دور أساليب المحاسبة القضائية للحد من عمليات الغش والتلاعب

أ.م.د. صبيحة برزان* قيس مكي خلف**

المستخلص

تعد عمليات الغش ، والتلاعب في القوائم المالية من المواضيع المهمة في مجال مهنة المحاسبة والتدقيق ، والتي أدت إلى حدوث الأزمات المالية ، وانتشار الفضائح ، والفساد في كبرى الشركات العالمية ، إضافة إلى ذلك كثرة الدعاوى ، والقضايا المرفوعة في المحاكم ، يسعى البحث إلى التعرف على أساليب تؤدي إلى الرقابة على أداء المدقق الخارجي وبالتالي الحد من أساليب التلاعب المحاسبي ، إذ أن المحاسبة القضائية تنظر إلى ما وراء الأرقام لكشف ألحقائق والمزاعم من خلال تفسير مفاهيم الغش والتلاعب المحاسبي ، ومفهوم المحاسبة ألقضائية ، وتم اختبار فرضية البحث من خلال استخدام استمارة الاستبانة والتي تم توزيعها على عينة تكونت من مجموعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية ، وقد تم استخدام التحليل ألعاملي لبيان أهمية أساليب المحاسبة القضائية ، وأيها أكثر أهمية في التطبيق ، وقد خلصت نتائج البحث إلى وجود حالات لعمليات الغش والتلاعب في القوائم المالية ، ومن أهم التوصيات ضرورة تعيين محاسب قضائي .

الكلمات المفتاحية : الغش والتلاعب المحاسبي ، المحاسبة القضائية ، أساليب المحاسبة القضائية.

Abstract

The fraud and manipulation in the financial statements is regarded as one of the important topics in the field of the accounting profession, the auditing, and led to a financial crisis, and the proliferation of scandals and blighter in major international companies, in addition to that the big number of cases the courts and collect decide until now, seek search to identify on method lead to monitoring the performance on the external auditor so limit from method accounting manipulation, as the forensic accounting look beyond the numbers to reveal the facts and allegations ,through form to identify the concept of fraud manipulation ,and the concept of forensic accounting , hypothesis was tested through use questionnaire from distributed on the set of samples from users of accounting in formation, and use factor analysis to notice the importance of forensic accounting method ,and which is more important in the application , have concluded results find the existence of cases of fraud ,and manipulation operations in the financial statement ,and the most important recommendations need necessity designation forensic accountant

Key words : fraud and manipulation of accounting, Forensic Accounting methods.

* الكلية التقنية الادارية / بغداد .

** باحث .

مقبول للنشر بتأريخ 2015/10/6

مستل من رسالة ماجستير

المقدمة

يستعرض البحث مشكلات تتعرض لها بعض الشركات وما يتج عنها الكثير من قضايا ينتظر فيها في المحاكم والناتجة عن الغش والتلاعب بالقوائم المالية ومما يؤثر سلبا في المعلومات المحاسبية التي تنتجها هذه القوائم ، إذ أن الكثير من الأزمات المالية التي تتعرض لها الشركات ناتجة عن مشكلة الثقة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية والقائمين على إعداد القوائم المالية والمصادقة عليها ،مما يتطلب ضرورة إيجاد وسائل رقابية فعالة تحكم السيطرة على أداء المدقق ألخارجي والتي تقوم على أساس ربط القانون بالأعمال المحاسبية ، أي إيجاد محاسب قضائي ملم بكافة المفاهيم والمبادئ المحاسبية والتدقيقية لفض النزاعات بين الشركات والأطراف التي تتعامل معها ، والمتمثلة بأساليب المحاسبة القضائية ، وبالتالي تخفيض والحد من التلاعب والغش المحاسبي .

المبحث الاول
منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث :

تعد عملية الغش والتلاعب في القوائم المالية من المشاكل التي تواجهها الكثير من الشركات ، نتيجة تواطؤ المدقق الخارجي لتحقيق أهداف ومصالح أطراف على حساب مصالح وأهداف أطراف أخرى ممن لهم مصالح مع الشركات عينة البحث ، مما يؤثر في القرارات المتخذة وبالتالي يؤثر على أداء الشركات عينة البحث ، مما يتطلب التزام المدقق الخارجي بالمسؤوليات المكلف بها ، لذلك فان مشكلة البحث تتمثل بالتساؤلات ألآتية :-

1. هل هناك عمليات غش ، وتلاعب في القوائم المالية للشركات عينة البحث ؟
2. هل تتأثر القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية للشركات عينة ألبحث بالتلاعب بالقوائم المالية في الشركات عينة البحث ؟
3. هل يمكن تطبيق أساليب المحاسبة القضائية للحد من عمليات الغش ، والتلاعب المحاسبي في الشركات عينة البحث؟

ثانياً : أهمية البحث :

تبرز أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على مفهوم الغش ، والتلاعب ، والدور الذي تقوم بها المحاسبة القضائية من خلال أساليبها.

ثالثاً : هدف البحث :

يهدف البحث إلى أمكانية تطبيق أساليب المحاسبة القضائية للحد من عمليات الغش،والتلاعب في القوائم المالية من خلال تحقيق الأهداف الآتية:

1. توضيح مفهوم الغش والتلاعب وأنواعه وفق ما طرحته الأدبيات التدقيقية والمحاسبية.
2. التعرف على مفهوم المحاسبة القضائية ، وأساليبها التي يمكن تطبيقها.
3. التعرف عن كثب على مظاهر الغش والتلاعب المحاسبي في الشركات عينة البحث ، والقضايا المرفوعة عليها.
4. التعرف على أي من الأساليب أكثر أهمية من الأساليب الأخرى وفق أراء عينة البحث.
5. معرفة أمكانية تطبيق أساليب المحاسبة القضائية للحد من حالات الغش والتلاعب المحاسبي في الشركات عينة البحث.

رابعاً : فرضية البحث :

يقوم البحث على الفرضية الرئيسية الأتية : -

أمكانية تطبيق أساليب المحاسبة القضائية للحد من عمليات الغش ، والتلاعب في القوائم المالية.

خامسا : حدود البحث :

الحدود المكانية :- مجموعة من الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

الحدود الزمانية :- اعتمد الباحثان على مجموعة من المشاكل القانونية والقضايا المرفوعة في المحاكم للشركات عينة البحث للسنوات (2008-2013).

سادسا : عينة البحث والأساليب الإحصائية المستخدمة :

1-عينة البحث :

تتمثل عينة البحث بمجموعة من (المدققين الخارجين ألمساهمين (أعضاء مجلس الإدارة) ،مخمنو الضرائب ، القضاة ، الاكاديمين) ،لارتباط موضوع البحث بممارسة أعمالهم بصورة مباشرة .

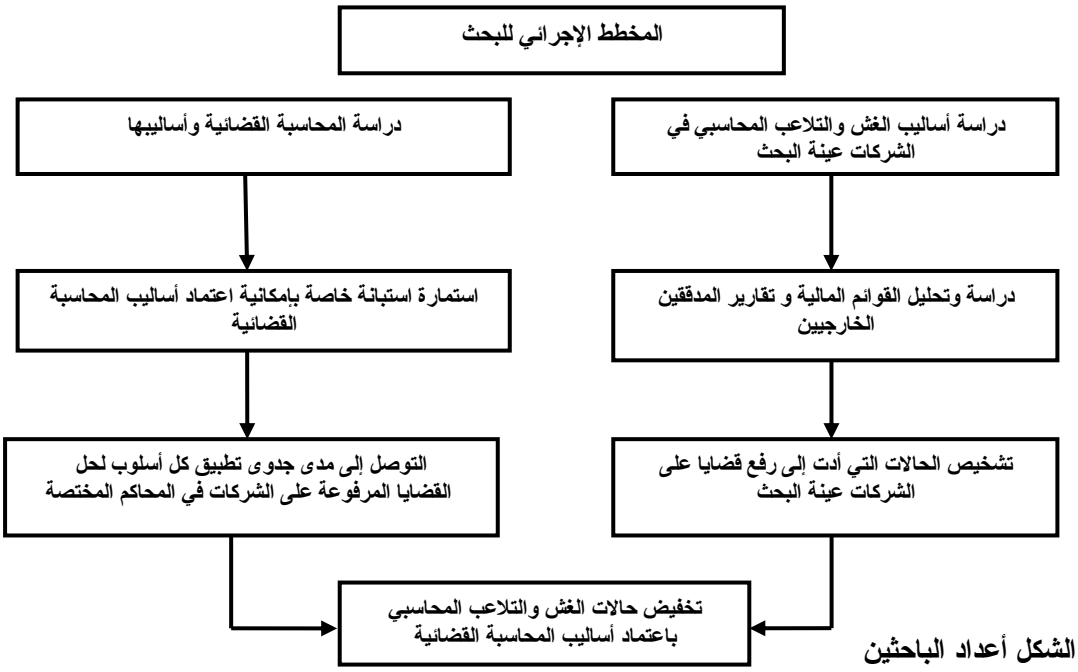
2-أسلوب البحث والأدوات ألإحصائية:

اعتمد أسلوب الاستقصاء من خلال استمارة استبانة أعدت لذلك باعتبارها الأسلوب المناسب لاختبار فرضية البحث ، وتم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي في الإجابة ، وتم استخدام الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي ، الانحراف المعياري) لبيان مدى توافق أو تعارض أفراد العينة في الإجابة ،وتم استخدام التحليل ألعاملي لبيان أهمية أساليب المحاسبة القضائية .

