

استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية لمكافحة الفساد المالي - دراسة تحليلية لآراء عينة من
الاكاديميين و المحاسبين و مراجعى 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 قبر

استاذ مساعد

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد و العلوم السياسية

جامعة صبراته - 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.

الملخص

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 تسلط الضوء على مفهوم الفساد المالي و أشكاله و اسبابه و اثاره، و توضح تقنيات المحاسبة الجنائية المستخدمة لمكافحة الفساد المالي، و تم صياغة فرضيات دراسة مدى مساعدة استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في مكافحة الفساد المالي، كما تم اعداد استبانة وزعت على عينة من الاكاديميين و المحاسبين و مراجعى الحسابات بمدينة الزاوية، و اختبار 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.

الأكاديميين و المحاسبين و مراجعى 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.

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

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 أثاره. اذ تتنوع الخدمات التي تقدمها المحاسبة، حيث كانت تقتصر على مسک الدفاتر و اعداد التقارير المالية ثم توسيع خدماتها لتشمل تقديم خدمات المراجعة و خدمات الاستشارات الإدارية الضريبية، و في الآونة الأخيرة ظهر مجال جديد و متميز لخدمات المحاسبة و المرجعة سمي بالمحاسبة الجنائية، و ذلك لتلبية الحاجة الملحة للبيئة الاقتصادية، و خاصة بعد تطور أنظمة المعلومات و بروز ظاهرة الاحتيال المالي.

(كريم والطاهر، 2005، ص 129)

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 المتاشي في معظم الدول.

وفي ظل ازدياد الازمات المالية و انتشار الفساد بكل أنواعه ، يصبح من الضروري محاولة تسلیط 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 تقصيلاً 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 الآتي:

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 وأسبابه.

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 والمحاسبين 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 المتعتمدة أو غير المتعتمدة و يتضمن القوائم المالية المضللة و اخفاء المعلومات الملائمة، كما تتضمن بالإضافة الى التحقيقات التقييم المتعلق بشراء الاعمال و قضايا الطلق و تحديد قيم الاضرار الناتجة عن ملكية الاعمال و خسائر الارياح. (Hopwood, Leiner, Young, 2008, P3)

و يمكن تعريف المحاسبة الجنائية بأنها جمع لمهارات مختلفة في عدة مجالات منها المحاسبة والقانون و علم النفس بمختلف فروعه 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 الادلة بالشهادة في قاعة المحكمة.

2. خدمات القانونية: و هي التي تتحدد بدور المحاسب كخبير أو مستشار أو غيره من الاذوار 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، لأن جمع المعلومات و طبيعة الإثبات في المحاسبة الجنائية تتوجب أن يكون المحاسب الجنائي قادراً على جمع و تحليل المعلومات ذات العلاقة.
2. مهارات التحقيق مثل تقنيات المراقبة ولجراء المقابلات الشخصية ومهارات الاستجواب.
3. مهارات علم الإجرام وخصوصا دراسة سيكولوجية المجرمين، وذلك لأن مهارات التحقيق الفعال تعتمد أحياناً 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 المحاسبة المؤسسية .
5. العلوم القانونية ، فالمعرفة بالقوانين و الإجراءات المتتبعة في المحاكم تمكن المحاسب الجنائي من تحديد أنواع الأدلة الضرورية و التي تتحقق 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 ادنى لابد ان تكون لدى المحاسب الجنائي معرفة بكيفية الاتصال الالكتروني المباشر و خبرة في مجال أجهزة الحاسوب و البرمجيات لأن 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 التسيب المالي و هدر المال العام.....الخ. (الشمرى و الفتى، 2011 ، ص 21)
- و يمكن عرض أهم أشكال الفساد المالي كما يلي: (www.unpon.un.org)
1. فساد موظفي القطاع العام و الحكومة بكافة أشكاله لأن يتأخر الموظف المسؤول عن منح التراخيص و انجاز المهام لفترات طويلة تتعطل فيها مصالح المواطن ، فيضطر المواطن إلى دفع رشوة لكي تتم مصلحته و اجراءاته.

