



Shahid Bahonar  
University of Kerman



Iranian  
Accounting Association

## A Model for Identifying the Factors Affecting the Demand for Forensic Auditing

Sahar Sepasi<sup>ID\*</sup>

Javad Reza zadeh<sup>ID\*\*</sup>

Fatemeh Davari Seraji<sup>ID\*\*\*</sup>

### Abstract

**Objective:** Forensic audit refers to a broad method of fraud investigation. This method also defines fraud prevention activities and analysis of anti-fraud controls. Investigating fraud in order to prove or disprove its occurrence is a part of forensic accounting and it is a science that uses accounting facts and concepts collected by accounting methods to prepare techniques and solutions through which judicial problems can be solved. And the season is coming. Court accounting is very important for the judicial system; Because it provides specialized services such as evaluation of fake invoices, valuation of suspicious bankruptcies and analysis of financial documents related to fraud and fraud. The purpose of this study is to introduce a new field of accounting and auditing called forensic auditing to identify the factors affecting the demand for using the services of forensic auditors and while presenting a model for it to explain the position of this profession in the society and highlights its importance. The importance of the research is due to the fact that so far in Iran and even in other countries, no research has been done regarding the identification of factors affecting the court audit. Therefore, this research will be conducted for the first time in the country in order to introduce the factors affecting the use of the services of court auditors and take a positive action in the direction of increasing knowledge and expanding people's awareness of the services of this profession.

**Methods:** In this study, in the first step, using various articles and expert opinions, 120 factors affecting the demand for forensic audit were identified and using the opinions of 18 experts during 2019, the effective factors were confirmed by Delphi method and 40 factors were confirmed. In the second step of the research, 38 factors were confirmed using the Shannon quantitative entropy method and the research questionnaire based on Cochran's formula was distributed among 369 official justice experts working in Tehran province as a statistical sample. Finally, the effective factors were prioritized using the Structural Equation Method (SEM).

**Results:** In this study, the factors affecting the demand for forensic audit are classified into two categories: internal and external. Internal factors include financial and transactional factors, management and personal factors, information and accounting systems factors, behavioral and ethical factors, structural and economic factors, and external factors including legal and regulatory factors, political, economic, cultural factors, auditor-related factors. Independent

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 13, No. 3, pp. 89-112.

\* **Corresponding Author**, Associate Professor of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. **Email:** sepasi@modares.ac.ir

\*\* Associate Professor of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. **Email:** j.reza zadeh@modares.ac.ir

\*\*\* M.A. of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. **Email:** davari1991@gmail.com

**Submitted:** 24 May 2021 **Revised:** 16 January 2022 **Accepted:** 5 February 2021 **Published:** 18 October 2022

**Publisher:** Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

**DOI:** 10.22103/jak.2022.17649.3498

©The Authors.



## Abstract

---

and factors related to judicial authorities. Among the extra-organizational factors affecting court audit, political, cultural and judicial factors are the most effective external factors with a coefficient of 0.900. The second external organizational factor affecting court audit is economic factors, which has a coefficient of 0.885. The least important extra-organizational factor is the factor related to independent auditors, which has the smallest coefficient among all effective factors with a coefficient of 5.032. Coefficients related to internal organizational factors are intuitively larger than external factors and thus have a greater impact on court audit.

**Conclusion:** Considering the high number of financial frauds in various fields, the judicial system has a very difficult task to discover and prosecute the criminals and the accused. Due to the evolution, development and progress achieved in this era, the proof of some financial issues has gained special complications and their diagnosis requires special expertise, which will clarify the truth of the matter by providing technical and specialized information. Therefore, it is very important to refer to auditing experts to conduct research and discover the truth in complex financial issues. Meanwhile, forensic accounting can help the court as a powerful arm to discover the truth and clarify the truth. The results show that among the factors affecting the demand for forensic audit, internal factors (financial and transactional factors, management and personal factors, information and accounting system factors, behavioral and ethical factors, structural factors and economic factors) compared to external factors (Legal and regulatory factors, political, economic, cultural factors, factors related to independent auditors and factors related to judicial authorities) are of higher importance. The results of this study help to identify bottlenecks in fraud and corruption and play an important role in promoting the status and importance of forensic auditing in society. Due to the increase in the rate of fraud and corruption in the public and private sector, it is suggested to take measures to prevent and detect such activities in relation to the formulation of accounting and auditing laws, regulations and standards in order to increase the responsibility of auditors in detecting corruption and fraud. Also, considering the importance of prevention and detection of corruption in the economic development of the society, it is suggested to use the valuable experiences of court auditors and university professors to compile and include courses related to court and judicial audit in university courses.


**Keywords:** *Forensic audit, Forensic auditor, Model.*

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citation:** Sepasi, S., Rezazadeh, J., & Davari Seraji, F. (2022). A model for identifying the factors affecting the demand for forensic auditing. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(3), 89-112 [In Persian].

## ارائه مدلی برای شناسایی عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی

سحر سپاسی\* 

جواد رضازاده\*\* 

فاطمه داوری سراجی\*\*\* 

### چکیده

هدف: هدف این پژوهش معرفی حوزه جدیدی از حسابداری و حسابرسی به نام حسابرسی دادگاهی است تا عوامل مؤثر بر تقاضا برای استفاده از خدمات حسابرسان دادگاهی را شناسایی و ضمن ارائه مدلی برای آن به تبیین جایگاه این حرفه در اجتماع پردازد.

روش: در این پژوهش در گام نخست با بهره‌گیری از مقالات مختلف و نظرات خبرگان ۱۲۰ عامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی شناسایی و با استفاده از نظر ۱۸ نفر از خبرگان عوامل مؤثر به روش دلفی غربال و ۴۰ عامل تأیید گردید. در گام دوم پژوهش، ۳۸ عامل با استفاده از روش کمی آنتروپی شانون تأیید و پرسشنامه پژوهش بر اساس فرمول کوکران بین ۳۶۹ نفر از کارشناسان رسمی دادگستری شاغل در استان تهران به عنوان نمونه آماری توزیع گردید. در نهایت عوامل مؤثر با استفاده از روش معادلات ساختاری اولویت‌بندی گردید.

یافته‌ها: در این پژوهش عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی به ۲ دسته درونی و بیرونی طبقه‌بندی شده است. عوامل درونی شامل ویژگی‌های مالی و معاملاتی، ویژگی‌های مدیریتی و فردی، ویژگی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری، ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی، ویژگی‌های ساختاری و ویژگی‌های اقتصادی و عوامل بیرونی نیز شامل عوامل قانونی و نظارتی، عوامل سیاسی، اقتصادی، فرهنگی، عوامل مرتبط با حسابرسان مستقل و عوامل مربوط به مراجع قضایی است.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش نشان می‌دهد از بین عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی، عوامل درونی نسبت به عوامل بیرونی از درجه اهمیت بالاتری برخوردار است. نتایج این پژوهش کمک شایانی به شناسایی گلوگاه‌های تقلب و فساد نموده و نقش مهمی در ارتقای جایگاه حسابرسی دادگاهی در اجتماع ایفا می‌نماید.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی دادگاهی، حسابرس دادگاهی، مدل.

نوع مقاله: پژوهشی.

**استناد:** سپاسی، سحر؛ رضازاده، جواد و داوری سراجی، فاطمه (۱۴۰۱). ارائه مدلی برای شناسایی عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۳)، ۸۹-۱۱۲.

مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، ش ۳، صص. ۸۹-۱۱۲.

\* نویسنده مسئول، دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس تهران، تهران، ایران. **رایانامه:** [sepasi@modares.ac.ir](mailto:sepasi@modares.ac.ir)

\*\* دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس تهران، تهران، ایران. **رایانامه:** [j.rezazadeh@modares.ac.ir](mailto:j.rezazadeh@modares.ac.ir)

\*\*\* کارشناسی ارشد گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس تهران، تهران، ایران. **رایانامه:** [davari1991@gmail.com](mailto:davari1991@gmail.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۳/۳ | تاریخ بازنگری: ۱۴۰۰/۱۰/۲۶ | تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۱۶ | تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۱/۷/۲۶

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

## مقدمه

اعتماد به صحت اطلاعات، پایه و اساس بازارهای سرمایه است و گزارشگری مالی متقلبانه این اعتماد را خدشه دار می‌کند (رضایی و رایلی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). تقلب نیز به عنوان یکی از عوامل مؤثری است که در کاهش اعتمادپذیری گزارش‌ها نقش داشته و موجب افزایش ریسک و هزینه کسب و کار شده، اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده و اعتبار و درستکاری حرفه حسابداری را زیر سؤال می‌برد (فخاری و اسکو، ۱۳۹۷). ضررهایی که تقلب در حرفه حسابداری ایجاد کرده است، آن قدر بزرگ بوده است که متوسط زیان ناشی از تقلب در صورت‌های مالی به بیش از ۴۰۰ میلیارد ریال رسیده است (انجمن بازرسان رسمی تقلب<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).

گسترش فساد مالی به عنوان یک جرم با مطلوب‌ترین نتایج مالی برای مرتکب آن، موجب اختلال جدی در نظام اقتصادی کشورها می‌شود (جعفر پورصادق و عدالت جو، ۱۳۹۲). کشف این فسادها و جرایم رخ داده، انسجام و قابلیت حرفه حسابرسی را با چالش مواجه کرده است. پیامد این بی‌اعتمادی طرح دعاوی جدید علیه شرکت‌ها، افراد و حساب‌برسان است که نشان از انجام نادرست مسئولیت‌های قانونی و حرفه‌ای آنان در فرآیند پیشگیری و کشف اعمال مفسده‌آمیز دارد. از آنجا که این اختلافات در حوزه‌های متنوعی رخ می‌دهد، مراجع قضایی و نیز افراد نیازمند کسب مشاوره‌های حقوقی و مالی، به دلیل عدم برخورداری از دانش و مهارت‌های لازم، قادر به اظهارنظر صحیح در خصوص موضوع مورد نظر نیستند. طبق بند «۴» بخش «۲۴۰» استانداردهای حسابرسی ایران، تقلب عبارت است از «هرگونه اقدام عمدی فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث برای برخورداری از یک مزیت ناروا یا غیرقانونی». فساد به معنای هرگونه فعل یا ترک فعلی است که توسط هر شخص حقیقی یا حقوقی به صورت فردی، جمعی یا سازمانی که عمداً و با هدف کسب هرگونه منفعت یا امتیاز مستقیم یا غیرمستقیم برای خود یا دیگری با نقض قوانین و مقررات کشوری انجام پذیرد یا ضرر و زبانی را به اموال، منافع، منابع یا سلامت و امنیت عمومی و یا جمعی از مردم وارد نماید. سطح بالای فساد می‌تواند موجب ناکارآمدی سیاست‌های دولتی، کاهش سرمایه‌گذاری داخلی و سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و در نتیجه کاهش رشد اقتصادی شده و فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و اقتصادی را از شکل مولد به سوی رانت‌ها و فعالیت‌های غیرقانونی و غیرشفاف سوق دهد، اقتصاد زیرزمینی را گسترش داده و با تحریک سوداگران به نقض قوانین نظارتی و مالیاتی، موجب فعالیت آنان در بخش‌های غیررسمی شوند (ترکی هرچنگانی و همکاران، ۱۳۹۸؛ کوری<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۷ و رز - آکرمن، ۱۳۸۵). فعالیت‌های متقلبانه متنوعی وجود دارند که اغلب منجر به زیان‌های مستقیم گوناگونی همانند هزینه‌های قانونی، ادعاهای مشتریان و جریمه‌های قانونی می‌شوند (کارپف<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۰۸).

کشف تقلب با استفاده از رویه‌های سنتی حسابرسی، بسیار پیچیده است (کودری<sup>۵</sup>، ۱۹۹۹). برخی مدیران عمداً سعی در فریب حساب‌برسان دارند (الیوت و ویلینگهام<sup>۶</sup>، ۱۹۸۰). برای این گونه مدیران که به محدودیت‌های حسابرسی آگاه هستند، رویه‌های حسابرسی معمول ممکن است کافی نباشد (اعتمادی و عبدلی، ۱۳۹۶). وقوع بحران‌های مالی مختلف از دهه

<sup>1</sup> Riley, R

<sup>2</sup> Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)

<sup>3</sup> Cooray

<sup>4</sup> Karpoff

<sup>5</sup> Coderre

<sup>6</sup> Elliott

۱۹۳۰ میلادی تا ورشکستگی شرکت‌هایی مانند انرون<sup>۷</sup> و وردکام<sup>۸</sup> و وقوع تقلب‌های بزرگ در شرکت‌های دیگر در دهه ۲۰۰۰ نیز موجب تحریک همگان به تلاش در جهت ابعاد مختلف مبارزه با تقلب از قبیل پیشگیری، کنترل و نظارت گردید (پدنیولت<sup>۹</sup>، ۲۰۱۰). به نظر می‌رسد پاسخ به این چالش‌ها مستلزم تغییر از پارادایم حاکم به یک پارادایم با دامنه مسئولیت جدید برای حسابرسی دارد و الگوی فعلی حسابداری و حسابرسی دیگر نمی‌تواند پشتوانه‌ای برای پیشگیری و شناسایی فسادهای مالی در عصر انقلاب اطلاعاتی باشد. از این رو به افرادی آگاه در مسائل مالی و حقوقی نیاز است تا بتوانند ابعاد تخصصی مسأله را برای دادگاه تشریح نمایند. بنابراین، نیاز به تعریف حوزه کاری جدیدی برای حسابرسی ضرورت می‌یابد. الگویی که به حسابرسی دادگاهی شهرت دارد (اولو<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۶) و منجر به تغییر مسئولیت‌ها و کارکردهای متفاوت حسابداری و حسابرسی خواهد شد.

