

مهارات التدقيق الجنائي لدى مهنيي المحاسبة في الجزائر-دراسة ميدانية-

FORENSIC AUDITING SKILLS OF AUDITORS IN ALGERIA - FIELD STUDY-

سحنون نسيم¹

Sahnoune Nassim

¹ المركز الجامعي سي الحواس - بركة (الجزائر)، nassim.sahnoune@cu-barika.dz

تاريخ النشر: 2023-10-30

تاريخ القبول: 2023-01-16

تاريخ الاستلام: 2023-01-09

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع مهارات التدقيق الجنائي لدى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، ولقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك لملاءمته لأهداف الدراسة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان بالاستناد إلى الدراسة النظرية والدراسات السابقة، وتم توزيعه على عينة الدراسة، وتم استخدام برنامج spss إصدار 25 لمعالجة البيانات المتحصل عليها من أفراد الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر يتوفرون عموماً على مهارات التدقيق الجنائي بدرجة عالية.

كلمات مفتاحية: مهارات، تدقيق جنائي، خبير محاسب، محافظ حسابات.

تصنيف JEL: M42، M48، M49.

Abstract:

The study aimed to identify the reality of forensic auditing skills of Chartered accountants and statutory auditors in Algeria, for this purpose, we used the descriptive analytical method as an approach, and the questionnaire as a tool to suit the objectives of the study. the questionnaire was based on the theoretical study and other previous studies to give it reliability, and it was distributed to the sample. in addition to that, the spss v25 program was used to process the data obtained from the study individuals.

The study found that Chartered accountants and statutory auditors in Algeria generally have the skills of forensic auditing with a high degree.

Keywords: skills, forensic auditing, Chartered accountant, statutory auditor.

JEL classification : M42, M48, M49.

* المؤلف المرسل

1. مقدمة:

إن تنوع وتعدد أنشطة الأعمال وما رافقه من تطورات في تكنولوجيا المعلومات والعولمة، أدى إلى تزايد عمليات الاحتيال والفساد المالي في الشركات، وهذا بدوره أثر على مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال ظهور مجال جديد وهو ما يعرف بالتدقيق الجنائي، هذا المجال يدعم الدعاوى القضائية من خلال الاستفادة من أساليب المحاسبة والتدقيق والبحث في النزاعات القضائية ذات الطبيعة المالية، كما يقدم خدمات للأشخاص والشركات من حيث الكشف عن عمليات الاحتيال المالي المرتكبة.

تتطلب ممارسة التدقيق الجنائي توفر العديد من المهارات أهمها: مهارات في المحاسبة والتدقيق والقانون وإجراء التحقيقات، وتكنولوجيا المعلومات وغيرها مما يساهم في تحقيق جودة الأداء.

في الجزائر، يمكن أن يؤدي مهام التدقيق الجنائي محافظو الحسابات والخبراء المحاسبون.

الإشكالية: في سياق الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

هل تتوفر محافظو الحسابات والخبراء المحاسبون في الجزائر على مهارات التدقيق الجنائي؟

الفرضية: تتوفر محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر على مهارات التدقيق الجنائي.

هدف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع مهارات التدقيق الجنائي لدى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر من حيث: مهارات المحاسبة والتدقيق، مهارات القانون وإجراء التحقيقات، مهارات مكافحة الاحتيال، مهارات تكنولوجيا المعلومات، مهارات الاتصال، ومهارات أخرى).

منهجية الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي في عرض الإطار النظري للدراسة من خلال الكتب والمجلات العلمية والقوانين ...، وكذا المنهج التحليلي بالاعتماد على الاستبيان والتحليل الإحصائي لعرض وتحليل نتائج الدراسة وتفسيرها.

الدراسات السابقة:

• (دراسة المكي معتوق سعود، احمد السنوسي بشير، 2015)، بعنوان مدى ضرورة توافر متطلبات المحاسب القضائي في الخبير الحسابي الليبي "دراسة استقصائية للخبراء الحسابيين المقيدون في المحاكم الليبية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم الخصائص والمهارات الأساسية المستحسنة المطلوبة في الخبير الحسابي في الدول المتقدمة لتأدية وظيفة الخبرة القضائية ومعرفة المستوى التعليمي الأدنى لممارسة الخبرة القضائية الحسابية في البيئة الليبية.

ولقد توصلت الدراسة إلى ضرورة توفر الخصائص المطلوبة في المدقق الجنائي في الخبير الحسابي الليبي مرتبة حسب الأولوية يجب الاتصاف بها وهي: الالتزام بالأخلاق والنزاهة والثقة في النفس والحزم، والاهتمام بالتفاصيل، والحياد والموضوعية وتمالك النفس والهدوء عند مناقشة تفاصيل الأحداث؛ وأهم خمس مهارات مستحسنة يجب

امتلاكها حسب الأولوية: المعرفة بالمعايير المهنية المطبقة، وتحليل وتفسير القوائم المالية، وجمع أدلة المراجعة وتتبع الأصول المخفية والمعرفة بنظام الرقابة الداخلية؛ وأن المستوى التعليمي الأدنى للخبير الحسابي الليبي لتأدية الخبرة القضائية هو ليسانس في المحاسبة.

• (جميلة سعيد قمبر، 2015)، بعنوان: حاجة مراجعي الحسابات في البيئة الليبية إلى مهارات المحاسبة الجنائية "دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة القانونية والمراجعين الماليين بديوان المحاسبة. هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى حاجة مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة القانونية والمراجعين الماليين بديوان المحاسبة إلى مهارات التدقيق الجنائي (مهارات مكافحة الغش، مهارات علم القانون، مهارات إجراء التحقيقات، مهارات تكنولوجيا المعلومات، ومهارات الاتصال) أثناء أدائهم لمهامهم. وتوصلت الدراسة إلى وجود حاجة كبيرة لمهارات التدقيق الجنائي لدى مراجعي الحسابات في البيئة الليبية.

من الدراستين السابقتين يتبين أن الدراسة الحالية تم إجراؤها في البيئة الجزائرية، وذلك باستطلاع آراء عينة من مهنيي المحاسبة المتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لمعرفة مدى توفرهم على مهارات التدقيق الجنائي (مهارات المحاسبة والتدقيق، مهارات القانون وإجراء التحقيقات، مهارات مكافحة الاحتيال، مهارات تكنولوجيا المعلومات، مهارات الاتصال، مهارات أخرى).

