

The Impact of Forensic Auditors on Corporate Governance

Seyed Saber Dorseh¹, Shamsollah Teimouri²

Received: 2018/07/22

Accepted: 2018/11/13

Abstract

The incessant financial fraud resulting to corporate collapse and the failure of the statutory audit to detect and prevent fraudulent activities which had led to the impoverishment of investors had given rise to the need for forensic auditor. This paper considers the impacts of forensic auditor on corporate governance. The study was a theoretical research which considered the roles of forensic auditors in combating fraudulent activities, distinction of forensic auditor and statutory auditor, characteristic of forensic auditor and impact of forensic auditor on corporate governance. The results of this paper show that forensic auditors having improved management accountability, strengthened external auditor, independence and assisting audit committee members in carrying out their oversight functions by providing them assurance on internal audit report and also affect positively on corporate governance, thereby the result of their works is reducing corporate failure and prevent investor losses.

Keywords: External Auditors, Financial Fraud, Forensic Auditors, Statutory Audit.

JEL classification: G32

DOI: 10.22051/ijar.2019.21355.1415

¹ PhD Student of Accounting, Shahid Chamran University of Ahvaz, Ahvaz, Iran. Corresponding Author(Ss.dorseh@gmail.com)

² MSc. Of Accounting, Shahid Chamran University of Ahvaz, Ahvaz, Iran.(Shamst2015@gmail.com)

تأثیر حسابرسان دادگاهی بر حاکمیت شرکتی

سید صابر درسه^۱، شمس الله تیموری^۲

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۴/۳۱

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۸/۲۲

چکیده

تقلب‌های مالی پی در پی که منجر به فروپاشی شرکت‌های بزرگ و شکست حسابرسی در شناسایی و جلوگیری از فعالیت‌های جعلی شد، نیاز به حسابرسان دادگاهی را ایجاد نمود. هدف این پژوهش تعیین اثرات حسابرسی دادگاهی بر حاکمیت شرکتی است. این پژوهش یک مطالعه نظری در مورد نقش حسابرسان دادگاهی در مبارزه با فعالیت‌های جعلی، تمایز حسابرس مالی و حسابرس دادگاهی، ویژگی‌های حسابرسان دادگاهی و تأثیر حسابرسان دادگاهی بر حاکمیت شرکتی است. نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد که داشتن حسابرسان دادگاهی، موجب بهبود پاسخگویی مدیریت، تقویت استقلال حسابرس مستقل، کمک به اعضای کمیته حسابرسی در انجام وظایف نظارتی خود با ارائه تضمین نسبت به گزارش حسابرسان داخلی شده و حاکمیت شرکتی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. همچنین نتیجه کار آنها باعث کاهش ورشکستگی شرکت‌های بزرگ و جلوگیری از زیان سرمایه‌گذاران می‌شود.

واژه‌های کلیدی: حسابرسان دادگاهی، حسابرسان مستقل، تقلب‌های مالی و حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: G34

DOI: 10.22051/ijar.2019.21355.1415

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید چمران، اهواز، ایران، نویسنده مسئول (Ss.dorseh@gmail.com)

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شهید چمران، اهواز، ایران، (Shamst2015@gmail.com)

مقدمه

تقلب‌های مالی پی در پی و تأثیر آن بر عملکرد شرکت‌های بزرگ، نیاز به ارتباط متقابل بین کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و مدیریت (ارتباط چند بعدی) را برای راهبری و حاکمیت شرکتی به منظور محافظت از منافع سهامداران و سایر بازیگران بازار، با هدف بهبود نظارت بر عملکرد شرکت و حاکمیت شرکتی مطلوب بوجود آورد (دلوتی و لمسی، ۲۰۰۶). با این حال، با وجود رابطه چند بعدی بین سه گروه عمده حاکمیت شرکتی، تقلب مالی که منجر به عملکرد ضعیف و در بسیاری از موارد منجر به فروپاشی شرکت‌های بزرگ، از دست رفتن سرمایه و فقر بسیاری از سرمایه‌گذاران است، همچنان وجود دارد و رو به افزایش نیز است (رضایی، ۲۰۰۵). راماسومی (۲۰۰۹) بیان می‌کند که ساختار سازمانی، شکست خورده است. جامعه مالی نیز متوجه شده است که نیاز ضروری برای افراد حرفه‌ای و ماهر که می‌توانند ضعف‌های موجود در سه ناحیه کلیدی را شناسایی و از آنها جلوگیری نمایند، وجود دارد. حاکمیت ضعیف شرکت‌ها، کنترل‌های داخلی ناقص و تقلب‌های مالی، رأی به افزایش مهارت‌های حسابرسان دادگاهی داده است. شکست حسابرسی برای جلوگیری و کاهش تقلب در شرکت‌های بزرگ و افزایش جرم و جنایت در شرکت‌های بزرگ فشار را بر حسابدار حرفه‌ای و حسابرسان دادگاهی، بیشتر کرده است. برای پیدا کردن راه بهتر برای افشای تقلب در دنیای کسب و کار نیاز به حسابرسان دادگاهی برای حاکمیت مطلوب، بیشتر شده است. مشکلات فوق نگرانی‌های جدی را برای حرفه حسابداری و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بوجود آورده است. بنابراین، نیاز به بهبود پاسخگویی و حفاظت از منافع سهامداران، باعث پیدایش حرفه حسابرسی دادگاهی شده است. هدف این پژوهش نیز تعیین نقش حسابرسان دادگاهی و تأثیر آن بر حاکمیت شرکتی است. تاکنون، در ایران پژوهشی با چنین عنوانی به انجام نرسیده و برای اولین بار است که تأثیر حسابرسان دادگاهی بر حاکمیت شرکتی بررسی گردیده و مزایای حسابرسان دادگاهی برای حسابرسی مستقل، کمک به کمیته‌های حسابرسی در بهبود فرآیند حسابرسی و حسابداری و کمک به مدیریت برای بهبود مسئولیت پاسخگویی، ارائه می‌گردد. در پژوهش‌های پیشین بیشتر به بررسی رابطه حسابرسان دادگاهی با ریسک، عدالت و تقلب پرداخته شده است که از این جنبه نیز این پژوهش برای اولین بار است که در دست بررسی قرار گرفته است.

