



Developing of Fraud Detection Model in Forensic Accounting

Hoda Majbouri Yazdi¹, Seyed Ahmad Khalifehsultani^{2*}, Rezvan Hejazi³

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (khalifehsultani@alzahra.ac.ir).

3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Finance, Khatam University, Tehran, Iran.

Corresponding Author:

Seyed Ahmad Khalifehsultani
Email: khalifehsultani@alzahra.ac.ir

Received: 2022/09/11

Accepted: 2023/02/19

How to Cite:

Majbouri Yazdi, H; Khalifehsultani, S.A; Hejazi, R; (2023). Developing of Fraud Detection Model in Forensic Accounting, *Governmental Accounting*, 9 (18), 1-20.

ABSTRACT

Subject and Objective: The problem of fraud is a global and expanding problem, so the costs and resources lost due to it is very significant and its exact dimensions cannot be determined. Therefore, this research is aimed at identifying the major causes of fraud and developing a fraud detection model for forensic accountants in Iran.

Research Method: A qualitative method based on multi-grounded theory is used in this research. The statistical society of the research includes experienced experts of the Center of Official Justice Experts with at least 10 years of professional work experience and at least a master's degree. The theoretical method was used for sampling. Also, to collect data, 21 in-depth semi-structured interviews were conducted with professional experts, based on the rule of theoretical saturation.

Findings: Based on the results of data analysis, causal factors affecting fraud detection are knowledge of different sciences, relevant skills, and abilities, fraud handling tools, and experience. It also requires strategies at different individual levels, the center of experts and the center of lawyers, the company and the government. To apply and implement strategies, it is necessary to provide a set of contextual conditions including education and research, culture and ethics, laws in line with the interaction of legal institutions, and transparency and information technology at the micro and macro level. Also, the principles of professional ethics, the threat of court accountants, the lack of supervision of the administrative procedures of cases, and the principle of trust due to the lack of documentation hurt the implementation of strategies as intervening conditions.

Conclusion, Originality and its Contribution to Knowledge: The results of this research can, while developing the theoretical literature of research related to the detection of fraud by forensic accountants; help legislators, regulatory institutions, and judicial institutions, as well as the center of experts and the center of lawyers, to improve the quality components of court accounting to detect and prevent crimes.

Keywords: Forensic Accounting, Fraud, Multi-Grounded Theory.

JEL Classification: M42



«مقاله پژوهشی»

تدوین مدل کشف تقلب در حسابداری دادگاهی

هدی مجبوری یزدی^۱، سیداحمد خلیفه سلطانی^{۲*}، رضوان حجازی^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: مشکل تقلب یک چالش جهانی است، طوری که هزینه‌ها و منابعی که بر اثر آن از بین می‌روند بسیار چشمگیر بوده و ابعاد دقیقی آن را نمی‌توان مشخص کرد. بنابراین هدف از انجام این پژوهش، شناسایی عوامل مؤثر و یافتن راهبردهایی برای کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی در ایران است.

روش پژوهش: در این پژوهش از روش کیفی و رویکرد استوار بر نظریه داده بنیاد چندوجهی استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش بالا، کارشناسان رسمی دادگستری با حداقل ۱۰ سال سابقه کار حرفه‌ای و دارای حداقل مدرک کارشناسی ارشد هستند. روش نمونه‌گیری نظری و برای گردآوری داده‌ها، بر اساس قاعده اشباع نظری تعداد ۲۱ مصاحبه نیمه ساختاریافته عمیق صورت گرفته است.

یافته‌های پژوهش: بر اساس نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها، شرایط علی کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی شامل دانش علوم مختلف، مهارت، ابزارهای رسیدگی و تجربه است و همچنین مستلزم راهبردهایی در سطوح مختلف فردی، کانون کارشناسان و مرکز وکلا، شرکت و دولت است. در راستای به‌کارگیری و اجرای راهبردها، لازم است مجموعه‌ای از شرایط زمینه‌ای شامل آموزش و پژوهش، فرهنگ و اخلاق، قوانین و فناوری اطلاعات فراهم شود. نوع نگرش، تهدید، عدم نظارت و نبود بایگانی اسناد به‌عنوان شرایط مداخله‌گر در پژوهش راهبردها، تأثیر منفی به‌جای می‌گذارند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش، می‌تواند ضمن توسعه ادبیات نظری پژوهش‌های در پیوند با کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی، به قانون‌گذاران، نهادهای نظارتی، دستگاه‌های قضایی همچنین کانون کارشناسان و مرکز وکلا برای ارتقا مؤلفه‌های کیفیت حسابداری دادگاهی به‌منظور کشف و پیشگیری از جرائم کمک کند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری دادگاهی، تقلب، نظریه داده بنیاد چندوجهی.
طبقه‌بندی موضوعی: M42.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران.
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. (khalifehsultani@alzahra.ac.ir)
۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران.

نویسنده مسئول:

سیداحمد خلیفه سلطانی

رایانامه:

khalifehsultani@alzahra.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۳۰

استناد به مقاله:

مجبوری یزدی، هدی؛ خلیفه سلطانی، سیداحمد؛ حجازی، رضوان، (۱۴۰۲)، تدوین مدل کشف تقلب در حسابداری دادگاهی، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۸)، ۲-۲۰.

مقدمه

می‌پردازیم، اما این پژوهش‌ها نمایانگر بررسی عوامل تأثیرگذار در کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی نبوده است. با توجه به بررسی ادبیات پژوهش عواملی مانند عدم موفقیت حسابرسان در کشف تقلب و کاهش اعتماد عمومی جامعه نسبت به عملکرد صحیح حرفه حسابداری و حسابرسی (رجب دری، ۱۳۹۹؛ اوکویه و جبجی، ۲۰۱۳)، افزایش جرائم و پیچیده‌تر شدن تخلفات نسبت به گذشته (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵؛ لیودورو و فورسوا^۴، ۲۰۱۸؛ اویدوکون^۵، ۲۰۲۲)، افزایش نیاز دادگاه‌ها به مشاوران متخصص نسبت به گذشته (مشایخی و آژنگ، ۱۳۹۲؛ سلطانی فر، ۱۳۹۵؛ مارتینز فیگوئرا^۶ و همکاران، ۲۰۱۵؛ حجازی و همکاران، ۲۰۱۷)، حسابداری دادگاهی به‌عنوان ابزاری برای تشخیص و پیش‌گیری از تقلب (ادکویه و جبجی، ۲۰۱۳؛ یونینگبوخای^۲، ۲۰۲۲؛ اورینگیان و همکاران، ۱۳۹۲) و نقش حسابداری دادگاهی در شفاف‌سازی و سالم‌سازی فضای اقتصادی (چالاک و قادری، ۱۳۹۴؛ ایزاک جان، ۲۰۲۲) از جمله مواردی هستند که ضرورت وجود چارچوب مفهومی کشف تقلب در حسابداری دادگاهی را روایت می‌کنند.

با توجه به اهمیت حرفه حسابداری دادگاهی در کشف تقلب باهدف رفع معضلات و مشکلات مردم، شکوفایی اقتصادی کشور و نیز ایجاد رفاه اجتماعی، سعی بر این است که این عوامل به‌صورت جامع موردبررسی قرار گیرد. نتیجه این تلاش، ارائه یک مدل بومی خواهد بود که می‌تواند راهنمای مناسبی برای حسابداران دادگاهی و حسابرسان در ایران باشد. در ادامه ابتدا، مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش واکاوی می‌شود تا زمینه تطبیق نتایج پژوهش‌های پیشین با نتایج این پژوهش فراهم شود و به اتکاپذیری پژوهش بر اساس مبانی نظری و تجربی، کمک کند. پس‌ازآن اهداف پژوهش، روش اجرای پژوهش، جامعه آماری و نحوه نمونه‌گیری، تشریح و نتایج تحلیل می‌شود و نتایج حاصل از بررسی داده‌ها و مدل مستخرج از پژوهش بیان می‌شود و در انتها پیشنهادهای کاربردی، آتی و محدودیت‌های پژوهش مطرح می‌شود.

مبانی نظری

تقلب همچون سرطان بر رشد و توسعه هر کشوری تأثیر منفی گذاشته و به تدریج در حال تبدیل شدن به یک شیوه زندگی عادی در بخش دولتی و خصوصی شده است. تقلب را می‌توان به‌عنوان عملی غیرقانونی در نظر گرفت. به عبارتی تقلب، عملی مجرمانه است که به دلیل حيله‌گری، دست‌کاری یا نقض اعتماد

در سراسر جهان تلاش‌های چشمگیری برای پیشگیری از افزایش مستمر تقلب، فساد، جرائم یقه‌سفیدها و نظایر آن، از طریق تشکل‌های حرفه‌ای ضد فساد صورت گرفته است، اما آنچه بیشتر دارای اهمیت است، آثار مخربی است که تقلب بر اقتصاد گذاشته و کشور را در تأمین امکانات رفاهی ضروری برای آحاد جامعه دچار مشکل می‌سازد. از دیدگاه کلر^۱، جرائم، تهاجمی شده و احتمال رفتار متقابلانه نیز فراگیرتر شده است (یونینگبوخای^۲ و همکاران، ۲۰۲۲). می‌توان گفت، تقلب در بیشتر سازمان‌ها به یک امر عادی مبدل شده و حسابرسان و حسابداران چه به‌طور عمد و یا غیر عمد در وقوع گسترده آن دخیل هستند و در کشف و پیشگیری از جرائم موفق نبوده‌اند (جان^۳ و همکاران، ۲۰۲۲). اما چرا حسابرسان نمی‌توانند مسئولیت خود را به‌درستی انجام دهند و تقلب رخ می‌دهد! اینجاست که نیاز مشاوران حقوقی و دادگاه‌ها به حسابداران دادگاهی بیش از گذشته احساس می‌شود، چراکه ناتوانی حسابرس در برآورد خطر تقلب این نکته را به ذهن، متبادر می‌سازد که حسابرسان به‌عنوان مشاوران امین، در پیشگیری و پی برد فعالیت‌های ساختگی و متقابلانه ناکام بوده و این موضوع موجب تحمیل زیان‌های اقتصادی به جامعه می‌شود (نعمتی کشتلی، ۱۴۰۰). اما این نکته دارای اهمیت است که حسابرسی باهدف سنجش تطابق صورت‌های مالی با چارچوب گزارشگری مالی و ارائه دید درست و منصفانه انجام می‌شود. در مقابل، حسابداری دادگاهی بیشتر شبیه بازرسی جستجوگرانه است تا فرآیند حسابرسی و مهم‌ترین هدف آن، اثبات واقعیت است، مانند اینکه آیا تقلب صورت گرفته است یا خیر؟! همچنین، طیف گسترده‌ای از فعالیت‌ها را پوشش می‌دهد و روش‌ها و ابزارهای آن محدود نیست (یونینگبوخای و همکاران، ۲۰۲۲). محاکم قضایی برای کشف تقلب باید از شیوه‌های علمی و پیشرفته در دادرسی‌ها استفاده کرده و فرآیند رسیدگی به دعوی را با استفاده از کارشناسان زبده، به‌کارگیری فناوری‌های نوین و صرف زمان کافی آسان کنند تا میزان حقیقت‌یابی را افزایش دهند. پیچیدگی فزاینده پرونده‌های قضایی به‌ویژه آن دسته از پرونده‌هایی که مستلزم حل مسائل فنی و مبانی علمی است، حضور حسابدار دادگاهی را به‌طور فراگیر اجتناب‌ناپذیر می‌سازد.

