

## حاجة مراجعي الحسابات في البيئة الليبية إلى مهارات المحاسبة الجنائية: دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية والمراجعين الماليين بديوان المحاسبة

جميلة سعيد قمبر (\*)

**المخلص:** هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى حاجة مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة القانونية والمراجعين الماليين بديوان المحاسبة إلى مهارات المحاسبة الجنائية أثناء أدائهم لمهامهم. ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع (105) استبانة على المستجوبين استرد منها (57) استبانة، خضعت للتحليل الإحصائي الوصفي واختبار T وتحليل التباين الأحادي، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود حاجة كبيرة لمهارات المحاسبة الجنائية لدى مراجعي الحسابات في البيئة الليبية، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الحاجة لتأهيل علمي وعملي في جوانب المحاسبة الجنائية بين المراجعين الماليين بديوان المحاسبة ومراجعين الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية، ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة اهتمام منظمي مهنة المحاسبة في ليبيا بالمحاسبة الجنائية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الجنائية

### The auditors need to forensic accounting skills in Libyan environment – comparison study between certified public accountant and financial auditors of the accounting Bureau

Jamila Said Qamber

**Abstract:** This study aims at determining the extent of need certified public accountant and financial auditors of the accounting Bureau to forensic accounting skills during do them jobs. In order to achieve this objectives, (105) questionnaires were distributed, (57) were collected back, these questionnaires subjected to descriptive statistics analysis, T test and analysis of variance. The study concluded that the auditors in Libyan environment need to forensic accounting skills and no significant statistical difference in need educational and expertise qualification in the fields of forensic accounting between certified public accountant and financial auditors of the accounting Bureau and. The study mainly recommends the necessity to give more importance to the forensic accounting by all the accounting profession associations in Libya.

**Keyword:** Forensic Accounting.

(\*) محاضر، قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد صرمان، جامعة الزاوية، [drjamilasaid@yahoo.com](mailto:drjamilasaid@yahoo.com)

## المقدمة

مع تزايد حالات الغش والفساد المالي في اغلب الشركات والهيئات التي تتبع القطاع الخاص أو القطاع العام تزداد المسؤولية الملقاة على عاتق مراجع الحسابات سواء أكان يعمل لدى إحدى الهيئات الحكومية الرقابية أو يعمل في مكاتب المراجعة القانونية، الأمر الذي يتطلب أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً بمهارات ومعارف خاصة باكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، ذلك أن أي قصور في التأهيل العملي والعلمي للمراجع في هذه الجوانب سيؤدي إلى انتشار الغش وغيره من الظواهر السلبية التي يمكن أن تنتسب في فشل العديد من مشاريع الأعمال، والتأثير السلبي على اقتصاديات المجتمع بشكل عام، والمجال الذي يتيح له هذه المهارات والمعارف هو المحاسبة الجنائية.

وفي السنوات الأخيرة تزايد الاهتمام بالعلوم المحاسبية ذات العلاقة بالمراجعة وفحص الغش خصوصاً المحاسبة الجنائية التي تزود المراجعين بمهارات عالية متخصصة، ففي دراسة (Buckhoff & Schrader, 2000) أشارت النتائج إلى أن إضافة فصول دراسية في المحاسبة الجنائية إلى المناهج المحاسبية له منافع كبيرة للمؤسسات الأكاديمية والطلبة وأرباب عمل خريجي المحاسبة.

## مشكلة الدراسة

ترتبت على تزايد حالات الغش والفساد المالي والإداري بكافة أنواعهما في الدول المتقدمة والنامية، تجدد الاهتمام بالمجالات العلمية التي تعمل على مكافحة الغش والفساد، ومن هذه المجالات المحاسبة الجنائية، إذ يعتبر تأهيل المراجع الحكومي في مهارات مكافحة الغش والوقاية منه ومحاربة آثاره أمر ضروري ومهم، خصوصاً في الدول العربية التي تعاني من الفساد وتعتبر ليبيا من هذه الدول. (Transparency International 2012 Annual Report, 2012)

وسيكون من المفيد تحديد مدى الحاجات المختلفة لمجالات المحاسبة الجنائية المتنوعة لدى مراجعي الحسابات، للتركيز على المجالات التي يرون أنهم أكثر احتياجاً إليها عند ادائهم لمهامهم. وعليه تكمن مشكلة الدراسة في السؤال التالي:-

ما مدى الحاجة الى مهارات المحاسبة الجنائية المتنوعة لدى مراجعي الحسابات في البيئة الليبية؟

## أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من الآتي:-

1. أهمية الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات، إذ يساعد قيام المراجع بمهامه على نحو صحيح على خفض مخاطر حدوث الغش والتلاعب والفساد الإداري وإصدار قوائم مالية مضللة، كما يساهم في اكتشاف الغش والقضاء عليه ودعم الشفافية.
2. أهمية قياس مدى الحاجة الى مهارات المحاسبة الجنائية لدى المراجعين، إذ تعزز هذه المهارات قيامهم بدورهم بكفاءة وفعالية، فالمحاسبة الجنائية تتضمن مجموعة من الأنشطة التي يقوم بها المهنيون المحاسبون للتحقيق في الغش ومعالجة آثاره ودعم مقاضاته، وهي تربط بين عدة أنواع من العلوم مثل المحاسبة والمراجعة والقانون وعلم الإجرام ومبادئ التحقيق القانوني والاتصالات وتكنولوجيا المعلومات.

3. إن قياس الحاجات المختلفة الى المجالات العلمية المتعددة للمحاسبة الجنائية سيكون مفيدا للجهات ذات العلاقة عند وضع خطط تعليمية لتأهيل المراجعين بالتركيز على المجالات التي يرى المراجعون انهم أكثر احتياجا لها عند ادائهم لمهامهم.

وبذلك فان هذه الدراسة ستكون مفيدة لجميع الفئات ذات العلاقة بتطوير وتعزيز دور المراجع، سواء أكانت مكاتب المحاسبة القانونية أو الجهات الرقابية الحكومية التي تسعى لتحسين مهارات المراجعين التابعين لها، وتوفير مراجعين كفؤيين لتقليل حدوث الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية والفساد الإداري وغيرها من المخاطر.

### أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:-

1. تحديد المجالات العلمية الخاصة بالمحاسبة الجنائية، وهي عبارة عن مجموعة محددة من العلوم والمعارف.
2. تحديد مدى الحاجة لهذه المجالات من قبل مراجعي الحسابات اللببيين في مكاتب المراجعة القانونية والعاملين بديوان المحاسبة.
3. تحديد الاختلافات في مدى الحاجة لهذه المجالات من قبل مراجعي الحسابات اللببيين في مكاتب المراجعة القانونية والعاملين بديوان المحاسبة.

### محددات الدراسة

للدراسة محددات تتمثل في الآتي:-

1. اقتصرت الدراسة على اراء عينة من مراجعي الحسابات اللببيين في مكاتب المراجعة والمراقبين الماليين التابعين لديوان المحاسبة بطرابلس والزاوية خلال العام 2013 م.
2. ندرة الدراسات المحاسبية باللغة العربية حول موضوع المحاسبة الجنائية.
3. اتساع الرقعة الجغرافية للبيبا مما جعل الدراسة تركز على المنطقة الغربية الممتلثة بمنطقتي طرابلس والزاوية.

