



تقلب در صورت‌های مالی: نیاز به تغییر الگو به سمت حسابداری دادگاهی

دکتر حسین فخاری^۱ ©

دانشیار، عضو هیئت‌علمی دانشگاه مازندران، ایران

وحید اسکو^۲

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه مازندران و عضو هیئت‌علمی دانشگاه گنبد کاووس، ایران

(تاریخ دریافت: ۶ شهریور ۱۳۹۶؛ تاریخ پذیرش: ۱۳ دی ۱۳۹۶)

تاوان اجتماعی تقلبات در دهه‌های اخیر از جنبه‌های خسارات مالی و اعتماد عمومی بر سلامت نظام اقتصادی فوق‌العاده سنگین بوده است. این پیامدها، هزینه‌های زیادی را بر شرکت‌ها وارد نموده و موجب کاهش اعتماد عمومی و درنهایت کاهش سرمایه‌گذاری‌ها در بازار سرمایه شده است. این وقایع نیاز به تغییر الگوی حسابداری و حسابرسی را به مبنای حسابداری دادگاهی به دنبال داشته است. بر همین اساس مقاله حاضر درصدد است تا به‌طور مروری به چگونگی تغییر به حسابداری دادگاهی و روند تکاملی آن و همچنین به بررسی اینکه آیا آموزش این نوع از حسابداری می‌تواند منجر به کاهش تقلبات در صورت‌های مالی و اعتماد بیشتر به صورت‌های مالی حسابرسی شده شود بپردازد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد تغییر الگو به حسابداری دادگاهی ممکن است گام درستی برای افزایش شانس جلوگیری و کشف تقلب در صورت مالی باشد. همچنین مرور پژوهش‌ها در سایر کشورها نشان داد که ادغام و گنجانند حسابداری دادگاهی در برنامه‌های آموزشی حسابداری می‌تواند برای آشنایی حسابداران و کاهش تقلبات آتی مفید باشد. این یافته‌ها نیاز به تغییر در محتوی استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۴۰ (ISA 240) و استاندارد حسابرسی ۲۴۰ ایران را که منجر به افزایش دامنه مسئولیت حسابرسان می‌شود ضروری می‌سازد. تغییراتی که می‌توانند باعث کاهش وقوع تقلبات و کلاهبرداری‌ها شوند.

واژه‌های کلیدی: صورت‌های مالی متقلبان، حسابداری دادگاهی، پیشگیری و کشف تقلب، فاصله انتظاراتی حسابرسی، حاکمیت شرکتی.

¹ h733hf@yahoo.com

² vahidoskou@gmail.com

مقدمه

استفاده‌کنندگان، ارزش و اهمیت زیادی برای کیفیت، شفافیت و اعتمادپذیری صورت‌های مالی قائل‌اند. یکی از عوامل مؤثر در کاهش اعتمادپذیری گزارش‌ها و صورت‌های مالی پدیده‌ی تقلب است که موجب افزایش ریسک و هزینه‌ی کسب‌وکار شده، اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده و اعتبار و درستکاری حرفه‌ی حسابداری را زیر سؤال می‌برد [۴]. ضررهایی که تقلب در صورت مالی در حرفه حسابداری ایجاد کرده است آن قدر بزرگ بوده است که متوسط زیان ناشی از تقلب در صورت‌های مالی به بیش از ۴۰۰ میلیارد دلار رسیده است [۱۱]. نتیجه داوری نادرست حساب‌برسان در اطمینان بخشی به اطلاعات مالی در فرآیند گزارشگری مالی، می‌تواند منجر به برد یا باخت ناعادلانه استفاده‌کنندگانی مانند بازیگران بازار سرمایه و تهدیدی برای اعتبار، مشروعیت و حسن شهرت حرفه حسابرسی باشد [۱]. بازنگری شکست‌ها و رسوایی‌های مؤسسات حسابرسی نیز در دو دهه گذشته، سبب شده تا شک و تردید قابل‌ملاحظه‌ای راجع به صلاحیت حسابداران رسمی مطرح شود (توانایی حسابداران را زیر سؤال برده) حوادثی که ضرورت نیاز به تغییر در پارادایم حسابداری را به دنبال خواهد داشت [۳۰ و ۱۴]. تقریباً تمام تقلب‌های صورت‌های مالی که اخیراً رخ داده است مربوط به صورت‌های مالی حسابرسی شده است؛ و هنوز این تقلب‌ها در فرآیند حسابرسی کشف و متوقف نشده‌اند. به نظر می‌رسد که الگوی کنونی حسابداری و حسابرسی دیگر نمی‌تواند تضمینی برای پیشگیری و شناسایی تقلب‌های صورت‌های مالی در عصر انقلاب اطلاعاتی باشد. تکرار مکرر تقلب‌های صورت‌های مالی و شکست‌های حسابرسی باعث شده یکی از صاحب‌نظران خطاب به دانشجویان ارشد حسابداری در دانشگاه تگزاس گفت: "مردم متعجب هستند، سرمایه‌گذاران متعجب هستند، قانون‌گذاران متعجب هستند آن‌ها همه متعجب‌اند از این‌که حساب‌برسان واقعاً چه کاری انجام می‌دهند. آن‌ها متعجب‌اند از این‌که حساب‌برسان چه کار ارزشمندی انجام می‌دهند. نگرانی من این است که حرفه‌ی حسابرسی (هم داخلی و هم خارجی) ممکن است روزی دیگر هیچ ربطی به بازار سرمایه نداشته باشد" [۳۱].

برایتن معتقد است: "که حرفه حسابداری تا چه زمان می‌خواهد در تهیه صورت‌های مالی قابل‌اعتماد کوتاهی کند؟ او می‌گوید دادگاه‌ها در اغلب پرونده‌های رسوایی مالی هدف اصلی حسابرسی صورت مالی را اثبات این مطلب که صورت‌های مالی عاری از اظهارات غلط ناشی از تقلب یا خطا هستند، تلقی می‌کنند [۱۸] و یا گلدن معتقد است " اگر مراقبت‌های حرفه‌ای انجام نشود ممکن است در آینده نزدیک جایگاه و نقش ارزشی حسابرسی، در اعتباربخشی صورت‌های مالی بی‌ربط بشود [۳۱].

اولو راهکارهای ارائه‌شده در دهه اخیر را بدین گونه می‌داند که حسابداران (به‌خصوص حساب‌برسان صورت‌های مالی) باید مهارت‌های حسابداری دادگاهی، اخلاق، اصول جستجوگری و موشکافی کارآگاهانه، راه و شیوه کتمان تقلب در معاملات مالی پیچیده و مواردی که اعتبار گزارشگری مالی و حاکمیت شرکتی را تهدید می‌کنند را آموزش ببینند [۱۴]؛ و برای محافظت از تمامیت و درستی این حرفه و کسب مهارت‌ها، لازم است یک روش موثقت‌تر برای کاهش بروز تقلب در گزارش مالی در صورت‌های مالی جستجو شود. این ایده بیانگر این مطلب است که با افزایش عمومیت و تقاضا برای

خدمات حسابداری دادگاهی در راستای پیشگیری، کشف و شناسایی تقلب، وقت تغییر الگوی حسابداری به حسابداری دادگاهی رسیده باشد.

