



مدى إدراك أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية بأهمية المحاسبة الجنائية وضرورة إضافتها لمناهج التعليم العالي

دراسة ميدانية على أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية

إعداد

فتحي موسى سالم العرفي

تحت إشراف

د. جمعة خليفة الحاسي

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة

جامعة بنغازي

كلية الاقتصاد

يناير 2018

Copyright © 2018.All rights reserved, no part of this thesis may be reproduced in any form, electronic or mechanical, including photocopy , recording scanning , or any information , without the permission in writhing from the author or the directorate of graduate studies and training of Benghazi university .

حقوق الطبع 2018 محفوظة . لا يسمح اخذ أي معلومة من أي جزء من هذه الرسالة على هيئة نسخة إلكترونية أو ميكانيكية بطريقة التصوير أو التسجيل أو المسح من دون الحصول على إذن كتابي من المؤلف أو إدارة الدراسات العليا والتدريب جامعة بنغازي .



مدى إدراك أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية بأهمية المحاسبة الجنائية وضرورة إضافتها لمناهج التعليم العالي

دراسة ميدانية على أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية

إعداد

فتحي موسى سالم العرفي

لجنة الإشراف والمناقشة :

- | | | |
|-------------------|-----------------|--------------------------|
| : التوقيع : | مشرفاً | د. جمعة خليفة الحاسي |
| : التوقيع : | ممتحناً داخلياً | د. خالد عبدالواحد النخاط |
| : التوقيع : | ممتحناً خارجياً | د. أكرم علي زوبي |

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الإجازة العليا " الماجستير " في المحاسبة، بكلية الاقتصاد / جامعة بنغازي، بتاريخ 15 ربيع الثاني 1439 هـ ، الموافق 1/2 / 2018 م .

.....
يعتمد / د. مدير إدارة الدراسات العليا والتدريب
بالجامعة

.....
د. مدير إدارة الدراسات العليا
بكلية الاقتصاد

أعوذ بالله من الشيطان الرجيم

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَوَاعَدْنَا مُوسَى ثَلَاثِينَ لَيْلَةً وَأْتَمَمْنَاهَا بِعَشْرِ فَتَمَّ مِيقَاتُ رَبِّهِ أَرْبَعِينَ لَيْلَةً وَقَالَ

مُوسَى لِأَخِيهِ هَارُونَ اخْلُفْنِي فِي قَوْمِي وَأَصْلِحْ وَلَا تَتَّبِعْ سَبِيلَ الْمُفْسِدِينَ﴾

صدق الله العظيم

(سورة الأعراف آية 142)

الإهداء

لكم يا من كنتم نوراً لدربي ومهجة لصدري

◆ والدتي العزيزة ... الينبوع الذي لا يمل العطاء، إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها، إلى من كانت دعواتها نبراساً ينير لي دربي

◆ والدي العزيز ... من سعى و تعب لأنعم بالراحة والهناء، الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح، الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر

◆ أخواتي زوجتي وبناتي وإخوتي ... من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي .

◆ أساتذتي من أناروا لي درب المعرفة

◆ أصدقائي وزملائي ... من سرناً سويماً، ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع، إلى من تكاتفنا يداً بيد ونحن نقطف زهرة تعلمنا

◆ وطني العزيز ... الذي أتمنى أن يعود سالماً أمناً معافى

اهدي ثمرة جهدي حباً واحتراماً وتقديراً

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الآية
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول و الأشكال
ط	ملخص الدراسة باللغة العربية
	الفصل الأول : الاطار العام للدراسة
1	1-1 المقدمة
3	2-1 مشكلة الدراسة
5	3-1 هدف الدراسة
6	4-1 فرضيات الدراسة
6	5-1 أهمية الدراسة
7	6-1 منهجية الدراسة
7	7-1 مجتمع وعينة الدراسة
8	8-1 محددات الدراسة
8	9-1 أداة جمع البيانات وتحليلها
	الفصل الثاني : المحاسبة الجنائية
10	1-2 مفهوم المحاسبة الجنائية
14	2-2 نشأة المحاسبة الجنائية
15	3-2 أهداف المحاسبة الجنائية
16	4-2 مكونات أو خدمات المحاسبة الجنائية
16	1-4-2 خدمات التقاضي

17	2-4-2 خدمات البحث والتقصي
18	5-2 أساليب المحاسبة الجنائية
20	6-2 المقارنة بين دليل المراجعة الخارجية و دليل إجراءات المحاسبة الجنائية
20	7-2 طبيعة ونوع خدمات المحاسبة الجنائية
24	8-2 مراحل و إجراءات المحاسبة الجنائية
28	9-2 التقنيات الاستقصائية الجنائية السبعة
31	10-2 اهتمام الدول و الجامعات بتعليم المحاسبة الجنائية
37	11-2 المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة الجنائية
38	12-2 متطلبات تفعيل مهنة المحاسبة الجنائية

الفصل الثالث : الدراسات التطبيقية السابقة وتكوين الاطار النظري للدراسة

وصياغة فرضياتها

43	1-3 الدراسات السابقة
56	2-3 الاطار النظري للدراسة
61	3-3 شرح العلاقة بين المتغيرات
64	4-3 صياغة الفرضيات

الفصل الرابع : الدراسة الميدانية

68	1-4 أداة جمع البيانات
68	1-1-4 محتوى استمارة الاستبيان
70	2-1-4 أجزاء الاستبيان
70	3-1-4 مجتمع وعينة الدراسة
71	4-1-4 توزيع الاستمارات واسترجاعها
72	2-4 المعالجة الإحصائية
72	1-2-4 الإحصاء الوصفي
72	2-2-4 الإحصاء الاستدلالي
73	3-4 تحليل البيانات

74	1-3-4 وصف وتحليل القسم الأول من الاستبيان
74	1-1-3-4 توزيع المشاركين وفقاً للمؤهل العلمي
74	2-1-3-4 توزيع المشاركين وفقاً للدرجة العلمية
75	3-1-3-4 توزيع المشاركين وفقاً لعدد سنوات الخبرة
75	4-1-3-4 توزيع المشاركين وفقاً للتخصص
76	5-1-3-4 توزيع المشاركين وفقاً للجامعة
	2-3-4 وصف وتحليل البيانات الخاصة بالأقسام الأخرى (الثاني والثالث و الرابع) من
76	الاستبيان
77	1-2-3-4 تحليل البيانات عن طريق الإحصاء الوصفي
85	2-2-3-4 تحليل البيانات عن طريق الإحصاء الاستدلالي
87	1-2-2-3-4 اختبار فرضيات الدراسة
91	2-2-2-3-4 اختبار معنوية الفروق بين آراء عينة الدراسة
94	3-2-2-3-4 دراسة العلاقة بين الخصائص الشخصية ومحاور الدراسة
97	4-4 النتائج والتوصيات
98	1-4-4 نتائج الدراسة
100	2-4-4 التوصيات
101	3-4-4 مقترحات للدراسة
102	قائمة المراجع

- الملاحق :

- استمارة الاستبيان .
- المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة .
- النسب المئوية و التكرارات لمتغيرات الدراسة .
- نتائج اختبارات التحقق من توفر شروط الاختبارات المعلمية .
- نتائج اختبار فرضيات الدراسة .
- معامل ارتباط سيبرمان للرتب .

- اختبار مربع كأي .
- قانون رقم (1) لسنة 1371 و.ر بتنظيم الخبرة القضائية (2003م).
- قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (305) لسنة 1377 و.ر (2009م)
- بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (1) لسنة 1371 و.ر بتنظيم
الخبرة القضائية .
- ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية .

قائمة الجداول و الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الجدول أو الشكل
21	الفرق بين المراجعة الخارجية ودليل إجراءات المحاسبة الجنائية	(1-2)
23	شكل يظهر طبيعة ونوع خدمات المحاسبة الجنائية	(1-2)
62	شكل الاطار النظري للدراسة	(1-3)
69	معاملات الصدق والثبات لمحاور الدراسة	(1-4)
71	عينة الدراسة	(2-4)
71	توزيع الاستثمارات واسترجاعها	(3-4)
74	توزيع المشاركين وفقاً للمؤهل العلمي	(4-4)
75	توزيع المشاركين وفقاً للدرجة العلمية	(5-4)
75	توزيع المشاركين وفقاً لعدد سنوات الخبرة	(6-4)
76	توزيع المشاركين وفقاً للتخصص	(7-4)
76	توزيع المشاركين وفقاً لأسم الجامعة	(8-4)
77	توزيع الأوزان على إجابات الاستبيان	(9-4)
78	مستوى المتوسط الحسابي المرجح	(10-4)
81	إجابات المشاركين حول مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية	(11-4)
83	إجابات المشاركين حول المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	(12-4)
86	إجابات المشاركين حول المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	(13-4)
91	نتائج اختبار فرضيات الدراسة	(14-4)
95	نوعية الارتباط	(15-4)
96	مصفوفة الارتباط لتوضيح العلاقة بين الخصائص الشخصية و محاور الدراسة	(16-4)
97	نتائج اختبار مربع كأي	(17-4)

ملخص الدراسة

تتلخص مشكلة الدراسة في معرفة مدى إدراك أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية بأهمية المحاسبة الجنائية وضرورة إضافتها لمناهج التعليم العالي، وبذلك هدفت الدراسة إلى تطوير التعليم المحاسبي العام في الجامعات الليبية لتكون مخرجاته فيما بعد قادرة على مواجهة التحديات في مجال اكتشاف الغش والاحتيال والتلاعب في القوائم المالية، وذلك بتعزيز قدرة الخريجين وتزويدهم بأدوات حديثة تساعدهم على مواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المتطورة، وذلك من خلال تقديم مفهوم المحاسبة الجنائية الذي يوفر آليات جديدة غير موجودة لدى خريجي أقسام المحاسبة في الوقت الحالي .

ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج العلمي الحديث الذي يجمع بين المنهجين الاستقرائي و الاستنباطي، وقد تكون مجتمع الدراسة من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية (أقسام المحاسبة كليات الاقتصاد وكليات القانون)، هذا وقد تم توزيع (158) استمارة استبيان على عينة الدراسة، استرجع منها (111) استمارة استبيان فبلغت نسبة الاسترجاع (70.2%)، وقد تم استبعاد عدد (2) استمارات استبيان لعدم اكتمالها، فكان عدد الاستمارات المستوفاة والتي تم تحليلها (109) استمارة استبيان بنسبة (68.9%) من الاستمارات الموزعة، حيث تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي، وقد تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال اختبائي One-Sample T Test و Wilcoxon Signe Rank.

وتوصلت الدراسة إلى بعض النتائج من أهمها انه يوجد إدراك لأهمية المحاسبة الجنائية من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية، كما توصلت الدراسة إلى انه من الضروري إيجاد كيفية لإضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي بأقسام المحاسبة، بحيث يتم تخصيص شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية، ولكن توجد بعض

المعوقات التي تعيق تطبيق ذلك من أهمها ضعف الاتصال بالجامعات الأجنبية والهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين وغيره الأمر الذي يحد من مواكبة التطور و إضافة المحاسبة الجنائية للمناهج المحاسبية، و كذلك عدم وجود برامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية وفق تخصصات دقيقة منها المحاسبة الجنائية، وعدم وجود خطط محددة وواضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي، كما أظهرت الدراسة وجود إدراك لأهمية المحاسبة الجنائية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس في كليات القانون كذلك .

ولغرض تحقيق هدف الدراسة أوصت الدراسة بالعمل على تقوية الاتصالات بالجامعات الأجنبية والهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين وغيره الأمر الذي من يؤدي إلى مواكبة التطور في مجال المحاسبة والمراجعة، و العمل على وضع البرامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية وفق تخصصات دقيقة منها المحاسبة الجنائية، كما أوصت الدراسة بإجراء المزيد من البحوث في هذا المجال، مما يساعد في وضع خطط واضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي، و يجب على الجهات التنفيذية في الدولة الاهتمام وتقديم الدعم الكافي لإضافة مناهج إضافية لمراحل التعليم العالي حتى يتم تزويد الخريجين بأدوات حديثة تساعدهم على مواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المتطورة .

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة :-

شهدت الآونة الأخيرة وعلى مدار القرن الماضي تطورات مهمة في مجال بيئة الأعمال كنظم المعلومات واستخدام وسائل الاتصال الحديثة، وقيام الشركات بأشكالها المختلفة بالإفصاح عن نتائج النشاط وعرض المركز المالي بهدف خدمة أصحاب العلاقة ودخول الأسواق العالمية و الاتجاه نحو العولمة، كما إن المحاسبة كنظام للمعلومات لم تعد مجرد وسيلة لتسجيل الأحداث المالية في السجلات المنتظمة باستخدام الحاسوب أو بالأسلوب اليدوي، و إنما أصبحت مهمتها الأساسية مواجهة التحديات الكبيرة التي تعيق المحاسبين في توفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات (جليلي، 2012)، ولأهمية المحاسبة وفروعها المختلفة اهتمت كثيراً من دول العالم ومن خلال منظومة التعليم المحاسبي العالي بمحاكاة التطورات والتغيرات التي تطرأ على هذا المجال بتطوير المناهج المحاسبية .

ومن أهم الفروع أو المجالات الحيوية و الحديثة في مجال المحاسبة، المحاسبة الجنائية* Forensic Accounting التي يعتبر ضمها في المناهج الدراسية الخاصة بالتعليم العالي أو في مناهج الدراسات العليا في مجال المحاسبة خطوة في سبيل تطوير هذه المناهج والاستفادة من هذا الفرع المهم لخدمة احتياجات المجتمع الليبي (قمبر، 2014) .

إن المحاسبة الجنائية تعتبر من اهم المجالات الحديثة التي تحمل فرصاً عديدة لاحتياجات المستقبل، وتحدد المهارات المطلوبة والمتطلبات الأساسية في المحاسب الجنائي، كما إنها تمثل إطاراً متكاملًا للمحاسبة والقانون، للعمل معاً على تقديم تحريات اكثر عمقاً واكثر ارتباطاً بالدعوي

* - سيستخدم الباحث في دراسته هذا المصطلح، وهناك مسميات أخرى استخدمها بعض الباحثين، كالمحاسبة القضائية، المراجعة التحقيقية، المراجعة العدلية، المراجعة الاستقصائية القضائية، الفحص القانوني، المراجعة القضائية .

القضائية، فهي تيسر الطريق للمحاسب الجنائي لكي يكون مستشاراً قضائياً على مستوى عالي من المهارة، وتعمل على إعداد المحاسب الجنائي القادر لكي يكون خبيراً و فاحصاً جيداً، يقوم بإجراء تحريات بدقة وشمولية اكثر عمقاً مما يقوم به المراجع الخارجي عند أداء عمله، ويمكنه تقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية، التي تساعد على تأييد الدعاوي القضائية وتتوير القضاء و مساعدته على إقرار الحق وتحقيق العدالة (قنديل، 2014) .

وتأسيساً لهذه الدراسة يمكن توضيح المقصود بالمحاسبة الجنائية، حيث عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها تنطوي على مهارات خاصة في المحاسبة و تدقيق الحسابات والشؤون المالية و الأساليب الكمية و أجزاء من القانون والبحوث والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات وتفسير النتائج والتقرير عنها (علي، 2009) .

كما عرفها Hera Antoniadis "بأنها استيعاب للمباني المحاسبية وتقنية المعلومات ومهارات التحقيق، وجوهر المحاسبة الجنائية هو النظر إلى ما بعد الأرقام، كما أن للمحاسبة الجنائية دور في دعم القضاء" (Antoniadis, 2009, P.7).

ومن خلال ما سبق تسعى الدراسة لتطوير التعليم المحاسبي في الجامعات الليبية لتكون مخرجاته فيما بعد قادرة على مواجهة التحديات في مجال اكتشاف الغش والاحتيال والتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال تقديم مفهوم المحاسبة الجنائية، ومعرفة المعوقات التي تمنع إضافتها إلى مناهج التعليم العالي، وسيتناول هذا الفصل مشكلة الدراسة، وهدف الدراسة، و أهميتها، ومنهجية الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، والطرق المتبعة في تحليل البيانات .

2-1 مشكلة الدراسة :-

إن المحاسبة الجنائية تحتاج إلى مجموعة مختلطة من الخبرات المتعددة، لأنها تقوم بتغطية مساحة كبيرة من التخصصات وتتضمن أعمال التحقيقات وتكنولوجيا المعلومات القضائية و دعم الدعاوي القضائية و تسوية وفض المنازعات (جليلي، 2012، ص 11)، أي إن مهام المحاسبة الجنائية تهتم بالتحقق من الادعاءات المزعومة من قبل الأطراف ذات العلاقة، التحري عن عمليات الاحتيال واكتشافها، بالإضافة إلى اكتشاف حالات التهرب من الالتزامات المالية أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية، وتحديد مقدار الخسائر أو الأضرار الاقتصادية المتكبدة أو المحتملة وجمع الأدلة المالية التي ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم المتطلبات القانونية لاستردادها بالإضافة إلى تتبع وتحديد موقع الأصول المفقودة بغرض استردادها وتحديد المسئول عن ارتكاب الاحتيال، إجراء التحقيق والتحليل للتحقق من صحة احتساب مبلغ التعويض المطالب به أمام المحكمة والمثول أمام المحاكم اذا تطلب الأمر ذلك (الجبوري و الخالدي، 2013) .

وهذا يتطلب أن يتمتع المحاسب بمهارات محاسبية ممتازة ومهارات متطورة في التحقيق، إذ إن المحاسب الجنائي يحتاج أن يكون قادرا على ادراك الأفكار والبديهيات بسرعة، فطبيعة العمل في المحاسبة الجنائية تتطلب أن يتمتع المحاسب الجنائي بالمعرفة المحاسبية المتخصصة، ومن الضروري أن يكون لديه مفهوم جيد عن الإجراءات القانونية و أساليب التحقيق، وعلى الرغم من هذه الخصوصية فقد أشارت احدى الدراسات إلى أن أساليب ومناهج التأهيل الخاص بالمحاسبين القانونيين في العالم العربي عموما غير قادرة على توفير المتطلبات اللازمة لتأهيل المحاسبين للقيام بمهام المحاسبة الجنائية (جليلي، 2012) .

وبما أن مهنة المراجعة واجهت مشاكل كثيرة جراء قضايا الفساد المالي من أهمها فقد ثقة الجمهور في مهنة المراجعة، كان يجب أن يكون هناك تطوير في هذه المهنة (احمد، 2013).

في ليبيا لا توجد مهنة المحاسب الجنائي إلا أن هناك قانون منظم للخبرة القضائية في ليبيا والذي صدر في 15-8-1956 وعدل (بالقانون رقم 1 لسنة 2003)* ، الذي أشار في المادة الأولى بأن من يقوم بأعمال الخبرة أمام المحاكم هم خبراء متخصصون في المجالات كافة، يستعان برأيهم الفني أو العلمي عند الاقتضاء، كما نصت المادة الخامسة من القانون و المادة الثانية من لائحة التنفيذية** أن يكون الخبير حاصلاً على المؤهلات الدراسية التخصصية مع خبرة عملية تحدها لجنة الخبراء وذلك ضمن الشروط الواجب توفرها فيمن يقيد اسمه في جدول الخبراء (الخبير القضائي) .

إلا أن مفهوم الخبير القضائي في البيئة الليبية لم يكن بالمفهوم العلمي الذي سيتم التطرق إليه لاحقاً، بل كان مجرد القيام ببعض أعمال المحاسبة مثل مشاكل التركات أو الخصومات بين الشركاء لتحديد أنصبتهم في التصفية أو أحياناً مراجعة للشركات أثناء حدوث خصومة .

وعلى الرغم من مساهمة مؤسسات التعليم العالي في سد احتياجات المجتمع الليبي إلا أن المناهج العلمية التي يتلقاها الطلاب لم تتغير ولم تتطور بالشكل المطلوب لمواجهة تزايد حالات الغش والفساد المالي، وأن هناك فجوة بين التطبيق العملي والتعليم الأكاديمي (زكري، 2013)، وهذا ما أكدته الدراسة الاستطلاعية التي قام بها الباحث لإقسام المحاسبة في الجامعات الليبية

* - القانون رقم (1) لسنة 1371و.ر (2003م)، بتنظيم الخبرة القضائية ، مؤتمر الشعب العام .

** - قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (305) لسنة 1377و.ر (2009م) بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (1) لسنة 1371و.ر .
بتنظيم الخبرة القضائية .

بالمنطقة الشرقية، حيث اتضح عدم وجود مناهج المحاسبة الجنائية من ضمن المناهج المعتمدة لديها، بالرغم من إن المحاسبة الجنائية اعتبرت من أهم آليات المحاسبة الحديثة لاكتشاف قضايا الفساد (علي، 2009).

وعليه، فإن مشكلة الدراسة تتلخص في معرفة مدى إدراك أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية بأهمية المحاسبة الجنائية وضرورة إضافتها في مناهج التعليم العالي، وعلى يمكن صياغة مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية :-

1- ما مدى إدراك أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية (كليات المحاسبة و القانون) بأهمية المحاسبة الجنائية ؟

2- ما هي المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية إلى مناهج التعليم العالي في الجامعات الليبية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية(كليات المحاسبة و القانون) ؟

3- ما هي المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية إلى مناهج التعليم العالي في الجامعات الليبية ووجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية(المحاسبين والقانونيين) ؟

1-3 هدف الدراسة :-

الهدف الرئيسي للدراسة هو تطوير التعليم المحاسبي العام في الجامعات الليبية لتكون مخرجاته فيما بعد قادرة على مواجهة التحديات في مجال اكتشاف الغش والاحتيال والتلاعب في القوائم المالية، وذلك بتعزيز قدرة الخريجين وتزويدهم بأدوات حديثة (خدمات التقاضي و خدمات البحث و التقصي)، تساعد على مواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المتطورة، وذلك من خلال تقديم مفهوم المحاسبة الجنائية الذي يوفر آليات جديدة غير موجودة لدى المراجعين في الوقت الحالي، كما تهدف الدراسة كذلك إلى تسليط الضوء على موضوع المحاسبة الجنائية الذي تزايد

الاهتمام العالمي والعربي به في الآونة الأخيرة من خلال التعرف على المفاهيم الأساسية للمحاسبة الجنائية وبيان أهميتها و أهدافها و معرفة مكونات وعناصر و أساليب المحاسبة الجنائية .

1-4 فرضيات الدراسة :-

بناء على ما ورد في مقدمة ومشكلة الدراسة فقد تم صياغة فرضيات هذه الدراسة كما يلي :-

الفرضية الأولى :- يوجد إدراك بأهمية المحاسبة الجنائية لدى أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية (كليات المحاسبة والقانون).

الفرضية الثانية :- توجد مقومات تؤثر تأثيراً جوهرياً موجباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين).

الفرضية الثالثة :- توجد معوقات تؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين).

1-5 أهمية الدراسة :-

يتناول البحث موضوعاً يعتبر من الموضوعات الحديثة نسبياً، حيث برزت أهميه الموضوع منذ انهيار الشركات الكبرى وزيادة الجرائم المالية والفساد المالي ليس عالمياً فقط بل على المستوى المحلي أيضاً كما ظهر في تقارير ديوان المحاسبة الصادرة في السنوات السابقة، كذلك هناك ندرة في البحوث على المستوى المحلي بالرغم من الاهتمام المتزايد بهذا الموضوع عالمياً وعربياً، كذلك تكمن أهمية مجال البحث في كونه من المجالات اللازمة والضرورية لتطوير التعليم المحاسبي العالي لتكون مخرجاته قادره على مواجهة التحديات وتلبية حاجات المجتمع الليبي، مما يساعد مستقبلاً في الحد من الغش والفساد المالي في الشركات ودعم الدعاوي القضائية وتخفيض معدل الجرائم الاقتصادية، كما إن هذه الدراسة قد تثير الاهتمام عند المؤسسات التعليمية والمهنية

للاهتمام بهذا الفرع من فروع المحاسبة والذي سوف يكون له انعكاساً إيجابياً على مهنة المحاسبة في المجتمع .

1-6 منهجية الدراسة :-

تعتمد الدراسة على المنهج العلمي وهو منهج حديث يجمع بين المنهجين الاستقرائي و الاستنباطي، وقد استخدم هذا المنهج منذ عام 1973 من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، ويقف هذا المنهج وراء نجاح دراسات المجلس منذ ذلك التاريخ (راضي، 2012) .

كما استخدم في العديد من الدراسات في البيئة الليبية، ويعتمد المنهج على مسح للمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة لتعزيزه بالإسهامات العلمية التي تناولته، ثم تكوين الاطار النظري للدراسة واشتقاق الفروض، ثم يتم جمع البيانات من خلال أداة الاستبيان لاختبار الفرضيات، و أخيراً تتم المقارنة بين الاستنتاجات العملية (النتائج) للدراسة و الاستنتاجات النظرية (الفروض)، فاذا كانت الاستنتاجات العملية تؤيد الاستنتاجات النظرية، فان الدراسة تكون قد أضافت دليلاً عملياً من واقع البيئة المحلية يؤيد ما ورد بأدبيات الدراسة، أما في حالة وجود اختلاف فان الباحث يجب أن يبين الأسباب التي تقف وراء ذلك من وجهة نظره .

1-7 مجتمع وعينة الدراسة :-

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء هيئة التدريس في كليات الاقتصاد (قسم المحاسبة) و كليات القانون في الجامعات الليبية، ونظراً لصعوبة تبني أسلوب المسح الشامل لكل مفردات المجتمع فقد اقتصرت الدراسة على كليات الاقتصاد والقانون في الجامعات التالية (بنغازي - عمر المختار - طبرق - أجدابيا)، على أن يتم توزيع الاستبيان على أعضاء هيئة التدريس المتواجدين والممكن الوصول إليهم .

8-1 محددات الدراسة :-

اقتصرت هذه الدراسة على عينة من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية وذلك بسبب التوزيع الجغرافي الكبير للجامعات الليبية لذلك تم الاكتفاء بجامعات المنطقة الشرقية (بنغازي، عمر المختار، طبرق، إجدابيا)، كما أن كبر حجم مجتمع الدراسة، ونتيجة للوضع الأمني المضطرب التي تمر به البلاد، بالإضافة إلى قيود التكلفة والوقت والجهد وصعوبة الاتصال بجميع مفردات الدراسة، تعذر على الباحث القيام باختيار عينة ممثلة للمجتمع ككل .

9-1 أداة جمع البيانات وتحليلها :-

حيث تم تصميم استبيان تم توزيعه على أعضاء هيئة التدريس المستهدفين (كليات الاقتصاد قسم المحاسبة وكليات القانون)، هذا وقد تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية في عملية التحليل واستخدم نموذج (ألفا كرو نباخ) بهدف التحقق من ثبات أداة القياس و تم استخدام اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov للتحقق من اعتدالية توزيع البيانات، وقد استخدمت التوزيعات التكرارية للخصائص الشخصية للعينة محل الدراسة للاستعانة بها في وصف العينة، كما تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتم استخدام اختبار T لمتوسط عينة واحدة One-Sample T Test لاختبار فرضيات الدراسة التي تتبع التوزيع الطبيعي، وتم استخدام اختبار Wilcoxon Signed Rank لاختبار الفرضيات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي، كما تم استخدام اختبار Independent-Samples Test لاختبار معنوية الفروق بين إجابات المشاركين في الدراسة والتي تعزى إلى تخصص المشارك (محاسبة أو قانون) وذلك في البيانات التي يتوفر فيها شروط الاختبار المعلمي، كذلك تم استخدام اختبار Mann-Whitney لاختبار معنوية الفروق بين إجابات المشاركين في الدراسة والتي تعزى إلى تخصص المشارك (محاسبة أو قانون) وذلك في البيانات التي لا يتوفر فيها شروط الاختبار المعلمي، و إيجاد

معامل الارتباط و اختبار مربع كأي بين المتغيرات المتمثلة في الخصائص الشخصية لعينة الدراسة مثل (المؤهل العلمي - الدرجة العلمية - عدد سنوات العمل في التدريس الجامعي) و محاور الدراسة وهي (القناعة بأهمية المحاسبة الجنائية - والقناعة بضرورة إضافتها إلى مناهج التعليم العالي - وتحديد معوقات إضافة المحاسبة الجنائية إلى مناهج التعليم العالي) .

تتناول الفصول التالية التعريف بالمحاسبة الجنائية ونشأتها و أهدافها و أساليبها، والتعرف على اهتمامات الدول و الجامعات بتعليم المحاسبة الجنائية و المنظمات المهمة بها (الفصل الثاني)، كما تم استعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة وتكوين الاطار النظري للدراسة وصياغة فرضياتها (الفصل الثالث)، و أخيراً تم تناول طرق تجميع وتحليل البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة وصياغة النتائج والتوصيات (الفصل الرابع) .

الفصل الثاني

المحاسبة الجنائية

يتناول هذا الفصل مفهوم المحاسبة الجنائية ونشأتها و أهدافها، وأساليب ومراحل و إجراءات

المحاسبة الجنائية، كما سيتناول اهتمام الدول والجامعات بتعليم المحاسبة الجنائية .

2-1 مفهوم المحاسبة الجنائية :-

سبق التعرض إلى بعض التعريفات عن المحاسبة الجنائية كتأسيس لهذه الرسالة، إلا إن هناك

تعريفات عديدة للمحاسبة الجنائية، حيث اختلفت الدراسات على وضع تعريف محدد للمحاسبة

الجنائية، ولكن الأهم من تحديد التعريف هو تحديد قيمة و أهمية هذا النوع من الخدمات التي

تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة (علي ، 2009) .

ويعتبر مجال المحاسبة الجنائية Forensic Accounting مجالاً حديثاً في الواقع العملي

لمهنة المحاسبة والمراجعة، وللتعرف على مفهوم المحاسبة الجنائية يستعرض الباحث بعض

التعريفات التي وردت لهذا المفهوم على النحو التالي (الجمال، 2012) : حيث عرفها المعهد

الكندي للمحاسبين القانونيين سنة 2006 بأنها "نوع من أنواع المحاسبة يقوم على تحليل محاسبي

مناسب يقَدّم للمحكمة التي تشكل الأساس في حل المنازعات"، كما عرفها الاتحاد الدولي

للمحاسبين سنة 2007 بأنها "نشاط يتضمن جمع وتشغيل وتحليل البيانات والتحقق من صحتها

بهدف الحصول على الأدلة المتعلقة بالمخالفات والمنازعات المالية والقضائية و إعداد تقرير

بالإجراء التصحيحي الملائم"، وعرفها مركز الخدمات المالية الدولية سنة 2008 بأنها "عملية

مراجعة الغش من خلال الإلمام بالمؤشرات والبرامج المختلفة للغش في المجال الذي يتم فحصه

وتحديد الأنشطة اللازمة لإدارة مخاطر الغش"، كما ذكر المعهد الأسترالي للمحاسبين القانونيين

سنة 2008 بأن "المحاسبة الجنائية عبارة عن خدمة تقوم بتوفير المعلومات الحقيقية بالاعتماد

على الخبرة المحاسبية لحل نزاع أو قضية معينة"، وعرفها مجلس الرقابة على أعمال حسابات

الشركات العامة الأمريكية سنة 2009 بأنها "خدمة تسعى لتحقيق هدف معين يحدده موكل المحاسب الجنائي وتختلف المحاسبة الجنائية باختلاف الحالة أو المهمة التي يقوم بها المحاسب الجنائي".

كما عُرفت بانها "تطبيق لمهارات استقصائية وتحليلية لغرض حل قضايا مالية بالأسلوب الذي يساعد احتياجات القضاء، وهي خليط من المهارات الخاصة في المحاسبة والمراجعة والمالية والأساليب الكمية وبعض جوانب القانون والمهارات الخاصة بجمع وتحليل البيانات وتقييم القضايا المالية وتفسير و إبلاغ النتائج" (Hopwood. Jo,et.al, 2008, P.3). كما عُرفت بأنها "حقل من حقول المحاسبة، تستخدم علم ومهارات المحاسبة والمراجعة والتحقيق من اجل كشف الأضرار الاقتصادية و إعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي والاستقصاء . (الكبيسي، 2016، ص.3)

من خلال التعريفات السابقة يمكن للباحث أن يستخلص التالي :-

- 1- المحاسبة الجنائية هي خدمة متجدده تضاف إلى خدمات مهنة المحاسبة، وتمثل تطوراً متكاملًا للمحاسبة والقانون معاً .
- 2- المحاسبة الجنائية تقدم نظره اكثر عمقاً واكثر ارتباطاً بالدعاوي القضائية وتساهم في زيادة كفاءة و فعالية المراجعة الخارجية .
- 3- المحاسبة الجنائية توسيع لتشكيلة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة، و تقوم بجمع وتحليل وتقييم الأدلة وتوصيل النتائج لمستخدميها، حيث يجب على المحاسب الجنائي أن يكون على دراية بمجال المحاسبة و المراجعة وبعض الجوانب القانونية والقدرة في التعامل مع الأساليب الكمية .

من الأهمية بمكان وحتى يتم فهم مفهوم المحاسبة الجنائية بشكل أكثر وضوحاً يجب الإشارة إلى بعض المصطلحات ذات العلاقة (لظفي، 2014) بمفهوم المحاسبة الجنائية .

