

## گذشته، حال و آینده حسابداری دادگاهی

این مقاله مروری کلی دارد بر آنچه **حسابداران دادگاهی** انجام می‌دهند، چگونگی توسعه این حرفه، و این که به نظر می‌آید تا کجا پیش برود؛ همچنین نقش حسابدار دادگاهی را به طور خلاصه توصیف می‌کند، به عنوان یک حرفه فراگیر که در مرکز خود، شکاف بین ادراک و واقعیت را پر می‌کند؛ و ساختار جمعیتی و مسیر شغلی حسابداران دادگاهی را مورد بررسی قرار داده و به دنبال آن، پیش‌بینی‌های گسترده‌ای برای دهه آینده ارائه می‌دهد.

### پیدایش حسابداری دادگاهی

دنیای حسابداری دادگاهی از ۷۰ سال گذشته در حال پیشرفت است. برخی شروع درک تقلب را به عنوان موضوعی برای مطالعه علمی از سال ۱۹۳۴، به **دونالد کرسی** (Donald Cressey) و **ادوین ساوتلند** (Edwin Southland) نسبت می‌دهند، که اصول جرم‌شناسی را با هم نوشتند. این متن معتبر، مثلث تقلب را تعریف و تشریح کرد، که با



مجاز است. علاوه بر این، همانطور که پیکره دانش گسترده شده است، به دنبال آن، فضای رشد و رضایت حرفه‌ای نیز موجود بوده است.

### حسابداران دادگاهی چه کسانی هستند؟

وظیفه حسابدار دادگاهی، به طور معمول توسط افرادی با آموزش مالی یا حسابداری انجام می‌شود، که در کسب، تجزیه و تحلیل و گزارشگری رویدادهای مالی برای هدف «محکمه»، که یک نهاد تصمیم‌گیرنده یا یک شخص است، انجام می‌شود. واژه‌نامه **ویستر (Webster)** توضیح می‌دهد: «اسم دادگاهی... از صفت دادگاهی گرفته شده است، که اولین معنای آن در زبان انگلیسی «تعلق به، استفاده در، یا مناسب برای دادگاه یا بحث و گفتگوی عمومی» است».

واژه انگلیسی از یک واژه لاتین گرفته شده است، به معنای «محل بازار یا محکمه، عمومی» که به نوبه خود از واژه لاتین محکمه به معنای «محل بازار، انجمن» گرفته شده است. انجمن می‌تواند دربرگیرنده هر مرجعی برای تصمیم‌گیری در چارچوب آن باشد: قضات، هیئت‌منصفه، مقامهای دولتی،

**بیانیه استاندارد حسابرسی**<sup>۲</sup> و بررسی تقلب در حسابرسی صورتهای مالی که به عناصر «مثلث تقلب»<sup>۳</sup> اشاره می‌کند، به استانداردهای حسابرسی راه یافت. مفهوم مثلث تقلب در استانداردهای حسابرسی، مفهومی فراگیر است و بسیاری از کارهای مورد نیاز حساب‌سازان را راهبری می‌کند.

قوانین نیز پیرامون این درک اساسی از تقلب، با تفاوتی (به عنوان نمونه الماس تقلب) همانند قانون **ساربنز آکسلی**<sup>۴</sup>، قانون **انتقال و پاسخگویی بیمه سلامت**<sup>۵</sup> و قانون **گرام لیچ بلیلی**<sup>۶</sup> وضع شدند.

در دهه گذشته، دنیای حسابداری دادگاهی هم از نظر مهارتها تخصصی‌تر و هم از نظر دامنه گسترده‌تر شده است. **حسابداران عمومی رسمی**<sup>۷</sup>، نیروی محرکه‌ای برای رسوایی پشت‌ذخایر و وامهای دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ نبودند. در حالی که قوانین ضعیف بودند و بازار واقعی املاک و مستغلات سوداگرانه بود، نقش حسابدار دادگاهی در آن دوره ناشناخته بود. بحرانی که می‌توان آن را به دلیل شکست بسیاری از بانکها «مرگ با هزار جراحت» توصیف کرد، قوانین را راهکاری برای خود می‌دانست. قانون **اصلاح، بازیابی و اجرای موسسه‌های مالی**<sup>۸</sup> در سال ۱۹۸۹، افزایش اختیارهای **هیئت مالی مسکن فدرال**<sup>۹</sup> و الزامهای سرمایه‌ای که در سال ۱۹۹۴ برای وام‌دهندگان تصویب شد، از جمله این اصلاحات بودند.

