

Designing a Qualitative Model for the Effect of Education in Preventing Financial Corruption in Government Auditing: A Meta-synthesis and Thematic Analysis Approach

- Saeed Rayat pishe^{۱*}
- Salam Abdollahzade^۲
- Hojjat Frootan^۳

Abstract

The purpose of this research is to design a qualitative model for the effect of education in preventing financial corruption in government auditing. This is a qualitative study utilizing a combination of Meta-synthesis and Qualitative Thematic Analysis. In the first phase, a systematic analysis of previous research was conducted through the meta-synthesis approach. Simultaneously, in the second phase, data were collected through semi-structured interviews with ۱۷ experts (financial officers, executive managers, regulatory body experts, and university faculty members). Experts were selected using the snowball sampling method, and interviews continued until theoretical saturation was reached. The qualitative data were analyzed using Maxqda software, and the results from both methods were integrated to form the comprehensive model. The resulting comprehensive model, derived from a holistic perspective, comprises ۴۷۲ non-repetitive sub-codes, ۴۳ main codes, and five primary categories: Individual, Organizational, External Oversight, Governmental and Political, and Societal. The most frequent indicators identified in each category are: Strengthening Amr-e be Ma'ruf and Nahy az Monkar (۱۰ repetitions) at the Individual level; Improving Internal Control (۲۱ repetitions) at the Organizational level; Efficient and Up-to-date Supervision (۱۹ repetitions) in the External Oversight category; Improving transparency of international interactions and reducing sanctions (۱۸ repetitions) in the Governmental and Political category; and Increasing Rule of Law and Reducing General Lawlessness (۲۰ repetitions) at the Societal level. The designed model provides a comprehensive framework for developing preventive education in the government auditing system, which can be used as a policy-making basis for effective anti-corruption efforts and enhancing transparency in the public sector.

Keywords: Financial Corruption, Anti-Corruption Education Model, Government Auditing, Meta-synthesis, Thematic Analysis.

^۱ PhD in Management, Faculty of Management and Accounting, Tehran University, Tehran, Iran (Corresponding Author). Email: saeedrayat۲۰@gmail.com

^۲ PhD in Accounting, General Auditor of Supreme Audit Court of Iran, Tehran, Iran.

^۳ Master of Executive Management, Gachsaran Azad University, Gachsaran, Iran (Supreme Audit Court of Iran).

طراحی مدل کیفی اثرات آموزش در پیشگیری از فساد مالی در حسابرسی دولتی: رویکرد فراترکیب و تحلیل تم.

- سعید رعیت پیشه^۱*
- سلام عبدالله زاده^۲
- حجت الله فروتن^۳

چکیده

هدف از این پژوهش طراحی مدل کیفی اثرات آموزش در پیشگیری از فساد مالی در حسابرسی دولتی است. پژوهش حاضر از نظر ماهیت کیفی بوده و از ترکیب روش‌های فراترکیب و تحلیل تم کیفی استفاده شده است. در فاز اول، تحلیل نظام‌مند پژوهش‌های پیشین از طریق رویکرد فراترکیب انجام گرفت و به طور همزمان، در فاز دوم داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۱۷ نفر از خبرگان (ذی‌حسابان، مدیران اجرایی، کارشناسان دستگاه‌های نظارتی و اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها) جمع‌آوری شد. انتخاب خبرگان به روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی و مصاحبه‌ها تا زمان احراز اشباع نظری ادامه یافت. داده‌های کیفی با استفاده از نرم‌افزار مکس‌کودا تحلیل شدند و نتایج دو روش با یکدیگر ادغام گردید تا مدل جامع طراحی شود. در نهایت مدل جامع که حاصل دیدی کل نگرانه است و دربردارنده ۴۷۲ کد فرعی غیرتکراری، ۴۳ کد اصلی و پنج مقوله اصلی شامل: فردی، سازمانی، نظارت خارجی، حاکمیتی و سیاسی و جامعه است، شناسایی شد. پرتکرارترین شاخص‌های شناسایی شده در هر مقوله عبارت‌اند از: تقویت امر به معروف و نهی از منکر (۱۵ تکرار) در سطح فردی؛ بهبود کنترل داخلی (۲۱ تکرار) در سطح سازمانی؛ نظارت کارآمد و به روز (۱۹ تکرار) در مقوله نظارت خارجی؛ بهبود شفافیت مراودات بین‌المللی و کاهش تحریم‌ها (۱۸ تکرار) در مقوله حاکمیتی و سیاسی؛ و افزایش قانون‌گرایی و کاهش جو قانون‌شکنی عمومی (۲۰ تکرار) در سطح مقوله جامعه. مدل طراحی شده، چارچوبی جامع برای توسعه آموزش‌های پیشگیرانه در نظام حسابرسی دولتی فراهم می‌آورد که می‌تواند به عنوان مبنای سیاست‌گذاری جهت مبارزه مؤثر با فساد مالی و ارتقاء شفافیت در بخش دولتی مورد استفاده قرار گیرد.

واژگان کلیدی: فساد مالی، مدل آموزش مبارزه با فساد، حسابرسی دولتی، فراترکیب، تحلیل تم.

^۱ دکتری مدیریت، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

رایانامه: saeedrayat25@gmail.com

^۲ دکتری حسابداری، حسابرس کل دیوان محاسبات کشور، تهران، ایران

^۳ کارشناسی ارشد مدیریت اجرایی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گچساران، ایران (سر‌حسابرس ارشد دیوان محاسبات).

فساد مالی به عنوان یکی از موانع اصلی توسعه اقتصادی و یک چالش پیچیده و جهانی شناخته می‌شود. این پدیده با تشدید نابرابری اجتماعی، کاهش کارایی سرمایه‌گذاری عمومی و تضعیف کیفیت حکمرانی، منجر به ناکارآمدی در ارائه خدمات عمومی می‌شود. فساد و انحراف مالی هزینه‌های قابل توجهی را بر شرکت‌های تحمیل و موجب تشدید بی‌ثباتی اجتماعی و سیاسی می‌شود. فساد اقتصادی یکی از مسائل پیچیده جهانی است که عواقب وخیمی بر روی رشد اقتصادی، توزیع درآمد و کیفیت حکمرانی دارد. برآوردهای مختلف نشان می‌دهد که هزینه‌های فساد جهانی قابل توجه است به‌طوری‌که می‌تواند به میلیاردها دلار در سال برسد (کوی پرس، ۲۰۲۲). این معضل، منشأ چالش‌های گسترده و زنجیره‌واری نظیر توزیع ناعادلانه منابع، گسترش بی‌عدالتی و فقر (سرهان^۱ و همکاران، ۲۰۲۴)، توسعه نامتوازن، کاهش در سطح سرمایه‌گذاری و رشد اقتصادی منفی (بریان و جاولگی^۲، ۲۰۱۶)، هدر رفت منابع، بی‌اعتمادی مردم و تنش در جامعه را در پی دارد و در نهایت به مانند عفونتی که اگر به اندام و ساختار جامعه سرایت کند، اعضای آن را یک‌به‌یک فاسد کرده و چه‌بسا گسترش این عفونت، کل پیکره جامعه را از بین ببرد و منجر به تضعیف ثبات سیاسی و مشروعیت حاکمیت نیز می‌انجامد. (لوکاتلی^۳، ۲۰۱۷). رشد و توسعه جوامع، در گروه برخورداری از نظام اداری سالم است؛ نظام اداری سالم، تسهیل‌کننده بروز خلاقیت و رشد و شکوفایی سازمان‌ها و جامعه است. مبارزه با فساد امری پیچیده، پنهان و متنوع است و از این‌رو مبارزه با آن باید مستمر، طولانی، منسجم و با برنامه‌ریزی دقیق و همه‌جانبه همراه باشد (بسلی و هوکینس^۴، ۲۰۲۲).

در سطح ملی نیز، وضعیت فساد اداری مطابق با آرمان‌های نظام جمهوری اسلامی نبوده و جایگاه کشورمان در گزارش‌های سازمان‌هایی نظیر سازمان بین‌المللی شفافیت^۵ (۲۰۲۳) وضعیت نامطلوبی از وجود فساد اداری در کشورمان ترسیم می‌کند و نیاز به اقدامات و سیاست‌گذاری‌های جدی را نشان می‌دهد. طبق گزارش سازمان بین‌المللی شفافیت (۲۰۲۳) کشور ایران از میان ۱۸۰ کشور جایگاه ۱۴۹ را به خود اختصاص داده است. فساد اداری، عارضه‌ای است که امروزه گریبان گیر همه کشورها است. به سخن دیگر، هیچ کشوری، عاری از فساد اداری در جهان وجود ندارد (منصوری، ۱۴۰۳). حال آنکه کمتر کشوری در دنیا یافت می‌شود که به‌اندازه ایران بر مبارزه علیه فساد اداری تأکید و توجه سیاستمداران و تصمیم‌سازان را به خود جلب کرده باشد. صدور فرمان هشت ماده‌ای مقام معظم رهبری در زمینه مبارزه با مفاسد اقتصادی در سال

^۱ Sarhan

^۲ Bryant & Javalgi

^۳ Locatelli

^۴ Beesley & Hawkins

^۵ Transparency International Organization

۱۳۸۰ و متعاقب آن تشکیل ستاد مبارزه با مفاسد اقتصادی یکی از مهم‌ترین نقاط عطف درزمینه‌ی راهبرد نظام در پیشگیری و مقابله با فساد بوده است. درحالی‌که تأکید مقامات عالی کشور بر مبارزه با فساد امری مستمر بوده، تجربه‌های جهانی و داخلی ثابت کرده‌اند که راهکارهای سرکوب‌کننده و قضایی به‌تنهایی کافی نیستند (استهربرتز^۱، ۱۹۹۸). در این میان، آموزش به‌عنوان یک استراتژی ریشه‌ای، نرم و پیشگیرانه، نقش اساسی در تقویت اصول اخلاقی، ارتقاء آگاهی و شناسایی گلوگاه‌های فساد دارد (هربرتز، ۱۹۹۸؛ پرتوی و همکاران، ۱۴۰۳).

تحقیقات نشان داده است که کم توجهی به موضوع آموزش نیروی انسانی در سطح کلان و خرد، ریشه بسیاری از انحرافات است و منجر به چالش‌های دومینووار فساد مالی و اداری گردیده است. نقش آموزش در کاهش انحرافات مالی و فساد به شکل مستقیم و غیرمستقیم بر هیچ اهل فنی پوشیده نیست (خوش‌باش و دهقان، ۱۴۰۳؛ ایمانی، ۱۴۰۴). با وجود اهمیت آموزش در کاهش انحرافات مالی و فساد در سطوح مختلف پژوهش‌های موجود عمدتاً بر علل یا کشف فساد متمرکز بوده‌اند. به‌طور خاص، در حوزه حسابرسی دولتی که وظیفه صیانت از منابع عمومی و پیشگیری از انحرافات مالی را بر عهده دارد، خلأ یک مدل جامع، ساختاریافته و بومی با تأکید بر آموزش‌های پیشگیرانه ضد فساد احساس می‌شود.