سابعاً : المخطط الإجرائي للبحث :

يمثل المخطط الإجرائي للبحث بالطريقة التي قام الباحثان في اختبار فرضية البحث وبالتالي تحقيق الأهداف ، والشكل الأتي يمثل المخطط الإجرائي للبحث.

الشكل (1)
المخطط الإجرائي للبحث



الشكل أعداد الباحثين

المبحث الثاني

أولاً : التطور التاريخي لمفهوم المحاسبة القضائية :

لقد ظهرت في مجال الأدب المحاسبي عدة محاولات لتطوير المحاسبة ، والمعلومات المحاسبية ، وكان أبرزها التي نادت بالربط بين المحاسبة ،والقانون من جهة ، وبين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى . ومن هنا انطلقت الدعوات في عدد من البلدان المتقدمة حول الحاجة إلى خدمات المحاسبة القضائية (جميل،2012 :13) .

أذ تشير الأدلة بأن مهنة المحاسبة القضائية ليست حقل جديد ، فقد كانت في الوجود ، ومنذ فترة طويلة على الرغم من انه في تلك المرحلة لم يكن يطلق عليها بالمحاسبة القضائية .ففي مصر القديمة يطلق على المحاسبين القضائيين الذين يعملون على مراقبة مخزون الحبوب ،والذهب ،والموجودات الأخرى التي تخص الفراعنة بمصطلح عيون ،وآذان الفراعنة (w.singleton and J. singleton ,2010:2).

ويمكن إرجاع المحاسبة القضائية إلى ما قبل حوالي 200 سنة إذ تم العثور على أقدم الأدلة التي تم نشرها في أحدى الصحف في غلاسكو اسكتلندا عام 1824 ، إذ تم استخدام المحاسبين للتحقيق في المحاكم ،والقيام بإجراءات التحكيم (Singh,2012:101) .

كما أشار بعض الباحثين بأنه تم طرح المحاسبة القضائية في طليعة الحملة الصليبية ضد الخداع ، والفضائح المالية (Bhasin,2013 :54)

إن الحاجة إلى المحاسبة القضائية قد نتجت عن اللوائح التنظيمية ،والجنائية ، وظهر ذلك واضحاً منذ عام 1900 م باعتماد ضريبة الدخل الاتحادية مما اوجب طلب للمحاسبين القضائيين ، وذلك بسبب التهرب من دفع الضريبة ، نتيجة لذلك وضعت دائرة ضريبة الإيرادات الداخلية (مصلحة الضرائب) في أمريكا الكثير من التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية للكشف عن المتهربين من الضرائب ،وواحدة من حالات التهرب من دفع الضريبة التي كشفت عنها المحاسبة القضائية ، والتي كانت من العصابات سيئة السمعة آل كابوني (الجليلي،2012 ،13).
وقد قام مكتب التحقيقات الفدرالي ودائرة الإيرادات الداخلية ،ولجنة التجارة الاتحادية ، ومكتب المحاسبة الحكومية باستخدام المحاسبين القضائيين (Gray,2008:115)

وقد انشأ مكتب التحقيقات الفدرالي وحدة المحاسبة القضائية في Mars 2009 لدعم تحقيقات المكتب ومهمة هذه الوحدة هو تطوير وإدارة ، وتعزيز برامج المحاسبة القضائية والتحليل المالي(dutty,2013;2) .

ففي عام 1900 ظهرت مقالات في الولايات المتحدة الأمريكية ،وانكلترا توجه بشان منح شهادة الخبراء (Munn and others, 2006:1) .

وفي عام 1942 نشر (Peloubet) مقالاً بعنوان (المحاسبة القضائية مكانها في اقتصاد اليوم). ثم شهدت المحاسبة القضائية توسعاً سريعاً في الطلب على خدماتها منذ عام 1980 (Bhasin,2013:2)
وأن ظهور المنظمات المهنية التي تدعم المحاسبة القضائية ، وتعمل جنباً الى جنب منها رابطة معتمد الاحتيال، والكلية الأمريكية للممتحنين الشرعيين ،ورابطة أخصائي الاحتيال أذ تم تطوير المحاسبة القضائية ، والاهتمام به عن طريق إصدار المعايير الخاصة بها(Gray,2008:116) .

في عام 1982 صدر أول كتاب للمحاسبة القضائية من قبل (Dykman) بعنوان (المحاسب كشاهد خبير) ، وفي عام 1988 تم تأسيس جمعية معتمد الاحتيال ثم الكلية الأمريكية للمحاسبين القضائيين عام 1992، وبدأ المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين عمله عام 1997 (Singh,2012:102) .

ثانياً : تعريف المحاسبة القضائية :

هنالك عدة محاولات من الدارسين ،والباحثين ، والمنظمات لإيجاد تعريف مناسب للمحاسبة القضائية ، وعلى هذا الأساس سيتم استعراض وجهات نظر لمفهوم المحاسبة القضائية والتي قسمت على قسمين الأول وجهات نظر الأكاديميين ،والقسم الثاني وجهات نظر المنظمات المهنية ، ويمكن وضع التعاريف الآتية في نطاق الاتجاهات التي ذهب أليها الباحثون ،والتي يوضحها الجدول الاتي:-

جدول (1)

وجهات نظر ألأكاديميين والمهنيين لمفهوم المحاسبة القضائية

ت	التعريف	اسم المؤلف
1	بأنها مزيج من مدققي الحسابات ، والتحقيق الخاص والذي يشمل المعارف ،والمهارات التالية (مهارات التحقيق ،والبحث ، والمعرفة بالقانون ،والأساليب الكمية ، والمحاسبة ،والتدقيق وكذلك المعرفة بأنظمة الحاسوب والبرمجيات التي تمكنه من استخراج الأدلة ذات الصلة .	Gray,2008
2	تنطوي على استيعاب مبادئ المحاسبة ، وتكنولوجيا ومهارات التحقيق ،لأنها تنظر إلى أبعد من الأرقام ، والمحاسبة القضائية هي تحقيق التكامل بين المحاسبة ، والتدقيق ،ومهارات التحقيق	Antoniades,2009
3	هي تطبيق للمبادئ المحاسبية ،والنظريات ، والضوابط ،والحقائق أو الفرضيات المحاسبية في أي نزاع قانوني وتشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية أي أن المحاسبة القضائية تتكون من عنصرين أساسيين هما : 1. الخدمات القانونية 987: التي تعترف بدور المحاسب القضائي بوصفه خبيراً. 2. خدمات التحقيق : التي تعتمد على الاستفادة من مهارات المحاسب القضائي التي قد لا تؤدي الشهادة في قاعة المحكمة .	Silvertone and others:2012
4	تعريف(جورج مايتغ) في كتابه (التحقيق المالي في المحاسبة القضائية) بأنها علم جمع ،وتقديم المعلومات المالية في شكل من شأنه أن يكون مقبولاً للمحكمة.	Wadwhwa and Pal,2012
5	تعريف جمعية فاحصي الاحتيال المرخصين الأمريكية ACFE بأنها استخدام المهارات المحاسبية في القضايا التي تتضمن دعاوى جنائية ،أو مدنية فعلية ، أو وهي لا تقتصر على مبادئ المحاسبة ،والتدقيق المقبولة قبولا عاما.	الخالدي،2012
6	تعريف(امنزيس،كريستال،ذروساركا،بيلي) عام 2010 المحاسبة القضائية هي علم التعامل مع تطبيق الحقائق والمفاهيم المحاسبية التي جمعت عن طريق أساليب التدقيق ،والتقنيات ،والإجراءات لحل المشاكل القانونية .	EnofandAtube,2013
7	تعريف(كونيين) عام (2005) المحاسبة القضائية بأنها التطبيق الذي ينطوي على مفاهيم المحاسبة والأساليب القانونية	Okoy and D.O ,2013
8	تعريف(بولونيا ويندكوست) بان المحاسبة القضائية هي تطبيق المهارات المالية وفكر التحقيق في القضايا العالقة التي أجريت في إطار من قواعد الإثبات.	Syed Ahmad,2013
9	تعريف (ا منريس و كويستا) عام (2009) قد عرفوا المحاسبة القضائية بأنها علم بتعامل مع تطبيق الحقائق والمفاهيم المحاسبية التي جمعت عن طريق أساليب التدقيق ، والإجراءات لحل المشاكل القانونية التي تتطلب تكامل التحقيق والمحاسبة .	Shanikat and Khan,2013
10	تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين American Institute of Certified Public Accountant) قد عرف المحاسبة القضائية بأنها تطبيق المعرفة المتخصصة والمهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسبين القانونيين.	Enofe and Atube 2013
11	تقدم تحليلاً مناسباً إلى المحكمة التي تكون أساسا للمناقشة ، والحوار، ويكون القرار في نهاية المطاف .	Ajao.2013

وقد ازداد الطلب على المحاسبة القضائية بسبب الزيادة السريعة في عمليات الغش والتلاعب المحاسبي اذ تتكون من عنصرين :- (Shanikat and khan,2013: 1-115)

1- الخدمات التي تقترن بدور المحاسب كخبير استشاري.
2- خدمات التحقيق التي تستخدم مهارات المحاسب القضائي

ويرى الباحثين بأن وجهات نظر الاكاديمين والمنظمات المهنية حول تعريف المحاسبة القضائية قد اتفقت بان التعاريف السابقة قد أعطت صورة واضحة عن المحاسبة القضائية من خلال ذلك بينت العلاقة الوثيقة بين مهنة المحاسبة ، ومهارات التدقيق ، وأنشطة التحقيق ، والمعرفة بتكنولوجيا أنظمة الحاسوب ، والأساليب الكمية ، التي تساعده على تحليل البيانات والتحري حول المشاكل ، والمسائل ، والادعاءات العالقة التي يمكن إن تواجها أي شركة لإثبات المزاعم من خلال التحري والتحقيق عن مدى صحة هذه المزاعم فضلا عن توفر المؤهلات الخاصة التي ينبغي أن تتميز بها .

