

دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية (تحديات وحلول)

إعداد الدكتور/ نجيب محمد حمودة مسعود

أستاذ مشارك، تخصص المحاسبة والمالية، قسم المحاسبة والمالية، جامعة الخليج الطبية، الإمارات العربية المتحدة

Email: najeb2000@gmail.com

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على الدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية في كشف فعالية آليات ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية. الفساد والإحتيال هما شقيقتان توأمان عملاقان أوقفا سلام النمو للاقتصاد والتنمية في الدولة الليبية. حيث جاءت هذه الدراسة لمعالجة المشكلة التي تعاني منها أغلب المؤسسات المالية في الدولة والتي تتمثل في الجرائم الناتجة عن الغش والإحتيال والفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة والتي لم تأخذ نصيبها الكافي من البحث والدراسة في البيئة الليبية. من أجل تحقيق أهمية وأهداف الدراسة تم استخدام المنهج الإستقرائي، والمنهج الإستنباطي.

وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة القضائية يمكن أن يكون لها الدور الفعال والمؤثر بإيجابية في الكشف عن حالات الغش والإحتيال والتلاعب والتحريفات في القوائم المالية والحد من تلك الممارسات والقضاء عليها، وبالتالي الوفاء بمسئولياتها تجاه الطرف الثالث وأيضاً حاجة أصحاب المصالح لها حماية لحقوقهم داخلها. بالإضافة إلى السيناريوهات المعقدة وغير المؤكدة التي أنشأتها جائحة COVID-19، توضح السياق الذي يتطلب إستجابات سريعة وفعالة من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، حيث أوصت الدراسة بضرورة تبني وتطبيق أحد النماذج الثلاثة وهي نموذج وستمنستر، أو النموذج القضائي أو نموذج نابليون، أو نموذج مجلس الإدارة أو كوليجيت وذلك من من أجل رفع كفاءة دور أجهزة السلطات الرقابية في مكافحة جرائم الفساد. كما أوصت الدراسة بضرورة توفر تشريع قانوني يحدد واجبات المحاسب القضائي (أو الخبير) في كل من المحاكم والمؤسسات المالية والرقابية. وفي ضوء نتائج الدراسة تم تقديم مجموعة من التوصيات. ومن المتوقع أن تكون لهذه الدراسة تأثير على السياسة المستقبلية التي تساهم في نهاية المطاف في تحسين الأعمال الاقتصادية والسيطرة على الفساد والإحتيال، وبالتالي يمكن أن تساهم في نمو تنمية الأعمال التجارية والإجتماعية والإقتصادية، وإعادة بناء الدولة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة القضائية، الغش والإحتيال والفساد المالي والإداري، الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية.

The Role of Forensic Auditing in Reducing Financial Corruption Practices and Improving the Performance of Economic Units in the Libyan Business Environment (Challenges and Solutions)

Dr. Najeb M.H Masoud

College of Healthcare Management and Economics, Gulf Medical University, Ajman, UAE

Abstract

This study aims to identify the role played by forensic auditing in revealing the effectiveness of the mechanisms of financial corruption practices and improving the performance of economic units in the Libyan business environment. In order to achieve the importance and objectives of the study, the inductive approach was used, and the deductive.

The study concluded that forensic auditing could have an effective and positively influential role in detecting cases of fraud, manipulation, and misrepresentation in the financial statements and limiting and eliminating such practices, thus fulfilling its responsibilities towards the third party and also the need of stakeholders to protect their rights within them. In addition to the complex and uncertain scenarios created by the COVID-19 pandemic, it illustrates the context that requires rapid and effective responses from the supreme audit and accounting bodies, as the study recommended the need to adopt and apply one of the three models, which is the Westminster model, the forensic model, the Napoleon model, or the board of directors' model. Or Collegiate, in order to raise the efficiency of the role of the regulatory authorities in combating corruption crimes. The study also recommended the necessity of providing legal legislation that defines the duties of a forensic accountant (or expert) in both courts and financial and supervisory institutions. Considering the results of the study, a set of recommendations were presented.

It is expected that this study will have an impact on future policy that ultimately contributes to improving economic business and controlling corruption and fraud and thus can contribute to the growth of the business, social and economic development, and the rebuilding of the state.

Keywords: Forensic auditing, Fraud, financial and administrative corruption, Supreme bodies for financial control and accounting, Economic units in the Libyan business environment.

1. الإطار العام للدراسة

1.1. المقدمة:

يُعد الفساد المالي Corruption Financial والفساد الإداري Administrative Corruption من أخطر المشكلات التي تعاني منها المؤسسات الحكومية للدولة بصفة عامة، والشركات المملوكة بصفة خاصة. ويترتب عليه تحمل الشركات تكاليف إضافية تنعكس على أسعار السلع التي تنتجها أو الخدمات التي تقدمها، حيث تشير تقديرات المنتدى الإقتصادي العالمي إلى أن تكلفة الفساد تبلغ 2.9 تريليون دولار، أي ما يساوي أكثر من 5% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي، مما يزيد من تكلفة ممارسة الأعمال التجارية بنسبة تصل إلى 1% (Denedo et al., 2017). يضاف إلى ذلك ما أشارت إليه دراسة (Siriwardane et al., 2014) بأنه في كل عام منذ بداية الألفية الجديدة يتم الإعلان عن فضيحة محاسبية واحدة جديدة على الأقل في مكان ما في العالم. ونظراً لارتفاع حجم الفضائح المالية التي تم اكتشافها في أوائل القرن الحادي والعشرين، أصبحت الانتهاكات الإقتصادية موضوع بحث مستمر. وفقاً لبيانات أواخر القرن العشرين التي أجرتها جمعية فاحصي الإحتيال المعتمدين في الولايات المتحدة، كان متوسط معدل الخسارة بسبب الإحتيال الإقتصادي غير المكتشف يصل إلى 400 مليار دولار، وبعد عشر سنوات وصل هذا الرقم إلى 660 مليار. بينما يقدر المنتدى الإقتصادي العالمي أن تكلفة الفساد تبلغ 2.6 تريليون دولار أمريكي، وهو ما يعادل أكثر من 5% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي، وأن الفساد يزيد من تكلفة ممارسة الأعمال التجارية بنسبة تصل إلى 10% (أنظر على سبيل المثال، Thomson, 2017). كما تقدر التكلفة السنوية للرشوة وحدها بحوالي 2% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي (IMF, 2016). وبالتالي، هناك أسباب وجيهة للحكومات والشركات لزيادة مكافحة الفساد.

وقد أكدت الشريعة الإسلامية على حرمة المال العام، واختلاس أو سرقة المال العام أو الإعتداء عليه أشد حرمة وجراً من المال الخاص، حيث يقول نبينا (صلى الله عليه وسلم) في حديثه الجامع في خطبة حجة الوداع مخاطباً الناس جميعاً: أيها الناس إن دماءكم وأموالكم حرام عليكم كحرمة يومكم هذا (يوم عرفة) في بلدكم هذا (مكة المكرمة بلد الله الحرام)، اللهم بلغني، اللهم فاشهد، ويقول الحق سبحانه وتعالى: {يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ إِلَّا أَنْ تَكُونَ تِجَارَةً عَنْ تَرَاضٍ مِّنْكُمْ وَلَا تَقْتُلُوا أَنْفُسَكُمْ إِنَّ اللَّهَ كَانَ بِكُمْ رَحِيمًا* وَمَنْ يَفْعَلْ ذَلِكَ عُدْوَانًا وَظُلْمًا فَسَوْفَ نُصْلِيهِ نَارًا وَكَانَ ذَلِكَ عَلَى اللَّهِ يَسِيرًا} (النساء: الآية 29-30)، وقد كان بعض الصحابة والصالحين يتركون بعض الحلال مخافة أن تكون فيه شبهة حرام، ويقول النبي صلى الله عليه وسلم: (إن الحلال بين وإن الحرام بين وبينهما أمور مشتبّهات لا يعلمهن كثير من الناس فمن اتقى الشبهات فقد استبرأ لدينه وعرضه ومن وقع في الشبهات). ولهذا نجد أن مكافحة الفساد لم يعد شأنًا داخلياً للدول بل أصبح ظاهرة عالمية تعاني منها كافة الدول بغض النظر عن طبيعة نظامها السياسي أو الإجتماعي أو الإقتصادي، والذي يعمل بمثابة المتمم المساعد لجهود المنظمات والحكومات، إذ يعد الفساد آفة تُهدد الاستقرار المجتمعي في مقوماته وأفاقه المختلفة، ويؤثر بشكل مباشر وسلبي على التنمية الإجتماعية والإقتصادية والإدارية والقانونية والأمنية والثقافية، ولهذا السبب تعقد وتنظم العديد من الدورات المهنية والمؤتمرات والندوات لمحاربة الإحتيال والفساد وقد تم إطلاق العديد من الاتحادات والمواثيق والمعاهدات والإتفاقيات الدولية التي تدعم الجهود والتي تساهم في مكافحته والحد من انتشاره،

والتي من أبرزها اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد التي إعتمدت بموجب قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 58/4 بتاريخ 2003/10/31 وصادقت عليها العديد من الدول العربية والإقليمية ودخلت حيز التنفيذ بتاريخ 2005/12/14. تعتبر المراجعة أحد الركائز الثمانية لنظام النزاهة الوطني، والذي يمكن أن يحمي من الفساد (Dye and Stapenhurst, 1998). يتمتع المراجعون بمكانة فريدة داخل الشركات بصفتهم ممثلين للمصلحة العامة، ويقومون برصد امتثال المؤسسة للمعايير المعمول بها وإعداد التقارير عنها. بالإضافة إلى ذلك، فإن نطاق ومدى التدقيق في المجتمع آخذ في الازدياد عبر الزمن (Power, 1997). لذلك في حالة الضرورة فإن المراجعين في وضع جيد بشكل خاص للمشاركة في مكافحة الفساد. ومع ذلك، حتى الآن فإن دور المراجعة في مكافحة الفساد لا تزال تعاني من قصور الممارسات، من حين لآخر يتم اتهام المراجعين بعدم إكتشاف الفساد، على سبيل المثال فضائح الفساد التي ضربت الفيفا (FIFA2) الأخيرة (Browning, 2015)، ويبدو أن هناك "فجوة توقع" (Porter, 1993) فيما يتعلق بمسؤولية المراجعة للكشف عن الفساد على الأقل في بعض دول العالم. في حين أن التدقيق المالي للقطاع الخاص قد أهمل عموماً الفساد باعتباره مصدراً محتملاً للأخطاء المادية في البيانات المالية، بينما قد قبل إلى حد ما تدقيق القطاع العام المسؤولية عن منع الفساد (Dye and Stapenhurst, 1998). وأدت الانهيارات المتلاحقة للشركات كما حدث في شركة وورلدكوم (Worldcom) وشركة أنرون (Enron) التي أعلنت على إفلاسها نتيجة التلاعب في قوائمها المالية وإخفاء خسائرها والاعتراف بأرباح غير محققة على مدى السنوات التي سبقت إعلان الإفلاس. وقد أظهرت التحقيقات فيما بعد أن شركة آرتر أندرسون (Arhter Andrsn) التي تأسست في عام 1913 ومقرها الأساسي في شيكاغو الولايات المتحدة الأمريكية كانت متواطئة مع شركة Enron وتم إدانتها وتجريرها بالإحتيال والتلاعب بالبيانات المحاسبية وعرقلة سير العدالة والقيام بعدة أعمال مزدوجة، فهي من جهة المراجع الخارجي لـ"أنرون" لمدة 16 عاماً، ومستشارها المالي من جهة أخرى. ولقد أشار Low et al. (2008) إلى أن العوامل الأساسية التي ساهمت في إنهيار الشركات بسبب الممارسات غير الأخلاقية للمديرين والمحاسبين تشمل العوامل التالية:

1. نقص الشفافية في التقارير المالية للشركات الذي أدى الى فقد الثقة في هذه التقارير وعدم فائدة القرارات المعتمدة عليها.
2. القيم والسلوك غير الأخلاقي للمنظمة، حيث تبين أن جزءاً كبيراً من إنهيار الشركات يرجع لتصرفات غير أخلاقية من قبل المديرين والمحاسبين والمراجعين.
3. سيطرة ثقافة أن الأموال أو النقود تصنع كل شيء داخل المجتمع.
4. فساد مجتمع الأعمال.
5. ضعف ومرونة النظم القانونية والتشريعية.

لذا بدا ظهور ما يعرف بالمراجعة القضائية (Forensic Auditing) والتي أصبحت محل إهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمراجعين العاملين في سلك القانون والقضاء وكافة المستفيدين والمتعاملين مع البيانات المحاسبية الواردة في القوائم المالية. حيث تبحث هذه الدراسة في الحجج المتعلقة بالدور المحدود للمراجعة القضائية في مكافحة الفساد، وتحليل إمكانية أن تلعب المراجعة دوراً مباشراً أكثر في مكافحة الفساد المالي والإداري. إنها محاولة لتأكيد أن المراجعة القضائية يمكن أن تقلل بشكل فعال من مخاطر الفساد المستشري بين مؤسسات الدولة. قد يكشف الدور الاستباقي (Proactive Role) عن مستوى الفساد على المستوى الجزئي للشركات والمنظمات، وبالتالي يجبر الحكومات وقطاع الأعمال على الرد. وقد تفيد أيضاً مهنة المراجعة نفسها من خلال دعم مطالباتها بالعمل في المصلحة العامة وبالتالي تعزيز الاعتراف المهني بها من قبل المجتمع.

وبالتالي سوف تساهم هذه الدراسة في إلقاء نظرة فاحصة على الدور المحتمل للمراجعة القضائية في مكافحة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات العامة في ليبيا وذلك من خلال إقتراح بعض التوصيات التي من شأنها أن تطور من فاعلية الرقابة العامة في ليبيا.

2.1. طبيعة مشكلة الدراسة:

نتيجة لإنتشار وازدياد الجرائم المضرة بالمصلحة العامة بصفة عامة والمخلة بواجبات الوظيفة العامة بصفة خاصة حيث صدر العديد من القوانين والتشريعات لمواجهة هذه الجرائم ومن أهمها قانون العقوبات الليبي الذي اعتبر جريمة السرقة بنص المادة 444 من قانون العقوبات هي "كل من إختلس منقولاً مملوكاً لغيره يعاقب بالسجن" وأوضح الفقه جريمة السرقة على أنها هي "إختلاس مال منقول مملوك للغير بنية تملكه". وبالرجوع إلى نص المادة 230 من قانون العقوبات الليبي، نجدها تطرقت إلى جريمة إختلاس الأموال العامة على النحو التالي: "يعاقب بالسجن كل موظف عمومي يكون في حيازته بحكم وظيفته أو مهنته أو أي مال منقول من أموال الإدارة العامة أو الأفراد أو إختلاسها أو أدعى ملكيتها أو ملكها لغيره". كما أشارت منظمة الشفافية الدولية (International Transparency, 2020) في تقريرها السنوي عن مؤشر مدركات الفساد (Perceptions Corruption Index) لعام 2020 ارتفاعاً في مستوى الفساد وسوء إستخدام السلطة والتعاملات السرية في ليبيا، بعدما صنفت في المركز 173 عالمياً من ضمن 180 دولة، في حين كان ترتيبها 168 عالمياً في العام 2019، و170 في العام 2018. ووفقاً لتقرير المنظمة، فقد حصلت ليبيا على 17 نقطة، علماً أنه كلما زاد عدد النقاط في مقياس من صفر إلى 100، يعني ذلك أن الفساد أقل انتشاراً في الدولة. وهو ما فسره التقرير بوجود مشكلة في مدركات الفساد خاصة في القطاع العام بالدولة الليبية أو بمعنى آخر ضعف قدرة الدولة في ضمان الشفافية والحد من الفساد.

إن الاهتمام المتزايد بالمراجعة لا ينتج فقط عن زيادة الخسائر في إساءة الاستخدام، ولكن أيضاً من خلال التوصيات واللوائح الخاصة بحوكمة الشركات. لقد إستنتج منذ فترة طويلة أن الرقابة الداخلية، حتى أفضلها تمثيلاً، لا تضمن التشغيل السلس وإكتشاف المشكلات في الأداء الفعال للشركة (Fu, 2019). وقد ترتب على ذلك كثرة الدعاوى والمنازعات القضائية نتيجة فقد المصداقية في المعلومات المحاسبية وإنعدام الثقة في الدور الذي يقوم به المراجعون في إعداد القوائم المالية، ومن ثم أصبحت الحاجة ملحة للبحث عن آليات ووسائل حديثة لمواجهة الفساد المالي، وكذلك الحاجة إلى الإستعانة بخبرات متخصصة ومهارات متميزة لإبداء الرأي حول الدعاوى القضائية، وبالتالي أزداد الطلب على خدمات المراجعة القضائية نتيجة زيادة ممارسة الإحتيال والغش في معظم الشركات والمؤسسات حول العالم في الآونة الأخيرة (Enofe et al., 2015). وجدير بالذكر أن القانون المنظم للخبرة القضائية في ليبيا الصادر في 1956.8.15 والمعدل ب قرار رقم (305) لسنة 2009 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (1) لسنة 2003 أنه لم يحدد القانون المؤهلات الدراسية التخصصية والخبرات والخصائص والمهارات التي يجب توفرها في الخبير الحسابي الليبي، كما أنه لم يحدد تواجد منظمات مهنية أو معايير منظمة للمهنة أسوة بما في الدول المهتمة بالمحاسبة القضائية. وبناء على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تتمثل في التعرف على الدور الذي تقوم به المراجعة القضائية في الكشف عن الفساد المالي وأساليب الحد منه، وكيف يمكن تطوير هذا الدور في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية. ولذا يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤل البحثي التالي، ما هو التصور عن طبيعة الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة القضائية للحد من ظاهرة ديناميكية وواسعة الإنتشار مثل الفساد المالي وتحسين

أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية؟ وكيف يمكن تفعيل هذا الدور؟ وما هي الخصائص والمهارات والخبرات المطلوبة في المحاسب القضائي التي يجب أن تتوفر في الخبير الحسابي الليبي؟

3.1. أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة إستعراض وتحليل دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الاهداف الفرعية التالية:

1. مناقشة وتحليل دور المراجعة القضائية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
2. دور المراجع القضائي في تحديد الأساليب الإحتيالية للفساد المالي والإداري المتسببة في حالات الغش والفساد (الانهيارات المحاسبية).
3. دراسة مدى أهمية أن تتوفر في الخبير الحسابي الليبي المهارات والخصائص المطلوبة في المحاسب القضائي.
4. دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مكافحة الفساد المالي والإداري حول الحسابات السنوية للمؤسسات العامة.
5. دور مؤشر مدركات الفساد في بيان ترتيب الدول حول العالم حسب درجة مدى ملاحظة وجود الفساد في الموظفين والسياسيين.
6. تحديد مقترحات تطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات والشركات العامة في ليبيا.

4.1. أهمية ودوافع الدراسة:

من خلال الإطلاع على الأدب المحاسبي والميداني لوحظ أن أغلب الدراسات السابقة مقتصرة على دراسة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ونظم الرقابة الداخلية، بينما موضوع دور المراجعة القضائية لمعالجة الجرائم الناتجة عن الغش والإحتيال والفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة لم تأخذ نصيبها الكافي من البحث والدراسة في البيئة الليبية. إن أهمية هذه الدراسة تنبع من دورها في التعرف على عدة جوانب أساسية أهمها:

1. حداثة مفهوم المراجعة القضائية في البيئة الليبية ونقص الخبرات والكوادر المدربة في هذا المجال.
2. التعرف على مدى فاعلية المراجعة القضائية لمنع أو الحد من ممارسات الفساد المالي، ومحاولة تطوير منهجية بحثية في هذا المجال لتعزيز الثقة بالتقارير المالية المنشورة.
3. إعادة الثقة والهيبة لدور المراجعين في معالجة الظواهر ذات الآثار السلبية على المؤسسات الليبية.
4. نتائج هذه الدراسة سوف تشارك في علاج ظاهرة الفساد المالي والإداري في ليبيا بالتعاون مع الجهات ذات الإختصاص وصناع القرار.
5. اقتراح الحلول والتوصيات التي تحد من ظاهرة تفشي الفساد المالي والإداري المستشري والمنتشر في مفاصل أجهزة الدولة.

5.1. منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهمية وأهداف هذه الدراسة تم استخدام المنهج الإستقرائي، عن طريق إستقراء الدراسات والأبحاث والكتب والدوريات العربية والأجنبية التي ترتبط بمجال الدراسة، وذلك للتعرف على العوامل التي ساعدت على ظهور المراجعة القضائية، والمنهج الإستنباطي الذي يقوم على الإستدلال المنطقي للدراسات التي تناولت العلاقة بين المراجعة القضائية، وبين أساليب مواجهة الغش والإحتيال والفساد المالي والإداري، وصولاً إلى وضع اطار فكري لمقترحات تطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الغش والإحتيال والفساد المالي والإداري لتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية. بالإضافة الى دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مكافحة جرائم الفساد.

6.1. خطة الدراسة:

تم تقسيم خطة الدراسة إلى خمسة أقسام، يتناول كل فصل منها عدد من الموضوعات، يمكن عرضها على نحو مختصر كالتالي:

القسم الأول: الإطار العام للدراسة ويشمل.

المقدمة، طبيعة مشكلة الدراسة، أهداف الدراسة، أهمية ودوافع الدراسة، منهجية الدراسة، خطة الدراسة.

القسم الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة.

خصص هذا القسم لعرض دراسة نظرية تحليلية لدور المراجعة القضائية في التغلب على الممارسات السلبية للفساد، كما

استعرض الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة القضائية.

القسم الثالث: الإطار الخاص لدور المراجعة القضائية وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية.

خصص هذا القسم لعرض مباحث الدراسة، لكل مبحث يتكون من ثلاث متطلبات، خصص المبحث الأول لدراسة

المدخل المقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات ممارسات الفساد المالي في بيئة الأعمال الليبية، بينما تناول

المبحث الثاني دور المحاسبة القضائية في ضوء تحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية.

القسم الرابع: نتائج الدراسة والتوصيات والدراسات المستقبلية.