ازاین‌رو، با توجه به اهمیت نقش پیشگیرانه آموزش در انحرافات و فساد مالی هدف اصلی این پژوهش طراحی مدل کیفی اثرات آموزش در پیشگیری از فساد مالی در حسابرسی دولتی با رویکرد فراترکیب و تحلیل تم است. این پژوهش برای ساخت مدلی جامع، هم‌زمان از دو روش کیفی فراترکیب (به منظور تحلیل نظام‌مند یافته‌های پیشین) و تحلیل تم کیفی (برای تحلیل مصاحبه با خبرگان) استفاده کرده است. ازاین‌رو پژوهشگر برای ساخت مدلی جامع هم‌زمان از ابزار مصاحبه کیفی با خبرگان و هم مطالعه فراترکیب پژوهش‌های پیشین در خصوص فساد مالی-اداری بهره‌برده است. به این منظور برای فاز اول از رویکرد کیفی فراترکیب (متاستز) که شامل گام‌های هفت‌گانه ایست، به ارزیابی و تحلیل مقالات به‌منظور کدگذاری و مقوله‌بندی داده‌ها پرداخته و سپس در گام دوم و هم‌زمان با تحلیل مقالات به‌منظور کدگذاری و مقوله‌بندی داده‌ها با روش تحلیل تم به تحلیل مصاحبه‌ها در نرم‌افزار تحلیل کیفی مکس کودا پرداخته است.

^۱ Huberts

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تعریف فساد

فساد در ادبیات علمی اقتصاد، مدیریت دولتی و حسابداری، مفهومی چندبعدی و نظام‌مند تلقی می‌شود که به «سوءاستفاده عامدانه از قدرت واگذارشده به منظور کسب منفعت شخصی، سازمانی یا گروهی برخلاف قوانین و اصول حاکمیتی» اشاره دارد (سازمان بین‌المللی شفافیت، ۲۰۲۳). فساد بیش از یک رفتار فردی، به‌عنوان پدیده‌ای نهادی، ساختاری و میان‌رشته‌ای مورد توجه قرار می‌گیرد. بانک جهانی (۱۹۹۷؛ «سوءاستفاده از مقام یا قدرت عمومی برای کسب منافع شخصی» تعریف می‌کند (بانک جهانی، ۱۹۹۷؛ کافمن و همکاران ۱۹۹۹). به‌طور مشابه، سازمان شفافیت بین‌الملل فساد را «سوءاستفاده از قدرت واگذارشده برای کسب منفعت خصوصی» معرفی می‌کند (سازمان بین‌المللی شفافیت، ۲۰۲۳). این تعاریف با تأکید بر عنصر سوءاستفاده از قدرت و کسب منفعت خصوصی مستقیم یا غیر مستقیم، چارچوب مفهومی مشترکی برای تحلیل فساد در حوزه‌های مختلف حاکمیتی، اداری و اقتصادی فراهم می‌آورند. از دیدگاه نظری، بسیاری از پژوهشگران، فساد را نتیجه تعامل میان انگیزه‌های فردی، فرصت‌های سازمانی و ضعف سازوکارهای کنترل و پاسخگویی می‌دانند. کلیتگارد^۱ (۱۹۹۸) فساد را تابعی از «اختیار انحصاری»، «تصمیم‌گیری» و «نبود پاسخگویی» تبیین می‌کند و نشان می‌دهد که کاهش فساد، مستلزم تقویت شفافیت، محدودسازی قدرت‌های انحصاری و افزایش پاسخگویی نهادی است. همچنین روز-اکرم^۲، (۲۰۱۶) فساد را رفتاری عقلانی اما غیرقانونی می‌داند که در بستر ضعف نهادی و ناکارآمدی نظارتی شکل می‌گیرد.

تعریف سازمان بین‌المللی شفافیت، مبنای بسیاری از شاخص‌های بین‌المللی فساد از جمله CPI^۳ است. شاخص ادراک فساد (CPI)، یک ابزار مهم برای ارزیابی و رتبه‌بندی میزان فساد در بخش عمومی کشورهای مختلف جهان است. شاخص ادراک فساد (CPI) بر اساس درک (ادراک) کارشناسان و مدیران اجرایی بخش خصوصی از سطح فساد در میان مقامات دولتی و سیاستمداران کشورها تهیه می‌شود. از آنجا که فساد پدیده‌ای پنهان است، اندازه‌گیری مستقیم آن دشوار بوده و این شاخص بر ادراک عمومی تمرکز دارد. مقیاس رتبه‌بندی این شاخص از صفر تا ۱۰۰ امتیازدهی می‌شوند؛ که در این شاخص صفر نشان‌دهنده بالاترین سطح فساد ادراک‌شده است و مقدار ۱۰۰ نشان‌دهنده پایین‌ترین سطح فساد ادراک‌شده است (الکاده و هالیت^۴، ۲۰۲۵).

^۱ Klitgaard

^۲ Rose-Ackerman

^۳ Corruption Perceptions Index

^۴ Al Qudah & Hailat

دسته‌بندی کاپلی^۱ و محمد (۲۰۱۵)، به‌ویژه با تفکیک فساد بخش عمومی از دولتی، اهمیت حسابرسی دقیق در هر یک از این سطوح را آشکار می‌سازد و نشان می‌دهد که آموزش‌های پیشگیرانه باید متناسب با پیچیدگی هر سطح طراحی شوند. از دیدگاه کاپلی و محمد (۲۰۱۵) فساد به چند قسمت ۱- فساد در سطح دولت^۲، ۲- فساد بخش عمومی^۳، ۳- فساد بخش خصوصی^۴، ۴- فساد رسانه‌ای^۵ (دستکاری اطلاعات)، ۵- فساد شهری^۶ (مثل مناطق خودمختار و دارای حکومت مستقل) تقسیم می‌شود. بر اساس طبقه‌بندی‌های لمدفورت (۲۰۰۷)، فساد می‌تواند در سطوح مختلفی از جمله فساد اداری، فساد سیاسی، فساد سازمانی و فساد اقتصادی بروز یابد و هر یک سازوکارها و پیامدهای خاص خود را دارند. این تفکیک به روشنی بیان می‌کند که مقابله با فساد، نیازمند طراحی سیاست‌ها، آموزش‌ها و سازوکارهای پیشگیرانه متناسب با هر سطح است و رویکردهای یکسان‌سازی شده نمی‌توانند اثربخش باشند.

فساد سازمانی و شرکتی

فساد سازمانی و شرکتی، سوءاستفاده نمایندگان سازمان از قدرت رسمی برای منافع شخصی یا سازمانی است. این رفتار از هنجارهای اخلاقی پذیرفته‌شده فاصله دارد و شامل اعمالی مانند رشوه‌خواری، خویشاوندگرایی و اختلاس می‌شود که به عملکرد اقتصادی و اعتبار سازمانی آسیب می‌رساند. این فعالیت‌ها معمولاً زمانی به وجود می‌آیند که افراد در موقعیت‌های اقتدار از قدرت خود برای منافع شخصی سوءاستفاده کنند (کاسترو همکاران، ۲۰۲۰). مؤلفه‌های کلیدی فساد شرکت‌ها را می‌توان به چندین نوع سازمان‌دهی کرد: رشوه‌خواری (این یکی از رایج‌ترین اشکال فساد است که در آن انگیزه‌های پولی یا غیر پولی برای ترغیب فردی در موقعیت قدرت به عمل به نفع رشوه دهنده ارائه می‌شود) اخاذی (شامل اجبار یک فرد یا سازمان برای به دست آوردن پول یا خدمات از طریق تهدید به آسیب یا اقدام نامطلوب است) خویشاوندی (حمایت از خانواده یا دوستان در استخدام یا معاملات تجاری می‌تواند رقابت منصفانه را مخدوش کند و اغلب به‌عنوان رفتار فاسد دیده می‌شود) اختلاس (اختلاس شامل سرقت وجوهی است که به امانت یک فرد با نقش امانت‌دار سپرده شده است). کلاهبرداری (شیوه‌های فریبده‌ای که هدف آن‌ها تأمین منافع غیرمنصفانه یا غیرقانونی است. این می‌تواند شامل جعل سوابق یا ارائه نادرست عملکرد شرکت باشد) (فریز^۷ و همکاران، ۲۰۲۱)، این نوع از فساد سازمانی، مستقیماً با مسئولیت‌های حسابرسان دولتی برای کشف و گزارش‌دهی ناهنجاری‌های مالی و سوءاستفاده از منابع عمومی مرتبط است.

^۱ Kapeli & Mohamed

^۲ State Level Corruption

^۳ Public Sector Corruption

^۴ Private Sector Corruption

^۵ Mass Media Corruption

^۶ Municipal Corruption

^۷ Ferris

فساد در داخل شرکت‌ها می‌تواند منجر به طیف گسترده‌ای از نتایج منفی شود، از جمله اثرات اقتصادی (فساد، پویایی بازار را مخدوش کرده و منجر به افزایش قیمت‌ها، کاهش کیفیت خدمات و مهار رشد اقتصادی شود. برآوردها نشان می‌دهد که فساد شرکت‌ها می‌تواند هزینه‌های عملیاتی را به شکل قابل توجهی افزایش دهد). فرسایش اعتماد (فساد اعتماد عمومی را به نهادهای سازمانی تضعیف می‌کند و به سرمایه شهرت و اعتماد سرمایه‌گذاران آسیب می‌رساند) اثرات اجتماعی منفی (فساد می‌تواند نابرابری را تشدید کند، دسترسی به خدمات ضروری را کاهش دهد و تلاش‌های توسعه‌ای را به‌ویژه در مناطق کمتر توسعه‌یافته مانع شود) با هو و همکاران (۲۰۲۰) بر ضرورت ایجاد چارچوب‌های اخلاقی قوی و تغییرات فرهنگی برای مقابله با فساد سازمانی تأکید می‌کنند. این تغییر فرهنگی، مستلزم آموزش‌های پیوسته و هدفمند، افزایش شفافیت و افزایش مسئولیت‌پذیری به کارکنان بخصوص در بخش دولتی و حسابرسان است.

برای اندازه‌گیری فساد در بخش دولتی، ابزارها و شاخص‌های گوناگونی وجود دارد، شاخص ادراک فساد (CPI) (این شاخص که از سوی سازمان شفافیت بین‌المللی منتشر می‌شود، به سنجش فساد در کشورهای مختلف با توجه به ادراکات مردم و کارشناسان درباره فساد می‌پردازد) شاخص حاکمیت^۱ (WGI) (این شاخص به بررسی کیفیت حاکمیت و میزان رضایت عمومی از نظام مدیریتی و اداری می‌پردازد) نظرسنجی‌ها (انجام نظرسنجی‌های عمومی و مشاوره با کارشناسان می‌تواند به عنوان یک ابزار دیگر برای ارزیابی میزان فساد در یک سازمان یا کشور مورد استفاده قرار گیرد) مورد استفاده قرار می‌گیرند تا کیفیت نظارت سنجیده شود (زارع و همکاران، ۱۴۰۳). در نهایت، باید گفت که مبارزه با فساد دولتی نیازمند تلاشی جامع و سیستماتیک با همکاری نهادهای دولتی، بخش خصوصی و مشارکت عمومی و همچنین نقش حیاتی آموزش در افزایش مهارت‌های ارزیابی ریسک و نظارت است.

