکنش نشان دهد. در صورتی که فرد این خصوصیت‌ها را نداشته باشد، به مشاهده تخلف واکنشی نشان نمی‌دهد و آن را گزارش نخواهد کرد.	- افزایش سطح آگاهی اخلاقی - انگیزش اخلاقی - تشریح اهمیت قانون‌گرایی - مشخص کردن نقاط حساس و پرچم‌های قرمز اخلاقی

## جدول ۵. عوامل اداری - مدیریتی مؤثر بر گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری و راهکارهای کاهش تماشاگری

سازه	اجزا	تشریح عملیاتی	شیوه تقویت
اداری مدیریتی	۱. نبود حمایت قانونی و اجتماعی	اگر فرد احساس کند که از لحاظ قانونی یا اجتماعی گزارش تخلف نادرست است یا از وی حمایت نمی‌شود، به‌هیچ‌وجه گزارشی ارائه نخواهد داد.	- اصلاح بیشتر قوانین برای حمایت از گزارش‌دهندگان - اصلاح فرهنگ جامعه در راستای حمایت از گزارش‌دهندگان برای اصلاح محیط عمومی
	۲. نبود شفافیت سازمانی	اگر سازمانی با پنهان‌کاری، ابهام و پاسخ‌گو نبودن به فعالیت پردازد، کارکنان نیز از این وضعیت مطلع شده و تلاش خود را برای ارائه گزارش تخلف بیهوده می‌دانند.	- افزایش پاسخ‌گویی - اعتمادآفرینی - منع سکوت سازمانی
	۳. ضعف در هویت سازمانی	اگر تصویر عمومی سازمان از دیدگاه عمومی مخدوش و منفی باشد، ممکن است فرد تلاش خود را برای اصلاح امور، ناچیز تلقی کند و از ارائه گزارش بپرهیزد.	- تلاش برای حفظ و بهبود حیثیت سازمانی - ارائه خدمات و محصولات باکیفیت
	۴. تقدیر نشدن از گزارش‌دهنده	اگر فرد تلاش خود برای شناسایی و کشف تخلف را از دیدگاه مدیران بی‌ارزش بداند، به انجام آن تمایلی ندارد و حتی در صورت ارائه گزارش، به ادامه آن تمایلی نخواهد داشت.	- تقدیر مادی و معنوی از گزارش‌دهندگان
	۵. نبود آموزش مناسب	با نبود آموزش مناسب، فرد نیازهای سازمان و تخلف‌ها را به‌طور صحیح درک نمی‌کند و ممکن است تشخیص صحیحی از موارد نادرست نداشته باشد که بخواهد آنها را گزارش کند.	- آشنا کردن کارکنان با مفهوم تخلف - ارائه نمونه‌های عینی و افته‌کاوی - توجه به دوره‌های ضمن خدمت
	۶. ضعف در کنترل داخلی	در صورتی که فرد چارچوب مدونی برای نظارت داخلی توسط کنترل داخلی مشاهده نکند و وضعیت بسیار آشفتته‌ای بر سازمان حاکم باشد، ممکن است فرد گزارش خود را برای مشکل‌های بزرگ سازمان مؤثر تشخیص ندهد.	- استفاده از فناوری‌های نوین - استفاده از افراد متخصص در موضوع کنترل داخلی - افزایش استقلال حسابرسان داخلی
	۷. ضعف شایسته‌سالاری	به‌کارگیری افراد نامناسب در پست‌های سازمانی، کارکنان شایسته را دل‌سرد می‌کند. اگر مدیر از دیدگاه کارکنان شایسته فرد نامناسبی باشد، ارائه گزارش تخلف‌ها به وی توجیه‌پذیر نیست.	- مدیریت کیفیت - مدیریت مشارکتی - ترویج روحیه پژوهشگری - به‌کارگیری متخصصان به‌صورت عملی
	۸. نداشتن تعهد سازمانی	فردی که وظایف خود را به‌درستی انجام نمی‌دهد و به‌اصطلاح نمی‌توان روی او حساب کرد، برای ارائه گزارش تخلف گزینه مناسبی نیست.	- تطابق وظایف و انتظارات - وضوح تعهدها - انگیزش افراد - تقویت وفای به عهد
	۹. ارتباط نامناسب مدیر و کارکنان	برخورد نامناسب مدیران با کارکنان باعث خواهد شد تا کارکنان خود را به‌عنوان بردگانی در چنگال مدیران تصور کنند و تلاشی برای اصلاح محیط پیرامونی و ارائه گزارش تخلف‌ها نداشته باشند.	- توجه به زحمات کارکنان - مشورت با کارکنان - مرادوده با کارکنان و در دسترس بودن برای آنان

