

دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة-

- The role of internal audit in reducing earnings management practices-a field study of a sample of economic institutions in the state of Biskra-

قحموش سمية¹. خواري سميرة²

Soumia.gahmouche@yahoo.fr جامعة محمد خيضر بسكرة¹

samira.khaouari@yahoo.com جامعة محمد خيضر بسكرة²

تاريخ النشر: 2018/12/31

تاريخ القبول: 2018/12/22

تاريخ الاستلام: 2018/11/05

الملخص:

هدفت الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، ومعرفة إذا ما كان للتدقيق الداخلي دور في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية، باعتبار هذه الأخيرة تقوم بإدارة أرباحها، وكذا محاولة الخروج بنتائج من شأنها بيان قدرة التدقيق الداخلي في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح. ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدنا على دراسة استبائية لعينة من المدققين الداخليين وكذا المحاسبين بالإضافة إلى رؤساء الأقسام ببعض المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، وقد تم توزيع الاستبيانات على جميع أفراد العينة والتي لم نحدد حجمها بشكل مسبق، حيث قمنا بتوزيع حوالي 60 استمارة، وبعد استرجاع الاستبيانات والقيام بالتحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- أن إدارة الأرباح تعتبر شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقوانين والقواعد والمبادئ المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في القوائم المالية ويستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب؛
- أن تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلال التنظيمي والمهني بالإضافة إلى الكفاءة العلمية والعملية والخبرة والموضوعية التي يتمتع بها المدقق عند أداء مهامه، كلها عوامل تساهم في زيادة فعالية التدقيق الداخلي لاكتشاف وكذلك الحد من الممارسات الاحتمالية التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، إدارة الأرباح، ممارسات إدارة الأرباح، التغيرات المحاسبية الاختيارية، المستحقات الاختيارية.

Abstract :

The study aimed to discover the relationship between internal audit and earnings management, and to see if internal audit has a role in detecting and reducing the earnings management practices in the economic enterprise, as the latter is managing its profits, as well as trying to produce results that will demonstrate the ability Internal audit in solving the problem of ethics between management and shareholders in the earnings management.

To achieve the objectives of the study, we relied on a sample survey of internal auditors as well as accountants as well as the heads of departments in some economic institutions in the state of Biskra, and the questionnaires were distributed to all the members of the sample, which we did not specify the size in advance, where we distributed about 60 form, after retrieving questionnaires and performing statistical analysis using the SPSS program, the study found a number of results, the most important of which are:-the earnings management is a form of accounting manipulation that is practised without violating the laws and accounting standards, whereby the accountant will use Knowledge of the laws, rules and accounting principles for the processing of the figures recorded in the financial statements and uses a variety of methods;

-The internal audit function of organizational and professional independence in addition to the scientific and practical competence and the expertise and objectivity of the auditor in the performance of his functions, all factors contribute to the effectiveness of internal audit to discover as well as to reduce the fraudulent practices carried out by Management to influence profits.

Key Words: internal audit, earnings management, earnings management practices, optional accounting changes, optional receivables.

مقدمة:

أدت ممارسات إدارة الأرباح إلى أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق وقدرتها على مواجهة مخاطر ممارسات الإدارة الاحتياطية، ودورها الرقابي خاصة على رقم الربح المحاسبي والذي يعد أكثر المعلومات المحاسبية أهمية لمستخدمي القوائم المالية. لذلك أكدت الدراسات المحاسبية على أن وجود إدارة للتدقيق الداخلي تتسم بالجودة من حيث: (المؤهلات العلمية والعملية، الخبرة المهنية، المعرفة بعمليات المؤسسة، الاستقلال التنظيمي والفني، الموضوعية..) يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها.

حيث أن التدقيق الداخلي يكتسب أهميته كإحدى آليات الحوكمة من دوره الايجابي كمنشط مضيف للقيمة في توفير إشارات تحذيرية عن وجود ممارسات إدارة الأرباح، حيث يعمل على تقديم خدمة التأكيد الموضوعي من خلال فحص وتقييم الأنشطة المالية والتشغيلية وعمليات الحوكمة بالإدارة.

