

# إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية لمكافحة الفساد المالي

(دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين بمدينة الزاوية)

## The Possibility of Using Forensic Accounting Techniques for Combating Financial Corruption- an analytical

Study of Points of View of a Sample of Academics, Accountants and Certified Public Accountants from Zawia City

■ جميلة سعيد قمبر

أستاذ مساعد، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة صبراتة

### مخلص الدراسة:

تمثل المحاسبة الجنائية أحد مجالات المحاسبة التي تتضمن مجموعة من المهارات والعلوم المستخدمة لمكافحة الفساد المالي ودعم مقاضاته ومعالجة آثاره، وتبحث هذه الدراسة المفاهيم الأساسية في المحاسبة الجنائية، وتسلط الضوء على مفهوم الفساد المالي وأشكاله وأسبابه وآثاره، وتوضح تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة لمكافحة الفساد المالي، وتم صياغة فرضيتين لدراسة إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الفساد المالي، كما تم إعداد استبانته وزعت على عينة من الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات بمدينة الزاوية، واختبار هاتين الفرضيتين باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين محل الدراسة، وضرورة أن يتضمن التعليم المحاسبي الجامعي الليبي علوم الاجتماع والعلوم النفسية والقانونية وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وغيرها من العلوم التي يمكن الاستفادة منها في مجال مكافحة الفساد المالي.

الكلمات الدالة: المحاسبة الجنائية، الفساد المالي، تقنيات المحاسبة الجنائية.

### Abstract:

Forensic Accounting represents one of the areas of accounting which involves a set of skills and sciences used for combating financial corruption and supporting its prosecution and Treating its effects. This study examines the basic concepts in forensic accounting, highlights the concept of financial corruption, its forms, reasons and effects and describes the forensic accounting techniques for combating financial corruption. Two hypotheses about the possibility of using these techniques for combating financial corruption were formed and tested through SPSS. A questionnaire was designed and distributed among a sample of academics and accountants and certified public accountants form Zawia. The findings of this study emphasized the possibility of using Forensic Accounting Techniques for Combating Financial Corruption and highlighted the importance of integrating information from psychology, sociology, law, information technology, communications and other sciences into Libyan university accounting education to be utilized in Combating Financial Corruption.

**Keywords:** Forensic accounting, financial corruption, forensic accounting techniques.

### مقدمة:

تنوعت الخدمات التي تقدمها المحاسبة، حيث كانت تقتصر على مسك الدفاتر وإعداد التقارير المالية ثم توسعت خدماتها لتشمل تقديم خدمات المراجعة وخدمات الاستشارات الإدارية والضريبية، وفي الآونة الأخيرة ظهر مجال جديد وتميز لخدمات المحاسبة والمراجعة سمي بالمحاسبة الجنائية، وذلك لتلبية الحاجة الملحة لها للبيئة الاقتصادية، وخاصة بعد تطور أنظمة المعلومات وبروز ظاهرة الاحتيال المالي (كريم ونظاهر، 2005: 129)، إذ جاءت المحاسبة الجنائية كرد فعل واستجابة من أجل تطوير العلوم المحاسبية المختلفة، وخلق دور مهني جديد يتمثل في المحاسب الجنائي الذي يقوم بدور بارز في مكافحة الفساد المالي ومعالجة آثاره، وتعد المحاسبة الجنائية آلية عمل جديدة من شأنها أن ترسخ نزاهة المعاملات المالية وتقدم خدمات واسعة ومتنوعة، ولها تقنيات مهمة ستكون ذات فائدة كبيرة إذا ما وُظفت لمنع ومعالجة أشكال الفساد المالي المتفشى في معظم الدول.

### مشكلة الدراسة:

تعد ليبيا وفقاً لمنظمة الشفافية الدولية من أكثر ستة دول فساداً في العالم حيث منحتها المنظمة 14 نقطة فقط من أصل 100 في النزاهة والشفافية في مؤشر مدركات الفساد الصادر عنها للعام 2016 وقد تدرجت ليبيا في سلم الفساد خلال السنوات السابقة على النحو التالي:

جدول (1) مؤشر مدركات الفساد لمنظمة الشفافية الدولية عن ليبيا للسنوات من 2012-2016

السنة	2012	2013	2014	2015	2016
مستوى النزاهة من 100 نقطة	21	15	18	16	14

إن الحقيقة التي تعكسها هذه الأرقام هي أن مستوى الفساد في المجتمع وصلت نسبته 86% (تقرير ديوان المحاسبة الليبي، 2016: 55)، وفي ظل ازدياد الأزمات المالية وانتشار الفساد بكل أنواعه، يصبح من الضروري محاولة تسليط الضوء على هذه المشاكل الخطيرة ولفت الانتباه إلى التقنيات الجديدة في مجال المحاسبة والمراجعة التي تدعم مكافحة هذه الأشكال من الفساد وتدعم النزاهة والشفافية، فالمحاسبة الجنائية من المجالات المهمة والحديثة التي تحدد مهارات ومتطلبات تعتبر ضرورية لإعداد محاسب جنائي قادر كي يكون خبيراً وفاقصاً يقوم بإجراء تحريات أكثر تفصيلاً ودقة من غيره من المهنيين في مجال المحاسبة، وبالنظر إلى ما سبق فإن مشكلة الدراسة ستمحور في مناقشة إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية لمكافحة أنواع مختلفة من الفساد المالي في البيئة الليبية، وعليه يتمثل السؤال الرئيس لمشكلة الدراسة في الآتي:

هل يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الأشكال المختلفة للفساد المالي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات بمدينة الزاوية؟

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة العلمية في بيان المفاهيم الأساسية في المحاسبة الجنائية وتقنياتها المستخدمة لمكافحة الفساد المالي، بالإضافة إلى تعريف الفساد المالي وأشكاله وأسبابه، أما الأهمية العملية فتركزت في إجراء دراسة تحليلية لإمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الأشكال المختلفة للفساد المالي من

وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات بمدينة الزاوية من أجل الخروج بنتائج وتوصيات تساهم في تسليط الضوء على هذا المجال الحديث للمحاسبة، وفهم أساليب جديدة لمكافحة الفساد المالي المتفشى في المجتمع الليبي، كما أن هذه الدراسة يمكن أن تكون مفيدة للأطراف ذات العلاقة والمهتمة بمجال المحاسبة ومكافحة الفساد المالي.

#### أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

1. طرح مفاهيم أساسية متعلقة بالمحاسبة الجنائية والفساد المالي.
2. التعرف على إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الأشكال المختلفة للفساد المالي في البيئة الليبية محل الدراسة.

#### فرضيات الدراسة:

تنص الفرضية الأولى للدراسة على ما يلي:

$H_{01}$ : لا يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي. ولاختبار هذه الفرضية فإن الأمر يستلزم اختبار الفرضيات الفرعية التالية:

$H_{011}$ : لا يمكن استخدام تقنية البحث في البيانات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

$H_{012}$ : لا يمكن استخدام تقنية تصميم وتقييم أساليب الوقاية من الغش ومنعه واكتشافه ومعالجة آثاره للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

$H_{013}$ : لا يمكن استخدام تقنية إجراء التحقيقات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

$H_{014}$ : لا يمكن استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

$H_{015}$ : لا يمكن استخدام تقنية التفتيش للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

$H_{016}$ : لا يمكن استخدام تقنية إجراء المقابلات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

وتنص فرضية الدراسة الثانية على ما يلي:

$H_{02}$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين بمدينة الزاوية.

## منهجية الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بالمحاسبة الجنائية (القضائية) من أجل الاستفادة منها في الإطار النظري من الدراسة، والمساهمة في تطوير استبانة تضمنت ست تقنيات للمحاسبة الجنائية (القضائية) لدراسة إمكانية استخدام هذه التقنيات في المساعدة في مكافحة الفساد من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين لمدينة الزاوية.

