

حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب

دکتر پری چالاکی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه ارومیه، دانشکده اقتصاد و مدیریت، گروه حسابداری

pchalaki@gmail.com

بهمن قادری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه ارومیه

Bahman.ghaderi67@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۲/۲۲ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۶/۳۱

چکیده

فساد و تقلب پدیده‌های پیچیده، چند بعدی و با آثار و علل متفاوت می‌باشند که می‌توانند پیامدهای مخربی را برای واحدهای تجاری و اجتماع به دنبال داشته باشند. رسوایی‌های مالی چند سال اخیر شرکت‌هایی همچون انرون، ورد کام و تایکو و نیز گسترش روز افزون تقلبات و طرح دعاوی جدی بر علیه حساب‌برسان، می‌تواند حاکی از آن باشد که حساب‌برسان مسئولیت‌های قانونی خود را که می‌توانست عاملی در پیشگیری یا کشف اعمال متقلبانه مدیریت باشد را به صورت درست انجام نداده‌اند، از این رو اعتماد عمومی جامعه نسبت به عملکرد صحیح حرفه حسابداری و حسابرسی در چند سال اخیر کاهش پیدا کرده است. بنابراین به منظور حفاظت از

منافع گروه‌های ذی‌نفع و همچنین حل و فصل دعاوی حقوقی مطرح شده بر علیه شرکت‌ها و حساب‌برسان، شاخه‌ای جدید از دانش حسابداری به نام حسابداری قضایی به وجود آمده است. در مقاله حاضر مفهوم و ماهیت حسابداری قضایی، چارچوب مفهومی، فعالیت‌ها و خدمات، مهارت‌ها و دانش اصلی حسابداران قضایی به عنوان حرفه‌ای نوپا تشریح گردیده است. همچنین ایجاد چنین حرفه‌ای می‌تواند ابزاری برای تحقق بخشیدن به اهداف اقتصاد مقاومتی - شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و... (بند ۱۹ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی) - گردیده و گامی در راستای بهبود نظام مالی و اداری کشور باشد.

واژگان کلیدی: تقلب، فساد، حسابداری قضایی، حسابرسی مستقل

مقدمه

امروزه، افراد زیادی از اطلاعات صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری‌های خود استفاده می‌نمایند و با توجه به اینکه تقلب به یک عمل عمدی اشاره دارد که منجر به ارائه نادرست صورت‌های مالی می‌شود، تقلب مدیریت بسیار مورد توجه قرار گرفته است، لذا حساب‌برسان باید بتوانند به بهترین شیوه ممکن، ریسک تقلب مدیریت را ارزیابی کنند. هنگامی که حساب‌برسان نتوانند تقلب‌ها را کشف کنند، اغلب منجر به زیان سرمایه‌گذاران می‌شوند و ممکن است علیه حساب‌برسان، اقامه دعوی صورت گیرد. همچنین سودمندی حسابرسی لطمه می‌بیند. زیرا سرمایه‌گذاران با استفاده از اطلاعات غیر قابل اتکا تصمیم‌گیری می‌کنند که منجر به تخصیص نادرست سرمایه می‌شود و موجب کندی در رشد اقتصادی می‌گردد [۲].

از زمان پیدایش حرفه حسابرسی تا به امروز، مسئولیت حسابرسان نسبت به تقلب نوسانات زیادی پیدا کرده است. در دهه اخیر، به خصوص از سال ۲۰۰۱ به بعد، در پی رسوایی مالی شرکت‌هایی همچون انرون^۱، تایکو^۲ و وردکام^۳، همواره این سوال مطرح بوده است که حسابرسان طی این مدت کجا بوده‌اند؟ در طی چند سال اخیر، به علت افزایش و گستردگی روز افزون تقلبات و طرح دعاوی جدی بر علیه حسابرسان، موضوع تقلب به یکی از چالش برانگیزترین موضوعات حرفه حسابرسی مبدل گردیده، به گونه‌ای که بحران بی اعتمادی به صورت گسترده دامن گیر این حرفه شده است [۱۴].

بررسی‌های انجام شده توسط حرفه حاکی از این مطلب است که تقلب امری است که همیشه هست و می‌تواند وجود داشته باشد و احتمال بروز آن هنگامی کاهش می‌یابد که همه عوامل موجود در سازمان (مثل مدیریت، حسابرسان داخلی و خارجی، کمیته حسابرسی و کارکنان) در مبارزه با این مورد ضد ارزشی و ضد اخلاقی همسو شوند [۵]. از آنجا که حسابرسان مستقل بر این امر تأکید دارند که کشف تقلبات جزو مسئولیت‌های مدیران بوده و حسابرسی برای این نقش برنامه‌ریزی نشده و از طرفی دیگر، حسابرسان داخلی به علت این که تحت نظر مدیریت ارشد واحد تجاری مشغول به فعالیت هستند، احتمال می‌رود بسیاری از تقلب‌ها و سوء استفاده‌ها کشف نشود و همه موارد کشف شده نیز افشاء نگردد. بنابراین به منظور حفاظت از منافع گروه‌های ذی‌نفع و همچنین حل و فصل دعاوی حقوقی مطرح شده بر علیه شرکت‌ها و حسابرسان، شاخه‌ای جدید از دانش حسابداری به نام حسابداری قضایی^۴ به وجود آمده است. حسابداری قضایی دارای نقشی دوگانه است، به این معنی که هم می‌تواند عاملی بازدارنده در

1. Enron

2. Tyko

3. WorldCom

4. Forensic Accounting

وقوع اعمال متقابلانه باشد و هم می‌تواند در کشف و پیگیری تقلب، نقشی پررنگ داشته باشد [۱۴].

