



حسابداری دادگاهی و عدالت

ترجمه و تألیف: بیتا مشایخی، و احمد آژنگ

۱- مقدمه

طرف افزایش یابد. در نتیجه، نیاز مشاوران حقوقی و دادگاهها به کارشناسان حسابداری بیش از گذشته احساس می‌شود. در کشورهای دیگر این نقش را حسابداری دادگاهی ایفا می‌کند. الزامات جهانی شدن و استانداردسازی ایجاب می‌کند این نقش در ایران نیز به کار گرفته شود.

۲- حسابداری دادگاهی

رفتارهای متقلبانه در ثبتها و سوابق حسابداری، نه تنها مالکان و سرمایه‌گذاران شرکت را تحت تاثیر قرار می‌دهد، بلکه بر کارکنان، موسسات اعتباری، دولت، و حسابرسی شرکت نیز تاثیرگذار است. سوابق حسابداری، یادداشتها، صورتحسابها، ترازنامه و موارد دیگر، می‌توانند توسط متقلبان ماهر دستکاری شوند. اعداد صورت‌های مالی، میزان فروش، و موارد دیگر، می‌تواند با تقاضای مدیریت کاهش یا افزایش داده شوند. فقط یک حسابرس حسابداری می‌تواند بگوید که کدام بخش باید با دقت مورد ملاحظه و بررسی قرار گیرد. در دعاوی دادگاهی، حضور و پشتیبانی یک کارشناس حسابداری ضروری و مورد نیاز است. انجمن حسابداران عمومی گواهی‌شده‌ی آمریکا این نقش پشتیبانی را بدین صورت تعریف می‌کند: "پشتیبانی و کمک حرفه‌ای که هیچ مشاور حقوقی نمی‌تواند به دیگری ارائه کند." نیاز به اطلاعات اتکاپذیر، از راه صورت‌های مالی درست، دانش حسابداری، و بررسی تقلب

به سبب توسعه و گستردگی فعالیت‌های مدیریتی واحد تجاری، داده‌های حسابداری جایگاه مهمی در مدیریت بنگاهها دارند. بنابراین، اطلاعات باید اتکاپذیر باشند تا نتایج فعالیت‌های مالی بتوانند در کمک به فرآیند تصمیم‌گیری مدیریت و دیگر گروه‌ها باری‌دهنده باشند. هم‌راستا با این توسعه‌ها، شمار رفتارهای متقلبانه‌ی حسابداران - که با موافقت ضمنی کارکنان و مدیران ارشد صورت می‌گیرند- به شکل چشم‌گیری افزایش یافته است. افزایش رفتارهای متقلبانه علاوه بر صورت‌های مالی و نتایج فعالیت شرکتها، اقتصاد کشور را نیز تحت تاثیر قرار می‌دهد. بنابراین، وضع ضوابط جدید، برقراری مجموعه‌ی جدیدی از استانداردها، و ایجاد حوزه‌های جدید در حسابداری - به عنوان پیامد فشارهای وارده از بیرون شرکت و سازمان‌های بین‌المللی - گریزناپذیر شده است. از این رو، در بسیاری از کشورها، کنترل حسابداری و گروه‌های حرفه‌ای نظیر حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل، و مشاوره‌های گواهی‌شده جایگاه مهمی در حسابداری پیدا کرده‌اند.

امروزه رفتارهای متقلبانه افزایش یافته است، از این رو کشف و پیش‌گیری چنین رفتارهایی دشوارتر از گذشته شده است. از طرفی، تراکنش‌های تجاری پیچیده‌تر شده‌اند و اختلافات بین افراد و موسسات افزایش یافته است. این امر سبب شده است تا دعاوی حقوقی از سوی هر دو

برآورده می‌شود. در آمریکا یک حرفه‌ی جدید به نام "حسابداری دادگاهی" ایجاد شده است که به دنبال کشف تقلب‌های حسابداری است. به هر حال، چنین چیزی هنوز در کشور ما وجود ندارد. در واژه‌نامه‌ها واژه‌ی forensic به معنای زیر ترجمه شده است:

■ قضایی

■ پذیرفته شده به عنوان یک استاندارد در موارد قضایی اصطلاح "حسابداری دادگاهی" اشاره به حسابداری دارد که در زمینه‌ی قوانین و حقوق فعالیت می‌کنند. در موضوعات دادگاهی و امور مرتبط با آن، حسابداران دادگاهی به دنبال ترکیب مهارت‌های حسابداری، حسابرسی، و بازرسی در فرآیند تصمیم‌گیری هستند.

