

استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية لمكافحة الفساد المالي - دراسة تحليلية لآراء عينة من  
الأكاديميين والمحاسبين ومراجعي الحسابات بمدينة الزاوية.

## Use of Forensic Accounting Techniques for Combating Financial Corruption- the Analytic Study for a sample of Academics and Accountants and Certified Public Accountants Point of View in Zawia City

جميلة سعيد قمبر

استاذ مساعد

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية  
جامعة صبراتة - ليبيا

### Abstract

Forensic accounting represents one of the areas of accounting, its include a set of skills and sciences used for combating financial corruption and support its litigation and Treatment its effects, this study examines the basic concepts in forensic accounting, high light on concept of financial corruption , its forms , its effects, and describes the forensic accounting techniques for combating financial corruption, to demonstrate that , two hypotheses were formed to study extent of use of forensic accounting techniques for combating financial corruption, and questionnaire was prepared and distributed to a sample of Academics and Accountants and Certified Public Accountants in Zawia, and verify the hypotheses depending on spss packages.

### المخلص

تمثل المحاسبة الجنائية أحد مجالات المحاسبة التي تتضمن مجموعة من المهارات و العلوم المستخدمة لمكافحة الفساد المالي و دعم مقاضاته و معالجة اثاره، و تبحث هذه الدراسة المفاهيم الاساسية في المحاسبة الجنائية، و تسليط الضوء على مفهوم الفساد المالي و أشكاله و اسبابه و اثاره، و توضح تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة لمكافحة الفساد المالي، و تم صياغة فرضيتان لدراسة مدى مساعدة استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الفساد المالي، كما تم اعداد استبانة وزعت على عينة من الأكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات بمدينة الزاوية، واختبار هاتين الفرضيتين باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

و توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها :  
أهمية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر

The study was concluded with a number of results such as: important of Forensic Accounting Techniques for Combating Financial Corruption from Academics and Accountants and Certified Public Accountants Point of View under study , and the new accounting education is including Psychology , Sociology , law science, information technology and communication and other science can helpful for Combating Financial Corruption.

Key words: Forensic accounting, financial corruption, forensic accounting techniques.

الأكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات القانونيين محل الدراسة، كما أن التعليم المحاسبي الحديث لم يعد يقتصر على العلوم المعروفة و السائدة بل أصبح يشمل علوم الاجتماع و العلوم النفسية و القانونية و تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات و غيرها من العلوم التي يمكن الاستفادة منها في مجال مكافحة الفساد المالي.

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

#### مقدمة:

جاءت المحاسبة الجنائية كرد فعل و استجابة من أجل تطوير العلوم المحاسبية المختلفة، و خلق دور مهني جديد يتمثل في المحاسب الجنائي الذي يلعب دور بارز في مكافحة الفساد المالي و معالجة آثاره. إذ تنوعت الخدمات التي تقدمها المحاسبة، حيث كانت تقتصر على مسك الدفاتر و اعداد التقارير المالية ثم توسعت خدماتها لتشمل تقديم خدمات المراجعة و خدمات الاستشارات الإدارية و الضريبية، و في الآونة الأخيرة ظهر مجال جديد و متميز لخدمات المحاسبة و المراجعة سمي بالمحاسبة الجنائية، و ذلك لتلبية الحاجة الملحة للبيئة الاقتصادية، و خاصة بعد تطور أنظمة المعلومات و بروز ظاهرة الاحتيال المالي. (كريم والطاهر، 2005، ص129)

و تعتبر المحاسبة الجنائية الية عمل جديدة من شأنها أن ترسخ نزاهة المعاملات المالية و تقدم خدمات واسعة و متنوعة، و لها تقنيات مهمة ستكون ذات فائدة كبيرة اذا ما وظفت لمنع و معالجة أشكال الفساد المالي المتفشى في معظم الدول.

وفي ظل ازدياد الالتزامات المالية و انتشار الفساد بكل أنواعه ، يصبح من الضروري محاولة تسليط الضوء على هذه المشاكل الخطيرة و لفت الانتباه الى التقنيات الجديدة في مجال المحاسبة و المراجعة التي تدعم مكافحة هذه الاشكال من الفساد و تدعم النزاهة و الشفافية.

فالمحاسبة الجنائية من المجالات الهامة و الحديثة التي تحدد مهارات و متطلبات تعتبر ضرورية لإعداد محاسب جنائي قادر كي يكون خبيراً و فاحص يقوم بإجراء تحريات أكثر تفصيلاً و دقة من غيره من المهنيين في مجال المحاسبة.

و في هذه الدراسة سيتم مناقشة تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة لمكافحة أنواع مختلفة من الفساد المالي، و عليه يتمثل السؤال الرئيسي لمشكلة الدراسة في الاتي:

الى أي مدى يساعد استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الاشكال المختلفة للفساد المالي ؟

وتكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة لمكافحة الاشكال المختلفة من الفساد المالي، و تهدف الدراسة الى:

1. بيان المفاهيم الاساسية في المحاسبة الجنائية.
2. تعريف الفساد المالي وأشكاله و أسبابه.
3. توضيح تقنيات المحاسبة الجنائية لمكافحة الفساد المالي.
4. دراسة تحليلية لاستخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الاشكال المختلفة للفساد المالي من وجهة نظر عينة من الاكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات بمدينة الزاوية.

#### ماهية و طبيعة المحاسبة الجنائية و الفساد المالي

المحاسبة الجنائية تطبيق لمهارات التحليل و التحقيق لمعالجة و حل القضايا المالية بأسلوب يحقق المعايير المطلوبة من قبل قوانين المحاكم، و لا تقتصر على ذلك فقط فالمحاسبة الجنائية تتضمن تحقيقات الغش، الغش الذي ينتج عن أفعال التضليل المتعمدة أو غير المتعمدة و يتضمن القوائم المالية المضللة و اخفاء المعلومات الملائمة، كما تتضمن بالإضافة الى التحقيقات التقييم المتعلق بشراء الاعمال و قضايا الطلاق و تحديد قيم الاضرار الناتجة عن ملكية الاعمال و خسائر الارباح. ( Hopwood, Leiner, Young, 2008, P3 )

و يمكن تعريف المحاسبة الجنائية بأنها جمع لمهارات مختلفة في عدة مجالات منها المحاسبة والقانون و علم النفس بمختلف فروع و تكنولوجيا المعلومات و الاتصال، لتحقيق عدة أهداف أهمها المساعدة في مكافحة الغش و مقاضاته و تقييم الاعمال و الحكم في حالات الإهمال المهني من قبل المحاسبين القانونيين و تقديم شهادة خبير للمحاكم. ( قمبر ، 2014 ، ص 216 )

و صنف المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) المحاسبة الجنائية الى نوعين:

1. خدمات التحقيق: و هي التي قد تؤدي الى الادلاء بالشهادة في قاعة المحكمة.
2. خدمات القانونية: و هي التي تتحدد بدور المحاسب كخبير أو مستشار أو غيره من الادوار ذات العلاقة.

