



Presentation a Suitable Structure for the Expert Witnesses Report in the Field of Bankruptcy

Monire Shahsavand¹, Mohammad Hosein Ghaemi^{2*}

1. Ph.D. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. monire.shahsavand@gmail.com

2. Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. (Corresponding Author).

Corresponding Author:

Mohammad Hosein Ghaemi

Email: ghaemi_d@ikiu.ac.ir

Received: 2023/04/21

Accepted: 2023/09/21

How to Cite:

Shahsavand1, M; Ghaemi, M.H; (2023). Presentation a Suitable Structure for the Expert Witnesses Report in the Field of Bankruptcy, *Governmental Accounting*, 10 (19), 143-160.

ABSTRACT

Subject and Purpose: "bankruptcy" is one of the issues that the court needs the expertise of accounting expert witnesses (forensic accountants in Iran) to examine. Expert witnesses examine the merchant's financial documents, then present their opinion to the court in the form of an expert report, and the judges use this opinion to issue the merchant's bankruptcy order. Therefore, accounting experts play an important role in verifying the bankruptcy of a merchant. In the justice reform document, the presence of errors in expert opinions is one of the reasons for the incorrectness of some votes and judicial decisions, and the design of standard worksheets for the expert process is presented as a solution to reduce this error. Considering the consequences of bankruptcy and the important role of accounting experts in proving it, this research was done with the aim of providing a suitable structure for the expert report in the field of bankruptcy.

Research Method: first by studying the conceptual foundations, different legal viewpoints on the issue of bankruptcy and the components of the expert report were collected and then, by implementing the fuzzy delphi method in 2022 and using a questionnaire, the opinions of 49 qualified elites in this field were collected.

Research Findings: the results of the research indicated that according to the fact that jurists have different views on bankruptcy and the adoption of each of these views by the judge is effective on the actions of the expert witness and the results of the expert; it is necessary for the judge to specify in the writ of expert's opinion whether his view is in accordance with "cash-flow insolvency" or "balance sheet insolvency" and expert witnesses should declare their opinion according to the specified precedent.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: finally, with the consensus of the elites, the appropriate structure for the expert report consisting of 14 sections was presented.

Keywords: Bankruptcy, Experts Opinion, Expert Witness, Forensic Accounting, Insolvency.

JEL Classification: M41, M49.



Copyright © 2023 The Authors. Published by Payame Noor University.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>). Non-commercial- NoDerivatives uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited.

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

ارائه ساختار مناسب برای گزارش کارشناسان رسمی دادگستری در زمینه ورشکستگی

منیره شاهسوند^۱، محمدحسین قائمی^{۲*}

چکیده

موضوع و هدف مقاله: «ورشکستگی» از موضوعاتی است که دادگاه برای بررسی آن به تخصص کارشناسان رسمی حسابداری (حسابداران دادگاهی در ایران) نیاز دارد. کارشناسان، اسناد و مدارک مالی تاجر را بررسی می‌کنند، سپس نظر خود را در قالب گزارش کارشناسی به دادگاه اعلام می‌کنند و قضات با استفاده از این نظر، حکم ورشکستگی تاجر را صادر می‌کنند. بنابراین کارشناسان حسابداری، نقش با اهمیتی در احراز ورشکستگی تاجر دارند. در سند تحول قضایی، وجود خطا در نظرات کارشناسی یکی از دلایل غیرمتمن بودن برخی از آرا و تصمیمات قضایی اعلام شده و طراحی کاربرگ‌های استاندارد برای فرآیند کارشناسی به عنوان راهکاری برای کاهش این خطا ارائه شده است. با توجه به پیامدهای موضوع ورشکستگی و نقش با اهمیت کارشناسان حسابداری در احراز آن، این پژوهش با هدف ارائه ساختار مناسب برای گزارش کارشناسی در زمینه ورشکستگی انجام شده است.

روش پژوهش: ابتدا با مطالعه مبانی نظری، دیدگاه‌های حقوقی مختلف نسبت به موضوع ورشکستگی و اجزای گزارش کارشناسی گردآوری و سپس با اجرای روش دلفی فازی در سال ۱۴۰۱ و با استفاده از پرسشنامه، نظر ۴۹ نفر از خبرگان دارای صلاحیت در این زمینه، جمع‌آوری شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج تحقیق نشان می‌دهد با توجه به این که حقوق‌دانان دیدگاه‌های مختلفی نسبت به ورشکستگی دارند و اتخاذ هر یک از این دیدگاه‌ها توسط قاضی بر اقدامات کارشناس و نتیجه کارشناسی مؤثر است. لازم است قاضی در قرار کارشناسی مشخص کند که دیدگاه او منطبق با «توقف بر محور گردش وجوه نقد» است یا «توقف بر محور ترازنامه» و کارشناسان نظر خود را مطابق با رویه قضایی مشخص شده اعلام کنند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزودن آن به دانش: در نهایت با اجماع خبرگان، ساختار مناسب برای گزارش کارشناسی متشکل از ۱۴ بخش ارائه شده است.

واژه‌های کلیدی: ورشکستگی، توقف، حسابداری دادگاهی، شاهد متخصص، نظریه کارشناسی.

طبقه بندی موضوعی: M41، M49.

۱. دکترای حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. Monire.shahsavand@gmail.com
۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول).

نویسنده مسئول:

محمدحسین قائمی

رایانامه:

Ghaemi_d@ikiu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۳۰

استناد به مقاله:

شاهسوند، منیره؛ قائمی، محمدحسین، (۱۴۰۲)، ارائه ساختار مناسب برای گزارش کارشناسان رسمی دادگستری در زمینه ورشکستگی، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۱۰ (۱۹)، ۱۶۰-۱۴۴.



حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۲. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و با رعایت شرایط مندرج در آدرس زیر مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

مقدمه

ورشکستگی تاجر دانسته است. نظر به این که قانون گذار تعریف روشنی از مفهوم توقف ارائه نداده است، در دکتین حقوقی و به تبع آن در رویه قضایی، درباره مفهوم توقف اختلاف نظر وجود دارد (رضایی و ملائی خاص، ۱۳۹۹) و دیدگاه قضات نسبت به مفهوم توقف متفاوت است. از طرفی در ایران برای انجام کارشناسی استانداردهای حرفه‌ای تدوین نشده است. کارشناسان رسمی دادگستری، چارچوبی برای اجرای فرآیند کارشناسی در اختیار ندارند و قانون گذار فقط در چند ماده قانونی به اختصار به آن پرداخته است.

در سند تحول قضایی که با هدف شناسایی چالش‌های دستگاه قضا و ارائه راهکار برای حل این چالش‌ها تدوین شده، «وجود خطا در نظرات کارشناسی» یکی از دلایل غیرمتقن بودن برخی از آراء و تصمیمات قضایی عنوان شده است. در یکی از بندهای این سند، راهکاری که برای پیشگیری از صدور نظرات کارشناسی نادرست مطرح شده، «طراحی کاربرگ‌های استاندارد برای فرآیند کارشناسی» است. بنابراین با توجه به نقش با اهمیت کارشناسان حسابداری در تشخیص ورشکستگی، فقدان استانداردهای حرفه‌ای در این زمینه و پیامدهای بسیاری که پدیده ورشکستگی در پی دارد. این پژوهش با رویکردی کاربردی به دنبال تدوین یک ساختار مناسب برای گزارش کارشناسی حسابداری در دعاوی ورشکستگی است. بدین منظور در ادامه در بخش دوم، مبانی نظری شامل دیدگاه‌های حقوقی مختلف پیرامون موضوع ورشکستگی و گزارش کارشناسی تشریح می‌شود. در بخش سوم پیشینه و ضرورت انجام پژوهش تبیین می‌شود. بخش چهارم به روش تحقیق و تجزیه و تحلیل نتایج می‌پردازد و در نهایت در بخش پایانی، یافته‌های پژوهش که شامل ساختار پیشنهادی برای گزارش کارشناسی در زمینه ورشکستگی است، ارائه می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

دیدگاه‌های حقوقی مختلف درباره ورشکستگی

در فرآیند احراز ورشکستگی، کارشناسان رسمی حسابداری و حسابرسی نقش با اهمیتی دارند و باید نیازهای اطلاعاتی قضات را برای صدور حکم ورشکستگی تأمین کنند. بنابراین لازم است آن‌ها با مفاهیم حقوقی ورشکستگی آشنایی داشته باشند. دیدگاه‌های حقوقی مختلفی درباره ورشکستگی وجود دارد. عده‌ای از حقوق دانان بر این دیدگاه استوارند که صرف عدم پرداخت دیون، برای صدور حکم ورشکستگی تاجر کافی است. ایشان معتقدند برای این که تاجر ورشکسته اعلام شود، لازم

در نظام حقوقی ایران، کارشناس شخصی است که قاضی در اموری که جنبه فنی و تخصصی غیرقضایی دارد، نظر او را به عنوان متخصص امر جویا می‌شود و با کسب نظر از متخصص یا متخصصین امر، ابهاماتی را که نسبت به امور موضوعی وجود دارد، می‌زداید (توکلی، ۱۳۹۴). از آن جا که بیشتر اختلافاتی که منجر به مراجعه و طرح دعوا در دادگاه می‌شود، سرچشمه مالی دارند. در مواردی که خود دادگاه نتواند از روی حقایق نظر دهد، از کارشناسان رسمی حسابداری که در واقع شاهدان متخصص^۱ هستند، درخواست می‌شود تا نظر خود را در مورد موضوعی، در حد دانش و مهارت تخصصی خود بیان کنند و آن‌ها اغلب مطالب بسیار فنی را در قالب اصطلاحاتی که برای دادگاه قابل درک باشد ارائه می‌کنند (برنان، ۲۰۰۵). در واقع کارشناسان با استفاده از حقایق حسابداری که از طریق روش‌ها و رویه‌های حسابرسی جمع‌آوری می‌شود، به حل مشکلات حقوقی می‌پردازند (سیگل و شیم، ۲۰۱۰).

رجوع به کارشناس، مختص حقوق کنونی نیست و از دیرباز در متون فقهی با عنوان نظر اهل خبره مورد توجه فقها بوده است (ساعی و ثقفی، ۱۳۹۲). یکی از موضوعاتی که دادگاه برای بررسی و اثبات آن به تخصص کارشناسان حسابداری نیاز دارد، بحث «ورشکستگی» است. طبق قانون، ورشکستگی تاجر باید توسط دادگاه احراز شود و همان طور که در ماده‌ی ۴۱۵ قانون تجارت اشاره شده است، برحسب اظهار خود تاجر، به موجب تقاضای یک یا چند نفر از طلبکارها یا برحسب تقاضای مدعی العموم (دادستان) به دادگاه اعلام می‌شود، پس از آن دادگاه فرآیند رسیدگی را آغاز می‌کند و در صورت اثبات ورشکستگی، حکم ورشکستگی تاجر را صادر می‌کند. با تشکیل پرونده ورشکستگی به علت تخصصی بودن موضوع، قاضی قرار ارجاع به کارشناس حسابداری را صادر می‌کند و کارشناس پس از بررسی اسناد و مدارک و دفاتر مالی تاجر، نظر خود را به دادگاه ارائه می‌دهد. به دلیل فنی بودن موضوع ارجاعی به کارشناس، قاضی در عمل غیر از اعتماد بر نظر کارشناسان، راهی ندارد و گاه سرانجام حکم خود را بر نظریه کارشناس مبتنی می‌سازد و این گونه شمرده می‌شود که نظر کارشناس تعیین کننده حکم و سرنوشت پرونده است (صوفیجان، ۱۳۹۵).

مطابق ماده ۴۱۲ قانون تجارت «ورشکستگی تاجر یا شرکت تجاری در نتیجه توقف^۲ از تأدیه وجوهی که بر عهده اوست حاصل می‌شود». این ماده بدون آن که منظور از توقف را بیان کند، تنها توقف از پرداخت دیون را دلیلی بر احراز

بنابراین نام این نوع توقف را توقف واقعی^۳ و فنی^۴ نامیده‌اند. این دیدگاه هم‌خوانی بسیاری با نظریه توقف و عجز واقعی از پرداخت دیون در نظام ایران دارد (رضایی و ملائی خاص، ۱۳۹۹).