باوجود توجه روزافزون به اهمیت کشف تقلب در سطح جهان و نقش مهمی که حسابداران دادگاهی در افشا و اثبات تقلب دارند تاکنون هیچ‌گونه پژوهشی که به تهیه مدل کشف تقلب در حسابداری دادگاهی بیانجامد، انجام نگرفته است. اگرچه در ارتباط با ضرورت و جایگاه حسابداری دادگاهی و همانند آن پژوهش‌هایی صورت گرفته که در ادامه به آن

4. Liodorova & Fursova
5. Oyedokun
6. Martinez-Figueroa

1. Claire
2. Unuigbokhai
3. John

نسبت می‌دهند که اصول جرم‌شناسی را باهم نوشتند. این متن معتبر، مثلث تقلب را تعریف و تشریح کرد که با بیانیه استاندارد حسابرسی و بررسی تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی که به عناصر مثلث تقلب اشاره می‌کند، به استانداردهای حسابرسی راه یافته است (نشریه ۱۱۷). یافته‌های کرسی مفهومی را پدید آورد که امروزه به آن مثلث تقلب می‌گویند. اضلاع سه‌گانه مثلث تقلب: فشار، فرصت و توجیه است. این تئوری چارچوبی است که به‌طور گسترده برای توصیف انگیزه ارتکاب تقلب و چگونگی تداوم تقلب در ادبیات پژوهش استفاده می‌شود (شوستر و لوی^{۱۰}، ۲۰۱۶). در دهه‌های مختلف نظریه‌های گوناگونی در ارتباط با سیر تکاملی الگوهای اولیه تقلب ارائه شده که به بعضی از آن‌ها اشاره می‌شود. مقیاس تقلب که توسط آلبرچ و رومنی^{۱۱} در سال ۱۹۸۴ مطرح شد، ویژگی‌های شخصی و محیط شغلی را ترکیب می‌کند، به‌نحوی که اگر فشار و فرصت افزایش و کمال شخصی کاهش یابد، احتمال تقلب افزایش می‌یابد. لوزی تقلب در سال ۲۰۰۴ توسط ولف و هرمانسون^{۱۲} مطرح شده است که در آن ویژگی قابلیت (توانایی) را به مثلث تقلب اضافه کردند، یعنی ترکیبی از هوش، اعتمادبه‌نفس، مهارت تهدید و اجبار، مهارت در دروغ گفتن و کنترل استرس خصیصه‌هایی هستند که قابلیت فرد را برای ارتکاب تقلب شکل می‌دهند. مریخ تقلب نیز توسط بریسلر و بریسلر^{۱۳} در سال ۲۰۰۷ پیشنهاد شد که ویژگی شایستگی به مثلث تقلب اضافه شد. دورمینی و همکاران در سال ۲۰۱۲ الگویی تحت عنوان فرا الگو ارائه کردند که احتمال ارتکاب تقلب (عمل، پنهان‌سازی و تبدیل آن) به اجزاء مثلث تقلب اضافه شد.

بسیاری از نظریه‌های تقلب به تحلیل عناصر به وجود آورنده تقلب و توضیح ویژگی‌های مجرمان پرداخته‌اند. حسابداری دادگاهی می‌تواند متکی بر تئوری مثلث تقلب و توسعه آن به سایر نظریه‌ها، به کشف و رسیدگی تقلب و شناسایی مظنون بپردازد.

تئوری حسابداری دادگاهی

پژوهش اوزیلی (۲۰۲۰)، جزو نخستین پژوهش‌هایی است که به تئوری حسابداری دادگاهی پرداخته است. این تئوری روش و دلیل استفاده از حسابداری دادگاهی را بر اساس پنج فرضیه پیشنهادی با در نظر گرفتن عوامل حسابداری و

انجام شده است. جرم در اینجا به معنای هرگونه عمل خلاف است که با قصد فریب دادن فرد دیگری انجام می‌شود و خود از این اعمال شیطانی سود و به قربانیان ضرر مالی می‌رساند (یوسف و هارفا^۱، ۲۰۲۲). برخی از پژوهشگران اتفاق نظر دارند که حسابداری دادگاهی می‌تواند به کشف تقلب کمک کند (سینگلتون^۲، ۲۰۱۰؛ سیلورستون^۳ و همکاران، ۲۰۰۴؛ اوزیلی^۴، ۲۰۲۰). مسائل مربوط به کارایی حسابداری دادگاهی و تکنیک‌های آن در مهارت‌های متقلبان و مجرمانه در سراسر جهان، در سال‌های متمادی مورد توجه پژوهشگران و متخصصان حرفه، قرار گرفته است. حسابداری دادگاهی حوزه‌ای تخصصی در حرفه حسابداری است که از نتایج آن در دعوی استفاده می‌شود (لیودوروا و فورسوا^۵، ۲۰۱۸). به عبارتی دیگر، حسابدار دادگاهی به‌عنوان شاهد خیره با استفاده از مهارت و دانش تخصصی خود به تجزیه و تحلیل داده‌های مالی می‌پردازد تا قضات بر اساس آن ماهیت جرم یا اختلاف مالی را اثبات کنند (رونی ابوخالف^۶ و همکاران، ۲۰۲۱). با وجود اینکه پژوهش‌های زیادی در حوزه حسابداری دادگاهی انجام شده، ولی تاکنون هیچ‌گونه همگرایی در تعریف حسابداری دادگاهی وجود ندارد، اما می‌توان گفت پژوهشگران بر این امر توافق دارند که حسابداری دادگاهی می‌تواند به دعوی قضایی و کشف راز پشت چهره‌های پنهان و فعالیت‌های مجرمانه کمک کنند، بنابراین، می‌توان با اطمینان بیان کرد که حسابداری دادگاهی نه تنها به منظور رفع ادعای فعالیت‌های متقلبان مالی است، بلکه تکنیک‌های آن باعث شده در سایر جنبه‌های زندگی از آن استفاده کرد (اویدوکون^۷، ۲۰۲۲). حسابدار دادگاهی نقش مهمی در یافتن، پیشگیری و تعقیب افراد درگیر در فعالیت‌های مجرمانه مانند تقلبات مالی، پول‌شویی و اختلاس و ارتشاء ایفا می‌کند (هونیگزبرگ^۸، ۲۰۲۰). به‌طور خلاصه، حسابداری دادگاهی تعهدی عمیق است که نه تنها به دانش و مهارت‌های حسابداری و حسابرسی، بلکه به دانش تخصصی در محیط قانونی نیز نیاز دارد.

تئوری مثلث تقلب و سیر تکاملی آن

دنیای حسابداری دادگاهی از ۷۰ سال گذشته روبه پیشرفت است. برخی شروع توصیف تقلب را به‌عنوان موضوعی برای مطالعه علمی از سال ۱۹۳۴، به دونالد کریسی و ادوین ساوتلند^۹

7. Oyedokun
8. Honigsberg
9. Cressey and Edwin Southland
10. Schuchter & Levi
11. Albrecht & Romney
12. Wolfe & Hermanson
13. Bressler & Bressler

1. Yusuf & Harefa
2. Singleton
3. Silverstone
4. Ozili
5. Liodorova & Fursova
6. Abukhalaf

شدت تهدید و آسیب‌پذیری درک شده هستند. شدت تهدید را می‌توان با میزان جدی بودن تهدید توضیح داد و آسیب‌پذیری درک شده، اعتقاد شخص به آسیب‌پذیری در برابر تهدید است. ارزیابی مقابله، شامل سازه‌های خودکارآمدی، اثربخشی پاسخ و هزینه‌های پاسخ است. خودکارآمدی، اعتقاد شخص به اینکه می‌تواند به‌طور موفقیت‌آمیز رفتار پیشنهادشده را انجام دهد. اثربخشی پاسخ، برآورد شخص از اینکه رفتار پیشنهادشده را می‌تواند انجام دهد. درنهایت هزینه پاسخ، برآورد شخص از هزینه‌هایی که در ارتباط با انجام رفتار محافظت‌کننده باشد. بر اساس مطالعات قبلی تئوری انگیزش محافظت، تأثیر چشمگیری بر قصد رفتاری دارد، یعنی زمانی که تهدید با شدت و آسیب‌پذیری بالا باشد (آزم، ۲۰۲۱). بر اساس هدف این مطالعه، کشف ادراک ذینفعان اصلی در حرفه حسابداری و حسابرسی در مورد کشف عوامل تأثیرگذار در انجام تقلب برای حرفه بسیار مهم است و زمانی که مجرمان آگاه می‌شوند که تحت مراقبت هستند، تمایل به رفتار اخلاقی دارند. چراکه درک مجرمان بر این است که (۱) هرگز دستگیر نخواهند شد و (۲) هیچ کار اشتباهی انجام نداده‌اند.

تئوری ارتباطات بحران

بحران‌های سازمانی بر مدیریت یک سازمان، کارکنان و ذینفعان و جامعه‌ای که سازمان در آن فعالیت می‌کند تأثیر می‌گذارد. بحران‌ها به‌عنوان رویدادی نابهنگام اما قابل پیش‌بینی شناخته می‌شوند که پیامدهای بالقوه یا بالفعلی برای ذینفعان به همراه دارند. اگرچه به‌طور کلی بحران‌ها در ساختارهای سازمانی غیرمنتظره هستند و عملکرد معمول سازمان را مختل می‌کنند، اما در واقعیت، همه‌جا وجود دارند و غافلگیرکننده نیستند. بحران‌ها بسته به نوع بحران، درجه مسئولیت شرکت، میزان آسیب، تعداد ذینفعان درگیر، نوع صنعت درگیر و شهرت و سابقه موجود سازمان باهم متفاوت هستند (مارسن^۵، ۲۰۲۰). اینکه سازمان‌ها چگونه بحران را مدیریت کرده‌اند و چگونه با ریسک مقابله می‌کنند، هم برای متخصصان و هم برای دانشگاهیانی که در رابطه با ارتباطات بحران پژوهش می‌کنند، دغدغه‌های مهمی به شمار می‌آید. از دیدگاه سازمانی، مدیریت مؤثر بحران در برقراری مجدد کنترل سازمان و بازیابی اعتماد ذینفعان بسیار مهم است. نظریه‌پردازانی همچون (کومبز، ۲۰۱۰؛ اسنایدر، هال، رابرتسون، جاسینسکی و میلر، ۲۰۰۶)، یکی از راه‌های مقابله با آن دسته از بحران‌هایی که می‌توان اقداماتی را برای پرهیز از

غیرحسابداری توضیح می‌دهد که عبارت‌اند از: فرضیه اهمیت و فرضیه شایستگی که بر پایه حسابداری است و سه فرضیه شامل: فرضیه طرح پاداش، فرضیه ناشناس بودن و فرضیه اجتناب از فروپاشی که بر مبنای غیرحسابداری است. فرضیه اهمیت، به پرونده‌های مهم حل‌نشده در دادگاه اشاره دارد که تحت احکام قانونی و نظارتی است که حسابداران دادگاهی یکی از تکنیک‌های حسابداری دادگاهی را بر اساس سطح اهمیت پرونده انتخاب می‌کنند. فرضیه شایستگی، به توانایی حسابدار دادگاهی به کشف تقلب در پرونده پیوسته است؛ به‌عبارت‌دیگر، حسابداران دادگاهی از تکنیک‌های پیچیده حسابداری برای افزایش یکپارچگی کارهای خود و متمایز کردن خود از رقبای استفاده می‌کنند. فرضیه طرح پاداش استوار بر پرداخت پاداش به حسابدار دادگاهی است (کریست و همکاران^۱، ۲۰۱۲). بنابراین، حسابدار دادگاهی یک روش تشخیصی خاص را برای افزایش احتمال کشف تقلب یا جرم مالی انتخاب می‌کند تا بتواند پاداش مازاد را دریافت کند (اوزیلی، ۲۰۲۰). فرضیه ناشناس بودن یعنی پنهان کردن هویت حسابدار دادگاهی که امنیت آن با تهدید روبرو شده است (چانگ^۲، ۲۰۰۸). درنهایت، فرضیه اجتناب از فروپاشی که بیان می‌کند فرد یا شرکتی که قرار است مجازات شود، باید از طریق دادگاه حکم صادر شود نه از طریق حسابدار دادگاهی (اوزیلی، ۲۰۲۰).

اهمیت این تئوری از این جهت است که به امنیت شغلی حسابداران دادگاهی و ضرورت استفاده از تکنیک‌ها و روش‌های حرفه‌ای برای کشف تقلب در پرونده‌های پیچیده تأکید دارد. همچنین افراد آموزش‌دیده و آگاه می‌توانند با استفاده از سیستم‌های حسابداری پیچیده به اطلاعات مهم و حیاتی دست یابند (کرمی و بیک بشرویه، ۱۳۹۶).