تتطلب المحاسبة الجنائية اكتساب عدة مهارات و معارف، و يوضح ( Hopwood,, Leiner, Young, 2008, P6 ) ان المحاسب الجنائي يتلقى تأهيل عميق في كثير من الجوانب ، و هذه المهارات يمكن توضيحها كما يلي:-

1. مهارات التدقيق لها أهمية كبيرة للمحاسب الجنائي، لان جمع المعلومات و طبيعة الإثبات في المحاسبة الجنائية تتوجب أن يكون المحاسب الجنائي قادرا على جمع و تحليل المعلومات ذات العلاقة.
  2. مهارات التحقيق مثل تقنيات المراقبة وإجراء المقابلات الشخصية ومهارات الاستجواب.
  3. مهارات علم الإجرام وخصوصا دراسة سيكولوجية المجرمين، وذلك لان مهارات التحقيق الفعال تعتمد أحيانا على معرفة بدوافع وحوافز مرتكب الجريمة وطبيعته النفسية.
  4. العلوم المحاسبية تساعد المحاسب الجنائي على تحليل و تفسير المعلومات المالية الضرورية ، بالإضافة إلى المعرفة بالرقابة الداخلية و الحاكمية المؤسسية .
  5. العلوم القانونية ، فالمعرفة بالقوانين و الإجراءات المتبعة في المحاكم تمكن المحاسب الجنائي من تحديد أنواع الأدلة الضرورية و التي تتفق مع المعايير القانونية للسلطات القضائية والتي تمثل الدليل المحكم و طرق حفظ الدليل بالأسلوب الذي يقابل معايير المحاكم .
  6. المعرفة بتكنولوجيا المعلومات فهي ضرورية للمحاسب الجنائي و كحد ادني لابد ان تكون لدي المحاسب الجنائي معرفة بكيفية الاتصال الالكتروني المباشر و خبرة في مجال أجهزة الحاسوب و البرمجيات لان المحاسب الجنائي يستخدم تكنولوجيا المعلومات لحفظ البيانات و استخلاص البيانات و تقييم الأساليب الرقابية على معالجة البيانات و تجميع المعلومات لأغراض الرقابة و تحليل البيانات .
  7. مهارات الاتصال مطلوبة في المحاسب الجنائي خصوصا تلك التي تجعل توصيل التحليلات و التحقيقات يتم بشكل صحيح و بشكل واضح إلى مستخدمي خدمات المحاسب الجنائي.
- في حين عرف الفساد من قبل البنك الدولي بأنه سوء استغلال السلطة العامة من أجل الحصول على مكاسب خاصة.
- أما الفساد المالي فيتمثل في كافة الانحرافات المالية و مخالفة القواعد و الاحكام المالية التي تنظم سير العمل الاداري و المالي في الدولة و مؤسساتها و مخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية، و يشمل صفقات السلاح و انتشار الجريمة المنظمة و التهرب الضريبي و الجمركي و التسبب المالي و هدر المال العام.....الخ. ( الشمري و الفتلي، 2011 ، ص21 )
- و يمكن عرض أهم أشكال الفساد المالي كما يلي: ( [www.unpon.un.org](http://www.unpon.un.org) )
1. فساد موظفي القطاع العام و الحكومة بكافة أشكاله كأن يتأخر الموظف المسؤول عن منح التراخيص و انجاز المهام لفترات طويلة تتعطل فيها مصالح المواطن ، فيضطر المواطن الى دفع رشوة لكي تتم مصلحته و اجراءاته.

2. انتشار المحسوبية و تعيين أقارب و معارف كبار الموظفين و المسؤولين في الوظائف الهامة و المميزة.
3. قضايا الابتزاز مثل الرشاي التي يدفعها المستثمرين حتى يتم الموافقة على طلبات الاستثمار ، و تزداد الامور تعقيدا بالنسبة للرشاي الخاصة بالمستثمرين الاجانب .
4. الفساد في تقدير قيم الاصول و الاستثمار المعدة للاستثمار سواء للمستثمرين المحليين أو الاجانب وفقا لمن يدفع الرشاي و الهدايا .
5. الفساد الناتج عن التلاعب بالدعم الذي تقرره الدولة لصالح محدودي الدخل، فلا يستطيع المستحق للدعم أن يحصل عليه الا بعد تقديم الرشاي و الهبات للموظفين، بل و قد يحرم أصحاب الحق من الدعم و تباع السلعة المدعومة في السوق بسعر أعلى لغير المستحقين .
6. فساد البيروقراطية و الناتج عن كثرة الاجراءات و التعقيدات و الرقابة على الجهات المختلفة.
7. الفساد الناتج عن كثرة تغيير القوانين و تعددها فتتسأ ثغرات كثيرة تمكن بعض الموظفين أو المسؤولين من الاستفادة منها في تحقيق مكاسب في صالحهم.
8. ممارسة التجارة المحرمة و المحظورة شرعا كتجارة المخدرات و الاسلحة و النفايات و البغاء و غيرها، و ما ينتج عنها من عمليات غسيل الاموال .
9. تلقي العمولات و الرشاي عن الصفقات و المقاولات الحكومية و الاثراء من الوظيفة العامة.
10. الهدر في استعمال الموارد الحكومية.

#### تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة لمكافحة الفساد المالي

يمكن للمحاسبة الجنائية بما تتضمنه من تقنيات ان تقدم للمحاسب الجنائي مهارات ضرورية و مهمة يتم استخدامها لمكافحة الفساد المالي و ذلك على النحو الاتي:

1. **البحث في البيانات:** و يعرف البحث في البيانات بأنه عملية استخراج المعلومات من البيانات، لاكتشاف الانماط و العلاقات التي لم تكن معروفة سابقاً ، إذ يمكن أن تساعد هذه التقنية في الكشف عن عمليات الغش من خلال اكتشاف أنماط السلوك، التي تعد مؤشرا على النشاط الاحتيالي. ( Kenneth, 2005, P1 )

و تعتمد هذه التقنية على محاولة البحث في كمية كبيرة من البيانات بحثاً عن اي أنماط أو معلومات جديدة خفية أو غير متوقعة، و يتم تنفيذ هذه التقنية من خلال برامج الحاسوب المصممة لذلك الغرض، و تتضمن تقنية البحث في البيانات ثلاثة أنشطة هي ( Metha & Mathur, 2007, P1577 ، 2007 ) :

أ. الاستكشاف: و يتضمن الكشف عن المعرفة أو الانماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط أو الاتجاهات أو التباينات، بشكل محايد و بدون 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 الانماط 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، و تعتبر بمثابة انحرافات تحتاج الى مزيد من النقصي حولها.

