

مدى تطبيق معيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق " من طرف محافضي الحسابات - دراسة استقصائية في الجزائر -

The extent of application of the Algerian Standard for Auditing 230 “ Audit Documents” by the auditors -Study survey in Algeria -

ط.د سنوسي سيد أحمد الفروق (*)
جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر، الجزائر
sfarouk.senouci@univ-mascara.dz
مخبر تسيير الجماعات المحلية و التنمية المحلية

أ.د غريسي العربي
جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر، الجزائر
l.ghrissi@univ-mascara.dz

تاريخ الاستلام: 2024/02/02 تاريخ القبول للنشر: 2024/05/24

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معيار الجزائري للتدقيق NAA230 والموسوم بـ " وثائق التدقيق " في البيئة التدقيق الجزائرية من طرف محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين، وبغية تحقيق أهداف هذه الدراسة تم إعداد استبيان موجه لعينة من المهنيين بهدف جمع البيانات اللازمة ولتحليلها تم الاستعانة ببرنامج Spss نسخة 24. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن مهني التدقيق من محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين ليسوا على اطلاع تام بمحتوى ومضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 وبالتالي فإن مجال تطبيقه ليس بالواسع.

كلمات مفتاحية: المعايير الجزائرية للتدقيق، وثائق التدقيق، محافظ الحسابات.

Abstract:

The purpose of this study is to identify the extent to which Algerian Auditors and accountants' experts apply the Algerian Auditing Standard AAS 230, labeled “ Auditing Documents”, in the Algerian auditing environment. Using questionnaire design and data analysis applying Spss version 24.

* سنوسي سيد أحمد الفروق.

The study found that the professionals, as auditors and expert accountants, are not completely aware of the Algerian Standard of Auditing regarding the No 230 standards content. Therefore, we conclude that the scope of its application is not wide.

key words: Algerian Standards of Auditing, Audit documents, External auditors.

مقدمة:

في ظل توجه الجزائر نحو النظام الرأسمالي، ظهرت الحاجة إلى إيجاد نظام محاسبي جديد يستجيب لهذه التطورات، تكمل ذلك بصدور قانون 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 و المتضمن للنظام المحاسبي المالي، والذي دخل حيز التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 2010، و هو مستنبط أساسا و مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى المعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)، وامتدادا للإصلاحات المحاسبية تبنت الجزائر كذلك إصلاحات جذرية على مهنة التدقيق من خلال إصدار قانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق أساسا بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و كذا مهنة المحاسب المعتمد، والذي سعت الجزائر من خلاله إلى إيجاد توافق دولي مع معايير التدقيق الدولية (ISA) التي تسعى إلى توفير الإرشادات الضرورية من أجل تمكين مدقق الحسابات من القيام بمهام التدقيق المختلفة (مولود و هيلامي، 2018، صفحة 183)، كما قامت الجزائر من خلال هذا القانون بإعادة هيكلة و تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة من خلال استحداث لجان مختلفة على غرار لجنة التقييس المعنية بإصدار معايير المحاسبة و التدقيق المحلية، حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار ثمانية (8) معايير الجزائرية للتدقيق سنة 2016، و أربعة (4) معايير الجزائرية للتدقيق سنة 2017، بالإضافة إلى أربعة (4) معايير الجزائرية للتدقيق سنة 2018.

ومن بين المعايير الجزائرية للتدقيق التي صدرت سنة 2018، المعيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق" والذي سنحاول في هذه الدراسة التطرق إلى واقع تطبيق م.ج.ت 230 من طرف المدققين الخارجيين.

وتتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو

التالي:

ما مدى تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 230" وثائق التدقيق "من طرف المدققين الخارجيين في الجزائر؟

ومن أجل الإجابة على الإشكالية وفهم الموضوع نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل المدقق الخارجي في الجزائر على دراية كافية بالمعيار الجزائري للتدقيق 230؟
- هل يعد المدقق الخارجي في الجزائر وثائق التدقيق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق 230؟

وبغية الإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- المدقق الخارجي في الجزائر مطلع على معيار الجزائري للتدقيق 230.
 - المعيار الجزائري للتدقيق 230 يلقي تطبيق واسع من المدققين الخارجيين.
- يكمن هدف الرئيسي لهذا البحث في تسليط الضوء على واقع تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق من خلال:

- معرفة التنظيم المهني والقانوني للتدقيق الخارجي في الجزائر.
- معرفة شروط ممارسة مهنة المدقق الخارجي في الجزائر.
- عرض وشرح معيار الجزائري للتدقيق 230" وثائق التدقيق".

ومن أجل تحقيق أهداف هذا البحث المتمثل في الإجابة عن الإشكالية المطروحة استخدمنا المنهج الوصفي، من خلال وصف الظاهرة المدروسة بالتطرق إلى تحديد المفاهيم والمصطلحات في الجانب النظري، كما استخدمنا المنهج الاستنباطي التحليلي باستخدام الأدوات الإحصائية المتمثلة في برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS24).

المبحث الأول: الإطار النظري لمهنة التدقيق الخارجي

تتجلى ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من طرف محافظ الحسابات الذي يعتبر الشخص الوحيد والمؤهل لذلك، وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مختلف الهيئات المهنية المنظمة للمحاسبة والتدقيق في الجزائر بالإضافة إلى التطرق لمعيار التدقيق الجزائري رقم 230.

المطلب الأول: التدقيق الخارجي في الجزائر

من أجل الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر كان لزاما عليها القيام بإصلاحات جذرية في المنظومة المحاسبية. تكفل ذلك بصدور قانون جديد 01-10 الذي جاء لينضم هذه المهنة وذلك بإعادة هيكلة المنظمات المهنية التي كانت تشرف عليها كما سنتطرق إليه في هذا المطلب، كما سنشير إلى أهم الشروط الرئيسية لممارسة هذه المهنة.

الفرع الأول: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة CNC

قبل تاريخ 29 جوان 2010 كانت مهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة تحت وصاية المصرف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين، وبعد صدور قانون 01-10 شهدت مهنة المراجعة تغيرا جذريا في شتى المجالات، حيث أصبحت تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة، والذي وضع بدوره تحت سلطة وزير المالية (بن يحيى والعمور، 2019، صفحة 5)، كما يضم ستة وعشرون عضوا يمثلون مختلف الهيئات المهنية بالإضافة إلى ممثلي عن السلطات العمومية الوصية، وتقدر مدة القانونية لعهد المجلس الوطني للمحاسبة بستة سنوات و يتجدد ثلثي من أعضائه كل عام (بوحفص، 2023، صفحة 280).

وحسب المادة الخامسة من قانون 01-10، يضم المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

اللجان الأتية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: لجان المجلس الوطني للمحاسبة

اللجان	دور هذه اللجان
لجنة التكوين	السهر على ضمان التكوين الجيد للمهنيين من خلال قيام بتنظيم تربيصات ودورات تكوينية وكذا المتابعة الدورية لهم.
لجنة التقييس	اصدار النصوص التنظيمية المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق خاصة تحيين النظام المحاسبي المالي، و الإعداد لنشر المزيد من المعايير التدقيق الجزائرية و معايير خاصة بتقرير محافظ الحسابات
لجنة الإعتماد	منح التراخيص و الإعتمادات لمزاولة النشاط و التسجيل المهنيين ضمن الجدول الوطني الخاص بمهني المحاسبة و التدقيق.
لجنة الإنضباط و	تختص النظر في المسائل التأديبية المرفوعة أمامها ضد المهنيين و الفصل في الأحكام

التحكيم	وتسليط العقوبات بشتى أنواعها.
لجنة مراقبة النوعية	تعمل على فرض رقابة دائمة تخص مكاتب المحاسبة و التدقيق من أجل ضمان جودة الخدمات المقدمة من قبل المهنيين.

