



The role of the external auditor in reducing practices an hidden accounting through the mediating role of judicial oversight

Abstract

The research aims to provide a definitional framework for explaining the role of the external auditor through judicial oversight in reducing practices an hidden accounting. Explaining the factors that contribute to the existence of practices an hidden accounting for financial statements. In addition to determining the relationship between the external auditor's procedures in accordance with judicial oversight to limit practices an hidden accounting in the financial statements. In analyzing the general study model by determining the relationship between the independent variable, the external auditor's procedures according to judicial oversight, and the dependent variable, the factors that contribute to the presence of hidden accounting in the financial statements, the results of the questionnaire, amounting to (105) questionnaires, were analyzed according to the statistical analysis program (SPSS26). The research concluded that: Hidden accounting in financial statements occurs through capitalizing some expenses related to the current year and charging them to the coming years, or including expenses for fictitious revenues for the purpose of increasing profits or reducing losses for the purpose of influencing taxable income, in addition to having accountants and internal auditors record a fictitious sale at the end of the fiscal year and vice versa. Restrictions on registering revenues at the beginning of the next year. One of the most important recommendations is the necessity of activating the role of the external auditor through judicial oversight to identify illegal activities resulting from hidden accounting due to fraud and deception in the elements of the financial statements and to contribute to the interpretation of financial documents and assess the economic damage to other parties.

Information

Received: 1/3/2024
Revised: 20/3/2024
Accepted: 1/4/ 2024
Published: 6/7/2024

دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الخفية من خلال الدور الوسيط للرقابة القضائية

ا.م. د. وعد هادي عبد الحساني⁽¹⁾
ا. م. د. عقيل دخيل كريم الاعاجيبى⁽²⁾
م. بشرى حسن محمد التوبى⁽³⁾
كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة المثنى^(1,2,3)
د. حنان عبدالامير كاظم
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مستخلص : يهدف البحث الى تقديم اطار تعريفي عن بيان دور المدقق الخارجي عبر الرقابة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الخفية. وبيان العوامل المساهمة في وجود ممارسات المحاسبة الخفية في البيانات المالية. فضلا عن تحديد العلاقة بين اجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية للحد من ممارسات المحاسبة الخفية في البيانات المالية. وتحليلا لنموذج الدراسة العام من خلال تحديد العلاقة بين المتغير المستقل اجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية والمتغير التابع العوامل المساهمة في وجود المحاسبة الخفية في البيانات المالية وتم تحليل نتائج الاستبيان البالغة (105) استبانة وفق برنامج التحليل الاحصائي (SPSS26) وقد توصل البحث الى ان المحاسبة الخفية في البيانات المالية تكون عبر رسملة بعض المصاريف التي تخص السنة الحالية وتحملها على السنوات القادمة أو ادراج مصاريف لإيرادات وهمية لغرض زيادة الارباح أو تقليل الخسائر لغرض التأثير على الدخل الخاضع للضريبة فضلا عن قيام المحاسبين والمدققين الداخليين في اثبات قيود وهمية عن عملية بيع في نهاية السنة المالية وعكس قيود تسجيل الايراد في بداية السنة القادمة. ومن اهم التوصيات هي ضرورة تفعيل دور المدقق الخارجي عبر الرقابة القضائية لتحديد الأنشطة غير القانونية الناتجة من ممارسات المحاسبة الخفية بسبب الاحتيال والغش في عناصر البيانات المالية والمساهمة في تفسير الوثائق المالية وتقييم الاضرار الاقتصادية التي لحقت بالأطراف الاخرى .

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، المحاسبة الخفية ، الرقابة القضائية. الرقيب القضائي

المقدمة:

نتيجة الفساح المالية التي طالت العديد من الشركات العالمية ظهرت الحاجة الى انشاء اليات رقابية لتوفير المزيد من الحماية للأطراف الخارجية وخاصة المستثمرين من خلال اعتماد مجموعة من القواعد والاجراءات الادارية والمالية بالاعتماد على مجموعة من المعايير والقوانين والانظمة للحفاظ على حقوق المساهمين وتأمين الحماية اللازمة لهم داخل الشركة.

وان الانتشار المتزايد لحالات الفساد والاحتيال ومنها اسلوب المحاسبة الخفية الذي يستند على استغلال الثغرات وكل حالات الغموض المصاحبة لتفسير المعايير المحاسبية من قبل ادارة ما ، ومن أجل اظهار

صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، مع الإخلال بجوهر النصوص والقواعد والمبادئ المحاسبية، لذلك أصبح التدقيق الخارجي من أهم المفاهيم التي قدمت للمهنة العديد فنقلتها من كونها عملية رقابية بحثة الى عملية ينبغي ان تتم ببراعة واتقان لرفع من جودة المعلومات المحاسبية.

فتسعى مهنة التدقيق الخارجي إلى إبداء الرأي الفني والمحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركات من خلال عملية منظمة تهدف لخدمة العديد من الأطراف ذوي العلاقة بالشركة، وإن الوصول إلى إنتاج قوائم مالية ذات جودة عالية والحد من ممارسات المحاسبة الخفية، يعد الهدف الأساسي للشركة ولتحقيق هذا الهدف لا بد من توافر متطلبات عديدة ولعلّ من

أهمها الرقابة والتدقيق، وانطلاقاً مما تقدم ولتحقيق أهداف البحث قسم البحث الى خمسة مباحث خصص الاول لمنهجية البحث، بينما كرس المبحث الثاني لعرض الاطار النظري للمدقق الخارجي وممارسات

منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث في ان اغلب الشركات لجأت الى العديد من الممارسات غير الصحيحة للمحاسبة لإعطاء صورة ايجابية عن نتائج اعمالها وتحقيق منافع شخصية على حساب جهات اخرى ، مما يستدعي المهتمين بمهنة التدقيق متابعة احتياجات المجتمع في مجال ممارسات هذه المهنة والتعرف على العوامل المؤثرة في اكتشاف الفساد ومسؤولية المدقق عن اكتشافها لتحسين جودة المعلومات المحاسبية وتحفيز المستثمرين الخارجيين على الاستثمار، وتبرز مشكلة البحث في التساؤل الجوهري الاتي (هل يوجد دور للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الخفية من خلال الدور الوسيط للرقابة القضائية؟) ويتفرع من التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية الاتية:

- ما هو مستوى تأثير ممارسات المحاسبة الخفية في البيانات المالية للشركات من وجهة نظر المختصين بالمحاسبة والتدقيق؟
- هل يوجد دور للتدقيق الخارجي وفق الرقابة القضائية للحد من ممارسات المحاسبة الخفية في البيانات المالية؟

ثانياً : أهمية البحث

يسعى البحث الى ابراز دور المدقق الخارجي في اظهار الأساليب المتبعة للقياس والمراقبة والتخفيف من حدة المحاسبة الخفية وإظهار وضع الشركة بشكل أفضل،

المحاسبة الخفية والرقابة القضائية المبحث الثالث كرس للجانب العملي والمبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

ومن أجل الحصول على معلومات مالية موثوقة وتعبر بعدالة عن الموقف المالي ومن الممكن الاعتماد عليها في صنع القرارات الاقتصادية وتجنبهم مخاطر الفساد التي تكون مخبأ بين طبقاتها ، والتنبيه لأهمية المحاسبة الخفية كونها أحد أهم الهواجس الشاغلة المدققين في الشركات والتي تؤثر بالدرجة الأولى على جودة العمل وذلك ضمن نظام شركة يهتم بموارده وأصوله وحمايتها.

ثالثاً : أهداف البحث

يسعى هذا البحث الى تحقيق الأهداف الآتية :

1. تقديم اطار تعريفي عن بيان دور المدقق الخارجي عبر الرقابة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الخفية.
 2. بيان العوامل المساهمة في وجود ممارسات المحاسبة الخفية للبيانات المالية.
 3. تحديد العلاقة بين اجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية للحد من ممارسات المحاسبة الخفية في البيانات المالية.
- رابعاً : فرضيات البحث: يقوم البحث على فرضيات مفادها :

✓ توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين دور المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية والحد من ممارسات المحاسبة الخفية في البيانات المالية

✓ توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية للتدقيق الخارجي وفق الرقابة القضائية للحد من ممارسات المحاسبة الخفية في البيانات المالية. **خامساً: منهج البحث:** اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على دراسة الحالة او الظاهرة ولكن بصورتها الحقيقية الموجودة في الواقع، فانه يصف الظاهرة وصفا رقميا لتوضيح

سادساً: المخطط الافتراضي للبحث:

مقدار تلك الظاهرة او حتى حجمها او مدى ارتباط هذه الظاهرة مع غيرها من الظواهر من خلال الإجابة عن الاستبانات، اذ تم الاعتماد في تغطية الجانب الميداني للبحث على عدد من الوسائل الاحصائية كالإحصاء الوصفي الضروري في جمع البيانات والمعلومات الخاصة بهذا الجانب لغرض تحقيق اهداف البحث واثبات فرضياته المدقق الخارجي بأنه "فحص السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بالشركة فحصاً انتقادياً منظماً بقصد



مدخل نظري لتعريف دور المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة

يلعب المدقق الخارجي دوراً هاماً ورئيسياً في بيئة الأعمال في الشركات المعاصرة ، وركزت اللوائح والتشريعات على مهنة التدقيق لما لها من دور بارز في مصداقية التقارير المالية وخلوها من الاخطاء، وبالتالي حماية مصالح جميع الاطراف.

اولاً: تعريف المدقق الخارجي

لقد تعددت التعاريف للتدقيق الخارجي من قبل العديد من الكتاب والباحثين في هذا المجال فعرف المدقق الخارجي بأنه " شخص مهني مستقل من خارج الشركة محل التدقيق يعين من قبل المالك ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام التدقيق هدفه الرئيسي هو

ابداء رايه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الادارة عن نتيجة الاعمال والمركز المالي للشركة محل التدقيق" (الحيدري،2022)، ويعرف

التحقق فيما اذا كان هناك أي تلاعب بالسجلات نتيجة الخطأ أو الاحتيال والخروج برأي فني محايد عن القوائم المالية ، ومدى عكسها لنتائج أعمالها من ربح او خسارة عن تلك المدة" (الخالدة،2020) كما يعرف التدقيق الخارجي بأنه" الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير المهنية وارشادات التدقيق، وكذلك الإجراءات والقواعد التي تصدرها الهيئات المتخصصة لتنظيم مهنة التدقيق، والمحافظة على حيادية ونزاهة المدقق " (السياغي، 2018) وانطلاقاً مما ذكر سابقاً يمكن تعريف المدقق الخارجي بأنه شخص مهني مستقل ذو قدرة على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق والتقرير عنها وتبلغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق ،بالاعتماد على معايير التدقيق المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير، وكذلك الإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة التدقيق.

