



حسابداران دادگاهی و نقش آنها در تشخیص ورشکستگی



منیره شاهسونی

فعالیت‌های حسابداری، برای حل و فصل منازعات فعلی یا آتی است (کرمبلی و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۴). حسابداران دادگاهی با استفاده از دانش تخصصی و

۱. تعریف حسابداری دادگاهی
حسابداری دادگاهی^۱ عمل شناسایی، ثبت، استخراج، طبقه‌بندی، گزارش و تأیید اطلاعات مالی گذشته یا دیگر



مهارت‌های تحقیقی به جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و ارزیابی مدارک و تفسیر و انتقال یافته‌ها به دادگاه، هیئت مدیره یا سایر سازمان‌های حقوقی یا اداری می‌پردازند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۱: ۱).

۲. اجزای حسابداری دادگاهی

حسابداری دادگاهی شامل دو جزء اصلی «خدمات پشتیبانی دادرسی (پشتیبانی

دعاوی قضایی)» و «خدمات تحقیق و تفحص» است.

الف) خدمات پشتیبانی دادرسی: طبق تعریف ارائه شده توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۰۳: ۱) خدمات پشتیبانی دادرسی، استفاده از مهارت‌های حسابداری و مشاوره^۲ توسط حسابدار رسمی، برای کمک به کارفرمایی^۴ است که درگیر یک رسیدگی رسمی بالقوه یا در جریان قانونی یا نظارتی است. این رسیدگی توسط یابنده حقیقت^۵ (مانند قاضی، هیئت منصفه، داور، میانجی) برای حل و فصل اختلاف بین دو یا چند طرف انجام می‌شود. خدمات پشتیبانی دادرسی شامل حقیقت‌یابی (از جمله کمک در کشف و تجزیه و تحلیل داده‌ها)، محاسبات تعیین خسارت، ارزشیابی کسب و کار، مدیریت اسناد، شهادت کارشناسان^۶ و سایر خدمات حرفه‌ای مورد نیاز کارفرما است.

ب) خدمات تحقیق و تفحص تقلب: با افزایش جرایم مالی تقاضا برای خدمات حسابداری دادگاهی نیز بیشتر شده است. اکثر شرکت‌هایی که ریسک حسابرسی بالایی دارند به تحقیق و بررسی دقیق نیاز دارند و هدف اصلی حسابداران دادگاهی، شناسایی، تبیین و برقراری ارتباط بین رویدادهای گزارش شده با واقعیت‌های اقتصادی پشت پرده این رویدادها است. از نظر گوتاچاک (۲۰۱۱: ۲۳) این جرایم، جرایم مالی هستند که در راستای منافع شخصی یا سازمانی و از طریق پنهان کاری یا فریب انجام می‌شود و اغلب توسط اشخاصی صورت می‌گیرد که به واسطه ثروت، تحصیلات عالی و ارتباطات اجتماعی خود در یک سازمان استخدام شده‌اند.

حسابداران دادگاهی در هر دو حوزه «پشتیبانی دادرسی» و «تحقیق و تفحص تقلب» به ارائه خدمات می‌پردازند و در ارائه این خدمات می‌توانند نقش‌های ذیل را ایفا کنند:

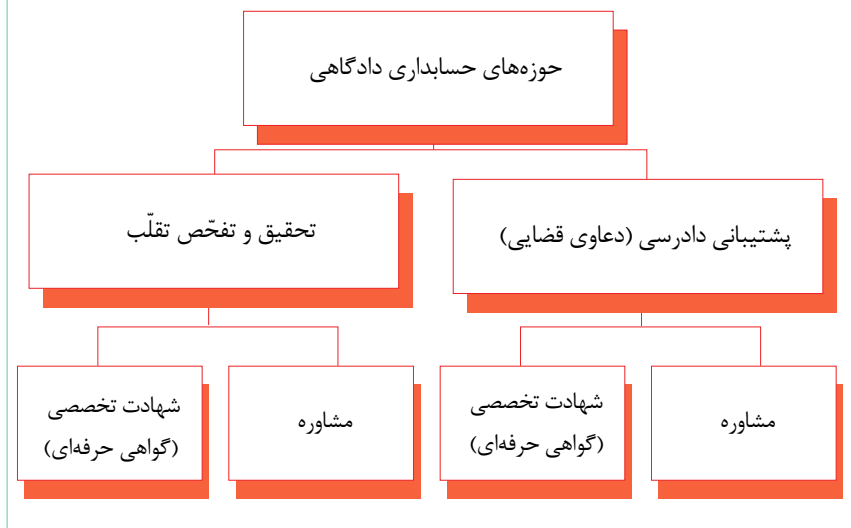
۱. **شاهد متخصص (گواه حرفه‌ای):** شخصی که برای ارائه یک نظر^۷ در نزد یابنده حقیقت (مانند قاضی یا هیئت منصفه) تعیین شده است. در واقع شاهد متخصص با ارائه نظر تخصصی درباره یک موضوع فنی و تخصصی، یابنده حقیقت را در اتخاذ تصمیم درست و عادلانه یاری می‌کند.

