

## مروری بر ادبیات حسابداری دادگاهی و پیامدهای آن

### افسانه نظری<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۱۸ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۰۳/۲۴

### چکیده

وقوع بحران ها و رسوایی های مالی در دنیا اعتماد سرمایه گذاران را کاهش داده است و موجب شده مسئولین تأکید قابل توجهی به کشف تقلب ها و بهبود اعتماد عمومی به گزارش های مالی داشته باشند. در پاسخ به این موضوعات، حسابداری دادگاهی به عنوان حوزه ای نوین از حسابداری ظهور یافته است. حسابداری دادگاهی را می توان این گونه تعریف کرد: علم گردآوری و ارائه ی اطلاعات مالی به شکلی که در دادگاه بر علیه متهم جرائم اقتصادی قابل قبول باشد. تمرکز اصلی حسابداری دادگاهی روی تجزیه و تحلیل تبیین کننده ی (علت و معلولی) پدیده ها شامل کشف حقه ها و ترفندها (در صورت وجود) و اثرات آن در حوزه ی سامانه ی حسابداری است. طبق این تعریف، می توان ادعا کرد که حسابداران چشم به اعداد و ارقام می دوزند، در حالی که حسابداران دادگاهی به پشت پرده ی اعداد و ارقام می اندیشند. حسابداری دادگاهی ترکیبی از چند رشته است: حسابداری، حسابرسی، مالیات، امور مالی، حقوق، ارزش گذاری، عملیات تجاری، فنون کمی، تحقیق، روان شناسی و رشته های مربوط به رسیدگی و بازرسی. شناخت حسابداری دادگاهی و پیامدهای آن به کارشناسان حسابداری در ارائه نظر کارشناسی دقیق و در نتیجه متقن بودن آرای صادره در دادگاه کمک می نماید.

### واژگان کلیدی

حسابداری دادگاهی، حسابرسی مالی، کشف تقلب.

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران (afsanehnnazari1994@gmail.com)

## ۱. مقدمه

در سال های اخیر، گزارش های مالی متقلبان به طور قابل توجهی بر فعالان بازار، از جمله سرمایه گذاران، طلبکاران، مستمری بگیران و کارمندان تأثیر گذاشته است (زین الدین و هاشم<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). اگرچه تقلب در صورت های مالی کمترین شیوع را دارد، اما در ۱۰ درصد موارد، گران ترین هستند و علیرغم اینکه کمتر مورد توجه قرار می گیرند، می توانند تأثیر شدید و عظیمی بر اقتصاد جهانی داشته باشند (عبدالله و سعید<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). بدتر شدن احتمالی مرتبط با تقلب در گزارش های مالی می تواند بر شهرت و/یا نام تجاری واحد تجاری (مانند انرون)، وضعیت مالی آن (مانند آدلفیا) یا توانایی آن در حفظ قراردادهای دولتی یا سایر مقامات نظارتی برای فعالیت (مانند آرتور اندرسن) تأثیر بگذارد. بررسی کلی رسوایی های مالی عمده رخ داده منجر به الگوی مشترک مسئولیت حسابرسان مستقل (خارجی) در قبال تحریف های بااهمیت، ناشی از تقلب در صورت های مالی می شود. با این حال، حسابرسی خارجی نمی تواند با قطعیت مطلق نظری ارائه دهد که وجود دستکاری را تأیید یا رد کند (دیمیتریویچ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰).

حتی چارچوب ها و دستورالعمل های بین المللی با هدف مدیریت ریسک تقلب و کنترل های داخلی (در مورد گزارش های مالی) که توسط سازمان های فنی تخصصی تهیه شده است، راه هایی را توصیه کرده اند که هیئت های دولتی، مدیریت ارشد، کارکنان در تمام سطوح و حسابرسان داخلی می توانند از این نوع تقلب در سازمان جلوگیری کنند کمیته سازمان های حامی کمیسیون تردوی<sup>۴</sup> (۲۰۱۶). با وجود این، قابل توجه است که حتی زمانی که شرکت ها مکانیسم های کنترل داخلی و خارجی متعددی دارند، رسوایی های حسابداری همچنان رخ می دهد. دقیقاً اینجاست که مشارکت حسابداری دادگاهی موضوعیت پیدا می کند و روز به روز در جهان در حال افزایش است، اگرچه در مرحله توسعه یا حتی بلوغ است (کرناز و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). حسابداری دادگاهی که به عنوان ابزاری تخصصی در تحقیقات جرایم مالی برای تسهیل اجرای عدالت شناخته می شود، با توجه به دخالت مستمر آنها در فرآیندهای تحقیق تقلب، دارای سطح بالاتری از شک و تردید هستند. آنها همچنین تکنیک ها و ابزارهای تخصصی را برای شناسایی و بررسی موقعیت های مشکوک، مانند تجزیه و تحلیل رابطه عمودی یا افقی، تجزیه و تحلیل همبستگی، تجزیه و تحلیل روند و نرم افزار داده کاوی توسعه داده اند (آکینبوال و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰).

## ۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

حسابداری دادگاهی را می توان در سال ۱۹۴۶ به کار موريس پلوت در فرم مقاله ای با عنوان "حسابداری دادگاهی در اقتصاد امروز" ردیابی کرد (بوتس و ساعده<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸). با این حال، مطالعات ادعا کردند که حسابداری دادگاهی ذاتی حتی به زمان فرعون مصر باستان باز می گردد، جایی که متخصصان برای انجام موجودی های دانه و طلا برای محافظت از آنها در برابر فعالیت های تقلب تعیین شده بودند (ولز<sup>۸</sup>، ۲۰۰۰). در واقع، کربولی<sup>۹</sup> (۲۰۰۱) شواهدی پیدا کرد که در

<sup>1</sup>. Zainudin & Hashim

<sup>2</sup>. Abdullah & Said

<sup>3</sup>. Dimitrijevic et al

<sup>4</sup>. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

<sup>5</sup>. Kurnaz et al

<sup>6</sup>. Akinbowale et al

<sup>7</sup>. Botes & Saadeh

<sup>8</sup>. Wells

<sup>9</sup>. Crumpley

سال ۱۸۱۷، کار تحقیقاتی یک حسابدار کانادایی وی را به دادگاه کشاند تا به عنوان یک شاهد خبره شهادت دهد. طبق برخی مطالعات پیشین (بوتس و ساعده، ۲۰۱۸؛ الشرفات<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲)، حسابداری دادگاهی رشته‌ای است که هیچ تعریف روشنی ندارد و این امر از طریق عدم شناخت عمومی حرفه‌ای، دامنه پیچیده مفهوم و پیچیدگی در توسعه برنامه‌های آموزش حسابداری دادگاهی آشکار می‌شود. در حالی که دیگران اظهار داشتند که اکثر دانشجویان باید موضوع حسابداری دادگاهی را درک کنند (هایگر و هیتگر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). در یک مطالعه مرتبط دیگر، مک مولن و سانچز<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) اظهار داشتند که به دلیل عدم درک از موضوع، مطالعات در مورد آن اندک و با فاصله زیاد است، اما گفته می‌شود، ادبیات دانشگاهی، ادبیات حرفه‌ای و استانداردهای حرفه‌ای تعاریف مختلفی از حسابداری دادگاهی ارائه داده‌اند. حسابداری دادگاهی شامل حمایت از افراد، سازمان‌ها و دولت‌ها با ارائه خدمات حرفه‌ای مختلف برای نگهداری و ثبات آنها است (هوویسون<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). با توجه به گسترده بودن خدمات ارائه شده توسط حسابداری دادگاهی، شامل چندین رشته است. از این رو متخصصان حسابداری دادگاهی می‌توانند در انواع مختلف سازمانی، مؤسسات دولتی، شرکت‌های بیمه، بانک‌ها و سازمان‌های دولتی به کار گرفته شوند (تیواری و دنبات<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). با وجود ماهیت همپوشانی خدمات حسابداری دادگاهی مانند خدمات دادخواهی و ارزیابی تجارت، تشخیص تقلب و تشخیص جرایم سایبری، بیشتر مطالعات در ادبیات آنها را به چهار نوع اصلی، یعنی خدمات دادخواهی، تجزیه و تحلیل دادگاهی رایانه، بررسی تقلب و ارزیابی تجارت طبقه بندی کرده است (الشیل و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۳).

