

## Evaluating the Exploratory Dimensions of Forensic Accounting: Two-Stage Fuzzy Process<sup>1</sup>

Ali Mohammad Khanaki<sup>2</sup>, Ali Akbar Farzinfar<sup>3</sup>, Mehdi Safari Geraily<sup>4</sup>, Meysam Arabzadeh<sup>5</sup>

Received: 2022/08/10

Accepted: 2023/02/27

Research Paper

### Abstract

Accounting is in the transition phase from classical approaches to a field of modern processes that can meet social expectations. Forensic accounting as a new point of professional functions seeks to link legal and regulatory aspects with technical functions in order to provide reporting to stakeholders. The purpose of this research is evaluating the exploratory dimensions of forensic accounting based on a two-stage fuzzy process. This research in terms of exploratory methodology; It is considered developmental and mixed method. In this research, interviews are used to collect data in the qualitative part, and in the quantitative part, through pairwise comparison questionnaires, the two-stage fuzzy process is used to determine the underlying dimensions of forensic accounting in the capital market. The target population in the qualitative section was 13 academic specialists who were considered experts, both scientifically and empirically. Sampling in the field of qualitative methodology was theoretical sampling and how to determine the snowball sample. Research results in the qualitative part of the existence of 3 categories; 6 components and 39 conceptual themes were presented in the form of a hexagonal model, which was obtained during three stages of coding in the theoretical analysis of the foundation data. The results in the quantitative section also showed that the component of institutional oversight is considered to be the most effective component in the development of court accounting.

**Keyword:** Forensic Accounting; Two-Stage Fuzzy Process; Institutional Oversight.

**JEL Classification:** M40, M39.

<sup>1</sup>. DOI: 10.22051/JERA.2023.41157.3034

2. Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (khanaki58@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (Corresponding Author). (farzinfar.47@yahoo.com).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. (Mehdi.safari83@yahoo.com).

5. Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (Meysam.Arabzadeh@iau.ac.ir).

## ارزیابی ابعاد اکتشافی حسابداری دادگاهی: فرآیند فازی دو مرحله‌ای<sup>۱</sup>

علی محمد خاتکی<sup>۲</sup>، علی اکبر فرزین فر<sup>۳</sup>، مهدی صفری گرایلی<sup>۴</sup>، میثم عرب زاده<sup>۵</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۸

مقاله پژوهشی

### چکیده

حسابداری در مرحله‌ی گذار از رویکردهای کلاسیک به حوزه‌ای از فرآیندهای مدرن قرار دارد تا بتواند پاسخگویی انتظارات اجتماعی باشد. حسابداری دادگاهی به عنوان نقطه جدیدی از کارکردهای حرفه‌ای به دنبال پیوند جنبه‌های قانونی و نظارتی با عملکردهای فنی به منظور ارائه گزارش به ذینفعان می‌باشد. هدف این پژوهش ارزیابی ابعاد اکتشافی حسابداری دادگاهی براساس فرآیند فازی دو مرحله‌ای می‌باشد. این پژوهش از حیث روش شناسی اکتشافی؛ توسعه‌ای و ترکیبی محسوب می‌شود. در این پژوهش جهت جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی از مصاحبه استفاده می‌شود و در بخش کمی از طریق پرسشنامه‌های مقایسه زوجی، از فرآیند فازی سازی دو مرحله‌ای برای تعیین ابعاد زمینه‌ای حسابداری دادگاهی در بازار سرمایه بهره برده است. جامعه هدف در بخش کیفی ۱۳ نفر از متخصصان دانشگاهی بودند که چه به لحاظ علمی و چه به لحاظ تجربی، خبره تلقی می‌شدند. نمونه‌گیری در بخش روش شناسی کیفی، نمونه‌گیری نظری و نحوه تعیین نمونه گلوله برفی بود. اما جامعه هدف در بخش کمی ۵۰ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بورسی و کارشناسان رسمی دادگستری بودند، که براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی از طریق نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند. نتایج پژوهش در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله؛ ۶ مولفه و ۳۹ مضمون مفهومی در قالب یک مدل ۶ ضلعی حکایت داشت که طی سه مرحله کدگذاری در تحلیل نظری داده بنیاد کسب گردید. همچنین نتایج در بخش کمی نشان داد، مولفه نظارت‌های نهادی، کارکردی‌ترین زمینه‌ی حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه تلقی می‌شود. نتیجه کسب‌شده گویایی این واقعیت است که نظارت‌های نهادی در ساختار حاکمیت شرکتی به حوزه‌ی حسابداری دادگاهی در جهت کاهش بار حقوقی و قضایی عملکردهای مالی کمک شایان توجهی می‌نماید.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری دادگاهی؛ فازی دو مرحله‌ای؛ نظارت‌های نهادی.

طبقه بندی موضوعی: M39 , M40 .

10.22051/JERA.2023.41157.3034 :DOI .1

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (khanaki58@gmail.com).

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (نویسنده مسئول). (farzinfar.47@yahoo.com).

۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. (Mehdi.safari83@yahoo.com).

۵. استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (Arabzadeh62@yahoo.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## مقدمه

با بالا گرفتن رسوایی‌هایی شرکت‌های بزرگ دنیا در طی سال‌های اخیر، نقش حسابداری در کنار حوزه‌های تخصصی و فنی، تسهیل فرآیندهای بازرسی نهادهای قانونی را نیز در بر گرفته است و بطور جدی‌تر کشف تخلف، چیزی که تا چند دهه گذشته غیرمرسوم بوده است، را دنبال می‌نماید (امینان و تحریری، ۱۴۰۱). در واقع حرفه حسابداری با توجه به محدودیت‌های تعارض منافع بین شرکت با سهامداران بر اثر تئوری نمایندگی در تلاش است تا برای رسیدن به جایگاه مناسب، بهره‌وری خود را در حوزه‌هایی همچون قضایی و دادگاهی ارتقاء بخشد (تورچی و لاری‌دشت‌بیاض، ۱۴۰۰) و از این طریق ساختارهای مالی در بازارهایی همچون سرمایه را به منظور حفاظت از منافع سهامداران؛ سرمایه‌گذاران و تحلیلگران بازار توسعه بخشد تا سطح شفافیت‌های حقوقی در کنار شفافیت‌های مالی به افزایش اثربخشی جذابیت‌های سرمایه‌گذاری در این بازار منجر شود (کلوریان‌اواریتی و کارسکو‌گالاگیو<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). به عبارت دیگر، حسابداری دادگاهی بخش مهمی از تغییرات حقوقی-مالی در ساختار شرکت‌های بازار سرمایه تلقی می‌شود که در راستای توصیه‌های انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۱) و انجمن بازرسان خبره (۲۰۱۴) در شرکت‌ها امروزه به عنوان بخش مستقل و ناظر بر رعایت قوانین و استانداردهای الزام‌آور می‌بایست بکار برده شود. به عنوان مثال انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۱)، حسابداری دادگاهی را شامل کاربرد اصول؛ نظریه‌های حسابداری و حقایق یا فرضیه‌ها در مسائل مربوط به اختلاف‌های دادگاهی (دعوی حقوقی) تشریح می‌نماید که دربرگیرنده‌ی شاخه‌های مختلفی از حسابداری تا حقوق می‌باشد (دیگابریل، هیتگر و رلی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). اما مسئله‌ی مهم و کمتر مورد توجه قرار گرفته شده، بنیان‌سازی نحوه‌ی اجرای حسابداری دادگاهی در شرکت‌های بازار سرمایه در کشورهای مختلف به ویژه کشور ما می‌باشد. چراکه براساس اصول حقوقی، هر محتوای قانونی نیازمند بررسی ابعاد مختلفی از منظر حقوق اجتماعی؛ فرهنگی؛ سیاسی و اقتصادی است که تدوین آن بتواند به اثربخشی بیشتر کارکردهای اجرای آن قانون منجر شود. براین اساس این پژوهش تلاش دارد تا ابعاد حسابداری دادگاهی را در قالب مدل شرکت‌های بازار سرمایه ارائه دهد.

