

مروری بر تاریخچه حسابداری دادگاهی

چکیده

حسابداری دادگاهی حوزه‌ی نسبتاً جدیدی در حسابداری است که عمدتاً در یک سده‌ی اخیر پدید آمده است، و از مفاهیم و فنون ویژه‌ای استفاده می‌کند. این حوزه‌ی تخصصی با جوانب گسترده‌ای از جهان در حال تغییر، از جمله، اقتصاد، علوم اجتماعی و قانونی شکل گرفته است. در این مقاله، علاوه بر بیان سیر تکامل حسابداری دادگاهی، به ویژگی‌ها و اهمیت این حوزه می‌پردازیم.

حسابداری دادگاهی: در گذر زمان

حسابداری دادگاهی که به آن حسابداری جنایی، حسابداری قضایی یا حسابداری قانونی نیز می‌گویند، به عنوان حرفه‌ای تعریف شده است، که از حسابرسی و مهارت‌های بازرسی برای بررسی و تهیه‌ی گزارش‌های مالی برای دادگاه استفاده می‌کند. حوزه‌ی فعالیت حسابداران دادگاهی به علت تنوع مسائل مورد رسیدگی برای ارائه‌ی خدمات بسیار گسترده است. افزایش آگاهی در اهمیت پیش‌گیری از تقلب، افزایش تقاضا برای به‌کارگیری حسابداران دادگاهی را در بر داشته است. حسابداری دادگاهی جهش‌های رشدی بسیاری را در سال‌های اخیر تجربه کرده است. به طوری که در حرفه‌ی حسابداری به تدریج حسابداران دادگاهی بیشتری فراخوان و جذب شده است. تا جایی که پیش‌بینی می‌شود رشد این حرفه بر اساس میزان شغل تا پایان ۲۰۱۸ به ۶٫۷ درصد برسد. عملکرد مالی این حرفه نیز افزایش یکنواختی را طی سال‌های اخیر داشته است. به گونه‌ی که انتظار می‌رود مجموع درآمد این بخش از حرفه‌ی حسابداری تا سال ۲۰۱۸ به ۶٫۳ میلیارد دلار برسد (دربیر، ۲۰۱۴).

حسابداری دادگاهی همانند بسیاری از مشاغل دیگر در طول زمان تکامل یافته است. این حرفه تحت تأثیر تغییراتی در حوزه‌های فن‌آوری، اجتماعی، و اقتصادی قرار گرفته است. با تغییر جوانب مختلف جهان به عنوان محیطی که حسابداری دادگاهی در آن فعال است، این شغل نیز تغییر کرده است. زیرا حسابداری به طور کلی تحت تأثیر محیط است. آموزش مستمر، تنها راهی است که در آن حسابداران دادگاهی با چگونگی روبرویی با چالش‌های جدید آماده می‌شوند. این حرفه از اوایل سده‌ی نوزدهم میلادی ظهور یافت و تا حد زیادی روش‌های پیش‌گیری، کشف و حتی انجام تقلب را تغییر داد. در سال ۱۹۹۰، اداره‌ی آگاهی فدرال آمریکا (FBI) اعلام کرد، جرایم یقه‌سفیدان پنج درصد جرایم کشف‌شده را تشکیل می‌دهد. با این حال، زبان‌های مالی این جرایم معادل ۹۵ درصد زبان‌های مالی همه‌ی جرایم

کشف‌شده است. این طور بود که از خدمات حرفه‌ای حسابداران دادگاهی برای کاهش این زبان‌ها یاری گرفته شد (همان منبع).

موضوعات مورد توجه حسابداری دادگاهی

حوزه‌ی کاری حسابداران دادگاهی عمدتاً شامل چند زمینه‌ی مشخص است. هنگامی که این موضوعات مورد بررسی قرار بگیرند، چرایی نیاز به مهارت حسابداری دادگاهی قابل درک‌تر خواهد شد. این موارد عمدتاً عبارتند از:

- پرونده‌های آسیب فردی مانند تصادفات رانندگی؛
- توقف کار و تقاضای غرامت از شرکت‌های بیمه؛
- بررسی تقلب‌های شرکتی (مثل، انرون)؛
- مسائل مالی مربوط به طلاق؛
- پرونده‌های مرتبط با زبان‌های مالی شرکت‌ها؛
- مسائل زیست محیطی؛
- جرایم سایبری؛
- مسائل مرتبط با سرمایه‌ی فکری و غیره (آکیل، ۲۰۱۲).