۲. **مشاور:** شخصی است که درباره حقایق، مسائل و استراتژی یک موضوع، مشورت می‌دهد. مشاور نزد یابنده حقیقت درباره یک نظر تخصصی، شهادت (گواهی) نمی‌دهد مگر اینکه نقش او بعداً به شاهد متخصص (گواه حرفه‌ای) تغییر کند.

۳. **سایر:** می‌تواند شخصی باشد که در چند نقش مختلف مانند داور و میانجی باشد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۳: ۱).

بنابراین حسابداران دادگاهی که در هر یک از حوزه‌های «پشتیبانی دادرسی» و «تحقیق و تفحص تقلب» فعالیت می‌کنند بسته به شرایط و نیاز کارفرما، می‌توانند نقش «شاهد متخصص (گواه حرفه‌ای)» یا «مشاور» را ایفا کنند. این مفاهیم به‌طور خلاصه در شکل ۱ نمایش داده شده است. در ایران کارشناسان رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی از نظر ماهیت، حسابداران دادگاهی هستند که در نقش «شاهد متخصص (گواه حرفه‌ای)» با ارائه نظر کارشناسی و تبیین ابعاد مختلف موضوع، قضات را در اتخاذ تصمیم صحیح

شکل ۱: خدمات مختلف حسابداری دادگاهی



ورشکستگی تاجری را که حین الفوت در حال توقف بوده است تا یک سال بعد از مرگ او نیز می‌توان صادر کرد». در ماده ۴۱۳ قانون تجارت تصریح شده است که «تاجر باید ظرف سه روز از تاریخ وقفه که در تأدیة قروض یا سایر تعهدات نقدی او حاصل شده است، توقف خود را به دفتر محکمة بدایت محل اقامت خود اظهار کند و صورت حساب دارایی و کلیة دفاتر تجارتي خود را به دفتر محکمة مزبوره تسلیم کند».

اعلام ورشکستگی مزایایی برای ورشکسته دارد از جمله اینکه مطابق رأی وحدت رویه شماره ۱۵۵ مورخ ۱۴/۱۲/۱۳۴۷ دیوان عالی کشور، شخص ورشکسته از پرداخت خسارت تأخیر تأدیة معاف می‌شود و از طرفی مطابق با مفاد قانون تجارت، تاجر با بستن قراردادهای ارفاقی با بستانکاران، دوباره می‌تواند به فعالیت‌های عادی خود برگردد و به تدریج بدهی‌های خود را پرداخت کند. با این کار تاجر این امکان را خواهد داشت که دوباره کسب و کار خود را رونق دهد و بستانکاران نیز پول خود را به تدریج دریافت کنند. آمارها نشان می‌دهد که طرح دعاوی ورشکستگی در دادگاه‌ها، برخلاف گذشته رو به افزایش است. در بسیاری از موارد بنا به دلایلی، از جمله استفاده شرکت بدهکار یا شخص تاجر از حمایت‌های قانونی و معافیت از پرداخت جرائم دیرکرد دیون ورشکسته، در تقاضای صدور حکم ورشکستگی اختلاف نظر وجود دارد (نجفی، ۱۳۹۳: ۱۴۱). برخی از تجار ممکن است به منظور استفاده از این حمایت‌ها و ایجاد وقفه در ایفای تعهدات خود، به طرق مختلف سعی در وانمود کردن به ورشکستگی کنند؛ از این‌رو از جمله موارد

مطابق ماده ۴۱۲ قانون تجارت، «ورشکستگی تاجر یا شرکت تجارتي در نتیجه توقف از تأدیة وجوهی که بر عهده او است حاصل می‌شود. حکم

و صدور آرای منصفانه یاری می‌کنند و قضات از نظرات کارشناسی آنها برای پشتیبانی دادرسی و تأیید یا رد یک ادعا استفاده می‌کنند.