### تعريف المحاسبة الجنائية

المحاسبة الجنائية ليست مجالاً جديداً في المحاسبة، وأظهرت الأدلة أن هذا المجال كان موجوداً منذ القدم، فقد كان كتبة مصر القديمة أسلاف محاسبي اليوم يقومون بجرد حبوب وذهب الفراعنة وغيرها من الأصول، وكانت مراقبة الأصول واكتشاف ومنع الغش مهمة المحاسبين الرئيسية، حتى مشارف القرن العشرين حيث تم استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي وأصبحت القضايا المتعلقة بالإبلاغ (Reporting) تقع في قمة الأولويات. (Crumbly, 2001)

و قد عرف قاموس وبستر الدولي مصطلح الجنائية (Forensic) بأنه " مناسب لـ، مرتبط بـ، أو مستخدم في قوانين المحاكم أو المناقشة والمناظرة العامة ". وبذلك فالمحاسبة الجنائية وثيقة الصلة بالعملية القانونية ويمكنها المشاركة في الإجراءات الخاصة بالمحاكم الجنائية والمحاكم

المدنية، فالمحاسبة الجنائية توفر التحليل المحاسبي للمساعدة في القضايا القانونية التي ستشكل أساسا للمناقشة والمناظرة وتسوية المنازعات في نهاية المطاف. [www.ibacnet.org](http://www.ibacnet.org)

ويمكن القول بأن المحاسبة الجنائية هي تطبيق لمعارف محددة ( Specialized Knowledge) ومهارات خاصة (Specific Skills) لجمع الأدلة عن المعاملات الاقتصادية غير الصحيحة. [www.Indiaforensic](http://www.Indiaforensic)

كما تعرف المحاسبة الجنائية بأنها تطبيق لمهارات التحقيق والتحليل بهدف معالجة وحل القضايا المالية بأسلوب يحقق المعايير المطلوبة من قبل قوانين المحاكم. (Hopwood, et. al., 2008) ويعرفها (Bologan & Lindquist, 1987) بأنها تطبيق للمهارات المالية وعقلية التحقيق للقضايا غير المحلولة ويتم ذلك ضمن إطار قواعد الأدلة. ومن التعريفات السابقة نستنتج إن المحاسبة الجنائية هي جمع لمهارات مختلفة في عدة مجالات منها المحاسبة والقانون وعلم النفس بمختلف فروعه وتكنولوجيا المعلومات والاتصال لتحقيق عدة أهداف أهمها المساعدة في مكافحة ومقاضاة الغش.

### متطلبات المحاسبة الجنائية

تمت الإشارة إلى قيام المنظمات المهنية بتنظيم تطبيق المحاسبة الجنائية من خلال منح شهادات تخول المهني أن يكون محاسب جنائي، وذلك بعد إتمامه لعدة متطلبات تتضمن اكتسابه لمهارات وعلوم متنوعة، وهناك مراجع كثيرة ناقشت مثل هذه المتطلبات، ولعل من أشملها التقرير الخاص بالمعهد الوطني للعدالة (National Institute of Justice (NIJ) بعنوان: التعليم والتدريب في الغش والمحاسبة الجنائية: دليل للمعاهد التعليمية والمنظمات المساهمة والكيانات والطلبة والصادر في عام 2007، حيث تضمن وضع منهج نموذجي للمحاسبة الجنائية والغش ويمكن تلخيصه في الجدول الآتي:

جدول (1): ملخص للمنهج النموذجي المقترح من قبل المعهد الوطني للعدالة

معلومات أساسية	المواد التخصصية	المواد التخصصية المتقدمة
(1) غالبا تتضمن مناهج محاسبية جامعية	(2) غالبا تتضمن مواضيع عن الأعمال	(3) أساسيات في المحاسبة الجنائية والغش
(4) مفاهيم المحاسبة الأساسية.	(5) مهارات الاتصال العامة.	(6) علم الإجرام، البيئة المهنية والقانونية والتنظيمية، قضايا أخلاقية.
(7) مفاهيم المراجعة الأساسية.	(8) أخلاقيات الأعمال	(9) الغش والمحاسبة الجنائية: اختلاس الأصول والرشوة والتمثيل المضلل. القوائم المالية المضللة.
(10) المعاملات الرئيسية.	(11) نظرة عامة عن مرتكبي الغش ولماذا ومثلث الغش	(12) نظرة عامة عن عناصر الغش.
(13) مبادئ قانون الأعمال.	(14) مناقشة في الوقاية من ومنع واكتشاف الغش والتحقيق والمعالجة.	(15) مناقشة في الوقاية من ومنع واكتشاف الغش والتحقيق والمعالجة.
(16) مبادئ مهارات الحاسوب.	(17) نظرة عامة في أنواع الغش.	(18) الخدمات الجنائية والاستشارة القانونية.
	(19) مناقشة للرايات الحمراء.	
	(20) مناقشة لمعالجة الغش والمقاضاة الجنائية والمدنية والرقابة الداخلية.	
	(21) مناقشة لأنواع الخدمات الاستشارية القانونية المقدمة من قبل المحاسب الجنائي.	

- والعديد من المراجع الأخرى لم تختلف في عرض المهارات الضرورية للمحاسب الجنائي، وعلى سبيل الذكر وليس الحصر يوضح (Hopwood, et. al., 2008) إن المحاسب الجنائي يتلقى تأهيل عميق في كثير من الجوانب، وهذه المهارات يمكن توضيحها كما يلي:
1. العلوم المحاسبية تساعد المحاسب الجنائي على تحليل وتفسير المعلومات المالية الضرورية، بالإضافة إلى المعرفة بالرقابة الداخلية والحاكمة المؤسسية.
  2. مهارات المراجعة لها أهمية كبيرة للمحاسب الجنائي، لأن جمع المعلومات وطبيعة الإثبات في المحاسبة الجنائية تتوجب أن يكون المحاسب الجنائي قادرا على جمع وتحليل المعلومات ذات العلاقة.
  3. مهارات مكافحة الغش وتتضمن مهارات الوقاية ومنع واكتشاف ومعالجة الغش.
  4. مهارات التحقيق مثل: تقنيات المراقبة، وإجراء المقابلات الشخصية، ومهارات الاستجواب.
  5. مهارات علم الإجرام وخصوصا دراسة سيكولوجية المجرمين، وذلك لأن مهارات التحقيق الفعال تعتمد أحيانا على معرفة دوافع وحوافز مرتكب الجريمة وطبيعته النفسية.
  6. العلوم القانونية، فالمعرفة بالقوانين والإجراءات المتبعة في المحاكم تمكن المحاسب الجنائي من تحديد أنواع الأدلة الضرورية التي تتفق مع المعايير القانونية للسلطات القضائية والتي تمثل الدليل المحكم، وطرق حفظ الدليل بالأسلوب الذي يقابل معايير المحاكم.
  7. المعرفة بتكنولوجيا المعلومات فهي ضرورية للمحاسب الجنائي، وكحد ادني لابد 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.
  8. مهارات الاتصال مطلوبة في المحاسب الجنائي، خصوصا تلك التي تجعل توصيل التحليلات والتحقيقات يتم بشكل صحيح وبشكل واضح إلى مستخدمي خدمات المحاسب الجنائي.

