

جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح
-دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر-
**The Quality of External Audit as a Method to Reduce Earnings
Management Practices –A Field Study on a Sample of Auditors and
Accounting Experts in Algeria**

بومنقار جهاد¹، بن علي سمية²

BOUMANKAR Djihed¹, BENALI Soumaya²

¹ مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي، جامعة باجي مختار، (الجزائر)،

djihed.boumenkar@univ-annaba.org

² مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي، جامعة باجي مختار، (الجزائر)،

benali.soumaya.dz@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/10/14

تاريخ القبول: 2022/07/17

تاريخ الاستلام: 2022/01/01

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية، ولتسهيل عملية جمع المعلومات تم استخدام الاستبيان، حيث تم توزيعها على عينة مكونة من 106 فردا ما بين مدققي الحسابات وخبراء محاسبة، لكن تم استرجاع 35 استبياننا فقط، وكانت كلها صالحة للتحليل الإحصائي، تمت معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS²⁶. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك إدراك جيد من قبل المستجوبين بضرورة تحقيق الجودة في المهام التدقيقية لتعزيز جودة التقارير المالية، وبالرغم من ذلك إلا أنه من بين النتائج التي تم التوصل إليها أيضا أن أبعاد جودة التدقيق الخارجي لا تحد جميعها من إدارة الأرباح.

المؤلف المرسل: بومنقار جهاد، الإيميل: djihed.boumenkar@univ-annaba.org

وقد تم التوصل إلى أن استقلالية مكتب التدقيق هو البعد الوحيد من بين أبعاد جودة التدقيق الخارجي التي تم دراستها الذي له دور في الحد من إدارة الأرباح وذلك بسبب طبيعة بيئة التدقيق الجزائرية.

كلمات مفتاحية: جودة تدقيق خارجي، إدارة أرباح، أبعاد جودة تدقيق خارجي، قوائم مالية، مدقق حسابات.

تصنيفات JEL : M40 ؛ M42 ؛ M49

Abstract:

This study aimed to highlight the role of external audit quality in reducing earnings management practices in the Algerian environment. To facilitate the collection of information, questionnaire was used and hence distributed to a sample of 106 individuals, mainly auditors and accounting experts. However, only 35 questionnaires were recovered, and all were valid for statistical analysis. The data were processed using the SPSSV26.

The study found participants are well aware of the need to achieve quality in order to enhance the quality of financial reports. Nevertheless, one of the findings is that not all external audit quality dimensions limit earnings management. The independence of the Audit Office is the only dimension of quality that has been studied and has a role to play in reducing earnings management because of the nature of the Algerian audit environment.

Keywords: External Audit Quality; Earnings Management; External Audit Quality Dimensions; Financial Statements; Auditor.

Jel Classification Codes : M40 ; M42; M49

1. مقدمة:

تلعب القوائم المالية دورا كبيرا في ترشيد القرارات المالية وكذا الاستثمارية، حيث تعتبر المرآة العاكسة للصورة الحقيقية للمؤسسة، هذا إذا كانت سليمة وخالية من التلاعبات، أما إذا تخللتها بعض التغييرات المتعمدة فهنا تصبح هذه الأداة خطرا يهدد مستخدميها، وتتبلور تلك التلاعبات المتعمدة أساسا في ممارسات إدارة الأرباح، التي تتضح في السلوك المتبع من طرف

جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح
- دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر-

الإدارة في استغلال الفجوة والطبيعة المرنة التي تسمح بها المعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما (GAAP) وكذا السلطة التقديرية الممنوحة لها لتقدير بعض عناصر القوائم المالية من أجل تلبية دوافع فاعليها، ومن هنا جاءت الضرورة الملحة للنهوض بمهنة التدقيق، خاصة وأن هذه المهنة تهدف بالدرجة الأولى إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية، ومدى تعبيرها عن الصورة الحقيقية للمؤسسات محل التدقيق، إلا أن ذلك لم يكن محقق في السنوات الماضية، حيث انسدل الستار في سنة 2001 فقلب موازين مهنة التدقيق، مما أثار الشكوك والمخاوف حول ضعف واستقلال المدقق، وذلك لانهميار أضخم مؤسسة أمريكية مؤسسة Enron، إضافة إلى ثبوت تورط مكتب التدقيق Arthur Andersen مع هذه المؤسسة والذي كان يعتبر من أكبر خمس مكاتب تدقيق في العالم، حيث كان هو المسؤول عن تدقيق قوائمها المالية، وتورط نتيجة إخفائه للحقائق وكذا تستره على ممارسات إدارة الأرباح، والتي تعتبر شكلا من أشكال الفساد المالي لما يترتب عنها من أضرار لمستخدمي القوائم المالية.

ونظرا لازدياد الحاجة إلى النهوض بمهنة التدقيق، وكذا ضرورة رفع ثقة المجتمع المالي في القوائم المالية للمؤسسات بعد الخلل الذي أصاب وظيفة تدقيق الحسابات، كان من الضروري التركيز على المدققين ورفع جودة مهنتهم وكذا تعزيز الثقة في القوائم المالية، وكل هذا وذلك كان سببا في ظهور ما يعرف بجودة التدقيق الخارجي، والتي تعتبر من الآليات التي تسمح بمراقبة المدراء وكذا تخفيض تكاليف الوكالة، كما تعمل على تحقيق المساءلة والرقابة الفعالة لضمان سلامة القوائم المالية من الخروقات والتجاوزات نتيجة ممارسة إدارة الأرباح.