در مقاله اسمیت و کرامبلی (۲۰۰۹) نیز اشاره شده است "که مسئولیت دادگاهی حسابرس برای عدم کشف اقدامات مالی متقلبانه مشتریان آن قدر ساده نیست که بتوان آن را نادیده گرفت." آن‌ها معتقدند درک این مطلب که چگونه مسئولیت کلاهبرداری‌های افشا نشده را می‌توان با پیروی از مدل گزارش‌های حسابرسی قانون محور کنونی کاهش داد، دشوار است [۴۹]. دی گابریل و خان معتقدند که بیشتر پژوهش‌های کنونی نشان‌دهنده این مطلب هستند که اقدامات حسابداری برای جلوگیری از تقلب‌ها و کشف شیوه‌های حسابداری متقلبانه بسیار ضروری است، چراکه شرکت‌ها ملزم به پاسخ‌گویی در برابر بررسی دقیق‌تر فعالیت‌های مالی خود توسط سهامداران و مؤسسات دولتی می‌باشند [۲۶ و ۳۴]. این الزام به‌طور منطقی منجر به افزایش انتظار ما از تقاضا برای حسابداری دادگاهی در آینده می‌شود. در حقیقت دلیل این امر تفاوت رویکرد حسابرسان مستقل و حسابداران دادگاهی نسبت به موضوعات مختلف و همچنین تخصص و توانایی حسابداران دادگاهی در کشف تقلب و مشکلات موجود در گزارش‌های مالی است [۱۳]. به‌هرحال، علیرغم وجود شواهد زیاد مبنی بر نیاز به تغییر الگو سنتی به الگوی حسابداری دادگاهی ولیکن در سنوات اخیر پیشرفت چشمگیر یا رویداد اثربخشی در حوزه عمل (حرفه) و رهنمودهای (استانداردها) حسابداری و حسابرسی رخ نداده است. این عامل به همراه افزایش بیشتر تقلب‌ها در صورت‌های مالی در سال‌های اخیر موجب زیر سؤال بردن حرفه حسابداری شده است [۱۵].

بازنگری در مطالب فوق نشان می‌دهد که تغییر در الگو حسابداری امری ضروری است بر همین اساس تغییر الگو به حسابداری دادگاهی می‌تواند به کاهش تقلب در صورت مالی کمک کند. به نظر می‌آید که در حال حاضر الگوی حسابداری مبتنی بر اعمال روبه‌های حسابرسی و گزارش دهی باوجود قدمت زیاد نمی‌تواند تضمینی برای پیشگیری و شناسایی تقلب در صورت مالی باشد؛ بنابراین پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا تغییر الگو از حسابرسی سنتی به حسابداری و حسابرسی دادگاهی می‌تواند به کاهش تقلب صورت مالی کمک کند یا خیر. اهمیت موضوع از این جهت است که پژوهش حاضر می‌تواند برای محافظت از تمامیت و آینده‌ی حرفه‌ی حسابداری و همچنین برآورده شدن انتظارات ذینفعان (استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری) در راستای حفظ و فراهم آوردن گزارش مالی قابل‌اعتماد، ضروری باشد. لذا در ادامه پس از مبانی نظری و پیشینه پژوهش، به بررسی چالش‌های موجود در حسابرسی، پارادایم و انقلاب علمی، سیر تاریخی توسعه حسابرسی، معانی و اهمیت حسابداری دادگاهی و تفاوت‌های حسابداری دادگاهی و حسابرسی می‌پردازیم.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کثرت و فراوانی تقلب و کلاهبرداری خبری است که هر هفته شاهد انتشار آن هستیم [۱۷] و در طول دو دهه گذشته توجه کارشناسان حسابداری را به خود جلب کرده است [۳۰ و ۳۵]. این رویداد در حقیقت تهدید جدی برای تمامیت و درستی صورت‌های مالی و حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود [۱۶]،

۲۰ و ۴۹]. کنفوسیوس می‌گفت اگر من فرمانروای جهان بودم، اولین کاری که می‌کردم، تثبیت مفهوم واژه‌ها می‌بود، چون تعریف واژه‌ها مقدمه‌ی عمل است [۳]. به همین خاطر با توجه به موضوع بحث توضیح مختصری از تقلب ارائه می‌شود. "بر اساس بیانیه‌ی شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی آمریکا، تقلب فعل یا عملی است که به ارائه‌ی نادرست بااهمیت در صورت‌های مالی موردحسابرسی منجر می‌شود البته در بریتانیا، متقلب، فردی که دارای رفتار غیر صادقانه است معرفی می‌شود" [۲]. "از نظر والاس (۱۹۹۵) تقلب، برنامه‌ای از پیش طراحی‌شده به منظور فریب دیگران است که می‌تواند از طریق ارائه اسناد و مدارک ساختگی صورت گیرد" [۶]. گزارشگری مالی متقلبانه بر اساس بخش ۲۴۰ استاندارد حسابرسی ایران مستلزم تحریف‌های عمدی، از جمله حذف مبالغ یا موارد افشا در صورت‌های مالی، به منظور فریب دادن استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است.

علیرغم وجود تعاریف متعدد از مفهوم تقلب در ادبیات حسابداری آنچه در حال حاضر شاهد آن هستیم این موضوع است که اخیراً تقلب‌ها در صورت‌های مالی به یک پدیده‌ی جهانی تبدیل شده است که می‌تواند بدون توجه به اندازه آن بر تمام سازمان‌ها تأثیر بگذارد [۱۱، ۱۲ و ۱۶]؛ اما رسانه‌ها معمولاً فقط تقلب‌های شرکت‌های بزرگ چندملیتی را گزارش می‌کنند [۱۶] شاید به این خاطر که رسوایی‌های مالی شرکت‌های چندملیتی معمولاً تأثیر منفی زیادی بر سهامداران و ذینفعان دارد از بیکاری و تعلیق از کار گرفته تا کاهش قیمت سهام که بر سرمایه‌گذاری سهامداران تأثیر می‌گذارد [۲۲]؛ اما حقیقت این است که مقدار قابل‌توجهی پول در سراسر جهان به دلیل تقلب در صورت مالی از دست می‌رود. در گزارش انجمن بازرسان خبره تقلب (ACFE) به کشورهایی اشاره شده است که کلاهبرداری و سوءاستفاده‌های مالی در آن‌ها به ۳/۷ تریلیون می‌رسد [۱۱ و ۱۲]. رسوایی مالی شرکت انرون در سال ۲۰۰۱، وردکام، آدلفیا و تیکو در سال ۲۰۰۲، پارمالات ۲۰۰۳، مادوف ۲۰۰۹ و بانک بارکلی در سال ۲۰۱۲، تسکو در سال ۲۰۱۴ و توشیبا در سال ۲۰۱۵ همگی نشان می‌دهند که رسوایی‌های حسابداری شرکت‌ها مسئله‌ی مهمی است که شدت و وقوع آن در جهان رو به افزایش است [۱۶ و ۵۱]. کثرت تعداد شرکت‌هایی که این روزها به نابودی کشیده شده‌اند یک سؤال جدی به وجود آورده است: آیا الگوهای حسابداری کنونی در گزارشگری و کنترل مالی تأثیرگذار هستند [۴۹].