### المحاسبة والمراجعة في ليبيا:

ينظم قانون رقم 116 لسنة 1973 مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، وقد حاول المشرع الليبي جاهداً الرفع من مستوى الأداء لممارسي المهنة وذلك لاشتراطه مؤهلات علمية عالية، بالإضافة إلى فترة من الخبرة العملية التي يقضيها طالب القيد بجدول المحاسبين والمراجعين بمكتب أحد المحاسبين والمراجعين المشتغلين، أو تقلده لبعض الوظائف والتي يرى بأنها تمدّه بخبرة كافية لتأهيله كمراجع قانوني، وبذلك يكون المشرع الليبي قد استوفى معظم الشروط المتعلقة بالتأهيل العلمي والمهني، والتي تعتبر كافية لحصول طالب القيد على الموافقة بتسجيله في جدول المحاسبين والمراجعين إذا ما دعمت بشهادة اجتياز امتحانات خاصة تجريبها نقابة المحاسبين والمراجعين أو أية لجان عليا يتم تشكيلها بالخصوص (البهلول، 2000).

أما فيما يتعلق بالالتزام بمعايير مراجعة ومحاسبة محددة سواء أكانت دولية أو محلية، يمكن القول أن هناك قصور في جميع التشريعات في ليبيا والجمهورية العربية التونسية والمملكة

المغربية في تخصيص معايير محددة وثابتة تتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك مقابلة بالمعايير الدولية للمراجعة (البهلول، 2000).

كما يمكن القول أنه لا يوجد في ليبيا اتفاق على المبادئ المحاسبية الواجب إتباعها، ويرجع ذلك إلى عدم وجود جهاز خاص لإصدار التوصيات الخاصة بالمبادئ المحاسبية الواجب إتباعها من قبل جميع الشركات (بيت المال، 1990).

على الرغم مما سبق ذكره يمكن القول أن المصارف التجارية العاملة في ليبيا تلتزم بمعظم التعليمات والمعايير الدولية بالإفصاح في القوائم المالية في النشاط المصرفي باستثناء المعيار رقم (32) والمتعلق بالأدوات المالية وذلك لعدم تعامل المصارف في ليبيا بالأدوات المالية بمفهومها الواسع، الأمر الذي يؤكد أن المصارف التجارية تقوم بإفصاح مقبول في قوائمها المالية المنشورة (شقلوف، 2002).

أما بالنسبة للمراجعة الحكومي في ليبيا فتقوم به عدة أجهزة رقابية لعل أهمها ما يلي:

1. ديوان المحاسبة.

2. وزارة المالية.

3. مصرف ليبيا المركزي.

و يعتبر ديوان المحاسبة (اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية سابقا) من أهم هذه الأجهزة إذ تنص المادة الثانية من قانون رقم (19) لسنة 2013 إفرنجي بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، على أن الديوان يهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على المال العام والتحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والالكترونية وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقا للتشريعات النافذة، وبيان أي أوجه نقص أو قصور في الانظمة واللوائح والانظمة المعمول بها، والكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وتقييم اداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وكفاءة وفعالية.

و وفقا للمادة (3) من نفس القانون تخضع لمراجعة الديوان عدة جهات منها مجلس الوزراء والوزارات وكافة الهيئات والمصالح والمؤسسات والاجهزة العامة والمكاتب التابعة للدولة وما في حكمها، والسفارات والقنصليات والبعثات الدبلوماسية الليبية بالخارج..... الخ، ومن ذلك نرى أهمية الدور الذي يقوم به المراجعين التابعين لهذا الجهاز وضرورة اكتسابهم لمهارات ومعارف تساعدهم على اداء مهامهم بكفاءة وفعالية وتواكب التطورات العالمي في هذه المهنة.

### الدراسات السابقة

توجد عدة دراسات تناولت موضوع المحاسبة الجنائية ومتطلباتها ومن أهم وأعرق الدراسات دراسة Cressey، 1973 بعنوان " Other People's Money: A Study in Social Psychology of Embezzlement " والتي قامت بوضع فرضيات لدراسة الطبيعة النفسية للعديد من مرتكبي الغش المالي من خلال إستغلال وظائفهم وخيانة الأمانة، وتوصلت الدراسة إلى تطوير مثلث الغش والمتمثل في الضغوط والفرص المادية والتبرير ومن خلال نموذج مثلث الغش تم تفسير الطبيعة النفسية للعديد من مرتكبي الغش، وعلى الرغم من أن دراسة Cressey تمت في أواسط القرن الماضي ولكنها تعتبر من أهم الدراسات في هذا المجال.

أما دراسة Rezaee، et. al، 1996 بعنوان " Integrating Forensic Accounting into the Accounting Curriculum " فقد هدفت الدراسة إلى مناقشة الأسباب المؤدية إلى إحداث تغييرات في تعليم المحاسبة، والتأكيد على ضرورة دمج المحاسبة الجنائية في المقررات الدراسية المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى إن دمج المحاسبة الجنائية ضمن المقررات الدراسية

المحاسبية يعتبر ضروري لأعداد طلبة المحاسبة للتحديات التي تنتظرهم في قاعات المحاكم عندما يقدمون شهادة خبير أو عند مراجعة الغش والاحتيال، كما يؤدي دمج المحاسبة الجنائية في المناهج الدراسية المحاسبية لفهم الطلاب للعوامل القانونية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تؤثر على المحاسبة بشكل أفضل، واقتُرحت الدراسة ضرورة أن تأخذ البرامج المحاسبية بعين الاعتبار الاهتمام والطلب الاقتصادي على تعليم المحاسبة الجنائية، وأراء ودعم الكليات والإدارة فيما يتعلق بالطرق المستخدمة لتعليم المحاسبة الجنائية كالمراجع والتقنيات الإرشادية والتوضيحية والموارد المتاحة، ودراسة المؤلفات المتعلقة بتعليم المحاسبة الجنائية، والبحث عن دعم للكليات والإدارة.

دراسة Renick، 2007 بعنوان "A Phased Engagement Approach to Forensic Accounting" وهدفت هذه الدراسة إلى عرض احد مداخل التحقيق الجنائي وهو مدخل التعاقد المرحلي. وعرفت الدراسة مدخل التعاقد المرحلي بأنه عبارة عن منهجية الخطوة - خطوة التي تقوم بإدارة الوقت والأتعاب والعوائد والنتائج على أساس مقاييس محددة من قبل كلا من العميل والمحاسب الجنائي، ويتميز هذا المدخل بالفعالية لان المجال والإطار الزمني لكل مرحلة يتم مراقبته، الأمر الذي يسمح للعميل باتخاذ قرار بشأن توسيع أو تضيق مجال كل مرحلة أو مجال التحقيق بشكل عام، وتكون كل مرحلة قائمة بذاتها ولها مقاييسها ونتائجها، كما عرضت الدراسة هذه المراحل وهي:- مرحلة الاستكشاف والتقييم، ومرحلة توسيع المجال وتتضمن: التتبع والملاحقة، وإعداد التحليل، وإعادة هيكلة الدفاتر والسجلات، والإثباتات والمصادقات التي يتم الحصول عليها من الطرف الثالث، إعداد خلاصة بإجراءات المرحلة الثانية. وتوصلت الدراسة إلى أن:- مدخل التعاقد المرحلي يسمح للمحاسب الجنائي والعميل بتجزئة التحقيق إلى مراحل مستقلة مما يسمح بمراقبة التحقيق وتكاليفه، كما يجب أن يكون لدى المحاسب الجنائي خبرة في جميع نواحي عمل العميل مع الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات عند إعداد التحليل والملاحظات والتقارير.

