

Research Paper

## Modeling Public Sector Accounting Ethics with Emphasis on the Role of Forensic Accounting

Javad Shahnaz khezerlou<sup>1,\*</sup>, Hamid Aziz Mohammadlou<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran

<sup>2</sup>Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran

Received: 2025/11/15

Revised: 2026/01/25

Accepted: 2026/02/20

### ABSTRACT

This research was conducted to design and elucidate an accounting ethics model in the public sector, with an emphasis on the capacities of forensic accounting. In terms of purpose, the research is fundamental, and in nature, it is exploratory. It was implemented using a qualitative grounded theory approach through in-depth interviews with experts. The study population comprised academic experts, forensic accountants, and official justice experts. Using purposive and snowball sampling techniques, 11 individuals were selected until theoretical saturation was achieved. The data analysis process was conducted in three stages: open, axial, and selective coding. The reliability and validity of the model were confirmed using a Delphi panel, Kendall's coefficient of concordance, and Cronbach's alpha. The findings revealed the extraction of 53 secondary codes classified into 12 main categories. The final research model was delineated within a paradigmatic framework comprising causal conditions (ethical compliance, accounting systems, and objectives), contextual conditions (education, ethical development, and information technology), intervening conditions (professional skills), the core phenomenon (forensic accounting standards), legal and educational strategies, and ultimately social, governmental, and organizational consequences. This model provides a strategic framework for enhancing transparency and the integrity of the financial system in the public sector.

**Keywords:** Accounting, Ethical compliance, Public sector, Forensic accounting.

\* Corresponding author. [javad.shahnaz@edu.ikiu.ac.ir](mailto:javad.shahnaz@edu.ikiu.ac.ir)  
2717-3135 ©Author(s)

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license.  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2026.241994>

## **1. INTRODUCTION**

Accounting is one of the most important and vital professions in the modern economic world; indeed, no economy can exist without it. Due to its critical role in tracking vast, opaque networks and complex financial relationships, accounting is a sensitive profession governed by ethical mandates. As Fry (2003, as cited in Hajipour and Barzegar, 2020) notes, ethical roots are so deeply embedded in the principles and foundations of accounting that they are inseparable from the profession itself. Public sector accounting and auditing underpin government accountability and are essential for maintaining trust in democracy. Public sector accounting is the system used by government entities to record and maintain financial accounts regarding their operations (García, 2014). While private sector organizations primarily seek to maximize profits, public sector organizations and governments strive for the country's sustainable socio-economic development and the provision of services to society. Accordingly, this profession is more than merely a technical discipline; it lies at the heart of public trust in the institutions that shape people's daily lives. Thus, the future of public accounting and accountability frameworks is a fundamental necessity for any society (Ferry and Midgley, 2022). Ethical standards in accounting are vital to the success of any business. A key aspect of accounting is ensuring the accuracy and precision of financial reports. Financial statements serve as the backbone of any business; they must be accurate to allow for the proper understanding and tracking of financial resources. Ethical accounting practices foster accountability and trust, enabling investors, shareholders, and the public to rely on a company's financial reports. Furthermore, ethical accounting practices help prevent fraud and other financial crimes. A lack of ethics in accounting can create opportunities for fraudulent activities, such as financial, intellectual, or identity-related crimes, embezzlement, bribery, and other financial offenses (Sedighian et al., 2022).

The gradual erosion of ethical principles, which has plagued major corporations such as Enron, Andersen, WorldCom, Adelphia, Global Crossing, and others, has inflicted significant damage on the business community; consequences include corporate bankruptcies, the destruction of shareholder wealth, employee job losses, diminished confidence in published financial statements, and a loss of trust in capital markets (Asgari et al., 2011). In this context, the accounting profession plays an undeniable role in preventing financial misconduct and abuse; however, catastrophic scandals have tarnished public trust in the profession (Hassas Yeganeh and Maghsoudi, 2011). According to Olowu (2016), recent proposals suggest that accountants should employ forensic accounting skills, ethical standards, investigative and detective scrutiny, and methods to uncover fraud in complex financial transactions, as well as address issues that threaten the integrity of financial reporting and corporate governance (Fakhari and Oskou, 2018).

## **2. MATERIALS AND METHODS**

Given that the primary objective of this study is to develop a model for public sector accounting ethics, with an emphasis on the role of forensic accounting, it is classified as fundamental research; it aims to uncover the nature of phenomena, test theories, and expand existing knowledge. In essence, the study seeks to establish a conceptual framework that enables the presentation of a comprehensive model for public sector accounting ethics, highlighting the role of forensic accounting. Furthermore, regarding its research methodology, the study employs both philosophical and empirical approaches, while its logic of execution (type of reasoning) is inductive. This study uses a qualitative data-driven research method, and instead of testing hypotheses, the field study uses grounded theory to generate knowledge and construct a theory that emerges from the context of the community and from the perspective of the subjects. Grounded theorizing, also known as data-driven, is a type of qualitative research that aims to understand and understand people's experiences of events and happenings in a specific context. Data-driven theorizing is an inductive methodology for discovering theory that allows the researcher to develop a theoretical account of (the general characteristics of the subject) while simultaneously grounding this account in empirical observations of the data. In general, grounded theory is an approach to the systematic examination of qualitative data aimed at theory generation. Grounded theory is one of the most significant, and relatively recent, tools in qualitative research. It serves several purposes:

- Understanding the views and opinions of experts (whether descriptive or causal).
- Fostering the necessary conditions for the alignment and convergence of ideas.
- Generating ideas for practical implementation.

Accordingly, the present study employs a qualitative approach regarding data collection, involving several stages of implementation:

- Selection of expert participants
- Formulation of the initial question
- Processing of responses via content analysis
- Revisiting the participants

## **3. RESULTS AND DISCUSSION**

In this study, a qualitative grounded theory analysis was conducted through three main stages: open coding, axial coding, and selective coding. Initially, categories were identified via open coding, and subsequently, these categories were linked to one another during axial coding. Following the identification of relationships between categories in the preceding stages, core and sub-categories were integrated through selective coding to develop the study's theoretical model.

The open coding phase employed a comparative analysis approach, wherein the content of each interview was compared with subsequent ones to extract common points. This process continued until theoretical saturation was reached, ultimately identifying 67 initial codes. Following a review and the elimination of duplicates, these were refined and categorized into 53 secondary codes and 12 core concepts.

The results of the open coding of interviews with research experts led to the identification of multiple categories, each representing different dimensions of an ethics-oriented forensic accounting model for the public sector. Furthermore, "education and research," "the development and dissemination of ethics," and "information technology" were identified as contextual conditions that establish the necessary foundation for the implementation of forensic accounting. These conditions indicate that without investment in continuous education, the institutionalization of an ethical culture, and the utilization of modern technologies, any effort to implement forensic accounting will face challenges. The results of axial coding reveal a systematic relationship among the identified categories within the framework of a paradigmatic model. Accordingly, "adherence to ethics," "use of accounting systems," and "goals and missions" were identified as causal conditions that serve to initiate and lay the groundwork for the implementation of forensic accounting in the public sector. These causal conditions indicate that ethical commitment, efficient accounting systems, and clearly defined missions constitute fundamental prerequisites for entering the field of forensic accounting. The presented paradigm model outlines a systematic framework for explaining the process of implementing ethics-oriented forensic accounting in the public sector. In this model, "forensic accounting standards" serve as the core category, with other components organized around them. Causal conditions, comprising "adherence to ethics," "application of accounting systems," and "goals and missions", act as initiating and foundational factors that create the necessary context for the emergence of these standards. Meanwhile, "professional skills" function as intervening conditions, capable of either facilitating or hindering the impact of causal conditions on the core category. Contextual conditions, comprising "education and research," "the development and dissemination of ethics," and "information technology", provide the supporting infrastructure necessary to realize these standards. Strategies and actions have been formulated across two dimensions, "legal strategies" and "educational strategies", to facilitate the practical implementation of forensic accounting standards. Ultimately, the successful execution of these strategies will yield the anticipated outcomes at both the "societal" and "governmental/organizational" levels. This model demonstrates that establishing forensic accounting in the public sector is a multidimensional phenomenon; its realization requires the harmonious interplay of causal, contextual, and intervening conditions, alongside appropriate strategies, to achieve the desired outcomes.

#### **4. CONCLUSION**

The findings of this research indicate that "observance of ethics," as one of the causal conditions in the paradigm model, plays a fundamental role in establishing ethics-oriented forensic accounting in the public sector. This finding is consistent with the results of Al-Hadrawi (2024), which demonstrated a statistically significant relationship between forensic auditing and adherence to ethical compliance principles. It also aligns with the findings of Sedighian et al. (2022), who introduced

accounting ethics as a value system determining the correctness of professional conduct. From the perspective of social contract theory, this finding confirms that the accounting profession is committed to society to observe ethical standards, and this commitment materializes when ethics is positioned as a causal condition alongside other factors. Compared to the research of Mansour et al. (2021), which primarily highlighted the strengths of forensic accounting at the level of fraud reduction and the creation of new career channels, the present study, by emphasizing the ethical dimension as a causal condition, offers a deeper insight into the value-based infrastructure of this field and demonstrates that without ethical orientation, other functions of forensic accounting will also face challenges.

"Forensic accounting standards" were identified as the core category of the research, around which other components are organized. This finding is consistent with the view of Mansouri et al. (2025), who emphasized presenting a forensic accounting model using the fuzzy Delphi method. However, the present study, by explaining the position of standards as the central nucleus of the model, confirms the pivotal and determinative role of this category. From the perspective of legitimacy theory, the formulation of codified standards can enhance the legitimacy of the forensic accounting profession in the eyes of society and stakeholders. In contrast, Mansour et al. (2021) pointed to the lack of regulations and lack of control over entry into the profession as weaknesses of forensic accounting, and the finding of the present study regarding the necessity of standardization serves as a response to this weakness. Furthermore, compared to the research of Naseri et al. (2025), which emphasized a fraud prevention model, the present study, by centering on standards, offers a more comprehensive and systematic approach to the subject.

The research findings in the contextual conditions section showed that "education and research," "development and dissemination of ethics," and "information technology" provide the necessary infrastructure for the establishment of forensic accounting. This finding is consistent with the results of Amalia (2023), which emphasized the importance of information systems and efficiency in public sector accounting. It also aligns with the view of the accounting department at the University of Florida (2022) regarding the necessity of professional competence and skill development. From the perspective of broken windows theory, investment in education and technology can prevent minor violations and pave the way for the prevention of more serious crimes. Compared to the research of Hajipour and Barzegar (2020), which emphasized ethical leadership, the present study, by adding the dimensions of technology and education, covers a broader range of contextual factors and shows that ethical leadership alone, without the backing of technology and adequate education, is insufficient.


"Professional skills" were identified as intervening conditions that can facilitate or weaken the process of the influence of causal conditions on the core category. This finding is consistent with the view of Fakhari and Oskou (2018) regarding the application of financial skills with a research mindset, as well as the opinion of Hamdan (2018), who considers forensic accounting to require accumulated

experiences and skills. From the perspective of agency theory, professional skills can reduce the information asymmetry between the agent (government) and the principal (citizens) and enable effective monitoring. Compared to the research of Goldoust et al. (2018), which pointed to the moderating role of moral intelligence, the present study proposes the moderating role of professional skills and shows that, in addition to moral intelligence, technical and specialized competencies also influence the success of forensic accounting.

The strategies and actions in this study included "legal strategies" and "educational strategies," which are consistent with the results of Naseri et al. (2025) regarding the presentation of a fraud prevention model. They also align with the view of Ghaemi et al. (2022), who pointed to the role of official court experts in providing legal support services. From the perspective of Kohlberg's stages of moral development, educational strategies can elevate accountants to higher levels of moral reasoning, while legal strategies, by creating fear of punishment, encourage accountants at lower levels to comply with norms. Compared to the research of Mansouri et al. (2025), which mainly focused on technical dimensions, the present study, by separating strategies into two legal and educational domains, offers a more comprehensive and multidimensional approach to the required actions.

The identified consequences in this study included "social benefits" and "governmental and organizational benefits," which are consistent with the results of Amalia (2023) regarding increased accountability and transparency, with the findings of Mohammadi Nafchi and Alikhani (2020) concerning the social responsibility of accountants, and with the view of Mansour et al. (2021) regarding the benefits of forensic accounting for society. From the perspective of stakeholder theory, the realization of these consequences indicates that the designed model can meet the interests of a wide range of stakeholders, including citizens, the government, organizations, and society. The distinguishing feature of the present study in this section is the separation of consequences into two levels, social and governmental-organizational, which shows that the benefits of ethics-oriented forensic accounting are not limited to one level and encompass the entire financial governance system of the country. This finding also links with the corruption cases raised by Khalili Samani and Dehghani (2021), such as major embezzlements in Iran, and shows that the establishment of such a model could prevent the recurrence of such incidents.

## الگوسازی اخلاق حسابداری بخش عمومی با تأکید بر نقش حسابداری دادگاهی

جواد شهناز خضزلو<sup>۱\*</sup>، حمید عزیز محمدلو<sup>۲</sup> 

۱. گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران  
۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۸/۲۴ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۱/۰۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۰۱

### چکیده

این پژوهش با هدف طراحی و تبیین مدل اخلاق حسابداری در بخش عمومی با تأکید بر ظرفیت‌های حسابداری دادگاهی انجام شده است. روش تحقیق از نظر هدف، بنیادی و از نظر ماهیت، اکتشافی است که با رویکرد کیفی نظریه داده‌بنیاد و از طریق مصاحبه‌های عمیق با خبرگان اجرا گردید. جامعه مورد مطالعه شامل خبرگان دانشگاهی، حسابداران دادگاهی و کارشناسان رسمی قوه قضاییه بود که ۱۱ نفر از آن‌ها به روش نمونه‌گیری هدفمند و گلوله‌برفی تا رسیدن به اشباع نظری انتخاب شدند. فرآیند تحلیل داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و گزینشی انجام شد و پایایی و اعتبار الگو با استفاده از پنل دلفی، ضریب هماهنگی کندال و آلفای کرونباخ به تأیید رسید. یافته‌ها نشان‌دهنده استخراج ۵۳ کد ثانویه در قالب ۱۲ مقوله کلی بود. الگوی نهایی پژوهش در قالب یک مدل پارادایمی شامل شرایط علی (رعایت اخلاق، سیستم‌های حسابداری و اهداف)، شرایط زمینه‌ای (آموزش، توسعه اخلاق و فناوری اطلاعات)، شرایط مداخله‌گر (مهارت‌های حرفه‌ای)، پدیده محوری (استانداردهای حسابداری دادگاهی)، راهبردهای قانونی و آموزشی، و در نهایت پیامدهای اجتماعی، دولتی و سازمانی ترسیم گردید. این مدل چارچوبی راهبردی برای تقویت شفافیت و سلامت نظام مالی در بخش عمومی ارائه می‌دهد.

**واژگان کلیدی:** حسابداری، انطباق اخلاقی، بخش عمومی، حسابداری دادگاهی.

\*نویسنده مسئول. javad.shahnaz@edu.ikiu.ac.ir

۳۱۳۵-۲۷۱۷ ©نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2026.241994>

## ۱. مقدمه

سازمان‌ها همواره در پی دستیابی به عملکردی عاری از خطا می‌باشند و در این راستا تلاش دارند تدابیر لازم را جهت جلوگیری و کشف به‌موقع انحرافات و انواع خطا اتخاذ نمایند. این امر به ویژه در سازمان‌های بخش عمومی که وظیفه پاسخگویی به آحاد جامعه در قبال دارایی‌ها و امکانات دولت را بر عهده دارند، اهمیت زیادی دارد. فرایند و رویه‌های اتخاذ شده توسط بخش عمومی جهت ارائه گزارش انحرافات، تخلف و تقلب به ذی‌نفعان، امروزه به عنوان جزئی اساسی از حکمرانی خوب تلقی شده و نقش قابل ملاحظه‌ای در شفافیت و ایفای مسئولیت اجتماعی و پاسخگویی سازمان‌ها ایفا می‌کند (گلدوست و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۳۹۷). حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، زیربنای پاسخگویی دولت‌ها برای اطمینان از اعتماد به دموکراسی است. حسابداری بخش عمومی، سیستم حسابداری است که شامل ثبت و نگهداری دفاتر حسابداری توسط سازمان‌های دولتی در مورد عملکرد مالی آنها می‌شود (گارسیا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). هرچند که سازمان‌های بخش خصوصی به دنبال کسب سود بیشتر خود هستند، اما سازمان‌های عمومی یا دولت‌ها برای توسعه پایدار اجتماعی - اقتصادی کشور و ارائه خدمات به جامعه تلاش می‌کنند. بر این اساس، این حرفه چیزی بیش از یک رشته فنی صرف است و در قلب اعتماد به موسسه‌هایی قرار دارد که شیوه زندگی روزمره جوامع بشری را شکل می‌دهند؛ بنابراین، آینده حسابداری عمومی و ترتیبات پاسخگویی یکی از نیازهای ذاتی هر جامعه‌ای است (فری و میدگلی<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲). شیوه‌های حسابداری بخش عمومی نقش اساسی در تسهیل پاسخگویی و شفافیت دارد. این شیوه‌ها شامل فرایندهای مدیریت مالی مختلف، مکانیسم‌های گزارش‌دهی و روش‌های حسابرسی است که برای اطمینان از استفاده مناسب از منابع عمومی و افشای اطلاعات مالی برای عموم طراحی شده‌اند (آملیا<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳).