**2. تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره:** تبرز أهمية المحاسب الجنائي من خلال دوره في محاربة الفساد المالي الذي يعتبر من أهم المخاطر التي تواجه الأعمال، و يتمثل هذا الدور في مشاركته في الوقاية من الغش ومنع حدوثه و اكتشافه والمساهمة في عمليات التحقيق والمقاضاة المتعلقة به ومعالجة أثاره، ذلك أن الفساد المالي هو نوع من انواع الغش الذي يعد أشمل.

أ. **أنشطة الوقاية من الغش:** و تشير إلى خلق بيئة يكون فيها خطر و فرص ارتكاب أنشطة مخادعة عند حده الأدنى، و المحافظة على هذه البيئة ( Albrecht & Albrecht, 2003, P216 )، حيث تهدف هذه الأنشطة إلى التأكد من توافر معايير رئيسية تحدد سلوك الأعمال المقبول مثل: وجود دليل للسلوك الأخلاقي، و سياسات تؤكد على أهمية الالتزام بالاستقامة داخل المنظمة.

ب. **أنشطة منع الغش:** وهي الأساليب الرقابية التي يتم تصميمها لتقليل خطر حدوث الغش و سوء التصرف ( KPMG, 2014, P13 )، و بشكل اشمل هي أنشطة تشير إلى خلق بيئة تمنع الأفراد من ارتكاب الغش مثل: تقييم وتصميم تقنيات و أساليب رقابية ضد الغش، و اختبار فعالية تشغيلها، و إعداد توصيات للمساعدة في تنفيذ برامج الوقاية من الغش و تحسينها.

ج. **أنشطة اكتشاف الغش:** وهي الأساليب الرقابية المصممة لاكتشاف الغش و سوء التصرف عند حدوثه ( KPMG, 2014, P19 )، أو هي الطرق التي يتم من خلالها اكتشاف الغش الذي تم ارتكابه ( NIJ Report, 2007, P7 )، و من هذه الأساليب تقدير خطر الغش و تقييم الأساليب الرقابية و إجراءات التدقيق السابقة.

د. **معالجة الغش:** و هي الأساليب الرقابية المصممة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية و معالجة الضرر الذي تسبب به الغش أو سوء التصرف ( KPMG, 2014, P23 )، و يشير ( NIJ Report, 2007, P7 ) إلى أن معالجة الغش تتضمن :-

- تعويض الأضرار من خلال التأمين، أو النظام القانوني أو أي طريقة أخرى.
- تعديل الإجراءات و العمليات التشغيلية متضمنة تغيير نظام الرقابة الداخلية بحيث يكفل تخفيض أو منع ارتكاب الغش مستقبلا.

بالإضافة إلى ذلك على المحاسب الجنائي ان يكون على معرفة و فهم بالأنواع المختلفة لمعالجة الغش مثل: المقاضاة المدنية، و المقاضاة الجنائية، و الفصل في النزاعات، و تصحيح أوجه القصور

في الرقابة الداخلية، و ذلك من خلال العمل مع العميل لتحديد طرق المعالجة الممكنة لحل القضية محل التحقيق، بالإضافة إلى فهم التقنيات المختلفة و المتوفرة لتقدير قيمة الخسائر، و البحث عن الطرق المختلفة لتصحيح الوضع من خلال تعويضات التأمين و تعويضات الأضرار الصادرة من المحكمة.

**3. التحقيقات:** عندما يتم الكشف عن معلومات تشير إلى حدوث الغش أو احتمالية حدوثه، فانه يتوجب على الإدارة - أو غيرها من الأطراف ذات العلاقة ( لجنة التدقيق مثلا ) - إجراء تحقيق داخلي شامل، و هدف مثل هذه التحقيقات هو جمع الحقائق التي تؤدي إلى تقدير معقول للانتهاك المشكوك فيه، ثم علي الإدارة اتخاذ قرار لتصحيح الموقف، بذلك و من خلال تحقيق داخلي فعال يمكن للإدارة تقادي إجراء تحقيق حكومي. ( KPMG, 2014, P23 )

و نظرا لامتلاك المحاسب الجنائي عدة مهارات فان تحقيقاته ستكون مقبولة في المحاكم لأنها تتم وفق القوانين المنظمة وعلوم و مهارات متخصصة.

و يقوم المحاسب الجنائي بإجراء عدة أنواع من التحقيقات منها التحقيقات الداخلية أو التحقيقات النظامية، و يمكن أن يكون المحاسب الجنائي ضمن عملية تحقيق في جريمة مالية، لذلك فان توثيق التحقيقات التي يقوم بها المحاسب الجنائي تكون ضرورية، فأوراق العمل يمكن أن يكون لها تأثير كبير على الإجراءات القانونية اللاحقة. ( Hopwood, Leiner, Young, 2008, P20 )

و قد يعمل محققو المحاسبة الجنائية عند إجراءهم للتحقيقات مع قانونيين أو أن يعملوا لصالح قانونيين، و بذلك يتوجب على المحاسب الجنائي خلال إجراء التحقيقات بمختلف أنواعها بالالتزام بالقوانين و الأنظمة. ( Golden , Skalak , Clayton, 2006, P243 )

**4. المراقبة:** و هي عبارة عن نشاط يتم بشكل سري و متواصل، لجمع المعلومات حول : أشخاص - أماكن - أشياء، لتحديد النشاط المشتبه به و هوية الأشخاص المشتبه بهم، أو لتحديد السلوك الذي يمكن أن يكون ( أو لا يكون ) انتهاك للقانون المدني أو الجنائي. ( Hopwood , Leiner , Young, 2008, P236 )

و يمكن للمحاسب الجنائي الاستفادة من هذه التقنية لتحقيق عدة أغراض منها جمع الأدلة لدعم الأسباب المبررة للحصول على إذن تفتيش، جمع الأدلة التي تقود إلى تحديد هوية الأشخاص و الأنشطة المتورطة في الجريمة و اعتقال مرتكبي الجريمة، و ذلك بعد تقديمه لطلب يوضح الأسباب المبررة لضرورة مراقبة بعض الاشخاص المشتبه بارتكابهم أفعال الغش للجهات المختصة، و يتم هذا النشاط من قبل أشخاص يعملون في جهات تطبيق القانون.