حسابداری دادگاهی: در عمل

تقلب‌های حسابداری نه تنها بر مالکان واحدهای گزارش‌گر و سرمایه‌گذاران، بلکه بر کارکنان، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری به‌عنوان تأمین‌کنندگان منابع مالی، دولت و همه‌ی ذینفعان مستقیم و غیرمستقیم درون‌سازمانی و برون‌سازمانی تأثیر می‌گذارد (همان منبع). متقلبان می‌توانند صورت‌حساب‌ها، ثبت‌های حسابداری، دفاتر مالی، صورت‌های مالی و سایر اسناد و مدارک و گزارش‌ها را دستکاری کنند. به‌عنوان مثال، می‌توان به کاهش یا افزایش مقادیر یا مبالغ فروش به دستور مدیران اشاره کرد. ممیزان مالیاتی نیز می‌توانند از دستکاری در موارد قابل قبول مالیاتی مثال بیاورند. پشتیبانی از حسابداری در موضوعات قضایی همواره بحث‌برانگیز بوده است؛ به طوری که انجمن حسابداران رسمی آمریکا این حمایت را این‌گونه توصیف می‌کند: "حمایت حرفه‌ای که هیچ وکیلی نمی‌تواند برای دیگری ارایه کند" (بازارسورین، ۲۰۰۵).

یکی از معروف‌ترین موارد حسابداری دادگاهی پرونده‌ی آل کاپسون است. در سال ۱۹۳۱، تیم حسابداران دادگاهی اطلاعاتی انکارناپذیر را درباره‌ی او گردآوری کرده بودند. وی با ناکام ماندن در اثبات ادعای خود درباره‌ی میزان کل سود نسبت به مالیات توجه آنان را به خود جلب کرد. این بازده از اختلاس، قمار و بسیاری از دیگر فعالیت‌های غیرقانونی او

مترجمان:



کیهان آزادی | محمدجواد تصدّی کاری | مصطفی ملکی

بود. بزرگ‌ترین منبع درآمد زندگی وی، فعالیت‌های غیرقانونی او بود، و عاملی که دست او را رو کرد، فرار مالیاتی بود. مستندات گردآوری‌شده به‌گونه‌ای بود که او از ادامه‌ی مسیر ناکام ماند و حسابداران دادگاهی نسبت به او اقامه دعوی کردند (دریر، ۲۰۱۴).

از دیگر موارد موفق عملکرد حسابداران دادگاهی می‌توان به استفاده از خدمات آنان به عنوان شاهدان آگاه در پرونده‌ی شهردار بفتن در سال ۱۸۱۷ اشاره کرد. این پرونده نخستین موردی بود که در آن یک حسابدار به عنوان شاهد آگاه در دادگاه حضور یافت. این مورد در واقع آغاز حرفه‌ی حسابداری دادگاهی را رقم زد. این در حالی بود که تا مدت‌ها این حرفه ناشناخته مانده بود، و تقاضایی با این عنوان وجود نداشت. البته پیش از آن فنون و خدمات مشابهی ارائه می‌شد؛ ولی این حرفه، تا آن زمان، حرفه‌ی تعریف‌شده‌ای نبود. حسابداران دادگاهی عمدتاً از فونوی استفاده می‌کردند که از سده‌ی هجدهم در اسکاتلند مورد استفاده بود (همان منبع).

تا سال ۱۹۴۶، حتی عنوان "حسابداری دادگاهی" نیز وجود نداشت. این نشان می‌دهد این مسیر حرفه‌ای متداول نبوده است. در دهه‌ی ۱۹۶۰، اداره‌ی آگاهی فدرال آمریکا (FBI) بیش از ۷۰۰ حسابدار دادگاهی را استخدام کرد. آنان پرونده‌های تقلب مالی، جرایم اینترنتی، پولشویی و بسیاری از جرایم مالی دیگر را مورد بررسی قرار دادند (همان منبع). نخستین کتاب حسابداری دادگاهی با عنوان "مقدمه‌ای بر حسابداری دادگاهی" بعد از سال ۱۹۸۲ نوشته شد. با این حال، محبوبیت و نیاز به ارائه‌ی خدمات حسابداران دادگاهی به طور یکنواخت و با سرعت فزاینده در چند دهه گذشته رشد یافت.

در اوایل هزاره‌ی سوم میلادی، رسوایی بزرگ شرکت انرون، طوفانی را در دنیای حسابداری به پا کرد. انرون برای حفظ نرخ رشد خود، اقدام به دریافت وام‌های کلان کرده بود، و در سال‌های ۱۹۹۹ و ۲۰۰۰، رشد خوبی را تجربه کرد. ولی آن‌ها در واقع بدهی‌های خود را مخفی کرده بودند، و سرمایه‌گذاران با شرکت‌های جعلی مثل چیکو مشارکت می‌کردند. آن‌ها اطلاعات محرمانه شرکت را برای کسب سود از سرمایه‌گذاران عمده ارائه می‌دادند. رفته‌رفته شک و تردید درباره‌ی این که انرون چگونه به این ثروت رسیده است، در رسانه‌ها آغاز شد. در اواخر سال ۲۰۰۱، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) شروع به بازرسی از شرکای انرون

کرد. به طوری که خیلی زود مشخص شد آن‌ها شش میلیارد دلار بدهکار هستند. این رسوایی پای حسابداران دادگاهی را به این موضوع باز کرد. هر چه ارائه‌ی اطلاعات مالی نادرست بیشتری از این رسوایی کشف می‌شد، فشار بیشتری بر حسابداران برای پیش‌گیری از این قبیل تقلب‌ها اعمال می‌شد.