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على المادة 5 من قانون رقم 01-10

وتكمن مهام المنوطة للمجلس الوطني للمحاسبة في (المرسوم التنفيذي رقم 11-24، 2011، صفحة 5):

- استقبال مختلف الملفات المتعلقة بطلبات الحصول على الاعتمادات والتراخيص المودعة على مستوى هيئاتها الثلاث،
- إعداد قائمة إسمية خاصة بمهني المحاسبة والتدقيق ونشرها ضمن جدول الخاص بكل هيئة،
- استقبالا للشكاوي والاعتراضات المقدمة من قبل المهنيين المتعلقة بالحالات التأديبية في حق زملائهم في المهنة والفصل فيها بكل حياد،
- العمل على تحقيق كل الدراسات الاستشراعية الخاصة بمجال تطوير والبحث في مختلف الأدوات والممارسات المحاسبية بالإضافة إلى معايير التدقيق لتتوافق مع الممارسات الدولية الحديثة،
- المتابعة المستمرة والدورية لكافة التطورات في مجالي المحاسبة والتدقيق وذلك من أجل ضمان الرقابة على الجودة الخدمات المقدمة،
- دراسة وإثراء جميع المشاريع المرتبطة بالنصوص القانونية والتنظيمية والمتعلقة بالمحاسبة والتدقيق بإبداء الآراء حولها وكذا تقديم جملة من التوصيات بشأنها.

ثانيا: المصنف الوطني لخبراء المحاسبين

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-25 في مادتها الثالثة: يتشكل المجلس الوطني للمصنف الوطني لخبراء المحاسبين من تسعة (9) أعضاء منتخبين، يتم انتخابهم من طرف الجمعية العامة العادية من بين الأشخاص المهنيين الذين يمتلكون اعتماد والمسجلين ضمن جدول لعهددة ثلاث سنوات (3) تقبل التجديد مرة واحدة.

ويتوزع أعضاء المجلس طبقا لأحكام المنصوص عليها في المادة الحادية عشر (11) من المرسوم التنفيذي رقم 11-25: "يتم إنتخاب أعضاء المجلس الوطني بواسطة عملية

الاقتراع السري المباشرة، و يتم ترتيب الأعضاء التسعة المنتخبون حسب عدد الأصوات المتحصل عليها تنازليا لشغل منصب رئيس المجلس و منصب أمين عام و منصب أمين الخزينة بالإضافة إلى ستة الأعضاء الباقين، و في حالة تساوي في عدد الأصوات يعتبر المترشح فائزا ذوا الأقدمية في المهنة " (المرسوم التنفيذي 11-25، 2011، الصفحات 8-9).
وحسب ما جاء في المقرر رقم: 75 الصادر بتاريخ 15 مارس من سنة 2023 والموقع من قبل وزير المالية كسالي براهيم جمال، يقدر عدد المهنيين المسجلين ضمن جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بـ 333 خبير محاسبي كشخص طبيعي وعشر شركات تمارس مهنة الخبير المحاسبي كشخصية معنوية.

ثالثا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تم إنشاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المرسوم التنفيذي الذي يحمل رقم 11-26 الصادر بتاريخ 27 جانفي من سنة 2011، المحدد لتنظيم الهيكل وقواعد العمل للمجلس وله نفس طريقة الانتخاب وتركيبه البشرية للمجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين.

وحسب ما جاء في المقرر رقم: 75 الصادر بتاريخ 15 مارس من سنة 2023 والموقع من قبل وزير المالية كسالي براهيم جمال، يقدر عدد المهنيين المسجلين ضمن جدول الخاص بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بـ 2983 محافظ حسابات كشخص طبيعي وسبعة عشر شركات تمارس مهنة محافظة الحسابات كشخصية معنوية.

