

## کنکاشی در ویژگی های شخصیتی، مهارتی و اخلاقی حسابداران دادگاهی با استفاده از تکنیک تاپسیس

جمال برزگری خانقاه\*<sup>۱</sup> علی مروتی شریف آبادی<sup>۲</sup> صفیه صحت<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۶/۱۹

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۸/۲۵

### چکیده

حسابداری دادگاهی بخش مهمی از حرفه حسابداری محسوب می شود و با توجه به فسادهای مالی در سال های اخیر این رشته می تواند نقش حیاتی در توسعه اقتصادی، اجتماعی و سیاسی جامعه ایفا کند. بنابراین تمرکز بر بهبود عملکرد این حرفه از موضوعاتی است که می بایست مورد توجه قرار گیرد، زیرا افزایش سطوح بهره‌وری حسابداری دادگاهی می تواند منجر به بهبود عملکرد سیستم های حسابداری شود. این مقاله سعی دارد عوامل شخصیتی، مهارتی و اخلاقی، که به افزایش سطوح بهره‌وری و کارایی حسابداران دادگاهی کمک می کند را با استفاده از نظرات سه گروه ( خبرگان حرفه حسابداری، دانشگاهیان، حوزه حقوقی و قضایی) در نیمه اول سال ۱۳۹۶ شناسایی و رتبه‌بندی کند. در گام نخست با بهره‌گیری از مقالات بین‌المللی و نظرات خبرگان ۵۰ عامل تأثیرگذار بر ویژگی‌های حسابداران دادگاهی شناسایی و در چهار بعد طبقه‌بندی گردید، سپس پرسش نامه مورد تایید خبرگان بر اساس فرمول کوکران بین ۲۹۷ نفر به عنوان نمونه جامعه آماری به صورت تصادفی طبقه‌ای توزیع گردید. در نهایت با استفاده از تکنیک تاپسیس این عوامل رتبه‌بندی شده است. نتایج رتبه‌بندی عوامل نشان می‌دهد؛ پاسخگوبودن از بعد صفات ضروری، مهارت حسابرسی از بعد مهارت اولیه و تجزیه و تحلیل و تفسیر صورت‌های مالی از بعد مهارت پیشرفته، هم چنین عدالت و توازن از بعد ارزش‌های اخلاقی بالاترین امتیاز را در بین سایر شاخص‌ها کسب کرده‌اند.

**واژگان کلیدی:** حسابدار دادگاهی، صفات، مهارت‌ها، ارزش‌های اخلاقی، ارزش‌های اسلامی، تکنیک تاپسیس

<sup>۱</sup>استادیار گروه حسابداری دانشگاه یزد، ایران (نویسنده مسئول)، barzegari@yazd.ac.ir

<sup>۲</sup>دانشیار دانشگاه یزد، ali morovati@yazd.ac.ir

<sup>۳</sup>دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه امام جواد (ع)، یزد، ایران، Sehat261@gmail.com

## ۱-مقدمه

کوشش‌های اقتصادی انسان همیشه و همواره معطوف بر آن بوده است که حداکثر نتیجه را از حداقل تلاش‌ها و امکانات بدست آورد. این تمایل را می‌توان اشتیاق وصول به «بهره‌وری» افزون‌تر نام نهاد. جمع اختراعات و ابداعات بشر از ابتدایی‌ترین ابزار کار در اعصار بدوی گرفته تا پیچیده‌ترین تجهیزات مکانیکی و الکترونیکی زمان حاضر، متأثر از همین تمایل و اشتیاق می‌باشد (جانعلی نژاد، ۱۳۸۰). حرفه حسابداری نیز با مشکلات پیش آمده در تئوری نمایندگی، در تلاش است تا برای رسیدن به جایگاه مناسب، بهره‌وری خود را در حد مطلوب افزایش دهد، چرا که در هر کشور یکی از بنیادی‌ترین نظام‌های که تأثیر عمیقی بر روند رشد و توسعه سرمایه‌گذاری و اقتصاد یک کشور می‌گذارد، بخش حسابداری است. وظیفه مهم و نهایی حرفه حسابداری در یک کشور آماده ساختن فضای سالم و امن برای سرمایه‌گذاری است. بعد از شکست حساب‌برسان در کشف تقلب به منظور حفاظت از منافع گروه‌های ذینفع و حل و فصل دعاوی حقوقی مطرح شده بر علیه شرکت و حساب‌برسان، شاخه‌ای جدید از دانش حسابداری به نام حسابداری دادگاهی به وجود آمده است. حسابداری دادگاهی دارای نقش دوگانه‌ای است؛ به این معنی که هم می‌تواند عاملی بازدارنده در وقوع اعمال متقلبانه و هم کشف و پیگیری تقلب به‌مراه داشته باشد (اوکویه و جیجی، ۲۰۱۳).

با توجه به مسائل و مشکلات مالی اخیر پیش آمده در کشور تقاضا برای مبارزه با تقلب به‌ویژه گزارشگری مالی متقلبانه افزایش یافته است، از آنجا که حساب‌برسان در کشف تقلب ناموفق بوده‌اند نیاز به تخصص حسابداران دادگاهی بیش از پیش احساس می‌شود؛ اما در حال حاضر در کشور ما، به نقل از وادی‌زاده (۱۳۸۸) حسابداری دادگاهی بدین شکل وجود ندارد و کارشناسان رسمی-دادگستری نقش حسابداران دادگاهی را ایفا می‌کنند که از لحاظ تخصص و مهارت کارایی و اثربخشی لازم را ندارند، چرا که از آموزش‌های تخصصی لازم برخوردار نیستند و اغلب بعد از وقوع تقلب وارد میدان می‌شوند و از وظیفه اصلی خود که پیشگیری از بروز تقلب می‌باشد دور مانده‌اند و اکثراً به کارهای کارشناسی و ارزیابی مشغول هستند.

از طرفی در گزینش کارشناس برای ارجاع امر کارشناسی معیار و شاخصی برای انتخاب وجود ندارد، اکنون وقت آن است در جهت افزایش دانش، مهارت و تخصص حسابداران دادگاهی، این رشته در دانشگاه‌ها به صورت یک شاخه از حسابداری ارائه شود و در این راستا ضرورت دارد

دیدگاه‌های دانشگاهیان "حقوق و حسابداری" و افراد شاغل در حرفه حسابرسی، کارشناسان رسمی دادگستری و قوه قضائیه، حقوقدانان و قضات دادگستری در زمینه‌ی ویژگی‌های فردی و مهارتی حسابدار دادگاهی بررسی گردد. بنابراین تحقیق حاضر قصد دارد تا شاخص‌های ویژگی-های شخصیتی، مهارتی و اخلاقی حسابداران دادگاهی را شناسایی و رتبه‌بندی نماید و بر اساس نتایج حاصل توصیه‌های کاربردی در راستای افزایش سطح بهره‌وری حسابداران دادگاهی ارائه دهد. امید است که نتایج این تحقیق با شناسایی شاخص‌های لازم در ابعاد شخصیتی، مهارتی و اخلاقی به تدوین و توسعه برنامه درسی و آموزشی در سطح دانشگاه‌ها و آموزش صحیح دانشجویان کمک کند و به تقویت ویژگی‌های شخصیتی، مهارتی و اخلاقی حسابداران دادگاهی منجر شود، همچنین در گزینش کارشناس خبره به وکلا و قضات برای حل پرونده‌های مالی و گزارشات صحیح‌تر کمک کند، تحقیق پیش‌رو می‌تواند با شناسایی معیارها و شاخص‌های برتر صفات، مهارت و ارزش‌های اخلاقی مختص یک حسابدار دادگاهی برای توسعه برنامه‌های آموزشی و استخدام و گزینش حسابدار دادگاهی در بخش عمومی و خصوصی به شورای عالی کارشناسان و کانون کارشناسان رسمی دادگستری کمک کند. همچنین این تحقیق علاوه بر کمک به رشد حسابدار دادگاهی، با توجه به کمبود تحقیقات در این زمینه می‌تواند پیش‌زمینه‌ای برای انجام تحقیقات در این زمینه باشد.

لذا مقاله حاضر ابتدا به بررسی مبانی نظری در این موضوع به تشریح دیدگاه‌ها از حسابداری دادگاهی و ویژگی‌های لازم برای آنان می‌پردازد و در نهایت نتایج آماری در قالب جداول مربوط به هر بعد معرفی می‌گردد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

رسولی مقدم (۱۳۸۷) معتقد است که نیروی انسانی مهمترین عامل در بهبود بهره‌وری می‌باشد و توجه به نکاتی از جمله کسب مهارت‌های جدید و ارتقای سطح آموزشی کارکنان باعث افزایش بهره‌وری کارکنان می‌باشد. رقابت جهانی در علوم مختلف موجب ایجاد تغییرات سریع شده است. از این رو، مهارت‌ها و دانش فعلی هر حسابدار دادگاهی باید به طور پیوسته روزرسانی شود. شورای عالی کارشناسان رسمی دادگستری<sup>۱</sup> موظف است حسابدارانی را که صفات و مهارت‌هایشان از سطوح مطلوب پایین‌تر است، شناسایی کنند. مسئولان منابع انسانی نیز وظیفه دارند فرایندهایی را تدارک ببینند که به موجب این فرایندها مهارت‌ها و دانش حسابداران را به طور پیوسته به روزرسانی شود و از طرفی، مدت زمانی که هر حسابدار دادگاهی از وظیفه‌اش فاصله می‌گیرد نیز به حداقل برسد.

<sup>۱</sup> <http://scioe.org>

### ■ دیدگاه‌ها در مورد حسابداری دادگاهی

حسابداری دادگاهی شاخه‌ای از حسابداری است که با ماهیت قضاوت دادگاهی در ارتباط است. در واقع علم گردآوری و ارائه‌ی اطلاعات مالی به شکلی که در دادگاه علیه متهم جرائم اقتصادی قابل قبول باشد. تمرکز بر تجزیه و تحلیل تبیین‌کننده‌ی (علت و معلولی) پدیده‌ها، شامل کشف حقه‌ها و ترفندها در صورت وجود و اثرات در آن حوزه‌ی حسابداری است. حسابداری دادگاهی ترکیبی از چند رشته است: حسابداری، حسابرسی، مالیات، امور مالی، حقوق، ارزش‌گذاری، تجارت، تحقیق، روانشناسی و رشته‌های مربوط به رسیدگی و بررسی است (دونگ رونژوا، ۲۰۱۱). واژه حسابداری دادگاهی به دیدگاهی جامع در مورد تقلب اشاره دارد که شامل پیشگیری از تقلب و تجزیه و تحلیل کنترل‌های ضد تقلب نیز هست (سیگلتن و همکاران، ۲۰۱۰). حسابداران دادگاهی، همچنین به‌عنوان حسابرسان دادگاهی یا تحقیقی نیز شناخته می‌شوند (کرامبلی، ۲۰۰۵).

