



Designing and Explaining a Model of Forensic Accounting: Grounded Theory and Interpretive Ranking Process

Ali Mohammad Khanaki

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. E-mail: khanaki58@gmail.com

Ali Akbar Farzinfar 

Assistant Prof., Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. E-mail: farzinfar@iaukashan.ac.ir

Mehdi Safari Gerayli*

*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. E-mail: safari@bandargaziau.ac.ir

Meysam Arabzadeh 

Assistant Prof., Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. E-mail: m.arabzadeh@iaukashan.ac.ir

Abstract

Objective: An important part of the needs of stakeholders in the capital market is the disclosure of information, which ensures that their interests are protected against corporate aggression. Therefore, the supervisory institutions in the capital market try to control the consequences of companies' opportunism through the development of corporate accounting and by regulating the laws and restricting the financial performance of companies. The purpose of this study is to design a forensic accounting model for capital market companies.

Methods: This is a developmental, mixed-method study. Interviews were used to collect data in the qualitative part. In its quantitative part, matrix checklists were used based on a pairwise Comparison. The participants included 13 academic specialists who were considered experts, both scientifically and empirically. Theoretical sampling and snowball sampling were used. In the quantitative part, the target population included 20 financial managers from stock companies and official judicial experts, who were selected by homogeneous sampling based on their professional experience and level of technical and specialized knowledge.

Results: The achieved results in the qualitative part led to three categories; six components and 39 conceptual themes which were presented in the form of a hexagonal

model. The model 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 the most effective component in the development of forensic accounting.

Conclusion: According to the obtained results, institutional oversight of the corporate governance structure contributes significantly to the field of forensic accounting in order to reduce the legal and forensic burden of financial operations.

Keywords: Forensic accounting, Interpretive Ranking Process (IRP), Institutional oversight development.

Citation: Khanaki, Ali Mohammad; Farzinfar, Ali Akbar; Safari Gerayli, Mehdi & Arabzadeh, Meysam (2022). Designing and Explaining a Model of Forensic Accounting: Grounded Theory and Interpretive Ranking Process. *Accounting and Auditing Review*, 29(3), 546-585. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2022, Vol. 29, No.3, pp. 546-585
Published by University of Tehran, Faculty of Management
<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2022.337365.1008644>
Article Type: Research Paper
© Authors

Received: January 14, 2022
Received in revised form: July 03, 2022
Accepted: July 29, 2022
Published online: October 22, 2022





طراحی مدل حسابداری دادگاهی: تحلیل داده‌بنیاد و فرایند رتبه‌بندی تفسیری

علی محمد خانکی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. رایانامه: khanaki58@gmail.com

علی اکبر فرزین‌فر

استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. رایانامه: farzinfar@iaukashan.ac.ir

مهدی صفری گرایلی*

* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. رایانامه: safari@bandargaziau.ac.ir

میثم عربزاده

استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. رایانامه: m.arabzadeh@iaukashan.ac.ir

چکیده

هدف: بخش مهمی از نیاز امروز ذی‌نفعان در بازار سرمایه، افشای اطلاعاتی است که متضمن حفاظت از منافع آنان در برابر زیاده‌خواهی‌های شرکت‌هاست. از این سو، نهادهای بالادستی در بازار سرمایه تلاش می‌کنند تا بر اساس قوانین و محدود نمودن عملکردهای مالی شرکت‌ها، تبعات ناشی از فرصت‌طلبی شرکت‌ها را به‌واسطه توسعه حسابداری دادگاهی کنترل کنند؛ از این رو، هدف این پژوهش، طراحی مدل حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه است.

روش: روش‌شناسی پژوهش از نوع ترکیبی است و بر مبنای نتیجه، در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد. در این پژوهش، برای جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی از مصاحبه و در بخش کمی از چک‌لیست‌های ماتریسی بر اساس مقایسه زوجی بهره برده شده است. جامعه هدف در بخش کیفی، ۱۳ نفر از متخصصان دانشگاهی بودند که چه به‌لحاظ علمی و چه به‌لحاظ تجربی، خبره تلقی می‌شدند. نمونه‌گیری در بخش روش‌شناسی کیفی، نمونه‌گیری نظری و نحوه تعیین نمونه گلوله برفی بود. اما جامعه هدف در بخش کمی، ۲۰ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بورسی و کارشناسان رسمی دادگستری بودند که بر اساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، از طریق نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند.

یافته‌ها: نتایج بخش کیفی به شکل‌گیری ۳ مقوله، ۶ مؤلفه و ۳۹ مضمون مفهومی، در قالب یک مدل ۶ ضلعی انجامید که طی سه مرحله کدگذاری در تحلیل نظری داده‌بنیاد کسب شد. همچنین نتایج در بخش کمی نشان داد که مؤلفه نظارت‌های نهادی اثربخش‌ترین مؤلفه در توسعه حسابداری دادگاهی تلقی می‌شود.

نتیجه‌گیری: نتیجه کسب‌شده گویای این واقعیت است که نظارت‌های نهادی در ساختار حاکمیت شرکتی، به حوزه حسابداری دادگاهی، در جهت کاهش بار حقوقی و قضایی عملکردهای مالی کمک شایان توجهی می‌کند.

کلیدواژه‌ها: حسابداری دادگاهی، توسعه نظارت‌های نهادی، رتبه‌بندی تفسیری.

استناد: خانکی، علی محمد، فرزین‌فر، علی اکبر، صفری گرایلی، مهدی و عربزاده، میثم (۱۴۰۱). طراحی مدل حسابداری دادگاهی: تحلیل داده‌بنیاد و فرایند رتبه‌بندی تفسیری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۳)، ۵۴۶-۵۸۵.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۲۴

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۱/۰۴/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۰۷

تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۰۷/۳۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2022.337365.1008644>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۱، دوره ۲۹، شماره ۳، صص. ۵۴۶-۵۸۵

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

شرکت‌های فعال در عرصه بازارهای سرمایه امروز در شرایطی بسیار پیچیده قرار دارند، زیرا از یک سو با انتظارات ذی‌نفعان و از سویی دیگر با چالش‌های مربوط به قوانین و الزامات ساختاری مواجهند که هر دو موارد اگرچه باعث اهمیت حسابداری در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد اما به دلیل فقدان یکپارچگی، باعث عدم بهره‌برداری مناسب از آن در سطح پاسخ‌گویی و شفافیت بیشتر به ذی‌نفعان شده است (شریفی، واعظ و بصیرت، ۱۴۰۰). اما حسابداری امروز از نقش کلاسیک خود فاصله گرفته و به‌عنوان بخش مهمی از کارکردهای نهادی در کنار اصول اولیه نهادینه شده در آن، نقش حفاظت از منافع و حقوق ذی‌نفعان را بر عهده دارد. در واقع حسابداری فراتر از نقش‌های اولیه خود، به ابزاری برای جلوگیری از تضاد منافع و مقابله با تقلب بدل شده است که می‌تواند بر اساس الزاماتی که برای آن تعریف شده است، در کنار وظایف مالی، ارزیابی مناسبی از وضعیت پاسخ‌گویی شرکت در برابر نهادهای حقوقی ارائه کند. این نقش حسابداری، اصطلاحاً حسابداری دادگاهی خوانده می‌شود که بر اساس آن نهادهای رسمی و مراجع قانونی تلاش می‌نمایند تا از این طریق، شفافیت‌های عملکردهای مالی را از طریق تغییر نقش حسابداری نسبت به گذشته ارتقا بخشند. 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^۱ (۲۰۱۱) و انجمن بازرسان خُبره^۲ (۲۰۱۴) در شرکت‌ها امروزه به‌عنوان بخش مستقل و ناظر بر رعایت قوانین و استانداردهای الزام‌آور می‌بایست به کار برده شود. برای 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 دربرگیرنده شاخه‌های مختلفی از حسابداری تا حقوق می‌باشد (دیگابریل، هیتگر و رابلی،^۳ ۲۰۲۰). اما مسئله مهمی که کمتر به آن توجه شده و هدف این پژوهش است، بنیان‌سازی نحوه اجرای حسابداری دادگاهی در شرکت‌های بازار سرمایه در کشورهای مختلف به‌ویژه کشور ماست؛ چراکه بر اساس 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. به عبارت دیگر، از آنجایی که مفهوم حسابداری دادگاهی در استانداردهای گزارشگری مالی و اصول حسابداری، صرفاً یک بخش توصیه شده به‌عنوان واحد حقوقی در درون شرکت‌ها می‌باشد، توجه و تمرکز بر توسعه آن در هر حوزه‌ای می‌تواند به پویایی آن منجر شود (کمالی‌زاده و سوری، ۱۳۹۷). باید توجه داشت، حسابداری دادگاهی به دلیل فقدان یک چارچوب منسجم از نظر شیوه‌های اجرا و پاسخ‌گویی، در هر نظام ساختاری می‌بایست باهدف تحکیم پایه‌های رعایت حقوق اجتماعی ذی‌نفعان صورت گیرد و بر اساس نهادهای فرهنگی، اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و قانونی جامعه ایران، در مسیر شفافیت گام بردارد. بر این اساس این پژوهش تلاش دارد تا ابعاد حسابداری دادگاهی را در قالب مدل شرکت‌های بازار سرمایه ارائه دهد.

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
2. Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)
3. Digabriele, Heitger & Riley

در بیان ضرورت انجام این پژوهش باید توجه داشت، از آنجایی که ذی‌نفعان اعم از سرمایه‌گذاران؛ سهام‌داران و تحلیلگران، ارزش و اهمیت زیادی برای کیفیت؛ شفافیت و اعتمادپذیری به صورت‌های مالی قائل هستند، لزوم توجه به ارائه مدل حسابداری دادگاهی می‌تواند مبنایی برای محافظت از حقوق ذی‌نفعان در سطح بازارهای سرمایه تلقی گردد (کامارادین، عارف و جعفر^۱، ۲۰۲۰). حال با درک این موضوع می‌توان نسبت به تعریف حسابداری دادگاهی اقدام نمود. حسابداری دادگاهی یا به‌اصطلاح حسابداری قانونی به‌عنوان یک وظیفه نهادی، نقش بررسی انطباق خروجی‌های حسابداری با قوانین و مقررات و کشف تخلفات مالی را به عهده دارد (په‌ری و گاونیوسلی^۲، ۲۰۱۹). اگر قرار باشد از دانش حسابداری در هنگام بروز تخلف‌ها 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 (کائاماری تیواری و دینناث، ۲۰۱۷). مروری بر شکست‌ها و رسوایی‌های بزرگ مالی، طی دو دهه گذشته، نشان‌دهنده شک و تردید قابل‌ملاحظه‌ای راجع به صلاحیت رویه‌های حسابداری بر مبنای نوعی تغییر ماهیت حسابداری از پارادایم‌های سنتی به مدرن و حتی پُست مدرن است که حسابداری دادگاهی حاصل چنین تغییر پارادایم‌های علمی می‌تواند تلقی شود که در راستای شفافیت اطلاعاتی از یک سو و پاسخ‌گویی مشروع به ذی‌نفعان از سویی دیگر، شکل گرفته است (گری و مؤسلی^۳، ۲۰۰۶؛ اولو^۴، ۲۰۱۴). این سطح از حسابداری به‌عنوان یک وظیفه نهادی، نقش بررسی انطباق خروجی‌های حسابداری با قوانین؛ مقررات و کشف تخلفات مالی را به عهده دارد (په‌ری و گاونیوسلی، ۲۰۱۹). لذا حسابداری دادگاهی به‌عنوان شاخه‌ای از حسابداری محسوب می‌شود که هدف آن افزایش سطح نظارت بر عملکردهای مالی شرکت‌ها در جهت ارائه اطلاعات مفیدی در رابطه با شرایط گذشته؛ حال و آینده شرکت به ذینفعان باهدف کاهش ریسک‌های ناشی از سرمایه‌گذاری سهام‌داران می‌باشد (وفایی‌پور، ۱۳۹۹؛ نمازی و ابراهیمی‌میمند، ۱۳۹۵). با توجه به توضیح‌های ارائه شده، لذا این پژوهش به‌دنبال پاسخ به این سؤال است که ابعاد مدل حسابداری دادگاهی چیست و از نظر اثربخشی کارکردهای اجرا در سطح شرکت‌های بازار سرمایه، کدام یک از ابعاد شناسایی شده در اولویت قرار دارد؟

بر این اساس در خصوص دانش افزایی انجام این پژوهش می‌بایست از دو منظر، نوآوری نظری و کاربردی

پژوهش مورد بررسی قرار گیرد:

اولاً اینکه با ارزیابی ضعف پژوهش‌های انجام شده داخل کشور در خصوص فرایند شناختی ابعاد حسابداری دادگاهی، از نظر اجرا در بسترهای بازار سرمایه ایران، می‌توان دریافت، غالب پژوهش‌های انجام شده به صورت کمی و با اتکالی به پرسش‌نامه‌های استاندارد پژوهش‌های خارجی بوده است که با اتکا 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. مرور پژوهش‌هایی همچون لیبزاده، حجازی، صالحی و هرمزی (۱۴۰۰) که به بررسی «تحکیم حسابداری دادگاهی در تغییر رویکرد افشای ریسک

1. Kamarudin, Ariff & Jaafar
2. Phiri & Guven-Uslu
3. Gray & Moussalli
4. Awolowo

شرکت‌های بازار سرمایه؛ شریفی و همکاران (۱۴۰۰) «توسعه پارادایم حسابداری قضایی در نوسان‌پذیری سطح حفاظت از منافع سهام‌داران در بین شرکت‌ها» در داخل کشور و پژوهش‌هایی همچون آل‌شورافات، ال‌شبییل و منصور^۱ (۲۰۲۱) «واکاوی نقاط ضعف و قوت حسابداری دادگاهی» و آکین‌بووالی، کلینگلهوفر و زیریخون^۲ (۲۰۲۰) «ارزیابی شیوه‌های نوآوری حسابداری قضایی» نشان می‌دهد که اگرچه این مفهوم در طی سال‌های گذشته مورد توجه بوده است، اما کمتر پژوهشی اقدام به ارائه مدلی فراگیر بر اساس ویژگی‌های مطرح شده در بازار سرمایه نموده است.

ثانیاً انجام این پژوهش می‌تواند به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان قضایی در حوزه حسابداری کمک نماید، تا نسبت به شناخت ویژگی‌های اثرگذار بر کارکردهای شفاف‌تر حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کمک نماید. زیرا مهم‌ترین بخش تدوین یک استاندارد یا آیین‌نامه اجرایی، 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. همچنین انجام این پژوهش به شرکت‌ها کمک می‌کند تا به طور منسجم‌تری نسبت به هماهنگی تخصصی حسابداری با مباحث قضایی اقدام لازم را در جهت توسعه پایدار اعتماد عمومی به کار گیرند و مانع از مشکلات قانونی برای تصمیم‌ها و فعالیت‌های شرکت گردد.

لذا با توجه به سؤال اصلی پژوهش، تلاش می‌گردد که به دلیل فقدان انسجام نظری در خصوص ابعاد حسابداری دادگاهی در بازار سرمایه ایران، بر اساس ماهیت روش شناسی ترکیبی، ابتدا از طریق گرداندن تئوری نسبت به تعیین ابعاد پدیده مورد بررسی اقدام گردد و سپس باهدف تبیین آن در بازار سرمایه ایران از طریق فرایند رتبه‌بندی تفسیری نسبت به اولویت‌بندی هر یک از ابعاد شناسایی شده اقدام گردد تا از این طریق سطح شناخت عملکردی حسابداری دادگاهی و پیامدهای آن در بازار سرمایه مورد توجه قرار گیرد.

