

العوامل المحددة لأتعاب المدقق الخارجي في الجزائر - دراسة عينة من المهنيين ومدراء المؤسسات الاقتصادية-

The Determinants of External Auditor Fees in Algeria – Study of a Sample of Professionals and Economic Institution Managers.

نجاة بن تركية*، جامعة أكلي محمد اولحاج البويرة (الجزائر). n.benterkia@univ-bouira.dzحسنى ششوي، جامعة الجزائر 3 (الجزائر). chachoui.hosna@univ-alger3.dz

تاريخ الاستلام : 2024/09/25 ؛ تاريخ المراجعة : 2024/10/30 ؛ تاريخ القبول : 2024/12/31

ملخص :

تعتبر أتعاب المدقق الخارجي من العوامل الرئيسية لنجاح أهداف عملية التدقيق وضمان استقلالية وشفافية عمل المدقق الخارجي، وقد كان الهدف من هذه الدراسة تحليل وتحديد العوامل التي تؤثر في تحديد هذه الأتعاب، والمقابل المالي الذي يحصل عليه المدقق الخارجي نظير القيام بعملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، وإبداء رأي فني ومحاييد في صدق وشرعية القوائم المالية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي المستند على البيانات المجمعة من الاستبيان الموجهة لكل من المدققين الخارجيين، ومدراء المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

توصلت الدراسة إلى أن العوامل المتعلقة بالظروف الاقتصادية، ومستويات المنافسة، والعرض والطلب في السوق، وتوقيت وظروف اجراء عملية التدقيق الخارجي من أهم العوامل التي لها التأثير الأكبر في تحديد أتعاب التدقيق تليها العوامل المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية محل التدقيق مثل حجم المؤسسة ودرجة تعقيد أعمالها، أما العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي مثل سمعة وخبرة المدقق فهي ذات تأثير أقل في تحديد أتعاب المدقق الخارجي، بالمقارنة مع بقية العوامل الأخرى.

الكلمات المفتاحية : المدقق الخارجي ؛ أتعاب المدقق ؛ مكاتب التدقيق، الجزائر.

تصنيف JEL : M42, M49.

Abstract:

Audit fees are considered a key factor in achieving the objectives of the audit process, ensuring the independence and transparency of the external auditor's work. This study aimed to analyze and identify the factors influencing the determination of these fees, specifically the remuneration received by the external auditor for performing financial statement audits for economic institutions and providing an unbiased and professional opinion on the accuracy and legitimacy of financial statements. The study employed a descriptive-analytical methodology based on data collected from a survey administered to external auditors and managers of economic institutions in Algeria.

The study concluded that factors related to economic conditions, levels of competition, market supply and demand, and the timing and circumstances of the external audit are among the most important factors affecting the determination of audit fees. These are followed by factors related to the audited economic institution, such as the size of the institution and the complexity of its operations. On the other hand, factors related to the external auditor, such as

* المؤلف المرسل.

the auditor's reputation and experience, have a lesser impact on determining the auditor's fees compared to other factors.

Keywords: External auditor; Auditor fees; Audit firms ; Algeria.

Jel Classification Codes : M42, M49.

I- تمهيد :

تعتبر وظيفة التدقيق الخارجي من بين أهم الوظائف الأساسية في بيئة المال والأعمال، فالمؤسسات الاقتصادية ملزمة بحكم القوانين والتشريعات المحلية والدولية بالمصادقة على صدق وشرعية قوائمها المالية وتعيين مدققين خارجيين لانجاز هذه المهمة في نهاية كل سنة مالية، وبالتالي تسعى إلى اتمام هذه المهمة بأقل التكاليف المطلوبة، ومكاتب التدقيق من جهة أخرى تسعى بدورها في المقابل إلى توفير خدمات التدقيق لمختلف المؤسسات الاقتصادية بالجودة والكفاءة اللازمة، وبالتالي الحصول على مقابل مادي يتناسب مع حجم الخدمة المقدمة، وفي غياب معايير ومقاييس ثابتة ومحددة لتحديد أتعاب المدققين الخارجيين بما يتوافق مع مصلحة كل من المدققين ومكاتب التدقيق وعملائها من المؤسسات الاقتصادية المختلفة، فإن تحديد أتعاب المدققين الخارجيين والعوامل المتحكمة في تحديد رسوم التدقيق تعتبر من الأمور الضرورية جدا للحفاظ على مصالح الأطراف المعنية، لتعكس هذه الأتعاب الجهد والتكاليف المتكبدة في عملية التدقيق، وللحفاظ على موضوعية واستقلالية المدقق الخارجي من خلال فرض رسوم غير مبالغ فيها.