قانون‌گذار در ماده ۴۱۶ قانون تجارت بیان می‌کند «محکمه باید در حکم خود، تاریخ توقف تاجر را معین کند و اگر در حکم معین نشد تاریخ صدور حکم، تاریخ توقف محسوب می‌شود». تاریخ توقف در واقع همان تاریخی است که یک تاجر یا شرکت تجاری بعد از آن تاریخ، دیگر توانایی ادای دیون و انجام تعهدات خود را ندارد. تعیین تاریخ توقف آثار حقوقی بی‌شماری دارد و به همین دلیل یکی از مهم‌ترین مواردی است که باید در حکم ورشکستگی قید شود. بررسی صحت و یا بطلان معاملات تاجر ورشکسته پس از صدور حکم ورشکستگی، بر اساس دو تاریخ توقف و تاریخ صدور حکم ورشکستگی صورت می‌پذیرد و از طرفی مطابق رأی وحدت رویه شماره ۱۵۵ مورخ ۱۳۴۷/۱۲/۱۴؛ از تاریخ توقف به بعد، خسارت تأخیر تأدیه به طلبکاران تاجر ورشکسته تعلق نمی‌گیرد.

کارشناسان رسمی حسابداری با بررسی اسناد و مدارک و دفاتر مالی تاجر، طی گزارشی اطلاعات لازم برای احراز ورشکستگی و تعیین تاریخ توقف را در اختیار قضات قرار می‌دهند و دادگاه‌ها با استفاده از اطلاعات بیان شده در گزارش کارشناسی، حکم ورشکستگی تاجر را صادر می‌کنند. چگونگی تنظیم گزارش کارشناسی موضوعی است که در بخش بعدی مورد بحث قرار می‌گیرد.

گزارش کارشناسی در ایران و سایر کشورها

در آمریکا و بسیاری از کشورها، حسابداری دادگاهی^۵ به عنوان یک حرفه پذیرفته شده و شرکت‌های مختلفی به منظور ارائه این خدمات ایجاد شده است. حسابداران دادگاهی با انعقاد قرارداد با اشخاص و سازمان‌های مختلف، خدمات متنوعی را در زمینه «تحقیق و تفحص تقلب» و «پشتیبانی دادرسی» ارائه می‌دهند. در واقع خدمات حسابداری دادگاهی، نوعی از خدمات مشاوره‌ای است که توسط حسابداران رسمی ارائه می‌شود و آن‌ها به هنگام ارائه این خدمات، ملزم به رعایت بیانیه‌های استاندارد خدمات مشاوره^۶ هستند. استانداردهای خدمات مشاوره شامل استانداردهای عمومی (صلاحیت حرفه‌ای، مراقبت حرفه‌ای، برنامه‌ریزی و نظارت و جمع‌آوری داده‌های مربوط کافی) و استانداردهای فنی (نقش شاغل در خدمات مشاوره،

نیست که مجموع دارایی او کمتر از مجموع بدهی‌اش باشد، بلکه کافی است که نتواند به طور عادی بدهی‌های خود را پرداخت کند (اعظمی زنگنه، ۱۳۴۰). برخی دیگر از حقوق‌دانان نیز معتقدند که عدم پرداخت یک یا چند دین، به خودی خود تاجر را ورشکسته نمی‌کند، بلکه تاجر باید واقعاً از پرداخت بدهی خویش ناتوان باشد (عبادی، ۱۳۹۱). برخی از صاحب‌نظران نیز ضمن نقد دو رویکرد قبلی، توقف را عدم تعادل مستمر درآمد و هزینه بنگاه تعریف کرده‌اند (کاویانی، ۱۳۹۱).

در رویه قضایی ایران، مفهوم توقف، موضع ثابتی نداشته است با این توضیح که برخی از آراء مبتنی بر احراز توقف با بررسی اجمالی وضعیت دارایی تاجر بوده و برخی نیز توقف واقعی را ملاک دانسته‌اند. در حقوق آمریکا نیز توقف بر دو شق «توقف بر محور گردش وجوه نقد^۱» و «توقف بر محور ترانزنامه^۲» تقسیم شده است:

۱. توقف بر محور گردش وجوه نقد هنگامی است که یک شخص یا شرکت با وجود داشتن اموالی که در حال حاضر توان نقد کردن آن‌ها به پول را ندارد، نمی‌تواند دیون دیان را بپردازد و متوقف شناخته می‌شود. این وضعیت خود مبتنی بر دو حالت است، بدین گونه که گاهی مدیون به اموالش برای نقد کردن آن‌ها جهت پرداخت دیون دسترسی ندارد که مثال بارز آن را می‌توان در رهن بودن ملکش دانست که دست او را از فروش آن مال کوتاه کرده است. حالت دیگر هنگامی است که مدیون امکان تبدیل اموالش به پول جهت پرداخت دین در سر رسید آن را ندارد. بنابراین کسی که دارای چندین ملک مجلل است در صورتی که توان پرداخت دین فرا رسیده مختصرش را نداشته باشد، متوقف اعلام می‌شود. این وضعیت همانند نظریه صرف عدم پرداخت از دیون در حقوق ایران، صرف عدم پرداخت از طرف تاجر را دال بر توقف تاجر می‌داند، اما بر خلاف ایران، هیچ‌گاه در حقوق آمریکا توقف این چینی منجر به اعلام ورشکستگی نمی‌شود.

۲. توقف بر محور ترانزنامه عبارت است از این که دارایی‌های یک شخص یا شرکت با وجود توان پرداخت ایشان نسبت به بدهی‌های سررسید شده، کفاف پاسخ‌گویی بدهی‌های آینده ایشان را نداشته باشد. در حقوق آمریکا از لحاظ فنی، توقفی واقعی است که مطابق با ترانزنامه، دارایی شخص متوقف کفاف دیون وی را ندهد،

4. Technical insolvency

5. Forensic accounting

6. Statement on standards for consulting services (sscs)

1. Cash-flow insolvency

2. Balance sheet insolvency

3. Actual insolvency

تحقیقات را با این احتمال پیش ببرند که ممکن است بعداً از آن‌ها خواسته شود که یافته‌های خود را به طور رسمی گزارش کنند (توماس و همکاران، ۲۰۱۲). به طور مثال ممکن است با مشخص شدن برخی از موضوعات در طی پژوهش‌ها، کارفرما تصمیم بگیرد علیه فردی اقدام حقوقی انجام دهد یا در دادگاهی که علیه او مطرح شده از خود دفاع کند. انواع گزارش‌هایی که در آمریکا توسط حسابداران دادگاهی تهیه می‌شود در جدول ۱ به نمایش درآمده است.

توافق با کارفرما، منافع کارفرما و ارتباط با کارفرما) است (توماس و همکاران، ۲۰۱۲؛ انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۳). در این کشورها به دلیل تنوع خدماتی که ارائه می‌شود، شکل و محتوای گزارش حسابداران دادگاهی، بسته به نوع قراردادی که آن‌ها با کارفرما منعقد می‌کنند می‌تواند کتبی یا شفاهی باشد. ممکن است کارفرما در ابتدا در قرارداد خود، تهیه گزارش را از حسابدار دادگاهی مطالبه نکرده باشد اما برخی از رویدادها که در جریان پژوهش‌ها رخ می‌دهد موجب شود نظر او تغییر کند. بنابراین بهتر است حسابداران دادگاهی همواره

جدول ۱. انواع گزارش‌های حسابداران دادگاهی در آمریکا

گزارش‌های شفاهی ^۱	گزارش‌های کتبی ^۲
<p>۱. گزارش‌های شفاهی که معمولاً توسط مدیر تیم تحقیقات حسابداری دادگاهی به هیئت مدیره و کسانی که بر تحقیقات نظارت می‌کنند، ارائه می‌شود.</p> <p>۲. استشهاده^۳: گزارشی شفاهی است که توسط شاهد واقعی^۴ یا شاهد متخصص به دادگاه ارائه می‌شود. در این گزارش، آن چه طرفین می‌گویند توسط منشی دادگاه یادداشت می‌شود.</p>	<p>۱. گزارش بازرسی تحقیقات^۵: این شکل از گزارش کتبی به طور مستقیم به کارفرما که ممکن است مدیریت شرکت، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی هیئت مدیره و مشاور شرکت باشد، ارائه می‌شود. این گزارش باید کامل و جامع باشد و تمام شواهدی را که در اثبات ادعاهای مورد تحقیق استفاده شده در بر داشته باشد.</p> <p>۲. گزارش شاهد متخصص به یک دادگاه مدنی^۶: انجمن حسابداران رسمی آمریکا یک راهنمای عملی برای این نوع گزارش‌ها ارائه کرده است.</p> <p>۳. سوگندنامه^۷: این گزارش در واقع اعلام داوطلبانه واقعیت‌ها به صورت کتبی است که شاهد (اظهار کننده) قبل از این که دادگاه از او بخواهد، سوگند یاد می‌کند و سوگندنامه را به دادگاه ارائه می‌دهد.</p> <p>۴. گزارش‌های غیر رسمی^۸: این گزارش‌ها شامل یادداشت‌ها، خلاصه‌های استفاده شده در ارائه گزارش شفاهی، یادداشت‌های مربوط به مصاحبه‌های انجام شده، صفحات گسترده تراکنش‌ها همراه با حاشیه‌نویسی توضیحی و سایر مطالب مکتوب کم‌تر رسمی است که توسط تیم تحقیق تهیه می‌شود.</p>

باید در مدت مقرر، نظر خود را کتباً به دادگاه اعلام کند. ماده دیگری که درباره نظر کارشناسی وضع شده، ماده ۱۹ قانون کارشناسان است که در آن مقرر شده است اظهارنظر کارشناسی باید مستدل و صریح باشد و کارشناسان رسمی مکلفند نکات و توضیحاتی را که برای تبیین نظریه ضروری است و یا توسط شورای عالی کارشناسان مشخص می‌شود به طور کامل در آن منعکس کنند.

همان طور که در جدول ۲ بیان شد یکی از گزارش‌های کتبی که در آمریکا توسط حسابداران دادگاهی تهیه می‌شود، گزارشی است که شهود متخصص به دادگاه‌ها ارائه می‌دهند. انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای این نوع گزارش‌ها یک راهنمای عملی تهیه کرده و شهود متخصص می‌توانند بر اساس این راهنمود، گزارش کارشناسی خود را تنظیم و به دادگاه ارائه دهند. در پژوهش پیش رو با استفاده از این راهنمود و با بهره‌گیری از نظر خبرگان

در ایران تنوع خدمات حسابداری دادگاهی مانند آمریکا و سایر کشورها نیست. کارشناسان رسمی دادگستری در حوزه حسابداری و حسابرسی، در واقع حسابداران دادگاهی هستند که در پرونده‌های با موضوعات تخصصی، نقش شاهد متخصص را ایفا می‌کنند و اطلاعات لازم را برای تصمیم‌گیری در اختیار دادگاه قرار می‌دهند. خدمات کارشناسی که در ایران کارشناسان رسمی دادگستری ارائه می‌دهند تنها یکی از انواع خدماتی است که در سطح دنیا توسط حسابداران دادگاهی ارائه می‌شود.

برای کارشناسان رسمی دادگستری، استانداردهای حرفه‌ای یا دستورالعملی تدوین نشده است و آن‌ها چارچوبی برای انجام کارشناسی در اختیار ندارند بلکه فقط در چند ماده قانونی به اختصار به فرآیند کارشناسی و نحوه ارائه گزارش کارشناسی اشاره شده است. از جمله ماده ۲۶۲ قانون آیین دادرسی مدنی (شمس، ۱۳۹۷) که در این ماده تأکید شده است که کارشناس

5. Report of investigation
6. Expert report filed in a civil court proceeding
7. Affidavit
8. Informal reports

1. Oral reports
2. Written reports
3. Deposition
4. Fact witness

حرفه‌ای، چارچوب مناسب برای گزارش کارشناسان متناسب با نظام حقوقی ایران طراحی می‌شود.