مبانی نظری

اهمیت افشای اطلاعات شرکت‌ها در بازار سرمایه و ضرورت تضمین صحت قابلیت اتکاپذیری به اطلاعات افشا شده توسط ذی‌نفعان به‌عنوان 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، احتتام ورزند (میرسعیدی و جوانمردی، ۱۳۹۵). طبق این قوانین «شرکت‌ها که مسئولیت تهیه اسناد؛ مدارک و انعکاس آن به ذی‌نفعان را برعهده دارند بر اساس «بیانیه ثبت» یا «اعلامیه پذیرهنویسی» مکلف به پاسخ‌گویی در برابر این نهادها از منظر قانونی و قضایی تلقی می‌شوند و عدول از آن، جزء تخلف‌های قانونی تلقی می‌گردد و تبعات حقوقی برای آنان را در پی خواهد داشت». در واقع در نص صریح ماده فوق‌الذکر به موارد متعددی از اصلاحات فنی و حقوقی اشاره شده است که هرکدام در حوزه‌های از بازار اوراق بهادار نقش داشته و مسئولیت‌های حقوقی متعددی را برای گردآوردندگان اطلاعات ناقص به همراه خواهد داشت (آیت، ۱۳۹۸).

1. Alshurafat, Al Shbail & Mansour

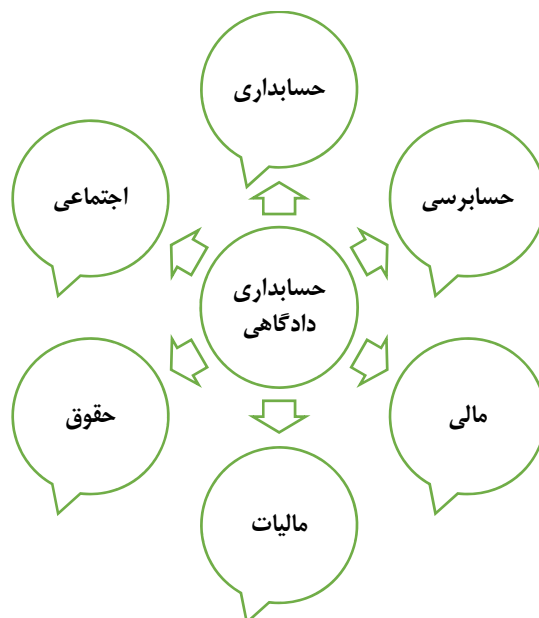
2. Akinbowale, Klingelhöfer & Zerihun

اصطلاحات مورد تأکید در این قانون همچون «بیانیه ثبت»، «اعلامیه پذیره نویسی»، «بررسی و اظهارنظر»، «افشای کامل اطلاعات مالی، فنی و اقتصادی» و «تصدیق مستندات و اطلاعات» هرکدام درای توصیف‌ها و تعاریفی است که می‌بایست شرکت‌ها در مقابل آن پاسخ‌گو باشند. از طرف دیگر بر اساس ماده ۲۴۲ قانون تجارت؛ هیئت‌مدیره در شرکت‌های سهام 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 بر اساس 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 بر اساس ماده ۱۴۸ قانون تجارت وظایف حسابداران رسمی یا حسابرسان داخلی شرکت، اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی در شرکت‌های سهامی عام است و در صورتیکه در بررسی و اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی و ... از مقررات قانونی تعیین شده عبور نمایند، مرتکب جرم موضوع ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار شده‌اند و به‌عنوان تخلف مورد بررسی قرار می‌گیرد (شریفی، ۱۳۹۶).

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 اظهارنظر، 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 اظهارنظر در خصوص این صورت‌های مالی اقدام نمایند. اگرچه در خصوص مسئولیت کیفی حسابرس و بازرس قانونی شرکت علی‌الخصوص با توجه به قانون بازار تاکنون مطلب خاصی به رشته تحریر درنیامده است و معمولاً تنها قسمت اول بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار آنها 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 کیفی تخلف بازرس و حسابرس مستقل شرکت از مقررات قانونی پرداخته است (اسدی، مهدوی‌پور و رضوانی، ۱۳۹۸).

لذا با اتکا به این بند، تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات، منجر به ضمانت اجرای کیفی مقرر در صدر ماده و پیگیری قانونی می‌گردد و احکامی همچون حبس تعزیری از یک ماه تا شش ماه یا جزای نقدی معادل یک تا سه برابر سود به دست‌آمده یا زیان متحمل‌نشده یا هر دو مجازات می‌گردد. با مرور الزامات قانونی در بخش حسابداری شرکت‌های بازار سرمایه، در این بخش می‌تواند حسابداری دادگاهی را مفهومی در زیر مجموعه 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 متخلفان است (جیمز^۱، ۲۰۱۰). به عبارت دیگر، حسابداری دادگاهی مبتنی بر فرایندی گردآوری و ارائه اطلاعات مالی به نهادها و سرمایه‌گذاران است که قابلیت

اتکاپذیری بالایی از نظر حقوقی داشته باشد (واهیئوی، هارون و فرناندو^۱، ۲۰۲۱). دونگ^۲ (۲۰۱۱) ابعاد حسابداری دادگاهی را در قالب شکل زیر ارائه داده است:



شکل ۱. ابعاد حسابداری دادگاهی

منبع: دونگ (۲۰۱۱)

در واقع چندبعدی بودن حسابداری دادگاهی ضمن اینکه می‌تواند به توسعه فرایندهای مالی و افشای گزارشگری شفاف کمک نماید و باعث کاهش عدم تقارن‌های اطلاعاتی گردد، در عین حال نیز بر مبنای فرایندهای حسابرسی؛ مدیریت مالی؛ مالیاتی؛ حقوقی نیز می‌تواند به ارتقای سطح اعتماد اجتماعی به عنوان بُعد کارکرد حسابداری اجتماعی کمک شایان توجهی نماید. واژه حسابداری دادگاهی یک رویکرد تلویحی در پارادایم‌های جدید حسابداری محسوب می‌شود که در راستای یکپارچه‌سازی نقش حسابداری در خلق ارزش‌ها و شفافیت‌ها جهت تصمیم‌گیری‌های سهام‌داران عمل می‌نماید (سیگلتن و سیگلتن^۳، ۲۰۱۰). در یک تعریف جامع انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۱)، حسابداری دادگاهی را شامل کاربرد اصول؛ نظریه‌های حسابداری و حقایق یا فرضیه‌ها در مسائل مربوط به اختلاف‌های دادگاهی (دعوای حقوقی) تشریح می‌نماید که دربرگیرنده شاخه‌های مختلفی از حسابداری تا حقوق می‌باشد. در واقع نوعی کاربرد مهارت‌های حسابداری با یک ذهنیت کاوشگری نسبت به یک سری مسائل مالی در چارچوب قوانین و مقررات می‌باشد که مبنای آن اسناد و مدارک قابل اتکای حسابداری است (فخاری و اسکو، ۱۳۹۷).

انجمن بازرسان خبر (۲۰۱۴) در تعریف حسابداری دادگاهی اشاره به کاربرد و استفاده از مهارت‌های تخصصی حسابداری در امور مربوط به حقوق مدنی بالقوه یا بالفعل یا دعوای کیفی دادگاهی (حقوقی) است و به طور کلی شامل

1. Wahyuni, Haron & Fernando
2. Dong
3. Singleton & Singleton

اصول پذیرفته شده حسابداری، هزینه فرصت از دست رفته، 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. از طرف دیگر نورتج و بردنکام (۲۰۲۰) با اذعان به نقش پر رنگ حسابداری دادگاهی به‌عنوان ابزاری برای بازرسی حقوقی و قضایی بر عملکردهای شرکت‌ها در راستای الزامات تکلیفی، سه بُعد از نقش‌های حسابداری دادگاهی را در چارچوب شکل ۲ ارائه نمودند.



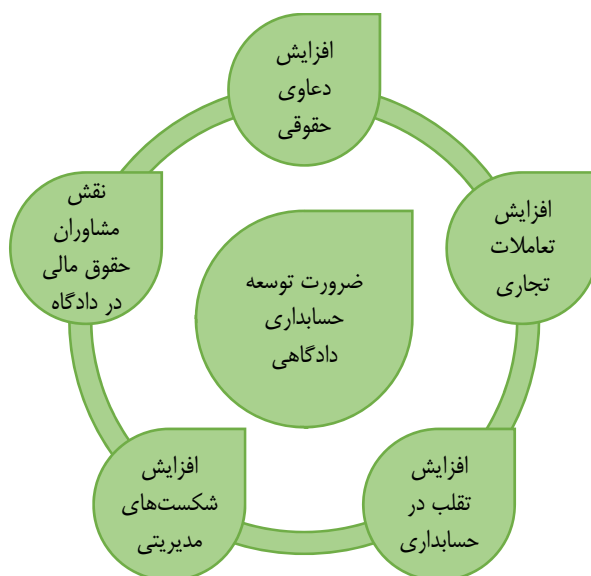
شکل ۲. انواع حسابداری دادگاهی

منبع: نورتج و بردنکام (۲۰۲۰)

حسابداری دادگاهی در نقش مشاوره دعاوی حقوقی، مسئولیت جمع‌آوری اسناد لازم برای پشتیبانی یا رد یک ادعا را بر عهده دارد و از طریق بازبینی اسناد موجود، می‌تواند به بازپرسان پرونده جهت احضار شاهدان کمک نمایند و با ایجاد یک اجماع تخصصی ضمن کمک به دادرسی، استماع اظهارات و مدارک گروه‌های مقابل را نیز ضمیمه پرونده نمایند تا هرگونه ابهام در خصوص حوزه قضایی را روشن نماید (رضایی و وانگ، ۲۰۱۹). از طرف دیگر حسابداری در نقش کارشناسی تأیید گواهی سلامت یا عدم سلامت مالی، مسئولیت برآوردها و یا ارزش‌گذاری‌ها را بر عهده دارد تا با ارزیابی سودهای آینده و تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و درآمدها از دادخواهی‌ها پشتیبانی نمایند. در این نقش از حسابدار دادگاهی خواسته می‌شود تا راجع به یک واقعیت شناخته شده یا حتی کشف نشده اظهار نظر کند. حسابدار دادگاهی در این جایگاه به گردآوری مستندات به منظور پشتیبانی یا رد یک دادنامه کمک می‌کند و از این واحد خواسته می‌شود تا مستندات را مرور کند و ارزیابی خود را به دادگاه ارائه کند یا حوزه‌هایی را که در آن‌ها زیان رخ داده است شناسایی کند و در صورت امکان گزارش شاهد خبره مقابل را مطالعه کند و نقاط قوت و ضعف آن را مورد ارزیابی قرار دهد (هاپر، ۲۰۱۳).

در نهایت حسابداری دادگاهی در نقش ارزیاب تقلب، مسئولیت ارزیابی ریسک عملکردهای واحدهای تجاری را بر

عهده دارد تا مشخص گردد حوزه‌های احتمالی در ریسک همچون سرقت دارایی‌ها؛ جعل اسناد و سندسازی؛ دستکاری ثبت‌ها و سوابق حسابداری به درستی گواهی بر صحت یا عدم صحت عملکردهای مالی مورد استفاده نهادهای ذی‌ربط و ذی‌نفعان قرار گیرد (رنرژو، ۲۰۱۱). در نهایت نیز آربولیدا و همکاران (۲۰۱۸) نسبت به ضرورت توسعه حسابداری دادگاهی در ارتقای عدالت، ابعاد حاضر در شکل ۳ را ارائه نمودند.



شکل ۳. ضرورت توسعه حسابداری دادگاهی

منبع: آربولیدا و همکاران (۲۰۱۸)

با عنایت به این ابعاد می‌توان دریافت، در زمینه مسائل مالی و حسابداری؛ حسابداران دادگاهی و کارشناسان دادگستری می‌توانند ابعاد تخصصی رویداد مورد مناقشه را برای دادگاه روشن و شفاف کنند تا دادگاه با داشتن اطلاعات لازم بتواند مطابق با قوانین، حکم صادر کند. اما بدون درک اهمیت توسعه حسابداری دادگاهی، احتمالاً بر حسابداری دادگاهی صرفاً نوعی ارزیابی قانونی قلمداد می‌گردد بی آنکه درک گردد این حوزه از حسابداری فراتر از حوزه‌های قضایی به شناخت راه‌های احتمال تقلب و فساد به‌عنوان یک راهبرد اصلی متمرکز می‌تواند باشد (ون آکرن و همکاران، ۲۰۱۳). در این بخش با توجه به مبانی نظری مطرح شده سؤال‌های پژوهش به تفکیک ماهیت انجام تحلیل به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

سؤال اول پژوهش) مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی کدامند؟

سؤال دوم پژوهش) مقوله‌های حسابداری دادگاهی کدامند؟

سؤال سوم پژوهش) تأثیرگذارترین مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کدامند؟

همان‌طور که بیان گردید، با توجه به ماهیت تحلیل نظری داده‌بنیاد و تمرکز بر رویکرد گلیزر، سؤال اول و دوم پژوهش مربوط به بخش روش شناسی کیفی و سؤال سوم پژوهش مربوط به بخش روش شناسی کمی و استفاده از تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP) می‌باشد.

پیشینه پژوهش

آل‌ابی و المومانی^۱ (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «نقش تعدیل‌کننده حسابداری قضایی بر ارتباط حاکمیت شرکت و کیفیت اطلاعات افشا شده صورت‌های مالی شرکت‌های بخش عمومی اردن» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد حسابداری قضایی تأثیر مثبت حاکمیت شرکت بر کیفیت اطلاعات افشاشده صورت‌های مالی شرکت‌های بخش عمومی را تشدید می‌کند. آلشیرافت و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «واکاوی نقاط قوت و ضعف حسابداری قضایی: پیامدی بر توسعه اقتصادی و اجتماعی» انجام دادند. نتایج نشان داد، 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 واسطه نقص کارکردهای نظارتی همگی جزء علل ضعف این حوزه در حسابداری محسوب می‌شود. ایونس، لاشر و دای^۲ (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «کامل بودن ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی بر اساس تحلیل گفتمان انتقادی و الگوهای تحلیل محتوا» انجام دادند. نتایج نشان داد، تمرکز بر سه بُعد «اهمیت»، «شفافیت» و «چارچوب‌های نهادی/نظارتی» می‌تواند به ارتقای کارکردهای تدوین استانداردهای بین‌المللی جهت توسعه ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی مؤثر باشد. بوتس و ساد^۳ (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تشریح شواهدی در رابطه با توسعه ابعاد حسابداری قضایی انجام دادند. بر اساس نتایج کسب شده مشخص شد، ابعادی همچون توسعه بُعد مالی؛ بُعد حقوقی؛ بُعد نظارتی و کنترلی؛ بُعد مالیاتی و بُعد اخلاقی مهم‌ترین ابعادی است که در چارچوب تعریف حسابداری قضایی می‌بایست مورد توجه قرار گیرد. شریفی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت 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 حفاظت پایین از منافع سهام‌داران تفاوت معناداری دارد. دیانتی دیلمی، سلطانی و عمرانی (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضایی (دادگاهی) و ضد تقلب» انجام دادند. هدف در این پژوهش ارائه یک برنامه درسی آموزشی در زمینه مباحث ضد تقلب و حسابداری دادگاهی (قضایی) بود که بر اساس آن بتواند مبنایی باشد برای تدریس مباحث مذکور در مراکز آموزشی و دانشگاهی، سازمان‌های دولتی و خصوصی، کارشناسان رسمی دادگستری و سایر نهادهای مرتبط. در برنامه درسی ارائه شده در این پژوهش که حاصل بیش از یک سال و نیم به روش فراسنتز روی برنامه درسی مراکز آموزشی و دانشگاهی دارای این رشته تحصیلی در جهان، مقالات و کتب منتشره در این خصوص است، ۳۲ واحد (شامل یازده واحد تخصصی؛ یازده واحد پایه؛ شش واحد اختیاری و چهار واحد پایان نامه) در نظر گرفته شده است. کیفیت این برنامه درسی، از طریق پرسش‌نامه توزیع شده بین ۳۹ خبره دارای دانش لازم در زمینه حسابداری قضایی (دادگاهی) و ضد تقلب بررسی شده است. نتایج آزمون t تک نمونه‌ای موید این مطلب است 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 است. جعفری و

1. Alaoubi & Almomani
 2. Evans, Lusher & Day
 3. Botes & Saadeh

همکاران (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان «بررسی نقش حسابدار قضایی در دادرسی جرم پول‌شویی» انجام دادند. جامعه این پژوهش شامل قضات دادگاه‌های شعب تهران، وکلای کانون مرکز، کارشناسان رسمی دادگستری و حسابداران رسمی تهران بود. از این میان ۶۰ نفر به صورت نمونه در دسترس انتخاب شدند. نتایج این پژوهش بیانگر این امر است که حسابداری قضایی در دادرسی جرم پول‌شویی در مقطع دکتری مؤثرتر از حسابداری قضایی در مقطع ارشد است. همچنین حسابداری قضایی در دادرسی جرم پول‌شویی با سنوات خدمتی بالا مؤثرتر از حسابداری قضایی با سنوات کم است. در آخر نیز مشخص گردید حسابداران قضایی در دادرسی جرم پول‌شویی با جنسیت مرد مؤثرتر از حسابداران قضایی با جنسیت زن هستند.