خصص هذا القسم لعرض النتائج وتوصيات الدراسة والتي يمكن أن تساهم في حل المشكلة المدروسة، كما أستعرض

مقترحات لدراسات مستقبلية.

2. الإطار النظري والدراسات السابقة

1.2. الإطار النظري

1. نظرية جرائم ذوي الياقات البيضاء

نظرية الجرائم لذوي الياقات البيضاء (Theory of white-collar crime) مصطلح يطلق على الجرائم غير العنيفة

والمرتكبة لدوافع مادية من قبل رجال الأعمال وأصحاب النفوذ.

كان البارونات اللصوص (Robber Barons) في النصف الأخير من القرن التاسع عشر مجرمين من ذوي الياقات البيضاء تصريح أدلى به إدوين سذرلاند (Edwin Sutherland, 1940) الذي أدخل جريمة ذوي الياقات البيضاء على هذا النحو لأول مرة في خطابه الرئاسي إلى جمعية علم الاجتماع الأمريكية. وفقاً لـ Sutherland (1949)، فإن مصطلح جريمة أصحاب الياقات البيضاء هو "الجريمة التي يرتكبها فرد من ذوي الطبقات الاجتماعية العليا وله مكانة مرموقة في نطاق مهنته". على الرغم من وجود الكثير من الجدل ولا يزال مستمراً حول كيفية تعريف جريمة ذوي الياقات البيضاء، إلا أن تعريف ساذرلاند ترك بصمة دائمة. بالنسبة لـ Sutherland، كانت دراسة الجريمة غير مكتملة، حيث تم استقراؤها من البيانات المضللة على أن الجريمة تتركز فقط في الطبقة الدنيا، بسبب الفقر أو بسبب الخصائص الشخصية والاجتماعية المرتبطة بالفقر أو المرض العقلي. وقال إن هذه البيانات المستخدمة كانت متحيزة وأهملت السلوك الإجرامي لرجال الأعمال والمهنيين ذوي "الياقات البيضاء". لكن في الواقع، يمكن العثور على الإجرام في كل فئة ووظيفة، حيث يتم التعبير عن الإجرام في الأعمال التجارية عادة في شكل تحريف في البيانات المالية، أو التلاعب أو التداول من الداخل في سوق الأوراق المالية، والرشوة التجارية، والإحتيال الضريبي، والجرائم الإلكترونية، وغسيل الأموال، وإنتهاك حقوق الطبع، وإنتحال الشخصية والتزيف.

على سبيل المثال دراسة Simpson (2011) أتمدت مبادرة Sutherland وصنفت أيضاً مرتكبي جرائم ذوي الياقات البيضاء إلى مجموعتين وهما الجرائم التي ترتكبها الشركات ومديروها (جرائم الشركات)، وتلك التي يرتكبها الأفراد والتي قد تنطوي أو لا تنطوي على موارد تنظيمية. بينما ركزت دراسة Wheeler et al. (1982) على طبيعة الجريمة بدلاً من الجاني، حيث عرف جريمة أصحاب الياقات البيضاء بأنها "جرائم اقتصادية تُرتكب من خلال استخدام مزيج من الإحتيال أو الخداع أو التواطؤ"، ومع ذلك، يمكن استخلاص أوجه التشابه مع Sutherland. ويظهر المثال المختار، فضيحة شركة واير كارد (Wirecard) وهي إحدى أكبر 5 شركات في قطاع المدفوعات عالمياً والتي تأسست في عام 1999 وقدمت خدمات معاملات الدفع الإلكتروني في جميع القارات. ويمكن القول بأنها كانت أكبر فضيحة في ألمانيا منذ أزمة فولكس فاجن "Dieselgate" في عام 2015 وفضيحة فساد سيمنز (Siemens) في أواخر العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، والتي يُطلق عليها أيضاً اسم 3 إنرون الألمانية (Enron of Germany) بالإشارة إلى عملية إحتيال المحاسبة عام 2001 من قبل شركة الطاقة الأمريكية إنرون (Enron). وبعد أن زعمت فايننشال تايمز وجود مخالفات محاسبية ضد شركة واير كارد لسنوات، انهارت في يونيو 2020، حيث كانت مدينة للدائنين بأكثر من 3.5 مليار يورو بعد الكشف عن فجوة في دفاترها قد تكون نتيجة لعملية إحتيال عالمية معقدة. تشكل فضيحة شركة واير كارد مثالاً مناسباً على عرقلة الأهداف الاقتصادية كسلالة من الفئة الأولى والتي تؤدي إلى جرائم ذوي الياقات البيضاء، لأنها نتجت عن "تعديل" الحسابات لتلبية الأهداف الاقتصادية الطموحة التي حددتها شركة واير كارد.

2. مهارات المحاسبة القضائية

يعتقد المؤرخون أن حفظ السجلات نشأ منذ حوالي 4000 قبل الميلاد، عندما بدأت الحضارات القديمة في الشرق الأدنى في إنشاء حكومات وشركات منظمة (Montgomery, 1998). تم إفتراض أن السجلات المحاسبية جاءت على وشك التقاط أهم حقائق الحياة الاقتصادية التي كان لها تأثير على النتائج القانونية. كانت مثل هذه النتائج في كثير من الأحيان دليلاً على النزاعات التي تم تناولها في البداية على المستوى المحلي، ولكن مع ظهور المحاكم تم ممارستها على المستوى القانوني.

وكأي مهنة أخرى أخذت المحاسبة القضائية في التطور مع مرور الزمن فقد أشارت دراسة (Ramaswamy, 2007, p32) بأن المحاسبة القضائية لا تعتبر مجالاً جديداً من مجالات المحاسبة، إذ يتجاوز تاريخها لـ 200 سنة تقريباً، وهذا ما أكدته Crumbley بأن المحاسبة القضائية لا يقل عمرها عن قرنين من الزمن. وبالتالي فإن أول إشارة إلى مصطلح المحاسبة القضائية (Forensic Auditing) كان في عام 1824 في صحيفة (Account's Advertising Circular) في مدينة Glasgow في اسكتلندا، حيث قام أحد المحاسبين بالإعلان عن نفسه كمحاسب متخصص يقدم شهادته في المحكمة كشاهد خبير نتيجة نشوء قضية إحتيال من قبل (Meyer v. Sefton) في عام 1817، إذ أن الأدلة المتعلقة بتلك القضية يصعب فحصها من خلال المحكمة. كما برزت الحاجة للمحاسبة القضائية مع حاجة القوانين التنظيمية لها والتي حدثت على مر الزمن، لقد وجد سجلات لمحاسب أسكتلندي أعلن عن مثل هذه الخدمات في عام 1824 وسجلات المحكمة من قبل ذلك. بالإضافة إلى الجمع بين المحاسبة والقانون، ظهرت مؤلفات حول دور المحاسبين كشاهد خبير في أواخر القرن التاسع عشر. على سبيل المثال، تم العثور على المقالات المتعلقة بالتحكيم في عام 1883، والإحتيال في عام 1884، ومقالات من نوع التحقيق في عام 1889، وشاهد خبير في عام 1898. ومن الناحية التاريخية، يُعتقد أن عبارة المحاسبة القضائية قد تم استخدامها لأول مرة بواسطة مورييس إي. بيلوبت (Maurice E. Peloubet) في مقالته عام 1946. (Crumbley et al., 2003)

كما أشارت الدراسات أنه منذ عام 1830 المدققون في بريطانيا يركزون بشكل أساسي على إكتشاف الإحتيال في الشركات العاملة في القطاع العام بدلاً من التركيز على عمليات مراجعة الحسابات. بينما في الثلاثينيات من القرن الماضي (1930s)، كان الكشف عن مخاطر الإحتيال إحدى المهام الإلزامية للمدققين، ولكنه لم يكن المهمة الرئيسية (Chandler, 1993). كما ساهمت منشورات مراجعي الحسابات في بريطانيا في تطوير المحاسبة القضائية في أمريكا الشمالية. إلى جانب تطور الإقتصاد ونمو حجم الشركات، أصبح من الواضح أنه لن يكون من الممكن للمراجعين اكتشاف جميع مخاطر الإحتيال وقت المراجعة. نتيجة لذلك، في الخمسينيات من القرن الماضي (1950s) تمت صياغة مصطلح المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة، والذي يعني في البداية جمع الأدلة أو شهادات الخبراء وتقديمها إلى المحكمة حول نشاط الشركات وقيم الأصول، وليس ربطها باكتشاف الإحتيال والوقاية منه (Stevenson, 2015).

3. آليات المراجعة القضائية لمكافحة حالات الغش والإحتيال والحد من ممارسات الفساد المالي بمنظمات الأعمال

من الناحية العملية، كانت واحدة من أكثر حالات المحاسبة القضائية شهرة هي القبض على آل كابوني (Al Capone) وهو رجل أعمال وعضو في عصابة أميريكية، حيث جمع فريق من المحاسبين القضائيين المعروفين باسم "المحققون الصامتون" معلومات في قضيته لا يمكن الدفاع عنها ضد كابوني في عام 1931 بتهمة التهرب الضريبي والتي كانت تعتبر في ذلك الوقت جريمة فيدرالية (Dreyer, 2014). وبعد الحرب العالمية الثانية أثبتت المحاسبة القضائية أهميتها عندما تم الاستعانة بها من قبل مكتب التحقيقات الفيدرالي والذي استخدم أكثر من 700 من المحاسبين الذين كانوا يستخدمون أساليب المحاسبة القضائية لفحص ورصد المعاملات المالية لكشف الانحرافات والجرائم، لكن إجراءاتها لم تُدخل حيز التطبيق إلا في الثمانينات (1980s) عندما نُشرت الأبحاث العلمية في هذا المجال (Ozkul & Pamukcu, 2012). وفي عام 1946 كان أول من كتب عن المحاسبة القضائية (Maurice Peloubet) مقالاً بعنوان المحاسبة القضائية: مكانها في إقتصاد اليوم (Dreyer, 2014).

وفي عام 1949 نشر إدوين سذرلاند نسخته الأولى من جريمة ذوي الياقات البيضاء، والتي شرح فيها بالتفصيل السلوكيات الإجرامية لأكبر الشركات الأمريكية في ذلك الوقت (Salinger ed., 2013). حيث كان تطوير المحاسبة القضائية في بريطانيا والولايات المتحدة مرتبطاً بفضائح الإحتيال الصاخبة في السبعينيات (1970s)، مثل فضيحة إنهيبار شركة إنرون (Enron)، التي خسر فيها مستثمرو الشركات الخاضعة للتدقيق بالملايين. ونتيجة لذلك، تم تعزيز متطلبات أنظمة إمساك الدفاتر والرقابة الداخلية من خلال فصل المدققين عن خبراء المحاسبة (Stevenson, 2015)، بالإضافة لصدور قانون Sarbanes-Oxley في عام 2002، وإنشاء مجلس الإشراف على الشركات العامة (PCAOB)، والذي أظهر اهتماماً بالغاً بالمحاسبة القضائية واستخدامها في إكتشاف الغش والإحتيال المالي بكافة صورته وأشكاله (Dreyer, 2014).

وفي عام 1982 تم إصدار كتاب بعنوان المحاسبة القضائية: المحاسبة وشهادة الخبرة، وفي العام 1986 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) (American Institute of Certified Public Accountants) الممارسة المحاسبية رقم (7) حدد فيها ستة مجالات لخدمة الدعوى القضائية: المحاسبة، التقييم، تقدير الخسائر الناتجة عن الأضرار، تحليل مكافحة الإحتكار، الاستشارات العامة والتحليل. وفي العام 1988 تم تأسيس جمعية ممتحني الإحتيال المؤهلين (Association of Certified Fraud Examiners)، وفي العام 1992 تأسست الكلية الأمريكية للممتحنين القضائيين (American College of Forensic Examiners)، وفي عام 1997 تم تأسيس مجلس المحاسبين القضائيين الأمريكيين (American Board of Forensic Accountants). بينما في العام 2000 تم إنشاء أول مجلة دورية متخصصة في المحاسبة القضائية، بالإضافة إلى أنه وجود ما لا يقل عن ستة عشر من الجامعات والكليات الأمريكية التي تقدم دورات في مجال المحاسبة القضائية (الجليلي، 2012). وفي عام 2014 تم إنشاء المعهد الدولي للمحاسبين القضائيين المعتمدين في أمريكا تحت مسمى جمعية المحاسبين القضائيين القانونيين المعتمدين (ACCFA) (Association of Chartered Certified Forensic Accountants)، وفي عام 2015 تم إعتماده تحت مسمى المعهد الدولي للمحاسبين القضائيين المعتمدين (IICFA) (International Institute of Certified Forensic Accountants)، ويهدف هذا المعهد إلى إرساء مبادئ وتحسين جودة ممارسات مهنة المحاسبة القضائية على الصعيد الدولي، وإجراء البحوث العلمية لتعزيز تقدم المعرفة النظرية والممارسة العملية للمحاسبة القضائية، وعقد الاختبارات المهنية ومنح الشهادات والجوائز المهنية لمستحقيها، والتعاون مع الهيئات المهنية الأخرى المعتمدة، والمؤسسات العلمية البحثية بهدف تعزيز مبادئ وجودة ممارسات المحاسبة القضائية محلياً ودولياً، والحفاظ على مستوى عال من الكفاءة المهنية والنزاهة والمصادقية بين أعضاء المهنة وذوى الخبرة (IICFA, 2016).

4. نشر ثقافة الاهتمام بالمراجعة القضائية وتحديد خصائص ومهارات المحاسب القضائي

ولكن يمكن القول إن أكثر المفاهيم اقتباساً لمصطلح المحاسبة القضائية المفهوم الذي قدمته جمعية مدقي الإحتيال المعتمدين (ACFE) (Association of Certified Fraud Examiners) والتي تشير إلى أن استخدام المهارات المحاسبية في القضايا المدنية أو القضائية المحتملة أو الفعلية بما في ذلك مبادئ المحاسبة والتدقيق المقبولة عموماً، لتحديد الخسائر في الأرباح أو الدخل أو قيم الأصول أو لتقييم الضرر، بما في ذلك تقييم فعالية الضوابط الداخلية أو الكشف عن الإحتيال أو أداء الأنشطة الأخرى التي تتطلب إدراج الخبرة المحاسبية في نظام القانون (Čudan & Cvetković, 2019).

كما هو الحال مع جميع الخبراء بشكل عام، وخبراء المحاسبة القضائية على وجه الخصوص، يجب على المحاسب القضائي بالإضافة إلى معرفته بالمحاسبة ولوائحها، أن يكون أيضاً على دراية باللوائح القانونية والتشريعات والإجراءات في البلد الذي يمارس فيه أنشطته. وبشكل عام، يتم تطبيق خدمات المحاسبة القضائية في النظام القانوني أو في سياق المحاكم القضائية الأخرى (Gray & Moussalli, 2006). حيث تشمل المحاسبة القضائية كل فرع من فروع المعرفة المحاسبية (Heitger & Heitger, 2008)، وتتكون من مكونين رئيسيين: خدمات التحقيق وخدمات دعم التقاضي (Fleming et al., 2006; Nunn et al., 2006; Gray & Moussalli, 2006). بالنسبة لـ (Bologna & Lindquist, 1995)، معلقاً قائلاً غالباً ما يتم استخدام مصطلح "تدقيق الإحتيال والمحاسبة القضائية ودعم التقاضي والمحاسبة الاستقصائية وتحليل التقييم" (كما ورد في دراسة Gray & Moussalli 2006, p. 16). لذلك، قد تغطي المحاسبة القضائية مجالاً أوسع من تدقيق الإحتيال الذي قد يشير إلى تدقيق الإحتيال كمجموعة فرعية من المحاسبة القضائية (Smith & Crumbley, 2009).

ولقد ورد في دراسة (McMullen & Sanchez, 2010) إن المحاسب القضائي يتطلب منه امتلاك العديد من المهارات العلمية والمهنية والتي منها استخدام التقنية الحديثة في المحاسبة، والمهارات التحليلية، ومهارات الاتصال الشفهية والكتابية، ومهارة كتابة التقرير، ومهارات الحاسوب الأساسية، ومهارات الحاسوب القضائية، ومهارات تحليل البيانات، ومهارات إجراء المقابلة، ومهارات حل المشاكل، ومهارات التثمين، ومهارات الخطابة، ومعرفة قانون الضرائب، ومعرفة القانون المدني، ومعرفة القانون الجنائي، والخبرة باستخدام قانون بنفورد. ووفقاً لدراسة (Oyedokun 2017) فإن المحاسبة القضائية هي طريقة علمية محاسبية للكشف عن قضايا الإحتيال والجرائم وتحليلها وحلها ومنعها بطريقة تنتج أدلة مقبولة تكون قادرة على إثبات أو دحض وقائع في قضية مناسبة في المحكمة. كما أوضح (Sukamal 2014) أن نهج المحاسبة القضائية يختلف عن التدقيق والتحقيق والاستفسار وغيرها من الأساليب. ومن سمات المحاسبة القضائية استعادة البيانات المخفية الأكثر أهمية للتحقيق في الجرائم الإقتصادية. على عكس أدوات المحاسبة التقليدية مثل تحليل الاتجاه، وتحليل النسبة، وتحليل تدفق الأموال، وتحليل الحركة النقدية التي يجب أن تكملها تكنولوجيا قضائية. وبالمثل، أوضح (Sudhir and Sushama, 2013) أنه في الحالات التي تنطوي على كميات كبيرة من البيانات، فإن المحاسب القضائي في الوقت الحاضر لديه التكنولوجيا المتاحة للحصول على البيانات وفرزها وتحليلها وحتى تحديد النتائج وتصنيفها من خلال تدقيق الكمبيوتر وتقنيات أخرى مختلفة. ومن بين التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية لفحص عمليات الإحتيال ما يعرف بـ قانون بنفورد (Benford)، ومؤشر بيانات عامل الحجم النسبي المستخدمة بمساعدة الكمبيوتر (Oyedokun, 2015).

5. متطلبات مقترحة لتفعيل دور قانون بنفورد (Benford's Law) في مكافحة الفساد

يُعد قانون بنفورد (Benford's Law) المعروف باسم أيضاً قانون نيوكوم-بنفورد (Newcomb-Benford Law) وقانون الأرقام الشادة (Law of Anomalous Numbers) وقانون المنزلة الأولى (First-Digit Law)، ويعتبر الفلكي الكندي الأميركي سايمون نيوكوم (Simon Newcomb) أول من أشار إليه في عام 1881، إلا أنه سمي باسم خبير الفيزياء فرانك بنفورد (Frank Benford) الذي قدمه في ورقة بحثية حملت عنوان: قانون الأرقام الشادة (The Law of Anomalous Numbers)، والتي نشرت في عام 1983. حيث ينطوي قانون بنفورد على توزيع مجموعة من الأرقام، سواء كانت أرقاماً لبيانات أو لقوائم مالية أو غير ذلك،

والتي يكون الرقم الأبرز فيها عند إستعراضها هو الرقم الواقع في أقصى اليسار، وينص على عدم تكرار الأرقام من 1 إلى 9 بنفس القدر من التكرار في هذا الموقع (أقصى اليسار)، بل غالباً ما يتصدره الأرقام الأصغر، فيتكرر الرقم 1 بنسبة 30% بصفته الرقم الأول المعنوي الأبرز أو الأكثر أهمية، بينما يتكرر الرقم 9 بإعتباره الرقم الأول المعنوي فيها بنسبة تقل عن 5%. بينما إذا تم توزيع الأرقام بشكل موحد، فسيحدث كل منها ما يقارب من 11.1%. وأشارت دراسة (Manas, 2014) إلى إمكانية الإستعانة بقانون بنفورد (Benford) في الكشف عن الإحتيال المالي، والذي يمكن معرفته من خلال حساب توزيع الخانة الأولى في سلسلة من الأرقام، فإذا كان التوزيع مغايراً للنسب المحددة وفق القانون، يعني ثبوت ارتكاب عملية الإحتيال. ويمكن لقانون بنفورد إكتشاف عملية الإحتيال عندما يحدث التوزيع التكراري للأرقام على نحو طبيعي فقط، مثل المجموع الكلي المحرر على فاتورة (Bill/Invoice)، بينما لا يمكنه إكتشاف الإحتيال في حالة تعيين الأرقام تعييناً تسلسلياً، مثل رقم الفاتورة المعين تسلسلياً. ووفقاً لدراسة (Cho & Gaines (2007) يتم إجراء إختبار حدودي يسمى إختبار Z لحساب أهمية التباين بين المجموعتين، أي بين أرقام بنفورد (Benford) المئوية للرقم الأول والنسبة المئوية المرصودة للرقم الأول لمستوى من الثقة. فإذا كانت البيانات تتوافق مع النسبة المئوية لقانون بنفورد فهذا يعني أن البيانات من مجموعة بنفورد، أي أن هناك فرصة بنسبة 68% ($3/2$ تقريباً) لعدم حدوث خطأ أو إحتيال، وهنا قد لا يكون الرقم الأول هو الحقل الوحيد المناسب دائماً.

6. ممارسة المراجعة القضائية كمهنة محلية قضائية

أما بالنسبة للبيئة المحلية فإن القانون المنظم للخبرة القضائية في ليبيا صدر في 1956.8.15 وعدل بقرار رقم (305) لسنة 2009 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (1) لسنة 2003، نص في المادة الرابعة (4) منه أن تتولى وضع الجداول لجنة تسمى لجنة الخبراء وتشكل هذه اللجنة في محاكم الإستئناف 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. كما نص في المادة الثانية (2) منه الشروط التي يجب توفرها في الخبير أن يكون حاصلًا على المؤهلات الدراسية التخصصية مع خبرة عملية تحددها لجنة الخبراء. وفي نص المادة الثانية (2) من اللائحة التنفيذية منه يشترط فيمن يقيد اسمه في جدول الخبراء أن يكون حاصلًا على المؤهلات الدراسية التخصصية في القسم الذي يرغب القيد فيه مع خبرة عملية تحددها لجنة الخبراء، غير أنه لم يتم تحديد المؤهلات التخصصية لممارسة الخبرة القضائية لا في القانون، ولا في اللائحة التنفيذية لهذا القانون. كما نصت المادة الحادية عشر (11) منه في حالة شطب الخبير أو وقفه عن العمل أو قيام مانع لديه يجب على المحكمة المختصة إسناد الخبرة إلى غيره من الخبراء وأن تحدد كيفية توزيع الأتعاب بين الخبير ومن حل محله في أداء المهمة وذلك حسب الأعمال التي قام بها كل منهما ويكون قرار المحكمة في هذا الشأن نهائياً لا يجوز الطعن فيه بأي طريق من الطرق.