اثرات فساد

نتایج پژوهش‌های گذشته نشان‌دهنده اثر فساد بر رشد و توسعه اقتصادی، نابرابری اجتماعی (گوپتا^۲ و همکاران، ۲۰۰۲) و مشروعیت دولت و ثبات سیاسی (اندرسون^۳ و توردوا، ۲۰۰۳) است. فساد به طور مستقیم مانع پیشرفت اهداف کاهش فقر هم در سازمان‌های اهداکننده و هم کشورهای دریافت‌کننده وام می‌گردد (امپراتویم^۴، ۲۰۰۸). آثار اقتصادی فساد در پژوهش‌های اخیر بیشتر بر بحث قیمت‌گذاری دارایی‌ها و نقص‌های بازار مانند نامتقارن بودن اطلاعات و نا اطمینانی سرمایه‌گذاران در مورد عملکرد تجاری متمرکز شده است. نامتقارن بودن اطلاعات و نا اطمینانی سرمایه‌گذاران، هردو از سطح فساد تأثیر

^۱ Worldwide Governance Indicators.

^۲ Gupta

^۳ Anderson

^۴ Ampratwum

می‌پذیرند زیرا اطلاعات مربوط به منافع کسب‌شده از فساد، به‌صورت عمومی در بازار منتشر نمی‌شود (جین^۱ و همکاران، ۲۰۱۷).

فساد، هزینه‌های عمومی را به‌جای بهداشت و آموزش و پرورش صرف رشوه می‌کند (گلداسمیت^۲، ۱۹۹۹). فساد دارای اثرات منفی بر رشد و سرمایه‌گذاری است. پرداخت رشوه برای دریافت مجوز سرمایه‌گذاری به‌روشنی انگیزه سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد (ایمانی، ۱۴۰۴). فساد از طریق کاهش سرمایه‌گذاری خصوصی و انحراف هزینه‌های عمومی، رشد اقتصادی را کاهش می‌دهد. دادگر (۱۳۸۲) عوارض و پیامدهای اقتصادی شیوع مفاسد مالی در کشور را در چهار دسته شامل آثار منفی فساد مالی بر تخصیص صحیح منابع، آثار منفی فساد مالی بر توزیع صحیح درآمدها، آثار منفی بر کارایی اقتصادی و آثار منفی فساد مالی بر رشد اقتصادی تقسیم‌بندی کرده است. از دیدگاه او، پیامدهای اقتصادی شیوع فساد مالی در کشور شامل ضد رشد و توسعه بودن مفاسد مالی، ایجاد و گسترش فقر و آثار و پیامدهای آن و نیز تغییر فرهنگ اقتصادی است. همانطور که در مطالب بالا تشریح شد، پیامدهای گسترده و مخرب فساد لزوم مداخله و پیشگیری مؤثر را ضروری می‌سازد. از آنجا که فساد ریشه در ضعف کنترل‌های درونی (اخلاقی و دانشی) و کنترل‌های بیرونی (نظارتی) دارد، آموزش به عنوان یک ابزار پیشگیرانه، حیاتی تلقی می‌شود. این آموزش باید نه تنها به دانش فنی و کشف فساد که به ارتقاء اخلاق حرفه‌ای و درک عمیق از اثرات سیستمی فساد متمرکز باشد تا بتواند موانع و شکاف‌های نظری موجود را از میان بردارد. پژوهش حاضر نیز با تمرکز بر همین خلأ، به طراحی مدل جامع آموزش پیشگیرانه می‌پردازد.

پیشینه تجربی

در ادامه به تعدادی از مطالعاتی که در زمینه‌ی انحرافات مالی، فساد و حسابرسی دولتی به رشته تحریر درآمده است، همچنین ارتباط با مدل نهایی پژوهش و شکاف پژوهشی در جدول ۱ اشاره شده است.

جدول ۱. پیشینه تجربی

نویسندگان	عنوان	روش	ارتباط با مدل پیشنهادی پژوهش و شکاف پژوهش	یافته کلیدی پژوهش
معبود محمدی و همکاران، (۱۴۰۳)	بررسی اثر فساد مالی بر کسری بودجه در کشورهای منتخب	روش گشتاور تعمیم‌یافته (GMM)	نشان‌دهنده پیامدهای کلان اقتصادی فساد است و ضرورت پیشگیری ساختاری را تأیید می‌کند؛ اما به آموزش و توانمندسازی منابع انسانی و طراحی مدل آموزشی نمی‌پردازد.	رابطه معنادار فساد و کسری بودجه

^۱ Jain

^۲ Goldsmith



حسینی مرام و همکاران، (۱۴۰۳)	بررسی همگرایی عوامل مؤثر بر گسترش فساد در کشورهای منتخب اسلامی با رویکرد پانل فضایی پویا	پانل فضایی پویا	بر سیاست‌گذاری و ساختار محیطی تأکید دارد و نیاز به تقویت سیاست‌گذاری ضدفساد را تأیید می‌کند؛ اما فاقد رویکرد آموزشی و توسعه مهارت‌های ضدفساد است.	اثرات معکوس نوآوری بر فساد
خوش‌باش و دهقانی، (۱۴۰۳)	بررسی گلوگاه‌های فساد در مراکز اقتصادی و پیمانکاری	پیمایشی	همسو با بعد سازمانی مدل؛ به نقاط آسیب اشاره دارد و اهمیت آموزش ارزیابی ریسک را نشان می‌دهد و نقاط شناسایی نقاط کور نظارتی در قراردادها پیمانکاری تأکید دارد؛ ولی برنامه آموزشی نظام‌مند ارائه نمی‌کند.	شناسایی گلوگاه‌های فساد
زلفی و همکاران، (۱۴۰۳)	تبیین، اولویت‌بندی و بررسی نقش ابعاد فساد مالی در تحریف صورت‌های مالی	پیمایشی	همسو با بعد سازمانی و کنترل داخلی مدل شما؛ اما فاقد چارچوب آموزش پیشگیرانه برای تقویت کنترل‌های داخلی است.	اثر ابعاد سیاسی/تجاری فساد بر تحریف صورت‌های مالی
رنجبر و زرنندی، (۱۴۰۳)	رتبه‌بندی راهبردهای مبارزه با فساد اداری در نهادهای دولتی جمهوری اسلامی ایران	AHP	اهمیت اخلاق، نظارت و پیشگیری را تأیید می‌کند و با ابعاد فردی و سازمانی مدل همسوست؛ اما آموزش را سیستماتیک نکرده است، صرفاً به آموزش اخلاقی اشاره غیرمستقیم دارد.	اولویت‌بندی راهبردهای مبارزه با فساد
زارع و همکاران، (۱۴۰۳)	ارائه مدل تبیین‌کننده رابطه بین فساد مالی، آزادی اقتصادی، قوانین و مقررات و شفافیت باثبات بانک‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران	تحلیل مضمون	همسو با ابعاد حاکمیتی، نظارت خارجی و سازمانی؛ تأکید بر آموزش متدهای شفافیت مالی و ارتقای دانش قوانین و مقررات اما فاقد مدل آموزشی چندسطحی است.	نقش شفافیت و قوانین در کاهش فساد
پرتوی و همکاران، (۱۴۰۳)	اولویت‌بندی مؤلفه‌های ساختاری فساد اداری در ایران معاصر	کتابخانه‌ای	تأکید بر تقویت ابعاد حاکمیتی و سیاسی و بر ضرورت اصلاح ساختار تأکید دارد اما آموزش و توانمندسازی کارکنان را وارد مدل نمی‌کند.	عوامل ساختاری فساد
منصوری، (۱۴۰۳)	بررسی تأثیر تحریم‌ها بر رابطه علی بین فساد، نابرابری درآمدی و فقر در ایران	پیمایشی	رویکرد کلان حاکمیتی دارد؛ فاقد مدل آموزشی اجرایی و چندبعدی است اما نشان‌دهنده ضرورت آموزش عدالت‌محور است	رابطه نابرابری، فقر و فساد

شریعتی و همکاران، (۱۴۰۲)	عمده دلایل بروز فساد اداری در مجموعه شهرداری	پیمایشی	مؤید ابعاد فردی، سازمانی و نظارتی مدل است؛ اما آموزش ساختاریافته ارائه نمی‌کند، به شکل ضمنی به آموزش شایسته‌گزینی و مدیریت منابع انسانی اشاره دارد.	نقش عدم انگیزه روابط خویشاوندی و سوءمدیریت، نبود نظارت خارجی به عنوان ریشه‌های اصلی فساد.
موسوی و همکاران، (۱۴۰۲)	تأثیر قوانین اسلامی بر کاهش فساد اقتصادی و بهبود شفافیت مالی بر اساس نظریات آرتور اوکان و محمدباقر صدر	تطبیقی	بعد فردی (تقویت بنیان‌های عقیدتی) و اخلاقی مدل را تقویت می‌کند؛ ولی به طراحی مدل آموزشی چندبعدی سازمانی نمی‌پردازد صرفاً به آموزش ارزشی می‌پردازد.	تأثیر قوانین اسلامی بر کاهش فساد و سلامت مالی
ایمانی، (۱۴۰۴)	نظام مدیریت عملکرد کارکنان به‌مثابه ابزاری برای پیشگیری از فساد اداری	ISM	همسو با بعد سازمانی و فردی؛ بر پاسخگویی تأکید دارد و ضرورت آموزش عدالت سازمانی را تأیید می‌کند.	نقش مدیریت عملکرد در پیشگیری از فساد
هریوندی، (۱۴۰۳)	ارزیابی اثر برقراری الزامات پاسخگویی و قوانین و مقررات به حساب‌برسان مستقل در مبارزه با فساد مالی	روش توضیحی-تبیینی	تقویت نظارت خارجی (نظارت کارآمد و به‌روز) را تأیید می‌کند؛ لزوم آموزش پاسخگویی و مسئولیت حقوقی را برجسته می‌کند.	نقش درستکاری مدیران و حساب‌برسان و قوانین سخت‌گیرانه بر کاهش فساد.
خدمتی و کاظمی، (۱۴۰۳)	تحلیل و بررسی عوامل ساختاری فساد اداری در اندیشه امیرالمؤمنین علی و رتبه‌بندی آن‌ها با استفاده از تحلیل سلسله‌مراتبی	AHP	همسو با بعد حاکمیتی (شایسته‌سالاری و قانون‌گرایی) و شایسته‌سالاری مدل؛ اما به آموزش حرفه‌ای مدیران نمی‌پردازد.	نظام نادرست گزینش ریشه‌های ساختاری فساد.
قادری و همکاران، (۱۴۰۳)	فساد مالی و کیفیت کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	پیمایشی	مستقیماً بعد سازمانی مدل را تقویت می‌کند؛ پژوهش حاضر آن را به آموزش پیوند می‌دهد.	نقش ضعف کنترل داخلی و افزایش فساد.
صادقی و همکاران، (۱۴۰۳)	بررسی تأثیر شیوه‌های پیشگیری از فساد بر اجتناب مالیاتی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده ویژگی‌های هیئت‌مدیره شرکت	رگرسیون	این مطالعه با مقوله نظارت و سازمانی مدل همسو است. به ابزارهای مدیریتی اشاره و آموزش حکمرانی شرکتی اشاره دارد ولی آموزش ضد فساد فراگیر چندسطحی ارائه نمی‌کند.	پیشگیری از فساد و نقش هیئت‌مدیره