گسترش شرکت‌های بین‌المللی "که به سبب جهانی شدن و پیشرفت فناوری حاصل شده است - نیاز به بررسی جامع‌تر و استفاده از متخصصان تقلب در حسابداری را به وجود آورده است. حسابداران دادگاهی مجوز قانونی و تخصص لازم برای برآورده ساختن این نیازها را دارند. مهم‌ترین ویژگی حسابداری دادگاهی این است که حسابداران دادگاهی نسبت به دیگر حرفه‌ها از تقلب حسابداری آگاه‌تر هستند.

معمولاً اصطلاح حسابداران دادگاهی به حسابداران عمومی گواهی‌شده‌ای اطلاق می‌شود که فرآیند تحلیل، بازرسی، بررسی، حسابرسی، و پرس و جو را برای حصول اطمینان و ارائه‌ی یک نظر کارشناسی انجام می‌دهند. رسیدگی به تقلب و پشتیبانی مشاوره‌ای در دعوی حقوقی از جمله خدمات این حسابداران عمومی گواهی‌شده است. حسابدار دادگاهی شخصی است که مشاوران حقوقی را در امور حسابداری یاری می‌کند و به دادگاه‌ها برای به‌کارگیری حسابداری در مسائل حقوقی و بحث‌برانگیز کمک می‌کند.

حسابداران دادگاهی بر پیش‌گیری و کشف تقلب، بررسی تقلب در صورت‌های مالی، و حوزه‌های مرتبط با آن و دیگر مسائل دادگاهی تمرکز می‌کنند. حسابداری دادگاهی می‌تواند به عنوان انجام بررسی‌ها از دیدگاه حقوقی باشد در حالی که همزمان موضوعات مالی را در مسائل تجاری به کار می‌گیرد.

اگر ما بخواهیم که تفاوت بین یک حسابدار و یک حسابدار دادگاهی را به صورت واضح و خلاصه بیان کنیم، می‌توانیم به موارد زیر اشاره کنیم:

■ حسابداران به بررسی سطحی اعداد می‌پردازند (فقط به اعداد توجه دارند)، در حالی که بررسی‌های حسابداران دادگاهی فراتر از اعداد است (به منشا و عوامل به وجود آورنده‌ی این اعداد توجه می‌کنند).

■ توجه دیگر حسابداران معطوف به صورت‌های مالی است، در حالی که توجه حسابداران دادگاهی معطوف به رویدادهای مالی است.

حسابداران دادگاهی کسانی هستند که آموزش دیده‌اند تا واقعیت فراتر از اعداد را کشف کنند. این با استفاده از آگاهی و مهارت‌های حسابداری آنان صورت می‌گیرد. در حالی که

همزمان تلاش می‌کنند مسائل حقوقی را شناسایی و حل کنند. آنان باید توانایی به‌کارگیری دانش حسابداری در بازرسی‌های حقوقی را داشته باشند. یک حسابدار دادگاهی، یک شخص حقوقی است که گزارش‌های نوشته‌شده را مورد پرسش قرار می‌دهد، در مختومه کردن دعوی حقوقی کمک می‌کند، شواهد کارشناسی را تأیید می‌کند، به بررسی تقلب می‌پردازد، و در تحقیقات مربوط به جرم صورت گرفته کمک می‌کند.

هم حسابداری دادگاهی و هم حسابداری مالی حوزه‌های مهمی هستند. آنها از نظر مدیران سازمان‌ها، سرمایه‌گذاران، و بازار سرمایه، در امر مدیریت و فعالیت درست شرکت بسیار مفید هستند. این دو گروه در صورتی به اهدافشان می‌رسند که از راه همکاری اطلاعاتی در حوزه‌های دارای پیچیدگی یاری شوند.

