

أثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح - دراسة لمجموعة من الشركات الجزائرية -

The Impact of External Audit Quality on Earnings Managements Practices

-Study of a Group of Algerian Companies-

أ. غزالي زينب¹، د. ذوايدي مهدي²¹ جامعة فرحات عباس سطيف 1، ghezali19@yahoo.fr² جامعة فرحات عباس سطيف 1، douadimhidi@gmail.com

تاريخ النشر: 19/12/2019

تاريخ القبول: 24/11/2019

تاريخ الاستلام: 24/10/2019

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة طبيعة تأثير جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح، ومن أجل ذلك تم اللجوء إلى تقدير إدارة الأرباح باستخدام المستحقات الاختيارية، ثم قياس جودة التدقيق الخارجي بالاعتماد على ثلاثة عناصر هي: الكفاءة والاستقلالية واجراءات التدقيق؛ وذلك في مجموعة من الشركات الجزائرية المتواجدة بولاية سطيف خلال الفترة (2012-2014). لقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي للشركات محل الدراسة يتميز بالجودة، كما أنه يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لجودة التدقيق الخارجي على تخفيض ممارسات إدارة الأرباح. الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الخارجي، كفاءة المدقق، استقلالية المدقق، إدارة الأرباح، المستحقات الاختيارية.

تصنيف JEL : M41، M42.

Abstract This study aims to determine the impact of external audit quality on earnings management practices, for there we measure the dependent variable –earnings management- through the discretionary accruals ; Then we measure external audit quality through three elements (competence, independence, auditing procedures); in a group of Algerian companies during the period (2012-2014).

The study found out that there is a quality in external audit practiced in this sample of companies, and there is a significant impact of external audit quality on earnings management practices.

Key words: External Audit Quality; Auditor Competence; Auditor Independence; Earnings Management; Discretionary Accruals.

Jel Classification Codes: M41، M42

Résumé : La présente étude a pour but de mieux connaître la nature de l'impact de la qualité de l'audit externe sur la gestion des résultats. A cet effet, on a procédé à l'estimation de cette dernière par le recours à l'estimation des accruals discrétionnaires, puis ensuite la mesure de la qualité de l'audit externe en se basant sur les éléments: compétence, indépendance et procédures de l'audit, en étudiant le cas de quelques sociétés Algériennes exerçant dans la Wilaya de Sétif sur une période allant de 2012 à 2014.

Les résultats obtenus ont montré que l'audit externe pratiqué dans cet échantillon de sociétés était de bonne qualité et par conséquent qu'il a un effet statistiquement significatif sur le recul des pratiques la gestion des résultats.

Mots clés : qualité de l'audit externe; compétence de l'auditeur ; indépendance de l'auditeur ; pratiques de la gestion des résultats; accruals discrétionnaires.

Codes de classification de Jel: M41، M42

1. مقدمة

إن المعلومات المالية والمحاسبية الصادرة عن الشركات والمتمثلة على وجه الخصوص في القوائم والتقارير المالية، تلعب دورا مهما في عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، وهو ما يجعل مسألة ضمان مصداقية هذه التقارير بتوفر الدقة والموثوقية في المعلومات والبيانات التي تحتويها أمرا ضروريا لجميع الأطراف ذات المصلحة.

ولأن رقم الأرباح المعلن عنه في هذه التقارير المالية، يعتبر من أهم المؤشرات التي يُعتمد عليها عند اتخاذ العديد من القرارات حول الشركة، فقد يلجأ بعض المديرين إلى التأثير على الأرباح من خلال استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية، واستخدام التقدير الشخصي في تحديد بعض العناصر المحاسبية، من خلال ممارسات احتيالية يُصطلح عليها "ممارسات إدارة الأرباح". وتظهر هنا أهمية التدقيق وخاصة التدقيق الخارجي لأنه يوفر رأيا محايدا يعتبر عاملا أساسيا لزيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية وكذا مصداقية المعلومات التي تحتويها، خصوصا بعد الفضائح المالية الذي كان السبب الرئيسي فيها هو الغش والاحتيال من خلال التلاعب في حسابات الشركات.

لقد ظلت التساؤلات تطرح دوما حول مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية لهذه الشركات، وحول دور التدقيق الخارجي -الذي يُفترض أنه مسؤول عن اكتشاف الممارسات الاحتيالية-، وحول تواطؤ مكاتب التدقيق في التلاعبات التي حدثت أو سكوتها عنها بعد تزايد الاتهامات التي وجهت إليها بهذا الخصوص.

1.1. اشكالية الدراسة

من خلال ما سبق فإن اشكالية الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي:

ما أثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية؟

وحقن نتمكن من الإلمام بهذه الإشكالية، فقد تم:

أولا: تفريع سؤالها الرئيسي إلى سؤالين فرعيين هما:

أ. هل يتميز التدقيق الخارجي للشركات الجزائرية بالجودة؟

ب. هل يوجد تأثير لجودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح؟

ثانيا: صياغة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: يتميز التدقيق الخارجي للشركات الجزائرية بالجودة.

الفرضية الثانية: يوجد تأثير لجودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح.

2. أهمية الدراسة وأهدافها

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية لجميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة، والتي تستدعي ضرورة توفر درجة مقبولة من الثقة والمصداقية في هذه التقارير، لتمتكن تلك الأطراف من اتخاذ القرارات الصحيحة وفي الوقت المناسب.

إنه وعلى الرغم من سعي العديد من الشركات لتفعيل الرقابة الداخلية على الممارسات المالية وغير المالية، إلا أن ذلك لا يعد كافيا، إذ لابد من رقابة خارجية تبدي رأيا حول مدى مصداقية التقارير المالية وإمكانية الاعتماد على البيانات التي تحتويها، من خلال العمل على اكتشاف الأخطاء وممارسات الغش والاحتيال التي تهدف إلى تغيير مدلول التقارير المالية من أجل تحقيق مصالح شخصية أو للتأثير على قرارات مستخدمي هذه التقارير، ولقد سعينا من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يتمثل أهمها في:

- قياس جودة التدقيق الخارجي للشركات محل الدراسة من خلال دراسة مدى توفر عنصري الكفاءة والاستقلالية في المدققين الخارجيين ومدى قيامهم بالإجراءات اللازمة التي تسمح باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح؛
- قياس مدى تأثير هذه الجودة على ممارسات إدارة الأرباح.

3.1. الدراسات السابقة

تطرق عدد من الباحثين إلى موضوع إدارة الأرباح وعلاقته بالتدقيق الخارجي، وفيما يلي بعض الدراسات ذات الصلة بالموضوع.

أ. دراسة (عيسى، 2008) بعنوان "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح": هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه عملية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في السوق المصري، حيث تم إجراء دراسة على عينة من مديري مكاتب التدقيق الخارجي؛ أين تم قياس جودة التدقيق الخارجي من خلال مجموعة من المتغيرات تتمثل أساساً في الكفاءة والاستقلالية والتخصص الصناعي، ثم اختبار العلاقة بين جودة التدقيق وممارسات إدارة الأرباح؛ وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- وجود علاقة ايجابية بين كل من تخصص المدقق في الصناعة، استقلالية المدقق، تأهيل ومهارة المدقق، وجودة التدقيق الخارجي.

- وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح.

ب. دراسة (Pouraghajan , 2013) بعنوان "تأثير جودة التدقيق على إدارة الأرباح: دليل من إيران": هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح في مجموعة من الشركات المدرجة في بورصة إيران، حيث استخدم مقياس حجم مكتب التدقيق للتعبير عن جودة التدقيق على افتراض أن المكاتب الكبيرة تتميز بالكفاءة والخبرة ويمكنها تقديم أفضل الخدمات من حيث النوعية، وبعد اختبار نموذج الدراسة لم يتم العثور على أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب التدقيق على المستحقات الاختيارية (استخدمت للتعبير عن ممارسات إدارة الأرباح).

ج. دراسة (Okolie, 2014) بعنوان "مدة الارتباط بالمدقق، استقلالية المدقق وإدارة الأرباح على أساس المستحقات في الشركات النيجيرية المدرجة": سعى الباحث في هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات النيجيرية للفترة الممتدة من 2006 إلى 2011، وقد توصل إلى أن هناك:

- علاقة طردية بين أتعاب المدقق الخارجي (اعتمد الباحث على أن زيادة الأتعاب تخفض من الاستقلالية) والمستحقات الاختيارية، وبالتالي علاقة عكسية بين استقلالية المدقق الخارجي وإدارة الأرباح؛

- علاقة عكسية بين طول فترة التعامل مع المدقق الخارجي والمستحقات الاختيارية، وقد تم تفسير ذلك بأن طول فترة التعامل مع المدقق الخارجي يزيد من معرفته بالشركة وبالتالي زيادة قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

أما ما يميز دراستنا عن باقي الدراسات السابقة هو اسقاط موضوع علاقة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح على البيئة الجزائرية، حيث تمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في معرفة مدى تأثير التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح في مجموعة من الشركات الجزائرية.

2. مفهوم إدارة الأرباح

1.2. تعريف إدارة الأرباح: تعتبر إدارة الأرباح من الممارسات التي تثير جدلا واسعا في المجال المالي والمحاسبي والتي لم يتم الاتفاق على تعريف محدد لها، وهذا نتيجة تعدد الجوانب التي تطرق لها الباحثون من خلالها.

فلقد عرف Partha إدارة الأرباح على أنها: "التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب استراتيجية بل لمجرد تعديل الأرباح". (أبو عجيلة و حمدان، 2009، صفحة 06)

أما Healy & Wahlen فقد قاما بتعريف إدارة الأرباح من خلال الدوافع التي تؤدي للقيام بذلك، وجاء تعريفهما كما يلي: "إدارة الأرباح تحدث عند استخدام المديرين للحكم 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". (Healy & Wahlen, 1999, p. 368)

وأما Mulford & Comiskey فقد عرفا إدارة الأرباح في كتابهما "لعبة الأرقام المحاسبية" من خلال ثلاثة جوانب هي: (Mulford & Comiskey, 2002, p. 59)

• "إدارة الأرباح عبارة عن نشاط يتم من خلاله التلاعب بالنتائج المحاسبية بهدف خلق انطباع مضلل حول الأداء داخل الشركة:"

• "تحدث إدارة الأرباح عندما تتاح الفرصة أمام المديرين للاختيار بين السياسات المحاسبية في ظل مبادئ محاسبية معينة، وعليه فإنه من الطبيعي أن يُتوقع أنهم سيختارون السياسات التي تعظم منفعتهم الشخصية أو التي تعظم قيمة الشركة أو الاثنين معا:"

• "تنطوي الإدارة التعسفية للأرباح على استخدام أساليب احتيالية مختلفة لتشويه الأداء المالي الحقيقي للشركة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة".

وعليه يمكن تعريف إدارة الأرباح على أنها: "أسلوب للتلاعب تستخدمه إدارة الشركة للتأثير على محتوى التقارير المالية وإعطاء انطباع مضلل حول الأداء الحقيقي للشركة، من أجل الوصول إلى أهداف محددة مثل تعظيم قيمة الشركة، مقابلة توقعات المحللين الماليين، تحقيق منافع شخصية للمديرين، ويتم ذلك من خلال إما استغلال المرونة التي توفرها المبادئ المحاسبية أو من خلال إتباع أساليب احتيالية تخرج عن حدود هذه المبادئ".

2.2. أساليب إدارة الأرباح: تتمثل أهم هذه الأساليب في الآتي.

1.2.2. إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية: وتتم من خلال (Wexia & Jeong, 2014, p. 02):

- التلاعب بالمبيعات: تتم زيادة مبيعات السنة الحالية من خلال تقديم عروض لفترات محددة مثل التخفيضات في الأسعار أو منح شروط ائتمان أكثر تساهلا، بهدف زيادة الأرباح المعلن عنها لنفس السنة، غير أن المبيعات المرتفعة يمكن أن تختفي مرة واحدة نتيجة ظروف اقتصادية، فتضطر الشركة للعودة إلى الأسعار القديمة.

- الإفراط في الإنتاج: وذلك من أجل توزيع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات لأجل تخفيض تكلفة الوحدة، وبالتالي انخفاض تكلفة المنتجات المباعة، وهذا ما يؤدي بدوره إلى زيادة الأرباح المعلن عنها، وكما هو معروف فإن المخزون الزائد يمكن أن يعرض الشركة إلى مخاطر تلفه أو بقاءه دورانه مما قد يسبب خسارة في المستقبل.

- خفض النفقات التقديرية: غالبا ما تدفع الشركة هذه النفقات نقدا وعليه فإن خفضها سيؤثر ايجابيا على التدفقات النقدية في الفترة الحالية، بينما قد يؤثر ذلك سلبا على التدفقات النقدية المستقبلية.

2.2.2. إدارة الأرباح في حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP: تتمثل أهمها فيما يلي: (Ghaoui, 2008, pp. 29-30)

- إدارة المستحقات: تعرف المستحقات من خلال الفرق بين التدفقات النقدية من العمليات وصافي الربح، وتنقسم إلى مستحقات غير اختيارية ومستحقات اختيارية؛ ويرتبط جزء المستحقات غير الاختيارية بمستوى نشاط الشركة، في حين أن جزء المستحقات الاختيارية (الأكثر عرضة للتلاعب) يتعلق بمعالجة المديرين للبيانات المحاسبية.

- الخيارات المحاسبية: يستغل المديرون المرونة حول الخيارات المحاسبية المتاحة لهم من خلال تعمد عدم ذكر التغييرات الحاصلة والتي تؤثر بشكل ملحوظ على رقم الأرباح المعلن عنه بما يحقق أهدافهم؛ ومثال ذلك التغييرات المحاسبية الاختيارية، اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية، سوء استخدام السياسات المحاسبية.

3.2.2. الإدارة التعسفية للأرباح Abusive Earnings Management: يتمثل أهمها فيما يلي: (حماد، 2007، صفحة 436)

- إدارة الأرباح من خلال الإيرادات: يقوم المديرون بتعجيل أو تأجيل الاعتراف بالإيراد من أجل التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه، كما قد يقومون بالاعتراف بإيراد وهمي لم يتحقق من أجل زيادة قيمة الأرباح.