حسابداری، از مهم‌ترین و حیاتی‌ترین حرفه‌های دنیای اقتصادی حال حاضر است؛ چرا که هیچ اقتصادی بدون آن نمی‌تواند وجود داشته باشد. امروزه، حرفه حسابداری به دلیل نقش مهمی که در ردیابی شبکه‌های بزرگ و مبهم و روابط مالی پیچیده دارد، به حرفه‌ای حساس تبدیل شده که همچون سایر حرفه‌ها دارای دستورهای اخلاقی است. به بیان فرای<sup>۵</sup> (۲۰۰۳)، به نقل از حاجی پور و برزگر<sup>۶</sup> (۱۳۹۹) ریشه‌های اخلاقی چنان در اصول و مبانی حسابداری تنیده شده است که تفکیک این ریشه‌ها از اصول این حرفه ممکن نیست. حسابداری بخشی جدایی‌ناپذیر از هر کسب‌وکاری است، زیرا شامل پیگیری و درک اطلاعات مالی برای کمک به تصمیم‌گیری می‌شود. با این حال، اعتبار اطلاعات مالی به‌شدت به رفتار اخلاقی حسابداران بستگی دارد. حرفه حسابداری یکی از بانظم‌ترین حرفه‌های دنیا است و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند، از اعتبار خاصی برخوردار بوده و باعث جلب اعتماد عمومی به خود شده است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد. به بیان کوهن و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۰۵)، اهمیت اخلاق در حسابداری برای موفقیت

<sup>1</sup> Goldoust et al.

<sup>2</sup> García

<sup>3</sup> Ferry & Midgley

<sup>4</sup> Amalia

<sup>5</sup> Fry

<sup>6</sup> Hajipour & Barzegar

<sup>7</sup> Cohen et al.

هر کسب‌وکاری حیاتی است. یکی از دلایل اصلی اهمیت اخلاق در حسابداری، این است که گزارش‌های حسابداری از دقت و دقیق بودن گزارش‌های مالی اطمینان می‌دهند. صورت‌های مالی ستون فقرات هر کسب‌وکاری هستند و برای درک و ردیابی منابع مالی باید دارای صحت باشند. شیوه‌های حسابداری اخلاقی، مسئولیت‌پذیری و اعتماد را ارتقا می‌دهند. سرمایه‌گذاران، سهامداران و مردم می‌توانند به گزارش‌های مالی یک شرکت اعتماد کنند؛ علاوه بر این، شیوه‌های حسابداری اخلاقی به جلوگیری از تقلب و سایر جرایم مالی کمک می‌کند. فقدان اخلاق در حسابداری می‌تواند فرصت‌هایی را برای فعالیت‌های متقلبانه مانند سرقت مالی، فکری و یا هویتی، اختلاس، رشوه و سایر جرایم مالی ایجاد کند (صدیقیان و همکاران، ۱۴۰۱).

زوال تدریجی اصول اخلاقی که گریبان شرکت‌های بزرگی همچون انرون، اندرسون، ورلدکام، آدلفیا، گلوبال کراسینگ و غیره را گرفته، خسارات زیادی به جامعه تجاری وارد کرده است که از آن جمله می‌توان به ورشکستگی شرکت‌ها و از بین رفتن ثروت سهامداران، بیکاری کارکنان، کاهش اطمینان نسبت به صورت‌های مالی منتشر شده و از دست رفتن اطمینان در مورد بازارهای سرمایه اشاره داشت. در این میان، حرفه حسابداری نقشی غیرقابل انکار در پیشگیری از تخلفات و سواستفاده‌های مالی بر عهده دارد؛ با این حال، رسوایی‌های فاجعه‌آمیز رخ داده، اعتماد آحاد جامعه را نسبت به این حرفه خدشه‌دار کرده است (حساس یگانه و مقصودی، ۲، ۱۳۹۰). اولو<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) راهکارهای ارائه شده در سال‌های اخیر را بدین‌گونه می‌داند که حسابداران، باید مهارت‌های حسابداری دادگاهی، اخلاق، اصول جستجوگری و موشکافی کارآگاهانه، راه و شیوه کتمان تقلب در معاملات مالی پیچیده و مواردی که اعتبار گزارشگری مالی و حاکمیت شرکتی را تهدید می‌کنند بکار برند (فخاری و اسکو، ۴، ۱۳۹۷).

نوآوری جهانی و رشد سریع اقتصادی در سرتاسر جهان نیازمند راه‌حل‌های هوشمندانه و پیشرفته است و شکی نیست که با هر مرحله از پیشرفت، عوارض مضاعفی به همراه دارد. با این حال، هر دوره زمانی پاسخ‌های خاص خود را در مورد زیر سؤال بردن صحت ابزارهای مالی جدید دارد. علاوه بر این، پس از رسوایی‌های اقتصادی فراوان مرتبط با افزایش کلاهبرداری و فساد مالی از هر نوع در کشورهای در حال توسعه و توسعه‌یافته، حسابداری دادگاهی به عنوان ابزاری ارزشمند برای حل چنین مسائلی شناخته شده است (المشاقبه و همکاران، ۵، ۲۰۲۳). در همین راستا و در نتیجه کلاهبرداری‌های بزرگ گزارش شده در اوایل قرن بیست و یکم، زمینه حسابداری دادگاهی بیش از نیم‌قرن است که مورد توجه بخش خصوصی و عمومی قرار گرفته است (سنان و سولیح، ۶، ۲۰۱۹). حسابداری دادگاهی، به عنوان رشته‌ای تخصصی که مهارت‌های حسابداری، حسابرسی و پژوهش را برای کشف تقلب‌های مالی، شناسایی مغایرت‌های مالی و ارائه شواهد برای رسیدگی‌های قانونی ترکیب می‌کند، مطرح می‌باشد. به عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از بررسی بی‌نظمی‌های مالی، حسابداری دادگاهی، شامل بررسی دقیق سوابق مالی، بررسی داده‌ها و استفاده از تکنیک‌های تحلیلی برای افشای فعالیت‌های متقلبانه است. بر این اساس سه دسته از حسابداری

<sup>1</sup> Sedighian et al.

<sup>2</sup> Hassas Yeganeh & Maghsoudi

<sup>3</sup> Awolowo

<sup>4</sup> Fakhari & Oskou

<sup>5</sup> Almashaqbeh et al.

<sup>6</sup> Senan & Swalih

دادگاهی وجود دارد: شاهدان متخصص، مشاوره پشتیبانی دعاوی و پژوهش و تفحص تقلبات. این سه دسته از حسابداری دادگاهی (قانونی) به هم مرتبط هستند (الظهرا، ۲۰۲۴). حسابداری دادگاهی اصول حسابداری را برای بررسی سوابق مالی و معاملات در اختلافات حقوقی، پژوهش‌های نظارتی یا مسائل داخلی شرکت، با هدف تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و کشف بی‌نظمی‌ها یا تخلفات اعمال می‌کند (ندف، ۲۰۲۳). حسابداری دادگاهی، یکی از مهم‌ترین شاخه‌های حسابداری محسوب می‌شود که در سال‌های اخیر با توجه به نیاز روزافزون به آن تحول چشمگیری داشته است. وقوع گسترده فساد در زمان‌های اخیر به طور قابل توجهی بر قابلیت اطمینان صورت‌های مالی تأثیر گذاشته است (تمیمی، ۲۰۲۰). هدف ذاتی حسابداری دادگاهی، حمایت از جوامع، مردم، سازمان‌ها و دولت‌ها در یکی از چالش‌برانگیزترین زمان‌ها، با ارائه طیف گسترده‌ای از خدمات است (منصور، ۲۰۲۱). بدون شک، این امر بار قابل توجهی را بر دوش حسابداران برای رعایت اصول اخلاقی در کشف موارد تقلب و پول‌شویی از طریق انجام حسابرسی و بررسی صورت‌های مالی خود می‌گذارد. اهمیت حسابداران دادگاهی، از طریق وظایف محول شده به آنها در القای اطمینان در صورت‌های مالی در همه مؤسسات مشهود است (عجمی، ۲۰۱۴).

در حرفه حسابداری، مسائل اخلاقی بسیار مهم هستند. به طوری که سطح حساسیت در مورد افراد فعال در این زمینه، از نقطه نظر اخلاقی و کدهای رفتاری حرفه‌ای، بیش از سایر حرفه‌ها می‌شود. رابطه بین دو طرف جامعه و حرفه شرايطی را ایجاد می‌کند که به ناچار باید تابع قوانین سخت‌گیرانه‌ای باشد که هر دو طرف را از حقوق یکدیگر آگاه کند (احمدی لنگری و گرکز، ۱۴۰۲). امروزه رعایت اخلاق در حسابداری، بحثی در خور مطالعه بوده؛ چون حرفه حسابداری با بحران‌های اخلاقی بیگانه نیست. رعایت اخلاق در جامعه حسابداری به نوعی منجر به سعادت و رفاه ذی‌نفعان، اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران است و موضوع مورد نیاز تمام جوامع سازمان‌ها، حرفه‌ها و شرکت‌ها است. حفظ اعتماد استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و حسابداری و به‌طور کلی ذی‌نفعان یک جریان اخلاقی و حرفه‌ای است که عمل حسابداران را با درستی، بی‌طرفی، استقلال شکل می‌دهد. پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و مسائل اخلاقی برای متخصصین حسابداری با چالش‌ها، مسائل و مشکلات عدیده‌ای مواجه است. بیان الگوی صحیح اخلاق از موارد مورد بحث و گفتگو توسط منتقدان اخلاق در حسابداری است (محمدی نافچی و علیخانی، ۱۳۹۹). با توجه به اهمیت حسابداری و جنبه اخلاقی این حرفه، حسابداری دادگاهی می‌تواند با اصلاح رفتار حرفه‌ای حسابداران از طریق فعال‌سازی نقش حساب‌برسان رسمی، نقشی مهم و تأثیرگذار را در حرفه حسابداری ایفا کند. این امر با قضاوت در مورد حسابداران و حساب‌برسان در چارچوب قانونی انجام می‌شود؛ بنابراین، حسابداران دادگاهی، باید دارای تخصص کافی و جامع در تجزیه و تحلیل و پژوهش برای کشف موارد تقلب در انجام وظایف خود باشند. علاوه بر این، ارائه چنین محیطی انطباق اخلاقی حسابداران را افزایش می‌دهد (الحدراوی، ۲۰۲۴).

<sup>1</sup> Alzahrane

<sup>2</sup> Nadaf

<sup>3</sup> Tamimi

<sup>4</sup> Mansour et al.

<sup>5</sup> Ajami

<sup>6</sup> Ahmadi Langari & Garkaz

<sup>7</sup> Mohammadi Nafchi & Alikhani

<sup>8</sup> Al-Hadrawi

با وجود افزایش ابتکار برای مبارزه با انواع تقلب و تخلف، موضوع فساد در بخش عمومی کشور همچنان ادامه دارد و نگرانی در مورد فساد بخش عمومی کشور در حال افزایش است و چه در سطح محلی و بین‌المللی مورد تأیید قرار گرفته است. فساد موضوعی است که بر امور مالی عمومی در کل کشور تأثیر می‌گذارد. زمینه کاری حسابداران دادگاهی در حقوق ایران، موارد متعددی را در بر می‌گیرد؛ از جمله رسوایی‌های مالی سال‌های اخیر در ایران که پرونده اختلاس سه هزار میلیاردی نمونه بارز آن است (جعفری و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۳۹۶). حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه‌ای است حیاتی که برجستگی متمایزکننده حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم مردم جامعه است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد کنند، از این رو آینده حرفه حسابداری به رعایت اصول اخلاقی حسابداران بستگی دارد. بدیهی است، با رعایت اصول اخلاقی، حرفه حسابداری در آینده می‌تواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و رفاه ملت‌ها یاری رساند. در این بین نقش حسابداری دادگاهی قابل چشم‌پوشی نیست. این پژوهش به ارائه الگوی اخلاق حسابداری بخش عمومی با تأکید بر نقش حسابداری دادگاهی پرداخته است.

## ۲. مبانی نظری

### ۱.۲. اخلاق در حسابداری

اخلاق موضوعی رایج و مورد نیاز در تمام حرفه‌های فعال در جهان است؛ زیرا اگر اخلاق حرفه‌ای در یک حرفه وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد، در غیر این صورت باید منتظر نابودی آن حرفه باشیم (باباجانی و همکاران<sup>۲</sup>، ۱۴۰۰). اخلاق مشاغل و حرفه‌ها از دیرباز مورد توجه بوده و آثار بسیاری در بیان بایدها و نبایدهای اخلاقی ارائه شده است. در راستای توسعه و خلق ارزش در جامعه، حرفه حسابداری نیز مانند سایر حرفه‌ها نیازمند انجام اعمال درست با در نظر گرفتن اخلاق است؛ به‌ویژه اینکه خدمات حسابداران بیشتر به عموم مردم ارائه می‌شود. از این رو، حسابداران باید مجموعه‌ای از موازین اخلاقی را رعایت کنند. برای رعایت اخلاق در حسابداری ضروری است که حسابداران دانش و مهارت‌های حرفه‌ای لازم را برای کاری که می‌خواهند انجام دهند، داشته باشند تا بتوانند به کارفرمایان و مشتریان خود خدمات حرفه‌ای مؤثر و کارآمد ارائه کنند (حاجی پو و برزگر، ۱۳۹۹).

در حسابداری و حسابرسی، اخلاق معیاری برای تعیین رفتار مناسب و ابزاری جهت تعیین روابط درست و یا نادرست است. متأسفانه رفتارهای غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای شرکت‌های بزرگ حسابداری و حسابرسی باعث بی‌اعتمادی افراد شده است. اخلاق حسابداری، در جهان امروز که از مهم‌ترین و حساس‌ترین حرفه‌هاست، موضوع مهمی است، چرا که حسابدار، پرسنلی کلیدی است که به اطلاعات مالی افراد و واحدها دسترسی دارد. این قدرت شامل پتانسیل و توانایی سوءاستفاده از اطلاعات یا دستکاری اعداد جهت بهبود مشاهدات شرکت یا افزایش مدیریت سود می‌شود. در حسابداری برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، باید گزارش‌های مالی به صورت صادقانه و دقیق ارائه شوند، به همین منظور برای دستیابی به صورت‌های مالی با این ویژگی، حسابداران باید اخلاق مدار باشند (صدیقیان و همکاران، ۱۴۰۱). در صنعت حسابداری، اخلاق به مجموعه‌ای از اصول اخلاقی و قواعد رفتاری اطلاق

<sup>1</sup> Jafari et al.

<sup>2</sup> Babajani et al.