غفاری و همکاران، (۱۴۰۲)	بررسی نقش و تأثیر دیوان محاسبات بر روند سالم‌سازی و انحراف زدایی مالی (عملکرد بودجه‌ای) دستگاه‌های اجرایی استان خوزستان	پیمایشی	تأکید بر تقویت نظارت خارجی؛ پیوند با آموزش به‌طور ضمنی دیده می‌شود صرفاً بر آموزش و توانمندسازی کارکنان تأکید دارد؛ اما نظام‌مند نیست.	نقش دیوان محاسبات
کیماسی و سلیمانی، (۱۴۰۳)	چارچوب شناسایی و اولویت‌بندی مؤلفه‌های ضد تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی بر مبنای مدل مثلث تقلب با رویکرد دلفی فازی	دلفی فازی	همسو با بعد فردی و سازمانی؛ آموزش ارزیابی ریسک تقلب را ضروری می‌سازد ولی مدل جامع آموزش ارائه نمی‌کند، صرفاً به آموزش «تکنیک‌های ارزیابی ریسک و شناسایی تقلب» اشاره دارد.	«فرصت» و «توجیه» بااهمیت‌ترین ابعاد در شکل‌گیری فساد مالی
سلمان‌زاده و همکاران، (۱۴۰۲)	ارزیابی نقش حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی	تحلیل محتوا	همسو با بعد سازمانی مدل (شفافیت) است بر آموزش مالی (آموزش ابزارهای حسابداری) تأکید دارد؛ اما آموزش جامع را پوشش نمی‌دهد.	نقش حسابداری مدیریت
جودزاده و نداف، (۱۴۰۲)	شناخت، سنجش و ارزیابی عوامل مؤثر بر فساد اداری در بخش دولتی استان خوزستان با استفاده از مدل سه‌شاخگی	تحلیل کیفی	تأیید تأیید مقوله سازمانی و فردی مدل در این مطالعه مشهود است؛ تنها به نیازهای آموزش در سازمان و فردی اشاره دارد، اما فاقد مدل آموزشی ترکیبی است.	نقش عوامل سازمانی، محیطی و فردی

بررسی نظام‌مند پیشینه پژوهش (چه در بعد کلان مانند اثرات فساد بر کسری بودجه و چه در بعد خرد مانند تأثیر فساد بر تحریف صورت‌های مالی) نشان‌دهنده غنای مطالعات در حوزه‌های مرتبط با فساد است. مطالعات انتخابی در جدول ۱ پیشینه پژوهش به‌طور کلی در چهار حوزه اصلی قابل دسته‌بندی و ارزیابی هستند:

- ۱) اثرات و ابعاد کلان فساد: بخش عمده‌ای از تحقیقات، مانند پژوهش‌های معبود محمدی و همکاران (۱۴۰۳) و منصوری (۱۴۰۳)، بر بررسی آثار کلان اقتصادی فساد بر کسری بودجه، نابرابری درآمدی و فقر متمرکز بوده‌اند. این مطالعات، هرچند اهمیت موضوع را نشان می‌دهند، اما فاقد ارائه راهکار سیستمی و خرد در سطح سازمان‌های نظارتی هستند.
- ۲) شناسایی عوامل و گلوگاه‌ها: دسته‌ای دیگر به شناسایی عوامل و گلوگاه‌های فساد در محیط‌های خاص مانند شهرداری‌ها یا مراکز اقتصادی پرداخته‌اند. شریعتی و همکاران، (۱۴۰۲)؛ خوش‌باش و دهقانی، (۱۴۰۳). این یافته‌ها در شناسایی ریشه‌های فساد (مانند سوءمدیریت یا خلأهای نظارتی)

ارزشمند هستند؛ اما اغلب خروجی آن‌ها فهرستی از عوامل است و نه یک مدل اجرایی عملیاتی برای مداخله پیشگیرانه.

۳) مدل‌های مقابله و رتبه‌بندی: برخی پژوهش‌ها، راهبردهای مبارزه با فساد را اولویت‌بندی کرده‌اند. به عنوان مثال رنجبر و زرندی، (۱۴۰۳)؛ کیماسی و سلیمانی، (۱۴۰۳) که با استفاده از روش‌های رتبه‌بندی عمدتاً به اولویت‌بندی شاخص‌ها بسنده کرده‌اند و فاقد یک مدل جامع آموزشی سیستمی و فراگیر هستند.

۴) نقش نهادهای خاص: مطالعات دیگری نقش نهادهای مالی و نظارتی چون سازمان حسابرسی و شرکت‌های حسابرسی مستقل را بررسی کرده‌اند. زارع و همکاران، (۱۴۰۳)؛ سلمان زاده و همکاران، (۱۴۰۲)؛ غفاری و همکاران، (۱۴۰۲)؛ هریوندی (۱۴۰۳) که بر بخش خصوصی (حسابرسان مستقل) متمرکز هستند در حالی که حسابرسان دولتی به عنوان بازیگران کلیدی در پیشگیری سیستماتیک، نیاز به یک مدل آموزشی تخصصی و مجزا دارند.

با این حال، علی‌رغم غنای پژوهش‌های گذشته یک شکاف دانشی و روش‌شناختی در این مطالعات دیده می‌شود: نخست، تمرکز بر آموزش به عنوان یک راه‌حل سیستمی و ساختاریافته برای پیشگیری از فساد در بستر حسابرسی دولتی کم‌رنگ است. دوم، اکثر مطالعات از روش‌های کمی، توصیفی یا کیفی ساده بهره برده‌اند. پژوهش حاضر با اتخاذ رویکرد کیفی ترکیبی فراترکیب نظام‌مند (برای پوشش جامع ادبیات گذشته) و تحلیل تم کیفی خبرگان (برای بومی‌سازی و اعتبارسنجی)، توانسته است ضمن استفاده از یافته‌های پیشین، یک مدل جامع آموزشی را طراحی کند که چهارچوبی کلان و عملیاتی برای نقشه راه توسعه مهارت‌ها و دانش مورد نیاز در جامعه، سازمان‌ها و حسابرسان دولتی در راستای مبارزه مؤثر و پیشگیرانه با فساد ارائه می‌دهد.

۳. روش‌شناسی

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، یک پژوهش آمیخته کیفی^۱ است. بدین معنا که پژوهشگر برای دستیابی به مدلی جامع، از ترکیب دو روش «فراترکیب» و «تحلیل تم» به صورت مکمل استفاده کرده است. در فاز نخست، با استفاده از روش فراترکیب که شامل گام‌های هفت‌گانه‌ایست، چارچوب نظری اولیه مبتنی بر تحلیل متون مقالات استخراج گردید و در فاز دوم، این چارچوب از طریق مصاحبه با خبرگان و روش تحلیل تم، اعتبارسنجی، بومی‌سازی و توسعه یافته است.

فاز اول فراترکیب (Meta-Synthesis): در فاز اول از روش فراترکیب^۲ استفاده گردیده است. فراترکیب، نوعی مطالعه کیفی است که به یکپارچه‌سازی و تفسیر تفسیرهای مطالعات پیشین می‌پردازد (زیممر^۳، ۲۰۰۶)، به عبارتی فرا ترکیب زمانی اطلاق می‌گردد که پژوهشگر داده‌های ثانویه نتایج حاصل از سایر مطالعات را برای پاسخگویی به نتایج خود ترکیب نموده و نتایج جدیدی بدست می‌آورد (اصغرزاده و

^۱ Qualitative Mixed-Methods

^۲ Meta syntheses

^۳ Zimmer

قاسمی، ۲۰۰۹). فراترکیب مستلزم آن است که پژوهشگر بازنگری دقیق و عمیقی را نسبت به سند مورد مطالعه انجام دهد و پژوهش‌های قبلی را با یکدیگر ترکیب کند (رعیت پیشه و همکاران، ۱۳۹۷). کاتالانو^۱ (۲۰۱۳) معتقد است که فراترکیب فرایند جستجو، ارزیابی، ترکیب و تفسیر مطالعات کمی یا کیفی در یک حوزه خاص است در این پژوهش، از الگوی هفت مرحله‌ای سندلوسکی و باروسو (۲۰۰۷) به شرح زیر استفاده شد:

گام اول تنظیم سؤال‌های پژوهش: هدف اصلی این گام، تبیین دقیق پرسش پژوهش است. «آموزش با تأثیر بر چه شاخص‌هایی منجر به کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی می‌شود؟»

گام دوم بررسی نظام‌اند متون: در این مرحله پژوهشگر به جستجوی سیستماتیک در پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر در بازه زمانی مناسب می‌پردازد. ابتدا کلمات کلیدی مرتبط را گزینش می‌کند و سپس به جستجو پرداخته می‌شود. در نهایت ۳۱۲ مقاله فارسی مرتبط به موضوع یافت شد.

گام سوم جستجو و انتخاب مقالات (غربالگری): مقالات بر اساس معیارهای ورود و خروج (تناسب عنوان، چکیده و محتوا) غربال شدند. برای ارزیابی کیفیت متدولوژیک مقالات باقی‌مانده، از ابزار برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی^۲ (CASP) استفاده شد. در نهایت، ۲۲ مقاله که امتیاز لازم را کسب کردند، برای تحلیل نهایی انتخاب شدند.

گام چهارم استخراج اطلاعات: در این گام، متن کامل ۲۲ مقاله منتخب به دقت مطالعه شد و کدهای اولیه مرتبط با ابعاد فساد و آموزش با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA ۲۰۲۰ استخراج گردید. (خروجی این مرحله صرفاً کدهای مستخرج از ادبیات بود).

گام پنجم تجزیه و تحلیل و ترکیب کیفی: سانلوسکی و باروسو (۲۰۰۷) این گام را «بررسی موضوعی» نامیدند که شامل دسته‌بندی کدها و شکل‌دهی مفاهیم اولیه بود. بدین صورت که پژوهشگر ابتدا تمام عوامل استخراج‌شده از مطالعات را کد در نظر می‌گیرد و سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از این کدها، آن‌ها را در یک مفهوم مشابه دسته‌بندی می‌کند؛ و بدین صورت پژوهشگر تم‌ها یا موضوعاتی (مفاهیم) را شکل می‌دهد و یک طبقه‌بندی را ایجاد می‌کند و طبقه‌بندی مشابه و مربوطه را در موضوعی قرار می‌دهد که آن را به بهترین نحو توصیف می‌کند. کدهای استخراج‌شده بر اساس تشابه معنایی در دسته‌های کلی‌تر قرار گرفتند تا چارچوب اولیه پژوهش شکل گیرد (جدول ۵).