حسابرسان دادگاهی افرادی هستند که تخصص لازم برای برآورده ساختن این نیازها را دارا هستند، در زمینه قوانین و حقوق فعالیت کرده و در جهت تصمیم‌گیری در موضوعات دادگاهی و امور مرتبط با آن به دنبال ترکیب مهارت‌های حسابداری، حسابرسی، بازرسی و حقوقی هستند. به عبارت دیگر حسابرسان دادگاهی افرادی هستند که به دنبال کاربرد دانستی‌های مالی در مسائل حقوقی و ایجاد رابطه میان آنها هستند.

هدف این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی است. بر این اساس سه سؤال به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ۱- عوامل مؤثر بر میزان تقاضا برای حسابرسی دادگاهی چیست؟
  - ۲- اولویت‌بندی عوامل شناسایی شده بر حسابرسی دادگاهی به چه صورت است؟
  - ۳- چه مدلی می‌توان برای تبیین عوامل مؤثر بر حسابرسی دادگاهی ارائه نمود؟
- اهمیت پژوهش از این جهت است که تاکنون در ایران و حتی سایر کشورها در خصوص شناسایی عوامل مؤثر بر حسابرسی دادگاهی پژوهشی صورت نگرفته است. لذا، این تحقیق برای نخستین بار است که در کشور انجام خواهد شد تا ضمن معرفی عوامل مؤثر بر استفاده از خدمات حسابرسان دادگاهی، اقدامی مثبت در راستای دانش‌افزایی و گسترش آگاهی افراد از خدمات این حرفه صورت گیرد.

## مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

### تعریف حسابرسی دادگاهی

حسابرسی دادگاهی به یک روش گسترده برای بررسی تقلب اشاره دارد. این روش شامل فعالیت‌های بازدارنده تقلب و تجزیه و تحلیل کنترل‌کننده‌های ضد تقلب نیز تعریف می‌شود. بررسی تقلب به منظور اثبات یا رد وقوع آن، بخشی از حسابداری دادگاهی است و عبارت از علمی است که با استفاده از واقعیت‌های حسابداری و مفاهیمی که توسط روش‌های حسابداری جمع‌آوری شده است، تکنیک‌ها و راه‌حلی را تهیه نموده که به واسطه آن‌ها مشکلات قضایی حل و فصل می‌گردد. (اینوف و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۵). حسابداری دادگاهی برای سیستم قضایی بسیار حائز اهمیت است؛ زیرا خدمات

<sup>7</sup> Enron

<sup>8</sup> Worldcom

<sup>9</sup> Pedneault

<sup>10</sup> Awolowo

<sup>11</sup> Enofe

تخصصی مانند ارزیابی صورت حساب‌های جعلی، ارزش‌گذاری ورشکستگی‌های مشکوک و تحلیل اسناد مالی مربوط به تقلب و کلاهبرداری را برای آن فراهم می‌کند (نورهایاتی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۶).

در حقیقت حسابرسی دادگاهی، شرایطی را که برای راهبری صحیح و دستیابی به رشد و توسعه شرکت‌ها لازم است (مؤثر بودن، کارایی، آسان انجام شدن کارها، قوی کار کردن و افزایش سرمایه) فراهم می‌کند (کرامبلی، هیتگر و اسمیت<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۱). تمرکز حسابرسی دادگاهی بر تعیین و بازبینی معاملات متقلبانه و در جهت تعیین نیت واقعی شخصی است که مرتکب جرم شده است (اوزیلی<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۵).

به طور کلی، بررسی‌های حسابرس دادگاهی در برگیرنده خدمات یک حسابرس آگاه، یک وکیل و یک حسابرس تقلب خواهد بود (اوزیلی، ۲۰۱۵) که برای فعالیت‌های قانونی و دادگاهی، بالاترین سطح اطمینان را به وجود می‌آورد (برزگری خانقاه و همکاران، ۱۳۹۶).

### ویژگی‌های شخصیتی و مهارتی حسابرسان دادگاهی

پلسیس<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۱) بیان کرد دانش و مهارت‌های حسابرسان دادگاهی به ۳ بخش برخورداری از تخصص مالی، مهارت‌های مربوط به مفاهیم قضایی (حقوقی) و مهارت‌های شخصیتی و جرم‌شناسی تقسیم می‌شود. یک حسابدار دادگاهی باید در کنار آموزش و تجربه کافی، دارای ویژگی‌های شخصیتی، مهارتی و اخلاقی شامل صفات ضروری (ویژگی‌های شخصیتی)، مهارت‌های عمومی و پیشرفته و ارزش‌های اخلاقی باشد (هوارد و شیتز<sup>۱۶</sup>، ۲۰۰۶). بهاسین (۲۰۰۷) نیز مهارت‌های لازم برای حسابرسان دادگاهی را به ۲ دسته کلی تقسیم کرد که عبارتند از مهارت‌های شخصیتی (توجه به جزئیات، ارتباطات حرفه‌ای و صداقت) و مهارت‌های تکنیکی (دارا بودن دانش گسترده در صنعت مورد رسیدگی، شناسایی در روش‌های جمع‌آوری داده‌ها، توانایی تفسیر پیشرفته صورت‌های مالی و تحلیل نسبت).

از نظر دون سالوس فیلهو و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۷) نیز ارتباطات نوشتاری، تجزیه و تحلیل استنتاجی (قیاسی)، تفکر انتقادی، دارای بیشترین اهمیت و همچنین مصاحبه، حل مسأله و مذاکره در خصوص مجادلات از مهارت‌هایی بودند که درجه اهمیت کمتری داشتند. سایر مهارت‌های حسابرسان دادگاهی عبارت است از توانایی ارزیابی دارایی‌ها، قابلیت فنی، حل مسائل بدون ساختار، مهارت‌های تحلیل، برخورداری از آرامش و خونسردی، بررسی و جستجوگری، برقراری ارتباط شفاهی و برخورداری از دانش خاص حقوقی.

### آموزش و آماده‌سازی حسابرسی دادگاهی

موضوعاتی که قابل گنجاندن در آموزش حسابرسی دادگاهی است شامل تحقیق، تفحص و قانون، آگاهی از نظام حقوقی، اجزای حقوقی تقلب، دادرسی و بازجویی‌ها، دعاوی حقوقی و فنون مشاوره، شواهد کارشناسی و فنون گواهی کارشناس، راهبری شرکتی و رعایت قوانین و ضوابط لازم الاجرا و بررسی رشوه و فساد، تقلب و حسابرسی تقلب، فرآیند گزارشگری مالی و اخلاق است (رضایی و برتن<sup>۱۸</sup>، ۱۹۹۷).

12 Nurhayati

13 Crumbley

14 Ozili

15 Plessis

16 Howard and Sheetz

17 Dos Santos Filho

18 Rezaee & Burton

اولین قانونی که در خصوص تقلب و گزارشگری مالی متقبلانه می‌توان برای آن اهمیت قائل شد، قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد بود که در تاریخ ۱۳۹۰/۰۸/۰۷، توسط مجلس شورای اسلامی به رئیس‌جمهوری ابلاغ شد.

### جایگاه حسابرس دادگاهی در نظام حقوقی ایران

کارشناسی یکی از ابزارهای است که به واسطه آن می‌توان از مهارت‌های فنی و تخصصی و توانایی‌های علمی متخصصین به نام کارشناس در رشته‌های مختلف برای دستیابی به نتایج درست در امور فنی و اتخاذ تصمیم صحیح و عادلانه در پرونده‌های قضایی و حل و فصل دعاوی و اختلافات استفاده کرد؛ چرا که با توجه به پیشرفت روزافزون علوم مختلف و پیچیدگی‌های علمی موجود و توان علمی محدود بشر، این امکان را به قاضی نمی‌دهد تا در تمامی علوم سررشته و مهارت داشته باشد و به همین دلیل است که گاه برای رسیدگی به پرونده‌ها نیاز به استفاده از تخصص و مهارت‌های فنی کارشناسان دارد. نهادی با این اهمیت قطعاً باید کاملاً نظام‌مند و با مقررات خاص مدیریت شود (صمدی، ۱۳۹۶).

تا پیش از سال ۱۳۱۷ مقررات مدونی در مورد کارشناس و امور مربوط به کارشناسان وجود نداشت. آخرین اراده قانون‌گذار در رابطه با استفاده از نظرات کارشناس در دعاوی حقوقی در قوانین آیین دادرسی کیفری، مصوب ۱۳۹۴ و آیین دادرسی مدنی، مصوب ۱۳۷۹ ذکر شده است. قانون جدید آیین دادرسی کیفری در مواد ۱۵۵ الی ۱۶۷، مقررات جدید و شفاف‌تری را در رابطه با کارشناسی پیش‌بینی نموده است.

متأسفانه با وجود نقش خطیر و حائز اهمیت کارشناسان رسمی در امر دادرسی، اما بسیاری از قضات به دلیل اجمال و تعارض قوانین، خویش را مکلف نمی‌دانند تا لزوماً به کارشناسی رجوع و یا از خدمات کارشناسی کارشناسان رسمی بهره‌مند گردند. بر همین مبنا لازم می‌نماید تا موانع بازایی نقش کارشناسان رسمی دادگستری شناخته گردند (ذوالفقارخانی، ۱۳۹۴) و تدابیری اتخاذ شود تا موجب ارتقای جایگاه کارشناسان گردد.

### فرآیند حسابرسی دادگاهی

خدماتی که حسابرسان دادگاهی ارائه می‌نمایند، شامل دو حوزه کلیدی پشتیبانی از دادخواهی (مشاوره‌های حقوقی) و رسیدگی به تقلب (حسابرسی کارآگاهانه) است (آیدا ماریا و همکاران، ۲۰۱۹).

۱- پشتیبانی از دادخواهی: مراجع قضایی برای تعیین نظرشان درباره موضوعات مورد دعوی قبل از محاکمه و دادرسی باید به نظرات متخصصان توجه نمایند. برای پذیرفته شدن به عنوان یک متخصص، مراجع قضایی از دانش، مهارت‌ها و تجربه‌های آنان در کنار اعتبارشان استفاده می‌نمایند. به طور کلی، نیاز به گواهی (شهادت) کارشناس در مسائلی که به تخصص حسابداری نیاز دارد، نمود پیدا می‌کند. هدف از به کارگیری یک حسابرس دادگاهی دستیابی به واقعیت‌های اقتصادی، تهیه و تجزیه و تحلیل موارد مربوط به مالیات، رد شواهد گروه مقابل، تعیین مسائل جهت بررسی، کمک به اظهارنظر در خصوص اسناد و کمک در کسب اطلاعات از شواهد دیگر است (اکیل<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۲). در پشتیبانی دادخواهی حسابرس به دنبال ارزش‌گذاری، شهادت‌دهی به عنوان یک شاهد خبره است (رحمانی و غلامزاده لداری، ۱۳۹۰).

۲- رسیدگی به تقلب: رسیدگی به موضوعات تقلب از مرحله پیشگیری تا کشف به روش پیشرفته‌ای نیاز دارد؛ زیرا نبوغ انسانی از همه راه‌های گوناگون برای دسترسی به مزایای بیشتر از افراد یا سازمان‌ها بهره می‌جوید (ازه و اوکویه<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۹). حسابرسان دادگاهی در نقش رسیدگی‌کننده به تقلب، مهارت‌های خود را برای رسیدگی به حوزه‌های مظنون به اعمال

مقابلانه به کار می‌گیرند. نهادهای ضابطه‌گذار، نیروهای پلیس و وکلا می‌توانند یک حسابرس دادگاهی را به منظور رسیدگی به تقلب در اوراق بهادار، رشوه‌ها، تقلب بیمه‌ای، ترفندهای پولشویی و تحقیق و تجزیه و تحلیل دارایی به کار گیرند (رحمانی و غلامزاده لداری، ۱۳۹۰). البته ممکن است از حسابرسان دادگاهی برای پیشگیری از تقلب نیز استفاده شود. پیشگیری از تقلب شامل اقداماتی است که در وهله اول، قبل از وقوع تقلب را در بر می‌گیرد (ازه و اوکویه، ۲۰۱۹).

