

أثر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح

-دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية-

The Impact of Internal Audit Quality on Earnings

Managements Practices

-Study of a Group of Algerian Companies-

أ. غزالي زينب

جامعة فرحات عباس - سطيف 1 - الجزائر

ghezali19@yahoo.fr

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة طبيعة تأثير جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح في مجموعة من الشركات الجزائرية المتواجدة بولاية سطيف؛ حيث تم الاعتماد على ثلاثة متغيرات مستقلة لقياس جودة التدقيق الداخلي تتمثل في كفاءة المدققين الداخليين، استقلالية المدققين الداخليين، اجراءات التدقيق التي يقوم بها المدققون الداخليون، وذلك من خلال استمارة استبيان؛ بينما تم تقدير المتغير التابع المتمثل في ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج "جونز المعدل". ولقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لعناصر جودة التدقيق الداخلي (كفاءة المدققين الداخليين، استقلالية المدققين الداخليين، اجراءات التدقيق التي يقوم بها المدققون الداخليون) على ممارسات إدارة الأرباح.

كلمات مفتاحية: إدارة الأرباح، المستحقات الاختيارية، جودة التدقيق الداخلي، كفاءة المدقق، استقلالية المدقق.

Abstract

This study aims to determine the impact of internal audit quality on earnings management practices, where three independent variables was taken to measure the internal audit quality; while the dependent variable -earnings management- was mesured through the discretionary accruals, using "Modified JONES Model", in a group of Algerian companies. The study found out no significant effect of internal audit quality (competence of internal auditors, internal auditors independence, and auditing procedures doing by internal auditors) on earnings management practices.

Key words: Earnings Management, Discretionary Accruals, Internal Audit quality, Auditor Competence, Auditor Independence

JEL Classification : L25, M41, M42.

مقدمة

إن كبر حجم الشركات وزيادة أعمالها كان له العديد من الجوانب الايجابية التي ساعدت على تطوير وانهاش الاقتصاد، إلا أن ذلك تبعه العديد من الجوانب الأخرى ذات التأثير السلبي والتي كانت نتيجة تضارب المصالح المختلفة للأطراف المهتمة بنشاط الشركة، حيث أصبح البعض يستخدم أساليب الاحتيال من أجل تحقيق مصالحهم الشخصية، ولذلك زاد الاهتمام حول ضرورة تبني مفهوم الحوكمة من أجل ضمان مصالح جميع الأطراف وذلك بتعزيز الأدوار الرقابية لآليات الحوكمة الخارجية منها والداخلية، ومن بين أهم هذه الآليات التدقيق الداخلي.

تسعى حوكمة الشركات من خلال التدقيق الداخلي ليس فقط لاكتشاف الممارسات الاحتيالية التي يقوم بها بعض المديرين داخل الشركة بعد حدوثها، وإنما تقديم حلول ممكنة لبعض المعاملات الغامضة، إضافة إلى الخدمات الاستشارية والتوصيات التي من شأنها المساعدة على اكتشاف هذه الممارسات الاحتيالية في وقت مبكر وأخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في التلاعب الذي يقوم به بعض المديرين.

وبالأخذ بعين الاعتبار أن المدقق الداخلي يعتبر من الناحية الوظيفية موظفاً في الشركة يتواجد فيها بشكل مستمر ويكون له علم بالعديد من الأمور التي تحدث داخلها، إضافة إلى أن طبيعة وظيفته تلزمه التدقيق في جميع عمليات الشركة المالية وغير المالية، فإن ذلك يزيد من احتمال اكتشافه للأخطاء وممارسات الغش والاحتيال التي قد تحدث. إلا أن ذلك يدفعنا للتساؤل حول ما إذا كان وجود المدقق الداخلي أو قسم التدقيق الداخلي داخل الشركة كافٍ لاكتشاف الممارسات الاحتيالية والكشف عنها، أم أنه ينبغي توفر بعض الشروط والخصائص في المدقق الداخلي نفسه وفي المهمة التي يقوم بها، وهو الأمر الذي جعلنا نطرح اشكالية الدراسة المتمثلة في السؤال الرئيسي التالي:

ما أثر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح؟

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيسي أسئلة فرعية تتمثل فيما يلي:

- هل يوجد تأثير لكفاءة المدققين الداخليين على ممارسات إدارة الأرباح؟
 - هل يوجد تأثير لاستقلالية المدققين الداخليين على ممارسات إدارة الأرباح؟
 - هل يوجد تأثير لإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدققون الداخليون على ممارسات إدارة الأرباح؟
- للإجابة عن هذه الأسئلة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يوجد تأثير لكفاءة المدققين الداخليين على ممارسات إدارة الأرباح.
- يوجد تأثير لاستقلالية المدققين الداخليين على ممارسات إدارة الأرباح.
- يوجد تأثير لإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدققون الداخليون على ممارسات إدارة الأرباح.

أهمية الدراسة وأهدافها: تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الرقابة على أداء الشركات التي ينبغي أن تبدأ من داخل الشركة ومن قبل المعنيين بالتحقق من نتائج أعمالها المعبر عنها بمجموعة من القوائم والتقارير المالية يتم استخدامها من قبل العديد من الأطراف المهتمين بنشاط الشركة؛ لذلك فإنه يقع على عاتق المدققين الداخليين ضمان الدقة والموثوقية في التقارير المالية قدر الامكان من خلال اكتشاف الأخطاء أو الممارسات الاحتياطية التي تهدف إلى تضليل مستخدميه هذه التقارير، ثم تصحيحها ومحاولة تجنب حدوثها مستقبلاً؛ ولقد سعينا من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يتمثل أهمها في:

- قياس جودة التدقيق الداخلي في مجموعة من الشركات الجزائرية باستخدام ثلاثة عناصر هي: كفاءة المدقق الداخلي، استقلالته، مدى قيامه بالإجراءات اللازمة التي تسمح باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؛

- قياس مدى تأثير عناصر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح.

الدراسات السابقة: إن الدراسات التي تطرقت إلى علاقة التدقيق الداخلي بإدارة الأرباح ليست كثيرة، ومن بينها:

- دراسة (Parawitt, Smith, & Wood, 2008) التي اختبرت فرضية أن جودة التدقيق الداخلي لها علاقة عكسية بممارسات إدارة الأرباح، وذلك في عينة من الشركات تقدر بـ 218 للفترة الممتدة من 2000 إلى 2005؛ حيث تم الاعتماد في قياس جودة التدقيق الداخلي على ستة عناصر (الخبرة المهنية، الشهادات المهنية، التدريب، الموضوعية، حجم العمل، حجم الأموال المستثمرة في وظيفة التدقيق الداخلي) والتي تم اشتقاقها من معايير التدقيق الخارجي التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في تحديد جودة التدقيق الداخلي، - قائمة معايير التدقيق رقم SAS.65 الصادرة سنة 1991 عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين¹ AICPA-

وبعد اختبار نموذج الدراسة تم التوصل إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق الداخلي وممارسات إدارة الأرباح، ومن بين أكثر المتغيرات التي كان لديها تأثير كبير على ممارسات إدارة الأرباح هي الشهادة المهنية التي يحملها المدققون الداخليون (علاقة عكسية).