الاحتيال المالي (كريم و الطاهر، 2005) Fraud :- هو استخدام وسائل أو طرق غير قانونية، للحصول على منافع غير عادلة من شخص آخر، وما يتضمن ذلك من سرقة أموال و أصول وتحويلها والتغطية على عملية السرقة بشتى الأساليب، والاحتيال أو الغش قد يكون احتيال خارجي وهو الاحتيال الذي يرتكبه شخص من خارج المنظمة، وهو الأقل حدوثاً، لان معظم المنظمات تتبنى أنظمة لحماية أصولها ما يجعل الاحتيال الخارجي صعباً نسبياً، وعلى سبيل المثال فالاحتيال الخارجي قد يحدث في عمليات التوريد، أو سرقة المخزون و الممتلكات و المعلومات، وتزييف القوائم المالية للشركات المشتراة، وقد يكون الاحتيال أو الغش داخلي، وهو الاحتيال الذي يقوم به أشخاص داخل المنظمة، وينقسم الاحتيال الداخلي إلى قسمين هما : غش واحتيال الموظفين، و غش واحتيال الإدارة .

حيث أن احتيال الموظفين Employee Fraud :- يتضمن بصفة عامة سرقة موارد المنشأة التي يصابها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء مثل هذه السرقات، وبالطبع فإن المنشأة تعتمد على نظام الرقابة الداخلية بها لتخفيض حدوث مثل هذه الاحتيالات .

أما احتيال الإدارة Management Fraud :- هو الاحتيال المرتكب من الإدارة، فهو يتضمن بصفة عامة الأخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، كما أن هناك أسباب تؤدي إلى القيام بعملية الاحتيال المالي هي : الضغوط أو الدوافع، الفرص، و التبريرات .

مراجعة الاحتيال Fraud Auditing :- يمكن هنا التمييز والتفرقة بين مراجعة الاحتيال والمحاسبة الجنائية، حيث تتضمن مراجعة الاحتيال منهج ومدخل متخصص بهدف ملاحظة الغش، حيث

إن المراجع يسعى للبحث والحصول على دليل إثبات عن الغش، و يتمثل الهدف في إثبات أو عدم إثبات مدى وجود الغش وذلك بتطبيق إجراءات خاصة، وتاريخياً قام بهذا الدور المحاسبون الماليون، وباعتبار أن المحاسبون الجنائيون لديهم الخبرة والتدريب والمعرفة بكافة العمليات المختلفة لعملية التحقيق من الغش و مقابلة الأطراف ذات الصلة بالغش، ولديهم الخبرة في كتابة تقارير فعالة للعملاء والمحاكم، بالإضافة إلى العمل كشاهد خبير والمعرفة بقواعد أدلة الإثبات، ونتيجة للتوسع في هذا المصطلح (مراجعة الاحتيال) المقاوم للغش في السنوات الحديثة، الأمر الذي أدى إلى إدخال هذا المصطلح و كافة المصطلحات المرتبطة بالتحقق من الغش ضمن المحاسبة الجنائية، بمعنى آخر تعتبر عملية مراجعة الاحتيال عملية فرعية ضمن عمليات المحاسبة الجنائية **التقصي عن الغش Fraud Investigation** :- لا تختلف كثيراً عن مراجعة الاحتيال فيما عدا إن عملية التقصي تشمل المزيد من أدلة الإثبات غير المالية، وهي أكثر اتساعاً من عملية مراجعة الاحتيال، فعملية التقصي عن الغش تتضمن عملية مراجعة الاحتيال، وتمتد لأبعد من ذلك حيث تشمل عملية جمع أدلة إثبات قضائية غير مالية .

دعم التقاضي Litigation Support :- يشير إلى قيام المحاسب الجنائي بمساعدة ودعم المحامين في إجراءات الدعوى أو الدفاع عن قضية معينة في ظل النظام القانوني، حيث يمكن أن يتضمن ذلك الدعم الاستفادة من مجموعة المهارات التي يمتلكها المحاسب الجنائي، و نتيجة لذلك يمكن للمحاسب الجنائي تقديم رأيه في ساحة القضاء كشاهد خبير **Expert Witness** .

2-2 نشأة المحاسبة الجنائية :-

تعتبر المحاسبة الجنائية من المهن القديمة ويرجع تاريخها إلى المصريين القدماء، على الرغم من انه في تلك الفترة لم يكن يطلق عليها المحاسبة الجنائية بل كان يطلق على من يقوم بها مصطلح (عيون و أذان) الملك الفرعوني، الذي يعتبر الحارس الأمين على مخزون القمح أو الذهب أو الأصول الأخرى، وكان ذلك الشخص محل ثقة وذو قدرة في التعامل مع مراكز التأثير (لطفي، 2014)، وكذلك ذكرت بعض الكتابات الأخرى أن المحاسبة الجنائية لا تعتبر مجالاً جديداً من مجالات المحاسبة، حيث يتجاوز تاريخها 200 سنة سابقة، حيث قام محاسب جنائي في إسكتلندا عام 1824 م بالإعلان عن نفسه بإحدى الصحف بأنه محاسب متخصص يقدم شهادته في المحكمة كشاهد خبير (Ramaswamy, 2007, P 32)، بينما بدأ الاهتمام بها و انتشارها في الولايات المتحدة وإنجلترا في أوائل القرن العشرين حيث كتب Maurice E. Peloubet دراسة بعنوان المحاسبة الجنائية و مكانها في الاقتصاد اليوم وكان ذلك في عام 1942م، وفي عام 1982 قام Francis C.Dykman بكتابة مقالة بعنوان المحاسبة الجنائية : المحاسب كشاهد خبير (بشير، 2015).

وبعد ذلك بدأ نمو المحاسبة الجنائية كمهنة أثناء النصف الثاني من القرن العشرين، وازداد الاهتمام بالمحاسبة الجنائية في الولايات المتحدة الأمريكية في الآونة الأخيرة كرد فعل لمواجهة الفساد الذي حدث في العديد من الشركات الكبرى (راضي، 2011)، حيث أصبح المحاسب الجنائي من اهم عشرين وظيفة في الوقت الحاضر (علي، 2009، ص 583)، وقد أولت الهيئات المهنية اهتماماً واضحاً بالمحاسبة الجنائية في الآونة الأخيرة وهذا ما سوف نتناوله لاحقاً .

2-3 أهداف المحاسبة الجنائية :-

تهتم المحاسبة الجنائية بتحقيق مجموعة من الأهداف، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي

(الجمال 2012، علي 2009، السيبي 2006):-

- تقديم معلومات مالية أو محاسبية للأغراض القانونية، باعتبارها الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، ومن ثم توفير التحليل المحاسبي المعد وفقا لاحتياجات القضاء والمحاكم .

- تحديد المناطق و الأنشطة غير القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش، وتجميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رايافنيا مهنيا محايدا يساعد على تأييد الدعاوي القضائية .

- توفير محاسبون جنائيون متخصصون تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات التقصي في ضوء المعرفة القانونية، ليكونوا خبراء أو مستشارين يساهمون في تأييد الدعاوي القضائية ومعاونة القضاء على إقرار الحق وتحقيق العدالة .

- حماية المال العام من الغش وسوء الاستخدام والمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الخارجية .

- توفير دليل يساعد على كشف الغش ومحاربة الفساد المالي المنتشر في الشركات المختلفة، حتى يساعد في دعم القضاء (مشابط، 2010، ص 39) .

كما تطرق بعض الكتاب إلى أهداف أخرى للمحاسبة الجنائية منها (الجبوري و الخالدي

2013، غنيم 2014) :-

- التحقق من الادعاءات المزعومة من قبل الأطراف ذات العلاقة، إذ أن هدف المحاسب الجنائي يعتمد على الغرض من تكليفه فقد تكون مهمته التحري عن عمليات الاحتيال واكتشافها أو اكتشاف اختلاس ما وتحديد كميته .

- تحديد مقدار الخسائر أو الأضرار الاقتصادية المتكبدة أو المحتملة وجمع الأدلة المالية التي ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم المطالبات القانونية لاستردادها، فضلا عن تتبع تحديد موقع الأصول المفقودة لغرض استردادها وتحديد المسؤول عن ارتكاب الاحتيال.

- إجراء التحليل والتحقق من صحة احتساب مبلغ التعويض المطالب به أمام المحكمة ضد الشركة فضلا عن المثل أمام المحكمة إذا تطلب الأمر ذلك، وهنا قد يتم الاستعانة بالمحاسب الجنائي، من قبل احد الأطراف قيد النزاع أي المتضرر أو الذي احدث الضرر، وفي ضوء ذلك قد يكون من الضروري تحديد الأسباب والأفراد المسؤولين عن وضع الشركة في موضع المسؤولية أمام الدعاوى القضائية.

ويتضح للباحث مما سبق إن اهم أهداف المحاسبة الجنائية هو دعم مهنة المراجعة وإضفاء نوع من الثقة والشفافية بين هذه المهنة والمستفيدين من خدماتها، خصوصا مع تطور وتعقد النشاط الاقتصادي، وزيادة حالات الغش والتلاعب والاختلاس .

2-4 مكونات أو خدمات المحاسبة الجنائية :

هناك اتفاق في معظم الكتابات والدراسات على مكونات المحاسبة الجنائية، حيث تشمل مكونين رئيسيين (TWG (Technical Working Group, 2007) هما خدمات التقاضي (الدعم القانوني) و خدمات البحث والتقصي .

2-4-1 خدمات التقاضي :-

حيث تتضمن توفير المساعدة في الإجراءات التشريعية أو القانونية أمام قاضي التحقيق بغرض الوصول إلى حل للمنازعات بين الأطراف المختلفة، كما أن خدمات التقاضي تتيح للمحاسب الجنائي العمل كجزء من الفريق القانوني، حيث يقوم المحامي أو وكيل النيابة في البداية بتحديد الحاجة لخبير مالي أو خبير في مجال الأعمال، وبالتالي يتم استدعاء المحاسب الجنائي لتقديم المساعدة، كما تحتوي خدمات التقاضي على :

2-1-4-1 خدمات الشاهد الخبير :-

وهي الخدمات التي يقوم فيها المحاسب بتقديم رأيه أمام المحكمة في القضية محل النزاع .

2-1-4-2 الخدمات الاستشارية :-

وهي الخدمات التي يقدم فيها المحاسب رأيه حول الحقائق أو القضايا الخاصة بموضوع

معين، ولا يكون الاستشاري شاهد خبير أمام المحكمة .

2-1-4-3 الخدمات الأخرى :-

وهي الخدمات التي يعمل فيها المحاسب كقاضي خبير أو محكم خاص أو العمل كخبير

متمن أو وسيط أو يحكم على تصرفات العميل (نمير، 2008).

كما أن دور المحاسب الجنائي لا يقتصر على دعم التقاضي أو كشاهد خبير، قد يكون التعاقد

مع المحاسب الجنائي لاستعراض وتعزيز الضوابط الداخلية للشركة، ولتحديد ما إذا كان هناك

أصول مفقودة، أو لاكتشاف ما إذا كان قد تم تطبيق القوانين الضريبية والقواعد المحاسبية بشكل

صحيح في معاملات الشركة، وغالبا ما يتم التعاقد مع المحاسب الجنائي لتحديد ما إذا كان قد وقع

اختلاس أو لا، و إذا كان الأمر كذلك، كم المفقود وكيف تم ذلك (Telpner and Mostek,

2003) .

2-4-2 خدمات البحث والتقصي :-

تشمل كل خدمات المحاسبة الجنائية الأخرى والغير متعلقة بخدمات التقاضي

(Hopwood. Jo,et.al, 2008)، تتضمن المجالات التالية (راضي، 2011) :-

1- التقصي الجنائي : حيث يطلب من المحاسب الجنائي إعداد تقرير معين بهدف تقديم أدلة

بطريقة مختصرة ومهنية .

2- منازعات عمليات الشركة والمساهمين : حيث يطلب من المحاسب الجنائي القيام بتحليل مفصل لعدد من السنوات للسجلات المحاسبية بهدف حل المنازعات الخاصة بقضايا المكافاة والمنافع للمساهمين أو أصحاب عمليات الشركة .

3- أعمال انقطاع الأعمال : كأن يقوم المحاسب الجنائي بمراجعة تفاصيل وثيقة التأمين وخسائر حقوق الملكية .

4- التقصي عن الغش : كالقيام بتعقب الأموال وتحديد الأصول المفقودة واستعادتها وحالات الغش في القوائم المالية.

5- تقييم الخسائر الاقتصادية للأعمال : وذلك في حالات منازعات العقود والمقاولات، ومصادرة الأموال وانتهاك براءات الاختراع أو العلامات التجارية والخسائر الناتجة عن فسخ الاتفاقيات أو حالات الإهمال المهني .

2-5 أساليب المحاسبة الجنائية :

تتعدد أساليب التي يمكن أن يقوم بها المحاسب الجنائي عند تقديم خدمات التقاضي أو التقصي، و تتمثل فيما يلي (عبدالعزیز، 2012، ص 336) (المنوفي، 2011، ص 83) :

2-5-1 المراجعة التفاعلية :-

تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية أو المشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد دعاوى القضاة، وفي هذه الحالة يجب الأخذ في الحسبان النقاط التالية (لطفي، 2014، ص 75) :

- توثيق المعلومات الملائمة وحماية كافة السجلات الرئيسية المرتبطة بالقضية .

- يجب أن يكون هناك سرية في المعلومات .

- تقييم دليل الإثبات، والنظر في قواعد دليل الإثبات للتأكد من مقبولية ودقة السجلات .

- تقديم المشورة القانونية عندما يكون ذلك ملائماً .

- التقرير عن النتائج بطريقة تفي بالمتطلبات القانونية .

2-5-2-2 المراجعة البعدية :-

تهدف إلى الفحص من عدة مظاهر مختلفة وهي تتضمن ما يلي (السيسي، 2006) :

- الالتزام المنظم : يستخدم في حالة المراجعة الحكومية حيث يتم التأكد من مدى التزام الوحدة

بالقوانين و الأحكام والتشريعات عند الصرف و إثبات المدفوعات الحكومية .

- المراجعة التشريعية : تقوم على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، و التأكد من حماية الأصول

والموارد المختلفة .

- الأداة التشخيصية : وهي تستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، والتركيز

على فحص المناطق المستهدفة .

- التحري عن الادعاءات : حيث يتم إجراء التحريات اللازمة عن الشكاوي و الادعاءات المقدمة .

كما أن هناك أساليب أخرى يمكن أن يقوم بها المحاسب الجنائي (السيسي،2006)

كالمقابلة الشخصية مع المسؤولين، بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية وهي تتضمن دراسة ومقارنة

العلاقة بين مقياسين أو أكثر لإيجاد اتجاهات أو علاقات غير عادية أو أخطاء، ومن أنواع تلك

الإجراءات التحليلية :-

- التحليل الأفقي والراسي .

- تحليل التباين .

- القياس المقارن .

- تحليل النسب المئوية .

- قوائم الاستبيان، التي تستخدم لتجميع المعلومات عن المناطق أو الأنشطة المشكوك فيها .
ومن ثم تحليل النتائج واستخدامها في ضبط الغش، كما يمكن للمحاسب الجنائي استخدام أساليب
المراجعة الخارجية وبصفة خاصة الاستفسار والتتبع والفحص والمعاينة .

2-6 المقارنة بين دليل المراجعة الخارجية و دليل إجراءات المحاسبة الجنائية :-

حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بدراسة أوجه الاختلاف بين دليل المراجعة
الخارجية طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Auditing
Standards (GAAS) و دليل إجراءات المحاسبة الجنائية وفقاً للجدول (1-2)
(راضي، 2011) .

2-7 طبيعة ونوع خدمات المحاسبة الجنائية :-

حتى يتم وضع تصنيف مناسب لخدمات المحاسبة الجنائية، ومن ثم توصيفها في المكان
الملائم من بين الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة، فانه من الضروري عرض تصنيف مختصر
لتشكيلة خدمات مهنة المراجعة، حيث إن خدمات المراجعة الحالية قد تكون (مشابطة، 2010)
خدمات تأكيدية : وهي خدمات تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لخدمة متخذ القرار، ويشترط
في المراجع أن يكون مستقلاً بحيث يضيف الثقة والمصداقية على القوائم المالية .
خدمات غير تأكيدية : هي خدمات مهنية ثنائية الأطراف، يقدم المراجع استنتاجاته في شكل
توصيات ولا يشترط أن يكون مستقلاً، والان يمكن أن نتعرف على طبيعة ونوع خدمة المحاسبة
الجنائية وذلك من خلال الشكل (1-2)، (راضي، 2011) .

الجدول (1-2) الفرق بين دليل المراجعة الخارجية GAAS ودليل إجراءات المحاسبة الجنائية

دليل إجراءات المحاسبة الجنائية	دليل المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً GAAS	وجه المقارنة
<p>فحص المصادر العامة للمستندات و أداء عمليات فحص أساسية عن الأفراد الأساسيين مثل الملاك والعاملين، وعن العلاقات مثل المنافسين و الأطراف ذات العلاقة، وعن التعاملات مثل أنشطة التعاملات في الأسهم والتعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وعن الشركة مثل الملكية والعملاء والصناعة .</p>	<p>الحصول على أدلة إثبات متمثلة في مستندات سواء داخلية أو خارجية تؤيد المعاملات الاقتصادية الناتجة من أنشطة الأعمال مثل الصكوك والفواتير والمصادقات .</p>	<p>1- الحصول على الأدلة والمستندات مقابل فحص المصادر العامة للأدلة والمستندات</p>
<p>إجراء مقابلات مع الأشخاص لاكتشاف أو للحصول على أدلة عن الأنشطة المشتبه فيها مثل تجاوزات وهيمنة الإدارة وتحديد مدى ضعف بيئة الرقابة، وبالرغم من إن إجراء المقابلات من ضمن الإجراءات الأساسية في المراجعة، غير أن الطريقة المتبعة عند إجراء المقابلات في المحاسبة الجنائية تجعلها أكثر عمقاً وتركيزاً، حيث يكون المحاسب الجنائي مدرب وله خبرة كبيرة في إجراء المقابلات وتنظيمها و ماهر في طرح الأسئلة المناسبة و ملاحظة الردود الشفوية والغير شفوية من الشخص الذي يتم مقابلته، حيث إن رد الفعل يمكن أن يشير إلى خداع الفرد مما يشكك في مصداقيته</p>	<p>الاستفسار عن الإجراءات المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من التغييرات في العمليات والسياسات أو فلسفة الإدارة، ويتضمن الاستفسار مناقشة التقلبات غير المتوقعة عند أداء الإجراءات التحليلية .</p>	<p>2- الاستفسار مقابل إجراء المقابلات</p>
<p>يتم تكوين علاقات مع مقدمي المعلومات والحصول على مصادر موثوقة بديلة للمعلومات أو مصادر سرية من داخل الشركة وخارجها والمتعلقة بمشاكل الرقابة الداخلية أو الأخطاء القانونية و الأخلاقية المرتكبة إما عن طريق الشركة أو عن طريق العاملين بها، وتشمل مصادر المعلومات (العاملين والعملاء و الموردين)</p>	<p>عادة ما تكون التأكيدات المطلوبة من قبل اطراف خارجية متعلقة بأرصدة وتعاملات محددة مثل أرصده العملاء و أرصدة الموردين ورصيد المصرف والتي يتم تأكيدها عن طريق المصادقات</p>	<p>3- المصادقات مقابل المصادر البديلة للمعلومات .</p>

<p>أداء تحليل معلمي للدليل المادي لتحديد المستندات المزورة أو المشتبه فيها أو للتأكد من صحتها، ويتم ذلك عن طريق البحث عن المستندات المفقودة و المستبدلة والمضافة الخ، حيث أن المحاسب الجنائي مدرب لاستعمال البرامج لاسترجاع البيانات والتي يمكن أن تكشف الدليل الإلكتروني المعدل أو المحذوف أو وثائق تجريميه في صيغة إلكترونية</p>	<p>الفحص المادي للأصول الملموسة الموجودة في قائمة المركز المالي للتأكد من وجودها و حالتها .</p>	<p>4- الفحص المادي مقابل التحليل المعلمي للأدلة المادية .</p>
<p>تحليل الدليل الإلكتروني المالي وغير المالي للبحث عن أي علامات تدل على وجود أنشطة متصفة بالغش من خلال تحليل قيود اليومية وفحص العمليات لاكتشاف نواحي الضعف واي تجاوزات في أنظمة الرقابة .</p>	<p>قد يقوم المراجع بإعادة أداء بعض العمليات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للشركة، لتحديد صحتها رياضياً، ويفحص قيود دفتر اليومية لملاحظة أي شيء غير عادي قد يشير للاحتيال.</p>	<p>5- إعادة الأداء مقابل التحليل الإلكتروني للأدلة</p>
<p>استخدام مراقبة مادية وإلكترونية أو إنشاء عمليات سرية لاكتشاف العمليات غير الصحيحة ويكون ذلك من خلال استخدام كاميرات مراقبة داخلية، و أيضاً للتأكد من وجود اطراف فعلية داخلية للتعاملات من خلال التأكد من صحة العناوين و أرقام التليفونات والفاكس .</p>	<p>مشاهدة أو ملاحظة العمليات الرقابية والمحاسبية و الإجراءات للتأكد من وجود فصل بين المهام ذات الطابع المتعارض</p>	<p>6- المشاهدة مقابل المراقبة المادية الدقيقة .</p>
<p>استخدام الإجراءات التحليلية للمراجعين والمحللين الآخرين مثل (أنشطة التعاملات بالأسهم و إيرادات المبيعات والمسموحات والبائعين) لاكتشاف الأنشطة المشتبه فيها .</p>	<p>أداء إجراءات تحليلية لتحديد مناطق الاهتمام أو العلاقات الصحيحة بين البيانات المالية وغير المالية مثل المعدلات والتحليل الأفقي والراسي .</p>	<p>7- الإجراءات التحليلية طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً مقابل التحليلات غير التقليدية .</p>

طبيعة ونوع خدمات المحاسبة الجنائية الشكل (1-2)



2-8 مراحل وإجراءات المحاسبة الجنائية :-

إن مراحل عملية المحاسبة الجنائية لا تختلف كثيرا عن مراحل عملية المراجعة الخارجية التقليدية، ولكن الاختلاف يكمن في إجراءات كل مرحلة من مراحل المحاسبة الجنائية عن إجراءات كل مرحلة من مراحل المراجعة الخارجية التقليدية، وذلك لأن إجراءات المحاسبة الجنائية غير نمطية وتختلف من عملية مراجعة لأخرى تبعا لمجال هذه المراجعة و الهدف منها (مشابط ، 2010)، كما إن المراحل التي يقوم بها المحاسب الجنائي تختلف من حالة لأخرى في طبيعتها وترتيبها وفقا لظروف وطبيعة الحالة، إلا انه في المجل ستحتوي كل حالة على المراحل التالية و إجراءاتها (Manning, 2011, P.584-585) (نمير، 2008):-

2-8-1 قبول التكاليف :

يجب أن يقوم المحاسب الجنائي بتحديد بعض النقاط عند الاتفاق مع العميل، و هذه النقاط هي : دور المحاسب الجنائي، والغرض من هذه المهمة والنطاق العام للعمل المتفق عليه، وطبيعة التقرير المعد من المحاسب الجنائي، ومكان تنفيذ التكاليف، وبنوده و شروطه، على أن تحدد هذه النقاط كجزء من القبول المبدئي للتكاليف، وان يحصل المحاسب الجنائي على خطاب للتكاليف، وأن يضمن أن فريق عمله لديه الخبرة والتأهيل و الوقت اللازم لأداء هذا التكاليف، كما يجب أن يكون على معرفة بالحالات التي قد تؤدي إلى فقدان الاستقلالية، مع إيضاح هذه الحالات للعميل، والا يقبل التكاليف اذا توقع عدم قدرته على استكمال المهمة لأي سبب كان، ويجب على المحاسب الجنائي الأخذ في الاعتبار احتمال الانسحاب من التكاليف، وفي حالة الانسحاب يجب أن يسلم للعميل جميع المعلومات بما في ذلك أوراق العمل وجميع المستندات، على أن يتعاون مع أي ممارس آخر قد يأتي لاستكمال هذا التكاليف .

2-8-2 تخطيط وتحديد نطاق العمل و الإشراف :

على المحاسب الجنائي أن يقوم بطرح العديد من الأسئلة لتخطيط و تحديد نطاق العمل و طبيعة المشكلة موضوع البحث والدراسة، وقد يتم تحديد المشكلة من خلال عمل المراجع الداخلي أو عمل المراجع الخارجي، ولكن قد يتم عدم إظهارها بالاتفاق مع الإدارة، لينشأ الغش والخداع، وعلى المحاسب الجنائي أن يقوم أولاً بتخطيط أعمال التكلفة مع مراعاة أن يخطط أعمال التكلفة بشكل ملائم ، على أن يشمل التخطيط تحديد أهداف التكلفة والحصول على فهم كافي للبيئة المحيطة للتكلفة وللظروف و الأحداث التي تسببت في وجود هذا التكلفة، بمعنى يجب فهم الإجراءات القضائية والقوانين والتشريعات والتعاقدات والسياسات ذات العلاقة بهذا التكلفة، وتحديد أي قيود قد يتعرض لها فريق العمل عند البحث عن المعلومات، ويجب تقييم الموارد اللازمة لاستكمال العمل، ويجب وضع الفرضيات اذا امكن ذلك لغرض مواجهة الظروف و البيئة المحيطة بالتكلفة، وتحديد المداخل و الإجراءات و الأليات التي تسمح لفريق العمل بتحقيق أهداف التكلفة وفق قيود الوقت والتكلفة، ثم يجب على المحاسب الجنائي القيام بالإشراف الملائم في حال تفويض جزء من التكلفة لمجموعة مؤهلة من المساعدين أو الوكالات أو المتعاقدين، لان المحاسب الجنائي هو المسئول عن العمل الذي يقوم به المساعدين أو الوكالات أو المتعاقدين، وتختلف طبيعة وتوقيت هذا الإشراف وفقاً لدرجة تعقيد التكلفة وخبرة الأشخاص المكلفين بأداء العمل .

3-8-2 تجميع وتحليل المعلومات :

يجب أن يستخدم المحاسب الجنائي خلال فترة التكلفة الفكر الاستقصائي، في تحديد ومتابعة وتحليل وتقييم المعلومات ذات الصلة بهذا التكلفة، مع مراعاة إمكانية أن تكون تلك المعلومات متحيزة أو مزيفة أو غير كاملة، كذلك يجب مراعاة مدى ملائمة كل المعلومات التي تظهر خلال أداء التكلفة، وان يهتم بجوهر المعلومة وليس بشكلها، مع القيام بتطوير واختبار الفرضيات كلما تطلب الأمر لغرض تقييم القضايا محل التكلفة مع القيام بتقييم مدى معقولية واتساق هذه

الافتراضات والتقدير، وقد يقوم المحاسب الجنائي بمجموعة من الإجراءات الفرعية عند القيام بتجميع وتحليل المعلومات، وتكمن الإجراءات الفرعية في النقاط التالية : (أ) تجميع المعلومات : يجب أن يتم الاطلاع على أي مستندات قد تكون تحت الحجز، مثل مستندات الملكية، و أصول المستندات، واي عناصر أخرى ذات علاقة بالتكليف، ويجب على المحاسب الجنائي أن يقوم بوضع إجراءات إدارية ورقابية ملائمة لضمان موثوقية وسلامة وحماية كل المستندات والعناصر الأخرى التي يحصل عليها أو يقوم بإعدادها خلال أداء التكليف، كما ينبغي ان يحتفظ بنسخ من المستندات ذات العلاقة بنتائج البحث والاستنتاجات التي توصل لها المحاسب الجنائي، مع الاحتفاظ بسجل ملائم لكل المعلومات الشفوية ذات العلاقة، (ب) تحديد مدى تعارض المعلومات والنظريات البديلة : ينبغي أن يقوم المحاسب الجنائي بفحص كل المعلومات المستلمة أثناء التكليف، وان يهتم بمدى معقوليتها وملائمتها واكتمالها و إمكانية الاعتماد عليها، كما يجب أن يهتم ويتعامل مع النظريات والمداخل ومنهجيات البحث البديلة المقبولة والتي تكون وثيقة الصلة بأعماله (ج) تحديد درجة الاعتماد على أعمال الآخرين : قد يعتمد المحاسب الجنائي أثناء التكليف على أشخاص أو شركات تمتلك نوع من الخبرة التي لها علاقة بالتكليف، لذلك يجب أن يقوم بتقييم طبيعة ومستوى الاعتماد على عمل ومعلومات الآخرين، فاذا تبين للمحاسب الجنائي وجود أي مستوى من الخطر، ينبغي أن يقوم بإجراءات إضافية لمواجهة أو التعامل مع هذا الخطر، وفي حالة التوصل إلى تأكيد وعدم قناعة بمعلومات و أعمال الآخرين، يجب على المحاسب الجنائي عدم اعتماد على أعمال الآخرين وان يقوم بالإفصاح عن أسباب عدم اقتناعه هذا .

2-8-4 توثيق الملفات :

ينبغي أن يكون هناك مصدر أو مرجعية لكل أوراق العمل التي يستخدمها أو يعتمد عليها المحاسب الجنائي عند تنفيذ أو أداء التكليف (والتي تتضمن المستندات أو الملخصات والتي عادة

ما يتم الحصول عليها عن طريق البحوث والسجلات المحاسبية والبنكية والاتفاقيات وسجلات الأعمال الأخرى والمرافعات والهيئات التشريعية والجنائية و القانونية، وخطابات التكليف والمراسلات الأخرى والتقارير المصدرة والجداول والحسابات بما في ذلك كل التفسيرات و الإيضاحات اللازمة، كذلك يجب تسجيل طبيعة ومدى، وتوقيت الإجراءات التي يتم أدائها ونتائج هذه الإجراءات، وتسجيل هويات الأفراد التي تقوم بالتكليف، وتسجيل العمل المؤدى عن طريق المساعدين، كذلك يجب الاحتفاظ بأوراق العمل بطريقة منتظمة، ويجب على المحاسب الجنائي أن يقوم بإجراءات معقولة لضمان حماية أوراق العمل والاحتفاظ بها لمقابلة متطلبات التكليف وللوفاء بأي متطلبات قانونية ذات صلة بالاحتفاظ بالسجلات .

2-8-5 إعداد التقرير :

يقوم المحاسب الجنائي بتوصيل نتائج بحثه واستنتاجاته من خلال تقرير يقوم بإعداده، وفق الأشكال المتعارف عليها سواء كانت مكتوبة أو مرئية أو مسودات أو في شكل مجموعة من النقاط أو أشكال رسمية أو شهادات خطية أو خطابات، على أن يتم ذلك بطريقة من السهل تفسيرها من أصحاب المصلحة .

وينبغي أن يراعي المحاسب الجنائي عند إعداد التقرير، الغرض والاستخدام المتوقع للتقرير، وان يساعد المحكمة في إجراءاتها اذا امكن ذلك بحيث يقدم نتائج بحثه و استنتاجاته بموضوعية و أسلوب غير متحيز، وان تقتصر نتائج البحث و الاستنتاجات على المسألة محل الاهتمام، وان يهتم بكل المعلومات ذات العلاقة والتي قد يكون لها تأثير على نتائج بحثه واستنتاجاته، ويجب أن يتضمن التقرير أيضا المعلومات التالية :

اسم ومؤهلات المحاسب الجنائي وتاريخ التقرير و أهداف التقرير و ظروف التكليف والغرض من إعداده، ونوعية المستندات ومصادر المعلومات التي تم الاعتماد عليها عند إعداد التقرير،

والدرجة التي تم بها الاعتماد على أعمال الآخرين، و الأليات و الإجراءات التي تم أدائها عند إعداد التقرير، والافتراضات الأساسية و أسباب الاعتماد على هذه الافتراضات، والمفاهيم الخاصة باي مصطلحات فنية أو إيضاحات مستخدمة في التقرير، ونتائج البحث والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، كما يجب أن يرفق مع التقرير أي تحليلات وخرائط مؤيدة، والمعلومات الضرورية التي مكنت المحاسب الجنائي من ربط نتائج البحث والاستنتاجات بالتحليلات، و الإشارة إلى أي قيود قد تؤثر على التقرير أو على نتائج البحث و الاستنتاجات .

2-9 التقنيات الاستقصائية الجنائية السبعة :-

تستخدم هذه التقنيات في جمع الأدلة القضائية و البيانات بشكل منظم، حيث أن المحاسبين الجنائيين يتدربون بشكل دائم للاستفادة من العديد من التقنيات المختلفة من ضمنها التقنيات الاستقصائية السبعة المعترف بها والتي تستعمل لجمع الدليل الجنائي وتتمثل التقنيات الاستقصائية السبعة وفقاً للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في الاتي :- (رمضان ، 2010)

2-9-1 مراجعة الوثائق العامة والبحث المستند على خلفية استقصائية :
في بداية التحقيق، قد يجري المحاسب الجنائي أو يكلف محاسب جنائي آخر بإجراء تحقيقات للوصول إلى خلفية استقصائية عن العمل والموظفين و المنافسين و الأطراف ذات العلاقة، و أية أهداف أخرى محتملة من التحقيق، والخلفية الاستقصائية قد تميز المعلومات التاريخية و الحالية و المعلومات الأخرى ذات العلاقة في السجلات الأصلية للملكية الشخصية، و سجلات الشركة والشركاء، والسجلات المدنية و الجنائية، و أنشطة تجارة الأسهم لعضو الإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة، كل هذه المعلومات وغيرها قد تكون مساعدة للمحاسبين الجنائيين، ومن خلال مراجعة السجلات العامة المتوفرة، فإن المحاسبين الجنائيين قد يكونوا قادرين على تحديد أو فهم الدوافع المحتملة (الحوافز أو الضغوط) لممارسة الاحتيال .