2. ماهية التدقيق الجنائي:

سنتناول ماهية التدقيق الجنائي من خلال: تعريفه، أهميته، أهدافه ومجالاته.

1.2 تعريف التدقيق الجنائي:

من التعاريف التي تناولت التدقيق الجنائي ما يلي:

- يشمل التدقيق الجنائي تطبيق المهارات الخاصة مثل المحاسبة وإجراءات التدقيق والتمويل، والأساليب الكمية والبحثية والتحقيقات، كما ينطوي على معرفة بعض مجالات القانون. هذه المعرفة جنباً إلى جنب مع هذه المهارات تمكن المدققين الجنائيين من جمع وتحليل وتقييم الأدلة وتفسير وتوصيل النتائج. (Michael A & others, 2015, p. 03)

- التدقيق الجنائي هي استخدام مهارات مهنة المحاسبة التي تتطوي على التقاضي الجنائي أو المدني المحتمل أو الفعلي. كلمة قضائي محددة من قبل قاموس القانون الأسود " استخدام أو مناسبة لمحاكم القانون أو النقاش العام، وبالتالي فإن التدقيق الجنائي هو في الواقع دعم المقاضاة التي تتضمن على المحاسبة. (ACFE, 2014, p. 3.103)

- يعتبر التدقيق الجنائي أحد فروع المعرفة المنظمة التي تتعامل مع وتستخدم الأرقام والحقائق المحاسبية، وتفحص المزاعم والادعاءات المقدمة من الأطراف المعنية، وتقوم بتجميع الأدلة التي تثبت أو تنفي هذه

المزاعم وذلك بهدف حل المشاكل القضائية، لذلك فهي عبارة عن نظام يجمع بين الخبرة المحاسبية ومهارات التقصي. (نصر علي و السيد، 2019، صفحة 207)

من التعاريف السابقة يرى الباحث أن التدقيق الجنائي فرع من فروع المعرفة المحاسبية ينطوي على استخدام مهارات خاصة مثل المحاسبة، التدقيق، التمويل، الأساليب الكمية، القانون،... وذلك لتحقيق في النزاعات ذات الطبيعة المالية والتي يمكن أن تؤدي إلى التقاضي.

كما أن التدقيق الجنائي له تسميات عديدة كلها تؤدي نفس المعنى مثل: المحاسبة الجنائية، المراجعة الاستقصائية القضائية، المحاسبة القضائية، المحاسبة العدلية،.....

2.2 أهمية التدقيق الجنائي:

تزايد الاهتمام بالتدقيق الجنائي بعد حدوث الانهيارات الاقتصادية للعديد من المؤسسات الاقتصادية الدولية بسبب الاحتيال والتلاعب، مما أدى إلى زيادة الدعاوى القضائية ذات الطابع المالي أمام المحاكم، وفي الوقت الذي لم تعد خدمات التدقيق الجنائي مقتصرة على الجهات القضائية، بل أصبحت تطلب من قبل جهات عديدة مثل البنوك، والشرطة، وشركات التأمين والمنظمات الحكومية. ويستمد التدقيق الجنائي أهميته من العوامل الآتية: (ناجي عبيد، 2018، الصفحات 672 - 673)

- إحدى المجالات المهمة التي تحمل فرصا عديدة لتلبية احتياجات المستقبل، وتحديد الخصائص والمهارات المطلوبة في المدقق الجنائي.
- يمثل تكاملا بين المحاسبة والقانون للعمل معا على تقديم تحقيقات أكثر عمقا، وأكثر ارتباطا بالدعوى القضائية مما يجعل المدقق الجنائي مستشارا قضائيا على مستوى رفيع.
- يبحث في الماضي ويذهب إلى ما وراء الأرقام، ويفتح الأبواب للمزيد من الدراسة والبحث.
- يساعد على إعداد مدقق جنائي على مستوى عالي من الخبرة والتأهيل يقوم بتقديم تقرير عن المهمة المكلف بها مدعم بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد القضاء في إقرار الحق وتحقيق العدالة.
- يساهم في زيادة كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي، وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق، واكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية.
- يساهم في الفصل في النزاعات ذات الطابع المالي من خلال التحقيقات الداخلية المتعلقة بالغش، وهدف مثل هذه التحقيقات هو جمع الحقائق التي تؤدي إلى تقدير معقول للانتهاك المشكوك فيه، ثم على الإدارة اتخاذ قرار لتصحيح الموقف، بذلك ومن خلال تحقيق داخلي فعال يمكن للإدارة مواجهة وضع صعب محتمل وتقاضي إجراء تحقيق حكومي. (باحمي و عبد الرحمن، 2018، صفحة 271)

3.2 أهداف التدقيق الجنائي: تتمثل أهداف التدقيق الجنائي بالآتي: (عبد الرحمن، صفحة 119)

- تحديد المناطق أو الأنشطة غير القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش.

- جميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأي فني مهني محايد يساعد على تأييد الدعاوى القضائية.
- توفير مدققين جنائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والتدقيق ومهارات التحريات في ظل المعرفة القانونية حتى يكونوا فاحصين أو خبراء أو مستشارين يساهمون في تأييد الدعاوى القضائية وتنوير القضاء ومساعدته على إقرار الحق وتحقيق العدالة.
- حماية المال العام من الغش والاحتيال وسوء الاستخدام والمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية وظيفة التدقيق الخارجي.