و قد نصت المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي الذي يحمل رقم 11-26 على مجموعة من صلاحيات و مهام الموكله للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتمثل فيما يلي (المرسوم التنفيذي رقم 11-26، 2011، صفحة 11):

- ◀ إدارة وتسيير كافة الأملاك التابعة والمملوكة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
- ◀ تحصيل مبالغ الإشتراكات السنوية التي قدرتها الجمعية العامة للمجلس،
- ◀ تنظيم ملتقيات، ندوات تكوينية و أيام دراسية تتعلق بمهنة محافظ الحسابات،
- ◀ الإنخراط في المنظمات المهنية سواء كانت جهوية أو حتى دولية تتعلق بالمهنة المحاسبة والتدقيق وذلك بترخيص من قبل وزير المالية،
- ◀ القدرة على التمثيل الدولي للمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات الحكومية والمنظمات المهنية المماثلة المعتمدة،

الفرع الثاني: الإطار القانوني لمعايير التدقيق الجزائرية :

لقد ارتكز اصدار لجنة التقييس لمعايير التدقيق الجزائرية أساسا على جميع أحكام القانون الصادر بتاريخ 29 جوان من سنة 2010 والذي يحمل رقم 10-01 المتضمن لأربعة وثمانين مادة قانونية، إذ يعتبر النواة الأولى لإعادة هيكلة وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي في الجزائري من خلال انفصال الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة عن بعضها البعض، وأصبحت كل من مهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات بالإضافة إلى المحاسب المعتمد مستقلة عن بعضها في التسيير.

تلي هذا القانون مجموعة من المراسيم التنفيذية التي جاءت بدورها لشرح وتفصيل أحكام المتعلقة به، وتضمنت المراسيم التنفيذية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 2: المراسيم التنفيذية الممهدة لصدور المعايير التدقيق الجزائرية

رقم المرسوم التنفيذي	مضمن المرسوم التنفيذي	تاريخ صدور المرسوم التنفيذي
24-11	يحدد تنظيم و قواعد سير المجلس الوطني للمحاسبة و تشكيله	02 فيفري 2011، ج ر العدد 7
25-11	يحدد كل من صلاحيات و قواعد سير المجلس الوطني الخاص بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و تشكيلته	02 فيفري 2011، ج ر العدد 7
26-11	يحدد كل من صلاحيات و قواعد سير المجلس الوطني الخاص بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تشكيله	02 فيفري 2011، ج ر العدد 7
36-11	كيفية تعيين المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)	02 فيفري 2011، ج ر العدد 7
202-11	يحدد شكل و مضمون معايير الخاصة بالتقارير التي يقدمها محافظ الحسابات و آجال القانونية لإرسالها	01 جوان 2011، ج ر العدد 30

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم إصدار حتى الآن ستة عشر (16) معيار جزائري للتدقيق من قبل لجنة التقييس المكلفة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، وهذا في شكل أربعة مقررات بحيث يتضمن كل مقرر أربعة معايير تدقيق جزائرية الصادرة عن وزير المالية، والجدول الموالي يوضح بشكل أفضل هذه المعايير:

الجدول رقم 3: يعرض معايير الجزائرية للتدقيق NAA

تاريخ صدور المعيار	تسمية المعيار	رقم المعيار	معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)
04 فيفري 2016	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	NAA210	المعايير العامة (الشخصية)
24 سبتمبر 2018	وثائق التدقيق	NAA230	
11 أكتوبر 2016	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	NAA300	معايير العمل الميداني (أدلة الإثبات)
04 فيفري 2016	التأكيدات الخارجية	NAA505	
04 فيفري 2016	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة	NAA560	
04 فيفري 2016	التصريحات الكتابية	NAA580	
11 أكتوبر 2016	العناصر المقنعة	NAA500	
11 أكتوبر 2016	مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية-	NAA510	
15 مارس 2017	الإجراءات التحليلية	NAA520	
15 مارس 2017	استمرارية الاستغلال	NAA570	
15 مارس 2017	استخدام أعمال المدققين الداخليين	NAA610	
15 مارس 2017	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	NAA620	
24 سبتمبر 2018	العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة -	NAA501	
24 سبتمبر 2018	السبر في التدقيق	NAA530	
24 سبتمبر 2018	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به	NAA540	
11 أكتوبر 2016	تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية	NAA700	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المقررات الصادرة عن وزير المالية