ثانياً: أهداف المدقق الخارجي

حددت معايير التدقيق والنشرات الصادرة عن المنظمات المهنية وكذلك ما أورده أديبات التدقيق الهدف الرئيس للمدقق الخارجي هو تحديد دقة

السجلات المحاسبية وإبلاغ اصحاب العلاقة بما إذا كانت قائمة المركز المالي تعكس صورة حقيقية وعادلة عن حالة الشركة والأرباح والخسائر لسنة مالية، كما يساهم المدقق الخارجي بالكشف عن عمليات الاحتيال والأخطاء التي تحدث من خلال التلاعب بالحسابات واختلاس الأموال واختلاس البضائع، وتقديم التأكيد للمستثمرين والمقرضين واصحاب المصلحة بان المعلومات التي تحتويها القوائم المالية والصادرة عن الشركة تعرض نتائج الشركة بطريقة صحيحة وعادلة من الناحية المادية، واطهار مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق لمساعدة الشركة على اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة (Jabbar,2022).

ثالثاً: المعوقات التي تواجه المدقق الخارجي

هناك العديد من المعوقات التي يمكن أن تواجه المدقق الخارجي وتؤثر على جودة عملية التدقيق، ومن أهم هذه المعوقات هي: " (الخالدة،2020) ، (نوري ، وآخرون،2022).

● سمعة مكتب التدقيق: توجد هناك علاقة

إيجابية بين سمعة المكتب الجيدة ومستوى الاداء المهني للمدقق، فكلما كانت سمعة مكتب التدقيق جيدة ويحرص المكتب على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة جيدة ليعزز ويحافظ على مكانته بين مكاتب التدقيق، كلما انعكس ذلك ايجاباً على نتيجة التدقيق.

● القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق: ان

الايخفاق في عملية التدقيق يترتب عليه وقوع الخسائر التي يتكبدها اصحاب المصالح الاخرى ،مما يؤدي الى رفع الدعاوى القضائية ضد المدقق وعلية تم اعتبار غياب الدعاوى القضائية ضد المدقق تعبيراً عن مستوى الجودة المرتفعة للمدقق الخارجي.

● حجم وسمعة الشركة: يعد كبر حجم الشركة

أحد مجالات التمايز بينها، فكلما كان حجم الشركة محل التدقيق كبير كلما انعكست ايجاباً على نتيجة التدقيق.

● أتعاب عملية التدقيق: ان عملية تحديد اتعاب

المدقق الخارجي هي عملية شديدة التعقيد وذلك لتعدد العوامل المؤثرة في تقدير الاتعاب، فالمدقق يهدف الى الوصول الى الرأي الفني المحايد على صدق القوائم المالية وسلامتها من خلال اجراءات فحص القوائم المالية والتأكد من سلامتها.

● **الالتزام بمعايير التدقيق:** كلما كان هناك التزام من قبل المكتب بمعايير التدقيق المتعارف عليها والالتزام بمعايير المهنية للحكم على مدى جودة عملية التدقيق كلما كان له تأثير ايجابي على عملية التدقيق، فيؤدي هذا الالتزام الى ضمان اداء المهنة بواسطة افراد مؤهلين علمياً وعملياً ويتمتعون باستقلالية وموضوعية عند ابداء الرأي الفني.

● **تأهيل ومهارة المدقق:** كلما كان المدقق الخارجي يتمتع

بالاستقلالية كلما كانت البيانات المالية المدققة من قبله مصدر ثقة للأطراف المستفيدة منها، كما ان مهاراته ستؤدي دورا هاما في اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية.

ويمكن القول بان المدقق الخارجي يقوم بالإبلاغ عن

مدى صدق وعادلة القوائم المالية والتأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات المحاسبية، ومدى تأثيرها بأساليب ممارسات المحاسبة الخفية ،وكذلك يقوم بالالتزام بالمعايير والاعراف لإظهار نتائج هذا الأداء المهني في تقريره مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بالتدقيق وقدرته على اظهار مدى عدالة وموثوقية المعلومات المعلنة في القوائم المالية.

رابعاً: تعريف المحاسبة الخفية

ان مصطلح المحاسبة الخفية يثير العديد من التساؤلات عن طبيعة الإبداع وطبيعة الطرق والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة، فيطلق هذا المصطلح على بعض الإجراءات المحاسبية التي تسعى إليها إدارات الشركات سعياً وراء إحداث تحسين غير حقيقي إما في ربحيتها أو في مركزها المالي وذلك من خلال الانتفاع من الثغرات المتواجدة في المعايير المهنية للتدقيق أو بالاستفادة من السياسات المحاسبية المتوفرة والتي تتيجها المعايير المحاسبية لاتباعها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلباً على الأرقام التي تظهرها تلك القوائم.

فتعرف المحاسبة الخفية" بأنها الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف وتزييف القوائم ، والتلاعب بالنشط في الأرباح لتحقيق دخل مستقر أو للوصول الى هدف محدد مسبقاً تم وضعه من قبل ادراء الشركة أو عن طريق المحللين الماليين" (Aibeksh,2019).

وتعرف بانها "مجموعة من الأساليب التي يبتكرها المحاسب من خلال استغلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية ليظهر الأرقام الواردة بالقوائم المالية بشكل يظهر مصالح طرف معين دون الأطراف الأخرى التي تتعامل مع الشركة". (العبيدي 2008)

كما تعرف المحاسبة الخفية "بأنها مجموعة من الأساليب التي يتبعها المحاسب لتحقيق مصلحة ادارة الشركة من خلال التلاعب في عرض عناصر القوائم

المالية لنقلها مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه القوائم أن يبلغ عنه" (الأغا ، 2011) وكذلك تعرف المحاسبة الخفية بانها تدخل مقصود في عملية المحاسبة لأجل تحقيق مكسب خاص، وأن خيارات المستحقات المتنوعة المسموحة والمتاحة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أمام الإدارة لتسمح لها بالوصول لمستوى مثالي للأرباح في كل سنة (Ismael,2017)

وانطلاقاً مما سبق يمكن تعريف المحاسبة الخفية بانها الابتكار والتزوير بالأرقام الظاهرة في القوائم المالية باستخدام القواعد والقوانين واللوائح ومن خلال استغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية لتحقيق مصالح محددة وبهدف تقديم صورة افضل عن الاداء المالي للشركة بشكل مختلف عن الواقع.