- إدارة الأرباح من خلال المصاريف: يتم التلاعب بالمصاريف من أجل التأثير على الأرباح، حيث يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في العديد من التقديرات مثل: مخصصات الديون المشكوك فيها؛ المغالاة في تقدير مخزون آخر فترة.

3. مفهوم التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي أحد أهم الآليات التي تساعد في تفعيل الرقابة على أعمال الشركات ونتائجها.

1.3. تعريف التدقيق الخارجي: يُعرف التدقيق على أنه: "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية من قبل شخص كفء ومستقل، لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة، ثم التقرير عن نتائج ذلك للأطراف ذات المصلحة" (لطفي، 2005، صفحة 103)

كما يُعرف على أنه: "الفحص الانتقادي للقوائم المالية مثل الميزانية وجدول حسابات النتائج وكل ما هو مالي ومحاسبي؛ فالهدف الأساسي للمدقق من وراء هذا الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين لإثبات شرعية وصدق تلك الوثائق

وهو هدف عام متفق عليه دوليا، حيث أن المدقق يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الوضع المالي، نتائج العمليات، مباحثات المبادئ

المحاسبية المتفق عليها؛ وينبغي للمدقق متهب الإدلاء بهذا الرأي المجايد المدعم بأدلة في تقرير التدقيق" (بوتين، 2003، صفحة 19).

2.3. أهمية التدقيق الخارجي: إن أهمية التدقيق الخارجي تكمن في كونها وسيلة تخدم مختلف الأطراف ذات المصلحة سواء أكانت أطرافا داخلية أم خارجية، والتي تعتمد على البيانات المحاسبية للشركة في اتخاذ القرارات، ومن تلك الأطراف المستفيدة نجد: (مازون، 2011، صفحة 10)

- إدارة الشركة: حيث تعتمد على التدقيق الخارجي بشكل كبير خاصة في عمليات التخطيط لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وعليه فإن مصادقة المدقق الخارجي على القوائم المالية سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها؛
- الملاك والمساهمين: إن كبر شركات المساهمة وانفصال الإدارة عن الملكية عزز من أهمية التدقيق الخارجي، فكان لا بد من وجود طرف خارجي يكشف حدوث التلاعب الذي يخدم مصالح طرف معين على حساب باقي الأطراف ذات المصلحة، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جذب مستثمرين جدد يأخذون بعين الاعتبار رأيه حول مصداقية التقارير المالية؛

- الدائنون والموردون: لضمان تحصيل حقوقهم من الشركة، فإن هؤلاء يعتمدون على تقرير المدقق حول مدى صحة وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، حيث يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات وكذا درجة السيولة لدى الشركة؛

- الزبائن: يتركز اهتمام الزبائن على المعلومات التي يقدمها المدقق الخارجي حتى يمكنهم بناء تصور عن استمرارية نشاط الشركة، خاصة إذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي، أو مرتبطين بها بمعاملات طويلة الأجل؛

- الموظفون: يهتم الموظفون بالمعلومات المتعلقة باستقرار ربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على دفع أجورهم ومكافآتهم وضمان مناصب عملهم؛

- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها الشركات الكبرى في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، والتي يُفترض أن تعتمد جميعها على بيانات واقعية، صحيحة ودقيقة؛ وهنا تساعد عملية التدقيق الخارجي على وضع القرارات الإدارية السليمة، واستغلال موارد الشركات بكفاءة وفعالية، إضافة إلى مساعدة خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

إضافة إلى ذلك، يمكننا القول أن التدقيق الخارجي يعتبر أحد التدابير التي يمكنها أن تساهم في جهود حوكمة الشركات من خلال معالجة مشكلة الوكالة وعدم تجانس المعلومات؛ حيث أن تعارض المصالح بين المساهمين والمديرين، وانفصال الملكية عن الإدارة، يخلق العديد من الصراعات التي يتسبب فيها عدم تجانس المعلومات من خلال السلوك الانتهازي للمديرين، كما أن حاجة المساهمين للرقابة ترتبط بشكل إيجابي مع تعقد أعمال الشركة ووجود مستويات مختلفة من المسؤوليات، وهذا ما يشكل صعوبة الرقابة على سلوك المديرين. لهذا فإن هدف مكاتب التدقيق هو التأكد من دقة وموثوقية المعلومات الواردة في التقارير المالية التي تعبر عن الوضعية الحقيقية للشركة وهو ما يساعد الأطراف ذات المصلحة على اتخاذ القرارات بشكل سليم.

3.3. مهام المدقق الخارجي؛ ويتمثل أهمها فيما يلي:

1.3.3. مراقبة مدى التزام معدي القوائم المالية للمواصفات الأساسية للمعلومات

على المدقق الخارجي التأكد من مدى التزام الشركة بالمواصفات الأساسية للمعلومات وخاصة: (Janin & Piot, 2008, p. 24)

- الموثوقية *La fiabilité*: وذلك بالتأكد من غياب المخالفات المهمة، حيث يعتبر المدقق الخارجي حصنا ضد الانتهازية الإدارية.

- الملاءمة *La pertinence*: والتي تعني المساعدة على اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية، إذ يعتبر المدقق مثل الوكيل الذي يسمح بتحسين الإشارة التي ينقلها المكون التقديري في النتيجة المحاسبية.

2.3.3. إثبات قانونية وصدق الحسابات: وذلك من خلال ما يلي: (بوتين، 2003، صفحة 21)

- إثبات قانونية الحسابات: من خلال إثبات أن القوائم المالية قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها، و في حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

- إثبات صدق الحسابات: خلال قيام المدقق بالفحص الانتقادي للقوائم المالية، فإنه يستحيل عليه فحص جميع الوثائق المالية والمحاسبية واكتشاف جميع الأخطاء والتلاعبات، ولذا فإنه يلجأ إلى استخدام أسلوب العينة، وعليه فإن واجبه هو إثبات صدق الحسابات الواردة في التقارير المالية وليس صحتها بصفة مطلقة؛ ومثال ذلك عند تطبيق الشركة لمبدأ الحيطة والحذر،

فإنها تكون مؤونات لمواجهة أخطار مستقبلية، وهنا لا يمكن للمدقق الخارجي الحكم على أن المؤونات المكونة تمثل الحقيقة، وإنما يقوم بفحصها والتأكد من أنها صادقة و معبرة، أي أن المخاطر قد حددت بصفة موضوعية.