إشكالية الدراسة: وفي ظل تلاعب الإدارة الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية بهدف تحقيق مكاسب ذاتية وتضليل الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء الاقتصادي، أثرت العديد من التساؤلات حول الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الكشف و الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة. وبناء على ما تقدم يمكن طرح التساؤل التالي:

ما هو دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

بغرض الإلمام ببيثيات الموضوع ومحاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بالاستعانة بالفرضيات المبدئية التالية:

- للتدقيق الداخلي دور كبير في إضفاء المصدقية على القوائم المالية.
- يساهم التدقيق الداخلي في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية.
- تقوم المؤسسات الجزائرية بإدارة أرباحها.

ويهدف الاستجابة لمتطلبات الدراسة، سيتم الاستعانة بالمنهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة، حيث سنعتمد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وكذا المنهج الاستقرائي، كما سيتم الاعتماد على الاستبيان في الجزء التطبيقي وسنستعمل البرنامج الإحصائي SPSS وكذا برنامج EXCEL.

1. التأسيس النظري للدراسة:

1.1. تعريف التدقيق الداخلي:

هنالك العديد من التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي نذكر منها:

- عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمستشارين الداخليين (IFAC) على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمؤسسة حول درجة تحكمها في

العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة". (IFAC, 2016)

- أما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي فيعرف التدقيق الداخلي بأنه: "تقويم أنشطة المؤسسة المتعارف عليها كخدمة للمؤسسة ومن ضمن وظائفها و من بين أشياء أخرى كنظام الرقابة الداخلية وفعاليتها". (نصر، وشحاته، 2006، ص26)
- بينما عرفه معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) على أنه: "نشاط تأسيسي استشاري مستقل موضوعي يعطي للمؤسسة تأكيد حول درجة التحكم في انجاز عملياتها، كما يعطي لها مجموعة من النصائح لتحسينها، ويساهم في خلق القيمة المضافة. ويساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال منهجية منتظمة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط الرقابة و حوكمة الشركات وذلك باقتراح إجراءات لدعم وتعزيز فعاليتها". (IIA, 2016)

من خلال التعريف الأخير نستنتج أن التدقيق الداخلي يتميز بمجموعة من الخصائص هي:

- نشاط تأسيسي: تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب؛
- نشاط استشاري: تزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- نشاط مستقل: أي مستقل عن باقي الأقسام في المؤسسة وتابع للإدارة العليا؛
- نشاط موضوعي: أي يعطي رأي صرح دون تحيز لأي طرف؛
- يقدم تأكيد حول درجة التحكم في العمليات: فهو يشمل فحص و مراجعة جميع الوظائف في المؤسسة ولا يتعلق بالجوانب المحاسبية والمالية فقط؛
- خلق القيمة: من خلال تقديم النصائح التي تساهم في تحسين الوظائف وليس الكشف عن المشاكل فقط.

2.1. الإطار النظري لإدارة الأرباح:

أ. مفهوم إدارة الأرباح: ظهرت تعريفات عديدة ومختلفة لإدارة الأرباح، ويعود ذلك للفكر المحاسبي الذي ينتمي إليه هؤلاء المحاسبين. وفيما يلي استعراض لعدد من هذه التعريفات:

- عرفت إدارة الأرباح بأنها: " تحدث عندما يستخدم المدراء الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية و إعادة هيكلة العمليات، إما لتضليل المساهمين حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية التي ذكرت في التقارير المالية". (Healy & Wahlen, 1999, p368)
- بينما يعرفها (Mulford and Comiskey) بأنها: " التلاعب في الأرباح لتحقيق الربح المستهدف و المحدد مسبقا بواسطة الإدارة، أو تنبؤات المحللين الماليين للعمل على تحقيق استقرار مستوى الأرباح ". (Mulford & Comiskey, 2002, p7)
- أما (Parthe, 2003) فيعرفها 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 إستراتيجية بل لمجرد التعديل في الأرباح". (Parthe, 2003, p13)

بناء على التعريفات السابقة يمكننا القول أن إدارة الأرباح هي عبارة على مجموعة من الممارسات المحاسبية الخاطئة المدروسة والتي تقوم بها الإدارة بهدف إخفاء الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة من خلال التأثير على الأرباح المفصح عنها مستغلة مرونة المبادئ المحاسبية المتعارف عنها.