#### نظریه‌ها

انواع رسوایی‌های مالی گسترده در جهان از جمله رسوایی مالی شرکت انرون (۲۰۰۱)، وردکام، آدلفیا<sup>۲۱</sup> و تیکو<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۲)، پارمالات<sup>۲۳</sup> (۲۰۰۳)، مویلی<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۶)، مادوف<sup>۲۵</sup> (۲۰۰۹)، گلوبال کراسینگ<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۰)، بانک بارکلی<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۲)، تیکو<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۴) و توشیبا<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۵) تهدیدی جدی برای یکپارچگی گزارش‌های مالی و سیستم‌های حاکمیت شرکتی بوده است (جامیسن<sup>۳۰</sup>، ۲۰۱۹ و بهاسین، ۲۰۱۳) و بی‌اعتمادی سرمایه‌گذاران را به دنبال خواهد داشت (هوغان<sup>۳۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۸ و جامیسن، ۲۰۱۹). در این موارد دادگاه‌ها نیازمند برآورد و ارزیابی کلیه دارایی‌های اشخاص که ممکن است پنهان شده باشد، می‌باشند. به دنبال رسوایی‌های گسترده، انجمن‌های تجاری، دولت، مقامات نظارتی و دادگاه‌ها اظهار کرده‌اند که برای تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی پیچیده به توانایی و مهارت بالایی نیاز است (دی گابریل<sup>۳۲</sup>، ۲۰۰۸). از این رو تلاش‌های زیادی توسط تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و نهادهای نظارتی حسابداری برای افزایش مسئولیت حسابرسان در توجه به تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی صورت گرفته است. ایران نیز از رشد و آسیب این پدیده اقتصادی مستثنی نبوده است؛ به گونه‌ای که در دو دهه اخیر، ارتکاب تقلب بحث غالب مطرح در بازارهای مالی و نهادهای اقتصادی - اجتماعی داخلی بوده است (اعتمادی و عبدلی، ۱۳۹۶). در همین راستا دولت و نهادهای قانون‌گذاری اقدام به تصویب قوانین متعددی کرده‌اند.

نظریات متعددی در خصوص چرایی وقوع جرم و تقلب وجود دارد. ماهیت و محتوای رفتار کج‌روانه از گذشته تاکنون و از یک جامعه تا جامعه دیگر بسیار متفاوت است؛ اما این نظریه‌ها از بعضی جنبه‌های نظری با یک‌دیگر هم‌پوشانی داشته و از جهاتی دیگر می‌توانند با یک‌دیگر ترکیب شوند تا درک معقولی از جنبه‌های عمده رفتار کج‌روانه فراهم سازند (مهدوی و قهرمانی، ۱۳۹۶). در ذیل به برخی از این نظریه‌ها اشاره می‌شود:

نظریه نمایندگی: این نظریه توسط جنسن و مک‌لینگ<sup>۳۳</sup> (۱۹۷۶) ارائه شده است. بر اساس این نظریه، مدیران، نمایندگان سهام‌داران شرکت‌اند و بایستی در جهت منافع آنها عمل کنند (اسماعیلی کیا و همکاران، ۱۳۹۸). بنابراین، سهام‌داران باید مخارجی را متحمل گردند تا بتوانند منافع مدیران را با خود همسو نمایند یا حداقل از اقدامات وی در جهت منافع خودش کسب اطمینان نمایند (سوادجانی و حائری<sup>۳۴</sup>، ۲۰۱۱ و پاک مرام و یاسمن مایان، ۱۳۹۷). مهم‌ترین عوامل مؤثر در فساد مالی عبارتند از: تضاد منافع، عدم تقارن اطلاعاتی، اطلاعات محرمانه، اثر انتخاب نامطلوب، شرایط عدم اطمینان، خطر

21 Adelfphia

22 Tico

23 Parmalat

24 Mobili

25 Madoff

26 Global Crossing

27 Barcelay

28 Tico

29 Toshiba

30 Jamieson

31 Hogan

32 Digabriele

33 Jensen & Meckling

34 Savadjany



اخلاقی و عملکرد بر اساس منافع شخصی (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۱). تأثیر با اهمیت گزارش‌های حسابرسی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران در تخصیص بهینه منابع و اثرگذاری بر ثبات بازارهای مالی که تهدیدی جدی برای کلیت و درستی صورت‌های مالی و حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود (بهاسین، ۲۰۱۳؛ کارنس و گیرلاسنسکی<sup>۳۵</sup>، ۲۰۰۱ و دی گابریل، ۲۰۰۸)، ضرورت نیاز به تغییر پارادایم حسابداری را به دنبال خواهد داشت (فخاری و اسکو، ۱۳۹۷).

نظریه پنجره شکسته: نظریه پنجره شکسته در سال ۱۹۸۲ توسط جیمز ویلسون<sup>۵۵</sup> و جرج ال. کلینگ<sup>۵۶</sup> مطرح شد. این دو با استفاده از استعاره پنجره‌های شکسته روش خود را درباره پیشگیری از جرم توضیح دادند. برای مثال اگر پنجره‌ای شکسته باشد و مرمت نشود، فرد متمایل به شکستن قانون و هنجارهای اجتماعی با مشاهده بی‌اعتنایی جامعه به این امر، دست به شکستن شیشه دیگری خواهد زد. دیری نمی‌پاید که شیشه‌های بیشتری شکسته می‌شود و این احساس آنارشستی، بی‌قانونی و هرج و مرج گسترش می‌یابد. این تئوری بر دو ادعای کلی استوار است: ۱- باید از جرم‌های جزئی تر و رفتارهای ضد اجتماعی سطح پایین جلوگیری شود و ۲- از این طریق از جرم‌های بزرگ پیشگیری خواهد شد (فیروزجاییان و سعادت‌تی چافی، ۱۳۹۶).

نظریه قله کوه یخی: در نظریه قله کوه یخی، تقلب مانند کوه یخی است که روی آب قرار گرفته، وجوه ساختاری بالای سطح آب و در دید همگان قرار دارد؛ اما جنبه‌های رفتاری زیر سطح آب پنهان است و برای حسابرس آسوده‌خیال خطر دارد و مانند یخ نهفته در آب در کمین کشتی‌نشینان است (مهدوی و قهرمانی، ۱۳۹۶ و تیموری، ۱۳۹۴).

جرم‌شناسی کلاسیک: این نوع جرم‌شناسی مبتنی بر اصول فلسفی سودمندگرایی است، ریشه در این باور دارد نوع بشر موجوداتی منطقی و حسابگر هستند، در نتیجه، اقداماتی را انجام می‌دهند تا از درد دوری جویند و خشنودی را در خود ایجاد کنند. نام دو نظریه پرداز با جرم‌شناسی کلاسیک در آمیخته است: چزاره بکارا<sup>۵۷</sup> از ایتالیا و جرمی بنتام<sup>۵۸</sup> از انگلستان. نظریه‌های روان‌شناختی: نظریه‌هایی که ریشه در روان‌شناسی دارند، مبتنی بر این بینش هستند که رفتار مجرمانه محصول فرآیندهای ذهنی است. ایده‌های روان‌کاوی زیگموند فروید بر تحولات اولیه کودکی و انگیزه‌های ناخودآگاه تمرکز دارند که خود فرد متخلف از آنها آگاه نیست (پوریانسنب و احمدی، ۱۳۹۱).

با توجه به مبانی نظری و تئوری‌های ذکر شده، عوامل مؤثر بر میزان تقاضا برای حسابرسی دادگاهی به دو طبقه درونی و بیرونی تقسیم شده‌اند. عوامل درونی شامل ویژگی‌های مدیریتی و فردی، ویژگی‌های مالی و معاملاتی، ویژگی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری، ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی، ویژگی‌های ساختاری و ویژگی‌های اقتصادی است. عوامل بیرونی نیز شامل عوامل قانونی و نظارتی، عوامل سیاسی، عوامل اقتصادی، عوامل فرهنگی، عوامل مرتبط با حسابرسان مستقل و عوامل مربوط به مراجع قضایی است. در ادامه به طور خلاصه به برخی از این عوامل اشاره می‌شود.

ویژگی‌های مدیریتی و فردی و مثلث تقلب: یکی از عوامل ایجاد فساد مالی عوامل رفتاری است که شامل انگیزه و فرصت وقوع است. انگیزه ممکن است نیاز مالی، خودبینی یا آزمندی باشد. انگیزه‌ها و فرصت‌ها بر یک‌دیگر تأثیر گذاشته و نتیجه آن وقوع تخلف در سازمان خواهد بود. به نظر می‌رسد وجود رفتارهای جاه‌طلبانه در مدیران می‌تواند منجر به تخلفات مالی گردد؛ به طوری که مدیر برای بقای موقعیت شخصی شرایط رقابتی را ایجاد خواهد کرد؛ آنگاه فساد مالی

به عنوان سلاحی در ستیز با هرگونه رفتارهای مخالف خواسته مدیر قرار خواهد گرفت. به بیان دیگر، رفتار مفسدانه برای مبارزه با شرایط ناسازگار با موقعیت مدیر پدید می‌آید (قاسمی، ۱۳۹۰).

حاکمیت شرکتی: حاکمیت شرکتی به توانایی راهبری شرکت توسط ارکان اداره‌کننده شرکت اطلاق می‌شود. بنابراین، انتظار می‌رود هرچه شرکت از حاکمیت شرکتی ضعیف‌تری برخوردار باشد، راه برای ورود تقلب و فعالیت‌های مفسده‌آمیز بیشتر گشوده خواهد شد (خواجوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷). فقدان کنترل‌های بازدارنده تقلب، ضعف در مدیریت و کمیته‌های مربوط به آن، ناتوانی در کنترل متقلبان، فقدان شفافیت، عدم افشای اطلاعات و عدم وجود استانداردهای لازم برای بلوغ حاکمیت شرکتی موجب تحریک مدیران ارشد یا هیأت مدیره برای ارتکاب تقلب می‌شود (رحمان و هاشم<sup>۳۶</sup>، ۲۰۱۸).

کنترل داخلی یکی از اجزای بسیار مهم حاکمیت شرکتی است. سیستم کنترل داخلی عبارت است از ساختار سازمانی، روش‌ها و دستورالعمل‌های هماهنگ برای حفاظت از دارایی‌های یک سازمان، به منظور بررسی صحت و قابلیت اعتماد داده‌های حسابداری برای دستیابی به کارایی و اجرای سیاست‌های مدیریت (مولیادی<sup>۳۷</sup>، ۲۰۰۱). ضعف در کنترل‌های داخلی می‌تواند انگیزه ارتکاب تخلف را تشدید نماید، به گونه‌ای که هرچه ساختار کنترل‌های داخلی شرکت ضعیف‌تر باشد، انگیزه ضعیف‌تری برای ارتکاب تقلب کفایت خواهد کرد. زمانی که محیط داخلی سازمان شرایط ارتکاب فساد را فراهم می‌آورد و کنترل‌های داخلی سست و سهل‌گیرانه باشد و کارایی لازم را برای شناسایی فرصت‌های تقلب و فساد نداشته باشد، فرصت‌های افسارگسیخته برای ارتکاب تقلب پدید می‌آید و چون انگیزه‌ها هم بر این فرصت‌ها افزوده می‌شود، امکان وقوع فساد افزایش خواهد یافت (تیموری، ۱۳۹۴). در تحقیقی که توسط ستو ساتریو و دکار (۲۰۱۵) انجام شد، به این نتیجه رسیدند که میزان توانایی سیستم کنترل داخلی یکی از عوامل مؤثر در استفاده از خدمات حسابرسان دادگاهی است (ستو ساتریو و دکار، ۲۰۱۵).

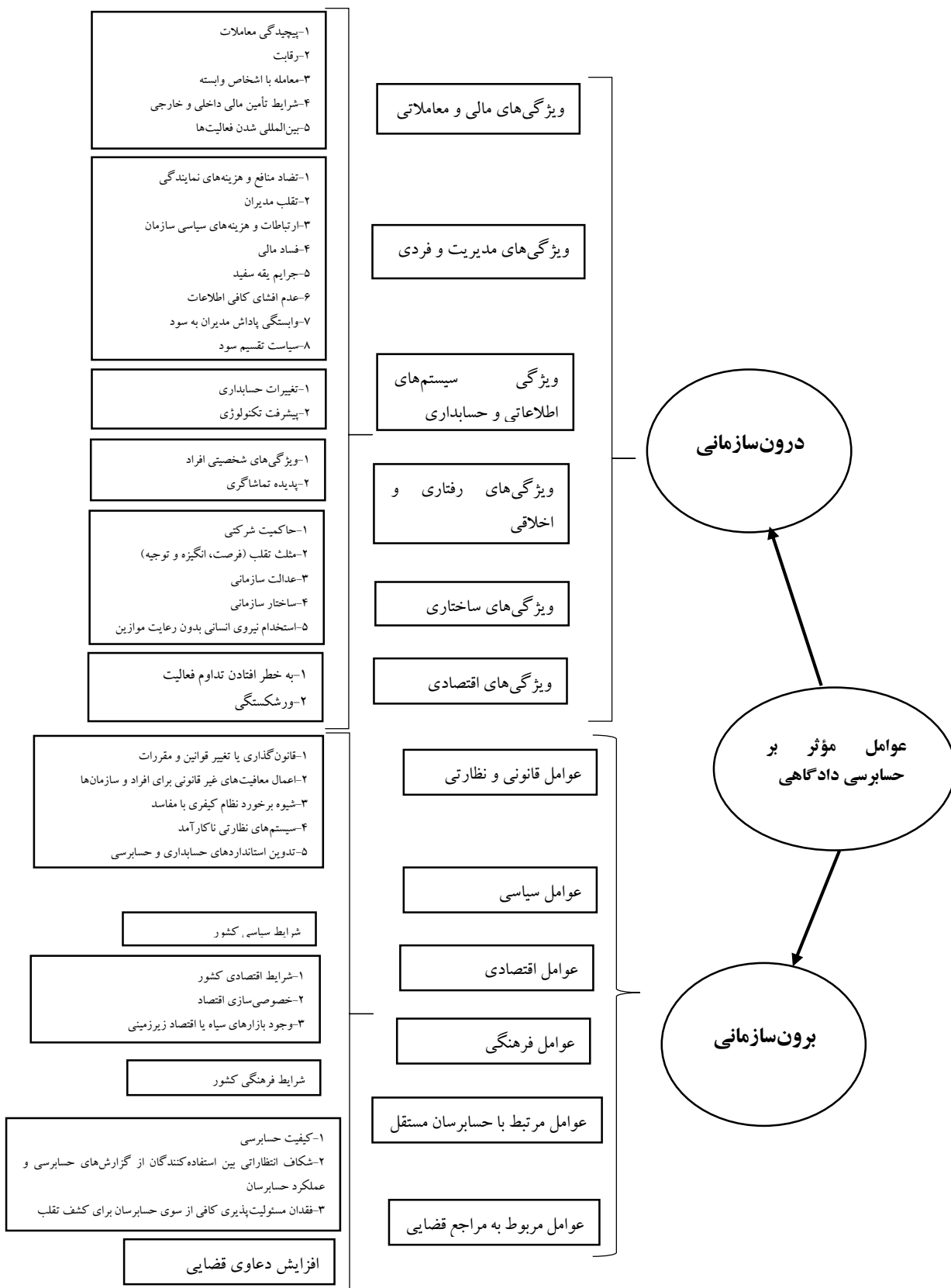
رقابت، تداوم فعالیت و ورشکستگی: امروزه با افزایش رقابت میان بنگاه‌های اقتصادی، دستیابی به سود محدود شده و احتمال ورشکستگی نیز افزایش یافته است (دایوبی و مسکنز<sup>۳۸</sup>، ۲۰۰۲). آنجا که بقای کسی در خطر باشد، ممکن است راه و روش صادقانه یا ناصادقانه در پیش گرفته شود. وقتی که رقابت شدید و چنان باشد که قوی‌تران ضعیف‌تران را از پای درآورند، نداشتن صداقت را به آسانی می‌توان توجیه کرد. آن‌گاه فریب‌کاری سلاحی در ستیزه‌بها می‌گردد. به بیان دیگر، از مبارزه برای بقای اقتصادی، اجتماعی یا سیاسی، غالباً رفتار فریبکارانه پدید می‌آید (تیموری، ۱۳۹۴).