ثالثاً : أهداف المحاسبة القضائية :

أن الخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية قد تعد مطلوبة من كل الإفراد ، والمعاهد ، ومنظمات الإعمال لغرض جمع الأدلة المالية التي تستخدم في المحاكم لتسوية النزاعات ، او الدعم ، او دحض المطالبات بالتعويض عن الخسائر،والسعي نحو تحقيق العدالة والإنصاف بخصوص مرتكبي عمليات الاحتيال لخيانتهم الأمانة والثقة ومن أهداف المحاسبة القضائية : (الخالدي ،2012 :41)

1. التحقق من الادعاءات المزعومة من قبل الإطراف ذات العلاقة إذ إن هدف المحاسبة القضائية سيعتمد على الغرض من التكليف ، فقد تكون مهمة التحري عن وجود الاحتيال ،او تكميم بعض الإضرار الاقتصادية .
2. التحري عن عمليات الاحتيال ، واكتشافها ، والذي يعد من أهم الأهداف المحاسبة القضائية فضلاً عن اكتشاف ، حالات التهرب من الالتزامات المالية .
3. تحديد مقدار الخسائر ، والإضرار المادية المتكبدة ، او المحتملة ، وجمع الأدلة المالية التي ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم المطالبات القانونية لاستردادها .
4. أجراء التحليل ، والتحقق من صحة احتساب مبلغ التعويض المطالب به أمام المحكمة ضد الشركة فضلاً عن المثول أمام المحكمة إذا تطلب الأمر ذلك.

رابعاً : الصفات الواجب توفرها في المحاسب القضائي :

ان قيام المحاسب القضائي في الاسهام بانجاز المعاملات المالية المعقدة ، والبيانات الكثيرة والتوصل إلى أفضل النتائج عن طريق حل المنازعات ،والدعاوي ، لذلك لابد من توفر بعض الصفات التي تؤهل المحاسب القضائي للعمل بها: (W .singleton and J.singleton,2010.27)

1. الإبداع - القدرة على التصرف في الأمور الخلافية ، والنظر إلى التفسيرات البديلة ، وتجاوز حالات التلكؤ ، والمضي قدماً لإثبات الحالة محل التحقيق فضلا عن القدرة على كيفية فهم عمل الشركات ، وتسجيل المعاملات التجارية .
2. التفكير السليم - التفكير السليم أساس ، قوي ،ومتين ،وينبغي للمرء إن يبتعد عن الفضول وتجنب الميل ، وان تكون لديه استقلالية ، والقدرة على التحمل .
3. ألاستقلال : الاستقلال ضروري لتحقيق التوازن بين الآراء المتضاربة للوصول إلى أفضل النتائج
4. الذكاء : يعني الإحساس ،وفهم السلوك البشري ، والقدرة على تسليط التعقيدات ، وتقييم التفسيرات وإيجاد الوسائل البديلة ، وإعداد محتويات التقرير .
5. الهدوء وبرودة الأعصاب : يجب استخدام المنطق مع القضايا والمسائل العالقة ،وان تكون لديه القدرة البدنية على إجراء التحقيق الذي يستمر لفترة طويلة .

خامساً : أساليب المحاسبة القضائية :

ومن أهم الأساليب والتقنيات التي يستخدمها فريق المحاسبة القضائية ما ياتي: (جميل،2012:31)

1. تحليل مصادر الأموال واستخدامها من خلال الوسائل الاتية :-
   أ- مدى صحة مستندات القبض ،والصرف .
   ب. معلومات حول العلاقة بين الإطراف في الصفقات ذات المبالغ الكبيرة .
   ج. الوثائق الثبوتية للموجودات الثابتة.
   د. إجراء مقابلات مع المدراء التنفيذيين
   هـ. الاطلاع على ملاحظات المدقق الخارجي
2. مسار المحاسبة القضائية من خلال :-
   أ. إثبات مصدر الدليل المالي ،وبيان كيفية حصوله .
   ب. ما العلاقة بين الوثائق والشخص الصادرة عنه الوثائق .
   ج. هل تم التأكد من صحة الوثائق .

3. عملية التحليل الزمني من خلال :-
أ -لإظهار الخلافات ،أو الجرائم المالية وتحليلها من اجل الوصول الى صورة واضحة .
ب - عرض التفاصيل الخاصة بالقضية محل التحقيق ،والنزاع .
ج - يساعد على التواصل مع توقيت الحالة المرتبطة بالإحداث .
4. جدول التعقب من خلال :-
أ- يمكن استخدامها لإظهار تدفق الأموال من المصرف إليه ، أو من أسهم شركة معينة إلى شركة اخرى أو من شخص إلى آخر .
ب- تساعد في حالات الكشف عن عمليات غسيل الأموال .
5. تحليل الرابط :- يعد تحليل الرابط مهماً للقيام في عدة تحليلات شبكية والتي تظهر العلاقات بين الأشخاص ،وصلتها بالبيانات ،أو المعلومات المالية ،أو بالصفقات التجارية .
6. تعقب الصفقات الصغيرة :- أو ما يمسى شريط الجريمة فهو يتضمن أية بيانات موضع شك حتى لو كانت مبالغ صغيرة ، ولكن لوحظ تكرارها مرات عديدة .
7. دليل السيولة النقدية :- يتم استخدام هذا الأسلوب لإثبات إن حسابات النقد المثبتة في الشركة مطابقة مع ما موجود في المصرف .
8. مراقبة الشركة :- أن المراقبة المستمرة للشركة ككل بصورة علنية ،أو نوعاً ما بصورة سرية تكون ملائمة لعدد من الوحدات التي تكون محل الشك .

سادساً : مفهوم الغش والتلاعب :

أن الهدف الرئيس من تدقيق القوائم المالية هو أبداء الرأي حول ما أذا تم أعداد وعرض تلك القوائم من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار محدد لتقديم التقارير المالية وبالتالي فان وظيفة أبداء الرأي هي من مسؤولية المدقق الخارجي وللوفاء بهذه المسؤولية فانه عليه أن يبحث بجدية عن كل الأخطاء والمخالفات التي توثر بشكل جوهري على صدق وعدالة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وان عميلة التدقيق التي تم أدائها قد تكون بمثابة مانع ألا أن المدقق الخارجي لا يتحمل مسؤولية منع أو اكتشاف الأخطاء أو التلاعب وعليه الأخذ بنظر الاعتبار مخاطرة وجود تحريفات مادية في القوائم المالية الناتجة عمليات الغش والتلاعب. (القريشي ،2011 :198).

ويعرف الغش بأنه خداع مقصود متعمد ولكن رفع الدعوى القضائية بسبب الغش لا يعني توجيه تهمة الغش بصفة مطلقة إلى المدقق الخارجي(الجليلي ، 2012: 18).

عرفت (Sharm) الغش بأنه عمل متعمد ،ومخالف للقانون بقصد الحصول على منحة ماليه غير مصرح لها .(Sharm and Panigrohi,2012:37)

وقد عرف (ارنيز) الاحتيال بأنه حدوث تحريفات ، وتوافر المعرفة لدى المدقق الخارجي عن أثرها السلبي ووجود النية لخداع الآخرين (أينزر ولويك 2005 :156) .

وعرف (توماس) الاحتيال بأنه الخداع المتعمد لتحقيق منافع شخصية بوجه غير عادل ينتج عنها ضرر بحقوق ، ومصالح الآخرين ، ويتطلب لإثبات غش المدقق الخارجي كان متعمداً لإلحاق الأذى بممتلكات :- (توماس ، 1989 :219)

سابعاً : أنواع التلاعب والغش المحاسبي :

هناك نوعين من التحريفات المقصودة التي لها علاقة بالتلاعب وهما :

1- التحريفات الناتجة عن تقرير مالي احتيالي : ويتضمن التقرير المالي الاحتيالي تحريفات مقصودة ، أو حذف مبالغ ، أو أفصاحات في القوائم المالية ، ومن أجل خداع مستخدمي تلك القوائم ويمكن إن يتضمن تقديم التقارير المالية الاحتيالية الخداع ، أو ألتلاعب أو التزوير ، أو إجراء تغيير في السجلات المحاسبية ،أو الوثائق ، التمثيل الخاطئ للقوائم المالية ،أو التطرق المتعمد لأحداث وعمليات أو معلومات جوهرية أخرى منها ، سوء استعمال متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس ،أو الاعتراف ،أو التضييق أو العرض ، أو الإفصاح .
2- التحريفات الناتجة عن سوء استغلال الأصول - أن سوء استغلال الأصول يتضمن سرقة أصول الوحدة الاقتصادية ،ويمكن إن يتم اختلاس الأصول بطرق كثيرة مختلفة تشـــــمل (اختلاس الأموال المقبوضة ، سرقة الأموال العينية الملموسة ، التسبب في قيام الوحدة الاقتصادية بدفع مبالغ لبضاعة أو خدمات لم يتم استلامها) ويصاحب هذه الأمور عادة سجلات أو مستندات مزورة أو مضللة من اجل أخفاء حقيقة فقدان الأصول (القريشي ،2011 :300) .