1.1 إشكالية البحث:

انطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية، والتي تعتبر محور بحثنا هذا: ما مدى مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح حسب نظر مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر؟

وللإجابة على الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة بين حجم مكتب التدقيق والحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
- هل توجد علاقة بين استقلالية مدقق الحسابات والحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
- هل توجد علاقة بين أتعاب مدقق الحسابات والحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

2.1 فرضيات البحث:

- إن بناء فرضيات الدراسة قائم أساسا على التساؤلات التي وردت بمشكلة الدراسة، وعليه فإنه يمكن وضع إجابة أولية للأسئلة الفرعية أعلاه وذلك كما يلي:
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين حجم مكتب التدقيق والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
 - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين استقلالية مدقق الحسابات والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
 - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أتعاب مدقق الحسابات والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

3.1 أهداف البحث:

- بناء على ما تقدم فإن هذه الدراسة تهدف إلى:
- التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بإدارة الأرباح وتحديد دوافع المؤسسات لإدارة أرباحها؛
 - محاولة تحديد مفهوم معين لجودة التدقيق الخارجي في ظل تعدد التوجهات واختلاف الآراء، وكذا إبراز أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي للأطراف ذات المصلحة؛
 - التعرف على دور جودة التدقيق الخارجي في التحسين من جودة القوائم المالية من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

4.1 أهمية البحث:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية التقارير المالية التي تعتبر وسيلة الاتصال الرئيسية بين المؤسسة ومختلف الأطراف ذات المصلحة، لذلك يقع على عاتق المدققين ضمان القيام بأعمال التدقيق بجودة عالية، للحد من ممارسات إدارة الأرباح التي تهدف إلى تضليل مستخدمي هذه التقارير.

5.1 نموذج البحث:

بناء على الدراسات السابقة يمكن توضيح نموذج الدراسة في الشكل التالي:

الشكل 1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين

2. الجانب النظري للدراسة

1.2 أسس نظرية حول إدارة الأرباح:

أ- التعريف بإدارة الأرباح:

نشأ مفهوم إدارة الأرباح نتيجة تغير مفهوم الوحدة المحاسبية وانفصال الملكية عن الإدارة، وبالرجوع إلى أدبيات المعرفة المحاسبية المهتمة بإدارة الأرباح تم تعريفها بأنها منهجية تستخدمها الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية بهدف تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة، واكتساب التقارير المالية صورة قد تغيّر الحقيقية والواقع لأهداف مشروعة أو غير مشروعة (هائل أبو رشيد، 2015، صفحة 130)، وكذلك عرفت على أنها مجموعة من الأنشطة والأحكام الخاصة والمستمدة من حرية الاختيار للطرق والأساليب المحاسبية والتي تقوم بها الإدارة للتدخل في التقرير المالي، بهدف التقرير عن رقم للأرباح يتسق مع رقم محدد أو مستهدف (عياشي فاطمة الزهراء، سماش كمال، 2018، صفحة 274).

حيث أن القرار بإدارة الأرباح يتخذ من قبل الإدارة بشكل متعمد وليس عن طريق الخطأ، وتتم إدارة الأرباح ليس فقط من خلال الخيارات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية، ولكن من خلال قرارات أعمال حقيقية، كما أن التوسع في إدارة الأرباح يعتمد على مستوى الأرباح التي تستهدفها الإدارة، ويترتب على إدارة الأرباح الاضرار بأصحاب المصالح في الأجل الطويل (محمد محمد إبراهيم مندور، 2016، صفحة 1126).

ولكن يمكن القول أيضا أن هناك إجماع على أن إدارة الأرباح تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للمؤسسة، ولكن يجب التأكيد أنه لا يجب إدراج عملية إدارة الأرباح ضمن العمليات

غير القانونية التي تعمل على تحريف البيانات المحاسبية عن طريق الغش، وذلك راجع للمبررات التالية: (صلاح حواس، حسياني عبد الحميد، 2013، صفحة 191)

- أن الإدارة لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري؛
 - أن الإدارة لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
 - أنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها.
- ب- دوافع إدارة الأرباح:

إن أي فعل تقوم به إدارة المؤسسة أو أي قررا تتخذه له دافع معين تسعى من خلاله إلى تحقيق غاية ما، شرط أن يكون هذا الفعل ضمن القوانين والأنظمة المنصوص عليها، وهو ما ينسجم مع ممارسات إدارة الأرباح وأهم دوافع هذه الأخيرة تتمثل في:

- **الدوافع التعاقدية:** وتنبع من نظرية الوكالة، فالعقود بين المؤسسة ومختلف الأطراف يتم صياغتها بالاعتماد على النتائج المحاسبية، لذا يعمل المديرون على عرض نتائج تتفق مع بنود التعاقد (كموش بلال، 2017، صفحة 14)؛
- **دوافع السوق المالي:** تعمل إدارة المؤسسات على ممارسة إدارة الأرباح بسبب تأثير قرارات المستثمرين والدائنين بالأرباح المفصح عنها، فرقم الربح المعلن عنه له تأثير في القيمة السوقية للمؤسسة، وتعد أسعار الأسهم السوقية وعوائدها من العوامل المؤثرة في تفضيل الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية المتبعة للتأثير في رقم الربح المعلن عنه (جبار ناظم شعلان، 2016، صفحة 11)؛
- **دوافع تنظيمية:** تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد لدى إدارة المؤسسة بأن للأرباح المفصح عنها تأثير على عمل الجهات التنظيمية والاشرفية، ووفقا لنظرية المحاسبية الإيجابية عندما تتعرض المؤسسة لتكاليف سياسية مرتفعة، من المحتمل أن يقوم المديرون بتخفيض قيمة الأرباح المفصح عنها، فعندما تفصح المؤسسات عن أرباحها الضخمة التي تكون نتيجة زيادة الأسعار على المستهلكين فقد ينظر إليها كمؤشر للاحتكار، مما قد يؤدي إلى خضوع المؤسسة للفحص لمواجهة الاحتكار من قبل الجهات الرقابية الحكومية (محمد محمد إبراهيم مندور، 2016، صفحة 1127).

ت- مخاطر ممارسات إدارة الأرباح:

- بالرغم من أن ممارسات إدارة الأرباح لها منافع كثيرة في المدى القصير إلا أنها قد تؤدي إلى مخاطر جملة في المدى الطويل، والأكثر من ذلك أن هناك عناصر رئيسية لخطر هذه الممارسات على جودة التدقيق الخارجي وهي: (يونس الزين، عبد الحميد حساني، 2016، صفحة 392):
- مقاضاة المدقق عندما يدعى العميل أن عملية التدقيق فشلت، أي فشله في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية أو نجاح في اكتشافها ولكنه فشل في التقرير عنها؛
 - تعرض المدقق للجزاءات والعقوبات من قبل هيئات تنظيمية لأسباب مرتبطة بالممارسة المهنية الناتجة عن ارتباطه بالعميل؛
 - الإضرار بسمعة المدقق المهنية نتيجة للتقاضي والعقوبات الجزائية التي تتخذ بحقه حيث تعتبر سمعة المدقق أحد محددات جودة أدائه المهني.

2.2 أسس نظرية حول جودة التدقيق الخارجي:

أ- تعريف جودة التدقيق الخارجي:

على مستوى الدراسات الأكاديمية برز الخلاف بين الباحثين على مفهوم واحد لجودة التدقيق الخارجي، وعليه يصبح من الضروري تناول البعض منها والتي انطلق واضعوها من وجهات نظر مختلفة، حيث تعد الباحثة De Angelo من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة التدقيق الخارجي وقد عرفتها على أنها "تقدير السوق لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الانحراف في النظام المحاسبي الموحد للعميل محل التدقيق ومن ثم قيامه بالتقرير عن ذلك الانحراف" (حوراء عبد الأمير أحمد، 2019، صفحة 108)، أما الباحث Palmrose 1988 فيرى بأنها "درجة الثقة التي يقدمها مدقق الحسابات لمستخدمي القوائم المالية" (بشرى فاضل الطائي، حسين فخري سلمان، 2019، صفحة 537).

تعقبا على هذه التعاريف يمكن اعتبار أن جودة التدقيق الخارجي مرتبطة بمدى قدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، ومدى تحليه بالاستقلالية من أجل إظهار تلك الأخطاء، وذلك لتلبية توقعات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق بالإضافة إلى أنه لا بد على المدقق بالالتزام بقواعد التدقيق الموضوعية من طرف المنظمات المهنية.

ب- خصائص جودة التدقيق الخارجي:

حددت إرشادات جودة التدقيق الخارجي الصادرة عن الاتحاد الأوروبي الخصائص

الكامنة لتحقيق متطلبات التدقيق، ويمكن إبراز هذه الخصائص على النحو التالي:

الجدول 2: خصائص جودة التدقيق الخارجي

المفهوم	الخصائص
الموثوقية	يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية التدقيق.
الموضوعية	يتم انجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة، فالمراجع يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي.
التوقيت الملائم	من الضروري تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، خاصة عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح مواطن ضعف الإدارة.
الوضوح	لا بد أن يكون التقرير واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق، وكذا لا بد أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية الذين قد لا يكونوا خبراء ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير.
الكفاءة	أي تخصيص الموارد على عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد العملية.
الفعالية	يجب أن تُلقي نتائج واستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت مراجعة أعمالها، الحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

المصدر: (معمرى أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، 2020، صفحة 38)

ت- أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي:

تعتبر جودة التدقيق الخارجي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف والمحيطين بالمؤسسة

محل التدقيق، ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي: (لقويرة سمير، 2018-2019، صفحة 120)

- إدارة المؤسسة (العميل): إن تنفيذ أعمال التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكن المؤسسة من تحديد نقاط القوة والضعف، ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق المالية مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالمؤسسة؛

- البنوك والدائنين: تعتمد البنوك ومؤسسات الإقراض وغيرهم من الدائنين بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وذلك من أجل الفهم التام للوضع المالي للمؤسسة المقترضة مما يجعلها منح قروض تنطوي على مخاطر تتعلق بعدم قدرة المؤسسات على الوفاء بالتزاماتها؛
- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة كالخطيط، الرقابة وفرض الضرائب بالإضافة إلى تقرير الإعانات لبعض الصناعات والأنشطة، لذلك تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقا لمستويات عالية من الجودة؛
- أصحاب رؤوس الأموال: يعتبر اتباع نظام لتحقيق جودة التدقيق الخارجي جزء هام من نظام رقابة أصحاب الملكية على القائمين بعملية تسيير وإدارة أملاكهم واستثماراتهم، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات المسؤولين في إدارة المؤسسة، وحماية أملاكهم في وجه تلاعب الإدارة؛
- مكاتب التدقيق (المدقق): تعمل مكاتب التدقيق على أن تتم الأعمال التدقيقية بأعلى جودة ممكنة، وذلك من أجل تحسين موقفه التنافسي، تحسين سمعة المكتب، إخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج أعمالها التدقيقية عبر تحقيق مستوى عال من الأداء.