3.3.3. اكتشاف أعمال الغش والتزوير: إن عمليات الاحتيال في التقارير المالية، قد تعتبر دليلا على ضعف نظام الرقابة الداخلية للشركة، أو ضعف الدور الرقابي للمدقق الداخلي نتيجة عدم كفاءته أو عدم استقلاليته؛ وهو ما يزيد من أهمية دور المدقق الخارجي في اكتشاف التلاعب، والذي يتحقق من خلال بذله العناية المهنية اللازمة والحرص على ضرورة توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بمهمته، حيث لا ينبغي أن تتعدى مسؤولياته إمكانياته: إضافة إلى ذلك فإن اكتشاف التلاعب يعتبر نتيجة عمل يقوم به مختص في التدقيق وليس هدفا في حد ذاته (بوتين، 2003، صفحة 22)

4. جودة التدقيق الخارجي ودوره في الرقابة على إدارة الأرباح

عرفت (De Angelo) جودة التدقيق على أنها "احتمال أن يقوم المدقق الخارجي باكتشاف أي شيء غير عادي في البيانات المالية، ومن ثمة الكشف (الإعلان) عنه لمستخدمي هذه البيانات، حيث يُعتبر احتمال اكتشاف الخطأ أو الاحتيال مسألة كفاءة، في حين أن احتمال الكشف عنهما يعتمد على استقلالية وموضوعية مدقق الحسابات، أي مدى استعداداه لمواجهة الضغوط التي يمارسها معدو البيانات المالية" (Piot & Janin, 2005, pp. 3-4)

على الرغم من أن الاثنين يؤيدان إلى تحسين خدمة التدقيق، إلا أنه يتم التمييز بين جودة التدقيق - كعملية - وجودة المدقق - مدى احترافيته-، حيث يجب أن تتميز عملية التدقيق بالكفاءة أولا، ثم يجب أن تتوفر بعضا لمتطلبات في المدقق نفسه ثانيا. وسنحاول فيما يلي التطرق إلى أهم العناصر التي تضمن الجودة والتي تؤدي بدورها إلى تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية من خلال الحد أو التقليل قدر الإمكان من الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية.

1.4. الكفاءة: تتمثل أهم عوامل الكفاءة فيما يلي:

1.1.4. الخلفية العلمية: ينبغي أن تشمل المجالات التالية: (IFAC , 2005, pp. 12-16)

- المعرفة الكافية حول تدقيق القوائم المالية: من حيث تطبيق أفضل الممارسات الممكنة، والاطلاع على القضايا والتطورات الراهنة ذات الصلة: إضافة إلى إجراء عمليات التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير المحلية المعمول بها.

- المعرفة بالمحاسبة وإعداد التقارير المالية: ينبغي على المدقق الخارجي اكتسابها، إضافة إلى مدى توافق إعداد التقارير المالية مع معايير التقارير الدولية¹ IFRS أو المعايير المحلية المعمول بها، وذلك للتمكن من أداء مهمة التدقيق بشكل فعال.

- المعرفة الكافية بتكنولوجيا المعلومات: والتي تشمل نظم تكنولوجيا المعلومات المحاسبة وإعداد التقارير المالية، بما في ذلك القضايا والتطورات الراهنة ذات الصلة.

2.1.4. الخبرة المهنية والتدريب المستمر: إن اكتساب خبرة عملية من خلال القيام بأعمال مهنة التدقيق لفترة كافية، قبل ممارسة المهنة كاختصاص بشكل مستقل، يساعد المدقق على اكتساب المعرفة والمهارات، القيم والأخلاق والعناية المهنية اللازمة؛ ممارسة الشك المهني بشكل فعال (IFAC , 2005, pp. 17-18)؛ كما أن التدريب المستمر يعتبر مهما في جميع مجالات عمل مدقق الحسابات والتي تتمثل أساسا في: المحاسبة، الضرائب، تدقيق الحسابات.

3.1.4. التخصص في صناعة العميل IndustrySpecialization: غالبا ما تسعى مكاتب التدقيق الكبرى للتخصص في صناعة معينة، من أجل تطوير معرفتها بتلك الصناعة أكثر، ذلك أن فهم قطاع النشاط المعني يساعد على تدقيق قوائمها المالية بشكل أكثر فعالية، وعليه خلق جودة تدقيق من نوع مختلف، حيث يعتبر التخصص في صناعة العميل ضروريا خصوصا في بعض

الأنشطة التي تنتهي لقطاعات منظّمة مثل قطاع التأمين، البنوك، الاتصالات، الطاقة، والتي تتطلب فهم للبيئة التنظيمية والتقنية (Boumediene, 2014, pp. 97-98)

وهذا ما أثبتته دراسة لـ (Okolie, 2014) حيث تم التوصل إلى أن تخصص المدقق الخارجي في صناعة العميل يساعد على التخفيض من ممارسات إدارة الأرباح.

2.4. الاستقلالية

يمكن تعريف الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق: "بأنها الموقف العقلاني وغير المتحيز في اتخاذ القرارات في جميع نواحي عملية التدقيق وعملية إعداد التقارير، حيث يساهم عنصر الاستقلالية في جودة عملية التدقيق من خلال خلوه من أية تأثيرات لضغوطات الإدارة على مدققي الحسابات، عدم تحيز المدققين، غياب أي شيء من شأنه إضعاف قيمة خدمة التدقيق" (Okolie, 2014, p. 71)

ويتم التمييز بين نوعين من استقلالية المدقق هما: (CCRC, 2012, p. 07)

1.2.4 الاستقلالية الحقيقية L'indépendanced'esprit: أن يكون للمدقق قدرة فعلية على اتخاذ القرارات بشكل مستقل حتى لو كان هناك تصور لعدم استقلاليته أو أنه معرض لضغوطات تؤثر على قراراته؛ إذ أن توفر استقلالية حقيقية يُمكن من إبداء الرأي وإعطاء استنتاجات دون السماح لعوامل أخرى بالتأثير على الحكم المهني، وهذا يعتمد على مدى تصرف المدقق بنزاهة وموضوعية دون التحيز لطرف معين.

2.2.4 الاستقلالية الظاهرية L'indépendance en apparence: أحيانا قد يكون المدقق الخارجي مستقلا فعلا، إلا أن ذلك لا يظهر لمستخدمي القوائم المالية، وعليه فإن ثقتهم في المعلومات الواردة في هذه القوائم ستنخفض. حيث يتم إظهارها من خلال تجنب بعض الحالات التي يمكن أن تعرض نزاهة وموضوعية المدقق للشك مثل ارتباطه بعلاقة قرابة أو عمل مع أحد مسؤولي الشركة محل التدقيق.

3.4. حجم مكتب التدقيق: وفقا لـ (DeAngelo) فإن حجم مكتب التدقيق يعتبر مؤشرا على جودة التدقيق، ذلك أن المكاتب الكبيرة تعتبر أفضل تجهيزا وأكثر كفاءة واستقلالية مقارنة بباقي المكاتب، وعليه فإن جودة التدقيق تزيد كلما زاد حجم مكتب التدقيق (Memiş & Çetenak, 2012, p. 466) وبالنظر إلى وجهة نظر De Angelo والباحثين الذين يؤيدونها، فإننا نجد أنها منطقية إلى حد ما.

إلا أن نتائج البحوث حول مدى تأثير حجم مكتب التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح اختلفت، حيث توصلت دراسة (Becker, 1998) إلى أن الشركات التي تُدقق من قبل Non Big Six ترتفع فيها نسبة المستحقات الاختيارية مقارنة مع الشركات التي يتم تدقيقها من قبل Big Six أي أن حجم مكتب التدقيق له علاقة عكسية مع إدارة الأرباح؛ في حين توصلت دراسات أخرى مثل: دراسة (Memiş & Çetenak) إلى أنه لا تأثير ذو دلالة احصائية لحجم مكتب التدقيق على ممارسات إدارة الأرباح، وقد فسر الباحثان ذلك بأن بيئة التدقيق تتأثر مباشرة بالبيئة القانونية، وفعالية النظام القانوني تعد أكثر أهمية من جودة التدقيق التي تقدمها أكبر مكاتب التدقيق.