2.2. إستقراء وتحليل الدراسات السابقة

وقد أشارت دراسة (Fu, 2019) مدى أهمية آليات الحوكمة المؤسسية المختلفة للشركات المدرجة في القوائم الصينية لمكافحة الفساد. وبينت النتائج أن الشركات المرتبطة بأشخاص متهمين بالفساد تفقد قيمة سوقية كبيرة بعد إعلان الدعاوى القضائية. وخلصت الدراسة يمكن للمراجع الخارجي أن يخفف بشكل إيجابي من حدته الأثر قصير الأجل لهذه الأحداث السلبية في حال حدوثه.

كما كشفت نتائج دراسة (Grossi & Pianezzi, 2017) عن ضرورة توسيع نطاق عملية المساءلة عن طريق مشاركة المجتمع المدني وزيادة السلطة القضائية، وهذا ينطوي على تبسيط القواعد والمزيد من الشفافية. كما قامت دراسة (Madan, 2016) بعمل دراسة إستطلاعية لمعرفة مدى مساهمة المحاسبة القضائية في دعم متطلبات حوكمة الشركات، وأوضحت الدراسة أن الفضائح المحاسبية على الشركات منها شركة إنرون (Enron)، وورلدكوم (Worldcom)، ومادف (Madoff)، وسيتام (Satyam) أدت إلى ظهور المحاسبة أو المراجعة القضائية حتى يتسنى للجهات المعنية بإجراء التحقيقات حول حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية للشركات، وأوصت الدراسة بأنه يجب أن تقوم المناهج المحاسبية في الجامعات على استخدام أو تدريس المحاسبة القضائية حتى يكون هناك وعي لدى الخريجين لمكافحة الغش والتلاعب بالقوائم المالية. بينما ركزت دراسة (Huber, 2013) على العناية المهنية الواجب مراعاتها من جانب المحاسبين القانونيين (القضاة) الحاصلين على شهادة المحاسبة القضائية، وأوضحت أن هناك عدد كبير من المحاسبين القضائيين لديهم معتقدات غير صحيحة بخصوص تحريف القوائم المالية من قبل الشركات نفسها، وتوصلت نتائج الدراسة أنه يجب أن يلتزم المحاسبين القضائيين بالعناية المهنية الواجبة تجاه التحريفات والغش والتلاعب عند قيامهم بمهام المحاسبة أو المراجعة القضائية للوصول إلى الحقائق حتى يتسنى للجهات المعنية والمختصة إتخاذ الإجراءات اللازمة تجاه المقصرين.

وقد تناولت دراسة (Akenbor & Tennyson, 2013) دور المراجعة القضائية في الحد من تقليل الجرائم المالية ومخاطرها بالبنوك النيجيرية، مؤكدة على ضرورة إنشاء قسم للمراجعة القضائية في البنوك. وبذلك فإن هذه الدراسة اهتمت بنوع مختلف من المراجعة القضائية وهي المراجعة القضائية الداخلية دون الإشارة الى كيفية تحقيق الاستقلال اللازم لها للقيام بالدور المرتقب منها وأبعاد هذا الدور دون التعرض لضغوط إدارة منظمة الأعمال. أما دراسة (المخالف، 2013) هدفت إلى التعرف على أثر استخدام أساليب المحاسبة القضائية في تخطيط إجراءات المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: تزايد الطلب على خدمات المحاسبة القضائية مع إنتشار الغش والإحتيال والفساد المالي وتطور أدواته وأساليبه في ظل التطور التكنولوجي وثورة المعلومات، كما تعد المحاسبة القضائية شكلاً من أشكال المراجعة مصحوبة بمهارات إستقصاء دقيقة وخبرة عميقة بمختلف مجالات المعرفة، حيث تعمل المحاسبة القضائية في مجال التحقيق أو التحري ومجال التقاضي، مما يمكنها من الإستعانة بالمحاسب القضائي ضمن فريق المراجعة الخارجية لفحص عناصر الرقابة الداخلية ولتدعيم الرقابة المانعة بالشركة. بينما قامت دراسة (Efiong, 2012) بتسليط الضوء على المحاسبة القضائية في ضوء حوكمة الشركات، وتوصلت إلى أن هناك إنخفاض في مستوى إدراك المهتمين لموضوعات المحاسبة القضائية، كما تبين أن تبني المحاسبة القضائية في مقررات منهج المحاسبة داخل الجامعات والمؤسسات المهنية له آثار كبيرة على دعم الدارسين والباحثين وزيادة قدراتهم وكفاءاتهم من أجل تقليل حالات الغش والإحتيال، كما بينت الدراسة أن تراجع تدريب دارسي المحاسبة في الجامعات على أساليب المحاسبة القضائية ساهم في إرتفاع حالات الفساد المالي والإداري والغش الوظيفي، وأوصت الدراسة بإضافة تخصص المحاسبة القضائية لطلاب الدراسات العليا، كما يمكن إضافتها ضمن مقررات الامتحانات المهنية التي تنظمها الهيئات المهنية والرقابية.

كما هدفت دراسة (Carpenter et al., 2011) إلى بيان أهمية دور المحاسبة القضائية في الكشف عن عمليات الغش والإحتيال المالي، وذلك عن طريق عقد دورات تدريبية للطلاب في قسم المحاسبة والمراجعة في إحدى الجامعات الأمريكية في مجال المحاسبة القضائية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن آراء وأحكام الطلاب الذين التحقوا بالدورة التدريبية اختلفت عن آرائهم وأحكامهم قبل الالتحاق بالدورة، وكذلك اختلفت عن غيرهم من الطلاب الذين لم يلتحقوا بالدورة، حيث أصبحوا أكثر ممارسة للشك المهني وأكثر قدرة على تقييم مخاطر الغش والإحتيال، كذلك أكدت الدراسة أن عقد الدورات التدريبية تأتي بفوائد أسرع وأنجح لتحسين أحكام المراجعين وممارستهم للشك المهني حول مخاطر الغش والإحتيال منها في حالة إكتسابها مع مرور الزمن ومن خلال الخبرة. بينما توصلت نتائج دراسة (McMullen & Sanchez, 2010) بالنسبة للمستوى التعليمي فإن شهادة البكالوريوس في المحاسبة تعتبر كافية لممارسة المحاسبة القضائية، أما فيما يخص الأدوات البرمجية المستخدمة في اكتشاف الإحتيال والبيانات الشاذة، فقد أشارت نتائج الدراسة إلى أهمية الأدوات التالية للمحاسب القضائي مرتبة حسب أهميتها، برنامج التنقيب عن البيانات، وبرنامج إكتشاف الدليل المنطقي، وبرنامج لغة أو أمر المراجعة، وبرنامج إستخلاص وتحليل البيانات التفاعلي. كما تناولت دراسة (Digabriele, 2009) دور معايير المراجعة في تفعيل المراجعة القضائية، وتوصلت الدراسة التي تم تطبيقها على عينة من الأكاديميين والمراجعين الأمريكيين أن المراجعة القضائية تحتل مكانة متقدمة ضمن عملية مراجعة الحسابات، وأنه يجب إضافة مهارات المراجعة القضائية ضمن معايير التأهيل المستمر للمراجعين وذلك بسبب تغير الطلب على خدمات المراجعة، بالإضافة إلى عدم كفاية الإجراءات الواردة بالمعيار الدولي رقم (240)، والمعيار الأمريكي رقم (99)، لإكتشاف ومنع الغش والتلاعب الجوهرية في التقارير المالية. وأوصت الدراسة بزيادة الحاجة إلى عدد المراجعين القضائيين لعملاء المراجعة ذو المخاطر المرتفعة للمساعدة في تفسير نتائج الاختبارات القضائية ودعم الرقابة المانعة.

أما دراسة (السيسي، 2006) تناولت أساليب المحاسبة القضائية والتي تتمثل في المراجعة التفاعلية التي تهتم بإجراء التحريات عن الأنشطة غير القانونية، والمراجعة التشريعية، ومراجعة الإلتزام بالقوانين والأحكام، والاداة التشخيصية، كما أوصت الدراسة الى ضرورة أن يتوفر لدى المحاسب القانوني التميز والخبرة العالية والقدرة على الإبداع ومهارات الإتصال الفعال وبراعة إجراءات التحريات والتفهم العميق للعمليات المحاسبية والمقدرة على الجدل والتحليل والتقييم وتأييد الدعاوى القضائية. أيضاً توصلت الدراسة الى أن تطبيق أساليب المحاسبة القضائية يساعد على زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية ويؤدي الى طمأنة مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود غش بها. كما أظهرت الدراسة (AICPA, 2004) التي قام بها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 2004 أحد أهم الدراسات التي قامت بتسليط الضوء على المراجعة القضائية باعتبارها خدمة مهنية تجمع بين المهارات القضائية ومهارات البحث والتحقيق والتقصي للوصول إلى دليل يستخدم في حل المنازعات بين الأطراف المختلفة، كما أنها تهتم في المقام الأول بكشف الغش والخداع في القوائم المالية والفساد المالي بمنظمات الأعمال. وقد أكدت الدراسة على أن المراجعة القضائية قد تكون مراجعة قضائية كاملة أي أنها مراجعة مستقلة تمارس من خلال مراجع قضائي مستقل، وذلك عن طريق مؤسسة المراجعة التي تقدم خدمات المراجعة لمنظمة الأعمال، أو عن طريق مؤسسة مراجعة أخرى، وقد تكون المراجعة القضائية جزء من المراجعة المالية وبالتالي يعتبر المراجع القضائي عضو في فريق المراجعة أو خبير متخصص يتم الإستعانة به للقيام بهذه المهمة. بينما ركزت دراسة (Lawrence, 1998) على سمعة المحاسبة القضائية في كندا باعتبارها مورداً هاماً من موارد المجتمع الكندي ومن ضمن الخدمات الجيدة التي برزت في المحاسبة المهنية الكندية في السنوات الماضية. وقد استهدفت الدراسة 22 عينة من مكاتب المراجعة والمحامين وبعض الجهات الأمنية في كندا بهدف التعرف على طبيعة العلاقة بين المحاسبين القضائيين وعملائهم وغيرهم من المهنيين،

وكذلك القواعد والأعراف والممارسات المرتبطة بالمحاسبة القضائية والصفات اللازمة في من يمارس مهنة المحاسبة القضائية. وخلصت الدراسة إلى ضرورة الحفاظ على سمعة المحاسبة القضائية باعتبارها مورد هام في المجتمع الكندي. ويرى الباحث من خلال العرض السابق للدراسات السابقة أن جميع الدراسات التي تناولت المراجعة القضائية، سوى تم تناولها كأحد ضوابط الحوكمة أو بالتركيز على العناية المهنية للمحاسبين أو المراجعين القضائيين، أنها لم تحدد بشكل واضح طبيعة الأنشطة والخدمات التي يجب أن تقوم بها المراجعة القضائية ومدى حاجتها للتطوير، كما إن زيادة الحاجة للمحاسبة القضائية كان نتيجة فشل آليات المراجعة المتمثلة في المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في إكتشاف ومنع الغش والإحتيال والفساد بكل صوره وأشكاله، بالإضافة إلى عدم بيان ما طبيعة التأهيل العلمي والعملية الواجب توافره في المراجع القضائي ومدى أهمية وجود معيار مراجعة متخصصة ينظم عمل المراجعة القضائية، وما هي الشروط الواجب توافرها بشكل محدد وواضح في المراجع القضائي حتى يستطيع من خلال توافرها القيام بدوره في القضاء على أو الحد من الغش والإحتيال والفساد المالي والإداري في المؤسسات العامة والخاصة، حيث تم إستنتاج فجوة بحثية في أنه لا توجد دراسة تم تطبيقها في البيئة الليبية بدراسة ميدانية لعينة مختارة من الخبراء المحاسبين المقيدون لدى خبراء المحاكم الإقتصادية أو عينة مختارة من مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة التي تناولت المراجعة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري وهي فكرة وموضوع الدراسة.

3. الإطار الخاص بدور المراجعة القضائية وتحسين أداء الوحدات الإقتصادية

من خلال هذا القسم سيتم عرض مباحث الدراسة التي تهتم بدراسة دور المراجعة القضائية في تحسين أداء الوحدات الإقتصادية والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، ومحاولة تطوير منهجية بحثية في هذا المجال لتعزيز الثقة بالتقارير المالية المنشورة. لكل مبحث يتكون من ثلاث متطلبات، خصص المبحث الأول لدراسة المدخل المقترح لإستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات ممارسات الفساد المالي في بيئة الأعمال الليبية، بينما تناول المبحث الثاني دور المحاسبة القضائية في ضوء تحسين أداء الوحدات الإقتصادية في بيئة الأعمال الليبية، وذلك على النحو الآتي:

1.3. المدخل المقترح لإستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات ممارسات الفساد المالي في بيئة الأعمال الليبية

1.1.3. مبررات الإتجاه نحو إستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات ممارسات الفساد المالي والإداري

تناولت دراسة (Ramaswamy, 2007) ضرورة إستخدام مدخل المراجعة القضائية كوسيلة للكشف عن الغش والإحتيال في القوائم المالية والفساد المالي بمنظمات الأعمال، لأنها تتضمن مهارات جديدة تستخدم كأداة للبحث والتحقيق والملاحقة القضائية لممارسة الأنشطة الإجرامية وغير القانونية مثل: الغش والإحتيال في القوائم المالية، والرشوة والتهريب، وعدم الإلتزام بالقوانين وغسيل الأموال، كما أنها تمثل حلقة الوصل بين النظام المحاسبي والنظام القانوني. كما أشارت دراسة (Crumbeg, 2004) إلى أن الآثار المترتبة على تزايد حالات الغش والإحتيال والفساد في منظمات الأعمال ترتب عليه زيادة رفع الدعاوى والشكاوى واللجوء الى المحاكم لحل المشكلات والفصل بين الاطراف المتصارعة، وكذلك زيادة الحاجة الى خدمات المراجعة القضائية، خاصة مع تعدد وتعقد التشريعات، وقد أظهرت الدراسة قيام عدد من شركات المراجعة الكبرى بالإستعانة بالمراجعين القضائيين كمساعدين للمراجعين الخارجيين والداخلين، ومنها (KPMG) والتي استعانت بعدد (300)

مراجع قضائي للمساعدة في الكشف عن الغش والإحتيال في القوائم المالية، والفساد في منظمات الأعمال، وذلك نتيجة قصور المراجعين في القيام بهذا الدور، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة القضائية تقوم بدور هام في الكشف عن الغش والفساد والطرق الإحتيالية المستخدمة لممارسته، وكذلك توفير الأدوات والوسائل القانونية المانعة والكاشفة لمثل هذه الجرائم، مما يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية وعملية المراجعة.

في الواقع، يلعب المحاسب القضائي دوراً مهماً في عملية إكتشاف منع ومقاضاة الأفراد المتورطين في نشاط إجرامي مثل التلاعب المالي وغسيل الأموال وسرقة الهوي (Honigsberg, 2020; Sanchez, 2012). إلى جانب ذلك، يتوقع من المحاسبين القضائيين التعامل مع البيانات المحوسبة والمشاركة في مجموعة متنوعة من الأعمال مثل تكنولوجيا المعلومات، وإستخراج البيانات، والحاسوب القضائي (Rezaee and Wang, 2019; Van Akkeren et al., 2013). كما ظهرت العديد من الجرائم الإلكترونية ومن تم مكن المحاسبين القضائيين من لعب الدور المهم في إكتشاف تلك الجرائم (Pearson & Singleton, 2008)، مثل الإحتيال على بطاقات الائتمان، ومبيعات المخدرات عبر الإنترنت، والإحتيال في الإتصالات، والابتزاز عبر الإنترنت / البريد الإلكتروني، والمقامرة عبر الإنترنت، وسرقة خصوصية الكمبيوتر وحقوق الملكية الفكرية. بالإضافة من تمكين المحاسبين القضائيين من فحص البيانات لتحديد المكان الذي ذهبت إليه الأموال المفقودة وكيفية إستعادتها. ويمكنهم أيضاً تقديم تقارير عن نتائجهم المالية كدليل أثناء جلسات الإستماع، حيث يدلون بشهاداتهم غالباً كشهود خبراء. يخدم هذا العمل غرضاً مهماً في المحاسبة العامة وشركات الإستشارات، وشركات المحاماة، ووكالات إنفاذ القانون، والشرطة، وشركات التأمين، والبنوك، والمنظمات الحكومية.

وفقاً لـ (Hegazy et al., 2017) قد يعمل محاسبو القضاء كمستشارين يقدمون المساعدة المهنية للمحامين في عملية التقاضي أو يقدمون أدلة في دعوى قضائية مالية. قد تشمل خدمات دعم التقاضي ما يلي: تسوية المنازعات، والإستشارات المتعلقة بالنزاع، وتعاقبات الشهود الخبراء، والخدمات الإستشارية (Tiwari & Debnath, 2017). وفي هذا السياق يمكن للمحاسبين القضائيين تقديم خدمات تقييم الأعمال في بعض الظروف، بما في ذلك حالات مثل الإصابة الشخصية، وإفلاس إستشارات تحليل المخاطر، وقانون الأسرة، والقضية الزوجية، والتعويضات القائمة على الأسهم والقيمة العادلة للتقارير المالية (DiGabriele & Lohrey, 2016; Kohn, 2014). وفي مجال تخصص آخر هو تسوية المنازعات، حيث يعمل المحاسبون الشرعيون مع الخدمات المتعلقة بالمحكمة والخصومة المالية (Brennan, 2005). لذا يرى الباحث ضرورة توفر الخبرات والمهارات القانونية اللازمة في المراجع القضائي بجانب المهارات الأخرى مثل الإبداع والتفكير الإبداعي والتجديد والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات والقدرة على الإتصال والإستماع بشكل جيد وفعال والبحث في جميع البدائل المتاحة أمامه، حيث يمكن أن يمارس دوره بشكل فعال ومميز دون تأثير من أي جهة أخرى. ونظراً لأن وظيفة محاسب القضائي ضرورية للأمن والسلامة الماليين، فإن المنصب يتطلب كفاءات ومهارات معينة. يناقش القسم التالي المهارات والمتطلبات الأساسية التي يحتاجها المحاسب القضائي، وكذلك كيفية تطبيقها على الحالات المختلفة.

1. **حاجة القضاء إلى خبراء إستشاريين يدلون بأرائهم حول المخالفات والجرائم المالية:** أدى إرتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية نتيجة زيادة شكوك المستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى حول وجود غش وتلاعب في القوائم المالية وانتشار الجرائم المالية والإقتصادية بداء إلى زيادة حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين محاسبين يمكن الإستفادة من خبراتهم وإبداء آرائهم حول تلك المنازعات،

ونظراً لعدم التأهيل العلمي والعملية الكافي لدى بعض المراجعين بالشكل الذي يمكنهم من أداء الدور المنتظر منهم تجاه مكافحة عمليات الاحتيال وغسيل الأموال والجرائم الاقتصادية، تم اللجوء إلى المحاسبة القضائية بما لديها من أساليب وبما يتمتع به المحاسب القضائي من خصائص ومعارف ومهارات مختلفة ومتعددة. فبالإضافة إلى دوره في المحاكم كشاهد خبير حيث يقوم بإنجاز المهمة المكلف بها من قبل المحكمة، فإنه قد يقوم بدور المستشار، الوسيط، أو المحكم. حاجة الطلاب إلى المحاسبة القضائية: تساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء الطلاب الجامعيين، وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة. على سبيل المثال، (Carpenter et al., 2011) خلص إلى أن مقرر المحاسبة القضائية يعزز مستوى الشك لدى الطلاب. حيث تشير تجربتهم الطويلة إلى أن تعليم المحاسبة القضائية يزود الطلاب بأداء أعلى في تقييم مخاطر الاحتيال وإكتشاف التلاعب في القوائم المالية. كما كشفت دراسة (Lee et al., 2015) أن الطلاب الحاصلين على تعليم محاسب قضائي يظهرون مستويات ومهارات إبداعية أعلى من الطلاب الآخرين. وتؤكد دراسة (Heitger & Heitger, 2008) أن النطاق الواسع لخدمات المحاسبة القضائية المهنية قد يجذب الطلاب للانخراط في تعليم المحاسبة القضائية وبالتالي قد يعزز فهمهم للفرص الجديدة التي قد يواجهونها. مرة أخرى، لا تعد كفاءات المحاسبة القضائية مفيدة فقط للمحاسبين المحتملين في المحاسبة القضائية ولكنها مفيدة أيضاً لجميع طلاب المحاسبة بغض النظر عن المسار الوظيفي الذي اختاروه.

2. **تحديد الخصائص والكفاءات المطلوبة في المحاسب القضائي:** تعطي المحاسبة القضائية قيمة للمحاسبين والمراجعين عندما يضيفون بعض كفاءات المحاسبة القضائية إلى كفاءاتهم المحددة. حيث ادعى (Crumbley et al., 2004) أن أهمية مهنة المحاسبة القضائية مستمدة من الأدوار القضائية والاستقصائية للمحاسبين القضائيين، لا سيما في بيئة الأعمال التجارية بين الأطراف المتنازعة بسبب تزايد حدوث النصب والاحتيال والخداع المالي. وفي هذا السياق، المحاسبة القضائية تعتبر مهنة حيوية لأنها تتضمن مزيجاً من المعرفة بما في ذلك المحاسبة والتدقيق والقانون والتمويل وتكنولوجيا المعلومات وعلم الجريمة. حيث أكد باحثون سابقون أن فوائد المحاسبة القضائية نشأت من مجموعة واسعة من الواجبات التي تم تكييفها تحت مظلة المحاسبة القضائية (Alshurafat et al., 2020; Honigsberg, 2020; Botes and Saadeh, 2018).