- اشكالية الدراسة:

يواجه كل من المدقق الخارجي والمؤسسات الاقتصادية على حد سواء مشكلة في تحديد أتعاب عملية التدقيق بما يحفظ حقوق كل طرف، خاصة في غياب نصوص قانونية ومعايير موحدة ومتفق عليها لقياس أتعاب عملية التدقيق، التي قد تؤثر في استقلالية المدقق الخارجي وجودة عملية التدقيق بصفة عامة، وهذا ما يقودنا إلى البحث على العوامل والشروط المحددة لأتعاب المدقق الخارجي في بيئة العمل الجزائرية من خلال طرح الاشكالية التالية:

- ما هي العوامل المتحكمة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر ؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

✓ هل يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق في تحديد أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر عند مستوى معنوية $0,05 \leq \alpha$ ؟

✓ هل يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي في تحديد أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر عند مستوى معنوية $0,05 \leq \alpha$ ؟

✓ هل يوجد تأثير للعوامل الأخرى (مستوى المنافسة والتكاليف، وظروف اجراء عملية التدقيق) في تحديد أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر عند مستوى معنوية $0,05 \leq \alpha$ ؟

- فرضيات الدراسة:

✓ لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق على تحديد أتعاب المدقق الخارجي .

✓ لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بالمدقق الخارجي على تحديد أتعاب المدقق الخارجي .

✓ لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعوامل الأخرى مثل درجة المنافسة وتوقيت وظروف اجراء عملية التدقيق، على تحديد أتعاب المدقق الخارجي .

- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة من أهمية النتائج المتوقعة لها والتي يمكن أن يستفيد منها المهنيون المزاولون لمهنة التدقيق، وكذا المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، في فهم أسس ومعايير تحديد أتعاب المدقق الخارجي، والوصول لمعرفة المرجعية المعتمدة في البيئة المحلية لتحديد رسوم التدقيق الخارجي.

- منهج الدراسة:

تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، وقد تم جمع البيانات من خلال استبيان موجه إلى مدراء المؤسسات الاقتصادية والمدققين الخارجيين في الجزائر، ليتم تحليل البيانات بالاعتماد على برنامج SPSS.

محاور الدراسة:

للوصول إلى الاجابة على الاشكالية الرئيسية واختبار صحة الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى محورين هما:

- الجانب النظري: الاطار المفاهيمي لأتعاب المدقق الخارجي.

- الجانب التطبيقي: دراسة تطبيقية على بيئة العمل الجزائرية.

II. الاطار المفاهيمي لأتعاب المدقق الخارجي:

تعد أتعاب المدقق الخارجي من أهم البنود التي يولي لها كل من العملاء ممثلين في المؤسسات الاقتصادية محل التدقيق، وكذا المدققين الخارجيين الذين يقومون بعملية التدقيق، وفي غياب أسعار مرجعية وثابتة معمول بها، يصعب تحديد معايير وشروط ثابتة لتقدير هذه الرسوم بدقة.

II.1- تعريف أتعاب المدقق الخارجي.

هي مبالغ الرسوم (الأجرة) التي يتلقاها المدقق الخارجي مقابل عملية التدقيق التي يتم اجرائها لحسابات المؤسسة (الجهة الخاضعة للتدقيق)، أي أنها المكافأة أو المقابل المالي الذي يحصل عليه المدقق مقابل مهمة التدقيق، ويتم تحديد هذه الأتعاب عادة من خلال الاتفاقات التعاقدية بين المدقق والشركة الخاضعة للتدقيق (ARONMWAN & OKAFOR, 2015, p 71).

كما يمكن القول بأن أتعاب التدقيق هي المبالغ المستحقة للمدقق مقابل قيامه بالتدقيق، والتي تتحدد بالاتفاق بين المدقق والعميل بناء على نوع الخدمة والوقت المستغرق في أدائها (فرج، 2021، صفحة 74).

فأتعاب المدقق الخارجي عبارة عن مبالغ مالية يقدمها الزبون ممثلا في المؤسسة الاقتصادية محل التدقيق للمدقق الخارجي مقابل قيامه بعملية تدقيق الحسابات وإصدار التقرير، بحيث يحصل المدقق الخارجي على أتعاب صافية لا تشمل أي مصاريف تشغيلية أو أعباء إضافية لازمة لإجراء عملية التدقيق، وعليه فإن أي أعباء متعلقة بعملية التدقيق يكون الزبون هو المسؤول عن تأديتها. لذا يمكن القول بأن رسوم أو أتعاب التدقيق تشمل كافة التكاليف التي تتكبدها المؤسسة الاقتصادية مقابل الحصول على خدمات التدقيق.

II.2- أشكال أتعاب المدقق الخارجي.