- دراسة (الرفاعي، 2010) التي كانت حول الدور الذي يمكن أن تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتم ذلك في 35 شركة سعودية للفترة الممتدة من 2006 إلى 2008، حيث تم قياس إدارة الأرباح من خلال نسبة ميلر، أما جودة التدقيق الداخلي فتم قياسها من خلال مجموعة من المتغيرات بلغ عددها إحدى عشر متغيراً، تتمثل في: المؤهلات العلمية، الشهادات المهنية، التدريب، الخبرة، حجم قسم التدقيق الداخلي، حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية، المعرفة بعمليات الشركة، الاستقلال التنظيمي للتدقيق الداخلي، عدم المشاركة في العمليات التنفيذية، وجود دليل للتدقيق الداخلي، وجود نظام لرقابة جودة أداء وظائف التدقيق الداخلي.

توصل الباحث إلى وجود علاقة بين المتغيرات السابقة وإدارة الأرباح إلا أنها غير دالة، ماعدا حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية فكانت علاقته مع إدارة الأرباح عكسية وذات دلالة إحصائية. وقد اعتبر الباحث هذه نتيجة منطقية نظرا لأن إدارة الأرباح غالبا يتم تطبيقها في مرحلة إعداد وعرض التقارير المالية، لذلك فإن إعطاء التدقيق الداخلي الأهمية الكافية لهذه المرحلة سيزيد من احتمال كشف إدارة الأرباح والحد منها.

- دراسة لـ (Al Shetwi, 2011) على الشركات السعودية المدرجة في البورصة لسنة 2009، حول أثر جودة التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية، حيث تم قياس جودة التدقيق الداخلي من خلال: الكفاءة والعناية المهنية الواجبة، الاستقلالية، حجم العمل؛ أما جودة التقارير المالية فتم قياسها من خلال جودة الأرباح على أساس الاستحقاق (accrual earnings quality) التي تعد من أهم المقاييس الدالة على أداء الشركة وبالتالي على جودة التقارير المالية.

وقد توصل الباحثون إلى أن هناك علاقة ضعيفة بين جودة التدقيق الداخلي والمستحقات الاختيارية (بديل عن إدارة الأرباح)، وقد فسروا ذلك بكون الشركات السعودية المدرجة تستخدم التدقيق الداخلي فقط لتوفير مطابقة رمزية للوائح ومتطلبات هيئة سوق رأس المال.

أما ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة التي اهتمت بالعلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، فهو التطرق لهذا الموضوع في البيئة الجزائرية واختباره في مجموعة من الشركات الجزائرية، حيث حسب علم الباحثة لم يسبق التطرق لموضوع تأثير التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، وإن وجدت دراسات فستكون قليلة جدا؛ لذلك حاولنا إثراء الموضوع من خلال هذه الدراسة.

1. مفهوم التدقيق الداخلي

يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما من خلال ما يُقدمه ل: إدارة الشركة، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، المساهمين إضافة إلى باقي الأطراف ذات المصلحة؛ حيث يعمل على توفير الموثوقية والموضوعية في التقارير المالية، تقييم نظام الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر.

1.1 تعريف التدقيق الداخلي: قدمت عدة تعاريف للتدقيق الداخلي، إلا أن أغلبها اعتبر غير دقيق وغير مكتمل، ومنها (Renard, 2010) :

- "التدقيق الداخلي يتولى القيام بجزء من مسؤوليات الرقابة بتفويض من الإدارة"؛
- "التدقيق الداخلي هو أحد الأجهزة الداخلية للشركة التي تهدف لتقييم مدى دقة وصحة المعلومات المحاسبية، التأكد من سلامة العمليات المادية والمحاسبة، وتقييم فعالية نظم المعلومات"؛

ويرى Renard أن التعريف الأول ينقصه الوضوح إذ لم يحدد مسؤوليات الرقابة التي تفوض للتدقيق الداخلي؛ أما التعريف الثاني فهو غير كامل وغير دقيق إذ اعتبر التدقيق الداخلي جهاز داخلي للشركة بينما هو وظيفة تعتمد عليها العديد من الأطراف.

إن وظيفة التدقيق الداخلي لم تعد تقتصر فقط على المراجعة المنتظمة للقوائم المالية وفعالية الرقابة الداخلية، وإنما امتد دورها ليشمل أيضاً التعريف بالمخاطر التي تتعرض لها الشركة وتقديم الاستشارات اللازمة للإدارة العليا في هذا الخصوص.

ويعتبر معهد المدققين الداخليين (IIA, 1999) من أهم المساهمين في الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي، كما أن التعريف الذي قدمه للتدقيق الداخلي يُعتمد عليه دولياً باعتباره الأدق والأشمل، والذي هو كالتالي:

"التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي، يعطي للمنظمة تأكيداً وضماناً على عملياتها، ويقدم نصائح لتحسينها والمساعدة على خلق قيمة مضافة، كما يساعد هذه المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال تقييم منظم ومنهجي لكل من عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، حوكمة الشركات إضافة إلى تقديم اقتراحات لتعزيز الكفاءة".

2.1. جودة التدقيق الداخلي: لتوفير الجودة في عمليات التدقيق الداخلي، ينبغي توفر خصائص معينة في المدققين الداخليين والخدمات التي يقدمونها وهو بدوره ما يساعد على اكتشاف الأخطاء والممارسات الاحتيالية التي من بينها ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن تلخيص أهم تلك الخصائص فيما يلي:

أ. **الكفاءة Competence:** يمكن تلخيص أهم متطلبات الكفاءة فيما يلي:

أ.1. **التأهيل العلمي والشهادات المهنية:** إن امتلاك المدقق الداخلي لمؤهلات علمية يساعده على أداء مهامه بشكل فعال، حيث يتمكن من كشف نقاط القوة والضعف للأنظمة المعتمدة والإجراءات المتخذة؛ إضافة إلى ذلك يعتبر المدقق الداخلي الحاصل على شهادة مهنية، أكثر قدرة على أداء مهامه بشكل أفضل. (IFACI, 2009)

أ.2. **الخبرة المهنية:** إن العمل لسنوات عديدة في مجال التدقيق، يُكسب المدقق الداخلي خبرة تمكنه من اتخاذ القرارات الصحيحة وفي الوقت المناسب وتحت أي ظرف، وتكون لديه رؤية واضحة حول كيفية التعامل مع العمليات داخل الشركة، وإنجاز مهامه بجودة عالية، وهو ما يزيد من قدرته على اكتشاف الممارسات التي قد تقوم بها الإدارة للتأثير على رقم الأرباح، حيث أن الفهم الصحيح لطبيعة العمل والإجراءات يعتبر ضروري في دعم استنتاجات المدقق الداخلي، وفي تقديم التقرير المناسب لعمليات التدقيق، ويساعد على متابعة تحمل مسؤوليات مهامه، لذلك تعد الخبرة من الأمور الهامة لضمان فعالية عمل المدقق وبالتالي قسم التدقيق الداخلي ككل.