## ماهية وطبيعة المحاسبة الجنائية والفساد المالي:

المحاسبة الجنائية تطبيق لمهارات التحليل والتحقيق لمعالجة وحل القضايا المالية بأسلوب يحقق المعايير المطلوبة من قبل قوانين المحاكم، ولا تقتصر على ذلك فقط، فالمحاسبة الجنائية تتضمن تحقيقات الغش الذي ينتج عن أفعال التضليل المتعمدة أو غير المتعمدة ويتضمن القوائم المالية المضللة وإخفاء المعلومات الملائمة، كما تتضمن بالإضافة إلى التحقيقات التقييم المتعلق بشراء الأعمال وقضايا الطلاق وتحديد قيم الأضرار الناتجة عن ملكية الأعمال وخسائر الأرباح ( Hopwood, et. al, 2008 : 3)، ويمكن تعريف المحاسبة الجنائية بأنها جمع لمهارات مختلفة في عدة مجالات منها المحاسبة والقانون وعلم النفس بمختلف فروعه وتكنولوجيا المعلومات والاتصال، لتحقيق عدة أهداف أهمها المساعدة في مكافحة الغش ومقاضاته وتقييم الأعمال والحكم في حالات الإهمال المهني من قبل المحاسبين القانونيين وتقديم شهادة خبير للمحاكم (قمبر، 2014: 216).

وصنف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) المحاسبة الجنائية إلى نوعين:

- خدمات التحقيق: وهي التي قد تؤدي إلى الإدلاء بالشهادة في قاعة المحكمة.
- خدمات قانونية: وهي التي تتحدد بدور المحاسب كخبير أو مستشار أو غيره من الأدوار ذات العلاقة.

تتطلب المحاسبة الجنائية اكتساب عدة مهارات ومعارف، ويوضح (Hopwood, et. al, 2008:6) أن المحاسب الجنائي يتلقى تأهيلاً عميقاً في كثير من الجوانب، وهذه المهارات يمكن توضيحها كما يلي:-

1. مهارات التدقيق لها أهمية كبيرة للمحاسب الجنائي، لأن جمع المعلومات وطبيعية

1. الإثبات في المحاسبة الجنائية تتوجب أن يكون المحاسب الجنائي قادرا على جمع وتحليل المعلومات ذات العلاقة.
2. مهارات التحقيق مثل تقنيات المراقبة وإجراء المقابلات الشخصية ومهارات الاستجواب.
3. مهارات علم الإجرام وخصوصا دراسة سيكولوجية المجرمين، وذلك لأن مهارات التحقيق الفعال تعتمد أحيانا على معرفة بدوافع وحوافز مرتكب الجريمة وطبيعته النفسية.
4. العلوم المحاسبية تساعد المحاسب الجنائي على تحليل وتفسير المعلومات المالية الضرورية، بالإضافة إلى المعرفة بالرقابة الداخلية والحاكمة المؤسسية.
5. العلوم القانونية، فالمعرفة بالقوانين والإجراءات المتبعة في المحاكم تمكن المحاسب الجنائي من تحديد أنواع الأدلة الضرورية التي تتفق مع المعايير القانونية للسلطات القضائية التي تمثل الدليل المحكم وطرق حفظ الدليل بالأسلوب الذي يقابل معايير المحاكم.
6. المعرفة بتكنولوجيا المعلومات، فهي ضرورية للمحاسب الجنائي وكحد أدنى لا بد أن تكون لدى المحاسب الجنائي معرفة بكيفية الاتصال الالكتروني المباشر وخبرة في مجال أجهزة الحاسوب والبرمجيات لأن المحاسب الجنائي يستخدم تكنولوجيا المعلومات لحفظ البيانات واستخلاص البيانات وتقييم الأساليب الرقابية على معالجة البيانات وتجميع المعلومات لأغراض الرقابة وتحليل البيانات.
7. مهارات الاتصال مطلوبة في المحاسب الجنائي خصوصا تلك التي تجعل توصيل التحليلات والتحقيقات يتم بشكل صحيح وبشكل واضح إلى مستخدمي خدمات المحاسب الجنائي.

أما الفساد المالي فيتمثل في كافة الأنحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية، ويشمل صفقات السلاح وانتشار الجريمة المنظمة والتهرب الضريبي والجمركي والتسيب المالي وهدر

المال العام.....الخ(الشمري والفتلي، 2011: 21)، ويعرف البنك الدولي الفساد المالي بأنه سوء استغلال السلطة العامة من أجل الحصول على مكاسب خاصة، ويمكن عرض أهم أشكال الفساد المالي كما يلي: ( [www.unpon.un.org](http://www.unpon.un.org) )

1. فساد موظفي القطاع العام والحكومة بكافة أشكاله كأن يتأخر الموظف المسؤول عن منح التراخيص وإنجاز المهام لفترات طويلة تتعطل فيها مصالح المواطن، فيضطر المواطن إلى دفع رشوة لكي تتم مصلحته وإجراءاته.
2. انتشار المحسوبية وتعيين أقارب ومعارف كبار الموظفين والمسؤولين في الوظائف المهمة والمميزة.
3. قضايا الابتزاز مثل الرشاوي التي يدفعها المستثمرين حتى يتم الموافقة على طلبات الاستثمار، وتزداد الأمور تعقيدا بالنسبة للرشاوي الخاصة بالمستثمرين الأجانب.
4. الفساد في تقدير قيم الأصول والاستثمار المعدة للاستثمار سواء للمستثمرين المحليين أو الأجانب وفقا لمن يدفع الرشاوي والهدايا.
5. الفساد الناتج عن التلاعب بالدعم الذي تقرره الدولة لصالح محدودي الدخل، فلا يستطيع المستحق للدعم أن يحصل عليه إلا بعد تقديم الرشاوي والهبات للموظفين، بل وقد يحرم أصحاب الحق من الدعم وتباع السلعة المدعومة في السوق بسعر أعلى لغير المستحقين.
6. فساد البيروقراطية والناتج عن كثرة الإجراءات والتعقيدات والرقابة على الجهات المختلفة.
7. الفساد الناتج عن كثرة تغيير القوانين وتعددتها فتنشأ ثغرات كثيرة تمكن بعض الموظفين أو المسؤولين من الاستفادة منها في تحقيق مكاسب في صالحهم.
8. ممارسة التجارة المحرمة والمحظورة شرعا كتجارة المخدرات والأسلحة والنفائيات والبغاء وغيرها، وما ينتج عنها من عمليات غسيل الأموال.
9. تلقي العمولات والرشاوي عن الصفقات والمقاولات الحكومية والإثراء من الوظيفة العامة.

### تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة لمكافحة الفساد المالي:

يمكن للمحاسبة الجنائية بما تتضمنه من تقنيات أن تقدم للمحاسب الجنائي مهارات ضرورية ومهمة يتم استخدامها لمكافحة الفساد المالي وذلك على النحو الآتي:

1. البحث في البيانات: ويُعرّف البحث في البيانات بأنه عملية استخراج المعلومات من البيانات، لاكتشاف الأنماط والعلاقات التي لم تكن معروفة سابقاً، إذ يمكن أن تساعد هذه التقنية في الكشف عن عمليات الغش من خلال اكتشاف أنماط السلوك، التي تعد مؤشراً على النشاط الاحتيالي (Kenenth, 2005: 1)، وتعتمد هذه التقنية على محاولة البحث في كمية كبيرة من البيانات بحثاً عن اية أنماط أو معلومات جديدة خفية أو غير متوقعة، ويتم تنفيذ هذه التقنية من خلال برامج الحاسوب المصممة لذلك الغرض، وتتضمن تقنية البحث في البيانات ثلاثة أنشطة هي (Metha & Mathur, 2007: 1577):

أ. الاستكشاف: ويتضمن الكشف عن المعرفة أو الأنماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط أو الاتجاهات أو التباينات، بشكل محايد وبدون وجود أي افتراض مسبق حول ماهية النمط الذي سيتم اكتشافه، أي دون علم مسبق بالغش، إذ يمثل الارتباط وجود علاقة بين المتغيرات.

ب. نماذج التنبؤ: تستخدم هذه النماذج الأنماط المكتشفة لتقدير النواتج التي ينبغي الحصول عليها من قيم جديدة.

ج. تحليل التباين: يتم استخراج التباين بعد تحديد قاعدة أو معيار محدد ثم يتم تحديد البنود التي تتحرف عن المعيار أو القاعدة، وتعتبر بمثابة انحرافات تحتاج إلى مزيد من التقصي حولها.