تئوری انگیزش محافظت

نظریه انگیزش محافظت از کارآمدترین نظریه‌ها در تبیین رفتارهای پیشگیرانه است که ابتدا برانگیزش و سپس به توسعه مهارت‌های سازگاری تأکید دارد (آزم^۳، ۲۰۲۱). این تئوری برای توضیح عوامل پیش‌بینی‌کننده رفتار پرخطر معرفی شده است که می‌تواند برای تغییر نگرش و رفتار، مورد استفاده قرار گیرد. برپایه فرضیه‌های این تئوری، افراد هنگام انتخاب رفتار، خطرات و منافع مختلف آن را در نظر می‌گیرند. این تئوری، دو فرایند ارزیابی تهدید و ارزیابی مقابله را توضیح می‌دهد (بشیریان و همکاران^۴، ۲۰۲۰). ارزیابی تهدید شامل سازه‌های

شرکت هزینه می‌کند، هیچ رویکرد پیشگیرانه‌ای برای کشف تقلب وجود ندارد.

پیشینه پژوهش

یکسری از پژوهش‌های انجام‌شده به اهمیت حسابداری دادگاهی، سیر تکاملی آن و تأثیر آن بر کنترل، کشف و پیشگیری از تقلب اشاره دارند. در واقع در این دسته از پژوهش‌ها دلایل اهمیت حرفه و خدمات آن موردتوجه قرار می‌گیرد. چالاک و قادری (۱۳۹۴) به بیان مفهوم و ماهیت حسابداری قضایی، چارچوب مفهومی، فعالیت‌ها و خدمات، مهارت‌ها و دانش اصلی حسابداران قضایی به‌عنوان حرفه‌ای نوپا پرداختند. سلطانی فر (۱۳۹۵) نیز در پژوهش خود به تأثیر حسابداری دادگاهی در کنترل تقلب و بهبود کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی پرداخته است. یافته‌ها بیانگر آن است که حسابداری دادگاهی بر کنترل تقلب مالی، بهبود کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر چشمگیری دارد. نتایج پژوهش الشورافات^۳ و همکاران (۲۰۲۰) بر نیاز به یک برنامه آموزش حسابداری دادگاهی برای توسعه رویکردهای آموزشی مطابق با حرفه و خواسته‌های کارفرمایان تأکید کردند. برپایه نتایج چهار دسته اصلی خدمات حسابداری دادگاهی شامل: کشف تقلب، خدمات دادرسی، ارزیابی کسب‌وکار و فناوری اطلاعات است. همچنین موسسه موفق باید تیمی از متخصصان حسابداری دادگاهی در رشته‌های مختلف داشته باشد. پیشگیری از تقلب را می‌توان با ایجاد محیط مناسب در سازمان و انتخاب صحیح استخدام کارکنان، آموزش حسابداری دادگاهی و مهارت‌های موردنیاز انجام داد. پژوهش اوزیلی و همکاران (۲۰۲۰) نیز به چرایی و چگونگی انتخاب روش‌ها و تکنیک‌های مورد استفاده برای کشف حسابداری متقلبانه یا دست‌کاری‌های متقلبانه در گزارشگری مالی پرداخته است که پنج فرضیه پیشنهادی آن‌ها در حسابداری دادگاهی شامل: فرضیه شایستگی، فرضیه اهمیت، فرضیه قرارداد پاداش، فرضیه ناشناس بودن، فرضیه اجتناب از سقوط است. سلیمان و عثمان^۴ (۲۰۲۱) به بررسی فساد در بخش عمومی با استفاده از حسابداری دادگاهی در نیجریه پرداختند، هدف از پژوهش، توسعه مدلی برای کاهش فساد بخش عمومی در نیجریه با استفاده از تکنیک‌های حسابداری دادگاهی است و این پژوهش چهار بعد کلی را در نظر می‌گیرد که شامل: تعهد به ارزش‌های ملی، اصلاحات قضایی، سازوکار پیشگیرانه و تعهد مالی است.

آن‌ها انجام داد، پیشگیری از آن می‌دانند. بحران‌ها را می‌توان برحسب میزان مسئولیتی که از سوی مردم به آن‌ها نسبت داده می‌شود و یا شهرت موجود در سازمان دسته‌بندی کرد (کومبز^۱، ۲۰۰۷). برپایه این دسته‌بندی، یک گروه شامل مواردی است که سازمان می‌تواند نشان دهد که نه‌تنها مسئول بحران نبوده، بلکه واقعاً از آن متضرر شده است. گروه دیگر شامل مواردی است که خطای انسانی، سهل‌انگاری یا فساد منجر به وقوع بحران شده است. به دنبال این طبقه‌بندی، روش‌هایی که سازمان‌ها باید با آن بحران را توضیح دهند و ارتباط برقرار کنند، به نوع بحران و میزان درگیری آن‌ها در سازمان بستگی دارد. به‌عنوان نمونه، مارسن (۲۰۲۰)، در پژوهش خود به بررسی شرکت‌ها پس از رخ دادن حادثه‌ای پرداخت. اطلاعات به‌دست‌آمده توسط سهام‌داران می‌تواند، مدیریت شرکت را زیر سؤال ببرد! همچنین، مدیران شرکت‌ها اظهار داشتند که اعتماد محدودی به مدیریت وجود دارد که تهدیدی مهم برای رشد کسب‌وکار است. به دلیل پوشش رسانه‌ای، عموم مردم از تقلب‌های شرکتی آگاه می‌شوند، بنابراین، نیاز بیشتری احساس می‌شود که مدیران شرکت‌ها، کنترل‌هایی را برای جلوگیری از تقلب داشته باشند. اهمیت ارزیابی ریسک تقلب در شناسایی تقلب‌های خاص حیاتی است. به نظر می‌رسد که مدیران ارشد، ضربان قلب عملیات شرکت را به‌خوبی مدیریت نمی‌کنند، زیرا آمارها، افزایش چشمگیری را در بخش جرائم اقتصادی ناشی از کارکنان داخلی و مدیریت نشان می‌دهد. لین و آماریا در پژوهش خود، با استفاده از یک نظرسنجی به اندازه‌گیری فرهنگ، آموزش و اجرای قانون شرکت در هنگام کشف و ریشه‌کن کردن تقلب شرکتی در زمان بحران پرداختند (چونینگ و دورفل^۲، ۲۰۱۳). نتایج نشان می‌دهد که چگونه یک شرکت اهمیت فرهنگ شرکتی قوی باثبات و پاداش را مدنظر قرار می‌دهد. بررسی‌های داخلی و خارجی انجام‌شده توسط حسابرسان و بازرسان مشخص کرد که کدام شاخص‌های تقلب مهم‌تر از سایر شاخص‌های تقلب هستند. به عبارتی، مدیر شرکت باید با عوامل تهدید زا آشنا باشد. هنگامی که شرکت اولویتی برای آگاهی از تقلب قائل نمی‌شود، تأثیر مخربی بر جای خواهد گذاشت، به عبارتی، عدم آگاهی از عوامل تأثیرگذار بر تقلب می‌تواند باعث فروپاشی شرکت شود.

شرکت‌ها هنوز کشف تقلب را به‌عنوان یک رویکرد واکنشی و تدافعی انجام می‌دهند، ارزیابی ریسک تقلب در پیشگیری از تقلب در شرکت‌ها اولویت ندارد، صرف‌نظر از آنچه

دادگاهی در مواجهه با تقلبات از خود بروز می‌دهند. گریپو و آیبیکس^۳ (۲۰۰۳) در پژوهش خود به بررسی اهمیت گنجاندن مهارت‌ها و ویژگی‌های حسابداری دادگاهی در برنامه‌های حسابداری/حسابرسی پرداختند. نتایج نشانگر آن است که مهارت‌ها و ویژگی‌های تبدیل‌شدن به یک حسابدار دادگاهی خوب به‌طور خاص در پشتیبانی دعاوی در چنین دوره‌ای (حسابرسی) قابل کسب نیست. در نتیجه، نیاز به گنجاندن مهارت‌های مرتبط مانند مهارت‌های ارتباطی، استقلال، عینیت به‌ویژه با توجه به موضوعات دعاوی در آموزش حسابداری دادگاهی است. نتایج پژوهش نگوین و تائو^۴ (۲۰۲۰) در ارزیابی مهارت‌های حرفه‌ای حسابرسان در مؤسسات حسابرسی نشان می‌دهد مهارت‌های تفکر انتقادی و مهارت‌های تفکر خلاق در اولویت است. این یافته‌ها نه تنها به حسابرسان کمک می‌کند تا در حرفه پیشرفت کنند، بلکه راه‌حلی را برای مدیران مؤسسات حسابرسی داخلی در هانوی برای افزایش کیفیت منابع انسانی ارائه می‌کنند. نتایج پژوهش حسین و مزومدار^۵ (۲۰۲۱) در ارتباط با تاثیر حسابداری دادگاهی بر کشف تقلب نشان می‌دهد حسابداران دادگاهی برای کشف و پیشگیری از تقلب باید فرایند پنج مرحله‌ای شامل تعامل، مستندسازی مدارک، تجزیه و تحلیل شواهد، ارتباطات و اقدام را انجام دهند.

در نهایت پژوهش‌هایی که بر منابع و عوامل بروز تقلب که شامل مواردی از جمله کنترل‌های داخلی، پرچم‌های قرمز، اخلاق و ... متمرکزند. پژوهش نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در ارتباط با مدل‌بندی عوامل مؤثر بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در اقلام مالی توسط حسابداران و اولویت‌بندی آن‌ها است. نتایج این پژوهش بیان‌گر این بود که متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال، دین‌داری و شدت اخلاقی دارای تأثیر مثبت و معنی‌داری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب هستند و تأثیر متغیر هزینه شخصی گزارشگری معنادار نیست. تشدید و سپاسی (۱۳۹۷) نیز در پژوهش خود به ارائه الگوی پیشگیری و کنترل تقلب در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان پرداختند. نتایج این پژوهش عوامل فرهنگ اخلاقی سازمان و سیستم کنترلی اثربخش، شروط علی و اثرگذار بر روش‌های کنترلی شناخته شدند. همچنین فرهنگ عمومی، شرایط اقتصادی کشور، اعتقادات مذهبی و نظام قانونی جزء شرایط زمینه‌ای و عوامل حاکمیت شرکتی و حسابرسی مستقل جزء شرایط مداخله‌گر قرار گرفتند. در نهایت روش‌های پیشگیری و کنترل تقلب در ۴ گروه کنترل‌های فیزیکی، کنترل‌های حسابداری، افشاکری تقلب و افزایش نقش واحد منابع انسانی طبقه‌بندی و

پژوهش عطیا^۱ (۲۰۲۱) به استفاده از مدل شش سیگما برای توجیه کیفیت کار حسابرسی دادگاهی در محیط کسب‌وکار اشاره می‌کند. یافته‌ها نشان می‌دهد به‌کارگیری مکانیزم‌های حسابرسی دادگاهی منجر به دستیابی به مزایای بسیاری از جمله یکپارچگی بین حسابرسی و قانون، روبرویی با نیازهای قوه قضائیه و محاکم به کارشناسان و مشاوران، کاهش شکاف انتظارات در حسابرسی، افزایش اعتماد به صورت‌های مالی و گزارش‌ها از طریق کشف و رسیدگی به تقلب و مبارزه با پول‌شویی که در نهایت منجر به افزایش اعتماد به حرفه حسابرسی می‌شود. ابوتپنچه و السرایره^۲ (۲۰۲۱) در پژوهش خود به بررسی در دسترس بودن عوامل کاربردی حسابداری دادگاهی پرداختند. برپایه نتایج، رهنمودهایی ارائه دادند که می‌تواند به قانون‌گذاران در تقویت و توسعه حرفه حسابداری دادگاهی در اردن کمک کند. مقاله نور و آزمن (۲۰۲۱) به بررسی اثر میانجی‌گری حسابداری دادگاهی و اجتناب از فروپاشی شرکت‌ها پرداختند. نتایج نشانگر افزایش آگاهی و تمایل شرکت‌ها به استفاده از حسابداری دادگاهی است که به کاهش تقلب یا فعالیت‌های غیراخلاقی کمک می‌کند. یوسف و هارفا (۲۰۲۲) به بررسی حسابداری دادگاهی و حسابرسی برای کاهش تقلب‌های مالی در دولت‌های محلی پرداختند که نتایج پژوهش نشان می‌دهد استفاده از حسابداری دادگاهی برای کشف تقلب، به‌عنوان روشی دقیق‌تر و قابل‌اعتمادتر است که به بررسی جزئیات با استفاده از تکنیک‌ها و روش‌های دقیق حسابداری، تحلیل مسئله و همچنین خلاقیت و نوآوری در تفکر می‌پردازد. اویدوکون (۲۰۲۲) در پژوهش خود به بررسی عوامل تعیین‌کننده تکنیک‌های حسابداری دادگاهی پرداخته است. این مطالعه نشان می‌دهد که ماهیت تقلب به سطح جرم ارتکاب شده بستگی دارد و مراحل و پیچیدگی جرم تعیین‌کننده تکنیک‌هایی هستند که باید برای بررسی تقلب به کار روند. همچنین عوامل دیگری مانند شواهد جنایی، تخصص و تجربه بازرسی، سیاست‌های سازمانی و خطرات موجود تعیین می‌کنند که چه تکنیک‌هایی توسط حسابداران دادگاهی اعمال شود. یافته‌های این مطالعه، نیاز به مشارکت، استخدام و به‌کارگیری خدمات یک حسابدار دادگاهی را برای بررسی، تقویت، ارزیابی مجدد سوابق و سیستم‌های کنترل داخلی به‌طور معمول برای ذینفعان را پیشنهاد می‌کند.