(الرفاعي، صفحة 39)

أ.3. التخصص الصناعي: يعتبر إلمام المدققين الداخليين بالجوانب الفنية لعمليات الشركة من الأمور التي تؤدي إلى زيادة فعالية الدور الذي تؤديه وظيفة التدقيق الداخلي في الرقابة والتقرير، حيث أن مهام التدقيق الداخلي لا تقتصر على النواحي المالية بل تمتد لتغطي الجوانب الفنية وتقييم الأداء؛ لذلك فإن توافر معرفة بالنواحي الفنية المرتبطة بنشاط الشركة لدى المدقق الداخلي إلى جانب معرفته الأساسية المتمثلة في المحاسبة والتدقيق، سوف تمكنه من تقييم مختلف النظم التي تتبعها الشركة بفعالية أكبر. (الرفاعي، صفحة 39)

ب. الاستقلالية Independence: والتي تتحقق أساساً من خلال:

ب.1. الجهة التي ترفع لها تقارير التدقيق: حسب ما ورد بتوصيات معهد المدققين الداخليين (IIA) فإن الوضع التنظيمي يركز على الجهة التي يجب أن ترفع لها تقارير المدقق الداخلي، حيث أنه لضمان قيام هذا الأخير بفحص القوائم المالية وتقييم أعمال الأقسام الأخرى داخل الشركة دون خوف أو حرج يجب أن تكون تابعة لمستويات إدارية عليا داخل الشركة حيث غالباً ما تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتقديم تقاريرها إلى لجنة التدقيق أو في حالة عدم وجودها إلى مجلس الإدارة مباشرة.

ب.2. عدم القيام بأنشطة تنفيذية: وفقاً للمعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين (IFACI, p. 18) فإنه

يتعين على المدققين الداخليين أن يتمتعوا بمستوى عالٍ من الموضوعية المهنية عند القيام بمهامهم حيث أنه:

- لا ينبغي أن يشاركوا في أي نشاطات أو علاقات عمل قد تؤثر سلباً على نزاهة الأحكام التي يصدرونها، أو التي تتعارض مع مصالح الشركة التي يعملون بها؛

- عدم قبول أي شيء من شأنه إضعاف تقييمهم وجعله متحيزاً؛

- الإفصاح عن كافة الحقائق الجوهرية المعروفة لديهم والتي قد تشوه التقرير عن العمليات محل التدقيق.

ج. جودة الأداء المهني: يختلف استخدام معايير التدقيق من دولة إلى أخرى ومن مدقق داخلي إلى آخر؛ إلا أن

المعايير الأكثر فعالية والتي يعتمد عليها مدققو أكبر الشركات هي تلك الصادرة عن المعهد الدولي للمدققين

الداخليين، حيث تنقسم إلى جزئين رئيسيين هما:

ج.1. معايير التأهيل: تركز على ضرورة توفر الكفاءة، الاستقلالية والموضوعية، -تم التطرق إليهم أعلاه-

ج.2. معايير الأداء: والتي تشمل عدة محاور أهمها: إدارة نشاط التدقيق الداخلي، طبيعة العمل، التخطيط

للمهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، متابعة إجراءات التطور، حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر.²

2. مفهوم إدارة الأرباح

1.2. تعريف إدارة الأرباح: تعتبر إدارة الأرباح من الممارسات ذات الجدل الواسع، حيث لم يقدم لها تعريف محدد إلا أن تعريف (Healy & Wahlen, 1999) يعتبر من أهم التعاريف التي تطرقت لممارسات إدارة الأرباح والذي كان كما يلي: "إدارة الأرباح تحدث عند استخدام المديرين الحكم الشخصي في عملية التقرير المالي وفي هيكلية العمليات، من أجل تغيير مدلول التقارير المالية، إما لتضليل بعض الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في هذه التقارير".

2.2. دوافع إدارة الأرباح: على الرغم من اختلاف دوافع قيام المديرين بممارسات إدارة الأرباح، إلا أنهم يسعون للهدف نفسه وهو إظهار التقارير المالية و أداء الشركة على غير الحقيقة.

أ. الدوافع التعاقدية: إن التعارض في المصالح بين الأطراف ذات المصلحة، يستدعي ضرورة التركيز على زيادة الوعي التعاقدية لهذه الأطراف للتقليل من التعارض وعدم استغلال أي طرف للطرف الآخر (الدهراوي و سرايا، 2006) ، حيث يتم استخدام البيانات المحاسبية للمساعدة في مراقبة وتنظيم العلاقات التعاقدية بين أصحاب المصالح في الشركة، وتتمثل أهم الدوافع التعاقدية فيما يلي:

- زيادة مكافآت وحوافز المديرين: إن معظم عقود مكافآت الإدارة تقيس انجازات المديرين من خلال البيانات المحاسبية مثل حجم الأرباح وحجم المبيعات، مما قد يؤثر على سلوك المديرين عند إعدادهم للتقارير المالية، ونظرا لأن هذه التقارير تعد وفقا للقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما، فإن المديرين سيحاولون الاختيار بين السياسات المحاسبية بطريقة تؤدي إلى زيادة أو تخفيض الأرباح وفقا لمصالحهم (Meng , 2011)

- التوافق مع شروط الدين: إن العلاقة التعاقدية بين المديرين والدائنين يمكن أن تولد تضاربا في المصالح، حيث عادة ما تتضمن عقود الدين بعض الشروط التي يضعها الدائنون مثل عدم توزيع الأرباح إلا إذا استوفى الدائنون أقساطهم من القرض، لذلك ينشأ لدى المديرين الحافز لإدارة أرباحهم من أجل الوفاء بشروط الدين رغم أن حماية الدائن تستند إلى ضمانات حقيقية بدلا من ذلك (حماد، 2005)