2. تصميم وتقييم أساليب الوقاية من الغش ومنعه واكتشافه ومعالجة آثاره للمساعدة في مكافحة الفساد المالي: تبرز أهمية المحاسب الجنائي من خلال دوره في محاربة الفساد المالي الذي يعد من أهم المخاطر التي تواجه الأعمال، ويتمثل هذا الدور في مشاركته في الوقاية من الغش ومنع حدوثه واكتشافه والمساهمة في عمليات التحقيق والمقاضاة المتعلقة به ومعالجة آثاره، وتتضمن تقنية تصميم وتقييم أساليب الوقاية من ومنع واكتشاف الغش ومعالجة آثاره أربع أنشطة هي كما يلي:

أ. أنشطة الوقاية من الغش: وتشير إلى خلق بيئة يكون فيها خطر ارتكاب أنشطة مخادعة وفرصها عند حده الأدنى، والمحافظة على هذه البيئة

- (Albrecht & Albrecht, 2003: 216)، حيث تهدف هذه الأنشطة إلى التأكد من توافر معايير رئيسة تحدد سلوك الأعمال المقبول مثل: وجود دليل للسلوك الأخلاقي، وسياسات تؤكد على أهمية الالتزام بالاستقامة داخل المنظمة.
- ب. أنشطة منع الغش: وهي الأساليب الرقابية التي يتم تصميمها لتقليل خطر حدوث الغش وسوء التصرف (KPMG, 2014: 13)، وبشكل أشمل هي أنشطة تشير إلى خلق بيئة تمنع الأفراد من ارتكاب الغش مثل: تقييم وتصميم تقنيات وأساليب رقابية ضد الغش، واختبار فعالية تشغيلها، وإعداد توصيات للمساعدة في تنفيذ برامج الوقاية من الغش وتحسينها.
- ج. أنشطة اكتشاف الغش: وهي الأساليب الرقابية المصممة لاكتشاف الغش وسوء التصرف عند حدوثه (KPMG, 2014: 19)، أو هي الطرق التي يتم من خلالها اكتشاف الغش الذي تم ارتكابه (NIJ Report, 2007:7)، ومن هذه الأساليب تقدير خطر الغش وتقييم الأساليب الرقابية وإجراءات المراجعة.
- د. أنشطة معالجة الغش: وهي الأساليب الرقابية المصممة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ومعالجة الضرر الذي تسبب به الغش أو سوء التصرف (KPMG, 2014: 23)، ويشير (NIJ Report, 2007: 7) إلى أن معالجة الغش تتضمن:-
- تعويض الأضرار من خلال التأمين، أو النظام القانوني أو أية طريقة أخرى.
  - تعديل الإجراءات والعمليات التشغيلية متضمنة تغيير نظام الرقابة الداخلية بحيث يكفل تخفيض أو منع ارتكاب الغش مستقبلاً.
- بالإضافة إلى ذلك على المحاسب الجنائي أن يكون على معرفة وفهم بالأنواع المختلفة لمعالجة الغش مثل: المقاضاة المدنية، والمقاضاة الجنائية، والفصل في النزاعات، وتصحيح أوجه القصور في الرقابة الداخلية، وذلك من خلال العمل مع العميل لتحديد طرق المعالجة الممكنة لحل القضية محل التحقيق، بالإضافة إلى فهم التقنيات المختلفة والمتوفرة لتقدير قيمة الخسائر، والبحث عن الطرق المختلفة لتصحيح الوضع من خلال تعويضات التأمين وتعويضات الأضرار الصادرة من المحكمة.
3. التحقيقات: عندما يتم الكشف عن معلومات تشير إلى حدوث الغش أو احتمالية حدوثه، فإنه يتوجب على الإدارة - أو غيرها من الأطراف ذات العلاقة ( لجنة المراجعة مثلاً) - إجراء تحقيق داخلي شامل، وهدف مثل هذه التحقيقات هو جمع الحقائق التي تؤدي إلى

تقدير معقول للانتهاك المشكوك فيه، ثم على الإدارة اتخاذ قرار لتصحيح الموقف، وبذلك من خلال تحقيق داخلي فعال يمكن للإدارة تفادي إجراء تحقيق حكومي (KPMG, 2014: 23).

ونظرا لامتلاك المحاسب الجنائي مهارات عدة فإن تحقيقاته ستكون مقبولة في المحاكم لأنها تتم وفق القوانين المنظمة وعلوم ومهارات متخصصة، ويقوم المحاسب الجنائي بإجراء أنواع عدة من التحقيقات منها التحقيقات الداخلية أو التحقيقات النظامية، ويمكن أن يكون المحاسب الجنائي ضمن عملية تحقيق في جريمة مالية، لذلك فإن توثيق التحقيقات التي يقوم بها المحاسب الجنائي تكون ضرورية، فأوراق العمل يمكن أن يكون لها تأثير كبير على الإجراءات القانونية اللاحقة (Hopwood, et. al, 2008: 20)، وقد يعمل محققو المحاسبة الجنائية عند إجرائهم للتحقيقات مع قانونيين أو أن يعملوا لصالح قانونيين، وبذلك يتوجب على المحاسب الجنائي خلال إجراء التحقيقات بمختلف أنواعها الالتزام بالقوانين والأنظمة (Golden, et. al, 2006: 243).

4. المراقبة: وهي عبارة عن نشاط يتم بشكل سري ومتواصل، لجمع المعلومات حول: أشخاص - أماكن - أشياء، لتحديد النشاط المشتبه به وهوية الأشخاص المشتبه بهم، أو لتحديد السلوك الذي يمكن أن يكون (أو لا يكون) انتهاكاً للقانون المدني أو الجنائي (Hopwood, et. al, 2008: 236)، ويمكن للمحاسب الجنائي الاستفادة من هذه التقنية لتحقيق أغراض عدة منها جمع الأدلة لدعم الأسباب المبررة للحصول على إذن تفتيش، جمع الأدلة التي تقود إلى تحديد هوية الأشخاص والأنشطة المتورطة في الجريمة واعتقال مرتكبي الجريمة، وذلك بعد تقديمه لطلب يوضح الأسباب المبررة لضرورة مراقبة بعض الأشخاص المشتبه بارتكابهم أفعال الغش للجهات المختصة، ويتم هذا النشاط من قبل أشخاص يعملون في جهات تطبيق القانون.

5. أذونات التفتيش: ويمكن للمحاسب الجنائي أن يطلب إصدار إذن تفتيش في السجلات المالية، وللحصول على مثل هذا الإذن لابد من تقديم الأسباب المبررة لضرورة تفتيش السجلات المالية للجهات المختصة، وأذونات التفتيش عبارة عن أمر كتابي يسمح بتفتيش مكان معين ويتضمن: موقعاً جغرافياً - مركبةً - شخصاً والحجز على عناصر محددة، وهي تصدر من جهات معينة مثل المأمور القضائي، وإصدار أذونات التفتيش لابد من القيام بإجراءات قانونية محددة، ويقوم بالتفتيش أشخاص يعملون في جهات حكومية، وأحيانا تكون أذونات التفتيش ضرورية، لأن المعلومات وغيرها من الأدلة المطلوبة من قبل المحاسبين الجنائيين قد تتعرض للإخفاء المتعمد

من قبل مرتكبي الجريمة، وبعد الانتهاء من التفتيش يتم إعداد قائمة جرد تفصيلية للعناصر التي تم الحجز عليها (Hopwood, et. al, 2008: 235).

6. إجراء المقابلات (الاستجواب): تعتبر المقابلة أو الاستجواب تقنية فعالة لجمع المعلومات والأدلة، ويمكن القول إن الفارق بين المقابلة والاستجواب غير واضح لأنهما تتضمنان توجيه أسئلة إلى شخص يسمى «المستجوب»، وهدف كلٍ منهما الحصول على معلومات ذات علاقة تؤدي إلى كشف الحقائق (Hopwood, et. al, 2008: 238) وللمقابلات التي يجريها المحاسب الجنائي نوعان رئيسيان هما كما يلي: - (Golden, et. al, 353: 2006)

أ. مقابلات جمع المعلومات: لا يتم إجراء مثل هذه المقابلات مع الأفراد المشبوه فيهم فقط، ولكن يتم إجراء المقابلات مع أفراد آخرين نظراً لامتلاكهم معلومات حول الشركة أو حول الصناعة أو حول بعض القضايا المحاسبية، ولذلك فإن إجراء المقابلات معهم يكون ضروري وكجزء من التحقيق، والمعلومات التي يتم توفيرها تكون مفيدة ومساندة في توسيع مدى التساؤلات، وفي معظم التحقيقات يبدأ المحاسب الجنائي بإجراء المقابلات مع الأفراد البعيدين عن القضية ثم يتجه إلى إجراء المقابلات مع الشهود الذين لهم علاقة مباشرة بالقضية محل التحقيق.