3. **الحاجة الماسة والطلب المتزايد على تعليم المحاسبة القضائية:** في الآونة الأخيرة، ازدادت الحاجة إلى المحاسبين القضائيين وخدمات المحاسبة القضائية وتعليم المحاسبة القضائية (Tiwari & Debnath, 2017). ونتيجة لذلك، تم أيضاً زيادة عدد برامج تعليم المحاسبة القضائية (Alshurafat et al., 2019; Seda & Kramer, 2008). حيث تظهر هذه الزيادة في سياقات محددة حول العالم. على سبيل المثال، أشارت دراسة (Alshurafat et al., 2019) إلى إزداد عدد الجامعات التي تدرس المحاسبة القضائية في أستراليا. وبالمثل، وجد (Seda and Kramer, 2014) أن الجامعات في الولايات المتحدة الأمريكية والمحاسبة الدولية قد زادت بشكل كبير في توفير فرص تعليم المحاسبة القضائية.

4. **الحاجة لزيادة عدد شركات المحاسبة القضائية:** بالإضافة إلى ذلك، تم زيادة عدد شركات المحاسبة القضائية (Hegazy et al., 2017; Van Akkeren et al., 2013; Van Akkeren and Tarr, 2014). حيث أشارت نتائج الدراسات السابقة بأن الزيادة في أرباح المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة أكبر من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي الوطني (Huber, 2014).

وبرر (Huber, 2012) بأن المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة تحظى باهتمام متزايد من مختلف أصحاب المصلحة مثل الأكاديميين والممارسين. وقد لوحظت هذه الزيادة في شركات المحاسبة القضائية في سياق مختلف في جميع أنحاء العالم مثل أستراليا (Tarr et al., 2016; Van Akkeren and Tarr, 2014)، الصين (Rezaee et al., 2016; Wang et al., 2016)، المملكة المتحدة (Hegazy et al., 2017)، نيوزيلندا (Botes and Saadeh, 2018)، كندا (Brennan, 2014) وأيرلندا (Gosselin, 2014).

5. **الحاجة المتزايدة للقنوات الوظيفية الجديدة:** أشارت الدراسات الحالية إلى وجود عوائق ملحوظة داخل مهنة المحاسبة القضائية وشهادات المحاسبة القضائية (Huber, 2014). على الرغم من وجود بعض العقبات المرتبطة بتنظيم اعتماد المحاسبة القضائية، إلا أن هناك العديد من الجامعات والمنظمات التي تقدم العديد من الشهادات المهنية. ذكر (Domino et al., 2017) أن أي محاسب قضائي يريد أن يتم اعتماده يمكنه الحصول على واحدة من 16 شهادة متاحة للمحاسبين القضائيين. بينما أنتقاد (Boyd et al., 2009) متطلبات مدقق الإحتيال المعتمد Certified Fraud Examiner (CFE) كشهادة رئيسية في مجال المحاسبة القضائية. ووفقاً لـ (Boyd et al., 2009, p. 87)، يغطي ممارسو فاحص الإحتيال المعتمدين (CFE) واجبات مثل: "حل القضايا التي تنطوي على الإحتيال، وجمع الأدلة، والحصول على البيانات وملء التقارير، وتقديم شهادة المحكمة على النتائج، ومساعدة السلطات في إكتشاف ومنع الإحتيال." ويمكن لممارسي المحاسبة القضائية العمل في الوكالات الحكومية وشركات المراجعة والبنوك والشركات المالية والمنظمات غير الهادفة للربح والكيانات الصغيرة والمتوسطة أو الشركات المتخصصة لتقديم خدمات المحاسبة القضائية.

6. **الحاجة لتقليل الإحتيال والإختلاس:** مع زيادة معدلات الإحتيال وفشل المدققين في إكتشاف مرتكبي عمليات الغش والإحتيال، فإن المحاسبة القضائية إكتسبت الشرعية كمهنة تقترح مجموعة من الأدوات للكشف عن مرتكبي الإحتيال والفساد المالي (Honigsberg, 2020; Nawawi and Salin, 2018). يمثل الإحتيال تهديداً للمؤسسات من جميع الأنواع والأحجام في جميع أنحاء العالم. حيث كشف تقرير للأمم المتحدة في عام 2018، الذي أجرته جمعية مدقي الإحتيال المعتمدين، عن 2690 حالة إحتيال مهني من 125 دولة بإجمالي يتجاوز 7 مليارات دولار لجميع الحالات و130 ألف دولار لكل حالة في المتوسط. يعزو (Van Akkeren and Buckby, 2015) انهيار Enron و Tyco و WorldCom و Adelivia إلى إحتيال الشركات. كشف Tiwari و Debnath (2017) أن هناك زيادة في عدد أنشطة الإحتيال في المؤسسات ومنظمات الأعمال، مما يؤكد على ضرورة وضوح خدمات المحاسبة القضائية. فالإحتيال هو بمثابة تهديد للمنظمات من جميع الأنواع والأحجام في جميع أنحاء العالم. حيث كشف تقرير للأمم المتحدة في عام 2018، الذي تديره جمعية مدقي الإحتيال المعتمدين (ACFE) عن وجود 2690 حالة إحتيال مهني من أصل 125 دولة بإجمالي يتجاوز 7 مليارات دولار لجميع الحالات، و130 ألف دولار لكل حالة في المتوسط. ويعزو انهيار الشركات الكبرى مثل Enron و Tyco و WorldCom و Adelivia إلى وجود ظاهرة الغش والإحتيال (Van Akkeren & Buckby, 2015). كما كشفت دراسة (Tiwari and Debnath, 2017) أن هناك زيادة في عدد أنشطة الإحتيال والفساد المالي في جميع أنحاء العالم، مما يؤكد على ضرورة الاستعانة بخدمات المحاسبة القضائية. ويمكن أن يضمن تعليم المحاسبة القضائية المناسب أن الموظفين والعملاء على دراية بقوانين عقوبة الإحتيال وسوء السلوك المالي على الشركات (Honigsberg, 2020).

أيضاً، يمكن لتعليم المحاسبة القضائية إبلاغ الموظفين بالخطوات اللازمة لحماية المعلومات التي يمكن أن تؤدي إلى جرائم مالية تحدث قبل وقوعها. فالمحاسبون القضائيون مجهزون بالمعرفة والمهارات الإلزمة للكشف عن الإحتياليين عند ارتكابهم لجرائم الإحتيال. حيث أظهرت دراسة (Mehta & Bhavani, 2017) كيف يستخدم ممارسو المحاسبة القضائية أدوات قضائية مختلفة للكشف عن الإحتيال. إذ تتضمن هذه الأدوات قياسات الشذوذ الإحصائي (statistical abnormalities) مثل درجة ألتمان زد (Altman Z-Score)، ونموذج قانون بنفورد (Benford's Law Model)، ومتغيرات بنيش (Beneish) المكونة من ثمانية عوامل وخمسة متغيرات. علاوة على ذلك، قد تتضمن هذه الأدوات أيضاً نهجاً يركز على المحاسبة ويركز أيضاً على تحليل البيانات المالية. وبالتالي، يُنظر إلى دمج تقنيات المحاسبة القضائية الحديثة في المحاسبة والمراجعة على أنه أمراً ضرورياً للتعامل بفعالية مع مشكلة إكتشاف مخططات الإحتيال المبتكرة الناشئة عن فشل المراجعة في إكتشاف عمليات الإحتيال (Honigsberg, 2020).

7. **عدم وجود اللوائح المهنية (المعايير وواضعو المعايير):** في أدبيات المحاسبة القضائية، هناك إختلافات في أنظمة ولوائح المهنة عبر البلدان (Hegazy et al., 2017; Tarr et al., 2016). أيضاً، هناك نقص في الأدلة التجريبية في الأدبيات التي تحدد اللوائح الخاصة بشركات المحاسبة القضائية (Huber, 2012). وأشارت دراسة (Hegazy et al., 2017) بأن هناك إختلافات ملحوظة بين لوائح المحاسبة القضائية في المملكة المتحدة والولايات المتحدة، بينما أشار (Brennan, 2014) إلى أن المحاسبة القضائية في أيرلندا بشكل كبير أقل تنظيمياً مما هي عليه في الولايات المتحدة وربما يمكن مقارنتها ببلدان أخرى مثل كندا والمملكة المتحدة وأستراليا. وبالمقارنة، فإن مهنة المحاسبة القضائية متأصلة في الولايات المتحدة وكندا (Gosselin, 2014). وفي عام 1989 تم إنشاء أول هيئة محاسبة شرعية مهنية ومنظمة في الولايات المتحدة، وهي جمعية لمدقي الإحتيال المعتمدين (ACFE)، والتي أصدرت معاييرها الأولى في عام 1991، والتي تهدف إلى تسهيل فاحصي الإحتيال المعتمدين في تعاقداتهم المتعلقة بالاستقلالية، والموضوعية، والمؤهلات، والعناية المهنية الواجبة في فحص الإحتيال والسرية. أعقب ظهور (ACFE) ظهرت العديد من هيئات المحاسبة القضائية الأخرى في الولايات المتحدة (Huber, 2014). ومع ذلك، لا توجد منظمة واحدة يتم تنظيمها بموجب قانون اتحادي أو قانون خاص بالولاية. فهم أحرار في إصدار الشهادات ووضع معايير العضوية الخاصة بهم (Huber, 2014).

8. **التضارب في محتويات تعليم المحاسبة القضائية:** دورات المراجعة والمحاسبة غير قادرة على تقديم المعرفة المناسبة للطلاب من حيث دمج المعرفة المحاسبية مع المجالات الأخرى متعددة التخصصات (مثل التحقيق في الإحتيال ودعم التقاضي) (Kresse, 2008). هناك آراء متناقضة بين مجموعات أصحاب المصلحة (الأكاديميين والممارسين ومستخدمي الخدمة) تجاه العديد من القضايا المتعلقة بتعليم المحاسبة القضائية، بما في ذلك طريقة وضع العرض ومحتويات المعرفة وطرق التدريس (Wang et al., 2016). تم دعم هذه الحجة من قبل دراسة (Kramer et al., 2017)، حيث أظهرت النتائج إلى وجود فروقاً ذات دلالة إحصائية بين تصورات المعلمين والممارسين لمحتوى المحاسبة القضائية وطرق التدريس المفضلة. بالإضافة إلى ذلك، أفادت دراسة (Seda and Kramer, 2014) بأنه لا يوجد اتساق في طرق تقديم تعليم المحاسبة القضائية وكيفية دمج المحاسبة القضائية في منهج المحاسبة.

9. **قلة الأبحاث العلمية والمجلات البحثية المتخصصة:** يركز معظم باحثي والمهنيين المحاسبة القضائية على النهج الضيق للمحاسبة القضائية (Howieson, 2018)، والذي يأخذ في الاعتبار بشكل أساسي مواضيع التحقيق في ظاهرة تفشي الغش والإحتيال. وبالتالي، تواجه المحاسبة القضائية مشكلة حقيقية في التطور كنظام ومهنة (Huber & DiGabriele, 2015). إلا أن هناك مساهمات بحثية ساهمت في تطوير المحاسبة القضائية فمن بين هذه المساهمات النظرية البارزة في مجال الأبحاث التطبيقات للمحاسبة القضائية وهي نظرية مثلث الإحتيال (fraud triangle theory) التي تم تطويرها لاحقاً بإضافة العنصر الرابع لتصبح ما يعرف باسم نظرية الماس الإحتيالية (fraud diamond theory) (Huber & DiGabriele, 2015). ومع ذلك، هناك حاجة إلى التوسع في المزيد من استخدام النظريات المختلفة في أبحاث المحاسبة القضائية (Huber & DiGabriele, 2015). كما يشير (Huber & DiGabriele, 2015) إلى أن الأساليب الكمية تشكل أكبر نسبة من طرق البحث المنشورة في مجلات المحاسبة القضائية. كما أنه في حالة الإفتقار إلى وجود مساهمات نظرية ومنهجية لبحوث المحاسبة القضائية يعنى وجود نقص في دوريات محاسبة قضائية متخصصة.
10. **تراجع ثقة الشركات وأصحاب المصالح في أداء المراجعين الخارجيين:** حيث أدت حالات التعثر والإفلاس التي تعرضت لها كبرى الشركات والبنوك على مستوى العالم بداية من عام 2001 إلى التأثير على سمعة المراجعة الخارجية، حيث أدى ذلك إلى تساؤل العديد من أصحاب المصالح الذين أصابهم الضرر عن سبب عدم قيام المراجعين الخارجيين بإعطاء إشارات إنذار حتى وصلت هذه الشركات إلى عدم قدرتها على دفع إلتزاماتها ومن تم إشهار إفلاسها (حمدان، 2009)، مما أثار جدلاً واسعاً بتوجيه أصابع الاتهام للمراجعين الخارجيين بعدم بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسته الفحص والمراجعة للتحقق من أن دليل الإثبات كاف لتدعيم وتأييد تقرير المراجع، في حين ذهب البعض الآخر إلى إتهام المراجعين بالصمت المتعمد بالتواطؤ مع إدارة الشركة وخداع المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى (خليل، 2017)، وبالتالي كان لابد من البحث عن آلية أو وسيلة يتم من خلالها طمأنة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى على الاداء المالي للشركات والبنوك واستبعاد شكوكهم حول وجود غش أو تلاعب أو إحتيال تؤثر على القوائم المالية وتقارير المراجعين، ومن هنا برزت الحاجة إلى المحاسبة القضائية والتي تهدف إلى تحديد أوجه القصور أو الأنشطة غير القانونية التي تساعد على إرتكاب الغش والإحتيال، وتجميع الأدلة الكافية المتعلقة بذلك.
- وفى ضوء ما سبق يرى الباحث أن استخدام المحاسبة القضائية يؤدي إلى زيادة الثقة في القوائم المالية والتقارير المالية ومهنة المحاسبة والمراجعة لدى جمهور مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية من خلال كشف ومنع وردع الغش والاحتيال، والتحذير من الفساد ومحاربه بكل صوره واشكاله، والدعم القضائي، وفرض النزاعات ذات الصبغة المالية قبل المحاكمة من خلال التوسط والتحكيم، ومكافحة غسيل الأموال، والمساعدة في حوكمة الشركات، وتقدير الخسائر والأضرار الإقتصادية، وتقييم نشاطات الأعمال الإقتصادية، والمساعدة في تتبع الأصول المختلسة، وخدمات الحاسوب القضائية، ومكافحة وكشف التهرب الضريبي، وتقديم الخدمات الاستشارية في النزاعات المالية والإقتصادية لأطراف النزاع، وحل نزاعات حملة الأسهم، والمساعدة في حل نزاعات التأمين، والمساعدة في حل نزاعات تقدير المواريث ونزاعات الملكية العائلية، وذلك بسبب الخصائص والمهارات التي يمتلكها المحاسب القضائي والخبرة العالية والقدرة على الإبداع ومهارات الاتصال الفعال وبراعة إجراءات التحريات والتفهم العميق للعمليات المحاسبية والمقدرة على الجدل والتحليل والتقييم وتأييد الدعاوى القضائية من أجل تحسين جودة المعلومات في التقارير المالية السنوية.

2.1.3. التأصيل الفلسفي لمفهوم الفساد ودور المحاسبة القضائية في مكافحته

يشهد العالم في الآونة الأخيرة ثورة هائلة من التقدم العلمي والتكنولوجي بشتى صوره وأشكاله، والتي بلا شك ذات تأثير على بيئة الأعمال بصفة عامة وعلى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة خاصة، فكان لابد للمحاسبة القضائية أن تواكب هذا التطور الذي حدث في القرن العشرين ثم امتد إلى القرن الواحد والعشرين حيث برزت أهميتها ودورها في كشف الغش والإحتيال في القوائم المالية محل النزاع ومحاربة أساليب الفساد المالي والإداري بعد أن تفشت وانتشرت هذه الظاهرة السلبية في البيئة الليبية مؤخراً والتي لها آثاراً وإنعكاست خطيرة على النواحي التنموية والإقتصادية، ويعد الفساد المالي والإداري من أخطر المشكلات التي تعاني منها مؤسسات الدولة بصفة عامة، والشركات المملوكة بصفة خاصة، وإرتفاع مستوياته ما هو إلا انعكاس لغياب النظام السياسي الديمقراطي الكفاء بما يعرف (بالحكم الصالح) الذي يتوخى الحكمة والعقلانية والمعايير الأخلاقية والقانونية المتعارف عليها في المجتمعات الإنسانية والإسلامية. ولذلك فإن الفساد السياسي هو المدخل العريض والأساسي والإستراتيجي الذي تنبثق عنه الممارست الثقافية والإجتماعية والإعلامية والإقتصادية الفاسدة كافة، وفي لحظة يتحول الممر من عريض إلى فجوة مظلمة يعاني منها أفراد المجتمع والإقتصاد كأكمل. بالتالي أن من أهم الأمور الضرورية للإحاطة بمجال المحاسبة القضائية هو تأثيرها بإطار نظري لمفهوم الفساد، وفيما يلي نستعرض تفسير مفهوم الفساد لغةً واصطلاحاً:

الفساد لغةً: الفساد في معاجم اللغة هو في (فسد) ضد صَلَحَ (والفساد) لغة البطلان، فيقال فسد الشيء أي بطلَ واضمحَل، ويأتي التعبير على معانٍ عدة بحسب موقعه. فهو (الجدب أو القحط) كما في قوله تعالى (ظهر الفساد في البر والبحر بما كسبت أيدي الناس) (سورة الروم الآية 41) أو إلحاق الضرر كما في قوله تعالى (ويسعون في الأرض فساداً) (سورة المائدة الآية 33) أو الطغيان والتجبر كما في قوله تعالى (الذين لا يريدون علواً في الأرض ولا فساداً) (سورة القصص الآية 83)، ونرى في الآيات الكريمة السابقة تشديد القرآن الكريم على تحريم الفساد على نحو كلي، وإن لمرتكبيه الخزي في الحياة الدنيا والعذاب الشديد في الآخرة.

الفساد اصطلاحاً: ليس هناك تعريف محدد للفساد، لكن هناك اتجاهات مختلفة تتفق في كون الفساد هو إساءة إستعمال السلطة العامة أو الوظيفة العامة للكسب الخاص. ويحدث الفساد عادة عندما يقوم موظف بقبول أو طلب إبتزاز رشوة لتسهيل عقد أو إجراء طرح لمناقصة عامة. كما يمكن للفساد أن يحدث عن طريق إستغلال الوظيفة العامة من دون اللجوء إلى الرشوة وذلك بتعيين الأقارب ضمن منطوق (المحسوبية والمنسوبية) أو سرقة أموال الدولة مباشرةً.

وفي هذا السياق، هناك عدة تعريفات للفساد من المؤسسات والمنظمات الدولية العاملة في مجال مكافحة الفساد. حيث يعرف معجم أوكسفورد الإنكليزي (Oxford) الفساد بأنه انحراف أو تدمير النزاهة في أداء الوظائف العامة من خلال الرشوة والمحابة. بينما تشير الكلمة في اللغة الإنجليزية Corruption المشتقة من الجذر اللغوي اللاتيني Rumper والذي يدل على التلف أو الكسر (Antonio Maria, 2004)، أي أنها بذلك على عكس اللغة العربية تدل على معنى ضيق (ليمام، 2003). أما الموسوعة الفرنسية فقد اعتبرت الفساد بأنه إخلال بالواجب والأمانة التي يفرضها العمل الوظيفي وهو يجلب للموظفين الممارسين له في وزاراتهم منافع خاصة من المنافع العامة.

كما عرفت منظمة الشفافية الدولية في عام 2007 الفساد بأنه إساءة إستعمال السلطة التي أوتمن عليها الشخص لتحقيق مصالح شخصية.

وهو تقريبا يشير إلى نفس مضمون التعريف الذي أورده هيئة الأمم المتحدة عندما أوردت في أحد تقاريرها بأن الفساد هو سوء استخدام السلطة العامة للحصول على مكاسب شخصية مع الإضرار بالمصلحة العامة. ومن جانب آخر عرف البنك الدولي الفساد بأنه شكل من أشكال خيانة الأمانة أو الجريمة يرتكبها شخص أو منظمة عُهد إليها بمركز سلطة، وذلك من أجل الحصول على مزايا غير مشروعة أو إساءة استخدام تلك السلطة لصالح الفرد. وعرفته أكاديمية الإنتربول لمكافحة الفساد بأنه أي تدبير يتخذه أو يتقاعس عن إتخاذ الأشخاص أو المنظمات العامة أو الخاصة بما يشكل انتهاكاً للقوانين أو خيانة للأمانة. في حين وضع صندوق النقد الدولي في تقريره الصادر عام 1996 تعريفاً للفساد جاء فيه بأنه سوء إستعمال الوظيفة العامة من أجل الحصول مكسب خاص، فالفساد يحدث عادة عندما يقوم موظف بقبول أو طلب أو إبتزاز أو رشوة لتسهيل عقد أو إجراء لمناقصة عامة كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشواى للاستفادة من سياسات أو إجراءات عامة للتغلب على منافسين أو تحقيق أرباح خارج إطار القوانين، كما يمكن أن يحدث الفساد عن طريق إستغلال الوظيفة العامة دون اللجوء إلى الرشوة وذلك بتعيين الأقارب أو اختلاس أموال الدولة مباشرة.

وكما نصت المادة (8) الفقرة (5) من الإتفاقية الدولية لمكافحة الفساد تقوم كل دولة بوضع نظم لإلزام كل موظف بالإفصاح عن مصادر دخولهم من أنشطة خارجية وإستثمارات قد تؤدي لتضارب المصالح مع وظائفهم والمراجعة المنتظمة من قبل سلطة معينة للمراجعة المنتظمة لأصول الموظفين ومصالحهم المالية. ويتفق مع ذلك ما أورده المشرع الليبي في قانون من أين لك هذا رقم 10 لسنة 1994 بشأن التطهير في المادة رقم (4) والتي تنص على ما يلي: "على كل من يخضع لأحكام هذا القانون أن يقدم خلال سنتين يوما من تاريخ تعيينه أو توليه وظيفة أو خدمة عامة عن ذمته المالية وذمة زوجه وأولاده القصر للنموذج المعد لذلك يبين فيه ما يكون له أو لهم في هذا التاريخ من أموال ثابتة أو منقولة وكذلك ما عليه أو عليهم من التزامات مالية". كما أن قانون العقوبات الليبي اعتبر جريمة السرقة بنص المادة 444 من قانون العقوبات هي "كل من اختلس منقولاً مملوكاً لغيره يعاقب بالسجن" وأوضح الفقه جريمة السرقة على أنها هي "اختلاس مال منقول مملوك للغير بنية تملكه". وبالرجوع إلى نص المادة 230 من قانون العقوبات الليبي، نجدها تطرقت إلى جريمة اختلاس الأموال العامة على النحو التالي: "يعاقب بالسجن كل موظف عمومي يكون في حيازته بحكم وظيفته أو مهنته أو أي مال منقول من أموال الإدارة العامة أو الأفراد أو اختلاسها أو ادعى ملكيتها أو ملكها لغيره" ويتبين من هذه الجريمة لابد من توافر ثلاثة أركان أساسية لاكتمال جريمة السرقة وهي مايلي:

1. محل السرقة المتمثل في المال المنقول المملوك للغير.