با مرور پیشینه‌های پژوهش مشخص می‌شود، بیشتر ماهیت تحلیلی پژوهش‌های گذشته از نظر کمی و بر اساس تحلیل همبستگی بوده است و کمتر پژوهشی از طریق ماهیت تحلیلی 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.

روش‌شناسی پژوهش

جهت طراحی مدل، همواره فرایندی 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 آنجایی که مفهوم حسابداری دادگاهی با توجه به مباحث مطرح شده 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 اتکا به یک مطالعه اکتشافی و ماتریس رتبه‌بندی تفسیری به‌دنبال اولویت‌بندی مؤلفه‌های پژوهش در سطح شرکت‌های بازار سرمایه از نظر اثربخشی می‌باشد. رویکرد پژوهشی مطالعه 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 اتکا به روش نظریه داده‌بنیاد تلاش می‌شود تا ابعاد مدل حسابداری دادگاهی در قالب یک مدل چند بُعدی ارائه شود. برای این منظور از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده گلنزر^۱ (۱۹۹۲) استفاده می‌شود تا با استفاده از مصاحبه با خبرگان، طی سه مرحله کدگذاری، مدل حسابداری دادگاهی تدوین شود. در این رویکرد، نظریه از درون داده‌ها ظهور می‌یابد و محققان از ابتدا پیش فرضی در مورد ارتباط بین داده‌ها ندارد. همچنین، بر اساس راهبرد نظریه‌پردازی داده‌بنیاد ظاهر شونده، تحلیل داده‌ها هم‌زمان با مصاحبه‌ها آغاز می‌شود (کالیان مقدم، مهارتی، اشرفی و خوراکیان، ۱۳۹۹). پس از ارائه مدل و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در تحلیل کمی از طریق رتبه‌بندی ماتریسی پژوهش به‌دنبال اولویت‌بندی مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

1. Glaser

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری و حسابرسی می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند (خاکی، ۱۳۹۲). مطابق با صاحب‌نظران نظریه داده‌بنیاد همچون فرناندز^۱ (۲۰۰۴)؛ گلیزر و هالتون^۲ (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز^۳ (۲۰۱۱) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که بر اساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابداری و حسابرسی، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم افرادی از جامعه آماری که بر اساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه شونده‌گان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت، تعداد ۱۳ نفر بر اساس اطلاعات جدول ۱ با توجه به نقطه اشباع تئوریک به‌عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش مشارکت داشتند.

جدول ۱. اطلاعات مصاحبه شونده‌گان

مدت زمان مصاحبه	محل فعالیت	حوزه تخصصی	سابقه	مدرک تحصیلی	سن	جنسیت	مشارکت‌کنندگان
۵۵ دقیقه	دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود	حسابداری	۱۸	دکتری	۵۰	مرد	نفر اول
۶۵ دقیقه	دانشگاه شهید بهشتی	حسابداری	۵	دکتری	۴۱	مرد	نفر دوم
۵۰ دقیقه	دانشگاه شهید بهشتی	حسابداری	۱۸	دکتری	۵۹	مرد	نفر سوم
۶۵ دقیقه	دانشگاه خوارزمی	حسابداری	۱۸	دکتری	۴۳	زن	نفر چهارم
۷۰ دقیقه	دانشگاه الزهرا	حسابداری	۴	دکتری	۳۹	زن	نفر پنجم
۵۵ دقیقه	دانشگاه ممفیس آمریکا	حسابداری	۲۱	دکتری	۶۵	مرد	نفر ششم
۵۰ دقیقه	دانشگاه الزهرا	حسابداری	۵	دکتری	۳۹	زن	نفر هفتم
۶۵ دقیقه	دانشگاه رشت	حسابداری	۵	دکتری	۴۱	مرد	نفر هشتم
۴۵ دقیقه	دانشگاه سالفورد منچستر انگلستان	حسابداری	۲۲	دکتری	۵۵	مرد	نفر نهم
۴۰ دقیقه	دانشگاه تربیت مدرس	حسابداری	۷	دکتری	۴۱	زن	نفر دهم
۵۰ دقیقه	دانشگاه آزاد اسلامی کرج	حسابداری	۱۸	دکتری	۵۳	مرد	نفر یازدهم
۴۵ دقیقه	دانشگاه آزاد اسلامی قزوین	حسابداری	۱۶	دکتری	۵۲	مرد	نفر دوازدهم
۴۵ دقیقه	دانشگاه خاتم	حسابداری	۱۹	دکتری	۵۵	مرد	نفر سیزدهم

منبع: یافته‌های پژوهش

1. Fernández
2. Glaser & Holton
3. Charmaz

در بخش کمی پس از طراحی مدل از طریق انتخاب جامعه هدف در بین مدیران مالی شرکت‌های بورسی و کارشناسان رسمی دادگستری بر اساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۲۰ نفر به‌عنوان جامعه هدف در بخش کمی بر اساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. اندازه جامعه در تحلیل‌های ماتریسی و به‌دلیل ماهیت تحلیلی و جلوگیری از انحراف و تجمیع داده‌های پژوهش معمولاً در مطلوب‌ترین حالت بین ۱۰ تا ۲۵ نفر می‌باشد (اسماعیل‌پور و همکاران، ۱۳۹۶؛ آذر و همکاران، ۱۳۹۲) که با اتکا به این موضوع تعداد ۲۰ نفر به‌عنوان اعضای جامعه هدف در بخش تحلیل رتبه‌بندی تفسیری، مشارکت داشتند. با توجه به توضیح‌های ارائه شده، جدول ۲ اطلاعات جمعیت شناختی را نشان می‌دهد.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش

متغیر	بخش کیفی			بخش کمی		
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۰	۷۶.۹۲	مرد	۱۶	۸۰
	زن	۳	۲۳.۰۸	زن	۴	۲۰
	جمع	۱۳	۱۰۰	جمع	۲۰	۱۰۰
سن	کمتر از ۴۰ سال	۲	۱۵.۳۸	کمتر از ۴۰ سال	۳	۱۵
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۹	۶۹.۲۴	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۱۴	۷۰
	بیشتر از ۵۰ سال	۲	۱۵.۳۸	بیشتر از ۵۰ سال	۳	۱۵
	جمع	۱۳	۱۰۰	جمع	۲۰	۱۰۰
سابقه کاری	زیر ۱۰ سال	۲	۱۵.۳۸	کمتر از ۲۰ سال	۸	۴۰
	بیشتر از ۱۰ سال	۱۱	۸۴.۶۲	بیشتر از ۲۰ سال	۱۲	۶۰
	جمع	۱۳	۱۰۰	جمع	۲۰	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

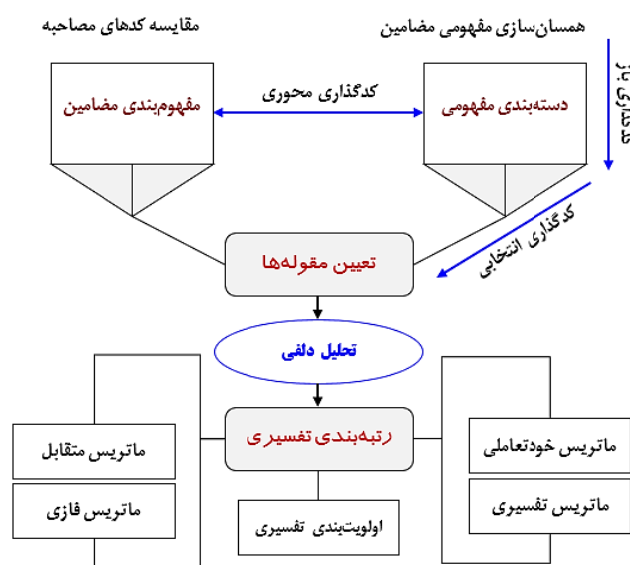
گردآوری و تجزیه و تحلیل

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 به‌دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و بر اساس طی فرایندهای مصاحبه تلاش گردید تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در حرفه حسابداری اقدام شود. پس از ظاهرشدن مضامین اولیه، برای تفکیک مؤلفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه اشباع نظری کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سوالات به طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های مقتضی بر اساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه شونده‌گان، قرار می‌گیرد تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. برخی از سؤال‌های پُر تکرار در فرایند مصاحبه به ترتیب زیر بود:

۱. تاچه اندازه وجود مهارت‌های حرفه‌ای در حسابداری دادگاهی را در افشای واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها مهم ارزیابی می‌کنید؟
۲. آیا اساساً حسابداری دادگاهی می‌تواند به ارائه محتوای اطلاعاتی کمک نماید؟
۳. نقش آموزش در حسابداری دادگاهی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟
۴. آیا حسابداری دادگاهی به‌عنوان یک الزام نهادی با حسابداری دادگاهی به‌عنوان یک رویه نظارتی در مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی چه تفاوت‌هایی دارد؟
۵. تاچه اندازه می‌توان حسابداری دادگاهی را در بسترهای اجتماعی به‌عنوان یک ارزش مبتنی بر تقارن اطلاعاتی نهادینه ساخت؟
۶. تاچه اندازه ساختارهای شرکت‌ها در پذیرش حسابداری دادگاهی از آمادگی لازم برخوردار هستند؟
۷. تاچه اندازه انتظارات محیط اجتماعی از طریق توسعه حسابداری دادگاهی به‌عنوان یک مبنای بازرسی قانونی برآورده می‌گردد؟
۸. نقش راهبردهای حاکمیت شرکتی در استفاده از حسابداری دادگاهی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟
۹. آینده حسابداری دادگاهی را به منظور یک حرفه مستقل در حسابداری چگونه ارزیابی می‌کنید؟
۱۰. تاچه اندازه استفاده از سیاست‌های تشویقی را به‌عنوان اهرم اطلاعاتی حسابداری دادگاهی در جمع‌آوری مستندات تلقی می‌کنید؟

یکی از مهم‌ترین بخش‌های تحلیل داده‌بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به‌عنوان یک فرایند 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 ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. لذا با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزار شده، به‌دست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. لذا با تمرکز بر این فرایند، 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 ارائه چارچوب نظری پژوهش، ابعاد مدل حسابداری دادگاهی بر اساس تحلیل دلفی به منظور سنجش پایایی مؤلفه‌های پژوهش در راستای مقوله‌های شناسایی شده، مورد بررسی قرار می‌گیرد تا با توجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق مؤلفه‌ها مورد سنجش قرار گیرند. در واقع برای انجام تحلیل دلفی، مؤلفه‌های اصلی به‌دست آمده از مرحله کدگذاری انتخاب در تحلیل گرندد تئوری، در قالب یک چک لیست امتیازی ۷ گزینه‌ای (امتیازی) طراحی می‌شوند و مجدداً بین مشارکت‌کنندگان پژوهش در بخش کیفی توزیع می‌گردد تا مشخص شود ابعاد شناسایی شده به درستی مفهوم مورد بررسی را پوشش می‌دهند یا خیر. برای این منظور طی دو مرحله تحلیل دلفی از دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده گردید. حد مطلوب میانگین در مقیاس

۷ گزینه‌ای کسب امتیاز ۵ و بالاتر از آن است. همچنین حد مطلوب ضریب توافق کسب امتیاز ۵/۰ و بالاتر از آن می‌باشد (احمدی و همکاران، ۱۳۸۷). در واقع هدف اصلی تحلیل دلفی رسیدن به حد کفایت نظری بر مبنای ضریب توافق و میانگین می‌باشد تا مؤلفه‌هایی که بیشترین توافق بر سر آن‌ها صورت پذیرفته است، مورد تأیید قرار گیرد. معیارهای نشان‌دهنده اجماع درصد آیت‌ها (رایج‌ترین)؛ ثبات پاسخ‌ها و تفسیر بر مبنای نظر متخصصین است، به طوریکه مؤلفه‌های تأیید شده در راند اول وارد راند دوم می‌شود و با تکرار آن حد اجماع نظر ایجاد می‌گردد. در نهایت مؤلفه‌های پژوهش بر اساس تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP) برای رسیدن به اثربخش‌ترین مؤلفه حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. با توجه به توضیح‌های ارائه شده، نمودار روش شناسی پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شود:



شکل ۴. مراحل تحلیل در گزیند تئوری و تحلیل دلفی

منبع: فرایند تحلیلی پژوهش

اعتبار تحقیق

در پژوهش‌هایی با ماهیت کیفی به ویژه در تحلیل‌های نظریه داده‌بنیاد، اساساً روایی و پایایی چندان قابل استناد نیست و می‌بایست از مفهوم اعتبار برای ارزیابی تناسب محتوایی پژوهش با فرایندهای ناشی از جمع‌آوری داده‌ها استفاده نمود. لذا در این پژوهش قابلیت اطمینان به داده‌ها توسط روش‌های نظام‌مند نظریه پردازی داده‌بنیاد در گردآوری؛ ثبت؛ تحلیل و تفسیر داده‌ها مورد ملاحظه قرار گرفت. معیار اعتبارپذیری و قابلیت انتقال با انجام کامل پژوهش تا اشباع داده‌ها، ارائه داده‌ها توسط خبرگان و فرایند کدگذاری داده‌های ناشی از مصاحبه‌ها را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (اسپی‌زیال، استروبرت و کارپنتر^۱، ۲۰۱۱). مفهوم اعتبار در پژوهش‌هایی با ماهیت تحلیل نظریه داده‌بنیاد از منظرهای مختلفی معمولاً می‌تواند صورت پذیرد. اما سطح این مفاهیم جهت سنجش اعتبار پژوهش معمولاً واحد نیست، بلکه مفهومی پیچیده؛ فراگیر و همه‌جانبه می‌باشد، چراکه بر اساس مشارکت مصاحبه‌شوندگان در بخش کیفی از منظر رویکردهای تخصصی صورت

1. Speziale, Streubert & Carpenter

می‌پذیرد. به عبارت دیگر، از آنجایی که در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد، بنابراین، درباره اینکه آیا مصاحبه‌ها تکرارشدنی و نتایج تعمیم‌پذیرند، جای شک و تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فنونی که در تحقیق‌های کیفی برای نشان دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود، استفاده کنند. در این پژوهش از روش سه سوسازی برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است. برای محقق‌شدن سه سوسازی در پژوهش حاضر رویکردهای مختلف مصاحبه‌شوندگان در ۴ بُعد زیر مورد بررسی قرار گرفت و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.