گام ششم کنترل کیفیت (پایایی): یکی از شاخص‌های پایایی پژوهش کیفی، ارزیابی دو یا چند سند یا مصاحبه از حیث ارجاع به شاخصی خاص است. برای ارزیابی پایایی مرحله فراترکیب و تحلیل تم سندی انتخابی در اختیار یکی دیگر از خبرگان قرار داده شد تا نسبت به کدگذاری مجدد اقدام نماید. ضریب توافق کاپای کوهن (Kappa) محاسبه شده برابر با (۰/۶۲۷) محاسبه شد (جدول ۲). این مقدار نشان‌دهنده

^۱ Catalano

^۲ Critical Appraisal Skills Programme



توافق «خوب و قابل قبول» است و پایایی بخش کیفی را تأیید می‌کند. همچنین ضریب معناداری کمتر از ۰/۰۵، گویای وجود رابطه‌ی کدگذاری میان دو سند بررسی شده است.

جدول ۲. آزمون توافق کدگذاری میان پژوهشگر و یکی از خبرگان بروی یکی از متون

مقدار	انحراف معیار	برآورد T_b	معناداری برآورد (sig)
Measure of Agreement	Kappa	۰/۶۲۷	۰/۱۷۰
N of Valid Cases	۲۲	۴/۱۰۸	۰/۰۱۸

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standarderror assuming the null hypothesis

گام هفتم ارائه یافته‌ها: یافته‌های این فاز به عنوان چارچوب مفهومی اولیه (کدهای پیشینی^۱) به فاز دوم منتقل شدند.

فاز دوم تحلیل تم (Thematic Analysis): تحلیل تم، روشی کیفی است که از رویکردی مناسب و انعطاف‌پذیر برای تحلیل داده‌های کیفی بهره می‌برد (براون و کلارک، ۲۰۰۶). تم، بیانگر چیز مهمی در داده‌ها در مورد پرسش پژوهش است و تا حدی معنی و مفهوم الگوی مجموعه‌ای از داده‌ها را نشان می‌دهد. فرایند تحلیل تم زمانی آغاز می‌شود که تحلیل‌گر الگوی معنایی و موضوعاتی که جذابیت بالقوه دارند را موردنظر قرار می‌دهد. این تحلیل شامل یک رفت‌وبرگشت مستمر بین مجموعه داده‌ها و مجموعه کدگذاری‌ها و تحلیل داده‌هایی است که به وجود می‌آیند؛ بنابراین تحلیل تم فرایندی بازگشتی است که محقق در آن مدام در حال رفت‌وبرگشت در بین مراحل ذکرشده است. **در فاز دوم** این پژوهش کدهای اولیه و تم‌های استخراج شده از مطالعات فراترکیب (فاز اول)، به عنوان چارچوب مفهومی اولیه یا «کدهای پیشینی^۲» برای تحلیل مصاحبه‌های کیفی (فاز دوم) با استفاده از رویکرد تحلیل تم مورد استفاده قرار گرفتند. این امر به غنی‌سازی و تأیید مفاهیم علمی و همچنین کشف کدهای جدید و بومی کمک کرد. پژوهش حاضر در قالب طرح پژوهشی چندمرحله‌ای و بدین ترتیب اجرا شده است:

گام اول: پژوهشگر با انتخاب هدفمند دو نفر متخصص در حیطه موضوع پژوهش، برای دستیابی به سرخ‌هایی برای ادامه پژوهش، مصاحبه اکتشافی نیمه‌ساختاریافته انجام داده است. نخستین گام تحلیل تم تنظیم سؤالات اصلی مصاحبه است. در ادامه سه سؤال کلی که پژوهشگر به دنبال پاسخگویی به آن است اشاره شده است:

- ❖ آموزش چگونه منجر به کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی می‌شود؟
- ❖ آموزش با تأثیر بر چه عواملی منجر به کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی می‌شود؟

^۱ priori Codes

^۲ Priori Codes

❖ آموزش چه نقشی در کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی دارد؟

گام دوم: پژوهشگر با اتکا به مطالعه پیشینه موضوع و مصاحبه‌های اکتشافی، به مصاحبه‌های اصلی اقدام کرده و تا دستیابی به اشباع نظری^۱ آن را ادامه داده است. اشباع نظری زمانی احراز شد که در مصاحبه‌های ۱۵ تا ۱۷، هیچ کد یا مقوله جدیدی ظهور نکرد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل ۱۷ نفر از خبرگان شامل ذی‌حسابان دستگاه اجرایی، حساب‌رسان و بازرسان دستگاه نظارتی، مدیرکل دستگاه‌های اجرایی و اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها در رشته مدیریت و حسابداری که همگی دارای مدرک کارشناسی ارشد و بالاتر است. برای نمونه‌گیری، روش‌های مختلفی مانند نمونه‌گیری همگن، ناهمگن و سهمیه‌ای در پژوهش‌های کیفی وجود دارد. در پژوهش حاضر با توجه به هدف پژوهش، برای مصاحبه از روش نمونه‌گیری گلوله برفی (انتخاب زنجیره‌وار) استفاده شده است. درواقع، در این روش، از شرکت‌کنندگان اولیه خواسته می‌شود تا نفر بعدی را معرفی نمایند این روش زمانی بیشترین کاربرد را زمانی دارد که شرکت‌کنندگان به‌سختی در دسترس باشند. در نمونه‌گیری گلوله برفی، شرکت‌کنندگانی انتخاب می‌شوند که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به سایر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (استرابرت اسپزیال^۲، ۲۰۱۱).

جدول ۳. مشخصات اعضای نمونه

گروه خبرگان	تعداد	میانگین سن	میانگین سابقه خدمت (سال)	سطح تحصیلات غالب	دامنه زمان مصاحبه (دقیقه)	نقش تحلیلی در پژوهش
مدیران کل دستگاه‌های اجرایی	۴ نفر	۵۵ سال	۲۹ سال	کارشناسی ارشد و دکتری	۴۵-۲۵	ارائه تجربه سیاست‌گذاری و تصمیم‌گیری کلان
حساب‌رسان و بازرسان نهادهای نظارتی	۵ نفر	۴۳ سال	۱۹ سال	کارشناسی ارشد و دکتری	۴۵-۳۰	تحلیل ضعف‌های نظارتی و راه‌های مقابله با فساد مالی
ذی‌حسابان وزارت اقتصاد و دارایی	۶ نفر	۵۲ سال	۲۹ سال	عمدتاً کارشناسی ارشد	۳۵-۲۰	ارائه تجربه میدانی در مواجهه با انحرافات مالی
اعضای هیئت‌علمی دانشگاه	۲ نفر	۶۷ سال	۳۹ سال	دکتری	۶۰-۴۵	ارائه دیدگاه نظری و تبیینی

۴. تحلیل یافته‌ها

نتایج نهایی پژوهش در راستای گام پنجم فراترکیب (تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی) ارائه شده است. این یافته‌ها حاصل ادغام هدفمند نتایج فاز اول (فراترکیب مقالات) و فاز دوم (تحلیل تم مصاحبه‌ها) است. همان‌گونه که در بخش روش‌شناسی شرح داده شد، کدهای اولیه استخراج‌شده از تحلیل ۲۲ مقاله

^۱ Theoretical Saturation

^۲ Streubert Speziale



نهایی، به عنوان چارچوب مفهومی اولیه برای تحلیل مصاحبه‌ها مورد استفاده قرار گرفتند. در ادامه، تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی با بررسی مجدد و پالایش بیشتر تم‌ها انجام شد تا اطمینان حاصل شود که مقوله‌ها و کدهای نهایی، به اندازه کافی مجزا، غیرتکراری و کلان هستند و مجموعه‌ای ایده‌های مطرح شده در ادبیات و نظرات خبرگان را در برگیرند. در نهایت، این ترکیب منجر به تدوین مدل جامع نهایی شد که در آن معیارها و زیرمعیارها با توجه به تکرار آن‌ها در مصاحبه‌ها و پیشینه تجربی، دسته‌بندی شدند (جدول ۴). به منظور اطمینان از حصول اشباع نظری، در هر دو فاز کیفی مورد توجه قرار گرفت در فاز اول مطالعه از ابزار برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی^۱ (CASP) برای شناسایی مقالات با کیفیت استفاده گردید؛ که در نهایت ۲۲ مقاله با ویژگی‌های متناسب شناسایی شد؛ که پس از بررسی ۱۹ مقاله اشباع نظری حاصل گردید و کد جدید یافت نشد اما به منظور غنای پژوهش ۳ مقاله دیگر نیز مورد بررسی قرار گرفت در فاز دوم مطالعه تحلیل تم، فرایند مصاحبه با خبرگان به صورت هدفمند و متوالی انجام پذیرفت و پس از مصاحبه شماره ۱۵، ظهور کدهای اصلی جدید متوقف شد و همانند فاز اول در مصاحبه‌های ۱۶ و ۱۷ تنها تأیید و غنی‌سازی مفاهیم قبلی مشاهده گردید؛ بنابراین، اشباع نظری پس از انجام ۱۷ مصاحبه نیمه ساختاریافته احراز گردید.

جدول ۴. یافته‌های نهایی خروجی از تحلیل تم و فراترکیب

آموزش با بهبود (...کد اصلی...) منجر به کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی در سطح (...مقوله...) می‌گردد.					
مقوله اصلی	تعداد کدهای اصلی	کدهای اصلی	پرتکرارترین کد اصلی شناسایی شده (شاخص کلیدی)	تعداد کل فراوانی تکرارکد در مصاحبه*	تعداد کل فراوانی تکرار کد در مقالات*
تقویت	۶	۱-نهادینه‌سازی ارزش‌ها، ۲-افزایش خودکنترلی و امانت‌داری، ۳-تقویت امر به معروف و نهی از منکر، ۴-افزایش اهمیت عنصر اخلاق، ۵-افزایش مذهب‌گرایی، ۶-کاهش رابطه‌گرایی و قومیت‌گرایی.	تقویت امر به معروف و نهی از منکر	۳۲	۲۷

^۱ Critical Appraisal Skills Programme

۶۶	۹۷	بهبود کنترل داخلی	۱-افزایش شفافیت سازمانی، ۲-بهبود کنترل داخلی، ۳-کاهش سوء رفتار سازمانی، ۴-تخصصی شدن و حرفه‌ای گری، ۵-بهبود نظارت سازمانی، ۶-بهبود تعهد کاری و حس وفاداری سازمانی، ۷-اصلاح ساختارهای اجرایی و اداری و به‌گزینی، ۸-تقویت شایسته‌سالاری، ۹-کاهش سوء مدیریت و بهبود برنامه‌ریزی، ۱۰-تقویت تصمیم‌گیری و تصمیم سازی، ۱۱-بهبود مدیریت منابع کم یاب سازمانی، ۱۲-بهبود فرهنگ سازمانی و پاسخگویی، ۱۳-تقویت ارزش‌های اخلاقی سازمانی، ۱۴-کاهش قانون‌گریزی مدیران و افزایش قانون‌گرایی کارکنان، ۱۵-تقویت سیستم ارزیابی عملکرد.	۱۵	سازمانی
۲۷	۶۶	نظارت کارآمد و به‌روز (پایش آنلاین)	۱-بهبود ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی، ۲-نظارت کارآمد و به‌روز (پایش آنلاین)، ۳-افزایش کارآمدی و سلامت قضات، ۴-تنقیه و اصلاح قوانین و مقررات، ۵-بازنگری سیستم تنبیه و تشویق (تشدید یا کاهش مجازات)، ۶-سرعت رسیدگی به تخلفات، ۷-تعامل و ارتباط دستگاه‌های نظارتی، ۸-کاهش خلأ نظارتی.	۸	نظارت خارجی
۳۹	۳۵	بهبود شفافیت مراودات بین‌المللی و کاهش تحریم‌ها	۱-کاهش دخالت دولتی و سیاست‌های نرخ‌گذاری دستوری، ۲-بهبود شفافیت مراودات بین‌المللی و کاهش تحریم‌ها، ۳-عادلانه شدن نظامات پرداخت و توزیع عادلانه درآمد، ۴-کنترل تورم افسارگسیخته و ثبات اقتصادی، ۵-قانون‌گذاری کارآمد و توانمند در مقابله با فساد، ۶-کاهش پیچیدگی قوانین، ۷-تقویت اطلاع‌رسانی فساد، ۸-کاهش دیوانسالاری.	۸	حاکمیتی و سیاسی
۳۰	۵۳	افزایش قانون‌گرایی و کاهش جو قانون‌شکنی عمومی	۱-افزایش قانون‌گرایی و کاهش جو قانون‌شکنی عمومی، ۲-کاهش ائتلاف منافع طبیعی، ۳-افزایش مشارکت و آگاهی عمومی، ۴-بهبود فرهنگ عمومی، ۵-افزایش پاسخگویی به افکار عمومی، ۶-افزایش نظارت اجتماعی، مدنی، ۷-بهبود اخلاق و حرمت اجتماعی.	۷	جامعه

*در پیوست مقاله به تفصیل ارجاع‌دهی هر کد اصلی به مقالات و مصاحبه‌های انجام شده آورده شده است.