2-9-2 مقابلة الأشخاص واسعي الاطلاع :

الهدف الأساسي للمقابلة هو جمع الأدلة من الحقائق التي يتم كشفها والمعلومات الأخرى المقدمة من قبل الشهود، فالمقابلات تجري خلال كامل عملية التحقيق، و يجب على المحاسب الجنائي خلال المقابلات المتلاحقة أن يحصل على معلومات من الشهود، وموضوع التحقيق، والهدف من التحقيق، لكن يجب على المحاسب الجنائي أن لا يقوم بدور المستجوب، حيث أن المحاسب الجنائي يعتبر باحث عن الحقيقة وقد يظهر فاقداً للموضوعية إن قام بدور المستجوب للحصول على الاعترافات، في حين أن الاعتراف قد ينتزع من خلال الدليل الذي حصل عليه المحاسب الجنائي، حيث أن الاستجواب يتم من خلال متخصصين مثل كاشفي الكذب أو المسؤولين عن تطبيق القانون، وبشكل عام فإنه ينبغي على المحاسب الجنائي أن يغطي من خلال المقابلة كل جوانب التحقيق وبشكل متتابع .

2-9-3 المصادر السرية :

في كل المنظمات تقريباً هناك أشخاص يرغبون في تقديم المعلومات شرط أن لا يتعرف عليهم أحد ويظلوا مجهولين، وفي بعض الأحيان ربما أفضل مصادر المعلومات السرية من خلال الهاتف أو الرسائل المجهولة، كذلك الموظفين السابقين يمكن أن يقدموا معلومات قيمة من خلال رسائل الاستقالة و مقابلات نهاية الخدمة، ولكن المصدر السري ربما تكون له دوافع مخفية وراء تقديم المعلومات، وعلى المحاسب الجنائي أن يوازن بين الفائدة من الاعتماد على الدليل مقابل مخاطر الضرر المحتمل في حال أن تكون المعلومات التي تم الاعتماد عليها كاذبة، كما يجب على المحاسب الجنائي أن يكون متعللاً ويتبنى نزعة شك مهنية عالية .

2-9-4 التحليل المختبري للدليل المادي و الإلكتروني :

إن المحاسب الجنائي لديه أدوات متنوعة ومتوفرة للقيام بالتحليل المختبري للدليل المادي و الإلكتروني، فيما يتعلق بالدليل المادي فإن التحليل المختبري يكون من خلال تحليل بصمة

الأصابع والتوقييع المزورة والوثائق المعدلة، أما التحليل المختبري للدليل الإلكتروني فيكون من خلال استخدام برامج الكمبيوتر التي تسمح بأداء إجراءات عديدة، ف لدى المحاسبين الجنائيين القدرة على استرجاع الملفات والمستندات المحذوفة و البحث في البريد الإلكتروني للحصول على دليل للاحتيال عن طريق استخدام تقنية الحاسوب، الذي يساعد كذلك في تحليل عدد كبير من التعاملات المالية، واستخراج العينات الإحصائية وتهيئة البيانات للتحقيقات وفحص الدفاتر للبحث عن إشارات تدل على وجود الاحتيال أو أي تحريف لأرصدة القوائم المالية .

2-9-5 المراقبة المادية و الإلكترونية :

المحاسبين الجنائيين قد يوصوا بالمراقبة المادية أو الإلكترونية الملائمة، اذا تطلبت الظروف استخدام إحدى هذه التقنيات أو كلاهما، حيث يمكن للمحاسب الجنائي استخدام التقنيات المماثلة في مراقبة الأماكن أو الأشياء بعد ساعات العمل الرسمي، فعلى سبيل المثال قد تتم المراقبة لتحديد فيما اذا كان المخزون والمعدات يتم التخلص منها بدون إذن، حيث إن المحاسب الجنائي قد يوصي العميل بتركيب الآت تصوير لحماية أماكن معينة من الشركة، مثل أماكن التخزين، وأماكن صرف النقدية .

2-9-6 العمليات السرية :

إن وجود محققون خاصون يمكنهم الاتصال المباشر مع مرتكبي الاحتيال المحتملين، يمكن أن تكون طريقة فعالة للحصول على المعرفة المباشرة من خلال التفاصيل المحيطة بمخطط الاحتيال، وفي أكثر الحالات قد لا يشارك المحاسبون الجنائيون في العملية السرية، ولكنهم قد يوصون العميل باستخدام هذه التقنية .

2-9-7 تحليل المعاملات المالية :

إن معرفة المحاسب الجنائي لمخططات ومؤشرات الاحتيال تتيح له العديد من الإجراءات التحليلية، وتتضمن هذه الإجراءات التحليلية تحليل دفاتر اليومية وتحليل نسب المقارنة، أو فحص

فرد أو مجموعة لها علاقة بالمعاملات المالية وتحقيقات الهوية وتقييم الجرد، كما قد تشير المسموحات ومردودات المبيعات إلى حركة المبيعات، فالمحاسبين الجنائين لديهم خبرة بالمحاسبة والمراجعة التي تمكنهم من أداء هذه التقنيات .

10-2 اهتمام الدول والجامعات بتعليم المحاسبة الجنائية

تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة بعض الانتقادات بين الحين و الآخر نتيجة اكتشاف بعض الإخفاقات المالية لعدد من الشركات على مستوى العالم، وعقب حدوث هذه الإخفاقات تبدأ مهنة المحاسبة والمراجعة بالقيام ببعض الخطوات للتأكد من الجودة المرتفعة لخدمات المراجع، ونظراً للتطورات السريعة في بيئة الأعمال والتغيرات المتلاحقة في البيئة التنظيمية، فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين يرى ضرورة أن يعمل المنتمون إلى المهنة على تطوير معلوماتهم ومهارتهم المختلفة بما ينعكس على تحسين كفاءتهم المهنية (أحمد، 2009) .

ومع بداية القرن 21 كان هناك العديد من الفضاخ المالية والمحاسبية التي أدت إلى انهيار العديد من الشركات في أنحاء العالم، ونتيجة لذلك كان هناك زيادة ملحوظة في الطلب على المحاسبة الجنائية ما جعل بعض الجامعات تبدأ في منح شهادة بكالوريوس في المحاسبة الجنائية (Hidayat and Al Sadiq, 2014)، الأمر الذي زاد من اهتمام الدول والجامعات بتعليم المحاسبة الجنائية .

1-10-2 دراسة الآثار الإيجابية لتدريس مقرر المحاسبة الجنائية :-

حاول Carpenter وهو عضو هيئة تدريس في جامعة ولاية فلوريدا وكبير مراجعي شركة آرثر أندرسن، دراسة الآثار الإيجابية لتدريس مقرر المحاسبة الجنائية ضمن مقررات برامج المحاسبة في الجامعات على أحكام وقرارات الطلاب المرتبطة بالغش والشك المهني، حيث تم أخذ آراء الطلاب الذين يدرسون مقرر المحاسبة الجنائية عبر ثلاث فترات متباعدة من الزمن (قبل بداية دراسة المقرر، بعد انتهاء تدريس المقرر، بعد 7 شهور من التخرج)، وتبين أن تقييم

الطلاب الحاصلين على تدريب في المحاسبة الجنائية بالنسبة للخطر المبدئي كانت أعلى من تقديراتهم قبل حصولهم على مهارات المحاسبة الجنائية، أيضا تبين أنه بعد تزويد الطلاب بمعلومات إضافية عن مجموعة العوامل والمؤشرات المحتملة لخطر الغش فإن تقديراتهم المعدلة للخطر المبدئي بعد حصولهم على مهارات المحاسبة الجنائية كانت أعلى من تقديراتهم قبل حصولهم على هذه المهارات، وبشكل عام لم تختلف جوهريا أحكام وقرارات الطلاب الحاصلين على مهارات المحاسبة الجنائية فيما يتعلق بتقييم خطر الغش عن أحكام وقرارات مجموعة الخبراء في المحاسبة الجنائية عند المقارنة بينهما، وبالمثل بعد انقضاء فترة 7 شهور من انتهاء الدراسة تبين أن آثار مهارات المحاسبة الجنائية على أحكام وقرارات الخريجين مازالت مستمرة، حيث تبين عدم وجود اختلاف في أحكام وقرارات الطلاب الحاصلين على مهارات المحاسبة القضائية بعد تخرجهم ب 7 شهور لكل من (التقييم المبدئي للخطر، ملائمة التقديرات، العوامل المرتبطة بالخطر، التعديل في التقديرات) عن تقييمهم بعد التخرج وهذا يعنى أن تدريس مقررات المحاسبة الجنائية أدى إلى زيادة مستوى أحكام وقرارات الطلاب المرتبطة بالشك المهني، وأن مهارات المحاسبة الجنائية مازالت مستمرة مع الخريجين، الأمر الذي يشجع كل من المهنيين والشركات على جذب وتوظيف الخريجين من ذوى مهارات المحاسبية الجنائية (أحمد ، 2013) .

2-10-2 استقراء تجارب بعض الجامعات في كيفية تدريس المحاسبة الجنائية :-

فيما يتعلق بكيفية تدريس مقرر المحاسبة الجنائية، فقد أشارت نتائج استطلاع آراء الاكاديميين والممارسين في دراسة (Rezaee et al, 1996) ودراسة (Rezaee et al, 2004) لوجود

مدخلين لتدريس المحاسبة الجنائية هما :-

- المدخل الأول :- يؤيد أصحاب هذا المدخل تقديم مقرر مستقل للمحاسبة الجنائية، حيث يرى أصحاب هذا المدخل أن تقديم مقرر مستقل للمحاسبة الجنائية سيزيد من التركيز على موضوعات

المحاسبة الجنائية خصوصاً الموضوعات المتعلقة بقضية الغش، ويعيب على هذا المدخل عدم وجود الكوادر والكلديات المؤهلة لتقديم مقرر مستقل للمحاسبة الجنائية، ونقص الإمكانيات والوسائل التعليمية اللازمة لتقديم مثل هذا المقرر، ونقص الدعم الإداري وندرة الكتب والمواد التعليمية التي تناولت الموضوع .

- **المدخل الثاني** :- أما المدخل الثاني يهدف لتكامل مقرر المحاسبة الجنائية مع باقي مقررات المحاسبة والمراجعة، ويرى أصحاب هذا المدخل أن ذلك سيضمن تغطية كل الجوانب الأساسية للمحاسبة الجنائية دون الحاجة لإضافة مقرر جديد للمقررات الدراسية الموجودة، ويعيب على هذا المدخل قلة عدد كتب ومراجع المحاسبة والمراجعة الموجود بها موضوع المحاسبة الجنائية ضمن محتوياتها الأساسية، فضلاً عن أن إضافة مقرر المحاسبة الجنائية لمقررات المحاسبة والمراجعة الموجودة سيكون بمثابة عبء إضافي على كل من الكلية والطلبة وسيكون على حساب المقررات الدراسية الحالية .

كما أشارت الآراء في الدراسات السابقة إلى أن تقديم مقرر المحاسبة الجنائية ينبغي أن يكون في مرحلة الدراسات العليا وذلك لضمان حصول الطلبة على فهم كافي للمفاهيم الأساسية للمحاسبة والمراجعة والقانون في مرحلة البكالوريوس قبل السماح لهم بأخذ مقرر المحاسبة الجنائية (نمير، 2008)، كذلك أوضحت دراسة Game و دراسة Messmer أنه من المناسب توفر المؤهلات العلمية التالية في المحاسب الجنائي (راضي، 2011) : بكالوريوس محاسبة أو إدارة أعمال مع دراسات مالية، وأن يكون مجاز قانوناً لممارسة مهنة المراجعة، وأن يجتاز دورات في القانون وعلم الجريمة والتحكيم، وأن يكون لديه شهادة فاحص في الغش القانوني ومثل هذا التأهيل يتطلب توفير أقسام ومقررات دراسية متخصصة في مجال المحاسبة الجنائية، ففي الولايات المتحدة الأمريكية مثلاً تمنح عدة منظمات مهنية شهادات تخول المهني ليكون محاسباً جنائياً، و ذلك بعد

إتمامه لعدة متطلبات تتضمن اكتسابه لمهارات وعلوم متنوعة، حيث تم إنشاء هيئة وطنية للمحاسبين الجنائيين تقوم هذه الهيئة بمساعدة الأعضاء في عملهم كما يتم منح التدريب المطلوب و تحديد المهارات المطلوبة لجعل المراجع الخارجي محاسباً جنائياً، كما قدم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في سنة 2008 شهادة جديدة في المحاسبة الجنائية تتعلق بالجوانب المالية (مشابط، 2010)، كما يوجد عدد كبير من الجامعات الأمريكية التي تقدم برامج تعليمية في المحاسبة الجنائية حيث أن واحد وعشرون كلية وجامعة في الولايات المتحدة تقدم فصول دراسية متنوعة في المحاسبة الجنائية، و أن مجلس الإشراف على شركات المحاسبة القانونية الأمريكي أصدر تعليماته إلى مكاتب المحاسبة القانونية بضرورة وجود فريق متكامل من المحاسبين الجنائيين فيها، و هذا سيزيد الطلب على دراسة المحاسبة الجنائية لسد مثل هذه الاحتياجات (قمبر، 2014).

وسط هذا الجدل القائم بشأن كيفية إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي، تم الاطلاع على بعض الجامعات التي قامت بنشر تفاصيل خططها الدراسية على مواقعها الإلكترونية، حيث قامت جامعة جورجنتاون بإنشاء برنامج منفصل خاص بالمحاسبة الجنائية، للرفع من مستوى المراجعين الخارجيين على أن يشمل البرنامج 8 مقررات وهي (مبادئ المحاسبة الجنائية - فحص الاحتيال - التقارير المالية الاحتيالية - تقنيات المحاسبة الجنائية المتقدمة - التصميم المناسب للضوابط الداخلية للشركات وكشف التلاعب - الاحتيال في البيئة الحكومية - تقنيات التحقيق الجنائي - التحليل القضائي الرقمي)، كما قامت جامعة ألباني بتخصيص ثلاث مواد مستقلة خاصة بالمحاسبة الجنائية في مرحلة البكالوريوس وهي (فحص الاحتيال - المحاسبة الجنائية والكشف عن الغش - تقنيات التحقيق في المحاسبة الجنائية) إضافة إلى مادة مراجعة الحسابات، كما تقدم الجامعة برنامج ماجستير خاص بالمحاسبة الجنائية، على أن

يجتاز الطالب 30 ساعة ويشمل البرنامج المواد التالية :- الأساليب الإحصائية للمحاسبة الجنائية والتأمين - فحص الاحتيال - الغش المالي و حوكمة الشركات - التحليل القضائي الرقمي - تحليل البيانات المالية - إدارة التكاليف المتقدمة - مراجعة النظم المحاسبية المتقدمة - حلقة دراسية في المحاسبة الجنائية - على أن يقوم الطالب باختيار مادتين إضافيتين، أما جامعة إمبيري - ريدل فإنها تمنح درجة البكالوريوس في "علوم المحاسبة الجنائية ومعاينة الاحتيال"، وهي مصممة لتلبية متطلبات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، و على الطالب أن يجتاز 120 ساعة خلال 8 فصول دراسية، ونذكر هنا بعض المواد التي يشملها هذا البرنامج (المحاسبة الجنائية ومعاينة الاحتيال - المحاكم و العدالة الجنائية - مبادئ وإجراءات المراجعة - تقنيات إجراء المقابلات والتكتيكات - قانون الإجراءات والأدلة)، كما تقوم جامعة هارفارد بتخصيص شعبة مستقلة ضمن مرحلة البكالوريوس، تحت اسم المحاسبة الجنائية و فحص الاحتيال، حيث أن هذه الشعبة مستقلة عن شعبة مراجعة الحسابات التي تقدم كمادة منفصلة، أما جامعة ليدز تقوم بتخصيص شعبة مستقلة ضمن مرحلة البكالوريوس، تحت اسم المحاسبة الجنائية والمالية، كما تقوم بتخصيص شعبة مستقلة ضمن مرحلة الماجستير، تحت اسم المحاسبة الجنائية والمالية المتقدمة ، أما جامعة شيفيلد هالم تقدم برنامج ماجستير خاص بالمحاسبة الجنائية و يشمل البرنامج المواد التالية (مقدمة في المحاسبة الجنائية - الشاهد الخبير في الدعاوي القضائية - البحوث والاستشارات في مجال التمويل - تطبيقات المحاسبة الجنائية - الجريمة الإلكترونية - حوكمة الشركات و أخلاقيتها - طرق البحث - ثم يقدم الطالب رسالة الماجستير)، أما جامعة ويبستر فهي تقدم ثلاث مواد خلال مرحلة البكالوريوس وهي كالآتي (المراجعة - المراجعة والمسئوليات المهنية - مقدمة في المراجعة الداخلية وتقنية المعلومات، كما تقدم الجامعة برنامج ماجستير تحت مسمى "علوم المحاسبة الجنائية"، على أن يجتاز الطالب 37 ساعة ويشمل البرنامج المواد التالية

(مقدمة في المحاسبة الجنائية - الإجراءات القانونية و الأخلاقيات المهنية في المحاسبة الجنائية - تقييم الأعمال - موضوعات خاصة في محاسبة التقاضي - تحليلات المحاسبة الجنائية - المراجعة الداخلية - دراسة حالة في المحاسبة الجنائية - الشاهد الخبير في الدعاوي القضائية - مقدمة في المحاسبة الجنائية الإلكترونية - المحاسبة الجنائية المتقدمة - التحقيق في الاحتيال المالي - على أن يقوم الطالب باختيار مادتين إضافيتين) .

أما في ليبيا لا توجد مهنة المحاسب الجنائي إلا أن هناك قانون منظم للخبرة القضائية في ليبيا والذي صدر في 15-8-1956 وعدل (بالقانون رقم 1 لسنة 2003)، الذي أشار في المادة الأولى بأن من يقوم بأعمال الخبرة أمام المحاكم هم خبراء متخصصون في المجالات كافة، يستعان برأيهم الفني أو العلمي عند الاقتضاء، كما نصت المادة الخامسة من القانون و المادة الثانية من لائحة التنفيذية أن يكون الخبير حاصلاً على المؤهلات الدراسية التخصصية مع خبرة عملية تحدها لجنة الخبراء وذلك ضمن الشروط الواجب توافرها فيمن يقيد اسمه في جدول الخبراء (الخبير القضائي) .

إلا أن مفهوم الخبير القضائي في البيئة الليبية لم يكن بالمفهوم العلمي الذي تم التطرق إليه سابقاً، بل كان مجرد القيام ببعض أعمال المحاسبة مثل مشاكل التركات أو الخصومات بين الشركاء لتحديد أنصبتهم في التصفية أو أحياناً مراجعة للشركات أثناء حدوث خصومة .

إن الحاجة إلى المحاسبة الجنائية فرضتها التحديات التي تواجه مجال الأعمال، إذ يعمل المراجع الخارجي وفق معايير مهنية وقوانين، ويتوقع منه أن يكون لديه كحد أدنى معرفة ومهارات كافية لاكتشاف الغش المادي في القوائم المالية، ولكن متخصصي المحاسبة الجنائية وفحص الغش يمتلكون مجموعة من المهارات التي تجعلهم أقدر على ذلك، كما يمكنهم استخدام هذه المهارات

في مجالات متعددة، و في الدول المتقدمة تم تحقيق خطوات واسعة في تنظيم و تعليم مجال المحاسبة الجنائية .

2-11 المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة الجنائية :-

اهتمت العديد من المنظمات المهنية بالمحاسبة الجنائية نتيجة لأهميتها واعتبارها مجالاً جديداً من مجالات المحاسبة والمراجعة، و أصدرت هذه المنظمات بعض الإصدارات المهنية التي توضح فيها معنى المحاسبة الجنائية و أنواعها ومجالاتها ومنتجها المهني والهدف منها، كما أوضحت هذه المنظمات ما يقوم به المحاسب الجنائي والصفات والمهارات الواجب توفرها فيه حتى يستطيع أداء عمله بكفاءة، ومن أهم هذه المنظمات (مشابط، 2010) :- مجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، مجلس الرقابة على أعمال حسابات الشركات العامة الأمريكية، والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، والمعهد الأسترالي للمحاسبين القانونيين .

كذلك و لأهمية المحاسبة الجنائية وتطورها السريع في السنوات الأخيرة، قامت المزيد من المنظمات والمعاهد بتنظيم هذه الخدمة لتتوفر فيها المصداقية وتحوز على ثقة المجتمع، حيث يمكن ذكر أنواع الهيئات و المعاهد التي تهتم بالمحاسبة الجنائية ومن أهمها (كريم و الطاهر، 2005) (Hopwood and et, al. 2008) :- جمعية المحاسبة الأمريكية، جمعية المتخصصين القانونيين في مراجعة الاحتمالات، مجلس معايير المحاسبة المالية، لجنة تبادل الأوراق المالية، مجلس معايير المراجعة والتأمين الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين، مجلس معايير المحاسبة الحكومية، جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين، الجمعية الوطنية لمحلي التقييم المعتمدين، جمعية خدمات الدعم القضائي الوطنية، المجلس الأمريكي للمحاسبة الجنائية، مجموعة العمل الفني للتعليم عن الاحتيال و المحاسبة الجنائية .

ولعله من الأهمية وبسبب التركيز في هذا الفصل على تعليم المحاسبة الجنائية، أن نذكر بعض الشهادات المهنية التي تمنحها الهيئات و المعاهد لغرض تجهيز المراجعين وفقاً لمتطلبات تدريبية وتعليمية معينة لتوفير محاسبون جنائيون قادرون على كشف كل أنواع الاحتيال ومواجهة الغش والفساد المالي .

ومن هذه الشهادات المهنية ما يلي (كريم و طاهر، 2005، ص 156) :-

شهادة أخصائي لمراجعة الاحتيال معتمد .

شهادة محاسب جنائي معتمد .

شهادة محاسب قانوني جنائي معتمد .

2-12 متطلبات تفعيل مهنة المحاسبة الجنائية (راضي ، 2011) :-

لاشك أن وجود تنظيم مهني لخدمات المحاسبة الجنائية يحقق جودة عالية في ظل تعدد المجالات التي تنطرق إليها خدمات مهنة المحاسبة الجنائية، بما أن المحاسبة الجنائية تتطلب وجود تأهيل علمي وعملي، فضلاً عن ضرورة توافر مقومات محددة وسمات وخصائص مميزة، بالإضافة إلى مجموعة من التشريعات الحاكمة التي تعمل على توفير الضوابط والضمانات اللازمة لتقديم تلك الخدمة بجودة عالية .

وعليه يمكن استعراض متطلبات تفعيل مهنة المحاسبة الجنائية كما يلي :

2-12-1 متطلبات التأهيل العلمي والاكاديمي :-

إن الذي يمارس خدمة المحاسبة الجنائية ينبغي بداية أن يكون مؤهلاً من الناحية العلمية، وأن يكون كحد ادنى ملماً بالتشريعات القضائية والضريبية والفهم الواعي لمعايير المحاسبة المالية و علاقتها بالعرض و الإفصاح العام، وكذلك الفهم الواعي لمعايير المراجعة ودور المراجعة الخارجية في تحقيق المصدقية و إضفاء الثقة في القوائم المالية المنشورة، وكذلك الإلمام بقواعد ومفاهيم التحكيم ومبادئه، و أسس التقويم والفصل في المنازعات على أساس سليم شرعاً وقانوناً، بالإضافة

إلى القدرة على البحث والتحليل وتوضيح الحقائق و إبداء الرأي، وهذا التأهيل يتطلب توفير أقسام ومقررات دراسية متخصصة في مجال الفحص القانوني والمحاسبة الجنائية و الغش القانوني، ومنح شهادات متخصصة في تلك المجالات، ويجب أن يتوفر كوادر بشرية من أعضاء هيئة التدريس مؤهلة ومدربة لتدريس مثل هذه المقررات .

وبالنسبة لمستوى المعرفة والمهارات المطلوبة للتأهيل العلمي لمهنة المحاسبة الجنائية فإنه ينبغي أن تشمل ما يلي (TWG,2007):-

أولاً: المعرفة الضرورية أو الأساسية :-

وتشمل أساسيات المحاسبة متمثلة في التعرف على القوائم المالية الأساسية و تأثير الديون والاعتمادات على أرصدة الحسابات و تحليل الحسابات و حساب النسب المالية الأساسية، و التعرف على مفاهيم المراجعة الأساسية المتمثلة في الشك المهني و معايير المراجعة و الهيئات والمنظمات المهنية و أنواع أدلة المراجعة وأساسيات الإجراءات المالية للصفقات والرقابة الداخلية و أساسيات قانون العمل و المهارات الأساسية للكمبيوتر وتكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى ضرورة معرفة مهارات الاتصال (شفوية أو مكتوبة) و التعرف على أخلاق المهنة والالتزام بها .

ثانياً : المعرفة العامة للمحاسبة الجنائية :-

وهي التعرف على أساسيات المحاسبة الجنائية وتشمل تعريف الاحتيال وتعريف المحاسبة الجنائية ، ومناقشة أساسية لدور المراجعين والمهنيين المختصين في المحاسبة الجنائية ومواجهة الاحتيال ونظرة عامة عن من يرتكب الاحتيال ولماذا ، وكذلك التعرف على مثلث الاحتيال (وهي الفرصة والضغط و التبرير)*، والمناقشة لمنع وردع و كشف الاحتيال والتحقق فيه ومعالجته، بالإضافة لنظرة عامة لأفعال الاحتيال وتتضمن اختلاس الممتلكات والتقارير المالية

* - ينطوي حدوث الاحتيال على مجموعة من العوامل المشتركة التي تكون حاضرة عند حدوث عمليات الاحتيال على جميع المستويات وفي أي وحدة اقتصادية، لقد تعارف على تسمية هذه العوامل بمثلث الاحتيال، وقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى هذه العناصر الثلاثة المكونة لهذا المثلث وهي (الفرصة، الضغط، التبرير) ، (الجبوري و الخالدي، 2013) .

المضلة، ومناقشة الإشارات الحمراء* ومناقشة معالجة الاحتيال، والتعرف على المقاضاة الجنائية والمدنية والرقابة الداخلية، وكذلك مناقشة أنواع الارتباطات الاستشارية الجنائية والقضائية .

ثالثاً : المعرفة المتعمقة للمحاسبة الجنائية :-

على المحاسب الجنائي أن تكون له معرفة متعمقة في علم الأجرام وعلم النفس، والتعرف على البيئة التنظيمية و القانونية و القضايا الأخلاقية، والتعرف العميق على أساليب اختلاس الممتلكات والتحرير والاحتيال في القوائم المالية، والتعرف على الاحتيال والمحاسبة الجنائية في البيئة الرقمية، وكذلك على المحاسب الجنائي التعرف بعمق على الخدمات الاستشارية القضائية والجنائية، ولكي يتمكن المحاسب الجنائي من تحقيق أهداف المحاسبة الجنائية يجب أن تتوفر لديه العديد من المهارات إلى جانب المعارف السابقة، وهذه المهارات تشمل (الجمال،2012) :

مهارات اكتشاف الغش في القوائم المالية، مهارات تحليل ضعف الرقابة الداخلية وتحديد فرص الأعمال غير المشروعة، مهارات تقييم الخسائر التي تتحملها المنشأة بسبب الغش والفساد، مهارات تفسير القوانين المختلفة وربطها ببعضها البعض، مهارات التواصل والاتصال مع الأطراف المختلفة، مهارات في كيفية استخدام السجلات القانونية العامة، مهارات تحليل ومقارنة الأنواع المختلفة للمعلومات ومصادرها، مهارات عرض النتائج بالأسلوب الذي يدعم الدعاوى الإدارية والمدنية والجنائية، القدرة على العمل بروح الفريق، مهارات في كيفية استخدام النظام القانوني لاستدعاء سجلات المصارف وتقارير الائتمان وسجلات الأعمال الخاصة لدعم عملية الاستقصاء عن الغش، المهارات السلوكية و الإدارية، ومن وجهة نظر أخرى يمكن تحديد مؤهلات المحاسب الجنائي كما يلي (السيسي، 2006) :-

* - الإشارات الحمراء : وهي المؤشرات التي تدل على حدوث الغش مثل وجود عمليات محاسبية شاذة أو أحداث غير مفسرة أو عناصر غير عادية للعملية المالية قد تؤدي إلى أرباح غير عادية، أو تغيرات سلوكية أو تغير في نمط الحياة... الخ .

يجب أن يكون لدى المحاسب الجنائي خلفية علمية ومهنية وعملية متعمقة في المحاسبية و المراجعة، ومعرفة متكاملة بالرقابة الداخلية، وفهم أساسيات البيئة القانونية، ومهارات الاتصال والتحري، وكيفية إدارة المخاطر وضبط الغش، ويجب أن يكون المحاسب الجنائي مبدعاً و متميزاً وذو ثقة بأدائه وعمله، ولديه فضول لمعرفة وتفهم الأمور، كما يجب أن يكون لديه إصرار ومثابرة في أداء العمل، وأن يكون لديه المقدرة على المنافسة والجدل في الدعاوى القضائية، ويجب أن يكون لديه خبرة عالية في الحصول على المعلومات وذكاء وقوة ملاحظة، ويجب أن يكون المحاسب الجنائي مؤهلاً وحاصلاً على شهادة خبرة مهنية تميزه لكي يكون محاسباً جنائياً وفاحصاً للغش .

2-12-2 متطلبات التأهيل العملي :-

مما لا شك فيه أن إجراءات المحاسبة الجنائية تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدرة التعليم الأساسي و الأكاديمي الذي حصل عليه المحاسب الجنائي، فإنه لن يكون كافياً وحدة دون الحصول على الخبرة الكافية و التأهيل العملي الذي يمكنه من ممارسة التقديرات الشخصية و الحكمية اللازمة حال أداء مهامه، الأمر الذي يحتاج معه المحاسب الجنائي إلى الحصول على قدر كافي من التدريب العملي، على أن يكون هذا التدريب في المجال المحاسبي و القانوني .

2-12-3 متطلبات شخصية و سلوكية :-

هناك مجموعة من المتطلبات الشخصية و السلوكية ينبغي توافرها في من يرغب مزاوله هذه المهنة، فضلاً عن أن هناك أيضاً مجموعة من المعارف و المهارات المهنية والتي يمكن تناولها على النحو التالي (نمير ، 2008) :

- المعرفة و المهارات المهنية مثل : المعرفة العميقة بمبادئ و أساليب المحاسبة والمراجعة، و المعرفة المتعمقة بعناصر القوائم المالية و القدرة على تحليلها و المراجعة الانتقادية لها، بالإضافة

إلى القدرة على فهم أنظمة الرقابة الداخلية والضوابط الخاصة بمنع الغش و المخاطر المحتملة، كما يجب أن يكون هناك معرفة بالكمبيوتر و تكنولوجيا المعلومات، وفهم إجراءات المراجعة من خلال الكمبيوتر، بالإضافة إلى المعرفة بأساليب الغش و أنواعه وطرق اكتشافه، كما يجب امتلاك المعرفة الكافية بالقانون المدني والجنائي و المعرفة بإجراءات المحكمة والنظام القانوني، و يجب أن يكون هناك فهم شامل لسياسات حوكمة الشركات و القوانين و القواعد التي تحكم هذه السياسات .

- **المهارات الشخصية** مثل : الصبر والمثابرة في حل المشاكل وتحليلها و القدرة على التفكير و الأبداع، بالإضافة إلى الفضول وحب الاستطلاع و القدرة على التفكير المتعمق في المشكلة و التفكير بأسلوب مرتكبي الغش و الفساد، وتحليل الدوافع و الأهداف، كما يجب أن يكون لدى المحاسب الجنائي القدرة على إصدار أحكام صحيحة و آراء مهنية تستند على القانون .

2-12-4 متطلبات تشريعية و مهنية :-

حيث يجب أن تكون هناك قوانين وتشريعات ملزمة تحدد واجبات و مسؤوليات المحاسب الجنائي وتلزم جميع أصحاب المصلحة بالاستعانة به، بالإضافة إلى متطلبات مهنية تتمثل في إصدار معايير لتنظيم تلك المهنة، و إنشاء تنظيمات مهنية ترعى المهنة و تنظم الاختبارات و برامج التدريب كمتطلبات لمزاولة المهنة .

سيتناول الفصل الثالث مراجعة الدراسات التطبيقية السابقة وتكوين الاطار النظري للدراسة وصياغة

فرضياتها

الفصل الثالث

الدراسات التطبيقية السابقة وتكوين الاطار النظري للدراسة وصياغة فرضياتها

يتناول هذا الفصل استعراض للدراسات السابقة وتكوين الاطار النظري للدراسة وصياغة

فرضياتها .

3-1 الدراسات السابقة :-

يستعرض هذا الجزء بعض الدراسات السابقة التي أجريت حول المحاسبة الجنائية .

1- نجوى السيسى (2006) دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية .

هدفت الدراسة إلى تحديد ماهية و أهمية و أهداف المحاسبة القضائية ومدى اختلافها عن المراجعة الخارجية و إمكانية تطبيقها في البيئة المصرية، وتحديد اهم المتطلبات الأساسية في المحاسب القضائي ومدى اختلافها عن المتطلبات الأساسية في المراجع الخارجي، وتحديد دور المحاسب القضائي في تأييد دعاوى القضائية والحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية، وذلك عن طريق إجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين بكل من الجهاز المركزي للمحاسبات و إدارة الخبراء بوزارة العدل، مع إعداد استمارة استبيان لاستطلاع الآراء وتجميع البيانات من مكاتب المحاسبة والمراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك اختلافاً بين مفهوم المحاسبة القضائية و مفهوم المراجعة الخارجية، كما أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي الحالي غير كاف و لا يتضمن المعرفة بالأساسيات القانونية ولا يؤهله إلى إبداء الرأي وتقديم التقرير والشهادة أمام النيابة، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مشاكل تعوق تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية وهي تتمثل في عدم الوعي بأهمية زيادة كفاءة التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي بالإضافة لعدم وجود تشريع أو جهة معينة ملزمة بتطبيق المحاسبة القضائية وعدم توفر الإمكانيات اللازمة للتأهيل، كما قدمت الدراسة توصيات أهمها ضرورة أن يكون هناك تطوير لمناهج المحاسبة في

الكليات والجامعات ومراكز التدريب المتخصصة لأعداد محاسبين قضائيين، وضرورة أن يكون هناك قائمة محددة للمراجعين الخارجيين المزاولين لمهنة المحاسبة القضائية وتكون بمثابة لجنة استشارية متعارف عليها لدى القضاء، ويتم اختيار الخبير من بينها في حالة وجود شكوك حول وجود غش في القوائم المالية .

2- مريم رمضان (2010) مدى توفر المقومات الأساسية للمراجع الخارجي الليبي للعمل كمحاسب ومراجع جنائي .

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان المراجع الخارجي الليبي لديه مقومات العمل كمحاسب ومراجع جنائي و القيام بالعمل كخبير حسابي، وتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين الذين يزاولون المهنة من خلال مكاتب خاصة في مدينة بنغازي و المراجعين الخارجيين بجهاز المراجعة المالية فرع بنغازي و الخبراء المقيدين بالجدول في محكمتي الشمال والجنوب ببنغازي، وقدمت الدراسة التوصيات التالية :- (1) يجب تنظيم دورات للمراجعين الخارجيين للعمل في هذا المجال (2) يجب أن تنظم الجهات المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة في ليبيا دورات تدريبية مكثفة للمراجعين من اجل تنمية مهاراتهم في تقنية المعلومات والبرامج المختصة لمكافحة الاحتيال و التزوير في البيئة الإلكترونية، (3) كما أوصت الدراسة بضرورة تناول موضوع المحاسبة و المراجعة الجنائية ضمن مقررات المحاسبة في كلية الاقتصاد .

3- مقدار جليلي (2012) المحاسبة القضائية و إمكانية تطبيقها في العراق .
فقد هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية وبيان أهميتها و أهدافها وخصائصها، و إظهار الفرق بين المحاسبة القضائية و المراجعة الخارجية ومراجعة الغش والاحتيال، كذلك سعت الدراسة إلى توضيح الهدف من المحاسبة القضائية ودور المحاسب القضائي والسمات الشخصية التي يتميز بها، وكذلك التعرف على مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق والفرق بينها وبين مهنة الخبير في محاكم البيئة العراقية، حيث قام

الباحث بدراسة نظرية على البيئة العراقية وشملت الدراسة المحاكم و الجهات الضريبية، حيث قدم الباحث من خلال دراسته التوصيات التالية :- (1) ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم وفي لجان الاعتراض بدوائر الضرائب، وتطوير عمل الخبير بما يتناسب مع متطلبات المحاسبة القضائية، (2) تطوير المناهج المحاسبية في أقسام المحاسبة بالجامعات العربية ومراكز التدريب المتخصصة بهدف إعداد محاسبين قضائيين مؤهلين للعمل كخبراء ومستشارين في الدعاوي القضائية وتتوير القضاء و معاونته في تحقيق العدالة، (3) تحقيق التعاون الكامل بين المراجع الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل الدور في تأييد الدعاوي القضائية التي تتعلق بالأمر المالية والمحاسبية، (4) إعادة النظر في إجراءات دوائر الضريبة والقيام بتكليف محاسب قضائي لفحص القوائم المالية التي تقدم من المكلفين .

4- مقداد جليلي و رافي جميل (2012) دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال - دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي .

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة القضائية والدور الذي تلعبه في كشف ومنع عمليات غسيل الأموال من خلال التعرف على المهارات التي يمتاز بها المحاسب القضائي فضلا عن المؤهلات العلمية و المهنية التي يتمتع بها، حيث اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات والرسائل الجامعية ذات الصلة بالموضوع والتصفح على الإنترنت ودراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي (FBI) ، وقدمت الدراسة التوصيات التالية (1) باعتبار الجامعات رافدا أساسيا يرفد سوق العمل بالخريجين تقع عليه مسؤولية الارتقاء ببرامج التعليم المحاسبي وفق متطلبات سوق العمل بما يواكب التغيرات البيئية العالمية ونخص هنا البرامج التعليمية المحاسبية و إدخال مفاهيم المحاسبة القضائية ضمن تلك البرامج، (2) إنشاء وحدة المحاسبة القضائية في كل دوائر محاكم هيئة النزاهة العراقية والبنك المركزي العراقي ومسجل الشركات ودوائر الهيئة العامة للضرائب وسوق العراق للأوراق المالية وتوفير بيئة مناسبة لعمل

المحاسب القضائي في تلك الدوائر، العمل على الاستفادة من تجارب بعض الدول المتقدمة في مواجهة عمليات غسل الأموال باستخدام المحاسبين القضائيين كجزء مهم في عملية المواجهة .

5- عبدالرحمن زهير و رافي جميل (2013) تطوير مناهج التعليم المحاسبي في العراق ودورها في الحد من الفساد المالي و الإداري - مدخل المحاسبة القضائية والاستقصائية .

هدفت الدراسة إلى طرح احدى المعالجات الخاصة بظاهرة الفساد المالي و الإداري في العراق من خلال التعريف والتدريب على تقنيات المحاسبة القضائية والاستقصائية، والمطالبة بإدخالها ضمن المقررات الدراسية في التعليم المحاسبي بكافة مستوياتها الدراسية في مؤسسات التعليم العراقية المعنية في مجال المحاسبة والتدقيق، حيث اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي في هذه الدراسة من خلال الاعتماد على الكتب و الرسائل و البحوث والمواقع الإلكترونية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن اقرب اختصاص في العراق لتخصص المحاسبة القضائية هو حامل شهادة المحاسبة القانونية الذي يؤدي دورا مهما في عملية التدريس أو التدريب على تخصص المحاسبة القضائية بعد إكماله شروط منح هذه الشهادة، و أوصت الدراسة بانه يجب الاهتمام بتخصص المحاسبة القضائية و إدخاله ضمن المقررات الدراسية في مراحل التعليم المحاسبي كافة (دبلوم، بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه) على غرار ما هو موجود في الدول المتقدمة من خلال الاستفادة من تجارب هذه الدول نظرا لتأثيره الإيجابي في عملية رفد المجتمع بمحاسبين مؤهلين وذوي خبرة في عمليات التقصي والتحقيق في التعاملات التجارية والمالية والاقتصادية .

6- جميلة قمبر (2014) مدى ادراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية.

هدفت الدراسة إلى قياس مدى ادراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية وتحديد المعوقات التي

يمكن أن تمنع أو تحد من دمج المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية، يتكون مجتمع الدراسة من جميع أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بالجامعات الليبية في المنطقة الغربية، وتوصلت الدراسة لبعض النتائج أهمها : يوجد إدراك لدى هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالمنطقة الغربية لأهمية المحاسبة الجنائية، كما أن هناك إدراك لضرورة دمج المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي، وأشارت الدراسة كذلك إلى أن مستوى الإدراك لأهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي يعزى إلى المتغيرات الآتية : المؤهل العلمي، الدرجة العلمية، عدد سنوات الخبرة، وقدمت الدراسة التوصيات التالية :- (1) وجوب تعزيز ادراك أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية بأهمية المحاسبة الجنائية وتعريفهم بمزايا استخدامها في مجالات الأعمال المختلفة وتشجيع البحث العلمي والعمل في هذا المجال، (2) يجب البدء في العمل على إيجاد آلية لكيفية دمج المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي وتخصيص ميزانيات لتنفيذ هذه الآلية والاستفادة من الخبرات العربية والدولية في هذا المجال، (3) ضرورة البدء في تدريب الكوادر البشرية التي سيكون لها دور في تعليم المحاسبة الجنائية بالجامعات الليبية في الدول التي لها خبرة كبيرة في مجال المحاسبة الجنائية .

7- محمود غنيم (2014) نحو اطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع و اكتشاف الغش في البيئة المصرية .

هدفت الدراسة إلى تقديم اطار متكامل مقترح لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف

الغش في البيئة المصرية ويتفرع هذا الهدف إلى أهداف فرعية أهمها تحليل التأصيل والتوصيف

المهني للمراجعة القضائية كأحد الأركان الهامة والجوهرية من أركان منظومة اكتشاف الغش

والاحتيال المالي، مع تحليل واقع الممارسة المهنية للمراجعة القضائية و استقصاء آراء عينات

الدراسة على الاطار المتكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، وتمثل مجتمع الدراسة في مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية و الاكاديميين ومراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومستخدمي القوائم المالية .

و قدم الباحث التوصيات التالية :- (1) ضرورة أن يكون هناك تكامل بين عمل المراجع القضائي وعمل مراقب الحسابات، كمرحلة انتقالية حتى يتم التأهيل العلمي والعملي لمراقب الحسابات، لكي يتمكن من القيام بعمل المراجع القضائي بصفة مستقلة، (2) ضرورة إضافة خدمة المراجعة القضائية ضمن تشكيلة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر مسايرة للتوجه العالمي في استخدام الوسائل الحديثة في فحص وكشف ومنع الغش في الشركات، (3) ضرورة أن تقوم الجامعات المصرية بتفعيل متطلبات الاطار المقترح والخاص بتخصيص منهج مستقل للمحاسبة والمراجعة القضائية ضمن مناهج تخصص المحاسبة بكلية التجارة، مع توجيه الاهتمام المناسب لأعضاء هيئة التدريس لمناقشة الحالات العلمية التي تناولت حالات الغش والفساد المالي في الشركات، كما أوصى الباحث بأهمية إجراء المزيد من البحوث العلمية في مجال المراجعة القضائية .

8- أحمد السنوسي (2015) مدى إدراك الخبير الحسابي الليبي لمتطلبات المحاسبة القضائية . هدفت إلى دراسة مدى إدراك الخبراء الحسابيين ضرورة أن تتوفر في الخبير الحسابي الليبي السمات والخصائص المطلوبة في المحاسب القضائي بالإضافة إلى توفر المهارات المستحسنة و المهارات البرمجية التي تحتاجها مهنة المحاسب القضائي، وتكون مجتمع الدراسة من الخبراء الحسابيين المقيدون في جدول الخبراء بمحكمة استئناف مصراته و المحاكم الابتدائية في مدن مصراته وبن وليد والجفرة وسرت و إجدابيا، وقدمت الدراسة التوصيات التالية :- (1) حث الخبراء الحسابيين على التحلي بالسمات والخصائص المطلوبة في المحاسبين القضائيين في الدول

المتقدمة، (2) مطالبة الخبراء الحسابيين بامتلاك المهارات الأساسية و المستحسنة المطلوبة في المحاسبين القضائيين في الدول المتقدمة، (3) تحفيز الخبراء الحسابيين على إتقان استخدام الأدوات البرمجية التي تحتاجها الخبرة القضائية .

9- عادل محمد و عبدالرحمن عبدالله (2015) دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية .

هدفت الدراسة إلى التعرف على تعريف و أهداف المحاسبة القضائية، و معرفة مساهمة عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، و معرفة مساهمة عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتمثل مجتمع الدراسة في جميع المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة بالسودان، و قدمت الدراسة التوصيات التالية :- (1) ضرورة تبني المحاسبة القضائية كمهنة جديدة في مجال المحاسبة من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، (2) ضرورة عمل شهادة المحاسب القضائي لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية، (3) ضرورة أن ينشئ مجلس تنظيم المهنة مراكز للتدريب على عمليات التقييم والتحري عن الاحتيال والمخالفات المالية .

10 - Seda and Kramer (2008) "The Emergence of Forensic Accounting Programs in Higher Education" .

هدفت الدراسة إلى التعرف على كيف قامت بعض الجامعات في الولايات المتحدة الأمريكية بدمج المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم المحاسبي، والتعرف على الجامعات التي تقدم برنامج المحاسبة الجنائية ضمن مناهج التعليم العالي، والتعرف على الكليات والجامعات التي لا تقوم بتغطية المحاسبة الجنائية ضمن مناهجها الدراسية وما هي معوقات ذلك، حيث تكون مجتمع الدراسة من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة، و قام الباحث باختيار 1000 أكاديمي بشكل عشوائي، وكان معدل الاستجابة الصالحة للاستعمال 15% (150 من المشاركين في

الاستبيان)، وتوصلت الدراسة إلى أن 34% من الجامعات تقدم المحاسبة الجنائية كمسار منفصل، 7% تقدم المحاسبة الجنائية كمسار في برنامج المحاسبة، 34% من الجامعات تقدم المحاسبة الجنائية ضمن مناهج المحاسبة والمراجعة، 25% من الجامعات لا تغطي المحاسبة الجنائية حالياً، وكانت أسباب عدم تغطية المحاسبة الجنائية لدى بعض الجامعات تتمثل في محدودية الغرف لدورات إضافية في منهج المحاسبة، وعدم وجود أعضاء هيئة تدريس مؤهلين لتدريس موضوعات المحاسبة الجنائية، وعدم اهتمام الإدارة وعدم وجود الدعم الكافي، كما يرى البعض انه لا توجد أهمية كبيرة للمحاسبة الجنائية ليتم تضمينها في مناهج التعليم العالي، وندره الموارد التعليمية، و أوصت الدراسة بضرورة إدراج المحاسبة الجنائية ضمن المناهج الدراسية للمستويين الجامعي والدراسات العليا، لما لذلك من فائدة لمؤسسات التعليم العالي وبرامج المحاسبة والاكاديميين والممارسين والطلاب والاقتصاد والمجتمع بشكل عام .

11 - Davis and et,al. ، (2009) "Characteristics and Skills Forensic Accountant".

هدفت الدراسة إلى التعرف على الميزات والخصائص الرئيسية والمهارات الأساسية التي يتوقع من المحاسبين الجنائيين امتلاكها، وتكون مجمع الدراسة من المحاسبين القانونيين والمحامين والاكاديميين في مجال المحاسبة وتكونت عينة الدراسة 779 ورقة استبيان قابلة للتحليل، وتوصلت الدراسة إلى أن الخصائص التحليلية هي الميزة الرئيسية التي يتوقع من المحاسبين الجنائيين امتلاكها، كما أن مهارات الاتصال والقدرة على تبسيط الأمور والقدرة على تقديم الآراء للجهات القضائية لها تأثير مهم على نجاح المحاسب الجنائي، كما أوصت الدراسة للجمعيات المتخصصة والمؤسسات الأكاديمية بضرورة التوسع في برامج المحاسبة لتمكين المحاسب الجنائي من مقابلة وتجاوز توقعات السوق .

12 - Modugu and Anyaduba (2013) "Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: An Empirical Approach" .

هدفت الدراسة إلى تحديد ما اذا كان هناك اتفاق على فعالية المحاسبة الجنائية في اكتشاف الاحتمالات و تحسين جودة إعداد القوائم المالية، ومدى فعاليتها في تحسين الرقابة الداخلية، حيث تكونت عينة الدراسة من 143 ورقة استبيان قابلة للتحليل من مجتمع الدراسة المتمثل في محاسبي الشركات و مراجعون داخليون وخارجيون بالإضافة إلى موظفي الإدارة العليا لهذه الشركات، حيث توصلت الدراسة بان هناك اتفاق على فعالية المحاسبة الجنائية في اكتشاف الاحتمالات المالية وتحسين جودة إعداد القوائم المالية، كما أنها فعالة في تحسين الرقابة الداخلية، و أوصت الدراسة بضرورة أن يقوم معهد المحاسبين القانونيين النيجيري ولجنة الجامعات الوطنية بتشجيع ووضع حقل المحاسبة الجنائية في تخصص المحاسبة في الجامعات النيجيرية، كما يجب على الحكومة أن تهتم بالمحاسبة الجنائية من اجل المراقبة والتحقيق في أي شكوك عن وجود فساد أو عمليات احتيال مالي .

13 - Kaur (2014) "FINANCIAL FORENSICS: WAY TO ABATE CORRUPTION".

هدفت الدراسة إلى معرفة ما اذا كان هناك تبني كامل للمحاسبة الجنائية في الهند، وتحديد ما اذا كان هناك حاجة للمحاسبة الجنائية في الهند، وما مدى المعرفة بأهمية المحاسبة الجنائية، وركزت الدراسة على استعمال المحاسبة الجنائية لتحديد دورها في التحري على مختلف عمليات الغش، وتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين لدى بعض الشركات في الهند، حيث كانت عينة الدراسة القابلة للتحليل 40 ورقة استبيان، حيث لوحظ من خلال الاستبيان بأن بعضهم لا يعرف معنى المحاسبة الجنائية، ولكن العديد منهم يعرفون معناها ويعتقدون بأهميتها، وكان هناك شعور بأن هناك حاجة مستعجلة لهذه المهنة في الهند، حيث ومن خلال مفهوم المحاسبة الجنائية يعتقد أغلب أفراد عينة الدراسة أن المحاسبة الجنائية تساعد على وضع حد للفساد، لذلك فقد أوصت

الدراسة بتبني نظام كامل للمحاسبة الجنائية حتى تكون طريقاً لوضع حد للفساد المالي في الهند، وأوصت الدراسة كذلك بضرورة القيام بالمزيد من البحوث للارتقاء بالمحاسبة الجنائية للأفضل .

14 - Hidayat and Al sadiq (2014) "A Survey on the Need to Offer Forensic Accounting Education in the Kingdom of Bahrain" .

استكشفت الدراسة مدى معرفة الممارسين للمحاسبة الجنائية ووجهات نظرهم حول توقعات الطلب عليها مستقبلاً، وأهمية الفائدة المرجوة من التعليم المحاسبي في مجال المحاسبة الجنائية وأهمية دمج بعض المواضيع الخاصة بها في المناهج المحاسبية، وتمثل مجتمع الدراسة في ممارسو مهنة المحاسبة في البحرين وتكونت عينة الدراسة من 73 محاسب، وتوصلت الدراسة إلى أن غالبية المستطلعين على دراية بالمحاسبة الجنائية وأن مصادر معلوماتهم حول المحاسبة الجنائية هو فصول الدراسة تليها ورش العمل والمجلات، ويتوقعون زيادة الطلب على المحاسبة الجنائية مستقبلاً، وأكدت الدراسة أن المؤهل العلمي والخبرة العملية تؤثر على مستوى الوعي من حيث الفوائد المرجوة من المحاسبة الجنائية وعلى أهمية إدماج موضوعات المحاسبة الجنائية في المناهج المحاسبية للجامعات في البحرين، وأوصى الباحثان بضرورة تدريس المحاسبة الجنائية من أجل تغطية الطلب على هذا المجال مستقبلاً، وأوصى الباحثان أيضاً بإجراء بحوث مستقبلية لمعرفة رأي أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة بضرورة تقديم دورات في المحاسبة الجنائية في الجامعات البحرينية .

15 – Rokosu (2015) "Integrating Forensic Accounting Core Competency into the Study of Accounting. Case of Nigeria Tertiary Institutions" .

هدف الدراسة الرئيسي هو معرفة ما إذا كان إدراج المحاسبة الجنائية في مسار المحاسبة والمراجعة الحالية سيزيد خبرة الطلاب مما يساعدهم على اكتشاف الغش ودعم القضاء وفهم العوامل القانونية والسياسية والاقتصادية التي تؤثر على المحاسبة بشكل أفضل، وتكون مجتمع الدراسة من مديري المدارس و الأكاديميين في مجال المحاسبة والطلاب داخل مؤسسات التعليم

العالي حيث تم إعداد 220 نسخة استبيان، لم يعاد منها إلا 175 بنسبة 79.5%، وتوصلت الدراسة إلى أن إدراج المحاسبة الجنائية يؤدي إلى زيادة الخبرة لدى الطلاب، و فضل 45% من الاكاديميين المستهدفين دمج المحاسبة الجنائية في مناهج المراجعة الحالية، وتوصلت الدراسة إلى أن منهج المحاسبة الحالي لا يغطي كافة متطلبات المجتمع في تعليم المحاسبة الجنائية، و أوصت الدراسة بضرورة صياغة خطة لتطوير مناهج التعليم العالي قد تؤدي إلى إسقاط بعض المواضيع في المحاسبة الحالية من اجل إضافة مواضيع جديدة تتعلق بالمحاسبة الجنائية .

16 - Al Hadrami and Hidayat (2015) "Obstacles to Integrating Forensic Accounting in the Accounting Curriculum : The Case of Bahrain".

استهدفت الدراسة معرفة رأي أعضاء هيئة التدريس بالجامعات البحرينية بشأن المعوقات الرئيسية لدمج المحاسبة الجنائية في المناهج الدراسية للجامعات في البحرين، و تكونت عينة الدراسة من 34 أستاذ جامعي في مجال المحاسبة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها إن غالبية أعضاء هيئة التدريس يتوقعون زيادة الطلب على المحاسبة الجنائية، وان المعوقات المتعلقة بالجانب الاكاديمي (المناهج و أعضاء هيئة التدريس) هي اهم المعوقات التي تحول دون تقديم قسم المحاسبة في مختلف الجامعات في البحرين لبرامج أو دورات في المحاسبة الجنائية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود فرق كبير بين أفراد العينة بالنسبة للمعوقات التي تحول دون دمج المحاسبة الجنائية في المناهج المحاسبية عندما يتم تجميع عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود اعتقاد لدى أعضاء هيئة التدريس بأهمية أن يكون للمحاسبة الجنائية مسار مستقل بل يمكن إدراجها ضمن مقررات المراجعة والمحاسبة المالية، ويرى الباحث بأن هذه النتيجة تعني تدني الوعي لدى أعضاء هيئة التدريس حول فوائد تقديم المحاسبة الجنائية بشكل منفصل في شكل مقرر مستقل في المناهج المحاسبية، و أوصى الباحث بضرورة إجراء

ندوات وورش عمل حول المحاسبة الجنائية، وكذلك يجب إجراء المزيد من البحوث للقيام بمقارنة بين فوائد وعيوب وضع المحاسبة الجنائية كمقرر مستقل أو ضمن مقررات المحاسبة القائمة حالياً

* استقراء الدراسات السابقة :-

تناولت الدراسات السابقة مدى أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة إدراجها ضمن المناهج الدراسية، حيث توصلت دراسة (السيسي، 2006) إلى أن التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي الحالي غير كاف و لا يتضمن المعرفة بالأساسيات القانونية، لذلك أوصت بضرورة أن يكون هناك تطوير لمناهج المحاسبة في الكليات و الجامعات حتى يتم تعزيز قدرة الخريجين الحاليين دون أن تتطرق الدراسة إلى الكيفية التي يتم بها إدراج المحاسبة الجنائية ضمن المناهج الدراسية، حيث اتفقت في ذلك مع دراسات (رمضان، 2010) (جليلي،2012) (جليلي و جميل، 2012) (Davis and et,al,2009)، فيما تناولت دراسات أخرى المرحلة الدراسية التي يتم فيها إدراج المحاسبة الجنائية ضمن المناهج الدراسية حيث توصلت دراسة (زهير و رافي، 2013) بأنه يجب إدخال المقررات الدراسية للمحاسبة الجنائية في مراحل التعليم المحاسبي (دبلوم، بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه) فيما توصلت دراسة (Seda and Kramer, 2008) بضرورة إدراج المحاسبة الجنائية ضمن المستويين الجامعي و الدراسات العليا، أما فيما يتعلق بإدراج المحاسبة الجنائية ضمن المناهج الدراسية اتفقت بعض الدراسات (قمبر، 2014) (Hidayat and Al sadiq, 2014) (Rokosu,2015)(Al Hadrami and Hidayat,2015) على أهمية إدماج موضوعات المحاسبة الجنائية في مناهج المحاسبة الحالية، كما توصلت دراسة (Seda and Kramer, 2008) إلى أن 34% من الجامعات الأمريكية تقوم بإدماج المحاسبة الجنائية ضمن مناهج المحاسبة والمراجعة، حيث اختلفت هذه الدراسات مع دراسة (غنيم، 2014) التي توصلت إلى ضرورة تخصيص منهج مستقل للمحاسبة الجنائية ضمن مناهج أقسام المحاسبة

في الجامعات، كما توصلت دراسة (Seda and Kramer, 2008) إلى أن 34% من الجامعات الأمريكية تقدم المحاسبة الجنائية كمسار منفصل، كما تطرقت بعض الدراسات إلى معوقات دمج أو إضافة المحاسبة الجنائية ضمن المناهج الحالية، حيث اتفقت دراسات (قمبر، 2014) (Seda and Kramer, 2008) (Al Hadrami and Hidayat, 2015) على وجود معوقات تعيق دمج أو إضافة المحاسبة الجنائية ضمن المناهج الحالية، ولكن اختلفت هذه الدراسات في أولويات هذه المعوقات حيث توصلت دراسة قمبر أن أهم عائق هو عدم وجود خطط محددة و واضحة لكيفية دمج المحاسبة الجنائية، أما دراسة (Seda and Kramer, 2008) فإن أهم عائق هو محدودية الغرف لدورات إضافية في منهج المحاسبة، أما دراسة (Al Hadrami and Hidayat, 2015) فإن أهم عائق هو المعوقات المتعلقة بالجانب الأكاديمي (المناهج و أعضاء هيئة التدريس)، كما توصلت دراسة قمبر إلى أن مستوى الإدراك لأهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي يعزى إلى (المؤهل العلمي، الدرجة العلمية، عدد سنوات الخبرة) واتفقت في ذلك مع دراسة (Hidayat and Al sadiq, 2014) .

أما فيما يتعلق بالدراسات المحلية، (مريم رمضان، 2010) (جميلة قمبر، 2014) (أحميد السنوسي، 2015) لقد اتفقت جميعها على وجوب تناول موضوع المحاسبة الجنائية ضمن مقررات المحاسبة في الجامعات الليبية، بالرغم من اختلاف أهداف تلك الدراسات ومجتمعات الدراسة .

* ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:-

باعتبار إن المحاسبة الجنائية تمثل إطاراً متكاملًا للمحاسبة والقانون، فإن ما يميز هذه الدراسة في ليبيا هو أن مجتمع الدراسة يشمل أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية في كليات القانون، حيث لم تكتفي الدراسة بعينة من أعضاء هيئة التدريس في كليات الاقتصاد قسم المحاسبة

فقط، وذلك لان القانونيين قد يكونوا على دراية اكثر بحاجات القضاء والمحاكم في ليبيا، كما تختلف هذه الدراسة عن دراسة (قمبر، 2014) في كون مجتمع دراسة قمبر يتكون من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية بالمنطقة الغربية، في حين مجتمع هذه الدراسة مكون من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة وكليات القانون في الجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية .

3-2 الإطار النظري للدراسة :-

يتناول هذا الجزء من الدراسة إطارها النظري، وذلك اعتماداً على مراجعة أدبيات الدراسة و كذلك الدراسات التطبيقية ذات العلاقة، وذلك للتعرف على المتغيرات المستقلة الرئيسية والفرعية، حيث يتكون الإطار النظري للدراسة من ثلاث متغيرات مستقلة، ومتغيرين تابعين، المتغير المستقل الأول (إدراك أعضاء هيئة التدريس بأهمية المحاسبة الجنائية) الذي يؤثر في المتغير التابع الأول (أهمية المحاسبة الجنائية)، كذلك فإن المتغير المستقل الثاني (مقومات إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس) يحتتمل أن يؤثر على المتغير التابع الثاني (إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي)، كما أن المتغير المستقل الثالث (معوقات إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس) يحتتمل أن يؤثر على المتغير التابع الثاني (إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي) وذلك على النحو الوارد بالشكل رقم (3-1) .

3-2-1 المتغير المستقل الأول (إدراك أعضاء هيئة التدريس بأهمية المحاسبة الجنائية) :
يمكن قياس تأثير المتغير المستقل الأول على المتغير التابع الأول (أهمية المحاسبة الجنائية) باستخدام المتغيرات المستقلة الفرعية التالية :

1- يمكن للمحاسبة الجنائية أن تسلط الضوء على بعض الحقائق و الجوانب الخفية الأخرى لاحتياال الشركات (جليلي و جميل، 2012) (الجبوري و الخالدي، 2013).

2- تعتبر المحاسبة الجنائية مجالاً مهماً ومفيداً في مجال الأعمال (راضي، 2011)
(قمبر، 2014) (Modugu and Anyaduba , 2013) .

3- إن المحاسبة الجنائية هي الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، و حاجة
القضاء والمحاكم للمحاسبة الجنائية لغرض توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية
(السيسي، 2006) (علي، 2009) (الجمال، 2012)

4- في ضوء التطورات المتسارعة فان الاستعانة بالمحاسب الجنائي لاكتشاف ومنع والوقاية من
الغش والفساد المالي يعتبر امر ضروري (مشابط، 2010) (جليلي و جميل، 2012)
(قمبر، 2014) .

5- تستطيع المحاسبة الجنائية أن تضيق فجوه التوقعات بين ما تقدمه المراجعة وما يتوقعه
أصحاب المصلحة (السيسي، 2006) (مشابط، 2010) (راضي، 2011) .

6- يؤدي الاعتماد على المحاسب الجنائي في مجال تقييم الأعمال لأغراض قانونية مثل
خصومات المساهمين أو تصفية الشركة أو أي أغراض أخرى إلى تحقيق فاعلية وجودة أكبر في
الأداء (السيسي، 2006) (مشابط، 2010) (قمبر، 2014) .

7- في القضايا المتعلقة بالإهمال المهني يساعد المحاسب الجنائي في تحديد ما إذا كان هناك
مخالفة للأخلاقيات المهنية ومعايير المراجعة من قبل المحاسب القانوني عند أداءه لعملية المراجعة
في تحديد ما إذا كان هناك مخالفة للأخلاقيات المهنية ومعايير المراجعة من قبل المحاسب
القانوني عند أداءه لعملية المراجعة (مشابط، 2010) (قمبر، 2014) (الكبيسي، 2016)
(Modugu and Anyaduba , 2013) .

8- المحاسبة الجنائية تعمل على إضفاء قيمة للشركة من خلال القيام بتحسين كفاءة منظومة الرقابة على الشركات وحماية أصحاب المصلحة ضد الغش والاحتيال المالي (Muchlmann , 2012)(Modugu and Anyaduba , 2013).

9- يؤدي استخدام المحاسب الجنائي عند وجود نزاعات بين أطراف مختلفة إلى تسويتها وتوفير حل مناسب لجميع الأطراف (قمبر، 2014)(الكبيسي، 2016)(Muchlmann , 2012).

10- إن استخدام المحاسب الجنائي للقيام بالتحقيقات وتقديم الاستشارات القانونية يساعد في مقاضاة من قام بالغش والجرائم المالية الأخرى بشكل أفضل (السيسي، 2006) (مشابط، 2010) (قمبر، 2014).

11- الاستعانة بالمحاسب الجنائي عند قيام الشركة بتحقيقات داخلية تخص الجرائم المالية يؤدي إلى اكتشافها إن وجدت ومعالجة أي قصور في أنظمة الرقابة والمتابعة (قمبر، 2014) (الكبيسي، 2016) (Modugu and Anyaduba , 2013).

12- تكمن أهمية المحاسبة الجنائية كذلك في الدور الهام الذي تقوم به في مكافحة غسل الأموال، من خلال امتلاك المحاسب الجنائي لمهارات التحقيق، واستخدام مهارات التقصي ومهارات الخبرة المحاسبية، وإعداد الخطط اللازمة لمراقبة ورصد التحركات المالية التي تكون موضع شك (مشابط، 2010)(جليلي و جميل، 2012)(الجبوري والخالدي، 2013) (Modugu and Anyaduba, 2013).

13- يلعب المحاسب الجنائي دوراً هاماً في حوكمة الشركات من حيث تفعيل حوكمة الشركات بشكل عام ومنع الغش وخلق بيئة عمل إيجابية و تأسيس خطوط اتصال فعالة و الإشراف اليقظ و البحث والتحري عن الغش والتحقيق بشأنه (علي، 2009) (مشابط، 2010)(المنوفي، 2011).

3-2-2 المتغير المستقل الثاني (مقومات إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس) :

يمكن قياس تأثير المتغير المستقل الثاني على المتغير التابع الثاني (إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي)، باستخدام المتغيرات المستقلة الفرعية (المقومات) التالية :-

1- إن مجال مراجعة الاحتيال هو مجال فرعي للمحاسبة الجنائية التي يمكن اعتبارها مجالاً أشمل وأوسع (Davis et, al. 2009) (جليلي، 2012).

2- تعتبر المحاسبة الجنائية مكتملة للمراجعة وليست جزء منها فالمحاسب الجنائي يبدأ من حيث انتهى مراجع الخارجي (Davis et,al. 2009) (جليلي، 2012) .

3- إن دور المراجع الخارجي الحالي يعاني بعض القصور حيث إنه غير مسؤول عن اكتشاف كافة حالات الغش بل هو مهني يقوم بتطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً (زهير و جميل، 2013) (Kaur, 2014) .