۳- حسابداری دادگاهی و نقش آن در ارتقای عدالت

منظور از اجرای عدالت، اعطای حق هر کس به او است. عدالت ابعاد مختلفی دارد که هر کدام ناظر بر حوزه‌ی مشخصی است. برای مثال، می‌توان به عدالت اقتصادی، سیاسی، قضایی، کیفری و... اشاره کرد. مسلماً عدالت مهم‌ترین هدف هر نظام قضایی است. در حوزه‌ی قضایی با دو مفهوم "عدالت قضایی" و "عدالت کیفری" روبه‌رو هستیم. عدالت قضایی به این امر اشاره دارد که پس از ارتکاب جرم یا تضییع حق، مجریان عدالت را در برابری طرفین دعوی اعمال کنند. هر عملی که مانع اجرای این فرآیند شود، مانعی برای تحقق عدالت قضایی است. عدالت کیفری بر این اساس است که کیفر و مجازات بر اساس عدالت باشد. به عبارت دیگر، این مفهوم به تناسب جرم و کیفر نیز اشاره دارد. یکی از جنبه‌هایی که می‌تواند سبب تحقق این هدف شود، شناخت درست دادگاه‌ها از موضوع دعوی است؛ که گاهی ممکن است جنبه‌های تخصصی داشته باشند.

امروزه گسترش حوزه‌های مختلف و تخصصی شدن امور، موجب شده تا ماهیت اختلافات و دعوی حقوقی نیز پیچیده‌تر شود و دربرگیرنده‌ی حوزه‌های مختلف و تخصصی باشد. در نتیجه، دادگاه‌ها برای صدور احکام نیاز به مشاوره و کمک صاحب‌نظرانی دارند که در حوزه‌های مربوط از آگاهی و دانش تخصصی برخوردار باشند و بتوانند جنبه‌های تخصصی مسئله‌ی مورد نظر را برای دادگاه شرح دهند، تا دادگاه بتواند مطابق با قوانین و ضوابط حکم درست را صادر کند.

در زمینه‌ی مسائل مالی و حسابداری، حسابداران دادگاهی و کارشناسان دادگستری می‌توانند ابعاد تخصصی رویداد مورد دعوی را برای دادگاه روشن و شفاف کنند تا دادگاه با داشتن اطلاعات لازم بتواند مطابق با قوانین و ضوابط حکم صادر کند. با بهبود کیفیت خدمات حسابداران دادگاهی و کارشناسان دادگستری و، در نتیجه‌ی آن، شرح و تبیین بهتر مسئله‌ی تخصصی مورد مناقشه برای دادگاه، درک دادگاه از ماهیت این مسائل تخصصی افزایش می‌یابد و حکم صادرشده توسط دادگاه تناسب بهتری با واقعیت مسئله خواهد داشت.

۴- نیاز به حسابداران دادگاهی

در پیدایش حسابداری دادگاهی - به عنوان ترکیبی از مهارت‌های بازرسی و حسابرسی، و به عنوان یک حوزه‌ی تخصصی از حسابداری - دلایل زیر موثر بوده است:

۱- دعوی حقوقی افراد و موسسات به تدریج افزایش یافته است. این امر نتیجه‌ی پیچیده‌تر شدن تراکنش‌های تجاری است.

۲- روابط بین افراد، موسسات و دولت باعث ایجاد مسائلی شده است.

۳- تقلب در حسابداری روز به روز در حال افزایش است و کشف این تقلب‌ها دشوارتر شده است.

۴- شکست‌ها و ناکامی‌های مدیریت به تدریج در حال افزایش است.

۵- مشاوران حقوقی و دادگاه‌ها بیش از پیش نیاز به بررسی‌های تخصصی دارند.

از جمله گروه‌هایی که ممکن است به حسابدار دادگاهی نیاز داشته باشند می‌توان به مشاوران حقوقی، پلیس، شرکت‌های بیمه، نمایندگان دولت، موسسات حقوقی وابسته به دولت، بانک‌ها، دادگاه‌ها، و دنیای تجارت و کسب و کار اشاره کرد.