مما سبق وبالنظر إلى الفضائح المالية العالمية، والتي تورطت فيها أكبر مكاتب التدقيق في العالم، نجد أن حجم مكتب التدقيق لم يعد ذلك المعيار الذي يتم الحكم من خلاله على جودة التدقيق الخارجي، وهو ما يدعونا إلى القول بأن الجودة في التدقيق يجب أن تتوفر في جميع مكاتب التدقيق على حد سواء.

4.4. جودة الأداء المهني: إضافة إلى الشروط التي يتوجب توفرها في شخص المدقق الخارجي من كفاءة واستقلالية، وإلى ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية، فإن هناك مجموعة من الإجراءات التي ينبغي اتباعها على طول مسار عملية التدقيق.

1.4.4. جودة الأداء المهني عن طريق تحليل مسار التدقيق: والتي تمثل الإجراءات الضرورية لكل عملية تدقيق وأهمها: قبول مهمة التدقيق، تخطيط مهمة التدقيق، تقييم نظام الرقابة الداخلية، الجرد المادي، تدقيق الحسابات، الانتهاء من المهمة: (حمادي، 2012، الصفحات 70-74).

2.4.4. الالتزام بالمعايير المهنية: لقد كان الاعتماد على معايير التدقيق المتعارف عليها أو المقبولة قبولاً عاماً GAAS² هو السائد، إلا أن الملاحظ اليوم، أنه وبعد صدور المعايير الدولية للتدقيق ISA³ التي تعتبر أكثر تفصيلاً وشمولية، قد أصبحت الأكثر استخداماً في مكاتب التدقيق الساعية لزيادة جودة خدماتها.

5. الدراسة الميدانية

من أجل دراسة أثر التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، فإنه سيتم أولاً قياس إدارة الأرباح من خلال استخدام نموذج Jones 1995 المعدل، ثم قياس جودة التدقيق الخارجي باستخدام استمارة استبيان موجهة للمدققين الخارجيين، وفي الأخير قياس أثر هذه الجودة على إدارة الأرباح.

1.5. 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 الملحق رقم (1) خلال الفترة (2012-2014)، وعليه فإن عدد المشاهدات يكون 48 مشاهدة.

2.5. تقدير إدارة الأرباح

لقد تم استخدام المستحقات الاختيارية كبديل عن قيام الشركات بإدارة أرباحها، والتي تم قياسها باستعمال نموذج Jones 1995 المعدل وفقاً للخطوات التالية:

أ. تقدير المستحقات الكلية: وفقاً للمعادلة الموالية.

$$TA_{it} = NI_{it} - CFO_{it}$$

حيث أن:

TA_{it}: المستحقات الكلية للشركة i في السنة t.

NI_{it}: النتيجة الصافية للشركة i في السنة t.

CFO_{it}: صافي التدفق النقدي الناتج عن الأنشطة التشغيلية للشركة i في السنة 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 تعرضاً للتلاعب المحاسبي ولذلك تستخدم كبديل لقياس ممارسات إدارة الأرباح.

ب. تحديد المتغيرات المستخرجة من القوائم المالية وتقدير معلمات النموذج: وذلك لكل سنة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) نسخة 21؛ وفقاً للمعادلة الموالية.

$$TA_{it} / A_{it-1} = \alpha_1 (1 / A_{it-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{it-1}] + \alpha_3 (PPE_{it} / A_{it-1}) + e_{it}$$

حيث أن:

A_{it-1} : مجموع الأصول للشركة i في بداية السنة t (نهاية السنة $t-1$).

ΔREV_{it} : التغير في رقم الأعمال للشركة i في السنة t .

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

PPE_{it} : إجمالي الممتلكات والمنشآت والمعدات (الأصول الملموسة) للشركة i في السنة t .

e_{it} : مقدار الخطأ للشركة i في السنة 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 الموالية.

$$NDA_{it}/A_{it-1} = \alpha_1 (1/A_{it-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{it-1}] + \alpha_3 (PPE_{it}/A_{it-1})$$

حيث أن:

NDA_{it} : المستحقات غير الاختيارية للشركة i في السنة t .

د. تقدير المستحقات الاختيارية: وفقا للمعادلة الموالية.

$$NDA_{it}/A_{it-1} - TA_{it}/A_{it-1} = DA_{it}/A_{it-1}$$

حيث أن:

DA_{it} : المستحقات الاختيارية للشركة i في السنة t .

هـ. تقدير ممارسة الشركة لإدارة الأرباح: ويتم ذلك من خلال:

- حساب القيمة المتوسطة للمستحقات الاختيارية: تجمع القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة لكل

شركة على حدة، ثم تقسيم على عدد سنوات الدراسة:

- مقارنة قيم المستحقات الاختيارية مع قيمة المتوسط: حيث أنه إذا كانت قيمة المستحقات الاختيارية لشركة معينة في

إحدى السنوات أكبر من قيمة متوسط مستحقاتها، فإن الشركة تعتبر قد قامت بإدارة أرباحها، ويتم إعطاء المتغير الوهمي

الممثل بالقيمة (1) لهذه الشركة خلال تلك السنة، أما إذا كان العكس فيتم إعطاء المتغير الوهمي الممثل بالقيمة (0).

3.5. تقدير جودة التدقيق الخارجي

يهدف قياس جودة التدقيق الخارجي، تم إعداد استبيان (الموضح في الملحق رقم 02)، وجه للمدققين الخارجيين (محافظي

حسابات وخبراء محاسبين) البالغ عددهم 15 والذين قاموا بفحص حسابات الشركات المعنية بالدراسة فقط والمصادقة عليها،

وقد تم توزيع 15 استبياناً، استرجع منها 12 استبياناً، أي ما نسبته 80%.

1.3.5. إعداد الاستبيان: لقد تم إعداد أسئلة الاستبيان اعتماداً على الجانب النظري لهذه الدراسة وعلى المعايير الدولية

للتدقيق الخارجي ISA، وتم تقسيمها إلى:

- جزء أول: يحتوي على بيانات عامة خاصة بالأفراد المستجوبين، تضمنت أربعة (04) أسئلة حول الوظيفة، المؤهل

والتخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة.

