

## محددات الطلب على خدمات مكاتب التدقيق الخارجي

### دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

#### *Determinants of Demand on External Audit Firm services in Algeria: A Field Study on a Sample of Algerian Economic Enterprises*

ط. د أمينة زوالي<sup>1</sup> / مخبر ECOFIMA، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة (الجزائر)، a.zaouali@univ-skikda.dz

أ. د نورالدين مزياني / مخبر ECOFIMA، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة (الجزائر)، n.meziani@univ-skikda.dz

د عبير لخشين / مخبر SFKE، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف ميلة (الجزائر)، a.lekhchine@univ-skikda.dz

تاريخ النشر: 2026-06-08

تاريخ القبول: 2026-06-02

تاريخ الاستلام: 2026-04-19

#### ملخص

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة في اختيار مكتب التدقيق من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك بالتركيز على دراسة التأثير المحتمل لأربعة عوامل أساسية، وهي: حجم المكتب، سمعة المكتب، التخصص الصناعي للمكتب، وأتعاب الخدمات التي يقدمها المكتب. ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على أداة الاستبيان، وتوجيهه إلى عينة قصدية من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في الشرق الجزائري والتي بلغت 50 مؤسسة. حيث تم تحليل آراء المستجوبين واختبار فرضيات الدراسة بتطبيق الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS (الإصدار 26). وقد كشفت نتائج الدراسة أن العوامل الأربعة المدروسة لها تأثير متفاوت وأن عامل سمعة المكتب حقق أعلى تأثير في اتخاذ قرار اختيار مكتب التدقيق للمؤسسات محل الدراسة بينما سجل عامل أتعاب الخدمات التأثير الأقل من بين باقي العوامل.

الكلمات المفتاحية: الطلب على خدمات مكاتب التدقيق؛ اختيار مكاتب التدقيق؛ حجم مكتب التدقيق؛ سمعة مكتب التدقيق؛ التخصص الصناعي للمكتب؛ أتعاب الخدمات.

تصنيف M41, M 42, C12:JEL

#### **Abstract:**

*This study aims to identify the factors influencing the selection of audit firms by Algerian economic enterprises. It focuses on examining the potential impact of four key determinants: firm size, firm reputation, industry specialization, and services fees. To achieve the study's objectives, a questionnaire was employed as the primary research instrument, targeting a purposive sample of 50 economic enterprises operating in Eastern Algeria. The respondents' perspectives were analyzed, and the research hypotheses were tested using appropriate statistical methods via SPSS (Version 26). The findings reveal that all four factors exert varying degrees of influence on the selection process. Notably, firm reputation emerged as the most significant driver in the decision-making process for the surveyed enterprises, whereas service fees recorded the least impact among the studied variables.*

**Keywords:** Demand for audit firm services; Audit firm selection; Audit firm size; Audit firm reputation; Firm industry specialization; Service fees.

**Jel Classification Codes :** M41 ;M42 ; C12.

<sup>1</sup> المؤلف المرسل: أمينة زوالي 'الإيميل: a.zaouali@univ-skikda.dz

## I - تمهيد :

تستند المؤسسات في طلبها لخدمات مكاتب التدقيق الخارجي إلى مجموعة من المعايير التي تقيم في ضوء أهدافها التنظيمية وبيئة عملها، فقرار اختيار مكتب التدقيق عوامل جوهرية تعكس قدرتها على ضمان جودة الخدمات المقدمة، وقد أظهرت الدراسات كل من حجم مكتب التدقيق، وسمعته المهنية، ومستوى الأتعاب، ودرجة تخصصه الصناعي تعد من أبرز هذه العوامل وأكثرها تأثيرا في قرار الاختيار، حيث تشكل هذه العناصر إطارا متكاملًا ومتربطًا يوجه قرار المؤسسة نحو المفاضلة الرشيدة بين البدائل المتاحة في سوق التدقيق، فغالبا ما يرتبط حجم مكتب التدقيق بسمعته المهنية، بحيث يصعب الفصل بينهما بشكل كامل عند تقييمه، إذ عادة ما تكون المكاتب الكبيرة قد راكمت سمعة مهنية قوية نتيجة خبرتها الطويلة وانتشارها وقدرتها على خدمة عملاء متنوعين، وهو ما يعزز ثقة المؤسسات في جودة خدماتها. هذه السمعة بدورها لا تُبنى فقط على الحجم، بل تغذي كذلك من مستوى التخصص الصناعي الذي يطوره المكتب، حيث إن التركيز على قطاعات معينة يتيح له تعميق معرفته المهنية وتحسين جودة أحكامه، مما ينعكس إيجابا على صورته في السوق. في المقابل، يرتبط كل من الحجم والسمعة والتخصص بشكل وثيق بمستوى الأتعاب، حيث تميل المكاتب الكبيرة وذات السمعة الجيدة والتخصص العالي إلى فرض أتعاب أعلى نسبيا، مبررة ذلك بالقيمة المهنية المضافة التي تقدمها، سواء من حيث جودة التدقيق أو القدرة على تقديم رؤى استشارية متميزة. غير أن المؤسسات لا تنظر إلى الأتعاب بمعزل عن هذه الخصائص، بل تقيّمها في إطار العلاقة بين التكلفة والعائد، أي مدى انعكاس هذه الأتعاب على جودة الخدمة وموثوقية مخرجاتها.

سنحاول هذه الدراسة استكشاف تأثير هذه العوامل في عملية اختيار مكاتب التدقيق، وذلك من خلال تحليل كل عامل بشكل مستقل، بما يسمح بفهم أعمق لمساهمتها في توجيه قرارات المؤسسات عند المفاضلة بين مكاتب التدقيق المختلفة.

### 1.I - إشكالية البحث :

استنادا على ما سبق، تم طرح الإشكالية التالية:

ماهي العوامل المؤثرة في اختيار مكاتب التدقيق الجزائية؟

للإحاطة بجوانب الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم المكتب على اختيار مكاتب التدقيق
- هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لسمعة المكتب على اختيار مكاتب التدقيق
- هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتعاب الخدمات على اختيار مكاتب التدقيق
- هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي للمكتب على اختيار مكاتب التدقيق

### 2.I - فرضيات البحث :

انطلاقا من الإشكالية المطروحة وما تفرع عنها من تساؤلات، تضع الدراسة الفرضيات التالية:

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم المكتب على اختيار مكاتب التدقيق
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لسمعة المكتب على اختيار مكاتب التدقيق
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتعاب الخدمات على اختيار مكاتب التدقيق
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي للمكتب على اختيار مكاتب التدقيق

### 3.I - أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى اكتشاف محددات الطلب على خدمات مكاتب التدقيق بالتركيز على العوامل المؤثرة في قرار الاختيار من قبل المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال تحليل المتغيرات المختارة وهي: حجم مكتب التدقيق، سمعته المهنية، مستوى أتعابه، وتخصصه الصناعي، حيث نسعى لتحديد مدى تأثير كل عامل في توجيه قرار الاختيار. كما تسعى الدراسة إلى إبراز طبيعة هذه المحددات وفهم دورها في عملية المفاضلة بين مكاتب التدقيق، بما يسمح بتفسير السلوك الفعلي للمؤسسات في اختيار مكاتب التدقيق التي تتعامل معها.

4.I - أهمية البحث:

تتيح هذه الدراسة فهما أعمق للأسس التي تقوم عليها عملية المفاضلة والاختيار بين مقدمي الخدمات المهنية في سوق التدقيق الخارجي، من خلال الكشف عن المعايير الفعلية التي تعتمدها المؤسسات الاقتصادية عند تقييم مكاتب التدقيق، وتوضيح البات اتخاذ القرار داخل المؤسسات، وكيفية ترتيب أولوياتها عند الاختيار.