1. Clavería Navarrete and Carrasco Gallego

2. Digabriele, Heitger, Riley

در واقع از آنجاییکه ذینفعان اعم از سرمایه‌گذاران؛ سهامداران و تحلیلگران، ارزش و اهمیت زیادی برای کیفیت؛ شفافیت و اعتمادپذیری به صورت‌های مالی قائل هستند، لزوم توجه به ارائه‌ی مدل حسابداری دادگاهی می‌تواند مبنایی برای محافظت از حقوق ذینفعان در سطح بازارهای سرمایه تلقی گردد (کامارادین و اریف و جفر، ۲۰۲۰). حال با درک این موضوع می‌توان نسبت به تعریف حسابداری دادگاهی اقدام نمود. حسابداری دادگاهی یا اصطلاحاً حسابداری قانونی به عنوان یک وظیفه‌ی نهادی، نقش بررسی انطباق خروجی‌های حسابداری با قوانین و مقررات و کشف تخلفات مالی را به عهده دارد (پهریل و گاونیوسلی، ۲۰۱۹). اگر قرار باشد از دانش حسابداری در هنگام بروز تخلفات و کشف تقلب‌ها و راه‌های جلوگیری از به وجود آمدن آن استفاده کرد، ناگزیر باید غیر از دانش حسابداری، به مهارت‌های حقوقی و بررسی و تبصره‌ها و مواد قانونی و... نیز آشنا بود (کائمارتیواری و دیناث، ۲۰۱۷). مروری بر شکست‌ها و رسوایی‌های بزرگ مالی، طی دو دهه گذشته، نشان‌دهنده‌ی شک و تردید قابل ملاحظه‌ای راجع به صلاحیت رویه‌های حسابداری بر مبنای نوعی تغییر ماهیت حسابداری از پارادایم‌های سنتی به مدرن و حتی پُست مدرن، می‌باشد که حسابداری دادگاهی ماحصل چنین تغییر پارادایم‌های علمی می‌تواند تلقی شود که در راستای شفافیت اطلاعاتی از یکسو و پاسخگویی مشروع به ذینفعان از سوی دیگر، شکل گرفته است (گری و موئسلی، ۲۰۰۶، آولو، ۲۰۱۴). با توجه به توضیح‌های ارائه شده، برای بیان چرایی انجام این پژوهش و نوآوری آن می‌توان از دو منظر اهمیت پژوهش را مورد بررسی قرار داد:

نخست اینکه، با بررسی ادبیات و مطالعات داخلی صورت گرفته در حوزه حسابداری دادگاهی، می‌توان دریافت که عمده پژوهش‌های انجام شده به صورت کمی و با اتکاء به پرسشنامه‌های استاندارد پژوهش‌های خارجی بوده است که با اتکاء به موارد مطرح شده در خصوص بومی‌سازی مفهوم حسابداری دادگاهی در بسترهای اجتماعی؛ فرهنگی؛ اقتصادی و سیاسی، انجام این پژوهش می‌تواند به تدوین قوانین منسجم‌تری در سطح شرکت‌های بازار سرمایه جهت توسعه این حوزه، منجر شود.

1. Kamarudin, Ariff, Jaafar
2. Phiri and Guven-Uslu
3. Kumari Tiwari and Debnath
4. Gray & Moussalli

دوم اینکه، انجام این پژوهش می‌تواند به سیاستگذاران حرفه حسابداری و تدوین کنندگان مقررات بازار حسابداری در خصوص درک بیشتر و شناخت بهتر ویژگی‌های اثرگذار بر کارکردهای حسابداری دادگاهی کمک شایانی نماید. زیرا یکی از بخش‌های مهم تدوین یک استاندارد حسابداری، همسان‌بودن و تطبیق محتوایی مفاهیم حسابداری با ابعاد حقوقی است که بتواند در راستای پاسخگویی مشروع‌تر شرکت‌ها در برابر نهادهای قانونی و نظارتی از اثربخشی بیشتر برخوردار باشد. لذا هدف این پژوهش طراحی مدل حسابداری دادگاهی و تبیین آن به منظور اولویت‌بندی نمودن مولفه‌ها از نظر اثربخشی کارکردهای اجرا در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

### مبانی نظری پژوهش

اهمیت افشاء اطلاعات شرکت‌ها در بازار سرمایه و ضرورت تضمین صحت قابلیت اتکاء‌پذیری به اطلاعات افشاء شده توسط ذینفعان به عنوان یکی از ارکان اصلی بازار رقابت کامل و تأثیر آن در ایجاد و توسعه بازار شفاف؛ کارا و منصفانه، نهادهای بالادستی بر بازار سرمایه را بر آن داشت تا در سال ۱۳۸۴ به جرم‌انگاری جدیدی نسبت به تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی؛ فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات صورت‌های مالی در قالب بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار، اهتمام ورزند (میرسعیدی و جوانمردی، ۱۳۹۵). در واقع در نص صریح ماده فوق‌الذکر به موارد متعددی از اصلاحات فنی و حقوقی اشاره شده است که هرکدام در حوزه‌هایی از بازار اوراق بهادار نقش داشته و مسئولیت‌های حقوقی متعددی را برای گردآوردندگان اطلاعات ناقص به همراه خواهد داشت (آیت، ۱۳۹۸). از طرف دیگر براساس ماده ۲۴۲ قانون تجارت؛ هیئت‌مدیره در شرکت‌های سهامی عام مکلف به ارائه گزارش حسابداران رسمی جهت رسیدگی به عملکردهای حقوقی شرکت‌ها به نهادهایی همچون سازمان بازرسی هستند. در توضیح این قانون آمده است که براساس تبصره ماده مذکور «منظور از حسابداران رسمی، موضوع هفتم ماده قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد که به موجب این قانون می‌بایست پاسخگویی لازم را در برابر نهادهای مربوطه داشته باشند». همچنین براساس ماده ۱۴۸ قانون تجارت وظایف حسابداران رسمی یا حساب‌برسان داخلی شرکت، اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی در شرکت‌های