در مقابل، سقوط شرکت‌های دولتی مانند **انرون (Enron)** و **وردکام (WorldCom)**، انگیزه‌ای برای افزایش الزامهای حسابرسی بود، و در نهایت به ظهور حسابداران عمومی رسمی به عنوان متخصصان مبارزه با تقلب و رهبرانی برای درک و اجرای کنترل‌های داخلی کمک کرد. همانطور که گرایش به سمت تخصص می‌تواند تنها امری تکاملی باشد، اما قابل ذکر است که نیاز به رشته حسابداری دادگاهی به عنوان یک علم کاربردی، طی چندین دهه بیشتر شده است.

تغییرات عملی و کاربردی حسابداری دادگاهی به عنوان یک رشته تخصصی، جایی برای رشد باقی می‌گذارد. در حالی که خدمات حسابداری دادگاهی توسط حسابداران رسمی عمومی و غیر از این حسابداران در موقعیتهای مختلف انجام می‌شود، برتری با حسابداران عمومی رسمی، به عنوان یک حرفه دارای

### در حالی که خدمات

### حسابداری دادگاهی توسط

### حسابداران رسمی عمومی و

### غیر از این حسابداران

### در موقعیتهای مختلف انجام می‌شود

### برتری با

### حسابداران عمومی رسمی

### به عنوان یک حرفه دارای

### مجوز است

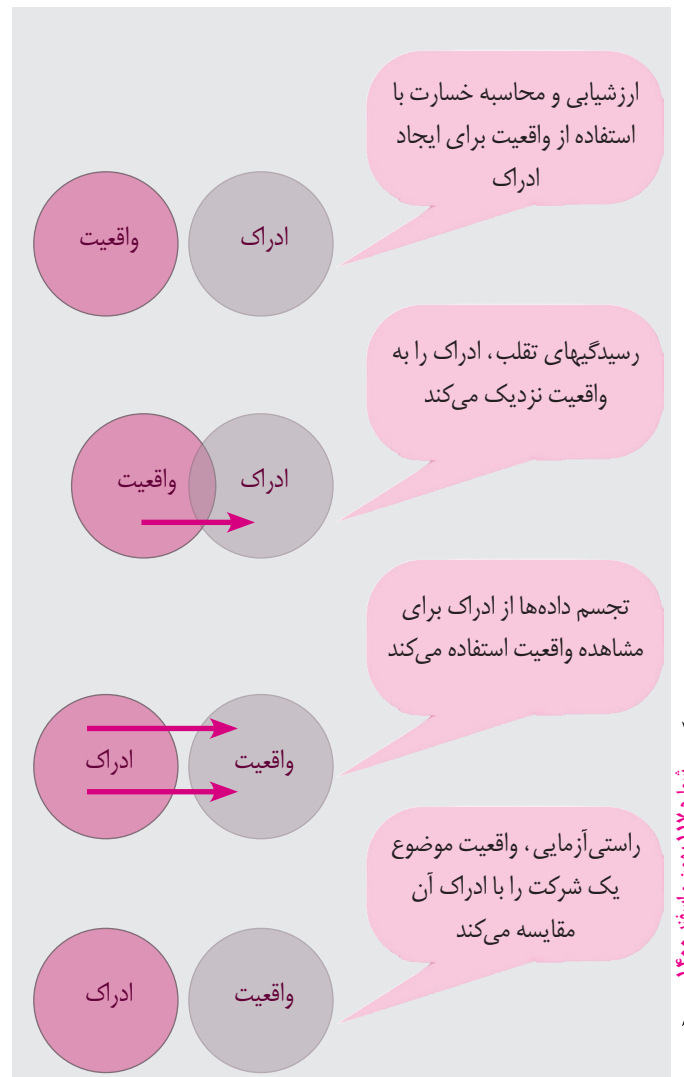
تقلب مالیاتی، ارزشیابی کسب‌وکار، اکتشافات الکترونیکی و دادگاهی کامپیوتری، خسارتهای اقتصادی، اعسار و ورشکستگی و راستی‌آزمایی می‌باشد. همه این زیرشاخه‌ها و همچنین سایر زمینه‌ها که ممکن است در آینده ایجاد شوند، می‌توانند به‌عنوان نقطه تلاقی ادراک و واقعیت در نظر گرفته شوند.