دسته دیگر پژوهش‌ها مربوط به مهارت‌ها، دانش و ویژگی‌های خاص موردنیاز در حرفه است که حسابداران

مؤلفه‌های توضیح‌دهنده کشف تقلب در حسابداری دادگاهی کدام‌اند؟
 شرایط علی کشف تقلب در حسابداری دادگاهی کدام‌اند؟
 راهبردهای کنش و کنش متقابل کشف تقلب در حسابداری دادگاهی کدام‌اند؟

شرایط مداخله‌گر در کشف تقلب در حسابداری دادگاهی کدام‌اند؟
 شرایط زمینه‌ای کشف تقلب در حسابداری دادگاهی کدام‌اند؟
 آثار و پیامدهای کشف تقلب در حسابداری دادگاهی کدام‌اند؟

روش پژوهش

برای تدوین مدل جامع کشف تقلب در حسابداری دادگاهی که سازگار با محیط بومی ایران باشد، بهترین روش استفاده از روش نظریه داده بنیاد چندوجهی است و با توجه به آنکه در باب موضوع بررسی، نظریه‌ها و پیشینه پژوهشی پراکنده و ناکاملی وجود دارد، این روش برای پژوهش حاضر در نظر گرفته شده است. نظریه داده بنیاد چندوجهی، تکمیل نظریه داده بنیاد از طریق زمینه‌دار شدن نظریه به روش چندگانه را نشان می‌دهد؛ بدین معنا که ما نظریه کشف‌شده از روش نظریه داده بنیاد را از طریق منابع دیگر داده‌ها، تکمیل می‌کنیم تا نظریه کشف‌شده هم از نظر تجربی (از طریق پیشین) اشباع یا به چالش کشیده شود (اسدی فرد و همکاران، ۱۳۹۵). از دیدگاه فرایند اجرا، جزو پژوهش‌های کیفی طبقه بندی می‌شود، چراکه از طریق مصاحبه به گردآوری اطلاعات پرداخته است. از دیدگاه نتیجه، از نوع بنیادی است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها و آزمودن نظریه‌ها و گسترش دانش موجود انجام می‌شود. از دیدگاه زمانی مقطعی بوده، زیرا مصاحبه‌ها در سال‌های ۱۴۰۱-۱۴۰۰ انجام شده است. از دیدگاه هدف نیز اکتشافی است، چرا که پژوهش کمتری در این زمینه صورت گرفته، همچنین این پژوهش به ارائه یک نظریه می‌پردازد و در نهایت به گسترش مفاهیم در متون حسابداری انجامیده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش بالا، شامل کارشناسان رسمی دادگستری با حداقل ۱۰ سال سابقه کار حرفه‌ای و دارای حداقل مدرک کارشناسی ارشد هستند که ابتدا با استفاده از نمونه‌گیری نظری انتخاب شده‌اند. منظور از نمونه‌گیری نظری، نوعی نمونه‌گیری هدفمند است که تمرکز آن بر تدوین نظریه است. در این روش، پژوهشگر افراد مطلع را انتخاب می‌کند تا بتواند در فرایند گردآوری، داده‌های موردنیاز را غنی کند و امکان ساختن نظریه فراهم شود. ادامه مصاحبه‌ها بر مبنای روش

پیامدهای آن در سه سطح جامعه، سازمان و سطح فردی شناسایی و ارائه شدند. یافته‌های داداشی، کردمنجیری و برادران (۱۳۹۷) در ارتباط با تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی بیانگر این بود که تجربه و دوره تصدی مدیر حسابرسی داخلی به ترتیب اثرات منفی و مثبتی بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های موردبررسی دارند اما اثر معناداری از سوی سایر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر رخداد تقلب در صورت‌های مالی مشاهده نکردند. رجب دری و آزاد (۱۳۹۹) در پژوهش خود به تدوین مدل شش‌ضلعی تقلب مالی با رویکرد اسلامی: بررسی اهمیت و تعامل اجزا پرداختند که مدل جدیدی تحت عنوان «شش‌ضلعی تقلب» ارائه دادند که با رویکرد اسلامی، سازه دین‌داری را به مدل‌های تقلب‌های مالی می‌افزاید. یافته‌های پژوهش نشان داد که به ترتیب سازه‌های دین‌داری، توجیه، فرصت، فشار، استعداد فردی و راهبری شرکتی در کنترل تقلب‌های مالی دارای اهمیت است. نتایج محمد و اسچاچلر^۱ (۲۰۱۴) نیز بر اهمیت توسعه سیستم‌های (کنترل) داخلی در پیشگیری و کشف گزارشگری مالی متقلبانه تأکید می‌کنند. پرامانا و نورخولیس (۲۰۱۶) در پژوهش خود به تأثیر شک و تردید حرفه‌ای، تجربه و استقلال حسابرسان بر توانایی حسابرسان برای کشف تقلب پرداخته‌اند. نشان می‌دهد که هر یک از این متغیرها، تا حدی بر توانایی کشف تقلب تأثیر دارند.

هدف پژوهش

این پژوهش باهدف استخراج مفاهیم مربوط به کشف تقلب در حسابداری دادگاهی و استفاده از تجارب افراد حرفه‌ای در راستای شناسایی عوامل مؤثر بر کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی و نیز شبیه‌سازی مدل و تبیین روابط است.

پرسش‌های پژوهش

پژوهش حاضر دارای یک پرسش اصلی و شش پرسش فرعی است.

پرسش اصلی پژوهش

پرسش اصلی پژوهش حاضر این است که مدل کشف تقلب در حسابداری دادگاهی چگونه است و دارای چه اجزا و چه روابطی بین آن‌ها است؟ پاسخ به این پرسش، مستلزم پاسخگویی به پرسش‌های فرعی زیر است:

پرسش‌های فرعی پژوهش

بر اساس پرسش اصلی پژوهش، پرسش‌های فرعی پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

گام اول: کدگذاری استقرایی - معادل کدگذاری باز
 مفهوم پردازی از داده‌ها، گام نخست در تجزیه و تحلیل به شمار می‌رود. در فرایند تحلیل این پژوهش، ابتدا دید مشروحی از جنبه‌های مختلف موضوع پژوهش ارائه شد، بدین صورت که توصیف کوتاهی از وضعیت، رویدادها و بستر پژوهش بیان شد. سپس با تحلیل دقیق، نام‌گذاری و طبقه‌بندی کردن داده‌ها، کدگذاری باز انجام گرفت. کدگذاری باز داده‌ها، به معنی تحلیل دقیق داده‌ها و نام‌گذاری و طبقه‌بندی کردن آن‌ها است. برای طبقه‌بندی دقیق مفاهیم در مقوله‌ها، لازم است که هر مفهوم، بعد از تفکیک، برچسب‌گذاری شده و داده‌های خام از طریق بررسی دقیق متن مصاحبه‌ها و یادداشت‌های زمینه‌ای، مفهوم‌سازی شوند. کدگذاری داده‌های جمع‌آوری شده از مصاحبه‌شوندگان باهدف شناسایی بهتر و راحت‌تر شباهت‌ها و تفاوت‌های آن‌ها انجام می‌شود. نمونه‌ای از کدهای اولیه و نهایی برای شرایط علی در مرحله کدگذاری باز در جدول ۲ نمایش داده شده است.

جدول ۲. نمونه‌ای از کدهای اولیه و نهایی شرایط علی در کدگذاری باز

کدهای نهایی	کدهای اولیه
هوش پلیسی	شم کارآگاهی - قدرت کشف سناریوهای متهمان، مهارت‌های تحقیقاتی و کارآگاهی، اظهارنظر و تشریح وقایع
توانایی مصاحبه	درک جزئیات بیشتر از طریق ارتباط با متهم، دریافت اطلاعات از داخل و خارج سازمان از طریق مصاحبه، گفتگو با افراد مظنون، دقت به برخی از شاخص‌های کلامی مانند تردید یا لکنت، پاسخ ندادن، استفاده از سرنخ‌ها هنگام مصاحبه، دقت به شاخص‌هایی همچون اجتناب از تماس چشمی و ...
استعلام	دسترسی به سامانه‌های مختلف، خطوط شوند، گرفتن استعلام از بانک‌ها، استفاده از سامانه بانکی، سامانه تخصیص ارز، سامانه گمرکی، سامانه ثبت سفارش‌ها
پرچم‌های قرمز	دقت به عوامل هشداردهنده همچون معاملات پیچیده، بررسی سندهای مرکب، بررسی پرچم‌های قرمز همانند افزایش غیرعادی حاشیه سود، افزایش فروش نسبی، بررسی نسبت‌های مالی، استفاده از قانون بن فورد

گام دوم: بالایش مفاهیم

اصلاح مفاهیم، به معنای تلاش مستمر در راستای شفاف‌سازی مفاهیم است و از طریق طرح پرسش‌های مختلف با در نظر گرفتن مقوله‌ها صورت می‌گیرد که در این راستا از جدول راهنمای ارتباط شرطی اسکات و هاوول ۲۰۰۸ استفاده شد که نتایج آن در جدول ۳ ارائه شده است.

نمونه‌گیری گلوله برفی انجام شد، به این صورت که در پایان مصاحبه از مشارکت کنندگان درخواست شد که سایر افراد مطلع در خصوص موضوع پژوهش را معرفی کنند. برای گردآوری داده‌ها از مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته به‌عنوان اصلی‌ترین ابزار جمع‌آوری داده‌های کیفی استفاده شده است. انجام مصاحبه و جمع‌آوری داده‌ها تا مرحله اشباع نظری مقوله‌ها یا به‌طور روشن‌تر تا جایی که امکان دستیابی به داده‌های جدید دیگر فراهم نبود، ادامه یافت. بر این اساس، برای دستیابی به اشباع نظری مقوله‌ها، در مجموع ۲۱ مصاحبه نیمه ساختاریافته، با میانگین مدت‌زمان هر مصاحبه ۶۵ دقیقه، انجام شده است. در جدول زیر ویژگی‌های خبرگانی که با آن‌ها مصاحبه شده، ارائه شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی پاسخگویان به پرسش‌نامه

ویژگی	شرح	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۲	۱۰٪
	مرد	۱۹	۹۰٪
سن	۳۱ تا ۴۰ سال	۱	۵٪
	۴۱ تا ۵۰ سال	۹	۴۳٪
	۵۱ سال و بیشتر	۱۱	۵۲٪
تحصیلات (آخرین مدرک تحصیلی)	کارشناسی ارشد	۸	۳۸٪
	دکتری	۱۳	۶۲٪
سابقه کار	۱۱ تا ۱۵ سال	۴	۱۹٪
	۱۶ تا ۲۰ سال و بالاتر	۴	۱۹٪

یافته‌های پژوهش

بنا به مطالب یادشده، نظریه داده بنیاد چندوجهی در سه مرحله صورت می‌پذیرد. به این منظور، داده‌های مصاحبه به شکل صوتی ضبط شد و پس از پیاده‌سازی در محیط متنی و انتقال به نسخه ۲۰ نرم‌افزار MAXQDA به‌دقت مطالعه و بررسی شدند. در ادامه مراحل تحلیل داده‌ها تشریح می‌شود:

مرحله اول: بازتاب حوزه‌های موردعلاقه پژوهش

این مرحله تلاشی است برای فهم اینکه چگونه ارزش‌ها و باورهای یک فرد ممکن است در یافته‌ها رسوخ کند، بنابراین در فرایند توسعه نظریه، مراجعه به حوزه‌های موردعلاقه پژوهش به‌طور مستمر ضروری است تا جهت‌گیری نظری و تجربی در مسیر درست هدایت شود.