بحسن ثابت می‌کند رسوایی‌های مالی و حسابداری شرکت‌ها که در طی چند سال اخیر رخ داده است نه تنها به دلیل بزرگی شکست‌ها به یک شوک تبدیل شده است [۱۶] بلکه کشف این رسوایی‌ها انسجام و قابلیت حرفه حسابرسی را نیز زیر سؤال می‌برد. موج رسوایی‌های مالی در قرن ۲۱ بحث آگاهی نسبت به تقلب‌ها و مسئولیت‌پذیری حسابرسان در کشف این تقلب‌ها را افزایش داده است [۴۵]. تلاش‌های زیادی توسط تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و نهادهای نظارتی حسابداری برای افزایش مسئولیت حسابرسان در توجه به تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی صورت گرفته است. برای مثال قانون سارینز اکسلی ۲۰۰۲ یکی از تلاش‌های متنوع برای حل مسئله تقلب در صورت مالی است. این قانون به‌طور موفقیت‌آمیزی مسئولیت حسابرسان در رابطه با پیشگیری و کشف تقلب در صورت‌های مالی و همچنین تفکیک وظایف مدیر ارشد اجرایی (CEO) شرکت‌ها از مدیر ارشد مالی (CFO) را

افزایش داد [۴۲]. به هر جهت مجموعه‌ی رسوایی‌های حسابداری که پس از تصویب قانون ساربنز اکسلی رخ داده است نشان می‌دهد مسئله تقلب در صورت مالی نه تنها حل نشده است بلکه افزایش مسئولیت حسابرسان بدون آموزش مناسب در حسابداری دادگاهی هیچ کمکی به حل این مسئله نخواهد کرد. ولوسکی (۲۰۰۴) بیان می‌کند که یک حسابدار خوب بودن به این معنی نیست که او یک حسابدار دادگاهی خوب است [۵۱]. دیدگاه‌های مختلفی نسبت به آموزش و روش ثبت رویداد مالی دادگاهی وجود دارد. یک حسابداری دادگاهی خوب بودن مستلزم برخورداری از دامنه وسیعی از مهارت‌ها و دانش است [۵۱]. این طیف وسیع از دانش و مهارت‌ها همان چیزی است که حسابداران دادگاهی برجسته در مواجهه با تقلب‌های مالی از خود بروز می‌دهند [۲۵].

برایتن هم بیان می‌کند یکی از عوامل تأثیرگذار در بحران مالی جهانی که اخیراً رخ داده است تقلب در صورت‌های مالی است. او مشاهده کرد تقلب در صورت مالی تهدیدی برای بازدهی، نقدینگی و امنیت بازارهای سرمایه و بدهی است [۱۸]. همچنین گابریل بیان می‌کند، شواهدی در دست است که نشان می‌دهد برداشت انجمن‌های تجاری، دولت، مقامات نظارتی و حتی دادگاه‌ها این است که برای آنالیز رویدادهای مالی پیچیده، توانایی و مهارت بالایی موردنیاز است [۲۴]. در نتیجه برای مبارزه با تقلب در امور مالی نیاز به حسابداری دادگاهی است [۴۵]. با توجه به حسابداری دادگاهی که شامل کاربرد حسابداری، مالیات، حسابرسی، امور مالی، تجزیه و تحلیل کمی، مهارت‌های ذهنی و پژوهشی و درک و شناخت فرایند دادگاهی برای شناسایی، جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و تفسیر داده‌های مالی و یا سایر داده‌ها و یا مسائل در رابطه با خدمات دعوی قضایی و غیر قضایی می‌باشد [۴۵] انتظار می‌رود که حسابداری دادگاهی برخی از راه‌های ممکن را برای خروج از ضررهای تقلب صورت‌های مالی برای حرفه حسابداری به ارمغان بیاورد [۱۵]. از این روست که نیاز به تغییر الگوی حسابرسی سنتی ضرورتی انکارناپذیر می‌باشد؛ اما درک چالش‌های پیش رو می‌تواند ما را در رسیدن به الگوی مناسب یاری رساند به همین خاطر در ادامه در بخش بعدی مقاله چالش‌های پیش رو دانش حسابداری و حسابرسی را مورد واکاوی قرار می‌دهیم.

چالش‌های موجود در حسابرسی

محیط تجاری که در آن واحدهای مختلف فعالیت می‌کنند مستعد تغییرات مستمر هست. این تغییرات به همراه نیازهای اطلاعاتی جدید ذینفعان مستلزم تغییر در نظام‌های حسابداری و حسابرسی است، که توسعه و رشد مداوم آن را به همراه خواهد داشت. کوهن ۲۰۰۲ معتقد است رشد هر حوزه علمی دارای دو فاز مختلف است. او معتقد است در فاز اول که او آن را فاز نرمال پژوهش علمی می‌نامد یک توسعه جمعی اتفاق می‌افتد، در حالی که دانش بسط پیدا می‌کند پیش‌بینی‌های یک پارادایم به‌طور مداوم با حقایق مقایسه شده و تئوری مربوط به‌طور مستمر تعدیل می‌گردد در حوزه حسابداری این فرایند تکامل با تغییرات آهسته استانداردها به‌طور معمول طی می‌شود [۴۷].

اما در حوزه علم، زمانی که یک بحران، دیگر در قالب بافت پارادایم غالب قابل حل نباشد وارد یک فاز انقلابی می‌گردد یعنی یک تغییر پارادایم رخ می‌دهد در این حالت ما نمی‌توانیم تنها با پارادایم قدیم

به‌وسیله اضافه کردن تجمعی دانش به پارادایم جدید برسیم. به‌طور مشابه او مثال فرهنگ لغت را بیان می‌کند که نمی‌توانیم یک اصطلاح جدید را به‌وسیله یک فرهنگ لغت قدیمی شرح دهیم و بلعکس [۳۷]. کوهن معتقد است (۲۰۰۲) این انقلاب‌های علمی در چهار گام اتفاق می‌افتد که عبارتند از: شناسایی نابهنجاری، دوره عدم اطمینان، توسعه مجموعه عقاید متفاوت و غالب شدن پارادایم جدید [۳۷].

به‌طور مشابه دانش حسابرسی در عصر حاضر با چالش‌های مختلفی از قبیل تقلب، فاصله انتظاراتی، میزان مراقبت حرفه‌ای، استقلال و از دست دادن مشتری، کیفیت حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای، خدمات اعتبار دهی تعریف‌نشده، نرخ‌های پائین حق‌الزحمه و رقابت غیرحرفه‌ای و ... روبرو است. چالش‌های که می‌توانیم به‌عنوان نابهنجاری‌های علمی از آن یاد کنیم. از بین این عوامل دو تا از بزرگ‌ترین چالش‌های موجود تقلب در صورت‌های مالی و فاصله انتظارات است. که تهدیدی‌های اساسی برای تمامیت صورت‌های مالی محسوب می‌گردند که عامل تقلب یکی از عوامل تأثیرگذار در بحران‌های مالی جهانی می‌باشد [۱۶ و ۴۹].

نتایج حاصل از پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی اغلب هنگامی که گزارش حسابرسی را می‌خوانند، یک سطح اطمینان مطلق را تصور می‌کنند و این امر، به‌طور بالقوه منجر به ایجاد انتظارات غیرمنطقی و نادرستی می‌شود [۲۶]. دادگاه‌ها در اغلب پرونده‌های رسوایی مالی معتقد هستند هدف اصلی حسابرسی صورت مالی این است که ثابت شود صورت‌های مالی عاری از اظهارات غلط ناشی از تقلب یا خطا هستند [۱۶]. علاوه بر این، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دامنه گسترده‌ای را برای حسابرسی نسبت به آن چیزی که به‌واقع وجود دارد، تصور و فرض می‌کنند. آن‌ها ممکن است به‌گونه‌ای نادرست حسابرسی را با تأیید میزان کفایت مدیریت، تضمین عدم وجود تقلب و ارائه پیشنهادهایی برای سرمایه‌گذاری در شرکت موردنظر مرتبط کنند [۲۸]. انتظار استفاده‌کنندگان از گرایش‌های حسابرسان، مستقل از تلقی حسابرسان از وظایف خود، به‌عنوان فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بیان شده است [۱۰]. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، اغلب مسئولیت‌هایی را به حسابرسان نسبت می‌دهند، درحالی‌که مدیران (به‌جای حسابرسان) درواقع اولین مسئول ارائه مطلوب و کفایت صورت‌های مالی هستند [۸]. این‌گونه تفاوت‌ها و کژفهمی‌های موجود میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی را در اصطلاح فاصله انتظاراتی می‌گویند؛ یعنی تفاوت میان آنچه دلایل و انگیزه حسابرسان از اجرای حسابرسی است و آنچه افراد و سازمان‌های استفاده‌کننده از گزارش حسابرسی از آن انتظار دارند. به‌طور مسلم وجود و تداوم فاصله انتظارات حسابرسی، موجب کاهش اعتبار و جایگاه حسابرسی در جامعه شده و اثربخشی آن را به‌منزله یک حرفه معتبر اجتماعی، کم‌رنگ‌تر خواهد کرد؛ بنابراین حرفه حسابرسی، باید همواره کاهش یا خنثی کردن این فاصله را در کانون توجه خود قرار دهد.