2. انتشار المحسوبية و تعين أقارب و معارف كبار الموظفين و المسؤولين في الوظائف الهمامة و المميزة.
3. قضايا الابتزاز مثل الرشاوى التي يدفعها المستثمرين حتى يتم الموافقة على طلبات الاستثمار ، و ترداد الامور تعقیدا بالنسبة للرشاوي الخاصة بالمستثمرين الاجانب.
4. الفساد في تقدير قيم الاصول و الاستثمار المعدة للاستثمار سواء للمستثمرين المحليين أو الاجانب وفقا لمن يدفع الرشاوى و الهدايا.
5. الفساد الناتج عن التلاعب بالدعم الذي تقرره الدولة لصالح محدودي الدخل، فلا يستطيع المستحق للدعم أن يحصل عليه الا بعد تقديم الرشاوى 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 تعددتها فتتشاً 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 الرشاوى 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 مؤسرا 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 أشططة هي (Metha & Mathur, 2007, P1577):

- 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 التبيؤ: تستخدم هذه النماذج الانماط المكتشفة لتقدير النواتج التي ينبغي الحصول عليها من قيم جديدة.

ج. تحليـل التـابـين: يـتم استـخـراـج التـابـين بـعـد تحـدـيد قـاعـدـة أو مـعيـار مـحـدـد ثـم يـتم تحـدـيد الـبـنـوـد الـتـي تـتـرـحـفـ عنـ الـمـعـيـارـ أوـ الـقـاعـدـةـ، وـ تـعـتـرـ بـمـثـابـةـ انـحـرـافـاتـ تـحـتـاجـ إـلـىـ مـزـيدـ منـ التـقـصـيـ حـوـلـهـاـ.

2. تصـمـيمـ وـ تقـيـيمـ اـسـالـيـبـ الـوـقـاـيـةـ مـنـ وـ مـنـعـ وـ اـكـشـافـ الـغـشـ وـ مـعـالـجـةـ اـثـارـهـ: تـبـرـزـ أـهـمـيـةـ الـمـحـاـسـبـ الـجـنـائـيـ منـ خـلـالـ دـوـرـهـ فـيـ مـحـارـيـةـ الـفـسـادـ الـمـالـيـ الـذـيـ يـعـتـبـرـ مـنـ أـهـمـ الـمـخـاطـرـ الـتـيـ تـوـاجـهـ الـأـعـمـالـ، وـ يـمـثـلـ هـذـاـ الدـوـرـ فـيـ مـشـارـكـتـهـ فـيـ الـوـقـاـيـةـ مـنـ الـغـشـ وـمـنـعـ حـوـثـهـ وـ اـكـشـافـهـ وـ الـمـسـاـهـمـةـ فـيـ عـمـلـيـاتـ الـتـحـقـيقـ وـ الـمـقـاـضـاةـ الـمـتـعـلـقـةـ بـهـ وـمـعـالـجـةـ اـثـارـهـ، ذـلـكـ أـنـ الـفـسـادـ الـمـالـيـ هـوـ نـوـعـ مـنـ اـنـوـاعـ الـغـشـ الـذـيـ يـعـدـ أـشـمـلـ.

أ. أـنـشـطـةـ الـوـقـاـيـةـ مـنـ الـغـشـ: وـ تـشـيرـ إـلـىـ خـلـقـ بـيـئـةـ يـكـوـنـ فـيـهاـ خـطـرـ وـ فـرـصـ اـرـتـكـابـ أـنـشـطـةـ مـخـادـعـةـ عـنـدـ حـدـهـ الـأـدـنـىـ، وـ الـمـحـافـظـةـ عـلـىـ هـذـهـ الـبـيـئـةـ (ـ Albrecht & Albrecht, 2003, P216 ـ)، حـيـثـ تـهـدـفـ هـذـهـ الـأـنـشـطـةـ إـلـىـ التـأـكـدـ مـنـ تـوـافـرـ مـعـايـرـ رـئـيـسـيـةـ تـحدـدـ سـلـوكـ الـأـعـمـالـ الـمـقـبـولـ مـثـلـ: وـجـودـ دـلـيـلـ لـلـسـلـوكـ الـأـخـلـاـقـيـ، وـ سـيـاسـاتـ تـوـكـدـ عـلـىـ أـهـمـيـةـ الـالـتـزـامـ بـالـاسـقـامـةـ دـاـخـلـ الـمـنـظـمـةـ.