۱. بازگشت اعتباری: در این بُعد، هدف بررسی صحت یافته‌های پژوهش توسط مصاحبه‌شوندگان به منظور

تعیین آنکه آیا این پژوهش به شکل صحیح دیدگاه‌های آنان را درباره موضوع پژوهش تحت پوشش قرار می‌دهد یا نه؟ برای پژوهش این روش با ۶ نفر از مجموع ۱۳ مصاحبه‌شونده پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها، در مورد مطابقت دیدگاه‌هایشان با مصاحبه‌شوندگان مجدداً به آنان بازگشت شد تا حد اعتبار یافته‌ها بررسی شود. نتیجه نشان داد، در بیشتر کدهای مفهومی ایجاد شده، محققان این پژوهش توانسته بودند درک صحیحی از اظهارات مصاحبه‌کنندگان داشته است، این امر می‌تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه‌شوندگان و مصاحبه‌کننده درباره موضوع پژوهش باشد.

۲. جست‌وجو برای شواهد مغایر: پژوهشگر می‌تواند از طریق جست‌وجوی سیستماتیک، داده‌هایی را که با

مفهوم‌سازی و تئوری توصیفی استخراج شده از داده‌ها، چالش دارند؛ استخراج نموده و از این طریق، دقت علمی داده‌ها را افزایش دهد. جست‌وجوی شواهد مغایر، از طریق نمونه‌گیری هدفمند انجام می‌شود. نمونه‌گیری از افرادی که می‌توانند دیدگاه‌های متضادی را پیشنهاد کنند، می‌تواند منجر به توصیف جامع یک پدیده شود. برای دستیابی به این معیار، چندمتخصص که در زمینه پژوهش کیفی و نظریه داده بنیاد تخصص داشتند بر مراحل مختلف کدگذاری، مفهوم‌سازی، استخراج مقولات و برداشت‌های پژوهشگران نظارت داشته‌اند. از این افراد خواسته شد که برداشت خود را از مصاحبه‌ها و مفاهیم و در مرحله بعدی، مقول‌ها بیان کنند. این برداشت‌ها بانظر پژوهشگران مطابقت داده شد. نزدیکی برداشت این افراد به برداشت پژوهشگران پشتوانه علمی تحقیق را محکم‌تر ساخت.

۳. توضیح شیوه یادداشت‌برداری و انجام پژوهش: در این مرحله پروتکل و فرایند انجام مصاحبه‌ها در اختیار

۵ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا تأیید نمایند، آیا نحوه تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت‌ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.

۴. تهیه گزارش مفصل نتایج: در تحلیل گلیزر، با توجه به این اصل که «معناها برخاسته از موقعیت هستند»،

هریک از نتایج باید همراه با موقعیت، به‌طور کامل در نظر گرفته شود و خواننده پژوهش توجهی خاص به موقعیت داشته باشد. بنابراین، لازم است جزئیات موقعیت پژوهش در گزارش توضیح داده شود. برای حاصل شدن این معیار در پژوهش حاضر، مصاحبه‌ها ضبط و تایپ گردیده، فهرست مصاحبه‌شوندگان تهیه شده و کلیه فرایند تحلیل داده‌ها تایپ و در رایانه و فلش مموری ذخیره شده است.

اما در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی با توجه به دو معیار میانگین؛ ضریب توافق و انحراف معیار استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح به‌کارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب جدول ۳ در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

یافته‌های پژوهش

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

یافته‌های تحلیل نظری داده‌بنیاد

این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده‌بنیاد 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 بر اساس عدم مشخص بودن ابعاد منسجمی در خصوص حسابداری دادگاهی، در این بخش تلاش می‌گردد تا حوزه‌های شفاف‌تری از مفهوم پژوهش را ایجاد نماید. لذا بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، جدول ۳ که نشان دهنده فرایند سه مرحله‌ای کدگذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول ۳. ابعاد مدل حسابداری دادگاهی بر اساس مضامین؛ مؤلفه‌ها و مقوله‌ها

کدگذاری‌های اصلی			کدگذاری تئوری
کدگذاری باز	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی	
مضامین مفهومی	مؤلفه‌های اصلی	مقوله‌ها	طبقه‌بندی اصلی
ارتقای سطح درک علمی در استفاده از حسابداری دادگاهی	آموزش‌های رفتاری حسابداری دادگاهی	کارکردهای مهارتی در توسعه حسابداری دادگاهی	طراحی مدل حسابداری دادگاهی
ارتقای سطح فهم و ارزیابی ریسک در حسابداری دادگاهی			
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	تصمیم‌گیری و محتوای اطلاعاتی حسابداری دادگاهی		
یکنواختی رویه‌های تصمیم‌گیری افشای اطلاعات حسابداری دادگاهی			
ارائه گزارش تفسیری جهت یکپارچگی انعکاس سیاست‌های مورد اتخاذ در حسابداری دادگاهی			

کد گذاری های اصلی			کد گذاری تنوری
کد گذاری باز	کد گذاری محوری	کد گذاری انتخابی	
مضامین مفهومی	مؤلفه های اصلی	مقوله ها	طبقه بندی اصلی
<p>حفظِ وحدتِ رویه در تفاسیرِ اطلاعات حسابداری دادگاهی و انعکاس به ذی‌نفعان قانونی</p> <p>به‌کارگیری تکنیک تحلیل وقایع در افشای اطلاعات حسابداری دادگاهی</p> <p>ارائه گزارش ارزیابی دوره‌ای همسان‌سازی تغییرات ساختاری اطلاعاتی در حسابداری دادگاهی</p> <p>تفکیک شفاف ارقام صورت‌های مالی و پرهیز از ایجاد تحریف و ابهام در حسابداری دادگاهی</p>			
<p>ارتقای سطح مشوق‌های مناسب برای اعضای هیئت‌مدیره و مدیریت در شفافیت تصمیم‌گیری</p> <p>چیدمان صحیح روابط و مناسبات در ساختار قدرت</p> <p>تبیین دقیق اختیارات و مسئولیت‌ها در ساختارهای شرکت</p> <p>تدوین استراتژی‌های مقابله با ریسک و تقلب</p> <p>تعیین برنامه‌های متناسب با استراتژی‌های مقابله با ریسک</p> <p>تعیین رویه‌های مناسب در انتصاب مدیرعامل شرکت</p> <p>انتصاب مدیریت مستقل نظارت بر تطبیق عملکرد شرکت با مباحث مالی حقوقی</p>	توسعه نظارت‌های راهبری	کارکردهای حاکمیتی در توسعه حسابداری دادگاهی	
<p>ارزیابی اطمینان‌بخشی کیفیت اطلاعات حسابداری دادگاهی</p> <p>ارزیابی تناسب رعایت استانداردهای افشا در قابلیت اتکا به اطلاعات حسابداری دادگاهی</p> <p>ارائه صورت مقایسه‌های دوره‌ای اطلاعات حسابداری دادگاهی به طور متداوم</p> <p>برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی داخلی متناسب با ابعاد نظارت‌های حقوقی/مالی</p> <p>کسب استانداردهای حسابرسی داخلی در حوزه نظارت‌های قوی‌تر حسابداری دادگاهی</p> <p>استفاده از تیم تخصصی آشنا به مباحث حقوق مالی در کادر حسابرسی داخلی</p> <p>افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد حقوقی شرکت (موضوع فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی)</p>	تقویت کنترل‌های داخلی		

کد گذاری های اصلی			کد گذاری تئوری
کد گذاری باز	کد گذاری محوری	کد گذاری انتخابی	
مضامین مفهومی	مؤلفه های اصلی	مقوله ها	طبقه بندی اصلی
یکپارچگی رعایت الزامات مالی/قضایی شرکتها مطابق با آیین نامه های بازرسی قانونی	عدالت اجتماعی حسابداری دادگاهی	کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی	
ارتقای سطح اعتماد عمومی ذی نفعان به دلیل کاربردی نمودن حسابداری دادگاهی			
بهبود نظارت قانونی به دلیل افشای جزئیات ریسک مطابق با الزامات حسابداری دادگاهی			
مشروعیت بخشیدن به افشای اطلاعات در سایه نظارت های قانونی و حقوقی حسابداری دادگاهی	چشم اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی		
قابلیت مقایسه پذیری صورت های مالی شرکت بر اساس رویه های قانونی و قضایی			
برابری و تقارن اطلاعات افشاشده بر اساس اثربخشی حسابداری دادگاهی			
توسعه حوزه معرفتی دانش حسابداری دادگاهی با اتکا به تئوری های حقوقی و قضایی	چشم اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی		
توسعه نرم افزارهای مالی قضایی برای ردیابی تقلب			
شکل گیری نظام نامه های مالی و معاملاتی کانون های کارشناسان رسمی دادگستری			
شناسایی مدل های حسابداری ساختگی بر اساس مکانیزم های حقوقی و قضایی در حسابداری			
راه کارهای جلوگیری از پول شویی و فساد از طریق حسابداری دادگاهی			
توسعه ضمانت های قضایی در معاملات عمده شرکتها			

با توجه به مشخص شدن فرایندهای کدگذاری طبق رویکرد گلیرز در تحلیل داده بنیاد، در ادامه بر اساس مفاهیم و طبقه بندی فرعی ایجاد شده طبق مصاحبه های صورت گرفته، درباره هریک از مؤلفه های اصلی در قالب کدهای مفهومی بحث و استدلال می شود و سپس در سایه تحقیقات انجام شده، به پیدایش و توسعه مؤلفه های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه بندی های مفهومی توضیح های لازم داده می شود. همان طور که از جدول ۳ مشاهده شد: سه طبقه بندی فرعی وجود دارد که عبارت اند از: کارکردهای مهارتی در توسعه حسابداری دادگاهی؛ کارکردهای حاکمیتی در توسعه حسابداری دادگاهی و کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی که در قالب جدول ۴، تعریف هر کدام از طبقه بندی های فرعی ارائه شده است. متغیرها در مؤلفه های تشکیل دهنده حسابداری دادگاهی با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

جدول ۴. تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
در این طبقه‌بندی فرعی، کارکردهای مهارتی در توسعه حسابداری دادگاهی به توسعه مهارت‌های دانش‌افزایی و تخصصی افراد درون شرکت، جهت‌جویی از تقلب و نظارت بر رویه‌های قضایی در حسابداری اشاره دارد و بر اساس آن به دنبال ایجاد تصمیم‌گیری‌های منسجم در حوزه شفافیت اطلاعاتی توسط مدیران و ارکان شرکت می‌باشد تا تناسب بیشتری بین حوزه‌های عملکرد مالی با قوانین و الزامات حقوقی در شرکت‌ها ایجاد شود و به وحدت رویه در تفاسیر اطلاعات حسابداری در ارائه مستندات و مدارک به ذی‌نفعان قضایی و حقوقی جهت‌جویی از تقلب و تحریف در صورت‌های مالی منجر شود.	کارکردهای مهارتی در توسعه حسابداری دادگاهی
در این طبقه‌بندی فرعی، کارکردهای حاکمیتی در توسعه حسابداری دادگاهی به زمینه‌های تسهیل فرایندهای نظارت حاکمیت شرکتی و ارتقای سطح کنترل‌های داخلی، باهدف ارتقای ضوابط قانونی و قضایی در درون ساختارهای شرکت‌ها اشاره دارد. این کارکردها از طریق تغییر ساختار راهبردی شرکتی به شرکت‌ها در اطمینان بخشی به شفافیت‌های افشای اطلاعات و انعکاس آن به ذی‌نفعان کمک می‌کند تا استراتژی‌های مناسبی در مقابل ریسک‌های احتمالی شرکت در بازار سرمایه اتخاذ شود و روند بررسی‌های حقوقی و دامنه نظارت‌های قضایی که می‌تواند تبعات منفی برای جایگاه رقابتی شرکت‌ها داشته باشد را کاهش دهد.	کارکردهای حاکمیتی در توسعه حسابداری دادگاهی
در این طبقه‌بندی فرعی، کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی به پیامدهای مثبت اجرای حسابداری دادگاهی در برابر ذی‌نفعان اشاره دارد که می‌تواند سبب مشروعیت‌بخشیدن عملکردهای شرکت در بازرسی‌های قانونی و قضایی از یکسو و توسعه پایدار چشم‌اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی از سوی دیگر گردد. اهمیت کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی باعث می‌شود تا نظام‌نامه‌های مالی و معاملاتی شرکت‌ها تحت نظارت دقیق کانون رسمی دادگستری به طور دوره‌ای تمدید شود و این نظام‌نامه‌ها متضمن اجرای دقیق قوانین و مقررات مالی شرکت‌ها در دادرسی شفاف‌تر نسبت به شکایت‌های حقوقی از شرکت گردد.	کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی

گفتنی است با توجه به محدودیت صفحات مقاله در این بخش صرفاً به بیان خلاصه‌ای از مصاحبه‌های باز انجام

شده بسنده می‌شود.

• کارکردهای مهارتی در توسعه حسابداری دادگاهی

همان طور که در جدول ۲ تشریح شد، بخش مهمی از مباحث مربوط به اجرای حسابداری دادگاهی در شرکت‌های بازار سرمایه، منوط به افزایش سطح مهارت‌های فردی و تصمیم‌گیری در درون شرکت توسط مدیران می‌باشد که می‌تواند به افزایش ظرفیت‌های پاسخ‌گویی قضایی شرکت جهت‌جویی از تقلب و یا تحریف منجر شود. زیرا، حسابداری دادگاهی در بطن خود نیازمند شناخت مسیرهایی از ریسک‌های شرکت را نهادینه دارد که به واسطه آگاهی منابع انسانی در حوزه‌های مالی و حسابداری به دلیل مواجهه و تجارب حرفه‌ای می‌تواند حادث شود و با باز خورد آن به کل شرکت، مانع از بروز تخلف‌های قانونی و احتمالاً تبعات حقوقی گردد. لذا بر اساس این مقوله، دو مؤلفه اصلی آموزش‌های رفتاری حسابداری دادگاهی و تصمیم‌گیری و محتوای اطلاعاتی حسابداری دادگاهی ظهور یافته‌اند که در زیر نمونه‌ای از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در مورد دو مؤلفه اصلی شناسایی شده، ارائه می‌گردد.

الف) آموزش‌های رفتاری حسابداری دادگاهی

با افزایش رسوایی‌های مالی و شکل‌گیری اختلاس‌ها از طریق تقلب و کلاهبردای‌های گزارش شده توسط نهادهای

بازرسی و قانونی در طی سال‌های گذشته، افزایش راهبردهای مربوط به ارتقای دانش فنی و آموزش‌های رسمی به منابع انسانی در زمینه‌های کشف تقلب به‌عنوان ختم‌مقدم نظارت‌های قضایی در درون شرکت‌ها از رشد چشم‌گیری برخوردار بوده است. به‌طوری که بسیاری از پژوهش‌ها همچون دیانتی‌دیلمی و همکاران (۱۳۹۷) و قربانی و دیانتی‌دیلمی (۱۳۹۹) بر ضرورت توسعه آموزش‌های حسابداری دادگاهی در دانشگاه‌ها و افزایش آگاهی علمی در خصوص راه‌های جلوگیری از فساد، تنها بخشی از اهمیت این حوزه در اثربخشی حسابداری دادگاهی می‌تواند قلمداد شود. از طرف دیگر رجوع به تعریف انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۱) مبنی بر توسعه کاربرد اصول؛ نظریه‌های حسابداری و حقایق یا فرضیه‌ها از طریق آموزش می‌تواند زمینه‌ساز شفافیت‌های مالی از طریق تناسب حقوقی و قضایی با رویه‌های حسابداری و مدیریت مالی باشد. دربرگیرنده شاخه‌های مختلفی از حسابداری تا حقوق می‌باشد. در این بخش نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان در رابطه با اثربخشی آموزش‌های رفتاری حسابداری دادگاهی بیان نمود:

«برای هر تغییر در نظام حسابداری قضایی جهت کاهش احتمال تقلب رفتارهای مالی، افزایش ظرفیت آموزش‌های قضایی می‌تواند به واحدهای حسابداری در افشای شفاف‌تر اطلاعات کمک نماید. آموزش‌هایی که سطح آگاهی فردی حسابداران و کلیه عوامل مرتبط با مدیریت مالی در شرکت را ارتقا بخشد و به نوعی تفکر انتقادی را بر سیطره شرکت‌ها از نظر رعایت الزامات قضایی حاکم نماید.»

