

## شناسایی عناصر کلیدی حسابداری دادگاهی

### کاظم وادی زاده

دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
[karshenass-rasmi@yahoo.com](mailto:karshenass-rasmi@yahoo.com)

### آزینا جهانشاد

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
[az\\_jahanshad@yahoo.com](mailto:az_jahanshad@yahoo.com)

### زهرا پور زمانی

استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
[Zahra.poorzamani@yahoo.com](mailto:Zahra.poorzamani@yahoo.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۲/۲۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۱/۱۸

### چکیده

حسابداری دادگاهی و گسترش دامنه و کاربرد آن باعث توجه محافل علمی، بنگاههای اقتصادی، نظامهای حقوقی و قضایی و در سطوحی قانون گذاران به این مقوله شده است. این رشته‌ی علمی علیرغم اهمیت و ضرورت ویژه در کشف و پیشگیری از تقلب و فسادهای اقتصادی، کمتر از سایر شاخه‌های حسابداری مورد مطالعه و کنکاش قرار گرفته است. شاید یکی از دلایل ماهیت میان رشته‌ای این حوزه باشد. ارایه چارچوبی از عناصر کلیدی این رشته، قطعاً در درک و بکارگیری آن - خاصه در جامعه ایرانی - موثر خواهد بود. ناشی از این ضرورت، مطالعه و پژوهشی - که پیش روست - با هدف شناسایی و تعیین مفاهیم و عناصر کلیدی حسابداری دادگاهی انجام شد. ادبیات تحقیق به شیوه تحلیل محتوا جمع‌آوری و تدوین شد. عناصر کلیدی در سطوح مفاهیم و عوامل کلیدی طبقه‌بندی شدند. در نهایت به منظور اطمینان از تأیید مفاهیم و عناصر شناسایی شده، از روش دلفی به رای بررسی نظر خبرگان و متخصصان مختلف در این حوزه با تخصص‌ها و تجارب گوناگون و البته مرتبط استفاده شد. نتایج نظرخواهی منجر به ارائه فهرستی شامل ۵ مفهوم کلیدی شامل؛ ویژگی‌های کلیدی حسابداران دادگاهی، مدیریت فعالیت حسابداران دادگاهی، خدمات و نقش حسابداران دادگاهی، فرایند اجرای عملیات حسابداری دادگاهی و روابط سازمانی حسابداران دادگاهی و ۲۲ عامل اصلی شامل: صلاحیت، استقلال، بی‌طرفی، مستند سازی، رویه‌ها و روش‌ها، گزارش مشترک، زمان بندی اجراء، ارجاع پرونده تا مرحله صدور گزارش نهایی، ارزیابی عملکرد، مدیریت تیم‌ها، مدیریت منابع، خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای، خدمات پیشگیری از وقوع جرم و تقلب مالی، خدمات شناسایی و کشف تقلب مالی، خدمات پشتیبانی از دادخواهی، برنامه سالانه حسابداری دادگاهی، برنامه رسیدگی برای هر پرونده ارجاعی، اجرای کار حسابداری دادگاهی، تعیین رویه‌های گزارشگری، اصلاح گزارشات بابت اشتباهات و از قلم افتادگی‌ها در صورت نیاز، گزارش نتایج کار، پیگیری نتایج کار، تعامل دوسویه با ذینفعان، مقامات قضائی، متهمان پرونده و ضابطین قضایی، هماهنگی (تعامل) با دیگر عرضه‌کنندگان خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای درون سازمانی و برون سازمانی گردید.

**واژه‌های کلیدی:** عناصر کلیدی حسابداری دادگاهی، حسابداری دادگاهی، گزارشگری متقلبانه.

## ۱- مقدمه

رسوایی‌های متعدد مالی، افزایش اختلاس، تقلب و کلاهبرداری‌های گزارش شده و نشده، افزایش شدت نگرانی‌ها از جرایم سازمان یافته از قبیل پولشویی در جهت حمایت از تروریسم و قاچاق از یک طرف و فشارهای وارده ذینفعان، بویژه دولتمردان و سیاستگذاران، رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و تدوین قوانین مناسب را برای پاسخگویی بیشتر حسابرسان و حسابداران در قبال پیشگیری و کشف تقلب در جامعه در سطح دولت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی به صورت جدی تری مطرح نموده است (بهاسین ۲۰۱۷، رضایی و کراملی ۲۰۰۷). اینکه مجرمان به واسطه استفاده از روش‌ها و تکنیک‌های پیچیده مانع از کشف فعالیت‌های غیرقانونی خود شوند و یا اینکه در راستای بکارگیری روش‌های مناسب حسابرسی و نظارت موثر تسلیم عدالت و قانون شوند، مرز مشخص کننده آن موفقیت آمیز بودن / نبودن استفاده از روش‌های تجزیه و تحلیل تقلب یا حسابداری دادگاهی است (رضایی و رایلی ۲۰۱۰). در اکثر مواقع، موفقیت آمیز بودن و کشف تقلب و فساد اقتصادی به طور مستقیم به میزان دانش، مهارت‌ها و توانایی‌ها و دسترسی بهتر به اطلاعات و منابع متخصصان حرفه‌ای وابسته است. لذا تقاضا برای بکارگیری کارشناسان حرفه‌ای که آموزش‌های رسمی در زمینه کشف تقلب و حسابداری دادگاهی دیده اند روز به روز در حال افزایش است (زهرای دیانتی دیلمی، حامد عمرانی، اصغر سلطانی - ۱۳۹۷). آثار زیانباری که رسوایی‌های مالی در سالهای اخیر به وجود آورده، قابل توجه بوده و بحث مبارزه با تقلب به ویژه تقلب در مسائل مالی و اقتصادی را اجتناب ناپذیر کرده است. رسوایی‌های مالی نه تنها هزینه‌های اقتصادی مانند متضرر کردن اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران و سهامداران را در پی داشته، بلکه هزینه‌های سیاسی، اجتماعی و ... تضعیف قوانین و مقررات را نیز به بار آورده است. بسیاری از تحلیلگران اقتصادی معتقدند؛ گستردگی و وسعت تخلفات مالی و ارائه صورتهای مالی و عملکرد مالی متقلبانه، نگرانی‌هایی را در سطح عمومی پدید آورده است و اعتماد عمومی به فرآیند گزارشگری مالی و عملکرد متخصصان حسابرسی را خدشه دار کرده است. (شکراله خواجوی، مهرداد ابراهیمی - ۱۳۹۶). مطالعه و سیر پیشرفت حسابداری دادگاهی بیانگر تکامل تدریجی این شاخه از حسابداری و رشد و بالندگی آن متناسب شرایط محیطی بوده است. مرور تاریخچه حسابداری دادگاهی و مطالعه سیر تطور این شاخه از دانش حسابداری، نشان می‌دهد که در ادوار مختلف و به تناسب نوع صنایع و ماهیت بنگاه‌های اقتصادی، تمرکز حسابداری دادگاهی بر مسائل و موضوعات خاص شکل گرفته است، بطوریکه گذشت زمان و

رخداد مسائل خاص و جدید، تغییرات تاثیرگذار در مدل‌های رسیدگی در این حرفه را به وجود آورده است (حسین فخاری، وحید اسکو - ۱۳۹۷). برآورده ساختن انتظارات ذینفعان (با توجه به گسترش و تنوع ذینفعان در رشته حسابداری دادگاهی) به عنوان محرکی قوی و پیش برنده، مدل‌های اولیه حسابداری دادگاهی را به سمت بلوغ سوق داده و هدایتگر فعالان این حرفه بوده است. در کنار موارد ذکر شده، افزایش پیچیدگی‌های اقتصادی، تنوع ابزارهای مالی، گسترش عملیات مالی در عرصه بین الملل، توسعه فناوری اطلاعات و ... موجب شده که تخلف‌ها، تقلب‌ها، جرائم مالی به شکل‌های جدید و با استفاده از شگردهای متنوع صورت گیرند. طبیعی و بدیهی است که روش‌های پیشگیری و کشف میبایستی متناسب رشد یابد و این شاخه از دانش گام به گام و مدل به مدل به سمت بلوغ تکامل یابد. هرچند با توجه به ملزومات و اقتضائات، طی شدن دوران بلوغ نیز با فراز و نشیب همراه بوده و خواهد بود. این سیر تطور در تعریف، مولفه‌ها، کارکردها، ویژگی‌ها و ... به وضوح قابل درک است. حسابداری دادگاهی را میتوان به عنوان استفاده از حسابرسی و مهارت‌های بازرسی و رسیدگی به منظور بررسی صورت‌های مالی مورد استفاده در دادگاه توصیف نمود. با این حال از لحاظ حوزه کاری، حسابداری دادگاهی تنوع زیادی دارد که لزوماً با این توصیف هماهنگ نیست. یک حسابدار دادگاهی میتواند دامنه وسیعی از حل اختلافات از طلاق گرفته تا کشف تقلب در شرکت‌های بزرگ را انجام دهد، با این حال، تقلب تنها دلیلی نیست که منجر به تغییر و تحول در حرفه حسابداری دادگاهی از زمان پیدایش شده باشد (دریر ۲۰۱۳).