ب. أـنـشـطـةـ مـنـعـ الـغـشـ: وـهـيـ الـأـسـالـيـبـ الـرـقـابـيـةـ الـتـيـ يـتـمـ تـصـمـيمـهـاـ لـتـقـلـيلـ خـطـرـ حـدـوثـ الـغـشـ وـ سـوـءـ الـتـصـرـفـ (ـ KPMG, 2014, P13 ـ)، وـ بشـكـلـ اـشـمـلـ هـيـ أـنـشـطـةـ تـشـيرـ إـلـىـ خـلـقـ بـيـئـةـ تـمـنـعـ الـأـفـرـادـ مـنـ اـرـتـكـابـ الـغـشـ مـثـلـ: تـقـيـيمـ وـتـصـمـيمـ تـقـنـيـاتـ وـ أـسـالـيـبـ رـقـابـيـةـ ضـدـ الـغـشـ، وـ اـخـتـبـارـ فـعـالـيـةـ تـشـغـيلـهـاـ، وـ إـعـادـ تـوـصـيـاتـ لـلـمـسـاعـدـةـ فـيـ تـفـيـذـ بـرـامـجـ الـوـقـاـيـةـ مـنـ الـغـشـ وـ تـحـسـينـهـاـ.

ج. اـنـشـطـةـ اـكـشـافـ الـغـشـ: وـهـيـ الـأـسـالـيـبـ الـرـقـابـيـةـ الـمـصـمـمـةـ لـاـكـشـافـ الـغـشـ وـ سـوـءـ الـتـصـرـفـ عـنـ حـدـوثـهـ (ـ KPMG, 2014, P19 ـ)، أـوـ هـيـ الـطـرـقـ الـتـيـ يـتـمـ مـنـ خـلـالـهـ اـكـشـافـ الـغـشـ الـذـيـ تـمـ اـرـتـكـابـهـ (ـ NIJ Report, 2007, P7 ـ)، وـ مـنـ هـذـهـ الـأـسـالـيـبـ تـقـدـيرـ خـطـرـ الـغـشـ وـ تـقـيـيمـ الـأـسـالـيـبـ الـرـقـابـيـةـ وـ إـجـرـاءـاتـ التـدـقـيقـ السـابـقـةـ.

د. مـعـالـجـةـ الـغـشـ: وـهـيـ الـأـسـالـيـبـ الـرـقـابـيـةـ الـمـصـمـمـةـ لـاتـخـاذـ إـلـيـرـاءـاتـ التـصـحـيـحـيـةـ وـ مـعـالـجـةـ الـضـرـرـ الـذـيـ تـسـبـبـ بـهـ الـغـشـ وـ سـوـءـ الـتـصـرـفـ (ـ KPMG, 2014, P23 ـ)، وـ يـشـيرـ (ـ NIJ Report, 2007, P7 ـ) إـلـىـ أـنـ مـعـالـجـةـ الـغـشـ تـتـضـمـنـ: -

- تعـويـضـ الـأـضـرـارـ مـنـ خـلـالـ التـأـمـينـ، أـوـ النـظـامـ الـقـانـونـيـ أـوـ أيـ طـرـيـقـ أـخـرـيـ.

- تعـدـيلـ إـلـيـرـاءـاتـ وـ الـعـمـلـيـاتـ الـتـشـغـلـيـةـ مـتـضـمـنـةـ تـغـيـرـ نـظـامـ الرـقـابـةـ الدـاخـلـيـةـ بـحـيـثـ يـكـفـلـ تـخـفـيـضـ أـوـ مـنـعـ اـرـتـكـابـ الـغـشـ مـسـتـقـبـلاـ.

بـالـإـضـافـةـ إـلـىـ ذـلـكـ عـلـىـ الـمـحـاـسـبـ الـجـنـائـيـ أـنـ يـكـوـنـ عـلـىـ مـعـرـفـةـ وـ فـهـمـ بـالـأـنـوـاعـ الـمـخـتـلـفـةـ لـمـعـالـجـةـ الـغـشـ مـثـلـ: الـمـقـاـضـاةـ الـمـدـنـيـةـ، وـ الـمـقـاـضـاةـ الـجـنـائـيـةـ، وـ الـفـصـلـ فـيـ النـزـاعـاتـ، وـ تـصـحـيـحـ أـوـجـهـ الـقـصـورـ