ب. دوافع إدارة الأرباح:

ظهرت وجبتي نظر مختلفتين حول دوافع قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح هما وجهة النظر الانتهازية ووجهة النظر المعلوماتية، بالنسبة لوجهة النظر الانتهازية ترى أن الإدارة تهدف من ممارسات إدارة الأرباح إلى تحقيق منافع ذاتية حيث يكون لإدارة الأرباح تأثيرا جوهريا على المركز المالي للمؤسسة، أما وجهة النظر المعلوماتية (دافع الكفاءة) فتري أن دافع الإدارة للقيام بإدارة أرباحها هو التأثير على مستخدمي

المعلومات المحاسبية عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم حول التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة. (Beneish, 2001, p03)

بحيث يمكن تقسيم دوافع إدارة الأرباح إلى ثلاث دوافع رئيسية قد ينطوي كل منها على الدافع الانتهازي أو/ و الدافع المعلوماتي (دافع الكفاءة) كالتالي:

1. **الدوافع التعاقدية:** ويقصد بها الحوافز التي تنشأ نتيجة العقود التي تبرمها إدارة المؤسسة مع أطراف خارجية. وتتمثل هذه الحوافز التعاقدية في: عقود حوافز ومكافآت الإدارة، عقود الدين، عقود الأمان الوظيفي، وعقود العمل، وقد أشار (Healy & Wahlen) إلى أنه عندما يكون التعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنياً على النتائج المحاسبية، يتولد لدى المديرين الحافز لإدارة الأرباح. (بوسنة، 2012، ص84)

2. **دوافع سوق رأس المال:** إن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، يمكن أن يولد حافزاً للمديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر السهم في المدى القصير. (محمد صلاح، والشحات، 2009، ص05)

3. **دوافع تنظيمية:** تتعلق هذه الدوافع بما قد تقدم عليه الإدارة من تلاعب في الأرباح أو التحايل على القرارات أو الضوابط التنظيمية التي تصدرها بعض الجهات الرسمية والرقابية المنظمة للأداء. وتظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد لدى إدارة المؤسسة بأن للأرباح المعلنة تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين. (النعمانى وآخرون، 2013، ص79)

3.1. قدرة التدقيق الداخلي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

للتدقيق الداخلي أهمية بالغة في الحياة الاقتصادية من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة، وزيادة موثوقية البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية والتي يتم التلاعب بها بغية تحقيق أهداف معينة، وهذا ما جعل المؤسسات تهتم بوظيفة التدقيق الداخلي وذلك لتقييم سلامة وصدق الحسابات وخلوها من الغش والأخطاء.

أ. العلاقة بين التدقيق الداخلي وممارسات إدارة الأرباح:

إن التدقيق الداخلي يساهم في مكافحة الفساد المالي والغش والتلاعب في الأرباح والتقليل من حالاته، حيث أن وجود التدقيق والرقابة يمنع كل من تسول له نفسه للقيام بالأعمال غير المشروعة. وقد أشار (الصبان وآخرون) إلى أن مراجعة أوجه التلاعب تهدف إلى الكشف عن التضليل المقصود للسجلات أو أية عملية تخصيص غير مناسبة للأصول والموجودات مما يؤدي إلى تخفيض أو زيادة رقم الأرباح. (المدلل، 2007،

ص105)

وينشأ خطر التلاعب من تقاطع ثلاثة عوامل رئيسية وهي: (Hillison,1999,p353)

- الضغوط: التي يتعرض لها الادارة والموظفون والتي قد تدفع بهم إلى ممارسة التلاعب؛
- الفرص: وجود مناخ ملائم لحدوث التلاعب مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية أو في المبادئ المحاسبية:

- التبريرات: وتعني قدرة مرتكبي الغش على تبرير تصرفاتهم الاحتيالية.

وبالتالي يقع على عاتق المدقق الداخلي تلمس الحالات السابقة بشكل دائم وعدم إغفال أية إشارة قد توجي بحدوث التلاعب في الأرباح ورصدها ومتابعتها وهذا يعتبر أحد الأدوار التقليدية للتدقيق الداخلي (التدقيق المالي)، حيث أن الحذر والشك المنطقي أو ما يعرف بالشك المهني يعتبر من أهم المهارات التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي والتي تساعده في مهمته.