5.I - المنهج المتبع في الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، بوصفه المنهج الأنسب لطبيعة الموضوع وأهدافه؛ إذ تم توظيفه في الجانب النظري لعرض المفاهيم الأساسية المرتبطة بالدراسة، وفي الجانب الميداني أتاح هذا المنهج إمكانية تحويل البيانات الخام المجمعة عن طريق أداة الاستبيان إلى مؤشرات قابلة للتفسير، بما يسمح باستخلاص نتائج علمية وموضوعية.

6.I - الدراسات السابقة:

أ- دراسة Putu Agus Ardiana (2014)، بعنوان:

#### Tendency to Choose Big Audit Firms: Case of Indonesia

تناولت هذه الدراسة توجه الشركات نحو اختيار مكاتب تدقيق كبيرة كمدققين خارجيين، في سياق ارتباط ذلك بدرجة ميلها إلى إدارة أو تسوية الأرباح ومستوى قدرتها على تحمل المخاطر المالية والتجارية. وبالاعتماد على عينة من المشاهدات السنوية لشركات مدرجة في بورصة إندونيسيا، توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تنضم بانخفاض ميلها لتسوية الأرباح، وكذلك تلك التي تمتلك قدرة محدودة على تحمل المخاطر، تميل بصورة أكبر إلى اختيار مكاتب التدقيق الكبرى، كما بينت النتائج أن الشركات تُظهر حياداً في اختيارها لمكتب التدقيق عندما تتساوى لديها دوافع تسوية الدخل الذاتية وغير الذاتية.

ب - دراسة Andrew A. Acito · Jeffrey A. Pittman · J. Mike Truelson (2026)، بعنوان:

#### The impact of auditor reputation impairments on private-client market share

اهتمت هذه الدراسة بمعرفة تأثير تضرر سمعة المدققين على حصتهم السوقية من عملاء القطاع الخاص، لاستكشاف كيفية تأثير إجراء عمليات تدقيق منخفضة الجودة على محفظة عملاء المدققين الأوسع، وقد أظهرت النتائج أن الحصة السوقية لعملاء القطاع الخاص لدى مكاتب التدقيق التابعة لـ Big Four تنخفض في المتوسط بنسبة 5% في السنة التي تلي إعلان أحد العملاء من القطاع العام عن إعادة إصدار قوائمهم المالية، وتشير هذه الأدلة إلى أن مكاتب Big Four لا تستطيع تعويض خسارة إيرادات العملاء من القطاع العام بإيرادات من القطاع الخاص بعد تعرضها لضرر في السمعة.

ج- دراسة Guo, Koch and Zhu (2022)، بعنوان:

#### The Value of Auditor Industry Specialization: Evidence from a Structural Model

تناولت هذه الدراسة قيمة التخصص الصناعي في التدقيق من خلال مرحلتين متتاليتين؛ ففي المرحلة الأولى، وظفت الدراسة نموذج الاختيار المنفصل لاستنتاج الطلب من الدرجة الأولى على التخصص في التدقيق، وقد كشفت النتائج عن وجود تفضيل عام لدى العملاء نحو التخصص، سواء على مستوى المدقق أم مكتب التدقيق، كما أظهرت أن التخصص على مستوى شركة التدقيق ومكثها يمثلان خيارين بديلين، وأن العملاء الأكبر حجما والأعلى تعقيدا يُبدون طلبا أقوى على التخصص الصناعي في مستوى المكتب. أما في المرحلة الثانية، فقد استثمرت نتائج النموذج ذاته لتحديد القيمة التي يضيفها المتخصصون في التدقيق لعملائهم، وخلصت الدراسة إلى أن القيمة الإجمالية للتخصص الصناعي المجمعة عبر جميع العملاء بلغت 5.2 مليون دولار أمريكي، أي ما يعادل 0.36% من رسوم التدقيق، وأن التخصص الصناعي على مستوى الشركة كان حاسما في اختيار المدقق في 4% من الحالات، في حين بلغت هذه النسبة 6% على مستوى المكتب.

د- دراسة Kitiwong and Srijunpetch (2018)، بعنوان:

**Auditor Choices and Audit Fees: Do clients select their audit firms or do audit firms choose their clients?**

تعتبر هذه الدراسة من أوائل الأبحاث التي تناولت خيارات التدقيق وأتعب التدقيق بين الشركات المدرجة في بورصة تايلاند، في ظل محدودية الخيارات المتاحة من مكاتب التدقيق. ومن خلال تحليل قرارات اختيار المدققين لدى 399 شركة خلال الفترة الممتدة بين عامي 2014 و2017، تبين أن العملاء في تايلاند مستعدون لدفع علاوة تصل في المتوسط إلى 37% مقابل الاستعانة بمكاتب التدقيق الكبرى، وعلى صعيد آخر كشفت الدراسة أن بعض مكاتب التدقيق الكبرى في تايلاند تقبل في حالات معينة استقطاب عملاء أصغر حجما على الرغم من ارتفاع مخاطر التدقيق المرتبطة بهم، وذلك مقابل علاوة أتعب مخفضة قد تصل إلى 19% دون المستوى المعتاد. غير أنه في أشد الحالات سلبية يميل بعض العملاء إلى التعامل مع خدمات التدقيق بوصفها سلعة تجارية مجردة، فيتجهون نحو مكاتب التدقيق التي تعرض أدنى الأتعب متجاهلين جودة التدقيق وكفاءة تلك المكاتب.

هـ- دراسة Hammond & Amissah (2022)، بعنوان:

**External Auditors Examining The Criteria For Selecting**

استخدمت هذه الدراسة أسلوب المعايير المتعددة الأفضل والأسوأ لتحديد وترتيب العوامل الرئيسية المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي. وقد تم تحديد تسعة عوامل باعتبارها مؤثرة رئيسية في هذا الاختيار. تم اختيار عشرة خبراء بعناية للمشاركة في الدراسة، حيث تم تزويدهم باستبيان إلكتروني لتحديد معاييرهم المفضلة. استخدم محلل BWM الخطي لتحديد الأوزان المثلى لكل فئة. وقد برزت جودة التدقيق كعامل رئيسي يأخذ صانعو القرار في الاعتبار عند اختيار المدققين الخارجيين. في المقابل، تم تحديد حجم شركة التدقيق كأقل المعايير أهمية من بين مجموعة المعايير.

و-دراسة عموري وبوعرار (2020)، بعنوان:

**العوامل المؤثرة في الطلب على خدمات التدقيق في الجزائر**

قامت هذه الدراسة باختبار العوامل المؤثرة في الطلب على خدمات التدقيق في الجزائر، من خلال استطلاع آراء عينة مكونة من 47 مستجوبا من أصحاب المهنة، وللتعرف على العوامل التي من شأنها استقطاب العملاء، ركزت

على تحليل تأثير ثلاثة عوامل هي: حجم المكتب، سمعة المكتب، والتخصص الصناعي للمكتب. وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج مختلفة، أبرزها وجود تأثير قوي لكل من سمعة المكتب، ومستوى الأتعاب، والكفاءة المهنية للمدقق، مقابل ضعف تأثير حجم المكتب والتخصص الصناعي للمكتب على الطلب على خدمات التدقيق.

بالرغم من اختلاف بيانات الدراسات الأجنبية المذكورة وتباين سياقاتها المنهجية، إلا أنها تظهر تقاطعا واضحا حول فكرة أساسية ترسخت في الأدبيات الحديثة، وهي أن قرارات اختيار مكتب التدقيق الخارجي تحكمها عوامل متعددة، في السياق الجزائري؛ تتقاطع دراسة عموري وبوعرار مع الدراسة الحالية في عدة جوانب، إذ تناولتا العوامل المؤثرة في الطلب على خدمات التدقيق في البيئة الجزائرية، غير أن الدراسة الحالية تختلف عن سابقتها من حيث نطاق المتغيرات المدروسة، إذ تهتم بالطلب على مختلف الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق وليس خدمات التدقيق فقط، كما تختلف عنها من حيث الفئة المستهدفة، حيث وجهت الدراسة الحالية إلى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باعتبارها الفئة الطالبة للخدمة بهدف تحديد محددات اختيار مكاتب التدقيق من وجهة نظرها.