دراسة Pope & Ong، 2007 بعنوان "Strategies for Forming An Effective Forensic Accounting Team" وهدفت الدراسة إلى وضع إستراتيجية لتشكيل فريق محاسبة جنائية فعال. حيث ناقشت الدراسة مهام المحاسبة الجنائية المتمثلة في: تكوين فريق المحاسبة الجنائية، وجمع البيانات، وتحليل هذه البيانات، واستخراج النتائج، وتوصيل هذه النتائج إلى الأطراف ذات العلاقة. ووفق هذه الدراسة فإن ذلك يتم من خلال خمس استراتيجيات وهي: تقييم المتطلبات الخاصة بالمهمة، وتقييم تدريب وخبرة أعضاء الفريق، وإعلام أعضاء الفريق بالمعايير المهنية القابلة للتطبيق، وتحديد كيف ستكون مخرجات التحقيق، وفهم وجهة نظر العميل. وتوصلت الدراسة إلى أن تجميع خبرات في مجالات مختلفة في فريق المحاسبة الجنائية سيؤدي إلى أداء المهام بشكل أكثر فعالية، كما أن الفريق متعدد الخبرات سيكمل عملية التدقيق من خلال المساعدة في تحديد المجالات التي يتوقع فيها ارتكاب الغش. وأن يكون استخدام فريق المحاسبة الجنائية بشكل مستمر لان هناك غالبا فرص لارتكاب الغش في المنظمة.

هناك ايضا دراسة et. al،Kranacher، 2008 بعنوان "A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting" وقد هدفت الدراسة إلى وصف ومناقشة تقرير المعهد الوطني للعدالة لتطوير منهج نموذجي لتعليم المحاسبة الجنائية والغش والذي تم إصداره في عام 2007 بعنوان: التعليم والتدريب في المحاسبة الجنائية والغش - دليل تعليمي للمعاهد والمنظمات المساهمة والكليات والطلبة، ومحتوي هذا المنهج النموذجي، حيث ناقشت الدراسة الحوافز التي أدت إلى تطوير المنهج النموذجي لتعليم المحاسبة والغش، ومن هذه الحوافز فضائح الشركات التي تم الإعلان عنها مثل Enron، WorldCom، Adelphia، Tyco وغيرها من الشركات، وبذلك أصبحت مسئولية مراجع الحسابات في اكتشاف الغش المادي داخل المنظمات في مقدمة اهتمام الجمهور، وتزايد المتطلبات القانونية والتنظيمية بما فيها قانون

" مراعاة الغش عند مراجعة القوائم المالية "، وقامت الدراسة بعرض عملية تطوير المنهج النموذجي، بالإضافة إلى عرض لمحة عامة عن المنهج النموذجي، كما عرضت الدراسة أعضاء لجنة العمل الفنية (TWG) التي طورت هذا المنهج النموذجي وخبراتهم، والمراجع الأساسية التي تم الاعتماد عليها مثل الكتب والمجلات العلمية والحالات الدراسية والمنظمات المهنية.

دراسة قمبر، 2010 بعنوان " تحديد مدى الالتزام بمتطلبات المحاسبة الجنائية من قبل المدققين الحكوميين " والتي هدفت إلى تحديد متطلبات المحاسبة الجنائية والمتمثلة في مجموعة من الخصائص التي تمكن المدقق الحكومي من القيام بمهامه بشكل أفضل، ومدى التزام المدققين الماليين العاملين في ديوان المحاسبة الليبي (جهاز المراجعة المالية سابقاً) بهذه المتطلبات، وتوصلت الدراسة إلى عدم التزام المدققين الماليين محل الدراسة بمتطلبات المحاسبة الجنائية، وذلك نظراً لقلّة التأهيل العلمي والعملية في مجالات المحاسبة الجنائية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة قيام ديوان المحاسبة بتصميم برامج تأهيل عملية وعملية في مجالات المحاسبة الجنائية، بالإضافة إلى ضرورة اهتمام الجهات المسؤولة والمشرفة على التعليم المحاسبي بدمج تعليم مجالات المحاسبة الجنائية إلى المناهج الدراسية الخاصة بالمحاسبة والتدقيق، وذلك كجزء من تحملها لمسئولية مكافحة الغش والفساد المالي، بدلاً من مناهج محاسبية نظرية لا تعزز دور المحاسب والمدقق داخل المجتمع.

### منهجية الدراسة

هذه الدراسة تطبيقية اعتمدت على المدخل الوصفي التحليلي ( analytical descriptive approach) وللوصول إلى أهداف هذه الدراسة تم مراجعة المؤلفات المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة الجنائية، وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والتقارير والدوريات العلمية والمواقع الإلكترونية العلمية بشبكة المعلومات من أجل الاستفادة منها في موضوع الدراسة، ومحاولة استخلاص متطلبات محددة للمحاسبة الجنائية. وإعداد استبانة تم توجيهها إلى لمراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة القانونية والعاملين بديوان المحاسبة في ليبيا، من أجل جمع آراءهم لاختبار فرضيات الدراسة وقياس المتغيرات، والإجابة على سؤال مشكلة الدراسة.

### فرضيات الدراسة

وفقاً لعنوان الدراسة ومنهجيتها والأهداف التي تم وضعها، فقد تم افتراض فرضيتان رئيسيتان وسيتم اختبار هاتين الفرضيتان بما يتفق مع الواقع في ليبيا.

### الفرضية الرئيسية الأولى

تنص فرضية الدراسة الرئيسية الأولى على الآتي:-

H0: لا توجد حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية.

حيث تم صياغة هذه الفرضية استناداً إلى أن وجود حاجة لدى مراجعي الحسابات لمهارات المحاسبة الجنائية يستلزم وجود حاجة إلى تأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية للاستفادة منها عند ادائهم لمهامهم كمراجعي حسابات. وبذلك يمكن تقسيم الفرضية الرئيسية الأولى إلى الفرضيات الفرعية الآتية:-

1. H01: لا توجد حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بمجال مكافحة الغش عند ادائهم لمهامهم.

2. H02: لا توجد حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بمجال علم القانون عند ادائهم لمهامهم.
3. H03: لا توجد حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بمجال علم الاجرام عند ادائهم لمهامهم.
4. H04: لا توجد حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بمجال اجراء التحقيقات عند ادائهم لمهامهم.
5. H05: لا توجد حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بمجال تكنولوجيا المعلومات عند ادائهم لمهامهم.
6. H06: لا توجد حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بمجال علم الاتصال عند ادائهم لمهامهم.

#### الفرضية الرئيسية الثانية

و تنص فرضية الدراسة الرئيسية الثانية على الآتي:-

H0: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في الحاجة لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية لدى المراجعين الماليين بديوان المحاسبة ومراجعى الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية.

#### المجتمع و العينة

يتمثل مجتمع الدراسة بمراجعى الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية والمراجعين الماليين العاملين بديوان المحاسبة بمنطقتي طرابلس والزاوية أثناء فترة الدراسة، ولم تتمكن الباحثة من حصر عدد مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية بهاتين المنطقتين ولذلك تم توزيع عدد 20 استبانة على ثمانية من مكاتب المحاسبة القانونية الواقعة بهما وتم استرداد 13 استبانة صالحة للدراسة اي بنسبة استرداد 65 %، في حين بلغ عدد المراجعين الماليين العاملين بديوان المحاسبة حوالي (170) مراجع مالي يعملون في الإدارة العامة وفرعي طرابلس والزاوية حيث تم اختيار عينة عشوائية بنسبة 50 % من مجتمع الدراسة، وتوزيع 85 استبانة، وكان المسترد منها (53) استبانة أي بنسبة استرداد (62 %)، وتم استبعاد (9) استبانة لعدم استكمال كافة الإجابات المطلوبة وخضعت (44) استبانة للتحليل الإحصائي أي بنسبة (52 %) من الاستبانة الموزعة.