ب. مقابلة البحث عن اعتراف: وتعتبر هذه المقابلات من أكثر أنواع المقابلات صعوبة، وتتطلب مهارات حقيقية لكي تتم بنجاح، وعند إجراء المقابلة يجب أن يكون المحاسب الجنائي واثقاً من أن الشاهد قد ارتكب الجريمة أو أن لديه معرفة بأعمال غير قانونية، وعلى المحاسب الجنائي أن يستعد قبل إجراء المقابلة حتى يكون فكرة مسبقة عن الأفراد الذين سيجري معهم المقابلات، وبعد الاستعداد لإجراء المقابلات يقوم المحاسب الجنائي بالتخطيط لكل مقابلة يقوم بها، ويعتبر التخطيط للمقابلة أمراً مهماً لا بد أن يؤخذ بعين الاعتبار، لأنه يساعد المحاسب الجنائي في التركيز على الموضوع محل الاهتمام، وتطوير مجموعة من الأسئلة المصممة لجعل التحقيق يحقق تقدماً ويكون أكثر فعالية، كما أن هناك عدة خطوات يتبعها المحاسب الجنائي للتخطيط للمقابلة ومنها التوقيت الكافي لإجراء المقابلة كاملة والمكان المناسب وتأكيد النواحي القانونية وعلى المحاسب الجنائي عند إجراء المقابلات استشارة مستشاره القانوني، ويجب إتباع سياسات التوثيق وأي قوانين وأنظمة قابلة للتطبيق في هذا المجال.

### الدراسات السابقة:

عدة دراسات عربية أعطت أهمية لموضوع المحاسبة الجنائية (القضائية) وتناولته بالدراسة سواء أكانت هذه الدراسات نظرية أم تضمنت جانباً تطبيقياً وفيما يلي عرض لبعضها:

دراسة (الجليلي، 2012): هدفت إلى تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية وبيان أهميتها وأهدافها وخصائصها، والفرق بين المحاسبة القضائية وبين المراجعة الخارجية ومراجعة الغش والاحتيال، والتعرف على مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق والفرق بينهما وبين مهنة الخبير في محاكم البيئية العراقية، ومن نتائج هذه الدراسة أنه في العراق لم تظهر لحد الآن ملامح المحاسبة الجنائية، كما أن المناهج الدراسية في جميع المراحل الدراسية سواء أكانت الثانويات التجارية أم أقسام المحاسبة في كليات الاقتصاد تخلو من التركيز على المحاسبة القضائية وإنما تركز على أعداد الخريج أكاديمياً وعملياً ولا توجد معاهد إعداد مثل هذا التخصص، ولم ينل هذا الموضوع اهتمام المحاسبين خاصة منهم الباحثين.

دراسة ( خالد أحمد، 2013): هدفت إلى إبراز دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الفساد المالي، وذلك من خلال استهداف مجموعة من المنتمين إلى المحاسبة القضائية، وهم المسؤولون بكل من الجهاز المركزي للمحاسبات وإدارة الخبراء بوزارة العدل ومكاتب المحاسبة والمراجعة ومصصلحة الضرائب وغيرهم من ممثلي مهنة المحاسبة والمراجعة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها أن المحاسبة القضائية تقوم على أساس مجموعة من المهارات المتخصصة المتكاملة في المحاسبة والمراجعة، وبراعة التحريات ومهاراتها وهي تنظر ما وراء الأرقام، كما يجب أن يتوافر لدى المحاسب القضائي تأهيل علمي وعملي يختلف عن المحاسب الذي يعد القوائم المالية.

دراسة (عاطف أحمد، 2013): هدفت إلى تحليل دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين والمراجعين، وتشير نتائج الدراسة إلى وجود حاجة إلى آليات المحاسبة القضائية سواء لطلبة المحاسبة في الجامعات أو للمحاسبين والمراجعين، كما أن آثار آليات المحاسبة القضائية كانت إيجابية على قدرات ومعارف ومهارات عينة الدراسة بشكل يؤهلهم لمحاربة الغش والفساد المالي والإداري داخل الشركات.

دراسة ( قنديل، 2014): هدفت إلى التعرف على ماهية المحاسبة القضائية، والتعرف على بعض القضايا العملية التي لعبت فيها المحاسبة القضائية دوراً رئيسياً، والتعرف على مدى توافر المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها أن هناك عنصرين رئيسيين ساهما في توفر عناصر الأخلاقيات المهنية لدى المحاسب القانوني الأردني لممارسة المحاسبة القضائية وهما: الالتزام بالنزاهة في عمليات التدقيق والتحليل والقدرة على تفعيل الاستقلالية في العمل.

دراسة ( حسن وعبد الرحمن، 2015): هدفت إلى التعرف على تعريف وأهداف ومجالات المحاسبة القضائية، ومساهمتها في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، واختبار ما إذا كان هنالك اختلافاً جوهرياً بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية، ومعرفة مساهمة عمليات التحري والتقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة بالسودان، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها وجود اختلاف بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية تُعزى إلى الذين وظائفهم مساعدين ومراجعين بالمكتب، وأن عمليات التحري والتقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

دراسة ( قمبر، 2015): هدفت إلى تحديد المجالات العلمية الخاصة بالمحاسبة الجنائية، وتحديد مدى الحاجة لهذه المجالات من قبل مراجعي الحسابات الليبيين في مكاتب المراجعة القانونية والمراجعين الماليين بديوان المحاسبة، وتحديد الاختلافات في مدى الحاجة لهذه المجالات من قبل المراجعين محل الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها وجود حاجة كبيرة لدى مراجعي الحسابات الليبيين في مكاتب المراجعة القانونية والمراجعين الماليين بديوان المحاسبة إلى مهارات المحاسبة الجنائية أثناء تأديتهم مهامهم.

دراسة ( الكبيسي، 2016): هدفت إلى استقصاء مدى أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية وبصورة عادلة في الأردن وذلك بالاعتماد على وجهتي نظر كلٍ من القضاء والمحاسب القضائي، وأظهرت النتائج وجود اختلاف واضح بين وجهتي نظر الأطراف المعنية بخدماتها وتطبيقاتها في الأردن، كما أنها

لا ترقى إلى المستوى الحقيقي الذي يجب أن تقوم به المحاسبة القضائية في محاربة الغش والاحتيال وتحقيق العدالة بالمجتمع.

من خلال عرض الدراسات السابقة يتضح اختلاف نتائج الدراسات وفق الموضوع الذي تم تناوله في كل دراسة والبيئة محل الدراسة، وبشكل عام تم التوصل إلى نتائج عدة منها:

1. عدم وجود ملامح للمحاسبة الجنائية وخلو مناهج التعليم المحاسبي منها.
2. ضرورة أن يكون للمحاسب الجنائي تأهيل علمي وعملي مختلف عن المحاسب التقليدي.
3. الالتزام بالنزاهة والاستقلالية يعتبران عنصران رئيسيان لممارسة المحاسبة الجنائية.
4. وجود اختلافات حول شروط مزاولة مهنة المحاسب الجنائي.
5. وجود حاجة كبيرة إلى مهارات المحاسبة الجنائية لدى المراجعين أثناء تأديتهم مهامهم.
6. وجود حاجة كبيرة إلى تعلم آليات المحاسبة الجنائية عند طلبة المحاسبة والمحاسبين والمراجعين.

ولعل ما يميز هذه الدراسة هو اختلاف الموضوع الذي تناولته عن مواضيع الدراسات السابقة، حيث تناولت إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الأشكال المختلفة للفساد المالي من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات بمدينة الزاوية، الأمر الذي يمكن أن يقدم نتائج إضافية حول مجال المحاسبة الجنائية في البيئة الليبية.