پیشینه پژوهش

حسابداری دادگاهی حوزه‌ای نوین از حسابداری محسوب می‌شود، از این رو بخش عمده‌ای از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه، به معرفی آن، بررسی میزان تقاضا برای خدمات حسابداری دادگاهی، اهمیت و نحوه آموزش آن در دانشگاه‌ها و تبیین مهارت‌های لازم برای حسابداران دادگاهی پرداخته است. دسته دیگری از پژوهش‌ها نیز با هدف بررسی نقش حسابداری دادگاهی در کشف تقلب، جرایم اقتصادی و حل و فصل اختلافات در دادگاه‌ها انجام شده است.

از جمله پژوهش‌های انجام شده در دسته اول، پژوهش رضایی (۲۰۰۲) است که میزان تقاضا برای خدمات حسابداری دادگاهی و اهمیت آموزش آن در دانشگاه‌ها را مورد مطالعه قرار داد. نتایج این پژوهش که با نظرسنجی از اساتید دانشگاه و افراد شاغل در حرفه انجام شد، بیانگر این بود که تقاضا و علاقه به حسابداری دادگاهی در حال افزایش است و دانشگاه‌های بیش تری در حال برنامه‌ریزی برای ارائه آموزش حسابداری دادگاهی هستند. استادان و افراد شاغل در حرفه، آموزش حسابداری دادگاهی را برای دانشجویان حسابداری، جامعه تجاری، حرفه حسابداری و برنامه‌های حسابداری مرتبط و مفید می‌دانستند، اما در مورد پوشش موضوعی حسابداری دادگاهی اختلاف نظر معناداری بین آن‌ها وجود داشت.

پژوهش دیگری که در این راستا انجام شد پژوهش نون و همکاران (۲۰۰۶) است که در آن مهارت‌های ضروری برای حسابداران دادگاهی مورد مطالعه قرار گرفته است. از نظر آن‌ها سه مهارت ۱. آموزش‌های حسابداری، ۲. تجربه و ۳. مهارت‌های ارتباطی از جمله مهارت‌های ضروری برای حسابداران دادگاهی به شمار می‌رود که در این میان «تجربه» اهمیت بیشتری دارد و در واقع اصلی‌ترین مهارتی است که حسابداران دادگاه باید دارا باشند. کسب تجربه مستلزم فعالیت و رشد حسابداران دادگاهی در حرفه است و آن‌ها با فعالیت در حرفه، به مرور مهارت‌هایی در زمینه حسابداری و حسابرسی، امور مالیاتی، عملیات تجاری و مدیریت، کنترل‌های داخلی، روابط بین فردی و ارتباطات، کسب می‌کنند. از نظر نون و همکاران، بررسی پرونده‌های پیچیده تقلب، یکی از راه‌های مؤثر در کسب تجربه است که دانش ارزشمندی را برای حسابداران دادگاهی در پی خواهد داشت.

در پژوهشی دیگر کرامر، سدا و بوباشو (۲۰۱۷) مطالعات خود را بر نحوه آموزش حسابداری دادگاهی و سرفصل‌های آموزشی لازم متمرکز کردند. آن‌ها دیدگاه استادان و افراد شاغل در حرفه را بررسی کردند و نتیجه این پژوهش نشان داد که هم آموزش‌دهندگان و هم افراد شاغل در حرفه حسابداری دادگاهی، معتقدند تقاضا برای خدمات حسابداری دادگاهی در آینده افزایش می‌یابد و باید به عنوان یک دوره یا مدرک جداگانه در سطح کارشناسی یا تحصیلات تکمیلی ارائه شود. با وجود این که هم استادان و هم افراد شاغل در حرفه، موافق ایجاد دوره حسابداری دادگاهی بودند اما آن‌ها در خصوص محتوا و تکنیک‌های این دوره‌های آموزشی اتفاق نظر نداشتند، به طوری که حسابداران دادگاهی شاغل در حرفه، مباحث خارج از حسابداری سنتی را مهم‌تر دانسته و تکنیک‌های آموزشی که یادگیری تجربی را ایجاد می‌کنند، بسیار ارزشمند تلقی می‌کردند. نتایج مطالعات بوت و سعده (۲۰۱۸) نیز منجر به ارائه تعریف جامعی از حسابداری دادگاهی شد. آن‌ها حسابداری دادگاهی را با توصیف مهارت‌های لازم برای حسابداران دادگاهی، تعیین انواع خدمات حسابداری دادگاهی و نتایج استفاده از این خدمات تعریف کردند. از نظر آن‌ها «حسابداری دادگاهی استفاده از تخصص مالی، مهارت‌های پژوهشی و دانش قانونی برای بررسی تقلب، ارائه خدمات مشاوره، حل اختلافات و انجام بررسی‌های دیگر است که نتیجه آن می‌تواند منجر به تشکیل یک دادگاه حقوقی شود». در این تعریف، حسابداری دادگاهی به حرفه حسابداری محدود نشده و با اشاره به استفاده از مهارت‌های مالی، تحقیقی و قانونی، ماهیت چند رشته‌ای آن مورد تأکید قرار گرفته است.

از پژوهش‌های انجام شده در دسته دوم می‌توان به پژوهش برنان (۲۰۰۵) در ارتباط با نقش کارشناسان حسابداری در حل دعاوی و اختلافات در بریتانیا و آمریکای شمالی اشاره کرد. در این پژوهش نقش و اهمیت شواهد کارشناسی در کشف حقیقت، حضور حسابداران به عنوان شاهد واقعی یا شاهد متخصص در دادگاه، کیفیت شواهد کارشناسی، مسئولیت مدنی کارشناسان و استانداردهای حرفه‌ای قابل اعمال برای شاهدان متخصص مورد بحث قرار گرفته است. از نتایج با اهمیت این پژوهش، تعیین ویژگی‌های کیفی برای شواهد کارشناسی است که نشان می‌دهد از نظر دادگاه‌ها، شواهد کارشناسی باید بی‌طرفانه^۱، عینی^۲، مربوط^۳، قابل اتکا^۴ و مقرون به صرفه^۵ باشند.

انی و اولابی (۲۰۱۳) کاربرد تکنیک حسابداری قانونی را برای بازرسی مؤثر رشوه‌خواری^۶ برای اطمینان از تعقیب مناسب

4. Reliable
5. Cost effective
6. Bribery

1. Unbiased
2. Objective
3. Relevant

را ابزاری برای تحقق بخشیدن به اهداف اقتصاد مقاومتی، شفاف‌سازی اقتصادی و جلوگیری از زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و گامی در راستای بهبود نظام مالی و اداری کشور دانستند.

جعفری، دهقان و دارابی (۱۳۹۶) به بررسی نقش حسابدار قضایی در دادرسی جرم پول‌شویی پرداختند. پژوهش انجام شده توصیفی و از نوع علی - مقایسه‌ای و جامعه پژوهش شامل قضات دادگاه‌های شعب تهران، وکلای کانون مرکز، کارشناسان رسمی دادگستری و حسابداران رسمی تهران بود. از این میان شصت نفر به صورت نمونه در دسترس انتخاب شدند. نتایج این پژوهش بیانگر این امر بود که حسابداری قضایی در دادرسی جرم پولشویی در مقطع دکترا مؤثرتر از حسابداری قضایی در مقطع ارشد است. همچنین حسابداری قضایی در دادرسی جرم پولشویی با سنوات خدمتی بالا، مؤثرتر از حسابداری قضایی با سنوات کم است. در پایان نیز مشخص شد حسابداران قضایی در دادرسی جرم پولشویی با جنسیت مرد، مؤثرتر از حسابداران قضایی با جنسیت زن هستند.

درسه و تیموری (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر حسابرسان دادگاهی بر حاکمیت شرکتی پرداختند و نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که حضور حسابرسان دادگاهی، موجب بهبود پاسخگویی مدیریت، تقویت استقلال حسابرس مستقل، کمک به اعضای کمیته حسابرسی در انجام وظایف نظارتی خود با ارائه تضمین نسبت به گزارش حسابرسان داخلی شده و حاکمیت شرکتی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و نتیجه کار آن‌ها باعث کاهش ورشکستگی شرکت‌های بزرگ و جلوگیری از زیان سرمایه‌گذاران می‌شود.

مجبوری یزدی، خلیفه سلطانی و حجازی (۱۴۰۱) با شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در مؤسسات و سازمان‌های دولتی، مدل کشف تقلب در حسابداری دادگاهی را تدوین نمودند. هدف از انجام این پژوهش، شناسایی عوامل مؤثر بر کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی و تدوین مدل مناسب با توجه به شرایط ایران بود. نتیجه این پژوهش نشان داد که شش عامل مؤلفه‌های فردی، عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی در اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی مؤسسات و سازمان‌های دولتی مؤثر هستند.

پیرامون موضوع ورشکستگی هم تحقیقاتی انجام شده است، بخشی از این پژوهش‌ها به بررسی و مقایسه قدرت مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی پرداخته است و در بخش

افرادی که متهم به چنین اعمالی هستند، بررسی کردند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که استفاده از تکنیک حسابداری دادگاهی ابزاری مناسب برای بررسی و کشف موارد رشوه‌خواری است و رابطه مثبتی با پیشگیری از ارتکاب جرم رشوه دارد اما با وجود اثربخشی که این تکنیک‌ها می‌توانند در پیشگیری و کشف جرائم داشته باشند کماکان توسط سازمان مبارزه با فساد به کار گرفته نمی‌شوند.

یافته‌های هندرسن و لنز (۲۰۱۶) بیانگر این است که استفاده از شهادت تخصصی کارشناسان در دادگاه‌ها در حال افزایش است و قضات یا هیئت منصفه انتظار دارند تا شهود متخصص در مورد مسائل تخصصی اعلام نظر کنند. بنابراین لازم است وکلا در انتخاب کارشناسان دقت ویژه‌ای داشته باشند.

در ادامه با افزایش جرائم سایبری، پژوهش‌هایی با موضوع بررسی تأثیر استفاده از تکنیک‌های حسابداری دادگاهی بر کشف این جرائم انجام شد. از جمله پژوهش مویدین و همکاران (۲۰۲۳) که ارتباط حسابداری دادگاهی دیجیتال و جرائم سایبری در نیجریه را بررسی کردند. نتایج حکایت از آن داشت که حسابداری دادگاهی دیجیتال، ارتباط منفی و معناداری با کلاهبرداری‌های فیشینگ و کارت‌های اعتباری دارد و استفاده از حسابداری دادگاهی دیجیتال، وقوع جرائم سایبری را در نیجریه به حداقل می‌رساند. بنابراین پیشنهاد می‌شود که حسابداران دادگاهی از فرآیندهای تحقیقاتی دیجیتالی در پرونده‌های مربوط به جرائم سایبری استفاده کنند.

جولز (۲۰۲۳) صلاحیت شهود متخصص (کارشناسان) و میزان اتکای دادگاه‌ها به شواهد کارشناسی را مد نظر قرار داد. از نظر وی یک کارشناس ابتدا با اعتبارش مورد قضاوت قرار می‌گیرد. در ایالات متحده مؤلفه‌هایی مانند دانش، مهارت، تجربه، آموزش و میزان تحصیلات کارشناسان در ارزیابی اعتبار آن‌ها حائز اهمیت است. کارشناسان همواره باید اطمینان داشته باشند که صلاحیت لازم را برای انجام موضوع مورد کارشناسی دارند و البته افرادی نیز که کارشناسان را انتخاب و به نظر تخصصی آن‌ها اتکا می‌کنند، باید نسبت به صلاحیت آن‌ها برای انجام موضوع کارشناسی آگاهی داشته باشند.