### ■ دلایل نیاز به حسابدار دادگاهی

در پیدایش حسابداری دادگاهی به عنوان ترکیبی از مهارت‌های بازرسی و حسابرسی و به‌عنوان یک حوزه‌ی تخصصی از حسابداری دلایل زیر مؤثر بوده است:

۱. دعاوی حقوقی افراد و مؤسسات به تدریج افزایش یافته است این امر نتیجه‌ی پیچیده‌تر شدن تراکنش‌های تجاری است.
۲. روابط بین افراد، مؤسسات و دولت باعث ایجاد مسائلی شده است.
۳. تقلب در حسابداری روزبه‌روز در حال افزایش است و کشف این تقلب‌ها دشوارتر شده است.
۴. شکست‌ها و ناکامی‌های مدیریت به تدریج در حال افزایش است.
۵. مشاوران حقوقی و دادگاه‌ها بیش از پیش نیاز به بررسی‌های تخصصی دارند (مشایخی و آژنگ، ترجمه: ۱۳۹۲).

حسابدار دادگاهی علاوه بر اینکه لازم است، آموزش‌های لازم را دیده باشد و تجربه کافی در زمینه‌ی حسابرسی و حسابداری داشته باشد، باید دارای ویژگی‌های شخصیتی، مهارتی و اخلاقی لازم بشرح نیز باشند. (سیلوراستون و شیتز، ۲۰۰۷).

- صفات ضروری (ویژگی‌های شخصیتی)
- مهارت‌های عمومی و پیشرفته
- ارزش‌های اخلاقی

وجود حرفه‌ای بنام حسابداری و حسابرسی پیامد وجود فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری است و بدون آن شکل نخواهد گرفت. حسابداری دادگاهی نیز شاخه‌ای از حرفه حسابداری که می‌تواند به برگرداندن اعتماد به حرفه حسابداری کمک کند. صاحبان کاران، محرکان چرخه اقتصادی محسوب می‌شوند؛ بنابراین کسب اعتماد آنان در استفاده از حرفه حسابرسی و حسابداری، وظیفه همه حسابداران و شاغلان در این حرفه است تا آینده حرفه حسابداری تضمین شود. در شرایطی که حرفه حسابداری هنوز نتوانسته است جایگاهی در جامعه ایران و به‌ویژه در نزد دولتمردان به دست آورد، افزایش بی‌اعتمادی به حسابداران به هر دلیل و علت نقش مخربی در توسعه پایدار حرفه خواهد داشت (عیسایی خوش، ۱۳۸۹). بنابراین؛ اعتماد و مسئولیت‌پذیری در توسعه حرفه حسابداری و حسابرسی نقش اساسی دارد و آینده حرفه منوط به داشتن ارزش‌های درستکاری، صداقت و تخصص است که می‌تواند با تقویت ویژگی‌های شخصیتی، اخلاقی و مهارتی حسابداران شکل می‌گیرد.

#### ■ چارچوب مفهومی حسابداری دادگاهی

داشتن چارچوب مفهومی گاهی به‌منظور کمک برای حسابداری دادگاهی برای کمک به قانون‌گذاران، نهادهای حرفه، جامعه دانشگاهی و هم‌چنین واحدهای تجاری امری ضروری می‌باشد. انتظار می‌رود که منافع حسابداری دادگاهی در هر دو بخش عمومی و خصوصی قابل لمس باشد. برای انجام هر چه مؤثرتر خدمات و هم‌چنین پشت سر گذاشتن چالش‌های پیشروی حرفه حسابدار دادگاهی، توسعه مبانی نظری، گسترش مشروعیت حرفه و نهادینه کردن حرفه حسابداری دادگاهی داشتن چارچوب مفهومی با هدف ارائه رهنمودهای حرفه‌ای و هم‌سویی با تغییرات محیط امری ضروری به نظر می‌رسد. شانکیات و خان<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) چارچوب مفهومی به شرح ذیل برای حسابداران دادگاهی ارائه کردند که در نگاره (۱) نیز نشان داده شده است.

**مرحله اول اهداف و مأموریت‌ها:** بررسی کنترل‌های داخلی یک سازمان و ارائه راهکارهای لازم برای پیشگیری از تقلب یا اشتباه، کمک به حفاظت یا بازیابی دارایی‌های اختلاس شده از طریق اقدام مدنی، جنایی یا حقوقی، همکاری و هماهنگی با سایر کارشناسان، کمک برای بدست آوردن اسناد لازم برای پشتیبانی یا رد یک ادعا، ارزیابی، حضور در دادگاه به عنوان شاهد متخصص برای کمک به حل پرونده مالی (اوکویه و آکنبر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹؛ زیسمون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱)

**مرحله دوم اجزای حسابداری دادگاهی:** زیسمون (۲۰۱۱) حسابداری دادگاهی را به دو بخش "خدمات دادرسی" و "حسابداری تحقیقی" تقسیم نموده است. خدمات دادرسی شامل کسب

<sup>1</sup> Shanikat & khan

<sup>2</sup> Okoye & Akenbor

<sup>3</sup> Zysman

مدارک لازم برای پشتیبانی یا رد یک ادعا، بررسی مستندات برای ارزیابی زیان یا خسارت‌های وارده، ارزیابی شواهد و مستندات، آزمون تقلب، تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و حضور به عنوان شاهد متخصص در دادگاه برای کمک به قاضی است. از طرفی حسابداری تحقیقی به دنبال همکاری و هماهنگی با سایر کارشناسان، حقوقدانان و غیره می‌باشد و وظیفه ارزیابی، حفاظت و بازایی دارایی اختلاس شده و مشاوره دادن را دارد.

**مرحله سوم وظایف و مسئولیت‌ها:** حل اختلافات سهامداران و مسائل مشارکتی، کمک به حل اختلافات مالی به عنوان میانجی با توجه به آشنایی با قوانین حقوقی، تحقیق و تفحص و جلوگیری از تقلب تجاری (ردیابی منابع، شناسایی دارایی، بازایی اطلاعات) و تقلب کارمندان که شامل روش‌هایی برای تعیین وجود، ماهیت و میزان تقلب است، جلوگیری از اختلافات و زیان‌های اقتصادی مانند اختلافات قراردادی، نقض ثبت حق اختراع ادعاهای ساخت و ساز، خروج شریک، انحلال شرکت، انجام تحقیقات جنایی (حسابداران قضایی گزارشاتی با هدف ارائه شواهد به صورت حرفه‌ای و مختصر آماده می‌کنند) و برقراری ارتباط بین یافته‌های خود و اسناد و مدارک بدست آمده، بررسی سهل‌انگاری در حسابداران و حسابرسان (تعیین نقض اصول کلی پذیرفته شده حسابداری و تعیین زیان) و دیگر مسائل از قبیل تعیین خسارت بیمه که اغلب از حسابدار دادگاهی خواسته می‌شود روش مناسبی از دیدگاه بیمه‌کننده و بیمه‌شده برای تعیین خسارت ارائه دهد و مسائل مربوط به صدمات شخصی مانند تصادفات (زیسمن، ۲۰۱۱).

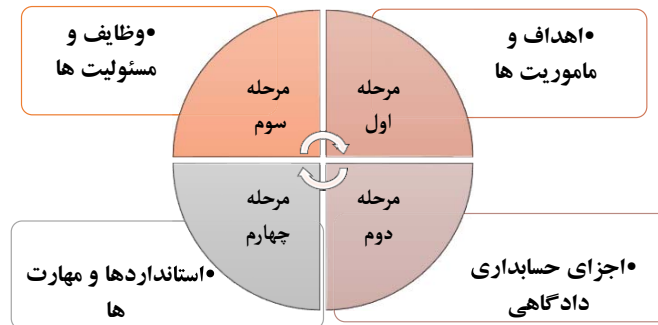
#### **مرحله چهارم: استانداردها و مهارت‌ها**

استانداردها شامل؛ استانداردهای مربوط به صلاحیت حرفه‌ای، استانداردهای اجرایی و استانداردهای گزارش‌دهی است.

مهارت‌ها شامل؛ مهارت حسابداری پایه، داشتن دانش عمیق از صورت‌های مالی و مهارت تحلیلی و انتقادی اطلاعات مالی، داشتن درک کامل از مواردی که منجر به تقلب می‌شود، مهارت ارتباطی نوشتاری و کلامی، مهارت تحقیقاتی، مهارت فردی، مهارت داده‌کاوی و مهارت پایه آشنایی با کامپیوتر، آشنایی با دادرسی کیفری، حقوقی و قوانین مربوطه، تحقیق و دادرسی، مهارت توانایی انجام کار حرفه‌ای (موهلن و سانچز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰)

از دیدگاه (زیسمن، ۲۰۰۹) حسابداران دادگاهی باید دارای ویژگی‌های فردی مانند؛ کنجکاوی، پشتکار، خلاقیت، قدرت تشخیص، اعتماد به نفس، نظم و صداقت کاری و فردی باشند.

<sup>1</sup> McMullen & Sanchez



نگاره شماره ۱ - چارچوب مفهومی حسابداری دادگاهی (شانکیات و خان، ۲۰۱۳)

#### ■ پیشینه تحقیق

بر اساس مطالعات و بررسی‌های انجام‌شده توسط محقق، به صورت مستقیم در رابطه با موضوع این پژوهش تاکنون تحقیقی با این عنوان و با استفاده از تکنیک تاپسیس چه در داخل و چه در خارج از کشور انجام نگرفته است و بیشتر مقالات موجود در قالب مقالات علمی ترویجی و توصیفی می‌باشد که این می‌تواند خود جنبه‌ای از نوآوری و جدید بودن این پژوهش را نمایان سازد؛ اما تحقیقاتی پیرامون حسابداری دادگاهی و شناسایی صفات و مهارت‌های لازم حسابدار دادگاهی انجام‌شده است که در ذیل به چند مورد از آن‌ها و نتایج حاصله از آن به اجمال اشاره می‌شود.