شکست سازوکار اصلی حاکمیت شرکتی برای کاهش فساد مالی و افزایش ثقل‌های مالی پیچیده تهدید جدی برای سرمایه‌گذاران، دولت و عموم مردم ایجاد کرده است (آنیو، ۱۹۹۳). هنگامی که حسابرسان مستقل، اظهارنظر مقبول صادر می‌کنند تا گذشت چند هفته که این اظهار نظر تأیید شود، سهامداران که مالکان شرکت هستند، نگرانند، زیرا وضعیت بد شرکت و ثقل مالی در شرکت منجر به ورشکستگی و فروپاشی شرکت شده، سرمایه‌گذاران متضرر شده و نتایج نامطلوبی بر اقتصاد دارد (زیملمن و همکاران، ۲۰۱۲). یک نمونه از ثقل‌های حسابرسی مربوط به اندرسن حسابرسان انرون و ورلد کام است که به واسطه عدم محاسبه هزینه‌های واقع شده دوره جاری، موجب دستکاری سود و ایجاد سود موهومی شده و موجب گردید که شرکت‌های ورلد کام و انرون که از بزرگترین شرکت‌های سرمایه‌گذاری در آمریکا بودند، ورشکسته و اندرسن نیز که از حسابرسان معتبر بود، اعتبار خود را در بازار از دست داد (زیملمن و همکاران، ۲۰۱۲).

اداره تحقیقات فدرال پیش‌بینی کرده است که ثقل در هزینه بیمه‌های غیر بهداشتی، بیش از ۴۰ میلیارد دلار در هر سال است. به عبارتی، هزینه‌های یک خانواده به طور متوسط در ایالات متحده ۴۰۰ دلار است و این در حالی است که افزایش در هزینه بیمه، ۷۰۰ دلار در هر سال است. در مثال دیگر، می‌توان به شکست بانکی اخیر در نیجریه که در آن مدیریت، متقلبانه و بدون تأیید هیئت مدیره، بی حد و حصر اقدام به وام دهی نمودند، توجه کرد. با توجه به مطالب مذکور می‌توان گفت حسابرسان با ارائه اظهارنظرهای مقبول، ثقل‌های صورت‌های مالی را تأیید و باعث فقر سرمایه‌گذاران، فروپاشی شرکت‌ها و در نتیجه بحران اقتصادی می‌شوند. از آنجا که حسابرسان از پذیرش مسئولیت ثقل خودداری کرده و خود را تنها مسئول اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی می‌دانند، باعث ایجاد فاصله بین انتظارات استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری و حرفه حسابداری شده‌اند. این شکاف، به عنوان فاصله انتظارات حسابرسی شناخته می‌شود (اکومی، ۲۰۰۰؛ آدنچی، ۲۰۰۴). بنابراین، شکست حسابرسی در جلوگیری و کاهش ثقل و فعالیت‌های جعلی به عنوان یکی از حلقه‌های سه گانه حاکمیت شرکتی، نیاز به حسابرسان دادگاهی را ضروری نموده است (آسائول، ۲۰۰۹). با در نظر گرفتن مشکلات فوق، این پژوهش به بررسی نقش حسابرسان دادگاهی در مبارزه با فعالیت‌های جعلی و تأثیر آن بر حاکمیت شرکتی می‌پردازد.

با در نظر گرفتن مشکلات فوق، این پژوهش نقش حسابرسان دادگاهی در مبارزه با فعالیت‌های جعلی در ساختار شرکت‌های بزرگ را بررسی نموده است. همچنین، به ویژگی‌های مورد نیاز حسابرسان دادگاهی به عنوان مبارزین با فعالیت‌های جعلی و تمایز بین حسابرس دادگاهی و حسابرس مستقل پرداخته است. علاوه بر آن، تأثیر حسابرس دادگاهی بر حاکمیت شرکتی نیز مورد بررسی قرار گرفته است.