3. الجانب التطبيقي للدراسة

3.1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات وخبراء محاسبين على مستوى القطر الجزائري، بحيث صمم الاستبيان بالاعتماد على بعض المراجع وبالرجوع إلى بعض أهل الاختصاص في ذلك قصد توزيعها على عينة الدراسة والاستبيان موضح في الملاحق، علما أن نوع العينة المستخدمة في الدراسة هي العينة العشوائية (الاحتمالية) وبالضبط العينة العشوائية البسيطة، حيث تم توزيع 106 استبيان ورقي وإلكتروني على جميع أفرادها، حيث بلغ عدد الاستبيانات الورقية 25 استبيانا شمل مدققي الحسابات وخبراء محاسبين متواجدين في ولاية عنابة والطارف كانت كلها مسترجعة وصالحة للاستخدام، أما بالنسبة للاستبيان الإلكتروني فقد

تم توزيعه على مدقي الحسابات وخبراء محاسيين في جميع الولايات، إلا أنه تم استرجاع 10 من أصل 81 استبيان الكتروني، وبالتالي كانت النسبة النهائية للاسترجاع 33.01%. والجدول التالي يوضح التوزيع السوسيويمني لمجتمع الدراسة:

الجدول 3: التوزيع السوسيويمني لمجتمع الدراسة

التوزيع السوسيويمني	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة
مدقي الحسابات	60	27
خبراء محاسيين	46	8
المجموع	106	35

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الاستبيان

3.2 صدق وثبات أداة الدراسة:

أ- صدق أداة الدراسة:

حرصا من الباحثين على التأكد من أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الصلاحية فقد تم الاعتماد على اختبار:

- **الصدق الظاهري:** من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين، وذلك بغية التحقق من ملاءمة صياغة الفقرات لغويا من جهة، ومدى انتماء الفقرات إلى متغيرات الدراسة من جهة أخرى، وقد أخذت الملاحظات المقدمة من طرف المحكمين بعين الاعتبار، وبذلك صممت الأداة بشكلها النهائي؛
- **الصدق البنائي:** النتائج مبينة في الجدول الموالي:

الجدول 4: نتائج معامل الارتباط بيرسون (Pearson)

البعد	معامل الارتباط بيرسون (Pearson)	مستوى الدلالة
حجم مكتب التدقيق	0.748	*0.000
استقلالية مدقق الحسابات	0.800	*0.000
ألعاب مدقق الحسابات	0.519	*0.002

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

*دالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$

** غير دالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$

جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح
- دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر-

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط بيرسون (Pearson) بين كل بعد من أبعاد متغير جودة التدقيق الخارجي مع الدرجة الكلية للاستبيان دال إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، حيث أن مستوى الدلالة أقل من مستوى المعنوية، وبما أن معاملات الارتباط موجبة وتنحصر ما بين 0.519 و0.800 فإن هذا يدل على وجود ارتباط وعلاقة طردية بين جودة التدقيق الخارجي والأبعاد المشكلة لها، حيث تتراوح درجته بين المتوسط والقوي، وكل هذا يعكس مدى صدق أداة الدراسة بخصوص ما وضعت لقياسه.

ب- ثبات أداة الدراسة:

تم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال الاعتماد على طريقة معامل ألفا كرونباخ (Alpha Coefficient Cronbach's)، وكانت النتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول 5: نتائج معامل الثبات لأداة الدراسة

المتغيرات	معامل ألفا كرونباخ	الثبات*
أبعاد جودة التدقيق الخارجي	0.901	0.949
ممارسات إدارة الأرباح	0.816	0.903
الاستبيان ككل	0.917	0.957

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

* الثبات هو الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ قد بلغت 0.917 بالنسبة للاستبيان ككل، في حين بلغت قيمة هذا المعامل 0.901 و0.816 بالنسبة للمحور الأول والثاني على التوالي، كما يلاحظ أن معاملات الثبات لكل محور من محاور الاستبيان كانت مرتفعة وتتراوح بين 0.903 و0.949، أما بالنسبة للاستبيان ككل فقد قدر بـ 0.957، وبما أن معاملات الثبات كانت أكبر من 0.700 فهذا يعني أن أداة الدراسة تتميز بدرجة صدق مرتفعة.