## II- الإطار النظري للدراسة :

تستند المؤسسات في اختيار مكاتب التدقيق التي تتعامل معها إلى مجموعة من العوامل التي ترى أن لها تأثيرا على جودة الخدمات المهنية المقدمة أو تحقيق الأهداف المطلوبة، ويجعل تنوع الخدمات المطلوبة قرار الاختيار قائما على تقييم قدرة المكتب على توفير حلول مهنية موثوقة ومتخصصة، لذا فإن تحليل محددات اختيار مكاتب التدقيق يساعد في توضيح الأسس العملية التي تعتمد عليها المؤسسات عند المفاضلة والاختيار بين مقدمي الخدمات المهنية في السوق.

II- 1 حجم مكتب التدقيق : يعتبر حجم مكتب التدقيق من أهم المؤشرات التي تعكس قدرات المكتب والتي تؤثر بشكل مباشر على نطاق الخدمات المقدمة، وهيكل الأتعاب، ومستوى التخصص، مما يجعل اختيار حجم المكتب المناسب عاملاً مهماً في تحديد جودة وتكلفة خدمات التدقيق. وقد صنف مجلس معايير المحاسبة العامة ((CPAAOB, 2020) مكاتب التدقيق بناءً على حجمها إلى ثلاث أصناف، مكاتب تدقيق دولية كبيرة، ومكاتب تدقيق متوسطة، وأخرى صغيرة الحجم.

أ- مكاتب التدقيق الكبيرة: تتسم هياكل مكاتب التدقيق الكبرى بدرجة أعلى من التنظيم مقارنة بنظيراتها من المكاتب الصغيرة والمتوسطة، حيث تعتمد على تقسيمات داخلية متخصصة وفق القطاعات، بما يتيح تنفيذ مهام تدقيق أكثر كفاءة، خاصة بالنسبة للمؤسسات المالية المدرجة. كما يتم توزيع الموارد البشرية داخل هذه المكاتب بطريقة استراتيجية، من خلال إسناد مهام محددة لكل فئة وظيفية بما يتلاءم مع طبيعة الأعمال المنجزة (CPAAOB, 2020, pp. 67-68).

ب- مكاتب التدقيق المتوسطة: تتمثل في شركات التدقيق الوطنية أو الإقليمية التي تمتلك عدة مكاتب في ولاية أو منطقة ما ولها قاعدة واسعة من العملاء، وهي مكاتب كبيرة غير أنها أصغر بكثير من المكاتب الدولية الكبيرة، كما أنها تقدم نفس الخدمات التي تقدمها الشركات الأربع الكبرى.

ج- مكاتب التدقيق الصغيرة: هي شركات التدقيق المحلية التي قد تحوز على مكتب واحد فقط كما تمتلك عدة فروع، وغالبا ما تعتمد على خدمة العملاء المحيطين بها ضمن مسافات التنقل، معظم هذه الشركات تُجري عمليات التدقيق والخدمات ذات الصلة للشركات الصغيرة والكيانات غير الربحية أكثر من القطاع العام، كما أن

العديد منها لا تُجري عمليات تدقيق وتعتمد على خدمات المحاسبة والضرائب (Arens, Elder, Beasley, & HogAn, 2017).

II- 2- سمعة مكتب التدقيق : ترتبط سمعة مكاتب التدقيق بالصورة التي تتكون عنها تدريجياً في السوق، والتي تتأثر بعدة عوامل من بينها تنوع وخبرة المدققين، والاسم التجاري، وجودة التدقيق المدركة، إضافة إلى مستوى الأنعاب، كما تنعكس هذه السمعة من خلال الجودة الفنية والوظيفية للخدمات المقدمة. وتعد سمعة مكاتب التدقيق من العوامل التي أدت إلى تركيز المهنة لدى مكاتب معينة دون غيرها، مما يجعلها عنصراً أساسياً ينبغي على الشركات أخذه بعين الاعتبار عند اختيار مكتب التدقيق المناسب (خليج، 2023-2022، صفحة 120)،

ويتم بناء السمعة عبر فترة طويلة من الزمن، حيث تعزز من خلال القيام بإجراءات استراتيجية مثل التسويق وبناء العلامة التجارية، وبقدر ما تعد السمعة انعكاساً دقيقاً للقدرة والجودة والخبرة والكفاءة، فإنها تمكن الشركات من التمييز بين مقدمي الخدمات المحتملين واختيار الأنسب لاحتياجاتهم، لذلك فإن لم تعكس السمعة صورة دقيقة عن مكتب التدقيق، قد يؤثر أي انحراف أو عدم دقة سلباً على قرارات الشركات عند اختيار مدقق الحسابات (UK Competition Commission, 2012). وتكتسب مكاتب التدقيق سمعتها من خلال مزيج من المقومات ويتمثل أهمها فيما يلي:

أ- التقنيات المستخدمة في مكتب التدقيق: يسمح استخدام الذكاء الاصطناعي بأتمتة المهام الروتينية في التدقيق، مما يتيح للمدقق التركيز على المجالات عالية المخاطر التي تتطلب حكماً مهنيّاً وتفكيراً نقدياً. وبذلك يتحول دوره من منفذ للإجراءات إلى مستشار استراتيجي يقدم قيمة مضافة، مع تعزيز تواصله وفهمه لاحتياجات العملاء. كما ينعكس هذا التحول إيجاباً على جودة عملية التدقيق من خلال رفع كفاءتها وتحسين دقة نتائجها، بما يدعم اتخاذ قرارات أكثر موثوقية من قبل مختلف الأطراف المعنية.. (مزباني وزوالي، 2023)، فكلما استخدم المكتب تكنولوجيا معلومات حديثة وبرامج عالية الأداء كلما تعززت سمعته في سوق التدقيق (خليج، 2023-2022، صفحة 121)

ج- الدعاوى القضائية والجزاءات التأديبية في حق مكتب التدقيق: تُستخدم دعاوى المدققين كمقياس قائم على المدخلات لجودة التدقيق لدى العملاء غير المقاضين. وتنشأ غالباً عن عمليات تدقيق يشتبه في إهمالها المهني، مما يثير تساؤلات حول جودة التدقيق ويؤثر في تقييم العملاء لخدمات المدقق مستقبلاً (Ha, Choi, Lee, & Song, 2025).

د- التخصص في الخدمات المقدمة: يسهم التخصص الصناعي للمدقق في تعزيز سمعته المهنية، إذ يساعده على جذب عملاء جدد ضمن قطاع معين إلى جانب الحفاظ على عملائه الحاليين، فالمدققون المتخصصون الذين استثمروا وقتهم ومواردهم في اكتساب خبرة قطاعية متعمقة يمتلكون عادة قدرة أكبر على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة أعلى مقارنة بغير المتخصصين (غزالي، 2024، صفحة 65).