حسابرس دادگاهی

اصطلاح حسابداری دادگاهی به معنای داشتن دانش مربوط به مشکلات دادگاهی و استفاده از آن در یک دادگاه قانونی است (سینگلتون، ۲۰۱۰). سینگلتون (۲۰۰۴) حسابداری دادگاهی را یک علم برای استفاده در دادگاه برای دفاع از حقوق ضایع شدگان تعریف می‌کند (عبدی و همکاران، ۱۳۹۵). با توجه به تعریف مذکور می‌توان گفت که حسابرسان دادگاهی، کارشناسان در امور مالی هستند که برای تشخیص، بررسی و جلوگیری از تقلب و جرم اقدام قانونی می‌کنند و ادله و مدارک خود را به مراجع قانونی و قضایی ارائه می‌کنند. مسیه (۲۰۰۴) حسابرسی قانونی را بازرسانی تعریف کرده است که توسط شرکت‌های حسابداری عمومی سازمان‌های دولتی استخدام و توسط انجمن بازرسان گواهی تقلب آموزش‌های لازم را در مورد معاملات مالی متقلبانه، بررسی عناصر حقوقی تقلب، جرم شناسی و اخلاق دیده‌اند. سینگلتون (۲۰۰۴) بیان می‌کند که حسابداری قانونی یکی از قدیمی‌ترین مشاغل است و قدمت آن به مصر باستان برمی‌گردد. افرادی که از موجودی گندم، طلا و سایر دارایی‌ها مراقبت می‌کردند به عنوان چشم و گوش فرعون شناخته می‌شدند. با توجه به تعاریف مذکور، می‌توان گفت که حسابرسان دادگاهی کارشناسان مالی هستند که با استفاده از علم، اقدامات لازم برای کشف تقلب و جرم و جنایت را به عمل می‌آورند. انجمن حسابداران خیره آمریکا^۲ (۲۰۰۸) حسابداری دادگاهی را به طور کلی استفاده از مهارت‌های خاص در حسابرسی، حسابداری، روش‌های کمی، امور مالی، بخش‌های خاصی از قانون، جست‌وجوی اطلاعات، داشتن علم کامپیوتر و مهارت‌های تحقیق برای تطبیق و تجزیه و تحلیل شواهد به منظور تعیین قانونی بودن شواهد تعریف کرده است. با توجه به این تعریف حسابرسان دادگاهی دارای مهارت‌ها و تخصص‌های زیادی هستند و می‌تواند در دادگاه با ارائه شواهد و مدارک قانونی در مورد مسائل و تقلب‌های مالی از حقوق سرمایه‌گذاران دفاع نمایند. تمرکز اصلی حسابداری دادگاهی بر تجزیه و تحلیل عوامل علت و

معلولی پدیده‌ها شامل کشف حقه‌ها، ترفندها و اثرات در سیستم حسابداری است. حسابداری دادگاهی ترکیبی از چند رشته علمی از جمله حسابداری، حسابرسی، مالیات، امور مالی، حقوق، ارزش گذاری، عملیات تجاری، فنون کمی، تحقیق، روانشناسی و رشته‌های مربوط به رسیدگی و بازرسی است.

فعالیت‌های حسابرسی دادگاهی

هاپوود و همکاران (۲۰۰۹) فعالیت‌های حسابرسی دادگاهی را شامل جمع‌آوری، بررسی، پردازش، تجزیه و تحلیل گزارش اطلاعات به منظور به دست آوردن حقایق و یا شواهد در منطقه‌ای که تقلب یا جرم و جنایتی انجام شده است و نیز ارائه مشاوره پیشگیرانه مبتنی بر ابعاد حاکمیت شرکتی، می‌داند. با توجه به مطالب مذکور می‌توان گفت حسابرسی دادگاهی یک متخصص در حسابداری با تجربیات و مهارت‌های خاص در حسابرسی، تشخیص تقلب و جرم شناسی است که امکان تحقیق و تفحص در امور شرکت را دارد و نتایج این تحقیق و تفحص را به دادگاه قانونی ارائه می‌کند. به منظور درک فعالیت‌های انجام شده توسط حسابرسی دادگاهی، دانستن هدف حسابرسی دادگاهی لازم و ضروری است.

اهداف حسابرسی دادگاهی

اهداف حسابرسی به ما کمک می‌کند تا نقش حسابرسی دادگاهی و تأثیر آن بر حاکمیت شرکتی را بهتر درک کنیم. این اهداف شامل:

- بهبود حسابداری مدیریت،
- بهبود حاکمیت شرکتی و عملکرد حسابرسی مستقل،
- بهبود سیستم گزارشگری مالی،
- راهنمایی در تشخیص تقلب،
- راهنما در تقویت استقلال حسابرسی،
- ارائه تضمین اضافی برای کمیته حسابرسی،

- کمک به حسابرسان صورت‌های مالی برای قبول مسئولیت بیشتر برای تشخیص تقلب و اعمال غیرقانونی، و
- کمک به کمیته حسابرسی برای ارزیابی بهتر کیفیت حسابرسی صورت گرفته توسط حسابرسان مستقل، است.

با توجه به اهداف مذکور می‌توان گفت حسابرسان دادگاهی تأثیر زیادی بر حاکمیت شرکتی داشته، و انتظار می‌رود با جدیت و تلاش بیشتری نسبت به حسابرسان مستقل به جست و جوی تقلب و بررسی عمیق‌تر با استفاده از ابزار تحلیلی و علمی پیچیده و بسته‌های نرم‌افزاری برای شناسایی فعالیت‌های جعلی کارکنان، مدیریت و تباری احتمالی حسابرسان با مدیران پردازد.

مسئولیت حسابرسان دادگاهی در مبارزه با فعالیت‌های جعلی

حسابرسان قانونی در قبال تقلب دارای مسئولیت‌هایی شامل انجام تحقیقات، تجزیه و تحلیل معاملات مالی، بازسازی اسناد حسابداری ناقص و بررسی اختلاس هستند که هر یک از این موارد در ادامه پژوهش بررسی شده‌اند.