#### مجتمع الدراسة وعينته:

يتمثل مجتمع الدراسة في الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين بمدينة الزاوية أثناء فترة الدراسة من 2015/12/1 وحتى 2016 /1/31 م، ولم تتمكن الباحثة من حصر عدد الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية بالمدينة، ولذلك تم توزيع عدد ( 75 ) استبانة على عينة عشوائية وكان عدد الاستبانات المستردة (67) استبانة، وتم استبعاد (3) استبانات لعدم استكمال كافة الإجابات المطلوبة وخضعت (64) استبانة للتحليل الإحصائي أي بنسبة (85 %) من الاستبانات الموزعة والجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول ( 2 ) عدد الاستبيانات الموزعة والمستردة والمقبولة للتحليل

البيان	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	عدد الاستبيانات المقبولة	نسبة الاستبيانات المقبولة إلى الموزعة
الأكاديميين	20	19	18	90 %
المحاسبين	45	40	38	84 %
مراجعي الحسابات	10	8	8	80 %
الاجمالي	75	67	64	85 %

#### اختبار صدق أداة الدراسة:

تم إيجاد معامل المصدقية ألفا كرونباخ لردود عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة للتأكد من توفر الثبات الداخلي في أداة القياس والجدول التالي يعرض درجة مصداقية البيانات للجوانب الست للدراسة كلا على حده وككل وذلك كما يلي:

جدول ( 3 ) معامل الثبات والصدق الذاتي باستخدام معامل ألفا كرونباخ

ت	الفقرات	عدد الأسئلة	معامل كرونباخ ألفا لمدى التأهيل العلمي في تقنيات المحاسبة الجنائية
1	تقنية البحث في البيانات	5	0.786
2	تقنية تصميم وتقييم اساليب الوقاية من ومنع واكتشاف الغش ومعالجة اثاره	4	0.763
3	تقنية التحقيقات	4	0.776
4	تقنية المراقبة	2	0.657
5	تقنية التفتيش	3	0.646
6	تقنية المقابلات	4	0.841
	جميع الفقرات	22	0.926

في الجدول السابق تعكس أداة القياس ثباتا داخليا إذا كانت قيم معاملات كرونباخ الفا تفوق القيمة المقبولة 0.600، ومن بيانات الجدول نلاحظ أن نتائج معاملات كرونباخ الفا لفقرات الدراسة الست تتجاوز القيمة المقبولة مما يعكس الثبات العالي لأداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها.

#### الخصائص الديموغرافية والشخصية لعينة الدراسة:

تتمثل الخصائص الديموغرافية والشخصية لعينة الدراسة في العمر والجنس والمركز الوظيفي والمؤهل العلمي والعمل الحالي وهي موضحة في الجدول رقم ( 4 ) وذلك كما يلي:

جدول ( 4 ) وصف توزيع عينة الدراسة وفق الخصائص الديموغرافية والشخصية

الخاصية	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية
العمر	أقل من 30 سنة	24	37.5%
	من 30 - أقل من 40 سنة	20	31.3%
	من 40 - أقل من 50 سنة	18	28.1%
	50 سنة فأكثر	2	3.1%
	المجموع	64	100%
الجنس	ذكر	46	71.9%
	أنثى	18	28.1%
	المجموع	64	100%
المركز الوظيفي	محاسب	38	59.4%
	مراجع قانوني	8	12.5%
	عضو هيئة تدريس	18	28.1%
	المجموع	64	100%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	41	64.1%
	ماجستير	13	20.3%
	دكتوراه	10	15.6%
	المجموع	64	100%

42.2%	27	الجامعة	العمل الحالي
12.5%	8	مكتب قانوني	
45.3%	29	شركة أو مؤسسة	
100%	64	المجموع	
59.4%	38	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
9.4%	6	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
9.4%	6	من 10 إلى أقل من 15 سنوات	
15.6%	10	من 15 إلى أقل من 20 سنوات	
6.3%	4	20 سنة فأكثر	
100%	64	المجموع	
9.4%	6	قليل جدا	مدى الإلمام بالمحاسبة الجنائية
25.0%	16	قليل	
59.4%	38	متوسط	
3.1%	2	كبير	
3.1%	2	كبير جدا	
100%	64	المجموع	

من بيانات الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

■ فيما يخص الفئات العمرية لمفردات العينة فإن 37.5% تتراوح أعمارهم أقل من 30 سنة وما نسبته 31.3% تتراوح أعمارهم ما بين 30 إلى أقل من 40 سنة و 28.1% تتراوح أعمارهم ما بين 40 إلى أقل من 50 سنة و 3.1% أعمارهم 50 سنة فأكثر، ونستنتج من ذلك أن مفردات العينة تركزت على الفئات العمرية أقل من 30 سنة إلى أقل من 50 سنة.

■ فيما يخص جنس العينة لمفردات العينة فإن 71.9% من الذكور في حين بلغت نسبة الإناث 28.1% ، ونستنتج من ذلك أن مفردات العينة تركزت على الذكور.

■ فيما يخص المركز الوظيفي لمفردات العينة فإن 59.4% هم محاسبون وبلغت نسبة

- المراجعين القانونيين 12.5 % أما أعضاء هيئة التدريس فقد بلغت نسبتهم 28.1 % ، ونستنتج من ذلك أن مفردات العينة تركزت في المركز الوظيفي للمحاسبين.
- فيما يخص المؤهل العلمي لمفردات العينة فإن 64.1 % هم حملة البكالوريوس وبلغت نسبة حملة الماجستير 20.3 % أما حملة الدكتوراه فقد بلغت 15.6 % ، ونستنتج من ذلك أن مفردات العينة تركزت في حملة المؤهل العلمي البكالوريوس.
- فيما يخص العمل الحالي لمفردات العينة فإن ما نسبته 42.2 % يعملون في الجامعة و 12.5 % يعملون في مكاتب محاسبة قانونية و 45.3 % يعملون في شركات أو مؤسسات، ومن ذلك نستنتج أن مفردات العينة تركزت في من يعملون في الجامعة وشركات ومؤسسات.
- فيما يخص سنوات الخبرة لمفردات العينة فإن ما نسبته 59.4 % خبرتهم تقل عن 5 سنوات و 9.4 % تتراوح خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات و 9.4 % تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة و 15.6 % تتراوح خبرتهم من 15 إلى أقل من 20 سنة و 6.3 % خبرتهم من 20 سنة وأكثر، ومن ذلك نستنتج أن مفردات العينة تركزت خبرتهم في أقل من 5 سنوات.
- فيما يخص مدى الإلمام بالمحاسبة الجنائية فإن 9.4 % لديهم إلمام قليل جداً بالمحاسبة الجنائية، و 25 % لديهم إلمام قليل بالمحاسبة الجنائية، و 59.8 % لديهم إلمام متوسط و 3.1 % لديهم إلمام كبير، والنسبة نفسها لديهم إلمام كبير جداً بالمحاسبة الجنائية، ومن ذلك نستنتج أن مفردات العينة تركزت فيمن لديهم إلمام متوسط بالمحاسبة الجنائية.

تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات:-

أولاً: تحليل البيانات المتعلقة باختبار الفرضية الأولى:

أ. اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الرئيسية الأولى

للتأكد من أن توزيع المتغيرات الخاصة بالفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على أنه « لا يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي » هو توزيع طبيعي ونظراً لأن عدد مفردات العينة ككل يفوق 50 مفردة تم استخدام اختبار كولجروف سميرونوف (Kolmogorov-Smirnov<sup>a</sup>).