می‌شود که حسابداران از آنها پیروی می‌کنند. این اصول اخلاقی، آرمان‌های صداقت، انصاف، بی‌طرفی و مسوولیت‌پذیری در ارزیابی خدمات و اطلاعات مالی را در بر می‌گیرد. این استانداردهای اخلاقی حسابداران را در عملیات روزانه خود راهنمایی می‌کند و تصمیمات و رفتارهای حرفه‌ای آنها را شکل می‌دهد. اخلاق به دلایل متعدد در حسابداری اهمیت زیادی دارد. اعتماد و اعتبار را در بین ذی‌نفعان ایجاد می‌کند زیرا سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مشتریان برای گزارشگری مالی منصفانه و دقیق به شیوه‌های اخلاقی متکی هستند. به عنوان مثال، زمانی که حسابداران از صداقت و عینی‌بودن حمایت می‌کنند، اطمینان حاصل می‌کنند که گزارش‌های مالی که ایجاد می‌کنند منعکس‌کننده سلامت مالی واقعی یک تجارت هستند. حسابدارانی که از اخلاق محرمانه پیروی می‌کنند از اطلاعات مالی حساس در برابر افشای غیرمجاز محافظت می‌کنند (مسون، ۲۰۲۴). کدهای اخلاقی اصول اساسی هستند که متخصصان حسابداری برای ارتقای حرفه خود، حفظ اعتماد عمومی و نشان دادن صداقت و انصاف از آنها پیروی می‌کنند. برای افرادی که به سازمان‌ها می‌پیوندند و قصد دارند به عنوان حسابرس داخلی خبره فعالیت کنند، پنج حوزه مهم زیر تعریف شده است که شایسته توجه تمامی شاغلان حرفه حسابداری است (واحد حسابداری دانشگاه فلوریدا، ۲۰۲۲):

- استقلال و عینیت: یکی از مؤلفه‌های مهم اعتماد، اتخاذ تصمیمات و توصیه‌های بی‌طرفانه است که به نفع ذی‌نفعان باشد.
- تمامیت: نشان دادن صداقت به معنای صریح و صادق بودن در تمامی روابط کاری و حرفه‌ای است. حمایت از یکپارچگی مستلزم آن است که حسابداران خود را با اطلاعاتی که گمان می‌کنند از نظر مادی نادرست یا گمراه‌کننده هستند مرتبط نکنند، یا با حذف آنها همراه شوند.
- محرمانه بودن: افشای اطلاعات مالی یا افشای ادغام احتمالی توسط یک متخصص حسابداری بدون اجازه صریح، اعتمادی را که پایه و اساس یک رابطه حرفه‌ای است نقض می‌کند - مگر اینکه دلیل قانونی یا حرفه‌ای برای این کار وجود داشته باشد.
- صلاحیت حرفه‌ای: حسابداری به طور مرتب توسط عوامل در حال تحول مختلف مختل می‌شود که نیازمند آن است که حسابداران مهارت‌ها، شایستگی‌ها و چابکی جدیدی را در نقش‌های حرفه‌ای توسعه دهند.
- رفتار حرفه‌ای: اخلاق متخصصان حسابداری را ملزم به رعایت قوانین و مقررات حاکم بر حوزه قضایی و مجموعه کاری آنها می‌کند. اجتناب از اقداماتی که می‌تواند بر شهرت حرفه تأثیر منفی بگذارد، تعهد معقولی است که شرکای تجاری و دیگران باید انتظار داشته باشند.

پایبندی به اصول اخلاقی پایه حسابداری، شرط لازم برای حسابداران حرفه‌ای برای رسیدن به اهداف حرفه حسابداری است. هر یک از انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری اصول اخلاقی خاص خود را تدوین می‌کنند که شباهت‌های زیادی دارند و همگی کارایی، قابلیت اطمینان، حرفه‌ای بودن و اعتبار خدمات حسابداری را تضمین می‌کنند. اصول اخلاقی حسابداری که کم‌وبیش مورد توافق همه انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری است، و رعایت

<sup>1</sup> Mason

<sup>2</sup> University of Florida

آن‌ها دستیابی به اهداف این حرفه را تضمین می‌کند شامل درستکاری، بی‌طرف بودن، صلاحیت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و رعایت اصول و ضوابط آن است (احمدی لنگری و گرکز، ۱۴۰۲).

## ۲.۲. حسابداری بخش عمومی

مفهوم پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی به طور فزاینده‌ای در حکمرانی معاصر حیاتی شده است. با توجه به اینکه دولت‌ها مسئول مدیریت سرمایه‌های عمومی و ارائه خدمات ضروری به شهروندان هستند، اطمینان از مدیریت مالی کارآمد و تصمیم‌گیری مسئولانه از اهمیت بالایی برخوردار است. در سال‌های اخیر، تقاضای فزاینده‌ای از سوی مردم و ذی‌نفعان برای پاسخگویی و شفافیت بیشتر در بخش عمومی، با هدف تقویت اعتماد، کاهش فساد و بهبود حکمرانی کلی وجود داشته است. در طول سال‌ها، بخش عمومی دستخوش تحولات مهمی شده است که منجر به تأکید فزاینده بر پاسخگویی و شفافیت شده است. دولت‌ها، سازمان‌های بین‌المللی و شهروندان به طور یکسان نقش حیاتی مدیریت مالی مسئولانه را در ارتقای ثبات اقتصادی و توسعه پایدار می‌شناسند (آملیا، ۲۰۲۳).

حسابداری عمومی اساساً کار حسابرسی انجام شده در بخش دولتی است. فدراسیون بین‌المللی حسابداران هدف از این گونه حسابرسی‌ها را تقویت اتکای استفاده‌کنندگان مورد نظر به صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت بخش عمومی، از طریق اظهار نظر، بیان می‌کند (فری و میدگلی، ۲۰۲۲). حسابداری بخش عمومی به عنوان یکی از شاخه‌های حسابداری محسوب می‌شود. حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی دولتی را نظامی می‌داند که اطلاعات مالی مربوط به فعالیت‌های مالی دولت و واحدهای تابعه را به نحوی جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید که از یکسو دولت و مقامات منتخب مردم را در ادای مسئولیت پاسخگویی، تصمیم‌گیری صحیح مالی و کنترل برنامه‌ها یاری داده و از سوی دیگر زمینه را برای قضاوت آگاهانه مردم نسبت به عملکرد دولت و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌نماید. حسابداری عمومی می‌تواند با ارائه اطلاعات لازم به مدیران دولتی و سیاستمداران برای حمایت از تصمیم‌گیری و پاسخگویی آنها به شهروندان، از توسعه اجتماعی-اقتصادی یک جامعه حمایت کند. استفاده‌کنندگان اصلی حسابداری بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی که محدود به مدیریت، سهامداران و دولت می‌شود، دارای اختلاف‌های فاحش و دامنه ذی‌نفعان وسیعی هستند، که عبارتند از (شیرکوهی<sup>۱</sup>، ۱۳۹۶):

- شهروندان: طبق اصل ۶ قانون اساسی، در جمهوری اسلامی ایران امور کشور باید به اتکای آرای عمومی اداره شود؛ بنابراین شهروندان به منظور ارزیابی عملکرد مسئولینی که به اتکای این آرا اداره امور کشور را به عهده می‌گیرند نیازمند اطلاعات می‌باشند.
- شوراها: پاسخگویی زمانی بهبود می‌یابد که این وظیفه در سطوح مختلف تقسیمات کشوری نیز صورت گیرد. شوراها شهرستان و استان (موضوع اصل ۱۰۰ قانون اساسی) از ارکان مهم پاسخگویی هستند و باید به عنوان استفاده‌کننده به نیازهای اطلاعاتی آنان توجه شود.

<sup>1</sup> Shirkoohi

- مجلس شورای اسلامی: مجلس شورای اسلامی متشکل از نمایندگان مردم است که به موجب اصل ۷۶ قانون اساسی، حق پژوهش و تفحص در تمام امور کشور را دارند. مجلس در اتخاذ تصمیمات اساسی نسبت به اهداف دولت به‌گونه‌ای گسترده مشارکت دارد. این تصمیمات منجر به تصویب قوانین در پاسخ به نیازهای شهروندان و تخصیص منابع به برنامه‌های گوناگونی می‌شود که بر وضعیت اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی شهروندان تأثیر دارد. این تصمیمات معمولاً با توجه به نتایج تحلیل هزینه - فایده و آثار مالی آن بر اقتصاد کشور، اتخاذ می‌شود. مجلس شورای اسلامی با توجه به وظایف مهمی که به عهده دارد از استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی است.
  - رهبر: طبق بند ۲ اصل ۱۱۰ قانون اساسی، رهبر مسئول نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام است. اطلاعات مورد نیاز برای انجام این مسئولیت، اساساً در مورد مجموعه دولت است. رئیس‌جمهور در برابر رهبر مسئول است و باید اطلاعات لازم درباره عملکرد دولت را به ایشان ارائه نماید.
  - مقامات اجرایی: این گروه متشکل از رئیس‌جمهور و سایر مقامات مسئول، به‌خصوص وزیر امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه می‌باشد. مقامات اجرایی، با اهداف برنامه‌های بلندمدت، میان‌مدت و کوتاه‌مدت کشور و سیاست‌های مربوط به تحقق این اهداف سروکار دارند. این مقامات، مسئول اجرای طرح‌ها و فعالیت‌ها در چارچوب قانون بودجه می‌باشند. آنها همچنین مدیریت برنامه‌ها را به عهده دارند به‌گونه‌ای که عملیات با رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی انجام شود. مقامات اجرایی به منظور ایفای بهتر وظایف خود، از گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند.
- در شرایط کنونی نظارت فراگیر و مؤثر بر منابع عمومی به عنوان مطالبه همگانی مطرح بوده است و در این راستا، استفاده از هر ابزاری که بتواند انحرافات و خطاهای رخ داده در عملکرد سازمان‌های بخش عمومی را در کوتاه‌ترین زمان ممکن کشف کند، ضروری است. در این راستا به منظور جلب اطمینان جامعه نسبت به خود انتظامی در حرفه حسابداری، فعالان در این حوزه می‌بایست نسبت به کشف هرگونه خطا و تخلف مرتبط با حوزه مالی در بخش عمومی حساس بوده و در صورت اطلاع از آن پیش از آنکه منجر به زیان عمومی گردد، نسبت به افشاکاری آن به مراجع ذی‌ربط درون و برون‌سازمانی مبادرت ورزند (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۷).

### ۳.۲. حسابداری دادگاهی

مفهوم حسابداری دادگاهی توسط بسیاری از افراد به اشتباه تفسیر شده است و بیشتر آن‌ها تصور می‌کنند که این حرفه، تنها شامل پژوهش، بررسی و رسیدگی به تقلب است. درحالی‌که این امر و نگرش تا حدی صحیح است؛ چون بررسی تقلب به عنوان بخشی از حسابداری دادگاهی است؛ اما حسابداری دادگاهی بسیار فراتر از بررسی تقلب است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱</sup> (۲۰۱۴)، حسابداری دادگاهی را کاربرد اصول، نظریه‌های حسابداری و حقایق یا فرضیه‌ها در مسائل مربوط به اختلاف‌های دادگاهی (دعوی حقوقی) می‌داند که دربرگیرنده تمام شاخه‌های دانش حسابداری است. حسابداری دادگاهی، عبارت است از به‌کارگیری مهارت‌های مالی با یک ذهنیت پژوهشی نسبت

<sup>1</sup> Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)

به یک سری مسائل مالی در چارچوب قوانین و مقررات که مبنای آن اسناد و مدارک حسابداری است (فخاری و اسکو، ۱۳۹۷). دیگابریل و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) حسابداری دادگاهی را شامل کاربرد اصول، نظریه‌های حسابداری و حقایق یا فرضیه‌ها در مسایل مربوط به اختلاف‌های حقوقی توصیف می‌کنند که دربرگیرنده شاخه‌های مختلفی از حسابداری تا حقوق است.

حسابداری دادگاهی به عنوان جایگاه مورد استفاده برای افشای هرگونه جرایم مالی یا حسابداری تعریف شده است. این شاخه از حسابداری نه تنها به انجام مشاغل حسابداری می‌پردازد، بلکه با استفاده از تجارب و مهارت‌های انباشته برای آزمون امور مربوط به حقوق در مدنی، کیفری و فقهی نیز سروکار دارد (حمدان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). ظهور حرفه حسابداری دادگاهی به شکل رایج امروزی، اگرچه بین کشورهای مختلف، متفاوت است، اما به دهه‌های ۱۹۶۰ تا ۱۹۸۰ برمی‌گردد. پیش از این دوران، جرایم یقه‌سفیدها تنها یک مساله برای دادگاه‌های مدنی محسوب می‌شد؛ اما در سال ۱۹۹۰ انجمن بازرسان خبره تقلب اعلام کرد که این جرایم افزایش یافته و تنها ۵ درصد از موارد آن کشف می‌شود. آنها همچنین اشاره کردند که جرایم یقه سفیدها بیش از ۹۰ درصد زیان‌های وارده به قربانیان را تشکیل می‌دهند و برای کاهش این تلفات و بهبود وضعیت از حسابداری دادگاهی استفاده شد. حسابداری دادگاهی از دهه ۱۹۸۰ تاکنون در کانادا و آمریکا رشد قابل ملاحظه‌ای را تجربه کرده است. در انجمن‌های حسابداری آمریکا، انگلستان، استرالیا و نیوزلند، گروه‌های ذینفع خاصی در رابطه با حسابداری دادگاهی وجود دارند (خلیلی سامانی و دهقانی<sup>۳</sup>، ۱۴۰۰).

امروزه حسابداری دادگاهی، یکی از فعال‌ترین و مدرن‌ترین حوزه‌هایی است که به ارزیابی کسب‌وکار، حل‌وفصل شیوه‌های سهل‌انگاری حرفه‌ای و کمک به حل تعارض در بخش عمومی مرتبط با تقلب کمک می‌کند. به همین ترتیب، حسابداری دادگاهی در کشورهای توسعه‌یافته بیشتر از کشورهای در حال توسعه پیشرفت کرده است. به گفته هوبر<sup>۴</sup> (۲۰۱۲)، حسابداری دادگاهی در ایالات متحده یک حرفه است نه تنها به این دلیل که طبق قانون به عنوان یک حرفه تعریف شده است، بلکه به این دلیل که تعداد قابل توجهی از معیارهای جامعه شناختی را برای پذیرفته شدن به عنوان یک حرفه برآورده می‌کند. با این وجود، اوضاع در کشورهای در حال توسعه، کمی متفاوت است. شکی نیست که رشته حسابداری قانونی در این کشورها اخیراً بیشتر مورد توجه قرار گرفته است زیرا تعداد قابل توجهی از مشارکت‌های پژوهشی مرتبط با این حرفه وجود دارد (عموش و همکاران، ۲۰۲۳). حسابداری دادگاهی، دانشی است که زمینه ساز پیدایش آن، قوانین و مقررات حاکم بر دنیای تجارت، برای پیشگیری از تقلبات و برخورد با متخلفین است. می‌توان بیان داشت که حسابداری قانونی یا دادگاهی، در ایران مفهوم جدیدی است که از طریق کتاب حسابرسی تقلبات و کارشناس مالی (حسابداری)، دادگاهی وارد ادبیات حسابداری ایران شد (رحمانی و همکاران<sup>۵</sup>، ۱۳۹۷). در ایران، تنوع خدمات حسابداری دادگاهی مانند آمریکا و دیگر کشورها نیست. کارشناسان رسمی دادگستری در زمینه حسابداری و حسابرسی، طبیعتاً حسابداران دادگاهی می‌باشند، که خدمات پشتیبانی

<sup>1</sup> DiGabriele et al.

<sup>2</sup> Hamdan

<sup>3</sup> Khalili Samani & Dehghani

<sup>4</sup> Huber

<sup>5</sup> Rahmani

حقوقی ارائه می‌دهند. در واقع حسابداری دادگاه طیف گسترده‌ای دارد و خدمات کارشناسان رسمی دادگستری ارائه شده در ایران یکی از انواع خدمات ارائه شده توسط حسابداران دادگاه در جهان است (قائمی و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۴۰۱). گزارش سالانه سازمان شفافیت بین‌الملل در سال ۲۰۲۰ نشان می‌دهد که ایران در زمینه فساد اداری و اقتصادی با سه پله سقوط نسبت به سال قبل در رتبه ۱۴۹ در میان ۱۸۰ کشور جهان قرار دارد. این بدترین رتبه کشورمان طی سال‌های اخیر است. علیرغم وجود تعداد زیادی از نهادهای نظارتی در ایران مانند سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات و سازمان بازرسی، امروزه میزان وقوع تقلب، اختلاس و سایر جرایم بین کارکنان و مدیران سازمان‌ها در کشور افزایش یافته است که می‌توان به مواردی اشاره داشت (خلیلی سامانی و دهقانی، ۱۴۰۰):

- فساد ۹۲ هزار میلیارد تومانی فولاد مبارکه
- اختلاس ۱۲۳ میلیارد تومانی
- اختلاس هزار میلیاردی در سازمان بازنشستگی و شستا
- رانت‌خواری ۶۵۰ میلیون یورویی شرکت سپید استوار آسیا از بانک مرکزی ایران
- اختلاس ۸ هزار میلیارد تومانی از صندوق ذخیره فرهنگیان

#### ۴.۲. حسابداری دادگاهی در بخش عمومی

حسابداران دادگاهی در بخش عمومی به دنبال موارد قرمز هستند که نشان‌دهنده فعالیت مالی بالقوه تقلبی است که اغلب منجر به بررسی عمیق تراکنش‌ها، اتهامات یا ادعاهای فردی می‌شود. حسابداران دادگاهی توانایی‌های حسابداری سنتی را با شک و تردید حرفه‌ای و یک رویکرد پژوهشی برای رد ادعاهای مختلف ترکیب می‌کنند. استفاده از حسابدار دادگاهی در بخش عمومی دارای چندین مزیت است، از جمله افزایش کارایی عملیاتی، حفاظت از شهرت و بهترین منافع سازمان، و مدیریت امور مالی با دیدگاه شکارخانه حرفه‌ای. حسابداری دادگاهی یا به اصطلاح حسابداری قانونی در بخش عمومی به عنوان یک وظیفه نهادی، نقش بررسی انطباق خروجی‌های حسابداری با قوانین و مقررات و کشف تخلفات مالی را بر عهده دارد (دیگابریل و همکاران، ۲۰۲۰).