انجام تحقیقات

حسابرس دادگاهی صورت‌های مالی را حسابرسی نمی‌کند، بلکه در یک حسابرسی با انجام تحقیقات به وسیله برنامه‌های کامپیوتری، دانش و مهارت خود سعی در تشخیص تقلب یا جرم و جنایت دارد. به عبارتی، حسابرس دادگاهی باید اختیار استفاده از ابزارهای قانونی کامپیوتر را داشته باشد تا بتواند با استفاده از نرم‌افزار و سخت‌افزار اطلاعات لازم را به منظور تشخیص فعالیت‌های جعلی به دست آورد. بنابراین حسابرسان دادگاهی با استفاده از ابزار کامپیوتر برای انجام مسئولیت‌های خود، به مبارزه با فعالیت‌های جعلی پیچیده می‌پردازند (اوجوری، ۲۰۰۹). آسوا (۲۰۰۹) بیان می‌کند شکست حسابرسی مستقل در تشخیص، کشف و کاهش تقلب باعث پیدایش حسابرسی دادگاهی شده است. بنابراین، می‌توان گفت حسابرس دادگاهی برای انجام تحقیقات، جلوگیری از فعالیت‌ها جعلی و مبارزه با تقلب‌های مالی به ابزار خاصی نیاز دارد. یک مثال از این ابزارها، بسته‌های نرم‌افزاری مورد استفاده برای مبارزه با تقلب، نرم‌افزار انبار است. زیملمن (۱۹۹۷) بیان می‌کند حسابرس قانونی بسیار شبیه به پزشک است که برای تشخیص

آنچه که واقعا اتفاق افتاده است به میزان قابل توجهی از کار تشخیصی و توضیحی نیاز دارد. با توجه به مطالب فوق می‌توان گفت حسابرس دادگاهی فراتر از حسابرس مستقل برای رونمایی از فعالیت‌های جعلی با استفاده از نرم‌افزار، مدارک و شواهد در مورد منطقه‌ای که جرم در آن به وقوع پیوسته به بررسی‌های معاملات و وقایع می‌پردازد.

تجزیه و تحلیل معاملات مالی

حسابرس دادگاهی در ایفای مسئولیت خود به تجزیه و تحلیل فعالیت مالی که باعث انتقال غیر مجاز پول نقد بین شرکت‌ها شده است، می‌پردازد. اسمیت و کرومی (۲۰۰۹) بیان می‌کند حسابرسان دادگاهی از مهارت‌های خاصی برای بازرسی اسناد به منظور تعیین صحت، تغییر، جعل و یا تقلب برخوردار هستند. بنابراین، حسابرس دادگاهی با داشتن چنین مهارتی برای انجام وظایف خود به راحتی می‌تواند خطا را تشخیص، فعالیت‌های جعلی را که ممکن است با حذف جزئیات جعل شده باشد، را شناسایی و برای کاهش آنها تلاش نماید. زیمبلن و همکاران (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که حسابرس دادگاهی مسئول تجزیه و تحلیل و شناسایی علائم تقلبی است که ممکن است رخ دهد. بنابراین، حسابرس دادگاهی را به عنوان یک برملاء (یا آشکار) کننده تقلب می‌شناسند که قابلیت تجزیه و تحلیل معاملات مالی به او کمک خواهد کرد به راحتی خطا، فعالیت‌های جعلی و هر گونه از قلم افتادگی را برای دادخواهی به دادگاه و یا برای افزایش کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی به کمیته حسابرسی ارائه دهد.

بازسازی اسناد حسابداری ناقص

حسابرس دادگاهی برای ایفای مسئولیت خود به منظور بازسازی اسناد حسابداری ناقص به حل و فصل مطالبات بیمه، ارزیابی موجودی کالا، اثبات فعالیت‌های پول شویی و بازسازی معاملات نقدی می‌پردازد (اویجوری و آسائول، ۲۰۰۹). به منظور مبارزه با فعالیت‌های جعلی، حسابرس دادگاهی با مهارت‌های خود (مهارت‌های فنی، ارتباطات و تخصص) و دانش حسابداری می‌تواند اسناد ناقص حسابداری را بازسازی و از این طریق به شناسایی و جلوگیری از تقلب و حصول اطمینان از سیستم کنترل داخلی قوی، به حاکمیت شرکتی کمک نماید.

بررسی اختلاس

حسابرس قانونی با استفاده از مهارت‌های خاص در انجام تحقیقات درباره اختلاس و ارائه مدارک و شواهد لازم خود را بیمه می‌کند و در نتیجه به تشخیص مقصر و میزان اختلاس کمک می‌کند. هاپوود و همکاران (۲۰۰۹) استدلال می‌کند که حسابرس دادگاهی می‌تواند موارد زیر را انجام دهد:

- تشخیص تقلب و ارائه اسناد و مدارک به محاکم قضایی،
- محاسبه خسارات اقتصادی، ردیابی دارایی و درآمد و تلاش برای پیدا کردن دارایی‌ها و درآمدهای پنهان،
- بازسازی صورت‌های مالی که ممکن است از بین رفته یا دستکاری شده باشند، و
- شاهدهی متخصص

مسئولیت‌های مذکور نشان می‌دهند که حسابرسان دادگاهی باید متخصص در امور مالی باشند و با داشتن علم حقوقی قادر به تشخیص فعالیت‌های جعلی که در لباس قانون انجام می‌شود، باشند. این دیدگاه بیانگر آن است که حسابرس دادگاهی توانایی بالایی در تجزیه و تحلیل معاملات مالی و عددی دارد که ممکن است توسط افراد داخل سازمان دستکاری شده باشند. حسابرس قانونی با داشتن مهارت، دانش کامپیوتری و تخصص مالی قادر به انجام مسئولیت خود در قبال تشخیص و کاهش تقلب و فعالیت‌های جعلی است.