سهامی عام است و در صورتیکه در بررسی و اظهار نظر در خصوص صورت‌های مالی و ... از مقررات قانونی تعیین شده عبور نمایند، مرتکب جرم موضوع ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار شده‌اند و به عنوان تخلف مورد بررسی قرار می‌گیرد. نکته قابل توجه این است که هم از لحاظ منطبق قانونی و هم از لحاظ اصول فنی حاکم بر رکن نظارتی بودن بازرس شرکت‌ها و استقلال آن‌ها در اظهار نظر، یکی بودن حسابرس داخلی شرکت (که کارمند شرکت محسوب می‌گردد) و حسابرس و بازرس قانونی شرکت امکان‌پذیر نبوده و عدم رعایت آن تخلف محسوب می‌شود. همچنین بر اساس مواد مربوط به فصل پنجم قانون بازار اوراق بهادار، ناشران موظفند صورت‌های مالی را مطابق استانداردهای حسابداری و گزارش‌دهی مالی تهیه و بر اساس استانداردهای حسابرسی نسبت به اظهار نظر در خصوص این صورت‌های مالی اقدام نمایند. اگرچه در خصوص مسئولیت کیفری حسابرس و بازرس قانونی شرکت علی‌الخصوص با توجه به قانون بازار تاکنون مطلب خاصی به رشته تحریر در نیامده است و معمولاً تنها قسمت اول بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار آن هم تنها در خصوص مسئولیت اعضای هیئت‌مدیره به صورت مختصر مورد بحث واقع شده، ولیکن با توجه به ظرفیت بالای این ماده، به نظر می‌رسد که قسمت دوم بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار به ضمانت اجرای کیفری تخلف بازرس و حسابرس مستقل شرکت از مقررات قانونی پرداخته است (اسدی و همکاران، ۱۳۹۸). با مرور الزامات قانونی در بخش حسابداری شرکت‌های بازار سرمایه، در این بخش می‌تواند حسابداری دادگاهی را مفهومی در زیر مجموعه‌ی حقوق مالی تشریح نمود که طیفی از سندسازی‌ها تا پولشویی را در حسابداری نهادها، بنگاه‌های اقتصادی و ... در بر می‌گیرد و دانشی است که زمینه‌ساز پیدایش آن، قوانین و مقررات حاکم بر دنیای تجارت، برای جلوگیری از تقلبات و برخورد با متخلفین است (جیمز، ۲۰۱۰). به عبارت دیگر، حسابداری دادگاهی مبتنی بر فرآیندی گردآوری و ارائه اطلاعات مالی به نهادها و سرمایه‌گذاران است که قابلیت اتکاپذیری بالایی از نظر حقوقی داشته باشد (واهیثوی-تد و هارن و فرناندو<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). دونگ<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) ابعاد حسابداری دادگاهی را در قالب شکل زیر ارائه داده است:

1. James
2. Wahyuni-TD, Haron and Fernando
3. Dong



شکل ۱. ابعاد حسابداری دادگاهی (منبع: دونگ، ۲۰۱۱)

در واقع چندبعدی بودن حسابداری دادگاهی ضمن اینکه می تواند به توسعه فرآیندهای مالی و افشای گزارشگری شفاف کمک نماید و باعث کاهش عدم تقارن های اطلاعاتی گردد، در عین حال نیز بر مبنای فرآیندهای حسابرسی؛ مدیریت مالی؛ مالیاتی؛ حقوقی نیز می تواند به ارتقای سطح اعتماد اجتماعی به عنوان بُعد کارکرد حسابداری اجتماعی کمک شایان توجهی نماید. واژه حسابداری دادگاهی یک رویکرد تلویحی در پارادایم های جدید حسابداری محسوب می شود که در راستای یکپارچه سازی نقش حسابداری در خلق ارزش ها و شفافیت ها جهت تصمیم گیری های سهامداران عمل می نماید (سیگلتن و سیگلتن ۱، ۲۰۱۰). در این بخش با توجه به مبانی نظری مطرح شده سوال های پژوهش به تفکیک ماهیت انجام تحلیل به ترتیب زیر ارائه می شود:

سوال اول پژوهش) مولفه های زمینه ای حسابداری دادگاهی کدامند؟

سوال دوم پژوهش) مقوله های زمینه ای حسابداری دادگاهی کدامند؟

سوال سوم پژوهش) کارکردی ترین مولفه ی حسابداری دادگاهی در سطح شرکت های بازار سرمایه کدامند؟

همانطور که بیان گردید، با توجه به ماهیت تحلیل نظری داده بنیاد و تمرکز بر رویکرد گلنزر، سوال اول و دوم پژوهش مربوط به بخش روش شناسی کیفی و سوال سوم پژوهش مربوط به بخش روش شناسی کمی و استفاده از فازی دو مرحله ای می باشد.

### پیشینه پژوهش

کلاوریناواریتی و کارسکو گالاگیو (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان «ابزارهای حسابداری قانونی برای بازدارندگی از تقلب: یک رویکرد کیفی» تلاش نمود از طریق مصاحبه عمیق با کارشناسان حرفه‌ای در زمینه قضایی نسبت به استفاده از تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری قانونی که می‌تواند به جلوگیری از تقلب در گزارشگری مالی کمک نماید، اقدام کنند. نتایج این مطالعه ضمن توسعه پژوهش‌های علمی، به افزایش ظرفیت‌های اثربخشی حسابداری قانونی بر بازدارندگی تقلب در افشاء اطلاعات صحه گذاشتند. آل‌آبی و آلمومانی (۲۰۲۱) در پژوهشی نسبت به بررسی نقش تعدیل‌کننده حسابداری قضایی بر ارتباط حاکمیت شرکت و کیفیت اطلاعات افشاء شده صورت‌های مالی شرکت‌های بخش عمومی اردن اقدام نمودند. نتایج پژوهش نشان داد حسابداری قضایی تاثیر مثبت حاکمیت شرکت بر کیفیت اطلاعات افشاء‌شده صورت‌های مالی شرکت‌های بخش عمومی را تشدید می‌کند. آلشرفات و الشبیل و منصور<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) نیز نسبت به واکاوی نقاط قوت و ضعف حسابداری قضایی اقدام کردند و نتیجه‌گیری نمودند که فقدان وضع مقررات و تغییر یا اصطلاح قوانین؛ عدم نظار جهت ورود حسابداران به این حرفه و یا ارزیابی توانمندی‌های آنان؛ عدم معیارهای مشخص در آموزش حسابداری قضایی و عدم شناخت زمینه‌های اجتماعی تحریف یا تقلب به واسطه‌ی نقص کارکردهای نظارتی همگی جزء علل ضعف این حوزه در حسابداری محسوب می‌شود. ایونس و لشر و دی<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی کامل بودن ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی براساس تحلیل گفتمان انتقادی و الگوهای تحلیل محتوا را انجام دادند و نتایج نشان داد، تمرکز بر سه بُعد «اهمیت»؛ «شفافیت» و «چارچوب‌های نهادی/نظارتی» می‌تواند به ارتقای کارکردهای تدوین استانداردهای بین‌المللی جهت توسعه‌ی ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی موثر باشد. در ایران نیز این موضوع در زمره مطالعات مهم چند سال اخیر محسوب می‌شود. شریفی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی ب عنوان توسعه پارادایم حسابداری قضایی در نوسان‌پذیری سطح حفاظت از منافع سهامداران در بین شرکت‌ها: تحلیلی مبتنی بر آزمون نظریه ثرندایک انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد، پارادایم حسابداری قضایی در شرکت‌های دارای حفاظت بالا از منافع سهامداران نسبت به شرکت‌های

1. Alaoubi, Almomani
2. Alshurafat, Al Shbail and Mansour
3. Evans, Lusher and Day



حفاظت پایین از منافع سهامداران تفاوت معناداری دارد. از طرف دیگر، دیانتی و همکاران (۱۳۹۷) در مطالعه‌ی خود نسبت به تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضایی (دادگاهی) وضد تقلب اقدام نمودند. نتایج نشان داد، که مطابق نظر خبرگان مذکور، این برنامه درسی دانش و مهارت لازم برای حسابداری دادگاهی را به دانشجویان این رشته منتقل می‌کند و از جامعیت لازم برخوردار می‌باشمی باشد.