مرحله دوم: خلق نظریه

این مرحله شامل ۴ گام است که در ادامه تشریح می‌شود:

جدول ۳. نمونه‌ای از کدهای اولیه و نهایی شرایط علی در کدگذاری باز

Consequence	How	Why	when	where	What	گروه بندی
نتیجه	چطور	چرا	چه موقع	کجا	چه چیزی	
منافع حرفه - منافع فردی	افزایش دانش تخصصی	افزایش کیفیت کار	هنگام ارائه خدمت - اجرای کار	ایران	دانش حسابداران دادگاهی برای کشف تقلب را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	دانش علوم مختلف
منافع حرفه - منافع فردی	آموزش و پژوهش - فرهنگ	افزایش کیفیت کار	هنگام مواجهه با مسائل پیچیده	ایران	مهارت و توانایی‌های حسابداران دادگاهی برای کشف تقلب را چگونه ارزیابی می‌نمایید؟	مهارت و توانایی‌ها
منافع فردی	اقدامات در سطح کانون و مرکز و کلا	بر کل ساختار حرفه اثر می‌گذارد	هنگام مواجهه با مسائل پیچیده	ایران	سابقه کار حسابداران دادگاهی برای کشف تقلب را چگونه ارزیابی می‌نمایید؟	تجربه
پیامد مثبت برای شرکت	فناوری اطلاعات	دلایل منافع شرکت	هنگام اجرای کار - مواجهه با موارد مرتبط با فناوری	ایران	ابزارهای رسیدگی حسابداران دادگاهی برای کشف تقلب را چگونه ارزیابی می‌نمایید؟	ابزارهای رسیدگی
پیامد مثبت و منفی	اقدامات در سطح دولت - در سطح کانون و مرکز و کلا	بر کل ساختار حرفه اثر می‌گذارد	هنگام اجرای کنترل کیفیت - هنگام برخورد با موارد تخلف	ایران	نظارت بر کار حسابداران دادگاهی برای کشف تقلب را چگونه ارزیابی می‌نمایید؟	نظارت
پیامد منفی	نیاز به اصلاحات کلان دارد	ویژگی‌های فرهنگی - اخلاقی	ارائه خدمت - شکایت متظنون از حسابدار دادگاهی	ایران	تهدید و ارباب حسابداران دادگاهی هنگام بررسی تقلب را چگونه ارزیابی می‌نمایید؟	تهدید
پیامد مثبت و منفی	اقدامات در سطح فردی - در سطح حرفه	ویژگی‌های فرهنگی - اخلاقی	هنگام اجرای کار	ایران	اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداران دادگاهی برای کشف تقلب را چگونه ارزیابی می‌نمایید؟	اصول اخلاق حرفه‌ای
پیامد مثبت و منفی	قانون‌گرایی	ضعف قوانین - ناکارآمدی	هنگام اجرای کار	ایران	مواجهه حسابداران دادگاهی با اصل اعتماد هنگام بررسی کشف تقلب چیست؟	اصل اعتماد
منافع فردی	ویژگی‌های شخصی - صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	افزایش کیفیت کار	هنگام اجرای کار	ایران	اقدامات در سطح فردی برای کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی را چگونه ارزیابی می‌نمایید؟	اقدامات در سطح فردی
بر کل ساختار حرفه	اقدامات نظارتی - حمایتی - اجرایی	نقاط ضعف و مشکلات	هنگام ارزیابی کنترل کیفیت - به‌طور مستمر	ایران	اقدامات در سطح کانون و مرکز و کلا برای کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی را چگونه ارزیابی می‌نمایید؟	اقدامات در سطح کانون و مرکز و کلا
رفع ناکارآمدی در سطح شرکت	سازوکارهای مدیریتی	نگرانی - وضعیت فعلی - حمایت	هنگام سیاست‌گذاری - تصمیم‌گیری	ایران	اقدامات در سطح شرکت برای کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی را چگونه ارزیابی می‌نمایید؟	اقدامات در سطح شرکت
منافع اجتماعی	سازوکارهای قانونی	نگرانی - وضعیت فعلی - حمایت	هنگام سیاست‌گذاری - تصمیم‌گیری	ایران	اقدامات در سطح دولت برای کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی را چگونه ارزیابی می‌نمایید؟	اقدامات در سطح دولت

آن‌ها از ارائه مدل پارادایم این بود که در نظریه داده بنیاد، مقوله‌های فرعی در قالب مجموعه‌ای از روابط که بیانگر شرایط علی، پدیده اصلی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها هستند، به مقوله‌ها مرتبط شوند. در ادامه اجزای پارادایم کدگذاری محوری (شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر و پیامدها) به تفکیک و بر اساس مقوله‌های زیرمجموعه خود تعیین شده است. در جدول ۴، یافته‌های کیفی حاصل از فرآیند بالا ارائه شده است.

گام سوم: کدگذاری الگویی - معادل کدگذاری محوری
درحالی که در کدگذاری باز، داده‌ها به مقوله‌های مختلف مرتبط می‌شوند، در کدگذاری محوری، مقوله‌ها و زیر مقوله‌های آن‌ها با توجه به مشخصه‌ها و ابعاد آن‌ها به یکدیگر مرتبط می‌شوند. برای کشف شیوه ارتباط مقوله‌ها با یکدیگر، پژوهشگران از پارادایم استفاده می‌کنند. پارادایم، یک ابزار تحلیلی است که استراوس و کوربین^۱ (۱۹۹۰) برای مطالعه داده‌های کیفی پیشنهاد کردند. از نظر آن‌ها اجرای پارادایم عبارت‌اند از شرایط، عمل‌ها/عکس‌العمل‌ها و پیامدها می‌باشد و هدف

جدول ۴. کدگذاری محوری داده‌های پژوهش

نقش	مقوله اصلی	زیر مقوله	مقوله فرعی
			دانش حسابداری و حسابرسی
			دانش فناوری اطلاعات
	دانش علوم مختلف		دانش قضایی (جرم‌شناسی، حقوق جزا، حقوق کیفری)
			دانش روان‌شناسی
			مدیریت کسب‌وکار
			قدرت تحلیل
			شم کارآگاهی (هوش پلیسی)
			توانایی مصاحبه
	مهارت و توانایی‌ها		توانایی تفکر مجرمانه
			مهارت‌های ارتباطی (کلامی)
			توانایی ردیابی (مالی) داده‌ها
			مهارت جزئی‌نگر
			مهارت بازجویی (روحیه بازجویی)
			نسبت‌های مالی
			استعلام
	ابزارهای رسیدگی		راستی آزمایی
			پرچم‌های قرمز
			ابزارهای تحلیل داده
			توانایی حل مسائل پیچیده
	تجربه		سابقه اجرای کار در دادگاه
			تعداد سال کارکرد
	بررسی تقلب، فساد، اختلاس و تبانی در محاکم حقوقی		اختلافات مالی
			شکایات حقوقی
			شکایات کیفری
			گزارشگری مالی متقلبانه (مدیریت سود، بیش‌نمایی و کم‌نمایی در دارایی‌ها و بدهی‌ها، توزیع سود موهوم)
مقوله محوری	بررسی تقلب و فساد در محاکم کیفری و دادگاه‌های ویژه		جرائم ارزی
			پول‌شویی
			جرائم یقه‌سفیدان
			جرائم سازمان‌یافته

نقش	مقوله اصلی	زیر مقوله	مقوله فرعی
			تقلب در ارزیابی سهام شرکتها
			فرار از دیون دولتی
			پرهیز از منفعت‌طلبی
			در نظر گرفتن پیامدهای رفتار اخلاقی و غیراخلاقی در ارتباط با اعتبار خود
		ذهن هوشمند	مسئولیت‌پذیری در قبال جامعه
	اقدامات در سطح فردی		بهره‌گیری از تجربیات سایر کارشناسان رسمی
		صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	به‌روز نگاه‌داشتن دانش تخصصی
			بی‌طرفی کارشناس
		اقدامات نظارتی	نظارت مستمر و اثربخش بر کیفیت کار کارشناسان رسمی دادگستری
			ارتقای آیین‌نامه تعیین صلاحیت کارشناسان رسمی دادگستری
			استفاده از تحقیقات و پژوهش‌های دانشگاهی در حوزه کشف تقلب و سرمایه‌گذاری در این حوزه‌ها
	اقدامات در سطح کانون کارشناسان رسمی دادگستری و مرکز و کلا قوه قضاییه	اقدامات حمایتی	حمایت از کارشناسان
راهبردها			برگزاری دوره‌های بازآموزی حرفه‌ای مختص کشف تقلب
			برقراری تقسیم‌کار مناسب
		اقدامات اجرایی	خدمات مشاوره توسط حسابداران دادگاهی
			تدوین دستورالعمل و استاندارد خاص بررسی تقلب
			به‌کارگیری قوانین سوت زنی
			برقراری سیستم‌های کنترلی و حسابرسی داخلی
	اقدامات در سطح شرکت	سازوکارهای مدیریتی	سنجش تست سلامت مالی کارکنان
			استخدام حسابدار دادگاهی در شرکت
			ارتقا ابزارهای کشف تقلب
			دسترسی به سامانه‌های اطلاعاتی
	اقدامات در سطح دولت	سازوکارهای قانونی	ارزیابی دوره‌ای قوانین
		فشار زمانی	کوتاه‌تر شدن جواب استعلامات
			عدم تطابق زمان موردنظر رسیدگی و زمان ثبت و ضبط شواهد
			تنقیح قوانین
		تعامل نهادهای قانونی	تصویب قوانین مرتبط با جرائم یقه‌سفید
	قانون‌گرایی		تدوین قانون جامع مبارزه با تقلب
		شفافیت	شفافیت در قوانین
			یکپارچه‌سازی سامانه‌های اطلاعاتی
			ایجاد رشته مستقل
		آموزش در سطح دانشگاه	اجرای طرح‌های پژوهشی در دانشگاه در حوزه تقلب و حسابداری دادگاهی
			آموزش‌های مستمر ضمن خدمت برای اساتید
			گذراندن دوره‌های تخصصی در داخل و خارج از کشور
	آموزش و پژوهش		آموزش تجربی دانشجویان در کارگاه
			آموزش‌های مستمر ضمن خدمت
	آموزش در سطح کانون و مرکز کارشناسان و جامعه حسابداران رسمی		برگزاری کارگاه‌های تخصصی
			آموزش ابزارهای جدید مرتبط با تقلبات دیجیتال
			نحوه تهیه گزارش به مراجع مربوطه
	توسعه و اشاعه اخلاق و فرهنگ	ویژگی‌های فرهنگی	فرهنگ مطالبه‌گری
			فرهنگی پاسخگویی