حجازی و همکاران (۲۰۱۷) در مقاله‌ای با عنوان " نقش حسابداری دادگاهی در انگلیس " به مطالعه‌ای با هدف بررسی ماهیت حسابداری دادگاهی در انگلستان می‌پردازد. هدف از انجام پژوهش بررسی میزان شناخت از حسابداری دادگاهی، شناسایی نوع خدمات ارائه شده، دانش ضروری و مهارت‌های لازم برای حسابداران دادگاهی و اهمیت آن‌ها است؛ و اینکه آیا می‌توان آن را به عنوان یک حرفه شناخت، بررسی از طریق مصاحبه‌های حضوری و یک پرسشنامه پستی صورت گرفته است. نمونه‌گیری هدفمند از دو گروه حرفه حسابداری و حوزه‌های قضایی صورت گرفت و ۲۶۲ پرسش‌نامه توزیع گردید که در نهایت ۵۶ پرسش‌نامه دریافت گردیده و تجزیه و تحلیل داده‌ای به دست آمده نشان داد؛ مهارت ارتباطی کتبی، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، مهارت‌های ارتباطی شفاهی و مهارت تحلیلی و مهارت حل مسئله مهم‌ترین اولویت‌های مهارت حسابداران دادگاهی از نظر پاسخ‌دهندگان می‌باشد، تقریباً ۴۰ درصد از تعاریف ارائه شده، حسابداری دادگاهی را به عنوان " کار حسابداری در ارتباط با روند دادگاه " می‌دانند و بیشتر خدمات حسابداری دادگاهی به عنوان شواهد متخصص در دادگاه برای حل و فصل اختلاف نظر

و خدمات دادخواهی است و تبدیل شدن حسابداری دادگاهی به یک حرفه را مستلزم تشکیل تیم‌های حرفه‌ای دارای مهارت‌های پیشرفته و تخصصی می‌داند.

ایفدیو (۲۰۱۶) مطالعه‌ای با عنوان "تقلب صورت‌های مالی: نیاز به تغییر پارادایم به حسابداری دادگاهی" به منظور بررسی دیدگاه حسابرسان داخلی، حسابداران دادگاهی و دانشگاهیان رشته حسابداری در مورد نیاز به تغییر پارادایم به حسابداری دادگاهی برای کاهش تقلب در صورت‌های مالی انجام داده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد حسابرسان نمی‌توانند مانع وقوع از تقلب یا تشخیص تقلب در صورت‌های مالی شوند، آن‌ها نه آموزش‌های لازم را دیده‌اند نه تعهدی برای انجام این کار دارند؛ بنابراین تغییر پارادایم به حسابداری دادگاهی ممکن است شانس تشخیص و پیشگیری از تقلب را افزایش دهد. تحقیق حاضر نشان می‌دهد آموزش در حسابداری نیازمند ورود حسابداری دادگاهی در برنامه‌های درسی حسابداری می‌باشد. سطح آموزش می‌تواند از وقوع تقلب جلوگیری و تشخیص آن‌ها را آسان کند؛ بنابراین یک حسابدار دادگاهی حرفه‌ای باید دارای طیف گسترده‌ای از دانش و مهارت‌های لازم باشد هم‌چنین با رعایت اصول اخلاقی بتواند از دانش و مهارت خود در مسیر درست استفاده کند.

یک مطالعه تجربی از تقلب در بانک‌ها در سال (۲۰۱۶) توسط مادان بهاسین<sup>۱</sup> بر اساس توزیع پرسش‌نامه در میان ۳۴۵ نفر از کارکنان بانک برای شناسایی و درک آن‌ها از تقلب بانکی و بررسی عوامل تاثیرگذار بر آن‌ها در هند انجام شد. نتایج تحقیق نشان داد عدم آموزش مؤثر، شیوه استخدام ضعیف، سیستم‌های کنترل‌های داخلی ضعیف و سطح پایین انطباق در بخشی از مدیران بانک‌ها با کارمندان از علل تقلب بانکی می‌باشد؛ بنابراین با افزایش تقلب و فساد در بانکداری هند مدیران بانک‌ها باید به دنبال راهکاری برای حفاظت از اموال مشتریان خود باشند. محقق معتقد است عواملی چون؛ شکست حسابرسان در کشف تقلب و افزایش دست‌کاری صورت‌های مالی و افزایش اعتراضات برای شفافیت و صداقت در گزارش‌های مالی منجر به افزایش نیاز برای استفاده از حسابداران دادگاهی شده است؛ بنابراین استفاده از خدمات حسابداری دادگاهی، به طور فزاینده‌ای در درون سیستم گزارش‌دهی شرکت‌ها می‌تواند منجر به شفافیت، مسئولیت پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری نسبت به سهامداران خود گردد.

صالح و آب عزیز (۲۰۱۴) در بررسی "صفات، مهارت‌ها و ارزش‌های اخلاقی اسلامی حسابدار دادگاهی در بخش عمومی کشور مالزی" با توزیع ۲۲۸ پرسش‌نامه از طریق پست به رتبه بندی صفات، مهارت‌ها و ارزش‌های اخلاقی اسلامی حسابداران دادگاهی در کشور مالزی از دیدگاه

<sup>۱</sup> Madan Bhasin



حرفه حسابداری، دانشگاهیان و حوزه حقوقی پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد؛ پاسخ-دهندگان در بعد صفات ضروری؛ تحلیلی، اخلاقی، اعتماد به نفس، جزییات گرا و اعتماد به نفس، در بعد مهارت پایه؛ توانایی تحقیق، مهارت حسابرسی، تفکر انتقادی، شناسایی مسائل کلیدی و درک اهداف مهم، در بعد مهارت پیشرفته؛ کشف تقلب، تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی، شواهد حسابرسی، ارزیابی دارایی، ارزیابی دارایی و کنترل داخلی و در بعد اخلاقی؛ امانت‌داری، شفافیت، نظم و انضباط، پاسخگویی و داشتن صداقت را مهم‌ترین شاخص‌ها برای حسابدار دادگاهی برشمردند.

ادکویه و جیجی (۲۰۱۳) در مقاله‌ای با عنوان "حسابداری دادگاهی، ابزاری برای تشخیص و پیشگیری از تقلب در بخش عمومی" از طریق توزیع ۳۷۰ پرسش‌نامه بین کارکنان پنج وزارتخانه و مصاحبه با کارکنان در مورد نقش حسابداری دادگاهی و مهارت‌های مرتبط با آن در پیشگیری از تقلب تحقیق کردند و با تجزیه و تحلیل داده‌ها و تحلیل واریانس anova به این نتیجه دست یافتند که استفاده از خدمات حسابداری دادگاهی به میزان قابل توجهی وقوع تقلب در بخش عمومی را کاهش می‌دهد و تفاوت معناداری بین عملکرد و نقش حسابداران حرفه‌ای دادگاهی و حسابرسان داخلی یا خارجی سنتی از لحاظ مهارت و فن‌های مورد استفاده وجود دارد و حسابداران دادگاهی نقش مؤثرتری در تشخیص و جلوگیری از وقوع تقلب در سازمان‌های دولتی دارند؛ بنابراین به آموزش مناسب و بازآموزی در تربیت حسابداران دادگاهی در بخش عمومی توصیه شده است.

بری گیت و موهلمن (۲۰۱۲) در مقاله‌ای با عنوان "استفاده از کارشناسان دادگاهی در حل اختلافات مالیاتی در دادگاه‌ها" نگاه جامعی به استفاده از خدمات حسابداران دادگاهی برای حل اختلافات و مسائل مالیاتی بر اساس آنچه قضات در مورد کارشناسی آن‌ها در نظرات خود در دادگاه‌ها نوشته‌اند، پرداخته است. طبق گزارش نظرات قضات در ارزیابی شهادت حسابداران دادگاهی بیانگر این مطالب است که شهادت متخصصین برای حل و فصل اختلافات بین مالیات‌دهندگان و دریافت‌کنندگان مالیات در دادگاه مؤثر و اثرگذار بوده است. پیشنهاد نهایی این تحقیق استفاده از منابع آموزشی برای تدریس و پوشش برنامه‌های درسی برای حسابدار دادگاهی می‌باشد.

در سال (۲۰۱۰) تحقیق دیگری توسط جامعه حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) با عنوان «صفات و مهارت‌های حسابداران دادگاهی» انجام شده است که هدف اصلی این تحقیق به دست آوردن درک روشن‌تر از صفات ضروری و مهارت‌های اساسی است که انتظار می‌رود حسابدار دادگاهی برای حل مسائل داشته باشد. نتایج به دست آمده از نظرسنجی آنلاین و سراسری از ۷۷۹ نفر که شامل وکلا (۱۲۶)، دانشگاهیان (۵۰) و حسابداران رسمی (۶۰۳) می‌شد. در این نظرسنجی ۲۴

سوال مطرح شده و دیدگاه‌ها در مورد صفات ضروری، مهارت پایه، مهارت اولیه، حوزه‌های فعالیت حسابداری دادگاهی و صلاحیت‌های مورد نیاز بررسی شده است. نتایج نشان می‌دهد؛ از دیدگاه حوزه حقوقی ویژگی تحلیلی، جزئیات گرا، با اخلاق و پاسخگو بودن، از دیدگاه دانشجویان؛ تحلیل‌گری، اخلاقی، خلاقیت، پیگیر بودن و کنجکاوی، از دیدگاه حرفه؛ تحلیل‌ی، جزئیات گرا، اخلاقی، کنجکاوی و درک و فهم از اصلی‌ترین صفات حسابداری دادگاهی است و از مهارت‌های حیاتی در اثربخشی حسابداری دادگاهی از دیدگاه حوزه حقوقی؛ ارتباط کلامی، ساده سازی اطلاعات، شناسایی مسائل کلیدی، مهارت حسابرسی و تفکر انتقادی، از دیدگاه دانشجویان؛ تفکر انتقادی، مهارت حسابرسی، مهارت ارتباطی نوشتاری، ساخت شیوه‌های تقلب و توانایی کشف و تحلیل نتایج، از دیدگاه حرفه؛ ارتباط کلامی، تفکر انتقادی، کشف و تجزیه و تحلیل نتایج، درک و فهم می‌باشد. همچنین تجزیه و تحلیل و تفسیر صورت‌های مالی و کشف تقلب از دیدگاه هر سه گروه و دانش استانداردهای حرفه‌ای، شواهد حسابرسی، ردیابی دارایی و آزمون تقلب از دیدگاه حوزه قضایی، کشف الکترونیکی، مهارت مصاحبه و آگاهی از قوانین مدنی می‌باشد، از دیدگاه حرفه نیز کشف الکترونیکی، مهارت مصاحبه و آزمون تقلب از دیگر مهارت‌های تکمیلی و اساسی مورد نیاز برای حسابداری دادگاهی می‌باشد.