- استخدام نتائج عمل المدقق الجنائي من معلومات مالية في عملية تسوية أو ترشيد قرار حكم لجنة التحكيم.
- يهدف التدقيق الجنائي إلى معرفة أين ذهبت أموال الغير، والكيفية التي ذهبت بها، ومن المسؤول عن حالات الغش، فالتدقيق الجنائي يساعد الدول على مكافحة حالات الفساد والغش، بالإضافة إلى تقديم التحليلات الملائمة من خلال استخدام مهارات التدقيق الجنائي أو التفتيشي وكذلك مهارات التدقيق والفحص. (باحمي و عبد الرحمن، 2018، صفحة 272)

- التحري عن عمليات الاحتيال واكتشافها والذي يعد من أهم أهداف التدقيق الجنائي، فضلا عن اكتشاف حالات التهرب من الالتزامات المالية أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المالية. وفي بعض الحالات اكتشاف الاحتيال يتطلب كشف هوية الجاني، وكذلك تستعمل الوثائق المالية كدليل تقدم لدعم دعوة قضائية لمنع المتهم من التسبب في مزيد من الضرر، وكذلك السعي إلى التعويض إذا تم تحديد هوية الشخص المسؤول. (ساكار ظاهر و حمه سعيد، 2017، صفحة 369)

- تحديد مقدار الخسائر والأضرار الاقتصادية المتكبدة أو المحتملة وجمع الأدلة المالية التي ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم المطالبات القانونية لاستردادها. فضلا عن تتبع الموجودات المفقودة وتحديد مواقعها لغرض استردادها وتحديد المسؤول عن ارتكاب الاحتيال. (ساكار ظاهر و حمه سعيد، 2017، صفحة 369)

4.2 مجالات وخدمات التدقيق الجنائي:

تتمثل أهم مجالات التدقيق الجنائي فيما يلي: (سعودي، 2015، صفحة 763)

- التحري عن الغش والتلاعب في التقرير المالي وتقديم الأدلة المناسبة.
- فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحري الثغرات أو نقاط الضعف التي تستخدم في الغش والتلاعب.
- تقدير الخسائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين.
- تقييم الشركات في حالة وجود نزاع يستدعي دراسة بعض البنود المتنازع عليها لعدة فترات مالية.
- الفحص الشامل للأنشطة محل الغش أو الفساد.
- تقييم مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات الخاصة بالهبات والتبرعات والإعانات الحكومية.
- تقييم الشركة في حالة التصفية وتقدير حقوق الدائنين وأولوية السداد.
- تقدير الأرباح المفقودة نتيجة الفرص الضائعة على الشركة.

- المخالفات المحاسبية.
- مكافحة عمليات غسل الأموال.
- التحقق من حالات إشهار الإفلاس الخاصة بالشركات.
- التحقيق في عمليات الرشاوى.
- التحقيق في اختلاس الأموال.
- فحص منازعات الضرائب.
- التحقيق في جرائم الفساد المالي والإداري.
- تقديم الاستشارات لوضع استراتيجيات منع الاحتيال والغش في الشركات.
- تحليل وتقييم المعاملات التجارية.
- تقديم الاستشارات لحل المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعاوى المدنية.

إن مجالات التدقيق الجنائي أعلاه لا تخرج عن نطاق نوعين من الخدمات وهما: خدمات التقصي وخدمات دعم التقاضي. فخدمات التقصي تشمل كل خدمات الفحص القانوني غير المتعلقة بعمليات التقاضي الفعلية أو المحتملة، وتشمل على أداء التحليلات والتقصيات، والتي قد تستخدم المهارات نفسها المستخدمة في خدمات الدعم القانوني باستثناء عدم استخدامها في عمليات التقاضي. أما خدمات دعم التقاضي فتعترف بدور المدقق الجنائي كشاهد خبير أو كمستشار، وتتضمن توفير مساعدة في الإجراءات التشريعية أو القانونية المحتملة أو المعلقة أو الفعلية أمام قاضي التحقيق بغرض الوصول إلى حل للمنازعات بين مختلف أطراف النزاع. وتحتوي خدمات دعم التقاضي على الخدمات التالية: خدمات الشاهد الخبير، الخدمات الاستشارية، خدمات أخرى مثل: قاضي خبير أو محكم خاص أو خبير محكمة أو حكم على تصرفات العميل. (راضي، 2011، الصفحات 24-26)

3. المهارات الواجب توفرها في المدقق الجنائي:

يجب على المدققين الجنائيين أن يكون لديهم على الأقل حد أدنى من المعارف والمهارات في المجالات الآتية: (الوكيل، 2018، الصفحات 29 - 30)

1.3 المعرفة المحاسبية:

تساعد المعرفة المحاسبية المدقق الجنائي على تحليل وتفسير المعلومات المالية المتعلقة بالجرائم المالية، سواء كان ذلك متعلق بعمليات تبييض الأموال أو عمليات إفلاس أو مخطط اختلاس الأموال ويشمل ذلك أيضا معرفة الضوابط الداخلية السليمة مثل الضوابط المتعلقة بالحوكمة.

2.3 مهارات التدقيق:

يعتبر الإلمام بمهارات وأساليب التدقيق ذات أهمية قصوى للمدقق الجنائي والذي يجب أن يكون مدربا ومؤهلا علميا وعمليا، وذلك لأن طبيعة التدقيق الجنائي تتطلب جمع الأدلة والمعلومات ذات الصلة والتحقق منها خاصة

في ظل القضايا المنظورة أمام المحاكم والتي يجب أن تكون مدعومة بالأدلة الكافية.

3.3 المعرفة القانونية:

معرفة المدقق الجنائي بالأمر القانوني أمر بالغ الأهمية لنجاحه في أداء مهامه، حيث يتيح إلمام المدقق الجنائي بالقوانين وإجراءات المحاكم إلى تحديد نوع الأدلة اللازمة للوفاء بالمعايير القانونية التي يحتاجها القاضي والتي تعينه على الفصل في القضايا المختلفة.

4.3 المهارات التحقيقية:

مثل مهارات المقابلات والاستجوابات والقدرة على التحليل والتقييم والربط بين الأحداث، والقدرة على التخيل والتفكير ومحاكاة أسلوب مرتكبي الجرائم المالية، القدرة على التحري والتتبع، والتي يقوم فيها المدقق الجنائي بدمج الجوانب المالية بالجوانب القانونية.

5.3 المعرفة المتعلقة بعلم الجريمة:

ويتضمن ذلك الإلمام بعلم الجريمة والقوانين الجنائية، بالإضافة إلى دراسة علم النفس لمرتكبي الجرائم المالية لأن مهارات التحقيق الفعالة تعتمد في الغالب على معرفة الدوافع والضغوط التي يعاني منها الجاني.

6.3 معرفة ومهارة تكنولوجيا المعلومات:

يعد إلمام المدقق الجنائي بالتقنيات الحديثة وتكنولوجيا المعلومات من الأمور الهامة والضرورية لأداء مهامه في ظل بيئة الأعمال الرقمية ووجود بعض البيانات والأدلة والجرائم المالية التي تأخذ شكلا إلكترونيا مثل جريمة تبييض الأموال والتي يعتمد مرتكبوها على تكنولوجيا المعلومات في ارتكاب جرائمهم، بما يستدعي أن يكون المدقق الجنائي على تواصل دائم بخبراء أجهزة الحاسب وبرامجه المتطورة لاكتساب الخبرة والمعرفة المستمرة بما هو جديد.