در سال ۲۰۰۲، در همین راستا، قانون سارینز-آکسلی الزامات عمده‌ای را برای حسابداران وضع کرد. فشار بیشتری نیز بر حسابداران دادگاهی اعمال شد که ضمانتی برای اجرای درست این الزامات باشد. این قانون حوزه‌ی کاملاً جدیدی از بازرسی را برای حسابداران دادگاهی باز کرد. در این قانون، مدیریت ملزم به تأیید صورت‌های مالی عاری از اظهارات متقلبانه است. از زمان رسوایی شرکت انرون و رسوایی‌های مشابه دیگر، تقاضای روبه‌رشدی برای حسابرسی‌ها و بررسی موشکافانه همه‌ی شرکت‌ها به وجود آمد. اغلب این حسابرسی‌ها، تخصصی را برای حسابداران دادگاهی به همراه داشته است. از حسابداران دادگاهی برای کشف تعدی یا سهوی بودن گزارش‌های مالی نیز استفاده می‌شود. بنابراین، افزایش در تقاضا برای دانش ارزشمند حسابداران دادگاهی نیز در این زمینه دیده می‌شود (همان منبع).

حضور حسابداران دادگاهی در زمان وقوع طوفان کاترینا نیز بسیار چشمگیر بود. به طوری که وقتی قربانیان نسبت به شرکت‌های بیمه ادعاهایی را طرح کردند، حسابداران دادگاهی وارد شرکت‌های بیمه شدند. آنان از بیمه‌نامه‌ها و وضعیت پوشش بیمه‌ای آگاه بودند. بنابراین، به قربانیان اطمینان دادند که همه‌ی خسارت‌ها جبران خواهد شد. یکی دیگر از جایگاه‌هایی که رد پای حسابداران دادگاهی در آن دیده می‌شود، مسائل خانوادگی است. به عنوان مثال، در طلاق معروف پل مک‌کارتی در سال ۲۰۰۸، از حسابداران دادگاهی خواسته شد تا میزان ثروت واقعی وی را بررسی کنند. وی نیمی از دارایی‌های خود را اظهار کرده بود. تیمی از حسابداران دادگاهی پول‌هایی را از او ردیابی کردند که در حساب بانکی سوئیس وی بود و از طریق تجارت خود پولشویی کرده بود. شناسایی این قبیل تقلب‌ها در مسائل طلاق بسیار رایج است (همان منبع).

انواع حسابداری دادگاهی

مشاوره‌ی پشتیبانی دعوی قضایی: این مشاوره به مثابه حمایت حرفه‌ای و کلاه از سوی حسابداران دادگاهی در طول رسیدگی یا ارائه‌ی پشتیبانی و مشاوره حسابداری برای پرونده‌های قضایی است. حسابداران دادگاهی

مسئولیت‌هایی مانند گردآوری اسناد و مدارک ضروری برای حمایت یا رد ادعاها، اصلاح اسناد مرتبط برای انجام بررسی اولیه‌ی پرونده‌ها، و تعیین کمبودها، همکاری در بحث شهادت‌خواهی و فهرست کردن پرسش‌های مرتبط با درستی اظهارات مالی، بررسی گزارش بخش‌های مختلف برای گزارش‌دهی نقاط ضعف و قوت آن بخش‌ها، و دیگر موارد را در دعاوی قضایی بر عهده می‌گیرند (اوزکول، ۲۰۰۵؛ آکیل، ۲۰۱۲).

شهادت کارشناسی: گرایش جدیدی در دعوی قضایی به ویژه در آمریکا و کانادا در حال پذیرش کارشناسان دادگاهی است. دادگاه‌ها برای پذیرفتن این کارشناسان، شروطی در زمینه‌ی توانایی‌های مهارت فردی به‌علاوه تحصیل رسمی و اعتبارگذاری مطرح می‌کنند. نیاز به شهادت کارشناسان در موضوعات مالی مستلزم داشتن مهارت حسابداری است. حسابداران دادگاهی را بنا به دلایلی از قبیل دستیابی به واقعیت‌های مالی، تحلیل‌های مالیاتی، اظهارنظر درباره‌ی اسناد مالی و غیره می‌توان استخدام کرد. به باور بوزکورت و اوزکول، وظایف حسابداران دادگاهی در افزایش مهارت‌شان در فعالیت‌های شهادت‌دهی را می‌توان به این صورت فهرست کرد:

- انجام تحقیق درباره‌ی پرونده‌های گردآوری‌شده‌ی داده‌های مختلف؛
- دستیابی به برداشتی در برابر بهره‌برداری از داده‌ها؛ و
- دستیابی به بیانی روشن برای آگاه کردن و اطلاع‌رسانی قضات و کلاء (همان منابع).