2. الركن المادى وهو فعل الاختلاس أو الاستيلاء على المال.

3. الركن المعنوي ويتخذ هذا الركن صورة القصد الجنائى الذي يتضمن نية التملك.

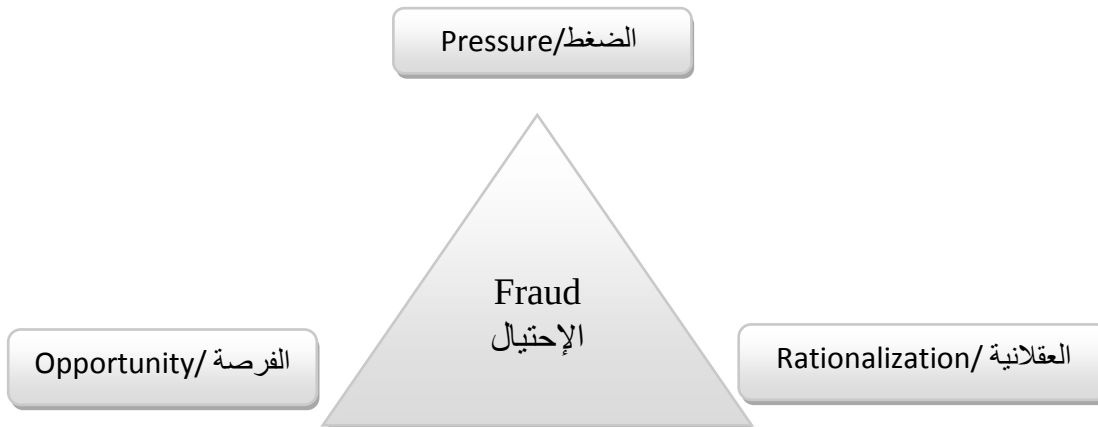
وتقتضي المادة 27 من قانون الجرائم الإقتصادية رقم 2 لسنة 1979 على أنه: "يعاقب بالسجن مدة لا تقل عن خمس سنوات كل موظف عام اختلس أموالاً عامة أو أموالاً للأشخاص مسلمة إليه بحكم وظيفته أو ادعى ملكيتها أو ملكها لغيره وتكون العقوبة حد السرقة إذا توفرت شروطه". كما نصت المادة (35) على أنه: "يحكم على الجاني في جميع الأحوال المبينة بالمواد 5، 21، 22، 27، 28، 29، 30، 31، 32، 33، بغرامة تعادل ضعف ما هرب أو أختلس أو طلب أو قبل أو وعد به أو عرض عليه أو حصل عليه أو استولى عليه أو أرغم غيره على إعطائه ومصادرة أو رد المبالغ التي حصل عليها بسبب

إرتكابه الجرائم المبينة في المواد المشار إليها في هذه المادة." ولقيام هذه الجريمة يجب أن تتوافر ثلاثة أركان لا تتحقق الجريمة المنصوص عليها في المواد المذكورة آنفاً إلا بها والتي تتمثل في الركن المفترض، والمادي، والمعنوي.

ومن التعاريف والمفاهيم السابقة يمكن القول أن الفساد يشمل جميع المخالفات سواء إدارية، مالية، أخلاقية، شرعية بهدف تحقيق مصالح ومكاسب شخصية أو للمقربين سواء في القطاع الحكومي أو الخاص. إلا أن هناك بعض المصطلحات والمفاهيم التي تتداخل مع مصطلح الفساد ومن أمثلة تلك المصطلحات الإحتيال أو الغش (Fraud) فهناك إختلاف واضح بين الفساد والإحتيال، فالإحتيال أو الغش يشير إلى التصرف المتعمد من قبل واحد أو أكثر من الأفراد - سواء فيما بين الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو العاملين - الذي ينطوي على استخدام الخداع بهدف الحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية. وقد أوضحت دراسة (Houck et al., 2006) الفرق بين الغش والفساد، حيث أشارت إلى أن الغش هو أفعال إحتيالية يتم القيام بها للحصول على مزايا بالاعتماد على افتراضات خاطئة، في حين أن الفساد هو سلوك معيب يقوم به أحد الأشخاص مثل الرشوة والهبات غير القانونية واستغلال التعارض في المصالح. وبالتالي فإن الغش أو الإحتيال يتضمن جانباً من الفساد في القوائم أو التقارير المالية لشركات الأعمال بهدف خداع وتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق منافع خاصة، مما يتطلب البحث عن الأساليب الملائمة لاكتشافه وعلاجه وذلك من خلال ممارسة المراجعة القضائية. وتشير بعض الدراسات إلى أن حالات الغش الوظيفي تشمل (سوء استغلال الأصول، الفساد، وتضليل القوائم المالية)، وأن 80% من حالات الغش ارتكبتها الموظفين والمديرين، كما أن غالبية حالات الغش الوظيفي كانت بسبب تصرف وسلوك موظف وحيد وليس بسبب الاتفاق بين الموظفين، كما أن الموظفين ذوي المؤهلات التعليمية قبل الجامعية تزيد من فرص وحالات الغش الوظيفي، أما بالنسبة للموظفين الإناث فكانوا أقل ميلاً لإرتكاب الغش الوظيفي، وبالمثل طول فترة العمل بالشركة يؤدي إلى زيادة خسائر الغش (Peltier-Rivest & Lanoue, 2015). كما بين (Khan, 2006) بأن الغش والإحتيال في القوائم المالية لشركات الأعمال تُعد أحد وسائل الفساد المالي أو الإداري. حيث يجادل (Thansak, 2013) أنه قبل الشروع في أي جهود للحد من الغش والإحتيال والتعامل مع هذه الجرائم بشكل إستباقي، من الضروري للمؤسسات والشركات تحديد الأساسيات الرئيسية التي تؤدي إلى السلوك المخادع من خلال التفكير في من هم المحتالون ولماذا ومتى يتم إرتكاب عمليات الغش والإحتيال.

3.1.3. نظريات مقترحة لتفعيل دور المراجعة القضائية في مكافحة الفساد

وفي هذا السياق وضعت مجموعة متنوعة من النظريات للإشارة إلى الأسباب الرئيسية للإحتيال وأبرز نظريتين هما Fraud Triangle Theory (FTT) التي ظهرت في عام 1950 من قبل Cressey والثانية هي نظرية Fraud Diamond Theory (FDT) التي قدمها (Wolf & Hermanson) في عام 2004. حيث ركز Cressey (1950) في بحثه على العوامل التي تدفع الأفراد إلى الانخراط في نشاط إحتيالي وغير أخلاقي. فيما عُرف بحثه لاحقاً باسم FTT. تتكون هذه النظرية من ثلاثة عناصر أساسية مرتبطة بالإحتيال كما هو مبين بيانياً أدناه (Crassey 1953, p. 742):



الشكل رقم (1) مثلث الإحتيال Fraud Triangle

المصدر: (Cressey, 1953).

تم وضع العناصر الثلاثة الرئيسية لـ Cressey (1953) لإرتكاب العمل الإحتيالي كما هو مبين في الرسم البياني أعلاه، وأبرز عنصر لإرتكاب الإحتيال كما أشارت الدراسة هو الضغط الموجود بأعلى الرسم التخطيطي. والعنصرين المتبقيين هما الفرصة والعقلانية (أو الوعي) في الأسفل (Rasha & Andrew, 2012). كما أوضح معيار الإحتيال رقم 99 (SAS No. 99) إلى أن ممارسة الإحتيال في المعلومات المحاسبية وغيرها يعتمد على ثلاثة عناصر تعبر عما يسمى بمثلث أضلاع الإحتيال، حيث يتمثل الضلع الأول منه في الدوافع أو الضغوط لإرتكاب الإحتيال، بينما يتمثل الضلع الثاني في توفير الفرصة لإرتكاب الإحتيال، ويعبر الضلع الثالث منه عن وجود مبررات لمرتكبي الإحتيال. وخلصت دراسة (Krell, 2002) إلى أن هناك دوافع لإرتكاب الإحتيال في الحاجة (أو الرغبة)، والفرصة، والقدرة. ولقد أوضح المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عند تدعيمه للمراجعة الاستقصائية القضائية كأداة لكشف الإحتيال أن هذه الأداة تظهر أهميتها في الركن الثالث من مثلث الإحتيال مما يمكن مراقب الحسابات من كشف الإحتيال وبالتالي الوفاء بمسؤوليته (Nurhayati et al., 2016). بينما أشارت دراسة (Rezaee et al., 2004) إلى أن الإحتيال في القوائم المالية لشركات الأعمال هو محاولة متعمدة من قبل القائمين على المنظمة أو الشركة لتضليل مستخدمي القوائم المالية والتقارير السنوية المنشورة من خلال التحريف والتعديل والتلاعب في هذه القوائم واستخدام أساليب غير مشروعة لقانون إدارة الأرباح.

وبعد مرور فترة من الزمن، ظهرت نظرية أخرى تعرف باسم نظرية الإحتيال الماسية FDT التي قدمها (Wolfe and Hermanson). تم نشر هذه النظرية لأول مرة في ديسمبر 2004 في مجلة CPA. ويمكن القول بأن هذه النظرية النسخة الموسعة من نظرية مثلث الإحتيال. ففي هذه النظرية علاوة على استخدام عناصر نظرية FTT، تمت إضافة عنصر واحد فقط من الإحتيال وهو القدرة (Capability). حيث أوصى (Wolfe and Hermanson, 2004) بأن الدوافع أو الضغوط قد تتعايش مع الفرصة والعقلانية، ومن غير المحتمل أن يحدث الإحتيال ما لم يكن العنصر الرابع (أي القدرة) موجوداً أيضاً. بمعنى آخر، يجب أن يتمتع الجاني المحتمل بالمهارات والقدرة على إرتكاب الإحتيال، وهو موضح بيانياً أدناه:



الشكل رقم (2) نظرية الماسة للإحتلال

المصدر: (Wolfe and Hermanson, 2004).

كما أوضحت دراسة (Wolfe and Hermanson, 2004) بأن فرصة ارتكاب عملية الإحتيال تفتح أبواب حدوث الإحتيال، على سبيل المثال الحافز (وهو الضغط) والتبرير يقود الشخص نحو ممارسة الفساد. على الرغم من ذلك، فإن القدرة تمكن الشخص من التعرف على المدخل المفتوح كفرصة والاستفادة منه عن طريق السير بشكل متكرر. وفي الفقرة السابقة والتي تم مناقشتها حول النظريات الأكثر شيوعاً بخصوص ظاهرة الإحتيال، حتى الآن لم يتم تقديم أي نظرية حول المسألة المطروحة حول كيفية ارتكاب الإحتيال ولكن عن كيفية التخفيف من مخاطر الإحتيال أو كيفية السيطرة عليه قبل حدوثه. ومع مرور الزمن على ظاهرة جرائم ذوي الياقات البيضاء قد تزايد الإهتمام نحو أهميته تغطيتها في جميع قطاعات الإقتصاد ليس فقط البلدان النامية ولكن أيضاً الإقتصادات المتقدمة. ففي البلدان النامية، ولا سيما ليبيا، فإن الوضع أسوأ للغاية. وبحسب تقرير منظمة الشفافية الدولية بدأت ليبيا ومنذ العام 2016 وكأنها تغرق في مستنقع من الفساد، إذ ارتفع مؤشر الفساد من المرتبة 170 إلى المرتبة 172 العام 2017 ليبلغ المؤشر ذروته العام 2018 حيث باتت ليبيا تحتل المرتبة 171 وتصنف من قبل منظمة الشفافية الدولية كإحدى الدول التي فتك بها الفساد. ليزداد مستوى الفساد ارتفاعاً لعام 2020 وسوء استخدام السلطة والتعاملات السرية في ليبيا، بعدما صُنفت في المركز 173 عالمياً من ضمن 180 دولة، في حين كان ترتيبها 168 عالمياً في العام 2019.

وصرح كل من (Goss, 2004) بأن المراجع القضائي يقوم بالبحث وجمع الحقائق والأدلة الوثائقية التي تعتبر ضرورية للغاية للنجاح في الملاحقة القضائية والمساعدة في حل المخالفات أو الجرائم التي تحدث من ممارسات بعض الشركات الأخرى. وتنص دراسة (Enofe et al., 2013) على أن المحاسبة القضائية قد تكون نهجاً أفضل للمقارنة بالنهج التقليدي لتخفيف الإحتيال. وبصفتها رقيباً على الإدارة المالية العامة في أي بلد، تلعب مؤسسات المراجعة دوراً رئيسياً في الجهود المبذولة للحد من الفساد. في الواقع، تُشير بعض الدراسات أن الأجهزة العليا للرقابة يُنظر إليها عموماً على أنها "الوصي على المصلحة العامة"

وتتمتع غالباً بمستويات أعلى من ثقة المواطنين مقارنة بأذرع الحكومة الأخرى (Tara et al., 2016). وفي هذا السياق، يجادل بعض علماء المحاسبة بأن هذه الشرعية تضعهم في وضع يسمح لهم بتعزيز الشفافية والسلوك الأخلاقي في القطاع العام على نطاق أوسع (Dye & Staphenurst, 1998). وبشكل أكثر تحديداً، يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تساهم في إتباع نهج مكافحة الفساد بطريقتين رئيسيتين وهما الردع والكشف.

حيث أظهرت الأدبيات ندرة الدراسات التطبيقية حول دور المراجع في الكشف عن الفساد وردعه خصوصاً في البلدان النامية وكذلك بشأن نوع عمليات المراجعة الأكثر فعالية في معالجة الفساد (Assakaf et al., 2018). ومع ذلك، تؤكد العديد من الدراسات أن عمليات المراجعة العامة لديها القدرة على الحد من الفساد، وخلصت دراسة حديثة (Assakaf et al., 2018) إلى أن الأدلة المتاحة تشير إلى أن المراجعة تساعد في كبح الفساد. كما وجدت نتائج التحليل لإحدى الدراسات لعام 2008 شملت 133 دولة أن معايير المراجعة الأعلى جودة في القطاع العام كان لها تأثير واضح على الحد من الفساد (Dipietro 2011). وفي هذا السياق تؤكد نتائج دراسة (Ortiz et al., 2016) التي أجريت على عينة من 78 دولة، إلى أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة القوية لها تأثير ملحوظ على الحد من الفساد، لا سيما عندما يُعهد لها بسلطة عقابية أكبر. كما تدعم تلك النتائج دراسة أخرى تستند إلى بيانات إستقصائية من أكثر من 100 دولة، والتي وجدت أنه حيثما يتم إجراء عمليات المراجعة بشكل مستقل ومهني، هناك تأثير هام وجوهري في الحد من فساد القطاع العام (Gustavson & Sunstrom, 2018). وباستخدام عينة من بيانات المقاطعات في الصين خلال الفترة الزمنية من 1999 إلى 2008، خلصت نتائج دراسة (Liu & Lin, 2012) إلى أن مؤسسات المراجعة قادرة على إكتشاف الفساد واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح المشكلات المحددة. كما توصلت الدراسة إلى أن عدد المخالفات المكتشفة في المراجعة الحكومية كان مرتبطاً بشكل إيجابي بمستوى الفساد. بالإضافة إلى ذلك، في المناطق التي تم فيها تنفيذ الإجراءات التصحيحية بقوة أكبر، لوحظ بأن هناك تأثير مهم وجوهري لفعالية المراجعة بينما إنخفض مستوى الفساد بشكل ملحوظ (Liu & Lin, 2012). وبالمثل، تُظهر دراسات دول الاتحاد الأوروبي أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يمكن أن تساهم بشكل كبير في تحسين كفاءة النشاط الحكومي ولها تأثير ملحوظ على المستوى المتصور للفساد في بلد معين (Tara et al., 2016; Gherai et al., 2016). ومع ذلك، فإن فعالية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة يعتمد على المدى الذي يتم فيه تنفيذ توصياته من قبل الجهات الفاعلة ذات الصلة، سواء كانت لجان الحسابات العامة أو المحاكم أو سلطات إنفاذ القانون. في الآونة الأخيرة، أظهر نتائج تقييم برامج المراجعة الحكومية لمكافحة الفساد بهدف الكشف عن إساءة استخدام الموارد العامة على المستوى المحلي في البرازيل أن عمليات المراجعة يمكن أن تكون أداة فعالة للحد من الفساد (Avis et al., 2018). حيث تفترض الدراسة أن المسؤولين الحكوميين المنتخبين قد يمتنعون عن الفساد إذا كانوا قلقين من أن عمليات المراجعة ستزيد من احتمالية تعرض سلوكهم لفساد الناخبين وتعرض إعادة انتخابهم للخطر. وبالمثل، قد تؤدي عمليات المراجعة إلى زيادة التكاليف القانونية وتكاليف السمعة، حتى في حالة عدم وجود حوافز إعادة الانتخاب (Avis et al., 2018).

ويرى الباحث إن معايير المحاسبة، وثقافة الشركة، ونظام التقارير المالية، ومعايير المراجعة هي في وضع متزامن مع التخفيف ومحاولة الحد من الأنشطة الإحتيالية داخل الشركة. لكن جميع المهن التي تخفف من مخاطر الإحتيال تخضع للامتثال للمعايير الموضوعية التي وضعتها السلطات التنظيمية والتشريعية. ومن ثم فإن هذه المهن عليها بعض القيود أثناء تطبيق تقنيات الكشف عن الإحتيال حيث أن الإحتيال ليس له حدود،

لذلك هناك حاجة إلى بعض المجالات الخاصة للتخفيف من مخاطر الإحتيال. لقد تم التأكيد عالمياً على دور المراجع القضائي في جميع أنحاء العالم باعتباره المجال الناشئ في التخفيف من الإحتيال. وفي هذا السياق، أشارت دراسة (Degboro & Olofinola, 2007) إلى أن التحقيق القضائي الذي يتم إجراؤه فيما يتعلق بتحديد وإثبات الحقائق الداعمة من الدعوى القانونية، يتم من خلال استخدام تقنيات المحاسبة القضائية للكشف عن الجريمة والتحقيق فيها يعني كشف جميع ميزاتها الحاضرة وتحديد الجناة.

2.3. دور المحاسبة القضائية في ضوء تحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية

تتمثل آليات المراجعة القضائية لمكافحة حالات الإحتيال والغش والفساد المالي والإداري في توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات الإحتيال والفساد، وتطبيق مهارات التفكير الخلاق داخل إطار مهني يشمل تطبيق نظريات ملائمة لتعريف ومنع الإحتيال مع التركيز على حل المشاكل غير الهيكلية، تطبيق المعرفة القضائية والقانون المدني من أجل استخدام وتحليل الأدلة وكذلك حقوق الأفراد، فهم وتقييم بيئة الرقابة الداخلية وأثار تكنولوجيا المعلومات على هذه البيئة، توصيل نتائج. وبالمثل ضرورة إصدار تشريعات جديدة لدعم الشفافية وحرية الحصول على المعلومات لمكافحة الفساد، هذا بالإضافة إلى أن التقارير السنوية للهيئات والجهات الرقابية والإشرافية التي تم فحصها بفعالية من خلال الإتصالات الشفوية والتقارير المكتوبة يجب نشرها على المجتمع للحد من حالات الفساد المالي والإداري.

1.2.3. أفضل الممارسات في إشراك أجهزة الرقابة في أعمال مكافحة الفساد

غالباً ما يتم التغاضي عن مؤسسات الرقابة عندما يفكر أصحاب المصلحة في منع الفساد والتصدي له. في الواقع هناك وعي متزايد بإمكانية إشراك الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد، وذلك من خلال طبيعة عمل الأجهزة العليا للرقابة (SAIs) (Supreme Audit Institutions) للتحقق من الحسابات العامة وتقييم الامتثال التنظيمي وضمان أعلى معايير النزاهة المالية تعني أنها في وضع جيد للمساهمة في جهود مكافحة الفساد جنباً إلى جنب مع الهيئات الأخرى، مثل أجهزة إنفاذ القانون أو وكالات مكافحة الفساد. إلا أن الدراسات الحديثة توضح أنه حيثما يتم إجراء المراجعة بشكل مهني ومستقل عن التأثيرات الخارجية، يمكن الحد من مستوى الفساد لأن الموظفين العموميين أقل قدرة على إخفاء المخالفات وراء التحريف المالي باستخدام الأساليب الناجحة والتي تشمل تركيز تخطيط المراجعة على المناطق المعرضة لخطر الفساد المرتفع، والتعاون والتنسيق مع هيئات مكافحة الفساد الأخرى، وإشراك المجتمع المدني في عمليات المراجعة، تفعيل دور أنشطة التدريب وبناء القدرات هي أيضاً وسائل مهمة لتطوير خبرة المراجعين العاملين في مكافحة الفساد وكذلك تعزيز تبادل المعرفة والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

في السنوات الأخيرة، قامت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتوسيع نطاق أنشطتها، وإجراء عمليات مراجعة أكثر تخصصاً، مثل عمليات المراجعة البيئية أو الأخلاقية للمؤسسات العامة (Evans, 2008). وبغض النظر عن نوع المراجعة الذي تم إجراؤه، تحدد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أربعة مبادئ توجيهية مشتركة تقوم عليها عمليات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (Assakaf et al., 2018) على النحو التالي:

1. يجب تزويد جميع المستخدمين المحتملين لنتائج المراجعة بمعلومات موضوعية ومستقلة وموثوقة تستند إلى أدلة كافية ومناسبة.