به صورت منطقی و عقلایی، حسابداری دادگاهی بایستی قابلیت برآورده سازی اهداف ناشی از اجرای آن را داشته باشد، قابلیت را می‌توان کیفیت توانا بودن و یا واجد صلاحیت بودن تعریف کرد. در فرآیند حسابداری دادگاهی، قابلیت از ضروریات است. برای آنکه حسابدار دادگاهی توانایی و صلاحیت دستیابی به الزامات را داشته باشد، باید از آنها برخوردار باشد. در واقع قابلیت را می‌توان به صورت سنجش توانایی واحدها و سازمان، افراد یا یک سیستم در دستیابی به اهداف مربوط به ماموریتش تعریف کرد. از آنجائیکه مهم‌ترین ماموریت و رسالت حسابداری دادگاهی، یاری رساندن در پیشگیری، کشف و مبارزه با تقلب و تخلف مالی از طریق کفایت و اثربخشی فرآیندهای راهبری مدیریت ریسک‌های مرتبط با تقلب و ... است، قابلیت حسابداری دادگاهی با اهداف آن باید سازگاری داشته باشد، به عبارت دیگر حسابداری دادگاهی در بستر و شرایطی چند جانبه رشد می‌یابد، به این ترتیب وجود حسابداری دادگاهی در سطح مشخصی از بلوغ که حاکی از برخورداری‌های آن از قابلیت‌های مشخص است

داشته و هم از سوء استفاده احتمالی از دارایی‌ها را جلوگیری نمایند. در سال ۱۸۱۷ میلادی دادگاهی برای حل و فصل یک پرونده ورشکستگی اجازه داد تا یک کارشناس امور مالی حساب‌های مربوط به شرکت ورشکسته را به صورت مستقل مورد بررسی قرار دهد و نتیجه را به دادگاه اطلاع دهد. در سال ۱۸۲۴ یک حسابدار اسکاتلندی به نام جیمز مک کلل در یک آگهی تبلیغاتی عنوان داشته که وی قادر است تا برای حل و فصل دعاوی حقوقی و اظهارنظر نسبت به حساب‌ها و اسناد مالی شرکت‌ها به عنوان یک کارشناس، حساب‌ها و اسناد مالی شرکت را مورد بررسی قرار دهد. در سال ۱۸۵۴ جامعه حسابداران ادینبورگ با رهبری جیمز مک کلل یک منشور سلطنتی را تدوین و در آن بر ارتباط تنگاتنگ و نزدیک بین حرفه حسابداری و حقوق تاکید نمودند. این حرفه با ویژگی‌های بازرسی، از اوایل سده نوزدهم میلادی ظهور یافت و تا حد زیادی روش‌های پیشگیری، کشف و حتی انجام تقلب را تغییر داد. در سال ۱۹۹۰ اداره آگاهی فدرال آمریکا (FBI) اعلام کرد جرائم یقه سفیدان پنج درصد جرائم کشف شده را تشکیل می‌دهد. با این حال، زیانهای مالی این جرائم معادل ۹۵ درصد همه جرائم کشف شده است. این گونه بود که از خدمات حرفه‌ای حسابداران دادگاهی برای کشف این زبان‌ها باری گرفته شد. یکی از معروف‌ترین موارد حسابداری دادگاهی پرونده آل کاپون است. در سال ۱۹۳۱ تیم حسابداران دادگاهی، اطلاعاتی انکارناپذیر را درباره او گردآوری کرده بودند. وی با ناکام ماندن در اثبات ادعای خود در رابطه با میزان کل سود نسبت به مالیات توجه آنان را به خود جلب کرد. از دیگر موارد عملکرد موفق حسابداران دادگاهی می‌توان به استفاده از خدمات آنان به عنوان شاهدان آگاه در پرونده شهردار سفتن در سال ۱۸۱۷ اشاره کرد. این پرونده نخستین پرونده‌ای بود که در آن یک حسابدار به عنوان یک شاهد آگاه در دادگاه حضور یافت. این مورد در واقع آغاز حرفه حسابداری دادگاهی را رقم زد. تا سال ۱۹۴۶ حتی عنوان حسابداری دادگاهی نیز وجود نداشت. این نشان می‌دهد این مسیر حرفه‌ای متداول نبوده است. در دهه ۱۹۶۰ اداره آگاهی فدرال آمریکا بیش از ۷۰۰ حسابدار دادگاهی را استخدام کرد. آنان پرونده‌های تقلب مالی، جرائم اینترنتی، پولشویی و بسیاری از جرائم مالی دیگر را مورد بررسی قرار دادند. نخستین کتاب حسابداری دادگاهی با عنوان "مقدمه‌ای بر حسابداری دادگاهی" بعد از سال ۱۹۸۲ نوشته شد. با این حال، محبوبیت و نیاز به ارائه خدمات حسابداری دادگاهی به طور یکنواخت و با سرعت فزاینده در چند دهه گذشته رشد یافت. در اوایل هزاره سوم میلادی، رسوایی بزرگ شرکت انرون، طوفانی را در دنیای حسابداری به پا کرد. در سال ۲۰۰۲ در همین راستا قانون ساربنز-اکسلی

و همچنین تناسب این سطح (سطح بلوغ) با سطوح دیگر (مثل سطح نظام قضائی، فرهنگی، اخلاقی، اعتقادات فردی و سازمانی و...) از اهمیت زیادی برخوردار است، بنابراین شناخت مدل بلوغ حسابداری دادگاهی به عنوان ابزاری برای سنجش نیازمندی‌های حرفه‌ای حسابداری دادگاهی مناسب با فضا و محیط اقتصادی کشور و ارزیابی وضعیت فعلی حسابداری دادگاهی و حرکت در راستای بهبود و قابلیت‌های آن، موضوعی انکارناپذیر است. به عبارت دیگر، مدل بلوغ مسیر گام به گام به سوی دستیابی به قابلیت‌های بیشتر و ارتقاء به سطح بلوغ بالاتر را ترسیم می‌کند. تاکید بر تناسب سطوح بلوغ حسابداری دادگاهی با نیازهای حرفه و جامعه حاکی از آن است که سطوح مختلف تقلب و تخلف مالی نیاز یکسانی به سطح واحدی از حسابداری دادگاهی ندارند. ادبیات نظری بر این موضوع تاکید دارد سطوح بلوغ هر جامعه حرفه‌ای، عوامل مختلفی شامل نیازها و اهداف اجرای حسابداری و حسابرسی، سطوح دسترسی به اطلاعات، اختیارات ذینفعان، جریان و... ماهیت تقلب و تخلف مالی، محیط قانونی و مقرراتی و... بستگی دارد. سطح بلوغ، سطوح تعامل را به تصویر می‌کشد که به اقتضای موقعیت و شرایط محیطی در هر پروژه می‌توان سطحی مناسب و متناسب را از آن به دلخواه انتخاب نمود. (عالمه یزدانیان - ۱۳۹۶) مساله قابل طرح در این پژوهش این است که حسابداری دادگاهی در ایران و الگوی بلوغ حسابداری دادگاهی چیست؟ حسابداران دادگاهی چه کسانی هستند؟ در کدام مرحله از بلوغ قرار دارند؟ مفاهیم، عوامل و ابعاد و رویکردهای تاثیرگذار این مدل کدامند؟

## ۲- پیشینه پژوهش

حسابداری دادگاهی (Forensic) در فرهنگ لغت وبستر به صورت "متعلق بودن به، مورد استفاده قرار گرفتن در یا مناسب بودن برای محاکم قضائی و یا مذاکرات حقوقی و نیز برخورداری از دانش علمی در مسائل حقوقی" تعریف شده است. واژه‌های حسابداری دادگاهی، قضائی، قانونی، جستجوگرانه، تحقیقاتی و جنایی دارای مفهوم واحدی هستند (آیدا ماریا و همکاران ۲۰۱۹، سوپریا ۲۰۱۹، ستو ساتریو و دکار ارومسا ۲۰۱۵). برخی محققین معتقدند که سابقه حسابداری دادگاهی به دوران مصر باستان برمیگردد. زمانیکه پادشاهان افرادی را مامور میکردند تا به حساب و کتاب دارایی‌های با ارزش حکومتی رسیدگی کنند. شواهد باستان شناسی متعلق به بین النهرین و مصر باستان در حدود ۳۳۰۰ تا ۳۵۰۰ سال قبل از میلاد نشان میدهد که کاتبان و حسابداران، تمام اسناد و مدارک مربوط به انجام معاملات را بر روی لوایح گلی و برگه‌های پاپیروس ثبت میکردند تا هم کنترل اموال و دارایی‌های حکومتی را در اختیار

داخلی در نظر گرفته شده برای جلوگیری از تقلب زمانی می تواند اجرا شود که شرکت دارای سیستم توسعه یافته کنترل داخلی باشد و به طور منظم فرآیند کنترل را انجام دهد.

کارلوس و همکاران ۲۰۱۷ در تحقیقی با عنوان "مهارت های مربوط به کارشناسان حسابداری جنایی براساس درک کارشناسان و نمایندگان پلیس فدرال" با توزیع پرسشنامه با اولویت بندی ویژگی های لازم برای حسابداران دادگاهی پرداخته است. از نظر آنان ارتباطات نوشتاری، تجزیه و تحلیل استنتاجی (قیاسی)، تفکر انتقادی، دارای بیشترین اهمیت و همچنین مصاحبه، حل مسئله و مذاکره در خصوص مجادلات از مهارت هایی بودند که درجه اهمیت کمتری داشتند. از نظر آنان سایر مهارت هایی که یک حسابدار دادگاهی باید دارا باشد عبارتند از توانایی ارزیابی دارایی ها، قابلیت فنی، حل مسئله بدون ساختار، مهارت های تحلیلی، برخورداری از آرامش و خونسردی، بررسی و جستجوگری، برقراری ارتباط شفاهی و برخورداری از دانش حقوقی مطرح شده است.