ب. مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

أدى ظهور الآثار السلبية لسوء الإدارة، وفسادها المالي والإداري، وإدارتها للأرباح من جهة، وسوء تطبيق المعايير المحاسبية وعجز النظم الرقابية سواء تمثلت في التدقيق الداخلي أو الخارجي عن الكشف عن هذه الممارسات من جهة أخرى، إلى ظهور الحاجة لتطوير دور التدقيق الداخلي وتحريره من التقيد بالممارسات التقليدية، وضرورة تبني مدخل إضافة قيمة حقيقية للمؤسسة وتحسين عملياتها، من خلال ما تقدمه من خدمات للمؤسسة بكل أنشطتها وفتاتها بما يساعد إدارة المؤسسة على مواجهة المنافسة وتحقيق مزايا إضافية. (العبادي، 2007، ص

155-150)

إن وظيفة التدقيق الداخلي إذا تمت صياغتها وتطبيقها بصورة فعالة، يمكن أن يكون لها أثر إيجابي في تقليل فرص إصدار تقارير مالية مضللة، ومما يؤكد على ذلك ما توصلت إليه دراسة (Asare et al, 2008) إلى أن كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يقلص التلاعبات في التقارير المالية، وتأثير التدقيق الداخلي مماثل لتأثير التدقيق الخارجي. وأن المدققين الداخليين متغير ذو حساسية لدوافع الإدارة نحو التلاعب في المعلومات المالية وأن موازنة ساعات العمل للمدققين الداخليين تزداد عندما تزداد دوافع الإدارة نحو غش التقارير المالية.

ولقد أشارت دراسة (Prawitt) ودراسة (مبارك الرفاعي) أن أنشطة التدقيق الداخلي لها دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهذا من خلال دعم لجنة التدقيق لوظيفة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال مايلي: (Garcia, 2010, p1-22)

- الموافقة على تعيين مدير إدارة التدقيق الداخلي، وعزله والمشاركة في تحديد أتعابه؛
- مراجعة مدى ملائمة هيكل قسم التدقيق الداخلي بالمؤسسة ومسؤولياته والكوادر العامة به وموارده ووظيفته، ورفع تقرير حول ما سبق إلى مجلس الإدارة؛
- مراجعة إعداد وتنفيذ ونتائج برنامج العمل السنوي الخاص بالتدقيق الداخلي بالمؤسسة؛
- دراسة تقارير التدقيق الداخلي ومتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل إدارة التدقيق الداخلي؛
- تدعيم استقلال المدققين الداخليين والتأكد من عدم وجود قيود عليهم عند تنفيذهم لمسؤولياتهم؛
- التأكد من قيام إدارة التدقيق الداخلي بممارسة دورها في التحقق من كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية بصفة عامة والمحاسبة بصفة خاصة، ومدى سلامة وموثوقية المعلومات المستخدمة في إعداد التقارير المالية، ومدى الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة لعمل وأنشطة المؤسسة.
- عندما يدل تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي المصممة وفقا لتقدير المخاطر على احتمال وجود تلاعب في الأرباح، على المدقق أن ينظر تأثيرها المحتمل على البيانات المالية،

وإذا اعتقد المدقق أن هذا التلاعب والغش قد يكون له تأثير مادي على التقارير المالية، فعليه القيام بتطبيق إجراءات التدقيق المعدلة وعليه رفع تقرير إلى مجلس الإدارة.

2. الإطار المنهجي للدراسة

1.2. عينة الدراسة وأداة جمع البيانات:

تتكون عينة الدراسة من أفراد مؤهلين للقيام بأعمال التدقيق الداخلي والمحاسبة بالإضافة إلى رؤساء الأقسام في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، وقد تم توزيع الاستبيانات على جميع أفراد العينة والتي لم نحدد حجمها بشكل مسبق، حيث قمنا بتوزيع حوالي 60 استمارة، وكانت نسبة الاستبيانات المسترجعة 46 أي نسبة 77% وتعد هذه النسبة من نسب الردود الجيدة.

وقد تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات لما يتميز به من سرعة في الوقت، حيث كانت الأسئلة بشكل مغلق أي على المجيب أن يضع رمزا على الإجابة التي يختارها، وكانت الإجابات وفق مقياس ليكارت الخماسي الأبعاد (معارض بشدة، معارض، محايد، موافق، موافق بشدة) حيث تعطى الإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية خمس درجات، والإجابات التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة وهكذا بالعكس للاتجاهات السلبية، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول 1: مجالات الإجابة على الاستبيان وأوزانها

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب: إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ، الرياض، 2006، ص 284.

لقد تم تقسيم الاستبيان بناء على المحاور التالية:

- المحور الأول: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، ويتضمن (10) أسئلة.