از طرف دیگر، آموزش‌های مربوط به مهارت‌های خودکنترلی در حسابداران و مدیران می‌تواند احتمال تقلب در صورت‌های مالی را کاهش دهد. این بخش از مهارت‌ها اگرچه با ویژگی‌های فردی گره خورده است، اما تحریک انگیزه‌های منابع انسانی شرکت در کنار آموزش‌های خود رهبری، می‌تواند هرگونه تخلف در زمینه‌های مالی را از طریق کانال‌های رسمی در سلسله مراتب سازمانی گزارش دهد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در رابطه با نقش خودکنترلی بیان نمود:

«یکی از مهم‌ترین اشکالات شرکت‌ها عدم ارزیابی صحیح انتصاب در بخش‌های مالی شرکت هاست. فقدان چنین رویکردی می‌تواند به تناسب ویژگی‌های فردی با شرایط احراز شغل مالی و حسابداری در شرکت‌ها منجر شود. به عبارت دیگر در کنار آموزش‌های فردی، می‌بایست قبل از تصدی افراد در این دست از پست‌های شرکت، آزمون‌های شخصیت برگزار شود تا هزینه‌های احتمالی شرکت در خصوص مباحث حقوقی و قضایی را تقلیل دهد»

مطالعه این مضامین در بُعد آموزش‌های رفتاری حسابداری دادگاهی نشان دهنده اهمیت و ضرورت کارآموزی حسابداران در راستای الزامات قضایی است که در قوانین و یا دستورالعمل‌های صادره از جانب نهادهای بالادستی بر آن تأکید شده است. لذا مؤلفه ظهوریافته در این بخش را می‌توان با پژوهش‌های نتیجه این بخش با پژوهش‌های دیانتی‌دیلمی و همکاران (۱۳۹۷) و قربانی و دیانتی‌دیلمی (۱۳۹۹) همسان تلقی نمود.

ب) تصمیم‌گیری و محتوای اطلاعاتی حسابداری دادگاهی

تصمیم‌گیری در هر بخشی از لایه‌های تفویض اختیاری شرکت‌ها می‌تواند عاملی برای ظهور و یا نفی تقلب و تحریف در راستای اثربخشی حسابداری قضایی تلقی گردد. دلیل اهمیت تصمیم‌گیری نیز محتوایی است که می‌تواند مسیر اطلاعاتی

شرکت را دستخوش تغییرات بنیادین گرداند. اما نکته مهم این است که تصمیم‌ها هموار بر اساس ویژگی‌های فردی اتخاذ نمی‌شود بلکه می‌تواند به واسطه رویه‌هایی از فلسفه یا شاکله ساختاری شرکت اتخاذ گردد. براین اساس اگر تکنیک‌های تحلیل وقایع در افشای اطلاعات از جانب مدیران همواره در تصمیم‌گیری به کار برده شود، می‌تواند ریسک‌های شرکت را از نظر قضایی و دادگاهی تقلیل دهد. زیرا همان طور که انجمن بازرسان خُبره (۲۰۱۴) در توسعه شفافیت‌های تصمیم‌گیری مدیران بر استفاده از مهارت‌های تخصصی و حقوق مدنی تأکید نمودند، یکنواختی رویه‌های افشا می‌تواند هزینه‌های فرصت از دست رفته را تقلیل دهد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«محتوای اطلاعات صورت‌های مالی با عنایت به یکنواختی رویه‌های تصمیم‌گیری افشای اطلاعات می‌تواند به مدیران در توسعه حسابداری دادگاهی در ایفای نقش اثربخش نظارت بر عملکردهای مالی شرکت‌ها کمک نماید [...] مدیران شرکت‌ها به دلیل جایگاهی که در رأس شرکت‌ها دارند نقش مهم و قابل توجهی در خصوص یکپارچگی انعکاس اخبار و اطلاعات صحیح به ذی‌نفعان از جمله نهادهای بازرسی قانونی دارند.»

حتی با وجود اهمیت یکنواختی در تصمیم‌گیری‌های مربوط به افشای اطلاعات، عدم وجود گزارش‌های دوره‌ای و همراه صورت‌های مالی، نقصی است که معمولاً در بازرسی‌های قانونی به آن تأکید ویژه می‌شود. چراکه بخشی از تحریف و یا تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها معمولاً در سایه پیچیدگی‌های مستندسازی مدارک و شواهد ایجاد می‌گردد که لزوم توجه به ارائه این گزارش‌ها برای همسان‌سازی تغییرات ساختار اطلاعاتی در توجیه بازرسان قانونی بسیار مثرتر خواهد بود.

«بنظر نبود استاندارد در حوزه گزارش‌های همراه صورت‌های مالی و عدم یکپارچگی درج اطلاعات اضافی در آن، باعث می‌شود تا سطح شفافیت در پاسخ‌گویی به نهادهای ذی‌ربط قضایی دچار تحریف و ابهام گردد. باید توجه داشت ارائه چنین گزارش‌هایی به شرکت‌ها کمک می‌کند تا سطح دامنه رسیدگی و حجم بازرسی‌های قانونی در شرکت تقلیل یابد و با افزایش محتوای اطلاعاتی، ارزش شرکت نزد نهادهای قانونی و بازرسی بیش از پیش گردد. شاید خود افشایی راهی برای توسعه حسابداری دادگاهی در شرکت‌های ما بتواند تلقی شود که تا رسیدن به آن مسیر دشواری وجود دارد.»

در این راستا استفاده از تفکیک اقلام صورت‌های مالی و درج جزئیات و شرح موقوع هر رویداد مالی در گزارش‌های افشا شده می‌تواند در پرهیز از تحریف و ابهام مؤثر باشد و زمینه را در توسعه حسابداری دادگاهی از منظر تصمیم‌گیری‌های شفاف و محتوای اطلاعاتی قابل اتکا و به موقع به نهادهای ذی‌ربط، هموار سازد. نتیجه به‌دست‌آمده در این بخش با پژوهش‌های کینگسلی (۲۰۱۹) و بیشاپ و همکاران (۱۳۹۷) مطابقت دارد.

• کارکردهای حاکمیتی در توسعه حسابداری دادگاهی

کارکردهای حاکمیتی در توسعه حسابداری دادگاهی به سطحی از مکانیزم‌های راهبری شرکتی اشاره دارد که بر اساس اثربخشی نظارت‌ها قانونی می‌تواند به کاهش شکاف هزینه‌های نمایندگی بین شرکت با ذی‌نفعان به ویژه بازرسان قضایی و دادگستری منجر شود. در واقع حاکمیت شرکتی برای ارتقای حسابداری دادگاهی تلاش می‌کند تا مناسبات و تفویض اختیار را در مسیر پاسخ‌گویی شفاف‌تر به تصمیم‌گیرندگان مالی توسعه بخشد و از طریق پویایی کنترل‌های

داخلی، هرگونه انحراف از مسیر تعیین شده مباحث حقوقی را تقلیل دهد. در این رابطه معمولاً از طریق تدوین استراتژی‌های مدون در حوزه تناسب عملکردهای مالی با الزامات قضایی تلاش می‌کند تا برنامه‌های منسجم‌تری در خصوص مسیر افشای اطلاعات برای ذی‌نفعان قانونی را ایجاد نماید و از این طریق ضمانت‌های اجرایی جهت ارزیابی عملکردهای حقوقی مالی شرکت افزایش بخشد. لذا بر اساس سه مرحله کدگذاری مصاحبه‌های انجام شده، دو مؤلفه توسعه نظارت‌های راهبری و تقویت کنترل‌های داخلی شناسایی شدند.

الف) توسعه نظارت‌های راهبری

مهم‌ترین مبنا در توسعه نظارت‌های راهبردی جهت ارتقای اثربخش کارکردهای قضایی/مالی شرکت‌های بازار سرمایه، لزوم توجه به رویه‌ها و الزامات تعیین شده در قانون جهت کاهش تبعات تخلف‌ها و یا تحریف‌های مالی می‌باشد. در واقع نظام راهبری شرکتی از طریق محرک‌های انگیزشی می‌بایست، مدیران عامل شرکت‌ها را نسبت به پایبندی به مباحث حقوقی و قانونی تحریک نمایند تا از رفتارهای فرصت‌طلبانه و منفعت‌طلبانه مدیران در افشای اطلاعات جلوگیری نمایند. یکی از این مباحث ارتقای سطح مشوق‌های مالی مناسب می‌باشد که می‌تواند انگیزه‌های کارایی در مدیران و هیئت‌مدیره را جایگزین انگیزه‌های منفعت‌طلبانه نماید و از این طریق میزان اثربخشی رعایت قوانین و مقررات در گزارشگری مالی را برای استفاده بهتر اطلاعات توسط تصمیم‌گیرندگان مالی توسعه بخشند. لذا همان‌طور که دیویدسون^۱ (۲۰۲۱) به نقش انگیزه‌های مالی مبتنی بر پاداش مدیران جهت جلوگیری از گزارشگری مالی متقلبانه تأکید نمود، می‌توان استدلال کرد، مکانیزم‌های راهبری شرکتی از طریق تحریک چنین انگیزه‌هایی بتوانند، به اثربخشی حسابداری دادگاهی در کارکردهای گزارشگری مالی کمک نمایند. موضوعی که در اظهارنظرهای مصاحبه‌شوندگان نیز به آن اشاره شد. به‌عنوان مثال یکی از مصاحبه‌شوندگان درباره این نوع مؤلفه بیان نمود:

«در هر نظام مالی وجود مشوق‌هایی مناسب در راستای شفافیت‌های مالی می‌تواند به شکل دهی رفتار مدیران در جهت رعایت قوانین مربوط به گزارشگری مالی منجر شود. زیرا مدیران هستند که نسبت به افشای کامل اطلاعات می‌بایست مبادرت ورزند و احتمالاً انگیزه‌های مالی، مشوق مناسبی برای رعایت تناسب عملکردهای مالی شرکت در حوزه قضایی می‌تواند تلقی گردد».

از طرف دیگر، مکانیزم‌های راهبری شرکتی می‌تواند با تدوین رویه‌های مناسب در انتصاب مدیرعامل و ارائه برنامه‌های مقابل با ریسک‌های شرکت، پاسخ‌گویی منسجم‌تری نسبت به نظارت‌های قضایی در چارچوب عملکردهای مالی خود به نهادهای مربوطه ارائه دهد. زیرا عدم رعایت چنین فرایندهایی می‌تواند زمینه ابهام و پیچیدگی در کارکردهای شرکت را افزایش دهد و باعث گردد تا دامنه رسیدگی و احتمالاً تبعات قانونی و دادگاهی افزایش یابد. در این رابطه نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان مورد توجه می‌باشد:

«یکی از مشکلاتی که ساختار حاکمیت شرکتی دارد عدم مشخص بودن رویه‌های انتصاب و نظارت بر عملکردهای مدیران شرکت‌ها می‌باشد. اگرچه ممکن است هیچ الزام قانونی مبنی بر تصدی مدیران یا احتمالاً

مدیران شرکت‌های در بخش‌های مختلف در حوزه عملکردهای مالی شرکت وجود نداشته باشد، نقش هیئت‌مدیره در این رابطه به منظور ایجاد شفافیت‌های بیشتر برای نشان‌دادن مسیر شفاف‌تری از نظارت‌ها می‌تواند به تناسب بیشتر عملکردهای شرکت با ابعاد قضایی و دادگاهی در حسابداری منجر شود و هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد».

لذا همان‌طور که مشخص است، هیئت‌مدیره از طریق توسعه برنامه‌هایی مشخص در خصوص افزایش اثربخشی حسابداری دادگاهی قادر است تا به روشن‌تر شدن مسئولیت‌ها و اختیارات منتصب به مدیران کمک نماید و با چیدمان صحیح روابط و مناسبات در نظارت‌ها بر عملکردهای مدیران، می‌تواند ریسک شرکت را کاهش دهند و هزینه‌های فرصت از دست رفته را تقلیل دهند. نتیجه به‌دست آمده در این بخش با پژوهش‌های بهسین^۱ (۲۰۱۵)، تیموری و همکاران (۱۴۰۰) و درسه و تیموری (۱۳۹۸) مطابقت وجود دارد.

ب) تقویت کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی به‌عنوان بخشی از حاکمیت شرکتی، نقش ویژه‌ای در رعایت اصول و کارکردهای حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه ایفا می‌نمایند. زیرا کنترل داخلی با احاطه بر فرامین دستوری در خصوص رعایت استانداردهای گزارشگری مالی و حسابرسی مستقل، به‌عنوان سدی از تحریف و تقلب در صورت‌های مالی شرکت می‌تواند محسوب شود. زیرا به افشای اطلاعات هویت می‌بخشد و زمینه را برای تصمیم‌گیری‌های مالی شفاف‌تر ذی‌نفعان هموار می‌نماید. سیرنیواسان (۲۰۰۹) با تأیید نقش کنترل‌های داخلی در تقویت حسابداری دادگاهی، اثربخشی نظارت‌های مالی مطابق با استانداردهای قانونی در نهادهای بالادستی توسط تقویت کنترل‌های داخلی را عاملی برای ایجاد شفافیت در گزارشگری مالی عنوان نمود. در واقع کنترل‌های داخلی در نقش نظارتی خود می‌توانند به ارتقای ضمانت‌نامه‌های اجرایی جهت ارزیابی عملکردهای حقوقی مطابق با موضوع فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی که بر آن تأکید نموده است، کمک نمایند. به عبارت دیگر، وجود کنترل‌های داخلی کمک می‌کند تا مسئله حسابرسی داخلی به شکل اثربخش‌تری نسبت به بازرسی‌های قانونی در چارچوب شرکت‌ها به ایفای نقش پردازند. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان نمود:

«به نظر من همان‌طور که در فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی بر نقش حسابرسان داخلی جهت اثربخشی کنترل‌های داخلی تأکید شده است، شرکت‌ها می‌بایست از تیم‌های تخصصی حسابرسی داخلی که به مباحث قضایی/مالی آشنا هستند استفاده کنند تا سطح امنیت مالی را از منظر حوزه قضایی برای شرکت و سهام‌داران خود تأمین کند».

از طرف دیگر کسب ایزو و یا گواهینامه‌های معتبر مبنی بر استقلال حسابرسی داخلی به‌عنوان بخشی از عملکردهای خود افشایی شرکت‌ها می‌تواند در مواجهه با بازرسان قانونی تلقی گردد که به افزایش حوزه‌های نظارت قضایی بر عملکردهای مالی در درون شرکت منجر گردد و باعث ایجاد اطمینان بیشتر نهادهای ناظر بر این حوزه شود. لزوم کنترل‌های داخلی همچنین در توسعه حسابداری دادگاهی به شرکت در ارزیابی‌های دوره‌ای جهت مقایسه اطلاعات

قضایی/مالی نیز کمک می‌نماید و سبب تسهیل برنامه‌های مالی متناسب با استراتژی‌های مدون حاکمیت شرکتی در خصوص پاسخ‌گویی شفاف‌تر به نهادهای قضایی گردد.