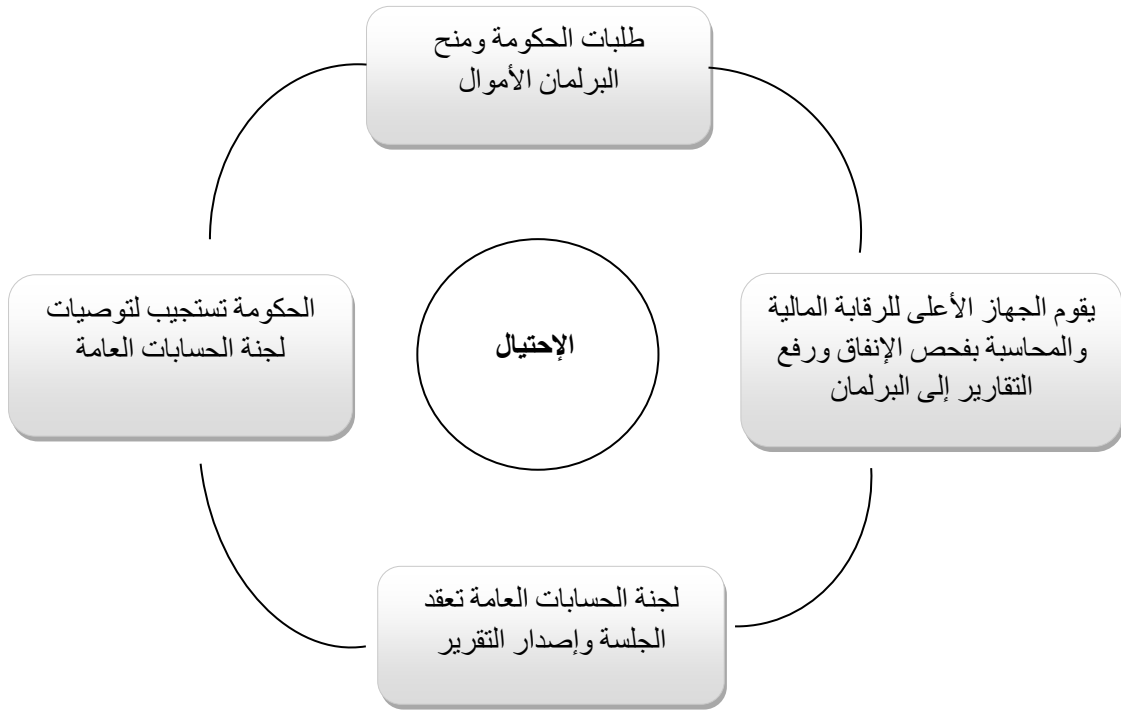
2. يجب أن تعزز عمليات المراجعة الشفافية والمساءلة في الاستخدام المناسب للأموال والأصول العامة، وأداء المؤسسات العامة.
3. يجب أن تعزز عمليات المراجعة فعالية هذه الهيئات ضمن الترتيبات الدستورية القائمة.
4. يجب أن تخلق عمليات المراجعة حوافز للتحسين من خلال توفير المعرفة والتحليل والتوصيات المبنية على أسس جيدة.

1.1.2.3. نماذج مراجعة الحسابات أو تدقيق الحسابات

تعتمد آليات المساءلة الخارجية إلى حد كبير على التكوين المؤسسي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في سياق دولة معينة وفقاً لنموذج عملها. هناك ثلاث نماذج مختلفة لمؤسسات المراجعة أو التدقيق، وأكثرها شيوعاً وهي نموذج وستمنستر (Westminster Model)، والنموذج القضائي أو نموذج نابليون (forensic or Napoleonic Model)، ونموذج مجلس الإدارة أو كوليغيت (Board or Collegiate Model) (DFID 2004). كل نموذج مختلف وله روابط أقوى مع مؤسسة مختلفة على سبيل المثال وستمنستر بالسلطة التنفيذية، ونابليون بالسلطة القضائية ومجلس الإدارة للمشرع (EIF، 2014).

أولاً: نموذج وستمنستر (Westminster Model)

بموجب نموذج وستمنستر (Westminster model)، المعروف أيضاً باسم مكتب المراجعة والنموذج الأحادي (audit office and monocratic model)، يدير المراجع العام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (مكاتب المراجعة الوطنية) وترتبط ارتباطاً وثيقاً بنظام المساءلة البرلمانية مع التركيز بشكل أساسي على عمليات مراجعة مالية عالية الجودة. بموجب هذا النظام للمراجعة، تكون السلطة والمسؤولية ملزمتين بالمراجع العام (أو الرئيس) شخصياً بدلاً من المؤسسة في بعض المناسبات عندما يتم تقاسم السلطة إلى مستوى معين مع الأقسام الفرعية (Noussi, 2012). يتم انتخاب الرئيس، غالباً ما يسمى المراجع العام، والذي قد يكون موظفاً في البرلمان. عادةً ما تُمنح جميع الحقوق والصلاحيات والمسؤوليات للمراجع العام شخصياً، بينما يتم التأكيد على استقلاليتهم بشكل أكبر من خلال تفويض واسع لإختيار الموظفين من جانب واحد وتقديم طلبات الميزانية إلى البرلمان بشكل مستقل عن الحكومة. يمكن الجمع بين دور المراجع العام ودور المراقب المالي، والذي يتضمن التفويض المسبق لطلبات تمويل وزارات المالية بناءً على التأكيد المكتسب بأنها ضمن الحدود التي وافق عليها البرلمان سابقاً. وفقاً لهذا النموذج، يتم منح تقرير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عن الحسابات السنوية لجميع الأجهزة الحكومية والهيئات العامة وعن استخدامها للأموال من قبل البرلمان. حيث تتحدد فعالية وإستقلالية جهاز الرقابة من خلال قوة السلطة التشريعية. عادة، يصرح البرلمان بالنفقات المستقبلية للسلطة التنفيذية. ويتم تقديم التقارير والتوصيات المنجزة إلى البرلمان عبر لجنة الحسابات العامة. بموجب هذا النموذج، يجب أن يكون للجهاز علاقة عمل وثيقة مع لجنة الحسابات العامة. كما يجب أن تكون هناك آلية مناسبة حيث يُطلب من الحكومة الرد على لجنة الحسابات العامة بشأن تنفيذ التوصيات الصادرة عن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. أيضاً يحتاج المراجع العام إلى العمل بمستويات عالية من النزاهة الشخصية وإلهام الثقة بين جميع أصحاب المصلحة حيث يوجد هنا خطر إساءة استخدام السلطة من خلال تركيز الكثير من السلطة على فرد واحد، لا سيما في الدول التي يتفشى فيها الفساد وسوء استخدام السلطة (DFID, 2004).



الشكل (3) المساءلة في نموذج وستمنستر

المصدر: (DFID, 2004).

ثانياً: النموذج القضائي أو نموذج نابليون (Forensic or Napoleonic Model)

وفي الوقت نفسه، بموجب النظام القضائي، المعروف أيضاً باسم النموذج النابليوني، يضع هذا النموذج الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مستوى السلطة القضائية حيث تعمل باسم محاكم المراجعة أو محاكم الحسابات (Noussi, 2012)، وهي مؤسسات مستقلة عن السلطتين التنفيذية والتشريعية ليست تابعة ولا ملزمة بتقديم تقارير إلى الحكومة أو البرلمان. يتم إختيار رئيس المحكمة عادة من بين أعضاء المحكمة لفترة زمنية غير محدودة. يركز عمل المحاكم بشكل أساسي على عمليات المراجعة القضائية بينما يحق للمراجعين (القضاة) معاقبة الموظفين العموميين أو منح إبراء الذمة (Transparency International, 2013). فمحكمة المراجعة (أو الحسابات) هي هيئة عامة قائمة بذاتها تتعامل فقط مع المسائل المالية بينما ينصب تركيزها الرئيسي على التحقق من شرعية معاملات الحكومة. حيث تحدد الأسباب المذكورة أعلاه سبب عدم وجود لجنة حسابات عامة غالباً في نظام المساءلة العامة، ومحدودية متابعة أنشطة المحاكم نوعاً ما (Noussi, 2012). ومع ذلك، يمكن أن تكون هناك تحديات في الشفافية إذا لم تكن الجلسات مفتوحة ولم يشارك البرلمان فيها، وقد لا يكون لدى المحكمة القدرة على تنفيذ نتائجها وتوصياتها بشكل فعال (Martini, 2012). من منظور مكافحة الفساد، تتمثل إحدى السمات الرئيسية لهذا النموذج عادة يتحملون المسؤولون الحكوميون المسؤولية الشخصية عن الاستخدام الأمثل والسليم للأموال ويمكن تحميلهم المسؤولية عن المدفوعات غير القانونية التي تتم، والتي يمكن إعتبارها رادعاً للممارسات الفاسدة. وفي هذا السياق توصلت دراستان إلى أن البلدان التي تعمل بالنموذج القضائي للمراجعة، بأن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة يشكل كمحكمة مراجعة،

وترتبط بمستويات أعلى من الفساد (Blume & Voigt, 2011; Tara et al., 2016). في حين أن بعض دول أفريقيا، يتعايش النموذج القضائي أحياناً مع إدارات التفتيش الحكومية العامة، والتي قد تعمل بمثابة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المعين من الدولة. وغالباً ما تكون إدارات التفتيش التابعة للدولة جزءاً من السلطة التنفيذية ولكنها مستقلة عن وزارات وإدارات محددة (OECD, 2011). كما تشير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (2011) إلى أنه في مثل هذه السيناريوهات، يجب تحديد صلاحيات مفتشيات الدولة ومحاكم الحسابات بشكل واضح.

ثالثاً: نموذج مجلس الإدارة أو كوليجيت (Board or Collegiate Model)

وفقاً لهذا النموذج فإن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تتألف من عدد الأعضاء الذين يتخذون القرارات بشكل مشترك على غرار نموذج Westminster. ووفقاً لنموذج مجلس الإدارة، لا يتمتع المدققون بحقوق قانونية لمعاقبة الموظفين العموميين. إذ تعد الأجهزة العليا للرقابة في معظم الحالات جزءاً من نظام المساءلة البرلماني ولديها شراكة وثيقة مع لجنة الحسابات العامة (Transparency International, 2013). وعادة ما يتم تعيين الأعضاء لفترة محددة من خلال تصويت البرلمان. بينما سلطة اتخاذ القرار داخل الجهاز هي سلطة مشتركة وتوافقية، ولكنه ينطوي أيضاً على بعض المخاطر. وإعتماداً على درجة إستقلالية كل عضو في مجلس الإدارة، هناك احتمالية لتعدد المصالح وتضاربها (Martini, 2012). كما يمكن أن يقوض إتساق المراجعة عبر الهيئات الحكومية المختلفة التي تواجه صعوبات في فرض الحد الأدنى من المعايير. أيضاً يمكن التقليل من هذه المخاطر من خلال إستخدام المعايير الدولية التي قد تكون نقطة مرجعية للتوصل إلى توافق في الآراء في جميع المجالات. إن القابلية للسيطرة السياسية ستعتمد على نظام التعيينات في مجلس الإدارة والترتيبات المطلوبة ومبررات الفصل. لمزيد من المناقشات حول النماذج المختلفة للترتيبات المؤسسية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، يرجى الإطلاع على دراسة كل من (DFID, 2004)، (DFID, 2005)، (Van Akkeren et al., 2013).

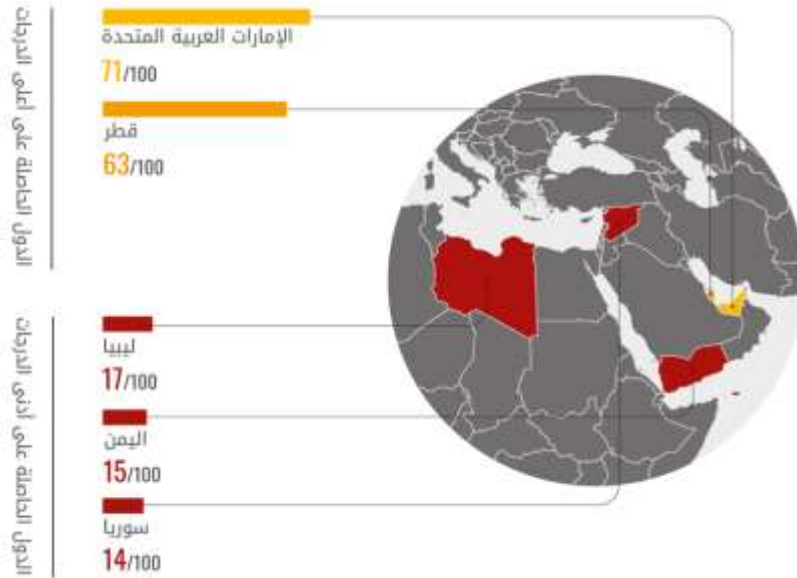
يتضح مما سبق أن، أسباب الفساد تتطلب من أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة ملاحظة الثغرات في التشريعات والأنظمة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية وإقتراح الحلول الملائمة. وملاحظة الثغرات تتم عن طريقة رقابة فعالة وشاملة وأن يكون لدى جهاز الرقابة قدرة على مواكبة كافة المستجدات في مجالات وأساليب الرقابة الحكومية والحاجة إلى تطوير هذه الأساليب. بالإضافة إلى خلاق فرص لتعاون ومشاركة أفراد الشعب في الإبلاغ عن حالات الفساد واضطلاع جهاز الرقابة بمهمته على الوجه الأمثل تحت مظلة المحاسبة القضائية. وفي هذا السياق يمكن الإستفادة من تجربة سنغافورة في مكافحة الفساد التي تعود إلى العام 1952 حيث تم إنشاء هيئة لمكافحة الفساد مستقلة عن جهاز الشرطة وعند التحقيق في قضية من قضايا الفساد يجب أن يتعدد المحققون، بحيث لا يجوز أن يتولى القضية محقق واحد، ولمزيد من الإيضاح سيتم التعرض لهذه التجربة بالتفصيل في المطلب الثالث.

2.2.3. مؤشر مدركات الفساد وأثره على أداء الوحدات الإقتصادية في بيئة الأعمال الليبية

ونظراً لأهمية وإنتشار حالات الفساد فقد إهتمت العديد من المنظمات والهيئات المحلية والدولية في محاربة الفساد والحد من إنتشاره، فمثلاً تبنى رؤساء دول مجموعة العشرين G20 في عام 2010 خطة لمحاربة الفساد عن طريق تشجيع العديد من دول العالم على التوقيع على الإتفاقية الدولية الخاصة بمحاربة الرشاوى المحلية والأجنبية،

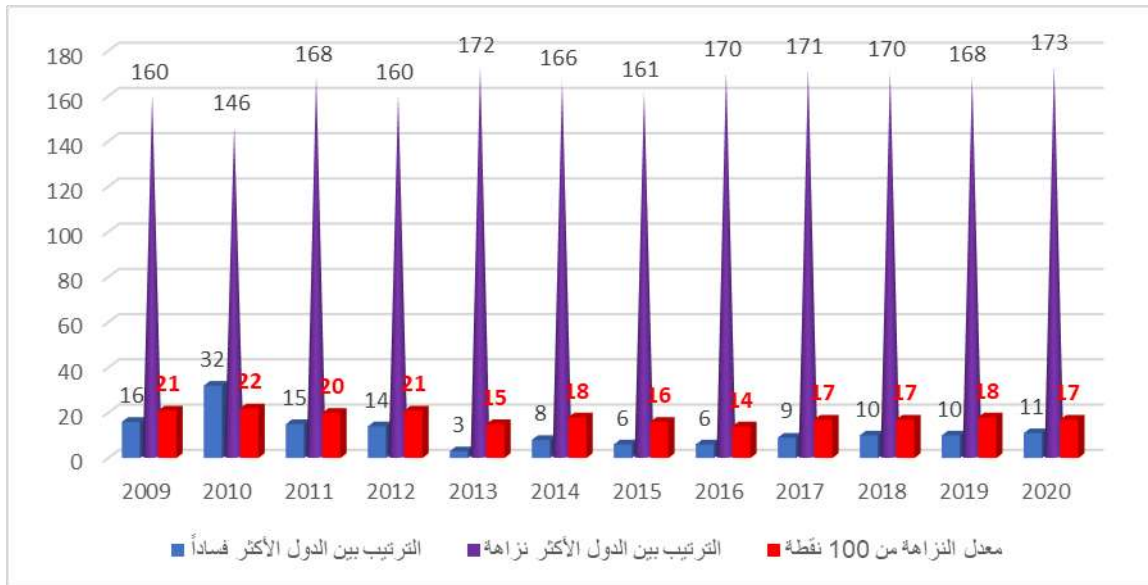
كما ألزمت إتفاقية منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD الموقعين عليها باتخاذ إجراءات قانونية محلية صارمة لتجريم الرشاي في المكاتب العامة الاجنبية المرتبطة بمعاملات الأعمال الدولية، وبالمثل فإن منظمة الشفافية الدولية (International Transparency) بدأت تنشر إحصائيات بيانية سنوية لترتيب الدول وفقاً لمؤشر مدركات الفساد (Corruption Perceptions Index) موضعاً حالة الفساد الوظيفي والمالي في كل دولة.

وحسب مؤشر قياس مدركات الفساد لمنظمة الشفافية الدولية (CPI)، حصلت منطقة الشرق الأوسط على معدل وسطي قدره 39 درجة (من 100) في درجة مكافحة الفساد، وذلك للعام الثالث على التوالي. ويقيس هذا المؤشر تقييم 180 دولة وإقليماً بمقياس يتراوح من صفر (الأكثر فساداً) إلى 100 (خال من الفساد أو الأكثر نزاهة). ووفقاً للتقرير حققت الإمارات وقطر الأداء الأفضل على صعيد منطقة الشرق الأوسط، حيث سجلتا 71 و63 درجة لكل منهما على التوالي. وكانت ليبيا (17 درجة)، واليمن (15 درجة)، وسوريا (14 درجة) الأسوأ أداءً. وحصلت مصر على (33 درجة) في مركز متأخر نسبياً على مستوى المنطقة. كما هو مبين في الشكل رقم (4).



الشكل رقم (4) توزيع درجات الحد الأدنى والأعلى للفساد بين أقطار الدول العربية

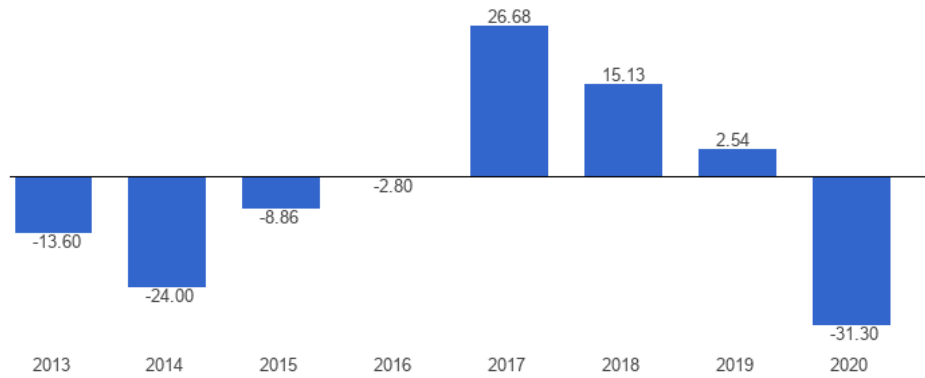
وبحسب تقرير منظمة الشفافية الدولية فإن الرسم البياني التالي يوضح تطور مستوى الفساد في الدولة الليبية بين الأعوام 2009-2020 وفقاً لمؤشرات مدركات الفساد والذي يشير بوضوح بأنه لم يطرأ أي تحسن على معدل الفساد في ليبيا حيث ظلت معدلات النزاهة متدنية جداً ولم تتجاوز 22 نقطة من 100 الأمر الذي يعطي انطباع على عدم وجود نية أو جهود تذكر للحكومات المتعاقبة في مكافحة الفساد والحد منه ولم يتم تبني أي سياسات أو خطة إستراتيجية بهذا الخصوص.



الشكل رقم (5) تطور ترتيب ليبيا بين الدول الأكثر نزاهة وفساداً خلال الفترة (2009-2020)

إن كل تلك المؤشرات التي تتبني بتدني مقدار التقدم في مجال النزاهة ومكافحة الفساد، تحمل العديد من الدلالات، حيث بات مطلوباً من الدولة الليبية مواجهة تحديات غياب النزاهة السياسية وانتشار المال السياسي، إضافة إلى ضرورة العمل جدياً على إنفاذ القانون بآليات ومراسيم إدارية، وإتخاذ إجراءات قانونية وتحقيقات شفافة ومحاكمات عادلة وحرّة للمشتبه بهم بقضايا فساد، وتعزيز المساءلة والشفافية ومحاسبة المخالفين ومن يثبت بحقهم ارتكاب جرائم فساد، فضلاً عن أهمية التأصيل لمساحات من الديمقراطية وحقوق الإنسان وتفعيل الحريات المدنية، ومن المستبعد أن تتمكن الدولة الليبية في الوقت الحاضر من إنشاء جهاز متعدد الأغراض (على غرار التجربة السنغافورية) ذي خبرة واسعة لمكافحة الفساد نظراً لرسوخ الفساد في المجتمع الليبي، وإزدياد معدل البطالة وانتشار الفقر بين شرائح المجتمع، وغياب مؤشر العدالة الاجتماعية والإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد.