با توجه به توضیحات فوق موضوع مسئولیت حسابرسان راجع به تقلب در شرکت‌ها، عامل عمده‌ای در فاصله انتظارات و عملکرد حسابرسان است. این تفاوت کلی بین آنچه جامعه از حسابرسان انتظار دارد و

آنچه از حسابرسان دریافت می‌دارد آشکار است [۹]. به هر حال اگر چه در سال‌های اخیر حرفه حسابرسی تلاش زیادی در جهت محدودیت ظرفیت قانونی حسابرس در کشف تقلب از خود نشان داده است، اما به طور همزمان، برخی از مؤسسات حسابرسی بین‌المللی توانایی خود را در جهت ارائه خدمات خاص در کشف تقلب افزون بر انجام حسابرسی عادی، افزایش داده‌اند. به نظر می‌رسد تکنیک و تخصص کشف تقلب در مؤسسات حسابرسی موجود است اما به جای اینکه در جهت ارضای انتظارات جامعه در کشف تقلب و در جریان انجام یک حسابرسی عادی استفاده شود، حسابرسان این امر را به عنوان خدمتی اضافی به مدیران عرضه می‌کنند. وظیفه کشف تقلب در قالب خدمتی به مدیران، به جای بررسی خود مدیران، رو به افزایش است [۹].

به رغم نبود الزامات قانونی برای حسابرسان در کشف و گزارش دهی تقلب و مشکلاتی که در انجام این وظایف در سر راهشان قرار می‌گیرد، اکثریت مجامع مالی و تجاری و عموم مردم به این دلیل اصلی که حسابرسان تنها افراد مستقلی هستند که امکان بررسی مسائل روی داده در شرکت را دارند، از حسابرسان انتظار دارند که تقلب را کشف کنند. به عبارت دیگر در ادبیات حرفه به خوبی بیان شده که حرفه به رضایت جامعه نیاز دارد و جامعه انتظار دارد که حسابرسان به طور کامل تقلبات را کشف کنند. با توجه به موارد فوق بر مبنای الگوی تغییرات پارادایم‌ها از منظر انقلاب علمی کوهن، به نظر می‌آید که عامل نابهنجاری و دوره عدم اطمینان دانش حسابداری و حسابرسی در حال حاضر باشد. تنها سؤال مربوط در این رابطه، اهمیت این نابهنجاری و اینکه چه نوع تغییراتی توسط این نابهنجاری صورت می‌گیرد، می‌باشد.

به نظر می‌آید که پاسخ به این چالش‌ها نیاز به تغییر پارادایم حاکم به یک پارادایم با دامنه مسئولیت جدید برای حسابرسی دارد. الگویی که به حسابداری دادگاهی شهرت دارد [۱۵]. الگویی که به همراه خود منجر به تغییر مسئولیت‌ها و کارکردهای متفاوت حسابداری و حسابرسی خواهد شد شاید در ابتدا لازم باشد تا این تغییر در استانداردی که به همین منظور در استانداردهای فعلی تعبیه شده و تحت عنوان استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و داخلی شماره ۲۴۰ است اتفاق بیافتد تغییراتی که منجر به افزایش دامنه مسئولیت حسابرسان می‌شود.

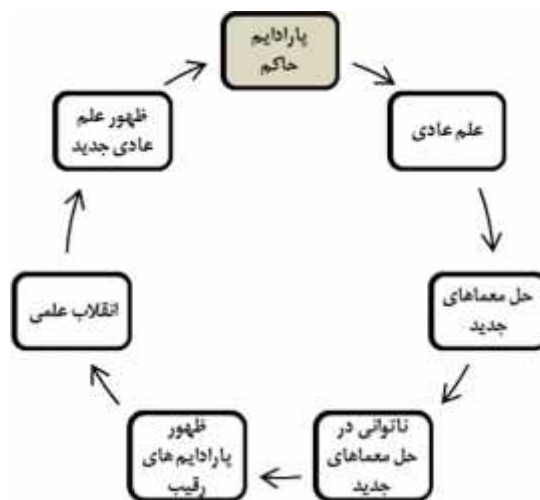
اما اینکه پارادایم و نقش آن در تکامل علمی در حوزه حسابداری چیست؟ موضوعاتی که در بخش‌های بعدی به بررسی آن می‌پردازیم.

پارادایم و انقلاب علمی

پارادایم از واژه یونانی Paradeigma ریشه می‌گیرد که به معنای الگو، مدل، طرح و نظایر این‌هاست و استفاده از آن را می‌توان در آثار افلاطون هم پی گرفت. دیدگاه کوهن درباره تحولات علمی، بدیلی در برابر دو دیدگاه سنتی و پوپری ارائه می‌دهد که در یکی بر روال عادی و اثباتی تأکید است و در دیگری بر روند ابطال [۵]. پوپر و کوهن دو نویسنده‌ای هستند که نظرات متفاوت و متضاد را در رابطه با تئوری‌های فلسفه علمی بیان کردند از نگاه پوپر تکامل علمی یک انقلاب دائمی است اما کوهن به انقلاب به عنوان یک نابهنجاری نگاه می‌کند که حتی متعلق به علم هم نیست [۳۸]. به عقیده کوهن

پارادایم، عبارت است از نوعی موفقیت مهم جدید که مورد تصدیق جامعه علمی خاص است و الگویی فراهم می‌کند که از روی آن سنت منسجمی درباره پژوهش علمی و همین‌طور شیوه عامی برای نگرش به جهان تدوین گردد. [۵].

به‌طور خلاصه می‌توان پروژه کوهن را در کتاب «ساختار انقلاب‌های علمی» این‌گونه نشان داد:



به نظر می‌رسد نیازهای جدید استفاده‌کنندگان و انتظارات جدید آن‌ها از کارکرد حسابرسی به همراه ناتوانی الگو حاکم در حل معماها نیاز به تغییر الگوی سنتی به الگوی جدید را ضروری می‌سازد البته تغییر الگو به معنای حذف الگوی قبلی نیست (آنچه پوپر معتقد بود) بلکه مطابق با دیدگاه کوهن الگوی اعتباردهی و اطمینان بخشی می‌تواند در کنار الگوی کشف تقلب و حسابرسی دادگاهی وجود داشته باشد؛ اما درک بهتر پارادایم جدید مستلزم شناخت پارادایم‌های قدیمی و بیان ناتوانایی آن‌ها در جواب‌گویی به پرسش‌های مطرح‌شده در زمان خود است بر همین اساس در ادامه به بازنگری پارادایم‌های فکری در موضوع حسابرسی می‌پردازیم.