3.3 تحليل نتائج الدراسة:

أ- تحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة:

تبعاً للبيانات المتعلقة بالخصائص الشخصية لأفراد العينة المحصلة عن طريق الاستبيان، تم الحصول على المعلومات الموضحة في الجدول أدناه:

الجدول 6: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية

المتغير	جنس المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)	المتغير	جنس المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
الجنس	ذكر	30	85.71	الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	10	28.57
	أنثى	5	14.28		من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	21	60
	ماستر	25	71.42		من 10 سنوات فأكثر	4	11.42
المستوى التعليمي	ماجستير	5	14.28	المسمى الوظيفي	مدقق الحسابات	27	77.14
	دكتوراه	5	14.28		خبير محاسب	8	22.85
المؤهل العلمي	محاسبة	6	17.14				
	تدقيق	28	80				
	مالية	1	2.85				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة ذكور وذلك بنسبة 85.71%، وبالتالي فهي تتفوق على نسبة الإناث التي سجلت 14.28%، مما يدل على هيمنة عنصر الذكور على مهنة المحاسبة والتدقيق، وهذا راجع إلى طبيعة المجتمع الجزائري وطبيعة المهنة التي تترتب عنها مسؤوليات لا تتناسب مع طبيعة المرأة، كما يتبين أن جميع أفراد العينة مستواهم جامعي حيث ما نسبته 71.42% من عينة الدراسة متحصلين على شهادة الماستر، أما الباقي والمقدر نسبته بـ 28.58% فلمهم شهادة ماجستير ودكتوراه مناصفة، والأكثر من ذلك أن ما نسبته 80% متحصلين على شهادات في التدقيق، أما بالنسبة لباقي أفراد العينة فهم متحصلين على شهادة في المحاسبة والمالية وذلك بنسب 17.14% و 2.85% على التوالي، وبالتالي يمكننا القول أن لجميع أفراد العينة مستويات علمية عالية تتماشى مع متطلبات هذه الوظيفة، وهذا ما يدل على أن أغلبية الأفراد لديهم المؤهل العلمي الكافي لممارسة مهنة التدقيق وكذا فهم أسئلة الاستبيان.

ومن خلال توزيع النسب حسب الأقدمية يلاحظ أن 60% من أفراد العينة تتراوح خبرتهم ما بين 5 إلى 10 سنوات وهو مؤشر جيد، ويفسر ذلك بطبيعة المناصب التي شملتها العينة والتي تتطلب أصحاب الخبرة العملية، حيث تشكل عينة الدراسة من مدققي الحسابات والتي تحتل

جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح
- دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر-

المرتبة الأولى بنسبة %77.14 ثم تليها فئة خبير محاسب في المرتبة الثانية بنسبة %22.85 وقد تم اختيار هاتين الفئتين لأنهما أكثر الأفراد دراية بالموضوع ولكي تحظى الدراسة بمصداقية أكبر.
ب- التحليل الإحصائي لفقرات المحور الأول لأداة الدراسة (جودة التدقيق الخارجي):
من أجل تحليل فقرات المحور الأول المتمثل في جودة التدقيق الخارجي تم الاستعانة بالجدول التالي الذي يلخص النتائج الإحصائية المتوصل إليها.

الجدول 7: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول جودة التدقيق الخارجي

أبعاد جودة التدقيق الخارجي	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التبني
حجم مكتب التدقيق	5 – 1	4.05	0.872	02	قوية
استقلالية مدقق الحسابات	9 – 6	4.08	0.742	01	قوي جدا
أتعاب مدقق الحسابات	12 – 10	3.57	0.916	03	متوسطة
جودة التدقيق الخارجي	-	3.98	0.803	-	قوية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

يبين الجدول أعلاه أن اتجاهات مجتمع الدراسة إيجابية حول جودة التدقيق الخارجي إذ بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.98 والانحراف المعياري 0.803، كما أن جميع أبعادها قد جاءت بدرجة قوية، حيث احتل بعد استقلالية مدقق الحسابات المرتبة الأولى بمتوسط حسابي وانحراف معياري قدر بـ 4.08 و0.742 على التوالي، وهذا يشير إلى قناعة المستجوبين بأهمية توفر الاستقلالية لدى مدققي الحسابات حيث كانت درجة التبني قوية جدا ، كما أن آراءهم أكدت على حرصهم على الاستقلالية سواء عند إعداد برامج التدقيق أو عند القيام بعملية الفحص أو التقرير عن نتائج الفحص ، أما بالنسبة لبعده حجم مكتب التدقيق فقد احتل المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر بـ 4.05 وانحراف معياري قدر بـ 0.872، وكانت درجة التبني قوية مما يشير إلى قناعة المستجوبين كذلك بأهمية حجم مكاتب التدقيق وأثره على جودة التدقيق الخارجي، ليليهما بعد أتعاب مدقق الحسابات في المرتبة الثالثة بمتوسط قدر بـ 3.57 وانحراف معياري قدر

ب 0.916، مما يظهر أن الأهمية النسبية لهذا البعد كانت متوسطة مقارنة مع باقي الأبعاد، إلا أن ذلك لم يمنع اهتمام المستجوبين كذلك بأهمية بعد أتعاب مدقق الحسابات.

ت- التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني لأداة الدراسة (ممارسات إدارة الأرباح):

من أجل تحليل فقرات المحور الثاني المتمثل في ممارسات إدارة الأرباح تم الاستعانة بالجدول التالي الذي يلخص النتائج الإحصائية المتوصل إليها.