II- 3- التخصص الصناعي للمكتب : يتمتع المدققون المتخصصون في قطاع معين بمعرفة أعمق بخصائص تلك الصناعة وأدق تفاصيلها، تشمل هذه المعرفة الممارسات السائدة فيها والأطر المحاسبية الخاصة بها والمخاطر الكامنة التي قد تنجم عن طبيعة نشاطها (Putri & Fakhroni, 2024, p. 83). يسعى المكتب من خلال تخصصه في قطاع معين إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، من أبرزها (غزالي، 2024):

- تعزيز الطلب على الخدمات التي يقدمها المكتب سواء كانت هذه الخدمات تدقيقية أو غير تدقيقية؛

- رفع كفاءة المكتب من خلال اقتصاديات الحجم المتحققة من تركيز الموارد والاستثمارات التكنولوجية في صناعة بعينها؛
- السعي لاكتساب ميزة تنافسية تمكن المكتب من التميز والتفوق على منافسيه في السوق؛
- تحسين كفاءة المكتب، فتخصص مدقيقه يسمح بتنفيذ اختبارات تدقيق أقل وإنجاز المهام في وقت أقل من الوقت المستهدف؛
- تعزيز القدرة على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية، فمن المتوقع أن يتفوق المدقق المتخصص في كشف أخطاء أكثر من غير المتخصص؛
- تحسين قدرة المكتب على تقييم مخاطر التدقيق، فالمدققين المتخصصين في صناعة ما يسهل عليهم معالجة المعلومات الضرورية عند تدقيق حسابات مؤسسات هذه الصناعة، مما يمكنهم من الكشف عن الأخطاء أو التلاعبات؛
- تطبيق وترسيخ مبادئ حوكمة الشركات التي توجب الالتزام بإجراء تدقيق سنوي على يد مدقق مؤهل ومستقل.

تُظهر هذه الأهداف أن التخصص في صناعة محددة يمكن المكتب من تحسين جودة خدماته ورفع كفاءته التشغيلية الناتجة عن تراكم الخبرة في قطاعات محددة، مما يعزز قدرته التنافسية ويزيد من فرص كسبه للعملاء. غير أن هذا التخصص قد يؤدي إلى حدوث بعض الآثار السلبية، كاحتمال تراجع استقلالية المدققين نتيجة تكرار العلاقات مع عملاء نفس القطاع، وظهور تضارب مصالح عند تقديم خدمات لشركات متنافسة، إضافة إلى تضيق خبرات المدققين على مجال محدد وتقليل مرونتهم المهنية.

II-4- أتعاب الخدمات : يتسم التسعير في قطاع الخدمات بتعقيد أعلى منه في قطاع التصنيع، فغياب الطابع الملموس للخدمة يصعب تقدير تكاليف تقديمها في الوقت الفعلي، وعلى خلاف ذلك يمكن تحديد تكاليف السلع المادية بشكل أوضح اعتمادا بتحديد تكاليف العمالة ووقت تشغيل الآلات والمواد والتخزين والشحن المرتبطة بإنتاج وتوزيع سلع مادية (Wirtz, 2018, p. 13). وتتخذ أتعاب الخدمات ثلاث أشكال مختلفة هي (بن تركية وحسنى، 2024):

أ- أتعاب ثابتة: هي المبالغ المحددة مسبقا بحيث تكون ثابتة وغير قابلة للزيادة مستقبلا على أن تكون هذه الأتعاب متناسبة مع المهام المطلوبة من المدقق؛

ب- أتعاب متغيرة: تحدد الأتعاب المتغيرة من قبل المدقق وفقا للوقت المستغرق والجهد المبذول في عملية التدقيق، بحيث يمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة أو لكل يوم عمل يتم قضاءه في عملية التدقيق؛

ج- أتعاب شرطية: تتمثل في الأتعاب التي يحصل عليها المدقق بعد انجاز عمل معين بحث يستلم هذه الأتعاب بعد حصول العميل على نتيجة معينة، غير أنه لا يمكن اعتبار الأتعاب المدفوعة أتعابا مشروطة إذا تم دفعها بهذا الشكل بناءً على قرار السلطات القضائية أو السلطات العامة، كما يجب ألا تؤثر على استقلالية المدقق.

وتتمثل أتعاب الخدمات للمؤسسة عنصرا أساسيا في قرار اختيار مكتب التدقيق، فهي تسعى إلى تحقيق توازن بين تكاليف الخدمات والعائد المتوقع منها، لذا فاختيار مدقق ذو أتعاب عالية يجب أن يبرر بضمان الحصول على

جودة خدمات أعلى، في المقابل قد يدفع ضغط التكاليف عند بعض المؤسسات إلى تفضيل مدققين يطلبون أتعاب أقل.

### III- الدراسة الميدانية :

#### III-1- الطريقة والأدوات :

باستخدام نهج العينة العشوائية البسيطة تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة من المؤسسات الاقتصادية في بعض ولايات الشرق الجزائري (سكيكدة، عنابة، قسنطينة، سطيف)، وذلك عن طريق التوزيع المباشر إضافة إلى الاستبيان الإلكتروني، ليسفر ذلك عن الحصول على 50 استجابة صالحة للتحليل.

وقد تم استخدام نموذج استبيان مقسم إلى قسمين:

- القسم الأول: خصص لجمع معلومات عامة حول المستجوبين بهدف التعرف على خصائص عينة الدراسة.

- القسم الثاني: يتكون من 17 عبارة مقسمة على أربع محاور، هي: حجم المكتب؛ سمعة المكتب؛ التخصص الصناعي للمكتب؛ وأتعاب الخدمات.

كما قمنا بتحليل بيانات التي تم جمعها بالاعتماد على الإصدار 26 من برنامج SPSS حيث طلب من المستجوبين تصنيف إجاباتهم باستخدام مقياس ليكرات الخماسي متعدد الأهمية.

#### III-2- نتائج الدراسة :

III-2-1- اختبار صدق وثبات أداة الدراسة : بهدف معرفة مدى الاعتمادية على أداة الدراسة قمنا باختبار الاتساق الداخلي للاستبيان باستخدام معامل الفا كرونباخ.

الجدول رقم (01): اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

| المحاور       | العنوان               | العبارات | معامل ألفا كرونباخ |
|---------------|-----------------------|----------|--------------------|
| المحور الأول  | حجم المكتب            | (04-01)  | 0,911              |
| المحور الثاني | سمعة المكتب           | (09-05)  | 0,909              |
| المحور الثالث | التخصص الصناعي للمكتب | (13-10)  | 0,909              |
| المحور الرابع | أتعاب الخدمات         | (17-14)  | 0,911              |
| المجموع       |                       |          | (17-01)<br>0,882   |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

#### III-2-2- التحليل الوصفي لعينة الدراسة :

الجدول رقم (02): وصف خصائص المستجوبين

| الخصائص        | الفئة               | التكرار | النسبة |
|----------------|---------------------|---------|--------|
| الجنس          | ذكر                 | 38      | %76    |
|                | أنثى                | 12      | %24    |
| المسمى الوظيفي | مدير – مسير مؤسسة   | 15      | %30    |
|                | رئيس مصلحة المحاسبة | 35      | %70    |

|     |    |              |             |                                              |
|-----|----|--------------|-------------|----------------------------------------------|
| %12 | 6  | 5 سنوات فأقل |             | الخبرة المهنية                               |
| %14 | 7  | 6-10 سنوات   |             |                                              |
| %50 | 25 | 11-20 سنة    |             |                                              |
| %22 | 11 | 21 سنة فأكثر |             |                                              |
| %40 | 20 | صناعي        |             | قطاع النشاط                                  |
| %24 | 12 | تجاري        |             |                                              |
| %34 | 17 | خدمي         |             |                                              |
| %2  | 1  | مالي         |             |                                              |
| %52 | 26 | عمومية       |             | الملكية                                      |
| %44 | 22 | خاصة         |             |                                              |
| %4  | 2  | مختلطة       |             |                                              |
| %74 | 37 | نعم          | تدقيق       | الخدمات التي تطلبها المؤسسة من مكاتب التدقيق |
| %26 | 13 | لا           | قانوني      |                                              |
| %44 | 22 | نعم          | تدقيق مالي  |                                              |
| %56 | 28 | لا           | تعاقدي      |                                              |
| %24 | 12 | نعم          | تدقيق اداري |                                              |
| %76 | 38 | لا           |             |                                              |
| %38 | 19 | نعم          | خدمات       |                                              |
| %62 | 31 | لا           | استشارية    |                                              |
| %38 | 19 | نعم          | مسك         |                                              |
| %62 | 31 | لا           | المحاسبة    |                                              |
| %14 | 7  | نعم          | خبرة        |                                              |
| %86 | 43 | لا           | قضائية      |                                              |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