خامساً: أهداف ممارسة المحاسبة الخفية

ان استخدام المحاسبة الخفية يهدف الى جعل الشركة تبدو ناجحة ومربحة قدر الإمكان وذلك من خلال قيام المحاسبون بنشويه الحقائق المالية واستغلال الثغرات للاستفادة منها لتتمكن الشركات من الوصول إلى اهدافها (Belkaoui, 2000) كتحسين سمعة الشركة امام المستثمرين لجذبهم ،فلجعل المستثمر يطمئن للشركة فإنه يحتاج إلى إثباتات عن نجاحها ووضعها المالي الحالي وان ما يقدمه سيعود عليه بالأرباح، كما تهدف الشركات من استخدام ممارسات المحاسبة الخفية للتهرب من دفع الضرائب عن طريق تضخيم مصاريفها لتقليل الارباح وبالتالي تقل الضرائب المفروضة(الأغا ، 2011)، وتحقيق المكاسب الشخصية من خلال زيادة الأرباح وكذلك تستخدم المحاسبة الخفية للتقدم على المنافسين في السوق وبنفس المجال فتقوم الشركات بالتلاعب بأرباحها لاكتساب تصنيف مهني جيد في مجال الصناعة من المؤسسات الدولية المخصصة لهذا المجال ومن ثم اكتساح السوق والهيمنة عليه(التكريتي،2022).

سادساً: أساليب المحاسبة الخفية

هناك العديد من اساليب المحاسبة الخفية التي من الممكن ان تستخدمها الشركات ويمكن اجمالها بالاتي(البارودي،2002)، (التكريتي،2022)،(ياسين،2017):

1. التلاعب في توقيتات تسجيل الارباح المتعلقة ببيع الموجودات (الاوراق المالية ،الموجودات الثابتة) مما يؤدي الى التأثير في الارباح المتحققة فعلاً.
2. التلاعب بالدفاتر والسجلات المالية عن طريق بعض المعاملات المالية التي يظال اثرها أكثر من سنة والتغيير بانها تخص للسنة الحالية أو ادراج مصاريف ايرادات وهمية لغرض زيادة الارباح أو

تقليل الخسائر من اجل التأثير بالدخل الخاضع للضريبة.

3. رسمة المصاريف خلال مدة اجراء التحولات في الهيكلية والتي يظال اثارها الى عدة سنوات وذلك لتحميلها في سنة واحدة من اجل تعزيز دخل السنوات القادمة مثلاً اظهار ايجار عقود طويل الأجل ضمن بنود الميزانية لغرض حجب تكلفة مبنى جديد وذلك لضخامة تكلفة المبنى الجديد.

4. التلاعب بالتقديرات المحاسبية المتكافئة وخاصة للحسابات التي تعتمد التقدير ومنها تقدير العمر الانتاجي للموجودات الثابتة للتأثير على قسط الاندثار وبالتالي التأثير على حجم الارباح، وتحديد وتصنيف الديون للتأثير على القروض الممنوحة للشركة لغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مما يؤدي الى زيادة الارباح وازهارها بقيمة حقيقية، واعتماد القيم السوقية لتقييم المخزون السلعي والتي لا تعبر عن القيمة الحقيقية لهذا المخزون في السوق عند اتباع طريقة التكلفة أو السوق ايهما أقل، والتلاعب في التقديرات المالية للاحتياطات والمخصصات بموجب السهولة في تنفيذ المعايير المحاسبية.

سابعاً : الرقابة القضائية:

على الرغم من انتشار مصطلح الرقابة القضائية على مستوى العالمي الا انه لا يوجد تعريف محدد متفق عليه، فمصطلح القضائية يشير الى القضاء وهذا معترف به في المحاكم التي تعني بمعرفة القانون وتطبيقه وفحص الادلة وتفسيرها، وهناك العديد من وجهات النظر التي تناولت تعريف الرقابة القضائية فبعضها واسعة لتشمل جميع مجالات خدمات التقاضي والاخرى ضيقة لتشمل فقط الخبرة التدقيقية اللازمة للتحقيق في الاحتيال وممارسات المحاسبة الخفية ، ويستدل من هذا المفهوم أن هناك علاقة بين الرقابة والقانون، (عبد،2021)

فعرفت الرقابة القضائية على أنها تنفيذ لجميع مهارات المحاسبة والتدقيق ومهارات التحقق من قبل المهتمين والمختصين على المواقف التي يكون لها تداعيات قانونية لتوفير ادلة مادية عن حالات الاحتيال المالي، وتقييم البيانات المالية وفق المعايير المتعارف عليها، وتفسير النتائج والتقرير عنها للمساعدة في لمسائل القانونية (Tanna,2018). كما عرفت بأنها الية استخدام المحاسبة ومهارات التدقيق والقانون والتحقق وممارسة أعلى درجات الظن المهني عند فحص وتدقيق العمليات المالية وأعداد المعلومات التي

تستخدمها المحاكم في الدعاوى القضائية لتوضيح الالتزامات التي تنجم عن النزاعات الفعلية أو المتوقعة بين الاطراف المتنازعة للمحكمة (جميل، 2019) ومن منظور مهنة التدقيق تعرف الرقابة القضائية بأنها مزيج من التدقيق والمحاسبة والمعرفة القانونية والخبرة الشاملة التي تتضمن استخدام مهارات التدقيق والمهارات التحقيقية لحل النزاعات القانونية بصورة عادلة ومواجهة جرائم ممارسات المحاسبة الخفية والفساد الاداري وتحديد الاشخاص المسؤولين عنه (EI-Toby,at,al,2022).