الجدول 8: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول ممارسات إدارة

الأرباح

المتغير	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التباين
ممارسات إدارة الأرباح	13 - 22	3.17	1.04	متوسطة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول ممارسات إدارة الأرباح كانت متوسطة، إذ بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.17 والانحراف المعياري 1.04، وهذا راجع إلى انقسام آراء المستجوبين حول ممارسات إدارة الأرباح لأنه يتم النظر إليها من زاويتين، الأولى باعتبارها فن لا أخلاقي منافي لقواعد السلوك المهني وأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق لكنه قانوني، حيث يتم استغلال المرونة المحاسبية والثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق والنظام المحاسبي المالي من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتوافرة في السياسات والطرق المحاسبية التي يتيحها هذا النظام للمؤسسات في أساليب القياس والافصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، أما الزاوية الثانية فتعتبر أن ممارسات إدارة الأرباح تدخل ضمن التحايل وتضليل مستخدمي المعلومات المالية كما تعتبرها ممارسات غير قانونية يعاقب عليها القانون.

ث- اختبار صحة الفرضيات وتحليلها:

يهدف الإجابة على الإشكالية تم اختبار الفرضيات التي قامت عليها هذه الدراسة، وذلك من خلال تطبيق الأساليب الإحصائية على بياناتها المتمثلة في معامل الارتباط (Pearson)، والجدول التالي يوضح نتائج ذلك:

جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح
- دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر-

الجدول 9: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية	المتغير المستقل (جودة التدقيق الخارجي)	المتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح)	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة	القرار الاحصائي
الأولى	حجم مكتب التدقيق	ممارسات إدارة الأرباح	-0.505	0.157	قبول الفرضية
الثانية	استقلالية مدقق الحسابات	ممارسات إدارة الأرباح	-0.857	0.024	رفض الفرضية
الثالثة	أتعاب مدقق الحسابات	ممارسات إدارة الأرباح	-0.774	0.123	قبول الفرضية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال النتائج الموضحة أعلاه تم التوصل إلى أن:

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين حجم مكتب التدقيق والحد من ممارسات إدارة الأرباح هي فرضية مقبولة، حيث يلاحظ أن معامل الارتباط متوسط وسالب ويقدر بـ -0.505، وهذا يشير إلى أن العلاقة بين بعد حجم مكتب التدقيق وممارسات إدارة الأرباح عكسية، إلا إنها غير دالة، وذلك لأن مستوى الدلالة والمقدر بـ 0.157 أكبر من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب التدقيق وممارسات إدارة الأرباح، وذلك راجع إلى أنه في الجزائر ليس هناك مكاتب تدقيق كبيرة الحجم التي تأخذ شكل شركات مساهمة أو شركات متعددة الجنسيات، ولا مكاتب متوسطة الحجم والتي تعتمد على شراكة ما بين مدققين، بل أن الشكل الوحيد لمكاتب التدقيق المتواجد في بيئة التدقيق الجزائرية يتجسد في المكاتب الفردية ذات الإمكانيات المحدودة، مما يؤثر على جودة التدقيق الخارجي والتي تكون في الغالب متدنية مقارنة بنظيرتها التي تتمتع بها مكاتب التدقيق ذات الحجم الكبير، مما يقلل من قدرتها في الحد بشكل كبير من ممارسات إدارة الأرباح.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين استقلالية مدقق الحسابات والحد من ممارسات إدارة الأرباح هي فرضية مرفوضة، حيث يلاحظ أن معامل الارتباط قوي وسالب ويقدر بـ -0.857، وهذا يشير إلى أن العلاقة بين بعد استقلالية مدقق الحسابات وممارسات إدارة الأرباح عكسية ودالة وذلك لأن مستوى الدلالة والمقدر بـ 0.024 أقل من مستوى المعنوية 0.05، وهذا يعني أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين

استقلالية مدقق الحسابات وممارسات إدارة الأرباح، أي أنه كلما كانت استقلالية مدقق الحسابات كبيرة كلما حد ذلك من ممارسات إدارة الأرباح، لأن هذه الاستقلالية تشكل جوهر مهنة التدقيق، إذ لا بد على كل مدقق أن يحافظ عليها فهي تمثل شرط أساسي من شروط ممارسة المهنة، وعدم الالتزام بها يترتب عنه مسؤوليات قانونية وتأديبية، فاستقلالية مدقق الحسابات تلعب دور كبير في الرفع من جودة التدقيق الخارجي وإضفاء مزيدا من الموثوقية على البيانات الموجودة على مستوى القوائم المالية، وذلك نتيجة تمتع مدقق الحسابات بالنزاهة والشفافية عند إعداد التقارير التي تتضمن كافة التلاعبات والتجاوزات التي قامت بها المؤسسة، مما يجعل المؤسسات تتمتع عن ممارسة إدارة الأرباح خلال عهدة ذلك المدقق المستقل.

الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أتعاب مدقق الحسابات والحد من ممارسات إدارة الأرباح هي فرضية مقبولة، حيث يلاحظ أن معامل الارتباط قوي وسالب ويقدر بـ -0.774 وهذا يشير إلى أن العلاقة بين بعد أتعاب مدقق الحسابات وممارسات إدارة الأرباح عكسية إلا إنها غير دالة، وذلك لأن مستوى الدلالة والمقدر بـ 0.123 أكبر من مستوى المعنوية 0.05، مما يعني أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب مدقق الحسابات وممارسات إدارة الأرباح، ويعود ذلك إلى أن أتعاب مدقق الحسابات مقدره نسبيا ومحددة مسبقا بناء على عدة عوامل (حجم المؤسسة، حجم العينة..) وليس على حجم التلاعبات التي سيتم اكتشافها خلال عملية التدقيق، فمهنة التدقيق تركز بالدرجة الأولى على إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية التي تخص فترة زمنية معينة، وكذا توصيل النتائج إلى الأطراف المهتمة بها بمصداقية وشفافية، بالإضافة إلى غياب عامل المنافسة والذي يعد من أبرز العوامل التي تؤثر على أتعاب مدقق الحسابات ومنه جودة عمله التي على رأسها الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح. مما يفسر عدم وجود علاقة بين أتعاب مدقق الحسابات وممارسات إدارة الأرباح.