به اضافه موارد فوق، حسابداران دادگاهی ممکن است نقش یک مشاور را برای ارائه کمک‌های حرفه‌ای به وکلا یا ارائه مدارکی در دادخواست به عهده بگیرند. چنین نوع خدمات دادخواهی ممکن است موارد زیر را پوشش دهد؛ حل اختلافات، مشارکت‌های شاهد متخصص، خدمات مشاوره‌ای برای حسابداری دادگاهی، مشاوره تجاری، سوء رفتار شرکت، مدیریت شرکت و ارزیابی قراردادهای (کویرین و اوبرایان<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵). در این خط استدلال، حسابداران دادگاهی همچنین ممکن است خدمات در دادخواست زناشویی ارائه دهند و نقش شاهدان خبره را در دادگاه خانواده برای ارزیابی املاک خانواده، ارائه مشخصات مالی درآمد خانواده و ارائه تجزیه و تحلیل شیوه زندگی به عهده بگیرند. خدمات فوق، تعدادی از خدمات دادرسی زیادی را که یک شاهد متخصص ممکن است ارائه دهد، به دست می‌آورد (برنان<sup>۸</sup>، ۲۰۰۵؛ هایگر و هیتگر، ۲۰۰۸). برخی موارد ممکن است به یک متخصص ردیاب نیاز داشته باشند که در تفسیر حقایق نقش داشته باشد، گزارش کارشناسان را تجزیه و تحلیل کند و در مورد جوانب مثبت و منفی منطق روش کاربردی ارزیابی شده بحث کند. علاوه بر این، حسابداری دادگاهی یک زمینه حسابداری گسترده برای روند تحقیقات است، به طوری که حسابداران دادگاهی افراد واجد شرایط را برای پیشرفت در سازمان با کاهش وقایع تقلب در نظر می‌گیرند. در این راستا، یک حسابدار دادگاهی توانایی تحقیق را دارد، نقشی که فراتر از یک حسابرس عادی است؛ به

1. Alshurafat

2. Heitger & Heitger

3. McMullen & Sanchez

4. Howieson

5. Tiwari & Debnath

6. Al Shbeil et al

7. Quirin & O'Bryan

8. Brennan

عبارت دیگر، یک حسابدار دادگاهی نقش مهمی در تشخیص، پیشگیری و پیگرد قانونی افراد متقلب درگیر در سوءاستفاده مالی، سرقت هویت، پولشویی، جرایم سایبری و سرقت بودجه دولت دارد (الشلیل و همکاران، ۲۰۲۳). یکی از مهمترین حوزه های حسابداران دادگاهی، ارزیابی تجارت است (دی گابریل<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). به گفته کراملی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۴)، حسابداران دادگاهی اصطلاح دیگری برای ارزیابی ضرر و زیان متخصصان هستند، در حالی که اسمیت<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) اظهار داشت که آنها قادر به ارائه خدمات ارزیابی تجاری در برخی موارد مانند آسیب شخصی، تجزیه و تحلیل ریسک، ورشکستگی، اموال و دارایی، جبران خسارت سهام، حقوق خانواده و ارزش منصفانه گزارشگری مالی هستند. محققان دیگر نقش حسابداران دادگاهی را در این زمینه خاص ترویج می کنند و پیشنهاد می کنند ارزیابی تجارت به برنامه های درسی حسابداری اضافه شود (رضایی و برتون<sup>۴</sup>، ۱۹۹۷؛ هایگر و هیتگر، ۲۰۰۸). به گفته کوک و کلمنتس<sup>۵</sup> (۲۰۰۹)، استفاده از رایانه ها برای تشخیص تقلب در حال افزایش است و انتظار می رود حسابداران دادگاهی محیط های کاری رایانه ای را اداره کنند و در کارهای مختلف مرتبط مانند فناوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل قانونی رایانه شرکت کنند. در همین راستا، پیرسون و سینگلتن<sup>۶</sup> (۲۰۰۸) طیف وسیعی از جرایم سایبری مانند کلاهبرداری کارت اعتباری، سرقت هویت، فروش آنلاین مواد مخدر، اخاذی آنلاین/ایمیل، کلاهبرداری از راه دور، سرقت حریم خصوصی رایانه، قمار آنلاین و حقوق مالکیت معنوی را به عنوان بخشی از کار حسابداران دادگاهی ذکر کردند. چنین متخصصانی نیز به دلیل استفاده مؤثر از ابزارهای رایانه ای در تشخیص کلاهبرداری مورد تقدیر قرار گرفته اند (الشلیل و همکاران، ۲۰۲۳).

بسیاری از شاخص ها نشان دهنده توجه روزافزون به حسابداری دادگاهی است. به عنوان مثال، بسیاری از شرکت های تخصصی حسابداری دادگاهی اخیراً تأسیس شده اند (ون آکرن و تار<sup>۷</sup>، ۲۰۱۴). این شرکت ها در سراسر کشورها کار می کنند و درآمد پرسود تولید می کنند. علاوه بر این، بسیاری از نهادهای حسابداری دادگاهی به تازگی تأسیس شده اند که اعتبارنامه های حرفه ای را ارائه می دهند (دومینو و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷). علاوه بر این، بسیاری از دانشگاه ها در سراسر جهان شروع به ارائه آموزش حسابداری دادگاهی کرده اند (کرامر و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۷؛ صیدا و کرامر<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۴). حسابداری دادگاهی به دلیل سودمندی آن در خدمات مختلف فراتر از آنچه حسابداران و حسابرسان انجام می دهند شناخته شده است (ارسلان<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۰). تقلب و رسوایی های مالی شرکت ها اثرات بسیار مضر بر قربانیان و کل اقتصاد دارد (اوزتورک و اوسول<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۰). افزایش بروز اشکال مختلف رسوایی های مالی شرکتی بر اهمیت حسابداری دادگاهی تأکید کرده است زیرا طیف وسیعی از ابزارهای بررسی تقلب شرکتی را ارائه می دهد که ممکن است از حوادث تقلب شرکتی جلوگیری کند یا حداقل خطر تقلب را کاهش دهد (اکینبوال و همکاران، ۲۰۲۰). علاوه بر این،

<sup>1</sup>. DiGabriele

<sup>2</sup>. Crumpley et al

<sup>3</sup>. Smith

<sup>4</sup>. Rezaee & Burton

<sup>5</sup>. Cook & Clements

<sup>6</sup>. Pearson & Singleton

<sup>7</sup>. Van Akkeren & Tarr

<sup>8</sup>. Domino et al

<sup>9</sup>. Kramer et al

<sup>10</sup>. Seda & Kramer

<sup>11</sup>. Arslan

<sup>12</sup>. Öztürk & Usul

حسابداری دادگاهی مهم است زیرا خطر تقلب فردی را کاهش می‌دهد. تقلب فردی یکی از رایج‌ترین اشکال تقلب در نظر گرفته می‌شود، زیرا ممکن است به صورت شخصی انجام شود (هانیگزبرگ<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). با افزایش تهدید تقلب و سوء رفتار مالی، محققان توجه بیشتری را به حسابداری دادگاهی پیشنهاد می‌کنند (هونیگزبرگ<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). حسابداری دادگاهی شامل مبارزه با فساد و جرایم یقه سفید است که به اندازه سایر اشکال سوء رفتار مالی برای جوامع مضر است (اوزیلی<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰). عملی بودن این موضوع در این واقعیت نهفته است که به رسمیت شناختن حسابداری دادگاهی به عنوان یک حرفه می‌تواند تلاش برای به حداقل رساندن خطر تقلب و رسوایی‌های مالی شرکت‌ها را افزایش دهد (ون آکرن و باکبی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷). اهمیت حسابداری دادگاهی به نقش تحقیقی آن محدود نمی‌شود (نورجه و بردنکمپ<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰). حسابداری دادگاهی با نقش‌های حقوقی و ترافیعی همراه است که بر اهمیت حسابداری دادگاهی تأکید می‌کند (اکینبووال و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰). در محیط پیچیده کسب و کار امروزی، داشتن متخصصی که بتواند فرآیند ارتباط در رسیدگی‌های حقوقی را ساده کند، به حداقل رساندن هزینه دعاوی برای شرکت‌ها و افراد کمک می‌کند (ارسلان<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰)، به ویژه زمانی که حسابداران دادگاهی در حل اختلاف، میانجی‌گری و داوری کمک می‌کنند (هاکس<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷). اگرچه حسابداری دادگاهی در حال رشد است و توجه قابل توجهی را به خود جلب می‌کند (سهدان و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۰)، حسابداری دادگاهی با موانع زیادی مواجه است که اثربخشی آن را محدود کرده است (یانگ و لی<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۰). این موانع عمدتاً به تنظیم حسابداری دادگاهی به عنوان یک حرفه مربوط می‌شود، از جمله این موارد می‌توان به رسمیت شناختن عمومی حسابداری دادگاهی، بازارسندی خدمات حسابداری دادگاهی، کنترل ورود به صنعت حسابداری دادگاهی، استانداردسازی کار حرفه‌ای حسابداری دادگاهی، در دسترس بودن آموزش حسابداری دادگاهی و گواهینامه‌های حرفه‌ای (هوبر<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۴) اشاره کرد. با افزایش علاقه به حسابداری دادگاهی، لازم است درک شود که چگونه می‌توان زیرساخت‌های اداری و مقرراتی این حرفه را ایجاد کرد (الشرفات<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۲)؛ بنابراین مروری بر ادبیات حسابداری دادگاهی و پیامدهای آن به این بحث کمک می‌کند.