بویبتان و دومیتسکو ۲۰۱۷ دانش های اصلی یک حسابدار دادگاهی را عبارتند از: مسئولیت حرفه ای و مدیریت عملیات، اشراف به قوانین، ارتباط با دادگاه و حل منازعات و مجادلات، برنامه ریزی و اجرا، جمع آوری اطلاعات و حفاظت از اسناد و داده ای الکترونیکی، عدم افشاء مصاحبه ها و بازجویی های انجام شده، کشف و گزارشگری و صدور گواهی کارشناسی ارائه نموده است.

لاجوس، سمیر مالیسا و نوک (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان نقش و مسئولیت حسابرسان در پیشگیری و کشف تقلب در گزارشگری مالی به این نتیجه رسیدند که فعالیتهای متقلبانه مانند صورتهای مالی متقلبانه و سوءاستفاده از دارایی، زیان بالایی برای شرکتها به همراه دارد. مطابق این پژوهش رایج ترین تکنیک برای گزارشگری مالی متقلبانه شامل بیش نمایی داراییها شناسایی شد و پیشنهاد دادند که شرکتها باید سیستمهای کنترل داخلی قوی طراحی و اجرا نمایند. همچنین نقش و مسئولیتهای همه طرفین در گزارشگری مالی در پیشگیری و شناسایی تقلب را تعیین نمایند.

عثمان، تانی و کغان (۲۰۱۵) در مطالعه ای باهدف شناسایی روشهای تشخیص و جلوگیری از تقلب و فساد در بخش عمومی در کشور مالزی از دیدگاه حسابداران پرداختند. در این پژوهش با استفاده از پرسشنامه های ساختاریافته بر روی نمونه ای از جمعیت حسابداران و حسابرسان داخلی از بخش عمومی مالزی مشخص شد که حسابرسی عملیاتی، افزایش نقش کمیته حسابرسی، بهبود کنترلهای داخلی، پیاده سازی سیاستهای گزارش تقلب، چرخش کارکنان، خطوط گزارش تقلب و

الزامات عمده ای را برای حسابداران وضع کرد. فشار بیشتری نیز بر حسابداران دادگاهی اعمال شد که ضمانتی برای اجرای درست این الزامات باشد. انجمن بازرسان رسمی تقلب امریکا (ACFE) اولین سازمانی است که به منظور مبارزه با تقلب و فساد در فعالیت های تجاری ایجاد شده و یک سازمان به رسمیت شناخته شده برای صلاحیت بازرسان رسمی تقلب در دنیا است. این انجمن در سال ۱۹۸۸ توسط پروفسور ژوزف تی ولز با شخصیت حقوقی یک سازمان حرفه ای با دارا بودن بیش از ۶۵ هزار عضو در اوستین تگزاس امریکا بنیان نهاده شد. در حال حاضر بیشتر کشورهای دنیا و متخصصان مالی و اقتصادی آن کشورها به عضویت حقوقی و حقیقی این سازمان درآمده اند. آمارهای بین المللی فسادهای مالی در سطح دولت ها و بنگاه های اقتصادی به صورت ماهانه در سامانه این سازمان اعلام و روشها و تکنیک های کشف نیز در سطح سرفصل ها و صنایع ارائه میگردد. در ایران نیز پس از کشف تقلب موسوم به پرونده سه هزار میلیارد تومانی مرتبط با گروه امیر منصور آریا، سرآغاز توجه به رشته حسابداران دادگاهی گردید.

هاشم و همکاران ۲۰۱۹ در تحقیقی به ضرورت آموزش حسابداری دادگاهی پرداختند. از نظر آنان عناوینی که باید در رشته حسابداری دادگاهی آموزش داده شود عبارتند از جمع آوری داده، تقلب، قانون و ارزشگذاری واحد تجاری، تجزیه و تحلیل و اعتبارسنجی و تقلب در محسط دیجیتال است.

جولیا و همکاران ۲۰۱۸ به بررسی معیارها و اصول و استانداردهای حسابداری و قوانین حاکم بر برخی از کشورها پرداخته و تفاوت های معیارهای مورد نظر حسابداران دادگاهی و حسابرسان مالی را مورد بررسی قرار داده اند. در این تحقیق به یافته ها و شواهد مرتبط جهت حل و فصل دعاوی حقوقی و شهادت در دادگاه ها توسط حسابداران دادگاهی و همچنین اطمینان معقول برای اینکه صورت های مالی عاری از تحريفات با اهمیت برای حسابرسان مالی اشاره شده است.

بهاسین ۲۰۱۸ به مهارت های لازم برای حسابداران دادگاهی پرداخته و مهارت های این رشته را مهارت های شخصیتی (شامل توجه به جزئیات، ارتباطات حرفه ای و صداقت) و مهارت های تکنیکی (دارا بودن دانش گسترده در صنعت مورد رسیدگی، شناسایی در روش های جمع آوری داده ها، توانایی تفسیر پیشرفته صورت های مالی و تحلیل نسبت) ارائه نموده است.

دیمتریویچ و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی نقش کنترل داخلی در پیشگیری از تقلب پرداختند. هدف از این مطالعه بررسی عملکرد شرکت با استفاده از روشهای پیشگیرانه کنترلهای داخلی بود. آنها نشان دادند که تکنیکهای کنترل

ارزیابی ریسک، درک محیط قانونی و مهارت های خوب ارتباطی دانسته است.

هریس و براون ۲۰۰۰ در تحقیق خود بیان کرده اند که حسابداران دادگاهی مهارت های بالاتر و بیشتری نسبت به حسابرسان سنتی (صورت های مالی) برخوردارند و خدماتی فراتر از آنان ارائه میدهند. مهارت های یک حسابدار دادگاهی را به دو دسته کمی و کیفی تقسیم کرده اند. مهارت های کمی شامل توانایی در جستجوی اعداد برای کشف تقلب است، اما مهارت های کیفی در توانایی ارزیابی حسابداران دادگاهی از کنترل های داخلی است که چقدر میتواند در میزان ارتکاب اعمال غیرقانونی موثر واقع شود.

دیانتی، دیلمی ۱۳۹۷ در تحقیقی با عنوان "تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضائی و ضد تقلب" سلسله مراتب دانش، مهارت ها و توانایی حسابداران دادگاهی و تقلب را در ۳ طبقه دانش پیش نیاز، دانش پایه و دانش اصلی قرار دادند. دانش پایه شامل دروس اصلی حسابداری دادگاهی شامل شناخت تقلب، چگونگی پیشگیری و کشف، روش ها و تکنیکهای کشف میباشد.

آنچه در ایران راجع به این موضوع انجام شده است بیشتر ناظر بر تقلب در صورتهای مالی و عوامل موثر بر شدت و حدت آن و راهکارها و روش های پیشگیری، کشف و مبارزه و تکنیک های پیشگیری و کشف تقلب با این پدیده است. پژوهشی که به طور خاص به مطالعه چارچوب و مدل بلوغ حسابداری دادگاهی بپردازد، توسط گروه تحقیق مشاهده نگردید.

### ۳- روش شناسی پژوهش

علاوه بر تمایزات موجود در تحقیقات علمی بر مبنای اهداف پارادیمی، با توجه به اهداف علمی و روشی که هر تحقیق علمی دنبال می نماید، می توان آن را به تحقیقات بنیادی و کاربردی دسته بندی نمود. تحقیق بنیادی با هدف گسترش مرزهای دانش انجام می شود. هدف تحقیق بنیادی، کسب دانش و آگاهی جدید، بدون توجه به ارزش آن در ایجاد تغییرات اجتماعی است. در این گونه تحقیقات، انگیزه تحقیق بر مبنای کنجکاوی محقق در کشف اصول و قواعد کلی بر روابط پدیده ها شکل می گیرد، به عبارت دیگر، می توان گفت تحقیقات بنیادی عبارت است از کار تئوری و یا تجربی که بیشتر به منظور کسب دانش و دسترسی به اصول ریشه ای پدیده ها و حقایق قابل کشف انجام شده، بدون اینکه الزاماً کاربرد خاصی برای آن مدنظر باشد. تحقیقات کاربردی، عبارت است از یک سلسله بررسی ها و پژوهش های ابداعی برای کسب علمی و یا فنی با یک هدف علمی مشخص است، یعنی در انجام این نوع پژوهش هدف و یا

حسابداران قانونی، مؤثرترین روشهای کشف و پیشگیری از تقلب در بخش دولتی مالزی هستند.

پوپولا و همکاران ۲۰۱۴ به ذهن جستجوگر حسابداران دادگاهی و نحوه رسیدگی به تخلفات پرداخته و به موضوعات تفاوت ساختاری در نوع رسیدگی ذهنی و عینی مرتبط با حسابداران دادگاهی و حسابرسان مالی اشاره کرده است. همچنین به برخورداری از مهارت های چندگانه و تخصص بین رشته ای در حوزه حسابداری دادگاهی پرداخته شده است.