قد تأخذ أتعاب المدقق الخارجي أشكالا مختلفة يمكن عرضها كما يلي: (نجم، 2012، صفحة 47)

✓ **الأتعاب الثابتة:** وهي المبلغ الذي يحدد مسبقا ويكون ثابتا غير قابل للزيادة في المستقبل، ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسبا مع المهمة المطلوبة من المدقق؛

✓ **الأتعاب المتغيرة:** وهذه الأتعاب تحدد من قبل المدقق وفقا للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية التدقيق أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق؛

✓ **الأتعاب الشرطية:** وهي الأتعاب التي يحصل عليها المدقق بعد انجاز عمل معين وعدم استلام هذه الأتعاب إلا بعد الحصول على نتيجة معينة، ولا تعد الأتعاب المدفوعة مشروطة إذا تمت بناء على قرار من السلطات القضائية أو العامة، ولا تؤثر على استقلالية المدقق.

II.2- العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

هناك عدة عوامل تؤثر في تحديد قيمة أتعاب المدقق الخارجي يمكن تصنيفها إلى ثلاث فئات: الفئة الأولى متعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، الفئة الثانية متعلقة بالمدقق، بالإضافة إلى عوامل أخرى في الفئة الثالثة.

III.1.2. عوامل متعلقة بالجهة الخاضعة للتدقيق:

والتي تشمل حجم ونوع المؤسسة الاقتصادية المستفيدة من عملية التدقيق، ونوع استثماراتها، طبيعة نشاطها، كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.

✓ **حجم المؤسسات محل التدقيق:** تحديد الأتعاب التي سيتقاضاها المدقق الخارجي مقابل خدمات التدقيق تعتمد بالدرجة الأولى على مقدار العمل والوقت الذي سيقضيه المدقق، هذا الأمر يعني أنه كلما كانت المؤسسات محل التدقيق أكبر حجما كلما تطلبت المزيد من الوقت والجهد مقارنة بالمؤسسات الأصغر حجما، وعليه يتعين على المدققين الخارجيين الذين يتولون مهمة التدقيق في مثل هذه المؤسسات الكبيرة بذل المزيد من الجهد واستغراق وقت أطول في فهم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعقدة الخاصة بهم وتصميم المزيد من اجراءات التدقيق وعقد اجتماعات مع العملاء، الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع رسوم التدقيق، وعليه يمكن القول بأن حجم المؤسسة محل التدقيق له تأثير كبير على تسعير خدمات التدقيق (Godfred & Bekoe, 2019 p 46)، كما أن تعقيد أنشطة المؤسسة عامل آخر يؤثر على رسوم التدقيق فالمؤسسات الاقتصادية التي تتميز بأنشطتها بالتعقيد تفرض عليها رسوم تدقيق أعلى وهناك عدة مقاييس لقياس درجة تعقيد المؤسسات منها المقياس المادي الذي يشير إلى عدد وموقع وحدات التشغيل، تنوع المنتجات وخطوط الانتاج، والتعقيد القانوني الذي يشير إلى الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق وعدد المؤسسات والفروع التابعة، وعدد البلدان التي تعمل فيها المؤسسة، وعموما ومهما اختلف مفهوم التعقيد إلى أنه يمكن القول بأنه كلما زاد تعقيد المؤسسة محل التدقيق زادت رسوم التدقيق (Kikha, 2015, p 44) ؛

✓ **نوع النشاط:** يؤدي اختلاف الصناعات إلى اختلاف نطاق وطبيعة خدمات التدقيق التي يقدمها المدققون الخارجيون للمؤسسات الاقتصادية، حيث نجد أن بعض الصناعات معرضة للمخاطر وقد تتطلب المزيد من الوقت والجهد واجراءات تدقيق متخصصة، في حين توجد بعض الأنشطة لا تتطلب مثل هذه الخدمات المتخصصة، وعليه فإن المؤسسات التي تتميز بصناعات ذات مستويات عالية المخاطر تستوجب دفع المزيد من رسوم التدقيق، كما تختلف كذلك اجراءات التدقيق في القطاع المصرفي مثلا أو قطاع تكنولوجيا المعلومات بشكل كبير عن بقية القطاعات، وعليه فإن لاختلاف طبيعة ونوع النشاط دور كبير في تحديد رسوم التدقيق (Godfred & Bekoe, 2019, p 47)؛

✓ **طبيعة نظام الرقابة الداخلية:** إن توفر نظام رقابة داخلي ذو مستوى جدي من الكفاءة يسمح بتفادي الأخطاء الجوهرية وبالتالي يقلل من الجهد والوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق الخارجي، الأمر الذي ينعكس على الأتعاب اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق، وعليه يمكن القول بأن كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة والالتزام بالمعايير والاجراءات الفنية والمحاسبية يقلل من أتعاب المدقق الخارجي.

III.2.2. عوامل متعلقة بالجهة المدققة:

وتشمل سمعة المدقق والاسم التجاري لمكتب التدقيق، الخبرة، الشهرة، حجم وطبيعة الخدمات المقدمة.