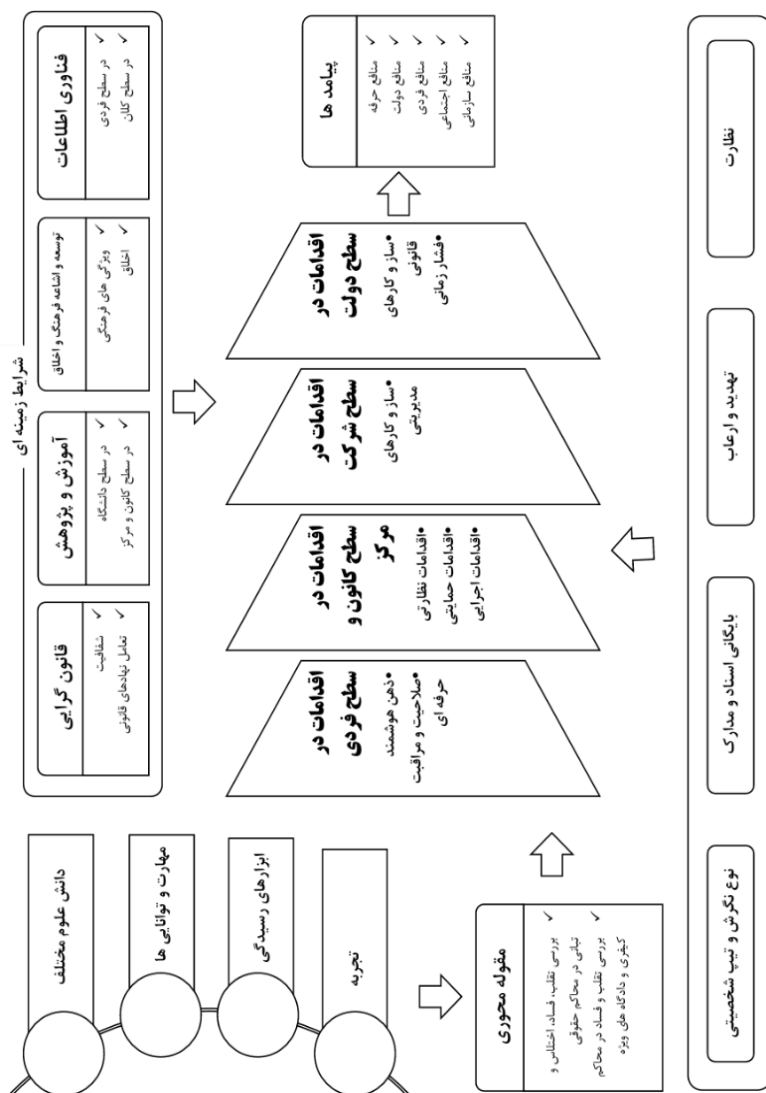
شرایط زمینه‌ای (بستر)

نقش	مقوله اصلی	زیر مقوله	مقوله فرعی
		اخلاق	اخلاق حرفه‌ای
		فناوری اطلاعات در سطح فردی	آشنایی با جرائم سایبری
		فناوری اطلاعات در سطح کلان	آشنایی با ابزارهای نوین تکنولوژی
			تحولات در سطح تکنولوژی
			تخصیص بودجه در این زمینه
			فرهنگ به‌کارگیری از ابزارها
			اعتماد به نفس
			جسور
			مستقل
			منطقی
			محافظه‌کار
			مداخله سیاسی در فرایند قضایی
شرایط مداخله‌گر	تهدید و ارباب		عدم وجود امنیت جانی، مالی، شغلی
			ترس از انتقام
			نظارت ناقص بر رویه‌های اداری پرونده‌ها
		نظارت	رشوه
			غلبه قدرت بر حقانیت
			فقدان مستندات
		بایگانی اسناد و مدارک	دسترسی به اطلاعات
			افزایش کیفیت حرفه
		منافع حرفه	اعتبار حرفه حسابداری
			رشد و توسعه اقتصاد ملی
			رقابتی شدن اقتصاد کشور
			کاهش سیاسی بازی و باندبازی
			افزایش اعتبار حسابدار دادگاهی
		منافع فردی	افزایش حق‌الزحمه حسابدار دادگاهی
			افزایش امنیت در کشور
			کاهش فعالیت‌های زیرزمینی
			کارایی بالای بازار سرمایه
پیامدها			ترغیب سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری
			ایجاد آرامش روانی
		منافع اجتماعی	شفافیت اطلاعاتی
			اشتغال‌زایی
			افزایش اعتماد عمومی
			رفاه و تأمین اجتماعی
			تعالی سازمانی
			جلوگیری از اتلاف سرمایه‌های سازمانی
		منافع سازمانی	افزایش درآمد و ثروت سازمان
			بهبود میزان پاسخگویی

زیر مقوله‌ها پیوند داده شدند. باین حال این مقوله‌ها می‌بایست که برای تشکیل یک آرایش نظری بزرگ‌تر یکپارچه می‌شدند، بنابراین در مرحله کدگذاری انتخابی فرآیند یکپارچه‌سازی و بهبود مقوله‌ها صورت گرفت و در نهایت مدل نهایی پژوهش در شکل ۱ تشریح می‌شود.

گام چهارم: تلخیص نظریه - معادل کدگذاری انتخابی و تشکیل یک یا چند هسته مرکزی

مرحله آخر خلق نظریه، تلخیص نظری است. این مرحله کدگذاری انتخابی در تئوری نظریه داده بنیاد است. اگرچه در کدگذاری محوری مقوله‌ها به صورت نظام‌مند بهبود یافتند و با



شکل ۱. مدل کشف تقلب در حسابداری دادگاهی

سازگاری دارد، بنابراین از انسجام نظری برخوردار است. جدول ۵ نشان می‌دهد در چه حوزه‌هایی در بستر بومی ایران تمرکز و توجه بیشتری به منظور کشف تقلب توسط حسابداری دادگاهی احساس می‌شود.

مرحله سوم: شفاف‌سازی استوار بر داده

پس از خلق نظریه، شفاف‌سازی داده‌ها ضروری است. داده‌های تجربی از طریق نرم‌افزار MAXQDA با حداقل تغییرات استخراج شده که استوار بر نتایج استقرایی است. از آنجایی که مدل نهایی با داده‌های تجربی و ادبیات پژوهش

جدول ۵. شفاف سازی استوار بر داده

نوع مقوله	مقوله	ادبیات تجربی
شرایط علی	مهارت	نون و همکاران (۲۰۰۶)، دیگابریل ۲۰۰۸، نگوین و تائو (۲۰۲۰)، انگریانی (۲۰۲۱)، یوسف و هارفا (۲۰۲۲)، مشایخی و آژنگ (۱۳۹۲)
	دانش علوم مختلف	مارتین فیگوریا (۲۰۱۵)، راتنصری و بندارا (۲۰۱۸)، خلیل زاده و سرداری (۱۳۹۲)،
راهبرد	ابزارهای رسیدگی (نسبت های مالی، پرچم های قرمز)	کرامیا- کاپاردیس (۲۰۱۰)، وانگ و همکاران (۲۰۱۷)، اویدوکون (۲۰۲۲)، صفرزاده (۱۳۸۹)، خواجوی و ابراهیمی (۱۳۹۶)
	اقدامات در سطح شرکت	محمد و اسچاچلر (۲۰۱۴)، عثمان، تانی و کغان (۲۰۱۵)، نور و آزمن (۲۰۲۱)، سلیمان و عثمان (۲۰۲۱)، خرمنی و رسولی (۱۳۹۲)، بلکو و محمدی (۱۳۹۵)، سلطانی فر (۱۳۹۵)
بستر سازی	اقدامات در سطح اجرایی (خدمات مشاوره ح دادگاهی)	آنتونی و گاوپن (۲۰۲۲)
	اقدامات در سطح حمایتی (دوره های بازآموزی)	ادکویه و جبجی (۲۰۱۳)
شرایط مداخله گر	قانون گرایی (تدوین قانون جامع)	یونگیوخی (۲۰۲۲)، شریفدین و سامیرا (۲۰۲۲)
	آموزش و پژوهش (آموزش در سطح دانشگاه)	رضایی و همکاران (۱۹۹۲)، رضایی و همکاران (۱۹۹۶)، الشورافات و همکاران (۲۰۲۰)، پرابو (۲۰۲۱)، آسه ایفسیانچی (۲۰۲۲)، دیاتی و دیلمی (۱۳۹۶)
	توسعه و اشاعه فرهنگ و اخلاق (اخلاق)	شاوور و کلمنتس (۲۰۰۸)، سولستیاتی و همکاران، ۲۰۲۰، نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵)، بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶)، ساریخانی و همکاران (۱۳۹۷)
	نوع نگرش (جسارت، استقلال، محافظه کاری)	(پرامانا و نورخولیس، ۲۰۱۶)، ابوتینچه و السرایره (۲۰۲۱)، صالحی (۱۳۹۵)
	تهدید و ارعاب (ترس از انتقام)	اوزبلی (۲۰۲۰)، حسین و مزومدار (۲۰۲۱)، ابوخالفا و همکاران (۲۰۲۱)

نحوه ارزیابی کیفیت مدل كشف تقلب در حسابداری دادگاهی

در این پژوهش به منظور اعتباربخشی به مدل ارائه شده و نتایج به دست آمده از «مقبولیت» استفاده شده است. مقبولیت بدین معناست که یافته های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت کنندگان، پژوهشگر و خواننده در ارتباط با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل باور است، باینکه ممکن است تبیین انجام شده از پدیده مورد نظر تنها یکی از تفاسیر معتبر و پذیرفتنی از آن باشد (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷). در پژوهش حاضر، به منظور تحقق معیار تناسب، نتایج پژوهش، مدل کدگذاری محوری و انتخابی، به دو نفر از مشارکت کنندگان ارائه و پس از بحث و بررسی، نظرات تکمیلی آنان دریافت و اعمال شد. همچنین یافته های پژوهش به چهار نفر دیگر از صاحب نظران حرفه که پیشتر در فرایند مصاحبه شرکت نداشتند، ارائه و توسط آن ها نیز مورد بررسی، ارزیابی و تأیید قرار گرفته است. معیار کاربردی بودن یافته های پژوهش نیز در قسمت نتیجه گیری و پیشنهادها بیان شده است. در ارتباط با معیار مفاهیم و زمینه مفاهیم و منطوق، سعی بر آن بوده است در بستر کشور، ارتباط بین مفاهیم و مقوله ها و مدل نهایی به صورت تفصیلی بیان شود. در مورد معیار انحراف، در این پژوهش در بخش راهبردها و بستر سازی مواردی وجود دارد که همسو نیستند و برای تصمیم گیری بهینه باید بین دو مورد متناقض انتخاب کرد، برای نمونه در حالی که برخی خبرگان یک نهاد تخصصی در ارتباط با حسابداری دادگاهی در ایران را پیشنهاد می دادند، برخی افزایش کیفیت نهادهای موجود در

زمینه حسابداری دادگاهی را کارا تر عنوان کردند. در ارتباط با معیار بداعت، عوامل علی تأثیرگذار بر كشف تقلب و فساد توسط حسابداران دادگاهی مورد بررسی قرار گرفته و عوامل متعددی را به آنچه در پیشینه و ادبیات موضوع کشورهای مختلف وجود داشته اضافه کرده است. به منظور تحقق معیار حساسیت، پژوهشگر تلاش کرده با مطالعه ادبیات موضوع، پدیده مورد نظر را شناخته تا مانع از دخالت پیش فرض های اولیه خود در پژوهش شود و در نهایت معیار استناد به یادداشت است که پژوهشگر تلاش کرده تا فرایند تشریح مدل كشف تقلب در حسابداری دادگاهی را در قسمت های مختلف، از یاد نوشت های مستخرج از داده ها استفاده کند.

نتیجه گیری و پیشنهادها

هدف از انجام این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر كشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی و تدوین مدل مناسب با توجه به شرایط ایران می باشد. بدین منظور از رهیافت نظریه داده بنیاد چندوجهی استفاده شده است. روش بالا سبب تحقق یکی از اهداف پژوهش که پر کردن خلأ موجود در ادبیات پژوهش است، شده و منجر به دانش افزایی در حوزه كشف تقلب در حسابداری دادگاهی شده است. برای دستیابی به این هدف، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مورد بررسی و چالش اصلی پژوهش تبیین شده است، سپس با در نظر گرفتن اهداف، پرسش های مصاحبه طراحی و با استفاده از رهیافت نظام مند روش پژوهش، مدل نهایی تدوین شد. بر این اساس، مفاهیم

کارشناسان رسمی دادگستری و مرکز وکلا قوه قضاییه (از قبیل نظارت مستمر و اثربخش بر عملکرد و ارتقا شرایط و ضوابط تعیین صلاحیت حسابداران دادگاهی، حمایت از پژوهش‌ها و تحقیقات دانشگاهی و ضرورت اجرای برنامه‌های بازآموزی، پیگیری و حمایت قانونی و قضایی کانون کارشناسان و مرکز وکلا از طریق در نظر گرفتن جرائم سنگین برای افراد خاطی پرونده هنگام تهدید و ارباب و همچنین افزایش طرح‌های تشویقی، پاداش و طرح ارتقا کارشناسان رسمی به هنگام کشف تقلب در پرونده‌های پیچیده، تهیه کتابچه راهنمایی در زمینه مهم‌ترین کیس‌های تقلبات صورت گرفته و یا استانداردی به‌عنوان راهنما جهت ارتقا کیفیت و قضاوت حسابداران دادگاهی)، اقدامات در سطح شرکت (استفاده از سیستم کنترل داخلی، برقراری سیستم هشدار دهی و سیستم سنجش و ارزیابی سلامت مالی کارمندان) و اقدامات در سطح دولت (ارزیابی دوره‌ای قوانین و مقررات، ارتباط و یا یکپارچگی بین سامانه‌های اطلاعاتی و بودجه‌بندی زمانی) هستند.