قانونگذاری و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی: یکی دیگر از عوامل مؤثر در استفاده از خدمات حسابرسان دادگاهی، مقررات حسابداری جدید، استانداردها و قوانین جدید است که به طور مستقیم از فعالیت‌های مفسدانه نشأت می‌گیرند. این قوانین و مقررات جدید موجب می‌شود مدیران با اجبار قانونی و نهادهای دولتی و از روی ترس، اقدام به استخدام تعداد زیادی از حسابرسان دادگاهی و وکلا نمایند (لس‌نون و همکاران، ۲۰۰۶). به‌طور کلی شرایط لازم برای رعایت قوانین این است که تصویب آن عادلانه باشد، عادلانه به کار گرفته شود و با سرعت اجرا شود (تیموری، ۱۳۹۴).

<sup>36</sup> Rehman & Hashim

<sup>38</sup> Daubie & Meskens

<sup>37</sup> Mulyadi



نمودار ۱. مدل ارائه شده در خصوص عوامل مؤثر بر حسابرسی دادگاهی

پیشرفت تکنولوژی و تغییرات حسابداری: اغلب مجرمان از ترندهای حسابداری و تکنولوژی‌های پیشرفته برای انجام تقلب‌های پیچیده استفاده می‌کنند (لس نون و همکاران، ۲۰۰۶). پیشرفت‌های تکنولوژی تقلب را راحت‌تر کرده است. اگرچه تکنولوژی باعث شده که وقوع تقلب آسان‌تر شود، اما به یک شمشیر دو لبه تبدیل شده است. حساب‌برسان دادگاهی می‌توانند با توسعه دانش تکنولوژی خود همگام با رشد روش‌های ارتکاب جرایم مالی حرکت کنند. تکنولوژی فرصتی برای ارتکاب تقلب ایجاد کرده است که مثلث تقلب پیش‌بینی می‌کند (دیانتی دیلمی و همکاران، ۱۳۹۷).

کیفیت حسابرسی نیز به عنوان عاملی اثرگذار بر حسابرسی دادگاهی در نظر گرفته می‌شود؛ به عنوان مثال، یکی از مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس است. هرچه دوره تصدی حسابرس در شرکت افزایش یابد، احتمال زیر پا گذاشتن اصول آیین رفتار حرفه‌ای و استقلال افزایش می‌یابد و فرصت تقلب در شرکت فراهم می‌شود (شمس‌الدینی و همکاران، ۱۳۹۶).

در تمامی موارد ذکر شده در بالا به شرایطی که می‌تواند زمینه‌ساز بروز تقلب و سایر تخلفات مالی باشد، اشاره شده است. این شرایط به دلیل آثار اجتماعی می‌تواند بر جای گذارد، موجب برهم زدن قراردادهای میان افراد شده و اختلافاتی را میان آنان ایجاد خواهد کرد که در نهایت منجر به طرح دعاوی در مراجع قضایی می‌گردد. اینجاست که نقش حسابرس دادگاهی نمود می‌یابد، با دیدی کارآگاهانه وارد ماجرا شده و با مهارت‌های خاص بازرسی به عنوان بازوی کمکی دادگاه در شناسایی روزه‌های فساد و حل و فصل دعاوی حقوقی کمک خواهد کرد. نمودار ۱ مدل ارائه شده در خصوص عوامل مؤثر بر حسابرسی دادگاهی را نشان می‌دهد.

### پیشینه پژوهش

العبادی و همکاران<sup>۳۹</sup> (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان «نقش دادگاه‌ها و دانشگاه‌ها در فعالیت‌های حسابداری دادگاهی جهت کشف تقلب مالی» به بررسی نقش دادگاه‌ها و دانشگاه‌ها برای توسعه تجربه و غنی‌سازی فعالیت‌های حسابداری دادگاهی در اردن پرداختند. آنان در این پژوهش به منظور بهبود وضعیت دادگاه‌های دخیل در جرایم مالی پیشنهاد نموده‌اند که کارکنان متخصصی جهت کشف این جرایم پرورش داده و بخش‌های مختلفی را جهت به اشتراک گذاشتن سوابق، مدارک و سایر اطلاعات مربوط به آن جرایم سازماندهی نمایند و دانشگاه‌ها نیز باید به عنوان بخشی از ارکانی که وظیفه مبارزه با جرایم مالی را دارا هستند، با طراحی دوره‌های باکیفیت به ایفای این نقش بپردازند.

اسونوله و همکاران<sup>۴۰</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «حسابداری دادگاهی و کاهش تقلب در صنعت تولید در نیجریه» به این نتیجه رسیدند استقرار حسابداری دادگاهی در بخشی از فعالیت‌های حاکمیتی شرکت‌ها منجر به کاهش شدید تقلب‌های مالی در صنعت تولید می‌شود. ازه و اوکویه (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان «حسابداری دادگاهی و پیشگیری و شناسایی تقلب در بخش دولتی ایالت ایمو» به این نتیجه رسیدند با توجه به اختلاس‌های گسترده‌ای که در بخش دولتی انجام می‌شود، باید برنامه‌ای اتخاذ شود تا حسابرسی دادگاهی از سوی مدیران رده بالای کشور اجرا شود. هربرت و همکاران<sup>۴۱</sup> (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان «افزایش آزمون تقلب حسابداری دادگاهی در آفریقا: تجربه‌ای در نیجریه» بیان کردند که رشد فزاینده فساد، تقلب و جرایم مالی عواقب مخربی روی شرکت‌ها و اقتصاد ملی دارد که این نیاز به تغییر

39 Al Abbadi

40 Osunwole

قوانین و مقررات را لازم می‌داند. وی اشاره نمود که به دلیل ضعف سیستم قضایی در کشورهای در حال توسعه، ضرورت ورود حسابداران دادگاهی به پرونده‌های قضایی روز به روز در حال افزایش است.

**رضایی و همکاران (۲۰۱۶)** در مقاله‌ای تحت عنوان «آموزش و روش‌های عملیاتی حسابداری دادگاهی، ادراکات به دست آمده از کشور چین» بیان کردند که حسابداری دادگاهی در کشورهای آنگلو ساکسون به منزله بهره‌برداری از دانش و فناوری برای بررسی و کشف فعالیت‌های مجرمانه و اقدامات غیرقانونی در حوزه‌های حسابداری مالی، مدیریت و جرم‌شناسی تلقی می‌شود که به عنوان شالوده اصلی بروز تخلفات و اقدامات غیرقانونی در مرکز توجه قرار دارند. **اوکویه و جی بجی<sup>۴۲</sup> (۲۰۱۳)** در مقاله‌ای با عنوان «حسابداری دادگاهی، ابزاری برای تشخیص و پیشگیری از تقلب در بخش عمومی» به این نتیجه رسیدند که استفاده از خدمات حسابداری دادگاهی به میزان قابل توجهی وقوع تقلب در بخش عمومی را کاهش می‌دهد و تفاوت معناداری بین عملکرد و نقش حسابداران حرفه‌ای دادگاهی و حساب‌برسان داخلی یا خارجی سنتی از لحاظ مهارت و فنون مورد استفاده وجود دارد و حسابداران دادگاهی نقش مؤثرتری در تشخیص و جلوگیری از وقوع تقلب در سازمان‌های دولتی دارند؛ بنابراین، به آموزش مناسب و بازآموزی در تربیت حسابداران دادگاهی در بخش عمومی توصیه شده است.

**سلیمانی امیری و بابایی (۱۳۹۹)** پژوهشی با عنوان «آموزش حسابداری دادگاهی در برنامه درسی حسابداری در دانشگاه‌ها: دیدگاه‌های دانشگاہیان و شاغلان حرفه» انجام داده‌اند. آن‌ها با اشاره به این که افزایش فساد و تقلب در سال‌های اخیر در بخش عمومی و خصوصی، کارایی حسابداری و حسابرسی سنتی را در هاله‌ای از ابهام قرار داده است، بیان نموده‌اند که حسابداری دادگاهی با ترکیب مهارت‌های حسابداری، حسابرسی و حقوق می‌تواند به عنوان ابزار مناسب جهت پیشگیری و شناسایی فساد و تقلب در سازمان‌ها به کار گرفته شود. **دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۹۷)** پژوهشی با عنوان «تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضایی و ضد تقلب»، انجام دادند. آنان به این نتیجه رسیدند قرار دادن ۳۲ واحد (شامل ۱۱ واحد تخصصی، ۱۱ واحد پایه، ۶ واحد اختیاری و ۴ واحد پایان‌نامه) دانش و مهارت لازم برای حسابداران دادگاهی را به دانشجویان این رشته منتقل می‌کند و از جامعیت لازم برخوردار است.

**فخاری و اسکو (۱۳۹۷)** در مقاله‌ای با عنوان «تقلب در صورت‌های مالی: نیاز به تغییر الگو به سمت حسابداری دادگاهی»، بیان کردند سنگینی تاوان اجتماعی تقلبات در دهه‌های اخیر از جنبه‌های خسارات مالی و اعتماد عمومی بر سلامت نظام اقتصادی که موجب کاهش اعتماد عمومی و در نهایت کاهش سرمایه‌گذاری‌ها در بازار سرمایه شده است، نیاز به تغییر الگوی حسابداری و حسابرسی به مبنای حسابداری دادگاهی را به دنبال داشته است.

**حسینی خواه و اورنگیان (۱۳۹۲)** در مقاله‌ای با عنوان «ارزیابی اعتبار نظریه کارشناس در محاکم کیفری» بیان کردند اگر دادگاهی بدون صلاحیت علمی و فنی، نظریه کارشناس را رد کند و رأساً اقدام به صدور رأی کند، چنین رأیی ارزش قضایی نداشته و قابل ابطال است. تحقیقات میدانی و مصاحبه با قضات دادگاه‌ها و نیز بررسی آرای صادره مؤید آن است که نظرات کارشناسی هرچند از لحاظ موازین قانونی که متأثر از فقه است، با سایر ادله برابری نمی‌کند؛ ولی در عمل از اعتبار بالاتری برخوردار است.

## روش پژوهش

این پژوهش یک پژوهش بنیادی - اکتشافی است که به منظور مطالعه پدیده‌ها در موقعیت طبیعی خود و تلاشی برای تفسیر قابل فهم از معانی صورت خواهد گرفت. در این خصوص ابزار لازم جهت گردآوری داده‌ها مصاحبه با خبرگان و پرسشنامه خواهد بود. در میان روش‌های نمونه‌گیری غیرتصادفی می‌توان به روش نمونه‌گیری گلوله برفی، نمونه‌گیری اتفاقی، نمونه‌گیری متوالی و نمونه‌گیری قضاوتی اشاره کرد. با توجه به هدف تحقیق از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شد.

به منظور انجام این پژوهش ابتدا تحقیقات داخلی و خارجی مرتبط با حسابرسی و حسابداری دادگاهی مورد بررسی قرار گرفته است. با مطالعه این پژوهش‌ها تعداد ۱۲۰ عوامل مؤثر بر حسابرسی دادگاهی انتخاب گردید و سپس مورد بررسی قرار گرفتند.