7.3 مهارات الاتصال الشفهية:

أي قدرة المدقق الجنائي على التواصل الشفهي عند تقديم شهادته كخبير، أو عند شرح الأسس العامة وأفكاره الأساسية لوجهة نظره المقدمة.

8.3 مهارات الاتصال الكتابية:

تكون مهمة ومطلوبة من المدققين الجنائيين بحيث يمكن نقل نتائج تحقيقاتهم وتحليلاتهم بشكل واضح وصحيح إلى مستخدمي خدماتهم، وذلك من خلال كتابة التقارير والرسوم البيانية والجداول وغيرها.

4. الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الجزائر:

الخبير المحاسب حسب نص المادة 18 من القانون 10-01 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر: "يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات". (القانون 10-01، 2010، صفحة 6)

كما تنص المادة 19 من قانون 01-10 (القانون 01-10، 2010، صفحة 6) على أن الخبير المحاسب هو المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

أما محافظ الحسابات فحسب المادة 22 من القانون 01-10: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". (القانون 01-10، 2010، صفحة 7)

قد يكلف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بمهام الخبرة القضائية في النزاعات ذات الطبيعة المالية، فحسب المادة 13 من قانون 01-10 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر: "يمكن أن يعين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقاً لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية". (القانون 01-10، 2010، صفحة 6)

مما سبق يتضح أن الخبرة القضائية المحاسبية تمثل أحد خدمات دعم التقاضي الذي يمثل عنصراً من عناصر التدقيق الجنائي، يقوم بها في الجزائر الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات المسجلون بالمجالس القضائية، غير أنه في حالات استثنائية قد يقوم القاضي بتعيين خبراء غير مسجلين بالجدول، كما نصت على ذلك المادة 144 من قانون الإجراءات الجزائية: "يختار الخبراء من الجدول الذي تعده المجالس القضائية بعد استطلاع رأي النيابة العامة، وتحدد الأوضاع التي يجري بها قيد الخبراء أو شطب أسمائهم بقرار من وزير العدل، ويجوز للجهات القضائية بصفة استثنائية أن تختار بقرار مسبب خبراء ليسوا مقيدين في أي من هذه الجداول" (الأمانة العامة للحكومة، 2007، صفحة 59).

5. واقع مهارات التدقيق الجنائي لدى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر:

سنتعرف في هذه الدراسة على واقع مهارات التدقيق الجنائي (مهارات المحاسبة والتدقيق، مهارات القانون وإجراء التحقيقات، مهارات مكافحة الاحتيال، مهارات تكنولوجيا المعلومات، مهارات الاتصال، مهارات أخرى) لدى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

1.5 حدود الدراسة:

أجريت الدراسة الميدانية في الجزائر، حيث اقتصرت على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وذلك في المدة ما بين 1 جانفي 2021 و 15 أفريل 2021.

2.5 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، والبالغ عددهم 331 خبير محاسب و 2571 محافظ حسابات (مقرر وزير المالية رقم 03، 2020)، وتم توزيع الاستبيان على أفراد عينة الدراسة. وبسبب صعوبة الاتصال المباشر بالأفراد وهذا نظراً لعامل الوقت والجهد والتكلفة، تم الاتصال بالخبراء المحاسبين

ومحافظي الحسابات عن طريق البريد الإلكتروني، وكذلك الإرسال والنشر عبر الفايبر، ولقد تم استرجاع 79 استمارة استبيان صالحة للتحليل بواقع 52 محافظ حسابات و27 خبير محاسب.

ومما هو معمول به في الدراسات المنهجية ويمكن الاسترشاد به من أجل تحديد حجم العينة المطلوب أنه في حالة استخدام الانحدار المتعدد أو الاختبارات المماثلة له، فإن حجم العينة يجب أن يكون أضعاف متغيرات الدراسة ويفضل أن يكون حجم العينة 10 أضعاف متغيرات الدراسة. (عبيدات، أبو نصار، و مبيضين، 1999، صفحة 99)

وفي دراستنا هذه تم تقسيم مهارات التدقيق الجنائي إلى 06 متغيرات مضروب في 10 أضعاف نحصل على 60 مشاهدة أقل من العدد الفعلي للاستبيانات المسترجعة 79.

4.5 أداة الدراسة:

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة، بحيث صمم بناء على مقياس ليكرت الخماسي، ويتكون من جزئين، يحتوي الجزء الأول على المتغيرات الشخصية والوظيفية، أما الجزء الثاني فيشمل العبارات المتعلقة بموضوع الدراسة.

5.5 متغيرات الدراسة:

تشمل متغيرات الدراسة مهارات التدقيق الجنائي وهي: مهارات المحاسبة والتدقيق، ومهارات القانون وإجراء التحقيقات، مهارات مكافحة الاحتيال، مهارات تكنولوجيا المعلومات، مهارات الاتصال، ومهارات أخرى.

6.5 الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة بيانات الدراسة: وتتمثل فيما يلي:

- التكرار والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة.
- معامل ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبيان.
- الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار t للعينة الواحدة لتحليل عبارات الاستبيان.
- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق المحتوى لفقرات الاستبيان.
- اختبار ستودنت لعينتين مستقلتين واختبار تحليل التباين الأحادي لإثبات وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تعود إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية.
- الأهمية النسبية تم تحديدها وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، كما يلي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى للمقياس} - \text{الحد الأدنى للمقياس}}{\text{عدد المستويات}} = \frac{5-1}{3} = 1.33$$

تتمثل المستويات في: المستوى المنخفض، المستوى المتوسط والمستوى المرتفع، كما يلي:

✓ الفئة الأولى وتشمل المستوى المنخفض، وتمثل العبارات التي حصلت على متوسطات حسابية أقل من

$$2.34 (2.33 = 1.33 + 1).$$

مهارات التدقيق الجنائي لدى مهنيي المحاسبة في الجزائر-دراسة ميدانية-

✓ الفئة الثانية وتشمل المستوى المتوسط، وتمثل العبارات التي تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 2.34 و 3.66 ($3.66 = 1.33 + 2.33$).