وفي ضوء ما تقدم يمكن للباحثين تعريف الرقابة القضائية على أنها العلم الذي يتعامل مع تطبيق معايير التدقيق والمبادئ المحاسبية والمعرفة في مجال الادارة والقانون والاساليب الكمية وعلم الجريمة والمهارات التحقيقية، لتسوية النزاعات المالية والاقتصادية في المحاكم والتحقيق في ممارسات المحاسبة الخفية والفساد والتلاعب وتقديم اعلى مستويات التأكد لإقرار الحق وتحقيق العدالة .

الخدمات التي تقدمها الرقابة القضائية

ان من أهم الخدمات التي تقدمها الرقابة القضائية للمحاكم والمستثمرين والمقرضين تكون النحو الاتي (Tanna,2018)،(عبد،2021)، (EI-)

(Toby,at,al,2022):

1. تقديم الدعم القضائي والاستشارات المحاسبية لمساعدة القضاء لفض النزاعات في القضايا المالية، من خلال التحقيق في موضوع المنازعة المالية والتحري عن نقاط الضعف المستخدمة في ممارسات المحاسبة الخفية واكتشافها ويجاد طرق لمعالجتها .
2. تقديم معلومات محاسبية ومالية لأغراض قانونية وهنا يكون الرقيب القضائي بمثابة أحد الخبراء أو شاهد خبير في الشؤون المالية من خلال تقديم رأي فني ومهني للمساعدة في تأييد الدعاوى القضائية عن طريق العمل على تحديد الاعمال غير القانونية التي تسهل ارتكاب الاحتيال والغش وجمع الادلة الكافية عنها، والمساهمة في تفسير الوثائق المالية وتقييم الاضرار الاقتصادية وتحليل الضرائب والمساعدة في صياغة بعض الاسئلة التي تفيد في الاستجواب في هذا الحقل الناتج عن التحري والتحقيق التي قام بها بنفسه.
3. تقديم الاستشارات لوضع استراتيجيات لمنع ممارسات المحاسبة الخفية والتركيز على فحص المناطق المستهدفة والتحقق من الشكاوى

والادعاءات المقدمة من قبل الاطراف ذات العلاقة الى القضاء.

4. التحري عن حالات الاحتيال والغش في القوائم المالية واكتشافها وتحديد الجهات المسؤولة عنها وتقديم ادلة أثبات من خلال الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والاحتيال وتقديم شهادة الخبرة في المحاكم.
5. تقديم الاستشارات ودعم الدعاوى لحل المنازعات القضائية المتعلقة بعمليات الاحتيال وتزوير الاوراق المالية وتدقيق العقود الخاصة بالقروض المصرفية وتسوية مطالبات شركات التأمين ودعاوى غسيل الاموال وتدقيق العقود الحكومية وذلك عن طريق تحديد الجهات المسؤولة عن ذلك وتقدير الخسائر.

دور المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الخفية

ظهرت الرقابة القضائية نتيجة الحاجة إلى محاسبين قضائيين للتحقيق في عدة نشاطات مالية مشبوهة وتقديم التقارير التي توضح حقائق ما وراء الأرقام والتي ترشد القضاء لتطبيق القانون بأكثر دقة، وتزايد الاهتمام بالرقابة القضائية خلال الفترة الماضية في اغلب الدول المتقدمة لما لها من اثار على مكافحة حالات الغش والفساد التي تسببت في الكثير من الانهيارات المحاسبية للعديد من الشركات حول العالم(عبود،2020).

والمنظمات المهنية أكدت ان الغش المالي المتعمد في مجال المحاسبة والتدقيق يكون أما غش ناتج عن بيانات محاسبية كاذبة ناشئة عن قوائم مالية احتيالية أو غش ناتج عن بيانات كاذبة ناشئة عن اختلاس الموجودات، ورفع الدعاوى القضائية بسبب الغش تطلب من الرقيب القضائي اجراء الفحص والتدقيق بالالتزام المهني بالنظم والمعايير وعمل الفحص لتحديد المخاطر المتأتية من الغش والمقابلة مع المسؤولين واستخدام الطرق المتعارف عليها في اداء الخدمة وكشف مصادقية القوائم المالية والتحري عن الانشطة غير القانونية والمشكوك فيها،وتقديم الخبرة في الامور المالية والمساعدة في وضع أسئلة التحقيق بالشكل المناسب والتي سيتم توجيهها لاستكمال سير التحقيقات (الجبري،2018).