تاریخچه حسابداری قضایی

برخی از محققین معتقدند سابقه حسابداری قضایی به دوران مصر باستان بر می‌گردد. زمانی که پادشاهان افرادی را مأمور می‌کردند تا به حساب و کتاب دارایی‌های با ارزش حکومتی رسیدگی کنند. به عنوان مثال، شواهد باستان‌شناسی متعلق به بین‌النهرین و مصر باستان در حدود ۳۳۰۰ تا ۳۵۰۰ سال قبل از میلاد نشان می‌دهند که کاتبان و حسابداران، تمام اسناد و مدارک مربوط به انجام معاملات را بر روی لوح‌های گلی و برگه‌های پاپیروس ثبت می‌کردند تا هم کنترل اموال و دارایی‌های حکومتی را در اختیار داشته باشند و هم از سوء استفاده‌های احتمالی از این دارایی‌ها جلوگیری به عمل آورده باشند. همچنین شواهدی مربوط به ۳۴۱ سال قبل از میلاد در هند وجود دارد که نشان می‌دهد بیش از ۴۰ روش اختلاس و تقلب شناسایی شده وقت، در اختیار بازرسان قرار می‌گرفت تا به عنوان چراغ راه بازرسان در کشف تقلب مورد استفاده قرار گیرد. اما شماری از پژوهشگران معتقدند حسابداری قضایی به شکل امروزی ریشه‌ای کانادایی دارد، بدین معنی که در سال ۱۸۱۷ میلادی دادگاهی برای حل و فصل یک پرونده ورشکستگی، اجازه داد تا یک کارشناس امور مالی، حساب‌های مربوط به شرکت ورشکسته را به صورت مستقل مورد بررسی قرار دهد، و نتیجه کار را به دادگاه اطلاع دهد. همچنین در سال ۱۸۲۴ یک حسابدار اسکاتلندی به نام‌های جیمز مک‌کلل^۵ در یک آگهی تبلیغاتی عنوان داشته بود که وی قادر است تا برای حل و فصل دعاوی حقوقی و اظهار نظر نسبت به حساب‌ها و اسناد مالی شرکت‌ها به عنوان یک کارشناس، حساب‌ها و اسناد مالی

5. James McClell

شرکت را مورد بررسی قرار دهد. به دنبال این ماجرا، جامعه حسابداران ادینبورگ^۶ در سال ۱۸۵۴ با رهبری جیمز مک کلل، یک منشور سلطنتی را تدوین و در آن بر ارتباط تنگاتنگ و نزدیک بین حرفه حسابداری و حقوق تأکید نمودند. در اواخر قرن نوزدهم، حسابداری قضایی به یکی از مهمترین موضوعات دانشمندان و صاحب نظران حوزه مالی تبدیل شد و حتی کار به جای رسید که مؤسسات مشاوره حقوقی اقدام به استخدام حسابداران حرفه‌ای می نمودند تا از تخصص آنها برای دعاوی حقوقی خود استفاده نمایند. در حال حاضر نیز این رابطه بین حرفه حسابداری و بخش حقوقی همچنان ادامه دارد و حتی می توان گفت موج گسترده تقلب و رسوایی های مالی طی چند سال اخیر، موجب شده است که اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابداری به شدت تضعیف شود. این رسوایی ها، حسابداری قضایی را به یک جنبه غیر قابل اجتناب از حرفه حسابداری و حسابرسی مبدل ساخته است. در این بین حسابداران قضایی بدون سر و صدا و به آرامی در حال گسترش و توسعه فعالیت های خود هستند به گونه ای که انتظار می رود حرفه حسابداری قضایی طی چند سال آینده به یکی از حرفه های مورد علاقه مردم تبدیل شود [۱۶]. امروزه اکثر شرکت های بزرگ، در بخش اداری خود واحدی به عنوان دایره حسابداری قضایی تأسیس نموده اند. در این بخش حسابداران با تخصص های مختلفی وجود دارند که هر کدام ممکن است مسئولیت خاصی را بر عهده گرفته باشند. همچنین در حال حاضر، حسابداری قضایی در کشورهای توسعه یافته ای همچون کانادا، آمریکا، استرالیا و انگلستان به عنوان یک حرفه مورد قبول واقع شده و حتی در کشورهای آمریکا و کانادا، برنامه های درسی مربوط به حسابداری قضایی در فهرست دروس حسابداری و حسابرسی دوره های آموزشی دانشگاهی گنجانده شده است [۱۷].