✓ الفئة الثالثة وتشمل المستوى المرتفع، وتمثل العبارات التي حصلت على متوسطات حسابية أكبر من 3.66 ($5 = 1.33 + 3.67$).

7.5 صدق الاستبيان:

من الطرق المستخدمة في التأكد من صدق الاستبيان، ما يسمى بصدق الاتساق الداخلي للاستبيان، وهو مؤشر إحصائي لصدق البناء الداخلي للاستبيان، والذي يشير إلى قوة الارتباط بين عبارات البعد الواحد والذي يتعلق بقياس سمة محددة أو قوة الارتباط بين البعد الواحد الذي يعبر عن جانب واحد من جوانب عدة لسمة ما والمجموع الإجمالي للأبعاد التي تعبر في مجموعها عن السمة الكلية. ويقاس صدق الاتساق الداخلي لل فقرات بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة وبين بعدها، أو بين كل بعد ومجموع الأبعاد. (السر، 2021، صفحة 90)

جدول رقم (01): معامل الارتباط بين كل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه

البعد	رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
مهارات المحاسبة والتدقيق	01	المعرفة الجيدة بتطورات علم المحاسبة وخاصة ما تعلق منها بالمعايير المحاسبية الدولية	0.842**	0.000
	02	الخبرة الكافية بتدقيق الحسابات	0.885**	0.000
	03	الخبرة الكافية بمدخل وطرق المحاسبة الاحتمالية المضللة	0.547**	0.000
مهارات القانون وإجراء التحقيقات	04	المعرفة بنظم الرقابة الداخلية	0.478**	0.000
	05	معرفة بالقانون الجنائي والمدني	0.772**	0.000
	06	معرفة بالنظام القانوني وإجراءات المحاكم	0.842**	0.000
	07	الحس الاستقصائي	0.769**	0.000
	08	المعرفة بالتحقيق والبحث والتحري الكافي	0.729**	0.000
	09	القدرة على البحث ما وراء الأرقام	0.840**	0.000
	10	المعرفة بأنواع وأساليب الاحتيال	0.756**	0.000
	11	المعرفة بأدوات منع وكشف الاحتيال	0.653**	0.000
	12	تقييم خطر الاحتيال	0.642**	0.000
مهارات مكافحة الاحتيال	13	تحديد مؤشرات وجود الاحتيال داخل المنظمات	0.513**	0.000
	14	مهارات اكتشاف البيانات الالكترونية	0.801**	0.000
	15	استخدام الأنترنت كمصدر للمعلومات	0.584**	0.000

0.000	0.565**	تحديد جرائم الأنترنت وجرائم الحاسوب	16	مهارات
0.000	0.427**	دراسة وتقييم أساليب الرقابة المحوسبة	17	تكنولوجيا المعلومات
0.000	0.657**	مهارات الاتصال الشفهي	18	مهارات
0.000	0.806**	مهارات التواصل الكتابي الفعال	19	الاتصال
0.000	0.771**	استخدام مهارات الاستماع	20	
0.000	0.717**	القدرة على التفاعل مع فريق العمل	21	
0.000	0.807**	الإلمام بنظريات علم النفس المرتبطة بالسلوك الإجرامي	22	مهارات
0.000	0.572**	تحليل اجابات المدانين نفسيا وربطها بعلم الاجرام	23	أخرى
0.000	0.760**	مهارات لغة الجسد والطبيعة الإنسانية	24	
0.000	0.407**	توفر التفكير المنظم والمنهجي لحل المنازعات القضائية	25	

(**) الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات المعالجة الإحصائية باستخدام برنامج SPSS إصدار 25

يظهر من الجدول أن جميع معاملات الارتباط بين كل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه هي قيم ذات دلالة إحصائية حيث يتبين أن مستوى الدلالة يساوي 0.00 أقل من 0.05 وهذا يدل على أن جميع عبارات الاستبيان صادقة لما وضع لقياسه.

جدول رقم (02): معامل الارتباط بين كل بعد ومجموع الأبعاد

الرقم	البعد	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	مهارات المحاسبة والتدقيق	0.794**	0.000
2	مهارات القانون وإجراء التحقيقات	0.892**	0.000
3	مهارات مكافحة الاحتيال	0.780**	0.000
4	مهارات تكنولوجيا المعلومات	0.843**	0.000
5	مهارات الاتصال	0.879**	0.000
6	مهارات أخرى	0.862**	0.000

(**) الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات المعالجة الإحصائية باستخدام برنامج SPSS إصدار 25

من الجدول يتبين أن جميع معاملات الارتباط دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.01، وبذلك تعتبر جميع أبعاد الاستبيان صادقة لما وضع لقياسه.

8.5 ثبات الاستبيان:

عندما يتم تطبيق الاستبيان أكثر من مرة على نفس الأشخاص وفي ظروف متشابهة، ونجد أن التطبيق المتكرر له أظهر نفس النتائج، فإن ذلك مؤشر على ثباته. ويقاس الثبات من خلال ما يسمى معامل الثبات. (السر، 2021، صفحة 95)

ومن بين أساليب قياس ثبات الاستبانة أسلوب ألف كرونباخ، وهو الذي تم الاعتماد عليه في هذه الدراسة من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (03): معامل الثبات ألفا كرونباخ

البيان	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
مهارات المحاسبة والتدقيق	04	0.660
مهارات القانون وإجراء التحقيقات	05	0.847
مهارات مكافحة الاحتيال	04	0.529
مهارات تكنولوجيا المعلومات	04	0.545
مهارات الاتصال	04	0.711
مهارات أخرى	04	0.548
جميع عبارات الاستبيان	25	0.922

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات المعالجة الإحصائية باستخدام برنامج SPSS إصدار 25

من خلال الجدول يتبين أن معامل ألفا كرونباخ لكل بعد من الأبعاد أكبر من 0.51، ومعامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان يساوي 0.922، ما يدل على أن درجة ثبات أداة الدراسة مناسبة. حيث أكد (Nunally) أن 0.51 قيمة مقبولة للثبات (القحطاني، 2004، صفحة 371) كما ورد في (عرايبي، 2017-2018، صفحة 416).