به‌عنوان نمونه، یک ارزشیابی تجاری براساس ارزش بازار منصفانه، تلاش می‌کند تا یک واقعیت فرضی را براساس واقعیت‌های موجود ترسیم کند. ارزش برآوردی، شامل درک خریدار مایل در تاریخ ارزشیابی است. به‌عنوان یک نمونه دیگر، در بازرسی‌های مربوط به تقلب، به‌طور معمول افراد یا مدیرانی که در موقعیت‌های مورد اعتمادی هستند، با ضرر به دیگران، خود بهره‌مند شدند.

درک کلاهبرداران بر این است که (۱) هرگز دستگیر نخواهند شد، و (۲) هیچ کار اشتهایی انجام نداده‌اند. نقش حسابداران دادگاهی این است که واقعیت را به کسانی که آن را درک می‌کنند، نزدیکتر کرده و در مورد یافته‌های ماهیت آن واقعیت گزارش دهند.

این تنش بین این دو نیرو، در حیطه کسب‌وکار و زندگی شخصی، به خوانندگان کمک می‌کند که به‌طور ذهنی بفهمند که حسابداران دادگاهی چه می‌کنند؛ آنها شکاف بین آنچه که یک شخص درست می‌داند و آنچه شواهد نشان می‌دهد که واقعیت دارد را پر می‌کنند. به‌عنوان نمونه، اسناد، به‌ویژه اسناد دست‌نخورده، شواهدی هستند که بیشتر مردم درباره آن به‌عنوان "مدرک مستند" فکر می‌کنند. یک سند دست‌نخورده، حقایق خاص یا به‌عبارت دیگر، واقعیت‌های مشخصی را بیان می‌کند. فراتر از آن، تجمع داده‌ها، فرضیهایی که جایگزین شواهد گمشده می‌شوند، اظهارات افراد یا حتی شرکتها و تجربه خود حسابداران دادگاهی، همگی می‌توانند نقش شواهد را ایفا کنند. حتی یک سند تغییر یافته به‌خودی‌خود یک شاهد محسوب می‌شود؛ زیرا انگیزه ایجاد تغییر را بیان می‌کند و نیاز به بررسی این انگیزه را پیشنهاد می‌دهد. افرادی که در یک تعهد حسابداری دادگاهی نقش دارند، به‌عنوان نمونه، ارزشیابی سهام نیز منبعی از شواهد هستند؛ زیرا ارزشیابی اطلاعاتی را فراهم می‌کند، که البته همیشه بدون سوگیری

شرکتهای بیمه، یا سرمایه‌گذاران، همگی نمونه‌هایی از محکمه‌هایی هستند که نتایج تجزیه‌وتحلیل حسابداری دادگاهی برای آنها ارائه شده و با آن تصمیم‌گیری می‌کنند. به‌طور کلی، پیکره دانش و افرادی که این پیکره را به یک دستاورد حرفه‌ای تبدیل می‌کنند، ترکیبی از پایگاه‌های دانش هستند که در زمینه‌های چندرشته‌ای کاربرد دارد. با این حال، زمینه حسابداری دادگاهی را در مرکز خود می‌توان به دو مفهوم رقیب، یعنی ادراک و واقعیت محدود کرد. زیرشاخه‌های حسابداری دادگاهی شامل اوراق بهادار و



تفکیک هزینه، تعیین رابطه و حتی محکمه‌های جنایی دارند. حسابداران عمومی رسمی، همانند بسیاری از حرفه‌های دارای مجوز، در نهایت متخصصانی هستند که پیکره‌ای از دانش و فراتر از مهارت‌های کاربردی خود دارند. دادگاه‌ها می‌توانند آن‌ها را به‌عنوان متخصصان دارای مجوز، در مقام شاهد متخصص راحت‌تر بپذیرند و مجوز حسابداران عمومی رسمی، زمانی که شهادت می‌دهند، اهمیت و مسئولیت بیشتری دارد.