6. Edinburgh Society of Accountants

مفهوم حسابداری قضایی

تقلب و جرائم اقتصادی در هر جامعه‌ای یک واقعیت تلخ و انکارناپذیر است که در بیشتر مواقع به دلیل تخصص حسابرسان، کارشناسان و پیچیدگی مدل‌های بکار گرفته شده متقلبان، کشف نشده باقی می‌ماند. حسابداری قضایی شاخه‌ای از حسابداری است که یکی از اهداف اصلی آن، رسیدگی و برملاء کردن فعالیت‌های متقلبان در درون و بیرون از سازمان است و بیشتر بر روابط عمومی بین حسابداری، حسابرسی و قوانین تأکید می‌شود. تمرکز اصلی حسابداری قضایی روی تجزیه و تحلیل عوامل علت و معلولی پدیده‌ها؛ شامل کشف حقه‌ها و ترفندها و اثرات آن در حوزه سامانه حسابداری است. حسابداری قضایی ترکیبی از چند رشته علمی از جمله حسابداری، حسابرسی، مالیات، امور مالی، حقوق، ارزش گذاری، عملیات تجاری، فنون کمی، تحقیق، روان‌شناسی و رشته‌های مربوط به رسیدگی و بازرسی است [۸].

حسابداری قضایی همان‌گونه که از نحوه نام‌گذاری آن پیداست، نوعی از حسابداری است که عمدتاً در بررسی‌های قانونی برای حل و فصل دعاوی حقوقی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این حوزه از دانش حسابداری، حسابداران را در مقام قضاوت مستقل قرار می‌دهد که در نتیجه آن قادر خواهند بود یافته‌های استخراج شده در رابطه با حساب‌ها را در فرآیند قضایی ارائه کنند. یافته‌های یاد شده بر پایه کشف منطقی و علمی بوده و شامل رویدادها و برداشت‌هایی است که قابل استخراج از دفاتر حسابداری است. محور اصلی حسابداری قضایی بر پایه تحلیل‌های توضیحی یا همان دلایل و براهین وقایع است که شامل کشف تقلب مربوطه و پیامدهای آن و در نهایت ارائه آن بر پایه شواهد حسابداری است. یک حسابدار قضایی باید بداند آنچه که وی از دفاتر برداشت و تحلیل می‌کند برای اعمال قضاوت، مبنا قرار خواهد گرفت، بنابراین این تحلیل‌ها باید مبنای علمی و منطقی داشته و مبتنی بر مستندات کافی باشد. هر چند در نهایت این

دستگاه قضایی است که شواهد حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد و قضاوت خواهد نمود اما چارچوب تصمیم‌سازی و قضاوت را حسابر س قضایی تدوین و آماده می‌سازد [۶].

تعاریف حسابداری قضایی

حسابداری قضایی عبارت است از بکارگیری مهارت‌های مالی با یک ذهنیت تحقیقی نسبت به یک سری مسائل مالی در چارچوب قوانین و مقررات که مبنای آن اسناد و مدارک حسابداری است [۹].

حسابداری قضایی عبارت است از بکارگیری حسابداری، حسابرسی و مهارت‌های تحقیقی به منظور حل و فصل مسائل حقوقی یا کشف اعمال متقلبانه [۱۱، ۱۸].

حسابداری قضایی عبارت است از عمل شناسایی، ثبت، استخراج، طبقه‌بندی، گزارش و تأیید اطلاعات مالی گذشته و یا دیگر فعالیت‌های حسابداری، برای حل و فصل منازعات حقوقی فعلی یا آتی [۱۰].

طبق تعریف جامعه حسابداران رسمی آمریکا، حسابداری قضایی به معنی کاربرد اصول حسابداری، نظریه‌ها، فرضیه‌ها و حقایق برای حل و فصل دعاوی حقوقی بوده، که هر شاخه از دانش حسابداری را می‌تواند شامل شود [۹].

حسابداری قانونی یک سبک تحقیقی است که با بهره‌مندی از دانش حسابداری، در پی این موضوع است که آیا یک فرد یا یک سازمان در فعالیت‌های مالی غیر قانونی دست داشته است یا خیر [۱۴].

اجزای حسابداری قضایی

زایسمن^۷ (۲۰۱۱) حسابداری قضایی را به دو بخش «خدمات دادرسی^۸» و «حسابداری تحقیقی^۹» تقسیم‌بندی نمود. خدمات دادرسی عبارت است از کسب مدارک لازم برای حمایت یا رد یک ادعا، مرور مستندات مربوطه به یک پرونده برای داشتن یک ارزیابی کلی به منظور ارزیابی زیان‌ها و خسارت‌های احتمالی، ارزیابی شواهد و مدارک موجود برای تعیین نقاط قوت و ضعف موضع انتخاب شده، آزمون کشف اعمال متقربانه، کمک به فهم مسائل مالی، طراحی سوالات لازمه و شهادت نسبت به مسائل بررسی شده در محکمه قضایی. از سوی دیگر حسابداری تحقیقی در پی هماهنگ‌سازی فعالیت‌های خود با کار سایر کارشناسان حوزه‌های علمی و حرفه‌ای از جمله مهندسين، حقوق‌دانان و ...، حفاظت از دارایی‌ها و کمک به بازگرداندن دارایی‌های اختلاس شده، بررسی شرایط واقعی و دادن پیشنهادات نسبت به اعمال انجام شده است [۲۰].