ثامناً:التصنيفات الخاصة بالغش والتلاعب:

يمكن تصنيف الغش والتلاعب المحاسبي الى :- (القريشي،2011 :303)

1. من حيث النية :- حيث هناك أخطاء عمديه أو غير عمديه أي بدون قصد.
2. من حيث موقع حدوثها :- قد تكون في مرحلة تنظيم المستندات المالية الخاصة بالإحداث المالية المختلفة وفي مرحلة التسجيل في سجل اليومية أو مرحلة الترحيل إلى سجل الأستاذ العام.
3. من حيث تاريخ اكتشافها :- التي تكشف خلال السنة أو التي في سنوات لاحقة.

تاسعاً: مسؤولية منع واكتشاف الغش:

أن المسؤولية الأساس عن منع واكتشاف الغش تقع على عاتق كلً من الإدارة والمكلفين بالحوكمة ومن المهم أن تشدد الإدارة في ظل أشراف من جانب المكلفين بالحوكمة بشكل قوي على منع الغش لتقليل فرص وقوعه وردع مرتكبيه بما يؤدي إلى خلق قناعة لدى الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمال اكتشافه والتعرض للعقاب (المعيار الدولي 240 :4).

عاشراً: دور المحاسب القضائي للتصدي لعمليات الغش :

يكمن دور المحاسب القضائي في تحليل ، وتلخيص وتفسير البيانات المالية المعقدة أذ تكون مضمونة بشكل صحيح ،وتطوير التطبيقات المحو سبة للمساعدة في تحليل ، وعرض البيانات المالية ويكون دور المحاسب القضائي عن طريق تقديم المشورة ، والتعرف على الوثائق الرئيسية التي تكون كدليل ،وأعداد تقرير متوازن ، ومراجعة التقارير المحاسبية المقدمة من الطرف الأخر والإحاطة بالجوانب المالية والمحاسبية للقضية (Owojori and others ,2009 :185)

تستعين المزيد من الشركات بالمحاسبين المشبّهين بالشرطة السرية ، إذ يزداد تعقيد القضايا المالية ، والهدف من تشغيل محاسب قضائي هو استخدام نتائج عمله لتسوية القضايا ذات الطبيعة المالية والتجارية في المحاكم أو بتقليل عمليات الجرائم المالية ، والكشف عنها بكل أنواعها. (رافي،2012 :84).

وينبغي على المحاسب القضائي أن تكون لديه المعارف ،والمهارات ،والقدرات اللازمة ،لأداء فعال اتجاه الواجبات المناطة به ولابد من تصميم برنامج ملائم وهناك بعض الأدوار التي يقوم بها وهي كالأتي:- (BROOk and LABELLE, 2006: 288)

1. التحقيق في الأمور المالية .
2. التحقيق ، وفهم أنواع المعلومات التي من شانها إن تساعد في إنشاء الدافع الشخصي.
3. تحليل الاحتمالات .
4. اتخاذ القرارات الإستراتيجية.
5. خبير استشاري.
6. شاهد خبير في الإجراءات القضائية .

المبحث الثالث
الجانب العملي

مبررات استخدام أساليب المحاسبة القضائية في الشركات عينة البحث

لغرض تطبيق الفرضية الرئيسية يعرض الباحثان الحالات العملية للشركات عينة الدراسة التي تواجها إثناء مزاولتها انشتطها والتي تم الحصول عليها من مختلف الجهات التي تتعامل معها الشركات ، وبعد دراسة المؤشرات ، للشركات من مختلف القطاعات والتي تبين ،وعدم الالتزام بالإفصاح ،ومخالفة القوانين التي تحكم عمل الشركات ، وضعف نظام الرقابة الداخلية،لذلك سوف يتم اختيار هذه الشركات لغرض التطبيق العملي للسنوات (2008 ،2009 ،2010 ،2011 ،2012 ،2013) حيث لم يتم التطرق إلى ذكر اسم الشركة وذلك لسرية المعلومات التي تم الحصول عليها من مختلف المصادر مع ملاحظة عدم ذكر هذه الحالات ضمن تقرير المدقق الخارجي :-

1- القضية الأولى تعرض عملية التهرب الضريبي إذ تم اكتشاف عملية إخفاء لعقد لإحدى الشركات من قبل موظف الضريبة ويبلغ مبلغ العقد (19750000) تسعة عشر مليون ، وسبعمائة وخمسون إلف دينار حيث لم تقم الشركة بإظهار مبلغ العقد ضمن الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31 وذلك بقصد التهرب الضريبي لتحقيقها إيرادا لمبلغ العقد ،وتم اكتشاف الحالة من قبل موظف الضريبة في سنة 2014 بعد تقديم الشركة لبراءة ذمة ضريبة مما أدى ذلك إلى أحالت القضية إلى القضاء ، واتهام المساهمين للمدقق الخارجي بفقدانه الاستقلالية ،وانخفاض الجودة ،وقصور التقارير المحاسبية ، وتبين فيما بعد بان المدقق الخارجي تعرض للضغوط من قبل الإدارة مقابل منفعة شخصية . (المصدر:الهيئة العامة للضرائب)

2- القضية الثانية وتتطرق أيضا الى عملية تهرب ضريبي أذ قامت إحدى الشركات أيضا بإخفاء مبلغ عقد ومقداره (60000000) ستون مليون دينار ،ولم يظهر مبلغ العقد ضمن الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في 2009/12/31 وتم اكتشاف الحالة من قبل موظف الضريبة بعد تقديم الشركة براءة ذمة ضريبية ، وقد أحيلت القضية إلى القضاء،واتهام المساهمين للمدقق الخارجي بفقدانه للاستقلالية وتعرضه للضغوط من قبل الإدارة وقصور التقارير المحاسبية . (المصدر:الهيئة العامة للضرائب)

3- القضية الثالثة تتطرق إلى حالة تزوير لكتاب براءة ذمة ضريبية بهدف صرف مستحقات مالية إلى ألغير بغية زيادة المصاريف ، وتخفيض مبلغ الضريبة المستحقة على الشركة ، ومقدار المبلغ المصروف ضمن براءة الذمة الضريبية (700000000) سبعمائة مليون دينار ، حيث تم اكتشاف الحالة بعدم ظهور المبلغ أعلاه ضمن

الحسابات الفصلية للشركة ، وعدم ظهور المبلغ في الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31 (المصدر:الهيئة العامة للضرائب) عن طريق الاطلاع على القضايا الثلاث الأولى لوحظ مشاركة المدقق الخارجي في عمليات الغش التي قامت بها الشركات أعلاه وهذا دليل على فقدان المدقق الخارجي الاستقلالية ، والنزاهة والموضوعية في عمله .

4-القضية الرابعة تعرض عملية عدم الإفصاح للبيانات المالية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 لإحدى الشركات ،والتأخر في تقديم القوائم المالية للسنة المالية أعلاه،وحسب المدة المحددة من قبل سوق العراق للأوراق المالية ،وظهور مبلغ العجز المتراكم من الاحتياطيات بإشارة سالبة وهو مخالف لطبيعته المحاسبية مما أثار العديد من التساؤلات من قبل المستثمرين حول طبيعة الحساب مما أثار الجدل مع الإدارة ،والمدقق الخارجي ، وإلقاء اللوم على المدقق الخارجي لكونه لم يبذل العناية اللازمة لتدقيق القوائم المالية ، وضعف أداء العاملين في أعداد الحسابات وضعف نظام الرقابة الداخلية. (المصدر : سوق العراق للأوراق المالية)

5-القضية الخامسة تتطرق الى تقديم إحدى الشركات حساباتها الختامية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 ولوحظ بان هناك اختلاف في الأرقام الظاهرة بالحسابات الختامية من المدور من سنة 2010 والمتمثلة بالحسابات الاتية (المدينون – الاستثمارات – الحسابات المتقابلة الدائنة والمدينة) وعدم تقديم أدارة الشركة والمدقق الخارجي أي تبرير بشان الاختلاف.وقد أثار الجدل من الأخطاء الواردة في الحسابات لكونه لم يبذل العناية المهنية الواجبة عند التدقيق،وعدم القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية الذي لم يكتشف الأخطاء مما يكون نظام ضعيف ،وتم إيقاف تداول أسهم الشركة في السوق. (المصدر : سوق العراق للأوراق المالية)

6-القضية السادسة ظهور مبلغ ، وقدره (21000000)إحدى وعشرون مليون دينار ضمن الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 ضمن الحسابات المدينة أذ لم تقدم الإدارة أي كشوفات تحليلية بالمبلغ أعلاه ، والإفصاح عنه ،وتم إيقاف التداول في السوق كما في القضايا السابقة تم ألقاء اللوم على المدقق الخارجي لكونه لم يفصح في تقريره عن المبلغ وتبين فيما بعد بان المدقق الخارجي ، قد تعرض لضغوط من قبل الإدارة بعدم الإفصاح عن المبلغ أعلاه لأسباب تتعلق بالإدارة .(المصدر: سوق العراق للأوراق المالية) ويرى الباحثان من خلال تحليل القضايا أعلاه أذ اوجب القانون رقم (8) لسنة 2010 على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية إصدار الحسابات الختامية خلال فترة لا تتجاوز (150) يوم من نهاية العام الماضي ، وكذلك إصدار البيانات الفصلية في مدة لا تتجاوز (60) يوم من تاريخ انتهاء الفصل السابق ، ولكن لا يزال عدد من الشركات غير ملتزم بهذه التوقيتات مما يعرضها إلى إيقاف التداول في سوق العراق للأوراق المالية ومن ثم ضياع حقوق المساهمين وحرمان المستثمرين وأيضا عدم التزام المدقق الخارجي بالعناية المهنية الواجبة ، وفقدان الاستقلالية بسبب ضغوط الإدارة.