۳. نقش حسابداران دادگاهی در تشخیص ورشکستگی

ورشکستگی^{۱۱} از موضوعاتی است که باید توسط دادگاه بررسی شود و در صورت تأیید دادگاه، حکم ورشکستگی تاجر صادر می‌شود. قبل از تأیید دادگاه اگرچه اوضاع مالی تاجر خوب نباشد او ورشکسته تلقی نمی‌شود و اثبات ورشکستگی تاجر، مستلزم طرح پرونده در دادگاه و طی شدن فرایند دادرسی و قانونی است. بعد از تأیید دادگاه و صدور حکم ورشکستگی، قوانین مربوط به تاجر ورشکسته بر وی حاکم خواهد بود که متفاوت از قوانین حاکم بر وی قبل از ورشکستگی است. بنابراین احراز ورشکستگی اهمیت زیادی دارد و اشخاص زیادی را در جامعه تحت تأثیر قرار می‌دهد.





جدول ۱: نقش حسابداران دادگاهی در تشخیص ورشکستگی

ورشکستگی موضوعی است که باید توسط دادگاه بررسی شود و در صورت تأیید دادگاه، حکم ورشکستگی تاجر صادر می‌شود.

پس از مطرح شدن موضوع ورشکستگی در دادگاه، به علت تخصصی بودن موضوع ورشکستگی، قاضی، موضوع را به کارشناس رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی ارجاع می‌دهد تا دفاتر مالی تاجری را که ادعای ورشکستگی دارد بررسی کند و ابعاد تخصصی موضوع را برای او روشن سازد. در موضوع ورشکستگی، مواردی که معمولاً قاضی برای تعیین آن از تخصص کارشناس حسابداری استفاده می‌کند عبارتند از:

- الف) آیا توقف تاجر احراز شده است و تاجر ورشکسته محسوب می‌شود؟
- ب) تاریخ توقف تاجر چه زمانی است؟
- ج) دلیل ورشکستگی تاجر چیست؟

- اقدامات حسابداران دادگاهی در فرایند کارشناسی پرونده‌های ورشکستگی:
 - الف) احراز توقف تاجر
 - ب) تعیین تاریخ توقف تاجر
 - ج) تهیه اطلاعات مورد نیاز قضات برای تشخیص نوع ورشکستگی تاجر

و حسابرسی در فرایند صدور احکام ورشکستگی است. این فرایند در جدول ۱ تشریح شده است.

۴. کاربرد مهارت‌های حسابداری دادگاهی در تشخیص ورشکستگی

حسابداران دادگاهی باید دارای مهارت‌های حسابداری، حسابرسی، تحقیقی، دانش حقوقی، مهارت‌های ارتباطی و تحلیلی و توانایی انجام کار گروهی باشند و نتایج تحقیقات خود را در کمال صداقت و

حسابداری با ارائه نظریه کارشناسی به دادگاه، وقوع ورشکستگی، تاریخ توقف و اطلاعات مورد نیاز قضات برای تصمیم‌گیری درباره نوع ورشکستگی را گواهی می‌کند. نظریه یا گواهی کارشناس حسابداری به‌عنوان یک فرد متخصص، مبنای صدور احکامی است که دارای آثار حقوقی و جزایی متفاوتی است و افراد متعددی را در سطح جامعه تحت تأثیر قرار می‌دهد که نشان دهنده نقش مهم کارشناسان رسمی حسابداری

دیگری که برای دادگاه اهمیت بسیاری دارد تشخیص نوع ورشکستگی است. ورشکستگی طبق قانون تجارت سه نوع است: ورشکستگی عادی، ورشکستگی به تقصیر و ورشکستگی به تقلب.

پس از مطرح شدن دعوی ورشکستگی، دادگاه بنابر مواد ۲۵۷ و ۲۵۸ قانون آیین دادرسی مدنی (شمس، ۱۳۹۷: ۷۹) و به علت تخصصی بودن موضوع، قرار ارجاع امر به کارشناسان حسابداری و حسابرسی را صادر می‌کند و از نظر تخصصی کارشناسانی که دارای صلاحیت در این زمینه هستند برای بررسی موضوع و صدور حکم ورشکستگی استفاده می‌کند. حکم ورشکستگی صادره توسط دادگاه حاوی مندرجاتی است که آثار و تبعات حقوقی بسیاری دارد. این مندرجات عبارتند از:

- ۱- احراز شرایط توقف (مطابق ماده ۴۱۲ قانون تجارت)
- ۲- تعیین تاریخ توقف (مطابق ماده ۴۱۶ قانون تجارت)
- ۳- تعیین مسئولان تصفیه (مطابق ماده ۴۴۰ قانون تجارت)
- ۴- تعیین اقدامات احتیاطی برای حفظ منافع طلبکاران (مطابق مواد ۴۳۳ و ۴۳۵ قانون تجارت)