5. خاتمة:

يعتبر تدقيق الحسابات من أبرز الآليات الرقابية التي تسهر على مراقبة الالتزام بالقوانين التي تحكم مهنة المحاسبة، ومنه بات من الضروري أن يكون ذو جودة عالية تمكنه من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يقوم بها المحاسب مهما كانت درجة خبرته وتمرسه في ميدانه، مما يضفي مزيدا من الثقة على البيانات المالية، فجودة التدقيق الخارجي لها دور كبير في الكشف عن

جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح
- دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر-

- الممارسات الاحتمالية التي يمكن أن تمارسها المؤسسة في ظل استغلال المرونة المتاحة لها في الاختيار بين السياسات المحاسبية، لتحديد أرباحها بالشكل الذي يحقق أهدافها الشخصية تحت ستار إدارة الأرباح، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها:
- تعتبر إدارة الأرباح ممارسات إدارية تعتمد على الإدارة للتأثير والتحكم في أرباح المؤسسة، باستخدام وسائل وطرق متعددة، وترتكز في ذلك على استغلال الفجوة والطبيعة المرنة التي تسمح بها المعايير المحاسبية والسلطة التقديرية لبعض عناصر القوائم المالية، للوصول إلى الأرباح التي تعكس رغبة الإدارة وليس الأداء المالي الحقيقي، مما يؤثر على جودة أرباحها وبالتالي على شفافيته ومصداقيته؛
 - ظهر مصطلح جودة التدقيق الخارجي نتيجة انخفاض الثقة بالتقارير المالية ومهنة التدقيق على حد سواء بسبب الأزمات التي مرت بهذه المهنة، مما دفع المنظمات الدولية للعمل على استرجاع تلك الثقة المفقودة من خلال حث مكاتب التدقيق على رفع كفاءتها وتعزيز استقلاليتها لأداء مهامها التدقيقية بجودة عالية؛
 - لدراسة جودة التدقيق الخارجي لأبد من دراسة أبعاده حيث اختلف الباحثون في تحديد أبعاده (نماذج قياس)، إلا أنه في هذه الدراسة تم اعتماد ثلاثة أبعاد فقط للتعبير عن متغير جودة التدقيق الخارجي والمتمثلة في حجم مكتب التدقيق، استقلالية مدقق الحسابات وكذا اتعابه؛
 - بينت النتائج التي تم التوصل إليها أن أبعاد جودة التدقيق الخارجي (استقلالية مدقق الحسابات، حجم مكتب التدقيق، أتعاب مدقق الحسابات) لا تحد جميعها من ممارسات إدارة الأرباح، حيث تبين أن بعد استقلالية مدقق الحسابات هو البعد الوحيد من بين الأبعاد المدروسة القادر على ذلك، ويعود ذلك إلى خصوصية البيئة التدقيقية في الجزائر والتي تختلف عن باقي البيئات الأخرى من حيث المنظومة التشريعية والتنظيمية التي توطر مهنة التدقيق، فاستقلالية مدقق الحسابات وموضوعيته تضمن نزاهته في اكتشاف أي تلاعب ترتكبه الإدارة بغرض التأثير على عدالة القوائم المالية وعدم الالتزام بذلك قد يترتب عنه مسؤوليات قانونية وتأديبية وكذا اكتساب مكتب التدقيق لسمعة سيئة، أما بالنسبة لحجم مكتب التدقيق فلا يحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك راجع إلى أنه في

الجزائر ليس هناك مكاتب تدقيق كبيرة الحجم حيث أن الشكل الوحيد لمكاتب التدقيق يتجسد في المكاتب الفردية الصغيرة، فمكاتب التدقيق الكبيرة تقدم خدمات تدقيق بجودة عالية بالمقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة، مما يقلل من قدرات هذه الأخيرة في الحد بشكل كبير من ممارسات إدارة الأرباح وذلك للإمكانيات القليلة التي تمتلكها، أما بالنسبة لأتعب مدقق الحسابات فقد تم التوصل إلى أنها كذلك لا تحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك راجع إلى عدة أسباب أهمها غياب عامل المنافسة في البيئة الجزائرية عموماً، حيث كلما كانت المنافسة كبيرة كانت أتعب التدقيق مرتفعة والذي يتعلق هذا الأخير بالجهد الإضافي الذي يبذله المدقق للتحقق من سلامة القوائم المالية وخلوها من إدارة الأرباح. علماً أن جميع النتائج المتوصل إليها تخص آراء المستجوبين الذين شملتهم عينة الدراسة، وبالتالي يمكننا القول إننا لا نستطيع تعميم هذه النتائج.