**5. ادونات التفتيش:** و يمكن للمحاسب الجنائي أن يطلب إصدار إذن تفتيش في السجلات المالية، و للحصول على مثل هذا الإذن لابد من تقديم الأسباب المبررة لضرورة تفتيش السجلات المالية للجهات المختصة، و ادونات التفتيش عبارة عن أمر كتابي يسمح بتفتيش مكان معين و يتضمن : موقع

جغرافي - مركبة - شخص والحجز على عناصر محددة ، و هي تصدر من جهات معينة مثل المأمور القضائي ، و لإصدار اذونات التفتيش لابد من القيام بإجراءات قانونية محددة ، و يقوم بالتفتيش أشخاص يعملون في جهات حكومية ، و أحيانا تكون اذونات التفتيش ضرورية ، لان المعلومات و غيرها من الأدلة المطلوبة من قبل المحاسبين الجنائيين قد تتعرض للإخفاء المتعمد من قبل مرتكبي الجريمة، و بعد الانتهاء من التفتيش يتم إعداد قائمة جرد تفصيلية للعناصر التي تم الحجز عليها. ( Hopwood , Leiner , Young, 2008, P235 ).

6. **إجراء المقابلات (الاستجواب):** تعتبر المقابلة أو الاستجواب تقنية فعالة لجمع المعلومات و الأدلة ، و كما يوضح أن الفارق بين المقابلة و الاستجواب غير واضح لأنهما تتضمنان توجيه أسئلة إلى شخص يسمى "المستجوب" ، و هدف كلا منهما الحصول على معلومات ذات علاقة تؤدي إلى كشف الحقائق . ( Hopwood Leiner , Young, 2008, P238 )  
و للمقابلات التي يجريها المحاسب الجنائي نوعين رئيسيين هما كما يلي: - ( Golden , Skalak Clayton, 2006, P 353-354 )

#### أ. مقابلات جمع المعلومات

لا يتم إجراء مثل هذه المقابلات مع الأفراد المشبوه فيهم فقط ، و لكن يتم إجراء المقابلات مع أفراد آخرين نظرا لامتلاكهم معلومات حول الشركة أو حول الصناعة أو حول بعض القضايا المحاسبية ، و لذلك فان إجراء المقابلات معهم يكون ضروري و كجزء من التحقيق ، و المعلومات التي يتم توفيرها تكون مفيدة و مساندة في توسيع مدى التساؤلات ، و في 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

و تعتبر هذه المقابلات من أكثر أنواع المقابلات صعوبة، و تتطلب مهارات حقيقية لكي تتم بنجاح، و عند إجراء المقابلة يجب أن يكون المحاسب الجنائي واثق من أن الشاهد قد ارتكب الجريمة أو أن لديه معرفة بأعمال غير قانونية.

و على المحاسب الجنائي أن يستعد قبل إجراء المقابلة حتى يكون فكرة مسبقة عن الأفراد الذين سيجري معهم المقابلات ، و بعد الاستعداد لإجراء المقابلات يقوم المحاسب الجنائي بالتخطيط لكل مقابلة يقوم بها ، و يعتبر التخطيط للمقابلة أمر هام لابد أن يؤخذ بعين الاعتبار ، لأنه يساعد المحاسب الجنائي في التركيز على الموضوع محل الاهتمام ، و تطوير مجموعة من الأسئلة المصممة لجعل التحقيق يحقق تقدم و يكون أكثر فعالية ، كما أن هناك عدة خطوات يتبعها المحاسب الجنائي للتخطيط للمقابلة و منها التوقيت الكافي لإجراء المقابلة كاملة و المكان المناسب و تأكيد النواحي القانونية وعلى المحاسب الجنائي عند إجراء



المقابلات استشارة مستشاره القانوني، و يجب إتباع سياسات التوثيق و أي قوانين و أنظمة قابلة للتطبيق في هذا المجال.

### منهجية الدراسة

في الاطار النظري من هذه الدراسة تم مراجعة الادبيات ذات العلاقة بالمحاسبة الجنائية (القضائية ) من اجل الاستفادة منها في موضوع الدراسة، في حين تضمن الجزء العملي للدراسة توزيع استبانات على عينة من الاكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة الزاوية خلال الفترة الزمنية من 1 / 12 / 2015 و حتى 31 / 1 / 2016 م، لاستطلاع آرائهم حول مدى استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية (القضائية) للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من خلال خمسة تقنيات هي:

1. تقنية البحث في البيانات
2. تقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره
3. تقنية اجراء التحقيقات
4. تقنية المراقبة
5. تقنية التفتيش
6. تقنية اجراء المقابلات

و خضعت الإجابات لأساليب التحليل الاحصائي باستخدام برنامج SPSS الاحصائي.

### فرضيات الدراسة

تنص الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة على ما يلي:

H<sub>01</sub>: لا يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

و تم تقسيمها الى ستة فرضيات فرعية كما يلي:

H<sub>011</sub> : لا يمكن استخدام تقنية البحث في البيانات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

H<sub>012</sub> : لا يمكن استخدام تقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

H<sub>013</sub> : لا يمكن استخدام تقنية اجراء التحقيقات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

H<sub>014</sub> : لا يمكن استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

H<sub>015</sub> : لا يمكن استخدام تقنية التفتيش للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

H<sub>016</sub> : لا يمكن استخدام تقنية اجراء المقابلات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

و تنص فرضية الدراسة الثانية على ما يلي:

H02 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الاكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة الزاوية.

#### المجتمع و العينة

يتمثل مجتمع الدراسة في الاكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات بمدينة الزاوية أثناء فترة الدراسة، ولم تتمكن الباحثة من حصر عدد الاكاديميين و المحاسبين و مراجعي 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 و الجدول الاتي يوضح ذلك:

#### جدول رقم ( 1 )

عدد الاستبانات الموزعة و المستردة و المقبولة للتحليل

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

#### اختبار صدق الدراسة

تم إيجاد معامل المصادقية ألفا كرونباخ لرود عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة للتأكد من توفر الثبات الداخلي في أداة القياس و الجدول التالي يعرض درجة مصادقية البيانات للجوانب الستة للدراسة كلا على حدة و ككل و ذلك كما يلي:

#### جدول رقم ( 2 )

معامل الثبات و الصدق 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 و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة 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 ، و من الجدول نلاحظ أن نتائج معاملات كرونباخ الفا لفقرات الدراسة الستة تتجاوز القيمة المقبولة مما يعكس الثبات العالي لأداة الدراسة و إمكانية الاعتماد عليها.