موهلن و سانچز و شانکیات و خان ۲۰۱۳ مهارت های لازم برای حسابداران دادگاهی را شامل مهارت های پایه حسابداری، دارا بودن دانشی عمیق نسبت به صورت های مالی، مهارت های تحلیلی و انتقادی اطلاعات مالی، داشتن درک کامل از مواردی که منجر به تقلب میشود شامل مهارت های ارتباطی، نوشتاری و کلامی، مهارت تحقیقاتی، مهارت فردی، مهارت داده کاوی، مهارت پایه آشنایی با کامپیوتر، آشنایی با دادرسی کیفری، حقوقی و قوانین مربوطه، تحقیق و دادرسی و توانایی انجام کار حرفه ای دانسته است.

صالح و همکاران ۲۰۱۱ در پژوهش خود دین مداری و داشتن ارزش های اخلاقی و اصول اسلامی را برای حسابداران دادگاهی ضروری دانسته و ۱۳ اصل را مورد تحقیق قرار داده است. شاد زیستن، وفار و بی آایشی، مهربانی، هوش و ذکاوت، پشتکار فراوان، صبر، ارجحیت ارباب رجوع، وفاداری، هوش اقتصادی، کار گروهی، رضایت از کار، استفاده بهینه از زمان وجدیت در کار را مورد بررسی قرار داده اند.

دیویس و همکاران ۲۰۰۹ در پژوهشی به ویژگی تحلیل گرا بودن، توجه به جزئیات، برخورداری از ارزش های اخلاقی، پاسخگویی، باهوش بودن، کنجکاوی، پیگیر بودن امور، تردید داشتن، توانایی ارزیابی، اعتماد به نفس، کار تیمی انجام دادن، دارای قدرت تطبیق و ایجاد حس آرامش در دیگران را از ویژگی های حسابداران دادگاهی برشمردند.

سیلوراستون و شیتز ۲۰۰۷ به نحوه آموزش و تجربه کافی و ویژگی های شخصیتی، مهارتی، اخلاقی، عمومی و پیشرفته حسابداران دادگاهی پرداخته است.

کرامبلی ۲۰۰۷ رئیس انجمن بازرسان رسمی تقلب امریکا به بررسی چگونگی تمرکز حسابداران دادگاهی بر یک موضوع خاص پرداخته و تفاوت آن با روش های نمونه گیری در حسابرسی مالی را تشریح نموده است.

کریستنسن و همکاران ۲۰۰۵ مهارت های لازم برای یک حسابدار دادگاهی را دارا بودن پیش زمینه قوی در حسابداری، دانش کامل درخصوص روش ها و تکنیک های حسابرسی، درک کنترل های داخلی، دانش روش های شناسایی تقلب، دانش

#### ۴- فرآیندهای اجرایی تحقیق

مراحل کلی فرآیند اجرای تحقیق به شرح نمایه ذیل است:

همانطور که در پیشینه تحقیق مطرح گردید پژوهش ها و تحقیقات انجام شده محققان داخلی و خارجی در زمینه های عوامل پیشگیری و کشف تقلب در سطح صورت های مالی، روش ها و تکنیک های کشف، عوامل تاثیرگذار بر کاهش تقلب توسط کارمندان و مدیران، انگیزه های ایجاد تقلب (مثلت تقلب)، تاثیرگذاری افزایش سیستم های کنترل داخلی، نظارت های حسابرسی داخلی و مستقل و حاکمیت شرکتی در کاهش تقلب ها در سطح بنگاه های اقتصادی و نهایتاً نقش آموزش در کاهش تقلب های مالی انجام شده است. در پژوهش حاضر به ارائه الگوی جامع حسابداری دادگاهی اعم از تعیین مفاهیم و عوامل کلیدی حسابداری دادگاهی و نحوه گزارشگری و تعامل با دادگاه ها ارائه گردیده است.

این تحقیق در دوگام کلی به شرح زیر اجرا شده است؛ گام اول تعیین عناصر کلیدی حسابداری دادگاهی؛ به این منظور از روش تحلیل محتوای ادبیات تحقیق و همچنین تجربه زیسته گروه تحقیق بهره گرفته شده است.

کاربرد خاصی مورد نظر است. بنابراین با عنایت به اینکه این تحقیق با هدف ارائه یک الگوی بلوغ برای حسابداری دادگاهی که قابل کاربرد توسط سازمان ها و یا حسابرسان جهت ارزیابی بیرونی و یا خود ارزیابی و بهبود مستمر باشد، این تحقیق از لحاظ هدف، یک تحقیق کاربردی است. با توجه به هدف پژوهش، داده ها از طریق تحلیل و پرسشنامه با رویکرد اکتشافی جمع آوری می گردند.

این مطالعه از نوع پژوهش های کیفی است که با استفاده از روش نظریه پردازی زمینه بنیان و بررسی مطالعات کتابخانه ای انجام شده است. جامعه آماری پژوهش، خبرگان در زمینه مبارزه با تقلب و حسابداران دادگاهی هستند که از روش "نمونه گیری" جهت انجام مصاحبه و تهیه پرسشنامه استفاده گردیده است. پس از جمع آوری اطلاعات کتابخانه ای و کسب نظر خبرگان، کدگذاری و تحلیل داده ها به انجام رسیده است. در این تحقیق به دلیل فنی بودن موضوع و عدم وجود اطلاعات مالی در زمینه پرونده های ویژه اقتصادی در دادگاه ها، از نظر خبرگان این رشته شامل کارشناسان رسمی دادگستری در حوزه حسابداری و حسابرسی، رشته امور بازرگانی و اقتصاد، رشته امور بانکی، امور گمرکی، امور بورس و ... و همچنین قضات و بازپرسان ویژه رسیدگی به جرائم اقتصادی، اساتید رشته حسابداری و حسابرسی که در این حوزه آشنایی کامل داشته اند استفاده شده است.

ارائه الگوی بلوغ حسابداری دادگاهی		
الف- تعیین مفاهیم و عوامل کلیدی حسابداری دادگاهی	ب- تعیین ابعاد زیر مجموعه مفاهیم و عوامل کلیدی حسابداری دادگاهی و نحوه سنجش آنها	ج- اعتبارسنجی مفاهیم، عوامل و ابعاد کلیدی حسابداری دادگاهی و نحوه سنجش آنها
الف - تعیین مفاهیم و عوامل کلیدی حسابداری دادگاهی		
تعیین مفاهیم و عوامل کلیدی حسابداری دادگاهی با مرور بر ادبیات و با روش تحلیل محتوا		
ب- تعیین ابعاد زیر مجموعه حسابداری دادگاهی و نحوه سنجش آنها		
تعیین ابعاد کلیدی حسابداری دادگاهی و شاخص های اندازه گیری آنها		
ج - اعتبارسنجی مفاهیم، عوامل و ابعاد کلیدی حسابداری دادگاهی و نحوه سنجش آنها		
اعتبارسنجی مفاهیم، عوامل و ابعاد کلیدی حسابداری دادگاهی از طریق نظر سنجی خبرگان	تایید اعتبار شاخصهای اندازه گیری با استناد به ادبیات تحقیق، نظرسنجی خبرگان در یک مرحله و در نهایت تجربه و دانش محقق	
قراردادن مفاهیم، عوامل، ابعاد کلیدی حسابداری دادگاهی در یک الگوی واحد		

سؤالهای باز در پرسشنامه از خبرگان درخواست شد که علاوه بر تأیید یا رد گویه ها با انتخاب گزینه های «بله» یا «خیر»، نظر خود را در خصوص هر یک از جنبه های موضوع اعلام کرده و در صورت نیاز پیشنهادهایی در این خصوص ارائه کنند، از این رو می توان نسبت به تأیید روایی «تحلیل محتوا» و «پرسشنامه» اطمینان کرد. شایان ذکر است که پرسشنامه تهیه

#### ۴-۱- روایی و پایایی ابزار گردآوری داده ها

یکی از معیارهای سنجش روایی، روایی محتواست. روایی محتوای ابزار به کار برده شده هنگامی تأیید میشود که این ابزار توسط افرادی بررسی شده و نظر ایشان مؤید سنجش صفت مدنظر توسط آن ابزار باشد. در پژوهش حاضر، پرسشنامه حاوی نتایج تحلیل محتوا بود و در مرحله مقدماتی با طرح

شده در مرحله اول تا سوم روش دلفی، حاصل تعدیل پرسشنامه مرحله مقدماتی با اعمال نظر خبرگان بوده است. برای سنجش پایایی ابزار پژوهش از روش و فرمول آلفای کرونباخ<sup>۱</sup> استفاده شده است. محاسبه آلفای کرونباخ متأثر از میانگین همبستگی زوجی میان همه گویه های ابزار تحقیق و هم چنین تعداد آن ها است. دامنه مقادیر آلفا به صورت جدول (۳-۷) می باشد.

فرمول فرمول کرونباخ که در آن: J = تعداد زیرمجموعه سوال های پرسشنامه JS<sup>2</sup> = واریانس زیر آزمون زام S<sup>2</sup> = واریانس کل آزمون R<sub>a</sub> = ضریب کرونباخ

$$I_a = \frac{J}{J-1} \left( 1 - \frac{\sum s_j^2}{s^2} \right)$$

در مورد روایی سازه نیز یک نمونه اولیه، شامل ۱۰ پرسشنامه پیش آزمون شد و با استفاده از داده های به دست آمده، میزان اعتبار درونی با روش آلفای کرونباخ محاسبه شد. این مقادیر، نشان دهنده آن است که پرسش نامه ها، از قابلیت اعتماد (پایایی) قابل قبولی برخوردارند.