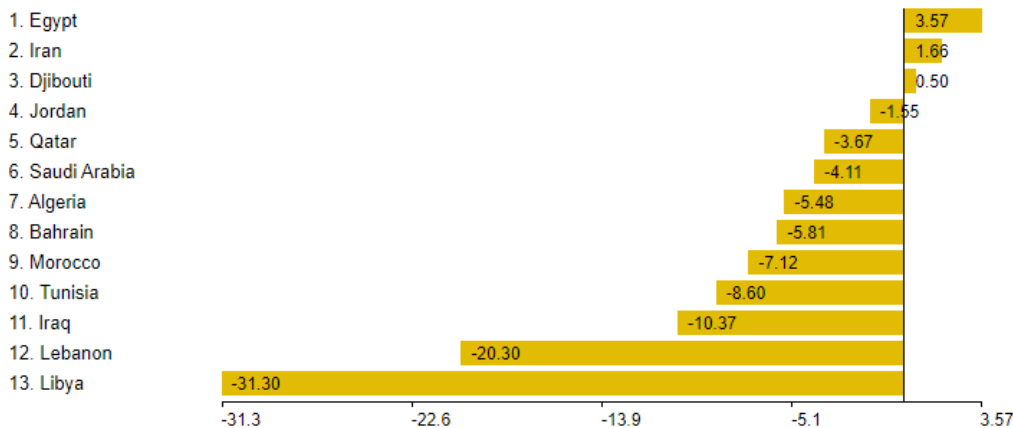
وتشير البيانات في الشكل رقم (6) إلى مؤشرات معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي خلال الفترة ما بين (2013-2020). حيث سجل الإقتصاد الليبي أسوأ أداء له في السنوات الأخيرة فقد بلغ متوسط قيمة المؤشر (-31.30%) بحد أدنى في عام 2020 بسبب الحصار الذي دام 9 أشهر بداية من يناير/كانون الثاني 2020 إلى خفض إنتاج النفط الخام في ليبيا إلى أقل من سدس مستوياته في 2019، وهو أسوأ أداء شهري منذ اندلاع الصراع الأخير، وبعده أقصى (-26.68%) في عام 2017. وللمقارنة بلغ المتوسط العالمي في عام 2020 بناءً على 177 دولة تقريباً (-4.83%) (World Bank, 2020). وكان الانخفاض في إنتاج النفط مؤثراً على مؤشر النمو الاقتصادي والتنمية، الذي يعاني بشدة من عدم التنوع، حيث يعتمد الإقتصاد على النفط والغاز في تحقيق أكثر من 60% من الناتج الاقتصادي الكلي، وأكثر من 90% من إيرادات المالية العامة والصادرات السلعية، ووفقاً للبيانات الإحصائية الصادرة من مصرف ليبيا المركزي في طرابلس، بلغت خسارة الإيرادات المالية العامة نتيجة إقفال إنتاج النفط والغاز نحو 11 مليار دولار أمريكي للعام الحالي. وتفاقت هذه المشكلات بفعل جائحة كورونا (كوفيد-19)، مما تسبب في مزيد من الاضطرابات الاقتصادية، والتفكك الاجتماعي في البلد الذي مزقته الحرب، وتدهور نظام الرعاية الصحية. وعلى الرغم من إستئناف إنتاج النفط في الربع الأخير من العام 2020، لا زال معدل مؤشر إجمالي الناتج المحلي منخفض في العام ذاته.



الشكل رقم (6) معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي (2020-2013).

المصدر: (World Bank, 2020).

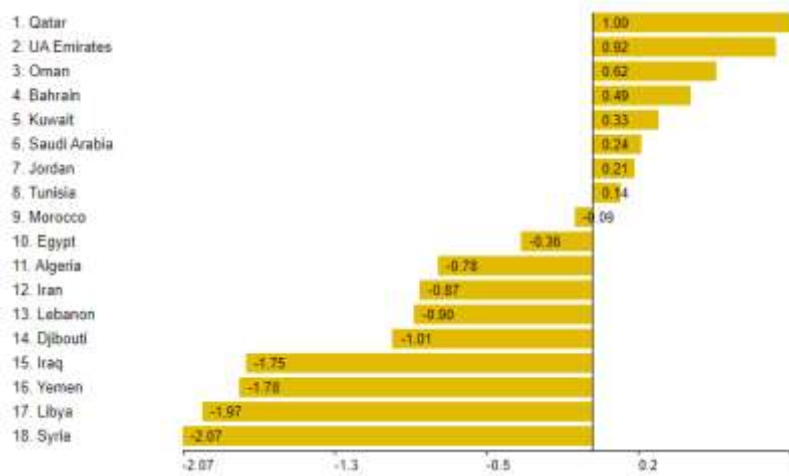
بينما تشير البيانات في الشكل رقم (7) إلى مؤشرات معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا خلال العام 2020. إذ بلغ معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا بمتوسط (-7.12%) في عام 2020 على أساس 13 دولة. وكانت أعلى قيمة نمو في دولة مصر (3.57%) وأقل قيمة معدل نمو في ليبيا (-31.3%). ويرجع الإنكماش الكبير في معدل نمو الاقتصاد الليبي مقارنة بدول العربية أساساً بسبب غياب دور الدولة والقانون والرقابة الإدارية مما ساهم في إدخال البلاد مرحلة الفساد المباشر من إنقسام وإقتتال وإزدواج السلطات التشريعية والتنفيذية وتغييب سلطات المساءلة، وتفشي وباء فيروس كورونا (كوفيد - 19)، بالإضافة إلى غلق الحقول النفطية مما زاد الوضع سوءاً وصعوبة، وإنهيار تام لمنظومة التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مؤسسات الدولة. وتعليقاً على ذلك، ذكر (Jesko Hentschel) مدير البنك الدولي لمنطقة المغرب العربي ومالطا "إن ليبيا تواجه تحديات إقتصادية هائلة، وتحتاج بشكل ملح إلى مؤسسات موحدة وحوكمة رشيدة، وإرادة سياسية قوية، وإصلاحات طال إنتظارها كثيراً". وأضاف قائلاً: "لقد مر الشعب الليبي بالكثير من المحن. وشهدت البيئة الأمنية والسياسية بؤادر تحسن في الآونة الأخيرة. ولن يكون طريق المستقبل أماناً سلساً، لكنه يعطي الأمل في السلام والاستقرار والتنمية." (المرصد الإقتصادي الليبي، 2021).



الشكل رقم (7) معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا للعام 2020

المصدر: (World Bank, 2020).

كما أصدرت مؤسسة مشروع العدالة العالمية (Rule of Law Index WJP) مؤشر سيادة القانون (-2.5 ضعيف؛ 2.5 قوي) الذي يقيّم سيادة القانون في 139 دولة ومقاطعة. وتعرف مؤسسة مشروع العدالة العالمية سيادة القانون بأنها مجموعة من القوانين والأعراف والمبادئ والالتزام المجتمعي الذي يوفر ما يلي: المساواة والقوانين العادلة، والحكومة، والشفافية، والعدالة التي يمكن الوصول إليها. وأشار التقرير في هذه السلسلة السنوية الذي صدر منذ إعلان جائحة كورونا في مارس 2020 تفاقم الاتجاهات السالبة المتراكم لعدة سنوات. حيث بلغ متوسط المؤشر لعام 2020 في 18 دولة (-0.42) نقطة في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، وكانت أعلى قيمة للمؤشر في دولة قطر نقطة واحدة (1.00) وأقل قيمة في سوريا ب (-2.07) نقطة، كما هو مبين في الشكل رقم (8). كما أوضح الشريك المؤسس والمدير التنفيذي لمشروع العدالة العالمية بيل نيوكم، "أنه مع تزايد الاتجاهات السالبة في العديد من الدول، يجب أن يكون مؤشر سيادة القانون لهذا العام بمثابة ناقوس الخطر لنا جميعاً. سيادة القانون هي الأساس لمجتمعات العدالة وفرص التنمية والسلام. يجب أن يكون تعزيز هذا الأساس أولوية قصوى لفترة التعافي القادمة من الجائحة" (النشرة الصحفية القطرية، 2021).



الشكل رقم (8) مؤشر سيادة القانون في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا للعام 2020
المصدر: (World Bank, 2020).

3.2.3. تطبيق نموذج سنغافورة في مكافحة الفساد في بيئة الأعمال الليبية

وفي الواقع أن ما حدث في سنغافورة هو أسهل شيء يمكن ملاحظته وإتباعه نظراً للترتيب المتقدم الذي أحرزته في مؤشر مدركات الفساد. ولكن ينبغي الإشارة إلى أن سنغافورة كبلد لها ظروفها المختلفة من الناحية السياسية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية، فهي بلد تعتبر صغيرة نسبياً من حيث المساحة وعدد السكان، إلا أن ما تم عمله حقيقة يمثل نموذجاً واقعياً وحقيقياً لأي كيان أو مؤسسة أو بلد. وهو نموذج أو تجربة لا يمكن أن يتم نقلها بحذافيرها كما هي، ولكن يمكن إستخلاص الدروس للإستفادة منها في وضع وتنفيذ خطة مماثلة لمكافحة حالات الغش والفساد المالي والإداري بالإستعانة بخدمات المحاسبة القضائية. وفي هذا السياق، قد قدمت تجربة سنغافورة نموذج فريد في مكافحة الفساد بخلاف إنشاء مكتب تحقيقات ممارسات الفساد (CPIB)، حيث تم إنشاء هيئة لمكافحة الفساد مستقلة عن جهاز الشرطة مما مكنها من أن تحصل على أعلى مراكز تصنيفات مدركات الفساد عالمياً متقدمة بذلك على عدد من الدول الغربية مثل بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية. وحسب مؤشر مدركات الفساد تحصلت سنغافورة خلال عام 2018 على درجة 85 وحازت بذلك على (المرتبة 4)

حيث صنفت ضمن البلدان التي تمتاز بالأداء العالي فيما يتعلق بالنزاهة. كما تحصلت خلال سنة 2019 على نفس الدرجة لعام 2018 والمقدرة بـ 85 وحازت أيضاً على نفس المرتبة وهي الرابعة عالمياً. بالإضافة لحصولها على (المرتبة 3) لعام 2020 على نفس الدرجة لعام 2019 والمقدرة بـ 85. وحسب بيانات مؤشر الابتكار العالمي تعتبر سنغافورة من أكثر 10 إقتصادات إبتكاراً وفي حالة إستمرار على مدار الـ 14 عاماً الماضية. حيث تحصلت على المرتبة الأولى ضمن أفضل ثلاث إقتصاديات لعام 2019. كما احتلت (المرتبة 4) في الإقتصادات الأعلى تصنيفاً في مؤشر الابتكار العالمي لعام 2021. كما سجلت (المرتبة 8) لعام 2021 ضمن فئة الدخل المرتفع، وبذلك صنفت في لائحة البلدان التي فاقت التوقعات من حيث مستوى التنمية ومعدل النمو الإقتصادي.

قد يتساءل البعض "كيف تمكنت سنغافورة من تحويل نفسها من مدينة موبوءة بالفساد إلى واحدة من أقل الدول فساداً في العالم؟" في عام 1952 قبل أن تحصل سنغافورة على إستقلالها عن البريطانيين وضعت إستراتيجية لمكافحة الفساد، بدأت من مكتب التحقيق الذي لعب دوراً متميزاً في الحد من الممارسات الفاسدة (CPIB) Corrupt Practices Investigation Bureau بعد أن كان الفساد منتشر في أرجاء البلاد بسبب انخفاض الرواتب، والسكان أقل تعليماً ومعظم مصالح الأفراد تنجز عن طريق الرشوة، وعدم فاعلية أجهزة الشرطة الأمنية. وضمت هذه الإستراتيجية أربع ركائز لمكافحة الفساد، مدعومة بالإرادة السياسية القوية والتشديد العقوبة على السلوك الفاسد، وتمثلت هذه الركائز في الآتي: قوانين فعالة لمكافحة الفساد، وكالة مستقلة وفعالة لمكافحة الفساد (CPIB)، القضاء الفعال (القضاء المستقل)، الإدارة الحكومية الفعالة (خدمات عمومية سريعة التنفيذ) والحكم الراشد. وكانت هناك العديد من عوامل النجاح التي ساهمت في تخفيف أو الحد من مستويات الفساد من أهمها ما يلي (الشمري والفيتلي، 2011): (1) استقرار النظام السياسي، ووجود ممارسات شرعية بالطبقة السياسية، (2) وجود نظام ديمقراطي تسوده الشفافية والنزاهة، (3) ضمان مستوى معيشي لائق من خلال توفير الأمن الوظيفي، (4) ثقافة التعاون والتماسك السائدة وبناء مجتمع أساسه التعددية العرقية، (5) تقديم إعانات ومساعدات حكومية مثل مشروع الإسكان الحكومي ونظام التأمينات الإجتماعية وصندوق التقاعد.

يتضح مما سبق أن سنغافورة لعبت دوراً مهماً بمساعدة CPIB في الحفاظ على البلد نظيفاً، واعتمدت نهجاً شاملاً في معالجة الفساد في كلا القطاعين لفترة طويلة، واستفادت من الركائز الأربع لمكافحة الفساد. حيث وجب تطبيق تدابير مكافحة الفساد بشكل متسق في جميع المجالات، بغض النظر عما إذا كان فساداً بسيطاً أو ينطوي على فساد على مستوى عالٍ، كما لا يوجد استثناء لأي شخص ولا توجد "مناطق سوداء" لا يستطيع القانون التعامل معها. وكذلك ساهم الاستقرار السياسي والتواصل مع المجتمع في نشر رسالة مكافحة الفساد عن طريق مجموعة من المبادرات من أهمها المبادرات الطلابية والوكالات الحكومية والشركات والجمهور ضد انتشار الفساد ومكافحته. والحد إلى أكبر قدر من تعامل الموظفين بالمال (الموظف لا يرى المال وإنما يرى الأرقام)، فالرسوم والغرامات تدفع إلكترونياً. وأخيراً ينبغي التأكيد باختصار بأنه ما لم تكون هناك حكومة جادة ملتزمة مسؤولة عن تفعيل التشريعات الموجهة لمكافحة الفساد وتعزيز الشفافية والنزاهة بهدف محاربة ذلك الفساد فلن يحدث أي شيء ولن يتم الانتقال إلى المستوى المستهدف للوقاية من الفساد.

4. نتائج الدراسة والتوصيات والدراسات المستقبلية

1.4. النتائج:

يهدف هذا الجزء إلى عرض خلاصة الدراسات النظرية وماتناوله الباحثون، فضلاً تطبيق النتائج التي يتم التوصل إليها في الواقع العملي والتوصية بعدد من التوصيات على النحو التالي:

1. من الأسباب الجوهرية لظهور المراجعة القضائية المساعدة في مكافحة الحد من إنتشار الغش والإحتيال في القوائم المالية والتقارير السنوية للشركات، وأيضاً الحد من تفاقم الفساد المالي والإداري في منظمات الأعمال نظراً لوجود فجوة توقعات في عملية المراجعة الحالية وقصورها وعدم فاعليتها في منع وإكتشاف الإحتيال والغش وتلبية حاجة القضاء إلى خبراء يدلون بأرائهم القانونية والفنية والمالية والمحاسبية حول المخالفات وحالات الفساد، وذلك بهدف طمأنة أصحاب المصلحة ومستخدمي القوائم المالية على المراكز المالية لشركاتهم.
2. يجب تفعيل دور المراجعة القضائية بهدف القضاء على الأساليب الغير شرعية المضللة لأصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية مثل أساليب إدارة الأرباح أو التحريف في بنود التقارير والقوائم المالية.
3. إن وجود المحاسبة القضائية تساعد إدارة الوحدة الإقتصادية على تحسين جودة المراجع الداخلي والخارجي للوحدة الإقتصادية وتطبيقاتها والتأكيد على متابعة تنفيذ وتطوير مثل هذه المراجعات لما لها من أثر ودور كبير على الحد من الفساد، وزيادة فاعليتهم وقدرتهم على إكتشاف الأخطاء والغش.
4. إن من أهم أساليب وآليات المراجعة القضائية التي تؤدي إلى منع أو الحد من وقوع حالات الغش والإحتيال ضرورة من توافر القدرات والمهارات المهنية التي تساعد المراجع في التعامل مع الأساليب الإحتيالية، كما تساعد المراجع على جمع أدلة الإثبات الكافية من المصادر المختلفة عن حالات الغش.
5. ضرورة أن تتوفر في خبير المحاسب القضائي مهارات أساسية يجب إمتلاكها وهي مهارات (المراجعة، والمحاسبة الأساسية، وكتابة التقرير، والإتصال الشفهي، والمحاسبة التقنية)، ومهارات مستحسنة وهي (المعرفة بالمعايير المهنية المطبقة، وتحليل وتفسير القوائم المالية، وجمع أدلة المراجعة، وتتبع الأصول المخفية، والمعرفة بنظام الرقابة الداخلية)، وأدوات برمجية يجب إتقانها وهي برنامج (أكسل ميكروسوفت، والتنقيب عن البيانات، ولغة أوامر المراجعة، وإستخلاص وتحليل البيانات التفاعلي، واكتشاف الدليل المنطقي).
6. قدمت الدراسة إطاراً مقترحاً لتطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الغش والإحتيال والفساد المالي لمنظمات الأعمال معتمداً على نماذج مراجعة الحسابات في التكوين المؤسسي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وهي نموذج وستمنستر، والنموذج القضائي أو نموذج نابليون، ونموذج مجلس الإدارة أو كوليجيت.

2.4. التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة من الناحية النظرية وتحقيقاً لأهدافها، يمكن عرض مجموعة من التوصيات أهمها مايلي:

1. ضرورة استخدام المراجعة القضائية كخطة للتنمية المستدامة لعام 2030 تتوخى الحد من ظاهرة الفساد والغش والإحتيال وإنشاء مكاتب تابعة لها خاضعة للمساءلة والشفافية، وأنه يمكن تعزيز الإمكانات والتدابير اللازمة لمبادئ مكافحة الفساد والمساعدة في تحقيق النتائج الأفضل في جميع مجالات الخطة.
2. ضرورة استخدام المراجعة القضائية فيما يتعلق بتعزيز النزاهة والشفافية والمساءلة وسيادة القانون بما في ذلك القوانين المتعلقة بحرية المعلومات والأحكام المتعلقة بحماية المبلغين في القطاعين العام والخاص، من خلال العمل بالإشتراك مع المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات والتدقيق ووجود قنوات للاتصال ومنصة إلكترونية يستخدمها الموظفون العموميون بهدف الإبلاغ عن سوء السلوك من حيث الإبتزاز والرشوة أو وجود النية لعمليات الغش والإحتيال، بالإضافة إلى مستويات حماية السرية المنطبقة.
3. ضرورة استخدام المراجعة القضائية كأداة من أدوات تعزيز النزاهة ومنع الفساد في أجهزة إنفاذ القانون، بما في ذلك الشرطة والجمارك وسلطات مراقبة الحدود وذلك بالشراكة مع الإنترنت ومنظمة الشفافية الدولية، لتنفيذ برنامج تعزيز التحقيقات القضائية والتعاون بين أجهزة العدالة القضائية لا سيما فيما يتعلق بتبادل الأدلة والمعلومات الإستخباراتية بشأن التحقيقات المتعلقة بالأفراد أو تلك المؤسسات المتورطين في عمليات إحتيال أو انتحال الهوية أو في قضايا فساد مالية وإدارية.
4. ضرورة استخدام المراجعة القضائية كأداة من أدوات مقررات التدريس في مؤسسات التعليم العالي كالجامعات والمعاهد الخاصة. بالإضافة إلى أنه يجب أن تصدر الجهات المعنية معايير تحدد فيها الواجبات والإلتزامات والقواعد للمحاسبين والمراجعين تجاه المخالفات القانونية وحالات التلاعب والمخالفات المالية.
5. ضرورة استخدام المراجعة القضائية لتحسين أطر الحوكمة وتعزيز إجراءات تحسين الوقاية والشفافية ومعاينة الفاسدين في الدولة الليبية، وتبنى المزيد من المعايير الدولية ذات الجودة العالية في إعداد التقارير المالية والمراجعة والأخلاقيات بهدف تحسن مؤشر مدركات الفساد الصادر عن منظمة الشفافية العالمية في المستقبل مقارنة بأقرانهم من الدول بالمركز الأول بالمنطقة في مكافحة الفساد.
6. إلزام مكاتب المراجعة وتدقيق الحسابات في ليبيا بإدخال مفاهيم جديدة ومنها استخدام أسلوب العصف الذهني لفريق عمل المراجعة القائم على الشك المهني الذي يستند على إفتراض الوجود المسبق للإحتيال والغش باستخدام الوسائل الجديدة لفحص ومنع الغش والفساد المالي والإداري من حدوثه في منظمات الأعمال.
7. ضرورة إضافة خدمة المراجعة القضائية ضمن مجموعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة في ليبيا وفقاً للتوجهات العالمية في استخدام الوسائل الجديدة في الإفصاح عن القوائم المالية وكشف ومنع وقوع الجرائم الإقتصادية وحالات الغش والإحتيال في منظمات الأعمال.
8. ضرورة أن يقوم مجلس مهنة مراقبة ومراجعة الحسابات وبالتعاون مع المؤسسات الأكاديمية بعقد المؤتمرات والندوات وورش العمل العلمية وإلزام مكاتب المراجعة بالمشاركة فيها وإبداء الرأي عن مختلف المواضيع الخاصة بالمراجعة القضائية الحديثة وذلك بهدف زيادة خبرة العاملين بتلك المكاتب وبالتالي تحسين جودة المراجعة في جهود مكافحة الحد من إنتشار الغش والإحتيال.

9. ضرورة التعاون بين المراجع (أو الخبير) القضائي والبرلمانيين المناهضين للفساد، من أجل تعزيز دور أعضاء البرلمان في جهود مكافحة الفساد وتنظيم حلقات عمل مشتركة لفائدة أعضاء البرلمان في مجال تنفيذ أنشطة محددة الأهداف لمكافحة الفساد في أجهزة الدولة.
10. ضرورة إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث العلمية في مجال المراجعة القضائية والإستفادة من التجارب الفعلية للدول الأخرى حول الدروس المستفادة بشأن وضع إستراتيجية مكافحة الفساد وتقييم أثرها على الإقتصاد والمجتمع وتعزيز دور الحوكمة الرشيدة والتنمية المستدامة.
11. كما توصي الدراسة بإضافة مقرر للمحاسبة القضائية في الدراسات الأكاديمية حيث لا تزال العديد من الجوانب بحاجة إلى مزيد من الإستكشاف، كما أنه يمكن إضافتها ضمن مقررات الإمتحانات المهنية التي تنظمها الهيئات المهنية، وذلك لتوفير الكثير من الخدمات كالفصل في المنازعات وتأييد الدعاوى القضائية والحد من الغش والاحتيال والفساد وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية.