- تحقيق الأمن الوظيفي: قد يكون هناك دوافع غير مالية لإدارة الأرباح، كأن يقوم المدير أو الرئيس التنفيذي الجديد بتخفيض الأرباح في سنة توليه المنصب، ثم يمارس إدارة الأرباح صعودا في السنوات التالية حتى يظهر مدى كفاءته؛ كما أن فترات ضعف الأداء، قد تحفز المديرين على اتخاذ تدابير تعتمد على الحكم الشخصي من أجل إخفاء هذا الضعف وتجنب فقدان وظائفهم وتأثر سمعتهم المهنية (Musfiqur, 2013)

ب. الدوافع المتعلقة بتوقعات السوق المالي: إن استخدام المعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين في تقييم الأوراق المالية، يمكن أن يولد دافعا للمديرين للتلاعب بالأرباح، وتتمثل أهم هذه الدوافع فيما يلي:

- التأثير على أسعار الأسهم: إن التلاعب بالأرباح المعلن عنها يؤثر على قيمة الأسهم وذلك حسب مصالحهم الشخصية، فإن كان المديرين من أصحاب الأسهم فسيعملون على جعل أسعار الأسهم بما يتلاءم مع مصالحهم؛ كما أنهم قد يقومون بذلك لصالح الشركة دون مراعاة باقي الأطراف ذات المصلحة.

- مقابلة توقعات المحللين الماليين: تمارس الأسواق المالية ضغوطا على المديرين، ففي بعض الدول توضع لوائح تتطلب الحد الأدنى من الأداء للشركة الراغبة في إصدار أسهم، أو تلك التي تريد الحفاظ على مكانتها في السوق، هذه القيود تدفع المديرين إلى ممارسات احتيالية من أجل إظهار أداء جيد للشركة حتى وإن كانوا يحاولون في بعض الأحيان أداء مهامهم بنزاهة (Yves , 2011)

ج. **الدوافع التنظيمية:** تمثل محاولة الإدارة تجنب بعض التكاليف التي تعتبرها ثقلا على كاهلها، وأهمها ما يلي:

- تخفيض التكاليف السياسية: تتعرض بعض الشركات لضغوط سياسية تدفعها لتعديل أرباحها من أجل تجنب هذه التكاليف؛ ففي مجال الصناعات الكيماوية مثلا نجد أن الشركات الناشطة في هذا القطاع تخضع لتشريعات بيئية صارمة، كذلك شركات قطاع الصناعات الكهربائية التي تكون مسؤولة عن توفير الخدمات العامة (Yves , p. 03)

- تخفيض الضرائب المدفوعة: تعتبر الضرائب من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدول حيث تقوم بتحصيلها من الشركات بعد احتسابها بناء على رقم الأرباح الوارد في التقارير المالية للشركات، وفي المقابل فإن الشركات تنظر لهذه الضرائب على أنها أعباء تسعى دائما إلى التخفيض منها أو الاستفادة في بعض الأحيان من الوفورات الضريبية.

3. الدراسة التطبيقية

1.3. **نموذج القياس:** من أجل دراسة أثر جودة التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح قمنا بتحديد العناصر التي تمثل جودة التدقيق الداخلي، ودراسة مدى تأثيرها على ممارسات إدارة الأرباح، من خلال استخدام المعادلة التالية:

$$EM = \alpha + \beta 1 (IA.Comp) + \beta 2 (IA.Indp) + \beta 3 (IA.Perf) + \delta$$

حيث أن:

EM: إدارة الأرباح.

IA.Comp: كفاءة المدققين الداخليين.

IA.Indp: استقلالية المدققين الداخليين.

IA.Perf: أداء المدققين الداخليين.

α : قيمة الثابت / $\beta 1$ ، $\beta 2$ ، $\beta 3$: الميل الخاص بالمتغيرات المستقلة / δ : مقدار الخطأ.

2.3. الشركات المعنية بالدراسة: لإجراء هذه الدراسة قمنا باختيار مجموعة من الشركات الجزائرية المتواجدة بولاية سطيف (شركات ذات أسهم وتوفر على البيانات اللازمة للدراسة) والتي يقدر عددها بـ 16 شركة، كما هي مبينة في الجدول رقم (1) للفترة الممتدة بين 2012 إلى 2014، وعليه فإن عدد المشاهدات يكون 48 مشاهدة.

الجدول رقم (01): قائمة الشركات المعنية بالدراسة

Nom d'entreprise	Activité	Nom d'entreprise	Activité
AL- MOULES	Production Des Moules & Outillages	ERIAD	Industries Alimentaires Céréalières & Dérivés De Sétif.
AMC	Fabrication et la Commercialisation des Appareils de Mesure, et de contrôle	GETIC	Travaux D'infrastructures & De Construction
BCR	Production de Boulonnerie Coutellerie & Robinetterie	MAMI	Fabrication et commercialisation de boissons diverses non alcoolisées
CALPLAST	Calandrage Plastique	SCAEK	Production de Ciments
CHIALI PLAST	fabrication Tubes et tuyaux en plastique	SIPLAST	Injection & Soufflage En Matière Plastique
EDIMCO	Distribution Des Matériaux De Construction	SOFIPLAST	Production de Sachets et Films Plastique
EMIVAR	Mise En Valeur & D'aménagement Rural	TELL	Préparation et du Conditionnement de Produits Frais a Base de Lait
ENPEC	Production De L'électrochimie	TREFISOUD	Fabrication des Produits de Soudage

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على المعلومات المتحصل عليها من المركز الوطني للسجل التجاري.

3.3. تقدير المتغير التابع: يتمثل المتغير التابع في إدارة الأرباح، حيث تم استخدام المستحقات الاختيارية كبديل (proxy) عن قيام الشركات بإدارة أرباحها، والتي تم قياسها باستعمال نموذج "Jones 1995" المعدل وفقا للخطوات التالية:

أ. تقدير المستحقات الكلية وفقا للمعادلة الموالية:

$$TAit = NIit - CFOit$$

حيث أن:

$TAit$: المستحقات الكلية للشركة i في الفترة t .

$NIit$: النتيجة الصافية للشركة i وفي الفترة t .

$CFOit$: التدفق النقدي الناتج عن الأنشطة التشغيلية للشركة i وفي الفترة t .

كما تجدر الإشارة إلى أن المستحقات الكلية تنقسم إلى مستحقات غير اختيارية تتعلق بمستوى النشاط العادي للشركة ومستحقات اختيارية (تقديرية) تتعلق بمعالجة المديرين للبيانات المحاسبية بحيث تخضع للسلطة التقديرية للمديرين، كما تعتبر الجزء الأكثر عرضة للتلاعب المحاسبي لذلك تستخدم كبديل لقياس إدارة الأرباح.