در ایران نیز تحقیقاتی در زمینه حسابداری دادگاهی انجام شده است. چالاک و قادری (۱۳۹۴) مفهوم و ماهیت حسابداری قضایی، چارچوب مفهومی، فعالیت‌ها و خدمات، مهارت‌ها و دانش اصلی حسابداری قضایی را به عنوان حرفه‌ای نوپا تشریح کرده و ایجاد چنین حرفه‌ای

روش پژوهش

به طور خلاصه می‌توان گفت هدف از انجام این پژوهش، بررسی لزوم تعیین رویه قضایی در قرار کارشناسی و ارائه ساختار مناسب برای گزارش کارشناسی در دعاوی ورشکستگی است. برای انجام پژوهش از روش دلفی فازی استفاده شده است. در این روش، چارچوبی از پیش تعیین شده مانند فرضیه یا مدل وجود ندارد. روش دلفی بیشتر به دنبال دستیابی به دانش گروهی از متخصصان، درباره موضوعی خاص است و در نهایت با حصول اتفاق نظر میان آنان پایان می‌یابد، از این رو این روش را می‌توان از لحاظ رویکرد در چارچوب روش‌های کیفی دسته بندی کرد (علیدوستی، ۱۳۸۵). پژوهش حاضر از حیث هدف، کاربردی و از منظر نحوه گردآوری داده‌ها توصیفی است و برای انجام آن مراحل زیر اجرا شده است:

۱. مطالعه مبانی نظری

به منظور بررسی موضوع ورشکستگی و شناسایی دیدگاه‌های مختلف حقوق دانان نسبت به موضوع توقف، قوانین مرتبط با ورشکستگی و کتب و مقالات مرتبط با آن مطالعه و دیدگاه‌های مختلف نسبت به توقف جمع‌آوری شد. برای ساختار گزارش کارشناسی نیز مطالب مختلف در این زمینه از جمله رهنمود انجمن حسابداران رسمی آمریکا در خصوص ساختار پیشنهادی برای گزارش شاهدان متخصص، مطالعه و جمع‌بندی شد.

۲. انتخاب افراد متخصص برای مصاحبه و طراحی اولیه پرسشنامه

پس از مطالعه مبانی نظری، با هفت نفر از خبرگان شامل چهار نفر از کارشناسان رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی دارای سابقه کارشناسی در دعاوی ورشکستگی، دو نفر از وکلای دادگستری دارای سابقه وکالت در دعاوی ورشکستگی و یک نفر قاضی دارای سابقه در این زمینه، درباره قوانین، دیدگاه‌های حقوقی مختلف و ساختار گزارش کارشناسی مصاحبه و درخواست شد چنانچه از نظر آن‌ها موضوعی وجود دارد که در فهرست بیان نشده است و اضافه کردن آن موجب تکمیل شدن مطالب فعلی می‌شود، بیان کنند. در این فرآیند، تمامی قوانین و مطالب استخراج شده توسط پژوهش‌گر مورد قبول خبرگان بود و یک مورد در بخش گزارش کارشناسی توسط خبرگان پیشنهاد و به فهرست گزارش اضافه شد که شرح این موارد در جدول ۳ و ۴ بیان شده است.

دیگری از تحقیقات، ورشکستگی از منظر حقوقی مورد مطالعه قرار گرفته است. بر اساس بررسی‌های انجام شده توسط پژوهش‌گر، پژوهشی که موضوع کارشناسی در دعاوی ورشکستگی را مورد مطالعه قرار دهد در ایران و خارج از کشور مشاهده نشده است و پژوهش حاضر از این حیث دارای نوآوری است. این پژوهش با رویکردی کاربردی و با انجام مطالعه‌ای بین رشته‌ای، با بهره‌گیری از نظر خبرگان، به دنبال ارائه ساختاری مناسب برای گزارش کارشناسی در دعاوی ورشکستگی است که می‌تواند در فرآیند کارشناسی دعاوی ورشکستگی مورد استفاده کارشناسان رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی قرار گیرد.

پرسش‌های پژوهش

ارائه ساختار مناسب برای گزارش کارشناسی در دعاوی ورشکستگی که هدف اصلی انجام این پژوهش است، مستلزم پاسخ به دو پرسش زیر است:

الف) درباره ورشکستگی و مفهوم توقف دیدگاه‌های حقوقی و در نتیجه رویه‌های قضایی متفاوتی وجود دارد، آیا برای ارائه گزارش کارشناسی صحیح در این زمینه، لازم است قاضی در قرار کارشناسی که در واقع مبنای اقدامات کارشناسان است، دیدگاه خود نسبت به توقف را بیان کند؟

ب) گزارش کارشناس که نتیجه نهایی فرآیند کارشناسی است با چه ساختاری تنظیم و به دادگاه ارائه شود؟

هدف از انجام پژوهش به طور خلاصه در جدول ۲ تبیین شده است.

جدول ۲. هدف از انجام پژوهش

مرحله اول: مطرح شدن موضوع ورشکستگی در دادگاه. در این مرحله، ورشکستگی تاجر توسط خود او، یک یا چند نفر از طلبکاران او یا با تقاضای دادستان به دادگاه اعلام می‌شود.
مرحله دوم: ارجاع امر به کارشناسان رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی توسط دادگاه جهت بررسی دفاتر مالی. پرسش موضوع پژوهش: آیا در این مرحله باید رویه قضایی قاضی ارجاع دهنده کارشناسی در قرار کارشناسی مشخص باشد؟
مرحله سوم: ارائه گزارش کارشناس رسمی حسابداری و حسابرسی به دادگاه و صدور حکم ورشکستگی بر مبنای آن. پرسش موضوع پژوهش: ساختار مناسب برای گزارش کارشناسی چیست؟

جدول ۳. رویه‌های قضایی مختلف در زمینه ورشکستگی

شرح

در ایران بین حقوق‌دانان در رابطه با مفهوم توقف، سه دیدگاه وجود دارد:
 الف) دیدگاه مداخله فوری: ناتوانی در پرداخت حتی یک بدهی حال شده، موجب توقف می‌شود.
 ب) دیدگاه مستلزم مداخله پس از احراز ناتوانی واقعی: اگر بدهی شرکت از دارایی شرکت بیشتر باشد، موجب توقف می‌شود.
 پ) دیدگاه میانه: عدم تعادل مستمر درآمد و هزینه بنگاه، موجب توقف می‌شود. مثلاً در برهه‌ای از زمان، درآمد شرکت، هشتاد درصد کمتر از هزینه‌ها باشد.
 در رویه قضایی ایران، مفهوم توقف موضع ثابتی نداشته است با این توضیح که برخی از آراء، مبتنی بر احراز توقف با بررسی اجمالی وضعیت دارایی تاجر بوده و برخی نیز توقف واقعی را ملاک دانسته‌اند.
 با توجه به «دیدگاه‌های متفاوت حقوق‌دانان نسبت به مفهوم توقف در ایران» و در نتیجه «متفاوت بودن رویه قضایی اتخاذ شده توسط قضات»، لازم است قاضی به هنگام ارجاع پرونده ورشکستگی به کارشناس، در قرار کارشناسی مشخص کند دیدگاه مدنظرش نسبت به موضوع توقف کدام است.

جدول ۴. ساختار پیشنهادی گزارش کارشناسی

ردیف	شرح
۱	ارائه فهرست مطالب (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۲	ارائه چکیده‌ای از مهم‌ترین نتایج و دلایل انجام کارشناسی (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۳	ارائه یک لیست کامل از «همه موضوعاتی» که کارشناس طبق قرار کارشناسی درباره آن اعلام نظر نموده و تصریح «نظر کارشناس» نسبت به هر یک از این موضوعات (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۴	ارائه مقدمه و پیش‌زمینه درباره موضوعی که مورد کارشناسی قرار گرفته است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۵	ارائه اهداف انجام کارشناسی (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۶	ارائه دامنه خدمات ارائه شده (بیان دقیق ماهیت و میزان کار انجام شده توسط کارشناس شامل جمع‌آوری داده‌ها، مطالعه گواهی‌های کتبی، مصاحبه با شاهدان واقعی، بازدید از محل، استفاده از مدل‌های کامپیوتری، انجام تحلیل‌ها و ذکر اتکا به نظرات دیگران در فرآیند کارشناسی) (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۷	ارائه موارد ارجاع شده به اسناد منبع (کارشناس در گزارش خود به اسناد منبع که از آن‌ها اطلاعاتی در مورد فرضیات و حقایق به دست آورده است، ارجاع دهد و شماره مهر شده بر روی اسناد را در گزارش خود ذکر کند) (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۸	ارائه نحوه تصدیق اسناد منبع (کارشناس درباره منبع داده‌ها و اسنادی که در گزارش به آنها استناد می‌شود توضیح دهد و استدلال نماید) (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۹	ارائه تشریح مبانی و دلایل نظرات کارشناس (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۰	ارائه داده‌ها و هرگونه اطلاعاتی که مبنای نظرات کارشناس است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۱	ارائه شکل‌ها یا نمودارهایی که برای خلاصه یا پشتیبانی از نظرات کارشناس و یا تشریح آن استفاده می‌شود (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۲	ارائه محدودیت‌هایی که کارشناس در فرآیند کارشناسی با آن مواجه شده است (مصاحبه).
۱۳	ارائه صلاحیت کارشناس شامل فهرستی از کلیه تألیفاتی که کارشناس در پنج سال گذشته داشته است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۴	ارائه فهرستی از پرونده‌های مرتبط که کارشناس در پنج سال گذشته کارشناسی کرده است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۵	ارائه میزان حق‌الزحمه پرداختی یا قابل پرداخت به کارشناس (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۶	ارائه امضای کارشناس (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
	گزارش کارشناسی اغلب شامل سه بخش کلی است و «ترتیب» قرار گرفتن این سه بخش در گزارش کارشناسی، می‌تواند مطابق دو گزینه زیر باشد: گزینه اول:
۱۷	الف) «تحلیل‌ها یا مبانی محاسبات» ب) «نقل قول‌ها یا کپی‌های ارجاعی از اسناد منبع» ج) «نتایج» گزینه دوم:
	الف) «نتایج» ب) «تحلیل‌ها یا مبانی محاسبات» ج) «نقل قول‌ها یا کپی‌های ارجاعی از اسناد منبع» آیا تنظیم گزارش کارشناسی با ترتیب پیشنهادی ذکر شده در «گزینه دوم» بهتر از ترتیب پیشنهادی ذکر شده در «گزینه اول» است؟

جدول ۵. فراوانی و درصد فراوانی خبرگان

درصد	تعداد	شغل
۲۹	۱۴	قاضی دادگستری
۲۰	۱۰	وکیل دادگستری
۵۱	۲۵	کارشناس رسمی دادگستری
۱۰۰	۴۹	جمع

میزان تحصیلات	تعداد	درصد	میزان سوابق حرفه‌ای	تعداد	درصد
کارشناسی	۷	۱۴/۳	کمتر از ۱۰ سال	۷	۱۴
کارشناسی ارشد	۳۲	۶۵/۳	۱۰-۱۵ سال	۷	۱۴
دانشجوی دکترا	۸	۱۶/۳	۱۶-۲۰ سال	۷	۱۴
دکترا	۲	۴/۱	۲۱-۲۵ سال	۸	۱۷
			بیش از ۲۵ سال	۲۰	۴۱
جمع	۴۹	۱۰۰	جمع	۴۹	۱۰۰

۵. تکمیل پرسشنامه مرحله اول

در این مرحله از خبرگان خواسته شد نظر خود را نسبت به هر گزاره در قالب طیف لیکرت هفت تایی و به صورت متغیرهای زبان شناختی که از گزینه «کاملاً موافقم» تا گزینه «کاملاً مخالفم» رده‌بندی شده اعلام کنند و اگر مطلب دیگری مدنظر دارند به مطالب موجود اضافه نمایند که موضوع جدیدی از سوی خبرگان مطرح نشد.

۶. محاسبات مرحله اول

پاسخ خبرگان به هر گزاره که در قالب متغیرهای کلامی «کاملاً موافقم» تا «کاملاً مخالفم» بود با استفاده از روش کلیبر و یوان (۱۹۹۵) به شرح جدول ۶ به اعداد فازی مثلثی^۱ تبدیل شدند.