ارزیابی و محاسبه خسارتها، به‌طور مشخص، ارائه‌های قبل و بعد، زمانی یک رشته تعمیم‌یافته حسابداری بود، که نیازمند برخی از فرضیه‌های ورودی و درک حسابداری و حتی دفترداری بود. رویکردها و روشهای استاندارد شده ارزش‌گذاری، به یک حوزه تخصصی تبدیل شدند، زیرا حسابداران از برخی از این رویکردها، و نه از همگی آن‌ها، استفاده می‌کردند، و تصمیم‌گیری در مورد آن‌ها را به انجمن واگذار می‌کردند.

در حسابداری دادگاهی، هیچکدام از دو مورد به‌طور دقیق شبیه هم نیستند و استفاده تطبیقی از اکتشافهای الکترونیکی، کلان‌داده‌ها و تجسم، جدیدترین موارد اضافه‌شده به مجموعه ابزار حسابداران رسمی هستند. از آن‌جا که چنین فناوری‌هایی برای راه‌اندازی و به‌کارگیری، ارزان‌تر هستند، آن‌چه که به‌عنوان نشست هوش‌ها از سامانه‌های مالی و اطلاعاتی

نیست و به‌منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات در اختیار حسابداران دادگاهی قرار می‌دهد.

## چرا حسابداری دادگاهی به یک حرفه تخصصی تبدیل شد؟

همانطور که در بالا بحث شد، تخصص حسابداری دادگاهی، طی زمان با رشد روزافزونی در اواسط دهه ۱۹۹۰، در پاسخ به قوانینی که حسابداران عمومی رسمی را تا حدودی مسئول اقدامهای مبارزه با تقلب در بازارهای مالی می‌کرد، تکامل یافت. اختلاس‌داریها، دسته دیگری از کلاهبرداریهای شغلی بود که آن‌ها در حیطه اختیارهای متخصصان قرار گرفت، که به‌ویژه توسط **انجمن بازرسان رسمی تقلب امریکا** در سال ۱۹۸۷ ترویج شد.

در عین حال، بازرسی تقلب و خدمات متعاقب آن، همانند محاسبه خسارتها و شهادت متخصصان توسط حسابداران عمومی رسمی، پیشرفت داشته، تخصصی شده و فراتر از محدوده حسابرسی یا رعایت ضوابط گسترش یافته است. اکنون، حسابداری دادگاهی یک رشته منحصر به فرد است که زیرشاخه‌ها و تخصص‌هایی دارد. فعالیت‌هایی همانند ارزش‌گذاری یا ارزیابی کسب‌وکار که از قبل براساس ماهیت حرفه در حوزه حسابداران عمومی رسمی قرار داشت، در حوزه حسابداری دادگاهی پذیرفته شد.

به‌عنوان نمونه، زمانی محاسبه خسارت در صلاحیت محققان دانشگاهی و نظریه‌پردازان بود، اما اکنون به یک حوزه عملی درون رشته‌ای که حسابداری دادگاهی نامیده می‌شود، تبدیل شده است.

داشتن مدرک حسابداران عمومی رسمی، اهرمی را برای حسابدار دادگاهی، هم در زمینه ارائه خدمات و هم در ایفای وظایف فراهم می‌کند. مربیان و ناظران می‌دانند که پیکره دانش برای قبولی در آزمون حسابداران عمومی رسمی به‌طور مستمر در حال گسترش است. حتی حسابداران عمومی رسمی قدیمی‌تر، به‌دنبال یافتن معنای جدیدی برای جایگاه تخصصی خود هستند. برای نمونه، حسابداران مالیاتی، مهارت‌های خود را تنها در زمینه رعایت ضوابط به‌کار نمی‌گیرند، بلکه ارزش افزوده‌ای در زمینه

اکنون

حسابداری دادگاهی

یک رشته منحصر به فرد است که

زیرشاخه‌ها و تخصص‌هایی دارد

آغاز شد، به جدیدترین فناوری قرضی تبدیل شد، تا در شبیه‌سازیها، ارائه‌های نمایشی موردی و گزارشهای مختلف دادگاهی، برای پاسخگویی به پرسشهای منحصر به فرد استفاده شود.