## ۱-۲. تعریف و دامنه حسابداری دادگاهی

حسابداری دادگاهی یک حوزه فعالیت چند بعدی است که انواع مختلفی از خدمات حرفه‌ای را در بر می‌گیرد (کرامبلی<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۹). در ادبیات حسابداری دادگاهی، هیچ توافقی بین محققان در مورد "تعریف دقیق" حسابداری دادگاهی وجود ندارد (سهدان و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۲۰). بوتس و ساعده (۲۰۱۸) دریافتند که نهادهای حرفه‌ای حسابداری و محققان مختلف سه رویکرد را برای تعریف حسابداری دادگاهی اتخاذ کرده‌اند: «رویکرد محدود»، «رویکرد گسترده‌تر» و «جامع‌تر». این سه رویکرد برای تعریف حسابداری دادگاهی در چند دهه گذشته با تکامل حسابداری دادگاهی ارزیابی شده‌اند. رویکرد محدود اولین رویکرد است و نشان دهنده نقش حقوقی و ترافیعی حسابداری دادگاهی است. بولونیا و

<sup>1</sup>. Honigsberg

<sup>2</sup>. Ozili

<sup>3</sup>. Van Akkeren & Buckby

<sup>4</sup>. Nortje & Bredenkamp

<sup>5</sup>. Hux

<sup>6</sup>. Sahdan et al

<sup>7</sup>. Yang & Lee

<sup>8</sup>. Huber

<sup>9</sup>. Crumbley

<sup>10</sup>. Sahdan et al

لیندکوئیست<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) از جمله اولین نویسندگانی بودند که حسابداری دادگاهی را بر اساس رویکرد محدود تعریف کردند زیرا آنها حسابداری دادگاهی را به عنوان استفاده از مهارت های مالی و تحقیقی برای حل مشکلات قانونی تعریف کردند. «رویکرد گسترده» برای تعریف حسابداری دادگاهی توسط نهادهای حرفه ای حسابداری اتخاذ شده است. این رویکرد عمدتاً بر خدمات حسابداری دادگاهی که می تواند توسط اعضای هیئت های حرفه ای ارائه شود متمرکز است. به عنوان مثال، موسسه حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۱۱ حسابداری دادگاهی را اینگونه تعریف کرد: خدماتی که شامل بکارگیری دانش تخصصی و مهارت های تحقیقی است که توسط حسابداران رسمی برای جمع آوری، تجزیه و تحلیل و ارزیابی موضوع شواهد و تفسیر و انتقال یافته ها در دادگاه، اتاق هیئت یا سایر مکان های قانونی یا اداری وجود دارد (بوتس و ساعده، ۲۰۱۸). مطالعات بعدی در مورد تعاریف و دامنه حسابداری دادگاهی "تعریف جامع تری" ارائه کرده است که نقش تحقیقی حسابداری دادگاهی و نقش قانونی آن را یکپارچه می کند (الشرفات، ۲۰۲۲). به عنوان مثال، رضایی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) حسابداری دادگاهی را اینگونه تعریف کرده اند: تمرین جمع آوری و تجزیه و تحلیل دقیق داده ها در زمینه های مشاوره پشتیبانی دعوی قضایی، شاهد کارشناسی و بررسی تقلب. بر اساس تعاریف قبلی حسابداری دادگاهی، دامنه حسابداری دادگاهی شامل نقش های حقوقی، ترافعی، تحقیقی و تحلیلی می شود. نقش قانونی حسابداران دادگاهی شامل نقش های درون دادگاهی و بیرونی دادگاه می شود، زیرا یک حسابدار دادگاهی ممکن است یک شاهد متخصص، یک مشاور، داور یا میانجی باشد (کرتیس<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸). با توجه به نقش تحقیقی، حسابداران دادگاهی ممکن است در خدمات تحقیقات تقلب، مبارزه با فساد، مبارزه با پولشویی، مبارزه با رشوه، تقلب در صورت های مالی، ردیابی دارایی، ارزیابی ریسک تقلب، سرقت دارایی معنوی، عدم صداقت کارکنان و سرقت هویت شرکت کنند (هانیگزبرگ، ۲۰۲۰؛ سهدان و همکاران، ۲۰۲۰). علاوه بر این، تعدادی از خدمات ممکن است در محدوده حسابداری دادگاهی گنجانده شود، مانند نقش فناوری حسابداران دادگاهی در مبارزه با جرایم سایبری مالی و نقش ارزشیابی تجاری حسابداران دادگاهی (جلیلون و کوستولانسکی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶).

## ۲-۲. مهارت های مورد نظر حسابداران دادگاهی

چندین نویسنده در ادبیات (سناد و السرطاوی<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱؛ السرطاوی<sup>۶</sup>، ۲۰۲۲) ادعا کرده اند که محققان حسابداری دادگاهی نیاز به توسعه مهارت های متمایز (تحقیقی، یادگیری ماشینی، تحلیلی و تکنولوژیکی) برای موفقیت کاری آینده خود دارند. پس از معرفی حسابداری دادگاهی، مجموعه مهارت های مورد نیاز به طور مداوم با اکثر مطالعات (مک مولن و سانچز، ۲۰۱۰؛ السرطاوی، ۲۰۲۲) در مورد اهمیت مهارت ها از دیدگاه های مختلف (ذینفعان، دانشگاهیان و متخصصان) مورد بحث قرار گرفته است. بر اساس مطالعه رضایی و لندر<sup>۷</sup> (۱۹۹۲)، رشته حسابداری دادگاهی تلفیقی از دانش و مهارت های حسابداری و حسابرسی، جرم شناسی، مالیات، حقوق، جامعه شناسی و روانشناسی است. چنین مهارت ها، دانش و ویژگی هایی با توجه به دسته خدماتی که توسط حسابداران دادگاهی ارائه می شود، متفاوت است. مطالعاتی در همین راستا ماهیت مهارت ها، دانش و ویژگی های مورد نیاز حسابداران دادگاهی را بررسی کرده اند. به عنوان مثال،

<sup>1</sup>. Bologna & Lindquist

<sup>2</sup>. Rezaee et al

<sup>3</sup>. Curtis

<sup>4</sup>. Jalilvand & Kostolansky

<sup>5</sup>. Sanad & Al-Sartawi

<sup>6</sup>. Al-Sartawi

<sup>7</sup>. Rezaee & Lander

السرطاوی (۲۰۲۲) وجود تفاوت در ادراکات مربوط به مهارت‌های مرتبط حسابداران دادگاهی را در میان شاغلان، دانشگاهیان حسابداری و کاربران خدمات حسابداری دادگاهی تعیین کرد. نویسنده راهنمایی را برای ارتقای برنامه‌های درسی موضوعی از طریق شناسایی و ادغام مهارت‌ها، دانش و ویژگی‌های مناسب پیشنهاد کرده است. یافته‌های مطالعه از اجماع بین شاغلین و دانشگاهیان در مورد مهارت‌های مورد نیاز مانند تفکر انتقادی، انعطاف‌پذیری تحقیقی، حل مسئله بدون ساختار و مهارت تحلیل پشتیبانی می‌کند.