در ادامه کار با مطالعه عوامل انتخاب شده چک لیستی شامل ۴۰ شاخص مؤثر بر حسابرسی دادگاهی طراحی گردید. در ادامه فرآیند پژوهش به این منظور که کدام‌یک از شاخص‌های ذکر شده در چک لیست بر استفاده از خدمات حسابرسان دادگاهی تأثیر دارند، مصاحبه‌هایی با خبرگان (حسابرسان دادگاهی دارای مدرک ACFE از انجمن بازرسان رسمی ثقلب آمریکا، کارشناسان رسمی دادگستری و اساتید دانشگاه که در این حوزه فعالیت داشته‌اند) صورت گرفت و تعداد ۱۸ چک لیست تکمیل گردید.

جهت محاسبه حجم نمونه مورد نیاز برای پژوهش از فرمول نمونه‌گیری کوکران با جامعه محدود استفاده گردید. حجم نمونه برابر ۱۲۹ محاسبه گردید. جهت اطمینان از نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها تعداد ۳۲۰ پرسشنامه توزیع گردید. از میان ۳۲۰ پرسشنامه‌های توزیع شده تعداد ۱۸۷ پرسشنامه بازگردانده نشد و یا به علت نقص زیاد در تکمیل کنار گذاشته شد و تعداد ۱۳۳ پرسشنامه نهایی جمع‌آوری و مبنای تحلیل آماری واقع گردید.

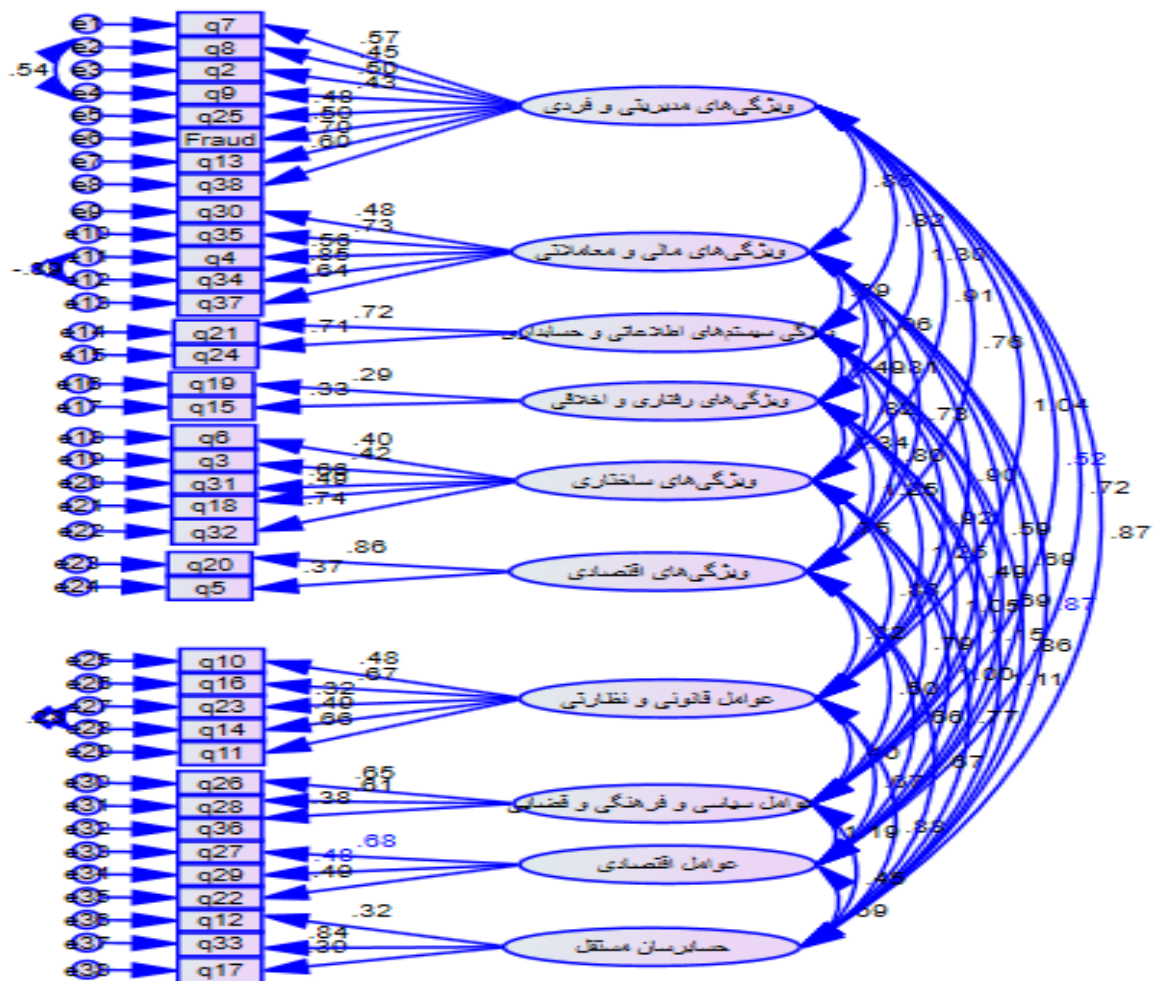
## یافته‌های پژوهش

داده‌های جمع‌آوری شده از مصاحبه و پرسشنامه جهت تجزیه و تحلیل آماری مورد استفاده قرار گرفته است. در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از نرم‌افزارهای SPSS 24 و Amos 24 استفاده شده است. نرم افزار آموس از جدیدترین نسخه‌های معادلات ساختاری است.

اطلاعات مربوط به ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان نشان داد که از میان ۱۳۳ نفر پاسخ‌دهنده، ۸۷٪ را مردان و ۱۳٪ را زنان تشکیل می‌دادند. همچنین از نظر سنی، بیشتر پاسخ‌دهندگان بین ۴۱ تا ۵۰ سال سن داشتند. از نظر سابقه کاری ۴۶٪ افراد سابقه کاری بیش از بیست سال و مابقی کمتر از بیست سال سابقه داشته‌اند. از لحاظ حوزه شغلی بیش از ۴۶٪ افراد در هر دو حوزه حسابداری و حسابرسی فعالیت داشته‌اند.

پیش از مدل‌سازی معادله ساختاری به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق، اعتبار ابزار سنجش تحقیق از طریق تکنیک تحلیل عاملی تأییدی تأیید گردید. در این تحلیل ۳۸ سؤال در زمینه عوامل مؤثر بر حسابرسی دادگاهی از متخصصین پرسیده شده است. با استفاده از متغیرهای به دست آمده، در کل دارای دو عامل درونی و دو عامل بیرونی برای عوامل مؤثر

بر حسابرسی دادگاهی خواهد بود که در ادامه نمایش بهینه برازش تحلیل عاملی اکتشافی برای متغیرهای مشخص شده، نشان داده شده است.



نمودار ۲. نمایش بهینه برازش تحلیل عاملی اکتشافی برای متغیرهای مشخص شده

### تحلیل عاملی اکتشافی

تحلیل عاملی اکتشافی روشی آماری است که برای شناسایی مقوله‌های زیربنایی یک مجموعه گویه استفاده می‌شود. این تحلیل، زمانی استفاده می‌شود که ابتدا نیاز است تعداد زیادی گویه برای سنجش پدیده اصلی مورد مطالعه، تهیه شود. سپس لازم است تا این گویه‌ها به صورتی منظم دسته‌بندی گردد.

در مدل برازش داده‌شده فوق، ضرایب استاندارد برای تحلیل عاملی اکتشافی نشان داده شده است. برای بررسی مناسب بودن تمام سؤالات از جدول زیر که در آن ضرایب غیر استاندارد شده نیز نشان داده شده است، استفاده می‌شود. اگر ضرایب برآوردی برای سؤالی در سطح معناداری ۰/۰۵ قرار نداشته باشد، از مدل کنار گذاشته می‌شود. در جدول ۲، بار عاملی برای تمام متغیرهای آشکار آمده است. در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از این مسأله اطمینان حاصل شود که می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرارداد.

جدول ۲. تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسشنامه

ردیف	نام بعد	مؤلفه	گویه‌های مربوطه	معناداری عامل	خطای استاندارد	بار عاملی مرحله ۱
۱		ویژگی‌های مدیریتی و فردی	Q7	۱		
۲			Q8	۰/۶۹۵	۰/۱۵۵	۰
۳			Q2	۰/۸۸۵	۰/۱۸۰	۰
۴			Q9	۰/۶۵۴	۰/۱۵۱	۰
۵			Q25	۰/۷۸۳	۰/۱۶۶	۰
۶			Q1	۰/۸۴۳	۰/۱۷۲	۰
۷			Q13	۱/۱۴۹۱	۰/۲۳۹	۰
۸			Q38	۱/۳۰۹	۰/۲۳۳	۰
۹	عوامل درون سازمانی	ویژگی‌های مالی و معاملاتی	Q30	۱		
۱۰			Q35	۱/۴۷۰	۰/۲۷۴	۰
۱۱			Q4	۱/۱۲۳	۰/۲۴۳	۰
۱۲			Q34	۱/۸۶۴	۰/۳۲۹	۰
۱۳			Q37	۱/۳۶۴	۰/۲۷۲	۰
۱۴			Q19	۱		
۱۵			Q15	۰/۹۷۲	۰/۲۶۲	۰
۱۶			Q20	۱		
۱۷			Q5	۰/۴۲۳	۰/۱۲۰	۰
۱۸			Q21	۱		
۱۹			Q24	۰/۹۸۴	۰/۱۲۷	۰
۲۰				ویژگی‌های ساختاری	Q6	۱
۲۱	Q3	۰/۹۰۲			۰/۲۶۱	۰
۲۲	Q31	۱/۵۰۸			۰/۳۵۵	۰
۲۳	Q18	۱/۱۳۶			۰/۳۰۱	۰
۲۴	Q32	۲/۲۰۷۸			۰/۴۷۲	۰
۲۵	Q10	۱				
۲۶	Q16	۱/۵۱۶			۰/۲۸۳	۰
۲۷	Q23	۰/۶۳۷			۰/۱۹۵	۰۰/۱/۰
۲۸	Q14	۱/۰۰۳	۰/۲۲۴	۰		
۲۹	Q11	۱/۵۴۳	۰/۲۹۱	۰		
۳۰	عوامل برون سازمانی	عوامل سیاسی، فرهنگی و قضایی	Q26	۱		
۳۱			Q28	۱/۰۰۷	۰/۱۶۲	۰
۳۲			Q36	۰/۵۶۴	۰/۱۳۸	۰
۳۳			Q27	۱		
۳۴			Q29	۰/۷۸۳	۰/۱۴۰	۰
۳۶			Q22	۰/۷۵۷	۰/۱۳۲	۰
۳۷		عوامل مرتبط با حساب‌رسان مستقل	Q12	۱		
۳۸			Q17	۱/۲۳۴	۰/۰۴۴۵	۰/۰۰۵
۳۹			Q33	۲/۹۰۶	۰/۸۶۲	۰



در جدول فوق بار عاملی غیر استاندارد برای هر یک از گویه‌ها آورده شده است. این بار عاملی در واقع گویای این امر است که سؤالات (گویه‌های) پرسشنامه ارتباط قوی تری با متغیرهای اصلی دارند. اگر میزان بار عاملی استاندارد صفر باشد، به معنای عدم ارتباط بین سؤالات پرسشنامه و متغیر اصلی است و بار عاملی منفی به معنای معکوس بودن جهت اثرگذاری سؤالات پرسشنامه بر متغیر اصلی است. با توجه به معیار فورنل و لاکر<sup>۴۳</sup> (۱۹۸۱) بارهای عاملی که دارای قدرمطلق ضریب کوچک‌تر از ۰/۵ باشد، باید از مدل کنار گذاشته شوند که ضرایب برآوردی برای تمام عوامل از ۰/۵ بزرگ‌تر است و فقط سؤال ۵ در ویژگی‌های اقتصادی دارای ضریب کوچک‌تر از ۰/۵ است و چون تنها بارعاملی این متغیر پنهان است، از مدل کنار گذاشته نمی‌شود. لذا، مدل از اعتبار مناسبی برخوردار است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود نتایج مربوط به تحلیل عاملی تأییدی تمام عوامل سطح مطلوبی هستند.

### پایایی سازه‌ای و روایی (اعتبار) همگرا

پایایی سازه‌ای معیاری جهت اندازه‌گیری پایایی است. بدین معنی که نشانگر در مدل معادلات ساختاری SEM توسط معیار پایایی سازه‌ای CR مورد تحلیل قرار می‌گیرد. این شاخص به نوعی جایگزینی برای آلفای کرونباخ در تحلیل SEM است.

پایایی سازه‌ای مربوط به سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری و ویژگی‌های اقتصادی در حد مطلوب قرار دارند و پایایی سازه‌ای برای ویژگی‌های رفتاری و مالی و معاملاتی نیز در حد نزدیک به ۰/۷ قرار دارند. ویژگی‌های عوامل سیاسی و فرهنگی و قضایی دارای پایایی کم و برابر با ۰/۱۷۲ است. چون این متغیر پنهان از ترکیب سه متغیر مجزا به وجود آمده است (به دلیل کم بودن سؤالات مربوط به ویژگی‌های سیاسی قضایی و فرهنگی نمی‌توانند به صورت مجزا در مدل مطرح شوند). در مواردی مقادیر پایایی سازه‌ای استخراج شده از ۰/۷۰ بیش‌تر بوده است؛ بنابراین مدل اندازه‌گیری از روایی همگرای مناسب برای سه عامل درون و برون‌سازمانی حسابرسی دادگاهی برخوردار است؛ هرچند پایایی برون‌سازمانی حسابرسی دادگاهی در سطح معناداری ۰/۷ قرار ندارد.