سیر تاریخی و پارادایم‌های حاکم بر توسعه و تکامل حسابرسی

از زمان پیدایش حرفه‌ی حسابرسی تا به امروز، مسئولیت حسابرسان نسبت به تقلب نوسانات زیادی پیدا کرده است. به‌منظور تسهیل در بررسی سیر تکامل تدریجی حسابرسی از تمامی جنبه‌های حسابرسی از قبیل ماهیت، هدف و تکنیک‌های مورد استفاده در طول تاریخ از زمان پیدایش تا به امروز می‌توان حسابرسی را به پنج دوره تاریخی تقسیم نمود [۳۹، ۱۹، ۴۰، ۴۱، ۴۴، ۴۶ و ۵۰]. نمایه زیر رویکرد تاریخی توسعه حسابرسی را به‌طور خلاصه نشان می‌دهد. آنچه از این نمایه قابل‌درک می‌باشد اینکه هدف حسابرسی و نقش حسابرسان به‌طور مداوم در پاسخ‌گویی به چالش‌ها در حال تغییر است مطابق با آنچه کوهن در رابطه با انقلاب‌های علمی و تغییر پارادایم‌ها بیان نمود.

نمایه (۱): سیر تکامل تدریجی حسابرسی از زمان پیدایش تا به امروز

دوره‌های تاریخی	الگوی (پارادایم) غالب حسابرسی
دوره اول قبل از سال ۱۸۴۰	بررسی صداقت مدیران
دوره دوم بین سال‌های ۱۸۴۰ تا ۱۹۲۰	کشف تقلب و نمایش صحیح نقدینگی شرکت‌ها در ترازنامه
دوره سوم بین سال‌های ۱۹۲۰ تا ۱۹۶۰	اعتباربخشی صورت‌های مالی
دوره چهارم بین سال‌های ۱۹۶۰ تا ۱۹۹۰	حسابرسی مبتنی بر ریسک
دوره پنجم از سال ۱۹۹۰ تا امروز	حسابرسی نوین با ارائه رویکرد ریسک تجاری مشتریان و اعتبار دهی به اطلاعات مالی و غیرمالی

حسابداری دادگاهی

واژه و اصطلاح حسابداری دادگاهی توسط بسیاری از افراد به اشتباه برداشت شده و اکثریت مردم فکر می‌کنند که حسابداری دادگاهی تحقیق، بررسی و رسیدگی بر روی تقلب می‌باشد [۱۱ و ۱۲]. در حالی که این امر و نگرش تا حدی صحیح است چون بررسی تقلب به عنوان بخشی از حسابداری دادگاهی است؛ اما حسابداری دادگاهی بسیار فراتر از بررسی تقلب است.

کرامبلی (۲۰۰۹) معتقد است که بین ادراک حرفه‌ای و دانشگاهی (علمی) از حسابداری دادگاهی اختلاف وجود دارد او شواهدی از وجود فاصله و گسستگی بین بینش و درک آکادمیک و علمی و بینش حرفه‌ای از حسابداری دادگاهی ارائه داد. او بیان می‌کند تصور اساتید از حسابداری دادگاهی در واقع کشف تقلب است در حالی که متخصصان و کارشناسان تصور می‌کنند تقلب تنها بخش کوچکی از حسابداری دادگاهی است [۲۳].

اما سؤال اساسی این است که اگر حسابداری دادگاهی بسیار فراتر از کشف تقلب باشد، پس حسابداری دادگاهی چیست؟ در پاسخ به این سؤال می‌توان گفت که یک تعریف عمومی پذیرفته شده از حسابداری دادگاهی وجود ندارد.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا حسابداری دادگاهی را " کاربرد اصول، نظریه‌های حسابداری و حقایق یا فرضیه‌ها در مسائل مربوط به اختلاف‌های دادگاهی (دعوای حقوقی) می‌داند که دربرگیرنده تمام شاخه‌های دانش حسابداری است " [۱۱]. " حسابداری قضایی (دادگاهی) عبارت است از بکارگیری مهارت‌های مالی با یک ذهنیت تحقیقی نسبت به یک سری مسائل مالی در چارچوب قوانین و مقررات که مبنای آن اسناد و مدارک حسابداری است " [۱].

انجمن بازرسان خبره تقلب حسابداری دادگاهی را این‌گونه تعریف نموده‌اند: " حسابداری دادگاهی شامل کاربرد و استفاده از مهارت‌های تخصصی حسابداری در امور مربوط به حقوق مدنی بالقوه یا بالفعل یا دعوای کیفری قضایی (حقوقی) است؛ و به‌طور کلی شامل اصول پذیرفته شده حسابداری، هزینه فرصت ازدست‌رفته، درآمد، دارایی و یا ضایعات و خسارت، ارزیابی کنترل‌های داخلی، تقلب و هر موضوع و مواردی است که دربرگیرنده تخصص و تجربه حسابداری در نظام حقوقی می‌باشد، اما محدود به اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری نمی‌باشد، " [۱۲].

جوشی (۲۰۰۶) با تأکید بر مرتبط بودن حسابداری دادگاهی در پیشگیری و کشف تقلب بیان می‌کند " حساب‌رسان باید نگاهی (دیدهبان) باشند نه کارآگاه " [۳۳]. این نقل قول به تنهایی در ساده‌تر کردن

تعریف حسابداری دادگاهی کافی است و به تمایز یک حسابدار دادگاهی از حسابداران و حسابرسان دیگر کمک می‌کند. حسابدار دادگاهی یک کارآگاه دفترداری و حسابداری است [۲۳]. این افراد (کارآگاهان) تقلب و رویدادهای جنایی در بانک‌ها، نهادهای شرکتی یا گزارش‌های مالی شرکت‌های دیگر را بررسی می‌کنند. آن‌ها به دنبال شواهد قطعی هستند. حسابرسان مستقل فقط به دنبال صورت مالی غلط هستند اما حسابداران دادگاهی صورت‌های مالی غلط که از روی عمد گزارش شده‌اند را جستجو می‌کنند. حسابرسان مستقل به ارقام و اعداد توجه می‌کنند اما حسابداران دادگاهی به فراتر از اعداد و ارقام توجه می‌کنند [۳۱]. این برخی از ویژگی‌های است که باعث می‌شود حسابداری دادگاهی در مبارزه با فریب مالی مناسب و مربوط تلقی شود. رشته حسابداری دادگاهی قبل از این که رسوایی‌های شرکت انرون و وردکام به تصویب قانون ساربنز اکسلی منجر شود در حال رشد بود [۵۱]. گامیلی معتقد است، اگرچه اکثر مردم تصور می‌کنند که حسابداری دادگاهی یک مفهوم یا تخصص جدید در حسابداری است، اما پیشینه آن را می‌توان به مصر باستان نسبت داد که در آن کاتبان فهرستی از دارایی‌های فراعنه (طلا و غلات) را به‌منظور جلوگیری و کشف تقلب تهیه می‌کردند. آنچه کاتبان در آن زمان انجام می‌دادند چیزی فراتر از ارزیابی محض و حسابرسی صرف بود. آن‌ها هرگونه سوءظن و تردید به تقلب را بررسی کرده و سپس به پادشاه گزارش می‌کردند [۲۳].