ب. تحديد المتغيرات المستخرجة من القوائم المالية وتقدير معلمات النموذج لكل سنة باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) نسخة 21؛ وفقا للمعادلة التالية:

$$TAit / Ait-1 = \alpha 1 (1 / Ait-1) + \alpha 2 [(\Delta REVit - \Delta RECit) / Ait-1] + \alpha 3 (PPEit / Ait-1) + eit$$

حيث أن:

Ait-1 : مجموع الأصول للشركة i في بداية الفترة t (نهاية الفترة t-1).

ΔREV_i : التغير في رقم الأعمال للشركة i في الفترة t.

ΔREC_{it} : التغير في صافي حساب العملاء للشركة i في الفترة t.

PPEi : إجمالي الممتلكات والمنشآت والمعدات للشركة i وفي الفترة t.

eit : مقدار الخطأ للشركة i وفي الفترة t (يمثل المستحقات الاختيارية).

$\alpha 1$ ، $\alpha 2$ ، $\alpha 3$: معلمات معادلة النموذج.

ج. تقدير المستحقات غير الاختيارية باستخدام المعلمات المقدرة في الخطوة السابقة وفقا للمعادلة:

$$NDAit / Ait-1 = \alpha 1 (1 / Ait-1) + \alpha 2 [(\Delta REVit - \Delta RECit) / Ait-1] + \alpha 3 (PPEit / Ait-1)$$

حيث أن:

NDAit : المستحقات غير الاختيارية للشركة i في الفترة t.

د. تقدير المستحقات الاختيارية وفقا للمعادلة:

$$DAit / Ait-1 = TAit / Ait-1 - NDAit / Ait-1$$

حيث أن:

DAit : المستحقات الاختيارية للشركة i في الفترة t.

هـ. تقدير ممارسة الشركة لإدارة الأرباح، ويتم ذلك من خلال جمع القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية خلال سنوات الدراسة لكل شركة ثم تقسيمها على عدد سنوات فترة الدراسة؛ بعد ذلك تتم مقارنة قيم المستحقات الاختيارية مع قيمة المتوسط: حيث أنه إذا كانت قيمة المستحقات الاختيارية لشركة معينة في إحدى السنوات أكبر من قيمة متوسط مستحقاتها، تكون الشركة قد قامت بإدارة أرباحها، ويتم إعطاء المتغير الوهمي (1) لهذه الشركة خلال تلك السنة، وفي الحالة المعاكسة أين تكون المستحقات الاختيارية أصغر من قيمة المتوسط يتم إعطاء المتغير الوهمي (0) لهذه الشركة.

- 4.3. تقدير المتغيرات المستقلة:** بهدف قياس عناصر جودة التدقيق الداخلي التي تعبر عن المتغيرات المستقلة في نموذج الدراسة تم إعداد استمارة استبيان، وجهت للمدققين الداخليين للشركات المعنية بالدراسة، حيث تم توزيع 24 استمارة³، استرجعت منها 23 استمارة كلها صالحة للاستخدام (بنسبة 96%).
- أ. إعداد الاستبيان: أثناء إعداد أسئلة الاستبيان تم الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA، إضافة إلى الجانب النظري لهذه الدراسة؛ حيث يحتوي على جزأين هما:
- الجزء الأول: يحتوي على بيانات عامة خاصة بالأفراد المستجوبين، تضمنت خمسة (5) أسئلة.
 - الجزء الثاني: يتعلق بجودة التدقيق الداخلي، ويحتوي على ثلاثة (03) محاور رئيسية، كالتالي:
- المحور الأول: يهدف للتعرف على مدى توفر المؤهلات والإمكانيات في المدققين الداخليين، تتضمن (05) أسئلة.
 - المحور الثاني: يهدف للتعرف على مدى توفر الاستقلالية التي تدعم عمل المدققين الداخليين، تتضمن (06) أسئلة.
 - المحور الثالث: يهدف لمعرفة مدى قيام المدققين الداخليين بالإجراءات اللازمة، تتضمن (27) سؤالاً.
- تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) لتحديد مدى توفر عنصري الكفاءة والاستقلالية من خلال المحور الأول والثاني، إضافة إلى تحديد مدى قيام المدققين بالإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق من خلال المحور الثالث، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف الخاص بالمحور 01 و 02	متوفر بدرجة كبيرة جدا	متوفر بدرجة كبيرة	متوفر بدرجة متوسطة	متوفر بدرجة قليلة	غير متوفر
التصنيف الخاص بالمحور 03	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا
الدرجة	4	3	2	1	0

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على دراسات سابقة.

كما تم وضع مقياس ترتبي لهذه الدرجات من خلال استخدام المقياس الترتبي للأهمية وذلك من أجل اعطاء المتوسط الحسابي مدلولاً، لاستخدامه في تحليل نتائج الاستبيان؛ وقد تم تحديد الحدود التي تفصل الإجابات في سلم ليكارت كما يلي:

- المدى = أعلى رتبة في سلم ليكارت - أدنى رتبة في السلم = 4 - 0 = 4
- طول الفئة = عدد المجالات / عدد درجات الإجابة = 4 / 5 = 0.8

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (03): مقياس تحديد مدلول الوسط الحسابي

الوسط الحسابي	مدى توفر شروط الكفاءة والاستقلالية	مدى القيام بالإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق
0.80 – 0	غير متوفر	أبدا
1.60 – 0.81	متوفر بدرجة ضعيفة	نادرا
2.40 – 1.61	متوفر بدرجة متوسطة	أحيانا
3.20 – 2.41	متوفر بدرجة كبيرة	غالبا
4 – 3.21	متوفر بدرجة كبيرة جدا	دائما

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على دراسات سابقة.

ب. اختبار استمارة الاستبيان: للتأكد من سلامة بناء الاستبيان والأسئلة التي يتضمنها تم اختبارها كما يلي:

ب.1. اختبار صدق الاستبيان: تم تحكيم الاستبيان من قبل مجموعة من الأساتذة، والأخذ بجميع الملاحظات والتوصيات المقدمة والتي تم على أساسها تعديل الاستبيان.

ب.2. اختبار ثبات الاستبيان: تم استخدام معامل الفا كرونباخ "Alpha cronbach"، الذي قدر بـ 89% وهو أكبر من 60% (الحد الأدنى للحكم على مدى الاتساق بين فقرات الاستبيان) وعليه يمكن الاعتماد على استمارة الاستبيان كأداة للتحليل.

ج. عرض نتائج الاستبيان وتحليلها: بعد توزيع استمارات الاستبيان ومعالجتها إحصائيا باستخدام برنامج "SPSS" نسخة 21، تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية لعرض وتحليل النتائج المتوصل إليها.