روایی (اعتبار) همگرا در مدل معادلات ساختاری SEM بدین معناست که نشانگرهای طراحی شده جهت اندازه‌گیری یک سازه، همبستگی بالایی داشته باشند. برای برقراری این امر باید تمام بار عاملی‌ها مقادیر مثبت باشند و مقدار آنها بزرگ‌تر از ۰/۵ و در صورت امکان بزرگ‌تر از ۰/۷ بوده و مقدار پایایی سازه CR از مقدار میانگین واریانس استخراجی AVE بیشتر باشد. جدول مقدار روایی همگرایی و پایایی سازه‌ای در زیر آمده است.

جدول ۳. روایی همگرای سازه‌های (متغیرهای پنهان) تحقیق

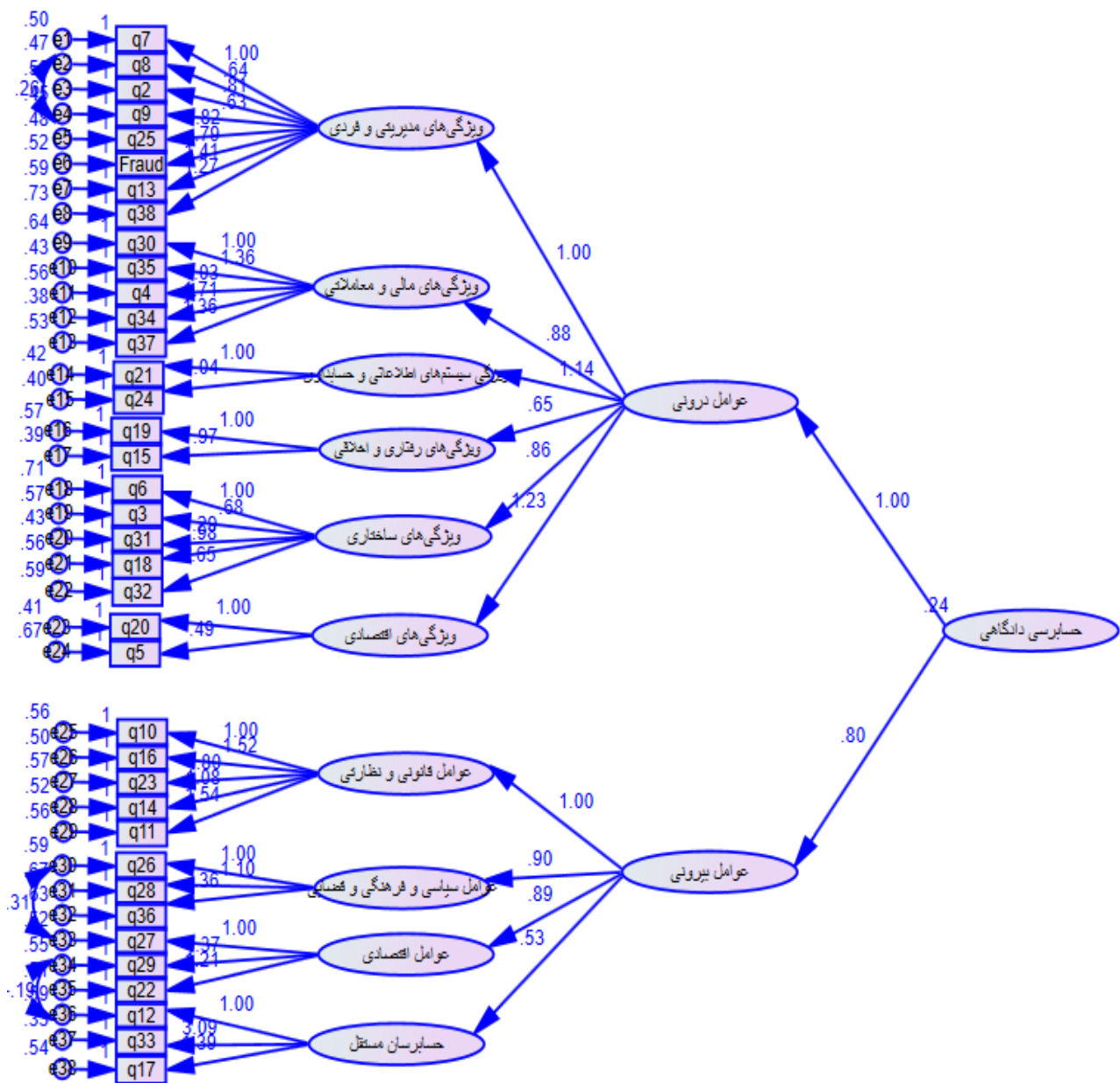
ردیف	متغیر	نماد متغیر	پایایی سازه‌ای CR	AVE میانگین واریانس استخراجی
۱	ویژگی‌های ساختاری	Structural Features	۵/۰۷۳	۵/۰۳۷
۲	ویژگی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری	Accounting Features	۰/۷۶۰	۰/۴۸۹۸
۳	ویژگی‌های اقتصادی	Economic Properties	۰/۷۹۳	۵/۰۴۳
۴	عوامل سیاسی و فرهنگی و قضایی	Politic Cultural factors	۰/۱۷۲	۰/۰۹۵
۵	عوامل قانونی و نظارتی	Legal Factors	۰/۶۶۱	۵/۰۹۲

ردیف	متغیر	نماد متغیر	پایایی سازه‌ای CR	AVE میانگین واریانس استخراجی
۶	عوامل اقتصادی	Economic Factors	۵/۰۷۱	۰/۳۱۳
۷	عوامل مرتبط با حساب‌برسان مستقل	Independent Auditors	۰۴۲/۵	۰۲۲/۵
۸	ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی	Behavioral Characteristics	۶۷۸/۰	۶۱۳/۰
۹	ویژگی‌های مالی و معاملاتی	Financial Features	۶۸۲/۰	۰۱۳/۵
۱۰	ویژگی‌های مدیریتی و فردی	Managerial Features	۰۶۳/۵	۳۱۰/۰

همان‌طور که در جدول ۳ ملاحظه می‌شود، در بیشتر موارد مقادیر میانگین واریانس استخراج شده از ۰/۵ بیشتر بوده و یا بعضاً اختلاف ناچیزی با آن دارند و مقدار پایایی سازه‌ای نیز در تمام موارد از مقدار AVE بزرگ‌تر است. بنابراین، مدل اندازه‌گیری از روایی همگرایی مناسبی برای عوامل برخوردار است. هرچند برای متغیر پنهان ویژگی‌های مدیریتی، ویژگی‌های اقتصادی و فردی و عوامل سیاسی، فرهنگی و قضایی، مقدار AVE از ۰/۵ کم‌تر است و برای متغیرهای ویژگی‌های اقتصادی و ویژگی‌های مدیریتی و فردی نیز مقدار CR از AVE بزرگ‌تر است. در غیر اینصورت، بدلیل نداشتن همگرایی از مدل حذف می‌شدند.

#### بررسی مدل ساختاری تحقیق

در هر مطالعه‌ای پژوهشگر با گردآوری داده‌ها و اطلاعات به روش صحیح و علمی و نیز تجزیه و تحلیل آنها تلاش می‌نماید پاسخ سؤال‌های تحقیق را یافته و سؤالات برآمده از مبانی نظری را مورد ارزیابی قرار دهد. بنابراین، پژوهشگر با استناد بر نتایج تحلیل آماری در مورد سؤالات اظهار نظر کرده و با توجه به نتایج به دست آمده آن‌ها را تأیید یا رد می‌کند. عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی را به دو بخش اصلی درونی و بیرونی تقسیم کردید. عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی به عوامل درونی شامل ویژگی‌های اقتصادی، ویژگی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری، ویژگی‌های مدیریت و فردی، ویژگی‌های ساختاری، ویژگی‌های مالی و معاملاتی و ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی و به عوامل بیرونی شامل عوامل قانونی و نظارتی، عوامل مربوط به مراجع قضایی، سیاسی، فرهنگی، اقتصادی و عوامل مرتبط با حساب‌برسان تقسیم می‌گردد.



نمودار ۳. مدل برازش داده شده برای بررسی حسابداری دانشگاهی

منظور از متغیر e1, e2 ... جمله خطا است که در معرفی مدل با استفاده از آموس باید در نظر گرفته شود. در مدل فوق ضرایب غیر استاندارد برای برازش تحلیل مسیر نشان داده شده است. خروجی‌های تحلیل مسیر مربوط به مدل نیز در ادامه شرح داده خواهد شد. ضرایب مربوط به تمام متغیرهای مدل در سطح ۰/۰۵ معناداری قرار دارند. به غیر از ضریب سؤال ۲۸ در ساختن عوامل سیاسی، فرهنگی و قضایی که در سطح معناداری ۰/۰۹۲ قرار دارد و ضریب آن در سطح ۰/۰۵ بی‌معنی است، هم‌چنین ضریب سؤال ۲۲ در ساختن عوامل اقتصادی در سطح معناداری ۰/۰۱ قرار ندارد (هرچند در سطح ۰/۰۵ معنادار است). اطلاعات جدول فوق را می‌توان به صورت زیر خلاصه نمود:

عوامل برون‌سازمانی با ضریب  $0/798$  تأثیر مثبت و معنادار بر حسابرسی دادگاهی دارد. عوامل برون‌سازمانی تقلب بر وقوع حسابرسی دادگاهی مؤثر است؛ ولی برای شناساپذیری مدل ضریب غیراستاندارد باید برابر ۱ در نظر گرفته شود.

در بین تمام عوامل درون‌سازمانی مؤثر بر حسابرسی دادگاهی، ویژگی‌های اقتصادی با ضریب غیر استاندارد  $1/231$  بیشترین تأثیر را دارد. دومین عامل درون‌سازمانی مهم که روی حسابرسی دادگاهی تأثیر دارد، ویژگی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری با ضریب غیراستاندارد  $1/142$  است. ویژگی‌های مالی و معاملاتی و ویژگی‌های ساختاری عوامل مهم دیگر هستند که ضرایب آن‌ها به ترتیب برابر با  $0/880$  و  $0/862$  است. ویژگی‌های اخلاقی و رفتاری با ضریب  $0/648$  کم‌ترین تأثیر را در بین تمام عوامل مؤثر دارا است.

در بین عوامل برون‌سازمانی مؤثر بر حسابرسی دادگاهی، عوامل سیاسی، فرهنگی و قضایی با ضریب  $0/900$  مؤثرترین عامل خارجی است. دومین عامل برون‌سازمانی مؤثر بر حسابرسی دادگاهی، عوامل اقتصادی است که دارای ضریب  $0/885$  است. کم‌اهمیت‌ترین عامل برون‌سازمانی عامل مربوط به حساب‌برسان مستقل است که با ضریب  $5/032$  کوچک‌ترین ضریب را در بین تمام عوامل مؤثر دارد.

ضرایب مربوط به عوامل درون‌سازمانی به صورت شهودی بزرگ‌تر از عوامل برون‌سازمانی هستند و در نتیجه تأثیر بیشتری بر حسابرسی دادگاهی دارند.

برای این مدل میزان آماره کای دو برابر با  $65/1351$  و درجه آزادی  $662$  و سطح معناداری برابر  $0/0000$  است. سطح معناداری از  $0/05$  بیشتر است؛ ولی این امر دلیلی بر عدم برازش مناسب مدل نیست. در بسیاری از مدل‌هایی که توسط نرم افزار آموس برازش می‌شود، آماره‌ی کای دو در سطح  $0/05$  قرار ندارد. خروجی‌های آموس در بررسی مناسبت مدل به شرح زیر است:

جدول ۴. خروجی‌های آموس در بررسی مناسبت مدل

ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	برازش مقایسه‌ای	برازش افزایشی	برازش تطبیقی	برازندگی مدل	شاخص نیکویی برازش	ریشه میانگین مجذور باقی‌مانده‌ها	نرمال شده برازندگی
0/088	0/903	0/815	0/807	0/862	0/793	0/859	0/067