ویژگی‌های حسابرسان دادگاهی

از حسابرسان دادگاهی برای ایفای مسئولیت خود مبنی بر کشف تقلب مالی، انتظار می‌رود که متخصص و کارشناس در حسابداری و همچنین علم حقوقی و استفاده از برنامه‌های کامپیوتری برای تشخیص جرایم مالی و مسائل جنایی باشند تا بتوانند مسئولیت خود را به طور مناسبی ایفا نمایند. بنابراین، انتظار می‌رود که حسابرسان دادگاهی آموزش‌های تخصصی لازم را در حسابداری، حسابرسی، جرم‌شناسی، جامعه‌شناسی و بررسی تقلب (مدنی و کیفری) گذرانده باشند. با توجه به مطالب بالا می‌توان گفت که حسابرسی دادگاهی، نه تنها دارای دانش در حسابداری است، بلکه با داشتن دانش و تخصص در زمینه‌های دیگر قادر به اجرای وظایف

خود به طور مؤثر، خواهند بود. والاس (۲۰۰۹) بیان می‌کند، حسابرس دادگاهی حداقل باید دارای مشخصات زیر باشند:

- توانایی بازبینی حجم زیادی از اسناد و مدارک اعم از اسناد حسابداری معمولی، یادداشت‌ها، مکاتبات، سیستم اطلاعاتی و اطلاعات و شواهد کمتر دیده شده برای استخراج مسائل کلیدی با سرعت بالا،
 - درک ویژگی‌ها و روش‌های مختلف کسب و کار،
 - حس تعهد به منظور پاسخگویی سریع از طریق جمع‌آوری اطلاعات برای ارائه به محکمه قضایی جهت دادخواهی،
 - پیروی از نگاره زمانی دقیق که حتی ممکن است برای رسیدن سریع به اهداف، ساعات مورد نیاز برای هر اقدام را مشخص نماید، و
 - اصل توانایی برای رسیدن به اهداف.
- بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسان دادگاهی دارای مهارت‌های تحلیلی، مهارت‌های ارتباطی و مهارت‌های فنی باشند. این مهارت‌ها حسابرسان دادگاهی را قادر می‌سازد تا مسئولیت‌های خود را به نحو مطلوبی ایفا نمایند.

مهارت‌های خاص حسابرسان دادگاهی

حسابرس دادگاهی نیاز به مهارت‌های خاص در حسابرسی، تحقیق، پیاده‌سازی روش‌های کمی، اطلاعات کامپیوتری و فن‌آوری، آگاهی از قسمت‌های خاص از قوانین مالی و... برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی معاملات مالی، دارند که در ادامه به این مهارت‌ها پرداخته شده است. مهارت‌های ارتباطی:

حسابرس دادگاهی باید تعامل خوبی با افراد اطراف خود داشته باشد. والاس (۲۰۰۹) بیان می‌کند که حسابرسان دادگاهی برای تشخیص فعالیت‌های جعلی نیاز به مهارت‌های خاصی همچون محاسبه‌گر خوب بودن، مشاهده رفتار به خصوص حین انجام مصاحبه، توانایی بازسازی

معامله مالی از طریق اطلاعات به دست آمده از گروه‌ها و آشنائی با مجازات‌های قانونی بر اساس شواهد به دست آمده، دارند.

مهارت‌های فنی و مالی:

مهارت فنی حسابداری و مهارت مالی مهم‌ترین مهارت مورد نیاز برای حسابرسان دادگاهی برای تشخیص فعالیت‌های جعلی است (هاپوود و همکاران، ۲۰۰۹). حسابرس دادگاهی بدون دانش تخصصی حسابداری و توانایی در مسائل مالی قادر به درک فعالیت‌های جعلی که توسط مدیران و همکاران او انجام شده است، را ندارد. بنابراین، مهارت‌های حسابداری و مالی برای ایفای مسئولیت‌های حسابرس دادگاهی از اهمیت بالایی برخوردار است.

مهارت‌های تحلیلی:

توانایی تجزیه و تحلیل معاملات پیچیده مالی با استفاده از شواهد و مدارک تخصصی، با هدف تشخیص فعالیت‌های جعلی و تجزیه و تحلیل مؤثر معاملات مالی، را داشته باشد.

مهارت تحقیق:

توانایی حسابرس دادگاهی در مهارت‌های تحقیق برای جست و جوی تقلب در معاملات مالی، خطاها و تحریف‌ها مورد نیاز است. مهارت‌های تحقیقی، توانایی استخراج حجم زیادی از اطلاعات سازمان، مدیریت و سیستم‌های کامپیوتری است (آسائول، ۲۰۰۹).

صداقت و درستکاری:

از آنجا که از حسابرس دادگاهی انتظار می‌رود که تقلب را کشف کند، بنابراین باید مسئولیت خود را با صداقت و درستکاری بالایی انجام دهند. حسابرسان برای کشف تقلب و مبارزه با آن به کمیته حسابرسی کمک زیادی می‌کند. بنابراین، رعایت صداقت و درستکاری از طرف حسابرس دادگاهی، حاکی از بی‌طرفی، استقلال و اعتباربخشی به فعالیت‌های سازمان است.