تفاوت‌های بین حسابداری دادگاهی و حسابرسی

گابریل معتقد است اگرچه بعضی اختلافات متمایز میان حسابداری دادگاهی و حسابرسی وجود دارد اما زمینه‌های مشترک کافی برای آموزش و استخدام حسابرسان برای خدمت کردن در خط مقدم تقلب‌های صورت مالی وجود دارد [۲۶]. به‌رحال پژوهش‌های اخیر نشان داده است که متخصصان حسابداری دادگاهی در وظایف مربوط به تقلب عملکرد بهتری نسبت به حسابرسان داشته‌اند [۴۳]. باوجوداین، این امر به‌منزله این نیست که حسابرسان مستقل از نظر آموزش، تحصیلات، تجربه و حرفه‌ای گری پایین‌تر از کارشناسان حسابداری دادگاهی هستند. درواقع بین این دو حرفه شباهت‌هایی وجود دارد. یکی از این شباهت‌ها این است که هر دوی آن‌ها باید درجه بالایی از استقلال و بی‌طرفی (عینیت) را حفظ کنند؛ باید نوآور باشند؛ در هنگام ارزیابی شواهد از هرگونه پیش‌داوری بپرهیزند؛ از دانش عمیق در رابطه با اصول پذیرفته‌شده حسابداری، فرایندها و عملکرد تجاری برخوردار باشند [۲۱].

حتی اگر حسابداران دادگاهی و حسابرسان مستقل دارای چند مشخصه مشترک و مشابه باشند اما یک تفاوت عمده بین آن دو وجود دارد. مأموریت آن‌ها متفاوت است. درحالی‌که مأموریت حسابداران دادگاهی تعیین وجود و منبع تقلب از طریق جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و مصاحبه با تمام گروه‌های مربوط به موقعیت کلاهبرداری است، اما مأموریت و وظیفه حسابرسان مستقل این است که بررسی کنند آیا صورت‌های مالی گزارش شده شرکت به‌صورت منصفانه ارائه شده است و به‌طور کلی در تمام موارد مطابق با اصول پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP) بیان شده است یا خیر [۴۸].

جرسون و همکاران [۲۹] یک قیاس ساده برای نشان دادن تفاوت بین حسابرسان مستقل و حسابداران دادگاهی ارائه دادند. او حسابرسان مستقل را به پلیس‌های گشتی (گزمه) و حسابداران دادگاهی را به کارآگاهان تشبیه کرده‌اند. پلیس‌ها مانند حسابرسان مستقل در بخش‌های تعیین شده باهدف حفظ آرامش در جامعه گشت می‌زنند. در حالت ایده آل پلیس‌ها تمایل دارند تمام مکان‌ها در منطقه خود را گشت بزنند اما انجام این کار هم‌زمان گیر است و هم هزینه‌بردار؛ بنابراین آن‌ها برای متمرکز شدن و

برای مشخص شدن تمرکز در گشت زنی یا گسترده کردن حوزه گشت زنی، باید بین ریسک و انتظارات تعادل برقرار کنند. کارآگاهان برخلاف پلیس‌ها به گشت زنی نمی‌روند. از آن‌ها خواسته می‌شود که بررسی کنند آیا جرمی صورت گرفته است یا خیر. کارآگاهان برای انجام موفقیت‌آمیز این کار باید هر چیزی را در صحنه جرم بررسی کنند تا سرنخ‌هایی پیدا کنند که به حل پرونده کمک کند. بررسی جرم وقت‌گیر و پرهزینه است چون کارآگاهان باید دائماً در حال جستجو و پیدا کردن سرنخ باشند تا مسئله را حل کنند. ولوسکی [۵۱] بیان می‌کند که یک فردی که حسابدار یا حسابرس خوب است بر این دلالت ندارد که یک حسابدار دادگاهی خوب باشد. آموزش یک حسابدار دادگاهی متفاوت از آموزش یک حسابرس است و نوع نگرش آن‌ها به رویداد مالی نیز متفاوت است. برخی دیگر از تفاوت‌های حسابداری دادگاهی و حسابرس مستقل در نمایه‌ی ۲ آمده‌اند.

نمایه ۲: تفاوت‌های حسابداری قانونی و حسابرس مستقل

حسابدار و حسابداری دادگاهی	حسابرس و حسابرسی مستقل
در پاسخ به یک رویداد است.	انجام آن اجباری است.
روحیه بازجویی وجود دارد.	تردید حرفه‌ای وجود دارد.
شامل رسیدگی‌های مالی است.	معیار استانداردهای گزارشگری است.
یافته‌ها در دادگاه برای حل و فصل دعاوی است.	اطمینان از اینکه صورت‌های مالی عاری از تحريفات بااهمیت است.
پوشش مسائل مالی و غیرمالی بیشتر است.	تمرکز بر صورت‌های مالی و ارقام مرتبط.
اظهار نظر نسبت به سلامت وقوع تقلب	اظهار نظر درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی
یافتن مدارک تأییدکننده یک اختلاس	بررسی نمونه‌ای اسناد و مدارک
بدون محدودیت	در یک دوره زمانی معین انجام می‌شود.
تعیین وقوع تقلب و معرفی متقلبین احتمالی	اظهار نظر مقبول، مشروط و یا مردود

بحث و نتیجه‌گیری

ما در محیطی زندگی می‌کنیم که پیوسته در حال تغییر است. فعالیت تجاری و گزارشگری مالی همه تحت تأثیر بین‌المللی شدن فزاینده، رایانه‌ی شدن کارها، پیدایش ابزارهای مالی پیچیده و نوین و پیچیدگی فزاینده معاملات، تغییر می‌کند. حرفه حسابداری و حسابرسی برای آنکه نقش مهم خود را در حفظ کارایی بازارهای معاملات سرمایه‌ای حفظ کند، باید استانداردهای حسابداری و حسابرسی را با شتاب بیشتری بهبود بخشد؛ که اگر چنین نکنیم، منسوخ می‌شویم و جایگاه و اعتبار اجتماعی‌مان از دست می‌رود. از این گذشته، با افزایش انتظارات جامعه و فراخ‌تر شدن شکاف بین آورده‌های ما و آنچه از ما می‌خواهند، ضربه‌پذیری ما در قبال افزایش دعاوی علیه ما بیشتر خواهد شد. گری و موسی علی (۲۰۰۶) ادعا می‌کند سهامداران حسابداری (حسابداران دادگاهی، حسابرسان خارجی و حسابداران دانشگاهی) نقش برابری در فراوانی تقلب‌های صورت گرفته در نهادهای شرکتی دارند [۳۰]. درحالی‌که آن‌ها معتقد هستند تغییر الگو به سمت حسابداری دادگاهی ممکن است گام صحیحی در مسیر درست باشد، اما آن‌ها اشاره کردند که مانع مهم در این مسیر تحول و تغییر الگو هزینه‌بر بودن این نوع از

حسابرسی است. لذا این سؤال که آیا سرمایه‌گذاران از افزایش هزینه حسابرسی راضی خواهند بود یا خیر موضوع بحث‌انگیز دیگری است که می‌تواند موضوع پژوهش دیگر باشد.