#### خصائص عينة الدراسة

تم تحليل القسم الأول من الاستبانة لوصف توزيع عينة الدراسة وفق الخصائص الشخصية والديموغرافية وكانت النتائج كما يلي:

جدول (2): وصف توزيع عينة الدراسة وفق الخصائص الديموغرافية والشخصية

الخاصية	الفئة	العدد	النسبة المئوية
العمر	أقل من 30 سنة	6	10.5
	من 30 – أقل من 40 سنة	22	38.6
	من 40 – أقل من 45 سنة	17	29.8
	من 45 – أقل من 50 سنة	4	7.0
	50 سنة فأكثر	8	14.0

الخاصية	الفئة	العدد	النسبة المئوية
	المجموع	57	100 %
الجنس	ذكر	50	87.7
	أنثى	7	12.3
	المجموع	57	100 %
العمل الحالي	مراجع مالي بديوان المحاسبة	44	77.2
	مراجع حسابات بمكتب مراجعة قانونية	13	22.8
	المجموع	57	100 %
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	5	8.8
	بكالوريوس	49	86.0
	ماجستير	3	5.3
	أخرى	-	
	المجموع	57	100 %
التخصص العلمي	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية
	محاسبة	43	75.4
	مالية ومصرفية	8	14.0
	إدارة أعمال	1	1.8
	اقتصاد	4	7.0
	أخرى	1	1.8
المجموع	57	100 %	
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	19	33.3
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	17	29.8
	من 10 إلى أقل من 15 سنوات	12	21.1
	من 15 إلى أقل من 20 سنوات	6	10.5
	20 سنة فأكثر	3	5.3
	المجموع	57	100 %

ومن الجدول السابق يمكن ملاحظة ما يلي:

- توضح التكرارات والنسب المئوية أن عينة الدراسة ممثلة لفئات عمرية مختلفة وبما يمكن من الاستفادة من هذا الاختلاف في الدراسة.
- أما فيما يتعلق بتوزيع عينة الدراسة وفق الجنس، فيمكن ملاحظة أن النسبة الأكبر من جنس المستجوبين هم من الذكور، ولعل ذلك يرجع إلي طبيعة وظيفة المراجع والتي تتطلب العمل الميداني والسفر مما يسبب عزوف معظم الإناث عن تولي هذه الوظيفة.
- في حين توضح التكرارات والنسب المئوية في جدول رقم (9) أن أكبر عدد من أفراد العينة تخصصهم العلمي هو المحاسبة، وبذلك فإن التخصص العلمي لمعظم أفراد عينة الدراسة ملائم للوظيفة التي يشغلونها ومناسب لطبيعة المهام التي يقومون بها، وهذا يمكن من الحصول على نتائج أكثر دقة للدراسة.

- كما توضح التكرارات والنسب المئوية أن أكثر أفراد العينة لديهم سنوات خبرة مختلفة وبذلك يمكن من الاستفادة من هذه الخبرات المتنوعة في الدراسة.

#### أداة الدراسة

بعد الاطلاع على المراجع والدراسات المتعلقة بالمحاسبة الجنائية، تم تطوير وتصميم استبانة لجمع البيانات الأولية للدراسة وبما يمكن من تحقيق أهداف الدراسة، حيث تم تصميم الاستبانة من خلال دراسة ومراجعة المواضيع المتعلقة بالمحاسبة الجنائية التي تم عرضها آنفاً، بعد ذلك تم تحديد الجوانب الرئيسية المطلوب اختبارها من خلال الاستبانة، واستغرقت فترة التوزيع مدة شهرين خلال الفترة من 01.05.2013 حتى 30.06.2013 إفرنجي، واحتوت الاستبانة على مقدمة وقسمين رئيسيين حيث احتوى القسم الأول على المعلومات العامة المتعلقة بالأشخاص الذين قاموا بالإجابة على أسئلة الاستبانة وتضمن هذا القسم ستة أسئلة هي الاسم والعمر والجنس والعمل والمؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات العمل، في حين احتوى القسم الثاني على ستة جوانب تضمنت (50) سؤال متعلق بقياس مدى الحاجة الى التأهيل العلمي والعمل لدى مراجعي الحسابات في جوانب المحاسبة الجنائية للاستفادة منها عند ادائهم لمهامهم، وتم صياغة هذه الأسئلة بشكل يساعد على القياس، حيث تم تصميم الأسئلة لتقييم كل فرضية من فرضيات الدراسة إلى وحدات تحليلية تتفق مع مقياس ليكرت الخماسي.

وتم إيجاد معامل ألفا كرونباخ لردود عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة للتأكد من توفر الثبات الداخلي في أداة القياس والجدول التالي يعرض درجة مصداقية البيانات للجوانب الثلاث لمجالات الدراسة التسعة وذلك كما يلي:

جدول (3): نتائج اختبار درجة الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ

معامل كرونباخ ألفا	عدد الأسئلة	الجوانب
0.94	11	مكافحة الغش
0.84	7	علم القانون
0.86	5	علم الإجرام والعلوم النفسية
0.87	8	إجراء التحقيقات
0.90	13	تكنولوجيا المعلومات
0.76	6	علم الاتصال
0.96	50	جميع الاسئلة

يبين الجدول (3) نتائج معاملات ألفا كرونباخ للجوانب الستة لمجالات الدراسة ونجد أنها تفوق القيمة المقبولة 0.600، مما يعكس الثبات العالي لأداة الدراسة والاطمئنان إلى ثباتها.

#### أساليب تحليل البيانات

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) للقيام بعمليات التحليل الإحصائي لإثبات أو نفي فرضيتي الدراسة، وتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الآتية:-

- التوزيعات التكرارية لوصف خصائص مجتمع الدراسة.
- اختبار المصدقية والثبات.
- الأساليب الإحصائية الوصفية لاختبار فرضية الدراسة الأولى.
- اختبار "ت" لاختبار فرضية الدراسة الأولى.
- اختبار التباين الاحادي لاختبار فرضية الدراسة الثانية.

## تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

## اختبار فرضيات الدراسة

في اختبار فرضيات الدراسة تم استخدام مقاييس التحليل الإحصائي الوصفي (الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية) لقياس حاجة مراجعي الحسابات في البيئة الليبية لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية بموجب المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة عن كل عنصر من العناصر، حيث تم إعطاء الإجابات (كبير جدا ، كبير ، متوسط ، قليل ، قليل جدا) الدرجات (5 ، 4 ، 3 ، 2 ، 1) على التوالي.

كما تم إجراء اختبار مان ويتني للتأكد من عدم وجود اختلافات جوهرية في الحاجة لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية بين المراجعين الماليين بديوان المحاسبة ومراجعى الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية.

## نتائج التحليل الإحصائي الوصفي

تنص فرضية الدراسة الرئيسية الأولى على الآتي:-

H0: لا توجد حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية

حيث تم صياغة هذه الفرضية استناداً إلى أن وجود حاجة لدى مراجعي الحسابات لمهارات المحاسبة الجنائية يستلزم وجود حاجة الى تأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية للاستفادة منها عند ادائهم لمهامهم كمراجعى حسابات.

حيث تم تقسيم الفرضية الرئيسية الأولى إلى ست فرضيات فرعية كما وردت سابقا

ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لحاجة مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بمجالات المحاسبة الجنائية الستة.