«واحد کنترل داخلی می‌بایست در اجرای سیاست‌ها و برنامه‌های حسابرسی داخلی کاملاً مستقل و متکی بر استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای در این حوزه باشد تا بتواند اطلاعاتی را که در اختیار واحدهای بازرسی قضایی قرار می‌دهد، شرکت را از محدودیت‌های احتمالی و تبعات مربوط به عدم رعایت قواعد تکلیف شده بر شرکت‌ها رهایی بخشد. لذا جهت پیشگیری از هرگونه مشکلات حقوقی در آینده، واحد کنترل داخلی می‌بایست مستقل از توصیه‌های مدیریتی شرکت عمل نماید و اشتباهات صورت گرفته در عملکردهای مالی را توصیه و قبل از بروز مشکل رفع نماید».

براین اساس مرور اثربخشی کنترل‌های داخلی به‌عنوان مؤلفه حاکمیت شرکتی می‌تواند گویایی این واقعیت باشد که شرکت‌ها در ازای رعایت قوانین و مقررات اعلام شده از منظر قضایی، پایبندی لازم را در افشای کامل و به موقع اطلاعات به ذی‌نفعان داشته‌اند تا از این طریق متحمل هزینه‌های قانونی در آینده نشوند. لذا نتیجه این بخش با پژوهش‌های سیرنیواسان^۱ (۲۰۰۹) و میرسعیدی و جوانمردی (۱۳۹۵) که نتیجه این بخش را تأیید می‌نمایند، مطابقت دارد.

• کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی

یکی از مهم‌ترین دستاوردها و ماحصل مربوط به توسعه حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه، ایجاد توازن و عدالت اجتماعی است که می‌تواند در لایه‌های جامعه به ایجاد اطمینان و اعتماد عمومی بیشتر منجر شود. زیرا حسابداری دادگاهی در راستای دادخواهی حقوق افرادی از جامعه در نظارت بر عملکردهای مالی شرکت‌ها ایفای نقش می‌نماید، که به دلیل عدم دسترسی به قدرت معمولاً حقوق آنان بر اساس منفعت طلبی گروهی و یا حتی سیاسی نادیده انگاشته می‌شود. لذا حسابداری دادگاهی به یکپارچگی بیشتر رعایت الزامات قانونی در سطح بازار منجر خواهد شد و شرکتی که بر اساس معیارهای تدوین شده توسط نهادهای قضایی پایبندی خود را نشان ندهد، مورد توبیخ و پیگرد قانونی قرار می‌گیرد و تبعات سنگینی را تجربه خواهد نمود. از طرف دیگر هماهنگی و یکپارچگی در این عرصه می‌تواند چشم‌اندازهای اجرایی در حسابداری دادگاهی برای آینده‌ای شفاف‌تر و پایدارتر از منظر گزارشگری مالی رقم بزند. زیرا توسعه چنین مسیری می‌تواند به کاهش جرم‌های مالی حقوقی در افشای شفاف اطلاعات منجر گردد. لذا کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی به پیامدهای مثبت اجرای حسابداری دادگاهی در برابر ذی‌نفعان کمک می‌کند سبب خواهد شد تا مشروعیت بیشتری از نظر عملکردهای مالی شرکت در برابر نهادهای قانونی و قضایی ایجاد شود و به توسعه پایدار چشم‌اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی از کمک نماید. اهمیت کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی باعث می‌شود تا نظام‌نامه‌های مالی و معاملاتی شرکت‌ها تحت نظارت دقیق کانون رسمی دادگستری به طور دوره‌ای تمدید شود و این نظام‌نامه‌ها متضمن اجرای دقیق قوانین و مقررات مالی شرکت‌ها در دادرسی شفاف‌تر نسبت به

شکایت‌های حقوقی از شرکت گردد. لذا بر اساس سه مرحله کدگذاری مصاحبه‌های انجام شده، دو مؤلفه عدالت اجتماعی حسابداری دادگاهی و چشم‌اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی شناسایی شدند.

ب) عدالت اجتماعی حسابداری دادگاهی

عدالت اجتماعی در حسابداری دادگاهی بخش مهمی از فلسفه توسعه مکانیزم‌های قضایی بر عملکردهای مالی شرکت تلقی می‌گردد که در بطن خود به ایجاد ارزش‌های اخلاق‌گرایانه جمعی پایبند می‌باشد. در واقع حسابداری دادگاهی به یکپارچگی رعایت الزامات مالی/قضایی در شرکت‌ها مطابق با آیین‌نامه‌های بازرسی قانونی کمک می‌کند و باعث می‌شود سطح اعتماد عمومی به اجرای مسئولیت‌های قانونی توسط شرکت افزایش یابد. در همین رابطه با ارجاع به پژوهش صالح و عزیز^۱ (۲۰۱۴) که با تأیید نقش حسابداری قضایی در بخش عمومی، الزامات اجرایی آن را عاملی برای تحریک ارزش‌های اخلاقی و اعتماد عمومی در جامعه توصیف نمودند، می‌توان به اهمیت جایگاه اجتماعی حاصل از حسابداری دادگاهی برای شرکت‌ها اذعان نمود. در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

«در حسابداری اصل مسئولیت‌پذیری، مهم‌ترین فاکتوری است که بر اساس ارائه شواهد و مدارک یک شرکت می‌تواند به ایجاد اعتماد عمومی جهت رونق بخشیدن به بازار سرمایه دست یابد [...] بنظر شکل‌گیری ماهیت آن به شرکت‌ها کمک می‌کند تا سهم بیشتری از نقدینگی بازار سرمایه را برای خود به ارمغان آورد و از این طریق باعث مشروعیت بخشیدن به جایگاه خود در بازار رقابتی گردد».

مشروعیت بخشیدن به افشای اطلاعات، در عدالت اجتماعی ماحصل دیگری از رعایت اصول حسابداری دادگاهی می‌تواند تلقی شود که ضمانت اجرایی شرکت در بازار سرمایه قلمداد گردد. زیرا شرکتی که به اصول اخلاقی و قانونی در مباحث مالی قضایی پایبند باشد، بهتر قادر خواهد بود تا با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، از منافع ذی‌نفعان محافظت نمایند. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«بنظر من اگر شرکت‌ها بر اساس رویه‌های قانونی خود نسبت به سازمان‌هایی همچون سازمان بازرسی و سایر سازمان‌های مربوط پاسخ‌گویی لازم را از نظر ارائه به موقع مدارک و شواهد در مورد کارکردهای مالی خود داشته باشند، می‌توانند به مشروعیت در افشای اطلاعات دست یابند که مزیت‌های رقابتی را از یکسو و یا جواز و تشویق‌های نهادی را از سوی دیگر کسب کند».

همچنین توسعه ظرفیت‌های مقایسه‌ای صورت‌های مالی بخش دیگری از کارکردهای اجتماعی حسابداری دادگاهی می‌تواند تلقی گردد. زیرا با هموارسازی تصمیم‌گیری‌های مالی در بیرون شرکت برای ذی‌نفعان، آنان را مشتاق‌تر می‌کند تا نسبت به اعتماد به شرکت برای سرمایه‌گذاری در سهام آن اقدام نمایند. لذا نتیجه این بخش با پژوهش‌های صالح و عزیز (۲۰۱۴)؛ هوسان (۲۰۱۴) و بنایی‌قدیم و واعظ (۱۴۰۰) که نتیجه این بخش را تأیید می‌نمایند، مطابقت دارد.

ب) چشم‌اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی

چشم‌اندازهای آتی حسابداری دادگاهی مشابه با هر دانش دیگری به بسترهای اجتماعی و فرهنگی گره خورده است، به طوری‌که چشم‌اندازهای آتی در حسابداری دادگاهی به حوزه‌های شناخت‌شناسی و اصطلاحاً معرفت‌شناسی وابسته است که با اتکا به آن می‌تواند به توسعه پایدار حسابداری دادگاهی در آینده کمک کند. شاید یکی از مهم‌ترین چشم‌اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی، ایجاد موانع و جلوگیری از پول‌شویی و سیستم‌هایی است که ضمن لطمه‌زدن به اقتصاد می‌تواند به افزایش بی‌اعتمادی به شرکت‌ها در بازار سرمایه منجر شود. لذا استدلال می‌گردد که حسابداری دادگاهی در سطح کشورهای در حال توسعه‌ایی همچون ایران در ابتدای راه قرار دارد و پایبندی به رعایت قواعد و اصول آن در هر حوزه‌ای از عملکردهای مالی می‌تواند به اثربخشی بیشتری از پیامدهای مثبت برای جامعه و حرفه حسابداری منجر گردد. کائمارتیواری و دیناٹ (۲۰۱۷) به‌عنوان یکی از پیشگامان این عرصه تلقی می‌شود که با مهم دانستن فلسفه وجودی حسابداری دادگاهی برای جوامع امروزی، مبنای آینده‌نگری در حسابداری را به ارزش‌های اجتماعی‌ایی که حسابداری دادگاهی برای جامعه دارد، پیوند می‌زند. استناد به نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه می‌تواند حائز اهمیت باشد:

«اگر بپذیریم که حسابداری دادگاهی بخشی از تغییرات پارادایم‌های سنتی در نظارت بر عملکردهای مالی به پارادایم‌های جدید مدیریت مالی است، می‌تواند درک نمود که این تغییرات به مرور زمینه را برای توسعه دانشی فراگیرتر در حسابداری ایجاد خواهد نمود. شکل‌گیری سیستم‌های یکپارچه اطلاعاتی و یا نظام نامه‌های مالیاتی همگی به‌عنوان مسیر پیشرفتی از حوزه حسابداری قضایی تلقی می‌گردد که به ناظران قانونی و قضایی در جهت شناخت بهتر در مورد نظارت‌های اثربخش بر کارکردهای مالی کمک می‌کند.»

براین اساس، نمی‌توان محدودیتی برای تعیین معیارهای مشخصی حداقل در بلندمدت برای حسابداری دادگاهی متصور بود و این موضوع خود می‌تواند به جلوگیری از فساد؛ پول‌شویی و تقلب در کارکردهای مالی مطابق با رشد و توسعه جامعه کمک نماید. نتیجه این بخش با پژوهش‌های کائمارتیواری و دیناٹ (۲۰۱۷) و پهری و گاونیوسلی (۲۰۱۹) که نتیجه این بخش را تأیید می‌نمایند، مطابقت دارد.

چارچوب تئوریک

بر اساس مضامین کدگذاری شده جهت رسیدن به مؤلفه‌ها و سپس مقوله‌های پژوهش و با توجه به بیان مباحث تطبیق در کدهای شناسایی شده در این بخش می‌بایست نسبت به ارائه چارچوب تئوریک اقدام نمود. لذا با توجه به ماهیت تحلیل گلیزر (۱۹۹۲) در نظریه داده‌بنیاد اقدام به ارائه چارچوب تئوریک پژوهش می‌باشد. همان‌طور که در روش‌شناسی به آن اشاره شد، رویکرد تحلیلی گلیزر (۱۹۹۲) در تفاوت با رویکرد تحلیلی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰) در چارچوب ساختارنیافته‌ای است که به واسطه مقوله‌ها و مؤلفه‌های پژوهش ارائه می‌شود. لذا با اتکا به این مفهوم چارچوب تئوریک پژوهش ارائه می‌شود:



شکل ۵. چارچوب نظری حسابداری دادگاهی

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه چارچوب نظری پژوهش همان طور که مشخص است، در واقع این مدل در قالب ۳ مقوله و ۶ مؤلفه و ۳۹ مضمون مفهومی تفکیک نموده است. در ادامه باهدف برازش پایایی مدل جهت تبیین در جامعه هدف پژوهش از تحلیل دلفی استفاده می‌شود.

یافته‌های تحلیل دلفی

تحلیل دلفی به‌عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مؤلفه‌های مدل را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این پژوهش به منظور برازش پایایی مؤلفه‌های 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 مؤلفه‌های پژوهش در قالب یک پرسش‌نامه هفت گزینه‌ای ترتیب داده شد تا بین اعضای پانل توزیع گردد و بر اساس چند دور رفت و برگشت پرسش‌نامه، سطح پایایی مؤلفه‌های پژوهش مورد سنجش قرار گیرد.

جدول ۵. تحلیل دلفی مؤلفه‌های اصلی پژوهش

نتیجه تحلیل دلفی	نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول دلفی		مؤلفه‌ها		مؤلفه‌های پژوهش
		ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین			
نتیجه تحلیل دلفی	تأیید	۷۵/۰	۵۰/۵	۶۵/۰	۳۰/۵	آموزش‌های رفتاری	کارکردهای مهارتی در توسعه حسابداری دادگاهی	
	تأیید	۸۵/۰	۲۰/۶	۸۰/۰	۶	تصمیم‌گیری و اطلاعات		
	تأیید	۶۵/۰	۳۰/۵	۰/۶۰	۲۰/۵	نظارت‌های نهادی	کارکردهای حاکمیتی در توسعه حسابداری دادگاهی	
	تأیید	۷۵/۰	۵۰/۵	۶۵/۰	۳۰/۵	تقویت کنترل داخلی	کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی	
	تأیید	۶۵/۰	۳۰/۵	۶۰/۰	۲۰/۵	عدالت اجتماعی		
	تأیید	۷۵/۰	۵۰/۵	۶۵/۰	۳۰/۵	چشم‌اندازهای اجرایی		

بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، مشخص شد، تمامی مؤلفه اصلی مربوط به ابعاد حسابداری دادگاهی، مورد تأیید هستند. به عبارت دیگر با توجه به اینکه میانگین مؤلفه‌های اصلی ۵ و از ۵ بالاتر بود و از طرف دیگر چون ضریب توافق به‌دست آمده بیش از ۵/۰ است می‌توان بیان نمود، تمامی مؤلفه‌های اصلی پژوهش مورد تأیید قرار گرفتند. بامشخص شدن تأیید مؤلفه‌های اصلی پژوهش، در ادامه نسبت به اولویت‌بندی هریک از مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام می‌شود.

تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP)

در ادامه همان‌طور که پیش‌تر توضیح داده شد، پژوهش وارد فاز تحلیل رتبه‌بندی تفسیری می‌شود تا اثرگذارترین مؤلفه مربوط به حسابداری دادگاهی را مشخص نماید. لذا جهت مقایسه زوجی مؤلفه‌های پژوهش از فرایند ارزیابی تأثیرگذاری سطر «i» بر ستون «j» و یا برعکس و یا متقابل، استفاده می‌شود. لذا به منظور ایجاد ماتریس‌های تعاملی ابتدا می‌بایست سطح ارتباط مستقیم، متقارن و یا غیرمستقیم را همسو با توضیح‌ها مورد توجه قرار داد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان بر اساس نمادهای مندرج در جدول ۶ استفاده می‌شود:

جدول ۶. روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

اختصارات تعریف شده			
	X	A	
$i \Leftrightarrow j$	$i \Leftrightarrow j$	$i \Leftarrow j$	$i \Rightarrow j$
تشریح ریاضی	اثر متقابل سطر و ستون	اثر مستقیم ستون بر سطر	اثر مستقیم سطر بر ستون
تشریح تفسیری	عدم وجود اثر سطر و ستون	اثر مستقیم سطر و ستون	اثر مستقیم سطر بر ستون

با عنایت به اختصارات این تحلیل، ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) تشکیل می‌شود (جدول ۷) و پس از آن، می‌بایست به تعیین ماتریس تفسیری بر اساس مقایسه سطر «i» و ستون «j» و شاخص مُد اقدام شود (جدول ۸).