3.4. دراسات مستقبلية مقترحة:

- يمكن للدارسين والباحثين المهتمين بالمراجعة القضائية، البحث في النقاط التالية:
1. تمهد هذه الدراسة مرحلة لمزيد من الدراسات حول هذا الموضوع المهم. يمكن تعزيز الدراسة من خلال إجراء دراسة تطبيقية لفهم أفضل للمحاسبة المهنية والتعلم في مجال المحاسبة القضائية. علاوة على ذلك، يمكن للباحثين المستقبليين المساهمة في فهم المحاسبة القضائية لأنها مرتبطة بشكل مباشر بالأعمال والتنمية الإجتماعية والإقتصادية من خلال أدوات المحاسبة القضائية المختلفة.
 2. دور المراجعة القضائية في كشف ممارسات المحاسبة الإحتيالية في ضوء التطورات الإقتصادية المعاصرة.
 3. دراسة إستقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي
 4. أثر نقاط القوة والضعف في المحاسبة القضائية على التنمية الإجتماعية والإقتصادية
 5. التحليل التطبيقي لتأثير تكنولوجيا المعلومات على ممارسة المحاسبة القضائية في الدول العربية

5. قائمة المصادر والمراجع:

1.5. المراجع باللغة العربية:

1- القرآن الكريم

2- الكتب

- الجليلي، أ. مقداد أحمد، جميل، أ. رافي نزار (2012). دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال – دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، العدد 93، صص 81-91.
- حمدان، علام محمد موسى (2009). دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، صص 1-23. <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009/11/28.pdf>

- خليل، محمد احمد إبراهيم (2017). تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والإحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية - دراسة اختبارية. مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، صص 197-236.

- السيسى، د. نجوى احمد (2006). دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير، صص 33 - 65.

3- الرسائل والأطروحات:

- ليمام، محمد حليم (2003/2002)، "ظاهرة الفساد السياسي في الجزائر: دراسة وصفية تحليلية". مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم السياسية والإعلام، قسم العلوم السياسية والعلاقات الدولية، ص 16.

4- المقالات والمؤتمرات:

- التقرير الأول للجنة الشفافية والنزاهة بوزارة التنمية الإدارية الصادر فى 2007/2/7.

- المرصد الإقتصادي الليبي (2021). ليبيا تطمح إلى تحقيق التعافي ورأب الصدع، لكن لا تزال هناك مخاطر كبيرة.

<https://www.albankaldawli.org/ar/news/press-release/2021/04/22/libya-is-aspiring-for-recovery-and-healing-but-challenges-abound>

- مؤشر الابتكار العالمي (2019) التأسيس لحياة صحية - مستقبل الابتكار الطبي.

https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/ar/wipo_pub_gii_2019_keyfindings.pdf?fbclid=IwAR2tDYM0YeQEVMOqKl3mR1lFU5tSNPxmZ_x75d

- مؤشر الابتكار العالمي (2021) قاعدة البيانات الخاصة بمؤشر الابتكار العالمي،

https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/ar/wipo_pub_gii_2021_exec.pdf

- النشرة الصحفية القطرية (2021). واشنطن العاصمة (14 أكتوبر/تشرين الأول 2021).

https://worldjusticeproject.org/sites/default/files/documents/Turkey_2021%20WJP%20Rule%20of%20Law%20Index%20Country%20Press%20Release%20AR.pdf

5- القوانين والمواثيق الدولية

- القانون رقم (1) لسنة (2009) بشأن إعادة تنظيم الخبرة القضائية، طرابلس، ليبيا.

- القانون رقم (48) لسنة (1956) بتعديل بعض أحكام قانون العقوبات، طرابلس، ليبيا.

- قانون من أين لك هذا رقم (10) لسنة (1994) بشأن التطهير، طرابلس، ليبيا.

2.5. المراجع باللغة الأجنبية:

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2004). AICPA committee

handbook for 2003-2004. *AICPA Committees*. 212.

https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/212.

- Akenbor, C., & Tennyson, O., (2013). Forensic auditing and financial crime in Nigerian banks a proactive approach. *The Business & Management Review*, 4(2), 48-62.
- Alshurafat, H., Beattie, C., Jones, G., & Sands, J. (2019). Forensic accounting core and interdisciplinary curricula components in Australian universities: Analysis of websites. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 11(2)-Special Edition, 353-365.
- Ashrafis, H., Beattie, C., Jones, G., & Sands, J. (2020). Perceptions of the usefulness of various teaching methods in forensic accounting education. *Accounting Education*, 29(2), 177-204, doi: 10.1080/09639284.2020.1719425.
- Assakaf E.A., Samsudin R.S., & Othman Z. (2018). Public Sector Auditing and Corruption: A Literature Review. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 10(1), 226-241 . doi:10.5296/ajfa.v10i1.13029.
- Avis E., Ferraz C., & Finan, F. (2018). Do Government Audits Reduce Corruption? Evidence from Brazil. Available at: <https://blogs.iadb.org/efectividad-desarrollo/en/5417/>.
- Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter? A Cross-Country Assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215-229.
- Bologna, G., & Lindquist, J. (1995). *Fraud Auditing and Forensic Accounting New Tools and Techniques* (2nd ed.). New York: John Wiley & Sons.
- Botes, V., & Saadeh, A. (2018). Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting. *Pacific Accounting Review*, 30(2), 135-154, doi: 10.1108/PAR-12-2016-0117.
- Boyd, D.T., Boyd, S.C., & Berry, P. (2009). A primer for accounting certification: complete analysis of the process with listing of sources. *American Journal of Business Education*, 2(7), 83-96.
- Brennan, N.M. (2005). Accounting expertise in litigation and dispute resolution. *Journal of Forensic Accounting*, 2, 13-35.
- Brennan, N.M. (2014). Forensic accounting in a constitutional parliamentary democracy: The case of Ireland. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 6(3), 62-97.

- Carpenter, T.D., Durtschi, C., & Gaynor, L.M. (2011). The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 1-21, doi: 10.2308/iace.2011.26.1.1.
- Chandler, R.A., Edwards, J.R., & Anderson, M. (1993). Changing Perceptions of the Role of the Company Auditor, 1840-1940. *Accounting and Business Research*, 23, 443-459.
- Cho, W.K., & Gaines, B.J. (2007). Breaking the (Benford) law: Statistical fraud detection in campaign finance. *The American Statistician*, 61(3), 218-223
- Cressey, D. R. (1953). *Other people's Money: A study of the social psychology of embezzlement*. Glencoe, IL: Free Press.
- Crumbley, D.L., Heitger, E.L., & Smith, G.S. (2003). *Forensic and investigative accounting* (3rd ed.). Chicago: CCH. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2010.09.007>.
- Crumbley, L., Rezaee, Z., & Elmore, R.C. (2004). Forensic accounting education: A survey of academicians and practitioners. *Journal of Forensic Accounting*, 11(2), 181-202.
- Čudan, A., & Cvetković, D. (2019). The Importance of forensic accounting in forensic economic and financial examination. *Journal of Security and Criminal Sciences*, Faculty of Security Studies University of Banja Luka and University of Criminal Investigation and Police Studies, Serbia.
- Degboro, D., & Olofinsola, J. (2007). Forensic accountants and the litigation support engagement. *Niger. Account*, 40(2), 49-52.
- Denedo, M., Thomson, I., & Yonekura, A. (2017). International advocacy NGOs, counter accounting, accountability and engagement. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(6), 1309-1343.
- DFID (2004). Briefing: Characteristics of different external audit systems, Department for International Development http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/p_fma/pfma-externalaudit-briefing.pdf
- DFID (2005). How to note: Working with Supreme Audit Institutions, Department for International Development http://www.train4dev.net/fileadmin/Resources/General_Documents/Dfid_Working%20with%20SAIs.pdf
- Digabriele, J. (2009). Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(2), 109-121.

- DiGabriele, J.A., & Lohrey, P.L. (2016). The valuation of economic damages: a case study for the forensic accountant. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 8(2), 338-348.
- Dipietro, W.R. (2011). The corruption and the quality of auditing standards. *Asian Economic and Financial Review*, 1(3), 120-123.
- Domino, M.A., Giordano, G., & Webinger, M. (2017). An investigation of the factors that impact the perceived value of forensic accounting certifications. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 9(1), 637-653.
- Dreyer, K. (2014). A History of Forensic Accounting. Available at: <https://scholarworks.gvsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1339&context=honorsprojects>.
- Dye, K.M., & Stapenhurst, R. (1998). Pillars of integrity: The importance of supreme audit institutions in curbing corruption. *EDI/World Bank Institute Working Paper*.
- Sutherland, E.H. (1940). White collar criminality. *American Sociological Review*, 5, 5-12.
- Efiong, J. (2012). Forensic accounting education: An exploration of level of awareness in developing economies-Nigeria as a case study. *International Journal of Business and Management*, 7(4), 26-34.
- EIF (2014). Supreme Audit Institutions and Stakeholder Engagement Practices. Retrieved: https://www.effectiveinstitutions.org/media/Stocktake_Report_on_Supreme_Audit_Institutions_and_Citizen_Engagement_.pdf
- Enofe, A.O., Okpako, P.O., & Atube, E.N. (2013). The Impact of Forensic Accounting on Fraud Detection. *Journal of Business and Management*, 5(26), 61-73.
- Enofe, A.O., Ekpulu, G.A., & Ajala, T.O. (2015). Forensic accounting and corporate crime mitigation. *European Scientific Journal*, 11(7), 167-180.
- Evans A. (2008). The role of supreme audit institutions in combating corruption. <https://www.u4.no/publications/the-role-of-supreme-audit-institutions-in-combating-corruption.pdf>
- Fleming, A.S., Pearson, T.A., & Riley, R.A. (2008). West Virginia university: Forensic accounting and fraud investigation (FAFI). *Issues in Accounting Education*, 23(4), 573-580. <https://doi.org/10.2308/iace.2008.23.4.573>

- Gherai D.S., Tara I.G., & Matica D.E. (2016). The supreme audit institution can control corruption or not? *Annals of Faculty of Economics*, University of Oradea, Faculty of Economics, 1(2), 465-476.
- Gosselin, M. (2014). Forensic accounting in Québec: The context of a distinct society in Canada. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 6(3), 48-61.
- Gray, O., & Moussalli, S. (2006). Forensic accounting and auditing united again: A historical perspective. *Journal of Business Issues*, 2, 15-24. Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1642100.
- Grossi, G., & Pianezzi, D. (2017). Smart cities: Utopia or neoliberal ideology? *Cities*, 69, 79-85.
- Gustavson, M., & Sundstrom, A. (2018). Organising the audit society: Does good auditing generate less public sector corruption? *Administration & Society*, 50(10), 1508-1532.
- Hegazy, S., Sangster, A., & Kotb, A. (2017). Mapping forensic accounting in the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28, 43-56. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2016.12.004.
- Heitger, L., & Heitger, D. (2008). Incorporating forensic accounting and litigation advisory services into the classroom. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 561-572. Available at: <http://aaajournals.org/doi/pdf/10.2308/iace.2008.23.4.561>.
- Honigsberg, C. (2020). Forensic accounting. *Annual Review of Law and Social Science*, 16, doi: 10.1146/annurev-lawsocsci-020320-022159.
- Houck, M. M., Kranacher, M., Morris, B., Riley, R.A., Robertson, J., & Wells, J.T. (2006). Forensic accounting as an investigative tool: Developing a model curriculum for fraud and forensic accounting. *The CPA Journal*, 76(8), 68-70.
- Howieson, B. (2018). What is the 'good' forensic accountant? A virtue ethics perspective. *Pacific Accounting Review*, 30(2), 155-167. doi: 10.1108/PAR-01-2017-0005.
- Huber, W. (2012). Is forensic accounting in the United States becoming a profession? *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 4(1), 255-284.
- Huber, D. (2013). Forensic accountants forensic accounting certifications, and due diligence. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 5(1), 182-203.
- Huber, W. (2014). What is the value of multiple certifications in forensic accounting? *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 7(2), 113-143.

- Huber, W., & DiGabriele, J.A. (2015). Topics and methods in forensic accounting research. *Accounting Research Journal*, 28(1), 98-114. doi: 10.1108/ARJ-08-2014-0071.
- International Institute of Certified Forensic Accountants, (IICFA) (2016), Kent, Delaware, USA, www.iicfaglobal.com.
- International Monetary Fund (IMF). (2016). *Corruption Costs and Mitigating Strategies*. IMF Staff Discussion Note 16/05, Washington, DC.
- Khan, M. (2006). Role of audit in fighting corruption. Paper delivered at conference on Ethics, Integrity, and Accountability in the Public Sector: Re-Building Public Trust in Government through the Implementation of the UN Convention against Corruption, St. Petersburg, Russia, September 26-27. Available at: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN025122.pdf>
- Kramer, B., Seda, M., & Bobashev, G. (2017). Current opinions on forensic accounting education. *Accounting Research Journal*, 30(3), 249-264. doi: 10.1108/ARJ-06-2015-0082.
- Krell, E. (2002). Will forensic accounting go mainstream? *Business Finance Journal*, 8(5), 117 - 129.
- Kresse, W.J. (2008). The Saint Xavier University graduate program in financial fraud examination and management. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 601-608. doi: 10.2308/iace.2008.23.4.601.
- Lawrence, T.B. (1998). Examining resources in an occupational community: Reputation in Canadian forensic accounting. *Human Relations: New York*, 51(9), 1103-1131.
- Lee, C.-C., Cefaratti, M. and Rose-Green, E. (2015). The incremental benefit of a forensic accounting course to creativity. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 8(1), 157-167.
- Liu, J., & Lin, B. (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data. *China Journal of Accounting Research*, 5(2), 163-186.
- Madan, L, B. (2016). Contribution of forensic accounting to corporate governance: An exploratory study of an Asian country. *International Business Management*, 10(4), 479-492.
- Manas, C. (2014). Problems and prospects of the forensic accounting profession in India. *International Journal of Informative and Futuristic Research*, 2(1), 1-9.

- Martini, M. (2012). U4 Expert Answer 338: Causes of corruption in Indonesia, 34, 15, Bergen, Norway: U4 Anti-Corruption Resource Centre-CMI. Available: <https://www.u4.no/publications/causes-of-corruption-in-indonesia.pdf>
- McMullen, D.A., & Sanchez. M.H. (2010). A Preliminary Investigation of the Necessary Skills, Education Requirements, and Training Requirements for Forensic Accountants. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 2(2), 30-48.
- Mehta, A., & Bhavani, G. (2017). Application of forensic tools to detect fraud: The case of Toshiba. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 9(1), 692-710.
- Montgomery, R. H. (1998). *Montgomery's auditing*. 12th ed. New York: John Wiley & Sons.
- Nawawi, A., & Salin, A.S.A.P. (2018). Whistle blowing intentions-evidence from Malaysian PLC. *International Journal of Law and Management*, 60(5), 1111-1125. doi: 10.1108/IJLMA-04-2017-0096.
- Noussi, K. (2012). How public accountability is institutionalized. The case of external public auditing in global perspective applying a mixed methods approach. Vienna, Austria: University of Vienna.
- Nunn, L., McGuire, B.L., Whitcomb, C., & Jost, E. (2006). Forensic Accountants: Financial Investigator. *Journal Of Business & Economics Research*, 4(2), 1-6.
- Nurhayati, R., Taylor, G., Rusmin, R., Tower, G., & Chatterjee, B. (2016). Factors determining social and environmental reporting by Indian textile and apparel firms: a test of legitimacy theory. *Social Responsibility Journal*, 12(1), 167-189. <https://doi.org/10.1108/SRJ-06-2013-0074>.
- OECD. (2011). Building multidisciplinary frameworks to combat corruption: Proceedings of the 7th Regional Anti-Corruption Conference: Paris, ADB/OECD.
- Ortiz Ramirez, J.A., & Cruz Perez, J.A. (2016). Impact of Supreme Audit Institutions on the Phenomenon of Corruption: An International Empirical Analysis. *Journal Of Public Governance and Policy: Latin American Review*, 1(3), 1-59.
- Oyedokun, G.E. (2015). Approach to forensic accounting and forensic audit. Being a lecture delivered by the staff of internal audit department of Niger Delta Development Commission.
- Oyedokun, G.E. (2017). Forensic accounting techniques, tax justice and federally collected tax revenue in Nigeria (2000-2016). Unpublished PhD Thesis, Babcock University.

- Ozkul, F.U., Pamukcu, A. (2012). Fraud detection and forensic accounting. emerging fraud. *Fraud Cases from Emerging Economies*, 26, 19-41.
- Pearson, T.A. and Singleton, T.W. (2008). Fraud and forensic accounting in the digital environment. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 545-559. doi: 10.2308/iace.2008.23.4.545.
- Porter, B.A. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49-68.
- Power, M. (1997). Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 123- 146.
- Ramaswamy, V. (2005). Corporate governance and the forensic accountant. *The CPA Journal*, 75(3), 69-70.
- Rasha, K., & Andrew, H. (2012). The new fraud triangle model. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 3(3), 191-195.
- Rezaee, Z., Crumbley, D.L., & Elmore, R.C. (2004). Forensic accounting education. *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, 6, 193-231.
- Rezaee, Z., & Wang, J. (2019). Relevance of big data to forensic accounting practice and education. *Managerial Auditing Journal*, 3(3), 268-288. doi: 10.1108/MAJ-08-2017-1633.
- Rezaee, Z., Lo, D., Ha, M., & Suen, A. (2016). Forensic accounting education and practice: insights from China. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 8(1), 106-119.
- Peltier-Rivest, D., & Lanoue, N. (2015). Cutting fraud losses in Canadian organizations. *Journal of Financial Crime*, 22(3), 295-304.
- Salinger, L.M. (2013). *Encyclopedia of white-collar and corporate crime*. 2nd ed. Thousand Oaks; New Delhi; London and Singapore: SAGE Publications.
- Sanchez, M.H. (2012). The role of the forensic accountant in a Medicare fraud identity theft case. *Global Journal of Business Research*, 6(3), 85-92.
- Seda, M., & Kramer, B.K.P. (2008). The emergence of forensic accounting programs in higher education. *Management Accounting Quarterly*, 9(3), 15-23.
- Seda, M., & Kramer, B.K.P. (2014). An examination of the availability and composition of forensic accounting education in the United States and other countries. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 6(1), 1-46.

- Simpson, S.S. (2011) Making sense of white-collar crime: Theory and research, Ohio State. *Journal of Criminal Law*, 8(2), 481-502.
- Siriwardane, H.P., Hu, B.K.H., & Low, K.G. (2014). Skills Knowledge and Attitudes, Important for Present – Day Auditors. *International Journal of Auditing*, 18(3), 193-205 .
- Smith, G.S., & Crumbley, D.L. (2009). Defining a forensic audit. *Journal of Digital Forensics, Security and Law*, 4(1), 61-80.
- Stevenson, S.G. (2015). The Past, Present, and Future of Forensic Accounting. *The CPA Journal*, 18-20.
- Sudhir, Y., & Sushama, Y. (2013). Forensic accounting: A new dynamic approach to investigate fraud cases. *International Journal of Multidisciplinary Management Studies*, 3(7), 1-9.
- Sukamal. B. (2014). Forensic accounting in the cyber world: A new challenge for accountants. *The Management Accountant*, 49(9), 18-23.
- Sutherland, E. (1940). White-Collar criminality. *American Sociological Review*, 5, 1-12.
- Sutherland, E. (1949). *White-Collar crime*. The Dryden Press, New York, NY.
- Tara, I.G., Gherai, D.S., Droj, L., & Matica, D.E. (2016). The Social Role of the Supreme Audit Institutions to Reduce Corruption in the European Union - Empirical Study. *Revista de Cercetare si Interventie Sociala*, 52, 217-240.
- Thanasak, R. (2013). The Fraud Factors. *International Journal of Management and administrative Sciences*, 2(2), 01-05.
- Tiwari, R.K., & Debnath, J. (2017). Forensic accounting: A blend of knowledge. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 25(1), 73-85. doi: 10.1108/JFRC-05-2016-0043.
- Transparency International (2013). Good practice for structuring supreme audit institutions. available at: http://www.transparency.org/files/content/corruptionqas/Good_practice_for_structuring_SAI.pdf
- Tarr, J.A., Van Akkeren, J., & Buckby, S. (2016). Forensic accounting: Professional regulation of a multi-disciplinary field. *Australian Business Law Review*, 44(3), 204-215.

- Van Akkeren, J., & Buckby, S. (2015). Perceptions on the causes of individual and fraudulent co-offending: views of forensic accountants. *Journal of Business Ethics*, 146(2), 383-404. doi: 10.1007/s10551-015-2881-0.
- Van Akkeren, J., & Tarr, J.A. (2014). Regulation, compliance and the Australian forensic accounting profession. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 6(3), 1-26.
- Van Akkeren, J., Buckby, S., & MacKenzie, K. (2013). A metamorphosis of the traditional accountant: An insight into forensic accounting services in Australia. *Pacific Accounting Review*, 25(2), 188-216. doi: 10.1108/PAAR-06-2012-0023.
- Wang, J., Lee, G., & Crumbley, D.L. (2016). Current availability of forensic accounting education and state of forensic accounting services in Hong Kong and mainland China. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 8(3), 515-534.
- Wheeler, S., Weisburd, D., & Bode, N. (1982). Sentencing the white-collar offender: Rhetoric and reality. *American Sociological Review*, 47, 641-659.
- Wolfe, D., & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering four elements of fraud. *The CPA Journal*, 74(12), 38-42.
- World Bank, (2020). Business and economic data for 200 countries. Available at: <https://www.theglobaleconomy.com/economies/>.
- Yeoh, P. (2014). Whistleblowing: motivations, corporate self-regulation, and the law. *International Journal of Law and Management*, 56(6), 459-474. doi: 10.1108/IJLMA-06-2013-0027.
- Fu, Y. (2019). The value of corporate governance: Evidence from the Chinese anti-corruption campaign. *The North American Journal of Economics and Finance, Elsevier*, 47(C), 461-476.

جميع الحقوق محفوظة © 2022، الدكتور/ نجيب محمد حمودة مسعود، المجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر العلمي.

(CC BY NC)

Doi: [10.52132/Ajrsp/v4.42.1](https://doi.org/10.52132/Ajrsp/v4.42.1)