سنجش حسابداری: پیشرفت فن‌آوری و دانش حسابداری، جهانی‌شدن، و ظهور کسب و کارهای پیچیده با صدها عملیات، موقعیت منحصربه‌فردی را در کشف تقلب برای حسابداران دادگاهی پدید آورده است. تقلب‌ها و سوءاستفاده‌های شغلی، منجر به زیان‌های چند هزار میلیارد دلاری در سرتاسر جهان شده است. این نوع جرایم را عمدتاً با تئوری نمایندگی و مبحث تضاد منافع تبیین می‌کنند، و حسابرسی دادگاهی یکی از ابزارهای مهم برای کاهش این مسائل است.

ادعاهای نادرست مالی شرکت‌های سهامی علاوه بر نتایج زیان‌بار بر ذینفعان مختلف، می‌تواند به شهرت شرکت نیز آسیب وارد کند؛ همانند آن چه در رسوایی انرون، فارمالات، وردکام و دیگر موارد مشابه به‌وقوع پیوست. انواع تقلب‌ها در شرکت‌ها متفاوت هستند. برای حسابدار غیرخبره کشف و پیش‌گیری از این تقلب‌ها غیرممکن به نظر می‌رسد. ولی این تقلب‌ها توسط کارشناسانی که



ویژگی‌های فردی حسابداران دادگاهی

حسابداران دادگاهی افقی فراتر از افق پیش رو را می‌بینند. آنان همواره به اسناد و موارد مشکوک هستند. اساس شهادت حسابداران دادگاهی بر پایه‌ی همین شکایات آنان شکل می‌گیرد. به طوری که آن چه دیگران بر اساس تفکرات عامه باور می‌کنند، حسابداران دادگاهی بر اساس اسناد و مدارک رد می‌کنند (کرومبلی ۱۹۹۵؛ آکیل، ۲۰۱۲).

حسابداران دادگاهی باید دارای دانشی گسترده در موضوعات متنوع باشند. از جمله‌ی این دانش‌ها می‌توان به دانش گسترده در زمینه‌ی حسابداری، فنون بازرسی، قوانین و مقررات، حسابرسی، کسب و کار، روانشناسی، جرم‌شناسی و دیگر موارد اشاره کرد. حتی افزایش شرکت‌های بین‌المللی در نتیجه‌ی جهانی‌سازی و پیشرفت‌های فن‌آورانه، به بررسی جامع‌تر تقلب و پرورش افراد متخصص‌تر در زمینه‌ی تقلب‌های حسابداری و گزارشگری مالی نیاز دارد. حسابداران دادگاهی دارای مجوز قانونی لازم برای تحقق این هدف هستند. مهم‌ترین ویژگی حسابداران دادگاهی این است که در حوزه‌ی تقلب‌های حسابداری و گزارشگری مالی نسبت به دیگر مشاغل آگاه‌تر هستند (کالیپورت، ۲۰۰۷).

می‌کنند. البته حسابداران دادگاهی ضرورتاً از قضاوت حرفه‌ای برای گزارش یافته‌های خود استفاده می‌کنند."

حسابداران از اصول و فنونی استفاده می‌کنند که اگر ناقص باشند، اطلاعات آنان را به شدت خدشه‌دار می‌کند. در نظام عدالت کیفری از قانون "شک منطقی" استفاده می‌شود. در دنیای حسابداری نیز از مادیات به عنوان سطح آستانه‌ی پاسخگویی برای صورت‌های مالی نادرست استفاده می‌شود، و همه ثبتهای در یک دوره‌ی زمانی مورد بررسی قرار می‌گیرند. بعضاً حتی کوچکترین معاملات نیز می‌توانند نشانه‌ی یک تقلب باشند.

ابزاری که حسابداران دادگاهی برای کشف تقلب استفاده می‌کنند، مثلث تقلب معرفی شده توسط دونالد کریزی است. وی در تشخیص تقلب بسیار تخصص داشت. او در سال ۱۹۴۰، دویست متقلب را مورد مصاحبه قرار داد، و در نتیجه‌ی این تحقیق، نظریه‌ی مثلث تقلب را مطرح کرد. مثلث تقلب دارای سه عامل اصلی است که باید در موقعیت ارتکاب تقلب وجود داشته باشد. این عناصر عبارتند از فرصت، توجیه و فشار. اگر یک حسابدار دادگاهی در کار خود متوجه وجود این سه عامل در سازمان شود، احتمالاً موفق به کشف تقلب خواهد شد (درپر، ۲۰۱۴).