تأثیر حسابرسان دادگاهی بر حاکمیت شرکتی

بهبود حسابداری مدیریت

مدیریت در قبال منابعی که در اختیار دارد، مسئول پاسخگویی به سهامداران و دیگر ذی‌نفعان است. مدیریت مسئول تهیه صورت‌های مالی و حفظ سوابق مالی مناسب است (میلی چامپ، ۲۰۰۲). مدیریت، مسئول شناسایی و جلوگیری از تقلب‌هایی است که ممکن است توسط حسابرسان دادگاهی شناسایی نشوند. مسئولیت حسابرسان مستقل این است که اطمینان حاصل کند که صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه و ارائه گردیده‌اند. آنها اطمینان معقولی از نبود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی می‌دهند. این امر باعث بروز تقلب‌های زیادی در شرکت‌های بزرگ، فروپاشی شرکت‌ها و ضعیف شدن حاکمیت شرکتی می‌شود. حسابرسان دادگاهی یک متخصص در امور مالی است و با داشتن مهارت‌های علمی و فنی به مدیریت برای پاسخگویی و جلوگیری از تقلب کمک می‌کند. حسابرسان دادگاهی برای بهبود نقش خود از بسته‌های نرم‌افزاری برای شناسایی و جلوگیری از فعالیت‌های جعلی استفاده می‌کنند. همچنین، از آنجایی که مدیریت آگاهی دارد که حسابرسان دادگاهی ممکن است توسط سهامداران، حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسان برای بررسی و کشف تقلب دعوت به کار شوند، پس با جدیت و تلاش بیشتری عملکرد خود را بررسی و سعی می‌کند عملکرد مناسب و به دور از تقلب را بروز دهد تا با آشکارسازی تقلب توسط حسابرسان دادگاهی جایگاه خود را در شرکت و جامعه از دست ندهد. این احتمال که ممکن است حسابرسان دادگاهی توسط سهامداران، کمیته حسابرسان و یا حسابرسان مستقل برای بررسی و کشف تقلب دعوت به کار شوند، باعث می‌شود مدیریت در صدد طراحی سیستم خود کنترلی مناسب و شفاف در شرکت برآید که در نتیجه باعث عملکرد مطلوب شرکت و در نهایت حاکمیت شرکتی قوی‌تر خواهد شد. راماسومی (۲۰۰۹) بیان می‌کند که شکست ساختار ارتباطی شرکت‌های بزرگ، باعث شده است که جامعه مالی نیاز به یک حرفه بزرگ که نقاط ضعف سه بُعد ساختار شرکت را پوشش دهد و در کشف و کاهش تقلب پیشگام باشد، را احساس نماید. ضعف‌های ابعاد ساختار شرکت شامل حاکمیت ضعیف شرکت‌ها، کنترل‌های داخلی ناقص و صورت‌های مالی متقلبانه است. مهارت‌های حسابرسان دادگاهی به طور فزاینده‌ای در حال تبدیل به سیستم گزارش‌دهی درونی در شرکت‌ها، به منظور بهبود پاسخگویی به سهامداران و سایر ذی‌نفعان است. حسابرسان

دادگاهی با دانش و مهارت خود به سیستم گزارش‌دهی مدیریت کمک خواهد کرد و ضعف‌های حاکمیت شرکتی، کنترل‌های داخلی ضعیف و گزارش‌های مالی متقلبانه را پوشش و به ارتقای آنها کمک شایانی می‌کند.

تأثیر عملکرد مطلوب حسابرس دادگاهی بر بهبود حاکمیت شرکتی

با اینکه حسابرسی فرایندی منظم و با قاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش به افراد ذینفع، است، اما حسابرس مستقل برای اجرای مفید مسئولیت خود، زمانی که تحت عنوان حسابرس مستقل دعوت به کار شده باشد، فعالیت خواهد کرد (دارابی و اژدری، ۱۳۹۷). حسابرسی صورت‌های مالی با هدف کاهش تضاد منافع بین مدیران و سهامداران، به موجب قانون الزامی و با دعوت مدیر از حسابرس به کار و با تصویب سهامداران، اجرائی می‌شود. با توجه به مطالب بالا می‌توان گفت انتصاب حسابرس مستقل از طریق مدیریت خصوصاً اگر حاکمیت شرکتی در سازمان ضعیف باشد، تأثیر منفی بر عملکرد حسابرس مستقل خواهد داشت و باعث از دست رفتن اعتماد سرمایه‌گذاران نسبت به گزارش‌های سالانه شرکت می‌شود (لی و واکر، ۲۰۰۱). یک نمونه از این موارد مثل اندرسن حسابرس شرکت ورلد کام است که با آشکار شدن تقلب صورت‌های مالی، باعث از بین رفتن اعتماد سرمایه‌گذاران در آمریکا شد و تأثیر منفی بر اقتصاد آمریکا گذاشت (زیمبلمن و همکاران، ۲۰۱۲).

حسابرس دادگاهی با مهارت‌های خاص خود (تحلیلی، ارتباطات و مهارت‌های فنی) می‌تواند تقلب را کاهش و به دلیل ترس از دست دادن موقعیت مدیران و کارکنان، سعی بر ایجاد محیطی آرام و کم‌خطر برای حسابرسی را داشته باشد و موجب بهبود حاکمیت شرکتی در سازمان گردد. وقتی حسابرس توسط مدیریت منصوب شود، از ترس از دست دادن موقعیت کاری، فعالیت‌های جعلی مدیران و کارکنان را گزارش نخواهد کرد و صرفاً به اینکه صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت است، اکتفا خواهد نمود. همه این مسائل باعث می‌شود نقش حسابرسان دادگاهی برای پیشگیری و کاهش تقلب پررنگ‌تر شود. بر اساس استانداردهای حسابرسی (SAS 99^۳) برای کشف تحریف‌های مالی چه با تخلف چه با اشتباه، نیاز به راهنمایی

است. حسابرسانی که این پتانسیل را دارند به حسابرسان مستقل راهنمایی‌های لازم را متذکر شده و باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌شوند. این استاندارد شامل این پیشنهاد می‌شود که حسابرسان مستقل تحریف با اهمیت ناشی از تقلب را مختص به حسابرسان دادگاهی می‌دانند و حسابرسان دادگاهی برای بهبود کیفیت حسابرسی و حاکمیت شرکت از مهارت‌ها و تخصص‌های خود برای کمک به حسابرسان مستقل استفاده می‌کنند تا نقاط دارای خطر را شناسایی و از وقوع تقلب، جلوگیری یا آن را کاهش دهند. حسابرسان دادگاهی به دلیل داشتن علم حقوق و جرم‌شناسی راهنمایی‌های لازم را به مدیریت و حسابرسان مستقل که دانش و تخصصی در این زمینه ندارند، ارائه خواهند نمود.