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج، فإن الباحثين توصيان بما يلي:

- زيادة وعي مستخدمي التقارير المالية والمستثمرين بممارسات إدارة الأرباح، حتى يكونوا أكثر دراية بها وبآثارها على قراراتهم؛
- حث كافة الجهات الرسمية بفرض عقوبات على المؤسسات التي تمارس إدارة الأرباح، بهدف المساهمة في الحد منها وتحقيق الاعتمادية للبيانات الموجودة على مستوى القوائم المالية، لما لها من آثار سلبية على المدى الطويل؛
- حث مكاتب التدقيق على الاندماج مع بعضها البعض من أجل إنشاء مكاتب تدقيق أكبر حجماً لرفع روح المنافسة وتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية؛
- ضرورة إنشاء لجنة مراقبة الجودة على الأعمال التدقيقية لضمان حصول الزبائن على الخدمة المهنية الممتازة.

6. قائمة المراجع:

1.6 المراجع باللغة العربية:

● المقالات:

- يونس الزين، عبد الحميد حسياني، خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 3، العدد 2، 2016.

جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح
- دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر-

- هائل أبو رشيد، دور الضوابط الرقابية في الحد من مخاطر إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 37، العدد 2، 2015.
- محمد محمد إبراهيم مندور، أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 20، العدد 4، 2016.
- معمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 2، 2020.
- حوراء عبد الأمير أحمد، أثر جودة التدقيق على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 3، 2019.
- صلاح حواس، حسيني عبد الحميد، تعزيز دور لجان المراجعة ظاهرة اتساع رقعة ادارة الأرباح في الشركات الجزائرية، مجلة المؤسسة، المجلد 2، العدد 2، 2013.
- عياشي فاطمة الزهراء، سماش كمال، الرقابة الجبائية كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 6، العدد 1، 2018.
- بشرى فاضل الطائي، حسين فخري سلمان، تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في جودة التدقيق، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد 25، العدد 112، 2019.

● الرسائل والاطروحات:

- لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2018-2019.

7. ملاحق: (الاستمارة)

الجزء الأول: معلومات عامة عن عينة الدراسة

أنثى	الجنس
ذكر	
ماستر	المستوى التعليمي
ماجستير	

دكتوراه	
أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	
من 10 سنوات فأكثر	
مدقق الحسابات	المسمى الوظيفي
خبير محاسب	
محاسبة	المؤهل العلمي
تدقيق	
مالية	

الجزء الثاني: محاور متغيرات الدراسة

المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي

رقم العبارة	العبارات	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
<u>حجم مكتب التدقيق</u>						
01	كبر حجم مكتب التدقيق وتنظيمه ومستوى تجهيزاته يعد عنصر إيجابي لسمعة مكتب الحسابات.					
02	يساهم معرفة فريق التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة في ابراز أهمية تطبيق جودة التدقيق الخارجي.					
03	توجد قضايا أو دعاوي قانونية ضد مكتب التدقيق أو مدقق الحسابات.					
04	يعد المكتب برامج ونشرات وبعقد حلقات توجيحية لتعريف المدققين بمسؤولياتهم المهنية وسياسات المكتب والأمر المهنية.					
05	يوجد في المكتب شخص مسؤول عن وضع برامج للتطوير المهني للمدققين.					
<u>استقلالية مدقق الحسابات</u>						

جودة التدقيق الخارجي كأسلوب للحد من ممارسات إدارة الأرباح
- دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر-

غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	
					06 يتوافر لدى مدقق الحسابات الاستقلالية في التفكير والحيادية في العمل.
					07 وجود علاقة شخصية بين المدقق وإدارة المؤسسة يؤثر سلبا على استقلالية وبالتالي على جودة أداء عملية التدقيق.
					08 يجب إقامة علاقات مالية بين إدارة المؤسسة أو قبول هدايا من المؤسسة.
					09 يلتزم المدققون بإبلاغ الأطراف المعنية عن أي معيقات للاستقلالية.
أتعاب مدقق الحسابات					
					10 تناسب الاتعاب مع الجهد المبذول بعملية التدقيق.
					11 يتقيد مدقق الحسابات بنسبة الإيرادات المحددة له قانونيا.
					12 تخفيض مدقق الحسابات لاتباعه بهدف الحصول على أكبر عدد من الزبائن يؤثر سلبا على جودة أعمال التدقيق.

المحور الثاني: ممارسات إدارة الأرباح

					13 تقوم مصالحكم بتسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم الغائها في بداية السنة.
					14 تقوم مصالحكم بتغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من فترة لأخرى.
					15 تقوم مصالحكم بالاعتراف بالإيراد قبل اكتمال تقديم الخدمة مثل اعتبار البضاعة المرسلة إلى وكلاء البيع كمبيعات.
					16 تقوم مصالحكم بالاعتراف بخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على تحقيقها.
					17 تقوم مصالحكم بإعادة تقييم الموجودات الثابتة

					بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق كخسائر.	
					تقوم مصالحكم بالمبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الموجودات المتداولة.	18
					تقوم مصالحكم بالاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرائها.	19
					تقوم مصالحكم بتسجيل بضاعة تالفة بقيمة عالية ضمن المخزون السلعي.	20
					تقوم مصالحكم بإظهار رصيد المدينين بأكثر من حقيقته.	21
					تقوم مصالحكم برسمة بعض المصروفات التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة لا علاقة لها بها.	22