- المحور الثاني: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بأهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، ويتضمن (10) أسئلة.

- المحور الثالث: يحتوي الأسئلة المرتبطة بمساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية، وتضمن (10) أسئلة.

وقد تم تحليل نتائج الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لمحاور الاستبيان، و للتأكد من صدق أداة الدراسة قمنا بتحكيم استمارتنا عند محكمين في مجالات تسييرية مختلفة، وساعدنا ذلك على ضبط أسئلة الاستبيان وتصحيحها وتعديلها قبل توزيعها. وحللت البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- الوسط الحسابي كأبرز مقاييس النزعة المركزية لقياس متوسط إجابات أفراد العينة عن فقرات الاستبيان؛

- الانحراف المعياري كأحد مقاييس التشتت لقياس الانحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي؛

- كما تم تحديد المتوسط المرجح والاتجاه لدرجات مقياس ليكارت كما يلي:

جدول 2: تحديد المتوسط المرجح للمقياس

المتوسط المرجح	من 1 إلى	من 1.80 إلى	من 2.60 إلى	من 3.40 إلى	من 4.20 إلى
الدرجة	01	02	03	04	05
	1.79	2.59	3.39	4.19	5

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفراء، تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، 1430هـ، ص 7.

ولاختبار صدق وثبات فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ والذي يأخذ قيمة تكون محصورة بين (0-1):

محاو الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
-----------------	-----------------	-----------------	----------------

0.942	0.887	30	03
-------	-------	----	----

المصدر: من إعداد الباحثان.

نلاحظ بأن معامل ثبات الدراسة ألفا كرونباخ هو (0.887) وهي نسبة مقبولة لأغراض الدراسة، ومنه فإن أداة الدراسة (الاستبيان) صادقة في قياس ما وضعت لأجله وثابتة بدرجة كبيرة.

2.2. مناقشة نتائج الدراسة

أ. استجابات أفراد العينة حول إدارة الأرباح وممارستها في المؤسسة الاقتصادية: تم إدراج

هذا المحور في الاستبيان للتعرف على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية ويتكون المحور من (10) عبارات، وقد طلب من أفراد العينة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية لإدارة الأرباح.

جدول 3: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة

المؤشر الإحصائي			المقياس					العبارات
اتجاه العينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	1.026	3.54	04	28	06	05	03	تعتبر ممارسات إدارة الأرباح فن من فنون التلاعب المحاسبي
			8.7%	60.9%	13%	10.6%	6.5%	
موافق	0.788	3.85	08	26	09	06	-	تعتبر ممارسة إدارة الأرباح عن قدرة ومهارة المحاسب في تسيير الأرباح وتحسينها
			17,4%	56,5%	19,6%	6.5%	-	
محايد	1.067	3.20	01	24	08	09	04	تستخدم المؤسسة إدارة الأرباح كحل لمشاكل الأداء الضعيف
			2.2%	52.2%	17.4%	19.6%	8.7%	
موافق	0.935	3.57	02	31	07	03	03	إدارة الأرباح سلوك تقوم به المؤسسة يؤثر على محتوى الكشوف المالية
			4.3%	67.4%	15.2%	6.5%	6.5%	

موافق	0.960	3.52	04	25	10	05	02	تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تخفيض قيمة أو تحسين سمعة المؤسسة
			8.7%	54.3%	21.7%	10.9%	4.3%	
موافق	0.807	3.72	08	19	17	02	-	إن التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد من أهم الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح
			17.4%	41.3%	37%	4.3%	-	
موافق	0.715	3.98	08	31	06	-	01	تستغل الإدارة التغيرات المحاسبية الاختيارية في ممارسة إدارة أرباحها
			17.4%	67.4%	13%	-	2.2%	
موافق	0.886	3.57	03	27	11	03	02	تقوم المؤسسة بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية لتقليل/ تضخيم الأرباح
			6.5%	58.7%	23.9%	6.5%	4.3%	
موافق	0.982	3.46	04	22	14	03	03	عند قيام المؤسسة بعملية الاندماج و التلاعب بتقييم أصولها يزيد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح
			8.7%	47.8%	30.4%	6.5%	6.5%	
موافق	0.836	3.46	02	24	14	05	01	من أهم دوافع القيام بممارسات إدارة الأرباح تحقيق الأمن الوظيفي
			4.3%	52.2%	30.4%	10.9%	2.2%	