صحت (۱۳۹۶) در پایان نامه خود با عنوان "تحلیل شکاف بین انتظارات و ادراکات از ویژگی‌های حسابداران دادگاهی" به بررسی ادراکات و انتظارات اعضای حرفه حسابداری، دانشجویان و حوزه قضایی برای کشف شکاف بین وضعیت موجود و وضعیت مطلوب ویژگی‌های حسابداران دادگاهی می‌پردازد تا نقاط ضعف و کاستی‌ها را شناسایی کند. بنابراین طی تحقیق میدانی با کمک پرسش‌نامه از ۲۹۷ نفر به عنوان نمونه آماری نظر سنجی صورت گرفت، تحلیل شکاف مدل سروکوال در پژوهش حاضر چهار بعد صفات ضروری، مهارت‌های اولیه، مهارت‌های پیشرفته و ارزش‌های اخلاقی حسابداری دادگاهی را مورد بررسی قرار می‌دهد. بر اساس آزمون مقایسه میانگین دو نمونه مستقل (آزمون رتبه‌های علامت‌دار ویل کاکسون) در هر چهار بعد فرضیه صفر رد می‌شود و این بدان معناست که بین وضعیت مطلوب و موجود حسابداری دادگاهی در هر چهار بعد تفاوت معنادار وجود دارد و بیشترین فاصله انتظاراتی در بعد مهارت پیشرفته و ارزش‌های اخلاقی وجود دارد. بر اساس آزمون رتبه بندی فریدمن؛ پایبند بودن به اصول اخلاقی در بعد صفات ضروری، توانایی گردآوری اسناد لازم برای رد یا پشتیبانی یک ادعا مهم‌ترین معیار مهارت اولیه و تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی مهم‌ترین شاخص مهارت پیشرفته حسابداری دادگاهی شناخته شد. هم‌چنین تعهد داشتن و پاسخگو بودن مهم‌ترین ارزش اخلاقی اسلامی از دیدگاه پاسخ‌دهندگان در این پژوهش می‌باشد.

سلطانی‌فر (۱۳۹۵) در پایان نامه خود به "تأثیر حسابداری و حسابرسی دادگاهی (قانونی) در کنترل تقلب و بهبود کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی" پرداخته است. جامعه آماری تحقیق، کلیه حسابداران رسمی فعال عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که هم‌زمان کارشناس رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی هستند و جمعاً ۲۱۷ نفر می‌باشند را شامل می‌شود. حجم نمونه به روش کوکرال ۱۳۹ نفر مشخص شده و با توزیع پرسش‌نامه داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری شده است. در آزمون فرضیه‌ها از مدل‌های رگرسیون خطی با استفاده از نرم‌افزار ۱۹ spss و lisrell انجام شده است. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که حسابداری و حسابرسی دادگاهی بر کنترل تقلب مالی، بهبود کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر قابل‌توجهی دارد.

چالاک و قادری (۱۳۹۴) در بررسی "حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری از تقلب" با مطالعه ادبیات پیشین به بررسی ابعاد مختلف حسابداری دادگاهی پرداخته و معتقدند؛ اندیشمندان و صاحبان فن باید حرفه حسابداری قضایی را به عنوان یک ضرورت و یک نیاز در زمینه خدمات اعتباربخشی مورد توجه قرار دهند و ایجاد این حرفه را به عنوان ابزاری برای تحقق بخشیدن به اهداف اقتصاد مقاومتی، شفاف‌سازی و سالم‌سازی فضای اقتصادی و جلوگیری از اعمال متقلبانه در حوزه‌های پولی، تجاری و ارزی لازم می‌دانند.

اورنگیان و همکاران (۱۳۹۲) در مقاله‌ای با "عنوان ارزیابی اعتبار نظریه کارشناس در محاکم کیفری" اظهار می‌دارد؛ مراجع قضایی برای نظرات کارشناسی کارشناسان ارزش و اعتبار فراوانی قائل هستند تا آنجا که بر اساس آرای دیوان عالی کشور اگر دادگاهی بدون صلاحیت علمی و فنی، نظریه کارشناس را رد کند و رأساً اقدام به صدور رأی کند چنین رأیی ارزش قضایی نداشته و قابل ابطال است. تحقیقات میدانی و مصاحبه با قضات دادگاه‌ها و نیز بررسی آرای صادره، مؤید است که نظرات کارشناسی هرچند از لحاظ موازین قانونی (که متأثر از فقه است) با سایر ادله برابری نمی‌کند ولی در عمل از اعتبار بالاتری برخوردار است و بسیاری از مسائل لاینحل را حل کرده است.

### ۳-سوالات پژوهش

بر اساس مباحث اشاره شده عوامل موثر بر ویژگی‌های شخصیتی، مهارتی و اخلاقی حسابداران دادگاهی که بر اساس شاخص‌های ارائه شده از انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱</sup> استخراج شده را می‌توان با طرح سوالاتی بعنوان سوال این پژوهش بیان نمود.

<sup>۱</sup> American Institute of Certified Public Accountants

۱- اهمیت شاخص‌های مربوط به بعد صفات ضروری حسابداران دادگاهی به چه میزان است؟

۲- اهمیت شاخص‌های مربوط به بعد مهارت اولیه حسابداران دادگاهی به چه میزان است؟

۳- اهمیت شاخص‌های مربوط به بعد مهارت پیشرفته حسابداران دادگاهی به چه میزان است؟

۴- اهمیت شاخص‌های مربوط به بعد ارزش‌های اخلاقی اسلامی حسابداران دادگاهی به چه میزان است

#### ۴- روش شناسی پژوهش

گردآوری داده‌های پژوهش با بررسی‌های کتابخانه‌ای و روش پیمایشی در سال ۱۳۹۶ انجام شد. برای دستیابی به عامل‌های مؤثر بر ویژگی‌های حسابدار دادگاهی، نخست با روش کتابخانه‌ای، پژوهش‌های صورت گرفته در قبل مورد بررسی و کاوش صورت گرفت. ابعاد و شاخص‌ها بر اساس شاخص‌های ارائه شده در تحقیق انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۱۰ و تحقیق کالسون صالح و رزنا آب عزیز در سال ۲۰۱۴ که بعد صفات ضروری، مهارت اولیه و مهارت پیشرفته را مورد نظرسنجی قرار داده بودند انتخاب شدند. بعد ارزش‌های اخلاقی نیز بر اساس منشور اخلاقی کانون کارشناسان رسمی دادگستری<sup>۱</sup> شناسایی گردید. سپس، برای گردآوری دیدگاه‌های صاحب‌نظران و همچنین کارشناسان روش پیمایشی صورت گرفت و پس از جمع‌آوری نظرات اولیه ۲۵ نفر از خبرگان حسابداری و دانشگاهیان پرسشنامه پژوهش طراحی گردید.

داده‌های مورد نیاز برای پاسخ به سوالات پژوهش با توزیع پرسشنامه گردآوری شد. پرسشنامه مذکور مبتنی بر چهار قسمت و شامل ۵۰ پرسش در طیف ۵ تایی لیکرت درباره میزان اهمیت شاخص‌ها در هریک از ابعاد شخصیتی، مهارتی و اخلاقی حسابداران دادگاهی بود. از آنجا که پرسشنامه مذکور بر پایه عامل‌های شناسایی شده در پیشینه پژوهش و دیدگاه صاحب‌نظران و کارشناسان (خبرگان حسابداری و دانشگاهیان) فراهم گردیده است؛ بنابراین روایی پرسشنامه خود به خود تأیید می‌شود (روایی محتوایی<sup>۲</sup>). برای محاسبه ضریب پایایی، شیوه‌های مختلفی به کار برده می‌شود که از آن جمله می‌توان به روش آلفای کرونباخ<sup>۳</sup> با کمک نرم‌افزار SPSS اشاره نمود؛ که مقدار  $\alpha$  هر چه به ۱ نزدیکتر باشد بیانگر قابلیت اعتماد بیشتر پرسشنامه است. برای سنجش پایایی پرسشنامه نیز ضریب آلفای کرونباخ ۰/۸۴ برآورد شده است که نشان دهنده پایایی پرسشنامه است؛ بنابراین، ۵۰ شاخص بدست آمده که در جدول شماره ۱ ذکر شده را بر پایه میزان اهمیت آن‌ها با روش‌های MCDM رتبه‌بندی می‌کنیم.

<sup>۱</sup> <http://yazdkanon.ir>

<sup>۲</sup> Cronbach's Alpha

جدول شماره (۱)- شاخص‌های تایید شده توسط خبرگان در هر چهار بعد تحقیق			
شاخص صفات ضروری	شاخص مهارت پایه	شاخص مهارت پیشرفته	شاخص اخلاقی
قابلیت انطباقی	مهارت‌های حسابرسی	تجزیه و تحلیل و تفسیر صورت‌های مالی و اطلاعات	خیرخواه و مقابل اعتماد
جزئی‌نگر	مهارت‌های ارتباطی قوی	ردیابی	اعتدال و احترام
مشاور	توانایی جستجو در میان انبوه اطلاعات برای کشف شواهد	شواهد حسابرسی	علاقه و انگیزه
تلاش و پشتکار	کشف واقعیات پنهان	مذاکره و حل و فصل دعوی	اجتناب از تضاد منافع
توانایی تحلیلی	تجزیه و تحلیل و کشف نتایج	آشنایی با داده‌کاوی الکترونیکی	عینیت و بی‌طرفی
پایبند به اصول اخلاقی	مهارت‌های سازمان‌دهی	دانش قوانین و مقررات مربوطه	شفافیت
درک و فهم بالا	شناسایی مسائل کلیدی حسابرسی	دانش استانداردهای حرفه‌ای مرتبط	راستی و درستی
اعتماد به نفس	ساده‌سازی اطلاعات	مهارت‌های فنی و تخصصی مرتبط	صداقت
قدرت ارزیابی	اظهار نظر و تشریح وقایع	کشف تقلب	تعهد و پاسخگویی
روحیه کاوش گر و نوآور	توانایی گردآوری اسناد لازم	مهارت‌های مصاحبه	امانت‌داری، رازداری
متعهد به کار گروهی	مهارت‌های تحقیقاتی	-	عدالت و توازن
پاسخگو	توانایی شناخت شیوه‌های تقلب	-	سرسختی
وفادار	-	-	سلامت نفس
-	-	-	نظم و انضباط
-	-	-	استقلال

در این پژوهش برای رتبه‌بندی شاخص‌های مؤثر بر بهره‌وری حسابداران دادگاهی، با نگرش به شرایط مسأله، روش تاپسیس<sup>۱</sup> انتخاب شد. تشریح مراحل انجام تحلیل در جداول تا آمده است و یافته‌های به دست آمده از رتبه‌بندی در چهار بعد (صفات ضروری، مهارت

<sup>۱</sup> TOPSIS

پایه، مهارت پیشرفته و ارزش‌های اخلاقی) با تکنیک تاپسیس، با کمک نرم افزار اکسل در جدول ۷ تا ۱۰ آمده است.