يظهر الجدول أعلاه أن عينة الدراسة تتميز بهيمنة واضحة للذكور بنسبة (76%)، وهو ما قد يعكس طبيعة سوق العمل في المجالات المحاسبية والتسييرية، الأمر الذي قد يؤثر على تنوع وجهات النظر داخل الدراسة. ومن حيث المسعى الوظيفي، يتضح أن الغالبية يشغلون منصب رئيس مصلحة المحاسبة بنسبة (70%)، مقابل (30%) فقط من المديرين أو مسيري المؤسسات، ويرجع ذلك الى صعوبة الوصول لأصحاب المناصب العليا في الإدارة، ورغم أن ذلك قد يحد نسبيا من الرؤية الاستراتيجية التي يوفرها المدبرون، إلا أن الدراسة تعتمد بدرجة أكبر على آراء ذوي الاختصاص المحاسبي المباشر مما يعزز دقة الإجابات الفنية. أما بخصوص الخبرة المهنية، فتبرز النتائج أن العينة ذات خبرة مرتفعة، حيث أن (72%) من المبحوثين لديهم خبرة تفوق 10 سنوات (50% بين 11-20 سنة و22% أكثر من 21 سنة) ويعكس هذا مستوى عال من النضج المهني كما يضيف مصداقية أكبر على النتائج فهذا المستوى من الخبرة يجعلهم قادرين على التقييم الموضوعي.

وفيما يتعلق بقطاع النشاط، تتوزع العينة بشكل مقبول بين القطاع الصناعي (40%) والخدمي (34%) والتجاري (24%)، مع ضعف تمثيل القطاع المالي (2%)، يوفر هذا التوزيع نوعا من التنوع القطاعي، إلا أن محدودية تمثيل القطاع المالي قد تقلل من إمكانية تعميم النتائج على هذا القطاع. أما من حيث طبيعة الملكية، تتوزع المؤسسات بين العمومية بنسبة (52%) والخاصة بنسبة (44%)، مع تمثيل ضعيف للمؤسسات المختلطة (4%) وهو ما

يعكس ضعف انتشار هذا النمط مقارنة بالمؤسسات العمومية والخاصة، الأمر الذي يبرز الطبيعة المزدوجة للاقتصاد الجزائري.

كما تُظهر البيانات الخاصة بأنواع الخدمات المهنية التي تطلبها المؤسسة من مكاتب التدقيق؛ أن 74% من عينة الدراسة تطلب خدمات التدقيق القانوني ليستحوذ بذلك على أكبر نسبة نظرا لطابعه الإلزامي. و44% تطلب التدقيق المالي التعاقدية، في حين تتساوى نسبة الطلب على الخدمات الاستشارية ومسك المحاسبة عند 38% لكل منهما، بينما لا تتجاوز نسبة الطلب على خدمات التدقيق الإداري 24%، لتكون الخبرة القضائية الأقل طلبا بنسبة 14% فقط نظرا لطابعها الاستثنائي.

### III-2-3- التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :

#### الجدول رقم (03): التحليل الوصفي لبيانات المحور الأول

| الرقم | العبارة                                                                                                                           | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الاتجاه العام |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|---------------|
| 01    | تفضل المؤسسة التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي الكبيرة على التعامل مع المكاتب الصغيرة.                                             | 3.83            | 1.171             | 30.57          | مؤثر          |
| 02    | يتميز الموظفون العاملون في مكاتب التدقيق الكبيرة بالكفاءة والمهارة والخبرة التي لا تتوفر في الموظفين العاملين في المكاتب الصغيرة. | 3.28            | 1.196             | 36.46          | متوسط التأثير |
| 03    | ترى المؤسسة أنه كلما كان حجم مكتب التدقيق الخارجي أكبر كلما تحسنت جودة الخدمات التي يقدمها.                                       | 3.28            | 1.383             | 42.16          | متوسط التأثير |
| 04    | يدل كبر حجم مكتب التدقيق الخارجي على قدرته على تأدية الخدمات المطلوبة منه في الوقت المناسب.                                       | 3.30            | 1.199             | 36.33          | متوسط التأثير |
|       | المحور الأول - حجم مكتب التدقيق                                                                                                   | 3.42            | 1.2372            | 36.17          | مؤثر          |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

يتضح من خلال الجدول رقم (03)؛ إلى أن حجم مكتب التدقيق يمثل عاملا مؤثرا في قرار اختيار المؤسسات لمكاتب التدقيق الخارجي، إذ بلغ متوسطه الحسابي الإجمالي (3.42) باتجاه عام مؤثر. غير أن معامل الاختلاف الإجمالي البالغ (36.17%) يكشف عن تباين ملحوظ في آراء أفراد العينة، مما يدل على أن المتوسط الإجمالي لا يمثل العينة تمثيلا تاما.

على مستوى العبارات سجلت العبارة رقم (01) أعلى متوسط (3.83)، مما يدل على وجود ميل واضح لدى المؤسسات نحو المكاتب الكبيرة، وهو ما يعكس ثقة أكبر في هذا النوع من المكاتب مقارنة بالصغيرة. في المقابل، جاءت باقي العبارات بمستويات متوسطة من التأثير، حيث بلغ متوسط الاعتقاد بقدرة المكاتب الكبيرة على الالتزام بالأجال (3.30)، أما الاعتقاد بكفاءة وخبرة موظفي المكاتب، وارتباط حجم المكتب بجودة الخدمات فقد حققت متوسطات متساوية (3.28)، ويشير ذلك إلى أن التفضيل العام للمكاتب الكبيرة لا يرتكز بشكل أساسي على مبررات فنية صريحة مثل الكفاءة أو الجودة أو احترام الوقت، وإنما قد يكون مدفوعا بعوامل أخرى كمكانة هذه المكاتب في السوق أكثر من اعتمادها على تقييم موضوعي دقيق لعناصر الجودة. وتتوافق هذه النتائج ضمنا مع ما توصلت إليه دراسة (Lawrence, Minutti-Meza, & Zhang, 2011) التي أظهرت أن الاختلاف في مؤشرات جودة التدقيق بين مكاتب التدقيق الكبيرة وغيرها من المكاتب تعكس أساسا خصائص عملائها وليس كفاءة

موظفها. وبشكل عام يعكس تقارب المتوسطات الحسابية، وارتفاع معاملات الاختلاف تباينا في آراء المبحوثين، ما يدل على عدم وجود إجماع قوي حول تفوق المكاتب الكبيرة في جميع الجوانب.

#### الجدول رقم (04): التحليل الوصفي لبيانات المحور الثاني

| الرقم | العبارة                                                                                                                                | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الاتجاه العام |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|---------------|
| 01    | تقوم المؤسسة بجمع معلومات حول مكتب التدقيق الخارجي من العملاء الذين تعاملوا معه سابقا قبل التعاقد معه.                                 | 3.98            | 1.040             | 26.13          | مؤثر          |
| 02    | تفضل الإدارة التعامل مع مكتب التدقيق الذي اكتسب مدقوه سمعة مهنية جيدة على التعامل مع المدققين الخارجيين الذين تربطها بهم علاقات شخصية. | 4.14            | 1.010             | 24.39          | مؤثر          |
| 03    | تفضل المؤسسة مواصلة التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي التي سبق لها التعامل معها والتي كانت خدماتها في المستوى المطلوب.                  | 4.02            | 1.059             | 26.34          | مؤثر          |
| 04    | تفضل المؤسسة عدم التعامل مع مكاتب التدقيق الجديدة و/أو المكاتب الغير معروفة.                                                           | 3.34            | 1.189             | 35.59          | متوسط التأثير |
| 05    | تتجنب المؤسسة التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي التي لها دعاوى قضائية مع عملاء سابقين أو مع جهات أخرى.                                  | 3.80            | 1.443             | 37.97          | مؤثر          |
|       | المحور الثاني - سمعة المكتب                                                                                                            | 3,85            | 1.1466            | 29.78          | مؤثر          |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

يتضح من الجدول رقم (04) أن سمعة مكتب التدقيق تمثل عاملا مؤثرا في قرار الطلب على خدماته، إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور (3.85) باتجاه عام مؤثر. ويعزز هذه الدلالة انخفاض معامل الاختلاف إلى (29.78%)، مما يكشف عن تقارب آراء أفراد العينة وتجانسها، ويرسخ بدوره أهمية هذا العامل في تفسير قرارات المؤسسات عند اختيار مكاتب التدقيق الخارجي.