في الرقابة الداخلية، و ذلك من خلال العمل مع العميل لتحديد طرق المعالجة الممكنة لحل القضية محل التحقيق، بالإضافة إلى فهم التقنيات المختلفة والمتوفرة 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 ، فإنه 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 لانتهاك المشكوك فيه ، ثم على الإدارة اتخاذ قرار لتصحيح الموقف ، بذلك و من خلال تحقيق داخلي فعال يمكن للإدارة تقادى 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 يعملا لصالح قانونيين، و بذلك يتوجب على المحاسب الجنائي خلال إجراء التحقيقات بمختلف أنواعها الالتزام 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 الأشطة المتورطة في الجريمة و اعتقال مرتكب الجريمة ، و ذلك بعد تقديمها لطلب يوضح الأسباب المبررة لضرورة مراقبة بعض الأشخاص المشتبه بارتكابهم افعال 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 والجز 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 ، لأن المعلومات و غيرها من الأدلة المطلوبة من قبل المحاسبين الجنائيين قد تتعرض للإخفاء المتعذر 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 نظراً لامتلاكهم معلومات حول الشركة أو حول الصناعة أو حول بعض القضايا المحاسبية ، و لذلك فإن 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 حقيقة 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 بالخطيط لكل مقابلة يقوم بها ، و يعبر الخطيط 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 للخطيط 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 الانبيات ذات العلاقة بالمحاسبة الجنائية (القضائية) من اجل الاستفادة منها في موضوع الدراسة، في حين تضمن الجزء العملي للدراسة توزيع استبيانات على عينة من الاكاديميين و المحاسبين و مراجعى 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 التقييس
6. تقنية اجراء المقابلات

و خضعت الإجابات لأساليب التحليل الاحصائي باستخدام برنامج برنامج SPSS الاحصائي.

فرضيات الدراسة

تنص الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة على ما يلي:

H_01 : لا يمكن استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

و تم تقسيمها الى ستة فرضيات فرعية كما يلي:

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

H_{012} : لا يمكن استخدام تقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش معالجة اثاره للمساعدة في مكافحة الفساد المالي.

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

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

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

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

و تنص فرضية الدراسة الثانية على ما يلي:

H_{02} : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة في مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الأكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة الزاوية.

المجتمع و العينة

يتمثل مجتمع الدراسة في الأكاديميين و المحاسبين و مراجعي الحسابات بمدينة الزاوية أثناء فترة الدراسة، ولم تتمكن الباحثة من حصر عدد الأكاديميين و المحاسبين ومراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية بالمدينة، ولذلك تم توزيع عدد 75 استبانة على عينة عشوائية وكان عدد الاستبيانات المستردّة (67) استبانة ، وتم استبعاد (3) استبيانات لعدم استكمال كافة الإجابات المطلوبة وحضرت (64) استبانة للتحليل الإحصائي أي بنسبة (85 %) من الاستبيانات الموزعة و الجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول رقم (1)

عدد الاستبيانات الموزعة و المستردّة و المقبولة للتحليل

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

اختبار صدق الدراسة

تم ايجاد معامل المصداقية ألفا كرونباخ لردود عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة للتأكد من توفر الثبات الداخلي في أداة القياس و الجدول التالي يعرض درجة مصداقية 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	تقنية البحث في البيانات	5	معامل كرونباخ ألفا لمدى التأهيل العلمي في تقنيات المحاسبة الجنائية
1			0.786	

0.763	4	تقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره	2
0.776	4	تقنية التحقيقات	3
0.657	2	تقنية المراقبة	4
0.646	3	تقنية التفتيش	5
0.841	4	تقنية المقابلات	6
0.926	22	جميع الفقرات	

في الجدول السابق تعكس أداة القياس ثباتاً داخلياً 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	النسبة المئوية	النكرارات
العمر	أقل من 30 سنة	% 37.5	24
	من 30 - أقل من 40 سنة	% 31.3	20
	من 40 - أقل من 50 سنة	% 28.1	18
	50 سنة فأكثر	% 3.1	2
الجنس	المجموع	% 100	64
	ذكر	% 71.9	46
	أنثى	% 28.1	18
المركز الوظيفي	المجموع	% 100	64
	محاسب	% 59.4	38

% 12.5	8	مراجع قانوني	المؤهل العلمي
% 28.1	18	عضو هيئة تدريس	
% 100	64	المجموع	
% 64.1	41	بكالوريوس	العمل الحالي
% 20.3	13	ماجستير	
% 15.6	10	دكتوراه	
% 100	64	المجموع	سنوات الخبرة
42.2%	72	الجامعة	
% 12.5	8	مكتب قانوني	
45.3%	29	شركة أو مؤسسة	
% 100	64	المجموع	
% 59.4	38	أقل من 5 سنوات	
% 9.4	6	من 5 الى أقل من 10 سنوات	
% 9.4	6	من 10 الى أقل من 15 سنوات	مدى الالام بالمحاسبة الجنائية
% 15.6	10	من 15 الى أقل من 20 سنوات	
% 6.3	4	20 سنة فأكثر	
% 100	64	المجموع	
% 9.4	6	قليل جدا	
% 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 فأكبر، 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 الإناث 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 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