### حسابداران دادگاهی چه کسانی هستند؟

حسابداران دادگاهی همیشه حسابدار عمومی رسمی نیستند. در سطح بین‌المللی، احتمال کمتری وجود دارد که حسابداران دادگاهی از حسابداران رسمی باشند و با احتمال بیشتر، از افراد حرفه‌ای دارای گواهی از انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا یا انجمن حسابداران رسمی آمریکا هستند. در گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا به سازمان ملل در سال ۲۰۱۸، ۴۸ درصد از موارد تقلب و سوءاستفاده شغلی گزارش شده، از ایالات متحد بوده است. دومین منطقه، جنوب صحرای آفریقا با ۱۳ درصد موارد گزارش شده و پس از آن، منطقه آسیا و اقیانوسیه با ۱۱ درصد قرار دارد. انجمن بازرسان رسمی تقلب، در همان گزارش مشاهده کرد که ۵۳ درصد از پاسخ‌دهندگان، در داخل سازمان کار کرده و از طرف یک شرکت یا نمایندگی، آزمون تقلب را انجام می‌دادند، در حالی که تنها ۲۷ درصد در شرکت‌های خدمات حرفه‌ای برای سازمانهای صاحبکار کار می‌کردند. گرچه بسیاری از حسابداران عمومی رسمی ایالات متحد، تخصص در زمینه حسابداری دادگاهی را انتخاب می‌کنند، با این وجود، افراد غیر از حسابداران عمومی رسمی که به‌عنوان حسابرسان داخلی و سایر مشاوران فعالیت می‌کنند، به‌طور معمول دانش تخصصی مرتبط با بازرسی تقلب، ارزیابیها و راستی‌آزمایی را به‌دست می‌آورند.

حسابداران دادگاهی در زمینه پیشگیری از تقلب نیز فعالیت می‌کنند. فعالیتهای آموزشی می‌تواند آثار درخور توجهی، نه تنها بر یک شرکت یا نمایندگی، بلکه بر کل اقتصاد داشته باشد. سازمان ملل متحد، سازمانهای صندوق جهانی و بانک جهانی، به‌طور فزاینده‌ای منابع مالی خود را با هدف توانمندسازی بازرسان تقلب و افزایش آگاهی از خطرهای که تقلب به‌طور خاص برای اقتصادهای در حال توسعه ایجاد می‌کند، تنظیم می‌کنند.

گذرگاه حرفه حسابداری دادگاهی، بیشتر اوقات دو مسیر ممکن را دنبال می‌کند. اولین مورد، تمرکز بر حسابداری مالی و به‌طور ویژه، حسابرسی است که بسیاری از انواع تجزیه و تحلیل در تقلب، خسارتها و ارزیابی راستی‌آزمایی از آن ناشی می‌شود. مورد دیگر، اعمال قوانین مالیاتی و اقتصاد است که پایه و اساس محکمی برای خدمات ارزشیابی و ارزیابی فراهم می‌کند. در حالی که برخی از حسابداران دادگاهی ایالات متحد، با دارا بودن مدرک امور مالی، اقتصاد یا سایر مدارک تجاری وارد این رشته می‌شوند، بیشتر آنها به‌عنوان حسابدار آموزش دیده‌اند و در بیشتر اوقات از حسابداران عمومی رسمی هستند.

در سالهای گذشته، متخصصان سامانه‌های اطلاعاتی با رشد فزاینده‌ای به حوزه حسابداری دادگاهی ورود پیدا کرده

### در سالهای گذشته

متخصصان سامانه‌های اطلاعاتی

با رشد فزاینده‌ای

به حوزه حسابداری دادگاهی

ورود پیدا کرده و

مجموعه مهارت‌های خود را

با محاسبات قانونی

کشف الکترونیکی

داده‌کاو و تجسم داده‌ها

تقویت کرده‌اند

ارزش‌گذاری آزمایش‌شده در طول زمان هستند، که از سوی حسابداران عمومی رسمی انجام می‌شود. این حرفه احتمال دارد شاهد تغییر در اصطلاحها، به‌عنوان نمونه، «ارزش‌یابی گواهی‌شده» باشد، تا آن را از استفاده مصطلح در بازار مالی متمایز کند. افزون بر این، شاید وجود استانداردهای مبتنی بر دعوای قضایی مفید باشد، تا فرصتی برابر برای متخصصانی که به استاندارد پایبند هستند و کسانی که خدمات ارزشیابی را زیر پوشش استثنای موجود ارائه می‌دهند، ایجاد کند.