4- إن دور المراجع الخارجي يعاني قصور حيث أن دوره حاسم ومهم في عملية الإفصاح المالي ولكنه ليس ضامناً لدقة وموثوقية القوائم المالية، بسبب عدم كفاية الإجراءات الواردة بمعايير المراجعة الدولية (زهير و جميل، 2013) (Kaur, 2014).

5- يمكن التغلب على أوجه القصور السابقة وغيرها بإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج التعليم العالي لإعداد محاسبين جنائيين مؤهلين في عدة مجالات مثل تقييم الأعمال وفحص الغش والجرائم المالية والتحقق المحاسبي الجنائي وغيره بما يلبي ويستجيب للتغيرات والحاجات المتزايدة في عالم الأعمال (Kaur, 2014).

6- من الضروري إعداد برامج تعليمية تكميلية من عدة فصول دراسية للمحاسبة الجنائية لخريجي الدراسات العليا والجامعات الراغبين في اكتساب علوم ومهارات هذا المجال (Rokosu, 2015).

7- من الضروري إيجاد كيفية لإضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي مثل تخصيص
شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية (Davis et, al.)
(2009) (زهير و جميل، 2013) .

3-2-3 المتغير المستقل الثالث (معوقات إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي
من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس) :

يمكن قياس تأثير المتغير المستقل الثاني على المتغير التابع الثاني (إضافة المحاسبة الجنائية
لمناهج التعليم العالي)، باستخدام المتغيرات المستقلة الفرعية (معوقات) التالية :-

1- محدودية الأماكن وعدم القدرة على إضافة دورات إضافية إلى المنهج الدراسي للمحاسبة، تعيق
إمكانية إضافة المحاسبة الجنائية (Seda and Kramer, 2008) (Al Hadrami and)
(Hidayat, 2015).

2- عدم وجود برامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية
وفق تخصصات دقيقة (المحاسبة الجنائية) (Seda and Kramer, 2008) (قمبر، 2014)

3- المحاسبة الجنائية غير ذات أهمية ليتم إضافتها في المناهج الدراسية .

4- عدم اهتمام الجهات التنفيذية في الدولة وعدم وجود دعم كافي لإضافة مناهج إضافية
(قمبر، 2014) (Al Hadrami and Hidayat, 2015) .

5- غياب فرص العمل في هذا المجال، لذلك لا مصلحة للطالب في تعلمه (Seda and)
(Kramer, 2008).

6- لا توجد خطط محددة وواضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي
(قمبر، 2014) .

7- التكلفة العالية لإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج المحاسبة (قمبر، 2014)

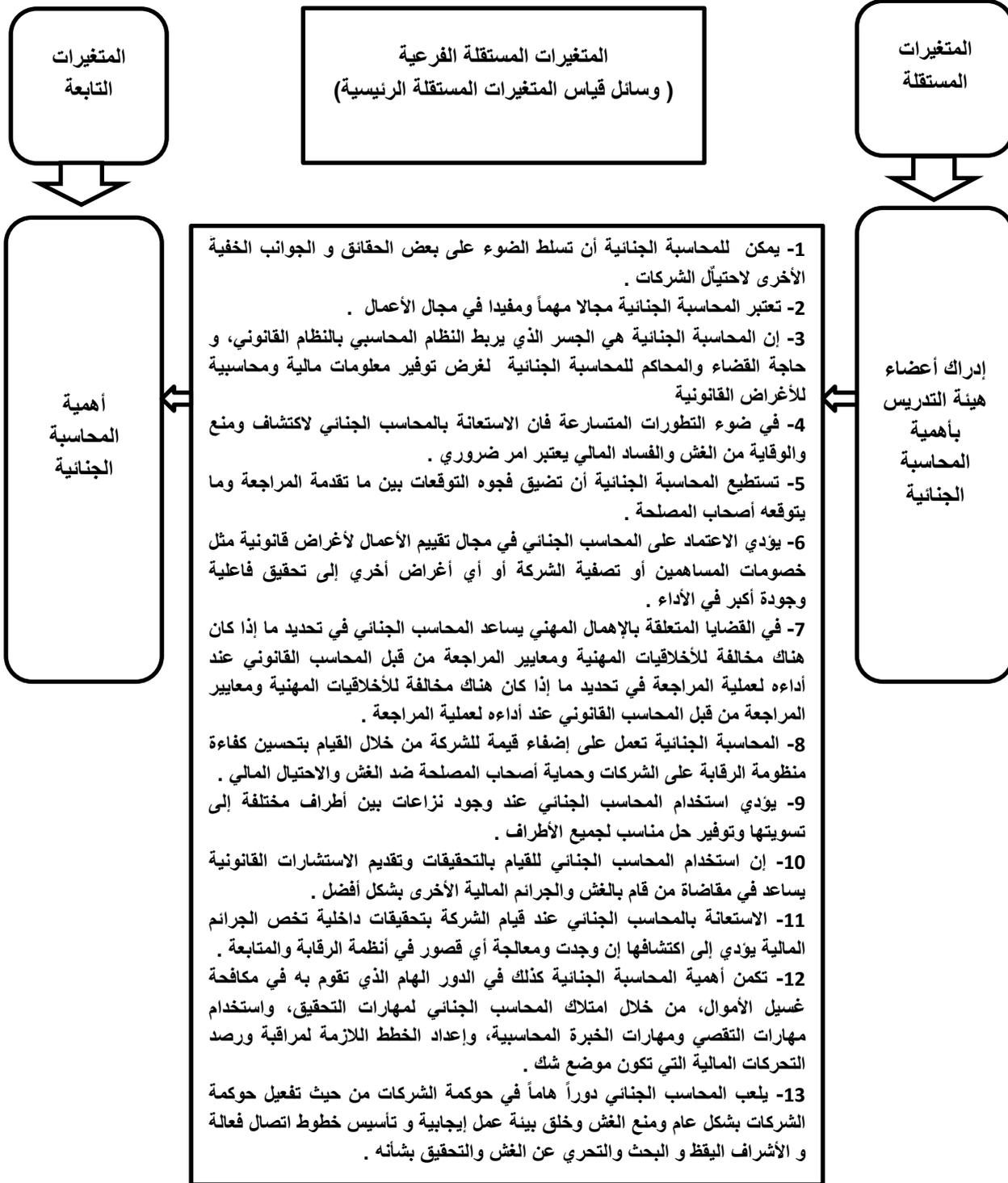
8- عدم مشاركة أصحاب المصلحة والمستفيدين من مخرجات التعليم المحاسبي في وضع المناهج والبرامج الدراسية والتدريبية والاشتراك في عمليات المتابعة و التقييم (Seda and Kramer , 2008).

9- ضعف الاتصال بالجامعات الأجنبية والهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين و غيره، يجد من مواكبة التطور وإضافة المحاسبة الجنائية للمناهج المحاسبية (Al Hadrami and Hidayat, 2015).

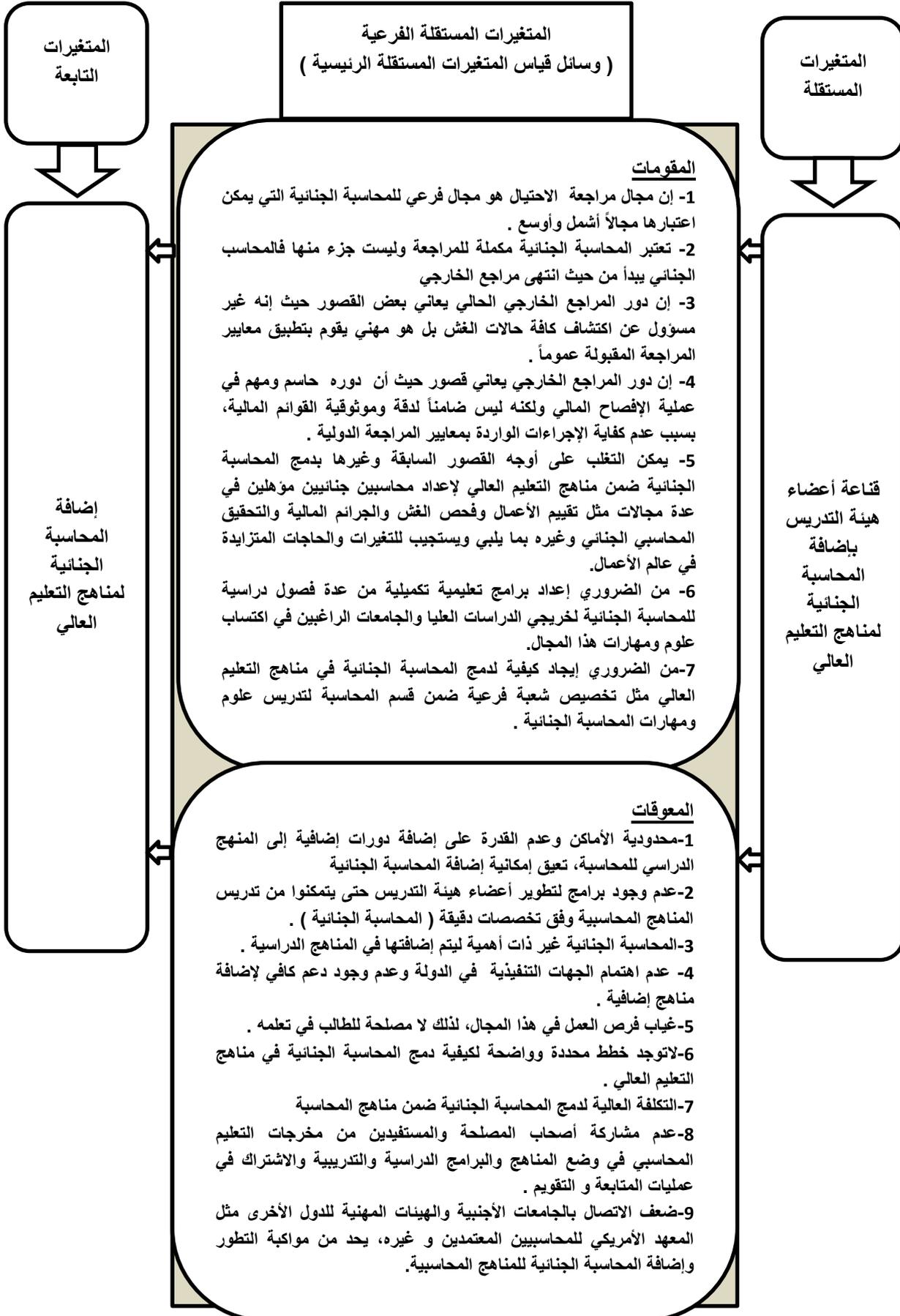
3-3 شرح العلاقة بين المتغيرات :

في البداية يجب الإشارة إلى أن للدراسة متغيرين تابعين، المتغير التابع الأول (أهمية المحاسبة الجنائية) و المتغير التابع الثاني (إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي)، حيث يلاحظ مما سبق أن المتغير المستقل الأول والمتغيرات المستقلة الفرعية ذات العلاقة يمكن أن يكون لها تأثير إيجابي على المتغير التابع الأول (أهمية المحاسبة الجنائية)، كذلك فإن المتغير المستقل الثاني والمتغيرات المستقلة الفرعية ذات العلاقة (المقومات) يمكن أن يكون لها تأثير إيجابي على المتغير التابع الثاني (إضافة المحاسبة الجنائية إلى مناهج التعليم العالي)، كما إن المتغير المستقل الثالث والمتغيرات المستقلة الفرعية ذات العلاقة (المعوقات) يمكن أن يكون لها تأثير سلبي على المتغير التابع الثاني (إضافة المحاسبة الجنائية إلى مناهج التعليم العالي)، ويمكن توضيح العلاقة بين المتغيرات المستقلة الرئيسية والفرعية مع المتغيرات التابعة على النحو التالي :

شكل (1-3) الاطار النظري للدراسة



تابع الشكل (1-3)



3-4 صياغة الفرضيات :-

من خلال دراسة الاطار النظري الوارد في الشكل (3-1)، وفي ضوء البيئة الليبية فإن المتغيرات المستقلة والفرعية الواردة بالاطار النظري للدراسة يمكن أن تؤثر على المتغيرات التابعة في البيئة المحلية، حيث يمكن صياغة الفرضيات (الاستنتاجات النظرية) من خلال ترجمة العلاقات بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة في شكل مجموعة من الفروض الرئيسية والفرعية على النحو التالي :

الفرضية الأولى :- يوجد إدراك بأهمية المحاسبة الجنائية لدى أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية (كليات المحاسبة والقانون).

ويمكن قياس الفرضية الرئيسية الأولى من خلال المتغيرات المستقلة الفرعية التالية :

1- يمكن للمحاسبة الجنائية أن تسلط الضوء على بعض الحقائق و الجوانب الخفية الأخرى لاحتياّل الشركات .

2- تعتبر المحاسبة الجنائية مجالاً مهماً ومفيداً في مجال الأعمال .

3- إن المحاسبة الجنائية هي الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، و حاجة

القضاء والمحاكم للمحاسبة الجنائية لغرض توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية

4- في ضوء التطورات المتسارعة فان الاستعانة بالمحاسب الجنائي لاكتشاف ومنع والوقاية من

الغش والفساد المالي يعتبر امر ضروري .

5- تستطيع المحاسبة الجنائية أن تضيق فجوه التوقعات بين ما تقدمه المراجعة وما يتوقعه

أصحاب المصلحة .

6- يؤدي الاعتماد على المحاسب الجنائي في مجال تقييم الأعمال لأغراض قانونية مثل

خصومات المساهمين أو تصفية الشركة أو أي أغراض أخرى إلى تحقيق فاعلية وجودة أكبر في

الأداء .

7- في القضايا المتعلقة بالإهمال المهني يساعد المحاسب الجنائي في تحديد ما إذا كان هناك مخالفة للأخلاقيات المهنية ومعايير المراجعة من قبل المحاسب القانوني عند أداءه لعملية المراجعة في تحديد ما إذا كان هناك مخالفة للأخلاقيات المهنية ومعايير المراجعة من قبل المحاسب القانوني عند أداءه لعملية المراجعة .

8- المحاسبة الجنائية تعمل على إضفاء قيمة للشركة من خلال القيام بتحسين كفاءة منظومة الرقابة على الشركات وحماية أصحاب المصلحة ضد الغش والاحتيال المالي .

9- يؤدي استخدام المحاسب الجنائي عند وجود نزاعات بين أطراف مختلفة إلى تسويتها وتوفير حل مناسب لجميع الأطراف .

10- إن استخدام المحاسب الجنائي للقيام بالتحقيقات وتقديم الاستشارات القانونية يساعد في مقاضاة من قام بالغش والجرائم المالية الأخرى بشكل أفضل .

11- الاستعانة بالمحاسب الجنائي عند قيام الشركة بتحقيقات داخلية تخص الجرائم المالية يؤدي إلى اكتشافها إن وجدت ومعالجة أي قصور في أنظمة الرقابة والمتابعة .

12- تكمن أهمية المحاسبة الجنائية كذلك في الدور الهام الذي تقوم به في مكافحة غسل الأموال، من خلال امتلاك المحاسب الجنائي لمهارات التحقيق، واستخدام مهارات التقصي ومهارات الخبرة المحاسبية، وإعداد الخطط اللازمة لمراقبة ورصد التحركات المالية التي تكون موضع شك .

13- يلعب المحاسب الجنائي دوراً هاماً في حوكمة الشركات من حيث تفعيل حوكمة الشركات بشكل عام ومنع الغش وخلق بيئة عمل إيجابية و تأسيس خطوط اتصال فعالة و الإشراف اليقظ و البحث والتحري عن الغش والتحقيق بشأنه .

الفرضية الثانية توجد مقومات تؤثر تأثيراً جوهرياً موجباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين). ويمكن قياس الفرضية الرئيسية الثانية من خلال المتغيرات المستقلة الفرعية (المقومات) التالية :

1- إن مجال مراجعة الاحتيال هو مجال فرعي للمحاسبة الجنائية التي يمكن اعتبارها مجالاً أشمل وأوسع .

2- تعتبر المحاسبة الجنائية مكتملة للمراجعة وليست جزء منها فالمحاسب الجنائي يبدأ من حيث انتهى مراجع الخارجي .

3- إن دور المراجع الخارجي الحالي يعاني بعض القصور حيث إنه غير مسؤول عن اكتشاف كافة حالات الغش بل هو مهني يقوم بتطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً .

4- إن دور المراجع الخارجي يعاني قصور حيث أن دوره حاسم ومهم في عملية الإفصاح المالي ولكنه ليس ضامناً لدقة وموثوقية القوائم المالية، بسبب عدم كفاية الإجراءات الواردة بمعايير المراجعة الدولية .

5- يمكن التغلب على أوجه القصور السابقة وغيرها بإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج التعليم العالي لإعداد محاسبين جنائيين مؤهلين في عدة مجالات مثل تقييم الأعمال وفحص الغش والجرائم المالية والتحقق المحاسبي الجنائي وغيره بما يلبي ويستجيب للتغيرات والحاجات المتزايدة في عالم الأعمال.

6- من الضروري إعداد برامج تعليمية تكميلية من عدة فصول دراسية للمحاسبة الجنائية لخريجي الدراسات العليا والجامعات الراغبين في اكتساب علوم ومهارات هذا المجال.

7- من الضروري إيجاد كيفية لإضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي مثل تخصيص شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية .

الفرضية الثالثة :- توجد معوقات تؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين).

ويمكن اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة من خلال المتغيرات المستقلة الفرعية (المحددات) التالية :

1- محدودية الأماكن وعدم القدرة على إضافة دورات إضافية إلى المنهج الدراسي للمحاسبة، تعيق إمكانية إضافة المحاسبة الجنائية .

2- عدم وجود برامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية وفق تخصصات دقيقة (المحاسبة الجنائية) .

3- المحاسبة الجنائية غير ذات أهمية ليتم إضافتها في المناهج الدراسية .

4- عدم اهتمام الجهات التنفيذية في الدولة وعدم وجود دعم كافي لإضافة مناهج إضافية .

5- غياب فرص العمل في هذا المجال، لذلك لا مصلحة للطالب في تعلمه .

6- لا توجد خطط محددة وواضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي .

7- التكلفة العالية لإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج المحاسبة

8- عدم مشاركة أصحاب المصلحة والمستفيدين من مخرجات التعليم المحاسبي في وضع المناهج والبرامج الدراسية والتدريبية والاشتراك في عمليات المتابعة و التقويم .

9- ضعف الاتصال بالجامعات الأجنبية والهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين و غيره، يجد من مواكبة التطور وإضافة المحاسبة الجنائية للمناهج المحاسبية.

سيتناول الفصل الرابع و الأخير تجميع وتحليل البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات ومن ثم

صياغة النتائج والتوصيات .

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل تحليل البيانات التي تم تجميعها من خلال الأداة التي تم استخدامها على عينة الدراسة، يتناول هذا الفصل كذلك الأساليب الإحصائية التي استخدمت، والكيفية التي تم بها تحليل البيانات المجمعة مع القيام بوصف مجتمع الدراسة واختبار الفرضيات، كما سيتم صياغة النتائج والتوصيات .

4-1 أداة جمع البيانات :

تم تجميع بيانات الدراسة عن طريق استمارة استبيان تم إعدادها من قبل الباحث وتحت إشراف الدكتور المشرف على الدراسة، واستخدمت في إجراء الدراسة الميدانية .

4-1-1 محتوى استمارة الاستبيان :

يعتبر الاستبيان وسيلة فعالة لجمع البيانات، وذلك لسهولة هذا الأسلوب، وقد قام الباحث باتباع الخطوات التالية عند إعداد وتصميم الاستبيان :

1- الاطلاع على أدبيات الدراسة لاستنباط أسئلة الاستبيان، وذلك من خلال الاطار النظري للدراسة، بحيث تكون الأسئلة مرتبطة ومتعلقة بموضوع وهدف الدراسة (مدى قناعة أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية (كليات الاقتصاد قسم المحاسبة وكليات القانون) بأهمية المحاسبة الجنائية وضرورة إضافتها إلى مناهج التعليم العالي) .

2- تحديد مقياس الإجابة، حيث استخدم الباحث مقياسين للإجابة، وهما المقياس الترتيبي (Ordinal Scale)، حيث تم استخدام هذا المقياس للحصول على معلومات عامة عن المشارك، بالإضافة إلى استخدام مقياس ليكرت (Lickert Scale) .

3- قياس ثبات أداة الدراسة وصدقها : عند صياغة فرضيات الدراسة يجب أن يراعي الباحث أن تكون قابلة للقياس وعلية يجب إعداد أداة القياس المناسبة لقياس متغيرات الدراسة، كما يجب على

الباحث أن يتأكد من جودة أداة القياس وذلك من خلال التحقق من مدى ثباتها و صدقها، حيث يعرف الثبات بأنه مدى الاتساق في علامة الفرد اذا تم استخدام نفس المقياس لمرات أخرى في نفس الظروف، في حين يعرف الصدق بأنه مدى نجاح المقياس (الاستبيان) في قياس المفهوم المراد قياسه (عبيد، 2003)، وللتأكد من ثبات أداة الدراسة تم إجراء اختبار (الفا كرونباخ) لمحاور أسئلة الاستبيان، كما تم اشتقاق معامل الصدق بأخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ويبين الجدول رقم (1-4) معاملات الثبات والصدق لمحاور الاستبيان .

جدول (1-4)

معاملات الصدق والثبات لمحاور الدراسة

ر.م	المحور	معامل الثبات %	معامل الصدق %	عدد الأسئلة
1	مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية	85.2	92.3	18
2	المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	71	84.3	7
3	المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	62.7	79.2	9
	المعاملات لجميع محاور الدراسة	84.7	92	34

ويتضح من الجدول (1-4) أن معاملات الثبات عالية وأكبر من (60%) وتتراوح بين (62.7% - 85.2%)، مما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج عند التطبيق، كما أن معاملات الصدق عالية وتتراوح بين (79.2% - 92.3%) مما يشير إلى أن أداة الدراسة (الاستبيان) تقيس المتغيرات التي نرغب في قياسها فعلاً .

4-1-2 أجزاء الاستبيان :

تم تقسيم الاستبيان إلى اربع أقسام كالآتي :

1- القسم الأول : وهو يختص بجمع المعلومات العامة والشخصية عن المشارك .

2- القسم الثاني : ويحتوي هذا القسم على فقرات تتعلق بأسئلة حول مدى القناعة بأهمية المحاسبة الجنائية .

3- القسم الثالث : ويحتوي هذا القسم على فقرات تتعلق بأسئلة حول مقومات إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي.

4- القسم الرابع : ويحتوي هذا القسم على فقرات تتعلق بأسئلة حول معوقات إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي.

4-1-3 مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (كليات الاقتصاد قسم المحاسبة وكليات القانون)، ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة، والانتشار الجغرافي الواسع لمفرداته ونتيجة للوضع الأمني المضطرب التي تمر به البلاد، بالإضافة إلى قيود التكلفة والوقت والجهد و صعوبة الاتصال بجميع مفردات الدراسة، تعذر على الباحث القيام باختيار عينة ممثلة للمجتمع ككل حيث اقتصرت عينة الدراسة على أعضاء هيئة التدريس في جامعات بنغازي وعمر المختار وطبرق و أجدابيا الذين أمكن الاتصال بهم بقدر الإمكان، وبذل أقصى جهد ممكن من أجل توزيع الاستبيان على اكبر عدد ممكن من أعضاء هيئة التدريس وحثهم على تعبئة الاستبيان، وتوضيح أي عبارات غير واضحة لديهم، والجدول التالي يوضح عينة الدراسة .

الجدول (4-2)

عينة الدراسة

المجموع	القانون	المحاسبة	التخصص
158	57	101	العدد

4-1-4 توزيع الاستثمارات واسترجاعها :

قام الباحث بتوزيع (158) استمارة على مفردات عينة الدراسة المتمثلة في أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية (كليات الاقتصاد قسم المحاسبة وكليات القانون)، ولقد تم استرجاع (111) استمارة استبيان فبلغت نسبة الاسترجاع (70.2%)، تم استبعاد (2) استمارات لعدم اكتمالها فكان عدد الاستثمارات المستوفاة والتي تم تحليلها (109) استمارة استبيان بنسبة (68.9%) من الاستثمارات الموزعة .

والجدول التالي يبين عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة التي تم تحليلها حسب كل تخصص .

الجدول (4-3)

توزيع الاستثمارات واسترجاعها

التخصص	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	نسبة الاسترجاع
المحاسبة	101	71	70.2%
القانون	57	38	66.6%
المجموع	158	109	68.9%

4-2 المعالجة الإحصائية :

لقد تم الاستعانة بالحاسب الآلي لتحليل بيانات الدراسة للقيام بالعمليات الإحصائية المناسبة، حيث استخدمت مجموعة الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences (SPSS) لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من المشاركين، و الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها لأغراض التحليل ما يلي :

4-2-1 الإحصاء الوصفي :

يهدف الباحث من خلال استخدام الإحصاء الوصفي إلى تحديد الاتجاهات العامة للإجابات، وذلك من خلال ما يلي :

- 1- احتساب النسب المئوية لوصف خصائص المشاركين .
- 2- تنظيم وعرض البيانات في جداول منسقة على هيئة توزيعات تكرارية .
- 3- احتساب المتوسط الحسابي والذي يقيس مدى تمركز البيانات حول قيمة معينة .
- 4- احتساب الانحراف المعياري والذي يقيس مدى تشتت البيانات حول المتوسط الحسابي .
- 5- احتساب معامل الاختلاف والذي يقيس مدى تشتت البيانات حول متوسطها الحسابي وانحرافها المعياري

4-2-2 الإحصاء الاستدلالي (الاستنتاجي):

تم استخدام أساليب الإحصاء الاستنتاجي لاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج متعلقة بمجتمع الدراسة من خلال دراسة العينة، وتم استخدام أساليب الإحصاء الاستنتاجي التالية :

- 1- اختبار الثبات Cronbach's Alpha : تم استخدام هذا الاختبار للتحقق من إمكانية ثبات النتائج عند التطبيق، كما تم اشتقاق معامل الصدق بأخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات وذلك للتحقق من أن أسئلة الاستبيان تقيس المفهوم الذي نريد قياسه .

2- اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov : تم استخدام هذا الاختبار للتحقق من اعتدالية توزيع البيانات .

3- اختبار T لمتوسط عينة واحدة One-Sample T Test : تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الفرضيتين الأولى و الثالثة، وذلك لان البيانات الخاصة بهاتين الفرضيتين تتبع التوزيع الطبيعي

4- اختبار Wilcoxon Signed Rank : تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الفرضية الثانية، وذلك لان البيانات الخاصة بهذه الفرضية لا تتبع التوزيع الطبيعي .

5- اختبار Independent-Samples Test : تم استخدام هذا الاختبار لاختبار معنوية الفروق بين إجابات المشاركين في الدراسة حول مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية والتي تعزى إلى صفة المشارك (المحاسبة أو القانون)، وذلك لان البيانات الخاصة بهذا الاختبار تتوفر فيها شروط الاختبار المعلمي .

6- اختبار Mann-Whitney : تم استخدام هذا الاختبار لاختبار معنوية الفروق بين إجابات المشاركين في الدراسة حول المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية والتي تعزى إلى صفة المشارك (المحاسبة أو القانون) وذلك لان البيانات الخاصة بهذا الاختبار لا تتوفر فيها شروط الاختبار المعلمي .

4-3 تحليل البيانات :

يتناول هذا الجزء تحليلاً للبيانات الواردة في الاستبيان، وذلك باستخدام كل من الإحصاء الوصفي لوصف وتحليل البيانات العامة عن المشاركين (خصائص المشاركين) وكذلك لتحديد الاتجاهات العامة لإجابات المشاركين، و الإحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة .

1-3-4 وصف وتحليل القسم الأول من الاستبيان والخاص بالمعلومات العامة عن المشاركين

(خصائص المشاركين) :

يتضمن هذا القسم وصف وتحليل المعلومات المتعلقة بالصفات الشخصية للمشاركين في الدراسة

على النحو التالي :

1-1-3-4 توزيع المشاركين وفقاً للمؤهل العلمي :

نلاحظ من الجدول (4-4) الخاص بتوزيع المشاركين وفقاً للمؤهل العلمي أن حملة شهادة

الماجستير يشكلون نسبة (61.5%) من المشاركين، وجاء حملة الدكتوراه بنسبة اقل حيث بلغت

نسبتهم (38.5%) .

جدول (4-4)

توزيع المشاركين وفقاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ماجستير	دكتوراه	المجموع
العدد	67	42	109
النسبة	% 61.5	% 38.5	%100

2-1-3-4 توزيع المشاركين وفقاً للدرجة العلمية :

نلاحظ من الجدول (5-4) الخاص بتوزيع المشاركين وفقاً للدرجة العلمية أن المشاركين الذين

لديهم درجة محاضر مساعد يشكلون نسبة (40.4%) من المشاركين، وهي اعلى نسبة للمشاركين،

يليها المشاركين الذين لديهم درجة محاضر بنسبة (33.9%)، ثم المشاركين الذين لديهم درجة

أستاذ مساعد بنسبة (11%)، والمشاركين الذين لديهم درجة أستاذ بنسبة (8.3%)، وجاء

المشاركين الذين لديهم درجة أستاذ اقل نسبة إذ لم تتعد نسبتهم (6.4%) .

جدول (4-5)

توزيع المشاركين وفقاً للدرجة العلمية

الدرجة العلمية	مساعد	محاضر	أستاذ مساعد	أستاذ مشارك	أستاذ	المجموع
العدد	44	37	12	9	7	109
النسبة	%40.4	%33.9	%11	%8.3	% 6.4	%100

4-3-1-3 توزيع المشاركين وفقاً لعدد سنوات الخبرة :

نلاحظ من الجدول (4-6) الخاص بتوزيع المشاركين وفقاً لسنوات الخبرة أن المشاركين الذين مدة خبرتهم (15 سنة فاكتر) بلغت نسبتهم (36.7%) وهي اعلى نسبة، يليها كلاً من المشاركين الذين مدة خبرتهم (اقل من 5 سنوات) و المشاركين الذين مدة خبرتهم (5 سنوات إلى اقل من 10 سنوات) بنفس النسبة وهي (22.9%)، وكانت ادنى نسبة للمشاركين الذين تصل مدة خبرتهم (من 10 سنوات إلى اقل من 15 سنة) وقد بلغت (17.5%) من المشاركين

جدول (4-6)

توزيع المشاركين وفقاً لعدد سنوات الخبرة

مدة الخبرة	اقل من 5 سنوات	5 سنوات إلى اقل من 10 سنوات	من 10 سنوات إلى اقل من 15 سنة	15 سنة فاكتر	المجموع
العدد	25	25	19	40	109
النسبة	%22.9	%22.9	%17.5	%36.7	%100

4-3-1-4 توزيع المشاركين وفقاً للتخصص :

نلاحظ من الجدول (4-7) الخاص بتوزيع المشاركين وفقاً للتخصص، إن المحاسبين يشكلون نسبة (65.1%) من المشاركين، وجاء القانونيين بنسبة اقل بلغت (34.9%) من المشاركين .

جدول (4-7)

توزيع المشاركين وفقاً للتخصص

التخصص	المحاسبة	القانون	المجموع
العدد	71	38	109
النسبة	%65.1	%34.9	%100

4-3-1-5 توزيع المشاركين وفقاً للجامعة :

نلاحظ من الجدول (4-8) الخاص بتوزيع المشاركين وفق الجامعة، أن المشاركين من جامعة بنغازي يشكلون نسبة (58.8%) وهي اعلى نسبة، يليها جامعة عمر المختار بنسبة (18.3%) بينما يشكل المشاركون من جامعة طبرق نسبة (16.5 %)، ثم يأتي المشاركون من جامعة اجدابيا بنسبة (6.4 %) وهي اقل نسبة .

جدول (4-8)

توزيع المشاركين وفقاً لأسم الجامعة

الجامعة	بنغازي	عمر المختار	طبرق	اجدابيا	المجموع
العدد	64	20	18	7	109
النسبة	%58.8	%18.3	%16.5	%6.4	%100

4-3-2 وصف و تحليل البيانات الخاصة بالأقسام الأخرى (الثاني والثالث والرابع) من الاستبيان :

يتعلق هذا الجزء بتحليل البيانات الخاصة بالقسم الثاني المتعلق بمدى القناعة بأهمية المحاسبة الجنائية حيث يحتوي هذا القسم على (13) سؤال، وكذلك القسم الثالث المتعلق بالمقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي حيث يحتوي هذا القسم على (7) أسئلة، و أيضاً تحليل البيانات الخاصة بالقسم الرابع المتعلق بالمعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي الذي يحتوي على (9) أسئلة .

4-3-2-1 تحليل البيانات عن طريق الإحصاء الوصفي :

- إجراءات معالجة استمارة الاستبيان :

تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي والذي يتكون من الإجابات التالية (موافق بشدة - موافق - محايد- لا موافق- لا موافق بشدة)، وقد أعطيت لكل إجابة وزن كما هو موضح بالجدول رقم (4-9).