دانشجویان حسابداری به مجموعه‌ای از مهارت‌ها نیاز دارند که به طور فزاینده‌ای در ادبیات مورد بحث قرار گرفته است (جکلینگ و دی لانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). مطالعات قبلی عمدتاً ادعا می‌کردند که فارغ‌التحصیلان باید بتوانند در گروه کار کنند، مهارت‌های بین فردی خوب، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های ارائه، حل مسئله، شایستگی فن‌آوری، ابتکار، خود مدیریتی و برنامه‌ریزی و سازماندهی سازمانی داشته باشند. در مقابل، برخی از مطالعات دیگر ادعا کردند که تنها تعداد کمی از مطالعات بر تعیین مهارت‌های لازم برای تعاملات حسابداری دادگاهی مؤثر متمرکز شده‌اند (ون آکرن و تار، ۲۰۱۴، السرطاوی، ۲۰۲۲). در این زمینه، مهارت‌های مورد نیاز مشابه مهارت‌های سطح جهانی است، همانطور که ون آکرن و باکبی (۲۰۱۷) نشان می‌دهند که شرکت‌های حسابداری دادگاهی از کارکنان خود انتظار دارند مهارت‌های مبتنی بر کار شامل فن‌آوری، ارتباطات شفاهی و نوشتاری و مهارت‌های تحلیلی را ارائه دهند. نقش آموزش در حصول اطمینان از آمادگی دانشجویان برای کار حسابداری دادگاهی توسط بسیاری از مطالعات مورد توجه قرار گرفته است. برای شروع، بریکنر و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) استدلال کردند که برنامه‌های یادگیری کاربردی باید برای تقویت مهارت‌های دانشجویان در برنامه‌های درسی حسابداری دادگاهی استفاده شوند، زیرا چنین مهارت‌هایی برای سازمان‌دهی شواهد، فرآیند تحقیق، روش‌های مصاحبه و ارتباطات مورد نیاز است.

علاوه بر این، لی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) بررسی تأثیر آموزش حسابداری دادگاهی بر خلاقیت دانشجویان را انجام دادند و دریافتند آن دسته از دانشجویانی که درگیر حسابداری دادگاهی هستند در مقایسه با همتایان خود که فاقد مشارکت هستند خلاق‌تر هستند. علاوه بر این، یک دوره حسابداری دادگاهی توسط کارپنتر و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۱) برای افزایش سطح شک‌گرایی دانشجویان بر پا شد. بر اساس نتایج آزمایش طولی صورت گرفته، تدریس دروس حسابداری دادگاهی این توانایی را برای دانشجویان فراهم می‌کند تا در ارزیابی ریسک تقلب عملکرد بهینه داشته باشند. این یافته از بیانیه مک‌مولن و سانچز (۲۰۱۰) حمایت می‌کند که شک‌گرایی باید در کلاس‌های درس به همراه روش‌های نظارت، مهارت‌های حل معما، پرسشگری و تحقیق ادغام شود. سناد و السرطاوی (۲۰۲۱) دریافتند که اجرای حسابداری دادگاهی می‌تواند مزایایی را برای دانشجویان به ارمغان بیاورد زیرا آنها را قادر می‌سازد دانش و مهارت‌هایی را به دست آورند که می‌توانند برای مدیریت کارآمد روش‌های مصاحبه، افزایش مهارت‌های تحلیلی، تفکر انتقادی و همکاری خود و توسعه درک خود از سیستم‌های کنترل داخلی استفاده کنند. در این راستا، تخصص حسابداری دادگاهی با ماهیت چند رشته‌ای آن، انتظاراتی را در مورد اینکه فارغ‌التحصیلان حسابداری دادگاهی باید دارای چه قابلیت‌ها و

<sup>1</sup>. Jackling & De Lange

<sup>2</sup>. Brickner et al

<sup>3</sup>. Lee et al

<sup>4</sup>. Carpenter et al

مهارت‌های اضافی (مهارت‌های تحلیل فناوری و دیجیتال) باشند، شکل داده است (بیرستاکر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶). این دیدگاه‌ها توسط پیرسون و سینگلتن (۲۰۰۸) مطرح شد که مدعی شدند دانشجویان باید ابزارها و روش‌هایی را که متخصصان دادگاهی فناوری اطلاعات برای بازبایی شواهد دیجیتال و کار کامپیوتری دادگاهی استفاده می‌کنند، درک کنند.

## ۲-۳. حسابداری دادگاهی و کشف تقلب

حسابداری دادگاهی تکنیکی است که سیستم حسابداری مرسوم را به منظور کاهش تقلب در چارچوب قانونی ادغام می‌کند (گرسون و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱). باسی و آهونخای<sup>۳</sup> (۲۰۱۷)، بیان کردند که حسابداری دادگاهی اصول حسابداری، تحقیقات و رویه‌های قانونی را برای مقابله با تقلب مورد توجه قرار می‌دهد. به عنوان یک ابزار کاهش تقلب، حسابداری دادگاهی می‌تواند طرح‌های تقلب داخلی و خارجی را شناسایی کند. چارچوبی برای جمع‌آوری اطلاعات، بررسی تقلب، تجزیه و تحلیل داده‌ها، ارزیابی ریسک، کشف تقلب و دادخواهی دارد (آکینبووال و همکاران، ۲۰۲۰). بین نویسندگان اتفاق نظر وجود دارد که حسابداری دادگاهی را می‌توان برای کشف تقلب، تحقیق و بررسی تقلب یا تجزیه و تحلیل استفاده کرد (اکینبووال و همکاران، ۲۰۲۰؛ کرناچر و رایلی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹؛ سرحی و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹).

با این حال، فقدان تخصص مورد نیاز، انتخاب تکنیک‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها و چارچوب‌های پیاده‌سازی برخی از چالش‌های شناسایی‌شده برای کاهش اجرای مؤثر حسابداری دادگاهی برای کاهش تقلب هستند (آکینبووال و همکاران، ۲۰۲۳). برخی از مطالعات موجود ماهیت مهارت و تخصص مورد نیاز یک حسابدار دادگاهی حرفه‌ای برای بررسی تقلب را برجسته کرده‌اند. اینها شامل مهارت‌های حسابداری، حسابرسی، تحقیق، حقوقی و تجزیه و تحلیل داده‌ها در میان سایر موارد می‌باشد (اکینبووال و همکاران، ۲۰۲۰؛ اوزیلی، ۲۰۱۵). برخی از نویسندگان نیاز به گنجاندن آموزش حسابداری دادگاهی در برنامه درسی موسسات دانشگاهی را نشان داده‌اند تا دانشجویان بتوانند مهارت‌ها و دانش اساسی حسابداری دادگاهی را در طول برنامه‌های تحصیلی خود کسب کنند و تخصص خود را افزایش دهند (کرامر و همکاران، ۲۰۱۷؛ رضایی و همکاران، ۲۰۱۶؛ صیدا و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹). در این بین موفقیت اجرای حسابداری دادگاهی برای کاهش تقلب تا حدی تابعی از ابزارهای به کار گرفته شده برای تجزیه و تحلیل داده‌ها است (همدان<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸).