حسابداران قضایی چه کاری انجام می‌دهند؟

حسابداران قضایی آموزش دیده‌اند که با نگرشی باز به بررسی وضعیت و شرایط واحدهای تجاری پردازند و خود را محدود به اعداد و ارقام گزارش شده نمایند. تجزیه و تحلیل، تفسیر، جمع‌بندی و خلاصه‌سازی موضوعات پیچیده مربوط به واحدهای تجاری از ویژگی‌های برجسته این حرفه می‌باشد. فعالیت‌هایی را که حسابداران قضایی بطور معمول انجام می‌دهند شامل [۹]:

- بررسی و تجزیه و تحلیل شواهد مالی؛
- برقراری ارتباط بین یافته‌های خود و اسناد و مدارک موجود؛

7. Zysman

8. Litigation Support

9. Investigation Accounting

- کمک به حل دعاوی حقوقی (گواهی دادن در مورد یک پرونده قضایی به عنوان یک فرد متخصص) و
- کمک به توسعه و ارائه برنامه‌ها و بسته‌های نرم‌افزارهای به منظور تحلیل بهتر داده‌های مالی شرکت‌ها.

همچنین خدماتی را که حسابداران قانونی می‌توانند ارائه دهند؛ شامل موارد زیر می‌شود [۱۲]:

- تأیید سوابق حسابداری
- کشف تقلبات صورت گرفته به وسیله کارکنان و مدیریت ارشد واحد تجاری؛
- حل و فصل دعاوی مربوط به خروج شریک؛
- موارد مربوط به سهل انگاری حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان؛
- حل و فصل دعاوی مربوط به مطالبات از مؤسسات بیمه‌گر؛
- بررسی منازعات بر سر علائم تجاری، حق اختراع و نقض قراردادها؛
- خدمات قضاوتی؛
- تعیین خسارت واقع شده به هنگام وقوع تصادفات رانندگی و
- موارد اختلاف ازدواج و ...

دانش اصلی حسابداران قضایی

در وهله اول انتظار بر این است که حسابداران قضایی در زمینه حسابداری و سیستم‌های مالی دارای تخصص و توان کافی باشند. اما به دلیل رشد و توسعه شرکت‌ها و همچنین تغییرات سریع محیط رقابتی و تجاری، حسابداران قضایی باید علاوه بر دانش مالی در زمینه‌های دیگری

همچون حوزه کامپیوتر، حقوق، روان‌شناسی و سایر علوم تخصص کافی را بدست آورند. برخی از حوزه‌هایی علمی که یک حسابدار قضایی می‌تواند از آن بهره‌مند گردد در زیر به صورت مختصر بیان گردیده است [۹]:

- داشتن دانشی عمیق از صورت‌های مالی و تحلیل انتقادی آنها. این مهارت به حسابداران قضایی کمک می‌کند تا الگوهای غیر طبیعی در صورت‌های مالی را بهتر شناسایی نمایند.
- داشتن درک کاملی از مواردی که می‌تواند منجر به تقلب شود. مانند تخصیص نامناسب بودجه، پول‌شویی، اختلاس و رشوه‌خواری.
- تسلط بر کامپیوتر و سیستم‌های تحت شبکه. این مهارت، تحقیقات در زمینه بانکداری الکترونیک و سیستم‌های حسابداری کامپیوتری را برای حسابداران قضایی تسهیل می‌نماید.
- بهره‌گیری از دانش روان‌شناسی به منظور درک انگیزه‌های سوء و همچنین طراحی و اجرای برنامه‌هایی که می‌تواند عاملی بازدارنده برای وقوع اعمال متقلبانه باشد.
- مهارت‌های بین فردی و ارتباطی با دیگران. این عامل حسابداران قضایی را در انجام مصاحبه‌ها و کسب اطلاعات مورد نیاز کمک می‌نماید.
- دانش کافی در مورد قوانین قضایی و همچنین نظام حقوقی و رویه‌های مربوط به آن.

ویژگی‌های فردی حسابداران قضایی

از دیدگاه زایسمن (۲۰۰۹)، حسابداران قضایی باید دارای خصوصیتی همچون کنجکاوی، پشتکار، خلاقیت، قدرت تشخیص، اعتماد به نفس، نظم و صداقت کاری و حرفه‌ای باشند [۱۹].