جدول (4-9)

توزيع الأوزان على إجابات الاستبيان

الإجابة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

و بالتالي يمكن تحديد المتوسط النظري لمقياس الدراسة عن طريق المعادلة التالية : المتوسط النظري يساوي مجموع الأوزان مقسوماً على عددها ($3=5/15$)، وعليه فإن المتوسط الحسابي النظري لمقياس الدراسة يساوي (3)، كما اعتمد الباحث في اختبار الفرضيات لهذه الدراسة على هذا المقياس بحيث تعد الفرضية مقبولة عندما يكون الوسط الحسابي اكبر من أو يساوي (3)، وقد تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح للإجابات عن طريق حساب المدى بطرح اكبر قيمة للمقياس من اقل قيمة ($4=1-5$)، ثم تقسيم المدى على اكبر قيمة في المقياس ($0.80 = 5/4$) ونضيف هذه القيمة إلى أقل قيمة للمقياس للحصول على المستوى الأول، كما في الجدول رقم (4-10)

جدول (4-10)

مستوى المتوسط الحسابي المرجح

المستويات	المدى
منخفض جداً	من 1 إلى 1.79
منخفض	من 1.80 إلى 2.59
متوسط	من 2.60 إلى 3.39
عالي	من 3.40 إلى 4.19
عالي جداً	من 4.20 إلى 5.00

وسيتم فيما يلي تحليل البيانات عن طريق الإحصاء الوصفي ضمن النقاط التالية :

أولاً : تحليل إجابات المشاركين حول مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية :

نلاحظ من الجدول (4-11) أن قيمة المتوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغت (3.90) وبنسبة (78%)، وبتباين معياري عام قدرة (0.76)، وهذا يدل على أن الإجابات تتمحور فوق المتوسط (محايد) و لا يوجد تشتت كبير لإجابات المشاركين، وبلغ معامل الاختلاف (19.48%) حيث تعتبر نسبة قليلة جداً وتدل على الانسجام الكبير في إجابة المشاركين، ويمكننا أن نلاحظ من الجدول نفسة أن الوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات اعلى من الوسط الحسابي (3) المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة، حيث لم تحصل أي فقرة من الفقرات على نسبة أقل من الفترة المتوسطة (محايد) بل تراوحت الفقرات بين (أوافق) (أوافق بشدة)، وقد حصلت الفقرة (3) على اعلى قيمة للوسط الحسابي حيث بلغت (4.25) وبنسبة (85%) وتقع ضمن الفترة العالية جداً (أوافق بشدة) ضمن المدى (4.20 - 5)، أما الفقرة (5) فقد حصلت على ادنى قيمة للوسط الحسابي في الجدول وهي (3.69) وبنسبة (73.8) وهذه القيمة تقع ضمن الفترة العالية ضمن المدى (3.40 - 4.19)، ومن خلال قيم الوسط الحسابي الموجودة في الجدول رقم (4 - 11) والتي تحمل الأرقام (من 1 إلى 13) نجدها جميعها ضمن الفقرات

(أوافق، أوافق بشدة)، حيث تعبر الفقرة (3) وهي الفقرة الأعلى، على أن المحاسبة الجنائية هي الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، وهناك حاجة من القضاء والمحاكم للمحاسبة الجنائية لغرض توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية، وظهرت في المرتبة الثانية الفقرة (12) بوسط حسابي (4.06) حيث تقع ضمن الفترة العالية ضمن المدى (3.40 – 4.19) وتعتبر هذه الفقرة على أن أهمية المحاسبة الجنائية تكمن كذلك في الدور الهام الذي تقوم به في مكافحة غسل الأموال، من خلال امتلاك المحاسب الجنائي لمهارات التحقيق، واستخدام مهارات التصفي ومهارات الخبرة المحاسبية، وإعداد الخطط اللازمة لمراقبة ورصد التحركات المالية التي تكون موضع شك، وتأتي في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (10) بوسط حسابي قدرة (4.05) حيث تقع ضمن الفترة العالية كذلك ضمن المدى (3.40 – 4.19) وتعتبر على أن استخدام المحاسب الجنائي للقيام بالتحقيقات وتقديم الاستشارات القانونية يساعد في مقاضاة من قام بالغش والجرائم المالية الأخرى بشكل أفضل، ثم على التوالي جاءت الفقرات (2 ، 4 ، 11 ، 1 ، 8 ، 7 ، 13 ، 6 ، 9 ، 5) من المرتبة الرابعة وحتى الثالثة عشر ، وكانت الفقرات المذكورة جميعها ضمن الفترة العالية (أوافق) ضمن المدى (3.40 – 4.19) .

ثانياً : تحليل إجابات المشاركين حول المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي :

نلاحظ من الجدول (4 – 12) أن قيمة الوسط الحسابي العام للأسئلة مجتمعة بلغت (3.78) ونسبة (75.6) وبانحراف معياري عام (0.870) وهذا يدل على أن الإجابات تتمحور فوق المتوسط (محايد) ولا يوجد تشتت كبير لإجابات المشاركين، وبلغ معامل الاختلاف (23.02%) وتعتبر نسبة قليلة جداً وتدل على الانسجام الكبير في إجابات المشاركين، ويمكننا أن نلاحظ من الجدول نفسة أن الوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات اعلى من الوسط الحسابي (3) المقاس عليه في هذه الدراسة، حيث لم تحصل أي فقرة من الفقرات على نسبة أقل من الفترة

المتوسطة (محايد) بل جاءت جميع الفقرات ضمن الفترة العالية (أوافق)، وقد حصلت الفقرة (19) على اعلى قيمة للوسط الحسابي حيث بلغ (4.15) وبنسبه (83%) وتقع ضمن الفترة العالية (أوافق) وتقع ضمن المدى (3.40 - 4.19) أما الفقرتين (16، 17) فقد حصلتا على ادنى قيمة للوسط الحسابي في الجدول وهي (3.60) وبنسبة (72%) و هذه القيمة تقع ضمن الفترة العالية (أوافق) أي ضمن المدى (3.40 - 4.19)، ومن خلال قيم الوسط الحسابي الموجودة في الجدول رقم (4 - 12) والتي تحمل الأرقام (من 14 إلى 20) نجد أنها جميعها جاءت ضمن الفترة العالية (أوافق)، حيث عبرت الفقرة (19) التي جاءت في المرتبة الأولى على انه من الضروري إيجاد كيفية لإضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي مثل تخصيص شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية، وظهرت في المرتبة الثانية الفقرة (18) بوسط حسابي (4.05)، وتعتبر على انه يمكن التغلب على أوجه القصور السابقة وغيرها بإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج التعليم العالي لإعداد محاسبين جنائيين مؤهلين في عدة مجالات مثل تقييم الأعمال وفحص الغش والجرائم المالية والتحقيق المحاسبي الجنائي وغيره بما يلبي ويستجيب للتغيرات والحاجات المتزايدة في عالم الأعمال، ثم جاءت على التوالي الفقرات (15 ، 14 ، 20 ، 16 ، 17) من المرتبة الثالثة إلى السابعة، وكانت الفقرات المذكورة جميعها ضمن الفترة العالية (أوافق) ضمن المدى (3.40 - 4.19) .

جدول (4 - 11)

إجابات المشاركين حول مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية

ر.م	الفقرة	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية
1	يمكن للمحاسبة الجنائية أن تسلط الضوء على بعض الحقائق و الجوانب الخفية الأخرى لاحتياال الشركات.	3.92	78.4	0.722	18.42	7
2	تعتبر المحاسبة الجنائية مجالاً مهماً ومفيداً في مجال الأعمال .	3.97	79.4	0.739	18.61	4
3	إن المحاسبة الجنائية هي الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، و حاجة القضاء والمحاكم للمحاسبة الجنائية لغرض توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية .	4.25	85	0.641	15.08	1
4	في ضوء التطورات المتسارعة فإن الاستعانة بالمحاسب الجنائي لاكتشاف ومنع والوقاية من الغش والفساد المالي يعتبر امر ضروري .	3.95	79	0.843	21.34	5
5	تستطيع المحاسبة الجنائية أن تضيق فجوه التوقعات بين ما تقدمه المراجعة وما يتوقعه أصحاب المصلحة .	3.69	73.8	0.836	22.66	13
6	يؤدي الاعتماد على المحاسب الجنائي في مجال تقييم الأعمال لأغراض قانونية مثل خصومات المساهمين أو تصفية الشركة أو أي أغراض أخرى إلى تحقيق فاعلية وجودة أكبر في الأداء.	3.72	74.4	0.826	22.20	11
7	في القضايا المتعلقة بالإهمال المهني يساعد المحاسب الجنائي في تحديد ما إذا كان هناك مخالفة للأخلاقيات المهنية ومعايير المراجعة من قبل المحاسب القانوني عند أدائه لعملية المراجعة.	3.78	75.4	0.823	22.01	9
8	المحاسبة الجنائية تعمل على إضفاء قيمة للشركة من خلال القيام بتحسين كفاءة منظومة الرقابة على الشركات وحماية أصحاب المصلحة ضد الغش والاحتياال المالي	3.92	78.4	0.722	18.42	8
9	يؤدي استخدام المحاسب الجنائي عند وجود نزاعات بين أطراف مختلفة إلى تسويتها وتوفير حل مناسب لجميع الأطراف .	3.72	74.4	0.780	20.97	12

تابع جدول (4 - 11)

ر.م	الفقرة	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية
10	إن استخدام المحاسب الجنائي للقيام بالتحقيقات وتقديم الاستشارات القانونية يساعد في مقاضاة من قام بالغش والجرائم المالية الأخرى بشكل أفضل.	4.05	81	0.738	18.22	3
11	الاستعانة بالمحاسب الجنائي عند قيام الشركة بتحقيقات داخلية تخص الجرائم المالية يؤدي إلى اكتشافها إن وجدت ومعالجة أي قصور في أنظمة الرقابة والمتابعة.	3.94	78.8	0.692	17.56	6
12	تكمن أهمية المحاسبة الجنائية كذلك في الدور الهام الذي تقوم به في مكافحة غسيل الأموال، من خلال امتلاك المحاسب الجنائي لمهارات التحقيق، واستخدام مهارات التقصي ومهارات الخبرة المحاسبية، وإعداد الخطط اللازمة لمراقبة ورصد التحركات المالية التي تكون موضع شك .	4.06	81.2	0.698	17.19	2
13	يلعب المحاسب الجنائي دوراً هاماً في حوكمة الشركات من حيث تفعيل حوكمة الشركات بشكل عام ومنع الغش وخلق بيئة عمل إيجابية و تأسيس خطوط اتصال فعالة و الأشراف اليقظ و البحث والتحري عن الغش والتحقيق بشأنه .	3.77	75.4	0.777	20.61	10
	المجموع العام	3.90	78	0.76	19.48	

جدول رقم (4 - 12)

إجابات المشاركين حول المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي

ر.م	الفقرة	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية
14	إن مجال مراجعة الاحتيال هو مجال فرعي للمحاسبة الجنائية التي يمكن اعتبارها مجالاً أشمل وأوسع .	3.69	73.8	0.778	21.08	4
15	تعتبر المحاسبة الجنائية مكتملة للمراجعة وليست جزء منها فالمحاسب الجنائي يبدأ من حيث انتهى المراجع الخارجي .	3.70	74	0.833		3
16	إن دور المراجع الخارجي الحالي يعاني بعض القصور، حيث إنه غير مسؤول عن اكتشاف كافة حالات الغش بل هو مهني يقوم بتطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً .	3.60	72	0.973	27.03	6
17	إن دور المراجع الخارجي يعاني بعض القصور، حيث أن دوره حاسم ومهم في عملية الإفصاح المالي ولكنه ليس ضامناً لدقة وموثوقية القوائم المالية، بسبب عدم كفاية الإجراءات الواردة بمعايير المراجعة الدولية .	3.60	72	0.973	27.03	7
18	يمكن التغلب على أوجه القصور السابقة وغيرها بإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج التعليم العالي لإعداد محاسبين جنائيين مؤهلين في عدة مجالات مثل تقييم الأعمال وفحص الغش والجرائم المالية والتحقق المحاسبي الجنائي وغيره بما يلبي ويستجيب للتغيرات والحاجات المتزايدة في عالم الأعمال.	4.05	81	0.738	18.22	2
19	من الضروري إيجاد كيفية لإضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي مثل تخصيص شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية	4.15	83	0.731	17.61	1
20	من الضروري إعداد برامج تعليمية تكملية من عدة فصول دراسية للمحاسبة الجنائية لخريجي الدراسات العليا والجامعات الراغبين في اكتساب علوم ومهارات هذا المجال.	3.68	73.6	1.062	28.86	5
	المجموع العام	3.78	75.6	0.870	23.02	

ثالثاً : تحليل إجابات المشاركين حول المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي :

نلاحظ من الجدول رقم (4-13) أن قيمة الوسط الحسابي العام للأسئلة مجتمعة بلغت (3.38) وبنسبة (67.6%) وبانحراف معياري (0.956)، فعلى الرغم من أن قيمة الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة ظهر فوق المتوسط النظري إلا أنه ليس بعيداً عنه، وبلغ معامل الاختلاف (28.28%) وتعتبر نسبة قليلة جداً وتدل على الانسجام الكبير في إجابات المشاركين، حيث يمكننا أن نلاحظ من الجدول نفسة أن الوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات يتراوح بين (ما هو اعلى من الوسط الحسابي (3) المقاس عليه في هذه الدراسة وما هو اقل منه) وقد جاءت الفقرات ضمن الفترات: الفترة المنخفضة ضمن المدى (1.80 - 2.59) و الفترة المتوسطة ضمن المدى (2.60-3.39)، والفترة العالية ضمن المدى (3.40 - 4.19)، والفترة العالية جداً ضمن المدى (4.20-5)، وقد تحصلت الفقرة رقم (29) على اعلى قيمة للوسط الحسابي حيث بلغ (4.46) وبنسبة (89.2%) وتقع ضمن الفترة العالية جداً (أوافق بشدة) ضمن المدى (4.20-5)، أما الفقرة رقم (23) فقد تحصلت على ادنى قيمة للوسط الحسابي في الجدول وهي (2.28) أي بنسبة (45.6%) وهذه تقع ضمن الفترة المنخفضة، ضمن المدى (1.80-2.59)، ومن خلال قيم الوسط الحسابي الموجودة في الجدول رقم (4 -13) والتي تحمل الأرقام (من 21 إلى 29)، نجد أنها جميعها جاءت ضمن الفترات العالية جداً والعالية والمتوسطة والمنخفضة، حيث عبرت الفقرة (29) على ضعف الاتصال بالجامعات الأجنبية والهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين وغيره، الأمر الذي يحد من مواكبة التطور وإضافة المحاسبة الجنائية للمناهج المحاسبية، أما الفقرة (22) التي جاءت في المرتبة الثانية فقد عبرت على عدم وجود برامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية وفق تخصصات دقيقة، والفقرة (26) التي جاءت في المرتبة الثالثة فقد عبرت على أنه لا توجد

خطط محددة وواضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي، ثم جاءت على الفقرة (24) في المرتبة الرابعة، وكانت الفقرة المذكورة ضمن الفترة العالية (أوافق) ضمن المدى (3.40-4.19)، أما الفقرات الباقية (28، 21، 25) فقد جاءت في الترتيب من الخامسة إلى السابعة على التوالي، وكانت ضمن الفترة المتوسطة، ضمن المدى (2.60-3.39)، ثم جاءت الفقرات (23,27) في الترتيب الثامنة والتاسعة تالياً، وجاءت ضمن الفترة المنخفضة، أي ضمن المدى (1.80 - 2.59).

4-3-2 تحليل البيانات عن طريق الإحصاء الاستدلالي :

إن النتائج التي تم الحصول عليها من التحليل الإحصائي الوصفي هي نتائج مبدئية و لا ترتقي إلى مستوى التعميم، لذلك فإن الهدف من التحليل الإحصائي الاستدلالي هو اختبار فرضيات الدراسة للوصول إلى نتائج أكثر قابلية للتعميم، حيث تم استخدام الاختبارات الإحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، بمعنى أنه تم قبول احتمال وقدره 0.05 لرفض فرض العدم (H_0) مع انه صحيح، بحيث اذا كانت القيمة المشاهدة ($P\text{-Value} \leq 0.05$) فإنه يتم رفض فرض العدم (H_0) وعدم رفض الفرض البديل (H_1)، أما اذا كانت ($P\text{-Value} > 0.05$) فإنه يتم فإنه يتم عدم رفض فرض العدم (H_0) ورفض الفرض البديل (H_1) .

جدول رقم (4 - 13)

إجابات المشاركين حول المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي

ر.م	الفقرة	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية
21	محدودية الأماكن وعدم القدرة على إضافة دورات إضافية إلى المنهج الدراسي للمحاسبة، تعيق إمكانية إضافة المحاسبة الجنائية .	3.14	62.8	1.093	34.81	6
22	عدم وجود برامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية وفق تخصصات دقيقة (المحاسبة الجنائية) .	4.18	83.6	0.884	21.35	2
23	المحاسبة الجنائية غير ذات أهمية ليتم إضافتها في المناهج الدراسية .	2.28	45.6	1.044	45.79	9
24	عدم اهتمام الجهات التنفيذية في الدولة وعدم وجود دعم كافي لإضافة مناهج إضافية .	3.62	72.4	1.052	29.06	4
25	غياب فرص العمل في هذا المجال، لذلك لا مصلحة للطالب في تعلمه .	2.79	55.8	1.081	38.75	7
26	لا توجد خطط محددة وواضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي .	4.16	83.2	0.863	20.75	3
27	التكلفة العالية لإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج المحاسبة	2.47	49.4	0.845	34.21	8
28	عدم مشاركة أصحاب المصلحة والمستفيدين من مخرجات التعليم المحاسبي في وضع المناهج والبرامج الدراسية والتدريبية والاشتراك في عمليات المتابعة والتقييم .	3.33	66.6	0.963	28.92	5
29	ضعف الاتصال بالجامعات الأجنبية و الهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين وغيره، يحد من مواكبة التطور وإضافة المحاسبة الجنائية للمناهج المحاسبية.	4.46	89.2	0.776	17.40	1
	المجموع العام	3.38	67.6	0.956	28.28	

4-3-2-1 اختبار فرضيات الدراسة :

1- الفرضية الأولى :

يوجد إدراك لأهمية المحاسبة الجنائية لدى أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية (كليات المحاسبة والقانون) .

حيث قام الباحث بالاعتماد على اختبار One-Sample T Test (الملحق 5) وذلك لان البيانات الخاصة بالفرضية تتبع التوزيع الطبيعي (الملحق 4)، وإحصائياً يمكن صياغة الفرضية كالاتي :

$$H_0: \mu \leq 3 \text{ الفرضية الصفرية}$$

$$H_1: \mu > 3 \text{ الفرضية البديلة}$$

حيث أن μ تمثل متوسط المجتمع (المتوسط النظري) وهو هنا يساوي 3، وتجدر الملاحظة إلى أن الفرضية الصفرية (H_0) تتنافى مع فرضية الباحث، فيما تتماشى الفرضية البديلة مع فرضية الباحث .

وقد تم من خلال هذه الدراسة اختبار (H_0) (الفرضية الصفرية للدراسة) والتي تنص إحصائياً على أن ($\mu \leq 3$) أي انه "لا يوجد إدراك لأهمية المحاسبة الجنائية لدى أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية"، وفقاً لاختبار (T) المستخدم، وبناء على ذلك سيتم رفض (H_0) عندما تكون القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار P-Value اصغر من أو تساوي مستوى المعنوية المستخدم للاختبار وهو ($\alpha = 0.05$) والعكس إذا كانت القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار اكبر من مستوى المعنوية المستخدم سيتم قبول (H_0)، كما إن رفض (H_0) يعني قبول الفرضية البديلة (H_1) المصاغة إحصائياً ($\mu > 3$) والتي تقول "يوجد إدراك لأهمية المحاسبة الجنائية لدى أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية (كليات المحاسبة و القانون)".

حيث يتضح من خلال الجدول (4-14) أن القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار (P-Value = 0.000) وهي اقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وعلية يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه " لا يوجد إدراك لأهمية المحاسبة الجنائية لدى أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية (كليات المحاسبة والقانون) لصالح الفرضية البديلة، أي انه " يوجد إدراك لأهمية المحاسبة الجنائية لدى أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية (كليات المحاسبة والقانون)".

2- الفرضية الثانية :

توجد مقومات تؤثر تأثيراً جوهرياً موجباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين).

حيث قام الباحث بالاعتماد على اختبار Wilcoxon Signed Rank (الملحق 5) وذلك لان البيانات الخاصة بالفرضية لا تتبع التوزيع الطبيعي (الملحق 4)، وإحصائياً يمكن صياغة الفرضية كالاتي :

$$H_0: \mu \leq 3 \text{ الفرضية الصفرية}$$

$$H_1: \mu > 3 \text{ الفرضية البديلة}$$

وتجدر الملاحظة إلى أن الفرضية الصفرية (H_0) تتنافى مع فرضية الباحث، فيما تتماشى الفرضية البديلة مع فرضية الباحث .

وقد تم من خلال هذه الدراسة اختبار (H_0) (الفرضية الصفرية للدراسة) والتي تنص إحصائياً على أن ($\mu \leq 3$) أي انه "لا توجد مقومات تؤثر تأثيراً جوهرياً موجباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية"، وفقاً لاختبار (Wilcoxon Signed Rank) المستخدم، وبناء على ذلك سيتم رفض (H_0) عندما

تكون القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار P-Value اصغر من أو تساوي مستوى المعنوية المستخدم للاختبار وهو ($\alpha = 0.05$) والعكس إذا كانت القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار اكبر من مستوى المعنوية المستخدم سيتم قبول (H0)، كما إن رفض (H0) يعني قبول الفرضية البديلة (H1) المصاغة إحصائياً ($\mu > 3$) والتي تقول انه " توجد مقومات تؤثر تأثيراً جوهرياً موجباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية " .

حيث يتضح من خلال الجدول (4-14) أن القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار ($P\text{-Value} = 0.000$) وهي اقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وعلية يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه " لا توجد مقومات تؤثر تأثيراً جوهرياً موجباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين) " لصالح الفرضية البديلة، أي انه " توجد مقومات تؤثر تأثيراً جوهرياً موجباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين) " .

3- الفرضية الثالثة :

توجد معوقات تؤثر تأثيراً جوهرياً سالباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين).

حيث قام الباحث بالاعتماد على اختبار One-Sample T Test (الملحق 5) وذلك لان البيانات الخاصة بالفرضية تتبع التوزيع الطبيعي (الملحق 4)، وإحصائياً يمكن صياغة الفرضية كالاتي :

$H_0: \mu \leq 3$ الفرضية الصفرية

$H_1: \mu > 3$ الفرضية البديلة

حيث أن μ تمثل متوسط المجتمع (المتوسط النظري) وهو هنا يساوي 3، وتجدر الملاحظة إلى أن الفرضية الصفرية (H_0) تتنافى مع فرضية الباحث، فيما تتماشى الفرضية البديلة مع فرضية الباحث .

وقد تم من خلال هذه الدراسة اختبار (H_0) (الفرضية الصفرية للدراسة) والتي تنص إحصائياً على أن ($\mu \leq 3$) أي انه " لا توجد معوقات تؤثر تأثيراً جوهرياً سلباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين)". وفقاً لاختبار (T) المستخدم، وبناء على ذلك سيتم رفض (H_0) عندما تكون القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار P-Value اصغر من أو تساوي مستوى المعنوية المستخدم للاختبار وهو ($\alpha = 0.05$) والعكس إذا كانت القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار اكبر من مستوى المعنوية المستخدم سيتم قبول (H_0)، كما إن رفض (H_0) يعني قبول الفرضية البديلة (H_1) المصاغة إحصائياً ($\mu > 3$) والتي تقول انه " توجد معوقات تؤثر تأثيراً جوهرياً سلباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين)".

حيث يتضح من خلال الجدول (4-14) أن القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار ($P\text{-Value} = 0.000$) وهي اقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وعلية يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه " لا توجد معوقات تؤثر تأثيراً جوهرياً سلباً على إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين)" لصالح الفرضية البديلة، أي انه " توجد معوقات تؤثر تأثيراً جوهرياً سلباً على

إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبين و القانونيين)".

جدول (4-14)

نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية	P-Value	α	النتيجة
الفرضية الأولى	0.000	0.05	رفض H_0
الفرضية الثانية	0.000	0.05	رفض H_0
الفرضية الثالثة	0.000	0.05	رفض H_0

• ومن خلال مقارنة الاستنتاجات العملية (النتائج) للدراسة و الاستنتاجات النظرية (الفروض)، نلاحظ أن الاستنتاجات العملية تؤيد الاستنتاجات النظرية، وبذلك فإن الدراسة تكون قد أضافت دليلاً عملياً من واقع البيئة المحلية يؤيد ما ورد بأدبيات الدراسة .

4-3-2-2 اختبار معنوية الفروق بين آراء عينة الدراسة (المحاسبين والقانونيين) :
يهدف هذا الجانب إلى اختبار مدى وجود فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين في الدراسة تعزى إلى تخصص المشاركين، بمعنى آخر اختبار مدى وجود اختلاف جوهري بين إجابات، أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بالجامعات الليبية، و أعضاء هيئة التدريس في كليات القانون بالجامعات الليبية، وذلك حول مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية و حول المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبة و القانون) .

- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) بين آراء عينة الدراسة (المحاسبين والقانونيين) حول مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية .

حيث قام الباحث بالاعتماد على اختبار Independent- Samples Test (الملحق 5) لاختبار معنوية الفروق بين إجابات المشاركين في الدراسة والتي تعزى إلى تخصص المشارك (المحاسبة أو القانون)، وذلك لان البيانات الخاصة بهذا الاختبار يتوفر فيها شروط الاختبار المعلمي، (الملحق 4)، ويشير فرض العدم (H0) إلى أن الفرق بين متوسط العينة الأولى (المحاسبين) ومتوسط العينة الثانية (القانونيين) يساوي صفر، بمعنى أنه لا توجد فروق جوهرية بين إجابات المشاركين تعزى إلى تخصص المشارك حول مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية، وإحصائياً يمكن التعبير عنها كالآتي :

$$H_0 : \mu_1 - \mu_2 = 0$$

في حين يشير الفرض البديل (H1) إلى أن الفرق بين متوسط العينة الأولى (المحاسبين) ومتوسط العينة الثانية (القانونيين) لا يساوي صفر، بمعنى أنه توجد فروق جوهرية بين إجابات المشاركين تعزى إلى تخصص المشارك حول مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية، وإحصائياً يمكن التعبير عنها كالآتي :

$$H_1 : \mu_1 - \mu_2 \neq 0$$

وفقاً لاختبار Independent- Samples Test المستخدم سنقوم برفض (H0) عندما تكون القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار P-Value اصغر من أو تساوي مستوى المعنوية المستخدم للاختبار وهو ($\alpha = 0.05$) والعكس إذا كانت القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار اكبر من مستوى المعنوية المستخدم فإننا نقبل (H0)، كما إن رفض (H0) يعني قبول الفرضية البديلة (H1) والتي تقول انه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) بين آراء عينة الدراسة (المحاسبين والقانونيين) حول مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية، بما أن القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار (P-Value=0.471) وهي أكبر من مستوى المعنوية

($\alpha=0.05$) وبالتالي قبول الفرضية الصفرية التي تشير إلى "عدم وجود فروقات جوهرية بين

إجابات المشاركين تعزى إلى تخصص المشاركين" ويتم رفض الفرض البديل .

- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha= 0.05$) بين أراء عينة الدراسة

(المحاسبين والقانونيين) حول المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي

من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبة و القانون) .

حيث قام الباحث بالاعتماد على اختبار Mann-Whitney (الملحق 5) لاختبار معنوية الفروق

بين إجابات المشاركين في الدراسة والتي تعزى إلى تخصص المشارك

(المحاسبة أو القانون)، وذلك لان البيانات الخاصة بهذا الاختبار لا يتوفر فيها شروط الاختبار

المعلمي، (الملحق 4)، ويشير فرض العدم (H0) إلى أن الفرق بين متوسط العينة الأولى

(المحاسبين) ومتوسط العينة الثانية (القانونيين) يساوي صفر، بمعنى أنه لا توجد فروق

جوهرية بين إجابات المشاركين تعزى إلى تخصص المشارك حول المقومات التي تدعم إضافة

المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية

(المحاسبة و القانون)، و إحصائياً يمكن التعبير عنها كالآتي :

$$H_0 : \mu_1 - \mu_2 = 0$$

في حين يشير الفرض البديل (H1) إلى أن الفرق بين متوسط العينة الأولى (المحاسبين)

ومتوسط العينة الثانية (القانونيين) لا يساوي صفر، بمعنى أنه توجد فروق جوهرية بين إجابات

المشاركين تعزى إلى تخصص المشارك حول المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية

لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية(المحاسبة والقانون)،

وإحصائياً يمكن التعبير عنها كالآتي :

$$H_1: \mu_1 - \mu_2 \neq 0$$

وفقاً لاختبار Mann-Whitney المستخدم سنقوم برفض (H_0) عندما تكون القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار P-Value اصغر من أو تساوي مستوى المعنوية المستخدم للاختبار وهو ($\alpha = 0.05$) والعكس إذا كانت القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار اكبر من مستوى المعنوية المستخدم فإننا نقبل (H_0)، كما إن رفض (H_0) يعني قبول الفرضية البديلة (H_1) والتي تقول انه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) بين آراء عينة الدراسة (المحاسبين والقانونيين) حول المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (المحاسبة و القانون)، بما أن القيمة الاحتمالية المحسوبة للاختبار ($P\text{-Value}=0.853$) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وبالتالي قبول الفرضية الصفرية التي تشير إلى "عدم وجود فروقات جوهرية بين إجابات المشاركين تعزى إلى تخصص المشاركين" ويتم رفض الفرض البديل .

4-3-2-3-2-3-4 دراسة العلاقة بين الخصائص الشخصية ومحاور الدراسة :

لغرض دراسة مدى وجود علاقة بين الخصائص الشخصية (المؤهل العلمي - الدرجة العلمية - عدد سنوات الخبرة) و محاور الدراسة المتمثلة في (مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية - المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية - المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية، تم تحليل الارتباط بين المتغيرات كالاتي :

معامل ارتباط سييرمان للرتب :

حيث تم استخدام معامل ارتباط سييرمان للرتب على اعتبار أن البيانات ترتيبية، وذلك لإيجاد مدى العلاقة بين متغيرات الدراسة، حيث أن قيمة معامل الارتباط تتراوح دائماً بين $[-1, 1]$ وتحدد نوعية الارتباط وفقاً للجدول (4-15) كالاتي (القصاص ، 2007) :

الجدول (4-15)

نوعية الارتباط

نوع الارتباط	قيمة معامل الارتباط
ارتباط طردي تام ارتباط	1+
ارتباط طردي قوي	من 0.7 إلى أقل + 1
ارتباط طردي متوسط	من 0.4 إلى أقل من 0.7
ارتباط طردي ضعيف	من صفر إلى أقل من 0.4
لا يوجد ارتباط	صفر

مع ملاحظة أن ما قيل عن الارتباط الطردي ينطبق على الارتباط العكسي (مع وضع إشارة سالبة) .

ونلاحظ من الجدول (4-16) أن جميع معاملات الارتباط التي تم احتسابها وفق معامل ارتباط سبيرمان تتراوح بين (-0.291 ، -0.111) أي أن جميع معاملات الارتباط في الجدول تظهر وجود ارتباط عكسي ضعيف بين الخصائص الشخصية ومحاوَر الدراسة، كما نلاحظ كذلك عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص الشخصية (المؤهل العلمي، الدرجة العلمية، عدد سنوات الخبرة) ومحاوَر الدراسة (الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية ، والمقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي، والمعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي)، عند مستوى معنوية (0.05) كما يظهر تحليل سبيرمان للارتباط . Spearman Correlation

جدول (4-16)

مصفوفة الارتباط لتوضيح العلاقة بين الخصائص الشخصية و محاور الدراسة

عدد سنوات الخبرة		الدرجة العلمية		المؤهل العلمي		الخصائص الشخصية محاور الدراسة
الدلالة الإحصائية	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية	معامل الارتباط	الدلالة الإحصائية	معامل الارتباط	
0.096	-0.160	0.250	-0.111	0.223	-0.118	مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية.
0.056	-0.184	0.077	-0.195	0.085	-0.272	المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي .
0.066	-0.291	0.072	-0.258	0.063	-0.179	المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي .

اختبار مربع كاي :-

يعتبر احد الاختبارات المهمة في الإحصاء اللامعلمي، ولعل من أشهر استخدامات توزيع مربع

كأي هو اختبار الاستقلال، وهذا الاختبار وكما يتضح من اسمه يختبر ما إذا كانت العلاقة بين

المتغيرات مستقلة أم لا .

حيث نفترض أن الفرض الصفري هو " إن محاور الدراسة مستقلة عن الخصائص الشخصية "

و الفرض البديل هو " إن محاور الدراسة غير مستقلة عن الخصائص الشخصية "

ونلاحظ من الجدول (4-17) (عند مستوى معنوية 0.05) أنه لا توجد علاقة ذات دلالة

إحصائية بين الخصائص الشخصية و محاور الدراسة، حيث إن كافة قيم P-Value أكبر من

مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تقول " إن محاور الدراسة مستقلة عن

الخصائص الشخصية " أي أن محاور الدراسة (مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية

- المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي - المعوقات التي تحد من

إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي (مستقلة عن الخصائص الشخصية
(المؤهل العلمي - الدرجة العلمية - عدد سنوات الخبرة) ولا تتأثر بها .