ومما تقدم يتضح أن الرقيب القضائي هو بمثابة خبير قضائي في الامور المحاسبية والمالية وتقييم الاداء المالي وممارسات المحاسبة الخفية يهدف الى حماية الشركات والمستثمرين ومتخذي القرار من حالات الاحتيال والغش الموجود في القوائم المالية لمساعدة القضاء على تحقيق العدالة وحماية المجتمع بأكمله

الجانب العملي للبحث
 المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية والمتغير
 التابع
 تعكس هذه الفقرة تحليلاً لنموذج الدراسة العام من خلال تحديد العلاقة بين المتغير المستقل إجراءات العوامل التي تسهم في وجود المحاسبة الخفية في البيانات المالية وحسب الآتي :
 • عدد الاسئلة لمتغيرات الدراسة :
 الجدول (1) عدد الاسئلة لمتغيرات الدراسة

عدد الاسئلة في قائمة الاستبيان	المتغير
9	العوامل التي تسهم في وجود المحاسبة الخفية في البيانات المالية
9	إجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية للحد من المحاسبة الخفية في البيانات المالية
18	المجموع

Source: Prepared by the authors (2023)

• وصف المستجيبين لعينة البحث

جدول (2) خصائص عينة الدراسة

النسبة %	العدد	الشهادة	ت
38	40	دكتوراه او ما يعادلها	1
24	25	محاسب قانوني	2
19	20	ماجستير	3
19	20	بكالوريوس	4
100	105	المجموع	

Source: Prepared by the authors (2023)

• حساب معامل كرونباخ لمتغيرات الدراسة :

جدول (3) بيان صدق الاستبيان

معامل كرونباخ الفا	المقياس
0.807	العوامل التي تسهم في وجود المحاسبة الخفية في البيانات المالية
0.935	إجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية للحد من المحاسبة الخفية في البيانات المالية
0.871	جميع المتغيرات

Source: Prepared by the authors (2023)

مناقشة النتائج :

المحور الاول : العوامل التي تسهم في وجود ممارسات المحاسبة الخفية في البيانات المالية:

يلاحظ من نتائج الجدول (4) ان العوامل التي تسهم في وجود المحاسبة الخفية في البيانات المالية اتت بمعدل وسط حسابي (3.9) وبمعدل انحراف معياري قدره (0.8) وعند مستوى اجابة مرتفع . وهذا جاء نتيجة الاهتمام في الفقرة الاولى والتي تنص على (يتم رسملة بعض المصاريف التي تخص السنة الحالية وتحميلها على

السنوات القادمة أو ادراج مصاريف لإيرادات وهمية لغرض زيادة الأرباح أو تقليل الخسائر لغرض التأثير على الدخل الخاضع للضريبة) بوسط حسابي قدره (3.96) وانحراف معياري قدره (0.887) ، بينما جاءت الفقرة التاسعة في المرتبة الاخير ومفادها (يستخدم المحاسبين والمدققين طريقة نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة او لاحقة باعتبارها احد طرق المحاسبة الخفية ولغرض التهرب من

معياري قدره (0.850) واهمية نسبية (75%) . (الضرائب) بوسط حسابي بلغ (3.76) وانحراف جدول (4): الاحصاء الوصفي لمتغير الممارسات المحاسبية الخفية

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
1	يتم رسملة بعض المصاريف التي تخص السنة الحالية وتحميلها على السنوات القادمة أو ادراج مصاريف لإيرادات وهمية لغرض زيادة الارباح أو تقليل الخسائر لغرض التأثير على الدخل الخاضع للضريبة.	3.96	0.887	1
2	يتم المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير ملموسة كالعلامات التجارية لغرض تحسين قيمة الوحدة الاقتصادية	3.93	0.677	3
3	يسهم التلاعب بالإفصاح عن بنود النقد المقيدة الى اظهار نتائج اعمال غير حقيقية في القوائم المالية	3.95	0.787	2
4	يلجأ المحاسبين والمدققين الداخليين في الى التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لغرض تقليل الضرائب المترتبة على الوحدة الاقتصادية.	3.85	0.774	6
5	يلجأ المحاسبين والمدققين الداخليين الى تغيير الطريقة المحاسبية لتقييم الاستثمارات طويلة الاجل باعتباره احد طرق المحاسبة الخفية	3.81	0.857	7
6	يستخدم المحاسبين والمدققين الداخليين اساليب المحاسبة الخفية في قائمة الدخل لغرض تقليل الضرائب المفروضة على الربح النهائي للوحدة الاقتصادية	3.88	0.777	4
7	يعمل المحاسبين والمدققين الداخليين على تسجيل عملية بيع وهمية نهاية السنة المالية وعكس قيود تسجيل الايراد في بداية السنة القادمة.	3.86	0.798	5
8	يستخدم المحاسبين والمدققين الداخليين ارباح العام الحالي والعام القادم، كإثبات المصروفات او الايرادات (المدفوعة /المقبوضة) مقدما في قائمة دخل الفترة الحالية لغرض التهرب من الضرائب	3.80	0.875	8
9	يستخدم المحاسبين والمدققين الداخليين طريقة نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية لاحقة باعتبارها احد طرق المحاسبة الخفية ولغرض التهرب من الضرائب	3.76	0.850	9
المعدل العام		3.9	0.8	

المحور الثاني : اجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية للحد من ممارسات المحاسبة الخفية في البيانات المالية.

يعرض الجدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى أهميتها لمتغير اجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية للحد من المحاسبة الخفية في البيانات المالية فقد بلغ المتوسط الحسابي العام (3.965) وانحراف معياري قدره (0.7648) وعند مستوى إجابة "مرتفع" ، إذ يلاحظ من خلال الجدول ان الفقرة (1) التي تشير إلى (تسهم الرقابة القضائية بتقديم الدعم القضائي والاستشارات المحاسبية لمساعدة

القضاء لفض النزاعات في القضايا المالية، من خلال التحقيق في موضوع المنازعة المالية عبر تقدير مستوى التحريفات الجوهرية التي تتعرض لها البيانات المالية في ظل المحاسبة الخفية.) حصلت على أعلى المتوسطات الحسابية بمقدار (4.225) وانحراف معياري مقداره (0.713) وهذا يبين انسجام إجابات عينة البحث تجاه هذه الفقرة وضمن مستوى إجابة "مرتفعة جدا". بينما حصلت الفقرة (5) والتي تشير إلى (تسهم الرقابة القضائية في تقديم الاستشارات لوضع استراتيجيات لمنع ممارسات المحاسبة الخفية والتركيز على فحص المعاملات المالية التي تشوبها شكوك الاحتيال.) على أدنى المتوسطات