۳. طراحی پرسشنامه با طیف لیکرت هفت تایی و تعدادی

پرسش باز

در این مرحله، پرسشنامه‌ای دارای ساختار و از نوع فازی طراحی شد. در این پرسشنامه برای جمع‌آوری نظرات خبرگان از یک طیف لیکرت هفت‌تایی استفاده شد و از خبرگان درخواست شد با استفاده از متغیرهای کلامی «کاملاً موافقم»، «خیلی موافقم»، «موافقم»، «نظری ندارم»، «مخالفم»، «خیلی مخالفم» و «کاملاً مخالفم» میزان موافقت خود را با پرسش اول در خصوص لزوم تعیین رویه قضایی در قرار کارشناسی و گروه پرسش دوم درباره ساختار مناسب گزارش کارشناسی مشخص کنند. به منظور تعیین روایی، پرسشنامه طراحی شده در اختیار تعدادی از خبرگان و دانشجویان دکترای حسابداری قرار گرفت و نظرات ایشان به صورت اصلاحی در پرسشنامه اعمال شد. برای بررسی پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که ضریب یادشده در تمامی موارد و نیز مجموع پرسش‌های پرسشنامه بیش‌تر از عدد ۰٫۷ و نشان دهنده پایا بودن پرسشنامه بود.

۴. انتخاب خبرگان برای تکمیل پرسشنامه

خبرگان متشکل از دو گروه الف) حقوق‌دانان (شامل قضات و وکلای دادگستری) و ب) کارشناسان رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی بودند که هر دو گروه دارای سابقه در دعوی ورشکستگی بودند. نمونه آماری پژوهش در مجموع شامل ۴۹ نفر خبره بود که با روش نمونه‌گیری گلوله برفی شناسایی شدند به گونه‌ای که یک پاسخ دهنده، پاسخ دهنده دیگری را به پژوهشگر معرفی و او نیز پاسخ دهنده بعدی را معرفی کرد و این روند به طور مداوم تکرار شد. از آن‌جا که در روش گلوله برفی انتخاب نفر نخست نمونه، تأثیر به‌سزایی در انتخاب اعضای بعدی نمونه دارد، حداکثر استانداردها تعریف شد. ۸۶ درصد خبرگان منتخب، دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر بودند و ۷۲ درصد آن‌ها بیش از ۱۵ سال فعالیت حرفه‌ای داشتند. اطلاعات مربوط به خبرگان حاضر در فرآیند دلفی در جدول ۵ بیان شده است.

$$\begin{aligned} & (a_{m1} - a_1^{(i)}, a_{m2} - a_2^{(i)}, a_{m3} - a_3^{(i)}) \\ &= \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_1^{(i)} - a_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_2^{(i)} - a_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_3^{(i)} - a_3^{(i)} \right) \end{aligned}$$

در مرحله دوم، پرسشنامه مرحله اول به همراه میانگین نظرات خبرگان و اختلاف نظر قبلی هر یک از خبرگان با میانگین، دوباره برای خبرگان ارسال و از آنها درخواست شد تا پاسخها را مرور کرده و در صورت نیاز، در نظرات و قضاوت‌های خود تجدیدنظر کنند. هر فرد خبره بر اساس اطلاعات به دست آمده از مرحله قبل، در صورت صلاحدید یک نظر جدید ارائه و بدین ترتیب، نظر پیشین خود را اصلاح کرد. نظرات اصلاح شده خبرگان در قالب اعداد فازی مثلثی به صورت رابطه ۵ درآمد:

$$\tilde{B}^i = (b_1^{(i)}, b_2^{(i)}, b_3^{(i)}), i=1,2,3,\dots,n \quad \text{رابطه ۵}$$

در این مرحله نیز همانند مرحله قبل، میانگین نظرات اصلاح شده خبرگان به شرح رابطه ۶ محاسبه و سپس فازی‌زدایی شد:

$$\begin{aligned} \tilde{B}_m &= (b_{m1}, b_{m2}, b_{m3}) \quad \text{رابطه ۶} \\ &= \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_1^i, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_2^i, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_3^i \right) \end{aligned}$$

۹. محاسبه میزان اختلاف نظر خبرگان در دو مرحله و پایان فرآیند دلفی

به طور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیاز پرسش‌های راند اول و راند دوم با هم مقایسه شوند. در صورتی که اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰,۲) کوچک‌تر باشد، فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود و در غیر این صورت راند سوم نیز اجرا خواهد شد (چن و لین، ۲۰۰۲؛ لطیفی و همکاران، ۱۳۹۷). میزان اختلاف نظر خبرگان در دو مرحله از طریق رابطه ۷ محاسبه شد.

$$\begin{aligned} S(\tilde{B}_m, \tilde{A}_m) & \quad \text{رابطه ۷} \\ &= \left| \frac{1}{3} [(b_{m1}, b_{m2}, b_{m3}) - (a_{m1}, a_{m2}, a_{m3})] \right| \end{aligned}$$

تایج اجرای دو راند دلفی در جدول ۷ نمایش داده شده است. مطابق جدول ۸ اختلاف نظر خبرگان در راند اول و دوم دلفی در تمامی گزاره‌ها کم‌تر از حد آستانه (۰,۲) بود بنابراین در پایان راند دوم بین خبرگان اجماع حاصل و اجرای دلفی متوقف شد.

جدول ۶. مقیاس هفت درجه لیکرت با اعداد فازی مثلثی متناظر

متغیرهای کلامی	عدد فازی مثلثی (l, m, u)
کاملاً موافقم	(۹, ۱۰, ۱۰)
خیلی موافقم	(۷, ۹, ۱۰)
موافقم	(۵, ۷, ۹)
نظری ندارم	(۳, ۵, ۷)
مخالقم	(۱, ۳, ۵)
خیلی مخالفم	(۰, ۱, ۳)
کاملاً مخالفم	(۰, ۰, ۰)

در واقع نظر خبرگان طبق رابطه ۱ در قالب اعداد فازی مثلثی بیان شد.

$$\tilde{A}^{(i)} = (a_1^{(i)}, a_2^{(i)}, a_3^{(i)}), i=1,2,3,\dots,n \quad \text{رابطه ۱}$$

پاسخ‌های n فرد خبره، دسته‌ای را شکل می‌دهد. با استفاده از فنون میانگین‌گیری فازی که در رابطه ۲ بیان شده است، میانگین دسته (میانگین نظر خبرگان) محاسبه شد:

$$\begin{aligned} \tilde{A}_m &= (a_{m1}, a_{m2}, a_{m3}) \quad \text{رابطه ۲} \\ &= \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_1^i, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_2^i, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_3^i \right) \end{aligned}$$

۷. فازی‌زدایی کردن

روش‌های مختلفی برای فازی‌زدایی مقادیر نهایی هر یک از گزاره‌ها وجود دارد. در این مطالعه از روش ساده مرکز ثقل بر اساس رابطه ۳ برای فازی‌زدایی مقادیر هر یک از مراحل دلفی استفاده شد (چن و همکاران، ۲۰۰۹؛ سو و همکاران، ۲۰۱۰؛ وو و فانگ، ۲۰۱۱).

$$S_j = \frac{u_j + m_j + l_j}{3} \quad \text{رابطه ۳}$$

۸. محاسبه میزان اختلاف نظر خبرگان از میانگین و اجرای مرحله دوم دلفی

در این مرحله با استفاده از رابطه ۴ میزان اختلاف نظر هر فرد خبره از میانگین دسته محاسبه شد که این اختلاف می‌توانست مثبت، منفی یا صفر باشد:

جدول ۷. نتیجه اجرای دلفی درباره رویه قضایی و ساختار گزارش کارشناسی

راند اول			راند دوم		
میانگین فازی مثلثی	میانگین فازی زدایی شده	نتیجه	میانگین فازی مثلثی	میانگین فازی زدایی شده	نتیجه
تعیین رویه قضایی در قرار کارشناسی					
۱	(۶/۸۳۶۷ و ۸/۳۲۶۵ و ۹/۲۴۴۹)	پذیرش	(۶/۸۳۶۷ و ۸/۳۲۶۵ و ۹/۲۴۴۹)	۸/۱۳۶۱	پذیرش
ساختار گزارش کارشناسی					
۱	(۷/۱۲۲۴ و ۸/۶۳۲۷ و ۹/۵۱۰۲)	پذیرش	(۷/۱۲۲۴ و ۸/۶۳۲۷ و ۹/۵۱۰۲)	۸/۴۲۱۸	پذیرش
۲	(۷/۱۶۳۳ و ۸/۶۵۳۱ و ۹/۵۱۰۲)	پذیرش	(۷/۱۶۳۳ و ۸/۶۵۳۱ و ۹/۵۱۰۲)	۸/۴۴۲۲	پذیرش
۳	(۷/۵۷۱۴ و ۸/۹۷۹۶ و ۹/۶۵۳۱)	پذیرش	(۷/۵۷۱۴ و ۸/۹۷۹۶ و ۹/۶۵۳۱)	۸/۷۳۴۷	پذیرش
۴	(۶/۸۷۷۶ و ۸/۴۴۹۰ و ۹/۳۸۷۸)	پذیرش	(۶/۸۷۷۶ و ۸/۴۴۹۰ و ۹/۳۸۷۸)	۸/۲۳۸۱	پذیرش
۵	(۶/۴۶۹۴ و ۸/۰۶۱۲ و ۹/۱۴۲۹)	پذیرش	(۶/۴۶۹۴ و ۸/۰۶۱۲ و ۹/۱۴۲۹)	۷/۸۹۱۲	پذیرش
۶	(۷/۲۴۴۹ و ۸/۷۹۵۹ و ۹/۶۷۳۵)	پذیرش	(۷/۲۴۴۹ و ۸/۷۹۵۹ و ۹/۶۷۳۵)	۸/۵۷۱۴	پذیرش
۷	(۷/۰۸۱۶ و ۸/۵۳۱۰ و ۹/۵۷۱۴)	پذیرش	(۷/۰۸۱۶ و ۸/۵۳۱۰ و ۹/۵۷۱۴)	۸/۴۳۵۴	پذیرش
۸	(۶/۴۲۸۶ و ۸/۰۴۰۸ و ۹/۱۲۲۴)	پذیرش	(۶/۴۲۸۶ و ۸/۰۴۰۸ و ۹/۱۲۲۴)	۷/۸۶۳۹	پذیرش
۹	(۶/۹۵۹۲ و ۸/۴۸۹۸ و ۹/۴۰۸۲)	پذیرش	(۶/۹۵۹۲ و ۸/۴۸۹۸ و ۹/۴۰۸۲)	۸/۲۸۵۷	پذیرش
۱۰	(۷/۳۶۷۳ و ۸/۸۷۷۶ و ۹/۶۹۳۹)	پذیرش	(۷/۳۶۷۳ و ۸/۸۷۷۶ و ۹/۶۹۳۹)	۸/۶۴۶۳	پذیرش
۱۱	(۶/۰۶۱۲ و ۷/۷۹۵۹ و ۹/۰۴۰۸)	پذیرش	(۶/۰۶۱۲ و ۷/۷۹۵۹ و ۹/۰۴۰۸)	۷/۶۳۲۷	پذیرش
۱۲	(۶/۹۱۸۴ و ۸/۴۲۸۶ و ۹/۳۲۶۵)	پذیرش	(۶/۹۱۸۴ و ۸/۴۲۸۶ و ۹/۳۲۶۵)	۸/۲۳۴۵	پذیرش
۱۳	(۲/۸۱۶۳ و ۴/۵۹۱۸ و ۶/۳۰۶۱)	رد	(۲/۸۱۶۳ و ۴/۵۹۱۸ و ۶/۳۰۶۱)	۴/۵۷۱۴	رد
۱۴	(۲/۳۸۷۸ و ۴/۱۲۲۴ و ۵/۸۱۶۳)	رد	(۲/۳۴۶۹ و ۴/۰۸۱۶ و ۵/۷۷۵۵)	۴/۱۰۸۸	رد
۱۵	(۶/۰۲۰۴ و ۷/۶۳۲۷ و ۸/۸۳۶۷)	پذیرش	(۵/۹۳۸۸ و ۷/۵۷۱۴ و ۸/۸۱۶۳)	۷/۴۹۶۶	پذیرش
۱۶	(۷/۲۸۵۷ و ۸/۷۳۴۷ و ۹/۵۷۱۴)	پذیرش	(۷/۲۸۵۷ و ۸/۷۳۴۷ و ۹/۵۷۱۴)	۸/۵۳۰۶	پذیرش
۱۷	(۲/۱۰۲۰ و ۳/۷۵۵۱ و ۵/۳۸۷۸)	رد	(۲/۱۰۲۰ و ۳/۷۴۸۳)	۳/۷۴۸۳	رد