دارای دانش شغلی مربوط هستند، می‌تواند پیش‌گیری و کشف شوند. از ارزیابی تقلب تحت عنوان سنجش حسابداری نیز یاد شده است (همان منابع).

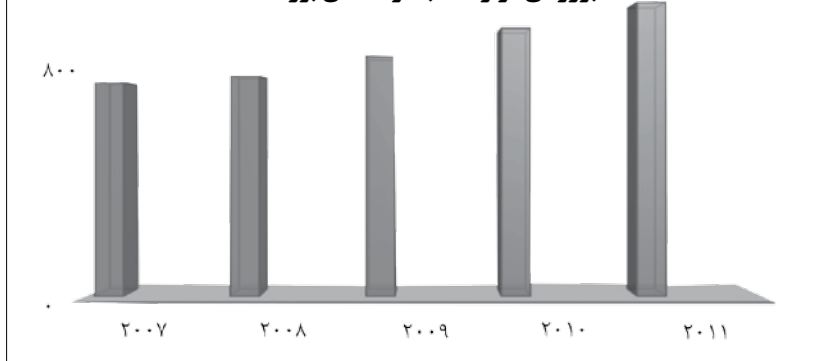
تغییرات شغلی

پرورش حسابداران دادگاهی یک پدیده‌ی جدید است. در گذشته، این کارشناسان از راه تجربه‌ی شغلی آموزش می‌دیدند. ولی امروز، دانشگاه‌ها و سایر موسسات آموزشی دانشجویانی را در این رشته جذب می‌کنند، و از راه آموزش‌های تخصصی به تربیت متخصصان این حوزه می‌پردازند.

شغل حسابداری دادگاهی اخیراً بیشتر شبیه به کارآگاه ویژه‌ی FBI با تأکید بر حسابداران رسمی تلقی می‌شود. اصطلاح "حسابداری دادگاهی" توسط ماریوس پلویت (۱۹۴۶) ابداع شد. این اصطلاح، به صورت تحت‌اللفظی، نقش این گروه از حسابداران را به عنوان افرادی توصیف می‌کند که از دانش مالی، فناوری، و فنونی برای ارائه‌ی اطلاعات قابل ارائه به دادگاه استفاده می‌کنند. در سال ۱۹۹۷، دونه‌په نظر خود را درباره‌ی شغل حسابداری دادگاهی این گونه مطرح کرد: "اساساً شغل حسابداری دادگاهی، تمایز بین واقعیت از فرضیه است. این قبیل مسائل را می‌توان توسط حسابداران دادگاهی بررسی و تعیین کرد که گزارش را در زمینه‌ی حقایق تهیه

نمودار ۱ - شمار پرونده‌های تقلب کشف شده توسط FBI

بررسی موارد تقلب شرکت‌های بزرگ



قانونگذاری

قانون ساربنز-اکسلی، یکی از بزرگترین تحولات را در تاریخ حسابداری دادگاهی پدید آورد. حتی اگر این قانون به معنی تأثیر بر حسابداران و مدیران سازمان باشد، باز هم فرصت‌های جدیدی را برای حسابداران دادگاهی فراهم می‌کند. پس از اجرای این قانون، تقاضا برای خدمات حسابداران دادگاهی بیشتر شد. این قانون از راه تمرکز بر کنترل داخلی ارتکاب تقلب در سازمان‌ها را بسیار دشوارتر کرد. در واقع، اگر دلیلی برای فراخوانی حسابرسان مستقل وجود داشته باشد، در نهایت یک حسابدار دادگاهی نیز باید برای انجام رسیدگی حضور داشته باشد. مسائلی که به طور معمول مطرح می‌شوند، حاصل کاهش غیرقانونی دارایی‌های سازمان است. از آن جا که مشارکت قانونی الزامی است، حسابداران دادگاهی بهترین گزینه برای سازمان‌ها در این موقعیت هستند.

ویژگی‌ها و مهارت‌های مورد نیاز حسابداران دادگاهی

به اعتقاد کرومبلی و همکاران (۲۰۰۴)، حسابداران دادگاهی باید همانند کاراگاهان رفتار کنند. به طوری که همزمان با گردآوری داده‌ها آن‌ها را تجزیه و تحلیل کنند. ویژگی متمایز حسابداران دادگاهی از حسابداران در واقع تجربه‌ی متفاوت آنان در حسابداری است (اوزکول، ۲۰۰۵).