#### الخصائص الديموغرافية و الشخصية لعينة الدراسة

تتمثل الخصائص الديموغرافية و الشخصية لعينة الدراسة في العمر و الجنس و المركز الوظيفي و المؤهل العلمي و العمل الحالي و هي موضحة في الجدول رقم ( 3 ) و ذلك كما يلي:

#### جدول ( 3 )

وصف توزيع عينة الدراسة وفق الخصائص الديموغرافية و الشخصية

الخاصية	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية
العمر	أقل من 30 سنة	24	37.5 %
	من 30 - أقل من 40 سنة	20	31.3 %
	من 40 - اقل من 50 سنة	18	28.1 %
	50 سنة فأكثر	2	3.1 %
	المجموع	64	100 %
الجنس	ذكر	46	71.9 %
	أنثي	18	28.1 %
	المجموع	64	100 %
المركز الوظيفي	محاسب	38	59.4 %

% 12.5	8	مراجع قانوني	
% 28.1	18	عضو هيئة تدريس	
% 100	64	المجموع	
% 64.1	41	بكالوريوس	المؤهل العلمي
% 20.3	13	ماجستير	
% 15.6	10	دكتوراه	
% 100	64	المجموع	
42.2%	72	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 الى أقل من 10 سنوات	
% 9.4	6	من 10 الى أقل من 15 سنوات	
% 15.6	10	من 15 الى أقل من 20 سنوات	
% 6.3	4	20 سنة فأكثر	
% 100	64	المجموع	
% 9.4	6	قليل جدا	مدى الالمام بالمحاسبة الجنائية
% 25	16	قليل	
% 59.4	38	متوسط	
% 3.1	2	كبير	
% 3.1	2	كبير جدا	
% 100	64	المجموع	

من الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

- فيما يخص الفئات العمرية لمفردات العينة فإن 37.5 % تتراوح أعمارهم أقل من 30 سنة و ما نسبته 31.3 % تتراوح أعمارهم ما بين 30 الى أقل من 40 سنة و 28.1 % تتراوح أعمارهم من

- 40 الى أقل من 50 سنة و 3.1 % أعمارهم 50 سنة فأكثر ، و نستنتج من ذلك أن مفردات العينة تركزت على الفئات العمرية أقل من 30 سنة الى أقل من 50 سنة.
- فيما يخص جنس العينة لمفردات العينة فإن 71.9 % من الذكور في حين بلغت نسبة الاناث 28.1 % ، و نستنتج من ذلك أن مفردات العينة تركزت على الذكور.
  - فيما يخص المركز الوظيفي لمفردات العينة فإن 59.4 % هم محاسبون و بلغت نسبة المراجعون القانونيون 12.5 % أما أعضاء هيئة التدريس فقد بلغت نسبتهم 28.1 % ، و نستنتج من ذلك أن مفردات العينة تركزت في المركز الوظيفي المحاسبون.
  - فيما يخص المؤهل العلمي لمفردات العينة فإن 64.1 % هم حملة البكالوريوس و بلغت نسبة حملة الماجستير 20.3 % أما حملة الدكتوراه فقد بلغت 15.6 % ، و نستنتج 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 او مؤسسات، و من ذلك نستنتج أن مفردات العينة تركزت في من يعملون في الجامعة و شركات و مؤسسات.
  - فيما يخص سنوات الخبرة لمفردات العينة فإن ما نسبته 59.4 % خبرتهم تقل عن 5 سنوات و 9.4 % تتراوح خبرتهم من 5 الى أقل من 10 سنوات و 9.4 % تتراوح خبرتهم من 10 سنوات و 9.4 % تتراوح خبرتهم من 10 الى أقل من 15 سنة و 15.6 % تتراوح خبرتهم من 15 الى أقل من 20 سنة و 6.3 % خبرتهم من 20 سنة و أكثر ، و من ذلك نستنتج أن مفردات العينة تركزت خبرتهم في أقل من 5 سنوات.
  - فيما يخص مدى الالام بالمحاسبة الجنائية فإن 9.4 % لديهم المام قليل جدا بالمحاسبة الجنائية و 25 % لديهم المام قليل بالمحاسبة الجنائية و 59.8 % لديهم المام متوسط و 3.1 % لديهم المام كبير و نفس النسبة لديهم المام كبير جدا بالمحاسبة الجنائية، و من ذلك نستنتج ان مفردات العينة تركزت فيمن لديهم المام متوسط بالمحاسبة الجنائية.

#### تحليل نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات

##### أولا تحليل البيانات واختبار الفرضية الأولى

##### اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الرئيسية الأولى

للتأكد من أن توزيع المتغيرات الخاصة بالفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " ، هو توزيع طبيعي و حيث ان عدد مفردات العينة ككل يفوق 50 مفردة تم استخدام اختبار كولمجروف سميرونوف ( Kolmogorov-Smirnov<sup>a</sup> ).

جدول رقم ( 4 )

نتائج اختبار كولمجروف سميرونوف<sup>a</sup> ( Kolmogorov-Smirnov )

ت	الفقرات	عدد الفقرات	قيمة الاختبار Z	الدلالة Asymp. Sig
1	تقنية البحث في البيانات	5	0.576	0.894
2	تقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة 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

و من بيانات الجدول السابق يمكن القول أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي اذا كانت قيمة الدلالة ( sig ) في كل مجموعة اكبر من 0.05 ، و وفقا لما ورد في الجدول رقم ( 2 ) فان البيانات موزعة توزيع طبيعي في كل المجموعات لان قيمة الدلالة ( sig ) أكبر من 0.05 .

و بعد التأكد من أن متغيرات الفرضية الرئيسية الأولى تخضع للتوزيع الطبيعي فإنه يمكن تحليل البيانات الخاصة بفرضياتها الفرعية الستة و اختبارها باستخدام الاختبار المعلمي T و ذلك على النحو الاتي:

تحليل البيانات و اختبار الفرضية الفرعية الأولى

الجدول رقم ( 5 ) يوضح نتائج التحليل الاحصائي و اختبار T للفرضية الفرعية الأولى التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية البحث في البيانات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " و ذلك كما يلي:

جدول ( 5 )

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي و اختبار T لتقنية البحث في البيانات