افزایش نفوذگران (هکرها) و جرم‌های سایبری که به موازات پیشرفت فناوری رخ می‌دهد، نیز اهمیت بیشتری را برای حسابداران دادگاهی ایجاد کرده است. این امر به سبب نیاز به امنیت و مهارت‌های لازم برای اجرای بازرسی‌های دادگاهی است.

۵- مهارت‌های لازم برای حسابداران دادگاهی

حسابداران دادگاهی باید مانند کارآگاهان رفتار کنند. در یکی از مطالعات اخیر، فعالیت حسابداران دادگاهی به کار شرلوک هولمز تشبیه شد. در آن جا تأکید شده است که موارد بسیاری در گردآوری و تحلیل داده‌ها توسط شرلوک هولمز وجود دارد که حسابداران دادگاهی می‌توانند از آنها درس بگیرند. بنابراین، یک حسابدار دادگاهی خوب باید یک کارآگاه خوب باشد. حسابداران دادگاهی کسانی هستند که به منشا اعداد توجه می‌کنند و اعداد ظاهرشده در صورت‌های مالی را بی‌چون و چرا نمی‌پذیرند. آنان باید موارد را با دقت بالایی بررسی کنند و بتوانند دانش حسابداری خود در بازرسی‌های حقوقی به کار گیرند.

حسابداری دادگاهی تصور عمومی از حسابداری را تغییر داده است. به طور کلی، تصور بر این است که حسابداران دارای ایده‌های خلاقانه نیستند. به علاوه، گاهی تصور مردم از حسابداران این است که آنان افرادی هستند که عینک می‌زنند و همه‌ی وقت‌شان را در یک اتاق کوچک در میان اسناد و مدارک حسابداری می‌گذرانند. ویژگی متمایزکننده‌ی حسابداران دادگاهی از حسابداران، تجربه‌ی متفاوت آنان از حسابداری است.

امروزه اهمیت حسابداران دادگاهی در کشورهای غربی در حال افزایش است. کرامبلی و آپوستلو مهارت‌های مورد نیاز

یک حسابدار دادگاهی را به شرح زیر بیان کردند:

- ۱- پیش‌زمینه قوی در حسابداری
 - ۲- دانش کامل از رویه‌های حسابداری
 - ۳- فهم و درک ارزیابی ریسک
 - ۴- درک محیط قانونی
 - ۵- فهم و درک کنترل داخلی
 - ۶- آگاهی از فنون کشف تقلب
 - ۷- مهارت‌های ارتباطی قوی
- بوزکارت و هانتر نیز مهارت‌های شخصی زیر را برای حسابداران قانونی ارائه کردند:

کنج‌کاو: یک حسابدار دادگاهی باید کنج‌کاو، و برای ترقی در شغل خود مشتاق باشد. او باید تلاش خود را به کار برد تا اعتماد و اطمینان به وجود آورد.

جدیت و سرسختی: یک حسابدار دادگاهی نباید تسلیم سختی‌های کار شود. او باید در دفاع از چیزی که می‌خواهد، مقاوم باشد.

خلاقیت: یک حسابدار دادگاهی باید در کنار رعایت اصول و استانداردهای کلی، تا حد ممکن خلاقیت داشته باشد.

درک و فهم: یک حسابدار قانونی باید هر رویداد را با جزئیات بررسی کند. او باید درک درستی از مدیریت کسب و کار داشته باشد و بتواند به خوبی استدلال کند. او باید در گرفتن تصمیماتش نگاهی تحلیلی و منطقی داشته باشد.

اعتمادپذیری: یک حسابدار دادگاهی باید بداند که چگونه با دقت به سخنان افراد گوش دهد و با آنان ارتباط شنیداری یا نوشتاری برقرار کند. او باید دارای روابط اجتماعی قوی باشد.

بر اساس ماهیت بررسی‌های دادگاهی، بعضی از حسابداران دادگاهی در بخش‌های عمومی مثل اداره پلیس یا نهادها مالیاتی فعالیت می‌کنند. در حالی که بعضی دیگر از آنان در بخش‌های خصوصی نظیر بانک‌ها و شرکت‌های بیمه به فعالیت می‌پردازند. موفقیت بررسی‌های حسابداری دادگاهی بستگی به تعیین این دارد که کدام شواهد به عنوان معتبر یا نامعتبر بررسی خواهند شد.