9.5 وصف خصائص عينة الدراسة:

لقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية كما يلي:

جدول رقم (04): الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

النسب المئوية (%)	التكرارات	الفئة	الخصائص الشخصية
88.6	70	ذكر	النوع
11.4	9	أنثى	
24.1	19	ليسانس	المؤهل العلمي
17.7	14	ماستر	
29.1	23	ماجستير أو مايعادله	
29.1	23	دكتوراه	
64.6	51	محاسبة	التخصص
15.2	12	مالية	
20.3	16	اقتصاد	
65.8	52	محافظ حسابات	الوظيفة
34.2	27	خبير محاسب	
17.7	14	أقل من 5 سنوات	الخبرة
51.9	41	من 5 إلى 15 سنة	
19.0	15	من 16 إلى 25 سنة	
11.4	9	أكبر من 25 سنة	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات المعالجة الإحصائية باستخدام برنامج SPSS إصدار 25

من خلال الجدول يتبين أن عينة الدراسة يمثلها محافظو الحسابات والخبراء المحاسبون بنسبة 65.8 و34.2% على التوالي، يمثل الذكور منهم الأغلبية بنسبة 88.6% و11.4% بالنسبة للإناث، يتركزون في فئة الخبرة من 5 إلى 15 سنة بنسبة 51.9%، وشكلت فئات الخبرة: من 16 إلى 25 سنة، وأقل من سنوات 5 وأكبر 25 سنة ما نسبته 19% و17.7% و11.4% على التوالي مما يدل على أن خبرة عينة الدراسة متوسطة. كما يتوفر هؤلاء على مؤهلات علمية ذات كفاءة، حيث أن ما نسبته 24.1% يحوزون على مؤهل ليسانس، بينما حملة الماستر نسبتهم 17.7% وحملة الماجستير وما يعادله والدكتوراه يمثلون النسبة المتبقية بالتساوي. إن أغلبية عينة الدراسة تخصصاتهم تتراوح ما بين: المحاسبة بنسبة 64.3% والمالية بنسبة 15.2% والاقتصاد

مهارات التدقيق الجنائي لدى مهنيي المحاسبة في الجزائر-دراسة ميدانية-

بنسبة 20.3% وهذا ما يتوافق والمهنة التي يشغلونها.

10.5 اتجاه أفراد العينة حول مدى توفرهم على مهارات التدقيق الجنائي:

لمعرفة واقع توفر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر على مهارات التدقيق الجنائي، تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وكذا اختبار t لعينة واحدة باستخدام وسط فرضي 3 والذي يمثل القيمة الوسطى من تدرج ليكارت الخماسي، ومستوى الأهمية، والجدول الموالي يوضح نتائج ذلك.

جدول رقم (05): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة t ومستوى الدلالة ومستوى الأهمية

لمهارات التدقيق الجنائي

الرقم	فقرات الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	مستوى الأهمية
1	المعرفة الجيدة بتطورات علم المحاسبة وخاصة ما تعلق منها بالمعايير المحاسبية الدولية	4.1519	1.32131	7.749	0.000	مرتفع
2	الخبرة الكافية بتدقيق الحسابات	4.0127	1.06811	8.427	0.000	مرتفع
3	الخبرة الكافية بمداخل وطرق المحاسبة الاحتيالية المضللة	4.5190	0.61729	21.872	0.000	مرتفع
4	المعرفة بنظم الرقابة الداخلية	4.3291	0.74630	15.829	0.000	مرتفع
	مهارات المحاسبة والتدقيق	4.2532	0.68815	16.186	0.000	مرتفع
5	معرفة بالقانون الجنائي والمدني	4.2278	0.79983	13.645	0.000	مرتفع
6	معرفة بالنظام القانوني وإجراءات المحاكم	4.1519	0.81789	12.518	0.000	مرتفع
7	الحدس الاستقصائي	4.2278	1.07357	10.165	0.000	مرتفع
8	المعرفة بالتحقيق والبحث والتحري الكافي	3.7215	1.13156	5.667	0.000	مرتفع
9	القدرة على البحث ما وراء الأرقام	4.3544	0.92040	13.080	0.000	مرتفع
	مهارات القانون وإجراء التحقيقات	4.2532	0.75416	13.397	0.000	مرتفع
10	المعرفة بأنواع وأساليب الاحتيال	3.8608	0.97052	7.883	0.000	مرتفع
11	المعرفة بأدوات منع وكشف الاحتيال	2.5316	0.93144	-4.469	0.000	متوسط
12	تقييم خطر الاحتيال	4.2025	0.79065	13.518	0.000	مرتفع

منخفض	0.000	-21.458	0.52955	1.7215	13	تحديد مؤشرات وجود الاحتيال داخل المنظمات
متوسط	0.189	1.326	0.53040	3.0791	مهارات مكافحة الاحتيال	
مرتفع	0.000	7.672	1.11451	3.9620	14	مهارات اكتشاف البيانات الالكترونية
مرتفع	0.000	12.129	0.81630	4.1139	15	استخدام الأنترنت كمصدر للمعلومات
مرتفع	0.000	16.035	0.81391	4.4684	16	تحديد جرائم الأنترنت وجرائم الحاسوب
منخفض	0.000	-11.595	0.90241	1.8228	17	دراسة وتقييم أساليب الرقابة المحوسبة
متوسط	0.000	9.475	0.56105	3.5981	مهارات تكنولوجيا المعلومات	
مرتفع	0.000	16.308	0.69682	4.2785	18	مهارات الاتصال الشفهي
مرتفع	0.000	11.364	0.98017	4.2532	19	مهارات التواصل الكتابي الفعال
مرتفع	0.000	10.326	1.04600	4.2152	20	استخدام مهارات الاستماع
مرتفع	0.000	18.773	0.64127	4.3544	21	القدرة على التفاعل مع فريق العمل
مرتفع	0.000	18.031	0.62864	4.2753	مهارات الاتصال	
مرتفع	0.000	7.470	1.06933	3.8987	22	الإلمام بنظريات علم النفس المرتبطة بالسلوك الإجرامي
مرتفع	0.000	15.981	0.79556	4.4304	23	تحليل اجابات المدانين نفسيا وربطها بعلم الاجرام
مرتفع	0.000	9.733	0.95942	4.0506	24	مهارات لغة الجسد والطبيعة الإنسانية
منخفض	0.000	-13.649	0.75838	1.8354	25	توفر التفكير المنظم والمنهجي لحل المنازعات القضائية
متوسط	0.000	8.353	0.58926	3.5538	مهارات أخرى	
مرتفع	0.000	13.031	0.51012	3.7479	مهارات التدقيق الجنائي	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات المعالجة الإحصائية باستخدام برنامج SPSS إصدار 25