- التكرارات والنسب المئوية لعبارات الاستبيان؛

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان؛

- اختبار "Test t": يستخدم هذا الاختبار عندما يتم التعامل مع فرضيات وصفية لعينة واحدة بياناتها كمية، وفي هذه الدراسة تم استخدامه من أجل معرفة مدى توفر الظروف الملائمة لعملية التدقيق.

ج.1. خصائص الفئة المستهدفة: وهي كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): خصائص الفئة المستهدفة

النسبة المئوية %	التكرار	البيان	
		المسمى الوظيفي	المؤهل العلمي
26.1	06	رئيس قسم التدقيق الداخلي	
73.9	17	مدقق داخلي	
69.6	16	ليسانس	
00	00	ماجستير	
00	00	دكتوراه	
30.4	07	أخرى	
21.7	05	مالية	التخصص العلمي

26.1	06	محاسبة	
8.7	02	مالية ومحاسبة	
43.5	10	أخرى	
17.4	04	نعم	شهادات مهنية في مجال التدقيق
82.6	19	لا	
56.52	13	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة (العمل كممدق داخلي)
39.13	09	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	
4.35	01	أكثر من 10 سنوات	

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على اجابات المستجوبين.

تشير النتائج المتحصل عليها أن:

- ما نسبته 26.1% من المستجوبين يشغلون منصب مدير التدقيق الداخلي، أما الباقي فهم مدققين داخليين بنسبة 73.9%؛ ولقد برّر بعض المستجوبين ذلك بأن صغر حجم الشركة لا يستدعي وجود أكثر من مدقق داخلي واحد للقيام بمهمة التدقيق، بينما أرجع البعض الآخر السبب إلى نقص الأشخاص ذوي الكفاءات والذين يمكنهم موازلة هذه الوظيفة.

- بلغت نسبة المدققين الداخليين الحاصلين على تخصص علمي في مجال المالية أو المحاسبة أو الاثنين معا 56.5% من إجمالي المستجوبين، وهو التخصص المطلوب عادة توفره في الأشخاص الراغبين في موازلة مهنة التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية؛ بينما 13% فقط حاصلين على شهادة مهندس في مجال تخصص الشركة، وهو ما يعرف بالتخصص الصناعي في مجال نشاط الشركة.

- ما نسبته 17.4% فقط حائزين على شهادة مدقق داخلي، والمتمثلة في شهادة DPAI⁴.

- النسبة الأكبر من المدققين الداخليين لا تتجاوز سنوات الخبرة الحاصلين عليها 5 سنوات، (56.52%). من خلال ما سبق نلاحظ أن التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية لا يزال ينقصه الاهتمام اللازم الذي يجعل منه وظيفة أساسية ينبغي تخصيص حيز معتبر لظروف وشروط القيام بها.

ج.2. معالجة محاور الاستبيان: من أجل اتخاذ القرار بشأن دلالة العبارات وتحليل النتائج الإحصائية الخاصة بالاستبيان سيتم الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) بما يوافق مستوى الثقة 95%

- المتوسط الفرضي المقدر $2 = 5/(0+1+2+3+4)$

- المتوسط الحسابي والأهمية النسبية المقدره له في الجدول رقم 03

- يتم اتخاذ القرار (الخاص بالمحور ككل) كما يلي: المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور /عدد عبارات المحور.

ج.2.1. معالجة المحور الأول: يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى توفر الكفاءة والمؤهلات اللازمة في المدققين الداخليين، والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (05): نتائج الإجابات عن أسئلة المحور الأول

القرار	مستوى الدلالة	t قيمة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	المحور الأول
غير دال (متوفر بدرجة متوسطة)	0,06	-1,98	2,73	8,86	مدى توفر الكفاءة والمؤهلات اللازمة لمهمة التدقيق الداخلي	

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

تبين نتائج المحور الأول أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار t الخاص بمدى توفر الكفاءة والمؤهلات اللازمة لمهمة التدقيق الداخلي تقدر بـ 0,06 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0,05 ، وهذا ما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي، وعليه يمكن القول أن: الكفاءة والمؤهلات اللازمة لقيام المدققين الداخليين بالمهام الموكلة في الشركات محل الدراسة متوفرة بدرجة متوسطة؛ ويمكن تفسير ذلك بقلة الاهتمام التي يحظى بها نشاط التدقيق الداخلي، حيث أن:

- غياب هيئات مختصة في الجزائر تشرف على تكوين المدققين الداخليين ومنحهم شهادات مهنية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو معايير معترف بها)، يعتبر من الأمور التي تؤثر سلبا على كفاءة المدققين؛
- نقص البرامج التكوينية التي يفترض أن تكون متوفرة بشكل مستمر، يحول دون تطوير مهارات المدققين؛
- غياب برامج مخصصة لتقييم كفاءة وفعالية نشاط التدقيق الداخلي على مستوى الشركة يؤثر على تحسينه.

ج.2.2. معالجة المحور الثاني: يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى توفر شروط الاستقلالية اللازمة لمهمة التدقيق الداخلي، كما هو موضح في الجدول الموالي.

الجدول رقم (06): نتائج الإجابات عن الأسئلة المحور الثاني

القرار	مستوى الدلالة	t قيمة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	المحور الثاني
غير دال (متوفر بدرجة متوسطة)	0,12	-1,59	2,22	11,26	مدى توفر شروط الاستقلالية اللازمة لمهمة التدقيق الداخلي	

المصدر: إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق ونتائج المحور الثاني يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار t الخاص بمدى توفر شروط الاستقلالية اللازمة لمهمة التدقيق الداخلي تقدر بـ 0,12 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0,05، وهذا يعني

أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي، وعليه يمكن القول أن: شروط الاستقلالية اللازمة لقيام المدققين الداخليين بالمهام الموكلة إليهم في الشركات محل الدراسة متوفرة بدرجة متوسطة.

ويمكن تفسير ذلك بكون المدققين الداخليين يتمتعون باستقلالية وظيفية حيث أنهم يتمكنون من الوصول إلى الوثائق والأشخاص في الشركة، كما أنهم لا يقومون بأنشطة خارجة عن عملية التدقيق.

أما الاستقلالية التنظيمية والتي تقتضي أن يتبع قسم التدقيق الداخلي مجلس الإدارة مباشرة، تبدو أنها محققة شكليا فقط، حيث أن مدير التدقيق الداخلي لا يتمكن من الوصول لمجلس الإدارة، وإنما تقتصر علاقته مع المدير العام.

وحسب ما تم استنتاجه من المقابلات التي أجريت مع المدققين الداخليين للشركات المعنية بالدراسة، فغالبا ما يتم تعيين المدقق الداخلي باقتراح من المدير العام؛ وعليه يمكن القول أن الاستقلالية التنظيمية غير متوفرة فعليا خاصة في ظل غياب لجنة التدقيق التي تعتبر همزة وصل بين المدقق الداخلي ومجلس الإدارة.