طبیعت شناس انگلیسی چارلز داروین می‌گوید " این قوی‌ترین و باهوش‌ترین گونه نیست که زنده می‌ماند، بلکه سازگارترین گونه نسبت به تغییرات است که دوام خواهد یافت." یافته‌های این مرور تحلیلی نشان داد که تغییرات با توجه به چالش‌های پیش رو اجتناب‌ناپذیر است و لازم است تا تغییراتی در استانداردهای حسابرسی به‌منظور حل مشکلات و معماهای موجود ایجاد شود. حرفه باید در مورد پیشگیری و کشف تقلب در صورت مالی جدی باشد زیرا بقا و غنای حرفه حسابرسی مستلزم عکس‌العمل مناسب و به‌موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است یکی از این موارد استاندارد حسابرسی بین‌المللی و ملی ۲۴۰ است که مسئولیت پیشگیری و شناسایی تقلب صورت مالی را صرفاً وظیفه مدیریت واحد مورد رسیدگی و نهادهای شرکتی می‌داند. شاید بتوان گفت با تغییر الگو لازم باشد تا پیشگیری و کشف تقلب به یک مسئولیت مشترک بین مدیریت و حاکمیت نهادها و حسابرسان برای افزایش کارایی و بازدهی تبدیل شود. شواهد بدست آمده از پژوهش اولو (۲۰۱۶) در مصاحبه با سهامداران در کشور بریتانیا نشان داد که پیشگیری و کشف کلاهبرداری‌ها و تقلب‌ها باید یک مسئولیت‌پذیری مشترک بین بخش مدیریت و حاکمیت نهادها و حسابرسان باشد.

علاوه بر این یکی از یافته‌های کلیدی این پژوهش وجود شواهدی مبنی بر خلاء مهارتی حسابرسان است. البته این به این معنی نیست که حسابرسان نمی‌توانند از تقلب جلوگیری کرده یا آن را شناسایی کنند بلکه به این معناست که آن‌ها برای انجام این کار آموزش لازم را ندیده‌اند به‌عبارت‌دیگر اگر حسابرسان نمی‌توانند از تقلب جلوگیری کرده یا آن را شناسایی کنند دلیل آن عدم آموزش کافی در این زمینه است. درواقع این مطلب تأکید مجددی بر نیاز به آموزش حسابرسان و حسابداران حرفه‌ای در کسب مهارت‌های حسابداری دادگاهی و اصول اخلاقی مترتب بر آن است. به‌عبارت‌دیگر به نظر می‌رسد که در حال حاضر سطح آموزش آن‌ها، ظرفیت آن‌ها را برای کشف و پیشگیری تقلب‌ها محدود می‌کند. شاید نیاز به این مطلب باشد تا یادآور شویم که حسابداران باید همیشه این نکته را در ذهن داشته باشند که در عصر انقلاب اطلاعات برای این حرفه در بازار سرمایه از ارزش برخوردار باشد لازم است تا از پیشرفت‌های مستمر در کیفیت و قابلیت‌های کارشناسان و متخصصان حرفه‌ای‌اش برخوردار شود و تغییر الگو به حسابداری دادگاهی مسیری درست که باید دنبال شود. به خاطر داشته باشیم که در حال حاضر تمامی کلاهبرداری‌های صورت مالی به این حرفه نسبت داده می‌شود.

وقتی شرایط عنوان‌شده در فوق محقق شود (آموزش حسابرسان در مهارت‌های حسابداری دادگاهی، دانش، اصول اخلاقی و رویه‌های حسابداری دادگاهی و مشارکت حسابداران دادگاهی در کارهای حسابرسی) الگوی حسابداری به شکل موفقیت‌آمیزی از سمت گزارش و حسابرسی سنتی به سمت حسابداری دادگاهی کشیده می‌شود. اگر تمام حسابرسی‌ها به رویه‌های حسابداری دادگاهی نزدیک شوند فرصت پیشگیری و کشف تقلب‌ها افزایش خواهد یافت؛ و با انجام این کار از رسوایی‌های مالی و تلفات مالی آتی جلوگیری خواهد شد و اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش مالی بیشتر خواهد شد.

لازم به توضیح است از آنجائی که حسابداران دادگاهی به دنبال جستجو و رسیدگی کژ رفتاری‌ها می‌باشند به مهارت‌های فراتر از دانش حسابداری و حسابرسی سنتی نیاز دارند. به همین خاطر بسیاری از دانشگاه‌های معتبر دنیا در حال برنامه‌ریزی برای آموزش حسابداری دادگاهی هستند. این پژوهش

پیامدهایی برای سیاست‌گذاران حسابداری، تدوین‌کنندگان استاندارد حسابداری، آموزش حسابداری، نهادهای حرفه‌ای حسابداری، شرکت‌های حسابداری و قانون‌گذاری در نیاز به بهبود برنامه آموزشی حسابداری با اضافه کردن برخی از بخش‌های حسابداری دادگاهی به‌روز در برنامه درسی حسابداری دارد. قانون‌گذاران نیز در این زمینه می‌توانند به‌وسیله اجباری کردن حسابرسی دادگاهی برای شرکت‌های پذیرفته‌شده عمومی ایفا نقش نمایند. با انجام این کار از منافع استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری محافظت‌شده و اعتماد بیشتری به صورت‌های مالی حسابرسی شده نیز ایجاد خواهد شد. پژوهش‌های بعدی می‌تواند به تأثیرات اقتصادی مرتبط با این تغییر پارادایم به حسابداری دادگاهی بپردازد.

فهرست منابع

۱. چالاک، پری، قادری، بهمن. (۱۳۹۴). "حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۶، تهران، ۴۴-۵۷.
۲. حساس یگانه، یحیی، اسکو، وحید، داغانی، رضا. (۱۳۸۸). "تقلب در شرکتها چه کسانی هشدار می‌دهند؟"، **فصلنامه حسابدار رسمی**، شماره ۶، تهران، ۳۵-۴۱.
۳. خاکی، غلامرضا. (۱۳۹۰). **روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی**، تهران، انتشارات بازتاب، ۴۹۸ صفحه.
۴. خواجوی، شکراله، منصور، شعله. (۱۳۹۴). "تقلب: حلقه‌ی پنهان در زنجیره‌ی امنیتی گزارشگری مالی"، **فصلنامه حسابدار رسمی**، شماره ۲۸، تهران، ۵۴-۶۴.
۵. رحیمی سجاسی، داوود. (۱۳۹۳). "پارادایم کوهن"، پژوهشکده باقرالعلوم، <http://pajoohe.ir>
۶. صفری بیدسکان، سعید، نصراللهی، محمدحسین. (۱۳۹۵). "حضور همزمان حسابرسان در سمت بازرسی قانونی و حسابرس شرکتها افزایش مخاطرات اخلاقی یا افزایش کیفیت حسابرسی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۹، تهران، ۹۶-۱۱۳.
۷. موسوی بیوکی، فاطمه السادات، برزگری خانقاه، جمال. (۱۳۹۴). "مروری بر مطالعات و مفاهیم در حسابداری و حسابرسی"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۹، تهران، ۵۸-۷۳.
۸. مهرانی، ساسان، نونهال نهر، علی‌اکبر. (۱۳۹۲). "آزمون تأثیر رویکردهای قضاوتی زبان در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی"، **حسابداری و حسابرسی**، ۲۰(۳)، تهران، ۱۲۳-۱۴۴.
۹. نادریان، محمد رضا، صفار، محمد جواد. (۱۳۸۰). "مسئولیت حسابرسان در قبال تقلب"، **نشریه حسابرس**، تهران، ۱۳(۹)، ۴۶-۵۴.
۱۰. نیکبخت، محمدرضا، رضایی، فرامرز، خرم، اسماعیل. (۱۳۹۲). "بررسی عوامل مؤثر بر فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در محیط ایران"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۰، تهران، ۱۸-۳۴.
11. ACFE, (2014). "Report to the Nations On Occupational Fraud and Abuse", Austin: Association of Certified Fraud Examiners.
12. ACFE, A. o. C. F. E., (2014). **Fraud Examiners Manual. International**, ed. Texas: ACFE.
13. AICPA, A. I. o. C. P. A., (2004). **Forensic services audits, and corporate**