جدول (4): المتوسط الحسابي (م) والانحراف المعياري (ع) لحاجة مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في جوانب المحاسبة الجنائية

رقم الفقرة	الفقرات	مراجعو ديوان المحاسبة		مراجعو مكاتب المراجعة القانونية		العينة ككل	
		ع	م	ع	م	ع	م
اولا الجوانب المتعلقة بمجال مكافحة الغش							
1	إمكانية تحديد أفعال الغش بشكل واضح وتصنيفها.	0.88	3.77	0.79	4.07	0.86	3.84
2	المساهمة في تحديد أسباب ارتكاب الغش داخل المنظمات التي تقوم بمراجعتها.	0.92	3.81	0.74	4.07	0.88	3.87
3	إعداد قائمة بخصائص مرتكبي الغش.	0.81	3.61	0.86	3.92	0.82	3.68
4	دراسة احتمالية وجود شروط الغش: الضغوط ، الفرص ، التبرير	1.14	3.88	0.89	4.85	1.09	3.94
5	تحديد مؤشرات وجود الغش داخل المنظمات.	0.87	3.72	0.80	4.15	0.86	3.82
6	تقدير خطر الغش.	0.97	3.72	0.85	4.30	0.97	3.85
7	القيام بأنشطة منع الغش مثل:- تقييم تصميم تقنيات وأساليب رقابية ضد الغش واختبار فعالية تشغيلها - إعداد توصيات لتحسين والمساعدة في تنفيذ برامج الوقاية من الغش.	0.87	3.59	1.06	4.15	0.94	3.71
8	القيام بأنشطة اكتشاف الغش مثل:- تقدير الخطر ، اختبار الأساليب الرقابية وإجراءات المراجعة السابقة.	0.97	3.54	0.83	4.22	0.96	3.68
9	استخدام تقنيات تحليل القوائم المالية كأداة لاكتشاف	0.99	3.02	1.06	4.48	1.11	3.28

						الغش.
1.10	4.41	1.06	4.88	1.13	3.97	10 القيام بأنشطة معالجة الغش:- مثل الطرق المختلفة لتقدير مبالغ الأضرار التي حدثت بسبب الغش - الأنواع المختلفة لتعويض هذه الأضرار ، تحديد أوجه القصور والضعف في نظام الرقابة الداخلية ، تطوير أساليب رقابية لمنع واكتشاف الغش.
1.11	4.34	0.98	4.96	1.14	3.75	11 تحديد مخططات الغش المختلفة التي يستخدمها مرتكبي الغش لارتكاب جرائمهم.
0.78	3.78	0.82	4.13	0.58	3.79	مجال مكافحة الغش ككل
<b>ثانياً الجوانب المتعلقة بمجال علم القانون</b>						
1.01	4.26	0.48	4.69	1.05	3.84	12 تطبيق القوانين المالية والقواعد التنظيمية الصادرة من جهات مختصة مثل المصرف المركزي ووزارة المالية وديوان المحاسبة وغيرها من الجهات وأي تعديلات تطرأ عليها.
0.96	4.12	0.57	4.53	1.03	4.00	13 دراسة القوانين والقواعد التنظيمية المنظمة لعمل المنظمة محل المراجعة وتصميم وتنفيذ الخطوات والإجراءات المناسبة للتأكد من التزام المنظمة بهذه القوانين والقواعد التنظيمية.
1.00	3.94	0.48	4.69	1.01	3.72	14 القيام بالإجراءات القانونية (المدنية والجنائية) المتعلقة بما يلي: تأريخ القضية من بدء الدعوى إلى الاستدعاء للمحكمة والاستئناف - التحفظ على الأدلة وحمايتها منذ حيازتها حتى تقديمها إلى المحكمة - قبول الأدلة لدى المحاكم.
1.145	3.719	0.776	4.46	1.151	3.500	15 القيام بمهارات إعطاء شهادة خبير لدى المحاكم.
0.97	3.89	0.51	4.44	1.01	3.72	16 الالتزام بسرية وخصوصية المعلومات الخاصة بالأفراد والمنظمات محل المراجعة.
1.17	3.70	0.76	4.38	1.21	3.50	17 الالتزام بالنواحي القانونية المتعلقة بأداء مهامك كمراجع.
1.02	4.13	0.47	4.69	1.11	4.13	18 تحديد الحاجة إلى خبراء قانونيين لتوفير الاستشارات القانونية الضرورية عند أداء مهامك كمراجع.
0.75	3.95	0.46	4.56	0.73	3.77	مجال علم القانون ككل
<b>ثالثاً الجوانب المتعلقة بمجال علم الاجرام</b>						
1.07	3.63	.68	3.15	1.13	3.77	19 تطبيق نظريات أسباب الجريمة والخصائص الشخصية لمرتكبي الغش والجرائم المالية.
1.23	2.92	0.94	3.31	1.29	2.81	20 تصنيف مرتكبي الغش والجرائم المالية.
1.08	3.22	0.94	3.32	1.13	3.20	21 معرفة وتحديد العوامل النفسية المؤثرة على سلوك مرتكبي الغش والجرائم المالية أثناء المقابلة أو الاستجواب.
1.19	3.31	0.93	3.30	1.27	3.31	22 دراسة وتحديد الاستراتيجيات المتبعة من قبل مرتكبي الغش والجرائم المالية لتحقيق أهدافهم.
0.98	3.14	0.68	3.15	1.06	3.13	23 تحديد الحاجة إلى متخصصين في:- مجال كشف تزيف وتزوير المستندات - متخصصون في علم الجريمة - متخصصون جنائيون.
0.90	3.24	0.83	3.24	0.93	3.25	مجال علم الاجرام ككل
<b>رابعا الجوانب المتعلقة بمجال اجراء التحقيقات</b>						
1.13	3.71	0.64	3.07	1.17	3.90	24 تطبيق منهجية التحقيق في الغش عند اجراء التحقيقات وتتضمن الجوانب الآتية:- تحليل البيانات المتاحة - وضع الفرضيات - اختبار الفرضيات - تعديل وتنقيح الفرضيات.
0.83	3.64	0.85	3.69	0.83	3.63	25 الالتزام بالقوانين والإجراءات القانونية (المدنية والجنائية) ذات العلاقة بما يلي: مقبولة الأدلة لدى المحاكم - الحصول على أدونات التفتيش والمراقبة.
0.86	3.68	0.80	3.84	0.89	3.63	26 القيام بمهارات استخلاص وجمع وتحليل وتنظيم الأدلة والتقارير عنها وتقييم أدلة الإثبات وأدلة النفي.