#### ۵.۲. مبانی نظری پیوند اخلاق حسابداری و حسابداری دادگاهی در بخش عمومی

ترکیب اخلاق حسابداری و حسابداری دادگاهی در بخش عمومی، نه صرفاً یک انتخاب حرفه‌ای، بلکه ضرورتی بنیادین برای تحقق پاسخگویی و صیانت از منافع عمومی محسوب می‌شود. در تبیین این پیوند، می‌توان به نظریه قرارداد اجتماعی استیونس (۱۹۹۴) استناد کرد که بر اساس آن، حرفه حسابداری در ازای دریافت انحصار ارائه خدمات از سوی جامعه، می‌پذیرد که منافع عمومی را بر منافع شخصی مقدم دارد. در این چارچوب، اخلاق حسابداری به عنوان وجدان درونی حرفه، مجموعه‌ای از تعهدات اخلاقی را برای حسابداران ترسیم می‌کند، در حالی که حسابداری دادگاهی به عنوان بازوی اجرایی این تعهدات در شرایط بحرانی عمل می‌نماید. به بیان دیگر، اصول اخلاقی همچون درستکاری، بی‌طرفی و رازداری (صدیقیان و همکاران، ۱۴۰۱) زمانی در بخش عمومی معنا و

<sup>1</sup> Ghaemi et al.

عینیت می‌یابند که سازوکاری برای پایش، کشف و اثبات انحرافات از این اصول وجود داشته باشد و این سازوکار چیزی نیست جز حسابداری دادگاهی؛ بنابراین، حسابداری دادگاهی را می‌توان ضمانت اجرایی رعایت اخلاق حرفه‌ای در بخش عمومی تلقی کرد.

از منظر نظریه نمایندگی که رابطه بین دولت (به عنوان نماینده) و شهروندان (به عنوان موکل) را تبیین می‌کند، وجود شکاف اطلاعاتی به نفع نماینده، زمینه را برای رفتارهای فرصت‌طلبانه و نقض اخلاق حرفه‌ای فراهم می‌آورد. در این میان، اخلاق حسابداری با ایجاد تعهد درونی در حسابداران بخش عمومی برای گزارش صادقانه عملکرد مالی، تا حدودی می‌تواند این شکاف اطلاعاتی را کاهش دهد، اما تجربه نشان داده که اتکای صرف به وجدان اخلاقی کافی نیست. باباجانی و همکاران (۱۴۰۰) تأکید می‌کنند که فقدان اخلاق حرفه‌ای می‌تواند منجر به نابودی حرفه شود، اما این تهدید زمانی جدی‌تر می‌شود که مکانیسمی برای کشف و برخورد با رفتارهای غیراخلاقی وجود نداشته باشد. حسابداری دادگاهی با رویکرد پژوهشی و تخصص فنی خود (فخاری و اسکو، ۱۳۹۷)، به مثابه سازوکار کنترلی عمل کرده و با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، امکان نظارت مؤثر موکل (شهروندان) بر عملکرد نماینده (دولت) را فراهم می‌سازد. به این ترتیب، این دو مفهوم در چارچوب نظریه نمایندگی، مکمل یکدیگر بوده و در کنار هم می‌توانند هزینه‌های نمایندگی را به شکل معناداری کاهش دهند.

نظریه مشروعیت نیز چارچوب نظری دیگری برای تبیین ارتباط اخلاق و حسابداری دادگاهی در بخش عمومی فراهم می‌آورد. بر اساس این نظریه، سازمان‌های بخش عمومی برای بقا و تداوم فعالیت خود نیازمند حفظ مشروعیت در نزد جامعه هستند و این مشروعیت در گرو رعایت هنجارها و ارزش‌های اجتماعی از جمله صداقت و شفافیت است. آملیا (۲۰۲۳) اشاره می‌کند که تقاضای فزاینده‌ای برای پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی با هدف تقویت اعتماد و کاهش فساد وجود دارد. رعایت اصول اخلاقی توسط حسابداران بخش عمومی، بستر ساز اولیه برای حفظ این مشروعیت است، اما آنچه مشروعیت را تداوم می‌بخشد و آن را در برابر شوک‌های ناشی از رسوایی‌های مالی مقاوم می‌سازد، وجود سازوکارهایی برای اثبات پایبندی به این اصول است. حسابداری دادگاهی با کشف تقلبات و تخلفات و ارائه شواهد معتبر در مراجع قضایی (حمدان، ۲۰۱۸)، به جامعه این اطمینان را می‌دهد که انحرافات از هنجارهای اخلاقی بی‌پاسخ نمی‌ماند و بدین ترتیب، مشروعیت از دست‌رفته ناشی از فساد را بازمی‌گرداند. نمونه‌های متعدد فساد در ایران نظیر اختلاس‌های کلان در صندوق ذخیره فرهنگیان یا فولاد مبارکه (خلیلی سامانی و دهقانی، ۱۴۰۰) نشان می‌دهد که فقدان یا تضعیف حسابداری دادگاهی، ضربات جبران‌ناپذیری بر مشروعیت نهادهای عمومی وارد می‌آورد.

از سوی دیگر، می‌توان پیوند اخلاق و حسابداری دادگاهی را در چارچوب نظریه سطوح اخلاقی کلبرگ نیز تحلیل کرد. در این نظریه، استدلال اخلاقی افراد در سطوح مختلفی از پیش‌قراردادی (ترس از مجازات) تا فرا قراردادی (تعهد درونی به اصول اخلاقی) قرار می‌گیرد. اخلاق حسابداری با تربیت حسابدارانی که در سطوح بالای استدلال اخلاقی عمل می‌کنند، به دنبال درونی‌سازی ارزش‌هاست. حاجی‌پور و برزگر (۱۳۹۹) نیز بر نقش رهبری اخلاقی در تقویت اثربخشی سازمانی تأکید دارند. با این حال، واقعیت آن است که تمامی فعالان حرفه حسابداری در سطوح بالای اخلاقی عمل نمی‌کنند و برخی ممکن است تحت تأثیر فشارهای سازمانی یا منافع شخصی، دست به رفتارهای غیراخلاقی بزنند. در اینجا است که نقش حسابداری دادگاهی به عنوان عامل بیرونی بازدارنده برجسته می‌شود

حسابداری دادگاهی با افزایش ریسک کشف و مجازات، حسابداران و مدیرانی را که در سطوح پایین‌تر استدلال اخلاقی قرار دارند، به رعایت هنجارهای اخلاقی ترغیب می‌کند. بدین ترتیب، اخلاق حسابداری و حسابداری دادگاهی دو بال یک پرده‌اند که یکی از درون و دیگری از بیرون، فضای اخلاقی حرفه را تضمین می‌کنند. نظریه ذی‌نفعان نیز بستر مناسبی برای فهم ضرورت هم‌نشینی اخلاق و حسابداری دادگاهی در بخش عمومی فراهم می‌کند. در بخش خصوصی، ذی‌نفعان عمدتاً محدود به سهامداران، اعتباردهندگان و دولت هستند، اما در بخش عمومی، دامنه ذی‌نفعان بسیار گسترده‌تر بوده و شامل شهروندان، شوراها، مجلس، رهبری و مقامات اجرایی می‌شود (شیرکوهی، ۱۳۹۶). هر یک از این ذی‌نفعان حقوقی بر گردن حسابداران بخش عمومی دارند و انتظار دارند اطلاعات مالی به صورت شفاف و صادقانه ارائه شود. اخلاق حسابداری، چارچوبی برای شناسایی و احترام به حقوق این ذی‌نفعان فراهم می‌کند و اصولی چون بی‌طرفی، رازداری و رفتار حرفه‌ای (احمدی لنگری و گرکز، ۱۴۰۲) را در تعامل با آنان الزامی می‌سازد. اما در عمل، تعارض منافع میان ذی‌نفعان مختلف اجتناب‌ناپذیر است و ممکن است گزارش‌های مالی به نفع گروهی خاص و به زیان منافع عمومی تحریف شوند. حسابداری دادگاهی با کارکردهای پژوهشی و کشف تقلب، می‌تواند این تعارضات را آشکار ساخته و از تضییع حقوق هر یک از گروه‌های ذی‌نفع جلوگیری کند. به عبارت دیگر، اگر اخلاق حسابداری، نقشه راه تعامل با ذی‌نفعان را ترسیم کند، حسابداری دادگاهی، ضامن اجرای این نقشه و جلوگیری از انحراف از آن است.

سرانجام، می‌توان به نظریه پنجره‌های شکسته در جرم‌شناسی اشاره کرد که اگرچه اصالتاً در حوزه نظم عمومی مطرح شده، اما کاربردهای مهمی در حوزه مالی و حسابداری یافته است. این نظریه بیان می‌کند که بی‌توجهی به تخلفات کوچک و به‌ظاهر کم‌اهمیت، زمینه را برای وقوع جرایم بزرگ‌تر فراهم می‌کند. الحدراوی (۲۰۲۴) در پژوهش خود به رابطه معنادار بین حسابرسی قانونی و انطباق اخلاقی اشاره کرده است. اگر حسابداران بخش عمومی شاهد بی‌تفاوتی سازمان نسبت به تخلفات اخلاقی کوچک باشند، به تدریج نسبت به اصول اخلاقی بی‌اعتنا شده و ممکن است به سمت تخلفات بزرگ‌تر سوق یابند. اخلاق حسابداری با تأکید بر درستکاری و صداقت در تمامی سطوح، می‌تواند از شکل‌گیری این زنجیره انحرافات جلوگیری کند، اما این تأکید زمانی مؤثر است که با نظارت و برخورد همراه باشد. حسابداری دادگاهی با شناسایی و افشای تخلفات در همان مراحل اولیه، از تعمیم و گسترش رفتارهای غیراخلاقی جلوگیری کرده و پیام روشنی به فعالان حرفه مخابره می‌کند که کوچک‌ترین انحراف از اصول اخلاقی نیز بی‌پاسخ نخواهد ماند. منصور و همکاران (۲۰۲۱) نیز به نقش حسابداری دادگاهی در کاهش تقلب به عنوان یکی از نقاط قوت آن اشاره کرده‌اند که این نقش پیشگیرانه، کاملاً با منطق نظریه پنجره‌های شکسته همخوانی دارد.

## ۶.۲. مرور پژوهش‌های پیشین

مرور پژوهش‌های پیشین نشان‌دهنده توجه فزاینده محققان به پیوند میان اخلاق حرفه‌ای و حسابداری دادگاهی در بخش عمومی است. الحدراوی (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان "نقش حسابرسی قانونی در افزایش انطباق اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی" با رویکرد توصیفی-پیمایشی و با نمونه‌گیری از کارکنان بانک‌های دولتی کربلا به این نتیجه رسید که بین حسابرسی دادگاهی و رعایت اصول و انطباق اخلاقی در میان متخصصان حرفه حسابداری

و حسابرسی رابطه آماری معناداری وجود دارد. املیا (۲۰۲۳) نیز در مرور جامعی بر رویه‌های حسابداری بخش عمومی با بررسی ۸۴۰ مقاله علمی، بر اصلاح حسابداری و اتخاذ شیوه‌های حسابداری تعهدی، حسابرسی دادگاهی و شیوه‌های حسابرسی داخلی، کشف تقلب و مدیریت ریسک در بخش دولتی تأکید کرد. منصور و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خود با عنوان "نقاط قوت و ضعف حسابداری قانونی: پیامدی بر توسعه اجتماعی و اقتصادی" نشان دادند که نقاط قوت حسابداری دادگاهی شامل مزایای آن برای جامعه، افزایش تقاضا و کاهش تقلب است، در حالی که نقاط ضعف آن فقدان مقررات، عدم کنترل ورود به حرفه و نبود متخصصان مجرب می‌باشد.

در پژوهش‌های داخلی نیز صدیقیان و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان "اهمیت اخلاق و تأثیر آن در حرفه حسابداری" به این نتیجه رسیدند که اخلاق حرفه‌ای در حسابداری دارای نظام ارزشی است که درست یا نادرست بودن رفتار صاحبان حرفه را تعیین می‌کند و رعایت آن موجب کاهش مسئولیت حقوقی و بهره‌مندی جامعه می‌شود. حاجی‌پور و برزگر (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان "اهمیت اخلاق و رهبری اخلاقی حسابداران بخش عمومی" با روش پیمایشی-توصیفی در سازمان‌های دولتی شیراز نشان دادند که درک کارکنان از رفتارهای اخلاقی رهبر رابطه مثبت و معناداری با اثربخشی رهبری دارد. گلدوست و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش "تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی" یافتند که اگرچه ادراک اخلاقی رابطه مستقیمی با قضاوت اخلاقی ندارد، اما هوش اخلاقی این رابطه را تعدیل کرده و قضاوت اخلاقی بر انواع هشداردهی‌ها تأثیر قابل توجهی دارد. محمدی نافچی و علیخانی (۱۳۹۹) نیز در پژوهش "اخلاق و فرهنگ در حسابداری" تأکید کردند که حسابداران به دلیل مسئولیت اجتماعی خود ملزم به رعایت قوانین اخلاقی و فرهنگی هستند تا بتوانند ارزش‌های اخلاقی در حسابداری را اشاعه دهند.

در ادبیات پژوهشی مرتبط با اخلاق حسابداری و حسابداری دادگاهی در بخش عمومی، مطالعات اخیر توجه فزاینده‌ای به ابعاد نوین پاسخگویی، فناوری‌های نوظهور و سازوکارهای کنترلی داشته‌اند. ستوده و همکاران<sup>۱</sup> (۱۴۰۴) در پژوهشی با عنوان "الگوی پاسخگویی مالی مدیران مالی بخش عمومی کشور" با رویکردی ترکیبی به ارائه الگویی برای ارتقای پاسخگویی مدیران مالی پرداخته و نشان دادند که پاسخگویی مؤثر در گرو ترکیبی از عوامل ساختاری، رفتاری و محیطی است که اخلاق حرفه‌ای به عنوان یکی از ارکان اصلی آن محسوب می‌شود. این یافته با تأکید پژوهش حاضر بر نقش بنیادین اخلاق به عنوان شرط علی، همخوانی داشته و نشان می‌دهد که بدون توجه به بسترهای اخلاقی، الگوهای پاسخگویی نیز با چالش مواجه خواهند شد. در همین راستا، علی‌زاده<sup>۲</sup> (۱۴۰۴) در پژوهشی با عنوان "نقش هوش مصنوعی در بهبود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری یکپارچه در بخش عمومی" به بررسی ظرفیت‌های فناوری‌های نوین در ارتقای شفافیت و کارایی گزارشگری مالی پرداخته و نتیجه گرفته است که هوش مصنوعی می‌تواند با کاهش خطاهای انسانی و افزایش دقت در تحلیل داده‌ها، بستر را برای کشف سریع‌تر انحرافات و تخلفات مالی فراهم آورد. این پژوهش با یافته‌های مطالعه حاضر در خصوص اهمیت "فناوری اطلاعات" به عنوان یکی از شرایط زمینه‌ای استقرار حسابداری دادگاهی، همسو بوده و بر نقش تسهیل‌گر

<sup>1</sup> Sotoudeh et al.