اکثر حسابداران دادگاهی، به ویژه در اقتصادهای نوظهور، به دلیل نداشتن مهارت یا تخصص مورد نیاز، در زمینه به کارگیری ابزارهای تحلیلی داده‌ها برای بررسی تقلب با چالش‌هایی روبرو هستند. این امر ظهور کامل حسابداری قانونی برای کشف تقلب در برخی کشورها را کند کرده است (اکخیدیمه و اوگبال-اکاته<sup>۸</sup>، ۲۰۱۴). انتخاب ابزار تحقیقی حسابداری قانونی تا حدی تابعی از مهارت و تخصص کارشناس حسابداری دادگاهی است و این تأثیر عمده‌ای بر نتیجه فرآیند تحقیق دارد. فرآیند بررسی و کشف تقلب در سازمان‌ها به طور فزاینده‌ای پویاتر و پیچیده‌تر می‌شود. ماهیت پویای طرح‌های متقلبانه و تغییرات در اصول، رویه‌ها و خط‌مشی‌های حسابداری اغلب فرآیندهای بررسی تقلب را

<sup>1</sup>. Bierstaker et al

<sup>2</sup>. Gerson et al

<sup>3</sup>. Bassey & Ahonkhai

<sup>4</sup>. Kranacher & Riley

<sup>5</sup>. Serhii et al

<sup>6</sup>. Seda et al

<sup>7</sup>. Hamdan

<sup>8</sup>. Akhidime & Uagbale-Ekatah

پیچیده می‌کند (اوزیلی، ۲۰۱۸). این با این واقعیت همراه است که تحقیقات و کشف تقلب در این عصر دیجیتال با توطئه، فریب و پنهان کاری مشخص می‌شود که اغلب کشف علت اصلی و عاملان آن را به یک کار دشوار تبدیل می‌کند (انوفه و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷؛ ازجیوفور و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶). به همین دلیل ترکیبی از دانش، مهارت و تجربه یک حسابداری دادگاهی نقش عمده‌ای در کشف تقلب دارد (آکینووال و همکاران، ۲۰۲۳).

## ۲-۴. ادغام حسابداری دادگاهی و چارچوب‌های فناوری داده‌های بزرگ

فناوری داده‌های بزرگ روشی نوآورانه است که یک حسابداری دادگاهی می‌تواند برای تشخیص یا جلوگیری از روند، معاملات مشکوک یا فعالیت‌ها از آن استفاده کند. آنقدر کارآمد است که می‌تواند تفاوت‌های جزئی در معاملات را تشخیص و تجزیه و تحلیل کند و آنها را به عنوان فعالیت‌های احتمالی تقلب پرچم گذاری کند (آکینووال و همکاران، ۲۰۲۳). بهاسین<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) اظهار داشت که تجزیه و تحلیل داده‌ها می‌تواند به تحقیقات حسابداری دادگاهی در روند تحقیقات تقلب کمک کند. کوساک و آهوکوف<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) توضیح دادند که از روش تحلیلی داده‌ها می‌توان برای تشخیص تقلب از طریق دستیابی به داده‌ها و تجزیه و تحلیل با استفاده از نرم افزار تخصصی برای تشخیص ناهنجاری‌ها در روندها یا الگوهای داده‌های خریداری شده استفاده کرد. فرآیند تحلیلی داده‌های بزرگ می‌تواند اطلاعات حیاتی و معتبر را به یک محقق حسابداری دادگاهی در تشخیص الگوهای خاص و روند یا ناهنجاری‌ها در یک مجموعه داده ارائه دهد (آکینووال و همکاران، ۲۰۲۳).

روند تحقیقاتی از حسابداری دادگاهی شامل تجزیه و تحلیل قانونی دربرگیرنده جمع آوری شواهد و تجزیه و تحلیل داده‌ها به منظور به دست آوردن شواهد قابل قبول در دادگاه است. با این حال، بسیاری از ابزارهای تحلیلی حسابداری دادگاهی مانند روشهای کمی مانند قانون بنفورد، بنچ مارکینگ، روشهای سری زمانی، برآورد احتمال خطر و غیره گزارش شده است (نیرگینی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۱). ابزارهای تحلیلی حسابداری دادگاهی همچنین می‌توانند از استفاده از نرم افزارهای متداول مانند اکسل و اکسس برای یک مجموعه داده کوچک به آنهایی که می‌توانند مجموعه داده‌های بزرگی مانند مایکروسافت سی کول سرور و اوراکل را کنترل کنند، متغیر باشد. استفاده از بسته‌های نرم افزاری مانند سیستم تجزیه و تحلیل آماری و بسته آماری علوم اجتماعی برای تجزیه و تحلیل آماری نیز می‌تواند برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شود (دککر و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱). با این حال، استفاده از داده‌های بزرگ و رویکرد یادگیری ماشین در تجزیه و تحلیل حسابداری دادگاهی هنوز در حال تحول است و به اندازه کافی توسط ادبیات موجود برجسته نشده است (آکینووال و همکاران، ۲۰۲۳).

میتال و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۲۱) اظهار داشتند که ادغام فن آوری‌های داده بزرگ در حوزه حسابداری دادگاهی می‌تواند کاهش تقلب را تسهیل کند. ادغام تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ، به ویژه یادگیری ماشین، در چارچوب تحلیلی دادگاهی می‌تواند به حسابداری دادگاهی کمک کند تا سریع و مؤثر دلایل اصلی بروز کلاهبرداری را شناسایی و بررسی کنند و از وقوع آینده جلوگیری کنند. تکنیک یادگیری ماشین همچنین انعطاف پذیر است و می‌تواند با مفاهیم

<sup>1</sup>. Enofe et al

<sup>2</sup>. Ezejiofor et al

<sup>3</sup>. Bhasin

<sup>4</sup>. Cusack & Ahokov

<sup>5</sup>. Nigrini

<sup>6</sup>. Decker et al

<sup>7</sup>. Mittal et al

آماري تركيب شود تا يك چارچوب تحليلي شناختي ايجاد شود كه حسابداران دادگاهي مي توانند براي تشخيص انگيزه ها و روش هاي كلاهبرداران با قابليت سنجش بهبود يافته براي مجموعه داده هاي بزرگ از آن استفاده كنند. تكنيك هاي داده كاوي مي توانند در مرحله تجزيه و تحليل داده ها از چارچوب حسابداري دادگاهي براي دستيابي به تشخيص كلاهبرداری يا پيش بيني، خوشه بندي داده ها و طبقه بندي به منظور به دست آوردن خروجي هايي مانند نمرات سوء ظن يا قوانين براي تجسم ناهنجاري ها در يك مجموعه داده استفاده شوند. اين مي تواند توليد قوانين، شناسايي روابط، شناسايي الگوهاي تأييد مشتريان و غيره را فراهم كند كه مي تواند رد يابي آسان روندها و معاملات مشکوك را فراهم كند (آكينبووال و همكاران، ۲۰۲۳).

## ۲-۵. تفاوت حسابرسی مالی و حسابداری دادگاهی در کشف تقلب

هدف از حسابرسی صورتهای مالی تعیین این است که آیا صورتهای مالی یک شرکت وضعیت مالی خود را در یک مقطع زمانی مشخص "دقیقاً" ارائه می دهد یا خیر. سرمایه گذاران، طلبکاران، تنظیم کننده ها و سایر ذینفعان برای تصمیم گیری اقتصادی در مورد یک شرکت به صحت صورتهای مالی متکی هستند (باخوف و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). دی-کابریل (۲۰۰۹) معتقد است که پاسخ تاریخی حرفه حسابداری در مورد این عقیده که حسابرسی "می تواند و باید تقلب" را پیدا کند این است که عموم مردم ماهیت و محدودیت های حسابرسی را درک نمی کنند؛ بنابراین بزرگترین مشکل حسابرسی خارجی دامنه قدرت آنها در کار است (دیمتریجیویچ و همکاران، ۲۰۲۰). با توجه به تقلب در صورت های مالی، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت دولتی ثابت کرده است که این یک عمل عمدی است که منجر به سوءاستفاده مادی در صورتهای مالی می شود که هدف حسابرسی است، ناشی از: گزارش های مالی تقلب و سوء استفاده دارایی می باشد. این تعریف حتی آن را یک مفهوم حقوقی گسترده می داند و می گوید حسابرسان به طور قانونی تعیین نمی کنند که آیا تقلب رخ داده است یا خیر. این روشن می کند که علاقه حسابرس (که به عنوان حسابرس مالی شناخته می شود) به طور خاص به اقداماتی اشاره می کند که منجر به سوءاستفاده مادی در صورتهای مالی می شود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). لازم به ذکر است که حتی اگر استانداردها مسئولیت حسابرسان را در مورد تقلب تعیین کنند، شرکت ها باید با نظارت کلی کمیته حسابرسی، یا هیئت مدیره و بدون شک، با حمایت شدید مدیرعامل، یک فرآیند نظارت مناسب را که می تواند در داخل و خارج از نهاد اجرا شود، توسعه دهند (هاشیم و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰).