"مرتفع". توافق إجابات عينة البحث وضمن مستوى إجابة الحسائية بمتوسط حسابي مقداره (4.005) وانحراف معياري بلغ (0.827) وهذا يوشر

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
1	تسهم الرقابة القضائية بتقديم الدعم القضائي والاستشارات المحاسبية لمساعدة القضاء لفض النزاعات في القضايا المالية، من خلال التحقيق في موضوع المنازعة المالية عبر تقدير مستوى التحريفات الجوهرية التي تتعرض لها البيانات المالية في ظل المحاسبة الخفية	4.225	0.713	1
2	تسهم الرقابة القضائية بتحديد الأنشطة غير القانونية الناتجة من الاحتيال والغش في عناصر البيانات المالية والمساهمة في تفسير الوثائق المالية وتقييم الاضرار الاقتصادية التي لحقت بالأطراف الاخرة .	4.145	0.6735	2
3	تسهم الرقابة القضائية في تحليل الضرائب والمساعدة في صياغة بعض الاسئلة التي تفيد في الاستجواب في هذا المجال الناتجة عن التحري والتحقيق التي قام بها بنفسه. يساعد استخدام الأهمية النسبية على مستوى ا رصد تسهم	4.03	0.793	7
4	تسهم الرقابة القضائية في التحقق من الشكاوى والادعاءات المقدمة من قبل الأطراف ذات العلاقة الى القضاء. مما يتم التركيز على اكتشاف التحريف الجوهرية في البيانات المالية	4.085	0.7505	6
5	تسهم الرقابة القضائية في تقديم الاستشارات لوضع استراتيجيات لمنع ممارسات المحاسبة الخفية والتركيز على فحص المعاملات المالية التي تشوبها شكوك الاحتيال.	4.005	0.827	9
6	تسهم الرقابة القضائية بتحديد الجهات المسؤولة عن ارتكاب الاحتيال وتقديم ادلة اثبات من خلال الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والاحتيال وتقديم شهادة الخبرة في المحاكم .	4.095	0.741	4
7	تسهم الرقابة القضائية في البت بدعاوى غسيل الاموال وتدقيق العقود الحكومية وذلك عن طريق تحديد الجهات المسؤولة عن ذلك وتقرير الخسائر التي لحقت بالأطراف الاخرى.	4.09	0.768	5
8	تسهم الرقابة القضائية بحماية الشركات والمستثمرين ومتخذي القرار من حالات الاحتيال والغش الموجود في القوائم المالية.	4.11	0.7305	3
9	تسهم الرقابة القضائية بتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة من تواطى بين الإدارة والموظفين داخل الوحدة الاقتصادية .	4.015	0.8315	8
	المعدل العام	4.088	0.758	

البيانات المالية والمتغير التابع العوامل
التي تسهم في وجود المحاسبة الخفية
في البيانات المالية:
اختبار العلاقة بين المتغير المستقل
اجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة
القضائية للحد من المحاسبة الخفية في

جدول (4) مصفوفة معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة

Correlations			
		اجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية للحد من المحاسبة الخفية في البيانات المالية	العوامل التي تسهم في وجود المحاسبة الخفية في البيانات المالية
اجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية للحد من المحاسبة الخفية في البيانات المالية:	Pearson Correlation	1	0.383**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	105	105
العوامل التي تسهم في وجود المحاسبة الخفية في البيانات المالية:	Pearson Correlation	0.383**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	105	105

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يلحظ من نتائج الجدول (4) وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين اجراءات المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية والحد من ممارسات المحاسبة الخفية، وبلغت قوة الارتباط (0.383) ما يعني اهتمام المدققين والمحاسبين في تحديد ممارسات المحاسبة الخفية للبيانات المالية،

وبالتالي اثبات الفرضية الاولى التي مفادها: توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين دور المدقق الخارجي وفق الرقابة القضائية والحد من ممارسات المحاسبة الخفية في البيانات المالية

جدول (5) معادلة الانحدار لقياس تأثير التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الخفية

ممارسات المحاسبة الخفية							المتغير
م. ت المصحح R ²	معامل التحديد R ²	Sig.	قيمة F	Sig.	قيمة T	معادلة الانحدار β	
0.140	0.147	0.000	20.344	0.000	4.510	0.480	التدقيق الخارجي

مجموعة من النتائج التي تشير إلى ثبوت صحة الفرضية الثانية بخصوص التأثير المباشر، اذ بلغ معامل التحديد (R²) لإجراءات التدقيق الخارجي وفق الرقابة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الخفية (0.147) وعند مستوى معنوية (0.001) وهذا يشير إلى ان

لإجراءات التدقيق الخارجي وفق الرقابة القضائية يسهم في تفسير (0.147%) من التغيرات التي تطرأ على الحد من الممارسات محاسبة الخفية في البيانات المالية أما النسبة المتبقية والبالغة (85.3%) فتعزى لمساهمات متغيرات اخرى غير داخلية في نموذج البحث.