۶- حوزه‌های فعالیت حسابداران دادگاهی

حسابداری دادگاهی به سرعت در آمریکا و دیگر کشورها در حال گسترش است. گرچه مسائل و مشکلات بزرگتر و پیچیده‌تر شده‌اند، ولی با این وجود فرصت‌های پیش رو و در دسترس نیز افزایش یافته‌اند. حسابداری دادگاهی یک حوزه از فعالیت حسابداران موفق و ماهر است که با مسائل عملی و نظری بسیاری رو به رو هستند. آنان در بخش‌های مختلف و حوزه‌های گسترده‌ای به کار گرفته می‌شوند.

موارد مربوط به ارائه‌های نادرست متقلبانه گاهی بسیار پیچیده هستند. بنابراین، نیاز است تا توسط کارشناسان و متخصصان بررسی شوند. حوزه‌ی کاری یک حسابدار دادگاهی شامل حوزه‌های مشخص بسیاری است. هنگامی که ما با

این مسائل رو به رو می‌شویم، دلیل این که چرا به تخصص حسابداری دادگاهی نیاز است، قابل درک خواهد بود. مسائلی که یک حسابدار دادگاهی با آنها رو به رو است به شرح زیر است:

- موارد مربوط به سهام‌داران و شرکت
- کسب و کار و دولت
- بخش‌های مربوط به ساخت و ساز
- موارد مربوط به صدمه دیدن افراد یا تصادف‌های رانندگی
- توقف فعالیت و غرامت خواستن از شرکت‌های بیمه
- بررسی تقلب شرکت یا کارمندان
- اختلافات مالی مربوط به فسخ قراردادها
- ارزیابی فعالیت
- موارد مربوط به زبان‌های مالی شرکت‌ها
- سهل‌انگاری حرفه‌ای
- وساطت و تقویت
- مسائل محیطی
- جرائم سایبری
- موضوعات مربوط به سرمایه‌ی فکری

۷- انواع حسابداری دادگاهی

حسابداری دادگاهی، در سه حوزه‌ی مختلف کاربرد دارد: حمایت مشاوره‌ای در دعاوی حقوقی، گواهی کارشناسی، و بررسی تقلب.

۱-۷- حمایت مشاوره‌ای در دعاوی حقوقی

این نقش از حسابداری دادگاهی عبارت است از حمایت‌ها و خدمات ارائه‌شده به مشاوران حقوقی توسط فردی که خود مشاور حقوقی نیست؛ یا ارائه‌ی کمک و پشتیبانی در زمینه حسابداری. حسابداران دادگاهی نقش‌های زیر را برعهده دارند:

- گردآوری اسناد لازم برای پشتیبانی یا رد یک ادعا
- بازبینی اسناد مربوط برای انجام بررسی اولیه مورد و تعیین ضعف‌ها
- کمک به پرس و جو از شاهدان و تهیه‌ی پرسش‌هایی در رابطه با اثبات موارد مربوط به حوزه‌ی مالی
- کمک در موضوعات مالی مربوط به بازبینی ادعاها و مشارکت در پرس و جو از شاهدان برای تهیه‌ی پرسش‌های مکمل

- بررسی گزارش کارشناسی گروه‌های مقابل برای گزارش نقاط ضعف و قوت آن
- کمک برای دستیابی به هم‌رایی و توافق نظر
- شنیدن شواهد و بررسی مدارک گروه‌های مقابل و حاضر بودن در دادرسی، تا در بازجویی‌ها مفید باشد

۲-۷- گواهی کارشناسی

اخیراً تمایل به استفاده از کارشناسان در دعاوی حقوقی (به‌ویژه در آمریکا و کانادا) در حال افزایش است. دادگاه‌ها برای تعیین نظرشان درباره‌ی مورد دعوی، پیش از محاکمه و دادرسی، باید به نظر کارشناسان توجه کنند. برای پذیرفته‌شدن به عنوان یک کارشناس، دادگاه‌ها از توانایی‌های مختلف

کارشناسی در کنار توجه به آموزش و اعتبار فرد، دعوت به همکاری می‌کنند.