7-القضية السابعة تتضمن عملية إخلال بالعقود المبرمة بين طرفي الشركة إذ لوحظ من خلال الاطلاع الدعاوى القضايا المقدمة من الشركة تتمثل بإلاخلال وعدم الالتزام بتنفيذ بنود العقود من قبل الطرف الثاني (المورد) ، وندرج مجموعة من أرقام العقود المبرمة مع إطراف أخرى لتجهيز الطرف الأول بالمواد ، والأدوية ، والأجهزة الطبية .

أ. رقم العقد(88/98/66/5) مبلغ العقد 4589 $
ب. رقم العقد (22/65/3) مبلغ العقد 15383 $
ج. رقم العقد (20/68/6) مبلغ العقد 36291 $
ح. رقم العقد (81/201/87) مبلغ العقد 197434 $
خ. رقم العقد (40/208/150)مبلغ العقد 143566 $
د. رقم العقد (40/98/143) مبلغ العقد 23400 $

ومن خلال الاطلاع على أوليات العقود تبين بان هناك إخلال ببنود العقود من قبل الطرف الثاني (المورد) لصالح الطرف الأول بالتجهيز بمواد،وأدوية ، وأجهزة طبية ولكن تبين عند الاستلام المواد كانت غير صالحة للاستخدام ،ومواد فاشلة ،وأيضا نقص في تجهيز الأجهزة على الرغم من مرور المدة القانونية للعقد وطالب الطرف الأول بالتعويض حسب بنود العقد إلى أن الطرف الثاني لم يقدم أي تعويض مما أدى إلى حدوث إضرار مادية برأس مال الشركة ، وتضرر المساهمين ، وبعد الاطلاع على كافة أوليات العقود نرى بان الإدارة العليا هي من قامت بإبرام هذه العقود أذ لم يعطى أي دور للمدقق الخارجي حول فشل العقود مما يقع اللوم على الإدارة العليا بعدم معرفتهم بدور المدقق الخارجي في مثل هذه ألحالات (المصدر : المحكمة التجارية)

8-القضية الثامنة تعرض فرض وصاية البنك المركزي العراقي على المصارف استنادا إلى المادة (40) من قانون البنك المركزي لسنة 2004 والتي خولته سلطة الإشراف والرقابة على المصارف وتنفيذا لإحكام الفقرة (1) من المادة (59) من المصارف رقم (94) لسنة 2004 الذي ينص (على إن يعين البنك المركزي وصيا للمصارف متى ما قرر ذلك) أما أسباب الوصاية تعود لأسباب كثيرة منها تجاوز الحد المسموح لمنح خطابات الضمان ، ومنح القروض أكثر من السيولة النقدية التي تتوفر في المصرف ،وعدم زيادة رأس المال إلى الحد المسموح به ،ونتيجة ذلك يؤدي إلى إن يكون مركز تلك المصارف ينذر بخطر مالي ، وقد تبين بان مجلس أدارة المصرف لم تأخذ بتوجيهات المدقق الخارجي حول عمليات صرف القروض ومنح خطابات الضمان وبالتالي فقدان السيولة وأيضا عدم معرفة المساهمين بدور المدقق في توفير إنذار مبكر ولكن على توفير الإنذار فقد تجاهل مجلس الإدارة ذلك .(البنك المركزي العراقي) ،وفيما ياتي الجدول رقم (2) الأتي يبن أنواع القضايا التي تخص الشركات والإطراف بين تلك القضايا واستخدام الأسلوب المناسب من أساليب المحاسبة القضائية للحد من هذه القضايا وتأثير تلك القضايا ،على مستخدمي المعلومات المحاسبية حاليا ومستقبلا. (البنك المركزي العراقي) .

جدول (2)
الأسلوب المناسب تطبيقه من أساليب المحاسبة القضائية على القضايا التي ذكرت اعلاه

ت	نوع القضية	الطرف الأول	الطرف الثاني	الأسلوب المناسب تطبيقه من أساليب المحاسبة القضائية
1	(تهرب ضريبي) قامت إحدى الشركات بإخفاء عقد بمبلغ قدره(19750000) دينار ولم يظهر ضمن الحسابات الختامية المنتهية في 2012/12/1	إدارة الشركة،العاملين المساهمين، سوق العراق للأوراق المالية الضريبة ، الدائنين ، المقرضين	المدقق الخارجي	تحليل مصادر الأموال من خلال الاطلاع على كافة المستندات والحصول على معلومات حول إطراف الصفقات والإطلاع على كشوفات التدفقات النقدية ومراقبة الشركة بصورة سرية
2	(تهرب ضريبي) قامت إحدى الشركات بإخفاء عقد بمبلغ قدره (19750000) دينار ولم يظهر ضمن الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في 2009/12/31	إدارة الشركة،العاملين، المساهمين،سوق العراق للأوراق المالية لضريبة ، الدائنين ، المقرضين	المدقق الخارجي	تحليل مصادر الأموال من خلال الاطلاع على كافة المستندات والحصول على معلومات حول اطراف الصفقات والإطلاع على كشوفات التدفقات النقدية ومراقبة الشركة بصورة سرية
3	(تزوير براءة ذمة ضريبية)قامت إحدى الشركات بتزوير كتاب براءة ذمة ضريبي بقصد صرف مستحقات إلى الغير لزيادة المصاريف بغية تخفيض مبلغ الضريبة	إدارة الشركة العاملين، المساهمين ، سوق العراق للأوراق المالية ، الضريبة ، الدائنين ، المقرضين	المدقق الخارجي	تحليل مصادر الأموال من خلال الاطلاع على كافة المستندات والحصول على معلومات حول إطراف الصفقات والإطلاع على كشوفات التدفقات النقدية ومراقبة الشركة بصورة سرية
4	(الإفصاح للبيانات المالية) المتمثلة بالقضايا رقم(4-5-6) حيث هناك مجموعة من الشركات لم تقدم حساباتها الختامية ضمن المدة المقررة .	إدارة الشركة ، المساهمين،سوق العراق للأوراق ألدائنين المقرضين	المدقق الخارجي	تحليل الرابط الذي يظهر العلاقات بين الأشخاص العاملين في الشركة بالبيانات المالية .
5	(الإخلال بالعقود) هناك عدة شركات تضررت ماديا نتيجة إخلال الطرف الثاني بالعقود المبرمة وتحمل المساهمين خسائر مالية	إدارة الشركة،العاملين المساهمين ، ضريبة ، الدائنين ، المقرضين	المدقق الخارجي	تحليل مصادر الأموال و القيام بالتحليل الزمني للشركات الاخرى المورد ومتابعة الصفقات الصغيرة ومتابعة السيولة النقدية وخاصة التحويلات المالية بين المصارف ومراقبة الشركات (الموردة) بصورة سرية
6	فرض وصاية البنك المركزي على المصارف نتيجة تعثرها في مزاولة نشاطها	إدارة الشركة ،العاملين المساهمين ،الضريبة الدائنين، المقرضين	المدقق الخارجي	تحليل مصادر الأموال فحص قدرة المنشاة على ممارسة نشاطها وفحص كشف التدفق النقدي ومراقبة الشركات المقترضة بصورة علنية أو سرية لمتابعة نشاطها.

التحليل الاحصائي:

1. تحليل اجابات العينة واختبار الفرضية :

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار فرضية الدراسة التي تنص على (دور تطبيق أساليب المحاسبة القضائية للحد من عمليات الغش والتلاعب) من خلال توزيع استمارة استبانة أعدت لهذا الغرض على وفق مقياس ليكرت الخماسي لغرض اختبار إجابات مجتمع الدراسة المتمثل (المدققين الخارجين ، المساهمين (أعضاء مجلس الإدارة) ،القضاة ، المهنيين ، مخمني الضرائب) في البيئة التجارية العراقية للشركات حيث اعد (34) سؤال تمثل (8) من أساليب المحاسبة القضائية بعد الأخذ بملاحظات والتعديلات الخاصة بالسادة المحكمين ،وتم اختيار محافظة بغداد لكونها تضم اكبر المجتمعات للعينات المختارة .

2. مقاييس النزعة المركزية والتشتت :-

تم اعتماد مقاييس النزعة المركزية ، والتشتت عن طريق احتساب المتوسط الحسابي ، والانحراف المعياري ، ولكونهما من أكثر الطرق استخداما في التطبيق لأنها تبين كيفية توزيع الإجابات حول مدى قبول أو رفض أساليب المحاسبة القضائية ، ويتمتع بخاصية انحرافات القيم البيانات عن وسطها الحسابي ،ويساوي صفر أما الانحراف المعياري ،وهو احد مقاييس التشتت ويمكن معرفة الاتفاق على تلك الأساليب من خلال كون قيم الانحراف المعياري اكبر من واحد وتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتحديد الإجابة والذي يتكون من خمسة خيارات .

3. خصائص مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة بكافة الأطراف التي على صلة بأداء الشركات عينة البحث من مدققين خارجيين ، ومساهمين ، وقضاة ، ومهنيين ، ومخمني الضرائب . وقد روعي عند اختيار العينة أن تكون عمديه من حيث شمول عينات أكثر و عدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي والمعرفة بالمحاسبة القضائية لغرض الوصول إلى إجابات دقيقة حول مدى أمكانية تطبيق أساليب المحاسبة القضائية .