- جزء ثان: يتعلق بجودة التدقيق الخارجي، ويحتوي على ثلاثة محاور رئيسية هي:

- المحور الأول: يهدف للتعرف على مدى توفر المؤهلات والكفاءة في المدققين الخارجيين التي تساعد على تحقيق جودة مهامهم، واشتمل على 04 أسئلة.
 - المحور الثاني: يهدف للتعرف على مدى توفر شروط الاستقلالية التي تدعم عمل المدققين الخارجيين لتأدية مهامهم بالفعالية اللازمة؛ واشتمل على 06 أسئلة.
 - المحور الثالث: يهدف للتعرف على مدى قيام المدققين الخارجيين بالإجراءات اللازمة والتي تساعد على تحقيق جودة التدقيق؛ واشتمل على 27 سؤالاً.
- كما تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي (LikertScale) لتحديد مدى توفر عناصر محاور الاستبيان، والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (01): سلم ليكارت الخماسي

المحور الأول والثاني	متوفر بدرجة كبيرة جداً	متوفر بدرجة كبيرة	متوفر بدرجة متوسطة	متوفر بدرجة قليلة	غير متوفر
المحور الثالث	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
الدرجة	4	3	2	1	0

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على دراسات سابقة.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الدرجات من خلال استخدام المقياس الترتيبي للأهمية كما يلي:

المدى = أعلى رتبة في سلم ليكارت – أدنى رتبة في السلم = $4 - 0 = 4$

طول الفئة = المدى / عدد درجات الإجابة = $0.8 = 4 / 5$

والجدول الموالي يلخص ذلك.

الجدول رقم (02): مقياس تحديد مدلول الوسط الحسابي

الوسط الحسابي	مدى توفر شروط الكفاءة والاستقلالية	مدى القيام بالإجراءات اللازمة المهمة	جودة التدقيق الخارجي
0 – 0.80	غير متوفر	أبداً	ضعيفة جداً
0.81 – 1.60	متوفر بدرجة ضعيفة	نادراً	ضعيفة
1.61 – 2.40	متوفر بدرجة متوسطة	أحياناً	متوسطة
2.41 – 3.20	متوفر بدرجة كبيرة	غالباً	عالية
3.21 – 4	متوفر بدرجة كبيرة جداً	دائماً	عالية جداً

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على دراسات سابقة.

2.3.5. اختبار الاستبيان: تم اختباره كما يلي:

أ. اختبار صدق الاستبيان: تم تحكيم الاستبيان من قبل مجموعة من الأساتذة قبل صياغته في شكله النهائي.

ب. اختبار ثبات الاستبيان: تم استخدام معامل الفا كرونباخ "Alphacronbach"، الذي قدر بـ 85%، وهو أكبر من 60% (الحد الأدنى)، وعليه يمكن الاعتماد على الاستبيان كأداة للقيام بالتحليل.

3.3.5. عرض نتائج الاستبيان وتحليلها: بعد توزيع الاستبيان ومعالجته احصائياً باستخدام برنامج "SPSS" نسخة 21، سيتم

استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية لعرض وتحليل النتائج المتوصل إليها وهي:

- التكرارات والنسب المئوية لعبارات الاستبيان؛

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان؛
 - اختبار "Test t": الذي سيستخدم لأنه يتماشى مع فرضيات وصفية لعينة واحدة بياناتها كمية.
- أ. خصائص الفئة المستهدفة: نوضحها في الجدول الموالي.

الجدول رقم (03): خصائص الفئة المستهدفة

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
41,7	05	محافظ حسابات
58,3	07	محافظ حسابات / خبير محاسبي
83,3	10	ليسانس
16,7	02	ماجستير
00	00	دكتوراه
41,7	05	مالية
8,3	01	محاسبة
50	06	مالية ومحاسبة
33,33	04	من 10 إلى 20 سنة
50	06	من 21 إلى 30 سنة
16,66	02	أكثر من 31 سنة

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على إجابات المستجوبين

من خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:

- معظم المدققين الخارجيين حاصلين على شهادة ليسانس (83,3%) من إجمالي المستجوبين؛ ويمكن تفسير ذلك بكونها الشهادة المطلوبة لمزاولة المهنة.
- بلغت نسبة المدققين الحاصلين على تخصص في مجال المالية والمحاسبة معا 50% من إجمالي المستجوبين، وهما التخصصان المطلوبان في الأشخاص الراغبين في مزاولة مهنة التدقيق الخارجي، إضافة إلى الشهادة المهنية.
- بلغت نسبة المدققين الذين تفوق خبرتهم 20 سنة ما يقارب 67%، والذين تفوق خبرتهم 10 سنوات 100%؛ وهو ما يدل على أنكل الأفراد المجيبين لديهم خبرة.

ب. معالجة محاور الاستبيان: من أجل اتخاذ القرار بشأن دلالة العبارات وتحليل النتائج سيتم الأخذ بعين الاعتبار لـ:

- مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) بما يوافق مستوى الثقة 95%
- المتوسط الفرضي المقدّر $2 = 5 / (4 + 3 + 2 + 1 + 0)$
- المتوسط الحسابي والأهمية النسبية المقدرة له (الجدول رقم 03)
- يتم اتخاذ القرار (الخاص بالمحور ككل) بناءً على قيمة مقسوم المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور على عدد عبارات المحور.

ب.1. المحور الأول: يهدف إلى معرفة مدى توفر الكفاءة والمؤهلات اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي، كما هي واردة في الجدول التالي.

الجدول رقم (04): نتائج الإجابات الخاصة بالمحور الأول

القرار	مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	
دال (متوفر بدرجة كبيرة)	0,003	3,843	2,103	10,33	مدى توفر الكفاءة المؤهلات اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي	المحور الأول

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:

تبين نتائج المحور الأول أن: قيمة مستوى الدلالة لاختبار t الخاص بمدى توفر الكفاءة والمؤهلات اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي تقدر بـ 0,003 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05، وهو ما يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي، كما أن قيمة t موجبة؛ إضافة إلى أن المتوسط الحسابي للمحور الأول قدر بـ 2,52 (لفهم مدلول المتوسط انظر الجدول رقم 02).

وعليه يمكن القول أن: الكفاءة والمؤهلات اللازمة لقيام المدققين الخارجيين بالمهام الموكلة في الشركات محل الدراسة متوفرة بدرجة كبيرة.

إن ما سبق يمكن تفسيره بأن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تحظى باهتمام لا بأس به، حيث أن وجود هيئات مختصة بتنظيم عمل المدققين الخارجيين والإشراف على تكوينهم من خلال التشدد في شروط منح اعتماد مزاوله المهنة كالشهادة المهنية، النجاح في مسابقة القبول، الشهادات الجامعية، توفر حد أدنى من سنوات الخبرة، وغير ذلك من الشروط، يعتبر أهم العوامل التي تزيد من كفاءة المدققين الخارجيين.

ب.2. المحور الثاني: يهدف لمعرفة مدى توفر شروط الاستقلالية اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي، كما هي مبينة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (05): نتائج الإجابات الخاصة بالمحور الثاني

القرار	مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	
دال (بدرجة كبيرة)	0,001	4,690	2,462	15,33	مدى توفر شروط الاستقلالية اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار t الخاص بمدى توفر شروط الاستقلالية اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي تقدر بـ 0,001 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05، وهو ما يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي، كما أن قيمة t موجبة؛ إضافة إلى أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني قدر بـ 2,55.

وعليه يمكن القول أن: شروط الاستقلالية اللازمة لقيام المدققين الخارجيين بالمهام الموكلة إليهم في الشركات محل الدراسة متوفرة بدرجة كبيرة.