هانتر (۱۹۹۵) و بوزکورت (۲۰۰۰)، مهارت‌های شخصی حسابداران دادگاهی را به شرح زیر فهرست کرده‌اند: کنجکاوی: حسابداران دادگاهی در مسائل مربوط به پیشرفت‌های شغلی خود باید کنج‌کاو و علاقه‌مند باشند. پیگیری: حسابداران دادگاهی هنگام رویارویی با دشواری‌ها نباید کار را رها کنند؛ و باید در آن چه مدافع آن هستند، پافشاری کنند.

خلاصت: حسابداران دادگاهی باید با پیروی از اصول و استانداردهای کلی، در بالاترین سطح خلایق باشند. درک: حسابداران دادگاهی باید هر رویداد را دقیق بررسی کنند. آنان باید درک خوبی از مدیریت کسب و کار داشته باشند، و استدلال منطقی انجام دهند. تصمیمات حسابداران دادگاهی نیز باید شفاف، تحلیلی و منطقی باشد.

قابلیت اطمینان: حسابداران دادگاهی باید به درستی گوش دهند و ارتباطی خوب به صورت شفاهی و کتبی در رابطه با اطرافیان خود داشته باشند. آنان باید روابط اجتماعی سالمی را برقرار کنند. موفقیت بازرسی‌های حسابداران دادگاهی به تعیین این موضوع بستگی دارد که کدام سند معتبر یا غیرمعتبر محسوب خواهد شد.

تغییرات اجتماعی

تقلب اشکال مختلفی دارد. هر شکلی از تقلب، به مهارتی ویژه‌ای برای کشف و پیش‌گیری نیاز دارد. همچنین، جامعه نیز روش ارتکاب آن را تغییر داده است، و بر فرایند حسابداری دادگاهی نیز تأثیر گذاشته است. نمودار ۱ نمایشی از مقادیر پرونده‌های تقلب در سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۱ را نشان می‌دهد. پرونده‌های تقلب شرکتی که توسط FBI کشف شده‌اند، البته تقلب‌های شرکتی منحصر به کشف‌های FBI نیست؛ زیرا انواع بسیار دیگری از تقلب نیز وجود دارد که سازمان‌ها و تیم‌های حسابداری دادگاهی متنوعی برای رسیدگی به آنها اقدام می‌کنند. این نمودار حاکی از آن است که مقادیر تقلب در هر سال رو به افزایش است. بنابراین، تقاضا برای حسابداران دادگاهی نیز در حال افزایش است.

جامعه، نیز به‌طور قابل ملاحظه‌ای محیط حسابداری دادگاهی را تغییر داده است. برای مثال، پیشرفت‌هایی در فن‌آوری وجود دارد که نه تنها مبادرت به تقلب را راحت‌تر می‌کند، بلکه به‌عنوان شمشیری دولبه به حسابداران دادگاهی نیز در رسیدگی به تقلب کمک می‌کند. در دوره‌هایی از زمان نیز رکودهای اقتصادی بر سازمان‌ها فشار می‌آورد. این امر منجر به فشار برای انجام تقلب و پنهان کردن عملکرد مالی منفی و ناخوشایند از سرمایه‌گذاران می‌شود. فشار (یکی از سه ضلع مثلث تقلب، برای موفق جلوه دادن منجر به انجام تقلب می‌شود است. افزایش این فشارها به این معنی است که احتمال افزایش تقلب وجود دارد. هر چند باعث می‌شود حوزه‌ی حسابداری دادگاهی نیز پایدارتر شود (دریر، ۲۰۱۴). زیرا وجود تقلب دلیلی برای بودن حسابداری دادگاهی است.