با تکمیل بخش یافته ها می توانیم جمله ابتدای جدول را بدین شکل برای شاخص کلیدی تکمیل کنیم:

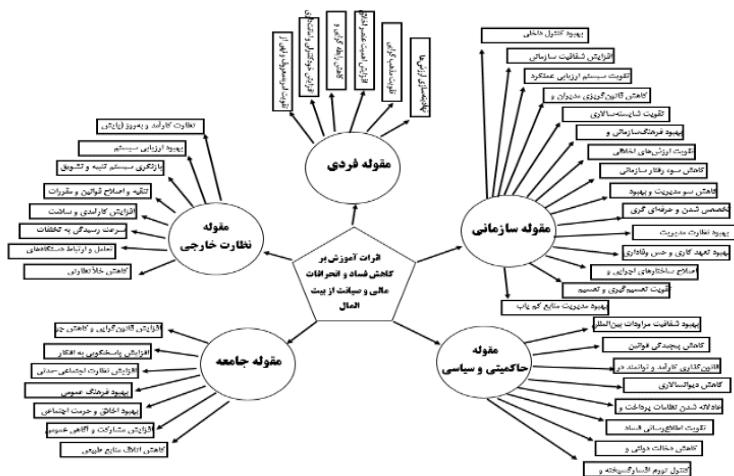
آموزش با بهبود (تقویت امر به معروف و نهی از منکر) منجر به کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی در سطح فردی) خواهد شد.
آموزش با بهبود (بهبود کنترل داخلی) منجر به کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی در سطح (سازمانی) خواهد شد.
آموزش با بهبود (نظارت کارآمد و به روز (پایش آنلاین)) منجر به کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی در سطح (نظارت خارجی) خواهد شد.
آموزش با بهبود (شفافیت مراودات بین المللی) منجر به کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی در سطح (حاکمیتی و سیاسی) خواهد شد.
آموزش با بهبود (افزایش قانون گرایی و کاهش جو قانون شکنی عمومی) منجر به کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی در سطح (جامعه) خواهد شد.

در راستای هدف پژوهش مبنی بر طراحی مدل کیفی اثرات آموزش در پیشگیری از فساد مالی در حسابرسی دولتی، از رویکرد ترکیبی فراترکیب و تحلیل تم کیفی استفاده شد. در فاز اول (فراترکیب)، تحلیل نظام مند ۲۲ مقاله نهایی، منجر به استخراج کدهای اولیه و تم‌های تحقیقاتی گردید. این کدهای اولیه به عنوان چارچوب مفهومی برای تحلیل داده‌های فاز دوم مورد استفاده قرار گرفتند. در فاز دوم (تحلیل تم کیفی)، مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با ۱۷ نفر از متخصصین انجام شد که نتایج تحلیل آن‌ها (با استفاده از نرم افزار مکس کودا) منجر به تأیید کدهای اولیه ناشی از فراترکیب و همچنین کشف کدهای جدید و بومی شد. در ادامه، با ادغام هدفمند شواهد رفتاری (نکات کلیدی مصاحبه‌ها) و مفاهیم استخراج شده از مقالات، مدل جامع نهایی که حاصل دیدی کل نگرانه است، تدوین گردید. این مدل دربردارنده مجموع ۴۷۲ کد فرعی (با احتساب ۶۷۹ کد تکراری) که در نهایت در قالب ۴۳ کد اصلی و پنج مقوله اصلی شامل شاخص‌های فردی، شاخص‌های سازمانی، شاخص‌های نظارت خارجی، شاخص‌های حاکمیتی و سیاسی و شاخص‌های جامعه دسته‌بندی شدند (جدول ۴).

جدول ۵. نتایج کدگذاری در نرم افزار تحلیل کیفی مکس کودا

نقش در مدل	مقوله اصلی (۵ مقوله)	کد اصلی (۴۳ مورد)	شاخص‌های پرتکرار (نمایند مقوله)
درونی ترین لایه (پایه)	۱. مقوله فردی	۶ کد اصلی (مانند ارزش‌های اخلاقی، تعهد سازمانی، صلاحیت حرفه‌ای، سواد مالی، آگاهی حقوقی، سلامت روان)	تقویت امر به معروف و نهی از منکر (۱۵ تکرار)

مدل مفهومی پژوهش



۵. بحث و نتیجه گیری

برخلاف تحقیقات قبل، در این تحقیق با تکیه بر دو روش کیفی (فرا ترکیب و تحلیل تم) به شکل هم زمان و ادغام هردو، تلاش شده است که ضمن بهره بردن از دانش پژوهشگران این زمینه، از تجربه خبرگان این

حوزه در طراحی مدل استفاده شود. لذا در فاز اول این پژوهش از رویکرد کیفی ابزار فراترکیب (متاستز) که شامل گام‌های هفت گانه‌ایست، به ارزیابی و تحلیل نظام‌اند نتایج و یافته‌های پژوهش پیشین (۲۲) مقاله منتخب) پرداخته و سپس در گام دوم با روش تحلیل تم به تحلیل مصاحبه‌ها (۱۷ مصاحبه‌شونده) پرداخته است و درنهایت با ادغام دو روش فوق مدل جامع پژوهش شکل داده است. درنهایت مدل جامع نهایی که حاصل دیدی کل نگرانه است دربردارنده تعداد ۴۷۲ کد فرعی غیر تکراری، تعداد ۴۳ کد اصلی و پنج مقوله شامل مقوله فردی، مقوله سازمانی، مقوله نظارت خارجی، مقوله حاکمیتی و سیاسی، مقوله جامعه دسته‌بندی شدند (جدول ۵). مقوله های کلیدی یافت شد با ادبیات نظری و تجربی داخلی و بین‌المللی هم‌راستایی تحلیلی دارد.

بیشترین سهم کدهای با فراوانی ۱۶۳ کد و ۱۵ کد اصلی یافت شده متعلق به مقوله سازمانی و شاخص کلیدی آن «بهبود کنترل داخلی»^۱ پرتکرارترین مؤلفه این دسته است؛ که هم‌سویی کامل با چارچوب کوزو^۲ (COSO)، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و پژوهش‌های داخلی (مانند قادری و همکاران، ۱۴۰۳) دارد. کنترل داخلی را نخستین و کارآمدترین خط دفاعی در برابر تقلب و فساد است که سازمان‌ها پیش از هر اقدام بیرونی، باید کنترل‌های داخلی، ارزیابی ریسک، شفافیت عملکرد و نظام پاسخگویی خود را تقویت کنند. هرگونه طراحی برنامه آموزشی نیز باید ابتدا بر ارتقای دانش فنی کارکنان در شناخت ضعف‌های ساختاری و اصلاح فرایندها متمرکز شود.

مقوله نظارت خارجی با فراوانی ۹۳ کد دومین مقوله تأثیرگذار این مطالعه شناسایی گردید. شاخص برجسته این مقوله، «نظارت کارآمد و به‌روز (پایش آنلاین)» با فراوانی ۱۹ نشان از اهمیت استفاده از فناوری‌های نوین و بروز در نظارت را دارد؛ که نشان می‌دهد پیشگیری مؤثر از فساد بدون حرکت به سمت حسابرسی دیجیتال، تحلیل داده‌های کلان^۳ و استفاده از هوش مصنوعی ممکن نیست. مطابق استانداردهای روز دنیا، نهادهای نظارتی باید از ابزارهای تحلیل داده، الگوریتم‌های تشخیص ناهنجاری و حسابرسی مستمر استفاده کنند؛ روندی که در شرکت‌های بین‌المللی پیشرو نهاده شده است. در سطح شرکت‌های بزرگ بین‌المللی، استفاده از هوش مصنوعی (AI) و تحلیل داده‌ها در برنامه‌های ضد فساد^۴ رایج شده است. این فناوری‌ها می‌توانند داده‌ها را از منابع متعدد (دفاتر کل، گزارش هزینه‌ها، بانک و...) تحلیل کرده و فعالیت‌های ناهنجار را که برای انسان قابل تشخیص نیست، شناسایی کنند.

مقوله جامعه با فراوانی ۸۳ کد احصاء شده و ۷ کد اصلی سومین مقوله پراهمیت این مطالعه است که اهمیت نقش بستر اجتماعی در پیشگیری از فساد را برجسته می‌کند. شاخص‌هایی چون «افزایش قانون‌گرایی و کاهش جو قانون‌شکنی عمومی» بر نقش بستر اجتماعی در پیشگیری از فساد تأکید دارند و

^۱ Internal Control

^۲ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

^۳ Big Data Analytics

^۴ Anti-Corruption Compliance

نشان می‌دهد که هیچ نظام کنترلی بدون پشتیبانی فرهنگ عمومی موفق نخواهد بود. این یافته نشان می‌دهد که برای موفقیت آموزش‌های ضد فساد و پایداری هرگونه اصلاح ضروریست که از طریق افزایش آگاهی عمومی و تقویت نظارت اجتماعی-مدنی، یک فرهنگ عمومی ضد فساد در جامعه ایجاد شود.

مقوله حاکمیتی و سیاسی با فراوانی ۷۳ کد احصاء شده و ۸ کد اصلی چهارمین مقوله پراهمیت شناسایی گردید. شاخص‌های پرتکراری مانند «بهبود شفافیت مراودات بین‌المللی و کاهش تحریم‌ها» و «کاهش پیچیدگی قوانین» اهمیت سیاست‌گذاری کلان را به‌خوبی نشان می‌دهد و نشان می‌دهند که پیشگیری از فساد، یک وظیفه چندنهادی است. همچنین، شاخص‌های مربوط به توزیع عادلانه درآمد و کاهش پیچیدگی قوانین، با مطالعات داخلی همچون منصوری (۱۴۰۳) هم‌سو است که رابطه بین نابرابری، پیچیدگی‌های اداری و فساد را تأیید می‌کند.