جامعه آماری این پژوهش شامل سه گروه حرفه حسابداری (کارشناسان رسمی دادگستری در حوزه حسابداری و حسابرسی، حسابرسان و مدیران مالی استان یزد)، دانشگاهیان (کلیه دانشگاه-های استان یزد که دارای رشته حسابداری و حقوق هستند)، حوزه حقوقی و قضایی (وکلا و قضات) در استان یزد می‌باشد. با توجه به نامحدود بودن جامعه با کمک فرمول کوکران حجم نمونه، ۲۹۳ نفر بدست آمد که در ادامه توضیحات لازم ارائه گردیده است، در نهایت با ارسال پرسش‌نامه الکترونیکی و حضوری ۲۹۷ عدد پرسش‌نامه در بازه زمانی سال ۹۶ جمع‌آوری گردید. تعداد داده‌های گردآوری شده ۴ عدد بیشتر از حجم نمونه بود که به دلیل عدم تاثیرگذاری زیاد این ۴ داده نیز حذف نگردید.

$$n = \left( \frac{z_{\alpha} \times \sigma}{\varepsilon} \right)^2 \quad \text{"رابطه ۱" فرمول کوکران (آذر و مومنی، ۱۳۹۰)}$$

$$n = \left( \frac{1.96 \times 1.01}{0.05} \right)^2 = 293$$

n: حجم نمونه نهایی

$Z_{\alpha} / 2$ : مقدار ثابتی است و با توجه به سطح اطمینان برابر با ۱.۹۶ در نظر گرفته شده است.  
 $\varepsilon$ : دقت برآورد می‌باشد که در سطح اطمینان ۰.۹۵ مقدار آن ۰.۰۵ در نظر گرفته شده است.  
 $\Sigma$ : انحراف معیار می‌باشد که با توزیع ۳۰ پرسش‌نامه مقدار ۱.۰۲۵ بدست آمد و در نهایت به ش نمونه گیری طبقه ای تعداد نمونه هر جامعه بدست آمد.

$$n_h = N_h \left( \frac{n}{N} \right)$$

"رابطه ۲"

$n_h$ : نشان دهنده حجم نمونه هر گروه

$N_h$ : نشان دهنده حجم نمونه بدست آمده از فرمول کوکران

n: نشان دهنده جامعه آماری گروه

N: حجم جامعه آماری کل

$$n_1 = (293) \frac{1270}{2620} = 142$$

$$n_2 = (293) \frac{200}{2620} = 23$$

$$n_3 = (293) \frac{1150}{2620} = 128$$

جدول شماره (۲) - حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران						
روش	حجم نمونه	حجم	حجم	جامعه		
نمونه‌گیری	پژوهش	نمونه	جامعه			
تصادفی طبقه‌ای	۱۴۳	۱۴۲	۷۰	کارشناس رسمی	حرفه حسابداری	
			۲۰۰	دادگستری		
			۱۰۰۰	کلیه حسابرسان		
	۲۶	۲۳	۱۵۰	مدیران مالی	دانشگاهیان	
			۵۰	اساتید حقوق		
	۱۲۸	۱۲۸	۹۵۰	اساتید حسابداری	حوزه حقوقی	
			۲۰۰	وکلا		
	۲۹۷	۲۹۳	جمع نمونه نهایی			

در این پژوهش برای رتبه‌بندی شاخص‌های حسابداران دادگاهی، با نگرش به شرایط مسأله، روش تاپسیس برگزیده شد. این روش در سال ۱۹۸۱ توسط هوانگ<sup>۱</sup> و یون<sup>۲</sup> ارائه گردید. در این روش  $m$  عامل یا گزینه به وسیله یک فرد یا گروهی از افراد تصمیم‌گیرنده مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. این تکنیک بر این مفهوم بنا شده است که هر عامل انتخابی باید کمترین فاصله را با عامل ایده‌آل مثبت (مهم‌ترین) و بیشترین فاصله را با عامل ایده‌آل منفی (کم‌اهمیت‌ترین عامل) داشته باشد به عبارت دیگر در این روش میزان فاصله یک عامل با عامل ایده‌آل مثبت و منفی سنجیده شده و این خود معیار درجه‌بندی و اولویت‌بندی عوامل است (آذر و رجب زاده، ۱۳۸۱). مراحل این روش که به صورت مجزا برای هر بعد انجام شده عبارتند از:

#### گام اول: ایجاد ماتریس تصمیم‌گیری

در این مرحله ماتریسی مطابق جدول ۳ در اکسل رسم خواهد شد که در ستون آن گزینه‌ها که به تعداد پاسخ‌دهندگان می‌باشد و در سطر آن شاخص‌هایی که در جدول یک نشان داده شد، به تفکیک ابعاد آورده می‌شود و در تلاقی سطر و ستون، میزان اهمیتی که هر پاسخگو برای هر کدام از گزینه‌ها با توجه به شاخص مربوطه قائل شده است، آورده می‌شود. با توجه به بزرگ بودن و زیاد بودن تعداد گزینه‌ها فقط قسمت کوچکی از جدول آورده شده است.

<sup>1</sup> Huang

<sup>2</sup> Yun

جدول (۳): ماتریس تصمیم گیری (N)

گزینه‌ها شاخص	پاسخ‌دهنده ۱	پاسخ‌دهنده ۲	پاسخ‌دهنده n	پاسخ دهنده ۲۹۷
شاخص اول	۵	۴	...	۳
شاخص دوم	۴	۳	...	۵
شاخص n	⋮	⋮	⋮	⋮

## گام دوم: نرمالیزه کردن ماتریس تصمیم‌گیری

به منظور قابل مقایسه شدن، ماتریس تصمیم‌گیری با استفاده از رابطه ۳ ماتریس بهنجار شده به ماتریس بی‌مقیاس ( $N_1$ ) تبدیل می‌شوند. در رابطه (۳)،  $I_{ij}$  نشان‌دهنده امتیاز کسب شده توسط شاخص  $i$  از پاسخ‌دهنده  $j$  است و  $n_{ij}$  نشان‌دهنده مقادیر نرمال شده  $I_{ij}$  می‌باشد و از تقسیم  $I_{ij}$  بر جذر مجموع  $I_{ij}$  به توان ۲ بدست می‌آید، منظور از مثبت بودن اینست که هرچه قدر مقدار عددی پاسخ‌دهنده بیشتر باشد شاخص مطلوب‌تر است؛ و هیچ کدام از شاخص‌ها حالت معکوس ندارند که مقادیر کمتر نشان از مطلوبتر بودن شاخص داشته باشد.

$$n_{ij} = \frac{r_{ij}}{\sqrt{\sum_{i=1}^m r_{ij}^2}} \quad \text{"رابطه ۳"}$$

جدول (۴) - ماتریس نرمالیزه تصمیم  $n_{ij}$ 

شاخص	C1	C2	C3	C <sub>N</sub>	C297
	مثبت	مثبت	مثبت	مثبت	مثبت
A1	۰.۳۲۸۲۶۶۰۸	۰.۱۹۶۹۵۹۶۴	۰.۱۹۶۹۵۹۶۴	.....	۰.۲۶۹۰۶۹۱۱۸
A2	۰.۳۲۸۲۶۶۰۸	۰.۱۹۶۹۵۹۶۴	۰.۱۹۶۹۵۹۶۴	.....	۰.۲۶۹۰۶۹۱۱۸
A3	۰.۱۹۶۹۵۹۶۴	۰.۳۲۸۲۶۶۰۸	۰.۳۲۸۲۶۶۰۸	.....	۰.۳۳۶۳۳۶۳۹۷
A4	۰.۱۹۶۹۵۹۶۴	۰.۳۲۸۲۶۶۰۸	۰.۳۲۸۲۶۶۰۸	.....	۰.۲۰۱۸۰۱۸۳۸
A5	۰.۳۲۸۲۶۶۰۸	۰.۲۶۹۰۶۹۱۱	۰.۲۶۹۰۶۹۱۱	.....	۰.۲۶۹۰۶۹۱۱۸
A..	.....	.....	.....	.....	.....
A <sub>N</sub>	۰.۳۲۸۲۶۶۰۸	۰.۳۲۸۲۶۶۰۸	۰.۳۲۸۲۶۶۰۸	.....	۰.۳۳۶۳۳۶۳۹۷
وزن	۰.۰۰۳۳	۰.۰۰۳۳	۰.۰۰۳۳	۰.۰۰۳۳	۰.۰۰۳۳



**گام سوم: به دست آوردن ماتریس بی‌مقیاس موزن**

برای به‌دست آوردن ماتریس بی‌مقیاس موزون ( $V$ )، ماتریس بی‌مقیاس شده (به دست آمده از گام دوم) را در ماتریس مربعی ( $W_{n \times n}$ ) که عناصر قطر اصلی آن اوزان شاخص‌ها و دیگر عناصر آن صفر می‌باشد، ضرب می‌کنیم. وزن تمام گزینه‌ها با توجه به نظر خبرگان، یکسان در نظر گرفته شده است.  $N_1$  بدست آمده از رابطه ۳ برای هر سلول در وزن آن که در اینجا ۰.۰۰۳۳ بدست آمده ضرب می‌گردد.

$$V = N_1 \times W_{n \times n} \quad \text{"رابطه ۴"}$$

جدول (۵) - ماتریس بی‌مقیاس موزون  $V$

شاخص	C1	C2	C3	C <sub>N</sub>	C297
	مثبت	مثبت	مثبت	مثبت	مثبت
A1	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	.....	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸
A2	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	.....	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸
A3	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	.....	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷
A4	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	.....	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷
A5	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	۰.۰۰۰۸۶۶۶۲۲	۰.۰۰۰۸۶۶۶۲۲	.....	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸
A..	.....	.....	.....	.....	.....
A <sub>N</sub>	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	.....	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸

**گام چهارم: تعیین عامل ایده‌آل مثبت و ایده‌آل منفی**

در این مرحله بایستی شاخصی که از نظر پاسخ‌دهندگان به عنوان مهم‌ترین عامل و کم‌اهمیت‌ترین عوامل مشخص شده‌اند، شناسایی شوند. به عبارتی، ایده‌آل مثبت بزرگترین مقدار  $V$  بدست آمده از رابطه ۴ و ایده‌آل منفی کوچکترین مقدار  $V$  است، برای معیارهایی که بار مثبت دارند ایده‌آل مثبت بزرگترین مقدار آن معیار و ایده‌آل منفی کوچکترین مقدار آن معیار است. رابطه ۵ و ۶ این موضوع را بیان می‌کند.