أ.التحصيل العلمي :

يوضح الجدول رقم (3) المستوى العلمي للفئات عينة الدراسة حيث ركز الباحث على الأهمية العلمية والمستوى الأكاديمي لغرض الوصول إلى نتائج دقيقة وواضحة إذ ركز الباحث على حملة الشهادات العليا لما لديهم من خبرة ، ودراية علمية جيدة .

جدول (3)
نتائج التحليل الإحصائي بالتأهيل العلمي/لأفراد العينة

الفئة	دكتوراه	ماجستير	دبلوم عالي	بكالوريوس	بلوم فني	المجموع
المدقق الخارجي	19	23	2	-	-	44
المساهمين من أعضاء مجلس الادارة	-	5	10	22	6	43
القضاة	-	1	-	4	-	5
المهنيين	5	6	4	1	-	16
مخمني الضرائب	1	7	3	3	-	14
المجموع	25	42	19	30	6	122
النسبة المئوية	%20	%34	%16	%25	%5	%100

يظهر الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر من العينة كانوا من حملة شهادة الدكتوراه والبالغة نسبتهم 20% والماجستير 34% والبكالوريوس 25% وهم يشكلون العدد الأكبر مما يساعد على تفهم الأسئلة والإجابة عنها بدقة .

ب- سنوات الخبرة :

يوضح الجدول رقم (4) عدد سنوات الخدمة التي يتمتع بها أفراد العينة في أداء أعمالهم ، وقد اشترط الباحثين أن لاتقل مدة الخدمة عن عشرة سنوات في مجال مهنة التدقيق حرصا من الباحث لضمان الحصول على إجابات دقيقة ، وواضحة لأن الواقع يفرض نفسه بوجود حالات لعدد من العينات التي تقل خدمتهم عن عشر سنوات .

جدول (4)
نتائج التحليل الإحصائي بسنوات الخبرة/ لإفراد العينة

سنوات الخبرة / الفئة	1-5 سنة	6-10 سنة	11-15 سنة	16-20 سنة	21-25 سنة	أكثر من 25سنة	المجموع
المدقق الخارجي	-	7	11	13	8	5	44
المساهمين/أعضاء مجلس الادارة	-	2	6	15	10	10	43
القضاة	-	-	-	2	3	-	5
المهنيين	-	1	9	4	1	1	16
مخمني الضرائب	-	-	7	5	2	-	14
المجموع	-	10	33	39	24	16	122
النسبة المئوية	-	%8	%27	%32	%20	%13	%100

ج. فئات العينة :

يوضح الجدول رقم (5) فئات العينة المستهدفة من حيث توزيع الفعلي لاستمارات الاستبانة التي وزعت بعدد (133) استمارة استبانة وكان عدد استمارات الاستبانة المستردة من مجتمع الدراسة عدد (122) استمارة استبانة .

جدول (5)
نتائج التحليل الإحصائي بالفئات المستهدفة

عينة المجتمع	الاستمارات الموزع فعليا	الاستمارات المستردة	نسبة الاستجابة فعليا	النسبة المئوية
المدقق الخارجي	45	44	%97	%36
المساهمين/أعضاء مجلس الإدارة	45	43	%95	%35
القضاة	5	5	%100	%5
المهنيين	20	16	%80	%13
مخمني الضرائب	18	14	%77	%11
المجموع	133	122	%92	%100

ويبن الجدول أعلاه أن نسبة الاستجابة العينة كانت مرتفعة ولاسيما المساهمين ، حيث بلغت نسبتهم 35% ، والمدقق الخارجي 36% ،أما الأطراف الأخرى كانت نسبتهم قليلة لكون مجال عملهم ، وعددهم محدد .

4. تحليل نتائج الاستبانة :

سيتم تحليل نتائج الاستبانة احصائيا من خلال جدول رقم (6) ادناه

جدول (6)

نتائج التحليل الإحصائي لأسئلة الاستبانة

ت	فقرات الاستبانة	لا اتفق ابدا	لا اتفق	غير متأكد	اتفق	اتفق تماما	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
الأسلوب الأول : تحليل مصادر استخدام الأموال									
1	فحص سندات الصرف والقيد و وصولات القبض من الناحية القانونية .	- -		4	68	50	4.38	0.550	87.6
2	فحص المستندات الخاصةبالصفقات ذات المبالغ المالية الكبيرة للتأكد من سمعة الإطراف الأخرى المتعاقدة.	-	1	4	68	49	4.35	0.588	87.0
3	فحص ملكية الموجودات (سندات الملكية) وصحة تثبيتها في السجلات والتحقق من احتساب قيمة الموجودات للتأكد من عدم وجود اختلاس.	-	-	2	74	46	4.36	0.515	87.2
4	فحص قدرة المنشاة على ممارسة نشاطها وتحقيق الإرباح وتسديد التزاماتها وسلامة إدارة أموالها للتأكد من عدم وجود حالات تلاعب بالإيرادات.	-	1	7	96	18	4.07	0.484	81.4
							4.29	0.534	85.8
الأسلوب الثاني مسار المحاسبة القضائية									
5	مقابلة العميل من خلال الاجتماع به لغرض فهم الحقائق والمزاعم والقضايا المطروحة .	-	-	6	56	60	4.44	0.590	88.8
6	القيام بإجراء فحص وتحليل النزاعات والادعاءات لغرض الوصول للحقائق ورصد المشاكل الخطيرة .	-	-	1	100	21	4.16	0.393	83.2
7	أجراء التحقيق الأولي للقضية محل النزاع مع الإطراف ذات العلاقة ووضع خطة عمل للتأكد من صحة الادعاءات .	-	-	-	88	34	4.28	0.450	85.6
8	الحصول على أدلة الإثبات (الوثائق والمعلومات والبيانات) والتحقق من كونها فعالة ويمكن الاعتماد عليها وإظهارها في الوقت المناسب .	-	-	-	23	99	4.81	0.393	96.2
							4.42	0.456	88.4
الأسلوب الثالث : عملية التحليل الزمني									
9	الحصول على الجرائم المالية السابقة من اجل الحصول على صورة واضحة للإطراف المتنازعة حول المزاعم والادعاءات.	-	1	6	88	27	4.16	0.530	83.2
10	القيام بعملية تحليل وتقييم الجرائم المالية لبيان مدى أهميتها بالقضية محل النزاع .	-	-	4	60	58	4.44	0.561	88.8
11	الحصول على القضايا والدعاوي القضائية السابقة يؤدي إلى إعطاء صورة واضحة حول الوضع القانوني للشركة .	-	1	3	102	16	4.09	0.426	81.8
12	إعداد برنامج خاص لفحص نظام الرقابة الداخلية وأداء المدقق الخارجي لبيان المعوقات والمشاكل القانونيةز	-	-	1	31	90	4.73	0.464	94.6
							4.36	0.495	87.2
الأسلوب الرابع : جدول التعقب للتدفقات النقدية للأنشطة المختلفة									
13	فحص كشوفات التدفق النقدي للأنشطة المختلفة يؤدي إلى إعطاء صورة واضحة عن الموقف المالي.	-	-	9	99	14	4.04	0.434	80.8
14	فحص الكشوفات يساعد الكشف عن عمليات الاحتيال بإظهار حالات العجز المالي.	-	-	12	100	10	3.98	0.426	79.6
15	فحص توليد النقدية في المنشاة يؤدي إلى إعطاء صورة واضحة عن أداء الشركة .	-	-	11	103	8	4.30	0.395	86.0
16	فحص كشوفات التدفق النقدي يظهر حالات العجز والربح وقدرة الشركة	-		15	98	9	3.95	0.443	79.0