## ادامه جدول ۵

سازه	اجزا	تشریح عملیاتی	شیوه تقویت
ارزیابی و پایش ریسک	۱۰. نداشتن امنیت شغلی	اگر فرد در سازمان امنیت شغلی نداشته باشد و نتواند با سازمان ارتباط فکری بلندمدت برقرار کند و هر لحظه احتمال ترخیص وی وجود داشته باشد، به ارائه گزارش تخلف‌ها و بهبود شرایط پیرامونی تمایلی نخواهد داشت.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- بیمه کارکنان</li> <li>- اطمینان‌بخشی به کارکنان</li> <li>- تهیه قرارداد کاری</li> </ul>
	۱۱. جو نامناسب سازمانی	جو سازمانی متأثر از رفتار افراد است و هرچه درگیری بیشتری در محیط وجود داشته باشد، فرد با محیط کاری ارتباط روانی کمتری برقرار کرده و به ارائه گزارش تخلف‌ها تمایل کمتری خواهد داشت.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ترویج روابط دوستانه در محیط کاری</li> <li>- بهبود شیوه مدیریت مدیران</li> <li>- افزایش روحیه کارکنان</li> </ul>
	۱۲. نارضایتی شغلی	اگر فرد از شغل خود ناراضی باشد، ممکن است حتی اگر تخلف را مشاهده کند، به دلیل غالب بودن نارضایتی آن را گزارش ندهد.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- شناخت دلایل اصلی نارضایتی</li> <li>- بهبود روابط مدیران و کارکنان</li> <li>- داشتن انتظار معقول از کارکنان</li> <li>- اهمیت دادن به کارکنان و پاداش‌دهی به آنان</li> <li>- ترویج شایسته‌سالاری</li> </ul>

این عوامل، ویژگی‌های ساختار سازمانی را نشان می‌دهند که مدیران سطوح مختلف با درک اهمیت توجه به گزارش تخلف‌های مالی، باید ایرادهای مطرح‌شده را اصلاح کنند.

### جدول ۶. عوامل مرتبط با ویژگی تخلف مؤثر بر گزارش تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری و راهکارهای کاهش تماشاگری

سازه	اجزا	تشریح عملیاتی	شیوه تقویت
ویژگی‌های تماشاگری	۱. تعدد افراد مطلع	هنگامی که فرد تصور کند با وجود تعدد افراد مطلع، فرد دیگری آن تخلف را گزارش می‌کند و به‌نحوی مسئولیت را به دوش فرد دیگری می‌اندازد، خود را از بار روانی گزارش تخلف رها کرده و آن را گزارش نمی‌کند.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تقویت مسئولیت‌پذیری در افراد</li> <li>- پاسخ به این پرسش که شاید فرد دیگری آن را گزارش ندهد.</li> </ul>
	۲. اطمینان نداشتن از وقوع تخلف	زمانی که فرد از وقوع تخلف اطمینان ندارد، خود را ملزم به گزارش تخلف نمی‌داند.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- اطمینان‌بخشی برای بررسی تخلف‌ها توسط دریافت‌کنندگان</li> <li>- تبیین اهمیت شواهد جزئی برای شناخت تخلف‌های بزرگ</li> </ul>
	۳. قدرتمند نبودن شواهد	در صورتی که فرد شواهد تخلف را کافی و قدرتمند نداند، موضوع از دیدگاه وی بی‌اهمیت بوده و تخلف گزارش را ارائه نمی‌دهد.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- درک صحیح از قوانین</li> <li>- شناخت شواهد به‌صورت مستند و مستدل</li> </ul>
	۴. تأثیرگذار نبودن گزارش تقلب	اگر فرد برحسب تجربه یا تصور فردی، گزارش تخلف را بی‌اثر بداند، از لحاظ روانی برای موضوع بی‌نتیجه گزارش ارائه نخواهد داد.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مطلع کردن گزارش‌دهنده از نتیجه گزارش و بررسی</li> <li>- پیگیری و ارائه بازخورد عملی</li> </ul>