در مورد روایی سازه نیز یک نمونه اولیه، شامل ۱۰ پرسشنامه پیش آزمون شد و با استفاده از داده های به دست آمده، میزان اعتبار درونی با روش آلفای کرونباخ محاسبه شد. این مقادیر، نشان دهنده آن است که پرسش نامه ها، از قابلیت اعتماد (پایایی) قابل قبولی برخوردارند.

J = تعداد زیرمجموعه سوال های پرسشنامه

JS<sup>2</sup> = واریانس زیر آزمون زام

S<sup>2</sup> = واریانس کل آزمون

R<sub>a</sub> = ضریب کرونباخ

در مورد روایی سازه نیز یک نمونه اولیه، شامل ۱۰ پرسشنامه پیش آزمون شد و با استفاده از داده های به دست آمده، میزان اعتبار درونی با روش آلفای کرونباخ محاسبه شد. این مقادیر، نشان دهنده آن است که پرسش نامه ها، از قابلیت اعتماد (پایایی) قابل قبولی برخوردارند.

جدول شماره ۱. نتایج حاصل از آلفای کرونباخ

متغیرها	گویه‌ها	ضریب آلفای کرونباخ
مفاهیم اصلی حسابداری دادگاهی	۵	۰/۷۰۱
عوامل کلیدی	۲۲	۰/۷۲۱

#### ۴-۲- مقیاس اتفاق نظر

در این پژوهش برای تعیین میزان اتفاق نظر میان اعضای پانل، از ضریب هماهنگی کندال<sup>۲</sup> استفاده شد. ضریب هماهنگی کندال

جدول شماره ۲. تفسیر مقادیر گوناگون ضریب هماهنگی کندال

مقدار W	تفسیر	اطمینان نسبت به ترتیب عوامل
۰/۱	اتفاق نظر بسیار ضعیف	وجود دارد
۰/۳	اتفاق نظر ضعیف	کم
۰/۵	اتفاق نظر متوسط	متوسط
۰/۷	اتفاق نظر قوی	زیاد
۰/۹	اتفاق نظر بسیار قوی	بسیار زیاد

<sup>3</sup> Interjudge reliability

<sup>1</sup> Cronbach's Alpha

<sup>2</sup> Kendall's coefficient of concordance (w)

در بین خبرگان برای گویه موردنظر توافق وجود دارد: H0  
در بین خبرگان برای گویه موردنظر توافق وجود ندارد: H1

### ۳-۴- انتخاب اعضای پانل دلفی

از آنجا که روش دلفی با مشارکت افرادی انجام می‌گیرد که در موضوع پژوهش دارای دانش تخصصی هستند؛ لذا گزینش اعضای واجد شرایط برای جمع مورد نظر که به آن پانل دلفی گفته می‌شود از مهمترین مراحل این روش به حساب می‌آید. در این تحقیق اعضای پانل شامل ۴۰ نفر از خبرگان برای تأیید و پالایش ابعاد کلیدی حسابداری دادگاهی هستند که با توجه به سطح تحصیلات، آشنایی با روش تحقیق، سوابق پژوهشی و برخورداری از تجربه در موضوع انتخاب شده اند. اطلاعات جمعیت شناختی اعضای پانل در جدول شماره (۳) خلاصه گردیده است.

«اشمیت» برای تصمیم‌گیری درباره توافق یا ادامه دوره های دلفی دو معیار آماری ارائه می‌کند. اولین معیار، اتفاق نظر قوی میان اعضای پانل است که براساس مقدار ضریب هماهنگی کندال تعیین می‌شود. در صورت نبود چنین اتفاق نظری، ثابت ماندن این ضریب یا رشد ناچیز آن در دو دور متوالی نشان می‌دهد که افزایشی در توافق اعضاء صورت نگرفته است و فرآیند نظرخواهی باید متوقف شود. شایان ذکر است که معناداری آماری ضریب W برای متوقف کردن فرآیند دلفی کفایت نمی‌کند. برای پانل‌های با تعداد بیشتر از ۱۰ عضو حتی مقدار بسیار کوچک W نیز معنادار به حساب می‌آیند (مشایخی، ۱۳۸۴). بنابراین از معیار دیگر مانند سطح معناداری<sup>۱</sup> استفاده می‌شود که مشخص کننده توافق یا عدم توافق خبرگان در مورد هر یک از گویه‌های مربوط به فرضیات تحقیق می‌باشد، بر این اساس فرضیات پانل دلفی برای تک تک گویه‌ها به صورت کلی ذیل صورت بندی می‌شود:

جدول خلاصه اطلاعات جمعیت شناختی شرکت کنندگان پانل دلفی

سوابق خدمت و پست سازمانی خبرگان					خبرگان غیر دانشگاهی			اساتید خبره دانشگاهی				
درصد	تعداد	پست سازمانی	درصد	تعداد	سابقه خدمت	درصد	تعداد	مدرک تحصیلی	درصد	تعداد	درجه دانشگاهی	مدرک تحصیلی
۵۱.۵۲	۱۷	حسابدار ارشد	۳۳.۳۳	۱۵	۳۰ تا ۲۱ سال	۶.۰۶	۲	دکتر	۶.۰۶	۲	استاد تمام	دکتر و کارشناسی ارشد
۲۷.۲۷	۱۶	حسابدار دادگاهی	۵۴.۵۵	۲۱	۲۰ تا ۱۱ سال	۳۰.۳۰	۱۷	کارشناسی ارشد	۲۴.۲۴	۸	دانشیار	
۲۱.۲۱	۷	حسابدار مستقل	۱۲.۱۲	۴	۱۰ تا ۵ سال	۶.۰۶	۲	کارشناسی	۲۷.۲۷	۹	استادیار و مربی	
۱۰۰	۴۰	جمع	۱۰۰	۴۰	جمع	۴۲.۴	۲۱	جمع	۵۷.۶	۱۹	جمع	

### ۴-۴- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل خبرگان و صاحبان نظران حسابداران دادگاهی، حرفه حسابرسی، کارشناسان رسمی دادگستری و اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها و مراکز علمی بود. با توجه به عدم دسترسی به اسامی کلیه افراد جامعه آماری، باید از میان افراد در دسترس، نمونه مد نظر انتخاب می‌شد. به این ترتیب از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره ای استفاده شد. در نهایت، از بین ۵۸ خبره و صاحب نظر که به ایشان مراجعه گردید، نهایتاً در سه دور دلفی ۴۰ نفر در اجرای این پژوهش همکاری کردند.

### ۴-۵- یافته‌های پژوهش

همانطور که بیان شد، پنج مفهوم و ۲۲ عامل کلیدی حسابداری دادگاهی از تحلیل محتوای ادبیات این حوزه استخراج شد. فراوانی مفاهیم یا عوامل کلیدی حاصل از تحلیل محتوا به عنوان مبنای کار مورد توجه قرار گرفت و پرسشنامه اولیه استخراج و تنظیم گردید، و به نظرخواهی خبرگان گذاشته شد. نتایج در سه دور جمع‌آوری و تحلیل گردید که نتایج دور نهایی در جدول شماره ۴ و ۵ خلاصه شده است.

<sup>1</sup> Level of Meaning fullness

جدول شماره ۴. آمار توصیفی مفاهیم اصلی حسابداری دادگاهی (نتایج مرحله نهایی دلفی)

عنوان	طبقه	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۴/۳۳۵	مفهوم	۴/۷۸۵	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۷۷۷	۰/۶۰۴	
	مفهوم	۴/۳۴۲	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۸۶۰	۰/۷۴۱	
	مفهوم	۴/۱۲۶	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۷۹۴	۰/۶۳۲	
	مفهوم	۴/۱۰۲	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۹۳۰	۰/۸۶۵	
	مفهوم	۴/۳۲۱	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۹۱۸	۰/۸۴۳	

جدول شماره ۵. آمار توصیفی مفاهیم اصلی و ابعاد حسابداری دادگاهی (نتایج مرحله نهایی دلفی)

عنوان	طبقه	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۴/۴۰۱	مفهوم	۴/۴۰۷	۵/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۸۳۹	۰/۷۰۴	
	عامل	۴/۸۷۶	۵/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۸۴۳	۰/۷۱۱	
	عامل	۴/۲۰۱	۵/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۷۹۴	۰/۶۳۲	
	عامل	۴/۱۲۳	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۷۷۶	۰/۶۰۳	

عنوان	طبقه	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۴/۵۱۲	مفهوم	۴/۶۰۳	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۶۵۵	۰/۴۳۰	
	عامل	۴/۵۴۳	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۶۶	۰/۳۲۱	
	عامل	۴/۲۰۸	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۵۴	۰/۲۰۷	
	عامل	۴/۳۲۱	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۸۳	۰/۳۴۰	
	عامل	۴/۷۰۶	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۶۳۳	۰/۴۰۱	
	عامل	۴/۳۲۰	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۶۴۸	۰/۴۲۱	
	عامل	۴/۲۱۱	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۹۶	۰/۳۵۶	

عنوان	طبقه	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
۴/۲۴۵	مفهوم	۴/۳۲۱	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۶۵۶	۰/۴۳۱	
	عامل	۴/۳۰۸	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۸۷	۰/۳۴۵	
	عامل	۴/۴۰۲	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۶۴۱	۰/۴۱۱	
	عامل	۴/۳۰۹	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۶۷۵	۰/۴۵۶	
	عامل	۴/۴۱۱	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۶۳۷	۰/۴۰۷	