✓ **خبرة المدقق وسمعته:** يمكن اعتبار خبرة المدقق الخارجي أو مكتب التدقيق عاملا مهما ومؤثرا على تحديد مبلغ رسوم التدقيق، فسنوات الخبرة المهنية لمكتب التدقيق من شأنها أن تزيد من رسوم التدقيق التي تفرضها، وتشمل سمعة مكتب التدقيق في التصور بأن بعض مكاتب التدقيق قادرة على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة أعلى من غيرها، وهو أحد أهم العوامل التي تؤثر في تسعير خدمات التدقيق، فكلما كانت سمعة المدقق الخارجي أو مكتب التدقيق أفضل يزداد الطلب على خدمات التدقيق التي تقدمها الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع رسوم التدقيق (EL-Gammal, 2012, p138) ؛

✓ **حجم وطبيعة الخدمات المقدمة:** حيث يؤثر حجم وطبيعة الخدمات المقدمة وساعات العمل اللازمة لإتمام مهمة التدقيق، في تقدير رسوم التدقيق، فكلما كان الوقت اللازم والمحدد من المدقق لإنجاز العمل أطول كلما زادت رسوم التدقيق.

III.2.3 العوامل الأخرى:

وتتضمن كل من: المنافسة، الاتفاق المبرم، تكاليف التدقيق، توقيت المراجعة وظروفها....

✓ **المنافسة السوقية بين مكاتب التدقيق:** تعتبر المنافسة السوقية بين المدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق عامة من أبرز العوامل التي تحدد قيمة أتعاب المدقق الخارجي، حيث تؤدي زيادة المنافسة إلى تقليل الأتعاب بسبب وجود عدة خيارات وبدائل أمام المؤسسات الاقتصادية التي تطلب خدمات التدقيق الخارجي؛

✓ **تكاليف أداء عملية التدقيق:** تعتبر تكاليف أداء عملية التدقيق من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد قيمة الأتعاب، فالمدقق يتحمل في سبيل مزاولة هذه المهنة مجموعة من التكاليف التي تمكنه من أداء عمله وفي ضوء هذه التكاليف يحدد قيمة الأتعاب التي يحصل عليها بحيث تغطي هذه التكاليف وتحقق له هامش ربح من مزاويلته للمهنة (خليفة، 2021، صفحة 241)؛

✓ **مستوى الأتعاب المألوفة أو السائدة:** غالبا ما يقوم المدقق أثناء تحديد أتعابه بأخذ أتعاب المدقق السابق بالاعتبار، وكذلك الأتعاب التي يتقاضاها من عملاء مماثلين، وأيضا قد تكون هناك مستويات معينة من الأتعاب متعارف عليها في ارتباطات التدقيق مثل أية مهنة أخرى...؛

✓ **توقيت القيام بالتدقيق وظروفه:** فالتدقيق الذي يتم في وقت الذروة لأعمال المدقق يكون أكثر تكلفة مما لو تم في فترات ركود العمل، والسبب في ذلك أن الطلب المتزايد على خدمات التدقيق في وقت الذروة يتطلب من المدقق الاستعانة بقوة بشرية إضافية أو تشغيل القوة الموجودة لديه ساعات عمل إضافية، وهو ما يؤدي إلى زيادة تكاليف التدقيق وبالتالي زيادة أتعابه (الأمين، 2017، صفحة 59).

II. 3 القوانين المتعلقة بالأتعاب المهنية للمدقق الخارجي في الجزائر:

جاء تعريف محافظ الحسابات أو المدقق الخارجي في التشريع الجزائري حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 على أنه: كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وفيما يتعلق بأتعاب المدقق فقد نصت المادة 37 من نفس القانون على ما يلي: "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوالات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته وذلك ، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية".

وعليه يمكن القول بأن أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر يتم تحديدها من قبل الجمعية العامة أو المؤسسة المعنية بالتدقيق مع انطلاق المهمة، مع التأكيد على منع المدققين من استلام أية أجور مبنية على النتائج المالية للمؤسسة محل التدقيق وذلك للحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي، وفي ذات الوقت نجد أن التشريع الجزائري لم يحدد أي سقف أدنى أو أعلى لأتعاب المدقق الخارجي، كما لم يحدد أي شروط أو معايير لاحتساب قيمة الأتعاب، فتحديد أتعاب المدقق الخارجي في الجزائر يفتقر إلى معايير محددة لتحديد الحد الأدنى والحد الأقصى للأتعاب، وإنما يتم باتفاق بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق مما يفسح المجال للمفاوضات التعاقدية.

III الجانب التطبيقي.

خصص هذا المحور لعرض الدراسة التطبيقية المعتمدة للوصول إلى اختبار صحة الفرضيات.

III. 1 الاطار العلمي للدراسة الميدانية:

تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع المعلومات والبيانات الخاصة بالدراسة وتحليلها باستخدام برنامج SPSS، أما مجتمع الدراسة فيتكون من مدراء المؤسسات الاقتصادية ومكاتب التدقيق العاملة في الجزائر.