#### • حرفه قدرتمند

امروز، حسابداری دادگاهی یک حرفه به‌طورکامل شکل گرفته است، که با تغییر و پیشرفت دنیای کسب‌وکار، در داخل و در سطح بین‌المللی، پیشرفت کرده است. ماهیت کار به‌طور کلی مانند همیشه باقی می‌ماند؛ پاسخ به پرسشهای «چه کسی / چه چیزی / چه زمانی / چه مقدار»، در موقعیتهایی که واقعیت و ادراک همسو نیستند، یا محاسبه خسارت، ارزش‌گذاری، تقلب یا دسته‌گیری از پرسشهایی که برای بررسی و قضاوت در یک محکمه تصمیم‌گیری مطرح می‌شود.



#### پانوشتها:

- 1- Forensic Accounting
- 2- Statement on Auditing Standards (SAS)
- 3- Fraud Triangle
- 4- Sarbanes-Oxley Act (SOX)
- 5- The Health Insurance Portability and Accountability Act (HIPAA)
- 6- The Gramm-Leach-Bliley Act (GLB)
- 7- Certified Professional Accountants (CPAs)
- 8- The Financial Institutions Reform, Recovery, and Enforcement Act of 1989 (FIRREA)
- 9- The Federal Housing Finance Board (FHFB)
- 10- The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)

#### منبع:

- The Past, Present, and Future of Forensic Accounting, CPAJournal.com, March, 2020

و مجموعه مهارتهای خود را با محاسبات قانونی، کشف الکترونیکی، داده‌کاوی و تجسم داده‌ها تقویت کرده‌اند.

#### آینده برای حسابداران دادگاهی چگونه خواهد بود؟

از آنجایی که این مقاله قصد دارد وضعیت حسابداری دادگاهی را به‌صورت کلی ترسیم کند، انجام پیش‌بینیهای خاص برای آن مناسب نیست. با این حال، در این‌جا چند فرایند نوپدید وجود دارد که می‌تواند به تحولات دهه آینده اشاره کند:

• **فناوری:** حسابداران دادگاهی با رشد روزافزونی به کاربردهای جدید فناوری تکیه می‌کنند و در حال توسعه آن هستند. این مجموعه، مهارتهای موردنیاز، از تجزیه و تحلیل انتقادی خالص تا دانش کاری جنبه‌های فنی، مانند مدیریت مجموعه داده‌ها، منابع مختلف داده‌ها، روشهای هم‌پایه‌سازی، تجسم، و تحویل تجزیه و تحلیل، که فراتر از اعداد ساده است را افزایش می‌دهد.

• **مهارتهای بین فردی:** توانایی گوش دادن به‌واقع، تحلیل پاسخها بر مبنای داده‌ها و واقعیتهای، تفسیر سرنخهای غیرزبانی، و درک پیش‌زمینه‌های فرهنگی مختلف، حسابدار دادگاهی آینده را از گروه جدا می‌کند.

• **ذهن دیرباور:** ذهن دیرباور آنچه را که گفته می‌شود، دریافت و به‌طور کامل درک می‌کند و سپس با دقت به بررسی حقایق ادعا شده می‌پردازد.

• **آثار بین‌المللی:** مهارتهای مبارزه با فساد برای کشورهای در حال توسعه، آزمون «ساختن یا شکستن» خواهد بود. رهبرانی که به‌دنبال پیشگیری و جلوگیری از تقلب و فساد هستند، حسابداران دادگاهی را شرکای آماده به‌خدمت خواهند یافت. این مزیت اضافی، سرمایه‌گذاری در اقتصادهای محلی توسط منابع داخلی و بین‌المللی را به‌همراه خواهد داشت، که احتمال دارد سایر رهبران، کمتر در درازمدت از آن بهره‌مند شوند.

• **فشار برای خدمات ارزش‌گذاری:** مدل‌سازی مالی بیشتر به ارزش‌گذاری شرکتها، به‌ویژه شرکتهای نوپا اشاره دارد و استانداردهای کنونی در زمینه ارزش‌گذاری، خدمات ارزش‌گذاری ارائه‌شده در رابطه با دعوای قضایی را مستثنی می‌کنند. هر دوی این روندها، تهدیدی برای تضعیف خدمات