## ادامه جدول ۶

سازه	اجزا	تشریح عملیاتی	شیوه تقویت
تماشاگری	۵. نبود نگرانی از وقوع تخلف	هنگامی که تخلف به‌عنوان یک عادت در سازمان درآید، به‌صورت یک موضوع معمولی و عادی تلقی شده و فرد به‌راحتی از کنار آن عبور کرده و گزارش آن را ارائه نخواهد داد.	- تبیین نقش فرد در جلوگیری از تخلف - تشریح آثار تخلف بر ابعاد مختلف فردی، اجتماعی، سازمانی و... - جلوگیری از عادی‌سازی تخلف
	۶. اطلاع ناکافی از پیامد تخلف	اگر فرد از پیامد و آثار زیان‌بار تخلف درک درستی نداشته باشد و نتواند نقش مؤثر خود را به‌عنوان گزارش‌دهنده درک کند، موضوع برای وی کم‌اهمیت خواهد بود و تخلف را گزارش نمی‌دهد.	- اطلاع‌رسانی از پیامدهای تخلف - تشریح آثار مخرب تخلف‌های انجام‌شده قبلی
	۷. زد و بند سیاسی متخلفان	با وجود شرایطی که متخلفان با روابط سیاسی خود را مصون نگه می‌دارند، فرد از نبود برخورد قانونی با آنها اطمینان پیدا کرده و گزارش تخلف را موضوع بی‌نتیجه‌ای می‌داند.	- اصلاح قوانین و نظارت بیشتر - برخورد با متخلفان - ترجیح ضوابط بر روابط

ویژگی‌های خاص هر تقلب نیز موجب شیوع پدیده تماشاگری می‌شود. در این راستا، آموزش کارکنان و آشنا کردن آنان با تقلب و ارائه مطالعه‌های موردی و افته‌کاوی، می‌تواند موجب افزایش آگاهی و حساسیت اخلاقی آنان در مقابل تخلف‌ها شود و از بروز پدیده تماشاگری بکاهد.

### بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف این پژوهش، ارائه الگوی عوامل مؤثر بر گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی با تأکید بر پدیده تماشاگری است. به‌طور ساده‌تر، هدف این پژوهش شناسایی علل تماشا و مشاهده تخلف در زمان وقوع آن توسط افراد بدون گزارش کردن آن است. پدیده تماشاگری می‌تواند موجب بروز مفاسد اداری و مالی شود و در نهایت، کارکرد سیستم را تهدید کند. در نتیجه، لازم است عوامل تأثیرگذار بر آن شناسایی شده و در راستای کنترل آن برنامه‌ریزی مناسب انجام شود. در این پژوهش تلاش شد تا با مرور منابع و کسب نظر خبرگان، الگوی اشاره‌شده تهیه شود. الگوی تهیه‌شده شامل ۵ سازه است. سازه فردی نشان‌دهنده ویژگی‌های درونی اشخاص است که می‌تواند مانع از گزارش تخلف شود. برای این منظور، بهبود شیوه‌های آموزش به‌ویژه در مدارس و فرهنگ‌سازی و برنامه‌ریزی برای اصلاح نسل‌های آتی، ضروری به نظر می‌رسد. در زمینه سازه بین فردی که بیانگر ارتباط‌های رودررو و اجتماعی است، اصلاح ساختارهای اجتماعی و حمایتی از افراد به‌طور عمده مؤثر واقع خواهد شد. سازه/اخلاقی - فرهنگی نیز که می‌تواند برآمده از سازه فردی و بین فردی باشد، به‌گونه‌ای می‌تواند نشان‌دهنده شیوه بروز درونیات فرد در محیط‌های عمومی باشد.

همان‌طور که یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، گزارش داخلی تخلف‌های مالی تحت تأثیر عوامل فردی، بین فردی، اخلاقی - فرهنگی، اداری - مدیریتی و ویژگی تخلف است که اجزای آن موجب می‌شوند کارکنان با مشاهده یا مطلع شدن از تخلف، نقش تماشاگری بازی کنند و در رابطه با جلوگیری از تخلف، مسئولیت اجتماعی خود را ایفا نکنند.