III . 2.1 عينة وأداة الدراسة:

الدراسة الميدانية موجهة للأطراف التي لها علاقة مباشرة بعملية التدقيق، ويتعلق الأمر بالمدققين الذين يقدمون خدمة تدقيق الحسابات ومدراء المؤسسات الاقتصادية الذين يستفيدون من الخدمة، وقد تم جمع 33 استبيان تم توزيعه إلكترونياً، على مدراء المؤسسات الاقتصادية والمدققين الخارجيين في الجزائر.

وقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزئين: الجزء الأول عبارة عن معلومات شخصية لأفراد العينة والجزء الثاني يتعلق بقياس العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المدقق الخارجي، الذي يتكون بدوره من ثلاثة محاور يتم الإجابة عليها وفق سلم ليكارت الثلاثي، المحور الأول يتعلق بالعوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، المحور الثاني متعلق بالعوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي، والمحور الثالث خصص للعوامل الأخرى.

III . 3.1 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- تم التحليل بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية من مخرجات البرنامج:
- ✓ اختبار الفاكرونيانج ومعامل الارتباط للتحقق من ثبات وصدق الاستبيان؛
 - ✓ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل اتجاه الإجابة على كل سؤال ودرجة التشتت؛
 - ✓ اختبار (T-test) للتحقق من صحة الفرضيات.

III . 4.1 اختبار ثبات الاستبيان:

يعتبر ثبات الاستبيان من الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة، وعلى هذا الأساس تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات الاستبيان

الجدول رقم (01): معامل ثبات الاستبيان

المحور	معامل ألفا كرونباخ
الاستبيان ككل	0,725

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول بأن معامل الثبات ألفا كرونباخ بلغ 0,725، وهي نسبة مقبولة وتصلح لأغراض البحث العلمي.

III . 5.1 اختبار صدق الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة:

يعتبر صدق الاستبيان أحد الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة، وقد تم استخدام معامل الارتباط بيرسون بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبيان والموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان.

محاور الاستبيان	معامل الارتباط	Sig
1 أتعاب التدقيق	0.816	0.000
2 العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي	0.49	0.004
3 العوامل الأخرى	0.853	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يشير هذا الجدول إلى أن القيمة الاحتمالية **sig** للمحاور الثلاثة أقل من 0.05 وهي دالة معنوية، ومعامل الارتباط كان بين 0.49 - 0.853، ومنه فإن محاور الاستبيان صادقة لما وضعت له.

III . 6.1 مواصفات أفراد العينة:

يشمل الجزء المخصص للبيانات الشخصية على ما يلي: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة، وذلك على النحو الموالي:

العوامل المحددة لأتعب المدقق الخارجي في الجزائر

الجدول رقم (03): مواصفات أفراد العينة.

الرقم	المتغير	الفئة	العدد	النسبة
1	الجنس	ذكر	20	60.6%
		أنثى	13	39.4%
2	العمر	أقل من 30 سنة	5	15.2%
		30 - 40 سنة	14	42.4%
		41 - 50 سنة	10	30.3%
		أكثر من 50 سنة	4	12.1%
3	المؤهل العلمي	ليسانس	19	57.6%
		ماستر	6	18.2%
		ماجستير	2	6.1%
		دكتوراه	6	18.2%
4	الوظيفة	صاحب شركة	8	24.2%
		مدقق خارجي	6	18.2%
		صاحب مكتب تدقيق	17	51.5%
		مدقق داخلي	2	6.1%
5	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	6	18.2%
		5 - 15 سنة	17	51.5%
		أكثر من 15 سنة	10	30.3%

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

تتكون العينة من 33 فردا يشكل الذكور 60.9% نسبة والاناث نسبة 39.4%، وفيما يخص الفئات العمرية كانت النسبة الأكبر للفئة العمرية بين 30 إلى 40 سنة بنسبة 42.4%، يليها الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة بنسبة 30.3%، وأخيرا جاءت كل من الفئة السنوية أكبر من 50 سنة والفئة أقل من 30 سنة في المراتب الأخيرة بنسبة 15.2% و 12.1% على التوالي، أما سنوات الخبرة فإن الفئة الأكبر خبرتها من 5 إلى 15 سنة بنسبة 51.5%، تليها فئة الأفراد أصحاب خبرة تزيد عن 15 سنة بنسبة 30.3%، أما الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات فكانت ففتهم الأخيرة بنسبة 18.2%.

فيما يخص المؤهل العلمي فمعظم الباحثين يحملون شهادة ليسانس بنسبة 57.6% بينما جاء الأفراد الذين يحملون شهادة دكتوراه والماستر في المرتبة الثانية بنسبة متساوية تبلغ 18.2% لكل واحد منهما ، والحاملين لشهادة ماجستير في المرتبة الأخيرة بنسبة 6.1% ، أما فيما يخص الوظائف فإن غالبية أفراد العينة هم أصحاب مكاتب تدقيق بنسبة 51.5%، يليهم أصحاب المؤسسات بنسبة 24.2%، ثم المدققين الخارجيين بنسبة 18.2%، اضافة إلى مدقق داخلي بنسبة 6.1%.