	على الاستمرار بنشاطها.							4.07	0.424	81.4
الأسلوب الخامس : تحليل الرابط بين الأشخاص وعلاقتهم بالبيانات المالية										
17	متابعة دوران العاملين بشكل مستمر يؤدي إلى زيادة الثقة بالبيانات المالية .	-	-	11	20	91	4.65	0.640	93.0
18	يؤدي فحص تفاصيل العمليات والأرصدة المثبتة في السجلات من قبل التدقيق الداخلي إلى عرض المعلومات المحاسبية بصورة صحيحة.	-	-	8	66	48	4.33	0.595	86.6
19	التأكد من وجود ملاك محاسبي متخصص في إعداد البيانات المالية لبيان العلاقة بين الشخص والعمل المكلف به.	-	-	3	41	76	4.61	0.537	92.2
20	فحص ولاء الأشخاص العاملين من خلال التزامهم بقوانين وسياسات الشركة لبيان نزاهة العاملين والتأكد من عدم وجود تلاعب.	-	-	5	39	78	4.60	0.570	92.0
							4.55	0.585	91.0
الأسلوب السادس : متابعة الصفقات الصغيرة موضع الشك									
21	الاطلاع على كافة أوليات الصفقات الصغيرة وكافة أطرافها للتأكد من نزاهة الأشخاص القائمين بالصفقات.	-	-	9	27	86	4.63	0.619	92.6
22	الاطلاع على سجل الإيرادات لمطابقة مبالغ الإيرادات لكل صفقة للتأكد من عدم وجود اختلاس.	-	-	-	42	80	4.65	0.477	93.0
23	متابعة الصفقات الصغيرة المتكررة لاحتمال إمكانية التلاعب بها وسرقة إيراداتها .	-	-	4	21	97	4.76	0.499	95.2
24	متابعة تكرار الأشخاص الذين يعقدون الصفقات ودورانهم بشكل مستمر للحد من التلاعب.	-	-	6	20	96	4.74	0.542	94.8
							4.69	0.534	93.8
الأسلوب السابع : متابعة السيولة النقدية لإثبات النقدية									
25	مطابقة سجلات الشركة مع كشف المصرف لكشف حالات الاختلاس.	-	-	-	46	76	4.62	0.487	92.4
26	التأكد من فصل الوظائف للعاملين على استلام النقدية وتسجيلها وإيداعها .	-	-	1	59	62	4.50	0.518	90.0
27	مراقبة التحويلات المالية بين المصارف	-	-	1	11	110	4.89	0.335	97.8
28	الحصول على كافة التأييدات الضرورية لحساب الجاري والاعتماد ألمستندي .	-	-	1	20	101	4.82	0.407	96.4
							4.71	0.437	94.2
الأسلوب الثامن : مراقبة وتقييم الشركة محل النزاع									
29	مراقبة الشركة بصورة علنية يؤدي إلى إعدادبرنامج خاص لتحديد المزاعم حول الادعاءات بين الإطراف المتنازعة.	-	-	3	32	87	4.69	0.516	93.8
30	الحصول على الأدلة من خلال الوثائق والمعلومات لبيان التلاعب.	-	-	1	18	103	4.83	0.393	96.6
31	تحديد حالات الغش و الأخطاء والتلاعب من خلال الفهم الدقيق لعمليات الاحتيال المالي والمعرفة التامة بقوانين وسياسات الشركة.	-	-	1	20	101	4.82	0.407	96.4
32	تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال مدى التزامه بتطبيق القوانين والإجراءات الخاصة بالشركة .	-	-	1	26	95	4.77	0.441	95.4
33	المراقبة بصورة سرية من خلال الاستفسار من الجهات الخارجية التي تتعامل مع الشركة (الضريبة- البنك المجهزون - المدينون).	-	-	-	17	102	4.86	0.348	97.2
34	متابعة نشاط الشركة من خلال الشركات المنافسة لها في نفس القطاع.	-	-	2	83	37	4.29	0.489	85.8
							4.71	0.432	94.2

يتضح من الجدول اعلاه نتائج التحليل الإحصائي لأسئلة الاستبانة المكونة من (34) سؤال موزعة على (8) من أساليب المحاسبة القضائية وتلاحظ الإجابات ضمن الجدول أعلاه بان :

1. الأسلوب الأول قد حصل على انحراف معياري 0.534 ومتوسط حسابي 4.29 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما الأسئلة الخاصة بالأسلوب الأول فقد حصل السؤال الأول على انحراف معياري 0.550 ومتوسط حسابي 4.38 واتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الثاني حصل على انحراف معياري 0.588 ومتوسط حسابي 4.435 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الثالث حصل على انحراف معياري 0.515 ومتوسط حسابي 4.36 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الرابع حصل على انحراف معياري 0.484 ومتوسط حسابي 4.07 وكان اتجاه الإجابة اتفق،ومن خلال الإجابات يلاحظ ان فئات العينة على وعي بأهمية أساليب المحاسبة القضائية.
2. الأسلوب الثاني حصل على متوسط حسابي 4.42 وانحراف معياري 0.456 والاتجاه العام اتفق تماما ، أما الأسئلة الخاصة بالأسلوب الثاني قد حصل السؤال الخامس على انحراف معياري 0.590 ومتوسط حسابي 4.44 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما إما السؤال السادس حصل على انحراف معياري 0.393 ومتوسط حسابي 4.16 وكان اتجاه الإجابة اتفق أما السؤال السابع حصل على انحراف معياري 0.450 ومتوسط حسابي 4.28 واتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الثامن حصل على انحراف معياري 0.393 ومتوسط حسابي 4.81 واتجاه الإجابة اتفق تماما
3. الأسلوب الثالث حصل على متوسط حسابي 4.36 وانحراف معياري 0.495 والاتجاه العام اتفق تماما ،أما الأسئلة الخاصة بالأسلوب الثالث فقد حصل السؤال التاسع على انحراف معياري 0.530 ومتوسط حسابي 4.16 وكان اتجاه الإجابة اتفق أما السؤال العاشر حصل على انحراف معياري 0.561 ومتوسط حسابي 4.44 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الحادي عشر حصل على انحراف معياري 0.426 ومتوسط حسابي 4.09 وكان اتجاه الإجابة اتفق أما السؤال الثاني عشر حصل على انحراف معياري 0.464 ومتوسط حسابي 4.73 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما.
4. الأسلوب الرابع حصل على متوسط حسابي 4.07 وانحراف معياري 0.424 والاتجاه العام اتفق أما الأسئلة الخاصة بالأسلوب الرابع فقد حصل السؤال الثالث عشر فقد حصل على انحراف معياري 0.434 ومتوسط حسابي 4.04 وكان اتجاه الإجابة اتفق أما السؤال الرابع عشر حصل على انحراف معياري 0.426 ومتوسط إجابة 3.98 وكان اتجاه الإجابة اتفق أما السؤال الخامس عشر قد حصل على انحراف معياري 0.395 ومتوسط حسابي 4.30 واتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال السادس عشر حصل على انحراف معياري 0.443 ومتوسط حسابي 3.95 واتجاه الإجابة اتفق.
5. الأسلوب الخامس حصل على متوسط حسابي 4.55 وانحراف معياري 0.585 والاتجاه العام كان اتفق تماما أما الأسئلة الخاصة بالأسلوب الخامس فقد حصل السؤال السابع عشر على انحراف معياري 0.640 وكتوسط حسابي 4.65 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الثامن عشر حصل على انحراف معياري 0.595 ومتوسط حسابي 4.33 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال التاسع عشر حصل على انحراف معياري 0.537 ومتوسط حسابي 4.61 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال العشرون حصل على انحراف معياري 0.570 ومتوسط حسابي 4.460 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما.
6. الأسلوب السادس حصل على متوسط حسابي 4.69 وانحراف معياري 0.534 وكان الاتجاه العام اتفق تماما أما الأسئلة الخاصة بالأسلوب السادس فقد حصل السؤال الواحد والعشرون على انحراف معياري 0.619 ومتوسط حسابي 4.63 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الثاني والعشرون حصل على انحراف معياري 0.477 ومتوسط حسابي 4.65 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الثالث والعشرون حصل على انحراف معياري 0.499 ومتوسط حسابي 4.76 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الرابع والعشرون حصل على انحراف معياري 0.542 ومتوسط حسابي 4.74 واتجاه الإجابة اتفق تماما.
7. الأسلوب السابع حصل على متوسط حسابي 4.71 وانحراف معياري 0.437 وكان الاتجاه العام اتفق تماما ،أما الأسئلة الخاصة بالأسلوب السابع فقد حصل السؤال الخامس والعشرون على انحراف معياري 0.487 ومتوسط حسابي 4.62 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال السادس والعشرون حصل على انحراف معياري 0.518 ومتوسط حسابي 4.50 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال السابع والعشرون حصل على انحراف معياري 0.335 ومتوسط حسابي 4.89 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الثامن والعشرون حصل على انحراف معياري 0.407 ومتوسط حسابي 4.82 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما .
8. الأسلوب الثامن حصل على متوسط حسابي 4.71 وانحراف معياري 0.432 وكان الاتجاه العام اتفق تماما ، وقد حصل السؤال التاسع والعشرون على انحراف معياري 0.516 ومتوسط حسابي 4.69 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الثلاثون حصل على انحراف معياري 0.393 ومتوسط حسابي 4.83 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الواحد والثلاثون حصل على انحراف معياري 0.407 ومتوسط حسابي 4.82 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الثاني والثلاثون حصل على انحراف معياري 0.441 ومتوسط حسابي 4.77 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الثالث والثلاثون حصل على انحراف معياري 0.348 ومتوسط حسابي 4.86 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما أما السؤال الرابع والثلاثون حصل على انحراف معياري 0.489 ومتوسط حسابي 4.29 وكان اتجاه الإجابة اتفق تماما .

ومن خلال الإجابات أعلاه يلاحظ أن فئات العينة على وعي بأهمية أساليب المحاسبة القضائية .

5. التحليل العاملي: Factors Analysis

يوضح هذا الأسلوب العلاقة بين مجموعة كبيرة من المتغيرات بدلالة عدد قليل من العوامل الأساسية ويظهر أهمية كل متغير من المتغيرات ، ومعرفة ما أذا كان هناك متغير يظهر بأنه مستقل عن بقية المتغيرات أو معرفة أذا كان له علاقة بالتغيرات المؤثرة ألأخرى وتحديد مقدار أو كمية تأثير كل منها وقد تم استخدام التحليل ألعاملي بهدف تحديد أهمية ، وترتيب الأساليب المحاسبة القضائية ،وبيان أكثر العوامل المؤثرة ضمن هذه الأساليب في الدراسة.

يهدف التحليل العاملي إلى تلخيص المتغيرات المتعددة في عدد اقل تسمى (العوامل) أذ يكون لكل عامل دالة تربطه ببعض ،أو كل المتغيرات ويمكن من خلال هذه الدالة تفسير لهذا العامل بحسب المتغيرات التي ترتبط معه .