۵- تعیین نوع ورشکستگی از حیث عادی، به تقصیر و به تقلب (مطابق مواد ۴۱۲، ۴۱۳، ۵۴۱، ۵۴۲ و ۵۴۹ قانون تجارت)

۶- تعیین مواعد اعتراض به حکم ورشکستگی (مطابق مواد ۵۳۶ و ۵۳۷ قانون تجارت و ۳۰۶ و ۳۳۶ قانون آیین دادرسی مدنی)

دادگاه از نظر تخصصی کارشناسان برای احراز شرایط توقف، تعیین تاریخ توقف و کسب اطلاعات لازم برای تشخیص نوع ورشکستگی استفاده می‌کند. کارشناس

جدول ۲: مهارت‌های مورد استفاده‌ی حسابداران دادگاهی برای تشخیص ورشکستگی

مهارت	شرح
استفاده از مهارت‌های حسابداری	جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی مورد نیاز برای تشخیص ورشکستگی تاجر از جمله اطلاعات مربوط به میزان دارایی‌ها و بدهی‌های تاجر و اصول و استانداردهای حسابداری به کار رفته در دفاتر تجاری تاجر
استفاده از مهارت‌های حسابداری	آشنایی با سیستم کنترل‌های داخلی، روش‌های تأیید اطلاعات، روش‌های کشف تقلب، مفهوم ریسک، طرح‌های رایج تقلب در ورشکستگی (مانند پنهان کردن دارایی‌ها، انتقال صوری دارایی‌ها به اعضای خانواده و دوستان و بدهکار قلمداد کردن خود) و روش‌های پیاده‌سازی طرح‌های تقلب در ورشکستگی
استفاده از مهارت‌های تحقیقی	دارا بودن دانش فناوری اطلاعات و آشنایی با قابلیت ریزرایانه‌ها و نرم‌افزارهای مالی و آماری برای گردآوری و یکپارچه‌سازی حجم زیادی از اطلاعات
دارا بودن دانش حقوقی	<ul style="list-style-type: none"> تسلط بر مواد قانونی مرتبط با حقوق ورشکستگی در قانون تجارت از جمله مفهوم توقف، انواع ورشکستگی و مصادیق آن آشنایی با رویه قضایی که قضات در دادگاه‌ها به کار می‌گیرند درک مفاهیم حقوقی شواهد به دست آمده در فرایند کارشناسی
استفاده از مهارت‌های ارتباطی	<ul style="list-style-type: none"> آشنایی با روش‌های مختلف انجام مصاحبه با تاجر، مدیران و سایر افراد درگیر در موضوع ورشکستگی ایجاد ارتباط مؤثر با قاضی پرونده برای درک و بیان انتظارات قاضی و کارشناس از یکدیگر به منظور ایفای درست وظایف کارشناسی
استفاده از مهارت‌های تحلیلی	توانایی تجزیه و تحلیل معاملات مالی برای شناسایی فعالیت‌های متقلبانه در راستای پنهان کردن دارایی‌ها، انتقال صوری دارایی‌ها به دیگران و بیش‌نمایی بدهی‌ها
انتقال صادقانه نتایج به قاضی پرونده	واقف بودن به آثار حقوقی نظرات ذکر شده در گزارش کارشناسی ورشکستگی و انتقال صحیح نتایج به دست آمده درباره توقف، تاریخ توقف و مصادیق مؤثر در تشخیص علت واقعی ورشکستگی به قاضی

راستی به قضات منتقل کنند (اوبدکون، ۲۰۱۳: ۴-۵، ایزدی و آگابز، ۲۰۱۴: ۴۱۲-۴۱۱، لس و همکاران، ۲۰۰۶: ۲).

استفاده از این مهارت‌ها توسط حسابداران دادگاهی و در نتیجه ارائه نظر کارشناسی دقیق و باکیفیت می‌تواند به قضات در اتخاذ تصمیم درست کمک کند و منجر به صدور آرای منصفانه در زمینه ورشکستگی شود. در جدول ذیل کاربرد مهارت‌های حسابداری دادگاهی در پرونده‌های ورشکستگی به‌طور خلاصه ذکر شده است.