<sup>2</sup> Alizadeh

فناوری در بهبود فرایندهای کشف تقلب تأکید دارد. همچنین جعفریان و سلیمی<sup>۱</sup> (۱۴۰۴) در پژوهشی با عنوان "تأثیر حسابرسی داخلی الکترونیک مبتنی بر حاکمیت فناوری اطلاعات در کاهش ریسک‌های حسابرسی در سازمان‌های بخش عمومی" نشان دادند که استقرار سیستم‌های حسابرسی الکترونیک با پشتوانه حاکمیت فناوری اطلاعات، می‌تواند ریسک‌های حسابرسی را به طور معناداری کاهش داده و زمینه را برای کشف به‌موقع تخلفات فراهم آورد. این یافته با تأکید پژوهش حاضر بر "استانداردهای حسابداری دادگاهی" به عنوان مقوله محوری و "راهبردهای قانونی" به عنوان یکی از اقدامات اصلی، ارتباط تنگاتنگی داشته و نشان می‌دهد که ترکیب فناوری‌های نوین با استانداردهای مدون می‌تواند اثربخشی حسابداری دادگاهی در بخش عمومی را به شکل چشمگیری ارتقاء بخشد.

منصوری و همکاران<sup>۲</sup> (۱۴۰۴) در پژوهش "ارائه الگوی حسابداری دادگاهی در بخش عمومی با روش دلفی فازی" با بهره‌گیری از تکنیک دلفی فازی و تکیه بر نظرات خبرگان، الگویی ساختاریافته برای استقرار حسابداری دادگاهی در بخش عمومی ایران طراحی و اعتبارسنجی کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که پیاده‌سازی چنین الگویی می‌تواند شفافیت اطلاعات مالی را افزایش داده، زمینه را برای کشف و اثبات تقلب و فساد فراهم آورد و در نهایت به ارتقای پاسخگویی در نهادهای بخش عمومی منجر شود. ناصری و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۵) نیز در مقاله "ارائه مدلی برای پیشگیری از تقلب در بخش عمومی با استفاده از حسابداری دادگاهی" با رویکردی ترکیبی و هدف ارائه مدل عملیاتی، نقش پیشگیرانه حسابداری دادگاهی را تبیین کردند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابداری دادگاهی صرفاً به کشف تقلب محدود نمی‌شود، بلکه با بهره‌گیری از ابزارهای تحلیلی و رویه‌های کنترلی می‌تواند به عنوان سازوکاری مؤثر در شناسایی نقاط ضعف سیستم‌های کنترلی و پیشگیری از وقوع تخلفات مالی در بخش عمومی ایفای نقش کند.

### ۳. روش پژوهش

با توجه به اینکه هدف اصلی این پژوهش، الگوسازی اخلاق حسابداری بخش عمومی با تأکید بر نقش حسابداری دادگاهی می‌باشد، این پژوهش از نظر هدف از نوع بنیادی است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها و آزمودن نظریه و گسترش دانش موجود انجام شده است. در واقع این پژوهش قصد دارد یک چهارچوب مفهومی ایجاد می‌کند، تا از این طریق بتوان مدل اخلاق حسابداری بخش عمومی با تأکید بر نقش حسابداری دادگاهی را با دید همه‌جانبه ارائه نمود. این پژوهش همچنین از نظر روش شناخت پژوهشی فلسفی و تجربی و از منظر منطبق اجرا (نوع استدلال) استقرایی می‌باشد. در این پژوهش از روش پژوهش کیفی داده‌بنیاد استفاده شده است و مطالعه میدانی با استفاده از نظریه مبنایی به‌جای آزمون فرضیه‌ها خود در تولید معرفت و ساخت نظریه‌ای برخاسته از بستر اجتماع و از نگاه سوژه‌ها به اکتشاف می‌پردازد. نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان که به آن داده‌بنیاد نیز گفته می‌شود، یکی از انواع پژوهش‌های کیفی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است. نظریه‌پردازی

<sup>1</sup> Jafarian & Salimi

<sup>2</sup> Mansouri et al.

<sup>3</sup> Naseri et al.

داده‌بنیاد، یک روش‌شناسی استقرایی برای کشف نظریه است که این امکان را برای پژوهشگر فراهم می‌آورد تا گزارشی نظری از (ویژگی‌های عمومی موضوع) پرورش دهد، درحالی‌که به طور همزمان پایه این گزارش را در مشاهده‌های تجربی داده‌ها محکم می‌سازد. به‌طور کلی نظری پردازی داده بنیان رهیافتی برای بررسی نظام‌مند داده‌های کیفی با هدف تولید نظری است. روش داده‌بنیاد (گرند تئوری) یکی از مهم‌ترین و در عین حال جدیدترین ابزار پژوهش کیفی است. این ابزار برای تحقق چندین هدف کاربرد دارد:

- شناخت نظرات و عقاید کارشناسان (در حد وصفی یا علی).
  - ایجاد زمینه‌های لازم برای هماهنگی و قرابت اندیشه‌ها.
- تولید اندیشه برای اجرا در واقعیت.

از این رو پژوهش حاضر از منظر نحوه گردآوری داده‌ها نیز به صورت کیفی می‌باشد که چند مرحله در اجرای این روش وجود دارد:

- گزینش خبرگان نمونه
- پرسش نخستین
- پردازش پاسخ‌ها به روش تحلیل محتوا
- بازگشت به اعضای نسل

سه رهیافت مسلط در نظریه‌پردازی زمینه بنیان وجود دارد: رهیافت نظام‌مند که با اثر استراوس و کروبین (۱۹۹۸) شناخت می‌شود، رهیافت ظاهرشونده که مربوط بر اثر گلیسر (۱۹۹۲) است و رهیافت ساخت‌گرایانه که چارمز (۱۹۹۰) از آن حمایت می‌کند. در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند استفاده می‌شود که برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده به صورت استقرایی مجموعه‌ای نظام‌مند از رویه‌ها را به کار می‌گیرد. بر اساس نظر کوربین و اشتراوس (۱۹۸۹) روش نظریه داده‌بنیاد روشی مناسب برای کشف زمینه‌های جدید که کمبود اطلاعاتی در رابطه با آنها در پایگاه‌های دانشی و علمی وجود دارد، می‌باشد. با توجه به این که در زمینه اخلاق حسابداری در بخش عمومی با تأکید بر نقش حسابداری دادگاهی مقالات علمی در پایگاه‌های دانش اندک بوده است. در این پژوهش از شیوه نظریه داده‌بنیاد جهت تعیین شاخص‌های مناسب، استفاده شده است. در نهایت نسبت به الگوسازی بر اساس مقوله‌های نظریه داده‌بنیاد به صورت شکل (۱) دسته‌بندی می‌شود:

- شرایط علی: مقوله‌هایی مربوط به شرایطی که بر مقوله محوری تأثیر می‌گذارند.
- زمینه: شرایط خاصی که بر راهبردها اثر می‌گذارند.
- مقوله محوری: یک صورت ذهنی از پدیده‌ای که اساس فرایند است.
- شرایط مداخله‌گر: شرایط زمینه‌ای عمومی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند.
- راهبردها: کنش‌ها یا برهم‌کنش‌های خاصی که از پدیده محوری منتج می‌شود.
- پیامدها: خروجی‌های حاصل از استخدام راهبردها.

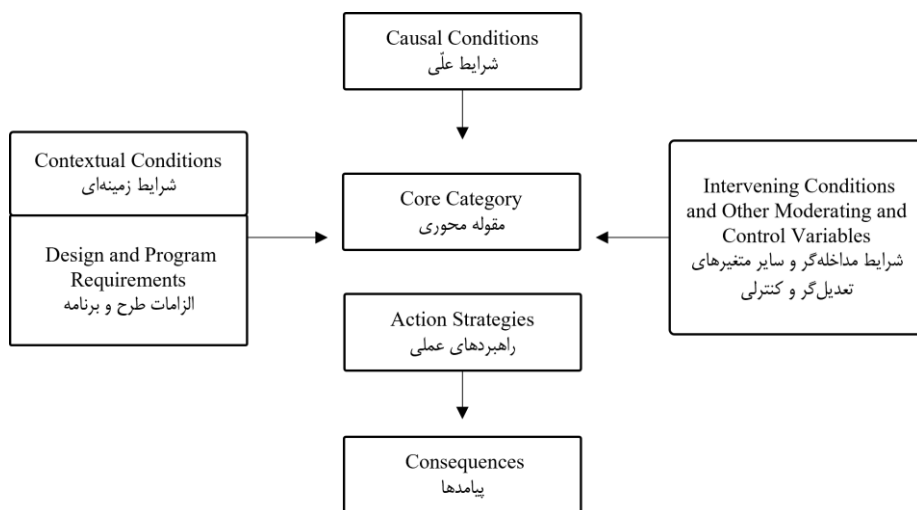


Figure 1. Executive framework of the research based on the grounded theory model

شکل ۱. چارچوب اجرایی پژوهش بر اساس مدل نظریه داده‌بنیاد

در این پژوهش با تکیه بر ادبیات نظری و پژوهش‌های صورت‌گرفته داخلی و خارجی، مؤلفه‌های اخلاق حسابداری بخش عمومی و حسابداری دادگاهی استخراج شد. همچنین تلاش شد تا با تعدادی از متخصصان این حوزه مصاحبه شود. بر این اساس، داده‌های این پژوهش از دو مرجع جمع‌آوری شده است: ۱- مرور ادبیات نظری و منابع مرتبط برگرفته از پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر و ۲- مصاحبه نیمه‌ساخت‌یافته با خبرگان و متخصصان موضوع، جمع‌آوری شده است. مصاحبه نیمه‌ساخت‌یافته مصاحبه‌ای است که در آن، سؤالات مصاحبه از قبل مشخص می‌شود و از تمام پاسخ‌دهندگان، پرسش‌های مشابه پرسیده می‌شود؛ اما آن‌ها آزادند که پاسخ خود را به هر طریقی که می‌خواهند پاسخ دهند. البته در راهنمای مصاحبه، جزئیات، شیوه بیان و ترتیب آن‌ها ذکر نمی‌شود. این موارد در طی فرایند مصاحبه تعیین می‌شوند. جامعه مورد مطالعه این پژوهش شامل اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها، حسابداران دادگاهی، کارشناسان رسمی قوه قضاییه و دادگستری فعال در حوزه‌های حسابداری بودند که از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساخت‌یافته با خبرگان به جمع‌آوری اطلاعات پرداخته شده است. جهت مصاحبه‌های انفرادی با مصاحبه‌شوندگان در این پژوهش سؤالات اساسی به شرح زیر استفاده شد:

- مؤلفه‌ها و عوامل تأثیرگذار بر اخلاق حسابداری در بخش عمومی کدامند؟
  - نقش حسابداری دادگاهی در رعایت اخلاق حسابداری در بخش عمومی چیست؟
  - پیامدها و راهبردهای حاصل از به‌کارگیری حسابداری دادگاهی در بخش عمومی را ذکر کنید.
- پس از گردآوری مصاحبه‌ها در این پژوهش، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، با توجه به رویکرد داده‌بنیاد، از سه فرایند کدگذاری شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی استفاده شد. تحلیل نمونه‌ها به صورت

گام به گام و پس از پایان یافتن هر مصاحبه انجام شد. بعد از انجام مصاحبه، جهت مفهوم‌پردازی در هر مصاحبه، موضوعات کلیدی‌تر و مقوله‌های مرتبط استخراج گردیدند. در کدگذاری باز پدیده‌ها نام‌گذاری می‌شوند؛ زیرا مفاهیم واحد تحلیلی در نظریه بنیادی هستند. در این مرحله، داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به‌دقت مطالعه، بررسی و تحلیل شد و به همه نکات کلیدی مصاحبه‌ها عنوانی داده شد. در کدگذاری محوری، کدهایی که نشانگر مفاهیم مشابه هستند در قالب یک خانواده کد گردآوری و این کدهای هم خانواده یا مقوله همان مفهوم کدگذاری محوری را می‌رسانند. این کدها به تدریج و به صورت تجمعی شکل گرفته است و با تحلیل هر یک از متون خانواده کدها نیز تغییر یافته است. آخرین مرحله کدگذاری، در روش گراند تئوری، مرحله کدگذاری انتخابی نامیده شده است. کدگذاری انتخابی عبارت است از فرایند انتخاب دسته‌بندی اصلی مرتبط کردن نظام‌مند آن با دیگر دسته‌بندی‌ها تأیید اعتبار این روابط و تکمیل دسته‌بندی‌هایی که نیاز به اصلاح و توسعه بیشتری دارند. کدگذاری انتخابی بر اساس نتایج کدگذاری باز و کدگذاری محوری مرحله اصلی نظریه‌پردازی است. در این بخش مدل پژوهش بر اساس نظریه داده‌بنیاد ارائه می‌گردد. نمونه ای از مصاحبه و نحوه کدگذاری در ذیل ارائه گردیده است.

**Table 1. An Example of an Interview and the Coding Process based on Grounded Theory**

جدول ۱. نمونه‌ای از مصاحبه و نحوه کدگذاری‌ها بر اساس نظریه داده بنیاد

متن مصاحبه	مصاحبه شونده
مشکل اصلی اینجاست که استانداردهای حسابداری فعلی ما بیشتر بر گزارشگری مالی متمرکز هستند، اما در فضای دادگاه، ما با چالش‌های متفاوتی روبرو هستیم. ما به یک مدل از استانداردهای حسابداری دادگاهی نیاز داریم که فراتر از اعداد برود و مستقیماً با شواهد جرم و تقلب مرتبط باشد. در واقع، استاندارد فعلی نمی‌تواند به تنهایی بگوید یک تراکنش مالی "جرم" است یا صرفاً یک "خطای محاسباتی". فقط دانستن اصول حسابداری کافی نیست. در پرونده‌های حساس، شما به مهارت‌های حرفه‌ای بسیار بالایی در زمینه کشف تقلب و تحلیل رفتار نیاز دارید. اگر یک حسابرس فاقد مهارت‌های تحلیل شک و تردید باشد، حتی اگر استانداردها را بلد باشد، نمی‌تواند لایه پنهان فساد را شناسایی کند. این مهارت‌ها هستند که در لحظات بحرانی، اجرای عدالت را ممکن می‌کنند. من معتقدم راه حل دو جانبه است. از یک سو باید راهبردهای قانونی را تقویت کنیم تا حسابرسان در دادگاه قدرت اجرایی و حمایت قانونی داشته باشند، اما از سوی دیگر، بدون راهبردهای آموزشی مستمر، متخصصان جدید با چالش‌های مدرن تقلب روبرو خواهند شد. ما هم به قانون نیاز داریم و هم به آموزش تخصصی	خبره ۱
بسیار مهم است که بدانیم رعایت اخلاق در سازمان، از درون شروع می‌شود. وقتی اهداف و مأموریت‌های سازمان بر شفافیت تاکید دارد، حسابداران هم با همان رویکرد عمل	خبره ۲

متن مصاحبه	مصاحبه شونده
می‌کنند. همچنین، اگر سیستم‌های حسابداری ما به گونه‌ای طراحی شده باشند که هرگونه تغییر غیرمجاز را ثبت کنند، به طور خودکار باعث تقویت رفتار اخلاقی می‌شوند. ما در حال حاضر در مرحله توسعه و اشاعه اخلاق هستیم. برای این کار، ما به شدت به آموزش و پژوهش نیاز داریم تا مفاهیم اخلاقی از حالت تئوریک خارج شوند. همچنین، بدون به‌روزرسانی فناوری اطلاعات و استفاده از سیستم‌های هوشمند، نظارت بر رفتارهای مالی در سازمان بسیار دشوار خواهد بود. گر این الگو به درستی اجرا شود، دو نتیجه بزرگ خواهیم داشت. اول اینکه منافع دولتی و سازمانی محقق می‌شود؛ یعنی مدیریت با دقت بیشتری منابع را کنترل می‌کند. دوم و مهم‌تر از همه، منافع اجتماعی است؛ یعنی اعتماد عمومی به نهادهای دولتی و سیستم مالی کشور به طرز چشمگیری افزایش می‌یابد.	