تشریح عملیاتی این سازه‌ها و مؤلفه‌های آنها موجب می‌شود که به این موضوع توجه بیشتری شده و درک بهتری از آن وجود داشته باشد. از آنجا که تخلف‌های مالی همیشه وجود داشته و تا حد زیادی امکان به صفر رساندن آنها وجود ندارد، در نتیجه باید شیوه‌های نظارت و کنترل را بهبود بخشید و یکی از روش‌هایی که به‌تازگی، مجامع دانشگاهی و حرفه‌ای در سطح بین‌المللی و ملی به آن توجه نشان داده‌اند، پدیده تماشاگری است که می‌تواند به کاهش و کنترل تخلف تا حد زیادی کمک کند.

برای این منظور نیز دستگاه‌های برنامه‌ریز فرهنگی مانند وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و مراکزی مانند سازمان تبلیغات اسلامی باید شیوه صحیح را برنامه‌ریزی، مدیریت و اجرا کنند و حتماً آن را در دستور کار قرار دهند. مدیران نیز باید به سازه/داری مدیریتی، به‌دقت توجه کرده و سهم خود برای کاهش تخلف را به بهترین شکل ادا کنند. سازه ویژگی تخلف نیز به شرایط خاص تخلف اشاره دارد که برای این منظور نیز باید برنامه‌ریزی‌های متناسب با محیط تخلف و ویژگی‌های خاص آن به‌صورت مدون و تخصصی انجام شده و از نگاه عام به تخلف پرهیز شود. یافته‌های کلی این پژوهش که بیانگر اهمیت توجه به گزارش‌دهی داخلی تخلف‌های مالی و پدیده تماشاگری است، با پژوهش‌های میسلی و همکاران (۲۰۰۹)، رایبسون و همکاران (۲۰۱۲) و لئو و همکاران (۲۰۱۸) هم‌سو است.

ناکافی بودن منابع و مقاله‌های داخلی مرتبط و دسترسی نداشتن به همه متخصصان و صاحب‌نظران پدیده تماشاگری، از محدودیت‌های حاکم بر این پژوهش است. همچنین، مراجعه به نشریه‌ها و منابع داخلی و استناد به آنها برای استخراج عوامل، محدودیت دیگری است که در تعمیم یافته‌ها باید به آن توجه کرد.

عوامل این الگو می‌توانند در سازمان‌هایی مانند سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات، جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و انجمن حسابسان داخلی استفاده شوند. همچنین، پیشنهاد می‌شود، به عوامل این الگو و راه‌های برطرف کردن موانع و مشکل‌های آن توجه بیشتری شود تا بتوان با توجه به نگاه تخصصی هر استفاده‌کننده، در راستای کاهش تخلف‌های مالی و توجه بیشتر به موضوع تماشاگری گام مؤثری برداشت. افزون بر آن، در ایران انجمنی مشابه با انجمن بررسی‌کنندگان رسمی تقلب وجود ندارد، اما با توجه به اهمیت جلوگیری از تخلف و فسادهای مالی، پیشنهاد می‌شود مسئولان امر به راه‌اندازی آن توجه کنند. به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود، برای سنجش اولویت سازه‌ها و عوامل آنها به بررسی میزان اهمیت عوامل این الگو به‌صورت میدانی اقدام کنند. همچنین، بررسی میزان تعامل اجزای الگو برای بررسی تأثیرپذیری و تأثیرگذاری سازه‌ها با استفاده از روش دیمتل پیشنهاد می‌شود.

## منابع

- ابوالمعالی، خدیجه (۱۳۹۱). *پژوهش کیفی از نظریه تا عمل*. تهران، نشر علم.
- احدیان پور، دنیا (۱۳۹۲). *نسبیت فرهنگی مبتنی بر رویکرد رفتاری: با تأکید بر نقش حسابداران مدیریت برای تصمیم‌گیری مدیریت*. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳ (۹)، ۳۳-۵۲.
- بنایی، مریم؛ پورزمانی، زهرا (۱۳۹۶). *تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی*. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۷ (۲)، ۱۷۷-۲۰۲.