ج.2.3. معالجة المحور الثالث: يهدف المحور إلى معرفة مدى قيام المدققين الداخليين بالإجراءات اللازمة

لمهمة التدقيق الداخلي، والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (07): نتائج الإجابات عن المحور الثالث

القرار	مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العمارة	المحور الثالث
دال (غالبا)	0,00	11,00	10,85	78,91	مدى توفر الإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق الداخلي	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

كما تبين نتائج المحور الثالث ككل، أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار t الخاص بمدى توفر الإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق الداخلي تقدر بـ 0,00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهذا ما يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي، إضافة إلى أن قيمة t موجبة؛ وأن المتوسط الحسابي للمحور الثالث قدر بـ 2,92؛ وعليه يمكن القول أن المدققين الداخليين للشركات محل الدراسة يقومون في الغالب بالإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق الداخلي.

ويمكن تفسير ذلك، بأنه رغم عدم اعتماد المدققين الداخليين على معايير واضحة مثل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، نظرا لعدم توافق وتكبير هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، إلا أنهم مطلعون على أغلب الإجراءات اللازمة للتدقيق الداخلي، مثل إجراءات التخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وهذا ما بينته اجابات المحور الثالث.

5.3. اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

من أجل اختبار فرضيات الدراسة تم استخدام المعادلة المشار إليها سابقا في نموذج الدراسة والتي هي كالتالي:

$$EM = \alpha + \beta_1 (IA.Comp) + \beta_2 (IA.Indp) + \beta_3 (IA.Perf) + \delta$$

وبعد معالجة المعادلة السابقة إحصائيا عن طريق برنامج SPSS باستخدام اختبار Binaire Logistique (لأن أحد المتغيرين -إدارة الأرباح- هو متغير وهمي يأخذ القيمتين 0 أو 1) تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (08) : نتائج اختبار Logistique Binaire

Variables dans l'équation

	A	E.S.	Wald	Ddl	Sig.	Exp(B)
Comp	,440	,299	2,158	1	,142	1,552
Indep	,223	,341	,427	1	,513	1,249
Perfor	-,036	,055	,420	1	,517	,965
Constante	-5,230	4,377	1,427	1	,232	,005

a. Variable(s) entrées à l'étape 1 : Comp, Indep, Perfor.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

- قيمة الميل ($\beta_1 = 0,44$) الخاصة بالمتغير المستقل "كفاءة التدقيق الداخلي"، تعبر عن وجود علاقة طردية بين كفاءة المدققين الداخليين وممارسات إدارة الأرباح، إلا أنها غير دالة إحصائيا وعليه يتم رفض الفرضية الأولى، وهو ما يعني أنه: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدققين الداخليين على ممارسات إدارة الأرباح.

- قيمة الميل ($\beta_2 = 0,22$) الخاصة بالمتغير المستقل "استقلالية التدقيق الداخلي"، تعبر عن وجود علاقة طردية بين استقلالية المدققين الداخليين وممارسات إدارة الأرباح، إلا أنها غير دالة إحصائيا وعليه يتم رفض الفرضية الثانية، وهو ما يعني أنه: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدققين الداخليين على ممارسات إدارة الأرباح.

- قيمة الميل ($\beta_3 = -0,036$) الخاصة بالمتغير المستقل "إجراءات التدقيق الداخلي"، تعبر عن وجود علاقة عكسية بين إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدققون الداخليون وممارسات إدارة الأرباح، إلا أنها غير دالة إحصائيا وعليه يتم رفض الفرضية الثالثة، وهو ما يعني أنه: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدققين الداخليين على ممارسات إدارة الأرباح.

ويمكن تفسير النتائج المتوصل إليها من خلال ما يلي:

- الأساليب المحاسبية المعقدة التي يتم اعتمادها من أجل التلاعب برقم الأرباح وهو الحال بالنسبة لجميع الممارسات الاحتمالية من أجل ضمان عدم اكتشافها، ولذلك فإن مثل هذه التلاعبات يصعب اكتشافها والكشف عنها إذا لم تتوفر في المدققين والمسؤولين عن اكتشاف الغش والاحتمال قدر كاف من الكفاءة والاستقلالية، حيث أنه في الشركات الجزائرية المعنية بالدراسة لم يتم إيجاد تأثير لعناصر جودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح.
- نقص الكفاءة إذ أن اطلاع المدققين الداخليين على الإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق الداخلي وقيامهم بها لا يكون له تأثير كاف على تخفيض الممارسات الاحتمالية إذا لم تتوفر فيهم الخبرة والتأهيل اللازمين الذين يساعدان على أداء مهام التدقيق بشكل فعال.
- ضعف العلاقة بين قسم التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة، هذا الأخير الذي يُفترض أن يدعم استقلالية المدققين الداخليين؛ وهو الأمر الذي يضعف بدوره الاستقلالية التنظيمية للمدققين الداخليين، وبالتالي يؤثر على أدائهم ومدى قدرتهم على الكشف على الممارسات الاحتمالية التي يكتشفونها.
- غياب لجنة التدقيق، التي تدعم عمل المدققين الداخليين وكذلك كفاءتهم واستقلاليتهم.

خاتمة

تم في هذه الدراسة تناول موضوعين مهمين أحدهما متعلق بالممارسات الاحتمالية والمتمثل في إدارة الأرباح؛ والآخر هو آلية من آليات الرقابة والمتمثل في التدقيق الداخلي، حيث حاولنا معرفة مدى تأثير جودة هذا الأخير على ممارسات إدارة الأرباح التي يسعى من خلالها المديرون إلى التأثير على القرارات التي يتخذها الأطراف ذات المصلحة بشأن الشركة والمعاملات المتعلقة بها، وذلك من خلال التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه وبالتالي على مدلول التقارير المالية التي تعبر عن وضعية الشركة.

وبما أن التدقيق الداخلي يعتبر وظيفة مهمة وأساسية داخل كل شركة فإن الجميع يسعى إلى تحقيق الجودة في هذه الوظيفة من أجل تحقيق أهدافها التي من بينها التأكد من دقة وموثوقية البيانات الواردة في التقارير المالية، وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء وممارسات الغش والاحتمال التي يمكن أن تحتويها؛ وبناء على ذلك قمنا بتحليل جودة التدقيق الداخلي إلى ثلاثة عناصر ومعرفة مدى تأثير كل منها على إدارة الأرباح.