0.83	3.61	0.92	3.76	0.81	3.56	27	القيام بالإجراءات الأساسية لتحليل المستندات محل الفحص مثل:- تحديد احتمالية وجود تعديل أو شطب أو إضافة على المستند، التمييز بين المستند الأصلي والنسخة الملونة له.
0.79	3.21	0.70	3.02	0.81	3.27	28	القيام بمهارات المراقبة لجمع معلومات حول الأشخاص والأماكن والأشياء.
1.03	3.12	0.89	3.84	0.98	2.90	29	القيام بمهارات التفتيش وأعداد قائمة جرد بالعناصر التي تم الحجز عليها وتفتيش السجلات المالية بمختلف أنواعها.
1.11	3.89	0.96	3.46	1.13	4.02	30	القيام بمهارات إجراء الاستجواب (المقابلة) كالأعداد للمقابلة، التوقيت، المكان، مراعاة النواحي القانونية الخاصة بإجراء المقابلة، توثيق المقابلة، إجراء المقابلة المزدوجة، فهم لغة الجسد وتحليل أسلوب الكلام وملامح الصوت.
1.11	3.92	0.89	4.34	1.12	3.79	31	القيام بمهارات إعداد أوراق العمل الخاصة بالتحقيقات وفق المتطلبات المهنية والقانونية.
0.71	3.60	0.57	3.63	0.75	3.59	مجال إجراء التحقيقات ككل	
خامسا الجوانب المتعلقة بمجال تكنولوجيا المعلومات							
1.06	3.96	0.95	4.07	1.10	3.93	32	تقدير مخاطر تكنولوجيا المعلومات.
1.06	3.96	0.95	4.07	1.10	3.93	33	دراسة أنظمة معالجة المعاملات.
1.04	4.10	0.96	4.15	1.07	4.09	34	دراسة وتقييم أساليب الرقابة المحوسبة واليدوية.
1.17	3.78	0.98	3.84	1.23	3.77	35	تحديد الطرق المختلفة لاختراق أنظمة أمن تكنولوجيا المعلومات.
0.90	3.70	0.89	3.84	0.91	3.65	36	إتباع المتطلبات الخاصة بتجميع وحفظ الأدلة الرقمية.
1.07	3.63	0.91	4.12	1.10	3.52	37	تحديد وتصنيف الأدلة الرقمية التي يتم الحصول عليها.
0.94	3.54	0.95	3.92	0.92	3.43	38	استخدام شبكة المعلومات (الانترنت) كمصدر للمعلومات.
1.23	3.80	1.01	4.23	1.27	3.68	39	الاستعانة بالخبراء المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات للاستفادة منهم.
1.05	4.14	0.89	3.84	1.09	4.22	40	تطبيق البرامج المختلفة لاستخلاص البيانات وتحليلها وبرامج التدقيق والمراقبة المستمرة.
0.97	3.94	0.95	3.92	0.98	3.95	41	تحديد جرائم الانترنت وجرائم الحاسوب.
0.97	3.73	1.03	4.07	0.94	3.63	42	القوانين الخاصة بجرائم الانترنت وجرائم الحاسوب.
0.93	3.94	0.95	3.92	0.93	3.95	43	التعامل بعناية مع معدات وأجهزة الحاسوب محل التحقيق.
0.87	3.98	1.03	4.07	0.83	3.95	44	المحافظة على سرية وخصوصية البيانات على الحاسوب والشبكة محل التحقيق.
0.69	3.86	0.90	4.01	0.62	3.82	مجال تكنولوجيا المعلومات ككل	
سادسا الجوانب المتعلقة بمجال الاتصال							
1.11	3.70	0.57	4.013	1.22	3.61	45	تحديد خصائص الاتصال الفعال وتطبيقها على وسائل الاتصال الكتابي والشفوي الذي تقوم به.
1.00	4.17	0.57	4.104	1.09	4.22	46	استخدام مهارات الاتصال الكتابي مثل: تقنيات وأدوات كتابة التقارير، تحديد الحالات التي تتطلب اتصال كتابي.
0.99	3.89	0.95	3.923	1.01	3.88	47	استخدام مهارات عرض القضية وتقديم الشهادة.
0.90	3.71	0.70	4.100	0.94	3.63	48	استخدام مهارات الاستماع.
0.89	4.01	0.72	4.230	0.93	3.95	49	استخدام مهارات استخدام الحاسوب في التوضيح والتقرير عن ما تم اكتشافه من خلال التحقيق في الغش.
0.87	3.94	0.70	4.208	0.90	3.86	50	استخدام مهارات التواصل والعلاقات مع الآخرين.
0.78	4.69	0.74	4.876	0.79	4.63	مجال الاتصال ككل	
0.79	3.85	0.59	4.075	0.58	3.79	جميع مجالات المحاسبة الجنائية	

ولاختبار الفرضيات الفرعية الناتجة عن الفرضية الرئيسية، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي رفض جميع هذه الفرضيات، إذ تبين النتائج أن جميع قيم المتوسطات الحسابية تفوق 3 على مقياس ليكرت وبانحرافات معيارية منخفضة مما يدل على وجود حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في جميع جوانب المحاسبة الجنائية عند ادائهم لمهامهم كمراجع حسابات ويظهر التحليل أن هذه الحاجة هي أكبر قليلاً لدى المراجعين بمكاتب المحاسبة القانونية مقارنة بالمراجعين الماليين بديوان المحاسبة ويمكن ترتيب هذه الحاجات من الأكثر احتياجاً إلى الأقل لدى العينة ككل كالآتي:-

1. الحاجة إلى تأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بعلم الاتصال ومن أهمها استخدام مهارات الاتصال الكتابي مثل تقنيات وأدوات كتابة التقارير وتحديد الحالات التي تتطلب اتصال كتابي.
2. الحاجة إلى تأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بعلم القانون ومن أهمها تطبيق القوانين المالية والقواعد التنظيمية الصادرة من الجهات المختصة مثل المصرف المركزي ووزارة المالية وديوان المحاسبة وغيرها من الجهات وأي تعديلات تطرأ عليها.
3. الحاجة إلى تأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات ومن أهمها تطبيق البرامج المختلفة لاستخلاص البيانات وتحليلها وبرامج التدقيق و المراقبة المستمرة.
4. الحاجة إلى تأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بمكافحة الغش ومن أهمها القيام بأنشطة معالجة الغش:- مثل الطرق المختلفة لتقدير مبالغ الأضرار التي حدثت بسبب الغش - الأنواع المختلفة لتعويض هذه الأضرار - تحديد أوجه القصور والضعف في نظام الرقابة الداخلية - تطوير أساليب رقابية لمنع واكتشاف الغش.
5. الحاجة إلى تأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بأجراء التحقيقات ومن أهمها القيام بمهارات إعداد أوراق العمل الخاصة بالتحقيقات وفق المتطلبات المهنية والقانونية.
6. الحاجة إلى تأهيل علمي وعملي في الجوانب المتعلقة بعلم الاجرام ومن أهمها تطبيق نظريات أسباب الجريمة والخصائص الشخصية لمرتكبي الغش والجرائم المالية.

#### نتائج اختبار "ت" لعينة واحدة :

تم اختبار مدى صحة الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على ((لا توجد حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية)) وفرضياتها الفرعية باستخدام اختبار ت لعينة واحدة والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

جدول (5): نتائج اختبار ت لعينة واحدة

الفقرة	قيمة "ت"	درجات الحرية	الدلالة الاحصائية	فترة الثقة		النتيجة
				للفروق 95%		
				الادنى	الاعلى	
الجوانب المتعلقة بمكافحة الغش	16.29	56	0.00	1.69	1.48	رفض الفرضية الفرعية الاولى
الجوانب المتعلقة بعلم القانون	9.49	56	0.00	0.95	0.75	رفض الفرضية الفرعية الثانية
الجوانب المتعلقة بعلم الاجرام	2.08	56	0.04	0.24	0.01	رفض الفرضية الفرعية الثالثة

الجوانب المتعلقة بإجراء التحقيقات	6.38	56	0.00	0.60	0.41	0.79	رفض الفرضية الفرعية الرابعة
الجوانب المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات	9.41	56	0.00	0.86	0.68	1.05	رفض الفرضية الفرعية الخامسة
الجوانب المتعلقة بالاتصال	16.29	56	0.00	1.69	1.48	1.89	رفض الفرضية الفرعية السادسة
جميع الجوانب معا	10.83	56	0.00	0.87	0.69	1.01	رفض الفرضية الرئيسية

ومن الجدول السابق نجد أن قيمة مستوى الدلالة يساوي 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  وبذلك يمكن رفض الفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية جميعا، وقبول الفرضية البديلة بأنه توجد حاجة لدى مراجعي الحسابات لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية.