رابطه ۵- ایده‌آل مثبت

$$A^+ = \left\{ \left( \max_i V_{ij} \mid j \in J \right), \left( \min_i V_{ij} \mid j \in J' \right) \mid i = 1, 2, \dots, m \right\} = \{V_1^+, V_2^+, \dots, V_n^+\}$$

رابطه ۶- ایده‌آل منفی

$$A^- = \left\{ \left( \min_i V_{ij} \mid j \in J \right), \left( \max_i V_{ij} \mid j \in J' \right) \mid i = 1, 2, \dots, m \right\} = \{V_1^-, V_2^-, \dots, V_n^-\}$$

در این روابط،  $J$  شاخص‌های مثبت و  $J'$  شاخص‌های منفی هستند که در این رابطه همه شاخص‌ها مثبت هستند.

جدول (۶) - عامل ایده‌آل مثبت و منفی

ایده‌آل	C1	C2	C3	C4	C <sub>N</sub>
مثبت	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	۰.۰۰۱۰۸۳۲۷۸	۰.۰۰۱۱۰۹۹۱	.....
منفی	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	۰.۰۰۰۶۴۹۹۶۷	۰.۰۰۰۶۴۵۹۴۶	.....

#### گام پنجم محاسبه فاصله از ایده‌آل مثبت و منفی

در این مرحله میزان فاصله هریک از شاخص از ایده‌آل مثبت و ایده‌آل منفی با توجه به روابط ۷ و ۸ تعیین می‌شود.

$$\text{"رابطه ۷"} \quad d_i^+ = \sqrt{\sum_{j=1}^n (V_{ij} - V_j^+)^2}; \quad i = 1, 2, \dots, m$$

فاصله شاخص  $i$  از ایده‌آل مثبت

$$\text{"رابطه ۸"} \quad d_i^- = \sqrt{\sum_{j=1}^n (V_{ij} - V_j^-)^2}; \quad i = 1, 2, \dots, m$$

فاصله شاخص  $i$  از ایده‌آل منفی

#### گام ششم محاسبه میزان نزدیکی هر کدام از عوامل به عامل ایده‌آل مثبت و ایده‌آل منفی

در این مرحله میزان نزدیکی هر یک از شاخص‌ها به ایده‌آل مثبت و ایده‌آل منفی ( $CL$ ) طبق رابطه ۸ از تقسیم فاصله شاخص از ایده‌آل منفی بر مجموع فاصله آن شاخص از ایده‌آل مثبت و منفی به دست می‌آید.

$$CL_i = \frac{d_i^-}{d_i^- + d_i^+} \quad \text{"رابطه ۹"}$$

#### گام هفتم رتبه‌بندی گزینه‌ها

در این مرحله گزینه‌ها بر اساس مقدار  $CL$  رتبه‌بندی می‌شوند؛ به عبارتی هر شاخصی که  $CL$  بالاتری داشته باشد رتبه بهتری کسب خواهد کرد. تمام هفت گام بالا برای هر یک از ابعاد به صورت جداگانه در برنامه اکسل صورت گرفت، نتایج حاصل به تفکیک ابعاد در جداول ۷ تا ۱۰ نشان داده شده است.

#### ۵- یافته‌های پژوهش

خلاصه داده‌های جمع‌آوری شده در ارتباط با جنسیت پاسخ دهندگان، تحصیلات و حرفه و میزان سابقه کاری بدین صورت است که: ۷۷٪ درصد از پاسخ دهندگان مرد و ۲۲٪ درصد از پاسخ دهندگان زن بوده‌اند. بیشتر پاسخ دهندگان خانم از گروه حرفه حسابداری و کمترین درصد مشارکت خانم‌ها در دانشگاه‌ها بوده است. ۳۸.۴٪ درصد از پاسخ دهندگان دارای مدرک کارشناسی،

۴۳.۸٪ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۱۷.۵٪ درصد از آن‌ها دارای مدرک دکترا و بالاتر بوده‌اند. نتایج نشان می‌دهد ۴۸٪ (۱۴۳) از پاسخ‌دهندگان از گروه اول یعنی اعضای حرفه حسابداری و ۴۳٪ (۱۲۷) درصد مربوط به حوزه قضایی یعنی قضات و وکلای می‌باشند؛ اما سهم دانشگاهیان با فراوانی ۲۷ نفر، ۰.۰۹٪ می‌باشد. بیش از ۶۰٪ پاسخ‌دهندگان سابقه کاری بالای ۵ سال دارند و سابقه کاری ۳۸٪ از پاسخ‌دهندگان، ۵ سال یا کمتر است.

برخی از صفات و ویژگی‌ها مربوط به استعدادهای درونی انسان می‌باشند که می‌توان با فراگیری و آموزش آن‌ها را شکوفا کرد. برای اینکه بدانیم استعدادها و شاخص‌های موثر برای اثربخشی و کیفیت خدمات حسابداری دادگاهی کدامند نقاط مشترک نظرات سه گروه؛ حرفه حسابداری، دانشگاهیان و حوزه حقوقی و قضایی را بررسی کردیم. کلیه پاسخ‌دهندگان متفق‌القول؛ پاسخگو بودن، اعتماد به نفس، پایبند بودن به اصول اخلاقی، توانایی تحلیل و وفادار بودن به حرفه را مهم‌ترین صفات ضروری حسابدار دادگاهی دانسته‌اند. نتایج بدست آمده به جز شاخص جزییات-گرا با تحقیق انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۱۰ و تحقیق کالسون صالح در سال ۲۰۱۴ و تحقیق صحت در سال ۱۳۹۶ مطابقت دارد. در بعد مهارت اولیه پاسخ‌دهندگان مهارت حسابرسی، توانایی گردآوری اسناد و مدارک لازم، توانایی شناخت شیوه‌های تقلب، تجزیه و تحلیل نتایج و توانایی جستجوی اطلاعات مهم را مهم‌ترین مهارت ابتدایی برای حسابداران دادگاهی دانسته‌اند. نتایج بدست آمده در شاخص مهارت حسابرسی با تحقیق انجمن حسابداران رسمی آمریکا و تحقیق صورت گرفته توسط کالسون صالح و آب عزیز<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۴ منطبق است و در بقیه شاخص‌ها در این دو تحقیق ارتباط شفاهی و کتبی، تفکر انتقادی، ساده‌سازی اطلاعات و شناسایی مسائل کلیدی به عنوان مولفه‌های مهم‌تری شناخته شدند. دی‌گابریل<sup>۲</sup> نیز در تحقیق خود در سال ۲۰۰۸ تفکر انتقادی، مهارت ارتباطی کتبی و شفاهی، توانایی تحقیقاتی و خونسردی را به عنوان اصلی‌ترین مهارت‌های اولیه معرفی کرد؛ اما کرامبلی و اسمیت<sup>۳</sup> در سال (۲۰۰۹) درک اطلاعات مربوط به کسب و کار، سیستم‌های گزارشگری مالی، استانداردهای حسابداری و حسابرسی، تکنیک‌های لازم برای گردآوری شواهد و فرایندهای تحقیقاتی را از برترین‌های مهارت اولیه دانسته‌اند. در بعد مهارت پیشرفته شاخص‌های تجزیه و تحلیل صورت-های مالی، کشف تقلب، مهارت‌های فنی و تخصصی، دانش استانداردهای حرفه‌ای، دانش قوانین حقوقی از امتیاز بالاتری برخوردار بودند. نتایج بدست آمده در چهار شاخص؛ تجزیه و تحلیل، کشف تقلب، دانش استانداردها، دانش حقوقی منطبق بر تحقیقات صورت گرفته و ذکر شده

<sup>1</sup> Salleh & Ab aziz

<sup>2</sup> DiGabriele

<sup>3</sup> Smith & Crumbey

پیشین است. در بعد اخلاقی، عدالت و توازن، عینیت و بیطرفی، صداقت، امانت‌داری، تعهد و پاسخگویی مهم‌ترین مولفه‌ها شناخته شدند؛ اما در زمینه بعد اخلاقی به جز تحقیق صورت گرفته توسط کالسون صالح و آب عزیز در سال ۲۰۱۴ در کشور مالزی که کشوری مسلمان است، تحقیق دیگری در این زمینه صورت نگرفته که در شاخص صداقت، پاسخگویی، قابل اعتماد و رازدار بودن نتایج مشابهی بدست آمده است. از دیدگاه آنان داشتن نظم و انضباط نیز از مولفه‌های موثر بوده‌اند. نتایج بدست آمده به تفکیک ابعاد در جداول ۷ تا ۱۰ آمده است.