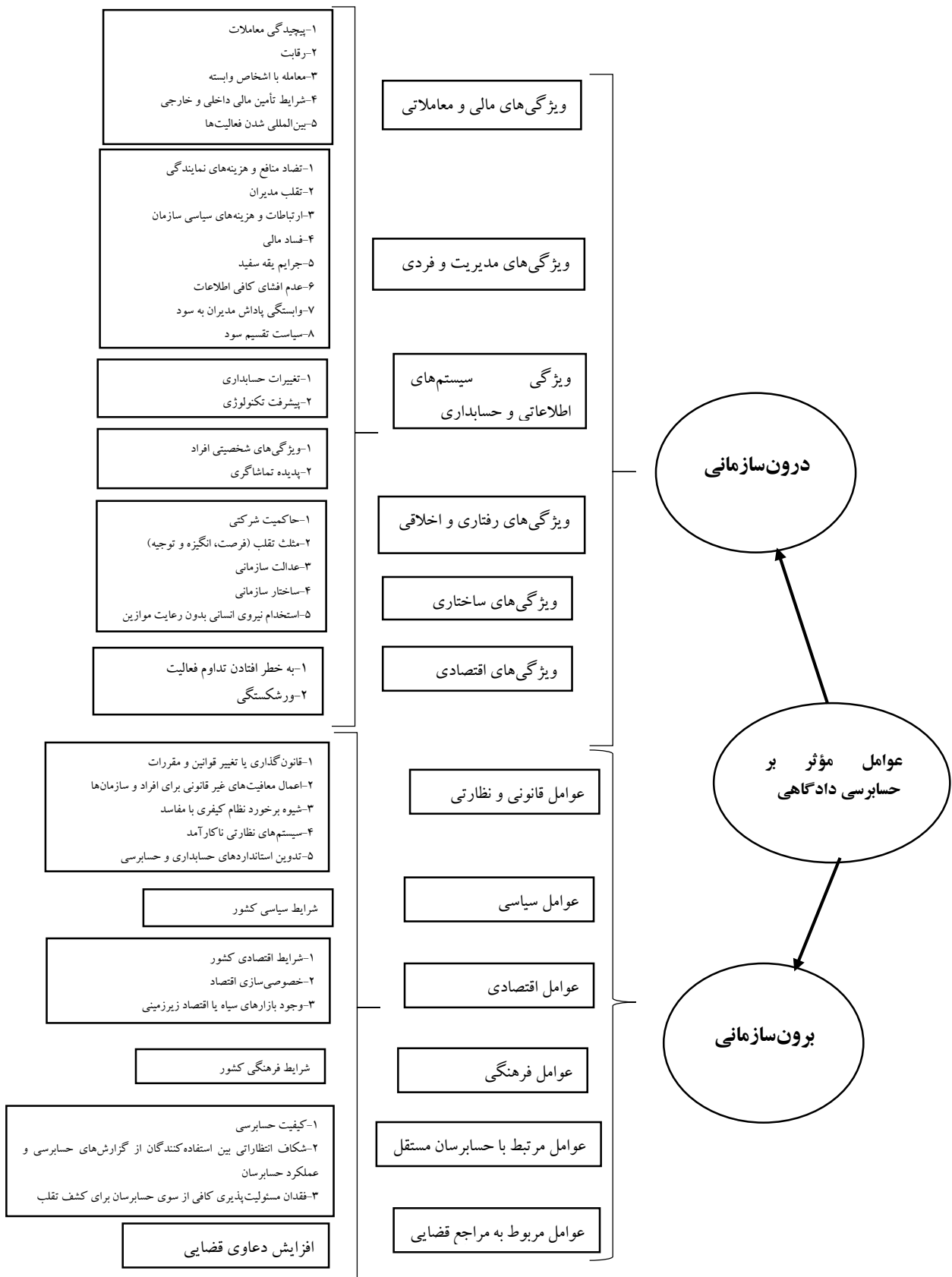
در جدول ۴ مقدار آماره شاخص نرمال شده‌ی برازندگی از  $0/08$  است و هم‌چنین مقدار آماره شاخص ریشه میانگین مربعات خطای برآورد حدود مقدار  $0/08$  است؛ پس مدل ارائه‌شده مدل برازش شده یک مدل قابل قبول است؛ هرچند مقدار متغیرهای شاخص برازش مقایسه‌ای، شاخص برازش افزایشی، شاخص برازش تطبیقی، شاخص نیکویی برازش و شاخص ریشه‌ی میانگین مجذور باقی‌مانده‌ها بزرگ است؛ اما فقط شاخص برازش مقایسه‌ای از  $0/9$  بزرگ‌تر است و سایر شاخص‌ها کم‌تر از  $0/9$  هستند که نشان می‌دهد مدل برازش داده شده نتوانسته است شاخص‌های برازندگی عالی داشته باشد و شاید در مدل برازش داده شده به متغیرهای دیگری که در حسابرسی دادگاهی مؤثر باشد، نیاز است.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با توجه به میزان بالای تقلبات مالی در زمینه‌های گوناگون، دستگاه قضایی برای کشف و تعقیب مجرمان و متهمان کاری بس دشوار در پیش دارد. با توجه به تحول، توسعه و پیشرفت‌های حاصله در این دوران، اثبات برخی از موضوعات

مالی از پیچیدگی‌های خاصی برخوردار شده و تشخیص آن‌ها نیازمند خبرگی و تخصص خاص است که با ارائه معلومات فنی و تخصصی، حقیقت موضوع روشن می‌شود. بنابراین، رجوع به کارشناسان و خبرگان حسابرسی جهت انجام تحقیقات و کشف واقعیت در مباحث مالی پیچیده از اهمیت بالایی برخوردار است. در این میان حسابداری قضایی می‌تواند به مثابه بازوی توانمندی در جهت کشف واقعیت و روشن شدن حقیقت به دادگاه کمک نماید. و کلاً نیز می‌تواند با استناد به نظریات کارشناسی حسابرسان، به اثبات ادعای خود یا رد دعوی خواننده در دعاوی پولشویی بکوشند. هدف اصلی این پژوهش ارائه مدلی برای شناسایی عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی است. به این منظور در گام نخست با بهره‌گیری از مقالات مختلف و نظرات خبرگان ۱۲۰ عامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی شناسایی و با استفاده از نظر ۱۸ نفر از خبرگان طی سال ۱۳۹۸ عوامل مؤثر به روش دلفی غربال و ۴۰ عامل تأیید گردید. در گام دوم پژوهش، ۳۸ عامل با استفاده از روش کمی آنتروپی شانون تأیید و پرسشنامه پژوهش بر اساس فرمول کوکران بین ۳۶۹ نفر از کارشناسان رسمی دادگستری شاغل در استان تهران به عنوان نمونه آماری توزیع گردید. در نهایت عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی با استفاده از روش معادلات ساختاری در نرم‌افزارهای آموس و SPSS اولویت‌بندی گردید. در نهایت مدل نهایی پژوهش براساس داده‌های به دست آمده به صورت نمودار ۴ طراحی گردید.

عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی را می‌توان به دو بخش اصلی درونی و بیرونی تقسیم نمود. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که از بین عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی، عوامل درونی (ویژگی‌های اقتصادی، ویژگی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری، ویژگی‌های مدیریتی و فردی، ویژگی‌های ساختاری، ویژگی‌های مالی و معاملاتی و ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی) نسبت به عوامل بیرونی (عوامل قانونی و نظارتی، عوامل مربوط به مراجع قضایی، سیاسی، فرهنگی، اقتصادی و عوامل مرتبط با حسابرسان) از درجه اهمیت بالاتری برخوردار است. این موضوع حاکی از آن است که نیاز به حسابرسی دادگاهی در درجه اول در اثر نقاط ضعف موجود در درون سازمان‌ها ناشی می‌شود. هنگامی که تداوم فعالیت سازمان با خطر مواجه می‌شود، افراد از طریق زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی و کنترل‌های داخلی و دستکاری یا ایجاد محدودیت در سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری سعی در کتمان حقایق دارند. در این شرایط ذی‌نفعان به منظور مطالبه حقوق خود به اقدامات حقوقی روی می‌آورند. از آن جایی که مراجع قضایی از تخصص لازم در مسائل مالی برخوردار نیستند، حسابرسان دادگاهی وارد عمل شده و به عنوان بازوی کمکی دادگاه‌ها به اظهار نظر می‌پردازند.



نمودار ۴. مدل نهایی پژوهش براساس داده های به دست آمده

با توجه به این که پژوهشی جامع با موضوع شناسایی عوامل مؤثر بر تقاضا برای حسابرسی دادگاهی صورت نگرفته است؛ لذا، امکان مقایسه نتایج این پژوهش با پژوهش‌های پیشین وجود ندارد. با این حال، برخی از عوامل شناسایی شده در این پژوهش مطابق با یافته‌های **سلطانی فر (۱۳۹۵)** و **سجادی و کاظمی (۱۳۹۵)** است که به بررسی تأثیر حسابداری و حسابرسی دادگاهی (قانونی) در کنترل تقلب و بهبود کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی پرداخته و بیان نمودند که طرح‌های تقلب در گزارشگری مالی در بستر فرهنگ عمومی، نظام قانونی و استاندارد حسابداری کشور، نظام راهبری شرکتی، کنترل داخلی و کیفیت حسابرسی متولد می‌شوند.

با توجه به افزایش نرخ تقلب و فساد در بخش دولتی و خصوصی، پیشنهاد می‌گردد جهت پیشگیری و کشف این گونه فعالیت‌ها نسبت به تدوین قوانین، مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی در راستای افزایش مسئولیت حساببران در کشف فساد و تقلب اقداماتی صورت پذیرد. هم چنین با توجه به اهمیت پیشگیری و کشف فساد در توسعه اقتصادی جامعه پیشنهاد می‌شود با بهره‌گیری از تجارب ارزنده حساببران دادگاهی و اساتید دانشگاه، نسبت به تدوین و گنجاندن دروس مربوط به حسابرسی دادگاهی و قضایی در در مقاطع دانشگاهی اقداماتی صورت گیرد. همچنین پیشنهاد می‌گردد ساز و کارهای لازم جهت تشکیل نهاد یا انجمن حرفه‌ای مبارزه با فساد و تقلب نظیر انجمن بازرسان رسمی تقلب در آمریکا اتخاذ گردد. از خاستگاه‌های موجود جهت انجام تحقیقات آتی می‌توان به بررسی عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابداران دادگاهی اشاره نمود. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش عدم دسترسی آسان به خبرگان و اساتید و گرفتن وقت مصاحبه از آنها بود که منجر به طولانی شدن پروسه تحقیق گردید.

### تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه تربیت مدرس به خاطر حمایت معنوی در اجرای پژوهش حاضر تقدیر به عمل می‌آید. همچنین از آقای دکتر کاظم وادی‌زاده جهت همکاری صمیمانه‌شان در این پژوهش تشکر می‌شود.

### منابع

- اسماعیلی کیا، غریبه؛ نجف‌نیا، سمیه و اوشنی، محمد (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین سازوکارهای راهبری شرکتی برون‌سازمانی و تقلب مالی با تمرکز بر ارزیابی شناختی از تجویزهای تئوری نمایندگی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۱۹۲-۱۶۹.
- اعتمادی، حسین و عبدلی، لیلیا (۱۳۹۶). کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی. *دانش حسابداری مالی*، ۴(۴)، ۴۳-۲۳.
- برزگری خانقاه، جمال؛ مروتی شریف‌آبادی، علی و صحت، صفیه (۱۳۹۶). کنکاشی در ویژگی‌های شخصیتی، مهارتی و اخلاقی حسابداران دادگاهی با استفاده از تکنیک تاپسیس. *دو حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴)، ۹۵-۶۹.
- پاک‌مرام، عسگر و یاسمن مایان، رسول (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تضاد نمایندگی بر عدم تقارن اطلاعاتی. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۱(۱)، ۹۶-۸۳.
- پوریانسب، امیر و احمدی، شاهین (۱۳۹۱). تاریخ حسابداری تعامل بین مفاهیم حسابداری و مکاتب فکری تاریخ حسابداری (۱). *حسابدار*، صص ۱۳-۱۰.
- ترکی هرچنگانی، غلامعباس؛ شامبیاتی، هوشنگ و رهامی، محسن (۱۳۹۸). بررسی فقهی حقوقی فساد مالی در آئینه سیاست جنایی تقنینی ایران. *مطالعات فقه و حقوق اسلامی*، ۱۱(۲۰)، ۱۲۰-۹۵.
- تیموری، حبیب‌الله (۱۳۹۴). حسابرسی تقلبات و کارشناسی مالی (حسابداری) دادگاهی. *سازمان حسابرسی*. نوبت چاپ دوم. ۳۳۶-۱.
- جعفرپور صادق، الهام و عدالت جو، اعظم (۱۳۹۳). بزه پوشی و تأثیر آن در پیشگیری از انحراف ثانویه، *تحقیقات حقوق تطبیقی ایران و بین‌الملل*، ۲۳(۳۷): ۲۳.
- خواجوی، شکرالله و ابراهیمی، مهرداد (۱۳۹۷). بررسی تأثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی در تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله مدیریت دارایی و تأمین مالی*، ۶(۲). ۷۱-۸۴.
- حسینی خواه، نور الله و اورنگیان، غلامعلی (۱۳۹۲). ارزیابی اعتبار نظریه کارشناس در محاکم کیفری، *کارآگاه*، ۲۴(۵۸)، ۱۷۸-۲۰۳.