#### نتائج تحليل التباين الأحادي:

للتأكد من تجانس مجتمع الدراسة وعدم وجود أي اختلافات جوهرية في الحاجة لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية بين المراجعين الماليين بديوان المحاسبة ومراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية استخدم تحليل التباين الأحادي لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الحاجة لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية بين المراجعين الماليين بديوان المحاسبة ومراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية).

ونظرا لأن تحليل التباين يشترط أن يكون تباين المتغير التابع متساويا لكل مجتمع من مجتمعات المتغير المستقل، وأن تكون العينات من كل مجتمع من مجتمعات المتغير المستقل عشوائية. فقد تم إجراء اختبار تجانس التباين Test of Homogeneity of Variances والذي يظهر أن تباين المجموعات متساوية، حيث إن قيمة الدلالة الإحصائية تساوي 0.645 وهي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (7). أما نتائج تحليل التباين الأحادي فهي موضحة بالجدول (6).

#### جدول (6): تحليل نتائج التباين الأحادي

الدلالة الإحصائية	قيمة "ف"	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.13	2.28	0.79	1	0.79	بين المجموعات
		0.34	55	19.19	داخل المجموعات

يظهر الجدول 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 تقبل الفرضية القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في الحاجة لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية بين المراجعين الماليين بديوان المحاسبة ومراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية.

## النتائج والتوصيات النتائج

- من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها بما يلي:
1. حاجة مراجعي الحسابات في البيئة الليبية سواء أكانوا مراجعين بمكاتب المراجعة القانونية أو مراجعين ماليين بديوان المحاسبة لمهارات المحاسبة الجنائية أثناء ادائهم لمهامهم، وتظهر نتائج التحليل الاحصائي حاجة أكبر لهذه المهارات لدى المراجعين بمكاتب المراجعة القانونية، ولكن تحليل التباين كشف أن الفروقات ليست ذات دلالة إحصائية في الحاجة لتأهيل علمي وعملي في الجوانب المتنوعة للمحاسبة الجنائية بين المراجعين الماليين بديوان المحاسبة ومراجعين الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية.
  2. يمكن ترتيب حاجة مراجعي الحسابات في البيئة الليبية إلى تأهيل علمي وعملي في جوانب المحاسبة الجنائية من الأكثر احتياجاً إلى الأقل كالآتي: الاتصال، القانون، تكنولوجيا المعلومات، مكافحة الغش، إجراء التحقيقات، علم الاجرام.

## التوصيات

و في ضوء النتائج السابقة يمكن وضع التوصيات الآتية:-

1. إقامة برامج تأهيل علمية وعملية في مجالات المحاسبة الجنائية لتحسين أداء مراجعي الحسابات الليبيين في مكافحة الغش المالي المتفشي في المجتمع الليبي.
2. ضرورة قيام الجهات المسؤولة والمشرفة على التعليم المحاسبي في ليبيا بدمج تعليم مجالات المحاسبة الجنائية إلى المناهج الدراسية الخاصة بالمحاسبة والمراجعة، وذلك كجزء من تحملها لمسئولية مكافحة الغش والفساد المالي، بدلا من تقديم مناهج محاسبية نظرية لا تعزز دور المحاسب ومدقق الحسابات داخل المجتمع.
3. ضرورة قيام منظمي مهنة المحاسبة في ليبيا بتأسيس لجان لتطوير القواعد المهنية المحاسبية لتشمل المحاسبة الجنائية، ووضع أسس منح شهادة مهنية ليبية تمكن مدقق الحسابات من مواولة مهنة المحاسب الجنائي.
4. زيادة البحث والدراسة في مواضيع المحاسبة الجنائية لوضع حلول ومقترحات أكثر دقة وملائمة.

## المراجع

- البهلول، عماد محمد، " تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (الواقع وإمكانية تطويره): دراسة مقارنة للتشريعات التي تنظم المهنة داخل ليبيا وتونس والمغرب"، 2000، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، طرابلس.
- بيت المال، محمد عبد الله، " حصر وتقييم المبادئ المحاسبية في الجماهيرية"، ربيع 1990، مجلة البحوث الاقتصادية، ليبيا، طرابلس، المجلد 2، العدد 1، ص 86 – 100.
- شقلوف، محمد فرج، " مدى التزام المصارف التجارية بتطبيق المعايير الدولية ذات العلاقة بالإفصاح في القوائم المالية"، 2002، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، طرابلس.
- قمبر، جميلة سعيد، " تحديد مدى الالتزام بمتطلبات المحاسبة الجنائية من قبل المدققين الحكوميين: دراسة تطبيقية على المدققين الماليين العاملين باللجنة الشعبية لجهاز المراجعة المالية في الجماهيرية الليبية"، 2010، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة العلوم المالية والمصرفية، الاردن، عمان.

قانون رقم (116) لسنة 1973 إفرنجي بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، ليبيا، طرابلس.  
 قانون رقم (19) لسنة 2013 إفرنجي بشأن اعادة تنظيم ديوان المحاسبة، المؤتمر الوطني العام، ليبيا، طرابلس.  
 الزعبي، محمد بلال وعباس الطلافحة، النظام المحاسبي SPSS: فهم وتحليل البيانات الإحصائية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2006، ص 134.

An Overview of Forensic Accounting in Malaysia, [www.ibacent](http://www.ibacent.com), 2013.

Bologna, Jack. & Robert J. Lindquist, Fraud Auditing and Forensic Accounting, New York: John Wiley & Sons, 1987.

Buckhoff, Thomas A. & Richard W. Schrader, 2000, Teaching Forensic Accounting In United States, Journal Of Forensic Accounting, Vol 1, P 135-146.

Cressey, Donald R., Other People's Money, Montclair: Patterson Smith, 1973.

Crumbley, D. Larry, 2001, Forensic Accounting Older Than You Think, Journal Of Forensic Accounting, Vol 2, P 181-202.

Hopwood, William S., et. al., Forensic Accounting, New York: McGraw-Hill, 2008.

Kranacher, Mary- Jo, et. al., 2008, A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting, Issues In Accounting Education, Vol 23, No 4, P 505 – 519.

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. Available At: [www.ncjrs.gov/pdffiles/nij/grants/217589.pdf](http://www.ncjrs.gov/pdffiles/nij/grants/217589.pdf)

Pope, Kelly Richmond & Brian Ong, 2007, Strategies for Forming an Effective Forensic Accounting Team, The CPA Journal, April, P 64-66.

Rezaee, Zabihollah. & Gerald H. Lander, 1996, Integrating Forensic Accounting Into The Accounting Curriculum, Accounting Education, P 147- 162.

Rencik, M. Jacob, A Phased Engagement Approach to Forensic Accounting, 2007, The CPA Journal, June, P 62-65.

Statement On Auditing Standard (SAS) No. 99 " Consideration of Fraud in Financial Statement Audit ", New York: American Institute Of Certified Public Accountants, October 2002.

Transparency International 2012 Annual Report: [www.transparency.org](http://www.transparency.org).

What Is Forensic Accounting ? [www.indiaforensic.com](http://www.indiaforensic.com).

\*\*\*\*\*