Table 2. Open Codes Extracted from Interview Transcripts

جدول ۲. کدهای باز استخراج شده از متن مصاحبه‌ها

Interviewee's Response (Raw Data) متن پاسخ مصاحبه‌شونده (داده خام)	Open Cod کد باز	Secondary Code / Category کد ثانویه / مقوله	Core Axis محور اصلی مقاله
Current standards in the forensic context do not align with financial realities. «استانداردهای فعلی در فضای دادگاه با واقعیت‌های مالی همخوانی ندارند.»	Discrepancy Between Standards and Reality عدم انطباق استاندارد با واقعیت	Deficiencies in Professional Standards نقص در استانداردهای تخصصی	Core Factors (Forensic Accounting Standards) عوامل محوری (استانداردهای حسابداری دادگاهی)
New legislation must be enacted for forensic accounting. «باید قوانین جدیدی برای حسابداری دادگاهی تصویب شود.»	Necessity of Legislation ضرورت تدوین قوانین	Need for Legal Infrastructure نیاز به زیرساخت قانونی	Action Strategies (Legal Strategies) راهبردها (راهبردهای قانونی)
The auditor must possess analytical skills coupled with professional skepticism. «حسابرس باید مهارت تحلیل شک و تردید داشته باشد.»	Fraud Detection Skill مهارت تشخیص تقلب	Development of Individual Capabilities توسعه توانمندی‌های فردی	Intervening Conditions (Professional Skills) شرایط مداخله‌گر (مهارت‌های حرفه‌ای)

Interviewee's Response (Raw Data) متن پاسخ مصاحبه‌شونده (داده خام)	Open Cod کد باز	Secondary Code / Category کد ثانویه / مقوله	Core Axis محور اصلی مقاله
Continuous professional education (CPE) is mandatory for new practitioners. «آموزش‌های مستمر برای متخصصان جدید الزامی است.»	Necessity of Specialized Training ضرورت آموزش تخصصی	Enhancement of Professional Knowledge ارتقای دانش حرفه‌ای	Action Strategies (Educational Strategies) راهبردها (راهبردهای آموزشی)
Accounting systems must log unauthorized modifications. «سیستم‌های حسابداری باید اثرات تغییرات غیرمجاز را ثبت کنند.»	Automated Transaction Monitoring پایش خودکار تراکنش‌ها	Design of Control Systems طراحی سیستم‌های کنترلی	Causal Conditions (Accounting Systems) شرایط علی (سیستم‌های حسابداری)
Organizational objectives must focus on transparency and ethics. «اهداف سازمان باید بر شفافیت و اخلاق متمرکز باشد.»	Alignment of Goals with Ethics هم‌سویی هدف با اخلاق	Organizational Orientations جهت‌گیری‌های سازمانی	Causal Conditions (Goals and Missions) شرایط علی (اهداف و مأموریت‌ها)
Information technology facilitates financial transparency. «فناوری اطلاعات به شفافیت مالی کمک می‌کند.»	Utilization of Digital Tools استفاده از ابزارهای دیجیتال	Technological Infrastructures زیرساخت‌های تکنولوژیک	Contextual Conditions (Information Technology) شرایط زمینه‌ای (فناوری اطلاعات)
Training fosters the development of an ethical culture within the organization. «آموزش باعث توسعه فرهنگ اخلاق در سازمان می‌شود.»	Enhancement of Organizational Culture ارتقای فرهنگ سازمانی	Development of Knowledge and Research توسعه دانش و پژوهش	Contextual Conditions (Education and Research) شرایط زمینه‌ای (آموزش و پژوهش)
This practice enhances public trust in public sector entities. «این کار باعث افزایش اعتماد مردم به نهادهای دولتی می‌شود.»	Enhancement of Public Trust افزایش اعتماد عمومی	Positive Social Impacts اثرات مثبت بر جامعه	Consequences (Social Benefits) پیامدها (منافع اجتماعی)

Interviewee's Response (Raw Data) متن پاسخ مصاحبه‌شونده (داده خام)	Open Cod کد باز	Secondary Code / Category کد ثانویه / مقوله	Core Axis محور اصلی مقاله
The implementation of this model enhances managerial efficiency. «اجرای این مدل باعث افزایش کارایی مدیریت می‌شود.»	Improvement of Resource Control بهبود کنترل منابع	Positive Managerial Effects اثرات مثبت مدیریتی	Consequences (Governmental and Organizational Benefits) پیامدها (منافع دولتی و سازمانی)

اعتبار و پایایی در پژوهش‌های کیفی، از آزمون‌های آماری حوزه کمی به‌سوی مفاهیمی نسبی‌گرایانه‌تر و تفسیری‌تر تغییر کرد و از به‌کاربردن مفاهیم روایی و پایایی اجتناب کرده و به‌جای آنها از واژگان معیار اعتمادپذیری یا قابلیت اعتماد استفاده می‌کنند. جهت سنجش پایایی روش‌های متفاوتی معرفی شده است که از آن جمله می‌توان معیارهای چهارگانه لینکلن و گوبا، توافق درصدی، آلفای کرونباخ، کاپای کوهن، پای اسکات را نام برد (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۶). در پژوهش حاضر از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. بدیهی است هر قدر شاخص آلفای کرونباخ به ۱ نزدیک‌تر باشد، همبستگی درونی بین سؤالات بیشتر و در نتیجه پرسش‌ها همگن‌تر خواهند بود. کرونباخ ضریب پایایی ۴۵٪ را کم، ۷۵٪ را متوسط و قابل قبول و ضریب ۹۵٪ را زیاد پیشنهاد کرده است. در این پژوهش، برای سنجش روایی و پایایی مفاهیم و کدهای استخراج شده از روش توافق جمعی یعنی روش دلفی استفاده شد. هدف از استفاده از روش دلفی، دسترسی مطمئن‌ترین توافق گروهی خبرگان درباره موضوعی خاص است که با بهره‌گیری از پرسشنامه برگرفته از مؤلفه‌های استخراج شده توسط کدگذاری مصاحبه‌ها در قالب طیف لیکرت نه درجه‌ای و نظرخواهی از متخصصان به‌دفعات و بازخورد حاصل از آنان صورت می‌گیرد. برای بررسی اتفاق نظر گروهی از صاحب‌نظران درباره یک موضوع، از روش دلفی استفاده می‌شود؛ بنابراین روش دلفی یکی از فنون اصلی در طراحی و تدوین مدل این پژوهش است و در این پژوهش برای تعیین میزان اتفاق نظر میان اعضای پانل از ضریب هماهنگی کندال (W) و نرم‌افزار SPSS استفاده شده است. مقادیر آماره کندال از صفر (عدم توافق) تا یک (توافق کامل) تغییر می‌کند که نشان‌دهنده درجه اجماع گروه است. به عبارت دیگر، این ضریب نشان می‌دهد که افرادی که چند مقوله را بر اساس اهمیت آنها مرتب کرده‌اند، به طور اساسی معیارهای مشابهی را برای قضاوت درباره اهمیت هر یک از مقوله‌ها به کار برده‌اند و از این لحاظ با یکدیگر اتفاق نظر دارند (دهقانی فیروزآبادی، ۱۳۸۷). جدول ۳ چگونگی تفسیر مقادیر گوناگون ضریب کندال را نشان می‌دهد.

<sup>1</sup> Momeni & Faal Ghayoumi  
<sup>2</sup> Dehghani Firoozabadi

Table 3. Interpretation Spectrum of Various Values of Kendall's Coefficient of Concordance

جدول ۳. طیف تفسیر مقادیر گوناگون ضرب هماهنگی کندال

Confidence in the Ranking of Factors اطمینان نسبت به ترتیب عوامل	Interpretation of the Degree of Consensus تفسیر میزان اتفاق نظر	Value of Kendall's Coefficient مقدار ضرب کندال
None وجود ندارد	Very Weak بسیار ضعیف	0.1
Low کم	Weak ضعیف	0.3
Moderate متوسط	Moderate متوسط	0.5
High زیاد	Strong قوی	0.7
Very High بسیار زیاد	Very Strong بسیار قوی	0.9

جدول ۳، طیف تفسیر مقادیر گوناگون ضرب هماهنگی کندال را نشان می‌دهد که برای سنجش میزان توافق و اتفاق نظر میان خبرگان در پژوهش‌های دلفی و تکنیک‌های مشابه مورد استفاده قرار می‌گیرد. بر اساس این طیف، مقدار ضرب کندال معادل ۰/۱ نشان‌دهنده توافق بسیار ضعیف بوده و اطمینان نسبت به ترتیب عوامل وجود ندارد. با افزایش ضرب به ۰/۳، توافق در سطح ضعیف ارزیابی شده و اطمینان کمی حاصل می‌شود. مقدار ۰/۵ نمایانگر توافق متوسط و اطمینان نسبی است، در حالی که ضرب ۰/۷ حاکی از توافق قوی و اطمینان زیاد می‌باشد. نهایتاً، مقدار ۰/۹ و بالاتر نشان‌دهنده توافق بسیار قوی و اطمینان بسیار زیاد در خصوص ترتیب اهمیت عوامل شناسایی شده است. این طیف به محققان کمک می‌کند تا میزان اجماع خبرگان را به صورت کمی ارزیابی کرده و در خصوص ادامه یا توقف فرایند دلفی تصمیم‌گیری نمایند.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

داده‌های این پژوهش از طریق مصاحبه با ۱۱ نفر از خبرگان و متخصصان گردآوری شد. این افراد به شیوه نمونه‌گیری هدفمند و با تکنیک گلوله‌برفی انتخاب شدند و فرایند مصاحبه تا حصول اشباع نظری ادامه یافت. بدین صورت که در فرایند انجام مصاحبه این پژوهش، از مصاحبه نهم به بعد تکرار در مصاحبه‌ها به وضوح مشاهده گردید. با این وجود، جهت اطمینان، اجرای مصاحبه‌ها تا نمونه ۱۱ ام ادامه یافت. وضعیت جمعیت شناختی خبرگان مشارکت‌کننده در اجرای این پژوهش، در جدول ۴ ارائه شده است.

Table 4. Demographic Characteristics of Research Experts

جدول ۴. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان پژوهش

Frequency Percentage درصد فراوانی	Frequency فراوانی	Characteristic ویژگی	
72.7	8	Male آقا	Gender جنسیت
27.3	3	Female خانم	
18.2	2	Under 40 years کمتر از ۴۰ سال	Age سن
54.5	6	40-50 years بین ۴۰ تا ۵۰ سال	
27.3	3	Over 50 years بیش از ۵۰ سال	
36.4	4	Master's Degree فوق لیسانس	Education تحصیلات
63.6	7	Ph.D. دکتر	

در این پژوهش، تحلیل نمونه‌ها به صورت گام‌به‌گام و پس از پایان هر مصاحبه انجام شد. جهت مصاحبه با خبرگان، ابتدا اطلاعاتی در خصوص موضوع و هدف پژوهش، در اختیار آنان قرار گرفت و با آنان مصاحبه انجام شد. در کل زمان فرایند مصاحبه، یادداشت‌برداری انجام گرفت. پس از اتمام هر مصاحبه متن آن توسط محقق مورد تحلیل قرار گرفت. به همین منوال مصاحبه‌ها تا حصول به اشباع نظری تا نفر ۱۱ ادامه یافت. محقق با مقایسه مداوم داده‌ها و نوشتن کلمه به کلمه متن مصاحبه‌ها، موارد ثبت شده و فرایندهای مفهومی‌سازی، تفسیر و تئوری‌سازی، جوهره اصلی اطلاعات به‌دست‌آمده را کسب نمود. هر مصاحبه قبل از انجام مصاحبه بعدی کدگذاری و مورد تحلیل قرار گرفت. بعد از انجام مصاحبه، مفهوم‌پردازی در هر مصاحبه صورت گرفته و موضوعات کلیدی‌تر و مقوله‌های مربوط به اخلاق حسابداری در بخش عمومی با تأکید بر نقش حسابداری دادگاهی استخراج شدند. در این پژوهش، تحلیل کیفی داده‌بنیاد با طی سه گام اصلی شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام شد. بدین صورت که در ابتدا تلاش شد مقوله‌هایی از طریق کدگذاری باز مشخص شوند و سپس طی کدگذاری محوری، این مقوله‌ها به یکدیگر مرتبط گردند. پس از شناسایی ارتباط میان مقوله‌ها در مراحل پیشین، از طریق کدگذاری انتخابی، مقوله‌های اصلی و فرعی یکپارچه شدند تا مدل نظری پژوهش توسعه یابد.

کدگذاری باز: در کدگذاری باز مفاهیم و مقوله‌های شناسایی و ویژگی و ابعاد آنها در داده‌ها کشف گردید. نتایج کدگذاری باز بر اساس کد ثانویه و کدهای مفهومی، به صورت جدول ۵ می‌باشد:

Table 5. Open Coding Results of Interviews with Research Experts

جدول ۵. نتایج کدگذاری باز مصاحبه با خبرگان پژوهش

Secondary Codes (Categories) (کد ثانویه (مقوله‌ها))	Concepts مفاهیم
Ethical Compliance رعایت اخلاق	رعایت اصول اخلاقی و قواعد رفتاری
	استانداردهای اخلاقی حسابداران
	در نظر داشتن هنجارهای اخلاقی
	گزارشگری مالی منصفانه و دقیق به شیوه‌های اخلاقی
Application of Accounting Systems کاربرد سیستم‌های حسابداری	کاربرد نظم و انضباط حسابداری بخش عمومی
	رعایت اصل بی‌طرفی و استقلال حسابداری در بخش عمومی
	پشتیبانی از تجربه حقوقی در امور حسابداری بخش عمومی
	ارائه خدمات تحقیقاتی برای کشف تقلب و فساد در بخش عمومی
	ایجاد اعتماد و اعتبار در بین ذی‌نفعان
Objectives and Missions اهداف و مأموریت‌ها	تلاش برای بهبود سیستم‌های حسابداری
	جلوگیری از تقلب، فساد، اختلاس، سوءاستفاده و تبانی
	کشف حقیقت در پرونده‌های تخلف مالی
	رعایت اصل بی‌طرفی و استقلال حسابداری حرفه‌ای در محاکم
Education and Research آموزش و پژوهش	گذراندن دوره‌های تخصصی حسابداری دادگاهی
	ارائه آموزش‌های مستمر ضمن خدمت
	آموزش تکنیک‌های جدید مرتبط با حسابداری دادگاهی
Development and Promotion of Ethics توسعه و اشاعه اخلاق	اخلاق حرفه‌ای
	فرهنگ مطالبه‌گری و پاسخگویی
	بهبود شرایط اخلاقیات حسابداری
	اخذ تصمیمات اخلاقی
Information Technology (IT) فناوری اطلاعات	آشنایی با ابزارهای نوین
	تخصیص بودجه در زمینه فناوری اطلاعات
	فرهنگ به‌کارگیری از ابزارهای نوین
Professional Skills مهارت‌های حرفه‌ای	آشنایی با قوانین تجاری، مدنی، حقوقی و غیره
	قدرت تحلیل اسناد
	توانایی حل مسئله و جرم‌شناسی
	مهارت‌های فردی و ارتباطی
	تسلط بر استانداردهای حسابداری و حسابرسی

Secondary Codes (Categories) کد ثانویه (مقوله‌ها)	Concepts مفاهیم
Forensic Accounting Standards استانداردهای حسابداری دادگاهی	اتخاذ و بروز رسانی استانداردهای عملی برای اجرا
	آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای
	رتبه‌بندی حسابداران دادگاه بر اساس استانداردها
	تعیین استاندارد حقوق برای حسابداران دادگاهی
	استاندارد حسابداری دادگاهی برای شفافیت اقتصادی
Legal Strategies راهبردهای قانونی	اتخاذ موازین بر اساس قوانین قضایی
	تدوین قوانین جامع مبارزه با جرائم مالی
	توسعه نظارت‌های راهبردی
	تدوین استانداردهای حسابداری دادگاهی
Educational Strategies راهبردهای آموزشی	تدوین استراتژی‌های مقابله با ریسک و تقلب
	نظارت مستمر بر رویه‌های حسابداری دادگاهی
	ارتقای سطح دانش حقوقی و حسابداری
Social Justice عدالت اجتماعی	ارتقای سطح علمی حسابداران دادگاهی
	ارتقای مهارت‌های استدلال در پیشگیری از تقلب
	بهبود نظارت قانونی بخش عمومی بر پایه الزامات حسابداری دادگاهی
	مشروعیت‌بخشی به افشای اطلاعات
Public Sector Interests منافع بخش عمومی	یکپارچگی و رعایت الزامات حسابداری عمومی
	ارتقای سطح اعتماد عمومی ذی‌نفعان
	رشد و توسعه اقتصاد ملی
	شفافیت اطلاعاتی و افزایش اعتماد عمومی
	کاهش سیاسی بازی، فساد و تحریفات مالی دولت
	ترغیب به سرمایه‌گذاری
	ایجاد رفاه و تأمین اجتماعی
افزایش عدالت سازمانی و قضایی	
افزایش درک عمومی از گزارش‌های حسابداری دادگاهی	

روش کار در مرحله کدگذاری باز به صورت تحلیل مقایسه‌ای بود که محتوای هر مصاحبه با مصاحبه‌های بعدی مقایسه و نکات مشترک استخراج گردید. این فرایند تا حصول اشباع نظری ادامه یافت و در نهایت، ۶۷ کد اولیه شناسایی شد. پس از بررسی و پایش مجدد و حذف کدهای تکراری، این موارد در قالب ۵۳ کد ثانویه و ۱۲ مفهوم پایه، استخراج و دسته‌بندی شدند. نتایج حاصل از کدگذاری باز مصاحبه با خبرگان پژوهش منجر به شناسایی مقولات متعددی گردید که هر یک بیانگر ابعاد مختلف الگوی حسابداری دادگاهی در بخش عمومی با رویکرد