جدول ۸. اختلاف میانگین دو راند دلفی فازی

راند اول		راند دوم		اختلاف میانگین دو راند
میانگین فازی زدایی شده	نتیجه	میانگین فازی زدایی شده	نتیجه	ردیف
تعیین رویه قضایی در قرار کارشناسی				
۸/۱۳۶۱	پذیرش	۸/۱۳۶۱	پذیرش	۱
ساختار گزارش کارشناسی				
۸/۴۲۱۸	پذیرش	۸/۴۲۱۸	پذیرش	۱
۸/۴۴۲۲	پذیرش	۸/۴۴۲۲	پذیرش	۲
۸/۷۳۴۷	پذیرش	۸/۷۳۴۷	پذیرش	۳
۸/۲۳۸۱	پذیرش	۸/۲۳۸۱	پذیرش	۴
۷/۸۹۱۲	پذیرش	۷/۸۹۱۲	پذیرش	۵
۸/۵۷۱۴	پذیرش	۸/۵۷۱۴	پذیرش	۶
۸/۴۳۵۴	پذیرش	۸/۳۹۴۶	پذیرش	۷
۷/۸۶۳۹	پذیرش	۷/۸۶۳۹	پذیرش	۸
۸/۲۸۵۷	پذیرش	۸/۲۸۵۷	پذیرش	۹
۸/۶۴۶۳	پذیرش	۸/۶۴۶۳	پذیرش	۱۰
۷/۶۳۲۷	پذیرش	۷/۶۷۳۵	پذیرش	۱۱
۸/۲۳۴۵	پذیرش	۸/۲۳۴۵	پذیرش	۱۲
۴/۵۷۱۴	رد	۴/۵۷۱۴	رد	۱۳
۴/۱۰۸۸	رد	۴/۰۶۸۰	رد	۱۴
۷/۴۹۶۶	پذیرش	۷/۴۴۲۲	پذیرش	۱۵
۸/۵۳۰۶	پذیرش	۸/۵۳۰۶	پذیرش	۱۶
۳/۷۴۸۳	رد	۳/۷۴۸۳	رد	۱۷

۱۰. غربال‌گری گزاره‌ها

یک مقدار آستانه α به منظور غربال کردن گزاره‌ها در نظر گرفته شد. به این صورت که:
 اگر $X \geq \alpha$: گزاره از نظر خبرگان مناسب است.
 اگر $X < \alpha$: گزاره از نظر خبرگان مناسب نیست.
 اساساً مقدار آستانه با استنباط ذهنی تصمیم گیرنده تعیین می‌شود و بر روی تعداد عواملی که غربال می‌شوند، تأثیر مستقیم

خواهد گذاشت. هیچ راه ساده یا قانون کلی برای تعیین مقدار آستانه وجود ندارد (سعدآبادی، ۱۳۸۸). در این پژوهش، عدد ۷ به عنوان حد آستانه در نظر گرفته شد. در صورتی که مقدار فازی‌زدایی شده بزرگتر از ۷ بود آن گزاره پذیرفته شد و هر گزاره‌ای که امتیاز کمتر از ۷ داشت حذف شد (وو و فانگ، ۲۰۱۱). گزاره‌های انتخابی از سوی خبرگان در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹. گزاره‌های نهایی از نظر خبرگان

موضوع	شرح
	در ایران بین حقوق‌دانان در رابطه با مفهوم توقف، سه دیدگاه وجود دارد:
	(الف) دیدگاه مداخله فوری: ناتوانی در پرداخت حتی یک بدهی حال شده، موجب توقف می‌شود.
	(ب) دیدگاه مستلزم مداخله پس از احراز ناتوانی واقعی: اگر بدهی شرکت از دارایی شرکت بیشتر باشد، موجب توقف می‌شود.
	(پ) دیدگاه میانه: عدم تعادل مستمر درآمد و هزینه بنگاه، موجب توقف می‌شود. مثلاً در برهه‌ای از زمان، درآمد شرکت، هشتاد درصد کمتر از هزینه‌ها باشد.
	در رویه قضایی ایران، مفهوم توقف موضع ثابتی نداشته است با این توضیح که برخی از آراء مبتنی بر احراز توقف با بررسی اجمالی وضعیت دارایی تاجر بوده و برخی نیز توقف واقعی را ملاک دانسته‌اند.
	با توجه به «دیدگاه‌های متفاوت حقوق‌دانان نسبت به مفهوم توقف در ایران» و در نتیجه «متفاوت بودن رویه قضایی اتخاذ شده توسط قضات»، لازم است قاضی به هنگام ارجاع پرونده ورشکستگی به کارشناس، در قرار کارشناسی مشخص کند دیدگاه مدنظرش نسبت به موضوع توقف کدام است. در صورتی که دیدگاه قاضی نسبت به توقف در قرار کارشناسی مشخص نشده باشد، کارشناس باید رویه قضایی را از دادگاه استعلام نماید و سپس بر اساس آن فرآیند کارشناسی را انجام دهد.
۱	ارائه فهرست مطالب (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۲	ارائه چکیده‌ای از مهم‌ترین نتایج و دلایل انجام کارشناسی (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۳	ارائه یک لیست کامل از «همه موضوعاتی» که کارشناس طبق قرار کارشناسی درباره آن اعلام نظر نموده و تصریح «نظر کارشناس» نسبت به هر یک از این موضوعات (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۴	ارائه مقدمه و پیش‌زمینه درباره موضوعی که مورد کارشناسی قرار گرفته است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۵	ارائه اهداف انجام کارشناسی (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۶	ارائه دامنه خدمات ارائه شده (بیان دقیق ماهیت و میزان کار انجام شده توسط کارشناس شامل جمع‌آوری داده‌ها، مطالعه گواهی‌های کتبی، مصاحبه با شاهدان واقعی، بازدید از محل، استفاده از مدل‌های کامپیوتری، انجام تحلیل‌ها و ذکر اتکا به نظرات دیگران در فرآیند کارشناسی) (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۷	ارائه موارد ارجاع شده به اسناد منبع (کارشناس در گزارش خود به اسناد منبع که از آن‌ها اطلاعاتی در مورد فرضیات و حقایق به دست آورده است، ارجاع دهد و شماره مهر شده بر روی اسناد را در گزارش خود ذکر کند) (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۸	ارائه نحوه تصدیق اسناد منبع (کارشناس درباره منبع داده‌ها و اسنادی که در گزارش به آنها استناد می‌شود توضیح دهد و استدلال نماید) (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۹	ارائه تشریح مبانی و دلایل نظرات کارشناس (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۰	ارائه داده‌ها و هرگونه اطلاعاتی که مبنای نظرات کارشناس است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۱	ارائه شکل‌ها یا نمودارهایی که برای خلاصه یا پشتیبانی از نظرات کارشناس و یا تشریح آن استفاده می‌شود (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۲	ارائه محدودیت‌هایی که کارشناس در فرآیند کارشناسی با آن مواجه شده است (مصاحبه).
۱۳	ارائه میزان حق الزحمه پرداختی یا قابل پرداخت به کارشناس (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۴	ارائه امضای کارشناس (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۶).
۱۵	گزارش کارشناسی اغلب شامل سه بخش کلی است و «ترتیب» قرار گرفتن این سه بخش در گزارش کارشناسی، می‌تواند به این ترتیب باشد: (الف) «تحلیل‌ها یا مبانی محاسبات» (ب) «نقل قول‌ها یا کپی‌های ارجاعی از اسناد منبع» (ج) «نتایج»

فصل پنجم
روش تحقیق

بخش گزارش کارشناسی

۱۱. محتوا و ساختار گزارش کارشناسی

هدف از انجام این پژوهش پاسخ به دو پرسش است که محتوا و ساختار گزارش کارشناسی در زمینه ورشکستگی را تعیین می‌کند.

پرسش اول این است که آیا لازم است در قرار کارشناسی، رویه قضایی قاضی ارجاع دهنده کارشناسی مشخص شود؟ و پرسش دوم این که پس از انجام فرآیند کارشناسی، نتایج با چه ساختاری

دیدگاه میانه‌ای نیز وجود دارد که قاضی احراز ورشکستگی را منوط به عدم تعادل مستمر در درآمد و هزینه‌های تاجر می‌داند، در این حالت کارشناس باید تمرکز خود را بر صورت سود و زیان و صورت جریان نقدی تاجر معطف کند. بنابراین رویه قضایی موضوع با اهمیتی است که بر محتوا و نتیجه گزارش کارشناسی اثرگذار است.

ب) ساختار گزارش کارشناسی

طبق قانون، کارشناس باید نظر خود را کتباً و به طور مستدل و صریح به دادگاه اعلام کند و در واقع گزارش کارشناسی، نتیجه نهایی فرآیند کارشناسی محسوب می‌شود. از نظر خبرگان حاضر در پانل دلفی، گزارش باید با بیان تحلیل‌ها، مبانی محاسبات و نقل قول‌ها آغاز و با اعلام نتیجه کارشناسی پایان یابد. درباره اجزای گزارش کارشناسی نیز بر روی گنجاندن ۱۴ مورد در گزارش کارشناسی اتفاق نظر داشتند که از نظر آن‌ها ذکر این موارد در گزارش کارشناسی ضروری است.

به منظور ارائه ساختار جامع و کاربردی برای گزارش کارشناسی، ۱۴ شاخص انتخابی در مرحله قبل در اختیار تعدادی از خبرگان پانل دلفی قرار گرفت و با جمع‌بندی نظرات آن‌ها، ساختار پیشنهادی برای گزارش کارشناسی به شرح جدول ۱۰ تهیه شد. گزارش در سربرگ مخصوص کارشناسان که حاوی نام و نام خانوادگی و عنوان کارشناسی است تهیه می‌شود. در ابتدای گزارش «فهرست و چکیده» بیان می‌شود، سپس «مقدمه» و «شرح گزارش» تبیین و در نهایت «نتیجه گزارش» ارائه می‌شود. در این چارچوب، توضیحات، مثال‌ها و مصادیقی برای هر یک از بندهای گزارش ارائه شده که می‌تواند مورد استفاده کارشناسان رسمی دادگستری در دعاوی ورشکستگی قرار گیرد.

به دادگاه گزارش شود؟ پاسخ پرسش اول، فرآیند کارشناسی و اقداماتی که کارشناس باید انجام دهد را مشخص می‌کند و پاسخ پرسش دوم نیز ساختاری را که کارشناسان نتایج و یافته‌های خود را به دادگاه گزارش می‌کنند، تعیین می‌کند. در ادامه با استفاده از نتایج اجرای روش دلفی و گزاره‌های منتخب خبرگان، ابتدا رویه قضایی و تأثیر آن بر محتوای گزارش کارشناسی تبیین و در نهایت ساختار مناسب برای گزارش کارشناسان ارائه می‌شود.