مقوله فردی با فراوانی ۵۹ کد و ۶ کد اصلی کم‌فراوان‌ترین مقوله شناسایی شده است اما از جنبه اخلاقی بسیار مهم است. شاخص‌های کلیدی از مقوله فردی نظیر «تقویت امر به معروف و نهی از منکر» و «افزایش خودکنترلی و امانت‌داری»، بر اهمیت مؤلفه‌های ارزشی و اخلاقی در ساختار فردی کارکنان دولتی تأکید دارد. این یافته، با مطالعات موسوی و همکاران (۱۴۰۲) و باهو و همکاران (۲۰۲۰) هم‌راستا است که بر نقش فرهنگ اخلاقی درونی در مهار فساد سازمانی تأکید دارند و بیان می‌کنند فساد سازمانی بدون تغییر فرهنگی و اخلاقی درونی مهار نخواهد شد؛ بنابراین، آموزش بنیاد به جای تمرکز صرف بر دانش فنی (دانستن-چطور)^۱ بر ایجاد تعهد اخلاقی (دانستن-چرا)^۲ نیز تمرکز نماید.

شاخص‌های با بیش از ۱۰ فراوانی در تحلیل از هر مقوله مدل که از اهمیت بالاتر برخوردارند شامل دو شاخص تقویت امر به معروف و نهی از منکر و افزایش خودکنترلی و امانت‌داری از **مقوله فردی** و هشت شاخص بهبود کنترل داخلی، افزایش شفافیت سازمانی، تقویت سیستم ارزیابی عملکرد، کاهش قانون‌گریزی مدیران و افزایش قانون‌گرایی کارکنان، تقویت شایسته‌سالاری، بهبود فرهنگ سازمانی و پاسخگویی، تقویت ارزش‌های اخلاقی سازمانی و کاهش سوء رفتار سازمانی از **مقوله سازمانی** پنج شاخص نظارت کارآمد و به‌روز (پایش آنلاین)، بهبود ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی، بازنگری سیستم تنبیه و تشویق (تشدید یا کاهش مجازات)، تقیه و اصلاح قوانین و مقررات و افزایش کارآمدی و سلامت قضات از **مقوله سازمانی نظارت خارجی** دو شاخص بهبود شفافیت مراودات بین‌المللی و کاهش تحریم‌ها و کاهش پیچیدگی قوانین از **مقوله حاکمیتی و سیاسی** و چهار شاخص افزایش قانون‌گرایی و کاهش جو قانون‌شکنی عمومی، افزایش پاسخگویی به افکار عمومی، افزایش نظارت اجتماعی-مدنی و بهبود فرهنگ عمومی از **مقوله جامعه** حائز بیشترین کدهای احصاء شده به لحاظ گستردگی شاخص بود، از این‌رو

^۱ (Know-How)

^۲ (Know-Why)

می‌توان ادعا کرد شاخص‌های فوق دارای اهمیت بیشتری در قیاس با سایر شاخص‌ها هستند این شاخص‌ها نیازمند تحلیل عمیق‌تر در فازهای اجرایی‌لند تا ارزش‌های پنهان و الزامات عملیاتی آن‌ها روشن شود.

با توجه به ماهیت چندبعدی فساد و پیشگیری از آن، مدل پیشنهادی تنها در صورتی اثربخش خواهد بود که اجرای آن نیازمند اجماع و نگاهی فرا بخشی و با مشارکت نهادهایی مانند وزارتخانه‌های تخصصی، صداوسیما، مجلس و سازمان‌های نظارتی صورت گیرد. لازم است محتوای آموزشی ویژه طراحی شود؛ و برای هر یک از مقوله‌ها به صورت تخصصی (مثلاً مثلاً آموزش اخلاق حرفه‌ای در مقوله فردی و آموزش تحلیل داده و تکنیک‌های ارزیابی ریسک در مقوله نظارتی) تدوین و اجرا شود.

این پژوهش به واسطه بهره‌گیری هم‌زمان از فراترکیب کیفی و تحلیل تم و ادغام هدفمند یافته‌های آن‌ها، مدلی مفهومی جامعی را ارائه داد که در موضوع کاهش انحرافات مالی در حسابرسی دولتی و صیانت از بیت‌المال منحصربه‌فرد است. این ابداع روش‌شناختی، خلأ تحقیقات قبل را پوشش داده است. این پژوهش با ارائه مدل پنج لایه‌ای آموزشی، شکاف‌های موجود در پژوهش‌های پیشین را پوشش داده است. در حالی که مطالعات قبلی عمدتاً به تحلیل عوامل و رتبه‌بندی راهبردها محدود بودند، مدل حاضر ضمن تلفیق یافته‌های نظری و تجربی، چارچوبی عملیاتی برای طراحی برنامه‌های آموزشی هدفمند در حوزه حسابرسی دولتی ارائه می‌دهد. مدل پیشنهادی به واسطه ماهیت جامع و کل‌نگری می‌تواند در سیاست‌گذاری کلان کشوری مورد استفاده قرار گیرد. پژوهش کیفی با تمام فوایدش، همراه با ضعف‌هایی از جمله تعمیم‌پذیری و اعتبار است از این رو، در جهت افزایش قابلیت تعمیم این پژوهش و اعتبارسنجی مدل، لازم است محققان از رویکرد کمی معادلات ساختاری (SEM) برای ارزیابی اعتبار مدل و توسعه تعمیم‌پذیری یافته‌های مدل بهره‌جویند. همچنین توصیه می‌شود محققان به چالش‌های اجرایی و پیاده‌سازی هر مقوله چارچوب پیشنهادی بپردازند. همچنین پیشنهاد می‌گردد محققان در آیند به ارزیابی مدل اثرات آموزش‌های پیشنهادی بر تغییر رفتار کارکنان در طول زمان و همچنین بررسی نقش فناوری‌های نوظهور همچون هوش مصنوعی، تحلیل رفتار و بلاک‌چین در پیشگیری از تقلب و فساد بپردازند.

محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش نیز همانند سایر پژوهش‌های کیفی با محدودیت‌هایی همراه است. نخست، به دلیل ماهیت کیفی و استفاده از مصاحبه و فراترکیب، تعمیم‌پذیری نتایج به تمامی سازمان‌ها با محدودیت همراه است. دوم، دسترسی به برخی از خبرگان به‌ویژه در سطوح عالی مدیریتی محدود بود که می‌تواند بر گستره داده‌ها تأثیر گذاشته باشد. سوم، بخش قابل توجهی از داده‌ها مبتنی بر ادراک و تجربه خبرگان بوده که امکان سوگیری پاسخ‌دهی را به همراه دارد. به عنوان مثال در فاز فراترکیب محقق تنها به مقالاتی دسترسی دارد که چاپ شده‌اند. از آنجایی که موضوع «فساد مالی در نهادهای دولتی» یک موضوع حساس است، احتمالاً بسیاری از گزارش‌های سازمانی با نتایج منفی هرگز چاپ نشده‌اند و لذا محقق به آن دسترسی نداشته است.

در نهایت، محدودیت‌های زمانی مدل و پویایی ماهیت فساد مالی به‌ویژه در بستر حسابرسی دولتی، پدیده‌ای است که همگام با تکنولوژی (مثل روش‌های نوین پولشویی) تغییر شکل می‌دهد و مدل ممکن است در پیش‌بینی شیوه‌های «نوظهور» فساد با محدودیت مواجه باشد.

منابع

- ایمانی. (۱۴۰۴). نقش‌آفرینی نظام تأمین منابع انسانی در پیشگیری از فساد اداری در بخش دولتی؛ (کاربرد رویکرد تفسیری- ساختاری). مطالعات مدیریت دولتی ایران. ۲(۸)، ۲۱-۴۶.
- ایمانی. (۱۴۰۴). نظام مدیریت عملکرد کارکنان به‌مثابه ابزاری برای پیشگیری از فساد اداری. چشم‌انداز مدیریت دولتی ۱۵(۱)، ۳۶-۶۱.
- پرتوی، مرادی، عباس، رفیعی. (۱۴۰۳). اولویت‌بندی مؤلفه‌های ساختاری فساد اداری در ایران معاصر. فصلنامه مطالعات راهبردی، ۲۷(۱)، ۸۷-۱۰۸.
- قادری، کاوه، زلّی، حسن، افلاطونی، عباس. (۱۴۰۳). فساد مالی و کیفیت کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، ۲۳(۹۲)، ۹۱-۱۱۰.
- صادقی، بارانی لقب، نویدی، حسن‌پور. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر شیوه‌های پیشگیری از فساد بر اجتناب مالیاتی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده ویژگی‌های هیئت‌مدیره شرکت. مدیریت تبلیغات و فروش، ۵(۲)، ۱۱۷-۱۴۲.
- غفاری مهدی، میرزایی هفتاددر محمدرضا، کلانتر مجتبی. (۱۴۰۳). بررسی نقش و تأثیر دیوان محاسبات بر روند سالم سازی و انحراف زدایی مالی (عملکرد بودجه‌ای) دستگاه‌های اجرایی استان خوزستان. دانش حسابرسی. ۲۴ (۹۴)، ۴۷۲-۴۹۱.
- حسینی مرام، سرلک، حاجی، غلامعلی. (۱۴۰۳). بررسی همگرایی عوامل مؤثر بر گسترش فساد در کشورهای منتخب اسلامی با رویکرد پائل فضایی پویا. نظریه‌های کاربردی اقتصاد، ۱۱(۴)، ۱۱۳-۱۳۶.
- جودزاده، مهتا و نداف، مهدی. (۱۴۰۲). شناخت، سنجش و ارزیابی عوامل مؤثر بر فساد اداری در بخش دولتی استان خوزستان با استفاده از مدل سه شاخگی (مطالعه‌ای در بین دستگاه‌های اجرایی منتخب). پژوهش‌های مدیریت عمومی، ۱۶(۶۲)، ۲۶۲-۲۳۱.
- خدمتی، ابوطالب، کاظمی نجف‌آبادی، مصطفی. (۱۴۰۳). تحلیل و بررسی عوامل ساختاری فساد اداری در اندیشه امیر المؤمنین علی و رتبه‌بندی آنها با استفاده از تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP). فصلنامه مطالعات دین، معنویت و مدیریت، ۱۱(۲۱)، ۸۷-۱۰۶.
- خوش‌باش، دهقانی، محب‌علی. (۱۴۰۳). بررسی گلوگاه‌های فساد در مراکز اقتصادی و پیمانکاری. مطالعات حسابرسی مطهر، ۲(۲)، ۱۴۷-۱۰۹.
- رنجبر کبوتر خانی، زرندی. (۲۰۲۴). رتبه‌بندی راهبردهای مبارزه با فساد اداری در نهادهای دولتی جمهوری اسلامی ایران. مدیریت دولتی تطبیقی، ۲(۲)، ۱-۱۸.
- زلّی، قادری، کاوه، افلاطونی. (۱۴۰۳). تبیین، اولویت‌بندی و بررسی نقش ابعاد فساد مالی در تحریف صورت‌های مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۳)، ۵۱۹-۵۴۶.
- رعیت پیشه، سعید؛ احمدی کهنعلی، رضا؛ عباسی، میثم. (۱۳۹۷). بکارگیری رویکرد ترکیبی، کیفی و تصمیم‌گیری چندمعیاره به‌منظور آرایه مدل زنجیره‌تأمین پایدار در صنایع پتروشیمی. مطالعات مدیریت صنعتی ۵۱(۱۶)، ۱۴۵-۱۸۰.
- زهراموسی، کیانوش رضایی، نسترن کریمی. (۱۴۰۴). تأثیر قوانین اسلامی بر کاهش فساد اقتصادی و بهبود شفافیت مالی بر اساس نظریات آرتور اوکان و محمدباقر صدر. دانشنامه فقه و حقوق تطبیقی، ۱(۲)، ۱-۱۰.