جدول (5) نتائج اختبار كولمجروف سميرنوف<sup>4</sup> (Kolmogorov-Smirnov<sup>4</sup>)

ت	الفقرات	عدد الفقرات	قيمة الاختبار Z	الدلالة Asymp. Sig
1	تقنية البحث في البيانات	5	0.576	0.894
2	تقنية تصميم وتقييم اساليب الوقاية من ومنع واكتشاف الغش ومعالجة اثاره	4	0.734	0.655
3	تقنية التحقيقات	4	0.674	0.754
4	تقنية المراقبة	2	1.166	0.132
5	تقنية التفتيش	3	0.730	0.661
6	تقنية المقابلات	4	0.583	0.886
	جميع الفقرات	22	0.450	0.988

من الناحية الإحصائية فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة الدلالة (sig) في كل مجموعة أكبر من 0.05، ووفقاً لما ورد في الجدول رقم (5) فإن البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً في كل المجموعات لأن قيمة الدلالة (sig) أكبر من 0.05 . وبعد التأكد من أن متغيرات الفرضية الرئيسة الأولى تخضع للتوزيع الطبيعي فإنه يمكن تحليل البيانات الخاصة بفرضياتها الفرعية الست واختبارها باستخدام الاختبار المعلمي (T)، ولتحديد مستوى إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي تم اتباع مقياس ليكرت ذي الخمس درجات، وحساب المدى (5 - 1) وقسمته على طول الفترة (  $0.8 = 5 \div 4$  ) وإضافة هذه القيمة إلى الدرجة الأدنى في المقياس لتصبح فئات تحديد مستوى إمكانية الاستخدام كالتالي:

جدول (6) طول فئات تحديد مستوى إمكانية الاستخدام

طول الفئة	مستوى إمكانية الاستخدام
1 - 1.8	قليل جدا
أكبر من 1.8 - 2.6	قليل
أكبر من 2.6 - 3.4	متوسط
أكبر من 3.4 - 4.2	كبير
أكبر من 4.2 - 5	كبير جدا

### 1. تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الأولى:

الجدول رقم (7) يوضح نتائج التحليل الإحصائي واختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أنه " لا يمكن استخدام تقنية البحث في البيانات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " وذلك كما يلي:

جدول (7) التحليل الإحصائي واختبار (T) لإمكانية استخدام تقنية البحث في البيانات في

#### مكافحة الفساد المالي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	مستوى إمكانية الاستخدام
1	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة في الكشف عن العلاقات الموجودة في البيانات والتي يمكن أن تكون مؤشراً لنشاط احتيالي	4,031	0,782	7,458	0,000	2	كبير

كبير	5	0.000	5.578	0.728	3.718	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة في الكشف عن الأنماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط والاتجاهات والتباينات	2
كبير	3	0.000	5.593	0.948	3.937	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة في استخدام نماذج التنبؤ لتقدير النتائج التي يجب الحصول عليها	3
كبير	4	0.000	5.079	0.870	3.781	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة لاستخراج التباين لتحديد البنود التي تنحرف عن المعيار أو القاعدة التي تحتاج إلى مزيد من التقصي حولها	4
كبير	1	0.000	5.947	1.070	4.125	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة في استخدام النسب المالية ودراسة العلاقات لتحديد الانحرافات التي يمكن أن تكون مؤشر لنشاط احتيالي	5
كبير		0.000	7.968	0.652	3.918	إمكانية استخدام تقنية البحث في البيانات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي	

يوضح الجدول السابق خمس مهارات وقدرات ومعارف تخص تقنية البحث في البيانات، وتفيد إجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حده أو للأسئلة مجتمعة، ويمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات وقدرات ومعارف متخصصة في استخدام النسب المالية ودراسة العلاقات لتحديد الانحرافات التي يمكن أن تكون مؤشراً لنشاط احتيالي قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.125 وبانحراف معياري 1.070، ولعل هذا يرجع إلى أن النسب المالية ودراسة العلاقات هي من الأساليب السائدة والمعروفة من الناحية العلمية والعملية في

مجال المراجعة والمحاسبة، كما أشارت نتائج اختبار ( T ) إلى رفض الفرضية الفرعية العدمية الأولى التي تنص على أنه " لا يمكن استخدام تقنية البحث في البيانات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي" لأن مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) أقل من 0.05 للفرضية ككل أو لفقراتها .

## 2. تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثانية:

الجدول رقم ( 8 ) يوضح نتائج التحليل الإحصائي واختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه " لا يمكن استخدام تقنية تصميم وتقييم أساليب الوقاية من الغش ومنعه واكتشافه ومعالجة آثاره للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " وذلك كما يلي:

جدول ( 8 ) التحليل الإحصائي واختبار (T) لإمكانية استخدام تقنية تصميم وتقييم أساليب الوقاية من الغش

ومنعه واكتشافه ومعالجة آثاره للمساعدة في مكافحة الفساد المالي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة أ	مستوى الدلالة	الترتيب	مستوى إمكانية استخدام
6	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة لتقييم وتصميم أساليب رقابية تهدف إلى الوقاية من حدوث الغش وخلق بيئة يكون فيها خطر وفرص ارتكاب أنشطة مخادعة عند حده الأدنى	4.062	0.948	6.338	0.000	1	كبير
7	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة لتقييم وتصميم أساليب رقابية تهدف إلى خلق بيئة تمنع الأفراد من ارتكاب الغش	4.013	0.950	5.952	0.000	2	كبير
8	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة لتقييم وتصميم أساليب رقابية يتم من خلالها اكتشاف الغش الذي حدث	3.812	0.780	5.890	0.000	3	كبير

كبير	4	0.000	3.917	1.128	3.781	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة لتقييم وتصميم أساليب رقابية مصممة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ومعالجة الضرر الذي تسبب به	9
كبير		0.000	7.045	0.733	3.914	إمكانية استخدام تقنية تصميم وتقييم أساليب الوقاية من الغش ومنعه واكتشافه ومعالجة آثاره للمساعدة في مكافحة الفساد المالي	

يوضح الجدول رقم (8) أربع مهارات وقدرات ومعارف تخص تقنية تصميم وتقييم أساليب الوقاية من الغش ومنعه واكتشافه ومعالجة آثاره، وتفيد إجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لان المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حده أو للأسئلة مجتمعة، ويمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات وقدرات ومعارف متخصصة لتقييم وتصميم أساليب رقابية تهدف إلى الوقاية من حدوث الغش وخلق بيئة يكون فيها خطر وفرص ارتكاب أنشطة مخادعة عند حده الأدنى مثل: وضع دليل للسلوك الأخلاقي وإيجاد سياسات تؤكد على أهمية الالتزام بالاستقامة داخل المنظمة قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.062 وبانحراف معياري 0.948، وبذلك نستنتج أن معظم مفردات العينة تعطي أولوية لأهمية أساليب الوقاية من الغش والتصدي له قبل حدوثه، كما أشارت نتائج اختبار (T) إلى رفض الفرضية الفرعية العدمية الثانية التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية تصميم وتقييم أساليب الوقاية من الغش ومنعه واكتشافه ومعالجة آثاره للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لأن مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) أقل من 0.05 للفرضية ككل أو لكل فقرة من فقراتها على حده.

### 3. تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الجدول رقم (9) يوضح نتائج التحليل الإحصائي واختبار (T) للفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه " لا يمكن استخدام تقنية إجراء التحقيقات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " وذلك كما يلي:

جدول (9) التحليل الإحصائي واختبار (T) لإمكانية استخدام تقنية التحقيقات للمساعدة في

مكافحة الفساد المالي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	مستوى إمكانية الاستخدام
10	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة لإجراء التحقيقات عن أنشطة الوحدات الاقتصادية	3.812	1.119	4.104	0.000	2	كبير
11	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة في استخلاص الأدلة والتقرير عنها وتقييم أدلة الإثبات وأدلة النفي	4.342	0.879	6.429	0.000	1	كبير جدا
12	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة في استخلاص وتحديد وتصنيف الأدلة الالكترونية في بيئة الأعمال الالكترونية	3.656	1.035	3.586	0.001	4	كبير
13	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة عند إعداد أوراق العمل الخاصة بالتحقيقات وفق المتطلبات المهنية والقانونية	3.750	1.047	4.051	0.000	3	كبير
	إمكانية استخدام تقنية إجراء التحقيقات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي	3.804	0.792	5.744	0.000		كبير

يوضح الجدول رقم (9) أربع مهارات وقدرات ومعارف تخص تقنية التحقيقات، وتفيد إجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حده أو للفقرات مجتمعة، ويمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات وقدرات ومعارف متخصصة في استخلاص الأدلة والتقرير عنها وتقييم أدلة الإثبات وأدلة النفي قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.432 وبانحراف معياري 0.879، ولعل هذا يرجع إلى وجهة نظر عينة الدراسة بضرورة إعطاء أسبقية لاستخلاص أدلة الإثبات والنفي والإبلاغ عنها

وأن تكون أدلة قوية تدعم مقاضاة الغش ومحاسبته، كما أشارت نتائج اختبار (T) إلى رفض الفرضية الفرعية العدمية الثالثة التي تنص على أنه " لا يمكن استخدام تقنية إجراء التحقيقات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) أقل من 0.05 للفرضية ككل أو لكل فقرة من فقراتها على حده.