حسابداری قضایی و حرفه حسابرسی

به نظر می‌رسد برای آنکه بتوان درک بهتری از حسابداری قضایی داشت، مقایسه آن با حرفه حسابرسی امری اجتناب ناپذیر می‌باشد. به‌رغم آنکه استانداردهای حسابرسی به ویژه SAS۹۰ و یا استاندارد حسابرسی بخش ۲۴ ایران مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه را از وظایف اصلی مدیران واحد مورد رسیدگی می‌دانند، اما بخش (۲۰) استانداردهای حسابرسی تأکید دارد که، هدف اصلی حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند درباره انطباق صورت‌های مالی تهیه شده از تمام جنبه‌های با اهمیت، با استانداردهای حسابداری اظهار نظر کند. حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، اطمینان معقولی به دست آید. در واقع، استانداردهای حسابرسی در جهت کمک به جلوگیری از تقلبات و افشای آن‌ها ارائه می‌شوند، اما از آنجا که متقلبین با استفاده از مشاوران کارآموده شامل وکلای برجسته حقوقی و حسابرسان حرفه‌ای درگیر در تقلب، معمولاً نزدیک‌تر از حسابرسان شرکت هستند و با توجه با این که شرکت‌های درگیر تقلب ممکن است از حسابرسان کم تجربه استفاده کنند، حجم تقلبات کشف نشده کماکان می‌تواند گسترش یابد که این موضوع ثابت می‌کند که ریسک تقلب هیچ‌گاه صفر نمی‌شود و هیچ‌گاه بنگاه اقتصادی در برابر آن مصون نیست [۱]. از این رو، فنون کشف تقلب باید حاوی تغییرات مستمر، قابل تطبیق و قابل انعطاف باشد تا بتوان با تغییرات مختلف خطر برخورد کرد [۴]. با این اوصاف از آنجا که خطر تقلب همواره شرکت‌ها را تهدید کرده و حسابرسان نیز مسئولیت کشف تقلب را نمی‌پذیرند، حسابداری قضایی

می تواند به عنوان یک حرفه در کشف تقلب مورد استفاده قرار گیرد. هر چند که حرفه حسابرسی و حسابداری قضایی خاستگاه تقریباً یکسانی دارند، اما آنچه که این دو را از هم متمایز می سازد، نوع خدماتی است که آنها ارائه می دهند. در واقع زمانی از خدمات حسابداران قضایی استفاده می شود که احتمال می رود شرکتی درگیر اعمال متقلبانه بوده باشد و یا اینکه دعوی حقوقی کیفری، مدنی و یا انضباطی بر علیه شرکتی مطرح باشد، در این جا از خدمات حسابداران قضایی به عنوان یک متخصص استفاده می شود. در جدول زیر حسابداری قضایی و حرفه حسابرسی مورد مقایسه قرار گرفته است [۱۲]:

جدول شماره ۱. مقایسه حسابداری قضایی و حسابرسی مستقل

حسابرسی	حسابداری قضایی	شرح
ارائه خدمات اعتبار بخشی به منظور افزایش قابلیت اتکای گزارشات مالی جهت استفاده فعالان بازار سرمایه	ارائه خدمات به منظور پشتیبانی و اثبات وقوع اعمال متقلبانه در محیط های با ریسک تقلب بالا	چرا، چه وقت و کجا خدمات مورد استفاده قرار می گیرد
بررسی صورتهای مالی یا ارائه خدمات مورد توافق با صاحبکار بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری	تحلیل اطلاعات مالی و حسابداری برای حمایت از تصمیمات حقوقی و اداری جهت ارائه در محکمه های قضایی	دامنه فعالیت
استفاده از روش های	برنامه ریزی بسیار دقیق،	

جزئیات خدمات انجام شده	موشکافانه و حساب گرانه برای تحلیل یافته‌ها	نمونه‌گیری و تعمیم نتایج یافته‌ها
دوره	در صورت لزوم و بنا بر درخواست مرجع قضایی ذی صلاح	مطابق با دوره مالی شرکت‌ها
گزارشگری	گزارش‌گری تحقیقی یا کارشناسانه	اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی و ارائه نامه مدیریت

استانداردهای پیشنهادی برای حسابداری قضایی

زایسمن (۲۰۱۱)، مک‌مولن و سانچز^{۱۰} (۲۰۱۰) معتقدند، برای آنکه حسابداران قضایی بتوانند خدمات خود را به صورتی اثربخش ارائه دهند و همچنین بتوانند انتظارات گروه‌های ذی‌نفع را برآورده سازند، تدوین چارچوبی مشخص برای حسابداری قضایی الزامی است تا بر اساس آن بتوان کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابداران قضایی را بهبود بخشید. بنابراین مجموعه از استانداردهای انجام کار را به شرح ذیل پیشنهاد نمودند [۲۰، ۱۳]:

۱. مهارت‌های آموزشی، حرفه‌ای و شخصی: این مهارت‌ها شامل دانش کافی در زمینه حسابداری مالی و مدیریت، مهارت‌های کلامی، مهارت‌های تحلیلی، مهارت‌های داده‌کاوی، دانش کامپیوتری، آشنایی با قوانین جزایی و کیفری و قوانین مدنی و همچنین مهارت‌های روان‌شناختی می‌شود.

۲. الزامات مربوط به دامنه فعالیت: این قسمت شامل شش مرحله به شرح زیر است:

¹⁰. McMullen and Sanchez

مرحله اول- ملاقات با مشتری: ملاقات با مشتری یکی از اساسی ترین و مهمترین مرحله از بررسی های حسابداران قضایی می باشد. زیرا در این مرحله است که می توان درک درستی از حقایق، افراد درگیر و موارد قابل بررسی به دست آورد.

مرحله دوم- بررسی تضاد منافع: برای آنکه حسابداران قضایی بتوانند بر اساس رسیدگی های خود به یک نتیجه عینی دست پیدا کنند به گونه ای که منافع هیچ یک از گروه های ذی نفع مورد تعرض قرار نگیرد، بررسی عواملی که موجب تضاد منافع می شود بسیار ضروری است.