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (03) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الأول بلغ 3.59 وانحراف معياري 0.9، مما يدل على عدم تباين كبير بين آراء أفراد العينة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة على حدة وهذا لتحديد درجة التأثير، حيث كانت المتوسطات الحسابية لأغلب فقرات محور الأول تتراوح بين (3.98-3.20) أما الانحرافات المعيارية فتتراوح بين (1.067-0.715)، والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، حيث أظهرت نتائج المحور الأول والمتعلق بإدارة الأرباح وممارستها في المؤسسة الاقتصادية أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين بأن المؤسسات الاقتصادية تمارس إدارة الأرباح وأن هذه الأخيرة لها تأثير سلبي على مستخدمي القوائم المالية.

التفسير: من خلال ما سبق نجد أن آراء أفراد عينة الدراسة حول ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتجه نحو الموافقة على وجود هذه الممارسات، لأنهم يرون أن سلوك الإدارة يقوم فعلا على إدارة الأرباح، من خلال التلاعب في الإيرادات والمصاريف واستغلال التغيرات المحاسبية الاختيارية، وان هذه الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح تؤثر على مستخدمي القوائم المالية.

ب. استجابات أفراد العينة حول أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية

الجزائرية:

تم إدراج هذا المحور في الاستبيان للتعرف على أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية ويتكون المحور من (10) عبارات، وقد طلب من أفراد العينة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى اهتمام المؤسسات الاقتصادية بوظيفة التدقيق الداخلي.

جدول 4: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة

المؤشر الإحصائي			المقياس					العبارات
اتجاه العينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0.720	3.72	02	33	08	02	01	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإمكانيات المادية التي تسمح بأداء مهامها على أكمل وجه
			4.3%	71.7%	17.4%	4.3%	2.2%	
موافق	0.773	3.74	03	32	09	-	02	يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب
			6.5%	69.6%	19.6%	-	4.3%	
موافق	0.706	3.89	07	29	08	02	-	يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز الثقافة الأخلاقية
			15.2%	63%	17.4%	4.3%	-	

موافق	0.771	3.63	02	30	10	03	01	يقوم المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية
			4.3%	65.2%	21.7%	6.5%	2.2%	
موافق	0.964	3.78	09	25	06	05	01	المدقق الداخلي في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله
			19.6%	54.3%	13%	10.9%	2.2%	
موافق	0.737	3.65	01	32	11	-	02	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الإدارة
			2.2%	69.6%	23.9%	-	4.3%	
موافق	0.718	3.87	04	30	07	02	03	يقوم المدقق الداخلي بوضع مخطط محكم والإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم
			8.7%	65.2%	15.2%	4.3%	6.5%	
موافق	0.948	3.65	01	35	03	07	-	يقيم المدقق الداخلي إجراءات و مخاطر نظم المعلومات المحاسبية بشكل دائم
			2.2%	76.1%	6.5%	15.2%	-	
موافق	0.766	3.65	06	31	05	-	04	يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي أظهرتها عملية التدقيق بدون تأثير خارجي
			13%	67.4%	10.9%	-	8.7%	
موافق	0.993	3.76	01	35	03	07	-	يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير عن نتائج التدقيق فور الانتهاء منها
			2.2%	76.1%	6.5%	15.2%	-	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (04) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثاني بلغ 3.73 وانحراف معياري 0.809، مما يدل على عدم تباين بين آراء أفراد العينة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير،

حيث كانت المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني تتراوح بين (3.63-3.89) أما الانحرافات المعيارية فتتراوح بين (0.706-0.993)، والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، مما يشير إلى أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.

التفسير: من خلال ما سبق يمكننا القول أن أفراد عينة الدراسة يرون أن للتدقيق الداخلي أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كونه يمثل نشاط رقابي مستقل داخل المؤسسة يساهم في تسيير المؤسسة بأحسن كيفية، و يجب أن تتوفر له الإمكانيات المادية اللازمة والتي تمكنه من تحقيق الأهداف بالإضافة إلى مجموعة من الخصائص التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي.

ج. استجابات أفراد العينة حول مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: تم إدراج هذا المحور في الاستبيان للتعرف على دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث يتكون المحور من (10) عبارات، طلب من أفراد العينة الإجابة عليها وهذا لمعرفة مدى أهمية وقدرة التدقيق الداخلي في الحد والتقليل من ممارسات إدارة الأرباح.