III . 2 نتائج تحليل بيانات العينة:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الدراسة لتحليل اتجاهات آراء العينة المبحوثة، بغية معرفة العوامل المؤثرة على تحديد أتعب المدقق الخارجي في الجزائر، الجداول الموالية توضح المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للمحاور الثلاثة للدراسة.

نجاة بن تركية، حسنى ششوي.

الجدول رقم (04): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة لمخاور الدراسة

المرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
2	موافق	0.60	2.6	1.العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق
3	موافق	0.61	2.59	2.العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي
1	موافق	0.56	2.75	3.العوامل الأخرى

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يتبين لنا أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد العينة تراوحت بين (2.59-2.75) بانحراف معياري ما بين (0.56-0.61)، حيث جاء المحور الثالث المتعلقة بالعوامل الأخرى في المرتبة الأولى والمحور الثاني المتعلق بالعوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي في المرتبة الثانية.

الجدول رقم (05): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة للمحور الأول (العوامل المتعلقة بالمؤسسة).

المرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
1	موافق	0.44	2.9	1- تزداد أتعاب التدقيق وفقا لحجم المؤسسة محل التدقيق.
2	موافق	0.48	2.8	2- تزداد أتعاب التدقيق كلما زادت استثمارات الشركة محل التدقيق.
3	موافق	0.56	2.76	3- تزداد أتعاب التدقيق كلما كانت أعمال المؤسسة محل التدقيق أكثر تعقيدا.
6	محايد	0.82	2.18	4- تزداد أتعاب التدقيق حسب نوع نشاط المؤسسة من انتاجية إلى خدماتية.
4	موافق	0.7	2.61	5- تزداد أتعاب التدقيق كلما قلت كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل التدقيق.
5	موافق	0.82	2.36	6- تزداد أتعاب التدقيق كلما اعتمدت المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات والاتصال.
	موافق	0.60	2.6	المتوسط العام المرجع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه يمكن القول بأن حجم المؤسسة يعتبر أكثر العوامل تأثيرا في أتعاب التدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.9 مما يعني أن المؤسسات الأكبر حجما تكون فيها أتعاب التدقيق مرتفعة، يليه حجم استثمارات المؤسسة محل التعقيد وتعقيد أعمالها، حيث تزداد أتعاب التدقيق كلما زادت استثمارات المؤسسة وتعقدت أعمالها، أما درجة كفاءة نظام الرقابة الداخلية فكان في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.61، حيث أن ضعف نظام الرقابة الداخلي يتطلب جهدا أكبر لإتمام عملية التدقيق، مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف التدقيق، ويأتي نوع نشاط المؤسسة في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.18 وتقييم محايد، حيث لا يعتبر طبيعة نشاط المؤسسة عاملا مهما في

العوامل المحددة لأتعب المدقق الخارجي في الجزائر

تحديد أتعب التدقيق، لكون كل المؤسسات الاقتصادية تتبع نفس الاجراءات المحاسبية بغض النظر عن طبيعتها مما يتطلب اجراءات متشابهة لإتمام عملية التدقيق.

الجدول رقم (06): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة للمحور الثاني (العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي).

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
1- تزداد أتعب التدقيق تبعا لسمعة وشهرة المدقق الخارجي.	2.30	0.88	محايد	4
2- تزداد أتعب التدقيق كلما زادت سنوات خبرة المدقق الخارجي.	2.94	0.24	موافق	1
3- تزداد أتعب التدقيق كلما زاد حجم الخدمات المقدمة من المدقق الخارجي.	2.73	0.57	موافق	2
4- تزداد أتعب التدقيق كلما زادت المدة المستغرقة لإتمام عملية التدقيق.	2.39	0.78	موافق	3
المتوسط العام المرجع	2.59	0.61	موافق	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال هذا الجدول يمكن اعتبار أن خبرة المدقق وحجم الخدمات المقدمة تعتبر أكثر العوامل المؤثرة في تحديد أتعب المدقق الخارجي بمتوسط حسابي 2.94 و 2.73 على التوالي، مما يدل على أن المدققين الأكثر خبرة يحصلون على أتعب أكبر، كما أن زيادة حجم الخدمات المقدمة يؤدي إلى زيادة قيمة الأتعب، في حين كانت المدة المستغرقة لإتمام عملية التدقيق أقل تأثيرا، بمتوسط حسابي 2.39، بينما شهرة وسمعة المدقق الخارجي لا تعتبر ذات تأثير كبير في تحديد أتعب التدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.30 بتقدير محايد، مما يعني أن السمعة الجيدة ورغم أهميتها إلا أنها ليست عاملا أساسيا في تحديد أتعب التدقيق مقارنة بالخبرة وحجم الخدمات المقدمة.