تقویت استقلال حسابرسان مستقل

در اکثر موارد، حسابرسان مستقل می‌ترسند کلاهبرداری‌های انجام شده توسط مدیریت را به سهامداران گزارش کنند، حتی زمانیکه این تقلب‌ها آشکار شوند. بنابراین، این امر باعث اختلال در استقلال حسابرس می‌شود، زیرا حسابرسان که در اکثر اوقات توسط مدیریت منصوب می‌شوند، نگران از دست دادن موقعیت کاری خود هستند (آلبرشت و دان، ۲۰۰۱). حضور حسابرسان دادگاهی که دارای دانش، تخصص و مهارت در دو مسئله مالی و سیستم گزارشگری مالی هستند، موجب اتخاذ روش مطلوبی جهت تشخیص تقلب و باعث بهبود سیستم گزارشگری مالی، استقلال حسابرسان مستقل و بهبود حاکمیت شرکتی است (آلبرشت، ۲۰۰۱). بنابراین، می‌توان گفت حسابرسان مستقل در اجرای وظایف خود از حسابرسان دادگاهی راهنمایی‌های لازم را دریافت کرده و در نتیجه باعث بهبود استقلال حسابرسان مستقل می‌شود.

کمک به اعضای کمیته حسابرسی

حسابرسان دادگاهی به اعضای کمیته حسابرسی برای انجام وظایف نظارتی خود، با ارائه ابزار بهتر در ارزیابی کیفیت حسابرسی انجام شده توسط حسابرسان مستقل کمک می‌کنند. حسابرسان دادگاهی برای انجام مسئولیت‌های خود و کنترل فعالیت‌های جعلی از اطلاعات محور تقلب که ابزار تشخیص تقلب به شمار می‌رود، استفاده می‌کند، در حالی که این بر عکس روش سنتی است که توسط حسابرسان مستقل، برای جمع‌آوری اطلاعات و ایفای مسئولیت‌هایشان استفاده می‌شود. حسابرسان دادگاهی از نرم‌افزارهای تحلیلی (LECT) جهت تشخیص تقلب

استفاده می‌کنند. این نرم‌افزار نه تنها مربوط به کشف تقلب، بلکه ابزاری برای یافتن علائم وقوع تقلب است (آلبرشت و دان، ۲۰۰۱). ابزار فوق این امکان را فراهم می‌کند، تا اعضای کمیته حسابرسی اطمینان حاصل کنند که گزارش حسابرس مستقل (اعتباربخشی به صورت‌های مالی)، گزارشی با کیفیت مطلوب است و مدیریت که مسئول تهیه صورت‌های مالی، تشخیص و جلوگیری از فعالیت‌های جعلی است، کنترل‌های داخلی مناسبی را برای سیستم حسابداری خود طراحی و اجرا کرده است. علاوه بر این، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی آگاه هستند که سازمان با استخدام حسابرس دادگاهی مسئولیت بیشتری را به حسابرسان مستقل نسبت به بازرسی صورت‌های مالی و شناسایی نقاط دارای خطر محول نموده است. همچنین مسئولیت حسابرسان داخلی در نظارت بر فعالیت‌های داخلی بیشتر است، اما به این مسئله نیز توجه شده است که با بهبود حاکمیت شرکتی، حسابرسان مستقل و داخلی در برابر دعاوی احتمالی ناشی از تقلب بیمه خواهند بود.

کمک در تشخیص تقلب مالی

حسابرس دادگاهی با استفاده از مهارت‌های تحلیلی و فن‌آوری، به راحتی می‌تواند تقلب مالی را که مدیریت مرتکب شده تشخیص، از شکست شرکت‌ها جلوگیری و در نتیجه باعث تقویت حاکمیت شرکتی شود (کلاری، ۲۰۰۰). اکوئومه (۲۰۰۰) بیان می‌کند، حسابرسان دادگاهی با استفاده از قانون بنفورد (ابزار دیجیتال تحلیلی تقلب)، راه تشخیص و جلوگیری از آن را در فرآیند کسب و کار به خوبی می‌دانند. بنابراین، می‌توان گفت که حسابرسان دادگاهی در شناسایی و جلوگیری از فعالیت‌های جعلی که در سال‌های طولانی باعث فروپاشی شرکت‌های زیادی شده است، کمک غیر قابل انکاری به سازمان خواهند نمود. این امر سبب شده است تا حسابرسان مستقل که مسئولیت بیشتری نسبت به کشف و کاهش تقلب دارند، با تلاش و جدیت بیشتری سعی بر ایفای مسئولیت خود و همچنین گزارش فعالیت‌های جعلی داشته باشند. این مسئولیت بیشتر، باعث می‌شود شرکت به هدف خود (افزایش منافع سهامداران) در محیط سالم دست پیدا کرده و اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های شرکت افزایش یافته و در نتیجه منجر به بهبود حاکمیت شرکتی در شرکت خواهد شد.