يتضح من الجدول أن أفراد عينة الدراسة يتفرون على مهارات التدقيق الجنائي، حيث بلغت قيمة t المحسوبة 13.031 وهي أكبر من قيمتها الجدولية المقدره ب: 4.3، كما أن المتوسط الحسابي بلغ 3.7479 والانحراف المعياري 0.51012، لذا فإن استجابة أفراد العينة لعبارات الاستبيان ككل كانت على العموم مرتفعة. تراوحت درجات الموافقة لأبعاد الدراسة بين الموافقة المرتفعة والموافقة المتوسطة، إذ احتلت مهارات الاتصال المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.2753 وانحراف معياري 0.62864، فحافظو الحسابات والخبراء المحاسبون في الجزائر يمتلكون مهارات القدرة على التفاعل مع فريق العمل وكذا مهارات الاتصال الشفهي والاتصال الكتابي بالإضافة إلى مهارات الاستماع بدرجة كبيرة.

أما مهارات المحاسبة والتدقيق فجاءت في المرتبة الثانية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.2532 والانحراف المعياري 0.68815، لذا فإن أفراد عينة الدراسة يحوزون على: الخبرة الكافية بمداخل وطرق المحاسبة الاحتمالية المضللة، المعرفة بنظم الرقابة الداخلية، والمعرفة الجيدة بتطورات علم المحاسبة وخاصة ما تعلق منها بالمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى الخبرة الكافية بتدقيق الحسابات، حيث كانت درجات الموافقة مرتفعة.

أما مهارات القانون وإجراء التحقيقات فاحتلت المرتبة الثالثة، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.2532 والانحراف المعياري 0.63503، فحافظو الحسابات والخبراء المحاسبون في الجزائر يتفرون على مهارات: القدرة على البحث ما وراء الأرقام، والمعرفة بالقانون الجنائي والمدني، والحدس الاستقصائي، المعرفة بالنظام القانوني وإجراءات المحاكم، وكذا المعرفة بالتحقيق والبحث والتحري الكافي بدرجة مرتفعة.

جاءت في المرتبة الرابعة مهارات تكنولوجيا المعلومات بمستوى متوسط إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.5981 والانحراف المعياري 0.56105، لذا فإن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بمهارات عالية في: تحديد جرائم الأنترنت وجرائم الحاسوب، استخدام الأنترنت كمصدر للمعلومات، مهارات اكتشاف البيانات الالكترونية، أما مهارات دراسة وتقييم أساليب الرقابة المحوسبة فقد كانت الاستجابة نحوها منخفضة حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 1.8228، كما بلغت قيمة t -11.595 وهي أقل من قيمتها الجدولية والتي تساوي 4.3 مما يدل على أن عينة الدراسة لا تتوفر على مهارات دراسة وتقييم أساليب الرقابة المحوسبة.

إن استجابة أفراد عينة الدراسة للمهارات الأخرى جاء في المرتبة الخامسة بدرجة موافقة متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.5538 والانحراف المعياري 0.58926، ومع ذلك فإن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر يتفرون على مهارات عالية في: تحليل اجابات المدانين نفسيا وربطها بعلم الاجرام، ومهارات لغة الجسد والطبيعة الإنسانية، الإلمام بنظريات علم النفس المرتبطة بالسلوك الإجرامي، أما مهارات التفكير المنظم والمنهجي لحل المنازعات القضائية فلا يتفرون عليها نظرا لأن قيمة t المحسوبة البالغة -13.649 - أقل من قيمتها الجدولية المساوية ل: 4.3.

أما مهارات مكافحة الاحتيال فجاءت في المرتبة الأخيرة بدرجة موافقة متوسطة إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.0791 والانحراف المعياري 0.53040، ونظرا لأن قيمة t المحسوبة والتي تساوي 1.326 أقل من قيمتها الجدولية

البالغة 4.3 فإن مهنيي المحاسبة في الجزائر لا يحوزون على مهارات مكافحة الاحتيال، على الرغم من الموافقة المرتفعة حول مهارات تقييم خطر الاحتيال وكذا المعرفة بأنواع وأساليب الاحتيال.

11.5 الفروق ذات الدلالة الإحصائية في الإجابات تبعا للمتغيرات الشخصية والوظيفية:

لمعرفة مدى وجود اختلافات في إجابات أفراد عينة الدراسة حول مهارات التدقيق الجنائي تعود إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة) سيتم استخدام اختبارين إحصائيين: اختبار t لعينتين مستقلتين "Independent samples t- test"، واختبار التباين الأحادي "one way anova".

جدول رقم(06): اختبار "Independent samples t- test" لمعرفة دلالة الاختلافات في متوسطات إجابات أفراد العينة حول مهارات التدقيق الجنائي تبعا للجنس والوظيفة

اختبار t لتجانس المتوسطات				اختبار Leven's لتجانس التباين		البيان
فرق	مستوى	درجة	قيمة t	مستوى الدلالة	قيمة F	المتغيرات
المتوسطات	الدلالة sig	الحرية	المحسوبة		المحسوبة	الشخصية والوظيفية
		df				
- 0.12604	0.489	77	- 0.695	0.499	0.461	النوع
0.01711	0.889	77	0.141	0.647	0.211	الوظيفة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات المعالجة الإحصائية باستخدام برنامج SPSS إصدار 25

من الجدول رقم (06) يتضح وجود تجانس حسب النوع بين الذكور والإناث، فقيمة الدلالة لمهارات التدقيق الجنائي 0.64 أكبر من 0.05، كما أن احتمالات المعنوية لاختبار t للفرق بين المتوسطين 0.489 والتي بدورها تؤكد على عدم وجود اختلاف. أما بالنسبة لمتغير الوظيفة فهناك تجانس بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، فالقيمة المعنوية لمهارات التدقيق الجنائي 0.647 أكبر من 0.05 ومستوى الدلالة لاختبار t للفرق بين المتوسطين 0.889 أكبر من 0.05 مما يؤكد عدم وجود فروق حسب الوظيفة.