به طور کلی، نیاز به گواهی کارشناس در مسائل نیازمند به تخصص حسابداری نمود دارد. یک حسابدار دادگاهی استخدام می‌شود تا به واقعیت اقتصادی دست یابد، تجزیه و تحلیل مالیات را تهیه کند، شواهد گروه مقابل را رد کند، مسائل را مشخص کند تا مورد بررسی قرار گیرند، در اظهارنظر نسبت به اسناد کمک کند، و در کسب اطلاعات از دیگر شواهد کمک کند

وظایف حسابداران دادگاهی در زمینه‌ی فعالیت‌های مربوط به گواهی کارشناسی می‌تواند به شرح زیر باشد:

- انجام تحقیقات لازم در رابطه با مورد و گردآوری داده‌های متنوع
- اظهارنظر با استفاده از این داده‌ها
- استفاده از این اظهارنظر برای آگاه کردن قاضی و مشاوران حقوقی در دادگاه

شواهد کارشناسی در دعاوی حقوقی موثرتر شده‌اند. این شواهد مرحله‌ی نهایی فعالیت‌های حسابدار دادگاهی در دادرسی است. حسابداری دادگاهی غالباً مستقل از نظام قضایی است، ولی با این حال استانداردهای حقوقی در توصیف آن بسیار مهم هستند. وظیفه‌ی یک حسابدار دادگاهی به عنوان گواهی کارشناسی، افشای نظرات و واقعیت‌ها است. بنابراین، طی دوره‌ی قضاوت و تصمیم‌گیری، افراد براساس مهارت‌شان در امری که نیازمند اظهارنظر گواهی‌گرانه است، انتخاب می‌شوند.

۳-۷- بررسی تقلب (حسابداری بازرسی‌کننده)

پیشرفت فناوری، دانش حسابداری مدیران، جهانی شدن اقتصاد و ایجاد سازمان‌های بزرگ با فعالیت‌های پیچیده، شرایطی را به وجود آورده است که برای کشف تقلب بررسی‌ها و تحقیقات بسیاری نیاز است. تقلب و سواستفاده‌های شغلی موجب زیان‌های میلیاردری می‌شوند. رفتارهای غیرقانونی که از راه تقلب، پنهان کاری، و سوءاستفاده از اعتماد دیگران انجام می‌شوند و در آنها تهدید فیزیکی و خشونت وجود ندارد، به عنوان جرائم سفیدان (WCC) شناخته می‌شوند. انجمن بازرسان گواهی‌شده‌ی تقلب (ACFE) از این نوع جرایم با عنوان "سواستفاده و تقلب شغلی" یاد می‌کند و آنها را به عنوان استفاده از موقعیت یک نفر برای بهبود موقعیت دیگری از راه سواستفاده عمدی یا به کارگیری نادرست دارایی‌ها و منابع کارفرما تعریف می‌کنند. این نوع جرایم همه‌گیر شده‌اند و مبالغ آنها در آمریکا در هر سال به ۶۰۰ میلیارد دلار می‌رسد. در نتیجه، حسابرسی تقلب ابزار مهمی برای حل این گونه مسائل است.

ارائه‌های نادرست بااهمیت از سوی شرکت‌های سهامی نه تنها پیامدهای مالی دارد، بلکه به شهرت و اعتبار نیز صدمه می‌زنند. جرایم سفیدان در انران، پاراملات، ورلد کام، و تایکو اینترنشنال نمونه‌هایی از این دسته هستند.

انواع تقلب در شرکت‌ها می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- جرایم سفیدان
 - ارائه‌های نادرست مالی از سوی مدیریت ارشد برای گمراه کردن مراجع ذی‌صلاح
 - تقلب‌های مربوط به سرمایه‌گذاری‌ها
 - رشوه و درص‌گیری
 - تقلب در معاملات بانکی
 - تقلب در انتقال الکترونیکی وجوه
 - تقلب کارت‌های اعتباری
 - تقلب مربوط به رایانه
 - تقلب‌های انجام‌شده به وسیله اینترنت
- به نظر می‌رسد که کشف و پیش‌گیری از انواع این تقلب‌ها برای یک حسابدار نامتخصص ناممکن باشد. این موارد فقط توسط افراد متخصص که دانش حرفه‌ای در این موضوعات دارند، قابل پیگیری هستند.