#### 4. تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الجدول رقم (10) يوضح نتائج التحليل الإحصائي واختبار (T) للفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على أنه " لا يمكن استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " وذلك كما يلي:

جدول (10) التحليل الإحصائي واختبار (T) لإمكانية استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	مستوى إمكانية الاستخدام
14	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة للقيام بمهارات المراقبة وجمع المعلومات حول الأشخاص والأماكن والأشياء	3.750	1.163	3.645	0.001	2	كبير
15	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين والإجراءات القانونية (المدنية والجنائية) ذات العلاقة بالمراقبة	4.343	0.970	7.830	0.000	1	كبير جدا
	إمكانية استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي	4.046	0.836	7.081	0.000		كبير

يوضح الجدول رقم (10) اثنتين من المهارات والقدرات والمعارف التي تخص تقنية المراقبة، وتفيد إجابات مفردات العينة على أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حده، أو للفقرات مجتمعة، ويمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات وقدرات ومعارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين والإجراءات القانونية (المدنية والجنائية) ذات العلاقة بالمراقبة قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.343 وانحراف معياري 0.970، وهذا يؤكد رأي مفردات عينة الدراسة على إعطاء أولوية للالتزام بالقوانين والإجراءات

القانونية المدنية والجنائية عند استخدام المراقبة حتى لا يتم رفض ما تم التوصل إليه من خلالها عند تقديمه للجهات والسلطات المختصة، كما أشارت نتائج اختبار (T) إلى رفض الفرضية الفرعية العدمية الرابعة التي تنص على أنه " لا يمكن استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) أقل من 0.05 للفرضية ككل أو لكل فقرة من فقراتها على حده.

#### 5. تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الخامسة

الجدول رقم (11) يوضح نتائج التحليل الإحصائي واختبار (T) للفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على أنه " لا يمكن استخدام تقنية التفتيش للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " وذلك كما يلي:

جدول (11) التحليل الإحصائي واختبار (T) إمكانية استخدام تقنية التفتيش للمساعدة في مكافحة الفساد المالي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	مستوى إمكانية الاستخدام
16	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة في التفتيش وإعداد قائمة جرد بالعناصر التي تم الحجز عليها وتفتيش السجلات المالية بمختلف أنواعها	4.093	0.856	7.227	0.000	1	كبير
17	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة تتضمن القيام بالإجراءات الأساسية لتحليل المستندات محل الفحص وتحديد احتمالية وجود تعديل أو شطب أو إضافة على المستند والتميز بين المستند الأصلي والنسخة الملونة له	3.812	1.090	4.214	0.000	2	كبير
18	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين والإجراءات القانونية (المدنية والجنائية) ذات العلاقة بالحصول على الذونات التفتيش	3.781	0.941	4.695	0.000	3	كبير
	إمكانية استخدام تقنية التفتيش للمساعدة في مكافحة الفساد المالي	3.895	0.740	6.846	0.000		كبير

يوضح الجدول رقم (11) ثلاث من المهارات والقدرات والمعارف التي تخص تقنية التفتيش، وتفيد إجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حده أو للفقرات مجتمعة، ويمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات وقدرات ومعارف متخصصة في التفتيش وإعداد قائمة جرد بالعناصر التي تم الحجز عليها وتفتيش السجلات المالية بمختلف أنواعها قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.093 وبانحراف معياري 0.856، وهذا يدل على اتجاه معظم مفردات العينة على إعطاء أولوية لتوثيق ما تم تفتيشه سواء أكان عناصر أم سجلات مالية، كما أشارت نتائج اختبار (T) إلى رفض الفرضية الفرعية العدمية الخامسة التي تنص على أنه "لا يمكن استخدام تقنية التفتيش للمساعدة في مكافحة الفساد المالي" لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) أقل من 0.05 للفرضية ككل أو لكل فقرة من فقراتها على حده.

#### 6. تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية السادسة

الجدول رقم (12) يوضح نتائج التحليل الإحصائي واختبار (T) للفرضية الفرعية السادسة التي تنص على أنه "لا يمكن استخدام تقنية المقابلات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي" وذلك كما يلي:

جدول (12) التحليل الإحصائي واختبار (T) لإمكانية استخدام تقنية المقابلات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب	مستوى إمكانية استخدام
19	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة تتضمن التخطيط والإعداد لإجراء المقابلات	3.875	1.099	4.500	0.000	2	كبير
20	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة مثل مهارات الاستماع والعلوم النفسية ذات العلاقة بإجراء المقابلات	3.625	1.128	3.132	0.004	4	كبير
21	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين والإجراءات القانونية (المدنية والجنائية) ذات العلاقة بإجراء المقابلات	3.937	0.981	5.402	0.000	1	كبير

كبير	3	0.003	3.219	1.153	3.656	22	مهارات وقدرات ومعارف متخصصة تتضمن توثيق المقابلات وفق المتطلبات القانونية
كبير		0.000	4.898	0.898	3.773		إمكانية استخدام تقنية المقابلات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي

يوضح الجدول رقم (12) أربع مهارات وقدرات ومعارف تخص تقنية المقابلات، وتفيد إجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حده أو للفقرات مجتمعة، ويمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات وقدرات ومعارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين والإجراءات القانونية (المدنية والجنائية) ذات العلاقة بإجراء المقابلات قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3.937 و بانحراف معياري 0.981، وهذا يؤكد رأي مفردات عينة الدراسة على أولوية الالتزام بالقوانين والإجراءات القانونية المدنية والجنائية عند استخدام المقابلات حتى لا يتم رفض المعلومات التي تم التوصل إليها من خلال هذه المقابلات عند تقديمها للجهات والسلطات المختصة، كما أشارت نتائج اختبار (T) إلى رفض الفرضية الفرعية العدمية السادسة التي تنص على أنه "لا يمكن استخدام تقنية المقابلات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي" لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) أقل من 0.05 للفرضية ككل أو لكل فقرة من فقراتها على حده.

#### ب. تحليل البيانات واختبار الفرضية الرئيسية الأولى

الجدول رقم (13) يوضح نتائج التحليل الإحصائي واختبار (T) للفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على أنه "لا يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي" وذلك كما يلي:

جدول (13) التحليل الإحصائي واختبار (T) لإمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الفساد المالي

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	مستوى إمكانية الاستخدام
إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي	3.879	0.621	8.005	0.000	كبير

يوضح الجدول رقم (13) نتائج التحليل الإحصائي لإمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.879 و بانحراف معياري 0.621 وبذلك يمكن القول إنه يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي، كما أشارت نتائج اختبار (T) إلى رفض الفرضية الرئيسية العدمية الأولى التي تنص على أنه " لا يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) أقل من 0.05.

#### ثانيا: تحليل البيانات واختبار الفرضية الرئيسية الثانية.

تنص الفرضية الرئيسية الثانية على أنه «لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين بمدينة الزاوية»، ومن أجل اختبارها باستخدام تحليل التباين الأحادي فإنه يشترط أن يكون توزيع المتغير التابع طبيعياً وأن يكون تباين المتغير التابع متساوي لكل مجموعة من مفردات العينة وأن تكون مفردات العينة عشوائية، ولذلك سيتم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي واختبار تجانس التباين على متغيرات الفرضية الثانية للتأكد من توافر الشروط السابقة ثم إجراء تحليل التباين الأحادي.

#### أ. اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الثانية:

للتأكد من أن توزيع المتغيرات الخاصة بالفرضية الثانية التي تنص على أنه «لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين بمدينة الزاوية»، هو توزيع طبيعي وحيث إن عدد مفردات كل مجموعة في العينة يقل عن 50 مفردة تم استخدام اختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول ( 14 ) نتائج اختبار شابيرو ويلك ( Shapiro-Wilk )

العمل الحالي	قيمة Statistic	درجات الحرية df	قيمة الدلالة .Sig
الجامعة	0.934	27	0.207
مكتب قانوني	0.923	8	0.463
شركة أو مؤسسة	0.909	29	0.272

يمكن القول أن متغيرات الفرضية الثانية تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة الدلالة (sig) في كل مجموعة أكبر من 0.05، ووفقا لما ورد في الجدول رقم (12) فإن هذه المتغيرات موزعة توزيع طبيعي في كل المجموعات لأن قيمة الدلالة (sig) أكبر من  $\alpha = 0.05$ .