أولاً تحليل البيانات و اختبار 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 كل يفوق 50 مفردة تم استخدام اختبار كولموجروف سميرنوف ^ا .(Kolmogorov-Smirnov)

جدول رقم (4)
نتائج اختبار كولمغروف سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov^a)

الدالة Asymp. Sig	قيمة الاختبار Z	عدد الفترات	الفترات	ت
0.894	0.576	5	تقنية البحث في البيانات	1
0.655	0.734	4	تقنية تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره	2
0.754	0.674	4	تقنية التحقيقات	3
0.132	1.166	2	تقنية المراقبة	4
0.661	0.730	3	تقنية التفتيش	5
0.886	0.583	4	تقنية المقابلات	6
0.988	0.450	22	جميع الفترات	

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

ن	القرارات	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 التباين.	3.937	0.948	5.593	0.000	3	كبير
4	مهارات و قدرات و معارف متخصصة لاستخراج التباين لتحديد البنود التي تحرف 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.
كبير		0.000	7.968	0.652	3.918	إمكانية استخدام تقنية البحث في البيانات المساعدة في مكافحة الغش.

يوضح الجدول السابق خمس مهارات و قدرات و معارف تخص تقنية البحث في البيانات و تقييد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن 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 المائية و دراسة العلاقات لتحديد الاحرفات التي يمكن أن تكون مؤشر لنشاط احتيالي قد حل في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.125 و باحراف معياري 1.070 ، و لعل هذا يرجع الى ان النسب المائية 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 المساعدة في مكافحة الفساد المالي " لأن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) اقل من 0.05 للفرضية كل 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 المساعدة في مكافحة الفساد المالي " و ذلك كما يلي:

جدول رقم (6)

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

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

							الغش و خلق بيئة يكون فيها خطرو فرص ارتكاب الغش عند حدّه الأدنى .
كبير	2	0.000	5.952	0.950	4.013		مهارات و قدرات و معارف متخصصة لتقدير و تصميم اساليب رقابية تهدف الى خلق بيئة تمنع الأفراد من ارتكاب .
كبير	3	0.000	5.890	0.780	3.812		مهارات و قدرات و معارف متخصصة لتقدير و تصميم اساليب رقابية يتم من خلالها اكتشاف الغش الذي حدث .
كبير	4	0.000	3.917	1.128	3.781		مهارات و قدرات و معارف متخصصة لتقدير 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 تقييد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذا التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او للأسئلة مجتمعة ، ويمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات و قدرات و معارف متخصصة لتقديم 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 توكل على أهمية الالتزام بالاستقامة داخل المنظمة . قد حللت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.062 و باحراف معياري 0.948 ، و بذلك نستنتج أن معظم مفردات العينة تعطي أولوية للأهمية اساليب 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 " لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) اقل من 0.05 للفرضية كل 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

الرتبة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الاهمية	مستوى الاهمية
10	مهارات و قدرات و معارف متخصصة لإجراء التحقيقات عن انشطة 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 أدلة الإثبات و أدلة النفي.	4.342	0.879	6.429	0.000	1	كبير

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

يوضح الجدول رقم (7) اربع مهارات و قدرات و معارف تخص تقنية التحقيقات و تقييد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او للقرارات 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 النفيقد حلت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.432 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 المساعدة في مكافحة الفساد المالي " لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) اقل من 0.05 للفرضية كل 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 المساعدة في مكافحة الفساد المالي " و ذلك كما يلي :

جدول رقم (8)

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي و اختبار T لتقنية المراقبة

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

يوضح الجدول رقم (8) اشتنان من المهارات و القدرات و المعرفات التي تخص تقنية المراقبة و تقييد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او للقرارات 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 حللت 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 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 " لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) أقل من 0.05 للفرضية كل 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 تتصل على " لا يمكن استخدام تقنية التفتيش لمساعدة في مكافحة الفساد المالي " و ذلك كما يلي :

جدول رقم (9)

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي و اختبار T لتقنية التفتيش

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
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 بإجراءات الأساسية 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 قدراتو معارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين و	3.781	0.941	4.695	0.000	3	كبير

						الإجراءات القانونية ذات العلاقة بالحصول على أدوات التفتيش.
كبير		0.000	6.846	0.740	3.895	إمكانية استخدام تقنية التفتيش المساعدة في مكافحة الفساد.