۸- ویژگی‌های مورد نیاز یک حسابدار دادگاهی

حسابدار دادگاهی شخصی است که علاوه بر اعداد ظاهری، به علت و منشا اعداد نیز توجه می‌کند؛ درباره‌ی اسناد کنجکاوی به خرج می‌دهد؛ شواهد مربوط به گواهی کارشناس را تهیه می‌کند؛ مانع ارائه‌ی اطلاعات نادرست توسط افراد می‌شود؛ و حقیقت را با مذاکره و گفتگو با افراد با جزئیات آشکار می‌کند. از آن جا که به وضوح فهمیده‌ایم حسابداران دادگاهی با حسابداران و حسابرسان مستقل تفاوت دارند، آنان باید دانش گسترده‌ای در بعضی زمینه‌ها داشته باشند. در کنار دارا بودن مهارت‌های شخصیتی، آنان باید در موارد زیر نیز دانش و آگاهی داشته باشند:

- دانشی گسترده‌ی حسابداری
- فنون بررسی و آزمون
- حقوق
- حسابرسی
- مدیریت کسب و کار
- روان‌شناسی
- جرم‌شناسی
- رایانه و اینترنت
- آمار

علاوه بر وجود تفاوت در نقش حسابرسی حسابداران دادگاهی و حسابرسان مستقل، آموزش و اعطای گواهی‌نامه به این دو نیز با هم تفاوت دارد. آموزش و اعطای گواهی‌نامه به حسابداران دادگاهی به نحوی است که در آنها زمینه‌ی قوی‌تری برای کشف تقلب نسبت به حسابرسان سنتی ایجاد می‌شود.

۹- آموزش و آماده‌سازی حسابداری دادگاهی

برنامه‌ی دانشگاه فلوریدا آتلانتیک شامل ۹ برنامه‌ی درسی برای حسابداری دادگاهی است. برای این که یک شخص بتواند

گواهی‌نامه‌ی حسابدار دادگاهی را در آمریکا بگیرد، باید مراحل مختلفی را با موفقیت بگذراند. این مراحل به شرح زیر است:

- داشتن مدرک کارشناسی
- ۲ سال تجربه‌ی حرفه‌ای
- قبولی در آزمون بازرسی تقلب گواهی‌شده (CFE)
- بسیاری از حسابداران دادگاهی حرفه‌ای دارای گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای نظیر بازرسی تقلب گواهی‌شده (CFE) یا حسابدار عمومی گواهی‌شده (CPA) هستند. آزمون بازرسی تقلب گواهی‌شده می‌تواند در هر زمانی طی سال در چهار بخش پیشنهادی زیر برگزار شود:
- تراکنش‌های مالی متقلبانه
- بخش‌های حقوقی تقلب
- بازرسی تقلب
- جرم‌شناسی و اخلاق

انجمن بازرسان تقلب گواهی‌شده (ACFE) یک انجمن حرفه‌ای با بیش از ۷۰,۰۰۰ عضو در سرتاسر جهان است که به عنوان مهم‌ترین نهاد حرفه‌ای در این زمینه شناخته می‌شود. این سازمان کمک‌های گسترده‌ای را در رابطه با حسابداری دادگاهی و حسابرسی تقلب ارائه می‌دهد، و علاوه بر این، دوره‌ها و سمینارهای آموزشی مختلفی را نیز برگزار می‌کند و نشریات مختلفی را منتشر می‌کند. آزمون‌های این سازمان از ۴ بخش عمده‌ی زیر تشکیل می‌شود:

- تراکنش‌های مالی
- آزمون و بازرسی
- موضوعات حقوقی
- جرم‌شناسی

برای موفقیت در این آزمون، مدرک کارشناسی به تنهایی کافی نیست، بلکه یک آموزش و آماده‌سازی تکمیلی برای چهار موضوع بالا باید در نظام آموزشی ایجاد شود.