مرحله سوم- انجام بررسی های اولیه: داشتن بررسی های اولیه برای انجام یک برنامه ریزی دقیق امری بسیار ضروری است. این کار موجب می گردد که درک درست تری از مراحل بعدی انجام کار به دست آید. در این مرحله است که حسابدار قضایی سیاست ها، روش ها و حوزه های فنی و تکنیکی لازم برای انجام اثربخش بررسی های خود را تعیین می نماید.

مرحله چهارم- توسعه برنامه ها: بر اساس نتایج به دست آمده طی مراحل ۱ تا ۳، حسابداران قضایی باید روش شناسی و طرح عملیاتی تحقیق را مشخص و به دنبال آن اهداف مورد نظر تعیین گردد.

مرحله پنجم- کسب شواهد کافی و مربوط: با توجه به ماهیت پرونده تحت بررسی، اطلاعات لازم از منابع مختلفی همچون اطلاعات اقتصادی واحد تجاری، تخصص کارشناسان خبره، کارکنان شرکت و دیگر منابع ممکن جمع آوری می گردد.

مرحله ششم- تجزیه و تحلیل یافته ها: نوع تجزیه و تحلیل ها باید متناسب با وظایف محوله به حسابداران قضایی باشد. اما به طور معمول تحلیل یافته ها شامل؛ برآورد خسارت های اقتصادی، خلاصه کردن حجم زیادی از معاملات، ردیابی دارایی ها، استفاده از سیستم های کامپیوتری و

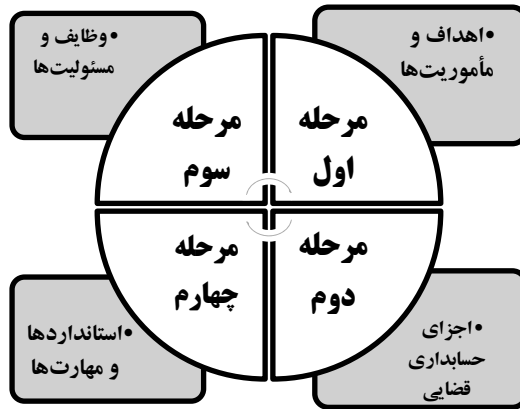
بسته‌های نرم‌افزاری آماری برای تجزیه و تحلیل روابط، همبستگی‌ها و نسبت‌های حساسیت و یا استفاده از نمودارها و تصاویر گرافیکی برای ارائه توضیحات ملموس و قابل درک برای استفاده کنندگان از گزارشات حسابداری قضایی است.

۳. الزامات گزارشگری: مرحله هفتم - تهیه گزارش: گزارش نتایج به دست آمده از بررسی‌های حسابداران قضایی شامل بخش‌هایی همچون ماهیت کار، دامنه تحقیق، روش‌ها و ابزار استفاده شده، محدودیت‌ها، یافته‌ها و نظرات تخصصی حسابدار قضایی است.

چارچوب مفهومی برای حسابداری قضایی

داشتن یک چارچوب مفهومی برای حسابداری قضایی به منظور کمک به قانون‌گذاران، نهادهای حرفه، جامعه دانشگاهی و همچنین واحدهای تجاری امری ضروری می‌باشد. انتظار می‌رود که منافع حسابداری قضایی در هر دو بخش عمومی و خصوصی قابل لمس باشد. برای انجام هر چه مؤثرتر خدمات و همچنین پشت سر گذاشتن چالش‌های پیش روی حرفه حسابداری قضایی، توسعه مبانی نظری، گسترش مشروعیت حرفه و همچنین نهادینه کردن حرفه حسابداری قضایی، داشتن چارچوبی مفهومی با هدف ارائه رهنمودهای حرفه‌ای و همچنین همسویی با تغییرات محیط پیرامون امری ضروری به نظر می‌رسد. شانیکات و خان^{۱۱} (۲۰۱۳) چارچوب مفهومی حسابداری قضایی را به صورت زیر ارائه دادند [۱۵]:

11. Shanikat and khan



نگاره شماره ۱- چارچوب مفهومی حسابداری قضایی

نقش حسابداری قضایی در ارتقای عدالت

منظور از اجرای عدالت، اعطای حق هر کس به اوست. عدالت ابعاد مختلفی دارد که هر کدام ناظر بر حوزه مشخصی است. برای مثال می‌توان به عدالت اقتصادی، سیاسی، قضایی، کیفری و ... اشاره کرد. در حوزه قضایی با دو مفهوم «عدالت قضایی» و «عدالت کیفری» روبه‌رو هستیم. عدالت قضایی به این امر اشاره دارد که پس از ارتکاب جرم یا تضییع حق، مجریان عدالت، عدالت را درباره طرفین دعاوی اعمال نمایند. هر عملی که مانع از اجرای این فرایند شود، مانعی برای تحقق عدالت قضایی است. عدالت کیفری بر این اساس است که کیفر و مجازات بر اساس عدالت باشد. به عبارت دیگر، این مفهوم به تناسب جرم و کیفر نیز اشاره دارد. یکی از جنبه‌هایی که می‌تواند سبب تحقق این هدف شود، شناخت درست دادگاه‌ها از موضوع دعوی است؛ که گاهی ممکن است جنبه‌های تخصصی داشته باشند. امروزه گسترش حوزه‌های مختلف و تخصصی شدن امور، موجب شده تا ماهیت اختلافات و دعاوی حقوقی نیز پیچیده‌تر شود و دربرگیرنده حوزه‌های مختلف و تخصصی باشد. در نتیجه، دادگاه‌ها برای صدور احکام