عنوان	طبقه	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
فرآیند اجرای عملیات حسابداری دادگاهی	مفهوم	۴/۳۲۱	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۸۷	۰/۳۴۵	۴/۲۳۴
برنامه سالانه حسابداری دادگاهی	عامل	۴/۲۱۰	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۷۰	۰/۳۲۶	
برنامه رسیدگی برای هر پرونده ارجاعی	عامل	۴/۳۰۵	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۵۷	۰/۳۱۱	
اجرای کار حسابداری دادگاهی	عامل	۴/۳۹۰	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۶۹	۰/۳۲۱	
تعیین رویه های گزارشگری	عامل	۴/۱۱۲	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۷۱۴	۰/۵۱۱	
اصلاح گزارشات بابت اشتباهات و از قلم افتادگی ها	عامل	۴/۱۱۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۶۶۱	۰/۴۳۸	
گزارش نتایج کار	عامل	۴/۵۰۳	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۶۶۲	۰/۴۳۹	
پیگیری نتایج کار	عامل	۴/۴۰۹	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۷۱۳	۰/۵۰۹	

عنوان	طبقه	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
روابط سازمانی	مفهوم	۴/۲۳۱	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۸۹	۰/۳۴۸	۴/۳۱۵
تعامل دوسویه با ذینفعان ، مقامات قضائی ، متهمان پرونده و ضابطین قضایی	عامل	۴/۱۱۳	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۶۶	۰/۳۲۱	
هماهنگی (تعامل) با دیگر عرضه کنندگان خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌های درون سازمانی و برون سازمانی	عامل	۴/۶۰۱	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۶۳۷	۰/۴۰۷	

نشده است. از این رو در پژوهش حاضر به منظور ارائه چنین چارچوبی، ادبیات موضوع تحلیل و بررسی شد؛ سپس به منظور اطمینان از اعتبار عناصر کلیدی استخراج شده در سطح مفاهیم و عوامل، از خبرگان و صاحب نظران (به شرح جامعه آماری) به روش دلفی نظرسنجی به عمل آمد. طبق نتایج پژوهش، پنج مفهوم و ۲۲ عامل کلیدی به دست آمد که این عوامل در جدول ۷ مشاهده می شود. گفتنی است تمام عوامل کلیدی و مفاهیم به تأیید خبرگان و صاحب نظران رسید.

همان طور که در جداول فوق مشاهده می شود، میانگین کلیه دسته ها بیش از ۴ است که نشان می دهد: خبرگان به طور متوسط موارد مربوط به کلیه مفاهیم را دارای اهمیت زیاد و خیلی زیاد دانسته اند. میانه، مد و انحراف معیار به دست آمده نیز موید نتایج حاصله است. بنابراین می توان نتیجه گرفت که اجماع نظر مناسبی میان خبرگان وجود داشته است. پس از اجرای مرحله های دوم و سوم، ضریب کندال که میزان اتفاق نظر میان خبرگان و صاحب نظران را در خصوص کلیه مفاهیم و عوامل نشان می دهد، محاسبه شد. بر اساس میانه و مد جداول ۴ و ۵ ضریب کندال یا ضریب همبستگی بین مراحل ۳ گانه زیاد بوده است. ضریب کندال محاسبه شده و عدم تفاوت معنادار آن در هر دو مرحله، دلیل مناسبی برای توقف مراحل دلفی است و می توان اعتبار مفاهیم و ابعاد کلیدی حسابداری دادگاهی را به استناد آن تأیید کرد.

##### ۵- نتیجه گیری

پیشینه پژوهش های انجام شده در خصوص حسابداری دادگاهی بجز اشارات پراکنده برخی تحقیقات درباره حسابداری دادگاهی که به برخی از عناصر کلیدی موضوع توجه کرده اند، تاکنون تحقیق جامعی که چارچوبی در این خصوص ارائه کند، انجام

جدول شماره ۷. فهرست مفاهیم و عوامل کلیدی حسابداری دادگاهی

مفهوم اصلی	عامل کلیدی
ویژگیهای کلیدی حسابداری دادگاهی	<ul style="list-style-type: none"> <li>• صلاحیت</li> <li>• استقلال</li> <li>• بیطرفی</li> </ul>
مدیریت فعالیت حسابداری دادگاهی	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مستند سازی شواهد قابل اتکاء ، رویه ها و روش های مورد استفاده حسابداران دادگاهی</li> <li>• ارائه خدمات حسابداری دادگاهی به صورت مشترک با سایر کارشناسان متخصص در رشته های مورد نیاز در پرونده</li> <li>• زمان بندی اجرای رسیدگی از مرحله ارجاع پرونده تا مرحله صدور گزارش نهایی</li> <li>• ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کار)</li> <li>• مدیریت تیم های مرتبط و افراد تحت نظارت حسابداران دادگاهی</li> <li>• مدیریت منابع</li> </ul>
خدمات و نقش حسابداری دادگاهی	<ul style="list-style-type: none"> <li>• خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای</li> <li>• خدمات پیشگیری از وقوع جرم و تقلب مالی</li> <li>• خدمات شناسایی و کشف تقلب مالی</li> <li>• خدمات پشتیبانی از دادخواهی</li> </ul>
فرایند اجرای عملیات حسابداری دادگاهی	<ul style="list-style-type: none"> <li>• برنامه سالانه حسابداری دادگاهی</li> <li>• برنامه رسیدگی برای هر پرونده ارجاعی</li> <li>• اجرای کار حسابداری دادگاهی</li> <li>• تعیین رویه های گزارشگری</li> <li>• اصلاح گزارشات بابت اشتباهات و از قلم افتادگی ها در صورت نیاز</li> <li>• گزارش نتایج کار</li> <li>• پیگیری نتایج کار</li> </ul>
روابط سازمانی	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تعامل دوسویه با ذینفعان ، مقامات قضائی ، متهمان پرونده و ضابطین قضایی</li> <li>• هماهنگی (تعامل) با دیگر عرضه‌کنندگان خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای درون سازمانی و برون سازمانی</li> </ul>

### منابع و ماخذ

سحر سپاسی ، الهه تشدید (۱۳۹۷) ارائه الگوی پیشگیری و کنترل و تقلب در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، فصلنامه حسابداری مالی ۲۹-۵۰-۴۰

خواجوی شکراله و مهرداد ابراهیمی (۱۳۹۶) مدل سازی متغیرهای اثرگذار برای کشف تقلب در صورت های مالی با استفاده از تکنیک داده کاوی ، فصل نامه حسابداری مالی ۳۳-۲۵-۲۴

امین رحیمی پور (۱۳۹۶) ، بررسی تاثیر حسابداری دادگاهی بر پردازش اطلاعات و رفتار سرمایه گذاران جمال برزگری ، صفیه صحت (۱۳۹۵) حسابداری دادگاهی و پیش گیری از تقلب (مروری برمطالعات و مباحث نظری)

بلکو هادی، محمودی عبدالله (۱۳۹۵) تاثیر کنترل های داخلی بر تخلفات مالی دستگاه های اجرایی ، دانش حسابرسی ۱۴۴-۶۵-۱۴۸

توحید کاظمی ، سید حسین سجادی ، علی رحمانی (۱۳۹۸) ، شناسایی صورت های مالی مشکوک به تقلب با استفاده از الگوریتم های اقتباس شده از فرآیند های زیستی فخاری، حسین، اسکو، وحید (۱۳۹۷)، تقلب در صورتهای مالی: نیاز به تغییر الگو به سمت حسابداران دادگاهی، مطالعات حسابداری و حسابرسی، تابستان ۱۳۹۷ شماره ۲۶، صص ۴۵-۶۰

زهرا دیانتي دپلمی، حامد عمرانی، اصغر سلطانی - (۱۳۹۷)، تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضایی و ضد تقلب، حسابداری ارزشی و رفتاری، بهار و تابستان ۱۳۹۷، شماره ۵

مشایخی، بیتا، یزدانین عالمه (۱۳۹۷)، شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵ شماره ۱ صص ۱۳۵-۱۵۸