وقد حققت العبارة (02) و (03) أعلى متوسطات حسابية بدرجة متقاربة (4.14) و (4.02) على التوالي، وهو ما يشير بوضوح إلى أن الإدارة تميل إلى الموضوعية والمهنية في الاختيار بدلا من الاعتبارات الشخصية، كما يعكس توجهها نحو بناء علاقات طويلة الأجل مع مكاتب التدقيق الموثوقة والتي لها سمعة مهنية مبنية على التعامل المسبق، قد يحقق هذا السلوك العديد من المزايا كتحسين فهم المدقق لنشاط المؤسسة، لكنه قد يحمل في المقابل مخاطر تتعلق بتراجع جودة التدقيق المدى الطويل إذا لم تتم إدارته بحذر. فقد أثبتت الدراسات الحديثة على غرار دراسة (Gyau, Kwarteng, & Obour, 2025) أنه عندما تطول مدة التعاقد تتعرض موضوعية المدقق للخطر مع تراجع نزعة الشك المهني، مما يضعف استقلالية المدقق نتيجة اعتياده على العميل، ويقلل من جودة التدقيق ومصادقية التقرير.

كما حققت العبارتين (03) و (05) بدورها متوسطات مرتفعة ومتقاربة (3.98) و (3.80) على التوالي، ويعكس ذلك تبني المؤسسة لسلوك قائم على الاستناد إلى تجارب العملاء السابقين، ففي حين أظهرت دراسة (Cook, T. Kowaleski, Minnis, Sutherland, & M. Zehms, 2020) قيام المدقق بتعديل قرار التعاقد عند تقديم معلومات جديدة حول سلوك العميل، وأن المدققين جيدي السمعة أقل احتمالا للتعامل مع العملاء ذوو السجلات السلبية، تظهر نتائج الدراسة الحالية أن المؤسسة بدورها تعتمد على السمعة السوقية لمكاتب التدقيق التي تبني

بشكل تراكمي اعتمادا على الخبرات السابقة للعملاء الآخرين كما تبرز حساسية المؤسسة تجاه المخاطر القانونية والسمعة السلبية، مما يدل على وجود علاقة تبادلية قائمة على تقييم مستمر للمخاطر والمنافع بين المدقق والعميل.

#### الجدول رقم (05): التحليل الوصفي لبيانات المحور الثالث

| الرقم | العبارة                                                                                                              | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الاتجاه العام |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|---------------|
| 01    | تتعامل المؤسسة فقط مع مكاتب التدقيق الخارجي المتخصصة في نفس قطاع النشاط الخاص بها.                                   | 3.36            | 1.367             | 40.68          | مؤثر          |
| 02    | تفضل المؤسسة التعامل مع مكاتب التدقيق التي لها خبرة في قطاع النشاط الذي تنتهي اليه حتى وان طلبت أتعاب أكبر من غيرها. | 3.24            | 1.349             | 41.63          | متوسط التأثير |
| 03    | تطلب المؤسسة من مكتب التدقيق الخارجي قبل التعاقد معه وثائق تثبت أنه يملك خبرة في القطاع المهني الخاص بها.            | 3.86            | 1.030             | 26.68          | مؤثر          |
| 04    | تثق المؤسسة في مكاتب التدقيق المتخصصة في قطاعها حتى وان لم يسبق لها التعامل معها.                                    | 3.64            | 1.005             | 27.60          | مؤثر          |
|       | المحور الثالث - التخصص الصناعي للمكتب                                                                                | 3.77            | 1.1877            | 31.50          | مؤثر          |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

يتضح من الجدول رقم (05)؛ أن التخصص الصناعي لمكتب التدقيق يحظى باتجاه مؤثر لدى المؤسسات عند اتخاذ قرار الاختيار، وهو ما يجسده المتوسط الحسابي الإجمالي البالغ (3.77). في حين يشير معامل الاختلاف البالغ (31.50%) إلى تشتت نسبي في آراء أفراد العينة، مما يدل على أن وجهات النظر حول أهمية هذا العامل لم تكن متجانسة تماما.

وقد حظيت العبارتان (03) و(04)، بمتوسطات حسابية متقاربة ومرتفعة بلغت (3.86) و (3.64) ما يدل أن المؤسسة تبني قرارات اختيارها على معيار الخبرة القطاعية باعتبارها عنصرا هاما في تقليل عدم التأكد وتعزيز جودة التدقيق اذ تميل المؤسسة إلى إضفاء الثقة في المكاتب المتخصصة حتى في غياب تعاملات سابقة وهو ما يتوافق مع دراسة (بن حاج جيلالي مقراوى و لعربي، 2023)؛ التي أثبتت أن التخصص الصناعي للمدقق يعزز كفاءته المهنية ويحسن جودة التقرير مما يساهم في تضيق فجوة التوقعات. أما النتائج الإحصائية للعبارتين (01) و(02) فقد أظهرت وجود استعداد نسبي لتحمل تكاليف أعلى مقابل الحصول على خبرة متخصصة، اذ يشير ارتفاع معاملي الاختلاف (40.68) و (41.63) الى أن بعض المؤسسات تولي أهمية كبيرة للتخصص القطاعي وتعتبره شرطا أساسيا للاختيار، في حين أن مؤسسات أخرى لا تعتبره معيارا حاسما خاصة إذا تعلق الأمر بخلق تكاليف إضافية.

#### الجدول رقم (06): التحليل الوصفي لبيانات المحور الرابع

| الرقم | العبارة                                                                               | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الاتجاه العام |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|---------------|
| 01    | تضع المؤسسة النقاش حول أتعاب التدقيق ضمن الأولويات قبل الاتفاق على باقي شروط التعاقد. | 3.42            | 1.108             | 32.39          | مؤثر          |
| 02    | قد تراجع المؤسسة عن الارتباط مع مكتب تدقيق ذو سمعة جيدة                               | 3.26            | 1.121             | 34.38          | متوسط         |

|               |       |       |      |                                                                                                                              |    |
|---------------|-------|-------|------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| التأثير       |       |       |      | إذا حدد أتعاب أعلى من مستوى الأتعاب المعتادة عليه.                                                                           |    |
| متوسط التأثير | 30.13 | 0.904 | 3.00 | في حالة مطالبة مكتب التدقيق الخارجي المتعاقد مع المؤسسة رفع نسبة الأتعاب في الفترة القادمة، فإن المؤسسة لن تجدد التعاقد معه. | 03 |
| مؤثر          | 37.93 | 1.343 | 3.54 | تعتمد المؤسسة على تنظيم مناقصات مفتوحة عند الحاجة الى التعاقد مع مكاتب التدقيق الخارجي.                                      | 04 |
| متوسط التأثير | 33.90 | 1.119 | 3.30 | المحور الرابع - أتعاب الخدمات                                                                                                |    |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

يتبين من خلال الجدول رقم (06) أن عينة الدراسة ترى بشكل عام أن أتعاب الخدمات يعد عاملا متوسط التأثير في قرار اختيار مكتب التدقيق وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي العام الذي حققه المحور (3.30)، كما يشير معامل الاختلاف البالغ 33.90% إلى تباين واضح في آراء أفراد العينة حول هذا العامل، مما يدل على أن المؤسسات تتفاوت في الأهمية التي توليها للأتعاب عند اتخاذ قرار الاختيار، وهو ما يجعلها عاملا مراعا دون أن يكون محددا رئيسيا في سلم الأولويات.