توصلنا من خلال دراستنا إلى أنه لا يوجد تأثير لجودة التدقيق الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح وهو ما يتوافق مع دراسة (الرفاعي، 2010) ودراسة (Al Shetwi, 2011) التي سبق الإشارة اليهما في مطلع هذه الدراسة، حيث توصل الباحثان إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح؛

كما أن الملاحظ في الدراسات التي تطرقت إلى العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح تختلف في نتائجها وجاءت دراستنا لتوافق بعضها ولا توافق البعض الآخر، ولحد الآن لا يوجد اجماع على طبيعة تأثير عناصر جودة التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح، ويمكن ارجاع سبب ذلك إلى اختلاف البيئية التي تجرى فيها كل دراسة. وفي الشركات الجزائرية المعنية بالدراسة، تم التوصل إلى أن الظروف الملائمة للقيام بمهام التدقيق الداخلي تتوفر بدرجة متوسطة وهو ما يدفعنا للقول أن ذلك أدى إلى عدم وجود تأثير لعناصر جودة التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح، ويعود سبب ذلك أساسا إلى:

- عدم وجود معاهد متخصصة في الجزائر تشرف على تكوين المدققين الداخليين؛
 - عدم امتلاك المدققين الداخليين لشهادات مهنية وهو ما بينته نتائج الاستبيان حيث أنه عند توظيف المدققين الداخليين يتم الاكتفاء في الغالب على حيازتهم على شهادة في المالية و (أو) المحاسبة؛
 - نقص الدورات التكوينية التي تجعل المدققين الداخليين على اطلاع مستمر بأهم التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والتدقيق؛
 - عدم توفر معايير واضحة ومحددة للتدقيق الداخلي معتمدة في الجزائر، إضافة إلى عدم اعتماد المعايير الدولية، أو أي معايير أخرى بصفة رسمية؛
 - التبعية الفعلية للمدقق الداخلي تكون للمدير العام بدلا من مجلس الإدارة (والتي تعتبر شكلية فقط).
- التدقيق الداخلي في البيئة الجزائرية وحسب ما تم استنتاجه من الدراسة الميدانية لا يزال ينقصه الاهتمام الكافي الذي يجعل من دوره الرقابي على الممارسات الاحتمالية ذو فعالية، وهو ما يستدعي ضرورة أخذ تدابير فعالة نقتح منها الآتي:
- تعزيز وتدعيم وظيفة التدقيق الداخلي بتوظيف عدد كاف من المدققين ذوي الكفاءات اللازمة، حيث ما تمت ملاحظته أن بعض الشركات رغم كبر حجمها واحتوائها على قسم للتدقيق الداخلي، إلا أننا نجد فيها مدقق داخلي واحد فقط.
 - تدريب المدققين الداخليين بشكل مستمر من أجل تعزيز قدراتهم على اكتشاف الممارسات الاحتمالية مثل إدارة الأرباح التي تعتمد على تقنيات معقدة يصعب اكتشافها، وذلك اما من خلال دورات داخلية على مستوى الشركة أو من خلال تأمين حضورهم ومشاركتهم في ندوات وملتقيات علمية حول أهم التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق.
 - اعطاء الفرصة لقسم التدقيق الداخلي للقيام بوظيفته على أكمل وجه وعدم تقييده، وهو ما أشار اليه العديد من المستجوبين الذين اعتبروا أن أهم ما يقيد القيام بوظائفهم على أكمل وجه هو نقص الاستقلالية؛ حيث أن قيام

- مجلس الإدارة بتعيين المدقق الداخلي، لا يعد كافيا وإنما ينبغي خلق قنوات اتصال مباشرة مع المجلس من أجل الحصول على الدعم اللازم الذي يخفف أو يحد من التعرض للضغوطات من قبل المدير العام أو الإدارة التنفيذية.
- زيادة الوعي بأهمية لجنة التدقيق في الشركات الجزائرية، والعمل على تشجيع الشركات ومجالس إدارتها لتشكيل هذه اللجنة، حيث أن وجود هذه الأخيرة يمكن أن يدعم كفاءة واستقلالية المدققين الداخليين، وهم بدورهم يقدمون للجنة التدقيق كل ما تحتاجه حول العمليات التي تقوم بها الشركة والتقارير المالية الصادرة عنها، وهو ما يزيد من فعالية عمل كل من لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي.
 - انشاء معاهد متخصصة تشرف على تكوين المدققين الداخليين ومنحهم شهادات مهنية في التدقيق من أجل تحسين أدائهم.
 - العمل على وضع معايير محلية خاصة بالتدقيق الداخلي أو تكييف المعايير الدولية لتتلاءم مع البيئة الجزائرية.

قائمة المراجع

- Al Shetwi, M. (2011, november). Impact of Internal Audit Function (IAF) on Financial Reporting Quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia. *african journal of business management*, 5(27), 11189-11198.
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implication for standard setting. *American Accounting Association, Accounting Horizons*, 13(04), 368.
- IFACI. (2009, Avril). Code de Déontologie. *Institut français des auditeurs et contrôleurs internes*, 37.
- IIA. (1999). *The Institute of Internal Audit*. Retrieved september 09, 2014, from www.theiia.org
- Meng , Y. (2011). Earning management incentives and techniques in china's listed companies. *Proceeding of the 7 th international conference on innovation and management* (p. 1134). China: Wuhan University.
- Musfiqur, R. (2013). Techniques motives and controls of earnings management. *International journal of information technology and business management*, 11(1), 30-31.
- Parawitt, D., Smith, J., & Wood, D. (2008). *internal audit quality and earnings management*. Retrieved december 12, 2014, from http://ssrn.com/abstract=916081
- Renard, J. (2010). *Theorie et pratique de l'audit interne* (7eme ed.). paris, france: Eyrolles.
- Yves , M. (2011). Vers une information comptable plus transparente : l'apport des recherches portant sur la gestion des resultats comptables. *manuscrit auteur comptabilite et connaissances, version 01*, 05. France.
- الرفاعي ابراهيم مبارك. (2010). جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على البيئة السعودية. الندوة العلمية الثانية عشر لسبيل تطوير المحاسبة. المملكة العربية السعودية: جامعة الملك سعود.
- حماد طارق عبد العال. (2005). حوكمة الشركات المفاهيم، المبادئ، التجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف - . الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- الدهراوي كمال الدين، وسرايا السيد. (2006). دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة. الإسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الجديد.

الاحالات

¹- AICPA: The American Institute of Certified Public Accountants.

² - لمزيد من التفاصيل يمكن الاطلاع على: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA نسخة 2010.

³ - تم توزيع استمارة واحدة للشركة التي تضم مدقق داخلي واحد وأكثر من استمارة للشركة التي تضم أكثر من مدقق داخلي.

⁴- DPAI : Diplôme Professionnel de L'audit Interne.