جدول (7)

القيم العينة للعوامل ونسبتها من التباين الكلي لأساليب المحاسبة القضائية

Component (الاساليب)	Eigenvalues	
	Total	% of Variance
1	3.576	44.701%
2	2.078	25.969%
3	.944	11.801%
4	.542	6.776%
5	.313	3.914%
6	.244	3.054%
7	.223	2.792%
8	.079	.993%
Total	7.999	100%

تم استخدام التحليل ألعاملي بطريقة المكونات الأساسية (principal component Analysis) لإيجاد مجموعة من العوامل المشتركة التي تكون مسؤولة عن تحديد أفضل الأساليب ،وأهميتها والتي يرى إفراد العينة أنها أكثر تأثيرا والمعروضة في السابق ، ويوضح الجدول رقم (8) مقدار التشبعات لكل عامل من متغيرات أساليب المحاسبة القضائية .

أ- العامل الأول :

يمثل العامل الأول أهمية كبيرة في بيان المتغيرات لكل أسلوب ومدى تأثيره عن باقي الأساليب الأخرى والتي تتميز بها المحاسبة القضائية إذ يشكل هذا العامل تباين كلي مقداره 3,576 ونسبة تباين 44,701 ويرتب هذا العامل بشكل تنازلي الأساليب وفقا لأهمية تأثير كل عامل وحسب الأتي:-

أولا:- الأسلوب السابع :- (أثبات حساب النقدية) يمثل هذا المتغير ضمن العامل الأول المرتبة الأولى في الأهمية ومدى تأثيره في العامل الأول وبدرجة تشبع 0,856 حيث يتضمن أثبات حسابات النقدية ضمن عمليات التحري.

ثانيا:- الأسلوب السادس:- (تعقب الصفقات الصغيرة) يمثل هذا المتغير ضمن العامل الأول المرتبة الثانية في الأهمية ومدى تأثيره في العامل الأول وبدرجة تشبع 0,803 حيث يتضمن تعقب الصفقات الصغيرة والتي يكون المحاسب القضائي مسؤولا عنها.

ثالثا:- الأسلوب الثامن :- (مراقبة الشركة) يمثل هذا المتغير ضمن العامل الأول المرتبة الثالثة في الأهمية ومدى تأثيره في العامل الأول وبدرجة تشبع 0,733 حيث يتضمن عمل المحاسب القضائي بالتحري عن الشركة محل النزاع من خلال مراقبة الشركة بصورة علنية أو بصورة سرية ولا يقوم به المدقق الخارجي.

رابعا:- الأسلوب الخامس :-(تحليل الرابط) يمثل هذا المتغير ضمن العامل الأول المرتبة الرابعة في الأهمية ومدى تأثيره في العامل الأول وبدرجة تشبع 0,703 حيث يتضمن تحليل العلاقة بين أعداد البيانات المالية والأشخاص القائمين عليها .

خامسا:- الأسلوب الثالث :- (التحليل الزمني) يمثل هذا المتغير ضمن العامل الأول المرتبة الخامسة في الأهمية ومدى تأثيره في العامل الأول وبدرجة تشبع 0,709 حيث يتضمن عملية التحليل الزمني للجرائم المالية للشركة محل النزاع ويقوم به المحاسب القضائي .

ب- العامل الثاني :

يمثل العامل الثاني أهمية كبيرة في بيان المتغيرات لكل أسلوب ومدى تأثيره عن باقي الأساليب الأخرى والتي تتميز بها المحاسبة القضائية إذ يشكل هذا العامل تباين كلي مقداره 2,078 ونسبة تباي969 ويرتب هذا العامل بشكل تنازلي الأساليب وفقا لأهمية تأثير كل عامل وحسب الأتي :-

أولا:- الأسلوب الثاني:- (مسار المحاسبة القضائية) يمثل هذا المتغير ضمن العامل الثاني المرتبة الأولى في الأهمية ومدى تأثيره في العامل الثاني وبدرجة تشبع 0,408 حيث يتضمن تحيد مسار المحاسبة القضائية.

ثانيا:- الأسلوب الأول:- (تحليل مصادر الأموال) يمثل هذا المتغير ضمن العامل الثاني المرتبة الثانية في الأهمية ومدى تأثيره في العامل الأول وبدرجة تشبع 0,482 حيث يتضمن تحليل مصادر الأموال والتي تختلف عن عمل المدقق الخارجي .

جدول (8)

تشبعات أساليب المحاسبة القضائية بالعوامل

Method	Component	
	1	2
x1	.482	.775
x2	.408	.838
x3	.709	.221
x4	.475	.452
x5	.730	-.451-
x6	.803	-.392-
x7	.856	-.236-

المبحث الرابع
الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : ألاستنتاجات :

1- إلمام المحاسبة القضائية بمهارات المحاسبة والتدقيق والقانون وتقنيات التكنولوجيا ومهارات التحقيق.
2- أن مفهوم المحاسبة القضائية ظهر نتيجة وجود حالات الغش والتلاعب والفضائح المالية .
3- هناك اختلاف بين المحاسبة القضائية والتدقيق من نطاق مسؤولية اكتشاف الغش والأخطاء.
4- الدور المهم للمحاسبة القضائية في مكافحة الجرائم المالية من خلال امتلاكها المهارات والبحث ما وراء الأرقام لاكتشاف .
5- هناك الكثير من الخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية منها التحقق من الادعاءات المزعومة والتحري عن عمليات التلاعب وحالات التهرب الضريبي.
6- هناك بعض الصفات التي يمتلكها المحاسب القضائي والتي تختلف عن صفات المدقق الخارجي.
7- عدم الاهتمام الكافي بالمحاسبة القضائية من قبل الجهات الحكومية وذات الصلة بعمل المحاسبة القضائية.

ثانيا : التوصيات :

1- ضرورة تعزيز الادراك والتثقيف بأهمية المحاسبة القضائية والتعريف بمزايا استخداماتها في مختلف المجالات.
2- ضرورة اهتمام الجهات ذات الصلة بعمل المحاسبة القضائية (ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، نقابة المحاسبين والمدققين).
3- ضرورة الاستفادة من تجارب بعض الدول المتقدمة في مجال المحاسبة القضائية.
4- الاستفادة من أساليب المحاسبة القضائية للحد والكشف عن عمليات الغش والتلاعب.
5- ضرورة تشريع قانون خاص بعمل المحاسبة القضائية .
6- ضرورة أعادة النظر في العقوبات الجزائية لمرتكبي الجرائم المالية وخاصة المدقق الخارجي.

المصادر

أولاً : المصادر العربية:

أ-الكتب العربية

1- ارينز الفين . ولوبيك جيمس " المراجعة مدخل متكامل " ، ترجمة د. محمد عبد القادر ، دار المريخ للنشر ، 2005 .
2- توماس ، وليم ،هنكي، امرسون"المراجعة بين النظرية والتطبيق"تعريب ومراجعة د.احمد حامد الحجاج ،د.كمال الدين سعيد،دار المريخ للنشر،1989 .
3- القريشي ، اياد رشيد " التدقيق الخارجي منهج علمي ونظري وتطبيقياً " ، دار المغرب للطباعة والنشر الاردن ، 2011 .

ب- الدوريات :

1- الجليلي ، مقداد أحمد ، " المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في ألعراق " ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 107 ،2012.

ج- الرسائل والاطاريح :

1- جميل ،رافي نزار"الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية ومتطلبات تطبيقها في البيئة المالية العراقية " بحث مقدم إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل:2012

2- الخالدي ، " صلاح هادي " أطار مقترح للمحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي " ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد ، 2012 .

ثانياً- المصادر الاجنبية :

First : Book

1- Duutta, Saurav, "Forensic Accounting", John wiley& sons , Inc , 2013.
2- Singeton ,Tommie,Singeton , Aaron , "Fraud Auditing and ForensilAccouting " , Johnwiley& Sons, Inc.2010.
3- Silverstone ,Howard ,Pedneauit , Stephen, Sheetz, Michael , Rudewilz,frank, "forensic Accounting and fraud investigation ,"Johnweily& Sons.Inc.2012.

Second: Periodicals, Articles and Thesis

1- Ajao ,walaby; Samuel , Dada ; Somuele . Olaoye "Application of Forensilallounting technique in effective inestigation and detect ion of embezzlement to combat corruption in Nigeria", unique Research Journials vol4 , October 2013 .
2- AntoniadesHeara, "Apreliminary study on the use of ForensilAccountig techniques to dermine property agency trust accounting compliance Referred conference paper presented at the pacifice Rim Real Estate Society conference held in Sydney Austrolia ,2009.
3- A.A,owojori, Asaolu, T.o,"The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate world", European Journal of Scientific Research .Vol.29,No.2 ,2009 .
4- Bhosin, Madan ,"Corparate Governance and ForensilAllounting Role" ,International Journal of Accounting Research, Vol-1,No.1,2013 .
5- Enofes,A.o .okpak.P.o ,Atub. E.n ,"The Im Pact of Forensis Accounting on Froud Detection " . Eurpean Journal of Business and Mahogement, Vol.5 ,No.26.213.
6- Gray Dahli", Forensil Accounting and Auditing , Compared And Contrasted to Traditional Accounting And Auditing ", American Journal of Business Education ,Vol.1,N.2,2008 .
7- Brook, leonard , Labelle, Real, Edulation for Investigative and Forensil Accounting" CAP Forum on Forensil Accounting,vol5 ,No.2,2006 .
8- Singh ,Preeti,"Forensic Accounting Concept in India" Intemational Journal of Trade and Commerce-11ARTC, Vol.I,1,No.1,June,2012 .
9- Nunn, les, MCGuir,Brian, whit comb ,Carrie, Jost ,Eric "Forensil Accounting :Financial Investigators", Journal of Business& Economics Research,Vol.4 .

.....

.....

.....