جدول ۷. ماتریس خودتعاملی مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی

چشم‌انداز اجرایی	عدالت اجتماعی	کنترل داخلی	نظارت نهادی	تصمیم‌گیری و اطلاعات	آموزش رفتاری			
F6	F5	F4	F3	F2	F1			
O	V	V	A	V	-		آموزش‌های رفتاری	
V	V	A	A	-			تصمیم‌گیری و اطلاعات	
V	V	V	-				نظارت‌های نهادی	
V	V	-					تقویت کنترل داخلی	
X	-						عدالت اجتماعی	
							چشم‌اندازهای اجرایی	
مؤلفه‌های مستقر ستون «ز»								

مؤلفه‌های مستقر سطر «ز»

جدول ۸. تحلیل تفسیری ماتریس متقابل مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی

F6	F5	F4	F3	F2	F1			
	آموزش‌های رفتاری در حسابداری دادگاهی مبنایی برای توسعه عدالت اجتماعی	آموزش‌های رفتاری در حسابداری دادگاهی مبنایی برای تقویت کنترل داخلی قضایی		آموزش‌های رفتاری در حسابداری دادگاهی مبنایی برای تصمیم‌گیری و اطلاعات قضایی	-	F		
تصمیم‌گیری و اطلاعات در حسابداری دادگاهی مبنایی برای چشم‌اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی	تصمیم‌گیری و اطلاعات در حسابداری دادگاهی مبنایی برای توسعه عدالت اجتماعی			-		F		
وجود نظارت‌های نهادی جهت توسعه حسابداری دادگاهی مبنایی برای چشم‌اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی	وجود نظارت‌های نهادی جهت توسعه حسابداری دادگاهی مبنایی برای توسعه عدالت اجتماعی	وجود نظارت‌های نهادی جهت توسعه حسابداری دادگاهی مبنایی برای توسعه عدالت اجتماعی	-	وجود نظارت‌های نهادی جهت توسعه حسابداری دادگاهی مبنایی برای تصمیم‌گیری و اطلاعات قضایی		F		
کنترل داخلی برپایه مباحث حقوقی مالی مبنایی برای چشم‌اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی	کنترل داخلی برپایه مباحث حقوقی مالی مبنایی برای توسعه عدالت اجتماعی	-		کنترل داخلی برپایه مباحث حقوقی مالی مبنایی برای تصمیم‌گیری و اطلاعات در حسابداری دادگاهی		F		
عدالت اجتماعی به‌عنوان پیامد حسابداری دادگاهی مبنایی برای چشم‌اندازهای اجرایی این حوزه	-					F		
چشم‌اندازهای اجرایی به‌عنوان پیامد حسابداری دادگاهی مبنایی برای عدالت اجتماعی در این حوزه						F		
مؤلفه‌های مستقر ستون «ز»								

مؤلفه‌های مستقر سطر «ز»

در این بخش می‌بایست بر اساس فرایند تبدیل اختصارهای تعریف شده در جدول ۶ نحوه تبدیل نمادهای اختصاری ارائه شده در جدول ۹ توسط خبرگان پژوهش را مدنظر قرار داد.

جدول ۹. فرایند تبدیل نمادهای اختصاری به ۰ و ۱

تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی	
V	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه قرینه آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه قرینه آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه قرینه آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه قرینه آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.

در این بخش بر اساس این مفاهیم، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی جهت تعیین مقایسه سطر «i» و ستون «j» بر اساس ۰ و ۱ می‌شود.

جدول ۱۰. ماتریس دستیابی مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی

چشم‌انداز اجرایی	عدالت اجتماعی	کنترل داخلی	نظارت نهادی	تصمیم‌گیری و اطلاعات	آموزش رفتاری			
F6	F5	F4	F3	F2	F1			
۰	۱	۱	۰	۱	۱		آموزش‌های رفتاری	
۱	۱	۰	۰	۱	۰		تصمیم‌گیری و اطلاعات	
۱	۱	۱	۱	۱	۱		نظارت‌های نهادی	
۱	۱	۱	۰	۱	۰		تقویت کنترل داخلی	
۱	۱	۰	۰	۰	۰		عدالت اجتماعی	
۱	۱	۰	۰	۰	۰		چشم‌اندازهای اجرایی	
مؤلفه‌های مستقر ستون «j»								مؤلفه‌های مستقر سطر «i»

در ادامه تحلیل جهت تعیین ارتباط غیرمستقیم بین مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی، مقایسه زوجی i امین مؤلفه به صورت دو به دو با تمام عناصر از (i + 1) ام تا n ام مورد مقایسه قرار می‌گیرد. برای هر ارتباط پاسخ بله از گزینه «» استفاده شده است که به معنای وجود ارتباط قطبی بین مؤلفه‌های پژوهش است.

جدول ۱۱. مقایسه زوجی بین مضامین گزاره‌ای بر اساس فرم ماتریس

ماتریس متقابل F1... F6										
F6 – F1	F1 – F6	F5 – F1	F1 – F5	F4 – F1	F1 – F4	F3 – F1	F1 – F3	F2 – F1	F1 – F2	
		<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>			F1
ماتریس متقابل F2... F6										
F6 – F2	F2 – F6	F5 – F2	F2 – F5	F4 – F2	F2 – F4	F3 – F2	F2 – F3			
	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>					<input checked="" type="checkbox"/>		F2
ماتریس متقابل F3... F8										
F6 – F3	F3 – F6	F5 – F3	F3 – F5	F4 – F3	F3 – F4					
	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>							F3
ماتریس متقابل F4... F8										
F6 – F4	F4 – F6	F5 – F4	F4 – F5							
	<input checked="" type="checkbox"/>									F4
ماتریس متقابل F5–F8										
F6 – F5	F5 – F6									
	<input checked="" type="checkbox"/>									F5

بر اساس، ماتریس مقایسه زوجی، در این بخش اقدام به تدوین ماتریس دستیابی نهایی بر اساس ارتباط غیرمستقیم مؤلفه‌های پژوهش می‌شود. در واقع در این بخش اگر مؤلفه F1 با مؤلفه F2 بدون ارتباط تفسیر شده باشد، اما ارتباط بین F2 با F3 به صورت مستقیم تعریف شده است، بر اساس اجرای دستور بولین پروداکت در نرم‌افزار متلب می‌توان ارتباط F3 با F1 به صورت متقارن و در قالب «۱*» تعیین شود. لذا نتایج این بخش در جدول (۱۲) به ترتیب زیر ارائه شده است.

جدول ۱۲. ماتریس دستیابی نهایی مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی

چشم‌انداز اجرایی	عدالت اجتماعی	کنترل داخلی	نظارت نهادی	تصمیم‌گیری و اطلاعات	آموزش رفتاری		
F6	F5	F4	F3	F2	F1		
۰	۱	۱	۱*	۱	۱	آموزش‌های رفتاری	مؤلفه‌های مستقر سطر «ز»
۱	۱	۱*	۱*	۱	۰	تصمیم‌گیری و اطلاعات	
۱	۱	۱	۱	۱	۱	نظارت‌های نهادی	
۱	۱	۱	۰	۱	۰	تقویت کنترل داخلی	
۱	۱	۰	۰	۰	۰	عدالت اجتماعی	
۱	۱	۰	۰	۰	۰	چشم‌اندازهای اجرایی	
مؤلفه‌های مستقر ستون «ز»							
تأثیرگذاری انتقالی			تأثیرگذاری مستقیم				

با توجه به مشخص شدن، سطح تأثیرگذاری مستقیم و انتقالی مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی، در گام بعد اقدام به تعیین درصدهای امتیاز مجموع سطح تأثیرگذاری‌ها می‌شود که این نتایج در قالب جدول ۱۳ ارائه شده است.

جدول ۱۳. درصد امتیازهای سطح تأثیرگذاری مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی

Rank	تأثیرگذاری مستقیم	تأثیرگذاری انتقال‌پذیر	تأثیرگذاری تفسیری	تأثیرگذاری کلی	درصد تأثیرگذاری		
					جامع	درصد تأثیرگذاری	
2 th	۴	۱	۳	۸	۵۱/۲۰	F1	آموزش‌های رفتاری
4 th	۳	۲	۲	۷	۹۴/۱۷	F2	تصمیم‌گیری
1 th	۶	۰	۵	۱۱	۲۰/۲۸	F3	نظارت‌های نهادی
3 th	۴	۰	۳	۷	۹۴/۱۷	F4	تقویت کنترل داخلی
5 th	۲	۰	۱	۳	۶۹/۷	F5	عدالت اجتماعی
5 th	۲	۰	۱	۳	۶۹/۷	F6	چشم‌اندازها
مجموع		۲۱	۳	۱۵	۳۹		
درصد		۸۴/۵۳	۶۹/۷	۴۶/۳۸			

نتایج نشان داد، ۸۴/۵۳ درصد ارتباط بین مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی، مستقیم و تنها ۶۹/۷ درصد دارای تأثیرگذاری انتقالی هستند. از مجموع تأثیرگذاری کلی مبتنی بر مقیاسه زوجی بین مؤلفه‌های پژوهش مشخص شد، درصد تأثیرگذاری مؤلفه نظارت نهادی نسبت به بقیه مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی بیشتر است، که به معنای آن است که اثرگذارترین مؤلفه حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه، مؤلفه نظارت‌های نهادی می‌باشد. همچنین مشخص شد کم‌اثرترین مؤلفه حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه نسبت به سایر مؤلفه‌های این پژوهش، مربوط به دو مؤلفه عدالت اجتماعی و چشم‌اندازهای اجرایی به‌عنوان مؤلفه‌های مقوله کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی می‌باشد. در ادامه باهدف تقویت شناخت مؤلفه‌های پژوهش از نظر ماتریس میک‌مک، اقدام به جایگذاری هریک از مؤلفه‌های پژوهش در درون این ماتریس می‌شود.

جدول ۱۴. تعیین قدرت نفوذ و وابستگی مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی

قدرت نفوذ	F6	F5	F4	F3	F2	F1	F	
۵	۰	۱	۱	۱*	۱	۱	F1	آموزش‌های رفتاری
۵	۱	۱	۱*	۱*	۱	۰	F2	تصمیم‌گیری و اطلاعات
۶	۱	۱	۱	۱	۱	۱	F3	نظارت‌های نهادی
۴	۱	۱	۱	۰	۱	۰	F4	تقویت کنترل داخلی
۲	۱	۱	۰	۰	۰	۰	F5	عدالت اجتماعی
۲	۱	۱	۰	۰	۰	۰	F6	چشم‌اندازهای اجرایی
	۵	۶	۴	۳	۴	۲	قدرت وابستگی	
مؤلفه‌های مستقر ستون «J»								

بر اساس تعیین قدرت نفوذ و وابستگی اقدام به تحلیل گره‌ها و لینک‌های هریک از مؤلفه‌های پژوهش در قالب تحلیل نموداری میک‌مک می‌شود. لذا بر اساس قدرت نفوذ و وابستگی از طریق ترکیب نمودن تقارن مؤلفه‌های بر اساس ۴ بُعد نموداری این تحلیل، مؤلفه‌های جای‌گذاری می‌شوند.

		رُبع مستقل				رُبع پیوندی			
قدرت نفوذ	8								
	7								
	6								
	5								
	4								
	3								
	2								
	1								
		1	2	3	4	5	6	7	8

		رُبع خودمختاری				رُبع وابسته			
قدرت و وابستگی									

شکل ۶. نمودار (MICMAC) قرار گرفتن مؤلفه‌های پژوهش بر اساس قدرت نفوذ و وابستگی

همان‌طور که نتایج نشان می‌دهد، در رُبع اول، یعنی خودمختاری مشخص شد، مؤلفه تقویت کنترل داخلی قرار گرفته است که از نظر، اهمیت در بین مؤلفه‌های پژوهش از جایگاه پایینی برخوردار هستند، زیرا به دلیل میزان وابستگی و قدرت هدایت کمی دارند، نقش اثرگذاری در فرایندهای حسابداری دادگاهی در سطح بازار سرمایه ایفا نمی‌کنند. از طرف دیگر در رُبع وابسته مشخص شد، دو مؤلفه عدالت اجتماعی و چشم‌اندازهای اجرایی تحت مقوله کارکردهای اجتماعی در توسعه حسابداری دادگاهی قرار دارند که اگرچه قدرت نفوذ پایین‌تری از حد مطلوب دارند، اما از قدرت وابستگی قوی برخوردار هستند. لذا دو مؤلفه عدالت اجتماعی و چشم‌اندازهای اجرایی تحت تأثیر متغیرهای رُبع مستقل قرار دارند. در نهایت مشخص شد، در رُبع مستقل مشخص شد سه مؤلفه آموزش‌های رفتاری؛ تصمیم‌گیری و اطلاعات و نظارت‌های نهادی قرار دارند که دارای قدرت نفوذ بسیار بالایی در کارکردهای حسابداری دادگاهی در سطح بازار سرمایه هستند و متغیر نظارت نهادی به‌عنوان مؤلفه مقوله کارکردهای حاکمیتی در توسعه حسابداری دادگاهی از قدرت نفوذ بالاتری در مقایسه با سایر موارد برخوردار است. لذا نتایج این پژوهش نشان می‌دهد، وجود نظارت‌های نهادی در سطح حاکمیت شرکتی اثربخشی قابل توجهی در توسعه حسابداری دادگاهی شرکت‌های بازار سرمایه دارد، که به دلیل قدرت نفوذ بالاتر، بر سایر متغیرها اثر می‌گذارد و از آنان تأثیر نمی‌پذیرد. لذا این مؤلفه مهم‌ترین مبنایی است که انتظارات بازار سرمایه می‌تواند داشته باشد تا کارکردهای حسابداری از اثربخشی بالاتری برخوردار باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش طراحی مدل حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. لذا همسو با ماهیت ترکیبی پژوهش، ابتدا از طریق تحلیل کردند تئوری تلاش گردید تا ابعاد مدل در قالب چارچوب نظری ارائه گردد. برای این منظور با اتکا به فرایند نقطه اشباع نظری در تحلیل کردند تئوری، تعداد ۱۳ مصاحبه انجام شد که طی آن ۳ مقوله؛ ۶ مؤلفه و ۳۹ مضمون مفهومی حسابداری دادگاهی در قالب یک مدل شش بُعدی قرار گرفتند تا مبنای تبیین آن در سطح شرکت‌های بازار سرمایه باشد. در این بخش اولین مؤلفه آموزش‌های رفتاری حسابداری دادگاهی بودند که اشاره به ارتقای سطح آگاهی و مهارت‌های مورد نیاز واحدهای حسابداری مستقل به منظور ارزیابی ریسک و استدلال‌های مربوط به جلوگیری از تقلب و جمع‌آوری اطلاعات برای تکمیل مستندات و ارائه آن به واحدهای نظارتی و بازرسی می‌باشد. تصمیم‌گیری و محتوای اطلاعاتی به‌عنوان مؤلفه دوم حسابداری دادگاهی اشاره به توسعه گزارش‌های تفسیری جهت یکنواختی در تفسیر اطلاعات می‌باشد تا به کمک تکنیک‌های تحلیل وقایع، ضمن ایجاد سناریوهای محتمل نسبت به ارزیابی دوره‌های عملکردهای مالی واحدهای تجاری و ارائه اطلاعات شفاف به ذی‌نفعان اقدام لازم صورت گیرد. مؤلفه سوم توسعه نظارت‌های راهبری است که بیان‌کننده رویه‌ها و مجموع مکانیزم‌هایی است که در مقابله با ریسک و نظارت بر عملکردهای مدیران در شرکت‌ها می‌تواند به حسابداری دادگاهی کمک نماید. باید توجه داشت نظارت‌های نهادی نقش مهمی در جلوگیری از تشکیل پرونده‌های مالی/حقوقی خواهند داشت چراکه افزایش اثربخشی در آن می‌تواند به جلوگیری از تخلفات مالی واحدهای تجاری منجر شود. مؤلفه چهارم شناسایی شده، تقویت کنترل‌های داخلی است که بخش مهمی از ساختارهای نظارت مالی در درون واحد تجاری است که از طریق ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات حسابداری به تناسب رعایت استانداردهای افشا و مقایسه دوره‌ای اطلاعات ارائه شده در قالب گزارشگری مالی کمک می‌کند و زمینه را برای ارتقای ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکردهای حقوق شرکت مهیا می‌سازد. پنجمین مؤلفه ایجاد شده در این پژوهش، عدالت اجتماعی حسابداری دادگاهی است که بیان‌کننده ارتقای سطح اعتماد عمومی ایجاد شده به دلیل توسعه حسابداری دادگاهی در بسترهای اجتماعی است که می‌تواند به مشروعیت بخشیدن به افشای اطلاعات در سایه نظارت‌های قانونی و حقوقی کمک نماید و باعث برابری اطلاعات ذی‌نفعان گردد. در نهایت چشم‌اندازهای اجرایی حسابداری دادگاهی به‌عنوان آخرین مؤلفه حسابداری دادگاهی شناسایی شده، به نقش توسعه این دانش در قالب حوزه‌های معرفت‌شناختی حسابداری و ایجاد زیرساخت‌های مقابله با تقلب و مدل‌های ساختگی در حسابداری اشاره دارد که باعث هماهنگی بیشتر بین حوزه‌های قضایی با حوزه‌های مالی می‌گردد.