جدول (4-17)

نتائج اختبار مربع كأي

المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي		المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي		مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية		محاور الدراسة الخصائص الشخصية
القيمة الاحتمالية	كا ²	القيمة الاحتمالية	كا ²	القيمة الاحتمالية	كا ²	
0.452	1.588	0.06	10.379	0.081	5.031	المؤهل العلمي
0.654	2.450	0.072	8.587	0.244	5.452	الدرجة العلمية
0.093	13.244	0.437	5.878	0.785	3.188	عدد سنوات الخبرة

4-4 النتائج والتوصيات

استهدفت هذه الدراسة التعرف على مدى إدراك أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية (كليات الاقتصاد قسم المحاسبة و كليات القانون) بأهمية المحاسبة الجنائية وضرورة إضافتها إلى مناهج التعليم العالي .

ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة ميدانية للحصول على البيانات الأولية حول موضوع الدراسة، ومن خلال تحليل البيانات المجمعّة بواسطة استمارة الاستبيان تم التوصل لمجموعة من النتائج، وبناء عليها سيتم تقديم المقترحات التي يراها الباحث والتي يأمل في أن تسهم في حل مشكلة الدراسة .

4-4-1 نتائج الدراسة :

بناء على الجانب النظري لهذه الدراسة والجانب الميداني يمكن أن نلخص أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة في الآتي :

1- أظهرت نتائج هذه الدراسة أن المؤهل العلمي و الدرجة العلمية و عدد سنوات الخبرة لا تؤثر على مستوى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية ومعرفة المقومات التي تدعم إضافتها إلى مناهج التعليم العالي و المحددات التي تحد من ذلك، بل أن كافة أفراد العينة وباختلاف خصائصهم الشخصية كانت على ادراك بأهمية المحاسبة الجنائية ومعرفة المقومات التي تدعم إضافتها إلى مناهج التعليم العالي والمحددات التي تحد من ذلك، حيث اختلفت الدراسة مع الدراسات السابقة (قمبر، 2014)، (نمير، 2008)، (Hidayat and Al Sadiq, 2014)، في أن مستوى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية ومعرفة المقومات التي تدعم إضافتها إلى مناهج التعليم العالي والمحددات التي تحد من ذلك، يرجع إلى الخصائص الشخصية (المؤهل العلمي، الدرجة العلمية، عدد سنوات الخبرة) .

2- يوجد إدراك لأهمية المحاسبة الجنائية من أعضاء هيئة في الجامعات الليبية (كليات الاقتصاد قسم المحاسبة وكليات القانون)، حيث تشير النتائج أن معظم أعضاء هيئة التدريس لديهم إدراك بأن المحاسبة الجنائية هي الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، وهناك حاجة من القضاء والمحاكم للمحاسبة الجنائية لغرض توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية، كما أظهرت النتائج كذلك أهمية المحاسبة الجنائية في الدور الهام الذي تقوم به في مكافحة غسل الأموال، من خلال امتلاك المحاسب الجنائي لمهارات التحقيق، واستخدام مهارات التقصي ومهارات الخبرة المحاسبية، وإعداد الخطط اللازمة لمراقبة ورصد التحركات المالية التي تكون موضع شك،

كما أظهرت النتائج كذلك أن استخدام المحاسب الجنائي للقيام بالتحقيقات وتقديم الاستشارات القانونية يساعد في مقاضاة من قام بالغش والجرائم المالية الأخرى بشكل أفضل .

حيث اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة بالرغم من تنوع مجتمعات الدراسة في الدراسات السابقة المتمثلة في (أعضاء الأجهزة الرقابية، والاكاديميين في مجال المحاسبة، ومحاسبي الشركات، والمراجعين الخارجيين والداخليين، والمحامين) إلا أنها اتفقت مع نتائج هذه الدراسة في إدراك أهمية المحاسبة الجنائية، كما اتفقت نتائج هذه الدراسة مع النتائج التي توصل إليها (جليلي و جميل، 2012) في الدور الهام الذي تقوم به المحاسبة الجنائية في مكافحة غسل الأموال .

3- و توصلت الدراسة انه من الضروري إيجاد كيفية لإضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي مثل تخصيص شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لإعداد محاسبين مؤهلين وهذا ما اتفقت فيه مع دراسة (قمبر، 2014)، ولكن توجد بعض المعوقات التي تعيق إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي مثل ضعف الاتصال بالجامعات الأجنبية والهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين وغيره الأمر الذي يحد من مواكبة التطور وإضافة المحاسبة الجنائية للمناهج المحاسبية، وكذلك عدم وجود برامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية وفق تخصصات دقيقة المحاسبة الجنائية، وعدم وجود خطط محددة وواضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي .

وانتقدت هذه النتائج مع بعض الدراسات السابقة إلا أنها اختلفت في أولويات هذه المعوقات، حيث توصلت دراسة (Rokosu, 2015) إلى أن ما يعيق إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي هو عدم وجود متخصصين في الجامعات محل الدراسة وعدم استعداد الجامعات لإدخال مناهج جديدة، كما اتفقت مع النتائج التي توصلت إليها الدراسات (زهير و رافي، 2013)

(غنيم، 2014) (Davis and jo, et.al, 2009) (Hidayat and Al Sadiq, 2014)

في ما يتعلق بإضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي بتخصيص شعبة فرعية للمحاسبة الجنائية ضمن قسم المحاسبة، وكذلك توصلت دراسة (قمبر، 2014) إن أهم ما يعيق إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي هو عدم وجود خطط محددة وواضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي .

واختلفت نتائج هذه الدراسة مع دراسة (Al Hadrami and Hidayat, 2015) التي توصلت إلى انه لا يوجد أماكن للفصل الإضافي للمحاسبة الجنائية، ويمكن أن تعرض المحاسبة الجنائية كفصل اختياري أو تضاف ضمن المناهج الحالية للمراجعة والمحاسبة وليست كشعبة مستقلة .

4- كما أظهرت الدراسة انه يوجد بعض القصور لدى المراجعين الخارجيين، يمكن الحد منها بتزويدهم بأدوات حديثة عن طريق إقامة دورات تدريبية وندوات ومؤتمرات علمية حول المحاسبة الجنائية، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (السيسي، 2006)

5- وبينت الدراسة كذلك أن إدراك أهمية المحاسبة الجنائية ومعرفة المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس، تعتبر نتيجة مشتركة يشترك فيها كلاً من أعضاء هيئة التدريس في تخصص المحاسبة وتخصص القانون .

4-4-2 التوصيات :

1- لكي يتم تزويد خريجي قسم المحاسبة بأدوات حديثة تساعدهم على مواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المتطورة، ومواجهة التحديات في مجال اكتشاف الغش والتحايل و التلاعب في القوائم المالية، والتغلب على بعض أوجه القصور لدى المراجع الخارجي، من الضروري إيجاد آلية لإضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي مثل إنشاء قسم أو شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية .

2- العمل على تقوية الاتصالات بالجامعات الأجنبية والهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين وغيره الأمر الذي من يؤدي إلى مواكبة التطور في مجال المحاسبة والمراجعة .

3- العمل على وضع البرامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية وفق تخصصات دقيقة (المحاسبة الجنائية).

4- إجراء المزيد من البحوث في هذا المجال، مما يساعد في وضع خطط واضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي .

5- يجب على الجهات التنفيذية في الدولة الاهتمام وتقديم الدعم الكافي لإضافة مناهج إضافية لمراحل التعليم العالي حتى يتم تزويد خريجي قسم المحاسبة بأدوات حديثة تساعدهم على مواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المتطورة .

4-4-3 مقترحات للدراسة :-

اتضح من الدراسة النظرية والتطبيقية أهمية المحاسبة الجنائية، حيث يعد موضوع المحاسبة الجنائية مجالاً خصباً للبحث العلمي وذلك لحدثة الموضوع نسبياً، وندرة البحوث العلمية التي تتناول هذا الموضوع في ليبيا، وهناك العديد من مجالات البحث المقترحة في موضوع المحاسبة الجنائية، حيث يوصي الباحث بأنه يمكن القيام بالدراسات التالية :

- دراسة لبناء نموذج لتطبيق المحاسبة الجنائية لمكافحة الفساد المالي في البيئة الليبية .
- دراسة مدى كفاية التشريعات الليبية للاستفادة من المحاسبة الجنائية في مكافحة الفساد المالي
- دراسة تحليلية لقوانين ديوان المحاسبة في ليبيا ومدى توافقها مع متطلبات المحاسبة الجنائية .
- دراسة لأثر استعانة فريق المراجعة بالمحاسب الجنائي على جودة المراجعة .
- دراسة دور المحاسبة الجنائية في مواجهة الغش المالي في ظل البيئة الإلكترونية .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :-

- 1- احمد، عاطف، (2013)، دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير أليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي و الإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة, AUJAA .
- 2- احمد، محمد أحمد، (2009)، أثر التعليم المهني المستمر في تحسين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال
- 3- الجبوري، نصيف ؛ و الخالدي، صلاح، (2013)، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، العدد 70، المجلد 19 .
- 4- الجمال، جيهان عبد المعز، (2012)، دور المراجعة القضائية في مواجهة الغش المالي في ظل البيئة الإلكترونية، مجلة المحاسبة المصرية جامعة القاهرة، القاهرة، العدد 3، السنة 2 .
- 5- السيسي، نجوى، (2006)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية – دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، القاهرة جامعة عين شمس، العدد الأول .
- 6- القصاص، مهدي محمد، (2007)، مبادئ الإحصاء والقياس الاجتماعي، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية .
- 7- الكبيسي، عبدالستار عبدالجبار، (2016)، دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، العدد 1، المجلد 12 .
- 8- المنوفي، ريهام السيد، (2011)، دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بورسعيد، العدد 1، الجزء 2 .
- 9- بشير، أحمد السنوسي، (2015)، مدى إدراك الخبير الحسابي الليبي لمتطلبات المحاسبة القضائية، رسالة ماجستير، الأكاديمية الليبية فرع مصراته .
- 10- جليلي، مقداد، (2012)، المحاسبة القضائية و إمكانية تطبيقها في العراق، مجلة تنمية الرافدين، العراق جامعة الموصل، العدد 107، المجلد 34 .

11- جليلي، مقداد ؛ و جميل، رافي، (2012)، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال – دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93 .

12- راضي، محمد سامي، (2011)، موسوعة المراجعة المتقدمة، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي

13- راضي، محمد سامي، (2012)، منهج البحث العلمي في المجال الإداري كيفية إعداد رسائل الماجستير و الدكتوراه، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي .

14- رمضان، مريم محمد، (2010)، مدى توفر المقومات الأساسية للمراجع الخارجي الليبي للعمل كمحاسب ومراجع جنائي، رسالة ماجستير، بنغازي، جامعة قاريونس، كلية الاقتصاد .

15- زكري، محمد أبو القاسم، (2013)، المشاكل التي تؤثر على كفاءة المراجع الخارجي الليبي، مؤتمر حول واقع مهنة المحاسبة في ليبيا، طرابلس، فبراير .

16- زهير، عبدالرحمن ؛ و جميل، رافي، (2013)، تطوير مناهج التعليم المحاسبي في العراق ودورها في الحد من الفساد المالي و الإداري – مدخل المحاسبة القضائية و الاستقصائية ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، المؤتمر العلمي الثاني .

17- سمهود، فتحي المبروك، (2013)، مدى ملاءمة مخرجات التعليم المحاسبي لمتطلبات سوق العمل (دراسة ميدانية في البيئة الليبية)، مؤتمر حول واقع مهنة المحاسبة في ليبيا ، طرابلس، فبراير .

18- عبدالعزيز، ولاء محمود، (2012)، الاطار العلمي لمهنة المحاسبة القضائية بهدف تحقيق جودة الأداء لخبراء المنازعات التجارية، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بورسعيد، العدد 2، الجزء 1 .

19- عبيد، مصطفى فؤاد، (2003)، مهارات البحث العلمي، متاح على

At <http://www.bu.edu.eg/portal/uploads/Specific%20Education/>

Educational%20and%20Psychological%20Sciences/5073/crs11801/Scientific%20Research%20Skills.pdf.2016 /12/25 بيانات الدخول

20- علي، عبد الوهاب نصر، (2009)، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الإسكندرية، الدار الجامعية .

21- غنيم، محمود، (2014)، نحو اطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، جامعة بنها، كلية التجارة قسم المحاسبة .

- 22-** قمبر، جميلة، (2014)، مدى ادراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية، مجلة الجامعة، جامعة الزاوية كلية الاقتصاد، ليبيا، العدد 16، المجلد 1 .
- 23-** قنديل، ربا، (2014)، المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية، رسالة ماجستير، الأردن، جامعة جدارا قسم المحاسبة .
- 24-** كريم، عبدالحفيظ محمد ؛ و الطاهر، عبدالرازق حسين، (2005)، المحاسبة والمراجعة الجنائية كمجال حديث في مهنة المحاسبة، دراسات في المال و الأعمال، ليبيا، كلية المحاسبة غريان، العدد 7 .
- 25-** لطفي، أمين السيد، (2014)، قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية، الإسكندرية، الدار الجامعية .
- 26-** محمد، عادل ؛ و عبدالله، عبدالرحمن، (2015)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية : بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة، مجلة أمارا باك، العدد 18، المجلد 6 .
- 27-** مشابط، نعمه حرب، (2010)، إطار مقترح لدور المراجعة الاستقصائية القضائية في تفعيل حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية فرع دمنهور .
- 28-** نمير، أمينة رمضان، (2008)، دراسة لتحديد تأثير دور المحاسب كفاحص قانوني على بيئة المحاسبة والمراجعة المصرية مع دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة فرع دمنهور .

مراجع أخرى :

- 1-** القانون رقم (1) لسنة 1371و.ر. (2003م) بتنظيم الخبرة القضائية، مؤتمر الشعب العام .
- 2-** قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (305) لسنة 1377و.ر.(2009م) بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (1) لسنة 1371و.ر. بتنظيم الخبرة القضائية .

ثانيا : المراجع الأجنبية :-

- 1- ALBANY University, state University of new york, at : <http://www.albany.edu/#/> the entry data 15-2-2017
- 2- Al Hadrami, Abdullah . Hidayat, Sutan, (2015) "Obstacles to Integrating Forensic Accounting in the Accounting Curriculum : The Case of Bahrain", Global Review of Accounting and Finance .
- 3- American Institute of Certified Public Accounting (AICPA),at: <http://www.aicpa.org/> the entry data 29-5-2016 .
- 4- Antoniadis, Hera , (2009) "A Preliminary Study on the use of Forensic Accounting techniques to determine property agency trust accounting compliance", the Pacific Rim Real Estate Society conference Australia in Sydney .
- 5-Davis, Charles . Farrell, Ramona . Ogilby, Suzanne, (2009) "Characteristics and Skills Forensic Accountant", Under the supervision of the American Institute of Certified Public Accountants. Members of the Bar Association, including the American Bar Association; and the American Accounting Association. at www.c-gcpa.com/.../cng/.../AICPA , the entry data 29-5-2016.
- 6- EMBRY- RIDDLE, Aeronautical University, at : <https://prescott.erau.edu/index.html/> the entry data 15-2-2017.
- 7-Georgetown University School of Continuing studies , at : <http://scs.georgetown.edu/> the entry data 15-2-2017.
- 8-Harvard University, at : <http://www.harvard.edu/> the entry data 15-2-2017.
- 9- Hidayat, Sutan . Al sadiq, Amani, (2014) "A Survey on the Need to Offer Forensic Accounting Education in the Kingdom of Bahrain", International Journal of Pedagogical Innovations .

- 10-** Hopwood, William S . Leiner, Jay J . Young, George R, (2008) "Forensic Accounting", Boston, U.S.A, Published by McGraw-Hill/Irwin .
- 11-** Kaur, Supreet, (2014) "FINANCIAL FORENSICS: WAY TO ABATE CORRUPTION", Journal of Commerce and Management a Peer Reviewed International Journal, Volume 1, Issue 5 .
- 12-** Leeds University, at : <http://www.leeds.ac.uk/> the entry data 15-2-2017.
- 13-** Manning, George A, (2011) "Financial Investigation and Forensic Accounting", New york, USA, Third edition , Published by CRC Press With Taylor and Francis Group LLS .
- 14-** Modugu, Kennedy P . Anyaduba, J. O, (2013) "Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: An Empirical Approach", International Journal of Business and Social Science, Vol.4 No.7.
- 15-** Muchlmann, W Brigitte, (2012) "The use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases" Journal of Forensic and Investigative Accounting .
- 16-** Ramaswamy, Vinta, (2007) "New Frontiers : Training Forensic Accountants Within The Accounting Program" Journal Of College Teaching / Learning September .
- 17-** Rokosu, Samuel F, (2015) " Integrating Forensic Accounting Core Competency into the Study of Accounting. Case of Nigeria Tertiary Institutions", Academic Journal of Economic Studies , Vol. 1, No.3 .
- 18-** Seda, Mike . Kramer, Bonita, (2008) "The Emergence of Forensic Accounting Programs in Higher Education" MANAGEMENT ACCOUNTING QUARTERLY SPRING, VOL. 9, NO. 3 .
- 19-** Sheffield hallam University, at : <https://www.shu.ac.uk/learn-more/lightbulb-forensics?fref%25253Dhome-block-1/> the entry data 15-2-2017.

20- Technical Working group on Education in Fraud and Forensic Accounting (TWG), (2007), Supported and Approved by the National Institute of Justice, by West Virginia University ,

at: <http://WWW.ncjrs.gov/pdf files 1/grants/217589.pdf>. The Entry Date 27-5-2016 .

21- Telpner, Zeph . Mostek, Michael, (2003) "Expert Witnessing : A Handbook for Lawyers and Accountants in Forensic Accounting", Florida,USA , Published by CRC Press LLC .

22- The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), at : <http://www.investopedia.com/.../Canadian-institute-of-chartered-accountants>, the entry data 28-5-2016.

23- The Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA), at:<http://www.charteredaccountants.com.au/> the entry data 28-5-2016.

24- The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), at : <http://www.pcaobus.org/> the entry data 29-5-2016 .

25- Webster University, at : <http://www.webster.edu/index.html/> the entry data 16-2-2017 .

ملحق الدراسة

- ملحق (1) : استمارة الاستبيان .
- ملحق (2) : المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة .
- ملحق (3) : النسب المئوية والتكرارات لمتغيرات الدراسة .
- ملحق (4) : نتائج اختبارات التحقق من توفر شروط الاختبارات المعلمية .
- ملحق (5) : نتائج اختبار فرضيات الدراسة و اختبار معنوية الفروق بين آراء عينة الدراسة .
- ملحق (6) : معامل ارتباط سبيرمان للرتب .
- ملحق (7) : اختبار مربع كاي .
- ملحق (8) : قانون رقم (1) لسنة 1371 و.ر(2003م) بتنظيم الخبرة القضائية مؤتمر الشعب العام و لائحته التنفيذية .



استمارة استبيان

أخي الفاضل / أختي الفاضلة :

بعد التحية والسلام

إن الهدف من هذا الاستبيان هو الحصول على بيانات ومعلومات حول مدى إدراك أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الليبية بالمنطقة الشرقية (كليات الاقتصاد قسم المحاسبة و كليات القانون) بأهمية المحاسبة الجنائية وضرورة إضافتها إلى مناهج التعليم العالي، كجزء من بحث يقدم لكلية الاقتصاد جامعة بنغازي للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة .

ويأمل الباحث منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة وموضوعية، حيث أن ما ستقدمونه من بيانات ومعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

ونشكركم سلفاً على حسن تعاونكم

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الباحث : فتحي موسى سالم

يرجى قراءة المعلومات التالية ووضع علامة (√) في الخانة المناسبة .

القسم الأول :- معلومات عامة عن المشارك

1- المؤهل العلمي :

دكتوراه () ماجستير ()

2- الدرجة العلمية :

أستاذ () أستاذ مشارك () أستاذ مساعد () محاضر ()
محاضر مساعد ()

3- عدد سنوات الخبرة :

15 سنة فأكثر () من 10 إلى أقل من 15 ()
5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات () منذ أقل من 5 سنوات ()

4- التخصص :

المحاسبة () القانون ()

5- أسم الجامعة :

القسم الثاني : حول مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية :-

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					1- يمكن للمحاسبة الجنائية أن تسلط الضوء على بعض الحقائق و الجوانب الخفية الأخرى لاحتيايل الشركات.
					2- تعتبر المحاسبة الجنائية مجالا مهماً ومفيداً في مجال الأعمال
					3- إن المحاسبة الجنائية هي الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، و حاجة القضاء والمحاكم للمحاسبة الجنائية لغرض توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية .
					4- في ضوء التطورات المتسارعة فان الاستعانة بالمحاسب الجنائي لاكتشاف ومنع والوقاية من الغش والفساد المالي يعتبر امر ضروري .
					5- تستطيع المحاسبة الجنائية أن تضيق فجوه التوقعات بين ما تقدمه المراجعة وما يتوقعه أصحاب المصلحة .
					6- يؤدي الاعتماد على المحاسب الجنائي في مجال تقييم الأعمال لأغراض قانونية مثل خصومات المساهمين أو تصفية الشركة أو أي أغراض أخرى إلى تحقيق فاعلية وجودة أكبر في الأداء.
					7- في القضايا المتعلقة بالإهمال المهني يساعد المحاسب الجنائي في تحديد ما إذا كان هناك مخالفة للأخلاقيات المهنية ومعايير المراجعة من قبل المحاسب القانوني عند أداءه لعملية المراجعة.
					8- المحاسبة الجنائية تعمل على إضفاء قيمة للشركة من خلال القيام بتحسين كفاءة منظومة الرقابة على الشركات وحماية أصحاب المصلحة ضد الغش والاحتيايل المالي .
					9- يؤدي استخدام المحاسب الجنائي عند وجود نزاعات بين أطراف مختلفة إلى تسويتها وتوفير حل مناسب لجميع الأطراف.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					10- إن استخدام المحاسب الجنائي للقيام بالتحقيقات وتقديم الاستشارات القانونية يساعد في مقاضاة من قام بالغش والجرائم المالية الأخرى بشكل أفضل.
					11- الاستعانة بالمحاسب الجنائي عند قيام الشركة بتحقيقات داخلية تخص الجرائم المالية يؤدي إلى اكتشافها إن وجدت ومعالجة أي قصور في أنظمة الرقابة والمتابعة.
					12- تكمن أهمية المحاسبة الجنائية كذلك في الدور الهام الذي تقوم به في مكافحة غسل الأموال، من خلال امتلاك المحاسب الجنائي لمهارات التحقيق ، واستخدام مهارات التقصي ومهارات الخبرة المحاسبية، وإعداد الخطط اللازمة لمراقبة ورصد التحركات المالية التي تكون موضع شك .
					13- يلعب المحاسب الجنائي دوراً هاماً في حوكمة الشركات من حيث تفعيل حوكمة الشركات بشكل عام ومنع الغش وخلق بيئة عمل إيجابية و تأسيس خطوط اتصال فعالة و الإشراف اليقظ و البحث والتحري عن الغش والتحقيق بشأنه .

القسم الثالث : حول مقومات إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي :-

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					14- إن مجال مراجعة الاحتيال هو مجال فرعي للمحاسبة الجنائية التي يمكن اعتبارها مجالاً أشمل وأوسع .
					15- تعتبر المحاسبة الجنائية مكتملة للمراجعة وليست جزء منها فالمحاسب الجنائي يبدأ من حيث انتهى المراجع الخارجي .
					16- إن دور المراجع الخارجي الحالي يعاني بعض القصور، حيث إنه غير مسؤول عن اكتشاف كافة حالات الغش بل هو مهني يقوم بتطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً .
					17- إن دور المراجع الخارجي يعاني بعض القصور، حيث أن دوره حاسم ومهم في عملية الإفصاح المالي ولكنه ليس ضامناً لدقة وموثوقية القوائم المالية، بسبب عدم كفاية الإجراءات الواردة بمعايير المراجعة الدولية
					18- يمكن التغلب على أوجه القصور السابقة وغيرها بإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج التعليم العالي لإعداد محاسبين جنائيين مؤهلين في عدة مجالات مثل تقييم الأعمال وفحص الغش والجرائم المالية والتحقيق المحاسبي الجنائي وغيره بما يلبي ويستجيب للتغيرات والحاجات المتزايدة في عالم الأعمال.
					19- من الضروري إيجاد كيفية لإضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي مثل تخصيص شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية .
					20- من الضروري إعداد برامج تعليمية تكميلية من عدة فصول دراسية للمحاسبة الجنائية لخريجي الدراسات العليا والجامعات الراغبين في اكتساب علوم ومهارات هذا المجال.

القسم الرابع : حول معوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي:-

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					21- محدودية الأماكن وعدم القدرة على إضافة دورات إضافية إلى المنهج الدراسي للمحاسبة، تعيق إمكانية إضافة المحاسبة الجنائية .
					22- عدم وجود برامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية وفق تخصصات دقيقة (المحاسبة الجنائية) .
					23- المحاسبة الجنائية غير ذات أهمية ليتم إضافتها في المناهج الدراسية .
					24- عدم اهتمام الجهات التنفيذية في الدولة وعدم وجود دعم كافي لإضافة مناهج إضافية .
					25- غياب فرص العمل في هذا المجال ، لذلك لا مصلحة للطالب في تعلمه .
					26- لا توجد خطط محددة وواضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي .
					27- التكلفة العالية لإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج المحاسبة
					28- عدم مشاركة أصحاب المصلحة والمستفيدين من مخرجات التعليم المحاسبي في وضع المناهج والبرامج الدراسية والتدريبية والاشتراك في عمليات المتابعة والتقييم .
					29- ضعف الاتصال بالجامعات الأجنبية والهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين وغيره، يحد من مواكبة التطور وإضافة المحاسبة الجنائية للمناهج المحاسبية.

الملحق (2): المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

Descriptive Statistics

العبارات	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
يمكن للمحاسبة الجنائية أن تسلط الضوء على بعض الحقائق والجوانب الخفية الأخرى لاحتياال الشركات .	109	3.92	.722
تعتبر المحاسبة الجنائية مجالاً مهماً ومفيداً في مجال الأعمال .	109	3.97	.739
إن المحاسبة الجنائية هي الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، وحاجة القضاء والمحاكم للمحاسبة الجنائية لغرض توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية .	109	4.25	.641
في ضوء التطورات المتسارعة فإن الاستعانة بالمحاسب الجنائي لاكتشاف ومنع الوقاية من الغش والفساد المالي يعتبر أمر ضروري .	109	3.95	.843
تستطيع المحاسبة الجنائية أن تضيق فجوة التوقعات بين ما تقدمه المراجعة وما يتوقعه أصحاب المصلحة .	109	3.69	.836
يؤدي الاعتماد على المحاسب الجنائي في مجال تقييم الأعمال لأغراض قانونية مثل خصومات المساهمين أو تصفية الشركة أو أي أغراض أخرى إلى تحقيق فاعلية وجودة أكبر في الأداء .	109	3.72	.826
في القضايا المتعلقة بالإهمال المهني يساعد المحاسب الجنائي في تحديد ما إذا كان هناك مخالفة للأخلاقيات المهنية ومعايير المراجعة من قبل المحاسب القانوني عند أداءه لعملية المراجعة.	109	3.78	.832
المحاسبة الجنائية تعمل على إضفاء قيمة للشركة من خلال القيام بتحسين كفاءة منظومة الرقابة على الشركات وحماية أصحاب المصلحة ضد الغش والاحتياال المالي .	109	3.92	.722
يؤدي استخدام المحاسب الجنائي عند وجود نزاعات بين أطراف مختلفة إلى تسويتها وتوفير حل مناسب لجميع الأطراف .	109	3.72	.780
إن استخدام المحاسب الجنائي للقيام بالتحقيقات وتقديم الاستشارات القانونية يساعد في مقاضاة من قام بالغش والجرائم المالية الأخرى بشكل أفضل .	109	4.05	.738
الاستعانة بالمحاسب الجنائي عند قيام الشركة بتحقيقات داخلية تخص الجرائم المالية يؤدي إلى اكتشافها إن وجدت ومعالجة أي قصور في أنظمة الرقابة والمتابعة .	109	3.94	.692

العبارات	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تكمّن أهمية المحاسبة الجنائية كذلك في الدور الهام الذي تقوم به في مكافحة غسيل الأموال، من خلال امتلاك المحاسب الجنائي لمهارات التحقيق، واستخدام مهارات التقصي ومهارات الخبرة المحاسبية، وإعداد الخطط اللازمة لمراقبة ورصد التحركات المالية التي تكون موضع شك.	109	4.06	.698
يلعب المحاسب الجنائي دوراً هاماً في حوكمة الشركات من حيث تفعيل حوكمة الشركات بشكل عام ومنع الغش وخلق بيئة عمل إيجابية وتأسيس خطوط اتصال فعالة و الإشراف اليقظ والبحث والتحري عن الغش والتحقيق بشأنه .	109	3.77	.777
إن مجال مراجعة الاحتيال هو مجال فرعي للمحاسبة الجنائية التي يمكن اعتبارها مجالاً أشمل وأوسع .	109	3.69	.778
تعتبر المحاسبة الجنائية مكتملة للمراجعة وليست جزء منها فالمحاسب الجنائي يبدأ من حيث انتهى المراجع الخارجي.	109	3.70	.833
إن دور المراجع الخارجي يعاني من بعض القصور، حيث إنه غير مسؤول عن اكتشاف كافة حالات الغش بل هو مهني يقوم بتطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً.	109	3.60	.973
إن دور المراجع الخارجي يعاني بعض القصور، حيث أن دوره حاسم ومهم في عملية الإفصاح المالي ولكنه ليس ضامناً لدقة وموثوقية القوائم المالية، بسبب عدم كفاية الإجراءات الواردة بمعايير المراجعة الدولية	109	3.60	.973
يمكن التغلب على أوجه القصور السابقة وغيرها بإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج التعليم العالي لإعداد محاسبين جنائيين مؤهلين في عدة مجالات مثل تقييم الأعمال وفحص الغش والجرائم المالية والتحقيق المحاسبي الجنائي وغيره بما يلبي ويستجيب للتغيرات والحاجات المتزايدة في عالم الأعمال .	109	4.05	.738
من الضروري إيجاد كيفية لإضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي مثل تخصيص شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية .	109	4.15	.731
من الضروري إعداد برامج تعليمية تكميلية من عدة فصول دراسية للمحاسبة الجنائية لخريجي الدراسات العليا والجامعات الراغبين في اكتساب علوم ومهارات هذا المجال .	109	3.68	1.062
محدودية الأماكن وعدم القدرة على إضافة دورات إضافية إلى المنهج الدراسي للمحاسبة، تعيق إمكانية إضافة المحاسبة الجنائية .	109	3.14	1.093
عدم وجود برامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية وفق تخصصات دقيقة .	109	4.18	.884
المحاسبة الجنائية غير ذات أهمية ليتم إضافتها في المناهج الدراسية .	109	2.28	1.044

العبارات	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
عدم اهتمام الجهات التنفيذية في الدولة وعدم وجود دعم كافي لإضافة مناهج إضافية .	109	3.62	1.052
غياب فرص العمل في هذا المجال، لذلك لا مصلحة للطالب في تعلمه .	109	2.79	1.081
لا توجد خطط محددة وواضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي .	109	4.16	.863
التكلفة العالية لإضافة المحاسبة ضمن مناهج المحاسبة .	109	2.47	.845
عدم مشاركة أصحاب المصلحة والمستفيدين من مخرجات التعليم المحاسبي في وضع المناهج والبرامج الدراسية والتدريبية والاشتراك في عمليات المتابعة والتقييم .	109	3.33	.963
ضعف الاتصال بالجامعات الأجنبية والهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين وغيره، يحد مواكبة التطور وإضافة المحاسبة الجنائية للمناهج المحاسبية .	109	4.46	.776

ملحق (3) : النسب المئوية والتكرارات لمتغيرات الدراسة

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ماجستير	67	61.5	61.5	61.5
دكتوراه	42	38.5	38.5	100.0
Total	109	100.0	100.0	

الدرجة العلمية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاضر مساعد	44	40.4	40.4	40.4
محاضر	37	33.9	33.9	74.3
أستاذ مساعد	12	11.0	11.0	85.3
أستاذ مشارك	9	8.3	8.3	93.6
أستاذ	7	6.4	6.4	100.0
Total	109	100.0	100.0	

عدد سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	25	22.9	22.9	22.9
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	25	22.9	22.9	45.9
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	19	17.4	17.4	63.3
15 سنة فأكثر	40	36.7	36.7	100.0
Total	109	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	71	65.1	65.1	65.1
قانون	38	34.9	34.9	100.0
Total	109	100.0	100.0	

أسم الجامعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid جامعة بنغازي	64	58.7	58.7	58.7
جامعة عمر المختار	20	18.3	18.3	77.1
جامعة طبرق	18	16.5	16.5	93.6
جامعة اجدابيا	7	6.4	6.4	100.0
Total	109	100.0	100.0	