على مستوى العبارات؛ حازت العبارة (04) و (01) على متوسطات حسابية متقاربة بلغت (3.54) و (3.42) لتقعاً بذلك في شريحة مؤثر، مع تسجيل معاملات اختلاف عالية، ما يدل على أن بعض المؤسسات تنظر إلى الأتعاب باعتبارها محددا أوليا لقرار التعاقد، لا مجرد بند من بنوده، كما يوجد نسبة معتبرة من المستجيبين يعتمدون المناقصات المفتوحة (غالبا ما تكون مؤسسات ذات ملكية عمومية)، لكن دون إجماع قاطع عليها. أما العبارتين (02) و (03) فقد حازتا على متوسطات حسابية منخفضة نسبيا ما جعل الاتجاه عام متوسط التأثير بما يشير الى قناعة أفراد العينة بأن قرار اختيار المدقق لا يقف فقط على حجم الأتعاب. ويعكس ارتفاع معاملي الاختلاف لكلتا العبارتين تباينا في مواقف المؤسسات، مما يُشير إلى أن حساسية الأتعاب تتفاوت من مؤسسة إلى أخرى.

### III-3- اختبار فرضيات الدراسة :

#### الجدول (07): تطبيق اختبار One-Sample Test على الفرضية الأولى

| الفرضية الأولى                                                                         | T      | درجات الحرية | Sig   | متوسط الفروقات | مجال درجات الثقة |             |
|----------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------------|-------|----------------|------------------|-------------|
|                                                                                        |        |              |       |                | الحد الأدنى      | الحد الأعلى |
| H <sub>1</sub> : يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لحجم المكتب على قرار اختيار مكتب التدقيق. | 21.783 | 49           | 0.000 | 3.31000        | 3.0046           | 3.6154      |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

يُظهر اختبار T للفرضية الأولى أن قيمة T المحسوبة هي (21.783) وأن قيمة الدلالة Sig = 0,00 أقل من مستوى الدلالة الافتراضي 0,05، لذا فإننا نرفض الفرض العدمي H<sub>0</sub>، ونقبل الفرض البديل H<sub>1</sub> أي أنه يوجد

تأثير معنوي احصائي لحجم مكتب على قرار اختيار العميل لمكتب التدقيق. وتتقاطع هذه النتائج وتتعارض مع نتائج دراسة (عموري و بوعرار، 2020)، و (Hammond & Amissah, 2022).

#### الجدول (08): تطبيق اختبار One-Sample Test على الفرضية الثانية

| الفرضية الثانية                                                                         | T      | درجات الحرية | Sig   | متوسط الفروقات | مجال درجات الثقة |             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------------|-------|----------------|------------------|-------------|
|                                                                                         |        |              |       |                | الحد الأدنى      | الحد الأعلى |
| H <sub>1</sub> : يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لسمعة المكتب على قرار اختيار مكتب التدقيق. | 31.844 | 49           | 0.000 | 3.85600        | 3.6127           | 4.0993      |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

أظهرت نتائج اختبار T للفرضية الثالثة أن قيمة Sig = 0.00 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، وأن قيمة T المحسوبة بلغت (31.844) وهي قيمة مرتفعة تعكس وجود فرق معنوي واضح وقوي. وعليه، نرفض الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> ونقبل الفرضية البديلة H<sub>1</sub>، أي يوجد تأثير معنوي احصائي لسمعة المكتب على قرار اختيار مكتب التدقيق. وتتوافق هذه النتائج بشكل كبير مع ما خلصت اليه العديد من الدراسات على غرار دراسة (عموري و بوعرار، 2020)، (Fadaly, 2024)، و (Acito, Pittman , & Truelson , 2026).

#### الجدول (09): تطبيق اختبار One-Sample Test على الفرضية الثالثة

| الفرضية الثالثة                                                                                  | T      | درجات الحرية | Sig   | متوسط الفروقات | مجال درجات الثقة |             |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------------|-------|----------------|------------------|-------------|
|                                                                                                  |        |              |       |                | الحد الأدنى      | الحد الأعلى |
| H <sub>1</sub> : يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتخصص الصناعي للمكتب على قرار اختيار مكتب التدقيق. | 28.480 | 49           | 0.000 | 3.52500        | 3.2763           | 3.7737      |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

تظهر نتائج اختبار (T) للفرضية الثالثة أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت (0.0000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وأن (T) المحسوبة تساوي (28.480)، مما يدل على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية. وعليه نرفض الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> ونقبل الفرضية البديلة H<sub>1</sub>، أي يوجد تأثير معنوي احصائي للتخصص الصناعي للمكتب على قرار اختيار مكتب التدقيق، وتتسق هذه النتائج مع ما أسفرت عليه دراسة (غزالي، 2024، Guo, Koch, & Zhu)، (2022) في حين تتناقض مع مخرجات دراسة (عموري و بوعرار، 2020).

الجدول (10): تطبيق اختبار One-Sample Test على الفرضية الرابعة

| مجال درجات الثقة |             | متوسط الفروقات | Sig   | درجات الحرية | T      | الفرضية الرابعة                                                                          |
|------------------|-------------|----------------|-------|--------------|--------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| الحد الأدنى      | الحد الأعلى |                |       |              |        |                                                                                          |
| 3.0703           | 3.5397      | 3.30500        | 0.000 | 49           | 28.301 | H <sub>1</sub> : يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لأتعب الخدمات على قرار اختيار مكتب التدقيق. |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 26

أظهرت نتائج اختبار (T) للفرضية الرابعة أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت (0.0000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، كما أن (T) المحسوبة بلغت (28.301) مما يشير إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية، لذا نرفض الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> ونقبل الفرضية البديلة H<sub>1</sub>، أي يوجد تأثير معنوي احصائي لأتعب الخدمات على قرار اختيار مكتب التدقيق. وتتوافق هذه النتائج مع ما خلصت إليه دراسة كل من (عموري و بوعرار، 2020)، (Kitiwong & Srijunpetch, 2018)، (Eniola & Ajayi, 2018)، (Inua & Urhoghide, 2018)، و (Fadaly, 2024) في حين تتعارض مع النتائج التي توصلت إليها دراسة (Gatumia, 2012).

#### IV- الخاتمة :

سعت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على جانب من جوانب سوق الخدمات المهنية في الجزائر، لما له من أهميته البالغة في فهم ديناميكيات هذا السوق وآليات عمله، حيث قمنا بدراسة محددات الطلب على خدمات مكاتب التدقيق الخارجي بالتركيز على معايير اختبار مكاتب التدقيق من منظور المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد تبين من خلال الدراسة الميدانية أن قرار الاختيار لا يقوم على معيار واحد، بل على مجموعة من العوامل التي تقيم وفقا لظروف المؤسسة وأولوياتها.