ويمكن تفسير ذلك من خلال ما يوفره القانون الجزائري من ضمانات لاستقلالية المدقق الخارجي، كالتغيير الإلزامي للمدقق الخارجي ومنعه من تقديم أية خدمات غير التدقيق للشركات التي يتم تدقيقها (الخدمات الاستشارية مثلاً) وذلك من أجل تفادي

تكوّن علاقات شخصية مع المديرين، إضافة إلى أن أغلب المجيبين صرحوا بأنهم لا يتعرضون لضغوطات من قبل المديرين حتى في حالة اكتشاف بعض الأخطاء أو المخالفات.

على الرغم من ذلك، فإن بعض الشروط الضرورية والتي تؤكد عليها المعايير الدولية للتدقيق الخارجي لا تزال متوفرة بدرجة ضعيفة أو متوسطة (حسب الاجابات) مثل:

- عدم وجود لجنة التدقيق التي تعتبر من أهم الآليات التي تدعم استقلالية المدقق الخارجي.
- أهمية فحص قائمة المساهمين والمديرين قبل قبول مهمة التدقيق، حتى يتم ضمان عدم وجود علاقة عمل أو صداقة مع أحد مديري أو موظفي الشركة.

ب.3. المحور الثالث: يهدف إلى معرفة مدى توفر الإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي، كما هو موضح في الجدول الموالي.

الجدول رقم (06): نتائج الإجابات الخاصة بالمحور الثالث

القرار	مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	
دال (غالبا)	0,000	9,771	9,070	79,58	مدى توفر الإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أن: قيمة مستوى الدلالة لاختبار t الخاص بمدى توفر الإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي تقدر بـ 0,000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وهو ما يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي، كما أن قيمة t موجبة؛ إضافة إلى أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث قدر بـ 2,94.

وعليه يمكن القول أن: المدققين الخارجيين للشركات محل الدراسة غالبا ما يقومون بالإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي.

ويمكن تفسير ذلك بأن أغلب المدققين الخارجيين مطلعون على الإجراءات الواجب القيام بها لأداء مهمة التدقيق، ورغم عدم وجود تبني صريح لمعايير محددة للتدقيق في الجزائر (أثناء فترة الدراسة)، إلا أن بعض المدققين يعتمدون على المعايير الدولية ولو جزئيا نظرا لعدم تكيف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، حيث يمكن القول أنه يوجد اجتهاد شخصي للمدققين لمحاولة مواكبة هذه المعايير (وفقا لإجابات المستجوبين).

أما عن الإجراءات التي تساعد على ضمان جودة خدمات التدقيق والتي من أهمها قيام مكتب التدقيق باتباع سياسة لمراقبة الخدمات التي يقدمها بشكل مستمر لتحسين وتطوير أدائه، فإن إجابة السؤال المخصص لذلك تباينت بين مدققين يقومون بهذا الإجراء بشكل مستمر، وبين آخرين لا يقومون به. إضافة إلى ذلك، فقد صرح أغلب المدققين الخارجيين بأنهم نادرا ما يخضعون لبرامج رقابة الجودة التي تنظمها الهيئات المختصة والتي يفترض أن يخضعوا لها بشكل مستمر.

4.5. اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

1.4.5. اختبار الفرضية الأولى: سعيًا من خلال هذه الفرضية إلى معرفة ما إذا كان التدقيق الخارجي للشركات المعنية بالدراسة يتميز بالجودة، وجاءت نتائج اختبار الفرضية باستخدام اختبار "Test t" كما هي في الجدول أسفله.

الجدول رقم (07): نتائج اختبار Test t للفرضية الأولى

القرار	مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	
دال (متوفر بدرجة	0,003	3,843	2,103	10,33	مدى توفر الكفاءة والمؤهلات اللازمة لمهمة	المحور الأول

التدقيق الخارجي					كبيره)
المحور الثاني	مدى توفر شروط الاستقلالية اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي	15,33	2,462	4,690	0,001
المحور الثالث	مدى القيام بالإجراءات اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي	79,58	9,070	9,771	0,000
الاستبيان ككل	جودة التدقيق الخارجي	105,2	10,85	9,972	0,000

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول يمكننا إبراز الملاحظات التالية:

- قيمة مستوى الدلالة لاختبار t الخاص بجودة التدقيق الخارجي تقدر بـ 0,000 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؛
- المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات الاستبيان قدر بـ 2,84 (لفهم مدلول المتوسط انظر الجدول رقم 02).
- وعليه يتم قبول الفرضية الأولى، أي أن: التدقيق الخارجي (للشركات الجزائرية المعنية بالدراسة) يتميز بجودة عالية. ويمكن تفسير النتائج المتوصل إليها من خلال:
- توفر عنصري الكفاءة والاستقلالية اللذان يعبران عن جودة المدقق الخارجي ويساعدانه على القيام بمهامه، علما بأن القانون الجزائري قد حدد في بعض المواد أهم المتطلبات الواجب توفرها لضمان سير عملية التدقيق، وتمحورت خصوصا حول المؤهلات الواجب توافرها في المدقق الخارجي (محافظ حسابات- خبير محاسبي) وأهم الشروط التي تساعد على توفير الاستقلالية.
- تمتع المدققين الخارجيين بالخبرة ومعرفتهم بالإجراءات اللازمة لأداء مهامهم على الرغم من عدم توفر معايير محلية خاصة بالإجراءات التي ينبغي على المدقق اتباعها (خلال فترة الدراسة)، مما يحتم على الكثير منهم اللجوء إلى الإجراءات المتعارف عليها في مهنة التدقيق في الجزائر بالإضافة إلى الاطلاع على المعايير الدولية للتدقيق.
- حرص المشرع الجزائري على توفير الجودة في خدمات التدقيق الخارجي من خلال المواد التي خصصها لهذا الأمر، رغم إهماله للعديد من الأمور مثل غياب لجنة التدقيق في الشركات الجزائرية، ونقص فعالية برامج رقابة الجودة على خدمات التدقيق.

2.4.5. اختبار الفرضية الثانية: لاختبار هذه الفرضية تم استخدام المعادلة أدناه:

$$EM = \alpha + \beta_1 (ExA.Qul) + \delta$$

حيث أن:

EM: إدارة الأرباح.

ExA.Qul: جودة التدقيق الخارجي.

α : قيمة الثابت / β_1 : الميل الخاص بالمتغير المستقل / δ : الخطأ العشوائي.

وبعد معالجة المعادلة السابقة إحصائيا عن طريق برنامج SPSS باستخدام اختبار LogistiqueBinaire لأن أحد المتغيرين

(إدارة الأرباح) هو متغير وهمي يأخذ القيمتين (0) أو (1) تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول التالي.

الجدول رقم (08): نتائج اختبار LogistiqueBinaire للفرضية الثانية

		A	E.S.	Wald	Ddl	Sig.	Exp(B)
Etape 1 ^a	ExA.Qul	-,153	,092	2,729	1	,099	,858
	Constante	14,442	9,200	2,464	1	,116	1870946,972

a. Variable(s) entrées à l'étape 1: ExA.Qul

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

- قيمة الميل ($\beta_1 = -0,153$) الخاصة بالمتغير المستقل والمتمثل في جودة التدقيق الخارجي "سلبية"، وهو ما يعني وجود علاقة عكسية بين التدقيق الخارجي وممارسات إدارة الأرباح، إضافة إلى أن مستوى الدلالة لهذا الاختبار قدرت بـ 0,09 وهي مقبولة عند مستوى المعنوية 0,1 وعليه يتم قبول الفرضية الثانية، مما يدل على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح.