جدول (۷) - رتبه‌بندی مؤلفه‌های صفات ضروری حسابداران دادگاهی با Topsis				
رتبه	CL	فاصله از ایده‌آل منفی	فاصله از ایده‌آل مثبت	صفات ضروری
۱	۰.۷۰۸۶	۰.۰۰۵۷	۰.۰۰۲۳	۱. پاسخگو بودن
۲	۰.۷۰۵۱	۰.۰۰۵۷	۰.۰۰۲۴	۲. اعتماد به نفس
۳	۰.۶۹۰۸	۰.۰۰۵۵	۰.۰۰۲۴	۳. پایبند به اصول اخلاقی
۴	۰.۶۵۸۹	۰.۰۰۵۵	۰.۰۰۲۸	۴. مهارت تحلیلی
۵	۰.۶۳۲۴	۰.۰۰۵۱	۰.۰۰۳۰	۵. وفادار به حرفه
۶	۰.۶۰۲۱	۰.۰۰۴۹	۰.۰۰۳۳	۶. ارزیابی
۷	۰.۵۹۶۶	۰.۰۰۵۰	۰.۰۰۳۴	۷. توانایی انطباقی
۸	۰.۵۹۱۱	۰.۰۰۴۷	۰.۰۰۳۲	۸. درک و فهم بالا
۹	۰.۵۵۹۷	۰.۰۰۴۷	۰.۰۰۳۷	۹. متعهد به کار گروهی با رعایت اصل مراقبت حرفه ای
۱۰	۰.۵۴۱۳	۰.۰۰۴۵	۰.۰۰۳۸	۱۰. تلاش و پشتکار داشتن
۱۱	۰.۴۷۸۷	۰.۰۰۳۹	۰.۰۰۴۳	۱۱. روحیه کاوش گر و نوآور
۱۲	۰.۴۶۳۷	۰.۰۰۴۱	۰.۰۰۴۷	۱۲. ارائه راهنمایی به مردم برای حل مشکلات آن‌ها
۱۳	۰.۴۴۱۳	۰.۰۰۳۷	۰.۰۰۴۶	۱۳. جزئی نگری نبودن
				تعداد پاسخ‌دهندگان: ۲۹۷

جدول (۸) - رتبه‌بندی مؤلفه‌های مهارت اولیه حسابداران دادگاهی با TOPSIS				
رتبه	CL	فاصله از ایده‌آل منفی	فاصله از ایده‌آل مثبت	مهارت اولیه
۱	۰.۷۱۱۰	۰.۰۰۵۱	۰.۰۰۲۱	۱. مهارت های حسابرسی
۲	۰.۶۸۶۸	۰.۰۰۵۰	۰.۰۰۲۳	۲. توانائی گردآوری اسناد لازم برای پشتیبانی یا رد یک ادعا
۳	۰.۶۷۸۹	۰.۰۰۵۰	۰.۰۰۲۴	۳. توانائی شناخت شیوه های تقلب
۴	۰.۶۰۰۸	۰.۰۰۴۶	۰.۰۰۳۰	۴. توانائی جستجو در میان انبوه اطلاعات برای کشف شواهد
۵	۰.۵۷۴۶	۰.۰۰۴۴	۰.۰۰۳۲	۵. تجزیه و تحلیل و کشف نتایج
۶	۰.۵۶۸۲	۰.۰۰۴۵	۰.۰۰۳۴	۶. کشف واقعیات پنهان
۷	۰.۵۳۸۱	۰.۰۰۴۰	۰.۰۰۳۴	۷. شناسایی مسائل کلیدی حسابرسی
۸	۰.۴۸۳۹	۰.۰۰۳۷	۰.۰۰۳۹	۸. مهارت های تحقیقاتی
۹	۰.۴۸۲۲	۰.۰۰۳۶	۰.۰۰۳۹	۹. اظهار نظر و تشریح وقایع
۱۰	۰.۴۵۹۶	۰.۰۰۳۵	۰.۰۰۴۱	۱۰. ساده سازی اطلاعات
۱۱	۰.۴۵۶۸	۰.۰۰۳۶	۰.۰۰۴۲	۱۱. مهارت های ارتباطی قوی
۱۲	۰.۴۲۰۴	۰.۰۰۳۰	۰.۰۰۴۲	۱۲. مهارت های سازماندهی
				تعداد پاسخ‌دهندگان: ۲۹۷

جدول (۹) - رتبه‌بندی مؤلفه‌های مهارت پیشرفته حسابداران دادگاهی با TOPSIS				
رتبه	CL	فاصله از ایده‌آل منفی	فاصله از ایده‌آل مثبت	مهارت پیشرفته
۱	۰.۶۸۵۰	۰.۰۰۵۱	۰.۰۰۲۴	۱. تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات مالی
۲	۰.۶۳۱۹	۰.۰۰۵۰	۰.۰۰۲۹	۲. کشف تقلب
۳	۰.۶۲۹۹	۰.۰۰۴۶	۰.۰۰۲۷	۳. دانش استانداردهای حرفه ای مرتبط
۴	۰.۶۲۱۸	۰.۰۰۴۶	۰.۰۰۲۸	۴. مهارت های فنی و تخصصی مرتبط
۵	۰.۵۵۶۷	۰.۰۰۴۳	۰.۰۰۳۴	۵. شواهد حسابرسی

۶	۰.۵۵۵۰	۰.۰۰۴۵	۰.۰۰۳۶	۶. مهارت های مصاحبه
۷	۰.۵۲۰۸	۰.۰۰۳۹	۰.۰۰۳۶	۷. ردیابی اطلاعات کنترل های داخلی
۸	۰.۵۱۶۸	۰.۰۰۴۱	۰.۰۰۳۹	۸. مذاکره و حل و فصل دعوی
۹	۰.۵۰۰۷	۰.۰۰۳۹	۰.۰۰۳۹	۹. آشنائی با فن آوری و داده کاوی الکترونیکی
۱۰	۰.۴۹۵۵	۰.۰۰۴۰	۰.۰۰۴۱	۱۰. دانش کافی از قوانین و مقررات مربوطه
تعداد پاسخ دهندگان: ۲۹۷				

جدول (۱۰) - رتبه بندی مؤلفه های ارزش های اخلاقی حسابداران دادگاهی با TOPSIS				
رتبه	CL	فاصله از ایده آل		ارزش های اخلاقی
		منفی	مثبت	
۱	۰.۸۶۳۰	۰.۰۱۱۴	۰.۰۰۱۸	۱. عدالت و توازن
۲	۰.۵۴۹۱	۰.۰۱۱۴	۰.۰۰۲۰	۲. عینیت و بی طرفی
۳	۰.۸۴۸۷	۰.۰۱۱۲	۰.۰۰۲۰	۳. صداقت
۴	۰.۸۴۳۱	۰.۰۱۱۲	۰.۰۰۲۱	۴. امانت داری، رازداری
۵	۰.۸۳۹۳	۰.۰۱۱۵	۰.۰۰۲۲	۵. تعهد و پاسخگویی
۶	۰.۸۳۶۶	۰.۰۱۱۴	۰.۰۰۲۲	۶. پرهیز از فساد و حفظ آبروی حرفه (سلامت نفس)
۷	۰.۸۳۱۵	۰.۰۱۱۱	۰.۰۰۲۲	۷. خیرخواه و قابل اعتماد
۸	۰.۸۲۳۵	۰.۰۱۰۹	۰.۰۰۲۳	۸. اجتناب از تضاد منافع
۹	۰.۸۱۸۱	۰.۰۱۰۹	۰.۰۰۲۴	۹. شفافیت
۱۰	۰.۸۱۵۵	۰.۰۱۱۱	۰.۰۰۲۵	۱۰. راستی و درستی
۱۱	۰.۸۱۲۶	۰.۱۰۸	۰.۰۰۲۵	۱۱. نظم و انضباط
۱۲	۰.۷۸۲۸	۰.۱۰۵	۰.۰۰۲۹	۱۲. علاقه و انگیزه
۱۳	۰.۷۶۵۹	۰.۰۱۰۳	۰.۰۰۳۲	۱۳. سرسختی
۱۴	۰.۷۶۱۰	۰.۰۱۰۰	۰.۰۰۳۱	۱۴. اعتدال و احترام
۱۵	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۱۲۲	۱۵. استقلال
تعداد پاسخ دهندگان: ۲۹۷				

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس نتایج بدست آمده در جدول هفت در بعد صفات ضروری، پاسخگویی بالاترین اولویت را در نزد پاسخ‌دهندگان برخوردار است، شاید یکی از دلایل مهم برای انتخاب شاخص پاسخگویی بعنوان یکی از اصلی‌ترین صفات ضروری حسابدار دادگاهی توسط جامعه این تحقیق را به این ترتیب بتوان بیان نمود که با توجه به اهمیت و جایگاه پاسخ‌گویی در بینش دینی و نظام اجتماعی اسلام و نیز اهتمام دینی اسلام و نظام سیاسی آن به عدالت اجتماعی و مساوات و برابری در بهره‌گیری از امکانات عمومی و پرهیز از هر نوع تبعیض و نابرابری و مواردی از جمله: وجود رگه‌ها و رسوباتی که از فرهنگ عدم پاسخگویی در جامعه، درحالی که مسئولان نظام به پاسخ‌گویی بعنوان مسئله‌ای حیاتی و سرنوشت‌ساز برای نظام اسلامی می‌نگرند، تأثیر بینش توحیدی در جامعه ما، از آنجا که در بینش توحیدی، انسان خلیفه و جانشین خدا بر روی زمین است موظف است که نسبت به سرنوشت خود و جامعه بی‌تفاوت نباشد و از حق نظارت خود در قالب امر به معروف و نهی از منکر راه را برای پاسخ‌گویی در جامعه فراهم سازد اشاره کرد و همچنین با توجه به آنچه در رابطه با اهداف پاسخ‌گویی بیان شد، به یقین پاسخ‌گویی می‌تواند بسترهای دستیابی به عدالت اجتماعی را میسر سازد. در تحقیق حاضر جزییات‌گرا بودن جزو مولفه‌های کم‌اهمیت شناخته شده است که می‌تواند ناشی از عدم توجه به این شاخص با توجه درگیری ذهنی جامعه به مهم بودن سایر شاخص‌ها باشد. بنابراین نتایج تحقیق حاضر در شاخص‌های توانایی تحلیلی، اخلاقی و پاسخگو بودن با تحقیقات ذکر شده منطبق می‌باشد. بر اساس نتایج بدست آمده پیشنهاد می‌گردد با ایجاد فرهنگ سازمانی برای حفظ ارزش‌های اخلاقی و اسلامی و ایجاد عدالت سازمانی برای رضایت شغلی در حسابداران دادگاهی انگیزه ایجاد گردد تا به تناسب آن اعتماد به نفس و تعهد سازمانی آن‌ها افزایش یابد. مهارت حسابرسی نیز از اصلی‌ترین مهارت پایه انتخاب شده است که نشان از اهمیت بالای فنون حسابرسی که یکی از ابزارهای مهم حسابدار دادگاهی برای تحقیق و تفحص می‌باشد، دارد و پیشنهاد می‌گردد با توجه به شرایط حال حاضر حسابرسی که بعضاً موسسات حسابرسی دانشجویان و فارغ‌التحصیلان را به مدت ۶ ماه و حتی یکسال برای دوره‌های کارآموزی و بدون حقوق و بیمه استخدام می‌کنند و این امر سبب شده جوانان به دلیل این شرایط سخت یا وارد این حرفه نمی‌شوند یا در نیمه راه کار را رها می‌کنند، لازم است تمهیداتی برای سهولت ورود دانشجویان و فارغ‌التحصیلان به حرفه حسابرسی برای کسب تجربه، تقویت مهارت‌های پایه و افزایش دانش خود از استانداردهای حسابداری، حسابرسی و قوانین مالیاتی صورت گیرد. تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و کشف تقلب نیز از اصلی‌ترین شاخص‌های مهارت پیشرفته شاخته شد. نتایج تحقیق حجازی و همکاران در ۲۰۱۶ در بررسی نقش