پیشرفت در فن‌آوری

طی ده تا پانزده سال اخیر، فرایندهای حسابداری دادگاهی در راستای مؤثرتر شدن توسعه پیدا کرده‌اند. در پژوهشی که دوشی و ماهاجان در زمینه‌ی حسابداری دادگاهی انجام دادند، اظهار کردند: "پیش‌تر، بررسی‌ها به کتاب‌ها و اسناد محدود بود؛ ولی امروزه عامل مهمی برای گردآوری آگاهی وجود دارد". یکی از دلایلی که گردآوری آگاهی مهم‌تر می‌شود، توسعه‌ی فن‌آوری است. هم اکنون، انجام تقلب راحت‌تر شده‌است. زیرا فن‌آوری این کار را راحت‌تر کرده است. بنابراین، باید این حس که حسابداران دادگاهی از همان فناوری برای مبارزه با آن استفاده می‌کنند نیز ایجاد شود. عامل دوم در مثلث تقلب "فرصت" است. توسعه‌ی فناوری‌ها فرصت‌های بسیاری را در طول تاریخ به افراد داده است. از زمان ایجاد سرعت به وسیله فناوری در سال ۱۹۸۳ و بسیاری از نرم‌افزارهای حسابداری، کارهای حسابداران تسهیل شده‌است (همان منبع). اطلاعات مالی نادرست نیز می‌توانند فرصتی را برای تهیه‌ی صورت‌های مالی تحریف‌شده مهیا کنند. استفاده از برنامه‌های رایانه‌ای مالی، نه تنها میزان ساعات کاری سنتی حسابداران را کاهش داده است، بلکه با گذشت زمان، فرصت بیشتری را برای تقلب فراهم کرده‌است. از این رو، تقاضا برای خدمات حسابداران دادگاهی نیز افزایش یافته است. نمونه‌ای از تقلب به وسیله‌ی فناوری مربوط به پروژه‌ی یک شرکت فناوری در سال ۱۹۹۶ است. آن‌ها اسنادی جعلی را تهیه کرده بودند که حاکی از بیش از ۱۲ میلیون دلار سود فروش بود. در حالی که آن‌ها حدود ۲۵ میلیون دلار زیان داشتند. آن‌ها به‌عنوان یک شرکت فناوری می‌دانستند که چگونه اسناد را دستکاری کنند که واقعی به نظر برسد. حسابداران دادگاهی نیز از همان

فناوری برای یافتن آن تقلب استفاده کردند. در دهه‌ی ۱۹۲۰، فرانک بنفورد (فیزیک‌دان آمریکایی) قانون "رقم اول" موسوم به "قانون بنفورد" را کشف کرد. این قانون می‌گوید در فهرست عددهایی که در بسیاری از پدیده‌های زندگی واقعی رخ می‌دهند، رقم اول عددها به‌طور خاص و غیریکنواختی توزیع می‌شوند. طبق این قانون، تقریباً در یک‌سوم موارد رقم نخست ۱ است، و عددهای بزرگ‌تر در رقم نخست به ترتیب با بسامد کمتری رخ می‌دهند، و عدد ۹ کمتر از یک بار در هر بیست عدد ظاهر می‌شود. در مراحل اولیه‌ی حسابداری دادگاهی، این ابزار، ابزار بسیار کارآمدی بود. زیرا بسیار بعید بود متقلبان در هنگام دستکاری اعداد از این قانون پیروی کنند. البته امروزه نیز نرم‌افزارهایی مورد استفاده قرار می‌گیرند که می‌توانند مبالغ معاملات را تحلیل و سیگنال‌هایی را برای کشف تقلب مخابره کنند. بنابراین، اگر چه فناوری انجام تقلب را تسهیل کرده است، ولی همانند یک شمشیر دولبه کشف تقلب را هم ساده‌تر کرده است.

تغییرات اقتصادی

حسابداری در محیط معنا پیدا می‌کند؛ و از آن جا که محیط همواره در تغییر است، حسابداری نیز در حال تغییر است. انتظار می‌رود در اوضاع اقتصادی نامناسب وقوع تقلب افزایش یابد. در نتیجه، انتظار می‌رود پیگردهای قانونی لازم وضع شود. به عنوان مثال، می‌توان به افزایش تقلب کارمندان اشاره کرد. زیرا وقتی شرایط برای کارمندان دشوار باشد، آنان انگیزه‌ی بروز رفتارهای متقلبانه را بیشتر خواهند داشت. اگر فرد شاغلی، توانایی پرداخت اقساط خود را نداشته باشد، ایده‌ی سرقت از کارفرما را در سر خود می‌پروراند؛ یا اگر سازمان‌های سرمایه‌گذاری به دلیل عدم توانایی مالی، سرمایه‌گذاران خود را از دست دهند، ممکن است به دستکاری برخی اعداد و ارقام در صورت‌های مالی خود بپردازند؛ با این دیدگاه که در آینده‌ای نزدیک، شرایط اقتصادی بهتر می‌شود. البته در بیش‌تر موارد وقتی تقلب به‌وقوع می‌پیوندد، به صورت گلوله‌ی برف در می‌آید؛ بنابراین برگشت به حالت اول ناممکن می‌شود. حسابداران دادگاهی می‌دانند که در شرایط اقتصادی دشوار، باید توجه بیشتری به جزئیات داشته باشند؛ زیرا احتمال کشف تقلب نسبت به شرایط عادی بیشتر خواهد بود.