يوضح الجدول رقم (9) اثنان من المهارات و القدرات و المعرفات التي تخص تقنية التفتيش و تقييد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن 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 باحراف 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 المساعدة في مكافحة الفساد المالي " لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) اقل من 0.05 للفرضية كل أو لفقراتها على حدة.

تحليل البيانات و اختبار الفرضية الفرعية السادسة

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

جدول رقم (10)

نتائج التحليل الاحصائي الوصفي و اختبار T لتقنية المقابلات

الرتبة	الدالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الالهامية	ترتيب الالهامية	مستوى الالهامية
19	3.875	1.099	4.500	0.000	كبير	2	مهارات و قدرات و معارف متخصصة تتضمن التخطيط و الاعداد لإجراءات المقابلات.
20	3.625	1.128	3.132	0.004	كبير	4	مهارات و قدرات و معارف متخصصة

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

يوضح الجدول رقم (10) اربع مهارات و قدرات و معارف تخص تقنية المقابلات و تقييد اجابات مفردات العينة أنه يمكن استخدام هذه التقنية في المساعدة في مكافحة الفساد المالي لأن المتوسط الحسابي أكبر من 3 سواء لكل فقرة على حدة او للقرارات مجتمعة، ويمكن القول أن الفقرة التي تخص مهارات و قدرات و معارف متخصصة تتضمن الالتزام بالقوانين و الاجراءات القانونية المدنية و الجنائية (ذات العلاقة بإجراء المقابلات) قد حللت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.937 و بانحراف معياري 0.981 ، وهذا يؤكّد 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 اليها 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 " لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) اقل من 0.05 للفرضية كل 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

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

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 " لأن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) اقل من 0.05 للفرضية كل أو لفقراتها على حدة.

ثانياً 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 وجهاً نظر الأكاديميين و المحاسبين و مراجعى الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة الزاوية "، و من أجل اختبارها باستخدام تحليل التباين الأحادي فإنه يتشرط أن يكون توزيع المتغير التابع طبيعياً و أن يكون تباين المتغير التابع متساوياً 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 الأكاديميين و المحاسبين و مراجعى الحسابات القانونيين الليبيين بمدينة الزاوية " ، هو توزيع طبيعي و حيث ان عدد مفردات كل مجموعة في العينة يقل عن 50 مفردة تم استخدام اختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (12)

نتائج اختبار شابيرو 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 ، وفقا لما ورد في الجدول رقم (12) فان هذه المتغيرات موزعة توزيع طبيعي في كل المجموعات لأن 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 الأكاديميين و المحاسبين و

مراجع 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 الأكاديميين و المحاسبين و مراجع 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.
المجموعات	1.373	2	0.686	1.879	0.171
	10.597	61	0.365		

يظهر الجدول رقم (14) عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية على مستوى اقل من 0.05 حيث كان قيمة مسٌتو الدلالة 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 الأكاديميين و المحاسبين و مراجع 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 مراجع الحسابات القانونيين محل الدراسة.
2. تغطي تقنيات المحاسبة الجنائية مجموعة من المهارات و القدرات و المعرفات المتخصصة الحديثة التي لها دور فعال في مكافحة الفساد المالي.
3. لم يعد التعليم المحاسبي الحديث يقتصر على العلوم المعروفة و السائدة بل اصبح 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 الإمكانيات 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 تتحققه من مزايا متعددة في مجال مكافحة الغش والفساد المالي و ذلك من خلال التسبيق 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 و يتم 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 أساس منح شهادة مهنية تمكن مراجع الحسابات من مزاولة مهنة المحاسب الجنائي بالتعاون مع الجمعيات و المنظمات المهنية العالمية التي لها خبرة في هذا المجال مثل جمعية محققى الغش القانونيين (ACFE) و جمعية اختصاصي الغش القانونيين (ACFS) .

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

المراجع

المراجع العربية

1. الشمرى، هاشم ، اىثار الفتلى، (2011) ، الفساد الاداري و المالي و اثاره الاقتصادية و الاجتماعية، 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 ، ص 213-242.

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

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