اخلاق محور است. در مرحله نخست، خبرگان بر مفاهیم بنیادینی همچون رعایت اصول اخلاقی، استانداردهای رفتاری، هنجارهای اخلاقی و گزارشگری مالی منصفانه تأکید داشتند که ذیل مقوله "رعایت اخلاق" طبقه‌بندی شد. این یافته نشان می‌دهد که خبرگان، اخلاق مداری را زیربنای اصلی استقرار حسابداری دادگاهی در بخش عمومی تلقی می‌کنند. همچنین مفاهیمی مانند کاربرد نظم و انضباط حسابداری، رعایت بی‌طرفی و استقلال، پشتیبانی از تجربه حقوقی و ارائه خدمات پژوهشی برای کشف تقلب، ذیل مقوله "کاربرد سیستم‌های حسابداری" قرار گرفت که بیانگر نگاه کاربردی و عملیاتی خبرگان به این حوزه است. در ادامه، تحلیل یافته‌ها نشان داد که خبرگان اهداف متعددی را برای حسابداری دادگاهی در بخش عمومی ترسیم کرده‌اند که در مقوله "اهداف و مأموریت‌ها" شامل تلاش برای بهبود سیستم‌ها، جلوگیری از تقلب و فساد، کشف حقیقت در پرونده‌های تخلف و رعایت بی‌طرفی در محاکم تجمیع شد. از سوی دیگر، خبرگان بر ضرورت "آموزش و پژوهش" شامل گذراندن دوره‌های تخصصی، آموزش‌های مستمر ضمن خدمت و آموزش تکنیک‌های جدید تأکید کردند که نشان‌دهنده درک عمیق ایشان از موانع پیش روی این حرفه است. مقوله "توسعه و اشاعه اخلاق" با مفاهیمی همچون اخلاق حرفه‌ای، فرهنگ پاسخگویی، بهبود شرایط اخلاقیات و اخذ تصمیمات اخلاقی، پیوند عمیقی با مبانی نظری پژوهش دارد. در همین راستا، مقوله "فناوری اطلاعات" با مفاهیم آشنایی با ابزارهای نوین، تخصیص بودجه فناوری و فرهنگ به‌کارگیری ابزارها، نشان‌دهنده درک خبرگان از نقش تحول‌آفرین فناوری در ارتقای کارایی حسابداری دادگاهی است. خبرگان در ادامه به "مهارت‌های حرفه‌ای" مورد نیاز حسابداران دادگاهی شامل آشنایی با قوانین تجاری و حقوقی، قدرت تحلیل اسناد، توانایی حل مسئله و جرم‌شناسی، مهارت‌های فردی و ارتباطی و تسلط بر استانداردهای حسابداری اشاره داشتند. همچنین مقوله "استانداردهای حسابداری دادگاهی" با مفاهیمی نظیر اتخاذ و بروزرسانی استانداردهای عملی، آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای، رتبه‌بندی حسابداران دادگاه و تعیین استاندارد حقوق، نشان‌دهنده ضرورت وجود چارچوب‌های مدون و رسمی برای این حرفه است. در بخش "راهنمای قانونی"، خبرگان بر تدوین قوانین جامع مبارزه با جرائم مالی، توسعه نظارت‌های راهبری، تدوین استانداردهای حسابداری دادگاهی و تدوین استراتژی‌های مقابله با ریسک و تقلب تأکید کردند. همچنین "راهنمای آموزشی" شامل ارتقای سطح دانش حقوقی و حسابداری، ارتقای سطح علمی حسابداران و ارتقای مهارت‌های استدلال، بر ضرورت سرمایه‌گذاری بر روی سرمایه انسانی تأکید دارد. مقوله "عدالت اجتماعی" با مفاهیم بهبود نظارت قانونی بخش عمومی، مشروعیت‌بخشی به افشای اطلاعات، یکپارچگی و رعایت الزامات حسابداری عمومی و ارتقای سطح اعتماد عمومی، بیانگر نگاه کلان خبرگان به پیامدهای حسابداری دادگاهی است. در نهایت، مقوله "منافع بخش عمومی" با طیف گسترده‌ای از مفاهیم شامل رشد و توسعه اقتصاد ملی، شفافیت اطلاعاتی، کاهش فساد و تحریفات مالی دولت، ترغیب به سرمایه‌گذاری، ایجاد رفاه و تأمین اجتماعی، افزایش عدالت سازمانی و قضایی و افزایش درک عمومی از گزارش‌ها، ترسیم‌کننده چشم‌اندازی است که در آن حسابداری دادگاهی اخلاق محور می‌تواند به ارتقای کلیت نظام حکمرانی مالی کشور منجر شود.

مرحله دوم تجزیه و تحلیل در نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، کدگذاری محوری است. هدف از این مرحله تعیین رابطه بین مقوله‌های ایجاد شده در مرحله کدگذاری باز است. در کدگذاری محوری، محقق پدیده مرکزی یا محوری را شناسایی می‌کند، شرایط علی را تشریح می‌کند، کنش‌ها و واکنش‌ها را مشخص می‌کند، شرایط مداخله‌گر و بستر

را شناسایی می‌کند و پیامدها و نتایج راهبردها را برای این پدیده‌ها معین می‌کند. این کار بر اساس مدل پارادایم انجام می‌شود و به پژوهش‌گر کمک می‌کند تا فرایند نظریه را به‌سهولت انجام دهد. مقوله‌های نهایی مدل این پژوهش در قالب شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، محوری، راهبردی و پیامدها مطابق با جدول ۶ ارائه شده است:

Table 6. Axial Coding Results of the Research

جدول ۶. نتایج کدگذاری محوری پژوهش

Axis محور	Category مقوله
Causal Conditions شرایط علی	Ethical Compliance رعایت اخلاق
Causal Conditions شرایط علی	Application of Accounting Systems کاربرد سیستم‌های حسابداری
Causal Conditions شرایط علی	Objectives and Missions اهداف و مأموریت‌ها
Contextual Conditions شرایط زمینه‌ای	Education and Research آموزش و پژوهش
Contextual Conditions شرایط زمینه‌ای	Promotion and Dissemination of Ethics توسعه و اشاعه اخلاق
Contextual Conditions شرایط زمینه‌ای	Information Technology فناوری اطلاعات
Intervening Conditions شرایط مداخله‌گر	Professional Skills مهارت‌های حرفه‌ای
Core Category مقوله محوری	Forensic Accounting Standards استانداردهای حسابداری دادگاهی
Strategies and Actions راهبردها و اقدامات	Legal Strategies راهبردهای قانونی
Strategies and Actions راهبردها و اقدامات	Educational Strategies راهبردهای آموزشی
Consequences پیامدها	Social Benefits منافع اجتماعی
Consequences پیامدها	Governmental and Organizational Benefits منافع دولتی و سازمانی

نتایج حاصل از کدگذاری محوری نشان‌دهنده ارتباط نظام‌مند میان مقوله‌های شناسایی شده در قالب الگوی پارادایمی است. بر این اساس، "رعایت اخلاق"، "کاربرد سیستم‌های حسابداری" و "اهداف و مأموریت‌ها" به

عنوان شرایط علی شناسایی شدند که نقش آغازگر و بسترساز برای استقرار حسابداری دادگاهی در بخش عمومی ایفا می‌کنند. این شرایط علی بیانگر آن است که وجود تعهد اخلاقی، نظام‌های حسابداری کارآمد و ترسیم مأموریت‌های شفاف، ضرورت‌های اولیه برای ورود به حوزه حسابداری دادگاهی محسوب می‌شوند. در ادامه، "آموزش و پژوهش"، "توسعه و اشاعه اخلاق" و "فناوری اطلاعات" به عنوان شرایط زمینه‌ای تعیین شدند که بسترهای لازم برای تحقق حسابداری دادگاهی را فراهم می‌آورند. این شرایط نشان‌دهنده آن است که بدون سرمایه‌گذاری بر روی آموزش مستمر، نهادینه‌سازی فرهنگ اخلاقی و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، هرگونه تلاش برای استقرار حسابداری دادگاهی با چالش مواجه خواهد شد.

از سوی دیگر، "مهارت‌های حرفه‌ای" به عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی گردید که می‌تواند به عنوان تسهیل‌کننده یا بازدارنده در مسیر اجرای حسابداری دادگاهی عمل نماید. این یافته بر اهمیت توانمندی‌های فردی و تخصصی حسابداران در موفقیت فرایندهای دادگاهی تأکید دارد. "استانداردهای حسابداری دادگاهی" نیز به عنوان مقوله محوری انتخاب شد که سایر مقولات حول آن سازماندهی می‌شوند و در حقیقت هسته مرکزی الگوی پژوهش را تشکیل می‌دهد. این مقوله نشان می‌دهد که تدوین و استقرار استانداردهای مدون و مشخص، نقطه ثقل تمامی فعالیت‌های حسابداری دادگاهی در بخش عمومی است. در ادامه، "راهبردهای قانونی" و "راهبردهای آموزشی" به عنوان راهبردها و اقدامات اصلی تعیین شدند که از طریق آنها می‌توان مقوله محوری را در عمل پیاده‌سازی نمود. نهایتاً، "منافع اجتماعی" و "منافع دولتی و سازمانی" به عنوان پیامدهای مورد انتظار از استقرار الگوی حسابداری دادگاهی اخلاقی محور شناسایی شدند که بیانگر دستاوردهای این الگو در سطوح مختلف جامعه، دولت و سازمان‌های بخش عمومی است. این ساختار پارادایمی، تصویری جامع و نظام‌مند از چگونگی تعامل عوامل مختلف در شکل‌دهی به الگوی مطلوب حسابداری دادگاهی در بخش عمومی ارائه می‌دهد.

در این بخش ضریب همابستگی کندال برای بررسی میزان همابستگی پانل دلفی در ارتباط با عوامل و شاخص‌های پژوهش محاسبه شد. جدول ۷ نتایج حاصل از روش دلفی، بر اساس دیدگاه خبرگان پیرامون شاخص‌های پژوهش را نشان می‌دهد:

Table 7. Results of Validity (Kendall's W) and Reliability (Cronbach's Alpha) Tests

جدول ۷. نتایج آزمون اعتبار (ضریب همابستگی کندال) و پایایی (ضریب آلفای کرونباخ)

Reliability Coefficient (Cronbach's $\alpha$ ) ضریب پایایی (آلفای کرونباخ)	Significance Level سطح معنی‌داری	Kendall's W (W) ضریب کندال	Chi-Square Statistic آماره کای	Delphi Round دور دلفی
0.747	< .001	0.441	237.60	Round 1 راند اول
0.867	< 0.001	0.576	691.98	Round 2 راند دوم

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۷ مقدار ضریب کندال در راند نخست دلفی  $0/441$  بدست آمده است که نشان‌دهنده وحدت نظر نسبتاً متوسط میان دیدگاه خبرگان پژوهش است. همچنین مقدار معناداری نیز  $P < 0/001$  بدست آمده است که نشان می‌دهد با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان به نتایج بدست آمده اتکا کرد. در نتیجه با صرف نظر از شاخص‌هایی که میانگین کمتر از ۷ کسب کرده‌اند (۳ شاخص)، سایر شاخص‌ها جهت تحلیل در راند دوم دلفی مورد استفاده قرار گرفتند. پس از اجرای راند دوم دلفی، بر اساس میانگین نظر صاحب‌نظران، هیچ عامل یا شاخصی با اهمیت متوسط و پایین‌تر از آن مشاهده نشد. همچنین، مقدار ضریب کندال برابر با  $0/576$  بود که نشان‌دهنده اتفاق نظر قابل قبول میان اعضای پنل است. با توجه به اینکه تعداد اعضای پانل در این پژوهش بیش از ۱۰ نفر بوده است، این میزان از ضریب کندال معنادار تلقی می‌شود و می‌توان گفت در این راند بین خبرگان اجماع کلی برقرار شده است. در هر دو راند نیز ضرایب آلفای کرونباخ حاصل که بیش از  $0/07$  بوده است نشان از پایایی بالای شاخص‌های ارائه شده در این پژوهش بوده است. کدگذاری انتخابی مرحله اصلی نظریه‌پردازی است که به تولید نظریه می‌پردازد. با توجه به توافق حاصل شده، مدل نهایی اخلاق حسابداری بخش عمومی با تأکید بر نقش حسابداری دادگاهی بر اساس شیوه داده‌بنیاد شامل ۱۲ مؤلفه و ۵۰ مقوله به شرح زیر ارائه گردید:

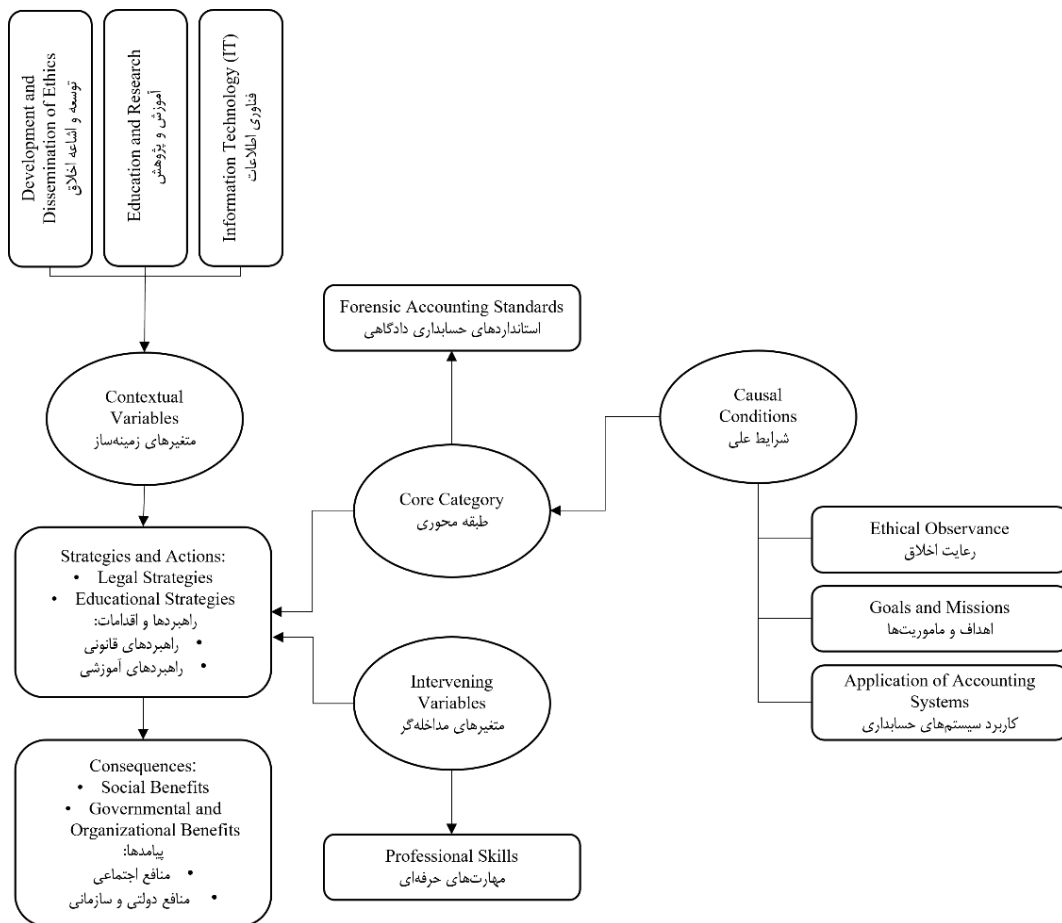


Figure 2. Public Sector Accounting Ethics Model with an Emphasis on Forensic Accounting: A Grounded Theory Analysis

شکل ۲. الگوی اخلاق حسابداری بخش عمومی با تأکید بر حسابداری دادگاهی  
تحلیل به روش داده‌بنیاد

مدل پارادایمی ارائه شده، چارچوبی نظام‌مند برای تبیین فرایند استقرار حسابداری دادگاهی اخلاق‌محور در بخش عمومی ترسیم می‌کند. بر اساس این مدل، "استانداردهای حسابداری دادگاهی" به عنوان مقوله محوری در مرکز قرار گرفته و سایر مؤلفه‌ها حول آن سازماندهی شده‌اند. شرایط علی شامل "رعایت اخلاق"، "کاربرد سیستم‌های حسابداری" و "اهداف و مأموریت‌ها" به عنوان عوامل آغازگر و زمینه‌ساز، بستر لازم برای شکل‌گیری استانداردهای مذکور را فراهم می‌آورند. در این میان، "مهارت‌های حرفه‌ای" به عنوان شرایط مداخله‌گر عمل کرده و می‌تواند فرایند تأثیرگذاری شرایط علی بر مقوله محوری را تسهیل یا تضعیف نماید. شرایط زمینه‌ای نیز که شامل "آموزش

و پژوهش، "توسعه و اشاعه اخلاق" و "فناوری اطلاعات" می‌باشند، بسترهای پشتیبان را برای تحقق استانداردها فراهم می‌کنند. راهبردها و اقدامات در دو محور "راهبردهای قانونی" و "راهبردهای آموزشی" طراحی شده‌اند که از طریق آنها می‌توان استانداردهای حسابداری دادگاهی را در عمل پیاده‌سازی نمود. نهایتاً، اجرای موفق این راهبردها منجر به تحقق پیامدهای مورد انتظار در دو سطح "منافع اجتماعی" و "منافع دولتی و سازمانی" خواهد شد. این مدل نشان‌دهنده آن است که استقرار حسابداری دادگاهی در بخش عمومی پدیده‌ای چندبعدی است که تحقق آن مستلزم تعامل هماهنگ شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر و راهبردهای مناسب در مسیر دستیابی به پیامدهای مطلوب می‌باشد.