- بولو، قاسم؛ اکبریان، رضا (۱۳۹۵). اثر پدیده تماشاگری بر گزارش تقلب. *اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران*. مشهد - دانشگاه فردوسی مشهد.
- بولو، قاسم؛ اکبریان، رضا (۱۳۹۶). بررسی رابطه پدیده تماشاگری، قدرت شواهد و مسئولیت ادراک‌شده با احتمال گزارشگری تقلب. *فصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری، ۲ (۳)*، ۱-۳۲.
- پاشایی‌زاد، حسین (۱۳۸۷). نگاهی اجمالی به روش دلفی. *فصلنامه بیک نور (علوم انسانی)*، ۶ (۲)، ۶۳-۷۹.
- پوریان‌سب، امیر (۱۳۹۰). تقلب هرگز نمی‌خواهد، زنگ‌ها برای ما به صدا درآمده‌اند. *حسابدار، ۲۳۵*، ۲-۳.
- دریایی، مجید؛ نیکومرام، هاشم؛ خان‌محمدی، محمد حامد (۱۳۹۸). ویژگی‌های فردی و تمایل به گزارش اخلاقی تقلب در حرفه حسابرسی. *اخلاق در علوم و فناوری، ۱۴ (۵)*، ۱۷۰-۱۷۷.
- رجب‌دري، حسین (۱۳۹۸). رابطه هویت‌سازمانی و گزارش تقلب‌های مالی با نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی ادراک‌شده و شخصیت پویا. *اخلاق، ۱۵ (۳۶)*، ۹۹-۱۲۴.
- رضایی، یاسر؛ صفری، مهدی؛ ولیان؛ حسن (۱۳۹۹). قابلیت ارتباط با ذی‌نفعان شرکت و سرمایه‌گذاری شرکت‌ها در فعالیت‌های نوآورانه. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۲)*، ۱۸۰-۲۰۱.
- رضوانی، روح‌اله (۱۳۸۹). تحلیل محتوا. *عیار پژوهش در علوم انسانی، ۳*، ۱۳۷-۱۵۶.
- فردونی، زینب؛ برزگر؛ الهه (۱۳۹۷). رابطه مشوق‌های مالی و جدیت در تمایل به افشای اعمال غیراخلاقی. *اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳ (۴)*، ۶۹-۷۶.
- کرپیندورف، کالوس (۱۳۷۸). *تحلیل محتوا*. (هوشنگ نایب، مترجم)، تهران، انتشارات روش.
- نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۵). الگوبندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳ (۴۹)*، ۱-۲۸.
- نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۳). بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک‌شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران. *بررسی‌های حسابداری، ۲ (۵)*، ۱۰۹-۱۳۳.
- نمازی، محمد؛ رجب‌دري، حسین (۱۳۹۶). بررسی تعامل سازه‌های الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری با استفاده از فن دیمتل. *پژوهش‌های حسابداری مالی، ۹ (۲)*، ۷۱-۹۰.
- هاشمی، عباس؛ حریری، امیر سینا (۱۳۹۶). ارزیابی توانایی قانون بنفورد در شناسایی و پیش‌بینی کشف تقلب مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴ (۲)*، ۲۸۳-۳۰۲.

## References

- Abu al-Ma'ali, Kh. (2012). *Qualitative Research from Theory to Practice*. Tehran, Alam Publishing. (in Persian)
- Ahadianpoor, D. (2014). Cultural relativism based behavior approach with emphasis on the role of management accountants for management decision making. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3 (9), 33-52. (in Persian)