با مرور پیشینه‌های پژوهش مشخص می‌شود، بیشتر ماهیت تحلیلی پژوهش‌های گذشته از نظر کمی و براساس تحلیل همبستگی بوده است و کمتر پژوهشی از طریق ماهیت تحلیل مربوط به ایجاد مدل از طریق تحلیل گرند تئوری و اولویت‌بندی ابعاد شناسایی شده باهدف ارزیابی مفاهیم حسابداری دادگاهی در سطح بازار سرمایه پرداخته است و این پژوهش از این منظر می‌تواند پیشگام باشد.

### روش پژوهش

جهت طراحی مدل، همواره فرآیندی از نظر شیوه اجرا می‌بایست مدنظر قرار گیرد، که پدیده مورد بررسی از نظر محتوایی از چارچوب یکپارچه و هماهنگی حداقل در سطح جامعه هدف مدنظر پژوهش برخوردار نباشد. لذا از آنجاییکه مفهوم حسابداری دادگاهی باتوجه به مباحث مطرح‌شده در مبانی نظری و مقدمه، از انسجام نظری لازم در سطح شرکت‌های بازار سرمایه برخوردار نمی‌باشد، لذا این پژوهش را از نظر نتیجه، می‌بایست در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار داد. از نظر هدف، این پژوهش با اتکاء به یک مطالعه‌ی اکتشافی و فازی دو مرحله‌ای به دنبال تعیین کاربردی‌ترین مولفه‌ی حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه از نظر اثربخشی می‌باشد. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به‌لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز، از نوع ترکیبی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه‌های نظری حسابداری در سطح کارکردهای بازار سرمایه وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. لذا ابتدا از طریق تحلیل بخش کیفی و با اتکاء به روش نظریه داده بنیاد تلاش می‌شود تا ابعاد مدل حسابداری دادگاهی در قالب یک مدل چند بُعدی ارائه شود. برای این منظور از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده گلیرر<sup>۱</sup> (۱۹۹۲) استفاده می‌شود تا با استفاده از مصاحبه با خبرگان، طی سه مرحله کدگذاری، مدل حسابداری دادگاهی تدوین شود. در این رویکرد،

1. Glayser

نظریه از درون داده‌ها ظهور می‌یابد و محققان از ابتدا پیش فرضی در مورد ارتباط بین داده‌ها ندارد. همچنین، براساس راهبرد نظریه‌پردازی داده بنیاد ظاهر شونده، تحلیل داده‌ها همزمان با مصاحبه‌ها آغاز می‌شود (کلایان مقدم و همکاران، ۱۳۹۹). پس از ارائه مدل و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در تحلیل کمی از طریق فرآیند فازی دو مرحله‌ای، پژوهش به دنبال کارکردی‌ترین مولفه‌ی حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

### جامعه و نمونه آماری

نمونه‌گیری در بخش کیفی پژوهش حاضر، نظری و نحوه تعیین نمونه گلوله برفی است که معیار رسیدن به پایان جمع آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. مطابق با صاحب‌نظران نظریه داده بنیاد همچون فرناندز<sup>۱</sup> (۲۰۰۴)؛ گلنیز و هالتون (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز<sup>۲</sup> (۲۰۱۱) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه‌ی آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابداری و حسابرسی، به عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم افرادی از جامعه آماری که براساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه شوندگان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت، تعداد ۱۳ نفر باتوجه به نقطه اشباع تئوریک به عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش مشارکت داشتند.

در بخش کمی پس از طراحی مدل از طریق انتخاب جامعه‌هدف در بین مدیران مالی شرکت‌های بورسی و کارشناسان رسمی دادگستری براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۵۰ نفر به عنوان جامعه هدف در بخش کمی براساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. در واقع از آنجاییکه روش مزبور، یک تحلیل مبتنی بر تحلیل سیستم‌های پیچیده در سطوح مشخصی است و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد. محققانی همچون ای‌سر<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) و لیانگ و مندال<sup>۴</sup> (۲۰۰۰) انتخاب جامعه هدف را باتوجه به فرآیند چندمرحله‌ای انجام تحلیل، محدود توصیف نمودند.

1 . Fernandez

2 . Charmaz

3. Ecer

4. Liang, Mendel

### گردآوری و تجزیه و تحلیل

بر اساس ماهیت روش شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که مفهوم حسابداری دادگاهی از انسجام مفهومی متناسبی به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و بر اساس طی فرآیندهای مصاحبه تلاش گردید تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در حرفه حسابداری اقدام شود. پس از ظاهر شدن مضامین اولیه، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل گیری نقطه‌ی اشباع نظری کمک نماید. یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات‌شان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجاد شده از مرحله‌ی کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. لذا با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه ساختاریافته، تلاش می‌شد تا با یادداشت برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه کنندگان از جلسه برگزار شده، بدست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. لذا با تمرکز بر این فرآیند، روند انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه اول تا مصاحبه ۵ تقریباً ابعاد چارچوب نظری مشخص شد و از مصاحبه ششم تا مصاحبه آخر، محققان برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها را ادامه دادند. سپس در بخش کمی، با توجه به ارائه‌ی چارچوب نظری پژوهش، ابعاد مدل حسابداری دادگاهی بر اساس تحلیل دلفی به منظور سنجش پایایی مولفه‌های پژوهش در راستای مقوله‌های شناسایی شده، مورد بررسی قرار می‌گیرد تا با توجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق مولفه‌ها مورد سنجش قرار گیرند. در نهایت مولفه‌های پژوهش بر اساس فرآیند فازی دو مرحله‌ای به دنبال تعیین کاربردی‌ترین مولفه‌ی حسابداری دادگاهی در شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

### یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل ماتریس رتبه‌بندی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

## یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد

این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده بنیاد شامل کدگذاری باز؛ کدگذاری انتخابی و کدگذاری محوری تلاش دارد تا به مفهوم حسابداری دادگاهی در ایران هویتی مبتنی بر ویژگی‌های اجتماعی؛ فرهنگی و قانونی بدهد. لذا براساس عدم مشخص بودن ابعاد منسجمی در خصوص حسابداری دادگاهی، در این بخش تلاش می‌گردد تا حوزه‌های شفاف‌تری از مفهوم پژوهش را ایجاد نماید. لذا براساس مصاحبه‌های انجام شده، جدول (۱) که نشان دهنده‌ی فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول ۱. ابعاد مدل حسابداری دادگاهی براساس مضامین؛ مولفه‌ها و مقوله‌ها