## ۵. نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که "رعایت اخلاق" به عنوان یکی از شرایط علی در الگوی پارادایمی، نقش بنیادین در استقرار حسابداری دادگاهی اخلاق‌محور در بخش عمومی ایفا می‌کند. این یافته با نتایج پژوهش الحدراوی (۲۰۲۴) همخوانی دارد که نشان داد بین حسابرسی قانونی و رعایت اصول انطباق اخلاقی رابطه آماری معناداری وجود دارد. همچنین با یافته‌های صدیقیان و همکاران (۱۴۰۱) که اخلاق حسابداری را نظام ارزشی تعیین‌کننده درستی رفتار حرفه‌ای معرفی کرده‌اند، همسو می‌باشد. از منظر نظریه قرارداد اجتماعی، این یافته تأیید می‌کند که حرفه حسابداری در قبال جامعه متعهد به رعایت موازین اخلاقی است و این تعهد زمانی تحقق می‌یابد که اخلاق به عنوان شرط علی در کنار سایر عوامل قرار گیرد. در مقایسه با پژوهش منصور و همکاران (۲۰۲۱) که نقاط قوت حسابداری دادگاهی را عمدتاً در سطح کاهش تقلب و ایجاد کانال‌های شغلی جدید مطرح کرده‌اند، پژوهش حاضر با تأکید بر وجه اخلاقی به عنوان شرط علی، نگاه عمیق‌تری به زیرساخت‌های ارزشی این حوزه دارد و نشان می‌دهد که بدون اخلاق‌مداری، سایر کارکردهای حسابداری دادگاهی نیز با چالش مواجه خواهند شد. "استانداردهای حسابداری دادگاهی" به عنوان مقوله محوری پژوهش شناسایی شد که سایر مؤلفه‌ها حول آن سازماندهی می‌شوند. این یافته با نظر منصوری و همکاران (۱۴۰۴) که بر ارائه الگوی حسابداری دادگاهی با روش دلفی فازی تأکید داشته‌اند، همخوانی دارد، اما پژوهش حاضر با تبیین جایگاه استانداردها به عنوان هسته مرکزی الگو، بر نقش محوری و تعیین‌کننده این مقوله صحه می‌گذارد. از منظر نظریه مشروعیت، تدوین استانداردهای مدون می‌تواند مشروعیت حرفه حسابداری دادگاهی را در نزد جامعه و ذی‌نفعان ارتقا بخشد. در مقابل، منصور و همکاران (۲۰۲۱) به فقدان مقررات و عدم کنترل ورود به حرفه به عنوان نقاط ضعف حسابداری قانونی اشاره کرده‌اند که یافته پژوهش حاضر در خصوص ضرورت استانداردسازی، پاسخی به این ضعف محسوب می‌شود. همچنین در مقایسه با پژوهش ناصری و همکاران (۲۰۲۵) که بر مدل پیشگیری از تقلب تأکید داشتند، پژوهش حاضر با محوریت قرار دادن استانداردها، رویکردی جامع‌تر و نظام‌مندتر به موضوع ارائه می‌دهد. یافته‌های پژوهش در بخش شرایط زمینه‌ای نشان داد که "آموزش و پژوهش"، "توسعه و اشاعه اخلاق" و "فناوری اطلاعات" بسترهای لازم برای استقرار حسابداری دادگاهی را فراهم می‌آورند. این یافته با نتایج آملیا (۲۰۲۳) که بر اهمیت سیستم‌های اطلاعاتی و کارایی در حسابداری بخش عمومی تأکید داشت، همسو می‌باشد. همچنین با نظر واحد حسابداری دانشگاه فلوریدا (۲۰۲۲) در خصوص ضرورت صلاحیت حرفه‌ای و توسعه مهارت‌ها همخوانی

دارد. از منظر نظریه پنجره‌های شکسته، سرمایه‌گذاری بر روی آموزش و فناوری می‌تواند از بروز تخلفات کوچک جلوگیری کرده و زمینه را برای پیشگیری از جرایم بزرگ‌تر فراهم آورد. در مقایسه با پژوهش حاجی‌پور و برزگر (۱۳۹۹) که بر رهبری اخلاقی تأکید داشتند، پژوهش حاضر با افزودن ابعاد فناوری و آموزش، دامنه وسیع‌تری از عوامل زمینه‌ای را پوشش داده و نشان می‌دهد که صرفاً رهبری اخلاقی بدون پشتوانه فناوری و آموزش کافی نیست.

"مهارت‌های حرفه‌ای" به عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی شد که می‌تواند فرایند تأثیرگذاری شرایط علی بر مقوله محوری را تسهیل یا تضعیف نماید. این یافته با نظر فخاری و اسکو (۱۳۹۷) در خصوص به‌کارگیری مهارت‌های مالی با ذهنیت پژوهشی و نیز با نظر حمدان (۲۰۱۸) که حسابداری دادگاهی را مستلزم تجارب و مهارت‌های انباشته می‌داند، همخوانی دارد. از منظر نظریه نمایندگی، مهارت‌های حرفه‌ای می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی بین نماینده (دولت) و موکل (شهروندان) را کاهش داده و امکان نظارت مؤثر را فراهم آورد. در مقایسه با پژوهش گلدوست و همکاران (۱۳۹۷) که به نقش تعدیل‌گری هوش اخلاقی اشاره داشتند، پژوهش حاضر نقش تعدیل‌گری مهارت‌های حرفه‌ای را مطرح کرده و نشان می‌دهد که علاوه بر هوش اخلاقی، توانمندی‌های فنی و تخصصی نیز در موفقیت حسابداری دادگاهی تأثیرگذار است.

راهبردها و اقدامات در این پژوهش شامل "راهبردهای قانونی" و "راهبردهای آموزشی" بود که با نتایج ناصری و همکاران (۲۰۲۵) در خصوص ارائه مدل پیشگیری از تقلب همخوانی دارد. همچنین با نظر قائمی و همکاران (۱۴۰۱) که به نقش کارشناسان رسمی دادگستری در ارائه خدمات پشتیبانی حقوقی اشاره داشتند، همسو می‌باشد. از منظر نظریه سطوح اخلاقی کلبیگ، راهبردهای آموزشی می‌تواند حسابداران را به سطوح بالاتر استدلال اخلاقی ارتقاء داده و راهبردهای قانونی با ایجاد ترس از مجازات، حسابداران سطوح پایین‌تر را به رعایت هنجارها ترغیب نماید. در مقایسه با پژوهش منصوری و همکاران (۱۴۰۴) که عمدتاً بر ابعاد فنی تمرکز داشتند، پژوهش حاضر با تفکیک راهبردها به دو حوزه قانونی و آموزشی، رویکردی جامع‌تر و چندبعدی به اقدامات مورد نیاز ارائه می‌دهد.

پیامدهای شناسایی شده در این پژوهش شامل "منافع اجتماعی" و "منافع دولتی و سازمانی" بود که با نتایج آملیا (۲۰۲۳) در خصوص افزایش پاسخگویی و شفافیت، با یافته‌های محمدی نافچی و علیخانی (۱۳۹۹) در مورد مسئولیت اجتماعی حسابداران و با نظر منصور و همکاران (۲۰۲۱) در خصوص مزایای حسابداری دادگاهی برای جامعه همخوانی دارد. از منظر نظریه ذی‌نفعان، تحقق این پیامدها نشان‌دهنده آن است که الگوی طراحی شده می‌تواند منافع طیف وسیعی از ذی‌نفعان شامل شهروندان، دولت، سازمان‌ها و جامعه را تأمین نماید. وجه تمایز پژوهش حاضر در این بخش، تفکیک پیامدها به دو سطح اجتماعی و دولتی-سازمانی است که نشان می‌دهد منافع حسابداری دادگاهی اخلاق محور محدود به یک سطح نبوده و کل نظام حکمرانی مالی کشور را در بر می‌گیرد. این یافته همچنین با موارد فساد مطرح شده توسط خلیلی سامانی و دهقانی (۱۴۰۰) مانند اختلاس‌های کلان در ایران، پیوند داشته و نشان می‌دهد که استقرار چنین الگویی می‌تواند از تکرار این‌گونه وقایع جلوگیری نماید.

## References

- Ahmadi Langari, H., & Garkaz, M. (2023). The impact of accounting ethics on multiple ethical frameworks. *Studies in Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 3(3), 7-33. (in Persian)
- Ajami, T. (2014). *The role of social auditing in supporting corporate governance*. Dar Al-Farabi for Publishing and Distribution.
- Al-Hadrawi, A. A. S. (2024). The role of forensic auditing in enhancing ethical compliance in the accounting and auditing profession. *GPH International Journal of Business Management*, 7(3), 55-68.
- Alizadeh, A. (2025). The role of artificial intelligence in improving performance-based budgeting with an integrated reporting approach in the public sector. *Public Sector Accounting and Budgeting*, 6(2), 28-48. (in Persian)
- Almashaqbeh, R. N., Alshurafat, H., & Al Amosh, H. (2023). The impact of professionalism theory constructs on the applicability of forensic accounting services: Evidence from Jordan. *International Journal of Financial Studies*, 11(4), 141-151.
- Alzahrane, M. A. (2024). Insights from forensic accounting educators and practitioners within the KSA context regarding the optimal forensic accounting skill set: An implication on the socioeconomic development. *Journal of Business and Socio-economic Development*, 4(1), 66-80.
- Amalia, M. M. (2023). Enhancing accountability and transparency in the public sector: A comprehensive review of public sector accounting practices. *The Es Accounting and Finance*, 1(3), 160-168.
- Association of Certified Fraud Examiners. (2014). *Report to the nations on occupational fraud and abuse*. Association of Certified Fraud Examiners.
- Awolowo, I. F. (2016). Financial statement fraud: The need for a paradigm shift to forensic accounting. *International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, 10(3), 968-972.
- Babajani, J., Saghafi, A., Ghorbanizadeh, V., & Rastegar, H. (2021). Validation of a three-dimensional model of ethical competencies education in the accounting discipline. *Empirical Studies of Financial Accounting*, 18(7), 1-25. (in Persian)
- Cohen, J., Pant, L., & Sharp, D. (2005). The role of structure and agency in management accounting control change of a family-owned firm: A Greek case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(1), 62-73.
- Dehghani Firoozabadi, S. J. (2008). Critical theory: A framework for foreign policy analysis. *Research Letter of Political Science*, 3(2), 125-161. (in Persian)
- DiGabriele, J. A., Heitger, L., & Riley, R. A. (2020). A synthesis of non-fraud forensic accounting research. *Journal of Forensic Accounting Research*, 5(1), 266-294.
- Fakhari, H., & Oskou, V. (2018). Financial statement fraud: The need for a paradigm shift towards forensic accounting. *Accounting and Auditing Studies*, 7(26), 45-60. (in Persian)

- Ferry, L., & Midgley, H. (2022). Democracy, accountability and audit: The creation of the UK NAO as a defence of liberty. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 35(2), 413-438.
- Fry, L. W. (2003). Toward a theory of spiritual leadership. *The Leadership Quarterly*, 14(6), 693-727.
- García, F. M. (2014). Developments and challenges in public sector accounting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 26(2), 345-366.
- Ghaemi, M. H., Shahsavand, M., & Mohebi, A. (2022). Explaining forensic accounting and auditing techniques and their application in bankruptcy detection. *Professional Auditing Research*, 2(7), 80-104. (in Persian)
- Goldoust, M., Talebnia, G., Esmailzadeh Moghri, A., Rahnema Roodposhti, F., & Royaei, R. (2018). Analysis of the relationship between ethical perception and ethical judgment of public sector accounting professionals regarding whistleblowing of financial violations (Case study of Guilan province). *Governmental Accounting*, 5(1), 85-98. (in Persian)
- Hajipour, F., & Barzegar, E. (2020). The importance of ethics and ethical leadership of public sector accountants. *Health Accounting*, 9(1), 10-20. (in Persian)
- Hamdan, M. W. (2018). The role of forensic accounting in discovering financial fraud. *International Journal of Accounting Research*, 6(2), 170-176.
- Hassas Yeganeh, Y., & Maghsoudi, O. (2011). Ethical values in the auditor's professional judgment. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, 6(1), 63-74. (in Persian)
- Huber, W. M. (2012). Is forensic accounting in the United States becoming a profession? *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4, 255-284.
- Jafari, N., Dehghan, H., & Darabi, R. (2017). Investigating the role of the forensic accountant in money laundering crime proceedings. *Accounting Research*, 6(4), 93-110. (in Persian)
- Jafarian, M., & Salimi, P. (2025). The impact of electronic internal auditing based on IT governance in reducing audit risks in public sector organizations. *Public Sector Accounting and Budgeting*, 6(2), 1-27. (in Persian)
- Khalili Samani, F., & Dehghani, M. (2021). Investigating the relationship between forensic accounting and fraud detection. *Quarterly Journal of Contemporary Research in Management and Accounting Sciences*, 3(8), 267-275. (in Persian)
- Mansour, E., Alshurafat, H., & Al Shbail, M. O. (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.
- Mansouri, M., Ghanbari, M., Mohammadi Yarijani, F., & Sarouee, S. (2025). Presenting a forensic accounting model in the public sector using the fuzzy Delphi method. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, Article e23966. (in Persian)

- Mason, A. (2024). The importance of ethics and professional standards in the accounting industry. Raymond School of Business, William & Mary.
- Mohammadi Nafchi, A., & Alikhani, S. (2020). Accounting ethics and culture. *Specialized Scientific Quarterly of Modern Research Approaches in Management and Accounting*, 4(49), 49-94. (in Persian)
- Momeni, M., & Faal Ghayoumi, A. (2017). Statistical analysis using SPSS. Farshiveh. (in Persian)
- Nadaf, Y. B. (2023). Role of forensic accounting in preventing financial frauds. *South India Journal of Social Sciences*, 39, 153-159.
- Naseri, E., Eslami, K., Naderkhani, R., & Rabiee, K. (2025). Presenting a model for fraud prevention in the public sector using forensic accounting. *Business, Marketing, and Finance Open*, 2(6), 1-14.
- Rahmani, H., Rajab Dorri, H., & Rusta, A. (2018). Investigating the need for more attention to forensic accounting. *Accounting and Auditing Research*, 10 (37), 73-88. (in Persian)
- Sedighian, M. J., Jafarian Baghiabad, M., & Fatemi Nasab, S. H. (2022). The importance of ethics and its impact on the accounting profession. *Accounting and Management Vision*, 5(65), 13-20. (in Persian)
- Senan, N. A. M., & Swalih, M. M. (2019). A brief overview of forensic accounting and its present position in a Middle East country. *Pacific Business Review International*, 12(1), 108-115.
- Shirkoohi, R. (2017). Public sector accounting: With an emphasis on public sector accounting standards and the accrual approach. *Katibeh Novin*. (in Persian)
- Sotoudeh, R., Haghparast, A., & Hiran, A. (2025). Financial accountability model of public sector financial managers in the country. *Public Sector Accounting and Budgeting*, 6(2), 69-85. (in Persian)
- Tamimi, H. (2020). Introduction to auditing: Theoretical and scientific aspects. Wael Publishing House.
- University of Florida. (2022). The importance of ethics in accounting. Master of Business Administration with an emphasis in Accounting, Online Programs.