الف) رویه قضایی و تأثیر آن بر محتوای گزارش کارشناسی

خبرگان حاضر در پانل دلفی، لزوم تعیین رویه قضایی در قرار کارشناسی را تأیید کردند. از نظر آن‌ها تعیین رویه قضایی، اولین قدم در فرآیند کارشناسی است و مسیر انجام کارشناسی را روشن می‌سازد. بنابراین کارشناس باید در همان ابتدا نسبت به دیدگاه قاضی آگاه باشد و فرآیند کارشناسی را بر اساس رویه قضایی قاضی ارجاع دهنده کارشناسی، برنامه‌ریزی و اجرا کند. اگر قاضی مطابق با نظر عده‌ای از حقوق دانان معتقد باشد که صرف عدم پرداخت دیون، برای صدور حکم ورشکستگی تاجر کافی است و لازم نیست مجموع دارایی او کم‌تر از مجموع بدهی‌اش باشد بلکه کافی است که نتواند به طور عادی بدهی‌های خود را پرداخت کند. کارشناس باید بررسی‌های خود را بر صورت جریان نقدی و دارایی‌ها و بدهی‌های جاری متمرکز کند. نقطه مقابل این دیدگاه، زمانی است که دیدگاه قاضی نسبت به ورشکستگی، احراز توقف واقعی تاجر و بیش‌تر بودن بدهی‌های وی نسبت به دارایی‌هایش باشد، در این حالت کارشناس باید تمامی دارایی‌ها و بدهی‌های تاجر را بررسی کند که لازمه آن تمرکز کارشناس بر صورت وضعیت مالی و بررسی کلیه دارایی‌های تاجر، اعم از دارایی‌های جاری و غیر جاری و مقایسه آن با بدهی‌ها است.

جدول ۱۰. ساختار پیشنهادی گزارش کارشناسی

نام و نام خانوادگی کارشناس	
کارشناس رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی	
«گزارش کارشناسی»	
فهرست و چکیده	
۱- ارائه فهرست مطالب.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ فهرست مطالب ▪ فهرست جدول‌ها ▪ فهرست نمودارها و شکل‌ها
۲- ارائه چکیده‌ای از مهم‌ترین نتایج و دلایل انجام کارشناسی.	<p>بیان مختصر مهم‌ترین دلایل و نتایج کارشناسی، بررسی گزارش کارشناسی توسط قاضی را تسریع می‌کند و به او کمک می‌کند تا از زمان به نحو مؤثرتری استفاده نماید این بخش، مشابه تهیه چکیده برای مقالات است که در آن اهداف انجام پژوهش، روش تحقیق و نتایج حاصل از پژوهش به طور خلاصه بیان می‌شود.</p>
بخش اول: مقدمه	
۳- ارائه مقدمه و پیش زمینه درباره موضوعی که مورد کارشناسی قرار گرفته است.	<p>مقدمه‌ای شامل شماره پرونده مشخصات طرفین دعوا به تفکیک خواهان (شاکی) و خوانده (مشاکلی) به مخاطب گزارش ارائه می‌شود.</p> <p>«باست محترم شعبه دادگستری</p> <p>با سلام و احترام</p> <p>در پرونده شماره مطروحه از سوی آقای / خانم به طرفیت آقای / خانم نظریه کارشناسی خود را طبق قرار صادره مقام محترم قضایی در صفحه به انضمام برگ مدارک استنادی ارائه می‌نمایم.</p>
۱- ارائه اهداف انجام کارشناسی.	در این بخش از متن قرار کارشناسی استفاده می‌شود که در آن موضوعاتی که برای بررسی به کارشناس ارجاع شده است بیان می‌شود.

«کارشناسان منتخب با مراجعه به شعبه و مطالعه پرونده، مراجعه به محل شرکت و با بررسی دفاتر مربوطه و میزان دارایی و بدهی شرکت مذکور، میزان طلب آقای که مستند به چک شماره ۱۳۴۹/۱۶۹۶۰۴/۵۹ مورخ ۱۳۹۴/۱۰/۲۶ می باشد به این مرجع اعلام نمایند که آیا در تاریخ ۱۳۹۵/۰۳/۳۰ که گواهی عدم پرداخت چک صادر شده است، شرکت صادر کننده چک، توانایی مالی پرداخت مبلغ را داشته است یا خیر؟ به تعبیری اعلام گردد آیا شرکت مذکور در تاریخ ۱۳۹۵/۰۳/۳۰ متوقف و ورشکسته بوده است یا خیر؟ و بیان سایر نکاتی که در احقاقی حق مؤثر باشد.»

بخش دوم: شرح گزارش

۱- ارائه دامنۀ خدمات ارائه شده (بیان دقیق ماهیت و میزان کار انجام شده توسط کارشناس، شامل جمع آوری داده‌ها، مطالعه گواهی‌های کتبی، مصاحبه با شاهدان واقعی، بازدید از محل، استفاده از مدل‌های کامپیوتری، انجام تحلیل‌ها و ذکر اتکا به نظرات دیگران در فرآیند کارشناسی).

- اسناد و مدارک و اظهارات خواهان یا شاکی بیان می‌شود:
- «وکیل محترم خواهان مطابق دادخواست تقدیمی به دادگاه محترم و در جلسات حضوری برگزار شده در دفتر کار اینجانب موارد ادعایی خود را بدین شرح اعلام نموده است.»
- اسناد و مدارک و اظهارات خوانده یا متشاکی بیان می‌شود:
- «وکیل محترم خوانده مطابق دادخواست تقدیمی به دادگاه محترم و در جلسات حضوری برگزار شده در دفتر کار اینجانب موارد ادعایی خود را بدین شرح اعلام نموده است.»
- اقداماتی که توسط کارشناس انجام شده بیان می‌شود، به طور مثال:
 - دیدگاه قاضی نسبت به توقف استعلام و مشخص شد دیدگاه او مطابق با دیدگاه توقف واقعی است.
 - دفاتر تجاری تاجر بررسی شد.
 - لیست املاک و مستقات تاجر از اداره ثبت اسناد و املاک شهر استعلام شد.
 - مانده و گردش حساب‌های بانکی تاجر از بانک‌های مختلف استعلام شد.
 - میزان مانده تسهیلات دریافتی از بانک استعلام شد.
- در تعیین ارزش یک دستگاه آپارتمان به مترمتر واقع در به پلاک ثبتی به نظر همکار محترم آقای / خانم کارشناس رسمی دادگستری در رشته راه و ساختمان استاد شد.
- دعوی حقوقی مطرح شده از سوی تاجر یا علیه تاجر بررسی شد.
- برای کشف فاکتورهای یا فروشندۀ یکسان و آدرس‌های متفاوت یا برعکس از تکنیک داده کاوی استفاده شد.
- گردش حساب‌های تنخواه‌گردان بررسی شد.

۱-۱- ارائه موارد ارجاع شده به اسناد منبع (کارشناس در گزارش خود به اسناد منبع که از آن‌ها اطلاعاتی در مورد فرضیات و حقایق به دست آورده است، ارجاع دهد و شماره مهر شده بر روی اسناد را در گزارش خود ذکر کند).

مطابق نظریۀ همکار محترم کارشناس رسمی دادگستری در رشته راه و ساختمان به شماره ۱۰۰۵۲-۱۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۳/۰۹ ارائه شده در صفحه پرونده و صورتمجلس تفکیکی شماره ۱۲۵/۱۴۰۰/۴۷۴ مورخ ۱۴۰۰/۰۲/۰۷ ارائه شده در صفحه پرونده ارزش یک دستگاه آپارتمان به مترمتر واقع در به پلاک ثبتی مبلغ ریال ارزیابی شد.

۱-۲- ارائه نحوه تصدیق اسناد منبع (کارشناس درباره منبع داده‌ها و اسنادی که در گزارش به آن‌ها استناد می‌شود توضیح دهد و استدلال نماید).

قاضی ممکن است که استفاده از بعضی مدارک و اطلاعات در گزارش کارشناس را نپذیرد مگر این که پایه و اساس مناسبی برای آن در نظر گرفته شود بنابراین، کارشناس ممکن است در مورد این که چه اطلاعاتی در گزارش قابل قبول است با قاضی مشورت کند. ممکن است لازم باشد که کارشناس درباره منبع داده‌ها و اسنادی که در گزارش به آن‌ها استناد می‌شود توضیح دهد و استدلال کند. مثلاً در این بخش می‌توان به استفاده از ارزش‌های جاری یا دفتری و نظر قاضی نسبت به آن اشاره کرد.

ذکر این موضوع که: «رسیدگی‌های انجام شده در محدوده قرار کارشناسی و بر اساس مدارک و مستندات ارزیابی توسط طرفین و اشخاص مرتبط با موضوع پرونده است. چنان چه پس از صدور این گزارش، مدارک، مستندات و اطلاعات متکی به اسناد قابل قبولی ارائه شود که در نتیجه‌گیری مؤثر باشد مسئولیتی متوجه کارشناس نبوده و در صورت لزوم با دستور مقام قضایی بررسی و درباره آن اظهار نظر مجدد خواهد شد.»

ذکر این موضوع که: مسئولیت هرگونه جعل، مخبوش بودن یا نابرابری مدارک ارزیابی با نسخه‌های اصلی، بر عهده ابراز کننده اسناد و مدارک است.

۱-۳- ارائه محدودیت‌هایی که کارشناس در فرآیند کارشناسی با آن مواجه شده است.

- بخشی از اسناد و مدارک و دفاتر تجاری تاجر در آتش‌سوزی از بین رفته است و امکان بررسی آن وجود نداشت.
 - به علت عدم همکاری تاجر، امکان بازدید از ماشین‌آلات و تجهیزات موجود در کارخانه فراهم نشد.
- ۲- ارائه تشریح مبانی و دلایل نظرات کارشناس.

- کارشناس با توجه به بررسی‌های انجام شده و تکنیک‌های اجرا شده در فرآیند کارشناسی، استدلال‌های خود را بیان می‌کند:
- تاجر مالکیت تعدداری از دارایی‌های خود از جمله یک واحد آپارتمان، یک قطعه زمین و موجودی حساب بانکی خود را به همسر خود خانم واگذار کرده است.
- شرکت «الف» که در اواخر سال گذشته دعوی مطالبه وجه را علیه تاجر در شعبه دادگستری مطرح کرده است شخص وابسته با تاجر به شمار می‌رود (فرزند تاجر مدیرعامل شرکت «ب» می‌باشد که مالک بخشی از شرکت «الف» است) و مدارک و مستندات که نشان دهد تاجر با شرکت «الف» معامله‌ای داشته در دست نیست.
- شرکت «ج» فاکتورهای متفاوتی با موضوع «ارائه خدمات مختلف» «فروش تجهیزات» «فروش مواد اولیه» و ... برای تاجر ارسال کرده است و از این بابت مبلغ ریال به شرکت «ج» پرداخت شده است. بررسی‌های کارشناسی نشان می‌دهد شرکت «ج» یک شرکت کد فروش است و فاکتورهای ارسالی صورتی بوده است.
- کارشناس با توجه به بررسی‌های انجام شده در فرآیند کارشناسی، درباره ادعاهای خواهان (شاکی) و خوانده (متشاکی) اعلام نظر می‌کند.
- با توجه به محاسبات انجام شده ادعای خواهان درباره فاقد وجهت است.

۲-۱- ارائه داده‌ها و هرگونه اطلاعاتی که مبانی نظرات کارشناس است.

- محاسبات انجام شده و جدول‌های مربوط به آن ارائه می‌شود.
- مدارکی که به آن‌ها استناد شده است ارائه می‌شود به طور مثال:
 - تصویر اسناد مالکیت آپارتمان، زمین و صورتحساب بانکی تاجر یا تصویر استعلام از اداره ثبت اسناد و املاک.
 - تصویر شناسنامه تاجر که نام همسر و فرزندان وی در آن قید شده است.
 - تصویر روزنامه رسمی شرکت «الف» و «ب».
 - تصویر دادنامه صادره از شعبه دادگستری با موضوع محکومیت شرکت به پرداخت مبلغ ریال بابت مطالبات شرکت «الف».
 - تصویر فاکتورهای شرکت «ج» که برای تاجر ارسال شده و رسیدهای بانکی انتقال وجوه به حساب شرکت «ب» از سوی تاجر.

۲-۲- ارائه شکل‌ها یا نمودارهایی که برای خلاصه یا پشتیبانی از نظرات کارشناس و یا تشریح آن استفاده می‌شود.

ارائه نموداری که وابستگی شرکت «ب» با تاجر را نشان می‌دهد.