در راستای به‌کارگیری و اجرای راهبردهای کشف تقلب در حسابداری دادگاهی، لازم است مجموعه‌ای از شرایط زمینه‌ای یا ایده آل‌ها از قبیل حوزه قانون‌گرایی (تتقیح قوانین، به‌عبارتی دیگر ساده‌سازی و شفافیت در قوانین؛ تصویب قوانین مرتبط با جرائم یقه‌سفید، چراکه فقدان آن چالش‌های بررسی پرونده‌ها را افزایش داده است که می‌توان به مواردی همچون ایجاد برخی موانع در روند رسیدگی به اتهام مسئولان، هتک حرمت متهمان در مطبوعات و یا انتشار اسامی آنان در رسانه‌ها، پیامدهای ناشی از بروز برخی نگرانی‌ها میان نیروهای متخصص، عدم رعایت تساوی افراد در برابر قانون اشاره کرد. این نتیجه با یافته‌های پژوهش اخیر سلیمان و عثمان (۲۰۲۱) هم‌راستا است که اصلاحات قوانین توسط دولت را پیشنهاد می‌کند). آموزش و پژوهش (آموزش در سطح دانشگاه و ایجاد رشته مستقل در این زمینه، برگزاری دوره‌های ضمن خدمت در سطح دانشگاه و کانون کارشناسان رسمی و مرکز کارشناسان قوه قضاییه است که پژوهش‌های زیادی مانند (رضایی و برتون، ۱۹۹۷؛ رضایی و همکاران، ۲۰۰۴؛ تیواری، ۲۰۱۷؛ الشورافات و همکاران، ۲۰۱۹؛ پرابوو، ۲۰۲۱؛ آسه ایفیناچی، ۲۰۲۲) نقش آموزش و پژوهش را در زمینه حسابداری دادگاهی برای کشف تقلب و فساد و پیشگیری از آن مؤثر دانسته‌اند). فناوری اطلاعات (به‌کارگیری ابزارهای نوین نظیر داده‌کاوی، بلاک چین، منطق فازی، یادگیری ماشین، الگوریتم ژنتیک داروین و ... در کشف تقلب که عامل حیاتی در کاهش زمان، پیچیدگی کار و خطا است). توسعه و اشاعه اخلاق و فرهنگ (فرهنگ پاسخگویی: تا زمانی که فرهنگ پاسخگویی در کشور ما شکل

استخراج‌شده در قالب ۱۰۹ کدباز و ۲۳ مقوله اصلی و ۱۶ زیر مقوله طبقه‌بندی شدند.

بر اساس نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها، پدیده محوری این پژوهش بررسی تقلب، فساد، اختلاس و تبانی در محاکم حقوقی، کیفری و دادگاه‌های ویژه است که بیشتر پرونده‌ها در ارتباط با اختلافات مالی، گزارشگری مالی متقلبانه، جرائم ارزی، پول‌شویی، جرائم یقه‌سفیدان، فرار از دیون دولتی، سوءاستفاده از قدرت، امکانات، اختیارات و منافع دولتی است.

با بررسی متن مصاحبه‌ها و نتیجه‌های به‌دست‌آمده، شرایط علی (عوامل مؤثر) شامل دانش علوم مختلف (دانش حسابرسی که از بسیاری جهات پایه‌ای را فراهم می‌کند که بر اساس آن حسابداری و تحقیقات قانونی می‌تواند بنا شود. دانش فناوری نیز هرروزه ساختارها و ویژگی‌های متفاوتی به خود می‌گیرد و منجر به برجسته شدن تکنیک‌های جدید در کلاهبرداری و تقلب شده است که برای مقابله با آن حسابداران دادگاهی باید بتوانند خود را با مدل‌های کسب‌وکار جدید و تقلبات مربوط به آن در سال‌های اخیر تطبیق دهند. علم حقوق و جزا، چراکه بررسی پرونده‌های دادگاهی مستلزم دانش در زمینه آشنایی با فرایند دادرسی، حقوقی و شهادت دهی، حل و فصل دعاوی و رأی داور، تهیه و تنظیم گزارش کارشناسی، چگونگی جمع‌آوری اسناد و مدارک برای ارائه به دادگاه و همانند آن است و در نهایت از دانش روان‌شناسی نباید غافل شد، زیرا کارشناس باید با کسانی که در مظان اتهام هستند، مصاحبه کند و تشخیص دهد که این افراد در موقعیت‌های اضطراری چه رفتاری از خود نشان می‌دهند). مهارت و توانایی‌ها (تبحر در تحلیل داده‌های تحلیلی، توانایی ردیابی وجوه، شناسایی دارایی‌ها برای بازیابی و توانایی مصاحبه اثربخش، منجر به کاهش مدت‌زمان انجام بازرسی و کسب اطلاعات ارزشمند برای افزایش احتمال موفقیت کلی در کشف و اثبات تقلب می‌شود (ابزارهای رسیدگی (از جمله استعمال، ابزارهای تحلیل داده، بررسی نسبت‌های مالی و پرچم‌های قرمز، عوامل حیاتی در تعیین زمان و پیچیدگی حسابرسی است) و در نهایت تجربه و تخصص در به‌کارگیری مناسب‌ترین تکنیک‌ها یکی از عوامل تعیین‌کننده در بررسی جرائم پیچیده است.

پس از بررسی شرایط علی مؤثر بر کشف تقلب در حسابداری دادگاهی از منظر خبرگان حوزه حسابداری، به راهبردها و کنش و واکنش‌هایی که طی تعامل افراد تحت پدیده محوری و سایر مقوله‌ها رخ می‌دهد می‌پردازیم. راهبردهای شناسایی‌شده در پژوهش حاضر، اقدامات در سطح فردی حسابداران دادگاهی (شامل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، به‌روز نگه‌داشتن دانش تخصصی و بی‌طرفی)، اقدامات در سطح کانون

صلاحیت‌های کارشناسان رسمی دادگستری در کشف و پیشگیری از تقلب بسیار دارای اهمیت است چراکه تحلیل قوی و زود هنگام و همچنین درک قوی آن‌ها به مسائل کلیدی منجر به افزایش اعتبار آن‌ها می‌شود. از بعد اجتماعی، فرایند رسیدگی یا حسابرسی نوعی مکانیسم کنترل اجتماعی است و این فرایند، ثبات و آرامش روابط انسانی، افزایش امنیت، افزایش کارایی بازار سرمایه و سرمایه‌گذاری، اشتغال‌زایی و رفاه را به همراه دارد و از بعد سازمانی منجر به رشد و تعالی سازمان‌ها می‌شود. به ویژه اگر در این سازمان‌ها، ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی و تعهد به کار آموزش داده شود و برای کارکنان ارزش قائل شوند.

راهبردهای یادشده در مدل می‌تواند پیشنهادهاى ارزشمندی برای جامعه دانشگاهی و تصمیم‌سازان این حوزه، قانون‌گذاران، نهادهای نظارتی و همچنین دستگاه‌های قضایی برای ارتقا مؤلفه‌های کیفیت حسابداری دادگاهی به‌منظور پیشگیری از جرائم مالی و اقتصادی باشد. با توجه به الگوی مفهومی حاصل از این پژوهش و گزاره‌ها و قضایای مستخرج از دل نظریه داده بنیاد چندوجهی برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود، فرضیه‌های راهبردی تدوین و به‌صورت کمی موردبررسی قرار گیرد و به بسط و گسترش کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی کمک کند. همچنین پیشنهاد می‌شود پژوهشی در زمینه جمع‌آوری و ایجاد یک بانک اطلاعاتی جامع از به‌کارگیری روش‌های کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی در کشورهای پیشرو در استفاده از خدمات حسابداری دادگاهی با توجه به شرایط کشور صورت پذیرد و در نهایت برپایه نتایج به‌دست‌آمده، یکی از مهم‌ترین راهبردهای کشف تقلب در حسابداری دادگاهی، ارتقای آیین‌نامه‌های تعیین صلاحیت حسابداران دادگاهی است. به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود، در راستای بهبود مبانی و معیارهای تعیین صلاحیت حسابداران دادگاهی، به تحقیق و پژوهش بپردازند.

یکی از محدودیت‌های ذاتی پژوهش حاضر مربوط به پژوهش‌های کیفی است. با توجه به اینکه پدیده مورد مطالعه در زمینه و بستر خاص خود انجام شده، ممکن است تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش نیز با توجه به شرایط و موقعیت‌ها محدود شود و این امکان وجود دارد که بتوان تفسیرهای دیگری نیز انجام داد. محدودیت دیگر این مطالعه موضوع همه‌گیری کرونا است که با دوره زمانی انجام این پژوهش مصادف شد. بعضی از مصاحبه‌های این پژوهش بنا بر شرایط موجود به‌صورت آنلاین صورت گرفت. از آنجاکه شرایط مصاحبه حضوری با مصاحبه آنلاین متفاوت است این امر می‌تواند در خصوص بحث‌های صورت گرفته مصاحبه‌های گروه کانونی تأثیر گذاشته باشد. البته تلاش شد تا حد ممکن پیش از شروع مصاحبه، راهنمایی لازم برای شرکت‌کنندگان صورت پذیرد تا مصاحبه در شرایط مناسبی انجام شود.

نگیرد و هیچ مقام مسئولی خود را پاسخگو در قبال کاری که انجام داده نبیند، فرصت سوءاستفاده‌های اخلاقی افزایش می‌یابد. فرهنگ مطالبه‌گری: مطالبه‌گری زیربنای پاسخگویی است، به این معنا که افراد جامعه بتوانند مطالبات واقعی خود را بازگو کنند. در واقع تا زمانی که پاسخ‌خواهی وجود نداشته باشد، پاسخگویی هم وجود نخواهد داشت و اخلاق حرفه‌ای: برای حفظ و گسترش اعتماد عمومی، حسابداران دادگاهی باید وظایف حرفه‌ای خود را با بالاترین درجه صداقت و درستکاری انجام دهند) فراهم باشد.

شرایط مداخله‌گر به عوامل و شرایطی اشاره دارند که تحقق راهبردها را تسهیل یا محدود می‌کنند. نوع نگرش و تیپ شخصیتی (عواملی مانند فقدان استقلال، عینیت، اخلاق، استرس، فشار روانی و محافظه‌کاری) از جمله مواردی هستند که بر تحقق راهبردها اثر منفی می‌گذارند. ادبیات پژوهش قبلی بر تردید‌گرایی حرفه‌ای، تجربه و استقلال حسابرس بر توانایی کشف تقلب (پرامانا و نورخولیس، ۲۰۱۶) و اخلاق حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی (صالحی، ۱۳۹۵) تأکید داشتند. تهدید و ارباب نیز ناشی از فشارها و تهدیدهایی است که در اثر ساختار ضعیف قانونی، نظارتی و کنترلی وجود دارد. ادبیات پژوهش قبلی بر تردید‌گرایی حرفه‌ای، تجربه و استقلال حسابرس بر توانایی کشف تقلب (پرامانا و نورخولیس، ۲۰۱۶) و اخلاق حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی (صالحی، ۱۳۹۵) تأکید داشتند. بایگانی اسناد و مدارک (فقدان مستندات و مدارک به خاطر اعتماد طرفین پرونده) یکی از معضلاتی است که اثبات حقیقت را دشوار و تحت تأثیر قرار می‌دهد. نتیجه این پژوهش هم‌راستا با نتیجه پژوهش حسین و مزومدار (۲۰۲۱) است و همچنین ابوخالفا و همکاران (۲۰۲۱) نیز با استفاده از استاندارد دابرت به بررسی کاستی‌های شهادت حسابداران دادگاهی پرداخته است که نتایج نشان می‌دهد که شواهد و مدارک ناقص بر استدلال و نتیجه نهایی تأثیر می‌گذارد.