نیاز به مشاوره و کمک صاحب نظرانی دارند که در حوزه‌های مربوط از آگاهی و دانش تخصصی برخوردار باشند و بتوانند جنبه‌های تخصصی مسئله مورد نظر را برای دادگاه شرح دهند. تا دادگاه بتواند مطابق با قوانین و ضوابط حکم درست صادر کند. در زمینه مسائل مالی و حسابداری، حسابداران قضایی و کارشناسان دادگستری می‌توانند ابعاد تخصصی رویداد مورد دعوی را برای دادگاه روشن و شفاف کنند تا دادگاه با داشتن اطلاعات لازم بتواند مطابق با قوانین و ضوابط حکم صادر کند. با بهبود کیفیت خدمات حسابداران قضایی، درک دادگاه از مسائل تخصصی مورد مناقشه افزایش پیدا کرده و حکم صادر شده از سوی مرجع قضایی تناسب بهتری با واقعیت مسئله خواهد داشت [۹].

کارشناسان رسمی دادگستری در مقابل حسابداران قضایی

اگر چه نقش کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضاییه (دارای تخصص حسابداری و حسابرسی) در رسیدگی به دعاوی و مناقشات مالی را نمی‌توان انکار کرد، اما واقعیت این است که پرورش و به کارگیری حسابداران قضایی در نظام حقوقی ایران در قالب یک رشته مجزا می‌تواند به رعایت هر چه بیشتر انصاف در رسیدگی به جرائم و دعاوی مالی و اقتصادی و در نهایت حفظ حقوق مردم کمک شایانی کند. مشکلی اصلی این است که کارشناسان رسمی یاد شده در حال حاضر با اخذ مدرک عمومی حسابداری، پذیرش در آزمون دوره‌ای مربوطه و گذراندن یک دوره‌ی مختصر کارآموزی، امکان رسیدگی به پرونده‌ها را پیدا می‌کنند. بسیاری از این کارشناسان، رسیدگی به پرونده‌ها را در قالب یک فعالیت پاره وقت انجام می‌دهند. آن‌ها دوره‌های آموزشی با محتوای تخصصی برای این کار را نمی‌گذرانند، این در حالی است که بسیاری از دانشگاه‌های معتبر دنیا دوره‌های حسابداری قضایی را عرضه می‌کنند. آموزش حسابداری قضایی می‌تواند برای دانشجویان و حرفه حسابداری، جامعه تجاری و عموم مردم

این مرز و بوم سودمند باشد. انتظار می‌رود تقاضا برای حسابداری قضایی و علاقه به آن روز به روز افزایش یابد و نقش بالقوه‌ی حسابداران ذی‌صلاح در سالم‌سازی هر چه بیشتر فضای اقتصاد و ارتقای عدالت، بیش از پیش محقق شود [۴].

نتیجه‌گیری

آنچه را که می‌توان به وضوح از ادبیات مربوط به تقلب برداشت نمود این است که تقلب شامل روش‌های ماهرانه و فریبکارانه است که به صورت آگاهانه به وقوع می‌پیوندد. برای اینکه یک تقلب انجام شود باید سه عامل انگیزه، فرصت و توجیه وجود داشته باشد. از آنجا که حساب‌برسان مستقل نمی‌توانند به منظور کشف تقلب و اعمال متقلبانه در سطح صورت‌های مالی، این موارد را مورد بررسی قرار دهند (برای این کار نیز آموزش ندیده‌اند) و از سوی دیگر حجم رسوایی‌های مالی در سطح جهانی و ملی روز به روز در حال گسترش است، نوعی بی‌اعتمادی عمومی دامن‌گیر حرفه حسابداری و حسابرسی شده است. در این بین به منظور پاسخ به نیاز گروه‌های ذی‌نفع، شاخه‌ای از دانش حسابداری به نام حسابداری قضایی ظهور کرده است. این شاخه از دانش حسابداری به دنبال کشف تقلب‌های مالی است، کاری که حرفه حسابرسی در بسیاری از موارد در انجام آن ناموفق بوده است. حسابداران قضایی افرادی هستند که به منشأ اعداد توجه دارند و اعداد گزارش شده در قالب صورت‌های مالی را بدون چون و چرا نمی‌پذیرند. در حال حاضر چیزی به نام حسابداری قضایی در ایران وجود ندارد. اما به دلیل گسترش فساد مالی و اداری، به نظر ضروری می‌رسد که اندیشمندان و صاحبان فن، باید حرفه حسابداری قضایی را به عنوان یک ضرورت و یک نیاز در زمینه خدمات اعتبار بخشی مورد توجه قرار دهند. همچنین ایجاد چنین حرفه‌ای می‌تواند ابزاری برای تحقق بخشیدن به اهداف اقتصاد مقاومتی - شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و

زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و... (بند ۱۹ سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی)
- گردیده و گامی در راستای بهبود نظام مالی و اداری کشور باشد.