نتایج فلوتلر و سزووس<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) نشان می دهد که هرچه خطر تقلب ارزیابی شده بالاتر باشد، حسابرسان به احتمال زیاد نیاز به مشورت با متخصصان دادگاهی خارجی دارند. در همین راستا، رحمان و هاشیم<sup>۵</sup> (۲۰۲۱) گزارش دادند که مصاحبه کنندگان آنها اظهار داشتند که حسابداری دادگاهی می تواند به بخشی اساسی از حسابداران داخلی و خارجی تبدیل شود. این ممکن است به این دلیل باشد که رویکرد آنها شناسایی و بررسی معاملات تقلب برای تشخيص هدف واقعی مرتکب است (آكينبووال و همكاران، ۲۰۲۰). جنکینز و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۸) با موارد فوق موافق هستند. آنها اظهار

<sup>1</sup>. Buckhoff et al

<sup>2</sup>. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

<sup>3</sup>. Hashim et al

<sup>4</sup>. Fortvingler & Szív

<sup>5</sup>. Rehman & Hashim

<sup>6</sup>. Jenkins et al

داشتند که سطح بالایی از شک و تردید توسط حسابداران دادگاهی می تواند از فرآیندهای حسابرسی در مورد شناسایی تقلب بهره مند شود. میزان شک و تردید حرفه ای که حساببران در حال حاضر از آن استفاده می کنند با سطح مورد استفاده یک حسابدار دادگاهی متفاوت است (دی گابریل، ۲۰۰۹) تخصص حسابرسان شناسایی شده در ادبیات - تجربه عملی، گواهینامه، یادگیری مستمر، مهارت های تجزیه و تحلیل داده ها، استدلال تحلیلی و مهارت های ارتباطی برای کار کشف تقلب قابل استفاده است (موی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). کرناز و همکاران (۲۰۱۹) به طور مشابه مشاهده کردند که حسابداری دادگاهی نیز بر کنترل داخلی و گزارشگری مالی با کیفیت همراه با کنترل تقلب مالی مؤثر است. در پایان، عدم موفقیت در هر دو حسابرسی داخلی و خارجی در جلوگیری و کشف تقلب در سازمان های شرکت ها و رسوایی های بیشمار آنها اکنون منجر به استفاده از حسابداری دادگاهی به عنوان گزینه ای برای تشخیص تقلب شده است که مؤثرتر از حسابرسی سنتی برای کشف تقلب در سازمان های شرکت است (سیمئون<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸).

## ۲-۶. تکنیک ها و ابزارهای حسابداری دادگاهی

نیگرینی (۲۰۲۰) به کارهای نظری پیشرفته در مورد پدیده ای که به عنوان قانون بنفورد شناخته می شود (که به طور کلی به الگوهای قابل پیش بینی رقم در داده های عددی می پردازد)، اختلاس کارمندان و استفاده از تجزیه و تحلیل داده ها در حسابرسی و حسابداری دادگاهی پرداخته است. از دیدگاه وی، برخی از متداول ترین تست های تجزیه و تحلیل حسابداری دادگاهی برای تشخیص این نوع موقعیت ها در صورتهای مالی عبارتند از:

۱- قانون بنفورد: این مبتنی بر شمارش تعداد ارقام با دو رقم اول، دوم و اول داده های جدول بندی شده است. این آزمایشات در تشخیص تکثیر غیر طبیعی در داده های حسابداری مؤثر است.

۲- ورودی های ژورنال - پرچم های قرمز: رسوایی حسابداری مانند انرون و وردکام از ورودی های ژورنال کاذب و نادرست (بسیاری از ورودی ها، با بسیاری از صفرهای گرد و اصلاح شده) برای رسیدن به ارقام تقلب گزارش شده در صورتهای مالی استفاده کرده اند.

۳- مدل بنیش: بنیش (۱۹۹۹، همانطور که توسط نیگرینی، ۲۰۲۰ ذکر شده است) نمونه ای از شرکت ها با صورتهای مالی تقلب را شناسایی کرد و ویژگی های آنها را با شرکت های بدون تقلب مقایسه کرد. بنیش سپس متغیرهای توضیحی خود را ایجاد کرد.

۴- الگوهای عددی تقلب (شماره الگوی): الگوهای عددی تقلب نیز توسط نیگرینی (۲۰۱۹) به منظور طراحی تست های تشخیص بر اساس تجزیه و تحلیل پیشگیرانه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

اوزیلی (۲۰۲۰) اظهار داشت که تحقیق دانشگاهی در زمینه تحقیقات تقلب در حال رشد است و دانش حسابداری دادگاهی می تواند از فعالیت های تشخیص تقلب پشتیبانی کند. به طور کلی، ادبیات با استنتاج در مورد آنچه باید مؤثر باشد که مبتنی بر تشخیص عوامل فرصت تقلب و خصوصیات قربانی است، مشخص شده است. با این حال، نیاز فوری به مطالعات علمی در مورد مداخلات مؤثر ضد کلاهبرداری (پرنزر<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰) وجود دارد، نه تنها در برابر تقلب های شغلی یا داخلی (که توسط یک کارمند برای منافع شخصی اجرا می شود) بلکه در برابر تقلب در صورتهای مالی که معمولاً

<sup>1</sup>. Mui

<sup>2</sup>. Simeon

<sup>3</sup>. Prenzler

توسط مدیران شرکت ها تهیه می شود که جبران خسارت آنها با عملکرد مالی کارفرمایان نزدیک است (کلاوریا ناوارت و کاراسکو گالگو<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲).

### ۳. بحث و نتیجه گیری

حسابداری دادگاهی کاربرد نظم و انضباط حسابداری به معنای وسیع، از جمله حسابرسی در موضوعات حقوقی در داخل یا خارج از دادگاه های بخش دولتی و خصوصی است. حسابداری دادگاهی به عنوان ابزاری برای پشتیبانی از تجربه حقوقی و حقوقی در امور مالی و حسابداری استفاده شده است. "دادگاهی به معنای" مناسب برای استفاده در دادگاه حقوقی "است و این استاندارد و نتیجه بالقوه است که حسابداران دادگاهی معمولاً باید کار کنند. حسابداران دادگاهی، اغلب باید در محاکمه نهایی شواهد کارشناسی ارائه دهند. حسابداری دادگاهی نقشی مانند مهارت در حسابداری دادگاهی، ابزارهای حسابداری دادگاهی، دانش حقوقی و دانش وظایف حسابداری دادگاهی برای کمک به کشف تقلب دارد. در یک حسابرسی عمومی و همچنین یک حسابرسی خاص برای کشف تقلب، حسابرسان داخلی و خارجی فعالانه به دنبال مشاهده نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی، به ویژه موارد مربوط به حفاظت از دارایی ها هستند که مستعد تقلب هستند. اگر از حسابرسی عمومی یافته های حسابرسی به دست آید یا ادعاهایی از طرف های دیگر یا شکایاتی وجود داشته باشد، حسابرسان واکنش نشان می دهند و به یافته ها، ادعاها یا شکایات پاسخ می دهند. این پژوهش با مفاهیم مختلفی برای ادبیات و عملکرد حسابداری دادگاهی همراه است. این پژوهش تعریف، دامنه و مهارت های حسابداری دادگاهی را برجسته می کند. علاوه بر خدمات پشتیبانی حقوقی، حوزه حسابداری دادگاهی شامل خدمات تحقیقات تقلب نیز می شود. مروری بر مطالعات دانشگاهی مربوطه طیف وسیعی از بینش در مورد حرفه حسابداری دادگاهی را به همراه داشته است. نتایج مطالعات بررسی شده نشان می دهد که هر چه استفاده از حسابداری دادگاهی بهتر باشد، افشای تقلب بیشتر می شود. از این رو یک حسابرسان دادگاهی باید درک جامعی از تقلب داشته باشد تا بتواند مواردی را که در داخل شرکت رخ می دهد کشف کند. بنابراین انتظار می رود این پژوهش، مروری کافی از موضوعات و نگرانی های مهم را که باید برای درک و پیشبرد کاربرد مهم حسابداری دادگاهی در ایران ارائه شود، ارائه دهد. پیش بینی می شود این پژوهش بر سیاست های آینده تأثیر بگذارد که به بهبود حرفه حسابداری دادگاهی کمک می کند. از این رو پیشنهاد می شود بخش های دولتی و خصوصی خدمات حسابداری دادگاهی را برای بررسی، تقویت، ارزیابی مجدد سوابق و سیستم های کنترل داخلی، استخدام و به کار گیرند. سیستم حقوقی تحقیقاتی باید تقویت شود تا بتواند به طور مؤثر پرونده های حسابداری دادگاهی و تقلب را رسیدگی کند. افزون بر این نیاز به تمرکز بر آموزش و به روز رسانی مهارت های کارکنان کنترل داخلی و حسابرسی در تکنیک های حسابداری دادگاهی برای ارائه خدمات مؤثر آنها وجود دارد.