- مرادی جواد، راحله رستمی و رضا زارع (۱۳۹۳) شناسایی عوامل خطر موثر بر احتمال وقوع تقلب در گزارشگری مالی از دید حسابرسان و بررسی تاثیر آن ها بر عملکرد مالی شرکت، پیشرفت های حسابداری ۱-۱۵۰-۱۴۲
- خرمی اسماعیل و ندا رسولی (۱۳۹۲) تاثیر کنترل های داخلی و مجازات بر تقلب، مجله حسابرسی ۳-۵-۶۹
- پاک مرام، عسگر و یاسمن مایان، رسول (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تضاد نمایندگی بر عدم تقارن اطلاعاتی. فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۱، شماره ۲، ص ۸۳-۹۶.
- پورحیدری، امید و بذرافشان، سعید (۱۳۹۱). بررسی اثر ویژگی های فردی حسابرسان در تعیین اهمیت بسترهای خطر تقلب. پژوهش های تجربی حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۱-۱ پیاپی (۳)، ص ۵۲-۲۸.
- پوریانسب، امیر و احمدی، شاهین (۱۳۹۱). حسابداری، ص ۱۳-۱۰.
- پیوندی، سعیده (۱۳۹۳). به کارگیری مدل بنیش جهت پیش بینی تقلب و ارتباط آن با بازده سهام و کیفیت سود با رویکرد حسابداری جنایی. پایان نامه کارشناسی ارشد. رشته حسابداری. دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اداری. دانشگاه سمنان.
- ترکی هرچنگانی، غلامعباس؛ شامبیاتی، هوشنگ و رهامی، محسن (۱۳۹۸). بررسی فقهی حقوقی فساد مالی در آئینه سیاست جنایی تقنینی ایران. مطالعات فقه و حقوق اسلامی، دوره ۱۱، شماره ۲۰، ص ۹۵-۱۲۰.
- خواجوی، شکرالله و قدیریان آرانی، محمد حسین (۱۳۹۷). توانایی مدیران، عملکرد مالی و خطر ورشکستگی. دانش حسابداری، دوره ۹، شماره ۱، ص ۶۱-۳۵.
- خواجه نصیری، سمیه و جعفرزاده بی شک، محمد صادق (۱۳۹۸). ارتباط کمیته حسابرسی با تقلب در گزارشگری مالی. فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۲، شماره ۱۱، ۹۲-۷۶.
- جعفرپور صادق، الهام و عدالت جو، الهام (۱۳۹۲). فساد مالی و راه کارهای پیش گیری از آن.
- جعفری، نادر؛ دهقان، حبیب الله و دارابی، رویا (۱۳۹۶). بررسی نقش حسابداری قضایی در دادرسی جرم پولشویی. پژوهش های حسابداری، دوره ۶، شماره ۲۴، ص ۱۰۲-۸۵.
- چالاک، پری و قادری، بهمن (۱۳۹۴). حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب. مطالعات حسابداری و حسابرسی، دوره ۴، شماره ۱۶.
- خلیل زاده، محمد و سرداری، روزبه (۱۳۹۲). تحلیل از کیفیت سود به عنوان ابزار مالی دادگاهی. حسابرس، شماره ۶۸، ص ۹-۱.
- دیانتی دیلمی، زهرا؛ سلطانی، اصغر و عمرانی، حامد (۱۳۹۷). تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضایی و ضد تقلب. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۳، شماره ۵، ص ۱۰۰-۴۱.
- ذوالفقارخانی، مجید (۱۳۹۴). نقش کارشناسی در دادرسی های کیفری، (با نگاهی به قوانین مجازات اسلامی و آیین دادرسی کیفری). پایان نامه کارشناسی ارشد. رشته حقوق جزا و جرم شناسی. دانشکده حقوق. دانشگاه شهید بهشتی.
- رحمانی، حلیمه و رجب دری، حسین (۱۳۹۶). حسابداری قانونی و اهمیت به کارگیری آن در سازمان. حسابداری، شماره ۳۰۰ و ۳۰۱، ص ۴۱-۳۶.
- رحمانی، علی و غلامزاده لداری، مسعود (۱۳۹۰). حسابداری دادگاهی: جای خالی آموزش حسابداری دادگاهی در ایران. حسابداری، شماره ۲۳۴، ص ۷۳-۶۸.
- رضازاده، جواد و محمدی، عبدالله (۱۳۹۸). توانایی مدیریتی، ارتباطات سیاسی و گزارشگری مالی متقلبان. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۶، شماره ۲، ص ۲۳۸-۲۱۷.
- رویایی و همکاران (۱۳۸۸). بررسی مبانی نظری حسابداری قانونی و تقلب در محیط های دیجیتال و ضرورت آموزش آن برای دانشجویان رشته حسابداری. دانش حسابرسی، شماره ۲۹، ص ۶۰-۵۰.
- سلطانی فر، علی اصغر (۱۳۹۵). تأثیر حسابداری و حسابرسی دادگاهی در کنترل تقلب و بهبود کنترل های داخلی و گزارشگری مالی. پایان نامه کارشناسی ارشد. رشته حسابداری. دانشکده مدیریت و حسابداری. دانشگاه آزاد یزد.
- صحت، صفیه (۱۳۹۶). تحلیل شکاف بین ادراک و انتظارات از ویژگی های حسابداران دادگاهی. پایان نامه کارشناسی ارشد. رشته حسابداری. دانشکده مدیریت و حسابداری. دانشگاه امام جواد (ع) یزد.
- عرب مازار، علی اکبر؛ صمدی لرگانی، محمود و ایمنی، محسن (۱۳۹۳). الماس تقلب و مسئولیت مدیران و حسابرسان در قبال پیشگیری از تقلب.
- فخاری، حسین و اسکو، وحید (۱۳۹۷). تقلب در صورت های مالی: نیاز به تغییر الگو به سمت حسابداری دادگاهی.

- Studies of Accounting & Finance: Problems & Perspectives 1(9): 173-180.
- Seetharaman, A., M. Senthilvelmurugan, and R. Periyanyagam. (2014). Anatomy of computer accounting frauds, *Managerial Auditing Journal*, 19(8): 1055-1072.
- Sherliza Puat Nelson. (2012). Fraudulent financial reporting, *International Islamic University of Malaysia*, 36:25-31. The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2012).
- Akyel N 2012 Forensic Accounting Training : A Proposal from Turkey Elsevier”
- Bozkurt N 2002 : Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan : Adli “Muhasebecilik Yaklaşım Dergisi Caliyurt K T 2007 : Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslar Arası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme XVI” Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu
- Crumbley D L 1995 : Forensic Accountants Appearing in the Literature . New” Accountant
- Rezaee, Z., & Crumbley, L. (2007). The role of forensic auditing techniques in restoring public trust and investor confidence in financial information. *Forensic Examiner*, 16(1), 44-49.
- Dianati Deilami, Z., Soltani, A., & Omrani, H. (2018). Curriculum Development: A Master's Degree Program in Anti-Fraud and Forensic Accounting. *Valued and Behavioral Accountings Achievements*, 3(5), 41-100.
- Supriya. H. (2019). Forensic Accounting- Emerging Trend in Indian Accounting Field. *International Journal of Trend in Scientific Research and Development*, 3(4), 733-734.
- Aji, S. S. B., & Urumsah, D. (2017). Factors affecting the use of forensic accounting services: an empirical study on Indonesian banks. *Asia Pacific Fraud Journal*, 1(1), 147-163.
- Rezaee, Z., & Crumbley, L. (2007). The role of forensic auditing techniques in restoring public trust and investor confidence in financial information. *Forensic Examiner*, 16(1), 44.
- Nunn, L., McGuire, B. L., Whitcomb, C., & Jost, E. (2006). Forensic accountants: financial investigators. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 4(2).
- 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.
- Bhasin, M. L. (2007). Forensic accounting: A new paradigm for niche consulting. *The Chartered Accountant*, January.
- Williams, J. W. (2002). Playing the corporate shell game: The forensic Accounting and Investigation Industry, Law, and the Management of Organizational Appearances. Doctoral Dissertation, Toronto: York University.
- Koh, A. N., Arokiasamy, L., & Suat, C. L. A. (2009). Forensic accounting: Public acceptance towards
- مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۶، ص ۶۰-۴۵.
- فیروزجانیان، علی اصغر و سعادت‌تی چافی، زهرا (۱۳۹۶). زباله‌پراکنی به مثابه بی‌نظمی اجتماعی (آزمون نظریه پنجره شکسته). پژوهش‌های راهبردی امنیت و نظم اجتماعی، دوره ۶، شماره ۲ - شماره پیاپی ۷، ص ۳۲-۱۷.
- قربانی، نسیم (۱۳۹۷). بررسی ضرورت راه‌اندازی رشته حسابداری دادگاهی در دانشگاه‌ها و اولویت‌بندی دروس آن: دیدگاه خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. گروه حسابداری. دانشکده علوم مالی. دانشگاه خوارزمی.
- مشایخی، بیتا و آژنگ، احمد (۱۳۹۲). حسابداری دادگاهی و عدالت. حسابدار، ص ۳۹-۳۶.
- مهدوی، غلامحسین و قهرمانی، علی رضا (۱۳۹۳). ارائه الگویی برای کشف تقلب به وسیله حسابرسان با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی. دانش حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۷، ص ۴۵-۷۰.
- مهدوی، غلامحسین و نمازی، نوید رضا (۱۳۹۱). به کارگیری تئوری نمایندگی جهت تبیین فساد مالی. مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابرسی، دانشگاه سیستان و بلوچستان، ص ۶۹۵-۶۷۳.
- نظری، رضا و صیادی، محمد (؟). مثلث تقلب. حسابدار رسمی، ۳۶-۲۷.
- نمازی، محمد و حسینی‌نیا، سمیه (۱۳۹۸). تحلیل محتوای نظریه‌های تقلب مالی و ارائه فرآلگوی چندبعدی تقلب. دانش حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۱ - پیاپی ۲۰، ص ۱-۳۶.
- Bierstaker, J.L., R.D. Brody, and C. Pacini. (2006). Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal* 21(5): 520-535.
- Dimitrijevic, D., V. Milovanovic, and V. Stancic. (2017). The role of a company's internal control system in fraud prevention. *Financial Internet Quarterly* 11(3): 34-44.
- Lajos, Z., S. Sever Malis, and A. Novak. (2016). The Role and Responsibility of Auditors in Prevention and Detection of Fraudulent Financial Reporting. *Procedia Economics and Finance* 39: 649-700.
- Othman, R., A. MdThani and E. Kghan. (2015). Fraud Detection and Prevention Methods in the Malaysian Public Sector: Accountants' and Internal Auditors' Perceptions. *Procedia Economics and Finance* 28: 59-67.
- Mirinaviciene, S. (2014). Internal control and fraud prevention: prior research analysis. *Science &*