تجربه‌ی شخصی و آینده

در نظرسنجی به عمل آمده از حسابداران دادگاهی در سال ۲۰۱۰ درباره‌ی بزرگ‌ترین چالش شغلی آنان،

چنین اظهار کردند که، برای انطباق با استانداردهای حرفه‌ای باید تراز اول بود. در حالی که انطباق با ساختار ارزشمند دانش در مرحله‌ی دوم قرار دارد. ابتدا شاکیان به عنوان مشتريان جدید و حفظ آنان به جهت امنیت شغلی حسابداران دادگاهی مطرح است؛ که از آن به عنوان یکی از گزینه‌های پاسخ طبقه‌بندی شد. ولی در نظرسنجی سال ۲۰۱۳ پاسخ‌ها بسیار متفاوت بود. بعد از سه سال، پاسخ شماره‌ی یک، انتخاب دوازدهم شد؛ و گزینه‌ی شماره دو، انتخاب شانزدهم شد؛ این تفاوت به دلیل پیشرفت در اقتصاد است.

چالش جدیدی که حسابداران دادگاهی بر آن متمرکز هستند، جذب صاحبکاران جدید است. باب‌گری به عنوان یکی از حسابداران دادگاهی اعتقاد دارد، ارزش‌گذاری خدمات دادگاهی مانند تجارت تکرارپذیر نیست. منظور وی از ارزش‌گذاری خدمات دادگاهی، اشاره به ارائه‌ی خدمات ارزش‌گذاری و دادگاهی بود. وی از این حرفه به عنوان بخش اورژانس بیمارستان حسابداری یاد می‌کند. تعبیر او کاملاً مناسب است. حسابداران دادگاهی زمانی که امور از مسیر اصلی خود دور یا از کنترل خارج می‌شود، وارد گود می‌شوند. جذب صاحبکاران جدید قطعاً چالش قابل ملاحظه‌ای است.

از سوی دیگر، داری‌های فکری، مسئولیت محصول، شاخه‌های وارانسی، و وقفه‌های تجاری زمینه‌های تخصصی جدیدی هستند که حسابداران دادگاهی می‌توانند کار خود را بر آنها متمرکز کنند. استفانیک، حسابدار دادگاهی شرکت والورث اند نیه، با ۲۶ سال تجربه، در پاسخ به این پرسش که آیا تغییری را در ماهیت پرونده‌هایی که طی دوره کاری خود داشته دیده است یا نه؟ می‌گوید: بله؛ اخیراً شاهد تغییراتی بوده‌ام. تا چندین سال پیش‌تر وظایف شامل محاسبه‌ی سود و زیان بود که از آتش‌سوزی یا سیل ناشی می‌شد. ولی امروز شاهد وظایف بیشتری برای محاسبه هستیم که از عدم صداقت و تقلب کارکنان است. رایانه و برنامه‌های نرم‌افزاری نیز شمار کارکنان واحدهای حسابداری را در بسیاری از شرکت‌ها کاهش داده است. بنابراین، منجر به کاهش کنترل داخلی در بسیاری از سازمان‌ها شده است، و راه را برای دزدی و تقلب آسان‌تر کرده است.

تجربه‌ی وی از بسیاری از تغییراتی که توضیح داده شد، پشتیبانی می‌کند. همه‌ی جوانب دنیای در حال تکامل، در تاریخ حسابداری دادگاهی نقش آفرینی می‌کنند. این

حوزه به‌طور قابل ملاحظه‌ای از زمان آغاز به‌عنوان یک حرفه‌ی رشد یافته و در سال‌های آینده نیز به رشد خود ادامه خواهد داد.

منابع:

1. Akyl. N. (2012). "Forensic Accounting Training: A Proposal from Turkey". Elsevier, No Vol: 55, PP:77-86.
2. Bozkurt, N. (2000). "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik". Yaklaşım Dergisi. Y:8. Vol:94. Ekim, PP:56-61.
3. Caliyurt, K. T. (2007). "Muhasebde Hile Eğitimi de Uluslar Arası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme" XVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, May, PP:23-27.
4. Crumbley. D. L. (1995). "Forensic Accountants Appearing in the Literature". New Accountant, Apr. Vol: 10. Iss: 7.
5. Crumbley. D. L.; Kratchman. H. S. and Smith. L. M. (2004). "Sherlock Holmes and Forensic Accounting". Acc.tamu.edu/kratchman.
6. Dreyer. K. (2014). "A History of Forensic Accounting". Available in: <https://scholarworks.gvsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1339&context=honorsprojects>. In Date: 09/11/2018.
7. Hunter, J. (1995). "Forensic Accounting- How to investigate Financial Fraud". The internal Auditor, Altamonte, Spring, Apr, Vol:52, Iss:2.
8. Ozkol, A. E. (2005). "Bilirkişilik ve Adli Muhasebe" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Book:7, Vol:3, Septamber, PP: 69-80.
9. Pazarceviren, S. Y. (2005). "Adli Muhasebecilik Mesleği" Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Book:1; Vol:2.

کیهان آزادی: استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده‌ی مسئول).
 محمدجواد تمدنی کاری: دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.
 مصطفی ملکی: دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.