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الاهمية	مستوى الاهمية
1	مهارات و قدرات و معارف متخصصة في الكشف عن العلاقات الموجودة في البيانات والتي يمكن أن تكون مؤشر لنشاط احتيالي.	4.031	0.782	7.458	0.000	2	كبير
2	مهارات و قدرات و معارف متخصصة في الكشف عن الانماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط و الاتجاهات و التباينات.	3.718	0.728	5.578	0.000	5	كبير
3	مهارات و قدرات و معارف متخصصة في استخدام نماذج التنبؤ.	3.937	0.948	5.593	0.000	3	كبير
4	مهارات و قدرات و معارف متخصصة لاستخراج التباين لتحديد البنود التي تنحرف عن المعيار أو القاعدة.	3.781	0.870	5.079	0.000	4	كبير
5	مهارات و قدرات و معارف متخصصة في استخدام النسب المالية و	4.125	1.070	5.947	0.000	1	كبير

دراسة العلاقات.						إمكانية استخدام تقنية البحث في البيانات للمساعدة في مكافحة الغش.
كبير	0.000	7.968	0.652	3.918		

يوضح الجدول السابق خمس مهارات و قدرات و معارف تخص تقنية البحث في البيانات و تفيد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذ التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لان المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او للأسئلة مجتمعة، و يمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات و قدرات و معارف متخصصة في استخدام النسب المالية و دراسة العلاقات لتحديد الانحرافات التي يمكن أن تكون مؤشر لنشاط احتيالي قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.125 و بانحراف معياري 1.070 ، و لعل هذا يرجع الى ان النسب المالية و دراسة العلاقات هي من الأساليب السائدة و المعروفة من الناحية العلمية و العملية في مجال المراجعة و المحاسبة، كما اشارت نتائج اختبار ( T ) الى رفض الفرضية الفرعية العدمية الأولى التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية البحث في البيانات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفرضية ككل أو لفقراتها.

#### تحليل البيانات و اختبار الفرضية الفرعية الثانية

الجدول رقم ( 6 ) يوضح نتائج التحليل الاحصائي و اختبار T للفرضية الفرعية الثانية التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " و ذلك كما يلي:

#### جدول رقم ( 6 )

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي و اختبار T لتقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره للمساعدة في مكافحة الغش.

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الالهمية	مستوى الالهمية
6	مهارات و قدرات و معارف متخصصة لتقييم و تصميم اساليب رقابية تهدف الى الوقاية من حدوث	4.062	0.948	6.338	0.000	1	كبير



						الغش و خلق بيئة يكون فيها خطر و فرص ارتكاب الغش عند حده الأدنى .
كبير	2	0.000	5.952	0.950	4.013	7 مهارات و قدرات و معارف متخصصة لتقييم و تصميم اساليب رقابية تهدف الى خلق بيئة تمنع الأفراد من ارتكاب.
كبير	3	0.000	5.890	0.780	3.812	8 مهارات و قدرات و معارف متخصصة لتقييم و تصميم اساليب رقابية يتم من خلالها اكتشاف الغش الذي حدث.
كبير	4	0.000	3.917	1.128	3.781	9 مهارات و قدرات و معارف متخصصة لتقييم و تصميم اساليب رقابية مصممة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية و معالجة الضرر الذي تسبب به.
كبير		0.000	7.045	0.733	3.914	إمكانية استخدام تقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره للمساعدة في مكافحة الغش.

يوضح الجدول رقم ( 6 ) اربع مهارات و قدرات و معارف تخص تقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره و تفيد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذ التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لان المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او للأسئلة مجتمعة، و يمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات و قدرات و معارف متخصصة لتقييم و تصميم اساليب رقابية تهدف الى الوقاية من حدوث الغش و خلق بيئة يكون فيها خطر و فرص ارتكاب أنشطة مخادعة عند حده الأدنى مثل : وضع دليل للسلوك الأخلاقي و ايجاد سياسات تؤكد على أهمية الالتزام بالاستقامة داخل المنظمة . قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.062 و بانحراف معياري 0.948 ، و بذلك نستنتج أن معظم مفردات العينة تعطي أولوية للأهمية أساليب الوقاية من الغش و التصدي له قبل حدوثه، كما اشارت نتائج اختبار ( T ) الى رفض الفرضية الفرعية العدمية الثانية التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفرضية ككل أو لفقراتها على حدة.

#### تحليل البيانات و اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الجدول رقم ( 7 ) يوضح نتائج التحليل الاحصائي و اختبار T للفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية التحقيقات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " و ذلك كما يلي:

#### جدول رقم ( 7 )

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي و اختبار T لتقنية التحقيقات

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
10	مهارات و قدرات و معارف متخصصة لإجراء التحقيقات عن أنشطة الوحدات الاقتصادية.	3.812	1.119	4.104	0.000	2	كبير
11	مهارات و قدرات و معارف متخصصة في استخلاص الأدلة و التقرير عنها و تقييم ادلة الاثبات و ادلة النفي.	4.342	0.879	6.429	0.000	1	كبير

12	مهارات و قدرات و معارف متخصصة في استخلاص و تحديد وتصنيف الادلة الالكترونية في بيئة الاعمال الالكترونية.	3.656	1.035	3.586	0.001	4	كبير
13	مهارات و قدرات و معارف متخصصة عند اعداد اوراق العمل الخاصة بالتحقيقات وفق المتطلبات المهنية و القانونية.	3.750	1.047	4.051	0.000	3	كبير
	إمكانية استخدام تقنية التحقيقات للمساعدة في مكافحة الغش.	3.804	0.792	5.744	0.000		كبير

يوضح الجدول رقم ( 7 ) اربع مهارات و قدرات و معارف تخص تقنية التحقيقات و تفيد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذ التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لان المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او لل فقرات مجتمعة، ، و يمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات و قدرات و معارف متخصصة في استخلاص الادلة و التقرير عنها و تقييم ادلة الاثبات و ادلة النفقة حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.432 و بانحراف معياري 0.879 ، و لعل هذا يرجع الى وجهة نظر عينة الدراسة بضرورة إعطاء أسبقية لاستخلاص ادلة الاثبات و النفي و الإبلاغ عنها و أن تكون ادلة قوية تدعم مقاضاة الغش و محاسبته ، كما اشارت نتائج اختبار ( T ) الى رفض الفرضية الفرعية العدمية الثانية التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية التحقيقات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفرضية ككل أو لفقراتها على حدة.