کدگذاری	کدگذاری‌های اصلی		کدگذاری باز
	کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	
طریقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
طراحی مدل حسابداری دادگاهی	کارکردهای مهارتی در توسعه‌ی حسابداری دادگاهی	آموزش‌های رفتاری حسابداری دادگاهی	ارتقای سطح درک علمی
			ارتقای سطح فهم و ارزیابی ریسک
			ارتقای مهارت‌های استدلالی در پیشگیری از تقلب
			تقویت تفکر انتقادی در استفاده از حسابداری دادگاهی
			ارتقای سطح شناخت استقلال کارکردهای حسابداری دادگاهی
			ارتقای سطح دانش حقوقی و اطلاعاتی در حسابداری دادگاهی
			ارتقای خودکنترلی در مواجهه با موقعیت‌های تقلب در حسابداری دادگاهی
			دادگاهی
			یکنواختی رویه‌های تصمیم‌گیری افشاء اطلاعات حسابداری دادگاهی
			ارائه گزارش تفسیری
			حفظ وحدت رویه در تفاسیر اطلاعات حسابداری
			بکارگیری تکنیک تحلیل وقایع
			ارائه‌ی گزارش ارزیابی دوره‌ای
			تفکیک شفاف اقلام صورت‌های مالی
			کارکردهای حاکمیتی در توسعه‌ی حسابداری دادگاهی
چیدمان صحیح روابط و مناسبات در ساختار قدرت			
تبیین دقیق اختیارات و مسئولیت‌ها			
تدوین استراتژی‌های مقابله با ریسک و تقلب			
تعیین برنامه‌های متناسب با استراتژی‌های مقابله با ریسک			

کد گذاری تئوری	کد گذاری های اصلی		کد گذاری باز
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	
طبقه بندی اصلی	مقوله ها	مولفه های اصلی	مضامین مفهومی
			تعیین رویه های مناسب در انتصاب مدیرعامل شرکت
			انتصاب مدیریت مستقل نظارت بر تطبیق عملکرد
			ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات حسابداری دادگاهی
			ارزیابی تناسب رعایت استانداردهای افشاء
			ارائه صورت مقایسه های دوره ای اطلاعات حسابداری
			برنامه ریزی و اجرای حسابرسی داخلی
			کسب استانداردهای حسابرسی داخلی
			استفاده از تیم تخصصی آشنا به مباحث حقوق مالی
			افزایش ضمانت های اجرایی لازم
			یکپارچگی رعایت الزامات مالی اقصایی
			ارتقای سطح اعتماد عمومی ذینفعان
			بهبود نظارت قانونی به دلیل افشای جزئیات ریسک
			مشروعیت بخشیدن به افشاء اطلاعات
			قابلیت مقایسه پذیری صورت های مالی شرکت
			برابری و تقارن اطلاعات افشاء شده
			توسعه حوزه معرفتی دانش حسابداری دادگاهی
			توسعه نرم افزارهای مالی قضایی برای ردیابی تقلب
			شکل گیری نظام نامه های مالی
			شناسایی مدل های حسابداری ساختگی
			راه کارهای جلوگیری از پولشویی و فساد از طریق حسابداری
			دادگاهی
			توسعه ضمانت های قضایی در معاملات عمده شرکت ها

تئوریت کنترل های داخلی

عدالت اجتماعی حسابداری دادگاهی

چشم انداز های اجرایی حسابداری دادگاهی

کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی

باتوجه به مشخص شدن فرآیندهای کدگذاری طبق رویکرد گلیرز در تحلیل داده بنیاد، در ادامه نسبت به ارائه چارچوب نظری اقدام می شود. براساس مضامین کدگذاری شده جهت رسیدن به مولفه ها و سپس مقوله های پژوهش و باتوجه به بیان مباحث تطبیق در کدهای شناسایی شده در این بخش می بایست نسبت به ارائه چارچوب تئوریک اقدام نمود. لذا باتوجه به ماهیت تحلیل گلیرز (۱۹۹۲) در نظریه داده بنیاد اقدام به ارائه چارچوب تئوریک پژوهش می باشد.



شکل ۲. چارچوب نظری حسابداری دادگامی

باتوجه چارچوب نظری پژوهش همانطور که مشخص است، در واقع این مدل در قالب ۳ مقوله و ۶ مولفه و ۳۹ مضمون مفهومی تفکیک‌نموده است. در ادامه باهدف برازش پایایی مدل جهت تبیین در جامعه هدف پژوهش از تحلیل دلفی استفاده می‌شود.

### یافته‌های تحلیل دلفی

در این پژوهش به منظور برازش پایایی مولفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی استفاده شده است. این تحلیل مبتنی بر دو معیار ضریب توافق و میانگین می‌باشد. به منظور انجام این سنجش ابتدا مولفه‌های پژوهش در قالب یک پرسشنامه هفت گزینه‌ای ترتیب داده شد تا بین اعضای پانل توزیع گردد و براساس چند دور رفت و برگشت پرسشنامه، سطح پایایی مولفه‌های پژوهش مورد سنجش قرار گیرد.

## جدول ۲. تحلیل دلفی مولفه های اصلی پژوهش

نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول دلفی		مولفه ها	
	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین		
تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	آموزش های رفتاری	کارکردهای مهارتی
تایید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶	تصمیم گیری و اطلاعات	
تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰	نظارت های نهادی	کارکردهای حاکمیتی
تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	تقویت کنترل داخلی	
تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰	عدالت اجتماعی	کارکردهای اجتماعی
تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	چشم اندازهای اجرایی	

بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، مشخص شد، تمامی مولفه اصلی مربوط به ابعاد حسابداری دادگاهی، مورد تایید هستند. به عبارت دیگر با توجه به اینکه میانگین مولفه های اصلی ۵ و از ۵ بالاتر بود و از طرف دیگر چون ضریب توافق بدست آمده بیش از ۰/۵ است می توان بیان نمود، تمامی مولفه های اصلی پژوهش مورد تایید قرار گرفتند. با مشخص شدن تایید مولفه های اصلی پژوهش، در ادامه نسبت به اولویت بندی هر یک از مولفه های حسابداری دادگاهی در سطح شرکت های بازار سرمایه اقدام می شود.

## یافته های پژوهش در بخش کمی

در این بخش، هر یک از ابعاد زمینه ای حسابداری دادگاهی تایید شده از بخش کیفی پژوهش، با هدف اولویت بندی، بین اعضای جامعه هدف در بخش کمی توزیع گردید و از آن ها خواسته شد، تا بر اساس مقایسه زوجی، اقدام به امتیازدهی هر یک از پیامدها نمایند.

## جدول ۳. مقایسه زوجی ابعاد زمینه ای حسابداری دادگاهی بر مبنای مقایسه های فاصله ای

F6	F5	F4	F3	F2	F1	F
SS	SS	FS	AS	VS	E	F1
SS	SS	FS	VS	E	1/VS	F2
SS	FS	VS	E	1/VS	1/AS	F3
AS	SS	E	1/VS	1/FS	1/FS	F4
SS	E	1/SS	1/FS	1/SS	1/SS	F5
E	1/SS	1/AS	1/SS	1/SS	1/SS	F6

در ادامه می‌بایست بررسی سازگاری ماتریس‌های مقایسه زوجی غیرفازی شده را براساس روش پیشنهادی DTraT نسبت به غیرفازی سازی نمودن آن در قالب جدول (۴) اقدام نمود.