يمكن للمحاسبة الجنائية أن تسلط الضوء على بعض الحقائق والجوانب الخفية الأخرى لاحتياال الشركات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	1	.9	.9	.9
لا أوافق	3	2.8	2.8	3.7
محايد	18	16.5	16.5	20.2
موافق	69	63.3	63.3	83.5
موافق بشدة	18	16.5	16.5	100.0
Total	109	100.0	100.0	

تعتبر المحاسبة الجنائية مجالاً مهماً ومفيداً في مجال الأعمال

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	6	5.5	5.5	5.5
محايد	13	11.9	11.9	17.4
أوافق	68	62.4	62.4	79.8
أوافق بشدة	22	20.2	20.2	100.0
Total	109	100.0	100.0	

إن المحاسبة الجنائية هي الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني, وحاجة القضاء والمحاكم للمحاسبة الجنائية لغرض توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	1	.9	.9	.9
محايد	9	8.3	8.3	9.2
اوافق	61	56.0	56.0	65.1
أوافق بشدة	38	34.9	34.9	100.0
Total	109	100.0	100.0	

في ضوء التطورات المتسارعة فإن الاستعانة بالمحاسب الجنائي لاكتشاف ومنع الوقاية من الغش والفساد المالي يعتبر أمر ضروري

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	2	1.8	1.8	1.8
لا أوافق	7	6.4	6.4	8.3
محايد	8	7.3	7.3	15.6
أوافق	69	63.3	63.3	78.9
أوافق بشدة	23	21.1	21.1	100.0

تستطيع المحاسبة الجنائية أن تضيق فجوة التوقعات بين ما تقدمه المراجعة وما يتوقعه أصحاب المصلحة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	1	.9	.9	.9
لا أوافق	9	8.3	8.3	9.2
محايد	27	24.8	24.8	33.9
أوافق	58	53.2	53.2	87.2
أوافق بشدة	14	12.8	12.8	100.0
Total	109	100.0	100.0	

يؤدي الاعتماد على المحاسب الجنائي في مجال تقييم الأعمال لأغراض قانونية مثل خصومات المساهمين أو تصفية الشركة أو أي أغراض أخرى إلى تحقيق فاعلية وجوده أكبر في الأداء

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	8	7.3	7.3	7.3
محايد	32	29.4	29.4	36.7
أوافق	51	46.8	46.8	83.5
أوافق بشدة	18	16.5	16.5	100.0
Total	109	100.0	100.0	

في القضايا المتعلقة بالإهمال المهني يساعد المحاسب الجنائي في تحديد ما إذا كان هناك مخالفة للأخلاقيات المهنية ومعايير المراجعة من قبل المحاسب القانوني عند أداءه لعملية المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	1	.9	.9	.9
لا أوافق	8	7.3	7.3	8.3
محايد	22	20.2	20.2	28.4
أوافق	61	56.0	56.0	84.4
أوافق بشدة	17	15.6	15.6	100.0
Total	109	100.0	100.0	

المحاسبة الجنائية تعمل على إضفاء قيمة الشركة من خلال القيام بتحسين كفاءة منظومة الرقابة على الشركات وحماية أصحاب المصلحة ضد الغش والاحتيال المالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	5	4.6	4.6	4.6
محايد	18	16.5	16.5	21.1
أوافق	67	61.5	61.5	82.6
أوافق بشدة	19	17.4	17.4	100.0
Total	109	100.0	100.0	

يؤدي استخدام المحاسب الجنائي عند وجود نزاعات بين أطراف مختلفة إلى تسويتها وتوفير حل مناسب لجميع الأطراف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	6	5.5	5.5	5.5
محايد	34	31.2	31.2	36.7
أوافق	53	48.6	48.6	85.3
أوافق بشدة	16	14.7	14.7	100.0
Total	109	100.0	100.0	

إن استخدام المحاسب الجنائي للقيام بالتحقيقات وتقديم الاستشارات القانونية يساعد في مقاضاة من قام بالغش والجرائم المالية الأخرى بشكل أفضل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	1	.9	.9	.9
لا أوافق	2	1.8	1.8	2.8
محايد	15	13.8	13.8	16.5
أوافق	64	58.7	58.7	75.2
أوافق بشدة	27	24.8	24.8	100.0
Total	109	100.0	100.0	

الاستعانة بالمحاسب الجنائي عند قيام الشركة بتحقيقات داخلية تخص الجرائم المالية يؤدي إلى اكتشافها إن وجدت ومعالجة أي قصور في أنظمة الرقابة والمتابعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	1	.9	.9	.9
لا أوافق	2	1.8	1.8	2.8
محايد	17	15.6	15.6	18.3
أوافق	71	65.1	65.1	83.5
أوافق بشدة	18	16.5	16.5	100.0
Total	109	100.0	100.0	

تتم أهمية المحاسبة الجنائية كذلك في الدور الهام الذي تقوم به في مكافحة غسل الأموال، من خلال امتلاك المحاسب الجنائي لمهارات التحقيق، واستخدام مهارات التقصي ومهارات الخبرة المحاسبية، وإعداد الخطط اللازمة لمراقبة ورصد التحركات المالية التي تكون موضع شك

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	3	2.8	2.8	2.8
محايد	14	12.8	12.8	15.6
أوافق	65	59.6	59.6	75.2
أوافق بشدة	27	24.8	24.8	100.0
Total	109	100.0	100.0	

يلعب المحاسب الجنائي دوراً هاماً في حوكمة الشركات من حيث تفعيل حوكمة الشركات بشكل عام ومنع الغش وخلق بيئة عمل إيجابية وتأسيس خطوط اتصال فعالة والإشراف اليقظ والبحث والتحري عن الغش والتحقق بشأنه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	7	6.4	6.4	6.4
محايد	27	24.8	24.8	31.2
أوافق	59	54.1	54.1	85.3
أوافق بشدة	16	14.7	14.7	100.0
Total	109	100.0	100.0	

إن مجال مراجعة الاحتيال هو مجال فرعي للمحاسبة الجنائية التي يمكن اعتبارها مجالاً أشمل وأوسع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	1	.9	.9	.9
لا أوافق	9	8.3	8.3	9.2
محايد	22	20.2	20.2	29.4
أوافق	68	62.4	62.4	91.7
أوافق بشدة	9	8.3	8.3	100.0
Total	109	100.0	100.0	

تعتبر المحاسبة الجنائية مكتملة للمراجعة وليست جزء منها فالمحاسب الجنائي يبدأ من حيث انتهى المراجع الخارجي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	1	.9	.9	.9
لا أوافق	11	10.1	10.1	11.0
محايد	20	18.3	18.3	29.4
أوافق	65	59.6	59.6	89.0
أوافق بشدة	12	11.0	11.0	100.0
Total	109	100.0	100.0	

إن دور المراجع الخارجي يعاني من بعض القصور, حيث إنه غير مسؤول عن اكتشاف كافة حالات الغش بل هو مهني يقوم بتطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	2	1.8	1.8	1.8
لا أوافق	16	14.7	14.7	16.5
محايد	22	20.2	20.2	36.7
أوافق	53	48.6	48.6	85.3
أوافق بشدة	16	14.7	14.7	100.0
Total	109	100.0	100.0	

إن دور المراجع الخارجي يعاني من بعض القصور، حيث أن دوره حاسم ومهم في عملية الإفصاح المالي ولكنه ليس ضامناً لدقة وموثوقية القوائم المالية، بسبب عدم كفاية الإجراءات الواردة بمعايير المراجعة الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	1	.9	.9	.9
لا أوافق	17	15.6	15.6	16.5
محايد	25	22.9	22.9	39.4
أوافق	48	44.0	44.0	83.5
أوافق بشدة	18	16.5	16.5	100.0
Total	109	100.0	100.0	

يمكن التغلب على أوجه القصور السابقة وغيرها بإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج التعليم العالي لإعداد محاسبين جنائيين مؤهلين في عدة مجالات مثل تقييم الأعمال وفحص الغش والجرائم المالية والتحقيق المحاسبي الجنائي وغيره بما يلبي ويستجيب للتغيرات والحاجات المتزايدة في عالم الأعمال

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	3	2.8	2.8	2.8
محايد	18	16.5	16.5	19.3
أوافق	59	54.1	54.1	73.4
أوافق بشدة	29	26.6	26.6	100.0
Total	109	100.0	100.0	

من الضروري إيجاد كيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي مثل تخصيص شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	5	4.6	4.6	4.6
محايد	7	6.4	6.4	11.0
أوافق	64	58.7	58.7	69.7
أوافق بشدة	33	30.3	30.3	100.0
Total	109	100.0	100.0	

من الضروري إعداد برامج تعليمية تكميلية من عدة فصول دراسية للمحاسبة الجنائية لخريجي الدراسات العليا والجامعات الراغبين في اكتساب علوم ومهارات هذا المجال

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	3	2.8	2.8	2.8
لا أوافق	14	12.8	12.8	15.6
محايد	24	22.0	22.0	37.6
أوافق	42	38.5	38.5	76.1
أوافق بشدة	26	23.9	23.9	100.0
Total	109	100.0	100.0	

محدودية الأماكن وعدم القدرة على إضافة دورات إضافية إلى المنهج الدراسي للمحاسبة، تعيق إمكانية إضافة المحاسبة الجنائية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	5	4.6	4.6	4.6
لا أوافق	30	27.5	27.5	32.1
محايد	32	29.4	29.4	61.5
أوافق	29	26.6	26.6	88.1
أوافق بشدة	13	11.9	11.9	100.0
Total	109	100.0	100.0	

عدم وجود برامج لتطوير أعضاء هيئة التدريس حتى يتمكنوا من تدريس المناهج المحاسبية وفق تخصصات دقيقة (المحاسبة الجنائية)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	8	7.3	7.3	7.3
محايد	10	9.2	9.2	16.5
أوافق	45	41.3	41.3	57.8
أوافق بشدة	46	42.2	42.2	100.0
Total	109	100.0	100.0	

المحاسبة الجنائية غير ذات أهمية ليتم إضافتها في المناهج الدراسية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	24	22.0	22.0	22.0
لا أوافق	51	46.8	46.8	68.8
محايد	18	16.5	16.5	85.3
أوافق	12	11.0	11.0	96.3
أوافق بشدة	4	3.7	3.7	100.0
Total	109	100.0	100.0	

عدم اهتمام الجهات التنفيذية في الدولة وعدم وجود دعم كافي لإضافة مناهج إضافية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	5	4.6	4.6	4.6
لا أوافق	8	7.3	7.3	11.9
محايد	34	31.2	31.2	43.1
أوافق	38	34.9	34.9	78.0
أوافق بشدة	24	22.0	22.0	100.0

غياب فرص العمل في هذا المجال ، لذلك لا مصلحة للطالب في تعلمه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	8	7.3	7.3	7.3
لا أوافق	44	40.4	40.4	47.7
محايد	29	26.6	26.6	74.3
أوافق	19	17.4	17.4	91.7
أوافق بشدة	9	8.3	8.3	100.0
Total	109	100.0	100.0	

لا توجد خطط محددة وواضحة لكيفية إضافة المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	2	1.8	1.8	1.8
لا أوافق	3	2.8	2.8	4.6
محايد	12	11.0	11.0	15.6
أوافق	51	46.8	46.8	62.4
أوافق بشدة	41	37.6	37.6	100.0
Total	109	100.0	100.0	

التكلفة العالية لإضافة المحاسبة الجنائية ضمن مناهج المحاسبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	13	11.9	11.9	11.9
لا أوافق	42	38.5	38.5	50.5
محايد	46	42.2	42.2	92.7
أوافق	6	5.5	5.5	98.2
أوافق بشدة	2	1.8	1.8	100.0
Total	109	100.0	100.0	

عدم مشاركة أصحاب المصلحة والمستفيدين من مخرجات التعليم المحاسبي في وضع المناهج والبرامج الدراسية والتدريبية والاشتراك في عمليات المتابعة والتقييم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	7	6.4	6.4	6.4
لا أوافق	9	8.3	8.3	14.7
محايد	42	38.5	38.5	53.2
أوافق	43	39.4	39.4	92.7
أوافق بشدة	8	7.3	7.3	100.0
Total	109	100.0	100.0	

ضعف الاتصال بالجامعات الأجنبية والهيئات المهنية للدول الأخرى مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين وغيره، يحد مواكبة التطور وإضافة المحاسبة

الجناحية للمناهج المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق	5	4.6	4.6	4.6
محايد	4	3.7	3.7	8.3
أوافق	36	33.0	33.0	41.3
أوافق بشدة	64	58.7	58.7	100.0
Total	109	100.0	100.0	

ملحق (4) : نتائج اختبارات التحقق من توفر شروط الاختبارات المعلمية

1: اختبار اعتدالية التوزيع (التوزيع الطبيعي):

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
مدى القناعة بأهمية المحاسبة الجنائية	.076	109	.148	.986	109	.327
المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	.131	109	.000	.964	109	.005
المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	.076	109	.148	.992	109	.773

a. Lilliefors Significance Correction

2 - اختبار تجانس التباين :

Test of Homogeneity of Variances				
	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
مدى القناعة بأهمية المحاسبة الجنائية	1.585	1	107	.211
المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	.581	1	107	.448
المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	.054	1	107	.817

ملحق (5) نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى :

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدى القناعة بأهمية المحاسبة الجنائية	109	3.75331	.426893	.040889

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدى القناعة بأهمية المحاسبة الجنائية	18.423	108	.000	.753313	.67226	.83436

الفرضية الثانية :

Ranks

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	VAR00001- Negative Ranks	99 ^a	54.60	5405.50
	Positive Ranks	6 ^b	26.58	159.50
	Ties	4 ^c		
	Total	109		

a. VAR00001 < المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي

b. VAR00001 > المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي

c. VAR00001 = المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي

Test Statistics^b

	VAR00001 - المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي
Z	-8.401 ^a
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

الفرضية الثالثة :

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	109	3.38022	.482026	.046170

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	8.235	108	.000	.380224	.28871	.47174

اختبار معنوية الفروق بين آراء عينة الدراسة (المحاسبين والقانونيين)

اختبار Independent- Samples Test

Independent- Samples Test

	Levene's Test Equality of Variances		t-test for Equality of means				
	F	Sig	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std.Error
مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية Equal Variances assumed	1.585	0.211	-.724-	107	0.471	-.062248-	.085994

اختبار Mann-Whitney

Ranks

التخصص	N	Mean Rank
محاسبة المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	71	55.41
قانون	38	54.24
Total	109	

Test Statistics^{a,b}

	المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي
Chi-Square	.034
df	1
Asymp. Sig.	.853

a. Mann-Whitney Test

b. Grouping Variable: التخصص

اختبار الفا كرونباخ لجميع المحاور

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items	
0.852	18	مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية
0.710	7	المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي
	9	المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي
.847	34	المجموع لجميع المحاور

ملحق (6) : معامل ارتباط سبيرمان للرتب

Spearman's rho		مدى الإدراك بأهمية المحاسبة الجنائية	المقومات التي تدعم إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي	المعوقات التي تحد من إضافة المحاسبة الجنائية لمناهج التعليم العالي
المؤهل العلمي	Correlation Coefficient	-0.118	-0.272	-0.179
	Sig. (2-tailed)	0.223	0.085	0.063
	N	109	109	109
الدرجة العلمية	Correlation Coefficient	-0.111	-0.195	-0.258
	Sig. (2-tailed)	0.250	0.077	0.072
	N	109	109	109
عدد سنوات الخبرة	Correlation Coefficient	-0.160	-0.184	-0.291
	Sig. (2-tailed)	0.096	0.056	0.066
	N	109	109	109

Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ملحق (7) : اختبار مربع كاي

Chi-Square Tests			
المؤهل العلمي / الأهمية	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5.031 ^a	2	.081
Likelihood Ratio	5.282	2	.071
Linear-by-Linear Association	4.763	1	.029
N of Valid Cases	109		

Chi-Square Tests			
المؤهل العلمي / المقومات	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10.379 ^a	2	.06
Likelihood Ratio	10.196	2	.06
Linear-by-Linear Association	8.698	1	.03
N of Valid Cases	109		

Chi-Square Tests			
المؤهل العلمي / المعوقات	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	1.588 ^a	2	.452
Likelihood Ratio	1.592	2	.451
Linear-by-Linear Association	1.251	1	.263
N of Valid Cases	109		

Chi-Square Tests

الدرجة العلمية / الأهمية	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5.452 ^a	4	.244
Likelihood Ratio	5.172	4	.270
Linear-by-Linear Association	3.305	1	.069
N of Valid Cases	109		

Chi-Square Tests

الدرجة العلمية / المقومات	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	8.587 ^a	4	.072
Likelihood Ratio	9.681	4	.046
Linear-by-Linear Association	4.413	1	.036
N of Valid Cases	109		

Chi-Square Tests

الدرجة العلمية / المقومات	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	2.450 ^a	4	.654
Likelihood Ratio	2.466	4	.651
Linear-by-Linear Association	1.835	1	.176
N of Valid Cases	109		

Chi-Square Tests

سنوات الخبرة / الأهمية	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	3.188 ^a	6	.785
Likelihood Ratio	3.476	6	.747
Linear-by-Linear Association	1.740	1	.187
N of Valid Cases	109		

Chi-Square Tests

سنوات الخبرة / المقومات	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5.878 ^a	6	.437
Likelihood Ratio	7.456	6	.281
Linear-by-Linear Association	1.835	1	.176
N of Valid Cases	109		

Chi-Square Tests

سنوات الخبرة / المقومات	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	13.244 ^a	6	.093
Likelihood Ratio	14.077	6	.029
Linear-by-Linear Association	4.176	1	.041
N of Valid Cases	109		

ملحق (8) : قانون رقم (1) لسنة 1371 و.ر بتنظيم الخبرة القضائية مؤتمر الشعب العام و
لائحته التنفيذية .

- تنفيذًا لقرارات المؤتمرات الشعبية الأساسية في دور انعقادها السنوي للعام 1370 و.ر وبعد
الإطلاع على إعلان قيام سلطة الشعب .

- وعلي الوثيقة الخضراء الكبرى لحقوق الإنسان في عصر الجماهير .

- وعلي القانون رقم (20) لسنة 1991 إفرنجي بشأن تعزيز الحرية .

- وعلي القانون رقم (1) لسنة 1369 و.ر بشأن المؤتمرات الشعبية واللجان الشعبية .

- وعلي القانون التجاري وتعديلاته .

- وعلي قانون المرافعات المدنية والتجارية وتعديلاته .

- وعلي قانون تنظيم الخبرة القضائية الصادر في 15\8\1956 إفرنجي .

صاغ القانون الآتي :

المادة الأولى :

يقوم بأعمال الخبرة أمام المحاكم الخبراء المتخصصون في المجالات كافة الذين يستعان برأيهم
الفني أو العلمي عند الاقتضاء ويتم قيد هؤلاء الخبراء في الجداول حسب تخصص كل منهم وفقا
لأحكام هذا القانون .

المادة الثانية :

يجوز أن تمارس أعمال الخبرة عن طريق مكاتب أو تشاركيات تؤسس لهذا الغرض وتبين
اللائحة لتنفيذية لهذا القانون الشروط اللازم توافرها في الخبراء .

المادة الثالثة :

يكون في كل محكمة من محاكم الاستئناف والمحاكم الابتدائية جدول للخبراء المقبولين أمامها
ويشتمل هذا الجدول علي أقسام مختلفة بحسب المواد التي يطلب إبداء الرأي فيها وتحدد بقرار من
أمين اللجنة الشعبية العامة للعدل و الأمن العام هذه الأقسام وعدد الخبراء اللازمين في كل قسم .

المادة الرابعة :

تتولي وضع الجداول لجنة تسمى لجنة الخبراء وتشكل هذه اللجنة في محاكم الاستئناف من رئيس المحكمة أو من يقوم مقامه ومستشار بالمحكمة تعينه الجمعية العمومية ومن رئيس النيابة الكلية المختص ، وتشكل في المحاكم الابتدائية من رئيس المحكمة أو من يقوم مقامه وقاض تعينه الجمعية العمومية وأحد وكلاء النيابة العامة .

المادة الخامسة :

يشترط في من يقيد اسمه في جدول الخبراء ما يلي :

1. أن يكون متمتعاً بجنسية الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى .
2. إلا يكون محكوماً عليه في جنابة أو جنحة مخلة الشرف أو بعقوبة تأديبيه .
3. أن يكون حاصلاً علي المؤهلات الدراسية التخصصية مع خبرة عملية تحددتها لجنة الخبراء.

المادة السادسة :

يجب علي من يطلب قيد اسمه بجدول الخبراء أن يقدم لرئيس اللجنة طلباً كتابياً يعين فيه القسم الذي يرغب القيد به وأن يرفق به مؤهلاته الفنية وخبرته العملية ، وللجنة الخبراء أن تطلب أية معلومات إضافية قبل الفصل في الطلب .

المادة السابعة :

يجب علي الخبير الذي قبل طلبه أن يؤدي اليمين القانونية أمام رئيس محكمة الاستئناف أو المحكمة الابتدائية حسب الأحوال وتعتبر هذه اليمين سارية علي جميع القضايا التي يندب فيها ، وتحدد اللائحة التنفيذية صيغة اليمين القانونية.

المادة الثامنة :

يكون لكل خبير تم قيد اسمه في الجدول ملف خاص به في المحكمة التابع لها.

المادة التاسعة :

يضع القاضي الجزئي أو رئيس الدائرة تقريراً في نهاية كل شهر عن خبير تم انتدابه وكيفية تأديته لمأموريته وتودع التقارير بملفات الخبراء الخاصة وتكون جميع هذه التقارير أساساً لعمل لجنة الخبراء عند إعادة النظر في الجدول طبقاً للمادة العاشرة من هذا القانون.

المادة العاشرة :

تعيد لجنة الخبراء النظر في الجدول مرة علي الأقل في كل سنة وتشطب منه اسم كل خبير لا يعد حائزاً لأي شرط من الشروط اللازم توافرها في الخبراء وذلك بقرار مسيب يعلن للخبير خلال عشرة أيام من تاريخ صدوره .

المادة الحادية عشرة :

للخبير الذي شطب اسمه أن يتظلم من قرار اللجنة خلال عشرة أيام من تاريخ إعلانه علي النموذج المعد لهذا الغرض لدى قلم كتاب المحكمة التي يتبعها ، وتفصل في التظلم لجنة الخبراء مضافا إليها قاضيان أو مستشاران حسب الأحوال تعينهما الجمعية العمومية للمحكمة المختصة سنويا ويتم الفصل في هذا التظلم علي وجه السرعة ، ويجب أن يشتمل القرار الصادر في التظلم علي الأسباب التي بني عليها ويعتبر نهائياً لا يجوز الطعن فيه ، ويبلغ هذا القرار للجهات القضائية والإدارية ذات العلاقة.

المادة الثانية عشرة :

يجوز إعادة قيد الخبير الذي شطب اسمه إذا تبين للجنة زوال السبب الذي بني عليه شطب الاسم من الجداول.

المادة الثالثة عشرة :

لا يجوز الجمع بين الخبراء و أعمال الوظيفية العامة ومع ذلك يجوز للمحكمة في أعمال الخبراء التي تتطلب مؤهلات خاصة أن تكلف نبها الموظفين الحاصلين علي تلك المؤهلات بشرط أن يصرح لهم رؤسائهم بذلك.

أتعاب الخبراء :-

المادة الرابعة عشرة :

تحدد أتعاب الخبير علي النحو التالي :

- 1.(1%) واحد في المائة من قيمة الدعوى إذا كانت القيمة لا تجاوز مائة ألف دينار .
- 2.(1\2%) نصف في المائة من قيمة الدعوى إذا كانت القيمة تزيد علي مائة ألف ولا تجاوز خمسمائة ألف دينار .
- 3.(1\4%) ربع في المائة من قيمة الدعوى ، إذا تجاوزت القيمة خمسمائة ألف دينار ولم تجاوز مليون دينار .

4.(0.010%) عشرة من الألف في المائة من قيمة الدعوى إذا زادت القيمة عن مليون دينار وإذا زادت القيمة عن مليون دينار ولم تجاوز عشرة ملايين دينار.

5.(001%) واحد من الألف في المائة من قيمة الدعوى إذا زادت القيمة عن عشرة ملايين دينار

وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تتجاوز الأتعاب عشرين ألف دينار مهما بلغت قيمة الدعوى. ويجوز للمحكمة أن تحدد أتعاب الخبير بمبلغ محدد عن كل يوم عمل في الدعاوي غير محددة القيمة ، علي ألا يجاوز (15) ديناراً في اليوم وتحدد مدة القيام بالخبرة بناء علي طلب من الخبير واعتماد المحكمة التي تنتظر الدعوى ويجوز لها إنقاص عدد الأيام المبينة بالكشف المقدم من الخبير إذا كانت غير متناسبة مع العمل الذي قام به.

المادة الخامسة عشرة :

يخصم (10%) عشرة في المائة من قيمة الأتعاب النسبية يودع بخزانة المحكمة للصرف منه علي مصاريف الخبرة للمستفيدين من المساعدة القضائية.

المادة السادسة عشرة :

مع مراعاة أحكام المادة الخامسة عشرة من هذا القانون تكون أتعاب الخبرة علي عاتق الخصم الذي طلب الخبرة علي أن يرجع بها خصمه الذي يخسر الدعوى وفقاً للقواعد قانوناً في هذا الشأن.

المادة السابعة عشرة :

يسترد الخبير ما يكون قد أنفقه علي مهمة المنوطة به من مصروفات ويجب بيان هذه المصروفات بالتفصيل كما يجب إرفاق المستندات المؤيدة لها ويجوز للمحكمة أن تستبعد منها كل مبلغ صرف بغير مقتضي أو غير مدعم بالمستندات المشار إليها.

المادة الثامنة عشرة :

للمحكمة أن تحرم الخبير من أتعابه ومصاريفه كلها إذا ألغي تقريره لعيب في شكله أو قضي بأن عمله ناقص وكان ذلك بسبب إهماله أو خطئه ، فإذا كانت الأتعاب والمصروفات قد دفعت جاز للمحكمة الحكم عليه بردها أو تكليفه بإعادة العمل واستكمالها بدون أتعاب جديدة ويكون قرارها في ذلك كله نهائياً.

المادة التاسعة عشرة :

علي الخبراء المقيدة أسماؤهم بالجدول أن يؤديوا الأعمال التي يكلفون بها بدون مقابل وذلك في القضايا والمعفاة من الرسوم القضائية ، ومع ذلك تعطي لهم من خزانة المحكمة مصروفات الانتقال التي صرفت بمعرفتهم .

تأديب الخبراء :-

المادة العشرون :

على النيابة العامة تبليغ لجنة الخبراء بما يصدر ضد أي خبير من أحكام في مواد الجنايات والجنح ، ويحفظ ذلك من ملف الخبير المحكوم عليه .

المادة الحادية والعشرون :

يعاقب بإحدى العقوبات التأديبية المنصوص عليها في المادة الرابعة والعشرين من هذا القانون كل خبير مقيد اسمه في الجدول امتنع بغير سبب مقبول عن القيام بعمل كلف به أو أهمل الواجبات المفروضة عليه أو أخطأ خطأ جسيماً في عمله ، وتطبق أحكام هذه المادة أيضاً على الخبير المعين من هيئة إدارية أو قضائية من غير المحاكم لمباشرة عمل من أعمال الخبرة .

المادة الثانية والعشرون :

تودع في ملف الخبير كل شكوى قدمت ضده سواء من المحكمة التي ندبته أو من النيابة العامة أو من ذوي الشأن وترسل إليه صورة منها ، وعليه أن يرد على الشكوى كتابة خلال عشرة أيام من تاريخ استلامه للشكوى ، ولرئيس المحكمة بعد الاطلاع على رد الخبير أن يحفظ الشكوى أو يحققها سواء بنفسه أو بمن يندبه من المستشارين أو القضاة حسب الأحوال ، وله بعد ذلك أن يحفظ الشكوى أو يندر الخبير أو يأمر بإحالته على لجنة الخبراء منعقدة بهيئة مجلس تأديب ، على أن يكون تشكيلها وفقاً لحكم المادة الحادية عشرة من هذا القانون ، وفي جميع الأحوال تودع نتيجة الشكوى في ملف الخبير .

المادة الثالثة والعشرون :

إذا أحيل الخبير على مجلس التأديب وجب إعلانه بقرار الاتهام الشامل للتهمة الموجهة إليه بخطاب مسجل مصحوب بعلم الوصول قبل الجلسة بعشرة أيام على الأقل وبيين في الإعلان مكان انعقاد المجلس ويومه وساعته ، وللخبير أن يوكل محامياً للدفاع عنه ويجوز دائماً لمجلس التأديب أن يأمر بحضوره ، فإذا لم يحضر بنفسه أو لم يوكل محامياً جاز الحكم في غيبته .

المادة الرابعة والعشرون :

العقوبات التأديبية التي يجوز توقيعها على الخبراء هي :-

1- اللوم .

2- الإيقاف عن العمل لمدة لا تزيد على سنة .

3- شطب الاسم من الجدول .

المادة الخامسة والعشرون :

قرارات مجلس التأديب نهائية ، ما لم تصدر في غيبة الخبير ، فيجوز له عندئذ المعارضة فيها بتقرير يحرر بقلم كتاب المحكمة التي يتبعها خلال عشرة أيام من إعلانه بالطريقة المبينة في المادة الثالثة والعشرين من هذا القانون ، وتتنظر اللجنة في المعارضة على وجه السرعة .

المادة السادسة والعشرون :

لا يجوز للخبير خلال المعارضة في القرار الصادر بشطب اسمه أو بإيقافه أن يباشر عملاً من أعمال الخبيرة حتى يفصل في المعارضة ، ما لم تكن مدة الإيقاف قد انقضت ويسري الحكم على من تقرر شطب اسمه تطبيقاً للمادة العاشرة من هذا القانون إلى أن يتم النظر في تظلمه .

المادة السابعة والعشرون :

كل قرار يصدر بشطب اسم الخبير أو بإيقافه يبلغ للجهات القضائية والإدارية ذات العلاقة ، ولا يجوز له في هذه الحالة أن يطلب قيد اسمه في جدول آخر أو أن يباشر عمله أمام تلك الجهات .

المادة الثامنة والعشرون :

تسري أحكام هذا القانون المتعلقة بالتأديب والأتعاب على الموظفين العاميين إذا قاموا بإعمال الخبرة بمقتضى وظائفهم .

أحكام انتقالية :-

المادة التاسعة والعشرون :

يستمر الخبراء المقيدون في جداول المحاكم حالياً في عملهم على أن يعيدوا تسوية أوضاعهم طبقاً لأحكام هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ العمل به .

المادة الثلاثون :

يلغى قانون تنظيم الخبرة القضائية الصادر في تاريخ 15 / 8 / 1956 إفرنجي ، كما يلغى كل حكم يخالف أحكام هذا القانون .

المادة الحادية والثلاثون :

يعمل بهذا القانون من تاريخ صدوره ، وينشر في مدونة التشريعات .

مؤتمر الشعب العام

صدرت : في سرت / بتاريخ : 13 / الصيف / 1371 و . ر .

The study **recommend** strengthening communication with foreign universities and other professional institution such as the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) and others in order to convey the development of the field of Accounting. The study also recommend developing programs to help teaching staff in order to master the teaching of Forensic Accounting. Moreover, the study suggest further research in this field, which help in putting clear plans of how to add Forensic Accounting in the curricula of higher education. The executive departments must pay attention and present enough support for adding additional programs to the stages of higher education. This will supply the graduates with updated tools to help them face the changes in the environment of the developing work .

Abstract

The **aim of the study** was to investigate the awareness of the teaching staff in the Libyan Universities of the importance and need to add the forensic Accounting to the accounting curriculum of higher education .

The objective of this study is to assist in the development of general Accounting education in the Libyan universities to face the challenges in the field of fraud detection and misrepresentation in the financial statements. By enhancing the capacity of graduates and providing them with modern tools, they will be able to make changes in the business environment. The introduction of the concept of forensic accounting provides new techniques that are not Known at the present time.

To achieve the aim of the study a questionnaire was conducted. The sample of the study consists of the teaching staff in the Libyan universities in the Eastern Province, Specifically Accounting departments staff and the faculty of law in general. 158 questionnaire was distributed 111 was received back, 2 was rejected because they was not completed . The response rate was 70.2%. A descriptive and indicative statistical methods were used. The hypotheses of the study was tested through a One-Sample T Test and Wilcoxon Signed Rank Test .

The **results** of the study demonstrated an awareness of the importance of Forensic Accounting by the Libyan teaching staff in the Libyan universities. Moreover, a necessity must be found of how to implement the forensic Accounting in the curriculum of higher education . A way must be found to have a good communication with western universities and the professional Accounting bodies. To get the needed assistance, further studies in the area of forensic Accounting is recommended to explore the different techniques of how to well implement the forensic accounting in the accounting curriculum. However, there are some limitations that make it difficult to apply. One of them is the weakness of communication with foreign universities and other institutions such as the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) and others. Second, there are no programs available to train the teaching staff in order to master the mechanics of Forensic Accounting. Furthermore, the study demonstrated the awareness of the faculty of law staff of the importance of teaching forensic accounting .



The extent of the awareness of faculty members in Libyan universities of the importance of forensic accounting, and necessity to add them to higher education curricula.

Field study on faculty members in Libyan universities in the Eastern Province

**By
Fathi Mossa Salem
Supervised by
Jumaa K. El Hassy (phd)**

This Thesis was Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for Master's Degree of Science in Accounting.

**University of Benghazi
Faculty of Economics**

January 2018