#### تحليل البيانات و اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الجدول رقم ( 8 ) يوضح نتائج التحليل الاحصائي و اختبار T للفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " و ذلك كما يلي:

#### جدول رقم ( 8 )

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي و اختبار T لتقنية المراقبة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
14	مهارات و قدرات و معارف متخصصة للقيام بمهارات المراقبة و جمع المعلومات حول الأشخاص و الاماكن و الاشياء .	3.750	1.163	3.645	0.001	2	كبير
15	مهارات و قدرات و معارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين و الاجراءات القانونية ذات العلاقة بالمراقبة .	4.343	0.970	7.830	0.000	1	كبير
	إمكانية استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الغش .	4.046	0.836	7.081	0.000		كبير

يوضح الجدول رقم ( 8 ) اثنتان من المهارات و القدرات و المعارف التي تخص تقنية المراقبة و تفيد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذ التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لان المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او لل فقرات مجتمعة، و يمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات و قدرات و معارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين و الاجراءات القانونية ( المدنية و الجنائية ) ذات العلاقة بالمراقبة قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.343 و بانحراف معياري 0.970 ، و هذا يؤكد رأي مفردات عينة الدراسة على إعطاء أولوية للالتزام بالقوانين و الإجراءات القانونية المدنية و الجنائية عند استخدام المراقبة حتى لا يتم رفض ما تم التوصل اليه من خلالها عند تقديمه للجهات و السلطات المختصة، كما اشارت نتائج اختبار ( T ) الى رفض الفرضية الفرعية العدمية الثانية التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفرضية ككل أو لفقراتها على حدة.

#### تحليل البيانات و اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

الجدول رقم ( 9 ) يوضح نتائج التحليل الاحصائي و اختبار T للفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية التفتيش للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " و ذلك كما يلي:

#### جدول رقم ( 9 )

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي و اختبار T لتقنية التفتيش

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الاهمية	مستوى الاهمية
16	مهارات و قدرات و معارف متخصصة في التفتيش و اعداد قائمة جرد بالعناصر التي تم الحجز عليها و تفتيش السجلات المالية بمختلف انواعها.	4.093	0.856	7.227	0.000	1	كبير
17	مهارات و قدرات و معارف متخصصة تتضمن القيام بالإجراءات الاساسية لتحليل المستندات محل الفحص و تحديد احتمالية وجود تعديل او شطب او اضافة على المستند عليه.	3.812	1.090	4.214	0.000	2	كبير
18	مهارات و قدرات و معارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين و	3.781	0.941	4.695	0.000	3	كبير

الإجراءات القانونية ذات العلاقة بالحصول على أدونات التفتيش.						
إمكانية استخدام تقنية التفتيش للمساعدة في مكافحة الغش.	3.895	0.740	6.846	0.000	كبير	

يوضح الجدول رقم ( 9 ) اثنتان من المهارات و القدرات و المعارف التي تخص تقنية التفتيش و تفيد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذ التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لان المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او للفقرات مجتمعة، و يمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات و قدرات و معارف متخصصة في التفتيش و اعداد قائمة جرد بالعناصر التي تم الحجز عليها و تفتيش السجلات المالية بمختلف انواعها قد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.093 و بانحراف معياري 0.856 ، و هذا يدل على اتجاه معظم مفردات العينة على إعطاء أولوية لتوثيق ما تم تفتيشه سواء أكان عناصر أو سجلات مالية، كما اشارت نتائج اختبار ( T ) الى رفض الفرضية الفرعية العدمية الثانية التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفرضية ككل أو لقرائنها على حدة.

#### تحليل البيانات و اختبار الفرضية الفرعية السادسة

الجدول رقم ( 10 ) يوضح نتائج التحليل الاحصائي و اختبار T للفرضية الفرعية السادسة التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية المقابلات للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " و ذلك كما يلي:

#### جدول رقم ( 10 )

#### نتائج التحليل الاحصائي الوصفي و اختبار T لتقنية المقابلات

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الاهمية	مستوى الاهمية
19	مهارات و قدرات و معارف متخصصة تتضمن التخطيط و الاعداد لإجراء المقابلات.	3.875	1.099	4.500	0.000	2	كبير
20	مهارات و قدرات و	3.625	1.128	3.132	0.004	4	كبير

						معارف متخصصة مثل مهارات الاستماع و العلوم النفسية ذات العلاقة بإجراء المقابلات.	
21	مهارات و قدرات و معارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين و الاجراءات القانونية ذات العلاقة بإجراء المقابلات.	3.937	0.981	5.402	0.000	1	كبير
22	مهارات و قدرات و معارف متخصصة تتضمن توثيق المقابلات وفق المتطلبات القانونية.	3.656	1.153	3.219	0.003	3	كبير
	إمكانية استخدام تقنية المقابلات للمساعدة في مكافحة الغش.	3.773	0.898	4.898	0.000		كبير

يوضح الجدول رقم ( 10 ) اربع مهارات و قدرات و معارف تخص تقنية المقابلات و تفيد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذ التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لان المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او لل فقرات مجتمعة، و يمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات و قدرات و معارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين و الاجراءات القانونية المدنية و الجنائية ( ذات العلاقة بإجراء المقابلات) حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.937 و بانحراف معياري 0.981 ، و هذا يؤكد رأي

مفردات عينة الدراسة على أولوية الالتزام بالقوانين و الإجراءات القانونية المدنية و الجنائية عند استخدام المقابلات حتى لا يتم رفض المعلومات التي تم التوصل إليها من خلال هذه المقابلات عند تقديمها للجهات و السلطات المختصة كما اشارت نتائج اختبار ( T ) الى رفض الفرضية الفرعية العدمية الثانية التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفرضية ككل أو لفقراتها على حدة.

#### تحليل البيانات واختبار الفرضية الرئيسية الأولى

الجدول رقم ( 11 ) يوضح نتائج التحليل الاحصائي و اختبار T للفرضية الرئيسية الأولى و التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " و ذلك كما يلي:

#### جدول رقم ( 11 )

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي و اختبار T لاستخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة

#### الفساد المالي

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

يوضح الجدول رقم ( 11 ) نتائج التحليل الاحصائي لإمكانية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الغش حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.879 و بانحراف معياري 0.621 ، و بذلك يمكن القول انه يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الغش، كما اشارت نتائج اختبار ( T ) الى رفض الفرضية الرئيسية العدمية الاولى التي تنص على " لا يمكن استخدام تقنية المراقبة للمساعدة في مكافحة الفساد المالي " لان مستوى الدلالة الإحصائية ( sig ) اقل من 0.05 للفرضية ككل أو لفقراتها على حدة.

#### ثانيا تحليل البيانات واختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الرئيسية الثانية على " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الاكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة الزاوية "، و من أجل اختبارها باستخدام تحليل التباين الأحادي فإنه يشترط أن يكون توزيع المتغير التابع طبيعيا و أن يكون تباين المتغير التابع متساوي لكل مجموعة من مفردات العينة و أن تكون مفردات العينة عشوائية، و لذلك سيتم اجراء اختبار التوزيع الطبيعي و اختبار تجانس التباين على متغيرات الفرضية الثانية للتأكد من توافر الشروط السابقة ثم اجراء تحليل التباين الأحادي.



### اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الفرضية الثانية

للتأكد من أن توزيع المتغيرات الخاصة بالفرضية الثانية التي تنص على " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الاكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة الزاوية " ، هو توزيع طبيعي و حيث ان عدد مفردات كل مجموعة في العينة يقل عن 50 مفردة تم استخدام اختبار شايبرو ويلك ( Shapiro-Wilk ) كما هو موضح في الجدول الاتي:

#### جدول رقم ( 12 )

##### نتائج اختبار شايبرو ويلك ( Shapiro-Wilk )

العمل الحالي	قيمة Statistic	درجات الحرية df	قيمة الدلالة Sig.
الجامعة	0.934	72	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 اذا كانت قيمة الدلالة ( sig ) في كل مجموعة اكبر من 0.05 ، و وفقا لما ورد في الجدول رقم (12) فان هذه المتغيرات موزعة توزيع طبيعي في كل المجموعات لان قيمة الدلالة ( sig ) أكبر من  $\alpha = 0.05$  .

#### اختبار تجانس التباين

تم اجراء اختبار تجانس التباين Test of Homogeneity of Variances للتأكد من أن تباين المجموعات متساوية ، و يكون تباين المجموعات متساوية اذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05.

#### جدول رقم ( 13 )

##### 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 الجدول رقم ( 13 ) يظهر أن تباين المجموعات متساوية ، حيث أن قيمة sig تساوي 0.192 و هي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) .

#### تحليل التباين الأحادي

تم استخدام تحليل التباين للتأكد من تجانس مجتمع الدراسة و عدم وجود أي اختلافات جوهرية في استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الاكاديميين و المحاسبين و

مراجعي الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة الزاوية و اختبار الفرضية الثانية التي تنص على " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الاكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة الزاوية "

#### جدول رقم ( 14 )

##### نتائج تحليل التباين الاحادي

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

يظهر الجدول رقم ( 14 ) عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية على مستوى اقل من 0.05=  $\alpha$  حيث ان قيمة مستو بالدلالة sig تساوي 0.136 و هي اكبر من 0.05 و بذلك نقبل الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الاكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة الزاوية.

#### الخاتمة

قدمت هذه الدراسة لمحة عن المحاسبة الجنائية و الفساد المالي و أهم تقنياتها المستخدمة في مكافحة الفساد المالي و فيما يلي عرض لأهم ما تم التوصل من نتائج:-

1. تبين الدراسة أهمية استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الأكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات القانونيين محل الدراسة.
2. تغطي تقنيات المحاسبة الجنائية مجموعة من المهارات و القدرات و المعارف المتخصصة الحديثة التي لها دور فعال في مكافحة الفساد المالي.
3. لم يعد التعليم المحاسبي الحديث يقتصر على العلوم المعروفة و السائدة بل أصبح يشمل علوم الاجتماع و العلوم النفسية و القانونية و تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات و غيرها من العلوم التي يمكن الاستفادة منها في مجال مكافحة الفساد المالي.

4. إن تطبيق المحاسبة الجنائية أصبح مطلباً هاماً في جميع الدول خصوصاً مع زيادة انتشار الفساد المالي، وما لهما من أثر سلبي على التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية ، بالإضافة إلى استنزاف الكثير من الموارد و الإمكانات البشرية و الاقتصادية .

و من خلال المناقشة و النتائج في هذه الدراسة يمكن عرض بعض التوصيات و ذلك على النحو الآتي:

1. العمل على تعليم المحاسبة الجنائية لما تحققه من مزايا متعددة في مجال مكافحة الغش والفساد المالي و ذلك من خلال التنسيق مع المؤسسات التعليمية في مجال المحاسبة و المراجعة من خلال اضافة مواد تتعلق بالمحاسبة الجنائية ضمن المناهج الدراسية لأقسام المحاسبة و المراجعة او فتح اقسام جديدة لها في مؤسسات التعليم الجامعي و العالي.

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

- أ - قيام ديوان المحاسبة بتصميم برامج تأهيل علمية و عملية في مجالات المحاسبة الجنائية للمراجعين التابعين له، و ذلك لضمان أداءهم لمهامهم بشكل ناجح و فعال.
- ب - قيام منظمي مهنة المحاسبة و الذين تمثلهم نقابة المحاسبين بتأسيس لجان لتطوير القواعد المهنية المحاسبية لتشمل المحاسبة الجنائية، و وضع أسس منح شهادة مهنية تمكن مراجع الحسابات من مزاوله مهنة المحاسب الجنائي بالتعاون مع الجمعيات و المنظمات المهنية العالمية التي لها خبرة في هذا المجال مثل جمعية محققي الغش القانونيين (ACFE) و جمعية اختصاصي الغش القانونيين (ACFS) .

3. التوسع في الدراسة و البحث في مجال المحاسبة الجنائية لوضع حلول و مقترحات أكثر دقة و ملائمة و للتعريف أكثر بهذا المجال و الاستفادة منه.

## المراجع

### المراجع العربية

1. الشمري، هاشم ، ايثار الفتلي، (2011)، الفساد الاداري و المالي واثاره الاقتصادي والاجتماعية، عمان، الاردن، دار اليازوري، الطبعة الاولى، ص 23 .
2. قمبر، جميلة سعيد، (2014)، قياس مدى ادراك أهمية المحاسبة الجنائية و ضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية، مجلة الجامعة، كلية الزاوية ، المجلد الاول، العدد 16، ص213-242.

3. كريم، عبد الحفيظ محمد ، عبد الرزاق حسين الطاهر ، (2005)، المحاسبة و المراجعة الجنائية كمجال جديد في مهنة المحاسبة، مجلة دراسات في المال و الاعمال، كلية المحاسبة غريان، العدد 7، ص126-162.

4. مفهوم الفساد: أسبابه - نتائجه - سبل علاجه، بدون سنة نشر .

Available At : [www.unpon.un.org](http://www.unpon.un.org)

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

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

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

8. KPMG Forensic ,( 2014 ) , *Fraud Risk Management Developing A Strategy For Prevention Detection And Response* , KPMG.

Available At : [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com) .

9. Kenneth,O'Flaherty, ( 2005 ) , *Fraud Detection Through Data Minig* , The National Underwriter Company.

Available At : [www.highbeam.com](http://www.highbeam.com).

10. 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, PP 1575-1580.

11. 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 .