الاستنتاجات

والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. تعد المحاسبة الخفية من أوجه التلاعب في بيانات القوائم المالية لغرض التضليل من خلال استغلال المرونة في تطبيق المعايير والمبادئ والاجراءات المحاسبية والمهنية.
2. يتم رسملة بعض المصاريف التي تخص السنة الحالية وتحميلها على السنوات القادمة أو ادراج مصاريف لإيرادات وهمية لغرض زيادة الارباح أو تقليل الخسائر لغرض التأثير على الدخل الخاضع للضريبة .
3. يعمل المحاسبين والمدققين الداخليين على تسجيل عملية بيع وهمية نهاية السنة المالية وعكس قيود تسجيل الإيراد في بداية السنة القادمة.
4. يستخدم المحاسبين والمدققين الداخليين طريقة نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية لاحقة باعتبارها احد طرق المحاسبة الخفية ولغرض التهرب من الضرائب.

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة تفعيل دور المدقق الخارجي عبر الرقابة القضائية بتقديم الدعم القضائي والاستشارات المحاسبية لمساعدة القضاء لفض النزاعات في القضايا المالية، من خلال التحقيق في موضوع المنازعة المالية عبر تقدير مستوى التحريفات الجوهرية التي تتعرض لها البيانات المالية في ظل المحاسبة الخفية.
2. ضرورة تفعيل دور المدقق الخارجي عبر الرقابة القضائية بتحديد الأنشطة غير القانونية الناتجة من المحاسبة الخفية بسبب الاحتيال والغش في عناصر البيانات المالية والمساهمة في تفسير الوثائق المالية وتقييم الاضرار الاقتصادية التي لحقت بالأطراف الاخرى .
3. ضرورة تفعيل دور المدقق الخارجي عبر الرقابة القضائية في البت بدعاوى غسيل الاموال وتدقيق العقود الحكومية وذلك عن طريق تحديد الجهات المسؤولة عن ذلك وتقدير الخسائر التي لحقت بالأطراف الاخرى.

أولاً: المصادر العربية:

1. الاغا، عماد (2011) دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الخفية

على موثوقية البيانات المالية ، مجلة مال واعمال ، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية ، العدد 2 .

2. التكريتي، كامل ممدوح كامل (2022)، دور مراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الخفية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين). جامعة الشرق الأوسط، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية الأعمال.
3. الجعبري، الاء عبد المنعم (2018) دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين، رسالة ماجستير ،كلية الدراسات العليا برنامج ادارة الاعمال ،جامعة الخليل. ص ص 1-190
4. جميل، رافي نزار(2019) المحاسبة القضائية وصلتها بالجرائم المالية، عمان ،الاردن، دار الايام للنشر والتوزيع ،الطبعة الاولى، ص 14-165.
5. الحيدري، وفاء حسين سلمان(2022) تأثير العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في جودة الارباح في الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد17، العدد59،ص ص 1-15.
6. الخوادة، عبد الله عقله (2020) اثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل الحاكمية المؤسسية في البنوك التجارية الاردنية ، جامعة ال البيت ،كلية الادارة والاقتصاد والعلوم الادارية ،الاردن ،ص 1-119.
7. السياغي، محمد(2018) دور اساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الخفية وتقليل المخاطر، دراسة على عينة من المصارف السودانية، تم الاسترداد من رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة ص1-20 .
8. عبد، فضل الله احمد (2021) دور فلسفة المحاسبة القضائية في شفافية وجودة القوائم المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 16 العدد 56، ص ص 122-132.
9. عبود، سالم محمد(2020)، أساسيات المحاسبة القضائية، دار الدكتور للعلوم الادارية

والاقتصادية ،بغداد ، الطبعة الاولى
2020، ص ص 19.

10. العبيدي، صبيحة برزان، (2008) دور التحكم
المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة
الخفية و تحقيق التوافق في مصالح اطراف
الوكالة"، اطروحة دكتوراه فلسفة في
المحاسبة، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة
بغداد.

11. نوري، يونس عمر محمد وعزيز بررين شيخ
محمد (2022) تقييم جودة اداء المدقق الخارجي
في ظل معايير التدقيق الدولية -دراسة
تطبيقية في عدد من مكاتب تدقيق الحسابات
العاملة في اقليم كردستان العراق، مجلة
جامعة رابارين، المجلد 9، العدد4، ص ص
386-348.

12. ياسين، عمار طه، (2017) الالتزام
بأخلاقيات مهنة المراجعة ودوره في الحد من
ممارسات المحاسبة الخفية. تم الاسترداد من
رسالة ماجستير، في المحاسبة، كلية
الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

المصادر الأجنبية:

1- El-Toby, B. H. M., Abd, W. H.,
Kareem. A. D. (2022) Activating the
Role of Judicial Oversight in Iraq to
Reduce the Phenomenon of Tax
Evasion: Field Research in the Federal
Office of Financial Supervision,
Miami, v. 7 , n. 5, p. 01-14.

2-Belkaoui , Ahmed R., (2000)
"Accounting Theory" 4th edition ,
Thomson Learning , London.

3- Albeksh. H, M, A. (2019). The
Role of External Auditor to Reduce
the Effects of Creative Accounting on
the Reliability of Financial
Statements: Insights from Libya.
International Journal of Science and
Research (IJSR), Vol. 8 No. 2.

4-Ismael Yousif. (2017). The Impact
of Creative Accounting Techniques on
the Reliability of Financial Reporting
with Particular Reference to Saudi
Auditors and Academics. International
Journal of Economics and Financial
Issues, Vol.7, No.2 ,pp: 283-291.

5-Jabbar, F. S. (2022). The Impact of
Audit Quality in Reducing the
Creative Accounting Practices and
Activating External Investments (An
Applied Study to the Iraqi Stock
Exchange). Webology, 19(1), 6208-
623.

6-Tanna, Jayesh J, " Forensic
Accounting: An Emerging and
Promising Career Option ", Iaetsd
Journal For Advanced Research In
Applied Sciences, Vol. 5, Iss. 2,
pp.575-580 ,2018.