جدول ۴. ماتریس مقایسه زوجی غیرفازی سازی شده ی ابعاد زمینه‌ای حسابداری دادگاهی

F6	F5	F4	F3	F2	F1	F	
۲.۱۲	۲.۱۲	۶.۲۱	۸.۳۴	۴.۲۳	۱.۰۰	F1	آموزش‌های رفتاری
۲.۱۲	۲.۱۲	۶.۲۱	۴.۲۳	۱.۰۰	۰.۲۳۶	F2	تصمیم‌گیری و اطلاعات
۲.۱۲	۶.۲۱	۴.۲۳	۱.۰۰	۰.۲۳۶	۰.۱۱۹	F3	نظارت‌های نهادی
۸.۳۴	۲.۱۲	۱.۰۰	۰.۲۳۶	۰.۱۶۱	۰.۱۶۱	F4	تقویت کنترل داخلی
۲.۱۲	۱.۰۰	۰.۴۷۱	۰.۱۶۱	۰.۴۷۱	۰.۴۷۱	F5	عدالت اجتماعی
۱.۰۰	۰.۴۷۱	۰.۱۱۹	۰.۴۷۱	۰.۴۷۱	۰.۴۷۱	F6	چشم‌اندازهای اجرایی

ماتریس مقایسه زوجی غیرفازی سازی شده برای معیارها از نظر سازگاری بررسی شده و مشخص شده است که نسبت سازگاری آن زیر ۰/۱ است. در ادامه براساس میانگین هندسی هر ردیف از ماتریس‌های مقایسه زوجی مبهم محاسبه شده است. بنابراین بسط فازی مولفه‌های اصلی هر سطر به صورت سطری در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۶. بسط فازی ابعاد زمینه‌ای حسابداری دادگاهی به صورت سطری

نماد	بسط فازی هر یک از مولفه‌های اصلی پژوهش
F1	$(1.41, 1.75, 2.15) \oplus (1,1,1)(1,1,1) \oplus (1.24, 1.49, 1.83)$
F2	$(1.38, 1.63, 2.10) \oplus (1,1,1)(1,1,1) \oplus (1.15, 1.25, 1.75)$
F3	$(1,1,1)(1,1,1) \oplus (0.63, 0.73, 0.89) \oplus (0.29, 0.34, 0.42)$
F4	$(0.86, 1.17, 1.43) \oplus (2.39, 3.51, 4.57) \oplus (1.13, 1.37, 1.58)$
F5	$(0.54, 0.68, 0.83) \oplus (0.47, 0.41, 0.62) \oplus (1,1,1)(1,1,1)$
F6	$(0.56, 0.7, 0.84) \oplus (1.46, 1.76, 2.03) \oplus (0.38, 0.47, 0.6)$

بنابراین بسط فازی ابعاد زمینه‌ای حسابداری دادگاهی هر سطر و ستون صورت پذیرفت تا در نهایت در قالب جدول (۷) مقادیر نهایی اوزان هر یک از ابعاد مشخص گردد:



جدول ۷. دی‌فازی نمودن مقادیر وزن نهایی ابعاد زمینه‌ای حسابداری دادگاهی

ابعاد زمینه‌ای حسابداری دادگاهی	نماد	دی‌فازی کردن اوزان	نرمال‌سازی اوزان	رتبه هریک از پیامدها
آموزش‌های رفتاری	F1	۰/۱۱۶	۰/۱۰۶	2nd
تصمیم‌گیری و اطلاعات	F2	۰/۰۹۵	۰/۰۷۱	4th
نظارت‌های نهادی	F3	۰/۱۲۵	۰/۱۱۲	1st
تقویت کنترل داخلی	F4	۰/۱۰۴	۰/۰۹۱	3rd
عدالت اجتماعی	F5	۰/۰۷۸	۰/۰۶۵	5th
چشم‌اندازهای اجرایی	F6	۰/۰۶۴	۰/۰۵۲	6th

لذا، براساس دو معیار دی‌فازی وزن مولفه‌ها و نرمال‌سازی وزن هریک از آن‌ها، طبق اولویت بندی صورت پذیرفته شده مشخص گردید، بُعد نظارت نهادی «F3» کارکردی‌ترین زمینه‌ای حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه محسوب می‌شود که می‌تواند مبنای برای تحکیم افشای اطلاعات و مانع از تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها گردد.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش ارزیابی ابعاد اکتشافی حسابداری دادگاهی براساس فرآیند فازی دو مرحله‌ای می‌باشد. لذا همسو با ماهیت ترکیبی پژوهش، ابتدا از طریق تحلیل گزند تئوری تلاش گردید تا ابعاد مدل در قالب چارچوب نظری ارائه گردد. برای این منظور با اتکاء به فرآیند نقطه اشباع نظری در تحلیل گزند تئوری، تعداد ۱۳ مصاحبه انجام شد که طی آن ۳ مقوله؛ ۶ مولفه و ۳۹ مضمون مفهومی حسابداری دادگاهی در قالب یک مدل شش بُعدی قرار گرفتند تا مبنای تبیین آن در سطح شرکت‌های بازار سرمایه باشد. لذا باهدف تعیین تأثیرگذارترین مولفه‌های شناسایی شده از مرحله‌ی تحلیل کیفی، تلاش گردید تا با مشارکت ۵۰ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بورسی و کارشناسان رسمی دادگستری، نسبت به مقایسه زوجی مولفه‌های حسابداری دادگاهی اقدام شود. نتایج براساس فازی دو مرحله‌ای جهت پاسخ به سوال سوم نشان داد، بُعد نظارت نهادی «F3» کارکردی‌ترین مولفه‌ی حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه محسوب می‌شود که می‌تواند مبنای تحکیم افشای اطلاعات و مانع از تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها گردد. نتیجه کسب‌شده گویای این واقعیت است که نظارت‌های نهادی در ساختار حاکمیت شرکتی به حوزه‌ی حسابداری دادگاهی در جهت کاهش بار حقوقی و قضایی عملکردهای مالی کمک شایان توجهی می‌نماید. در واقع متعادل‌نمودن

رویه‌های حاکمیت شرکتی و شفاف‌نمودن سیاست‌های مرتبط با ساختار اختیارات و مسئولیت‌های شرکت در برابر ذینفعان باعث خواهد شد تا شرکت از ظرفیت قابل توجه‌تری برای مقابله با ریسک‌های مالی قضایی برخوردار باشد و از این طریق بتواند به شرکت‌ها در پاسخگویی مشروع‌تر به ذینفعان کمک نماید. زیرا ماهیت حسابداری دادگاهی، کاهش بار حقوقی شرکت در دستگاه قضایی و بازرسی‌های قانونی است که در صورت وجود کارکردهای نهادی قادر خواهد بود تا به ایجاد اثربخشی بیشتر در افشای اطلاعات جامع‌تر مطابق با الزامات حقوقی تکلیف‌شده به شرکت‌ها منجر گردد. از طرف دیگر انتصاب بخشی مستقل به عنوان واحد رسیدگی به مدارک و مستندات مالی شرکت همراستا با قواعد و قوانین حقوقی در بخش مالی شرکت می‌تواند از دیگر اقدامات توسعه نظارت‌های راهبری شرکتی برای تبیین حسابداری قانونی تلقی گردد که می‌تواند زمینه را برای کاهش تخلف‌های مالی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کاهش دهد و به افزایش پاسخگویی در برابر نهادهای ذیربط حقوقی کمک نماید. لذا نتیجه کسب شده در این بخش با پژوهش‌های دیویدسون<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)؛ بهسین (۲۰۱۵)<sup>۲</sup> و درسه و تیموری (۱۳۹۸) که به نقش حاکمیت شرکتی بر ایجاد مکانیزم‌های نظارتی اثربخش در حسابداری دادگاهی تأکید نموده‌اند، مطابقت دارد.