مهارات التدقيق الجنائي لدى مهنيي المحاسبة في الجزائر -دراسة ميدانية-

جدول رقم (07): تحليل التباين الأحادي لاختبار دلالة الاختلافات في متوسطات إجابات أفراد العينة حول مهارات التدقيق الجنائي تبعا للمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة

مستوى الدلالة	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجة الحرية df	مصدر التباين	المتغيرات الشخصية والوظيفية
0.760	0.391	0.104	0.312	3	بين المجموعات	المؤهل العلمي
		0.266	19.985	75	داخل المجموعات	
		-	20.297	78	المجموع الكلي	
0.063	2.869	0.713	1.425	2	بين المجموعات	التخصص
		0.248	18.872	76	داخل المجموعات	
		-	20.297	78	المجموع الكلي	
0.953	0.111	0.030	0.090	3	بين المجموعات	الخبرة
		0.269	20.207	75	داخل المجموعات	
		-	20.297	78	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات المعالجة الإحصائية باستخدام برنامج SPSS إصدار 25

يتضح من الجدول رقم (07) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة لمهارات التدقيق الجنائي تعود

إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية: المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، حيث أن قيم الدلالة

للمتغيرات على التوالي: 0.760، 0.063، 0.953 أكبر من 0.05 المستوى المعتمد للدراسة.

6. الخاتمة:

يعتبر الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات من مهنيي المحاسبة في الجزائر الذين بإمكانهم ممارسة الخبرة القضائية المحاسبية التي تدخل ضمن خدمات الدعم القضائي والتي بدورها تمثل عنصرا من عناصر التدقيق الجنائي، لذا تتطلب ممارسة التدقيق الجنائي مهارات عديدة، ينبغي توفرها في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يتوفر الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات في الجزائر عموما على مهارات التدقيق الجنائي.
- يمتلك الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات مهارات: المحاسبة والتدقيق، القانون وإجراء التحقيقات، مهارات الاتصال، تكنولوجيا المعلومات، والمهارات الأخرى.
- لا يحوز الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات في الجزائر على:

✓ مهارات مكافحة الاحتيال؛

✓ مهارات توفر التفكير المنظم والمنهجي لحل المنازعات القضائية؛

✓ مهارات دراسة وتقييم أساليب الرقابة المحوسبة؛

✓ مهارات تحديد مؤشرات وجود الاحتيال داخل المنظمات؛

✓ المعرفة بأدوات منع وكشف الاحتيال.

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مهارات التدقيق الجنائي تعود إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية: النوع، الوظيفة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية.

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، يمكننا تقديم الاقتراحات التالية:

- المحافظة على مهارات التدقيق الجنائي المكتسبة وتعزيزها عن طريق التدريب.
- العمل على كسب المعرفة والخبرات في مجال مكافحة الاحتيال خاصة أدوات منع وكشف الاحتيال، وتحديد مؤشرات وجود الاحتيال داخل المنظمات.
- ضرورة توفير مهارات التفكير المنظم والمنهجي لحل المنازعات القضائية.
- العمل على كسب مهارات دراسة وتقييم أساليب الرقابة المحوسبة.
- المشاركة في الندوات والمؤتمرات العلمية لكسب معرفة حول التدقيق الجنائي.
- إدراج تخصص جديد ضمن أقسام المحاسبة والتدقيق في الجامعات الجزائرية يتضمن التدقيق الجنائي، وذلك من أجل إعداد خريجين يمتلكون المعرفة الكافية لممارسة التدقيق الجنائي.

7. قائمة المراجع:

1. السر، خالد خميس عاشور. (2021). الإحصاء الاستدلالي وتطبيقاته باستخدام برنامج SPSS. كلية التربية، جامعة الأقصى. غزة. فلسطين.
2. الوكيل، حسام السعيد. (2018). مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية -دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، المجلد. 22 العدد 06. كلية التجارة، جامعة عين شمس. القاهرة، مصر.
3. آدم محمد عبد القادر باحمي، و عبد الله عبد الرحمن عبد الرحمن. (2018). مؤهلات وأساليب المحاسب القضائي ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي في الشركات الصناعية الليبية. مجلة الدراسات العليا، المجلد 11. العدد(42-1). جامعة النيلين. الخرطوم السودان.
4. الأمانة العامة للحكومة. (2007). قانون الإجراءات الجزائية. الجزائر.

مهارات التدقيق الجنائي لدى مهنيي المحاسبة في الجزائر-دراسة ميدانية-

5. القانون 10-01. (2010). مؤرخ في 29 جوان، يتعلق بمهنيي المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد (42-2010).
6. راضي، محمد سامي. (2011). موسوعة المراجعة المتقدمة. دار التعليم الجامعي. الاسكندرية، مصر.
7. زهراء ناجي عبيد. (2018). دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية(العدد 107). جامعة بغداد، العراق.
8. سامح محمد لطفي سعودي. (2015). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات غسل الأموال-دراسة اختبارية. مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 19(العدد 03). كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
9. عبد الله عبد الرحمن عبد الرحمن. (2017). دور المحاسبة القضائية في التنبؤ بحدوث الأزمات المالية. مجلة دراسات حوض النيل(العدد 19). جامعة النيلين. الخرطوم. السودان.
10. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد. (2019). دراسات في المراجعة الاستقصائية القضائية. دار التعليم الجامعي. الاسكندرية، مصر.
11. عمر أمين ساكار ظاهر، و يعقوب أحمد حمه سعيد. (2017). دور المحاسبة القضائية في رفع درجة المصداقية بالقوائم المالية "دراسة حالة في محاكم إقليم كوردستان. مجلة التقني، المجلد 30(العدد 4). الجامعة التقنية الوسطى. بغداد. العراق.
12. محفوظ عرابي. (2017-2018). دور الثقافة التنظيمية في تفعيل إدارة الجودة الشاملة بمؤسسات التعليم العالي-دراسة حالة عينة من الجامعات الجزائرية. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر.
13. محمد عبيدات، محمد أبو نصار، و عقلة مبيضين. (1999). منهجية البحث العلمي: القواعد والمراحل والتطبيقات. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
14. مقرر وزير المالية رقم 03. (2020). مؤرخ في 2020/01/23 المحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لعنوان نشاط 2020.وزارة المالية. الجزائر، على الرابط:
<http://www.cn-onec.dz/index.php/8-actualites/125-tableau-des-professionnels-exercice-2020>، تاريخ الاطلاع: 2021/2/9.
15. ACFE. (2014). Fraud examiners manual. Texas, USA: international edition.
16. Michael A , & others. (2015). essential of forensic accounting. New York, USA: American institute of certified public accountants.