بخش سوم: نتیجه گزارش

- ۱- ارائه یک لیست کامل از «همه موضوعاتی» که کارشناس طبق قرار کارشناسی درباره آن اعلام نظر نموده و تصریح «نظر کارشناس» نسبت به هر یک از این موضوعات.
- پس از بررسی اسناد و مدارک ابرازی و اجرای تکنیک‌های کارشناسی، مشخص شد که در تمام سال‌های مورد رسیدگی، بدهی‌های شرکت بیش‌تر از دارایی‌های آن بوده است و در نتیجه شرکت از تأدیة دیون خود متوقف و ورشکسته بوده است. تاریخ توقف شرکت اعلام می‌شود.
- ۲- ارائه میزان حق الزحمه طریقه تعرفه مصوب سال ۱۳۹۸ رئیس محترم قوه قضائیه مبلغ ریال اعلام می‌شود خواهشمند است موافقت و دستور فرمایید پس از کسر علی‌الحساب مابقی مبلغ به حساب کانون کارشناسان دادگستری (مرکز و کلا و کارشناسان قوه قضائیه) واریز شود.
- این بند را می‌توان طی نامه چنانگانه به دادگاه اعلام نمود.
- ۳- ارائه امضای کارشناس.

بحث و نتیجه‌گیری

است که برداشت او ایجاد توقف واقعی در عملیات است. در حالت اول کارشناس باید بیشتر جریان وجه نقد تاجر را بررسی کند اما در حالت دوم لازم است کارشناس کلیه دارایی‌ها و بدهی‌های تاجر را بررسی و توقف واقعی را احراز کند. از نظر خبرگان، کارشناس برای ارائه گزارش کارشناسی دقیق باید از دیدگاه قاضی نسبت به توقف آگاه باشد و لازمه آن این است که قاضی به هنگام ارجاع پرونده به کارشناس، در قرار کارشناسی دیدگاه خود را به صراحت بیان کند.

۲. کارشناس باید نتایج بررسی‌های خود را در قالب نظریه کارشناسی به دادگاه ارائه کند. در این پژوهش نظر خبرگان درباره اجزای گزارش کارشناس و ترتیب آن مورد پرسش قرار گرفت. خبرگان چهارده مورد را برای ارائه در گزارش کارشناسی، ضروری دانسته و اشاره به برخی موضوعات از جمله «صلاحیت کارشناس شامل تألیفات او در پنج سال گذشته» و «فهرستی از پرونده‌های مرتبط او در پنج سال گذشته» را لازم ندانستند، با این استدلال که در ایران کارشناسان رسمی، توسط دادگاه و بر اساس صلاحیتی که کانون کارشناسان یا مرکز کارشناسان قوه قضائیه برای آن‌ها تعیین کرده است انتخاب می‌شوند و بیان این موارد در نظریه کارشناسی ضرورت ندارد و موجب طولانی شدن متن گزارش می‌شود. درباره ترتیب ارائه گزارش کارشناسی نیز اجماع بر این بود که ابتدا «تحلیل‌ها یا مبانی محاسبات» و «نقل قول‌ها یا کپی‌های ارجاعی از اسناد منبع» بیان و در پایان «نتایج» ارائه شود.

در نهایت برای تدوین یک ساختار کاربردی برای گزارش کارشناسی، نتایج دلفی در اختیار تعدادی از خبرگان قرار گرفت و با جمع‌بندی نظرات آن‌ها، ساختار گزارش کارشناسی تدوین شد. در ساختار پیشنهادی، ابتدا «فهرست و چکیده» ارائه می‌شود، سپس محتوای اصلی گزارش در سه بخش کلی «مقدمه»، «شرح گزارش» و «نتیجه گزارش» ادامه می‌یابد. برای هر یک از بندهای گزارش نیز توضیحات، مثال‌ها و مصادیقی ارائه شده که تهیه گزارش کارشناسی در دعاوی ورشکستگی را تسهیل می‌کند.

نظر کارشناس، دیدگاه یک فرد متخصص و حرفه‌ای است که دادرسی از آن به عنوان ابزاری مفید در جهت حل و فصل دعاوی حقوقی و کیفری بهره می‌گیرد و همچون راه و طریقی است که قاضی را در کشف حقیقت یاری می‌کند (ساعی و تقفی، ۱۳۹۲). ورشکستگی از موضوعاتی است که پیامدهای اجتماعی و اقتصادی بی‌شماری در پی دارد و قضات برای تشخیص آن و صدور حکم ورشکستگی تاجر، تا حد زیادی به نظریه کارشناسان حسابداری و حسابرسی استناد می‌کنند. بنابراین فرآیند کارشناسی باید در راستای تأمین نیازهای اطلاعاتی قضات برنامه‌ریزی و اجرا شود و در نهایت گزارش کارشناسی ارائه شده به دادگاه دارای ساختاری مناسب و حاوی اطلاعاتی مفید برای تصمیم‌گیری قضات باشد.

در ایران حوزه فعالیت کارشناسان رسمی حسابداری و حسابرسی، محدودتر از کشورهایی مانند آمریکا، استرالیا و ... است و تا کنون استانداردهای حرفه‌ای که راهنمای عمل آن‌ها در فرآیند کارشناسی باشد، تدوین نشده است. متقاضیان پروانه کارشناسی، پس از قبولی در آزمون و گذراندن دوره کارآموزی به انجام کارشناسی می‌پردازند و به دلیل فقدان استانداردهای حرفه‌ای، اغلب در فرآیند کارشناسی از تجربیات شخصی و حرفه‌ای خود بهره می‌برند. در این راستا، این پژوهش با رویکردی کاربردی و با هدف تعیین مسیر کارشناسی و ارائه ساختار مناسب برای گزارش کارشناسی در دعاوی ورشکستگی انجام شد که نتایجی به شرح زیر در بر داشت:

۱. تشخیص ورشکستگی و توقف تاجر، تحت تأثیر قوانین موجود در این زمینه است. با توجه به این که موضوع ورشکستگی و توقف از منظر حقوق‌دانان مورد اختلاف است و دیدگاه‌های مختلفی نسبت به آن وجود دارد، از نظر خبرگان حاضر در پانل دلفی باین پژوهش، لازم است قاضی در «قرار کارشناسی» با مشخص کردن دیدگاه خود نسبت به توقف، مسیر کارشناسی را مشخص کند و کارشناس از همان ابتدا، فرآیند کارشناسی را بر اساس دیدگاه قاضی برنامه‌ریزی و اجرا کند. اگر برداشت قاضی از ورشکستگی، ایجاد توقف ظاهری در عملیات باشد، فرآیند کارشناسی متفاوت از زمانی

References

- AICPA. (1993). comparing attest and consulting services: a guide for the practioner: consulting services special report. 93 (3). *University of Mississippi*.
- AICPA. (1996). communicating in litigation services: reports: a nonauthoritative guide; consulting services practice aid. 96 (3), *university of Mississippi*.
- Alidusti, S. (2006). Delphi method: basics, stages and examples of application. *Quarterly Journal of Management and Development*, 3 (31), 8-23 (In Persian).
- Azami Zangane, A. (1961). *commercial law*. Bina, Bija (In Persian).
- Botes, V; Saadeh, A. (2018). Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting. *Pacific Accounting Review*, <https://doi.org/10.1108/PAR-12-2016-0117>.
- Brennan, N.M. (2005). Accounting expertise in litigation and dispute resolution. *Journal of Forensic Accounting*, 2, 13-35.
- Chalaki, P & Ghaderi, B. (2015). Forensic accounting and its role in prevention and detection of fraud. *Journal Of Accounting And Auditing Studies*, 4 (16): 44-57 (In Persian).
- Cheng, C. H, and Lin, Y. (2002). Evaluating the the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation. *European journal of operational research*, 142(1), 174-186.
- Cheng, J. H, lee, C. M. And Tang, C.H. (2009). An application of fuzzy Delphi and fuzzy AHP on evaluating wafer supplier in semiconductor industry. *WSEAS transactions on information science and applications*, 6(5), 756-767.
- Dada, S. O; Enyi, P. E; & Owolabi, S. A. (2013). Forensic accounting: A relevant tool for effective investigation of bribery cases in Nigeria. *Unique Journal of Business Management Research*, 1(5), 96-99.
- Dorse, S. Teymuri, Sh. (2019). The influence of forensic auditors on corporate governance. *Accounting and social interest*, 9(3), 69-85 (In Persian).
- Ebadi, M. (2012), *commercial law*, Tehran: Ganje shirin (In Persian).
- Hsu, Y. L; Lee, C. H. & Kreng, V. B. (2010). The application of fuzzy Delphi method and fuzzy AHP in lubricant regenerative technology selection. *Expert systems with Applications*, 37, 419-425.
- Henderson, C; Lenz, K.W, Expert witness: role and duties, *Encyclopedia of forensic and legal medicine*, second edition, 472-475.
- Jafari, N. Dehghan, H & Darabi, R. (2017). Examining the role of the forensic accountant in the litigation of the crime of money laundering. *Accounting research*, 4 (24), 85-102 (In Persian).
- Jules, E. (2023). Expert witness qualifications and testimony. *Encyclopedia of forensic sciences*, Third edition, 2, 328-332.
- Kaviyani, K. (1391). *Bankruptcy law*. Tehran: Mizan (In Persian).
- Klir, G.J. Yuan, B. (1995). Fuzzy sets and fuzzy logic: theory and applications, *New Jersey: prentice*.
- Kramer, B; Seda, M. And Bobashev, G. (2017). Current opinions on forensic accounting education. *Accounting Research Journal*, 30 (3), 249-264, doi: 10.1108/ARJ-06-2015-0082.
- Latif, s; raheli, h; yadavar, h; saadi, h; shahrestani, s. (2018). Identification and explanation of executive steps of conservation agriculture development in Iran using Fuzzy Delphi Method. *Iranian journal of biosystem engineering*, 49 (1), 107-120 (In Persian).
- Majbourni Yazdi, H, Khalifehsultani, S and Hejazi, R. (2023). Developing of fraud detection model in forensic accounting. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 9 (2), 1-20 (In Persian).
- Muideen, A; Abiodun, T; Udosen, J; Anwana, O. (2023). *Digital forensic accounting and cyber fraud in Nigeria. 2023 international conference on cyber management and engineering*, <https://ieeexplore.ieee.org/xpl/conhome/10050883/proceeding>.
- Nunn, L; McGuire, B.L; Whitcomb, C. And Jost, E. (2006). Forensic accountants: financialinvestigators. *Journal of Business and Economics Research*, 4(2), 1-12.
- Rezaee, A, Molayi Khas, M. (2020). Bankruptcy in the Iranian and American

- legal systems. *Judgment Quarterly*, 20 (102): 63-85 (In Persian).
- Rezaee, Z. (2002). Forensic accounting practices, education, and certifications. *Journal of Forensic Accounting*, 3(2), 207-223.
- Saadabadi, A; Taleghani, GH; and Golchin, A. Identifying and investigating teamwork barriers in Iranian knowledge-based organizations and Tehran University of science and technology parks through fuzzy approach. *Public organization management*, 1 (3), 79-96 (In Persian).
- Saei, M. Saghafi, M. (2013). Evaluation of experts' opinion validity in view of Islamic jurisprudence and law. *The judiciary law journal*, 77(83), 89-112 (In Persian).
- Shams, A. (2018). *Code de procedure civil Iranien*, Tehran: Derak (In Persian).
- Siegel, J.G. and Shim, J.K. (2010). Accounting Handbook, 5th ed; *Barron's educationalseries*, Hauppauge, NY.
- Sufijan, sheyda. (2016). Expert opinion in criminal affairs. *Verdict analyses*, 1 (1), 93-105 (in Persian).
- Tavakoli, M. (2015). *Summary of civil procedure*. (1), Tehran: Tarhe Novin Andishe (In Persian).
- Thomas w. G, Steven L. S, Mona M. C and Jessica S. P. (2012). *A guide to forensic accounting investigation*. 2th ed, Print ISBN: 9780470599075|onlineisbn:9781119200048|DOI:10.1002/9781119200048.
- Wu. Ch. and Fang, W. (2011). Combining the fuzzy analytic hierarchy process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers. *Qual quant*, 45 (4), 751- 768.