- Expertise: the perception of Federal Police experts and delegates. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 11(1), 69-88.
- Zysman, A. (2011). *Forensic Accounting Deystified*. Retrieved September 2011, from <http://forensicaccounting.com>.
- Popoola, O., Che-Ahmad, A., & Samsudin, R. S. (2014). Forensic accounting and fraud: Capability and competence requirements in Malaysia. *Journal of Modern Accounting & Auditing*, 10(8), 825-834.
- Ocansey, E. O. N. D. (2017). Forensic accounting and the combating of economic and financial crimes in Ghana. *European Scientific Journal*, 13(31), 379-393.
- Liodorova, J., & Fursova, V. (2018). Forensic Accounting in the World: Past and Present. *Journal of Economics and Management Research*, 84.
- Carnes, K. C., & Gierlasinski, N. J. (2001). Forensic accounting skills: will supply finally catch up to demand?. *Managerial auditing journal*, 16(6), 378-382.
- Savadjany, H. K., & Allameh, H. F. (2011). Investigation the Effect of Dividend Policy in Creating Agency Costs in Tehran Stock Exchanges. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 3(6), 410-422.
- Ozili, P. K. (2015). Forensic Accounting and Fraud: A Review of Literature and Policy Implications. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 3(1), 63-68.
- Stanbury, J., & Paley-Menzies, C. (2010). *Forensic futurama: Why forensic accounting is evolving*. AICPA Store, 28.
- Ozkul, F. U., & Pamukcu, A. (2012). Fraud detection and forensic accounting. In *Emerging fraud* (pp. 19-41). Springer, Berlin, Heidelberg.
- Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., Kieso, D., & Elias, R. Z. (2008). *Accounting principles*. 8th edition. Wiley, p 30. Available at: <http://www.kpmg.co.uk>.
- Houck, M. M., Kranacher, M. J., Morris, B., & Riley Jr, R. A. (2006). Forensic accounting as an investigative tool. *The CPA Journal*, 76(8), 68.
- Awolowo, I. F. (2016). Financial statement fraud: The need for a paradigm shift to forensic accounting. *International Journal of economics and management engineering*.
- Bhasin, M., (2013). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants: Experience of A Developing Economy. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 1(2), 11-52.
- Smith, G. S., & Crumbley, D. L. (2009). Defining a forensic audit. *Journal of Digital Forensics, Security and Law*, 4(1), 61-79.
- Gray, O. R., & Moussalli, S. D. (2006). Forensic accounting and auditing united again: a historical perspective. *Journal of Business issues*, (2), 15-25.
- Crumbley, D.L., Heitger, L and Stevenson, S. (2011). *Forensic and Investigative Accounting*, Fifth Edition, Published by Cch Inc.
- occurrence of fraud detection. *International Journal of Business and Management*, 4(11), 145-149.
- Dhar, P., & Sarkar, A. (2010). Forensic accounting: An accountant's vision.
- Bologna, J., & Lindquist, R. J. (1995). *Fraud auditing and forensic accounting: new tools and techniques*. John Wiley & Sons Inc.
- Okpako, A. E. P., & Atube, E. N. (2013). The Impact of Forensic Accounting on Fraud Detection. *European Journal of Business and Management*, 5(26), 61-73.
- Houck, M. M., Kranacher, M. J., Morris, B., & Riley Jr, R. A. (2006). Forensic accounting as an investigative tool. *The CPA Journal*, 76(8), 68.
- Nicolae, B., & Diana, D. (2017). The Relevant Skills for Forensic Accountants—Can the Romanian Accounting Education Programs offer them?. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, 17(1), 419-423.
- Renzhou, D. (2011). Research on legal procedural functions of forensic accounting. *Energy Procedia*, 5, 2147-2151.
- Koraus, A., Kelemen, P., Backa, S., & Polák, J. (2019). Fraud Red Flags and the Procedure of Implementation of Forensic Audit.
- Enofe, A. O., Omagbon, P., & Ehigiator, F. I. (2015). Forensic audit and corporate fraud. *IARD International Journal of Economics and Business Management*, 1(7), 1-10.
- Ojo, M. (2012). Forensic accounting and the law: The forensic accountant in the capacity of an expert witness.
- Christensen, J. A., Byington, J. R., & Blalock, T. J. (2005). Sarbanes-Oxley: Will you need a forensic accountant?. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 16(3), 69-75.
- Davis, C., Farrell, N., & Ogilby, S. (2009). Characteristics and skills of the forensic accountant: ACIPA FVS Section.
- Torpey, E. M. (2009). *Careers in Forensics: Analysis, Evidence, and Law*. *Occupational Outlook Quarterly*, 53(1), 14-19.
- Du Plessis, D. E. (2001). A growing concern. *Accounting and Tax Periodical*, 4-6.
- De Lorenzo, J. (1993). Forensic accounting. *Australian Accountant*, 32, 23-23.
- Durkin, R., & Ueltzen, M. (2009). The evolution of the CFF credential. *The Practicing CPA*, 33(6).
- Messmer, M. (2004). Exploring options in forensic accounting. *National Public Accountant*, 5(3), 19-20.
- Davis, C., Farrell, R., & Ogilby, S. (2010). Characteristics and skills of the Forensic Accountant. *American Institute of Certified Public Accountants*, 11-26.
- Ramaswamy, V. (2005). Comorate Governance And The Forensic Accountant. *The CPA Journal*, 68-70.
- Shanikat, M., & Khan, A. (2013). Culture-specific forensic accounting conceptual framework: a skills set theoretical analysis. *International Journal of Business and Management*, 8(15), 112-123.
- dos Santos Filho, C. R., Carlos, F. A., & da Costa, F. M. (2017). Relevant Skills for Criminal Accounting

- Nurhayati. (2015). Revealing and Building the COSO Concept and Khalifatullah Fill Ard Philosophy to Prevent and Detect the Occurrence of Fraud Through Forensic Accounting, *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 541-547.
- Sorunke, O. A. (2018). Forensic Accounting Investigation Techniques and Successful Prosecution of Corruption Cases in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8(3), 37-44.
- Howard, S. and Sheetz, M. (2006). *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non- Experts*. New Jersey: John Wiley and Sons Inc.
- Rezaee, Z., & Burton, E. J. (1997). Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. *Managerial Auditing Journal*,
- Rezaee, Z., Lo, D., Ha, M., & Suen, A. (2016). Forensic accounting education and practice: insights from China. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 8(1), 106-119.
- DiGabriele, J. A. (2011). Revisiting the Integration of Forensic Accounting and the Auditing Paradigm. *The Forensic Examiner*, 20(3), 70-73.
- Bhasin, M. L. (2007). *Forensic accounting: A new paradigm for niche consulting*. The Chartered Accountant, Published by the ICAI, New Delhi, 1000-1010.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbleman, M. F. (2011). *Fraud examination*. Cengage Learning.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 59/ Autumn 2026

## Identification of Key Elements of Forensic Accounting

**Kazem Vadi Zadeh**

PhD student in Accounting, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Tehran, Iran  
[Karshenas\\_rasmi@yahoo.com](mailto:Karshenas_rasmi@yahoo.com)

**Azita Jahanshad**

Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran  
(Responsible author)  
[Az\\_jahanshad@yahoo.com](mailto:Az_jahanshad@yahoo.com)

**Zahra Poorzamani**

Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran.  
[Zahra.poorzamani@yahoo.com](mailto:Zahra.poorzamani@yahoo.com)

### Abstract

Forensic accounting and the expansion of its scope and application have attracted the attention of academic circles, economic entities, legal and judicial systems, and legislators. Despite its significant importance and necessity in detecting and preventing fraud and economic corruption, this scientific discipline has been studied less than other branches of accounting. One reason may be the interdisciplinary nature of this field. Providing a framework of the key elements in this discipline will undoubtedly aid in understanding and applying it—especially in Iranian society. As a result of this necessity, a study and research—presented here—was conducted with the aim of identifying and determining the key concepts and elements of forensic accounting. The research literature was collected and compiled using content analysis. Key elements were categorized at the levels of concepts and main factors. Finally, to ensure the validation of the identified concepts and elements, the Delphi method was used to gather the opinions of experts and specialists in this area, with varied and relevant expertise and experience. The results of the survey led to a list comprising five key concepts: Key characteristics of forensic accountants ◊ Management of forensic accountant activities ◊ Services and roles of forensic accountants ◊ Process of executing forensic accounting operations ◊ Organizational relationships of forensic accountants ◊ Additionally, 22 main factors were identified, including: Competence ◊ Independence ◊ Impartiality ◊ Documentation ◊ Procedures and methods ◊ Joint reporting ◊ Execution scheduling ◊ Referral of cases until the issuance of the final report ◊ Performance evaluation ◊ Team management ◊ Resource management ◊ Assurance and consulting services ◊ Crime prevention and fraud prevention services ◊ Fraud identification and detection services ◊ Litigation support services ◊ Annual forensic accounting program ◊ Review plan for each referred case ◊ Execution of forensic accounting work ◊ Establishment of reporting procedures ◊ Correction of reports for errors and omissions as needed ◊ Reporting results of work ◊ Following up on results of work ◊ Two-way interaction with stakeholders, judicial authorities, defendants, and legal advisors ◊ Coordination with other internal and external providers of assurance and consulting services

**Keywords:** Key elements of forensic accounting, forensic accounting, fraudulent reporting.