ويمكن تفسير النتيجة المتوصل إليها من خلال النقاط التالية:

- التدقيق الخارجي له علاقة مباشرة بفحص وتدقيق الحسابات، ولذلك فإن احتمال اكتشاف حالات الخطأ أو الاحتيال يكون أكبر؛
- المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) لديهم خبرة كافية في مجال المحاسبة والتدقيق وهو ما اكسبهم مهارات جيدة تساعدهم على أداء مهامهم بشكل أفضل؛
- توفر عنصري الكفاءة والاستقلالية (حسب نتائج الاستبيان) يمكن المدققين من تقديم رأيهم المحايد بشأن القوائم المالية بكل حرية، وهو ما يساعد على اكتشاف الممارسات الاحتيالية؛
- إضافة إلى ذلك فإن أغلب الشركات الجزائرية تعتبر أن خدمات المدققين الخارجيين هي أفضل آلية يمكن الاعتماد عليها للتأكد من مدى مصداقية الحسابات، ذلك أن هؤلاء يعتبرون من أهل الخبرة في المجال المحاسبي الذي يمكن أن تحدث فيه ممارسات احتيالية تعتمد على تقنيات محاسبية معقدة.

6. الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز مدى تأثير التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح التي تعتبر واحدة من الممارسات الاحتيالية التي يسعى من خلالها المديرون إلى التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه، وبالتبعية على مدلول التقارير المالية التي يتم الاعتماد عليها من قبل الأطراف ذات المصلحة من أجل اتخاذ العديد من القرارات بشأن الشركة والمعاملات المتعلقة بها. ولأن التدقيق الخارجي يعتبر من أهم الآليات التي تعمل على اكتشاف الأخطاء وممارسات الغش والاحتيال التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية، فإننا قمنا بقياس مدى توفر الجودة في التدقيق الخارجي لمجموعة من الشركات الجزائرية من خلال الاستبيان الذي وجه للمدققين الخارجيين (محافظي الحسابات/الخبراء المحاسبين) حيث تم التوصل إلى أن مهنة التدقيق الخارجي تتميز بالجودة، وتم تفسير ذلك بالاهتمام المعترف الذي تحظى به؛ إلا أنه من خلال تحليل أسئلة الاستبيان تبين أن أكثر ما يعيق (ينقص من فعالية) هذه المهنة ما يلي:

- عدم الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق، أو معايير محلية بشكل واضح وصريح خلال فترة الدراسة، وهو ما يتم السعي إليه من قبل السلطات المعنية حيث بدأت بعض المبادرات التي يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة لإصدار معايير جزائرية للتدقيق بالاعتماد على محتويات المعايير الدولية.

- غياب لجنة التدقيق التي تعتبر من أهم الآليات التي تضمن استقلالية المدقق الخارجي والتي ينبغي أن تحظ بالاهتمام الكافي الذي يوازي أهميتها.
- نقص برامج رقابة الجودة سواء الرقابة الداخلية لمكتب التدقيق أو الرقابة الخارجية من قبل الهيئات المنظمة للمهنة.
- بعد ذلك قمنا بدراسة أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح؛ حيث تبين وجود أثر عكسي أي كلما زادت جودة التدقيق الخارجي انخفضت ممارسات إدارة الأرباح، وتم تفسير ذلك من خلال عناصر تقييم الجودة التي تم اعتمادها، حيث أن توفر عنصري الكفاءة والاستقلالية في المدقق الخارجي، إضافة إلى الخبرة التي يتمتعون بها في المجال المحاسبي، يزيد من قدرتهم على اكتشاف ممارسات التلاعب بالأرباح.

7. قائمة المراجع

Bibliographie

- Healy, P., & Wahlen, J. (1999). A review of the earnings management literature and its implication for standard setting. *American Accounting Association, Accounting Horizons*, 13(04), 365-383.
- Memiş, M., & Çetenak, E. (2012). Earnings management, audit quality and legal environment: an international comparison. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 02(04), 460-469.
- Becker, C. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(01), 1-24.
- Boumediene, M. (2014). Qualite de l'audit legal a la lumiere des mecanismes internes de gouvernance d'entreprises: une lecture theorique et une approche pratique en Algerie. *Thèse de Doctorat*, 97-98. Tlemcen, Algérie: Université Abou Bekr Belkaid.
- CCRC. (2012). Amélioration de la qualite de l'audit: Un point de vue canadien. *document de travail*. Conseil Canadien Sur La Reddition De Comptes.
- Ghaoui, C. (2008). La manipulation des resultats explique-t-elle la performance financiere a moyen et long terme des emissions subsequentes d'action. *Memoire de la Maitrise en Administration des Affaires*. Montréal, Canada: Universite du Québec.
- IFAC . (2005). *Competence Requirements for Audit Professionals*. New York: International Federation of Accountants.
- Janin , R., & Piot, C. (2008). L'influence des auditeurs externes et des comités d'audit sur le contenu informatif des manipulations comptables. *la revue des sciences de gestion*, 05(233), 23-33.
- Mulford , C., & Comiskey, E. (2002). *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. USA: John Wiely & Sons, Inc.
- Okolie, A. (2014). Auditor Tenure, Auditor Independence and Accrual – Based Earnings Management of Quoted Companies in Nigeria. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 02(02), 63-90.
- Piot, C., & Janin, R. (2005). *Audit Quality and Earnings Management in France*. Retrieved 03 02, 2016, from SSRN: file:///C:/Users/com%20city/Downloads/SSRN-id830484.pdf
- Pouraghajan , A. (2013). The effect of audit quality on earnings management: evidence from Iran. *International Journal Of Basic Sciences & Applied Research*, 02(04), 399-404.
- Wexia , G., & Jeong, B. (2014). Real earnings management and the cost of new corporate bonds. *Journal of Business Research*, 67(04), 641-647.

أمين السيد أحمد لطفي. (2005). *المراجعة الدولية وعمولة أسواق رأس المال*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

سمير محمد عيسى. (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*, 45(02)، 1-47.

طارق عبد العال حماد. (2007). *موسوعة معايير المراجعة-شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

عماد أبو عجيلة، و علام حمدان. (2009). أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح: دليل من الأردن. *الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية*. سطيف: جامعة فرحات عباس.

محمد بوتين. (2003). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

محمد أمين مازون. (2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر. رسالة ماجستير غير منشورة، 10. الجزائر: جامعة الجزائر3.

نبيل حمادي. (2012). أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه، 70-74. الجزائر: جامعة الجزائر 3.

8. الملاحق

1.8. الملحق رقم (01): قائمة الشركات المعنية بالدراسة

Nom de l'entreprise	Activité	Nom de l'entreprise	Activité
AL-MOULES	Production des moules & outillages	ERAD	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	SCAEC	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

9. الهوامش

¹ - IFRS: International Financial Reporting Standards.

² - GAAS: Generally Accepted Auditing Standards.

³ - ISA: International Standards of Audit.