الجدول رقم (07): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة للمحور الثالث (العوامل الأخرى).

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
1- يوجد مستوى عام لأتعب التدقيق متعارف عليه في بيئة العمل المحلية.	2.52	0.71	موافق	4
2- تتأثر أتعب التدقيق بمستوى المنافسة السائد بين مكاتب التدقيق المختلفة.	2.76	0.5	موافق	3
3- تزداد أتعب التدقيق كلما زادت تكاليف أداء عملية التدقيق.	2.91	0.92	موافق	1
4- تتأثر أتعب التدقيق بالوقت المطلوب	2.82	0.46	موافق	2

المتوسط العام المرجع	2.75	0.56	موافق
----------------------	------	------	-------

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر الجدول أعلاه أن تكاليف التدقيق تعتبر العامل الأكثر تأثيراً في تحديد أتعاب المدقق الخارجي بمتوسط حسابي 2.91، حيث أن زيادة تكاليف التدقيق (أعباء الموظفين، ساعات العمل، التكاليف التشغيلية)، يؤدي إلى زيادة قيمة الأتعاب، في حين جاء توقيت اجراء التدقيق ودرجة استعجال العميل في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.75، حيث أن التزام المدقق بإجراء التدقيق في أوقات معينة ومدة محددة يؤدي إلى زيادة أتعاب التدقيق، أما المتوسط الحسابي للمنافسة فقد كان 2.76، بانحراف معياري 0.5، مما يدل على أن زيادة حجم المنافسة من شأنه التأثير في تحديد قيمة أتعاب التدقيق، أما المستوى العام للأسعار السائدة فيعتبر العامل الأقل تأثيراً بمتوسط حسابي 2.52 وانحراف معياري 0.71.

III . 3 اختبار فرضيات الدراسة:

تم استخدام Test T pour échantillons appariés لاختبار صحة الفرضيات الثلاثة، وكانت نتائج الاختبار كما يلي:

III . 3 . 1 الفرضية الأولى: العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق.

H0: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق على تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

H1: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق على تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

الجدول رقم (08): اختبار T-test للفرضية الأولى

t المحسوبة	t المجدولة	sig (القيمة الاحتمالية)	نتيجة الفرضية الصفرية
5.653	1.694	0.000	رفض

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن قيمة t المجدولة تساوي 1.694 وهي أصغر من المجدولة التي تساوي 5.653 ، مما يعني أن الفرق ذو دلالة احصائية وقيمة sig أقل من 0.05 وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة. وهذا يعني أنه توجد دلالة احصائية على أن العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق لها تأثير مهم في تحديد أتعاب التدقيق، وهذه العوامل مثل حجم المؤسسة، نشاطها ودرجة تعقيد أعمالها لها تأثير مباشر في تحديد تكاليف التدقيق فكلما زاد حجم وتعقيد المؤسسة زادت أتعاب المدقق الخارجي وذلك بسبب الجهد والوقت اللازم لإنجاز عملية التدقيق.

III . 3 . 2 الفرضية الثانية: العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي.

H0: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بالمدقق الخارجي على تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

H1: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بالمدقق الخارجي على تحديد أتعاب المدقق الخارجي.

الجدول رقم (09): اختبار T-test للفرضية الثانية: العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي

t المحسوبة	t المجدولة	sig	نتيجة الفرضية الصفرية
4.062	1.694	0.00	رفض

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

العوامل المحددة لأتعب المدقق الخارجي في الجزائر

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة t المجدولة أقل من المحسوبة مما يعني وجود فرق دال احصائيا وقيمة sig أقل من 0.05 وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية، أي أن العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي لها تأثير ذو دلالة احصائية على أتعب التدقيق، فالمدققون الخارجيون ذو الخبرة والسمعة الجيدة تكون أتعبهم مرتفعة بسبب انجازهم للمهام المطلوبة بكفاءة أعلى.

III . 3. 3 الفرضية الثالثة: العوامل الأخرى.

H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعوامل الأخرى على تحديد أتعب المدقق الخارجي.

H_1 : يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للعوامل الأخرى على تحديد أتعب المدقق الخارجي.

الجدول رقم (10): اختبار T-test للفرضية الثالثة: العوامل الأخرى

نتيجة الفرضية الصفرية	sig	t المجدولة	t المحسوبة
رفض	0.000	1.694	7.129

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن قيمة t المحسوبة أكبر بكثير من نلاحظ أن قيمة t المجدولة مما يعني أن الفرق ذو دلالة احصائية قوية، كما أن قيمة sig أقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية البديلة، فالعوامل الأخرى مثل مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق وتوقيت اجراء التدقيق (في أوقات الذروة أو الركود) الى جانب تكاليف عملية التدقيق لها تأثير على تحديد أعباء التدقيق، وهذه العوامل تتغير حسب البيئة الاقتصادية والقانونية.