۵. نتیجه‌گیری

طبق آمار، طرح دعاوی ورشکستگی در دادگاه‌ها در حال افزایش است؛ میانگین تعداد دعاوی ورشکستگی مطرح شده در دادگستری تهران از ۲ یا ۳ مورد در سال ۱۳۸۸ به بیش از ۱۲۰ تا ۱۳۰ پرونده ورشکستگی در سال ۱۳۹۳ افزایش یافته است و طبیعتاً باز هم در حال افزایش است و انتظار می‌رود در آینده نزدیک بسیاری از شرکت‌ها با هدف عدم ایفای تعهدات خود و استفاده از حمایت‌های قانونی، اعلام ورشکستگی صوری کنند (نجفی، ۱۳۹۳: ۱۴۱). این موضوع، افراد زیادی از جامعه را اعم از بستانکاران، سرمایه‌گذاران، کارکنان دولت و ... تحت تأثیر قرار خواهد داد. کارشناسان رسمی دادگستری، در فرایند اثبات ورشکستگی و در نتیجه صدور حکم ورشکستگی نقش محوری دارند و قضات با اتکا به گزارش کارشناسان، حکم ورشکستگی را صادر می‌کنند. کیفیت گزارش کارشناسان حسابداری و حسابداری، نقش با اهمیتی در تصمیم‌گیری قضات درباره ورشکستگی دارد و همین موضوع، مسئولیت حرفه‌ای

consulting services special report, 03-1, AICPA historical collection, university of Mississippi.

- 5- AICPA, (2011), The 2011 forensic and valuation services (FVS) trend survey, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), available at: <https://www.aicpa.org/InterestAreas/ForensicAndValuation/Resources/PractAidsGuidance/Downloadable Documents/2011%20FVS%20Trend%20Survey.pdf> (accessed 6 March 2017).
- 6- Crumpley, D.L, Heitger, L and Stevenson, S, (2011). Forensic and Investigative Accounting, Fifth Edition, Published by Cch Inc.
- 7- Eyisi, A.S, Agbaeze, E.K, (2014), The impact of forensic auditors in corporate governance, international Journal of development and sustainability, volume 3, number 2, 404-417.
- 8- Gottschalk. P, (2011), Prevention of white-collar crime: the role of accounting, Journal of Forensic and Investigative Accounting, Vol. 3 No. 1, pp. 23-48.
- 9- Les, N, Brain L, M, (2006), forensic accountants: financial investigators, Journal of business and economics research, Vol:4, N:2, February 2006.
- 10- Oyedokun, G. E, (2013), Audit, investigation and forensic accounting: Similarities and differences. Being a lecture delivered at the Institute of Chartered Accountants of Nigeria's forensic accounting certification programme (accessed 20 January 2022).

منیره شاهسونند: دانشجوی دکترای حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین.



- 5- Trier of fact
- 6- Expert testimony
- 7- Fraud Investigation services
- 8- Expert Witness
- 9- Opinion
- 10- Consultant
- 11- Bankruptcy

منابع:

- ۱- شمس، عبدالله (۱۳۹۷)، قانون آیین دادرسی مدنی، قانون تشکیل دادگاه‌های عمومی و انقلاب و آیین‌نامه آن، تهران: نشر دراک.
- ۲- قائم مقام فراهانی، محمدحسین (۱۳۷۵)، حقوق تجارت «ورشکستگی و تصفیه»، تهران: نشر دادگستر.
- ۳- نجفی، حمیدرضا (۱۳۹۳)، گزارش نشست نقد رأی: طرف دعوای ورشکستگی (نقد رویه قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر استان تهران)، فصلنامه رأی، مطالعات آرای قضایی، شماره ۹، زمستان ۱۳۹۳.
- 4- AICPA, (2003), litigation services and applicable professional standards;

و اخلاقی کارشناسان را افزایش می‌دهد. کیفیت نظر کارشناسی علاوه بر تسلط کارشناس به دانش حسابداری و حسابرسی، مستلزم آشنایی آنان با مفاهیم حقوقی در زمینه ورشکستگی، به‌روز بودن کارشناسان در زمینه فناوری اطلاعات و توانایی آنها در استفاده از نرم‌افزارهای مختلف، تقویت مهارت‌های بین فردی برای انجام مصاحبه با افراد درگیر در پرونده و توانایی انتقال نتایج حاصل از انجام فرایند کارشناسی به قضات است. بنابراین برنامه‌ریزی قانون کارشناسان رسمی دادگستری و مرکز کارشناسان رسمی قوه قضاییه برای آموزش مستمر مهارت‌های حسابداری دادگاهی به کارشناسان، می‌تواند موجب عملکرد بهتر آنان و در نتیجه صدور آرای منصفانه توسط قضات شود. ■

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Forensic accounting
- 2- Litigation services
- 3- consulting
- 4- client