جدول 5: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث من الدراسة

المؤشر الإحصائي		المقياس					العبارات	
الاتجاه العينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض		معارض بشدة
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0.880	3.74	06	27	10	01	02	كلما زادت الموضوعية لقسم التدقيق الداخلي كلما انخفضت فرص الإدارة لتطبيق ممارسات إدارة الأرباح
			13%	58.7%	21.7%	2.2%	4.3%	
موافق	0.582	3.87	03	36	05	02	-	تركيز قسم التدقيق الداخلي على الجوانب المرتبطة بعملية إعداد وعرض القوائم تزيد احتمال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح
			6.5%	78.3%	10.9%	4.3%	-	

دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة -

موافق	0.802	3.98	09	31	03	02	01	معرفة فريق التدقيق الداخلي بالجوانب الفنية لعمليات المؤسسة ستؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الداخلي في الرقابة والتقرير
			19.6%	67.4%	6.5%	4.3%	2.2%	
موافق	0.862	3.54	03	26	11	05	01	ابتعاد قسم التدقيق الداخلي عن العمليات التنفيذية بالمؤسسة يضيف مصداقية عن التقرير عن ممارسات إدارة الأرباح
			6.5%	56.5%	23.9%	10.9%	2.2%	
موافق	0.926	3.83	08	28	06	02	02	وجود دليل للتدقيق الداخلي مؤشر على جودة تنفيذ التدقيق الداخلي وهذا يسهل اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرباح
			17.4%	60.9%	13%	4.3%	4.3%	
موافق	0.958	3.72	06	28	08	01	13	رقابة جودة أداء أنشطة التدقيق الداخلي تضمن تنفيذ جيد لمهام التدقيق الداخلي وبالتالي تزداد المقدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح
			13%	60.9%	17.4%	2.2%	6.5%	
موافق	0.653	4.13	10	34	01	-	01	يساهم التأهيل العلمي والعملية المدقق الداخلي في اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرباح
			21.7%	73.9%	2.2%	-	2.2%	
موافق	0.755	4.09	13	26	05	02	-	توفر المدقق الداخلي على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس في الأرباح
			28.3%	56.5%	10.9%	4.3%	-	
موافق	0.715	4.02	10	29	05	02	-	تعتبر الخبرة من العوامل التي تزيد قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح
			21.7%	63%	10.9%	4.3%	-	
			09	33	04	-	-	حرص المدقق الداخلي على دراسة وفهم معايير المحاسبة والتدقيق

موافق	0.526	4.11	19.6%	71.7%	8.7%	-	-	يساهم في تحديد أساليب إدارة الأرباح وبالتالي الحد منها
-------	-------	------	-------	-------	------	---	---	--

المصدر: من إعداد الباحثتان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (05) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثالث بلغ (3.90) وانحراف معياري (0.809)، مما يدل على عدم تباين بين آراء أفراد العينة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير، حيث كانت المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث تتراوح بين (3.63-4.11) أما الانحرافات المعيارية فتتراوح بين (0.706-0.993)، والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، مما يشير إلى أهمية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

التفسير: من خلال ما تطرقنا إليه ومن خلال آراء أفراد عينة الدراسة التي كانت تصب أغلبيتها على الموافقة على جميع العبارات التي تخص مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية، يمكن القول أن هناك وجود دور مهم للتدقيق الداخلي في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح مما يعزز الثقة في القوائم المالية ويساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

وهذا ما يفسر أنه كلما كان هناك تدعيم لوظيفة التدقيق الداخلي وتوفير لها الإمكانيات الضرورية لسير مهامها بالإضافة إلى تمتعها بالاستقلال الفني والتنظيمي، وكان المدقق الداخلي يتمتع بتأهيل علمي وعملي وخبرة ويتحلى بالسلوكيات المهنية، كلما زادت مصداقية وجودة التدقيق الداخلي في المؤسسة، حيث يعمل المدقق الداخلي على التأكد من تطبيق الإدارة للسياسات والإجراءات الإلزامية لضبط السلوك غير الصحيح.