### ۴. منابع و مآخذ

1. Abdullah, W. and Said, R. (2019). "Audit and risk committee in financial crime prevention", *Journal of Financial Crime*. 26(1), 223-234.
2. Alshurafat, H. (2022). "Forensic accounting as a profession in Australia? A sociological perspective", *Meditari Accountancy Research*,. 30(2), 395-423.
3. Al Shbeil, S. Alshurafat, H. Taha, N & Al Shbail M. O. (2023). What Do We Know About Forensic Accounting? A Literature Review. *From the Internet of Things to the Internet of Ideas: The Role of Artificial Intelligence* pp 629-636.

<sup>1</sup>. Clavería Navarrete & Carrasco Gallego

4. Al-Sartawi AMA (ed) (2022) Artificial Intelligence for Sustainable Finance and Sustainable Technology, vol 423. Lecture Notes in Networks and Systems. Springer, Cham. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-93464-4>
5. Akhidime, A. E., & Uagbale-Ekatah, R. E. (2014). The growing relevance of forensic accounting as a tool for combating fraud and corruption: Nigeria experience. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(2), 71–77.
6. Akinbowale, O.E., Klingelhöfer, H.E. and Zerihun, M.F. (2020). “An innovative approach in combating economic crime using forensic accounting techniques”, *Journal of Financial Crime*. 27(4), 1253-1271.
7. Akinbowale, O.E., Mashigo, P & Zerihun, M.F. (2023) The integration of forensic accounting and big data technology frameworks for internal fraud mitigation in the banking industry, *Cogent Business & Management*, 10:1, 2163560.
8. Arslan, Ö. (2020). “The forensic accounting profession and the process of its development in the world”, In Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting, Emerald Publishing Limited.
9. Bassey, B. E., & Ahonkhah, O. E. (2017). Effect of forensic accounting and litigation support on fraud detection of banks in Nigeria. *Journal of Business and Management*, 19(6), 56–60.
10. Bhasin, M. L. (2016). The role of technology in combating bank frauds: Perspectives and prospects. *EcoForum*, 2 (9), 200–212.
11. Brickner DR, Mahoney LS, Moore SJ (2010) Providing an applied-learning exercise in teaching fraud detection: a case of academic partnering with IRS criminal investigation. *Issues Acc Educ* 25(4):695–708.
12. Bierstaker JL, Brody RG, Pacini C (2006) Accountants’ perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Manag Audit J* 21(5):520–535
13. Bologna, J. and Lindquist, R.J. (1995), *Fraud Auditing and Forensic Accounting: new Tools and Techniques*, JohnWiley and Sons Inc.
14. Botes, V. and Saadeh, A. (2018), “Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting”, *Pacific Accounting Review*. 30(2), 135-154.
15. Brennan NM (2005) Accounting expertise in litigation and dispute resolution. *J Forensic Acc* 2:13–35
16. Buckhoff, T., Higgins, L. and Sinclair, D. (2010), “A fraud audit: do you need one?”, *Journal of Applied Business Research* (Jabr). 26(5), 29-33.
17. Carpenter TD, Durtschi C, Gaynor LM (2011) The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments. *Issues Acc Educ* 26(1):1–21
18. Clavería Navarrete, A. and Carrasco Gallego, A. (2023). "Forensic accounting tools for fraud deterrence: a qualitative approach", *Journal of Financial Crime*, 30(3), 840-854.
19. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2016), “*Fraud, risk management guide, executive summary*”, available at: [www.coso.org/documents/coso-fraudrisk-management-guide-executive-summary](http://www.coso.org/documents/coso-fraudrisk-management-guide-executive-summary).
20. Crumbley, L. (2019), “*Forensic accounting is more than just fraud*”, available at: [www.researchgate.net/publication/338084263\\_Forensic\\_Accounting\\_Is\\_More\\_Than\\_Just\\_Fraud](http://www.researchgate.net/publication/338084263_Forensic_Accounting_Is_More_Than_Just_Fraud) (accessed 1 September 2020).
21. Cusack, B., & Ahokov, T. (2016). Improving forensic soft ware tool performance in detecting fraud for cial statements. In C. Valli (Ed.). *The Proceedings of 14th Australian Digital Forensics Conference*, 5-6.
22. December (2016), *Edith Cowan University*, Perth, Australia, pp. 17–24.
23. Decker, D., Blanc, A., Loveland, J., & Clayton, M. (2011). Data mining analysis of structured and unstructured information. In T. W. Golden, S. L. Skalak, M. M. Clayton, & J. S. Pill (Eds.), *A guide to forensic accounting investigation* (Second Edition) ed., pp. (333–362). PricewaterhouseCoopers.
24. Cook GJ, Clements LH (2009) Computer-based proactive fraud auditing tools Gary J. Cook. *J Forensic Investigative Acc* 1(2):1–23
25. Crumbley DL (2001) Forensic accounting: older than you think. *J Forensic Acc* 11(2):181–202.
26. Crumbley LD, Rezaee Z, Elmore RC (2004) Forensic accounting education. *Adv Acc Educ Teach Curric Innov* 6:193–231

27. Curtis, G.E. (2008), "Legal and regulatory environments and ethics: essential components of a fraud and forensic accounting curriculum", *Issues in Accounting Education*. 23(4), 535-543.
28. DiGabriele, J.A. (2009). "Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process", *Journal of Applied Accounting Research*. 10(2), 109-121
29. DiGabriele JA (2012) A case study on the determination of lost profits for the forensic accountant. *Issues Acc Educ* 27(3):751-759
30. Dimitrijevic, D., Jovkovic, B. and Milutinovic, S. (2020). "The scope and limitations of external audit in detecting frauds in company's operations", *Journal of Financial Crime*. 28(3), 632-646
31. Domino, M.A., Giordano, G. and Webinger, M. (2017), "An investigation of the factors that impact the perceived value of forensic accounting certifications", *Journal of Forensic and Investigative Accounting*. 9(1), 637-653.
32. Enofe, A. O., Abilogun, T. O., Omoolorun, A. J., & Elaiho, E. M. (2017). Bank Fraud and Preventive Measures in Nigeria: An Empirical Review. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 7(7), 40-51.
33. Ezejiofor, R. A., Nwakoby, N. P., & Okoye, J. F. N. (2016). Impact of forensic accounting on combating fraud in Nigerian banking industry. *International Journal of Academic Research in Management and Business*, 1(1), 1-19.
34. Fortvingler, J. and Szívos, L. (2016). "Different approaches to fraud risk assessment and their implications on audit planning", *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences*. 24(2), 102-112.
35. Gerson, J. S., Brolly, J. P., & Skalak, S. I. (2011). *The role of auditor and forensic accounting investigator*. In T. W. Golden, S. L. Skalak, M. M. Clayton, & J. S. Pill (Eds.), *A guide to forensic accounting investigation* (Second Edition) ed., pp. 37-61.
36. Hamdan, M. W. (2018). The role of forensic accounting in discovering financial fraud. *International Journal Accounting Research*, 6(2), 1-6.
37. Hashim, H.A., Salleh, Z., Shuhaimi, I. and Ismail, N.A.N. (2020). "The risk of financial fraud: a management perspective", *Journal of Financial Crime*. 27(4), 1143-1159.
38. Heitger LE, Heitger DL (2008) Incorporating forensic accounting and litigation advisory services into the classroom. *Issues Acc Educ* 23(4):561-572
39. Honigsberg, C. (2020), "Forensic accounting", *Annual Review of Law and Social Science*. 16(1), 16.
40. Howieson B (2018) What is the 'good' forensic accountant? A virtue ethics perspective. *Pac Acc Rev* 30(2):155-167
41. Huber, W. (2014b), "What is the value of multiple certifications in forensic accounting?", *Journal of Forensic and Investigative Accounting*. 7(2), 113-143.
42. Hux, C.T. (2017), "Use of specialists on audit engagements: a research synthesis and directions for future research", *Journal of Accounting Literature*. 39, 23-51.
43. Jackling B, De Lange P (2009) Do accounting graduates' skills meet the expectations of employers? A matter of convergence or divergence. *Acc Educ: Int J* 18(4-5):369-385
44. Jalilvand, A. and Kostolansky, J.W. (2016), "Le beau footwear: a business valuation case for a privately held firm", *Issues in Accounting Education*. 31(4), 439-447.
45. Jenkins, G., Negangard, E.M. and Oler, M.J. (2018). "Getting comfortable on audits: understanding firms' usage of forensic specialists", *Contemporary Accounting Research*. 35(4), 1766-1797.
46. Kranacher, M. J., & Riley, R. (2019). *Forensic accounting and fraud examination*. John Wiley & Sons.
47. Kramer, B., Seda, M. and Bobashev, G. (2017). "Current opinions on forensic accounting education", *Accounting Research Journal*. 30(3), 249-264.
48. Kurnaz, N., Köksal, \_I. and Ulusoy, T. (2019). "Forensic accounting in financial fraud control in digital environment: a research on independent auditors", *Journal of Turkish Studies*. 14(3), 1609-1627.
49. Lee C-C, Cefaratti M, Rose-Green E (2015) The incremental benefit of a forensic accounting course to creativity. *J Forensic Investig Acc* 8(1):157-167