IV. الخلاصة:

في ختام هذه الدراسة التي تطرقت إلى العوامل التي تؤثر في تحديد أتعب التدقيق الخارجي في بيئة العمل الجزائرية، يمكن القول بأن موضوع أتعب التدقيق له أهمية كبيرة في سياق التدقيق المالي لما له من تأثير على استقلالية المدقق الخارجي خاصة في ظل التحديات الاقتصادية والتنافسية التي تواجه كل من المدققين الخارجيين والمؤسسات الاقتصادية على حد سواء.

نتائج الدراسة:

بعد الدراسة النظرية والميدانية وبالاعتماد على نتائج اختبار الفرضيات ومن خلال قيم t المحسوبة يمكن الوصول إلى نتائج الدراسة التالية:

✓ أثبتت الدراسة أنه لا يوجد اطار تنظيمي أو قانوني محدد ومنظم لأتعب التدقيق الخارجي في الجزائر، وعليه وفي غياب معايير واضحة ومحددة تحصر حدود الأتعب فإن تحديد أتعب التدقيق يخضع للاتفاق بين المدققين الخارجيين والمؤسسات محل التدقيق، ويتم بناء على معايير متعلقة بالجهة المدققة، والمؤسسة محل التدقيق، اضافة إلى العوامل الأخرى المرتبطة بالمنافسة وتكاليف التدقيق....؛

✓ تعتبر العوامل الاقتصادية وظروف السوق وخاصة مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق وتكاليف أداء عملية التدقيق وتوقيت وظروف اجراء عملية التدقيق هي الأكثر تأثيرا على تحديد أتعب المدقق الخارجي؛

✓ العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق مثل حجم المؤسسة ودرجة تعقيد أعمالها، ذات تأثير كبير كذلك في تحديد أتعب التدقيق الخارجي حيث تحتاج المؤسسات الكبيرة والمعقدة إلى وقت وجهد أكبر لإتمام عملية التدقيق وهو ما ينعكس على الأتعب؛

✓ العوامل المتعلقة بالمدقق الخارجي مثل سمعة وخبرة المدقق الخارجي، ذات تأثير أقل في تحديد أتعب التدقيق، وهذا يدل على أن تحديد أتعب التدقيق في الجزائر لا يعتمد على حجم المؤسسة وخبرة المدقق فقط، وإنما يرتبط بشكل كبير على البيئة الخارجية مثل مستويات المنافسة وتوقيت وظروف اجراء عملية التدقيق الخارجي.

التوصيات:

ومن خلال نتائج الدراسة نقترح التوصيات التالية:

- ✓ نظرا لأهمية أتعاب التدقيق في التأثير على استقلالية المدقق الخارجي، وجودة الخدمة المقدمة نقترح اصدار قوانين ومعايير تحدد الأتعاب المرجعية مع ضرورة الزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن تكاليف عملية التدقيق مع الفصل بين الأعباء التشغيلية المتعلقة بالعملية والأتعاب المقدمة للمدققين الخارجيين؛
- ✓ فيما يخص المؤسسات الاقتصادية ضرورة دراسة العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب التدقيق وتحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلي لتقليل الأتعاب المحتملة؛
- ✓ فيما يتعلق بالمدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق، نقترح الاستفادة من الخبرة والسمعة الجيدة للحصول على أتعاب تتناسب مع جودة العمل المقدم، إلى جانب الأخذ بعين الاعتبار معايير السوق وظروف المنافسة والعرض والطلب في تحديد أسعار تتماشى مع مستويات الأسعار السائدة.

المراجع:

1. Edosa Joshua ARONMWAN & Chinwuba A OKAFOR .(2015) .**Auditee Characteristics and Audit Fees: An Analysis of Nigerian Quoted Companies** . Journal of Social and Management Sciences.
2. Hassan Yahia Kikhia .(2015) .**Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan** . Accounting and Finance Research ، Vol 4) N 1.(
3. Matthew Yaw Owusu Godfred & Rita Bekoe .(2019) .**Determinants of audit fees: The perception of external auditors** .Journal of Research in Emerging Markets, Dubai Business School ، vol 1) N 4.(
4. Walid EL-Gammal .(2012) .**Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon** . Internatinal Business Research ، Vol 5) N 11.(
5. زيد خضر الحذوه. (2015). العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق، دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الاردنية الهاشمية. رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط.
6. سميرة محمد خليفة. (2021). العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والمدراء الماليين بالشركات الخاصة. مجلة الأستاذ، جامعة طرابلس، ليبيا (العدد 21).
7. ماهر عياش الأمين. (2017). العوامل المؤثرة في أتعاب مدقق الحسابات الخارجي وطرائق تحديدها، دراسة ميدانية في البيئة السورية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سورية ، المجلد 39 (العدد 2).
8. مها رزق نجم. (2012). العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة. رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
9. هاني خليل فرج. (2021). أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية ، المجلد 2 (العدد 2).
10. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010.