پیامدها، نتایج و دست‌آوردهای تحقق کشف تقلب در حسابداری دادگاهی هستند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد تشخیص درست و قضاوت حرفه‌ای کارشناسان رسمی دادگستری، اعتبار حرفه را افزایش می‌دهد که البته به طور مستقیم به شایستگی و استقلال واقعی آن‌ها بستگی دارد. دولت به‌عنوان یکی از مهم‌ترین نهادهای اجتماعی، مسئولیت حفظ و نگهداری از استقلال و امنیت ملی و پاسداری از ارزش‌ها و باورهای مذهبی را بر عهده دارد. جلوگیری از فساد و تقلب از یک‌طرف، منجر به افزایش اعتماد، عدالت، رشد و توسعه اقتصاد ملی، اثربخشی، کارایی و اخلاق اجتماعی و از طرف دیگر، منجر به کاهش فقر، کاهش فعالیت‌های زیرزمینی و بی‌تفاوتی در جامعه می‌شود. میزان دانش، مهارت و منحصربه‌فرد بودن

References

- Abukhalaf, R; Aldridge, M. M; & Smith, J. A. (2021). Methodological deficiencies in the expert testimony of forensic accountants: a qualitative content analysis of judicial statements about Daubert exclusions.
- Abu-Tapanjeh, A. M; & Al-Sarairah, T. M. K. (2021). The Availability of Forensic Accounting Application Factors to Enhance the Auditors Efficiency in Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(3), 807-819.
- Alshurafat, H; Beattie, C; Jones, G; & Sands, J. (2019). Forensic accounting core and interdisciplinary curricula components in Australian universities: Analysis of websites. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 11(2), 353-365.
- Albrecht, W. S; K. R. Howe, and Romney, M. B. (1984). *Detering Fraud: The Internal Auditor's Perspective*. Altomonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors' Research Foundation.
- Asadifard, R; Fani, A.A; Azar, A. & Alvani, S.M. (2016). Public Policy Analysis Model in Iran. *Journal of Public Administration*, 8(2), 255-276. (In Persian).
- Asah Ifesinachi, M. Forensic Assurance Services and its Effect on Fraud Detection and Prevention in Manufacturing Firms in Nigeria.
- Atia, F. S. K. (2021). Using the six Sigma model to adjust the quality of forensic Auditing An applied study on the Egyptian Environment. *Indian Journal of Economics and Business*, 20(4).
- Azman, N. L. A. (2021). Mediation effect of collapse avoidance assurance on behavioural intention to use forensic accounting. *Journal of Economic Info*, 8(3), 146-152.
- Bashirian, S; Jenabi, E; Khazaei, S; Barati, M; Karimi-Shahanjarini, A; Zareian, S; ... & Moeini, B. (2020). Factors associated with preventive behaviours of COVID-19 among hospital staff in Iran in 2020: an application of the Protection Motivation Theory. *Journal of Hospital Infection*, 105(3), 430-433.
- Bressler, M. S; & Bressler, L. A. (2007). A model for prevention and detection of criminal activity impacting small business. *The Entrepreneurial Executive*. 12 (1), 23.
- Chalaki, Pari; Ghaderi, Bahman. Forensic accounting and its role in fraud prevention and detection. (2015). *Accounting and auditing studies*. (16). (in Persian)
- Chang, J. (2008). The role of anonymity in deindividuated behavior: a comparison of deindividuation theory and the social identity model of deindividuation effect. *The Pulse*, 6(1), 1-8.
- Chewning, L. V; Lai, C. H; & Doerfel, M.L. (2013). Organizational resilience and using information and communication technologies to rebuild communication structures. *Management Communication Quarterly*, 27(2), 237-263.
- Christ, M. H; Sedatole, K. L; & Towry, K. L. (2012). Sticks and carrots: The effect of contract frame on effort in incomplete contracts. *The Accounting Review*, 87(6), 1913-1938.
- Claire, A. C; & Jude, I. O. (2016). Forensic accounting and fraud detection in Nigerian public sector. *Igbinedion University Journal of Accounting*, 2(5), 148 - 173.
- Corbin, J. M; & Strauss, A. (1990). Grounded theory research: Procedures, canons, and evaluative criteria. *Qualitative sociology*, 13(1), 3-21.
- Coombs, W. T. (2007). *Ongoing crisis communication: Planning, managing, and responding*.
- Coombs, W. T. (2010). *Crisis communication and its allied fields*. Oxford, England: Blackwell.
- Cressey, D. R. (1953). *Other people's money; a study of the social psychology of embezzlement*.
- Dadashi, Iman; Kordmakjari, Sajad; Baradaran, Maryam. (2018). The effect of internal audit structure on the possibility of fraud in financial statements Companies accepted in Tehran Stock Exchange. 18(70). 159-178. (In Persian).
- DiGabriele, J. A. (2008). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants. *Journal of Education for Business*.
- Dorminey, J; Fleming, A. S; Kranacher, M. J; & Riley Jr, R. A. (2012). The evolution of fraud theory. *Issues in Accounting Education*. 27(2): 555-579.
- Etemadi, H. and Abdoli, L. (1396). Audit Quality and Fraud in Financial Statements. *Financial Accounting Knowledge*. 4 (4): 23-43 (In Persian).
- Grippio, F. J; & Ibex, J. W. (2003). *Introduction to forensic accounting*. National Public Accountant, 4-5.
- Hesabras (1400). Professional services in the field of forensic accounting. 23(117). (In Persian).

- Honigsberg, C. (2020). Forensic accounting. *Annual Review of Law and Social Science*, 16, 147-164.
- Hossain, D. M.; Alam, M. S.; & Mazumder, M. (2020). Forensic accounting and fraud investigation: a conceptual summary. *The cost and management*, 48(6), 4-11.
- John, E. I.; Ebilite, D. C.; & Udoye, O. N. (2022). Forensic Auditing and Fraud Management: A Study of Pabod Breweries Limited, Port Harcourt, Nigeria.
- Karami, Gholamreza. Beik Boshrouyeh, & Salman. (2018). Compilation of the model for the implementation of the fair values system in Iran with an emphasis on measurement. *Quarterly Journal of the Iranian Accounting and Auditing Review*. 4(24).573-596. (In Persian)
- Koller, C. A.; Patterson, L. A.; & Scaff, E. B. (2014). When moral reasoning and ethics training fail: Reducing white collar crime through the control of opportunities for deviance. *Notre Dame JL Ethics & Pub. Pol'y*, 28, 549.
- Liodorova, J. U. L. I. A.; & Fursova, V. A. L. E. R. I. Y. A. (2018). Forensic accounting in the world: Past and present. *Journal of Economics and Management Research*, 7, 84-99.
- Mashyehki, Bitā, & Ajang, Ahmad. (2013). Forensic accounting and justice. *Hesabdar*. 28(11)
- Martinez-Figueroa, D. (2015). Examining the growing need for trained forensic accountants in Puerto Rico: A case study. *Northcentral University*.
- Marsen, S. (2020). Navigating crisis: The role of communication in organizational crisis. *International Journal of Business Communication*, 57(2), 163-175.
- Mohamed, N.; & Handley-Schachelor, M. (2014). Financial statement fraud risk mechanisms and strategies: The case studies of Malaysian commercial companies. *Procedia-social and behavioral sciences*, 145, 321-329.
- Morris, T.; & Goldsworthy, S. (2012). *PR today*. London, England: Palgrave.
- Namazi, M. & Ebrahimi, F. (2016). Modeling and Identifying Effective Factors Affecting the Intention of Reporting Financial Fraudulent by Accountant. 13(49).1-28. (In Persian)
- Nematikoshteli, R. (2021). The Effect of Kirton Cognitive Learning Strategies on Fraud Risk Assessment (Case Study: Auditors of the Iran Court of Audit). *Journal of Governmental Accounting*, 7(2), 79-94.
- Nikbakht, Z.; Khalifeh Soltani, S. A.; Hoseini, S. A.; Maddahi, A.; Vedadhir, A. (2018). Compilation of Auditor's Independence Model. *Quarterly financial accounting journal*. 10 (38), 90-112. (In Persian)
- NGUYEN, T. H. D.; LE, V. L.; HAU, N. V.; DO, D. T.; & THAO, N. T. T. (2020). Evaluation of Auditors' Professional Skills in Local Auditing Firms in Hanoi. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(9), 583-591.
- Oyedokun, G. E. (2022). Determinants of Forensic Accounting Techniques and Theories: An Empirical Investigation. *Annals of Spiru Haret University. Economic Series*, 22(3).
- 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). Okoye, EI & Gbegi, DO (2013). Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector. (A Study of Selected Ministries in Kogi State). *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 3(3), 1-19.
- Ozili, P. K. (2020). Forensic accounting theory. In *Uncertainty and Challenges in Contemporary Economic Behaviour*. Emerald Publishing Limited.
- Prabowo, H. Y. (2021). Undergraduate Forensic Accounting Education in Indonesia: Initiating a Re-Invention. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 15(2), 3-25.
- Prabowo, H. Y. (2021). Undergraduate Forensic Accounting Education in Indonesia: Initiating a Re-Invention. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 15(2), 3-25.
- Pramana, A. C.; G. Irianto, and G. Nurkholis, (2016), "The Influence of Professional Skepticism, Experience and Auditors Independence on the Ability to Detect Fraud", *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 2(11), PP. 1438-1447
- Rajabdorri, Hossein. (2020). Compilation of the "Hexagonal Fraud" Model with the Islamic Approach: Examining the Importance and Interaction of Components. (In Persian)
- Rezaee, Z.; & Burton, E. J. (1997). Forensic accounting education: Insights from academicians and certified fraud examiner. *Managerial Auditing Journal*.
- Rezaee, Z.; Crumbley, D. L.; & Elmore, R. C. (2004). Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners. *Advances in*

- Accounting Education Teaching and Curriculum Innovations, 6(10), 193-231
- Salehi, Tabande. (2017). Relationship between Auditor Professional Ethics and Audit Quality. *Ethics in Science and Technology*. 11(3): p. 77-86. (In Persian)
- Sheriffdeen, A. M; & Sameera, T. K. G. (2022). Impact of Fraud Preventive Measures on Corporate Governance: Evidence from Srilanka.
- Soltani far, Ali Asghar. (2016) The impact of accounting and forensic audit in controlling fraud and improving internal controls and financial reporting, Master's thesis, *Faculty of Management and Accounting, Yazd Azad University*. (In Persian).
- Schuchter, A; & Levi, M. (2016). The fraud triangle revisited. *Security Journal*, 29(2), 107-121.
- Shawver, T. J; & Clements, L. H. (2015). Are there gender differences when professional accountants evaluate moral intensity for earnings management? *Journal of Business Ethics*, 131(3), 557-566.
- Singleton, T. W; & Singleton, A. J. (2010). *Fraud auditing and forensic accounting* (Vol. 11). John Wiley & Sons.
- Silverstone, H; Sheetz, M; Pedneault, S; & Rudewicz, F. (2004) Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts.
- Snyder, P; Hall, M; Robertson, J; Jasinski, T; & Miller, J. S. (2006). Ethical rationality: A strategic approach to organizational crisis. *Journal of Business Ethics*, 63, 371-383.
- Suleiman, N; & Othman, Z. (2021). Forensic accounting investigation of public sector corruption in Nigeria: The Gioia methodology. *The Qualitative Report*, 26(3), 1021-1032.
- Tashdidi, elah. & Sepasi, sahar. (2018). Presenting the fraud prevention and control model in Iran by the method of grounded theory. *Quarterly Financial Accounting "Scientific Journal"*. 10(40). 29-50. (In Persian)
- Unuigbokhal, O. A. (2022). Forensic Accounting and Fraud Detection Control in Nigeria. *African Journal of Management and Business Research*, 3(1), 18-28.
- Wolfe, D. T; and Hermanson, D. (2004). The fraud diamond: considering the four elements of fraud. *The CPA Journal*.
- Yusuf, M; & Harefa, K. (2022, January). Forensic Accounting and Compliance Audit to Reduce the Number of Financial Fraud in Local Government. In 2nd International Conference of Strategic Issues on Economics, Business and Education (ICoSIEBE 2021) (pp. 18-29). Atlantis Press.