- governance: Bridging the gap**, New York: Author.
14. Awolowo, I. F., (2014). **The Relevance of Forensic Accounting in Mitigating the Audit Expectation Gap**. s.l., University of Portsmouth.
 15. Awolowo, I. F., (2016). "Financial Statement Fraud: The Need for a Paradigm Shift to Forensic Accounting, International Journal of Social, Behavioral", **Educational, Economic, Business and Industrial Engineering**, 10(3):968-972.
 16. 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.
 17. Bressler, L., (2012). "The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigations: Importance of Attorney and Judge's Perception". **Journal of Finance and Accountancy**.
 18. Britten, K., (2011). "What are audits for?' Auditor negligence and the expert witness". **Forensic Accountant**, 36: 47.
 19. Brown, R. (1962). "Changing audit objectives and techniques". **The Accounting Review**, 37(4): 696-703.
 20. Carnes, K. C. & Gierlasinski, N. J., (2001). "Forensic accounting skills: will supply finally catch up to demand?". **Manageria and Auditing Journal**, 16(6):378 - 382.
 21. Chui, L. & Pike, B., (2013). "Auditors' Responsibilities for Fraud Detection: New Wine in Old Bottles?". **Journal of Forensic and Investigative Accounting**, 5(1): 204-233.
 22. Colby, E. E., (2013). "Financial statement fraud, Part 1". **CGA Journal**, 1-5.
 23. Crumbley, L. D., (2009). "So What Is Forensic Accounting?". **Accounting, Behaviour and Organization**.
 24. DiGabriele, J. A., (2008). "An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants". **Journal of Education for Business**, 83(6): 331-338.
 25. DiGabriele, J. A., (2009). "Fishbowl the Forensic Accountant: A Closer Look at the Skills Forensic Accounting Education Should Emphasize". **Forensic Examiner**, 18(2): 77-79.
 26. DiGabriele, J. A., (2011). "Revisiting the Integration of Forensic Accounting and the Auditing Paradigm". **the Forensic Examiner**, 20(3): 70-73.
 27. Epstein, M. J. & Geiger, M. A. (1994). "Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap". **Journal of Accountancy**, 177(1): 60-66.
 28. Frank, K. E., Lowe, D. J. & Smith, J.K. (2001). "The expectation gap: Perceptual differences between auditors, Jurors and Students". **Managerial Auditing Journal**, 16 (3): 145 -149.
 29. Gerson, J. S., Brolly, J. P. & Skalak, S. L., (2006). "The Roles of the Auditor and the Forensic Accounting Investigator". In: T. W. Golden, S. L.
 30. Gray, R. O. & Moussalli, S. D., (2006). "Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective". **Journal of Business Issues**, 2: 15-24.
 31. Golden, T., (2011). "Is financial statement auditing still relevant? Texas": University of Texas.
 32. Johnson, P. & Clark, M., (2006). "Business and Management Research Methodologies". Sage Library in Business and Management.
 33. Joshi, M., (2006). "What is Forensic Accounting?", (Online) Available at: <http://www.indiaforensic.com/definition.htm> (Accessed 21 August 2014).

34. Kahan, S., (2006). "Sherlock Holmes enters accounting: Dramatic increase in fraud brings more CPA sleuths into the industry". **Accounting Today**, 20(8):1-3.
35. Koh, A. N., Arokiasamy, L. & Suat, C. L. A., (2009). "Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection". **International Journal of Business Management**, 4(11): 154-149.
36. Kuhn, T. S., (2002). "A tudomnyos forradalmak szerkezete" (The Structure of Scientific Revolutions). Osiris, Budapest.
37. Kuhn, T. S., (1998). "Mik is azok a tudomnyos forradalmak?" (What Are Scientific Revolutions?). In: Laki, J. (ed.): Tudomnyfilozfia. Osiris, Budapest, 137-152.
38. Lakatos, I., (1997). Lakatos Imre tudomnyfilozfiai rsai. Imre Lakatos's writings on the philosophy of science Atlantisz, Budapest.
39. Lee, J., (1986). "Government auditing in China". **The Journal of Accountancy**, 62, 190.
40. Lee, T., (1994). **Corporate audit theory**. Chapman & Hall. London.
41. Lee Teck-Heang & Azham Md. Ali., (2008). "The evolution of auditing: An analysis of the historical development". **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 4(12): 1-8.
42. McConnell Jr, D. K. & Bank, G. Y., (2003). "How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process". **Journal of Accountancy**, 196(3): 49-55.
43. Okoye, E. I. & Gbegi, D. O., (2013). "An Evaluation of Forensic Accountants to Planning Management Fraud Risk Detection Procedures". **Global Journal of Management and Business Research**, 13(1).
44. Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D., (2005). **Principles of external auditing**. John Wiley & Sons, Ltd.
45. Rezaee, Z., Crumbley, L. D. & Elmore, R. C., (2006). **Forensic accounting education: a survey of academicians and practitioners**. Advances in Accounting Education.
46. Salehi, M., (2007). "An empirical study of corporate audit expectation gap in Iran". (Unpublished Doctoral dissertation, University of Mysore, India).
47. Shortridge, R. T. & Smith, P. A., (2009). "Understanding the changes in accounting thought". **Research in Accounting Regulation**, 21(1): 11-18.
48. Skalak & M. M. Clayton, eds, (2015). **A Guide to Forensic Accounting Investigation**. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc, pp. 243-257.
49. Smith, S. G. & Crumbley, L. D., (2009). "Defining a Forensic Audit". **The Journal of Digital Forensics, Security and Law**, 4(1): 61-79.
50. Turley, S. & Cooper, M. (2005). **Auditing in the United Kingdom**. Prentice-Hall International/ICAEW, Englewood Cliffs.
51. Wolosky, H. W., (2004). "Forensic Accounting to the Forefront". **The Practical accountant**, 37(2): 22-28.

سایت رسمی www.iaaaas.com

تلفکس ۴۴۸۴۴۷۰۵ - ۴۴۸۴۴۹۷۵

پست الکترونیک iranianiaa@yahoo.com



Fraud in the Financial Statement: the Need for a Paradigm Shift to Forensic Accounting

Hossein Fakhari (PhD)¹©

Associate Professor in accountiny of Mazandaran University,Iran

Vahid Oskou²

PH.D Student in accountiny of Mazandaran University and Faculty Member of Gonbad Kavous University, Iran

(Received: 28 August 2017; Accepted: 3 January 2018)

Social indemnity of frauds in recent decades from the financial losses and public confidence aspects on the health of economic system has been extremely heavy. This outcomes, incurred many and heavy costs on corporation and causes to reduce public trust an ultimately reduce investments in the capital market. This facts and events need to change the pattern of accounting and auditing the basis of court accounting is followed. According, present Article planed to review how the change to the court accounting and improvement process of the court accounting and also to survey wether teaching of this type of accounting could reduce frauds in the financial statements and increase reliance to the audifed financial statements. Findings shows that shifting paradigm in court accounting may increase the chance of prevent and defect frauds in the financial statement. Also the review of researches in other countries has shown that integration and inclusion of court accounting in accounting education programs can be useful to orientation reduce future frauds. This findings requires to change in the context of International Accounting Standard No. 240 (ISA 240) and Iranian Auditing Standard No 240 that cause to increase the scope of responsibility of auditors. Changes that can reduce the occurrence of fraud and scams.

Keywords: Financial Statements Fraud, Forensic Accounting, Fraud Prevention and Detection, Audit Expectation Gap, Corporate Governance.

¹ h733hf@yahoo.com (Corresponding Author)

² vahidoskou@gmail.com