50. McMullen DA, Sanchez MH (2010) A preliminary investigation of the necessary skills, education requirements, and training requirements for forensic accountants. *J Forensic Investig Acc* 2(2):30–48
51. Mui, G.Y. (2018). “Defining auditor expertise in fraud detection”, *Journal of Forensic and Investigative Accounting*. 10(2), 168-186.
52. Nigrini, M.J. (2019). “The patterns of the numbers used in occupational fraud schemes”, *Managerial Auditing Journal*. 34(5), 602-622
53. Nigrini, M.J. (2020), *Forensic Analytics Methods and Techniques for Forensic Accounting Investigations*, 2nd ed., John Wiley and Sons, Inc., NJ.
54. Nigrini, M. J. (2011). *Forensic analytics: Methods and techniques for forensic accounting investigation* (2nd ed. *John Wiley and Sons*).
55. Nortje, J.G.J. and Bredenkamp, D.P. (2020), “A generic investigation process for South African commercial forensic practitioners”, *Journal of Financial Crime*. 27(2), 587-600.
56. 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.
57. Ozili, P. K. (2018). *Advances and issues in fraud research: A commentary*. <https://mpr.ub.uni-muenchen.de/84879/> MPRA Paper No. 84879, pp. 1–12. [Accessed: 17th August 2019].
58. Ozili, P.K. (2020). “Advances and issues in fraud research: a commentary”, *Journal of Financial Crime*. 27(1), 92-103.
59. Öztürk, M.S. and Usul, H. (2020). “*Detection of accounting frauds using the rule-based expert systems within the scope of forensic accounting*”, In *Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting*, Emerald Publishing Limited.
60. Pearson TA, Singleton TW (2008) Fraud and forensic accounting in the digital environment. *Issues Acc Educ* 23(4):545–559
61. Prenzler, T. (2020), “What works in fraud prevention: a review of real-world intervention projects”, *Journal of Criminological Research, Policy and Practice*. 6(1), 83-96
62. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2020), “*Auditing standards*”, available at: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards> (accessed 22 March 2021).
63. Quirin JJ, O’Byrne D (2015) The marriage of Sharon and Henry sawbones: a forensic case illustrating the use of a tax return in a litigation advisory services context. *Issues Acc Educ* 31(3):347–354
64. Rehman, A. and Hashim, F. (2021). “Can forensic accounting impact sustainable corporate governance?”, *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*. 21(1), 212-227.
65. Rezaee Z, Burton EJ (1997) Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. *Manag Audit J* 12(9):479–489
66. Rezaee, Z., Crumbley, D.L. and Elmore, R.C. (2004), “Forensic accounting education: a survey of academicians and practitioners”, *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, p. 6.
67. Rezaee Z, Lander GH, Gavin TA (1992) Forensic accounting in the curriculum. *Manag Audit J* 7(3):25–29
68. Rezaee, Z., Lo, D., H. A., M., & Suen, A. (2016). Forensic accounting education and practice: Insights from China. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 8(1), 106–119.
69. Seda, M. A., Peterson, K. B., & Crumbley, D. L. (2019). An examination of computer forensics and related certifications in the accounting curriculum. *Journal of Digital Forensics, Security and Law*, 14(1), Article 4, 1– 24.
70. Sahdan, M.H., Cowton, C.J. and Drake, J.E. (2020), “Forensic accounting services in english local government and the counter-fraud agenda”, *Public Money and Management*. 40(5), 380-389.
71. Sanad Z, Al-Sartawi A (2021) Financial statements fraud and data mining: a review. In: Musleh Al-Sartawi AMA, Razzaque A, Kamal MM (eds) *Artificial Intelligence Systems and the Internet of Things in the Digital Era*, vol 239. *Lecture Notes in Networks and Systems*. Springer, Cham, pp 407–414
72. Seda, M. and Kramer, B.K.P. (2014). “An examination of the availability and composition of forensic accounting education in the United States and other countries”, *Journal of Forensic and Investigative Accounting*. 6(1), 1-46.

73. Serhii, K., Vadym, P., Oleg, K., Oleksandr, M., & Strilets, O. (2019). Forensic economic examination as a means of investigation and counteraction of economic crimes in East Europe (Example of Ukraine). *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 22(3), 1-8.
74. Simeon, E.D. (2018). "Auditing and fraud control in corporate organisations", *Research Journal of Finance and Accounting*. 9(8), 190-196.
75. Smith EP (2012) The basics of business valuation, fraud and forensic accounting, and dispute resolution services. *The CPA J* 82(6):6-11
76. Tiwari RK, Debnath J (2017) Forensic accounting: a blend of knowledge. *J Financ Regul Compliance* 25(1):73-85
77. Van Akkeren, J. and Tarr, J.A. (2014). "Regulation, compliance and the Australian forensic accounting profession", *Journal of Forensic and Investigative Accounting*. 6(3), 1-26.
78. Van Akkeren, J. and Buckby, S. (2017). "Perceptions on the causes of individual and fraudulent cooffending: views of forensic accountants", *Journal of Business Ethics*. 146(2), 383-404.
79. Wells JT (2000) So that's why it's called a pyramid scheme. *J Acc* 190(4):91
80. Yang, C.H. and Lee, K.C. (2020), "Developing a strategy map for forensic accounting with fraud risk management: an integrated balanced scorecard-based decision model", *Evaluation and Program Planning*, 101780.
81. Zainudin, E. and Hashim, H. (2016). "Detecting fraudulent financial reporting using financial ratio", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 14(2), 266-278.

# A review of Forensic Accounting Literature and its Implications

Afsaneh Nazari<sup>1</sup>

## Abstract

The occurrence of financial crises and scandals in the world has reduced the confidence of investors and caused the authorities to put significant emphasis on discovering frauds and improving public trust in financial reports. In response to these issues, court accounting has emerged as a new field of accounting. Forensic accounting can be defined as follows: the science of collecting and presenting financial information in a form that is acceptable in court against the accused of economic crimes. The main focus of court accounting is on the explanatory analysis (cause and effect) of phenomena, including the discovery of tricks and tricks. if any and its effects are in the field of accounting system. According to this definition, it can be claimed that accountants look at numbers, while court accountants think behind the curtain of numbers. Forensic accounting is a combination of several disciplines: accounting, auditing, taxation, finance, law, valuation, business operations, quantitative techniques, research, psychology, and related disciplines. Knowledge of court accounting and its consequences helps accounting experts in providing accurate expert opinion and as a result the opinions issued in the court are valid.

## Keywords

Forensic Accounting, Financial Audit, Fraud Detection.

1. Department of accounting, Najafabad branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran. (afsanehnnazari1994@gmail.com)