#### ب. اختبار تجانس التباين:

تم إجراء اختبار تجانس التباين Test of Homogeneity of Variances للتأكد من أن تباين المجموعات متساوية، ويكون تباين المجموعات متساوية إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05 .

جدول ( 15 ) نتائج اختبار تجانس التباين (Test of Homogeneity of Variances)

Levene Statistic	درجات الحرية 1	درجات الحرية 2	الدلالة الإحصائية sig
1.748	2	61	0.192

من بيانات الجدول رقم (15) يظهر إن تباين المجموعات متساوية، حيث إن قيمة ( sig ) تساوي 0.192 وهي أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$ .

#### تحليل التباين الأحادي:

تم استخدام تحليل التباين للتأكد من تجانس مجتمع الدراسة وعدم وجود أي اختلافات جوهرية في إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في

مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين بمدينة الزاوية واختبار الفرضية الثانية التي تنص على أنه «لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين بمدينة الزاوية».

جدول (16) نتائج تحليل التباين الأحادي

الدلالة الإحصائية Sig.	قيمة «ف»	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.171	1.879	0.686	2	1.373	بين المجموعات
		0.365	61	10.597	داخل المجموعات

يظهر الجدول رقم (16) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى أقل من  $\alpha = 0.05$  حيث كانت قيمة مستوى الدلالة (sig) تساوي 0.136 وهي أكبر من 0.05 وبذلك نقبل الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين بمدينة الزاوية.

#### نتائج الدراسة:

قدمت هذه الدراسة لمحة عن المحاسبة الجنائية والفساد المالي وأهم تقنياتها المستخدمة في مكافحة الفساد المالي وإمكانية تطبيق هذه التقنيات في البيئة الليبية، وفيما يلي عرض لأهم ما تم التوصل إليه من نتائج:-

1. تبين النتائج الإحصائية إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين محل الدراسة، وهذا يؤكد أن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية أصبح مطلباً مهماً في البيئة الليبية خصوصاً مع زيادة انتشار الفساد المالي، وما لها من أثر سلبي على التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، بالإضافة إلى استنزاف الكثير من الموارد والإمكانات البشرية والاقتصادية.

2. عدم وجود أية اختلافات جوهرية في وجهات نظر الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات القانونيين بمدينة الزاوية في إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي، وهذا يؤكد على اتفاق عينة الدراسة على ضرورة استخدام هذه التقنيات وما لها من دور فعال في مكافحة الفساد المالي.

3. إن إمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي في البيئة الليبية يتطلب ضرورة أن يتضمن التعليم المحاسبي الجامعي الليبي على مجالات علمية مساندة للمحاسبة الجنائية، والتي تشمل علوم الاجتماع والعلوم النفسية والقانونية وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وغيرها من العلوم التي يمكن الاستفادة منها في مجال مكافحة الفساد المالي.

#### التوصيات:

من خلال المناقشة والنتائج في هذه الدراسة يمكن عرض بعض التوصيات وذلك على النحو الآتي:

1. العمل على تعليم المحاسبة الجنائية لما تحققه من مزايا متعددة في مجال مكافحة الغش والفساد المالي وذلك من خلال التنسيق مع المؤسسات التعليمية في مجال المحاسبة والمراجعة من خلال إضافة مواد تتعلق بالمحاسبة الجنائية ضمن المناهج الدراسية لأقسام المحاسبة والمراجعة أو فتح أقسام جديدة لها في مؤسسات التعليم الجامعي والعالي.

2. الدعم المادي لتطبيق المحاسبة الجنائية في البيئة الليبية من الجهات ذات العلاقة مثل: ديوان المحاسبة - وزارة التعليم العالي - نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين كجزء من مسؤوليتهم في مكافحة الفساد ويتم ذلك كما يلي:-

أ- قيام ديوان المحاسبة بتصميم برامج تأهيل علمية وعملية في مجالات المحاسبة الجنائية للمراجعين التابعين له، وذلك لضمان أداءهم لمهامهم بشكل ناجح وفعال.

ب- قيام منظمي مهنة المحاسبة الذين تمثلهم نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بتأسيس لجان لتطوير القواعد المهنية المحاسبية لتشمل المحاسبة الجنائية، ووضع أسس منح شهادة مهنية تمكن مراجع الحسابات من مزاوله مهنة

المحاسب الجنائي بالتعاون مع الجمعيات والمنظمات المهنية العالمية التي لها خبرة في هذا المجال مثل جمعية محققى الغش القانونيين (ACFE) وجمعية اختصاصي الغش القانونيين (ACFS).

3. التوسع في الدراسة والبحث في مجال المحاسبة الجنائية لوضع حلول ومقترحات أكثر دقة وملاءمة وللتعريف أكثر بهذا المجال والاستفادة منه.

#### المراجع:

- الجليلي، مقداد أحمد، (2012)، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، مجلة تنمية الرافدين، مج 34، ع107، ص9-21.
- الشمري، هاشم والفتلي، إيثار، (2011)، الفساد الاداري والمالي واثاره الاقتصادية والاجتماعية، دار اليازوري، عمان، الأردن، ط1، ص23.
- الكبيسي، عبد الستار عيدان، (2016)، دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مج12، ع1، ص1-29.
- حسن، عادل وعبد الرحمن، عبد الله، (2015)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسه أساليب المحاسبة الإبداعية: بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة، مجلة اماراباك، مج6، ع18، ص123-136.
- خالد، أحمد، (2013)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي، المؤتمر الأول في المحاسبة والمراجعة بعنوان تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة، جامعة بني سويف.
- ديوان المحاسبة الليبي، (2016)، التقرير العام لسنة 2016، طرابلس، ليبيا.
- عاطف، أحمد، (2013)، دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، ع1، ص1-40.
- قمبر، جميلة، (2014)، قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية، مجلة الجامعة، جامعة الزاوية، مج1، ع16، ص213-242.
- قمبر، جميلة، (2015)، حاجة مراجعي الحسابات في البيئة الليبية إلى مهارات المحاسبة الجنائية: دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية والمراجعين الماليين بديوان المحاسبة، مجلة اماراباك، مج6، ع18، ص43-62.

قنديل، ربا عيسى، (2014)، المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، 2014.  
كريم، عبد الحفيظ والطاهر، عبد الرزاق، ( 2005 )، المحاسبة والمراجعة الجنائية كمجال جديد في مهنة المحاسبة، مجلة دراسات في المال والاعمال، كلية المحاسبة غريان، ع7، ص126-162.

Available at: [www.unpon.un.org](http://www.unpon.un.org) مفهوم الفساد: أسبابه - نتائجه - سبل علاجه، بدون سنة نشر،

Albrecht, W. Steven & Albrecht, Chad O. (2003), Fraud Examination and Prevention, Mason, OH: Thomson South - Western.

Golden, Thomas W., Skalak, Steven L. and M. Clayton, Mona. (2006), A Guide To Forensic Accounting Investigation, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Hopwood, William S., Leiner, Jay J. and Young, George R., ( 2008 ). Forensic Accounting, New York: McGraw-Hill.

KPMG Forensic. ( 2014 ). Fraud Risk Management Developing A Strategy for Prevention Detection and Response, KPMG. Available at: [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com).

Kenneth, O'Flaherty. ( 2005 ). Fraud Detection Through Data Minig, The National Underwriter Company. Available at: [www.highbeam.com](http://www.highbeam.com) .

Metha, G. S. & Marthur T., (2007), Preventing Financial Fraud Through Forensic Accounting, Journal of The Institute of Chartered Accountants of India, Vol 55, No 10.

National Institute of Justice, (2007), Special Report: Education and Training in Fraud and Forensic Accounting - A Guide for Education Institutions, Stakeholder Organization, Faculty and Students .