حسابداری دادگاهی در انگلیس نشان داد حسابداری دادگاهی برای تبدیل شدن به حرفه باید بتواند تیم‌هایی با مهارت‌های تخصصی معرفی شده تشکیل دهد و با توجه به تحقیق صحت (۱۳۹۶)، بیشترین فاصله انتظاراتی از ویژگی‌های فردی، مهارتی و اخلاقی حسابداران دادگاهی در بعد مهارت پیشرفته و ارزش‌های اخلاقی وجود دارد، بنابراین پیشنهاد می‌گردد با توجه به اینکه دانشگاه می‌تواند نقش مهمی در ارتقای این مهارت‌ها داشته باشد، برنامه جامعی برای تدوین کتب درسی و آموزشی حسابداری دادگاهی در مقطع کارشناسی یا کارشناسی ارشد برای آشنایی دانشجویان با ابعاد تقلب، انواع تقلب، راه‌های پیشگیری از تقلب و غیره صورت گیرد. هم‌چنین با معرفی این حرفه به جامعه فضای مناسب برای فعالیت و کسب تجربه برای حسابداران دادگاهی در تمام زمینه‌ها فراهم گردد. وجه به محدود بودن فعالیت‌های حسابداران دادگاهی در ایران می‌توان با گسترش سطح مهارت حسابداران دادگاهی حیطه فعالیت آنان را گسترش داد تا با حرفه حسابدار دادگاهی در دنیا هم گام و همراه شد. تشویق حسابداران دادگاهی برای کسب مدارک حرفه‌ای بین‌المللی و محک زدن علم و تخصص خود در آزمون‌های بین‌المللی، به‌طور مثال گرفتن مدرک حسابدار رسمی می‌تواند در هم‌گام شدن و به‌روز شدن دانش و تقویت حسابداران دادگاهی بهره‌گرفت.

با توجه به اهمیت شاخص‌های اخلاقی به خصوص عدالت در نزد پاسخ‌دهندگان که در بسیاری جهات باعث بی‌اعتمادی در عموم جامعه شده است و پیامدها و رفتارهای ناشایست اجتماعی را دارد شایسته است مشکلات اخلاقی امروز جامعه ریشه‌یابی و در آموزش و پرورش فرزندان از پایه دقت لازم به عمل آید، هم‌چنین در شرایط کنونی پیشنهاد می‌شود؛ کمیته‌های ناظر بر رعایت اصول اخلاقی کارشناسان رسمی دادگستری که در نقش حسابداران دادگاهی فعالیت می‌کنند، صورت گیرد. در نهایت پیگیری و بهبود مستمر تمامی ۵۰ معیار شناسایی شده به‌عنوان شاخص‌های مؤثر بر ویژگی‌های حسابدار دادگاهی خود به‌عنوان یک پیشنهاد کاربردی عمومی و مهم تلقی می‌شود، اما با توجه به مؤلفه‌هایی که دارای اهمیت بیشتری هستند می‌توان به آموزش مستمر و تشکیل کنفرانس‌های علمی برای بهبود ویژگی‌های شخصیتی و مهارتی یه ویژه ویژگی‌های اخلاقی حسابداران پرداخت. هم‌چنین با توجه به تعداد کم کارشناسان مالی در استان یزد و نابرابر بودن دانش و توانایی و تخصص این افراد بنا به نظر کارشناسان و وکلا، بعضاً بیشتر از افراد خاصی که سرشناس‌تر هستند استفاده می‌شود، شایسته است در این زمینه توجه بیشتری صورت گرفته و در ارتقای سطح دانش و توانایی و ایجاد انگیزه در کارشناسان به صورت برابر تلاش شود. با توجه به اینکه تحقیقات اندکی در زمینه حسابداری دادگاهی صورت گرفته به محققان آینده پیشنهاد می‌گردد در زمینه مسئولیت‌ها، زمینه‌ی فعالیت، شرایط لازم برای ورود



حرفه حسابداری دادگاهی به ایران، قوانین و استانداردهای لازم، نحوه تعیین دستمزد آنان و صلاحیت‌های مورد نیاز حسابداران و هر کدام از شاخص‌ها تک به تک مورد بررسی قرار گیرد.

### منابع

- آذر، عادل؛ مومنی، منصور. (۱۳۹۰)، آمار و کاربرد آن در مدیریت (نسخه ویراست سوم). چاپ پانزدهم، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، مرکز تحقیق و توسعه علوم انسانی.
- آذر، عادل؛ رجب‌زاده، علی. (۱۳۸۱)، تصمیم‌گیری کاربردی، تهران، نگاه دانش
- اورنگیان، غلامعلی؛ حسینی‌خواه، نورالله. (۱۳۹۲)، ارزیابی اعتبار نظریه کارشناس در محاکم کیفری. مجله کارگاه، سال ششم دوره دوم، صص ۱۷۸-۲۰۳.
- جانعلی‌نژاد، محمد. (۱۳۸۰)، بررسی عوامل مؤثر بر بهره‌وری نیروی انسانی کارکنان دانشگاه تربیت مدرس، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
- رسولی‌مقدم، ته‌مین. (۱۳۸۷)، مدیریت دانش جهت افزایش بهره‌وری نیروی انسانی، انجمن بهره‌وری ایران، ارائه شده در همایش بهره‌وری ملی، دوم خرداد ماه.
- سلطانی‌فر، علی اصغر. (۱۳۹۵)، تأثیر حسابداری و حسابرسی دادگاهی (قانونی) در کنترل تقلب و بهبود کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد یزد.
- صحت، صفیه. (۱۳۹۶)، تحلیل شکاف بین ادراکات و انتظارات از ویژگی‌های حسابداران دادگاهی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه امام جواد یزد.
- عیسایی‌خوش، احمداعتماد. (۱۳۸۹)، ستون توسعه پایدار حرفه حسابداری، دنیای اقتصاد. ۲۶ شهریور.
- مشایخی، بیتا؛ آژنگ، احمد. (۱۳۹۲)، حسابداری دادگاهی و عدالت، مجله حسابدار، صص ۳۶-۳۹.
- وادیزاده، کاظم. (۱۳۹۰)، اندر حکایت پرونده‌های تقلب گره‌های کور تقلب ایرانی، مجله حسابدار رسمی، صص ۴۷۵۱.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2010. Characteristics and Skills of the Forensic Accountant.
- Association of Certified Fraud Examiners. 2016. Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse. Austin, Tx: ACFE.
- Brigitte, W. P. B., Muehlmann, and H. Martha. 2012. The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions. Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 4, Issue 2

- Crumbley, D., H. Larry, E. Lester, and G.S. Smith. 2005. *Forensic and Investigative Accounting*. CCH Group. ISBN 0808013653.
- DiGabriele, J. A. 2008. An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. *Journal of Education for Business*, 83(6), 331-338. <http://dx.doi.org/10.3200/JOEB.83.6.331-338>
- Dong, R. 2011. *Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting*, Energy Procedia, Elsevier Ltd, 2147–2151, CC BY-NC-ND license.
- Ifedapo, f. a. 2016. financial statement fraud: the need for a paradigm *International Journal of Social. Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, Vol:10, No:3
- Madan, L. B. 2016. Role of Technology in Combatting Bank Frauds. *Perspectives and Prospects International Review of Social Sciences*, Vol. 4 Issue.1, Available at: [www.irss.academyirmbr.com](http://www.irss.academyirmbr.com).
- McMullen, D. A., and M. H. Sanchez. 2010. A Preliminary Investigation of the Necessary Skills, Education Requirements, and Training Requirements for Forensic. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 2(2): 30-48.
- Okoye, E.I and D. O. Gbegi. 2013. *Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector. (A Study of Selected Ministries in Kogi State)*. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol. 3, No. 3.
- Okoye, E. I., and C. O. Akenbor. 2009. Forensic accounting in developing economies-problem and prospects. *The University Advanced Research Journal*, 1: 1-13
- Smith, G., and D. Crumbey. 2009. How Divergent are Pedagogical View Toward The Fraud/Forensic Accounting Curriculum. *Global Perspectives on Accounting Education* 124(6).
- Singleton, T.W. and A.J. Singleton. 2010. *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. 4th edition, John Wiley & Sons Inc, New Jersey
- Shanikat, M., and A. Khan. 2013. CultureSpecific Forensic Accounting Conceptual Framework: A Skills Set Theoretical Analysis. *International Journal of Business and Management*; Vol. 8, No. 15.
- Sarah, H., S., Alan, and K. Amr. 2017. Mapping Forensic Accounting in the UK. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, available at: <https://www.researchgate.net/publication/312082679>.
- Silverstone, H., and M. Sheets, S. 2007. *Forensic accounting and fraud investigation for non-experts*. 2nd ed, Hoboken, Rlj: Johnowiey & Sons.
- Salleh, k., and r. Ab aziz. 2014. traits, skills and ethical values of public sector forensic accounting: on empirical investigation. *procedia-social and behavioral sciences* 145: 361-370.

- Williams, J.R.J. and Elson. 2010. The Challenges and Opportunites of Incorporating Accounting Ethics into the Accounting Curriculum" ,Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues 13.(1): 105-115
- Zysman, A. 2009. Litigation: Forensic Accounting Demystified. Available at: <http://www.forensicaccounting.com>
- Zysman, A. 2011. Forensic Accounting Demystified. Available at: <http://www.forensicaccounting.com>