نتیجه‌گیری

از آنجا که حسابرسان دادگاهی دارای مهارت و دانش کافی در زمینه حسابداری و مالی هستند، می‌توانند به موقع از فعالیت‌های جعلی پیشگیری و یا آنها را شناسایی نمایند و در اداره امور شرکت به حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی و مدیریت در انجام مسئولیت‌های خود و دستیابی به اهداف سازمانی و کاهش تقلب مالی کمک کنند. بنابراین، حسابرس دادگاهی از طریق بهبود پاسخگویی مدیریت و سیستم گزارشگری مالی، تقویت استقلال حسابرسان مستقل، کمک به اعضای کمیته حسابرسی و محول کردن مسئولیت بیشتر به حسابرسان مستقل، ارائه تضمین‌های اضافی و جلوگیری از فروپاشی شرکت‌ها و متضرر شدن سرمایه‌گذاران می‌شوند. با وجود حسابرسان دادگاهی، زمینه رشد شرکت فراهم آمده و سرمایه‌گذاران با آگاهی از وجود چنین محیط امنی که عدم تقارن اطلاعاتی وجود ندارد یا بسیار کم است به مدیران در اداره امور شرکت در راستای تأمین منافع آنها اعتماد نموده و سرمایه‌گذاری بیشتری در شرکت می‌کنند و سهم و ارزش بازاری سهام شرکت را افزایش می‌دهند.

در حال حاضر چیزی به نام حسابداری دادگاهی در ایران وجود ندارد، اما به دلیل گسترش فساد مالی و اداری، به نظر ضروری می‌رسد، اندیشمندان و صاحبان فن، به ایجاد و توسعه حرفه حسابداری دادگاهی به‌عنوان یک ضرورت و نیاز در زمینه خدمات اعتبار بخشی، توجه نمایند. همچنین ایجاد چنین حرفه‌ای می‌تواند ابزاری برای تحقق بخشیدن به اهداف اقتصاد مقاومت، شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها، زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و... (بند ۱۹ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی) گردد. همچنین این حرفه گامی در راستای بهبود نظام مالی و اداری کشور خواهد بود.

پی‌نوشت

- | | |
|-----------------------------------|--|
| ۱ impoverishment | ۲ Association of certified fraud examiners |
| ۳ Statement on Auditing Standards | |

منابع

- Adeniji, A. A. (2004). *Auditing and investigations*. Value Analysis Consult (Publishers).
- Albrecht, C. C. (2001). Proactively Detecting Fraud. *Financial Post*, July, 13-15.

- Albrecht, C. C. , Albrecht, W. S. , & Dunn, J. G. (2001). Can auditors detect fraud: A review of the research evidence. *Journal of Forensic Accounting*, 2 (1) , 1-12.
- Anaeto, E. (1993). Distress Bungles Refund of Investor monies. *Business Times Daily Times Plc Lagos*, 20.
- Association of Certified Fraud Examiners. (2008). Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse Austin. *Texas ACFE*.
- Casabona, P. A. , & Grego, M. J. (2003). SAS 99--consideration of fraud in a financial statement audit: A revision of statement on Auditing Standards 82. *Review of business*, 24 (2) , 16.
- Darabi, R. , & Ajdari, F. (2018). Examination of the Relationship between Governance and Auditing Properties and Real Earnings Management of the Firms Listed in the Tehran Stock Exchange. *Journal of accounting and auditing*, 8 (10) , 1-21.
- Deloitte and Touche. (2006). Integrity and Quality corporate Governance. available at <https://www.google.com.ng/search?q=Deloitte+and+Touche>.
- Eilifsen, A. , & Messier Jr, W. F. (2000). A Review and Integration of Archival Research. *Journal of Accounting Literature*, 19, 1-43.
- Ekwueme, S. C. (2000). Auditing: Bridging the Expectation Gap. *The Nigerian Accountant*, 5 (2).
- Eyisi, A. S. , & Agbaeze, E. K. (2007). The role of auditors in corporate governance. *Nigeria journal of banking and finance*, 7 (1) , 19-28.
- Hopwood, W. S. , Leiner, J. J. , Young, G. R. , & Zhang, S. (2008). *Forensic accounting*. Boston, MA: McGraw-Hill/Irwin.
- Hsu, K. H. , & Zhu, Z. (2005). SAS 99--consideration of fraud in a financial statement audit: a new auditing standard. *International Journal of Services and Standards*, 1 (4) , 414-425.
- Lee, C. , & Welker, R. B. (2010). Does familiarity with an interviewee's white lying make it easier to detect the interviewee's deception. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 2 (1) , 1-36.
- Millichamp, A. H. (2002). *Auditing*. Cengage Learning EMEA.
- Mostafa Abdi, M. , Kazemi Alom, M. , & Akbari Emami, A. R. (2016). Matching Ethical Propositions in Islamic Texts and Accounting Texts. *Journal of accounting and auditing*, 6 (3) , 17-34.
- Owojori, A. A. , & Asaolu, T. O. (2009). The role of forensic accounting in solving the vexed problem of corporate world. *European Journal of Scientific Research*, 29 (2) , 183-187.
- Ramaswamy, V. (2005). Comorate Governance And The Forensic Accountant. *The CPA Journal*, 68-70.
- Rezae, Z. (2009). Forensic evidence gathering procedures for employee stock options. *Journal of forensic and Investigative Accounting*, (2). 1-20.
- Singleton, T. W. (2010). *Fraud auditing and forensic accounting* (Vol. 11). John Wiley & Sons.
- Smith, G. S. , & Crumbley, D. L. (2009). Defining a forensic audit. *Journal of Digital Forensics, Security and Law*, 4 (1) , 3.
- Wallace, A. (1991). The role of the forensic accountant. *Accountant November*.

Zimbleman, M. F. , Albrecht, C. C. , Albrecht, S. W. , & Albrecht, C. O. (2012).
Forensic Accounting, Cengage Learning. *International edition Canada, 4th
Edition. Pg, 429.*