أظهرت النتائج أن جميع العوامل المدروسة تمارس تأثيرا ذا دلالة على قرار اختيار مكتب التدقيق، مع تفاوت درجة التأثير من عامل إلى آخر. إذ تمثل سمعة مكتب التدقيق العامل الأكثر تأثيرا وأهمية في توجيه قرار الاختيار، لما توفره من ثقة واطمئنان تجاه جودة الخدمات المقدمة. وتأتي في المرتبة الثانية درجة التخصص الصناعي للمكتب، وهو ما يعكس وعي أفراد العينة بأهمية المعرفة المتخصصة للمدقق في مجال نشاط المؤسسة. أما في المرتبة الثالثة فكانت لحجم مكتب التدقيق، إذ تنظر إليه المؤسسات كمؤشر على الإمكانيات المتاحة والقدرة التشغيلية، وإن كان تأثيره يبقى دون العاملين السابقين. وفي المرتبة الأخيرة تأتي أتعب الخدمات بوصفها العامل الأقل تأثيرا في عملية الاختيار، وإن كانت تُؤخذ بعين الاعتبار لدى بعض المؤسسات التي تعتمد إجراءات تنظيمية محددة في طلب خدمات مكاتب التدقيق.

### مقترحات البحث:

تفقد نتائج هذا البحث الى تقديم المقترحات التالية:

- على مكاتب التدقيق أن تولي اهتمامها لبناء السمعة المهنية والحفاظ عليها، باعتبارها الرصيد الاستراتيجي الأكثر تأثيراً في استقطاب العملاء والإبقاء عليهم؛
- على مكاتب التدقيق غير المتخصصة أن تعمل على تكوين وتأهيل مدققيها في مجالات وقطاعات محددة، لما يتيحها التخصص من دعم القدرة التنافسية للمكاتب في سوق يتجه بصورة متزايدة نحو تفضيل الخبرة القطاعية المتخصصة؛
- ضرورة تفعيل دور لجان التدقيق المستقلة وتمكينها من أدوات التقييم بعيداً عن التأثير الإداري، للرفع من جودة عملية اختيار المدقق الخارجي؛
- إصدار تنظيمات قانونية خاصة بسوق الخدمات المهنية، تعمل على ترسيخ قواعد المنافسة العادلة بين مكاتب التدقيق على أساس الجودة والكفاءة المهنية.

### أفاق البحث:

كامتداد لهذه الدراسة وتعميقاً لنتائجها، يمكن اقتراح المسارات البحثية التالية:

- دراسة الدور الذي تأثر القواعد التنظيمية والتشريعية في اتخاذ قرار اختيار مكتب التدقيق الخارجي، ولا سيما في ظل التحولات التي تشهدها بيئة الأعمال المحلية والدولية؛
- إجراء دراسات مقارنة بين قطاعات اقتصادية مختلفة للتحقق من مدى تباين معايير الاختيار تبعاً لطبيعة نشاط المؤسسة وحجمها؛
- دراسة أثر التحول الرقمي في توليد الطلب على الخدمات المهنية لا سيما الخدمات بخلاف التدقيق.

### V- الإحالات والمراجع :

- Acito, A., Pittman , J., & Truelson , J. (2026). The impact of auditor reputation impairments on private-client market share. *Review of Accounting Studies*. doi:10.1007/s11142-026-09943-6
- Ardiana, P. (2014). Tendency to Choose Big Audit Firms: Case of Indonesia. *Asian Journal of Finance & Accounting*, Vol 6, No 2, 261-277. doi:10.5296/ajfa.v6i2.6287
- Arens, A., Elder, R., Beasley, M., & HogAn, C. (2017). *Auditing and Assurance Services - An Integrated Approach, Global Edition*. England: Pearson Education Limited.
- Cook, J., T. Kowaleski, Z., Minnis, M., Sutherland, A., & M. Zehms, K. (2020). Auditors are known by the companies they keep. *Journal of Accounting and Economics*, 70(1). doi:10.1016/j.jacceco.2020.101314
- CPAAOB. (2020). *2020 Monitoring Report*. Japan: Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board. Retrieved from [https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight/20210118/2020\\_monitoring\\_report\\_en.pdf?utm](https://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/oversight/20210118/2020_monitoring_report_en.pdf?utm)

- Eniola, J., & Ajayi, C. (2018). Determinants of Auditor Choice in Manufacturing Firms in. *International Accounting and Taxation Research Group, Faculty of Management Sciences*, 2(2), 157-168.
- Fadaly, D. (2024). Determinants of Auditor Choice in Emerging Markets: Evidence from Egypt. *Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Research*, Faculty of Commerce, Damietta University, ,, 5(1), 484-508.
- Gatumia, C. (2012). *Determinants of choice of external auditors: the case of Commercial Banks in Kenya*. Kenya: University of Nairobi. Retrieved from <http://erepository.uonbi.ac.ke:8080/xmlui/handle/123456789/9209>
- Guo, Q., Koch, C., & Zhu, A. (2022). The Value of Auditor Industry Specialization: Evidence from a Structural Model. *The Accounting Review*, 97 (7), 193–222. doi:10.2308/TAR-2020-0525
- Gyau, E., Kwarteng, P., & Obour, o. (2025). The Effect of Tenure and Economic Bonding on Audit Quality: The Moderating Influence of Accountability. *East African Journal of Business and*, 8(3), 388-403. doi:10.37284/eajbe.8.3.4160
- Ha, W., Choi, J.-H., Lee, H., & Song, B. (2025). Auditors' Reputational Damage and Audit Clients' Cost of Debt: Evidence from Litigation Against Auditors. *A Journal of Practice & Theory*, 1–29. doi:10.2308/AJPT-2021-074
- Hammond, P., & Amissah, E. (2022). Examining The Criteria for Selecting External Auditors. *International Journal of Business & Management Studies*, 3(1), 33-43.
- Inua, O., & Urhoghide, R. (2018). Determinants of External Auditor Choice Selection in Listed Global Brand Companies in Nigeria. *Nigerian Academy of Management Journal*, 13(1), 38-51.
- Kitiwong, W., & Srijunpetch, S. (2018). Auditor Choices and Audit Fees: Do clients select their audit firms or do audit firms choose their clients? *Journal of Accounting Profession*, 14(44), 107-128.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*, 86(1), 259–286. doi:10.2308/accr.00000009
- Putri, I., & Fakhroni, Z. (2024). The Effect Of Audit Market Competition On Earnings Management With Auditor Industry Specialization As A Moderating Variable. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, Vol. 24 No. 1, 71-86.
- UK Competition Commission. (2012). *Audit Market Investigation: Restrictions on Entry or Expansion*. United Kingdom: UK Competition Commission. Retrieved from [https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329db4540f0b60a76000020/barrriers\\_to\\_entry\\_framework\\_wp.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329db4540f0b60a76000020/barrriers_to_entry_framework_wp.pdf)
- Wirtz, J. (2018). Pricing Services and Revenue Management. *Winning in Service Markets Series*, 1-71. doi:10.1142/y0006
- اسماعيل عموري، و أحمد شمس الدين بوعرار. (2020). العوامل المؤثرة في الطلب على خدمات التدقيق في الجزائر. مجلة دراسات وأبحاث ، 12(4)، 565-580.
- بشينة بن حاج جيلالي مقراوى، و مُجد لعربي. (2023). أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق - دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر. مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 08 - العدد 01، 262-280.
- رحمة غزالي. (2024). أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق. سطيف: جامعة فرحات عباس.

- نجة بن تركية، و ششوي حسنى. (2024). العوامل المحددة لأتعب المدقق الخارجي في الجزائر - دراسة عينة من المهنيين ومدراء المؤسسات الاقتصادية في الجزائر. مجلة التنمية والاستشراف والبحوث والدراسات، 9(2)، 60-71.
- نور الدين مزياني، و أمينة زوالي. (2023). أثر الذكاء الاصطناعي على مهنة التدقيق - دراسة تحليلية. الملتقى الدولي الأول نحو اعتماد استراتيجيات الذكاء الاصطناعي في المؤسسات الصناعية وتحقيق الريادة المستدامة (الصفحات 970-981). سكيكدة: جامعة 20 أوت 55.
- هشام خليج. (2022-2023). سوق المصادقة على الحسابات في الجزائر ومكاتب التدقيق الدولية. سيدي بلعباس: جامعة جيلالي لباس.