نظر به اهمیت درک بیشتر حسابداری دادگاهی به قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی پیشنهاد می‌گردد که از طریق برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی برای حساب‌برسان خود، به آن‌ها آموزش‌های لازم برای درک بهتر مولفه‌های حسابداری دادگاهی و کارکردهای آن داده شود. علاوه بر این، به تدوین کنندگان سرفصل‌های دروس دانشگاهی و متولیان امر آموزش حسابداری پیشنهاد می‌گردد که در هنگام تدوین سرفصل‌های آموزشی حسابداری و حسابرسی، درس حسابداری دادگاهی و سرفصل‌های آن را نیز مدنظر قرار دهند تا بدین طریق دانش آموختگان حسابداری، شناخت و مهارت‌های لازم را برای ورود به حرفه به دست آورده‌اند. از طرف دیگر به به ارکان نظارتی راهبری شرکتی توصیه می‌شود تا به گونه‌ای شفاف رویه‌ها و حوزه‌های اختیاری شرکت از نظر انتصاب‌ها و یا افشاء ریسک‌های شرکت را در اختیار سیاست‌گذاران و نهادهای مربوط به ارزیابی مالی شرکت‌ها قرار دهند تا بار حقوقی و تبعات احتمالی عملکردهای مالی شرکت را کاهش دهد. از طرف دیگر، سیاست‌گذاران

1. Davidson  
2. Bhasin

و تدوین کنندگان قوانین مالی حقوقی توصیه می‌شود تا از طریق ترغیب و ایجاد انگیزه در شرکت‌ها، بار حقوقی عملکردهای مالی و حسابداری خود را تقویت نمایند تا سطح حفاظت از منافع ذینفعان تقویت شود.

باتوجه به فرآیندهای طی شده، محدودیت قابل ذکر در این پژوهش، پیوند بین رویکردهای درونی مشارکت کنندگان پژوهش با ابزارهای قابل سنجش در بخش کمی بود، که همچون تمامی پژوهش‌های علوم انسانی این پژوهش نیز با این محدودیت مواجه بود. به عبارت دیگر، از آنجاییکه پژوهش براساس استفاده از تحلیل‌های بخش کیفی و کمی به دنبال پیوندزدن بخش محتوایی و نظری با بخش وادراک‌های واقعی مشارکت کنندگان پژوهش بود، می‌توان ضمن اینکه به سطح قابل توجهی از پیوند بین تئوری‌ها با واقعیت‌های کاربردی اشاره نمود، در عین حال به عدم پوشش تمامی ابعاد حسابداری دادگاهی در عمل نیز اذعان کرد، چراکه کارکردهای رفتاری و عملکردی بی‌شماری ممکن است در توسعه‌ی حسابداری دادگاهی وجود داشته باشد که نقش ارزش‌آفرینی در افشاء اطلاعات واحدهای تجاری ایفا نماید، لذا برای پژوهش‌های آتی به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود موضوعات زیر را مدنظر قرار دهند:

سناریوپردازی حسابداری دادگاهی در جلوگیری از تقلب صورت‌های مالی  
توسعه ارزیابی مبتنی بر گروه‌های کانونی در تقویت کارکردهای حسابداری دادگاهی  
بررسی تجربی عوامل اثرگذار بر پیاده‌سازی حسابداری دادگاهی با به کارگیری پژوهش‌های میدانی  
بررسی تاثیر حسابداری دادگاهی بر کاهش ترومای بی‌اعتمادی اجتماعی به حرفه حسابداری

## منابع

- اسدی، حمید؛ مهدوی‌پور، اعظم؛ رضوانی، سودابه. (۱۳۹۸). مفهوم و جایگاه تنظیم‌گری اقتصادی با تأکید بر پاسخگویی به جرایم بورسی، پژوهش‌نامه حقوق اسلامی، ۲۰(۵۰): ۴۷۳-۴۹۸. 10.30497/LAW.2020.2697
- امینیان، ابوالفضل؛ تحریری، آرش. (۱۴۰۱). ارائه مدل کیفیت حسابداری دادگاهی در ایران براساس مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۳): ۲۵۳-۲۷۴.
- آیت، علیرضا. (۱۳۹۸). توجیه رسیدگی افتراقی برای جرائم اقتصادی: تهدید جرم یا خطر مرتکب؟، فصلنامه پژوهش حقوق کیفری، ۸(۲۸): ۲۳۹-۲۶۷. <https://doi.org/10.22054/jclr.2019.35507.1755>
- تورچی، محمود؛ لاری دشت‌بیاض، محمود. (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین لحن گزارش فعالیت هیئت مدیره و پیش‌بینی ورشکستگی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۲): ۱۳۷-۱۵۸. 10.22051/jera.2020.26805.2463
- دیانتی‌دیلیمی، زهرا؛ سلطانی، اصغر؛ عمرانی، حامد. (۱۳۹۷). تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضایی (دادگاهی) و ضد تقلب، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۳(۵): ۱۰۰-۱۰۱. 10.29252/aapc.3.5.41
- سجادی، سیدحسین؛ کاظمی، توحید. (۱۳۹۵). الگوی جامع گزارشگری مالی متقلبانه در ایران به روش نظریه پردازی زمینه‌بنیان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۳): ۱۸۵-۲۰۴. 10.22051/JERA.2016.2542
- شریفی، سمیه؛ واعظ، سیدعلی؛ بصیرت، مهدی. (۱۴۰۰). توسعه پارادایم حسابداری قضایی در نوسان‌پذیری سطح حفاظت از منافع سهامداران در بین شرکت‌ها: تحلیلی مبتنی بر آزمون نظریه ثرندایک، حسابداری مدیریت، ۱۴(۴۸): ۶۹-۸۶.
- کلالیان‌مقدم، هما؛ مهارتی، یعقوب؛ اشرفی، مجید؛ خوراکیان، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصت‌ها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران: نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلگیری)، علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد، ۱۷(۱): ۱۴۱-۸۷.
- میرسعیدی، سیدمنصور؛ جوانمردی، محمد. (۱۳۹۵). تحلیل جرم اظهارنظر غیرقانونی بازرس و حسابرس نسبت به اطلاعات مالی ارائه‌شده، فصلنامه پژوهش حقوق کیفری، ۵(۱۶): ۱۱۷-۱۴۸. <https://doi.org/10.22054/jclr.2016.6761>

## References

- Alaoubi, A; Almomani, M, A. (2021). The Moderating Effect for Forensic Accounting on the Relationship between corporate Governance and Quality of Accounting Information in The Jordanian Public Shareholding Companies,