- دیانتی دلمی، زهرا؛ سلطانی، اصغر و عمرانی، حامد (۱۳۹۷). تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضایی و ضد تقلب. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۳(۵)، ۴۱-۱۰۰.
- ذوالفقارخانی، مجید (۱۳۹۴). نقش کارشناسی در دادرسی های کیفری، (با نگاهی به قوانین مجازات اسلامی و آیین دادرسی کیفری). *پایان نامه کارشناسی ارشد*، رشته حقوق جزا و جرم شناسی، دانشکده حقوق، دانشگاه شهید بهشتی.
- رحمانی، علی و غلامزاده لداری، مسعود (۱۳۹۰). حسابداری دادگاهی: جای خالی آموزش حسابداری دادگاهی در ایران. *حسابدار*، ۲۳۴، ۷۳-۶۸.
- رز- آکرمن، سوزان (۱۳۸۵). *فساد و دولت؛ علت ها، پیامدها و اصلاح*. ترجمه منوچهر صبوری، پردیس دانش، تهران.
- سجادی، سید حسین و کاظمی، توحید (۱۳۹۵). الگوی جامع گزارشگری مالی متقلبانه در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان. *پژوهش های تجربی*، ۶(۲۱)، ۲۰۴-۱۸۵.
- سلطانی فر، علی اصغر (۱۳۹۵). تأثیر حسابداری و حسابرسی دادگاهی در کنترل تقلب و بهبود کنترل های داخلی و گزارشگری مالی. *پایان نامه کارشناسی ارشد*، رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد یزد.
- سلیمانی امیری، غلامرضا و بابایی، فاطمه (۱۳۹۹). آموزش حسابداری دادگاهی در برنامه درسی حسابداری در دانشگاه ها: دیدگاه های دانشگاهیان و شاغلان حرفه. *پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۹(۱۶)، ۱۶۲-۱۱۷.
- شمس الدینی، کاظم؛ جوکار، حسین و دانشی، وحید (۱۳۹۶). بررسی تأثیر حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری و عدم اطمینان اطلاعاتی. *پژوهش های نوین در حسابداری و حسابرسی*، ۱(۴)، ۱۵۴-۱۲۳.
- صمدی، سید رسول (۱۳۹۶). بررسی حقوق کارشناسان رسمی دادگستری در حقوق ایران. *پژوهشنامه حقوق خصوصی عدالت*، ۴(۸)، ۱۰۴-۸۳.
- فخاری، حسین و اسکو، وحید (۱۳۹۷). تقلب در صورت های مالی: نیاز به تغییر الگو به سمت حسابداری دادگاهی. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۲۶، ۶۰-۴۵.
- فیروز جانیان، علی اصغر و سعادت چافی، زهرا (۱۳۹۶). زباله پراکنی به مثابه بی نظمی اجتماعی (آزمون نظریه پنجره شکسته). *پژوهش های راهبردی امنیت و نظم اجتماعی*، ۶(۲)، ۱۷-۳۲.
- قاسمی، محسن (۱۳۹۰). انجمن بازرسان رسمی تقلب. *حسابدار*، ۴۵-۴۴.
- مهدوی، غلامحسین و قهرمانی، علی رضا (۱۳۹۶). ارائه الگویی برای کشف تقلب به وسیله حسابرسان با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی. *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۷)، ۷۰-۴۵.
- مهدوی، غلامحسین و نمازی، نوید رضا (۱۳۹۱). به کارگیری تئوری نمایندگی جهت تبیین فساد مالی. *مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابرسی*، دانشگاه سیستان و بلوچستان، ۶۹۵-۶۷۳.

## References

- ACFE. (2014). Report to the nations on occupational fraud and abuse. austin: association of certified fraud examiners.
- Aida, M.I., Farah, A.A., & Fadzlina, M.F. (2019). Forensic accountant skills: An empirical investigation in the Malaysian forensic accounting education curriculum. *Journal of Social Siences Research*, 1, 150-158.
- Akyel, N. (2012). Forensic accounting training: A proposal for Turkey. *Procedia- Social and Behavioral Siences*, 55, 77-86.
- Al Abbadi, H.M., Alrawashdeh, B., Dabaghia, M.N., & Darwazeh, R.N. (2021). The role of courts and universities in activating the forensic accounting to discover financial fraud. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(2), 1-9.
- Awolowo, I.F. (2016). Financial statement fraud: The need for a paradigm shift to forensic accounting. *International Journal of Economics and Management Engineering*, 10(3), 987-991.
- Barzegari Khangah, J.; Maruti Sharifabadi, A. and Sehat, S. (2016). Exploring the personality, skill and moral characteristics of court accountants using TOPSIS technique. *Value and Behavioral Accounting*, 2(4), 69-95 [In Persian]
- Bhasin, M.L. (2013). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants: Experience of a developing economy. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 1(2), 11-52.
- Bhasin, M.L. (2007). Forensic accounting: A new paradigm for niche consulting. *The Chartered Accountant*, January.
- Carnes, K.C., & Gierlasinski, N.J. (2001). Forensic accounting skills: Will supply finally catch up to demand? *Managerial Auditing Journal*, 16(6), 378-382.
- Coderre, D.G. (1999). *Fraud detection: Using data analysis techniques to detect fraud*. Global Audit Publications.
- Cooray, A., Dzhumashev, R., & Schneider, F. (2017). How does corruption affect public debt? An empirical analysis. *World Development*, 90, 115-127.
- Crumbly, D.L., Heitger, L & Stevenson, S. (2011). *Forensic and investigative accounting*. Fifth Edition, Published by Cch Inc.



- Daubie, M., & Meskens, N. (2002). *Business failure prediction: A review and analysis of the literature*. In *New trends in banking management* (pp. 71-86). Physica, Heidelberg.
- Dianti Dilmi, Z.; Soltani, A. and Omrani, H. (2017). Compilation of master's curriculum in the field of forensic accounting and anti-fraud. *Value and Behavioral Accounting*, 3(5), 41-100 [In Persian]
- Digabriele, J.A. (2008). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants. *Journal of Education for Business*, 83(6), 331-338.
- Dos Santos Filho, C.R., Carlos, F.A., & da Costa, F.M. (2017). Relevant skills for criminal accounting expertise: The perception of federal police experts and delegates. *Journal of Education and Research in Accounting*, 11(1), 69-88.
- Elliott, R.K., & Willingham, J.J. (1980). *Management fraud: Detection and deterrence*. New York: Petrocelli Books.
- Enofe, A.O., Omagbon, P., & Ehigiator, F.I. (2015). Forensic audit and corporate fraud. *IARD International Journal of Economics and Business Management*, 1(7), 1-10.
- Esmailikia, S.; Najafnia, S and Oshni, M. (2018). Investigating the relationship between external corporate governance mechanisms and financial fraud, focusing on the cognitive evaluation of agency theory prescriptions. *Accounting and Auditing Reviews*, 26(2), 169-192 [In Persian].
- Etamadi, H. and Abdoli, L. (2016). Audit quality and fraud in financial statements. *Financial Accounting Knowledge*, 4(4), 23-43. [In Persian]
- Eze, E., & Okoye, E.I. (2019). Forensic accounting and fraud detection and prevention in imo state public sector.
- Fakhari, H. and Skou, V. (2017). Fraud in financial statements: the need to change the paradigm towards forensic accounting. *Accounting and Auditing Studies*, 26, 60-45 [In Persian].
- Firouzjaian, A. A. and Saadati Chafi, Z. (2016). Littering as a social disorder (a test of the broken window theory). *Strategic Researches of Security and Social Order*, 6(2), 17-32 [In Persian].
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error: Algebra and Statistics. *Journal of Marketing Research*, 18, 382-388.
- Ghasemi, M. (2018). Association of Official Fraud Examiners. *Accountant*, 45-44 [In Persian].
- Herbert, W.E., Tsegba, I.N., Ene, E.E., & Onyilo, F. (2017). The rise of fraud examination and forensic accounting in Africa: The Nigerian experience. *Archives of Business Research*, 5(4), 1-18.
- Hogan, C.E., Rezaee, Z., Riley Jr, R.A., & Velury, U.K. (2008). Financial statement fraud: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 231-252.
- Hosseinihah, N. and Orangian, G. (2012). Assessing the validity of expert theory in criminal trials, *Detective*, 24(58), 178-203.
- Howard, S., and Sheetz, M. (2006). *Forensic accounting and fraud investigation for non- experts*. New Jersey: John Wiley and Sons Inc. [In Persian].
- Jamieson, D., Awolowo, I., Garrow, N., Winfield, J., & Bhaiyat, F. (2019). Financial shenanigans: The importance of anti-fraud education. *Journal of Governance and Regulation*, 8(3), 58-63.
- Jafarpour Sadegh, I. and Adalat Joe, A. (2013). Blaming and its effect in preventing secondary deviation, *Iranian and International Comparative Law Research*, 23 (37): 23 [In Persian].
- Jensen, M.C. & Mckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Karpoff, J.M., Lee, D.S., & Martin, G.S. (2008). The cost to firms of cooking the books. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 43(3), 581-611.
- Khajawi, S. and Ebrahimi, M. (2017). Investigating the impact of corporate governance mechanisms on fraud in the financial statements of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Asset Management and Financing*, 6 (2). 71-84 [In Persian].
- Mahdavi, G. and Ghahrani, A. (2016). Presenting a model for fraud detection by auditors using artificial neural network. *Auditing Knowledge*, 17(67), 45-70 [In Persian].
- Mahdavi, G. and Namazi, N. (2011). Applying agency theory to explain financial corruption. *Proceedings of the National Accounting and Auditing Conference*, University of Sistan and Baluchistan, 673-695 [In Persian]
- Mulyadi, D., & Ak, M.S. (2001). Sistem akuntansi. edisi ketiga. Jakarta: Salemba Empat.
- Nunn, L., McGuire, B.L., Whitcomb, C., and Jost, E. (2006). Forensic accountants: financial investigators. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 4(2), 1-6.
- Nurhayati. (2016). Revealing and building the COSO concept and khalifatullah fill ard philosophy to prevent and detect the occurrence of fraud through forensic accounting. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 219, 541-547.

- Okoye, E.I., & 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).
- Osunwole, O.O., Adeyemi, O.A., & Dunsin, A.C. (2020). Forensic accounting and fraud mitigation in the manufacturing industry in Nigeria. *International Journal on Integrated Education*, 3(12), 22-29.
- Ozili, P.K. (2015). Forensic accounting and fraud- a review of literature and policy implications. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 3(1), 63-68.
- Pakmaram, A. and Yasman Mayan, R. (2017). Investigating the effect of agency conflict on information asymmetry. *Accounting and Management Perspectives*, 1(1), 83-96 [In Persian].
- Pedneault, S. (2010). *Anatomy of a fraud investigation from detection to prosecution*. 1st Edition, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Plessis, D.D. (2001). A growing concern. *Accounting and Tax Periodicals*, 4-6.
- Pouriansab, A. and Ahmadi, S. (1391). Accounting history, interaction between accounting concepts and accounting history schools of thought (1). *Accountant*, pp. 10-13 [In Persian]
- Rahmani, A. and Gholamzade Ledari, M. (2018). Forensic Accounting: Vacancies in Forensic Accounting Education in Iran. *Accountant*, 234, 73-68 [In Persian].
- Rehman, A., & Hashim, F. (2018). Literature review: Preventive role of forensic accounting and corporate governance maturity. *Journal of Governance and Integrity*, 1(2), 68-93.
- Rezaee, Z., & Burton, E.J. (1997). Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. *Managerial Auditing Journal*, 12(9), 479-489.
- Rezaee, Z., Lo, D., Ha, M., & Suen, A. (2016). Forensic accounting education and practice: insights from China. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 8(1), 106-119.
- Rezaee, Z., & Riley, R. (2010). *Financial Statement Fraud*. Willy.
- Rose-Ackerman, S. (2015). *Corruption and government; Causes, consequences and correction*. Translated by Manouchehr Sabouri, Danish Campus, Tehran [In Persian].
- Sajjadi, S. H. and Kazemi, T. (2015). A comprehensive model of fraudulent financial reporting in Iran by the method of grounded theory. *Experimental Research*, 6(21), 185-204 [In Persian]
- Samadi, S. R. (2016). Examining the rights of official judicial experts in Iranian law. *Justice Private Law Research Journal*, 4(8), 83-104 [In Persian]
- Satriyo, S., & Urumsah, D. (2015). Factors affecting the use of forensic accounting services an empirical study on Indonesian banks. *Asia Pasific Fraud Journal*, 147-163.
- Savadjany, H. K., & Allameh, H.F. (2011). Investigation the effect of dividend policy in creating agency costs in Tehran Stock Exchanges. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 3(6), 410-422.
- Shamsaldini, K.; Jokar, H. and Danshi, V. (2016). Investigating the impact of auditing on the quality of accounting information and information uncertainty. New researches in accounting and auditing, 1(4), 154-123 [In Persian].
- Soleimani Amiri, G. and Babaei, F. (2019). Forensic accounting training in accounting curriculum in universities: views of academics and professionals. *Applied Research in Financial Reporting*, 9(16), 117-162 [In Persian].
- Soleimani Amiri, G. and Babaei, F. (2019). Forensic accounting training in accounting curriculum in universities: views of academics and professionals. *Applied Research in Financial Reporting*, 9(16), 117-162 [In Persian].
- Soltanifar, A. A. (2015). The impact of accounting and forensic audit in controlling fraud and improving internal controls and financial reporting. *Master's thesis*, accounting field, Faculty of Management and Accounting, Yazd Azad University [In Persian].
- Supriya, H. (2019). Forensic accounting-emerging trend in Indian accounting field. *International Journal of Trend in Scientific Research and Development*, 3(4), 733-734.
- Timuri, H. (2014). Fraud audit and forensic financial (accounting) expertise. *Corporate Audit*. The turn of the second edition. 1-336 [In Persian].
- Turki Harchangani, G. A., Shambiati, H. and Rahami, M. (2018). Jurisprudential investigation of financial corruption in the mirror of Iran's legislative criminal policy. *Fiqh and Islamic Law Studies*, 11(20), 120-95 [In Persian].
- Zulfiqarkhani, M. (2014). The role of experts in criminal proceedings (with a look at Islamic penal laws and criminal procedure). *Master's Thesis*, Department of Criminal Law and Criminology, Faculty of Law, Shahid Beheshti University [In Persian].