- Alias, M., Akasah, Z. A., & Kesot, M. J. (2012). Self-efficacy, locus of control, and attitude among engineering students: appreciating the role of affects in learning efforts. *International Conference on Teaching and Learning in Higher Education (ICTLHE 2012)*, Kalana Resort Seremban, Negeri Sembilan Malaysia, 10–12.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45, 10–23.
- Arazzini, S. M., & Walker, L. D. (2014). Self-handicapping, perfectionism, locus of control and self-efficacy: A path model. *Personality and Individual Differences*, 66, 160-164.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2012). *2012 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*. Austin, TX: ACFE.
- Awang, Y., Ismail, S., & Abdul Rahman. A. (2016). Measuring the potential for financial reporting fraud in highly regulated industry. *The International Journal of Accounting and Business Society*, 24 (1), 81- 97.
- Banaee, M., & Porzamani, Z. (2017). The impact of cultural factors on the implementation of international accounting standards. *Empirical Research in Accounting*, 7 (2), 177-202. (in Persian)
- Birnberg, J. G. (2009). The case for post-modern management accounting: Thinking outside the box. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 3-18.
- Bjørkelo, B., Einarsen, S., & Matthiesen, S.B. (2010). Predicting proactive behavior at work: exploring the role of personality as an antecedent of whistle blowing behavior. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 83 (2), 37-39.
- Bolu, G., Akbarian, R. (2017). Examination of the relationship of bystander effect, evidence strength and perceived responsibility with reporting Fraud. *Iranian Journal of Value & Behavioral Accounting*, 2 (3), 1-32. (in Persian)
- Bolu, Q., Akbarian, R. (2016). The effect of the spectator phenomenon on the report of fraud. *Iran's first National Conference on Auditing and Financial Supervision*. Mashhad - Ferdowsi University of Mashhad. (in Persian)
- Brink, A., Eller, C., & Gan, H. (2015). Reporting fraud: An examination of the bystander effect and evidence strength. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 18 (1), 125-154.
- Callahan, E.S., & Collins, J.W. (1992). Employee attitudes toward whistleblowing: Management and public policy implications. *Journal of Business Ethics*, 11(12), 939-948.
- Carozza, D. (2007). *Interview with Sherron Watkins: Constant Warning*. Available at: <http://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=583> (accessed 12. 12. 2018).
- Darley, J. M., & Latane', B. (1968). Bystander intervention in emergencies: Diffusion of responsibility. *Journal of Personal and Social Psychology*, 8(4), 377-383.
- Daryaie, M., Nikoomaram, H., & Khanmohammadi, M. (2020). Individual characteristics and ethical whistle-blowing intention in audit profession. *Ethics in Science and Technology*, 14 (5), 170-177. (in Persian)

- Donaldson, W. (2005). Speech by SEC chairman: Remarks before the financial services roundtable. U.S. securities and exchange commission. Retrieved from <http://www.sec.gov/news/speech/spch 040105whd.htm>. [04/10/2018].
- Dozier, J. B., & Miceli, M. P. (1985). Potential predictors of whistle-blowing: A prosocial behavior perspective. *The Academy of Management Review*, 10 (4), 823-836.
- Dyck, A., Morse, A., & Zingales, L. (2010). Who blows the whistle on corporate fraud? *The Journal of Finance*, 65 (6), 2213-2253.
- Fereydoni, Z., & Barzagar, E. (2019). Relationship between financial incentives and seriousness with whistle blowing intention of unethical acts, *Ethics in science and Technology*, 13 (4), 69-76. (in Persian)
- Hashemi, A., & Hariri, A. (2017). The analysis of benford's law ability to identify and predict financial fraud detection. *Accounting and Auditing Review*, 24(2), 283-302. (in Persian)
- Henik, E.G. (2008). Mad as hell or scared stiff? The effects of value conflict and emotions on potential whistle-blowers, ethic issues in business: reflections from the business academic community. *Journal of Business Ethics*, 80 (1), 111-119.
- Jackson, K., Sher, K. J., & Wood, P. K. (2000). Prospective Analysis of Comorbidity: Tobacco and Alcohol Use Disorder. *Journal Abnorm Psychol*, 109, 676-694.
- Krippendorff, K. (2008). *Content Analysis*. (Houshang Nayeb, Trans.) Tehran, Ravesh Publications. (in Persian)
- Latane', B., and Darley, J.M. (1970). *The Unresponsive Bystander: Why Doesn't He Help?*, New York, NY: Appleton-Century-Crofts.
- Liu, Y., Zhao, S., Li, R., Lulu, Z., & Tian, F. (2018). The relationship between organizational identification and internal whistle-blowing: the joint moderating effects of perceived ethical climate and proactive personality. *Review of Managerial Science*, 12 (1), 113-134.
- Loo, R. (2002). The delphi method: a powerful tool for Strategic management, policing. *An International Journal of Polics Strategies & Management*, 25 (4), 762-769.
- Ludwig, L. (2005). Library as place: results of a delphi study. *JMLA Journal of the Medical Library Association*, 93 (3), 315- 326.
- McLain, D.L., & Keenan, J.P. (1999). Risk, information, and the decision about response to wrongdoing in an organization. *Journal of Business Ethics*, 19(3), 255-271.
- Miceli, M.P., Dozier, J.B., & Near, J.P. (1987). Personal and situational determinants of whistle-blowing. *Paper Presented at the Meeting of the Academy of Management*, New Orleans, LA.
- Miceli, M.P., Near, J.P., & Dworkin, T.M. (2009). A word to the wise: how managers and policy-makers can encourage employees to report wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 86 (3), 379-396.
- Miceli, M.P., Near, J.P., Rehg, M.T., & Van Scotter, J.R. (2012). Predicting employee reactions to perceived organizational wrongdoing: demoralization, justice, proactive personality, and whistle-blowing. *Human Relations*, 65 (8), 923-954.

- Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2014). Investigating the effect of the moderating variable of perceived moral severity on the intention of internal accountants to report fraud. *Iranian Accounting Reviews*, 2 (5), 133-109. (in Persian)
- Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2016). Modeling and prioritizing factors influencing accountants' intent to report financial fraud. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13 (49), 1- 28. (in Persian)
- Namazi, M., Rajabdorri, H. (2017). Studying the Interaction of constructs of the model of sustainable development professional accounting ethics via DEMATEL Technique. *Journal of Financial Accounting Research*, 9 (2), 71-90. (in Persian)
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1995). Effective whistle-blowing. *Academy of Management Review*, 20 (3), 679-708.
- Near, J.P., and Miceli, M.P. (1985). Organizational dissidence: the case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16.
- Nitsch, D., Baetz, M., & Hughes, J. C. (2005). Why code of conduct violations go unreported: A conceptual framework to guide intervention and future research. *Journal of Business Ethics*, 57(4), 327-341.
- Pashaeizad, H. (2008). An overview of the Delphi method. *Peik Noor Quarterly (Humanities)*, 6 (2), 63-79. (in Persian)
- Ponemon, L. A. (1994). Comment: Whistle-blowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 118-130.
- Pooriansb, A. (2010). Editorial: Fraud never sleeps, the bells have rung for us. *Accountant*, 235, 2-3. (in Persian)
- Rajabdorri, H. (2020). The relation of organizational identification and internal whistle-blowing with the moderate role of perceived ethical climate and proactive personality, *Ehics*, 15 (36), 99 -124. (in Persian)
- Rezaei, Y., Safari, M., & Valiyan, H. (2020). Company stakeholder capability relationship and company's investment in innovation activities. *Accounting and Auditing Review*, 27 (2), 180-201. (in Persian)
- Rezvani, R. (2010). Content analysis. *Research Criteria in the Humanities*, 3, 137-156. (in Persian)
- Robinson, S. N., Robertson, J. C., & Curtis, M. B. (2012). The effects of contextual and wrongdoing attributes on organizational employees' whistle-blowing intentions following fraud. *Journal of Business Ethics*, 106 (1-2), 213-227.
- Sama, L., & Shoaf, V. (2008). Ethical leadership for the professions: Fostering a moral community. *Journal of Business Ethics*, 78 (1), 39-46.
- Seifert, D. L. (2006). *The Influence of Organizational Justice on the Perceived Likelihood of Whistle-Blowing*. Doctoral Dissertation, Washington State University, Washington.
- Slovin, D. (2006). Blowing the whistle. *Internal Auditor*, 63(3), 45-49.

- Treviño, L.K., & Weaver, G.R. (2001). Organizational justice and ethics program 'follow-through': influences on employees' harmful and helpful behavior. *Business Ethics Quarterly*, 11(04), 651-671.
- Treviño, L.K., Weaver, G.R., & Reynolds, S.J. (2006). Behavioral ethics in organizations: a review. *Journal of Management*, 32(6), 951-990.
- Wyatt, A. (2004). Accounting professionalism: Accountants responsibilities and morality. *CPA Journal*, LXXIV (3), 22-30.