لذا باهدف تعیین تأثیرگذارترین مؤلفه‌های شناسایی شده از مرحله تحلیل کیفی، تلاش گردید تا با مشارکت ۲۰ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بورسی و کارشناسان رسمی دادگستری، نسبت به مقایسه زوجی مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی اقدام شود. نتایج بر اساس فرایند تحلیل رتبه‌بندی تفسیری نشان داد، درصد تأثیرگذاری مؤلفه نظارت نهادی نسبت به بقیه مؤلفه‌های حسابداری دادگاهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه بیشتر است. نتیجه کسب‌شده گویایی این واقعیت است که نظارت‌های نهادی در ساختار حاکمیت شرکتی به حوزه حسابداری دادگاهی در جهت کاهش بار حقوقی و قضایی عملکردهای مالی کمک‌شایان 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 چشمگیرتری 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 به‌عنوان 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 (۲۰۲۱)؛ بهسین (۲۰۱۵) و درسه و تیموری (۱۳۹۸) که به نقش حاکمیت شرکتی بر ایجاد مکانیزم‌های نظارتی اثربخش در حسابداری دادگاهی تأکید نموده‌اند، مطابقت دارد. اما نتایج کسب شد با پژوهش آلشیرافت و همکاران (۲۰۲۱) که صرفاً بر ابعاد اقتصادی حسابداری دادگاهی متمرکز بود و با پژوهش بوتس و ساده (۲۰۱۸) که صرفاً به نقش مالی حسابداری دادگاهی توجه نمود یا پژوهش شریفی و همکاران (۱۴۰۰) که بر اساس فرایند کمی صورت گرفت، مطابقتی وجود ندارد.

بر اساس نتیجه کسب‌شده پیشنهاد می‌شود، از آنجایی که پایبندی به حسابداری قضایی مبنایی برای تطابق کارکردهای مالی شرکت با نهادهای نظارتی و قانونی است، کارکردهای حاکمیتی می‌بایست به‌گونه‌ای شفاف، رویه‌ها و حوزه‌های اختیاری شرکت از نظر انتصاب‌ها یا افشای ریسک‌های شرکت را در اختیار نهادهای نظارتی قرار دهد تا بار حقوقی و تبعات احتمالی عملکردهای مالی شرکت را کاهش دهد. از طرف دیگر، سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط به‌عنوان سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان قوانین مالی حقوقی، همچون سازمان بازرسی می‌بایست مبنایی برای ترغیب و انگیزه‌بخش بودن توجه شرکت‌ها به اهمیت‌دادن به ماهیت حقوقی عملکردهای مالی و حسابداری را در پیش گیرند تا در این شرایط شرکت‌ها اهتمام بیشتری جهت توسعه مبانی حقوق خود در افشای اطلاعات و گزارشگری مالی به‌کار گیرند. از طرف دیگر این نهادها می‌بایست نسبت به اصلاح قوانین و استانداردها موجود باهدف کاهش پیچیدگی‌های سازمانی در تعاملات شرکت با نهادهای قضایی، از طریق تغییر احکام مدنظر در قانون تجارت، قانون آیین دادرسی مدنی و قوانین مرتبط دیگر به افزایش سطح نظارت‌های اثربخش‌تر در حفاظت از منافع سهام‌داران اقدام نمایند. وجود چنین اصلاحاتی در مباحث بازرسی‌های دادگاهی می‌تواند در قالب وضع قوانینی با عنوان کارکردهای حقوقی و قضایی حاکمیت شرکتی که مشتمل بر اتخاذ قواعدی در ارکان راهبری شرکت‌ها با هدف ارتقای سطح اثربخشی نظارت‌ها بر کارکردهای اطلاعاتی باشد، صورت پذیرد. با توجه به فرایندهای طی‌شده، محدودیت قابل‌ذکر در این پژوهش، پیوند بین رویکردهای درونی مشارکت‌کنندگان پژوهش با ابزارهای قابل‌سنجش در بخش کمی بود که همچون تمامی پژوهش‌های علوم انسانی این پژوهش نیز با این محدودیت مواجه بود. به عبارت دیگر، از آنجایی که پژوهش بر اساس استفاده از تحلیل‌های بخش کیفی و کمی به‌دنبال پیوندزدن بخش محتوایی و نظری با بخش وادراک‌های واقعی مشارکت‌کنندگان پژوهش بود، می‌توان ضمن اینکه به سطح قابل‌توجهی 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 توسعه حسابداری دادگاهی وجود داشته باشد که نقش ارزش آفرینی در افشای اطلاعات و احدهای تجاری ایفا نماید. لذا برای پژوهش‌های آتی می‌توان استفاده از تحلیل‌های سناریو و تحلیل‌های مبتنی بر گروه‌های کانونی را برای توسعه نظری و کاربردی حسابداری دادگاهی پیشنهاد نمود. زیرا استفاده از گروه‌های کانونی و تحلیل سناریو به دلیل بحث و بررسی متمادی در جریان جمع‌آوری داده‌های پژوهش می‌تواند تا حد زیادی مشکل مربوط به پیوند درونی مشارکت‌کنندگان با واقعیت‌های کاربردی را حل نماید.

منابع

- آیت، علی‌رضا (۱۳۹۸). توجیه رسیدگی افتراقی برای جرائم اقتصادی: تهدید جرم یا خطر مرتکب؟ *فصلنامه پژوهش حقوق کیفری*، (۲۸)۸، ۲۳۹-۲۶۷.
- احمدی فضل‌اله، نصیریانی خدیجه، اباذری پروانه (۱۳۸۷). تکنیک دلفی: ابزاری در تحقیق. *مجله ایرانی آموزش در علوم پزشکی*، (۱)۸، ۱۷۵-۱۸۵.
- اسدی، حمید؛ مهدوی‌پور، اعظم؛ رضوانی، سودابه. (۱۳۹۸). مفهوم و جایگاه تنظیم‌گری اقتصادی با تأکید بر پاسخ‌گویی به جرایم بورسی، *پژوهش‌نامه حقوق اسلامی*، (۵۰)۲۰، ۴۷۳-۴۹۸.
- بنایی‌قدیم، رحیم؛ واعظ، سیدعلی (۱۴۰۰). بررسی رابطه شاخص مسئولیت‌پذیری اجتماعی با قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری در مراحل چرخه عمر شرکت. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۱)۲۸، ۱-۳۰.
- تیموری، زهرا؛ هاشمی، سیدعباس و امیری، هادی (۱۴۰۰). تدوین مدل کیفی عوامل اثرگذار بر قیمت‌گذاری کیفیت اطلاعات حسابداری در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۳)۲۸، ۴۳۵-۴۵۹.
- درسه، سیدصابر و تیموری، شمس‌الله (۱۳۹۸). تأثیر حسابرسان دادگاهی بر حاکمیت شرکتی، *حسابداری و منافع اجتماعی*، (۳)۹، ۶۹-۸۵.
- دیانتی‌دیلمی، زهرا؛ سلطانی، اصغر و عمرانی، حامد (۱۳۹۷). تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضایی (دادگاهی) و ضد تقلب، *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، (۵)۳، ۴۱-۱۰۰.
- شریفی، محسن (۱۳۹۶). مسئولیت کیفری شرکت‌های تجاری در وضعیت‌های خاص (قبل از ثبت، پس از ادغام و در حال تصفیه)، *فصلنامه پژوهش حقوق کیفری*، (۲۰)۶، ۱۴۱-۱۷۲.
- شریفی، سمیه؛ واعظ، سیدعلی و 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*، (۴۸)۱۴، ۶۹-۸۶.
- فخراری، حسین و اسکو، وحید (۱۳۹۷). تقلب در صورت‌های مالی: نیاز به تغییر الگو به سمت حسابداری دادگاهی، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، (۲)۲۶، ۴۵-۶۰.
- قربانی، نسیم و دیانتی‌دیلمی، زهرا (۱۳۹۹). بررسی ضرورت راه‌اندازی رشته حسابداری قضایی در دانشگاه‌ها و اولویت‌بندی دروس آن: دیدگاه خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای، *چهارمین کنفرانس ملی پژوهش در حسابداری و مدیریت*.

کلایان‌مقدم، 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 (گلیزری)، علوم/اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد، ۱۷(۱)، ۸۷-۱۴۱.

کمالی‌زاده، محمد و سوری، امیرمحمد (۱۳۹۷). تحول مفهومی «قانون» در فرایند تدوین قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، نشریه پژوهش سیاست نظری، ۱۳(۲۴)، ۲۹-۶۴.

لیب‌زاده، محمدحسین؛ حجازی، رضوان؛ صالحی، اله‌کرم و هرمزی، فرشین (۱۴۰۰). نقش الگوواره تحکیم حسابداری دادگاهی در تغییر رویکرد افشای ریسک شرکت‌های بازار سرمایه: بسط نظریه همولوژی جهت نمادگرایی ادراک سرمایه‌گذاران، دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، ۱۴(۵۰)، ۵۷-۷۶.

میرسعیدی، سیدمنصور و جوانمردی، محمد (۱۳۹۵). تحلیل جرم اظهارنظر غیرقانونی بازرس و حسابرس نسبت به اطلاعات مالی ارائه‌شده، فصلنامه پژوهش حقوق کیفری، ۱۶(۵)، ۱۱۷-۱۴۸.

نمازی، محمد و ابراهیمی‌میمند، مهدی (۱۳۹۵). بررسی چگونگی افشای ریسک در گزارش سالانه شرکت‌ها و عوامل مؤثر بر آن، دانش حسابداری مالی، ۳(۲)، ۱-۲۹.

وفایی‌پور، روح‌اله (۱۳۹۹). رابطه حسابداری قضایی با سلامت اقتصاد (پول‌شویی). فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۴(۳۱)، ۳۵-۵۲.

References

- ACFE. (2014). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*, Austin: Association of Certified Fraud Examiners.
- AICPA, A. I. O. C. P. A. (2014). *Forensic services audits, and corporate governance: Bridging the gap*, New York: Author.
- Akinbowale, O.E., Klingelhöfer, H.E. and Zerihun, M.F. (2020). An innovative approach in combating economic crime using forensic accounting techniques, *Journal of Financial Crime*, 27(4), 1253-1271.
- 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*, 1(2), 135-148.
- Asadi, H., Mahdavi-poor, A., Rezvani, S. (2020). The Concept and Position of Economic Regulation with Emphasis on Accountability for Exchange crimes, *Islamic Law Research Journal*, 20(50), 473-498. (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. (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.
- 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.
- Bonabi Ghadim, R., & Vaez, S. A. (2021). Investigating the Relationship between Social Responsibility Index and Financial Statement Comparability in the Company Life Cycle Stages. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 1-30. doi: 10.22059/acctgrev.2021.316824.1008493 (in Persian)
- Botes, V. and Saadeh, A. (2018). Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting, *Pacific Accounting Review*, 30(2), 135-154.
- Botes, V. and Saadeh, A. (2018). Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting, *Pacific Accounting Review*, 30(2), 135-154.
- Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3), 359-380.
- Davidson, R, H. (2021). Who did it matters: Executive equity compensation and financial reporting fraud, *Journal of Accounting and Economics*, 2(4), 107-143.
- 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. (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.
- Dong, R. (2011). Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting, *Energy Procedia*, Elsevier Ltd, 2147-2151, CC BY-NCND license.
- Dorseh, S., Tevmouri, S. (2019). The Impact of Forensic Auditors on Corporate Governance. *Journal of Accounting and Social Interests*, 9(3), 69-85. (in Persian)
- 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*, 4(1), 28-69.
- Fakhari, H., Oskou, V. (2018). Fraud in the Financial Statement: the Need for a Paradigm Shift to Forensic Accounting. *Accounting and Auditing Studies*, 7(26), 45-60. (in Persian)
- 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.
- James, A. D. (2010). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants, *Journal of Education for Business*, 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), 141-8. (in Persian)
- Kamalizadeh, M. & Soori, A.M. (2018). Conceptual Evolution of "Law" in the constitution process of Islamic Republic of Iran, *Research in Theoretical Politics*, 13(24), 29-64. (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.
- Kumari Tiwari, R. and Debnath, J. (2017). Forensic accounting: a blend of knowledge. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 25(1), 73-85.
- Labibzadeh, M., Hejazi, R., salehi, A., Hormozi, F. (2021). Forensic Accounting Paradigm in Changing Approach to Risk Disclosure of Capital Market Firms: Development of Homology Theory to Symbolize Investors Perception. *Financial Knowledge of Securities Analysis*, 14(50), 57-76. (in Persian)
- 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. (in Persian)
- Namazi, M. & Ebrahimi Meymand, M. (2016). Studying the Disclosure of Risk and Influential Factors on This Disclosure. *Financial Accounting Knowledge*, 3(2), 1-29. (in Persian)
- Phiri, J. and Guven-Uslu, P. (2019). Social networks, corruption and institutions of accounting, auditing and accountability, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(2), 508-530.
- 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.
- Sharifi, M. (2017). Criminal Liability of Corporations under Specific Situations (Before Registration, during Settlement and after Merger). *Journal of Criminal Law Research*, 6(20), 141-172. (in Persian)
- Sharifi, S., Vaez, S.A., 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. *Journal of Management Accounting*, 14(48), 69-86. (in Persian)

Singleton, T. W., Singleton, A. J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. (4th ed.), John Wiley & Sons Inc, New Jersey.

Speziale, HS, Streubert, HJ, & Carpenter, DR. (2011). *Qualitative research in nursing: Advancing the humanistic imperative*. Lippincott Williams & Wilkins.

Srinivasan, P. (2009). Internal Audit Control Systems, Forensic Accounting and Financial Reporting. <https://ssrn.com/abstract=1474188>

Teymoori, Z., Hashemi, S. A., & Amiri, H. (2021). Developing the Qualitative Model of the Factors Affecting the Accounting Information Quality Pricing in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(3), 435-459. doi: 10.22059/acctgrev.2020.303615.1008380 (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 Sharfah forensic accounting perspective, *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 14(4), 692-712.