- زارع، عظیم، فلاح شمس، میر فیض، زمردیان، پور زمانی. (۱۴۰۳). ارائه مدل تبیین کننده رابطه بین فساد مالی، آزادی اقتصادی، قوانین و مقررات و شفافیت باثبات بانک‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران. دانش سرمایه‌گذاری. ۱۷(۴). ۱۰۹-۲۲۳.
- سلمان زاده، کردستانی، حسین غلامرضا؛ کاظمی، حسین؛ (۱۴۰۲). ارزیابی نقش حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی. حسابداری و منافع اجتماعی. ۱۳(۴)، ۱ تا ۲۴.
- هریوندی، سهیل. (۱۴۰۳). ارزیابی اثر برقراری الزامات پاسخگویی و قوانین و مقررات به حساب‌رسان مستقل در مبارزه با فساد مالی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۷(۹۱)، ۵۶-۶۷.
- کیماسی، فرزانه، سلیمانی امیری. (۱۴۰۳). چارچوب شناسایی و اولویت‌بندی مؤلفه‌های ضد تقلب و فساد مالی در بخش عمومی و خصوصی بر مبنای مدل مثلث تقلب با رویکرد دلفی فازی. حسابداری دولتی، ۱۰(۲)، ۸۵-۱۰۸.
- دادگر، حسن. (۱۳۸۲). رویکرد اقتصادی به شیوع فساد مالی در کشور. اقتصاد اسلامی، ۸(۸)، ۱۱۶-۱۱۹.
- عباسی ابراهیم، بیت عفری سعید. (۱۳۹۵) تاثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی کشور- ابراهیم عباسی -سعید بیت عفری. دانش حسابرسی. ۱۵ (۶۲): ۴۴-۲۵
- منصوری، سید امین. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر تحریم‌ها بر رابطه علی بین فساد، نابرابری درآمدی و فقر در ایران. فصلنامه علمی پژوهشی اقتصاد مقداری، ۲۱(۱)، ۱۷۱-۲۰۱.
- محمدی، معبود، عبدلی، قهرمان، عباسیان، عزت‌الله، ارائی. (۱۴۰۳). بررسی اثر فساد مالی بر کسری بودجه در کشورهای منتخب. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ۳۲(۱۱۱)، ۷۶-۱۰۸.
- Ahamed, M.M. & Mallick, S.K. (۲۰۲۰). Is Financial Inclusion Good for Bank Stability? International Evidence. Journal of Economic Behavior & Organization. ۱۰۷, ۴۰۳-۴۲۷.
- Al Qudah, A. & Hailat, M. A. (۲۰۲۰). Deciphering the links: evaluating central bank transparency impact on corruption perception index in G۲۰ countries. Journal of Money Laundering Control, ۲۸(۱), ۱-۱۴.
- Ampratwum (۲۰۰۸). The fight against corruption and it's implications for development in developing and transition economies. Journal of money laundering control, ۱۱(۱).
- Anderson, C. & Tverdova, Y.V. (۲۰۰۶). "Corruption, Political Allegiance and Attitudes toward Government in Contemporary Democracies". American Journal of Political Science, ۴۷, ۹۱-۱۰۹.
- Asghari zadeh, E. & ghasemi, A. R. (۲۰۰۹). Supply chain performance excellence path; an innovative approach in achieving a comprehensive supply chain. Journal of business research, ۳۸, ۷۸-۱۰۸. (in persian)
- Braun, V. and Clarke, V. (۲۰۰۶). Using thematic analysis in psychology. Qualitative research in psychology, ۳(۲), ۷۷-۱۰۱.
- Bryant, E. C. & Javalgi, R. G. (۲۰۱۶). Global economic integration in developing countries: The role of corruption and human capital investment. Journal of Business Ethics, ۱۳۶(۳), ۴۳۷-۴۵۰.
- Beesley, C. & Hawkins, D. (۲۰۲۲). Corruption, institutional trust and political engagement in Peru. World Development, ۱۵۱, ۱۰۵۷۴۳.
- Barkemeyer, R. Preuss, L. & Lee, L. (۲۰۱۵). "Corporate Reporting on Corruption: An n International Comparison". Accounting Forum, ۳۹, ۳۴۹-۳۶۵.
- Baum, A. Gupta, S. Kimani, E. Tapsoba, S. (۲۰۱۷). Corruption, Taxes and Compliance. International Monetary Fund, ۱-۲۲.
- Catalano, A. (۲۰۱۳). Patterns of graduate students' information seeking behavior: A meta-synthesis of the literature. Journal of Documentation, ۶۹(۲): ۲۴۳-۲۷۴.
- Dong, B. & Torgler, B. (۲۰۱۳). "Causes of Corruption: Evidence from China". China Economic Review, ۲۶, ۱۵۲-۱۶۹.

- Damania, R. Fredriksson, P. G. Mani, M. (۲۰۰۴). "The Persistence of Corruption and Regulatory Compliance Failures: Theory and Evidence". *Public Choice* ۱۲۱. Pp. ۳۶۳-۳۹۰.
- Del Monte, A. & Papagni, E. (۲۰۰۷). "The Determinants of Corruption in Italy: Regional Panel Data Analysis". *European Journal of Political Economy*, ۲۳, ۳۷۹-۳۹۶.
- Ferris, S. Hanousek, J. Tresl, J. (۲۰۲۱). Corporate profitability and the global persistence of corruption. *Journal of Corporate Finance*, ۶۶.
- Gupta, S. Davoodi, H. & Alonso-Terme, R. (۲۰۰۲). "Does Corruption affect Income Inequality and Poverty? Economics of Governance, ۳, ۲۳-۴۵.
- Goldsmith, A. (۱۹۹۹). Slapping the grasping hand: correlates of political corruption in emergency markets. *American journal of Economic and Sociology*, ۵۸(۴), ۸۶۵-۸۳.
- Huberts, L. W. (۱۹۹۸). What can be done against public corruption and fraud: Expert views on strategies to protect public integrity? *Crime, Law and Social Change*, ۲۹(۲), ۲۰۹-۲۲۴.
- Kuipers, S. (۲۰۲۲). Rethinking anti-corruption efforts in international development. *Journal of Financial Crime*, ۲۹(۴), ۱۳۷۰-۱۳۸۱.
- Klitgaard, R. (۱۹۸۸). *Controlling Corruption*. University of California Press.
- Pillay, S. (۲۰۰۴) «Corruption – the challenge to good governance: a South African perspective», *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. ۱۷, No. ۷, pp. ۵۸۶-۶۰۵.
- Tanzi, V. (۱۹۹۴). *Corruption Government Activities and markets*. IMF Working Papers, WP/۹۴/gg, International Monetary Fund Washington D.C.
- Lho, K. and Cabuay, J. (۲۰۰۵) «Corruption in the Korean public and private sectors», In Nicholas Tarling (Ed.), *Corruption and Good Governance in Asia*, New York, Routledge.
- Lambsdorff, J. G. (۲۰۰۷). *The Institutional Economics of Corruption and Reform*. Cambridge University Press.
- Locatelli, G. Mariani, G. Sainati, T. & Greco, M. (۲۰۱۷). Corruption in public projects and megaprojects: There is an elephant in the room! *International Journal of Project Management*, ۳۵(۳), ۲۵۲-۲۶۸.
- Liu, X. (۲۰۱۶). "Corruption Culture and Corporate Misconduct". *Journal of Financial Economics* ۱۲۲, ۳۰۷-۳۲۷.
- Jain, P.K. Kuvvet, E. & Paganoc M.S. (۲۰۱۷). "Corruption's Impact on Foreign Portfolio Investment". *International Business Review*, ۲۶, ۲۳-۳۵.
- Pellegrini, L. and Gerlagh, R. (۲۰۰۷) *Causes of corruption: a survey of cross-country analyses and extended results*, Springer- Verlag.
- Persson, T. Tabellini, G. Trebbi, F. (۲۰۰۳). "Electoral Rules and Corruption". *Journal of the European Economic Association*. Vol. ۱ (۴). Pp. ۹۵۸-۹۸۹.
- Transparency International (۲۰۲۳). *Corruption Perceptions Index*. Kapeli, N. and Mohamed, N. (۲۰۱۵). *Insight of Anti-Corruption Initiatives in Malaysia*. *Procedia Economics and Finance* ۳۱, pp ۵۲۵ – ۵۳۴, INTERNATIONAL ACCOUNTING AND BUSINESS CONFERENCE ۲۰۱۵, IABC ۲۰۱۵.
- Olowu, D. (۱۹۹۹). Accountability and Transparency in Ladipo Admolekun. In *Public Administration in Africa Main Issue and Selected Country Studies*.
- Streubert Speziale H.J. Streubert Streubert, H.J. (۲۰۱۱). *Qualitative research in nursing: advancing the humanistic imperative*. (۵th Ed). New York.
- Sarhan, A. Elmagrhi, M. Elhashen, E. (۲۰۲۴). Corruption prevention practices and tax avoidance: The moderating effect of corporate board characteristics. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*.
- Raised, Ackerman, S. (۱۹۷۸). *Corruption: A Study in Political Economy*. Academic Press: New York.
- Scott, W.R. (۱۹۹۷). *Financial accounting theory*. Prentice Hall, New Jersey.

- Sandelowski, M. Barroso, J. & Voils, C.I. (۲۰۰۷). Using qualitative metasummary to synthesize qualitative and quantitative descriptive findings. *Research in nursing & health*, ۳۰(۱): ۹۹-۱۱۱.
- Rose-Ackerman, S. & Palifka, B. (۲۰۱۶). *Corruption and Government: Causes, Consequences and Reform*. Cambridge University Press.
- Rayatpisha, S. ahmadykohanali, R. abbasnejad, T. (۲۰۱۶). Applying the qualitative approach Meta syntheses for provide a comprehensive model of assessment of the sustainability in supply chain. *New research in decision-making*, (۱)۱, ۱۶۶-۱۳۹.
- World Bank (۱۹۹۷). *Helping Countries Combat Corruption*
- Viera, a J. Joanne MD. & M. Garrett. (۲۰۰۵). Understanding Interobserver Agreement: The Kappa Statistic, *Family Medicine*, ۳۶۵-۳۶۹.
- Zimmer, L. (۲۰۰۶). Qualitative meta-synthesis: A question of dialoguing with texts. *Journal of advanced nursing*, ۵۳(۳): ۳۱۱-۳۱۸.