- International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences, 11(2): 47-61.
- Alshurafat, H; Al Shbail, M.O. and Mansour, E. (2021). Strengths and weaknesses of forensic accounting: an implication on the socio-economic development, *Journal of Business and Socio-economic Development*, <https://doi.org/10.1108/JBSED-03-2021-0026>
- Aminian, A; tahriri, A. (2022). Presenting a Model of Forensic Accounting Quality in Iran based on Interpretive Structural Modelling(ISM). *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(43): 253-274. (In Persian)
- Asadi, H; Mahdaviipoor, A; Rezvani, S. (2020). The Concept and Position of Economic Regulation with Emphasis on Accountability for Exchange crimes. *The Journal of Islamic Law Research*, 20(2): 473-498. [10.30497/law.2020.2697](https://doi.org/10.30497/law.2020.2697) (In Persian)
- Awolowo, I. F; (2014). The Relevance of Forensic Accounting in Mitigating the Audit Expectation Gap. s.l; University of Portsmouth.
- Ayat, A. (2019). Justifying differential treatment for economic crimes: the threat of crime or perpetrator's risk? *Journal of Criminal Law Research*, 8(28): 239-267 <https://doi.org/10.22054/jclr.2019.35507.1755>. (In Persian)
- Bhasin, M, L. (2015). Corporate Governance and Forensic Accountants' Role: Global Regulatory Action Scenario, *International Journal of Accounting Research*, 1(1): 210-245. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2676468>
- Bishop, C, C; DeZoort, T; Hermanson, D, R. (2017). The Effect of CEO Social Influence Pressure and CFO Accounting Experience on CFO Financial Reporting Decisions, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 36(1): 21-41. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51507>
- Botes, V. and Saadeh, A. (2018). Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting, *Pacific Accounting Review*, 30(2): 135-154. <https://doi.org/10.1108/PAR-12-2016-0117>
- Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3): 359-380.
- Clavería Navarrete, A. and Carrasco Gallego, A. (2022). Forensic accounting tools for fraud deterrence: a qualitative approach, *Journal of Financial Crime*, <https://doi.org/10.1108/JFC-03-2022-0068>
- Davidson, R, H. (2021). Who did it matters: Executive equity compensation and financial reporting fraud, *Journal of Accounting and Economics*, <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2021.101453>
- Dianati Deilami Z, Soltani A, Omrani H. (2018). Curriculum Development: A Master's Degree Program in Anti Fraud and Forensic Accounting. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 3(5): 41-100 <https://sid.ir/paper/260484/fa>. (In Persian).
- Digabriele, J, A; Heitger, L; Riley, R, A. (2020). A Synthesis of Non-Fraud Forensic Accounting Research, *Journal of Forensic Accounting Research*, 19(34): 266-294. <https://doi.org/10.2308/JFAR-19-034>
- Dong, R. (2011). Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting, *Energy Procedia, Elsevier Ltd*, 2147-2151, CC BY-NCND license.

- Ecer, F. (2020). Multi-criteria decision making for green supplier selection using interval type-2 fuzzy AHP: a case study of a home appliance manufacturer, *Operational Research*, <https://doi.org/10.1007/s12351-020-00552-y>
- Evans, G; Lusher, J. and Day, S. (2021). Completeness of the qualitative characteristics using Foucauldian critical discourse analysis and content analysis paradigms: towards a revised conceptual framework, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, <https://doi.org/10.1108/JFRA-11-2020-0313>
- Fernández, W. D. (2004). The grounded theory method and case study data in IS research: issues and design. In Information Systems Foundations Workshop: Constructing and Criticizing, 1(1): 43-59.
- Glaser, B. G. (1978). Theoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.
- Glaser, B. G; & Holton, J. (2005). Staying open: The use of theoretical codes in grounded theory. *The Grounded Theory Review*, 5(1): 1-20.
- Glaser, B. G; & Holton, J. (2007). Remodeling grounded theory, *Historical Social Research/Historische Sozialforschung. Supplement*, 19(32): 47-68.
- Gray, R. O. & Moussalli, S. D; (2006). Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective. *Journal of Business Issues*, 2: 15-24.
- Howieson, B. (2018). What is the 'good' forensic accountant? A virtue ethics perspective, *Pacific Accounting Review*, 30(2): 155-167. <https://doi.org/10.1108/PAR-01-2017-0005>
- James, A. D. (2010). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants, *Journal of Education for Business*, 83(6): 331-338, <https://doi.org/10.3200/JOEB.83.6.331-338>
- Kalalian Moghadam, H; Maharti, Y; Ashrafi, M; Khorakian, A. (2020). Identifying Effective Factors on the Recognition of Opportunities for Creating Social Value in Iran: Glaserian Grounded Theory. *Journal of Social Sciences*, 17(1): 141-87 (In Persian)
- Kamarudin, K, A; Ariff, A, M; Jaafar, A. (2020). Investor protection, cross-listing and accounting quality, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 16(1): 100-179. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2019.100179>
- Karnik, J.M. Mendel, (2001). Operations on type-2 fuzzy sets, *Fuzzy Sets Syst*. 122(2): 327-348.
- Kingsly, K. (2019). Forensic Accounting & Financial Investigation. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2833785>
- Kumari Tiwari, R. and Debnath, J. (2017). Forensic accounting: a blend of knowledge", *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 25(1): 73-85. <https://doi.org/10.1108/JFRC-05-2016-0043>
- Liang Q, Mendel JM. (2000) Interval type-2 fuzzy logic systems: theory and design. *IEEE Trans Fuzzy Syst*, 8(5):535-550
- Mendel J. M. and John, R. I. B. (2002). Type-2 Fuzzy Sets Made Simple, *IEEE Transactions on Fuzzy Systems*, 10(2): 117-127.
- Mirsaeidi, S; Javan Mardi, M. (2016). Analysis of Illegal Expression of Inspector and Auditor's Views on the Presented Financial Information. *Journal of*

- Criminal Law Research*, 5(16): 117-148.  
<https://doi.org/10.22054/jclr.2016.6761> (In Persian)
- Phiri, J. and Guven-Uslu, P. (2019). Social networks, corruption and institutions of accounting, auditing and accountability, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32 No. 2, pp. 508-530.  
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2017-3029>
- Sajadi, S, H; Kazemi, T. (2016). A Comprehensive Pattern of Fraudulent Financial Reporting in Iran, Grounded Theory. *Empirical Research in Accounting*, 6(3), 185-204. (In Persian)
- Salleh, K; Aziz, R, A. (2014). Traits, Skills and Ethical Values of Public Sector Forensic Accountants: An Empirical Investigation, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 145(25): 361-370  
<https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.06.045>
- Sharifi, S; Vaez, S; basirat, M. (2021). Developing a Judicial Accounting Paradigm in the Fluctuation of the Level of Protection of Shareholders' Profits in Companies: An Analysis Based on the Thorndike's Theory Test. *Management Accounting*, 14(48): 69-86. (In Persian)
- Singleton, T, W; Singleton, A, J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. 4th edition, John Wiley & Sons Inc, New Jersey.
- Srinivasan, P. (2009). Internal Audit Control Systems, Forensic Accounting and Financial Reporting. <https://ssrn.com/abstract=1474188>
- Toorchi, M; Iari dashtebayaz, M. (2021). Tone of Board Activity Report and Bankruptcy Prediction. *Empirical Research in Accounting*, 11(2): 137-158.  
<https://civilica.com/doc/1280572> (In Persian)
- Wahyuni-TD, I.S; Haron, H. and Fernando, Y. (2021). The effects of good governance and fraud prevention on performance of the zakat institutions in Indonesia: a Shari'ah forensic accounting perspective, *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 14(4): 692-712.  
<https://doi.org/10.1108/IMEFM-03-2019-0089>.

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.