منابع:

۱. امانی علی و دوانی غلامحسین (۱۳۹۰)، فساد، تقلب، پولشویی و وظیفه حسابرسان، فصلنامه تحلیلی حسابدار رسمی، شماره ۱۲، صفحه ۷۱-۵۶.
۲. انصاری عبدالمهدی و کمالی کرمانی نرجس (۱۳۹۱)، بررسی عوامل موثر بر تصمیم حسابرسان جهت استفاده از "ابزار کمکی تصمیم‌گیری" در ارزیابی ریسک تقلب مدیریت، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۶، صفحه ۱۷.
۳. رحمانی علی و غلامزاده لداری مسعود (۱۳۹۰)، جای خالی آموزش حسابداری دادگاهی در ایران، مجله حسابدار، شماره ۲۳۴، صفحه ۷۳-۶۸.
۴. رحیمیان نظام‌الدین (۱۳۹۰)، کشف تقلب، فصلنامه تحلیلی حسابدار رسمی، شماره ۱۳، صفحه ۹۱-۸۲.
۵. عرب مازار علی اکبر، صمدی لرگانی محمود و ایمنی محسن (۱۳۹۳)، الماس تقلب و مسئولیت مدیران و حسابرسان در قبال پیشگیری از تقلب، مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۲، صفحه ۱۰-۱۱.
۶. عیسایی خوش احمد (۱۳۸۸)، روزنامه دنیای اقتصاد.
۷. مشایخی بیتا و آژنگ احمد (۱۳۹۲)، حسابداری دادگاهی و عدالت، مجله حسابدار، شماره ۲۶۳ و ۲۶۴، صفحه ۳۹-۳۶.

۸. وادی‌زاده کاظم (۱۳۹۰)، حسابداری دادگاهی و نقش آن در کشف تقلب‌های مالی، هشتمین

همایش سالانه انجمن حسابداری ایران

9. Bhasin, M.L. (2007), *Forensic Accounting: A New Paradigm for Niche Consulting, The Chartered Accountant*, published by the ICAI, New Delhi, pp. 1000-1010.

10. Crumbley, D.L, Heitger, L and Stevenson, S. (2011). *Forensic and Investigative Accounting, Fifth Edition*, Published by Cch Inc.

11. Houck, M.M., M. Kranacher, B. Morris, R.A. Riley, J. Robertson, and J.T.Wells (2006). *Forensic Accounting as an Investigative Tool. The CPA Journal* 76(8): 68-70.

12. Imonian, J.O, Antunes, M.T.P and Formigoni, H. (2013). *The forensic accounting and corporate fraud. Journal of Information Systems and Technology Management. Vol. 10, No. 1. pp.119-144.*

13. McMullen, D. A. & Sanchez, M. H. (2010). *A Preliminary Investigation of the Necessary Skills, Education Requirements, and Training Requirements for Forensic. Journal of Forensic & Investigative Accounting, 2(2), 30-48.*

14. Okoye, E.I and Gbegi, D.O (2013). *Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector. (A Study of Selected - Ministries in Kogi State). International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences. Vol. 3, No. 3.*

15. Shanikat, M. & Khan, A. (2013). *Culture-Specific Forensic Accounting Conceptual Framework: A Skills Set Theoretical Analysis. International Journal of Business and Management; Vol. 8, No. 15*

16. Sutong, Z (2005). *Forensic accounting in the "big four": a survey from their websites. JModern AccAudit* 1(7).

17. Ulucan, Ö. F and Pamukç, A. (2012). Fraud Detection and Forensic Accounting. Available at: <http://www.springer.com>
18. Weygandt JJ, Kieso DE, Kimmel PD (2008) Accounting principles, 8th edition. Wiley, p 30. Available at: [http:// www.kpmg.co.uk](http://www.kpmg.co.uk)
19. Zysman, A. (2009), Litigation: Forensic Accounting Demystified. Available at: <http://www.forensicaccounting.com>
20. Zysman, A. (2011).Forensic Accounting Demystified. Available at: <http://www.forensicaccounting.com>



Forensic accounting and its role in prevention and detection of fraud

Abstract

Fraud and corruption are two complex and multi-dimensional Phenomenon with different causes and effects that can have destructive consequences for corporations and community. The world has witnessed several instances of corporate scandals and failure in recent years (Enron, etc.). This has brought to the fore the inadequacy of the statutory audit in the prevention and detection of fraud and financial mismanagement. Therefore, in order to protect the interests of stakeholders and resolve legal claims discussed against companies and auditors, a new branch of accounting knowledge was formed in the name of "Forensic Accounting". This article seeks to explain the meaning and nature, conceptual framework, activities and services rendered, core knowledge and personal skills required for forensic accounting as a specialized field in the accounting profession. Forensic accounting can be implemented to realize the goals Resistive Economy, increasing the transparency and accountability and it can be attempt in improving financial and administrative system in our country.

Keyword: Fraud, Corruption, Forensic Accounting, Independent Auditing

پروفیسر شکیلہ گل خان
پروفیسر شکیلہ گل خان
پروفیسر شکیلہ گل خان