قرار دادن موارد بالا در برنامه‌ی درسی دانشگاهی به شیوه‌های مختلف امکان‌پذیر است:

- گنجاندن در برنامه‌ی درسی عادی مقطع کارشناسی
- راه‌اندازی یک برنامه‌ی متفاوت به صورت تحصیلات تکمیلی (پس از پایان دوره‌ی کارشناسی)
- ایجاد یک دوره‌ی آموزشی (به صورت مستقل)
- موضوعات محتمل در آموزش حسابداری دادگاهی بر اساس مطالعه‌ی رضایی و برتن (۱۹۹۷) به شرح زیر است:

الف- تحقیق و تفحص و قانون

- قوانین و ضوابط مربوط به رشوه و تقلب‌های مجرمانه
- آگاهی از نظام حقوقی
- اجزای حقوقی تقلب
- دادرسی و بازجویی‌ها
- دعای حقوقی و فنون مشاوره
- شواهد کارشناسی و فنون گواهی کارشناس
- راهبری شرکتی و رعایت قوانین و ضوابط لازم‌الاجرا

■ بررسی رشوه و فساد، شامل تجزیه و تحلیل ادعاهای مربوط به رفتار خلافکارانه

ب- تقلب و حسابرسی تقلب

- نظریه‌ی آزمون و پیش‌گیری از تقلب
- اصول تقلب
- قواعد مربوط به شواهد و استانداردهای گزارشگری برای حسابداری دادگاهی
- روش‌شناسی حسابرسی تقلب
- استانداردهای حرفه‌ای حسابداری دادگاهی
- گردآوری و تجزیه و تحلیل اسناد
- انواع تقلب (مثلاً مربوط به ورشکستگی، رایانه، مدیریت، کارمندان)
- مهارت‌های مذاکره‌ی حرفه‌ای و جنبه‌های حقوقی این مذاکرات

ج- فرآیند گزارشگری مالی

- تقلب‌های مالی و مسئولیت‌های حسابدار
- ارزیابی کنترل داخلی و نمونه‌گیری آماری
- فنون یافتن دارایی‌های مخفی
- فرآیند گزارشگری مالی و تحلیل آن؛ شامل رویه‌های بررسی تحلیلی
- نوشتن گزارش موثر

د- اخلاق

- فنون بررسی تضاد منافع
- اصول اخلاقی و آیین‌نامه‌ی رفتاری مربوط به شرکت
- پرچم‌های قرمز فردی و محیطی

۱۰- نتیجه‌گیری

به سبب جهانی‌شدن و توسعه‌ی بسیاری از حوزه‌ها، ساختار جدیدی متناسب با جهان نوین امروزی برای حسابداری مورد نیاز است. این مقاله به معرفی حسابداری دادگاهی می‌پردازد که در بعضی کشورها به‌ویژه آمریکا و کانادا وجود دارد و در ارزیابی چشم‌انداز آن در ایران مفید است.

امروزه مجادلات و دعاوی در موضوعات بحث‌برانگیز نظیر سوابق حسابداری، صورت‌های مالی و کشمکش‌های حقوقی باید بر مبنای حقایق و قضاوت درست باشند. در ایران، کاربردپذیری حسابداری دادگاهی باید مورد مطالعه قرار گیرد و بررسی شود که آیا نظام شواهد و شهادت‌دهی به این امر نیاز دارد یا نه. این امر برای ایران یک دستاورد خواهد بود که یک نوسازی در نظام آموزشی صورت گیرد تا نیازهای این گروه‌های حرفه‌ای برآورده شود.

منابع:

Nermin Akyel, (2012), Forensic Accounting Training: A Proposal for Turkey, Procedia: Social and Behavioral Science, 55, pp: 77-86, International Conference on New Horizon in Education

بی‌تا مشایخی: دکتری حسابداری و عضو هیات علمی دانشگاه تهران

احمد آژنگ: دانشجوی کارشناسی دانشگاه تهران