الخاتمة:

إن للتدقيق الداخلي أهمية بالغة في الحياة الاقتصادية من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة، وزيادة موثوقية البيانات المالية والمحاسبية المدونة في القوائم المالية خاصة الأرباح التي عادة ما يتم التلاعب بها، من خلال استغلال عنصر المرونة في الاختيار بين الطرق و السياسات المحاسبية وسلطة التقدير عند إعداد و عرض القوائم المالية، وذلك لإعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية للمؤسسة، بغرض تحقيق أهداف محددة مسبقا تخدم الإدارة بالدرجة الأولى، وتضلل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، هذا ما دفع بالمؤسسات إلى الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي لتقييم سلامة وصدق الحسابات من التلاعب أو الأخطاء محتملة الوقوع.

النتائج: خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج العامة أهمها:

- تعتبر إدارة الأرباح شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقوانين والقواعد والمبادئ المحاسبية معالجة الأرقام المسجلة في القوائم المالية ويستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب؛
- يتم ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية عن طريق استغلال المرونة المحاسبية المتمثلة في وجود عدد من البدائل المحاسبية،
- يجب أن يكون لدى المدقق الداخلي تدريب ومهارات كافية للقيام بالعمليات التي يكلف بها، وخاصة تلك المهارات المتعلقة بتطبيق معايير وإجراءات وأساليب التدقيق الداخلي؛
- تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلال التنظيمي والمهني بالإضافة إلى الكفاءة العلمية والعملية والخبرة والموضوعية التي يتمتع بها المدقق عند أداء مهامه، عوامل تساهم في زيادة فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف والحد من الممارسات الاحتيالية التي تقوم بها الإدارة للتأثير على الأرباح.
- ممارسات إدارة الأرباح غالبا ما تتم في مرحلة إعداد وعرض القوائم المالية، لذلك كلما كان التدقيق الداخلي يمارس أنشطته في هذه المرحلة كلما كان له دور أكبر في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

التوصيات:

- إعطاء اهتمام أكبر لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأن معظم المؤسسات لا يوجد بها قسم للتدقيق الداخلي؛
- ضرورة توفير متطلبات الاستقلال التنظيمي والفني لقسم التدقيق الداخلي لضمان ابتعاد المدقق الداخلي عن ضغوط الإدارة، خاصة فيما يتعلق بتعيين وعزل المدقق الداخلي بحيث يكون هذا من اختصاص لجنة التدقيق؛

- قيام المنظمات المهنية والجهات المهتمة بمهنة التدقيق الداخلي بتنظيم دورات تدريبية فاعلة بشكل مستمر في مجال التلاعب في القوائم المالية والوسائل الحديثة في اكتشاف التلاعب في الأرباح، وخاصة في النظم المحاسبية التي تعتمد على البرامج الالكترونية؛
- ضرورة تضافر جهود المنظمات والجهات المهنية لتنمية الوعي لدي المساهمين والمستثمرين بإبراز دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتحسين جودة القوائم المالية وزيادة مصداقيتها.

المراجع المستعملة:

1. بوسنة حمزة ، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2011-2012.
2. العبادي مصطفى الراشد، دور المراجع الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات- دراسة اختبارية على شركات المساهمة المصرية والسعودية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة (27)، المجلد 01، العدد 01، كلية التجارة، جامعة بنها، 2007.
3. عماد محمد صلاح، الزهراء الشحات، إدارة الأرباح، ورقة بحثية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2008-2009.
4. المدلل يوسف سعيد يوسف ، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري -دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
5. نصر عبد الوهاب ، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
6. النعماني علي وآخرون، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأزهر (سلسلة العلوم الإنسانية)، العدد 02، المجلد 15، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013.

7. Healy and Wahlen, A review of the earnings management Literature and its Implications for Standard Selling, Accounting Horizons, accounting horizons, dec 1999.
8. Garcia L.S, et al, "Audit Committee and Internal Audit and The Quality of Earnings: Empirical Evidence from: Spanish Companies", Journal of Management and Governance, August 2010.

9. Hillison.w, et al, **The Internal Auditor as Fraud-Buster**, Managerial Auditing Journal, 1999, Vol.14, No.7.
10. IFAC: WWW.IFAC.com, 12/11/2016.
11. IIA: www.theiia@org, 12/11/2016.
12. Messoud.D Beneish, **Earning management:A Perspective**, working paper, indiana university, april 2001.
13. Mulford, C.W, E.E. Comiskey, **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practice**, New York, John Wiley & Sons, Inc. 2002.
14. Parthe. M. **How to manage earnings management. Accounting world institute of chartered financial institute of India**, working Paper, Columbia University, October 2003.