المطلب الثاني : المعيار التدقيق الجزائري رقم 230 " وثائق التدقيق " (القرار رقم 77، 2018، الصفحات 3-7)

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر تم اصدار مجموعة من المعايير الخاصة بالتدقيق المحاسبي سميت بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) تتوافق إلى حد كبير في محتواها مع معايير التدقيق الدولية، وقد تم اصدار ستة عشر معيار وسنركز في هذا المطلب على المعيار التدقيق الجزائري رقم 230 الصادر ضمن المقرر الأخير لسنة 2018.

الفرع الأول: مجال التطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 230 والهدف منه

يندرج المعيار رقم 230 " وثائق التدقيق " ضمن صنف المعايير العامة (الشخصية) المتعارف عليها (عبد السلام و بن فرج زوينة، 2023، صفحة 408)، و جاء ليعالج جملة من المسؤوليات و الواجبات التي تقع على عاتق مدقق الحسابات أثناء قيامه بتحضير وثائق الخاصة بتدقيق الكشوف المالية المعروضة عليه، كما أن تطبيق هذا المعيار لا يؤدي إلى إبطال واجبات الخاصة بالتوثيق المشار إليها في معايير تدقيق جزائرية أخرى، من جهة أخرى يتم فرض التزامات التوثيق إضافية بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية (ZOUBIRI & AMARA, 2022, p. 391).

و يقصد بمصطلح التوثيق هي تلك الوثائق (ملفات العمل) التي يقوم مدقق الحسابات (محافظ الحسابات) بإعدادها أو الحصول عليها من أطراف ذات صلة أو قام بالاحتفاظ بها في إطار أدائه المتكرر لتنفيذ مهام التدقيق، وتتشكل من إجراءات تنفيذ عمليات التدقيق التي تم إنجازها بالإضافة إلى أدلة الإثبات المقنعة التي تم جمعها والنتائج المتوصل إليها، و تتكون ملفات العمل من ملفات دائمة المتمثلة في كافة الوثائق و المستندات التي يستخدمها مدقق الحسابات طوال فترة تعاقد كالقانون الأساسي للشركة، أما ملفات العمل الجارية(السنوية) فتتعلق بالمستندات و الوثائق الخاصة بالسنة محل التدقيق فقط، و يمكن لهذه الملفات أن تكون على شكل ورقي أو دعامة إلكترونية تسمح لها بالمحافظة على جميع البيانات كما يجب على مدقق الحسابات أيضا الاحتفاظ بهذه الملفات لمدة قانونية تقدر بعشرة سنوات (10) (جميلة و عمر محي الدين، 2022، صفحة 266).

وتكمن أهمية جمع وثائق الخاصة بتنفيذ مهمة التدقيق فيما يلي:

- مساعدة فريق المكلف بالمهمة في تخطيط الفعال من أجل أداء عملية التدقيق،

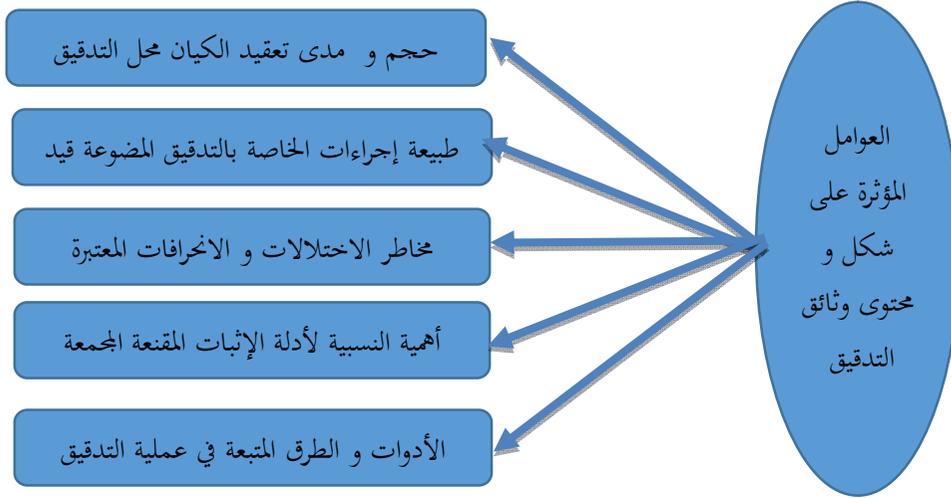
- تقديم مساعدات لأعضاء فريق المكلفين بالمهمة بالإشراف ومراقبة عمليات التدقيق وأداء واجباتهم المرتبطة بتدقيق الأعمال وفقا لما نص عليه معيار م.ج.ت رقم 220،
 - تمكن الفريق المكلف بالمهمة من ايداع تقارير الخاصة بأعمالهم،
 - تساعد على حفظ الملفات للنقاط الأساسية المهمة لتنفيذ مهام المستقبلية للتدقيق،
 - تسمح باللجوء إلى عمليات تفتيش خارجية طبقا لمتطلبات النصوص التنظيمية والقانونية.
- ويمكن حصر أهداف مدقق الحسابات في تحضير وثائق الخاصة بالتدقيق في مايلي :
- تشكيل ملفات كافية ومناسبة لأدلة الإثبات المقنعة التي تمكنه من تدعيم تقريره،
 - تساعد على الإحتفاظ بالنقاط المهمة والتي يمكن أن تشكل مصلحة مستقبلية يتم أخذها في الحسبان عند القيام بمهام تدقيق متكررة،
 - تيسر تنفيذ مراجعات خاصة بالرقابة على النوعية والتفتيشات المطبقة وفقا للمعار (م.ج.م.ن 1) أو النصوص القانونية والتنظيمية،
 - تبرز أنه قد تم التخطيط لعملية التدقيق وأدائها طبقا للمعايير التدقيق الجزائرية بالإضافة إلى النصوص التنظيمية والقانونية المطبقة.

الفرع الثاني: متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 230

أولا: وثائق إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة المتحصل عليها

- نصت الفقرة السادسة من هذا المعيار على أنه يجب على مدقق الحسابات اعداد وثائق الخاصة بالتدقيق الكافية تدريجيا تزامنا مع تنفيذه للمهمة، وذلك من أجل فهم:
- طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات عمليات التدقيق الموضوعة قيد التنفيذ من أجل مطابقتها مع المعايير التدقيق الجزائرية وكذا النصوص القانونية والتنظيمية،
 - نتائج إجراءات عمليات التدقيق التي تم تنفيذها وأدلة الإثبات المقنعة المجمعة،
 - المسائل المهنية المهمة التي تم مصادفتها أثناء قيام بعملية التدقيق والنتائج المتوصل إليها، وكذا الأحكام المهنية المطبقة من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة،
- ويوجد عدة عوامل يمكنها أن تؤثر على شكل ونطاق وثائق الخاصة بالتدقيق موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: العوامل المؤثرة في وثائق التدقيق



كما أشارت الفقرة العاشرة من هذا المعيار على أنه يمكن لمحافظ الحسابات إعداد والاحتفاظ بملخص يدعى (مذكرة موجزة) باعتبارها جزءا هاما من وثائق الخاصة بالتدقيق، يشرح فيه النقاط الأساسية المحددة أثناء القيام بعملية التدقيق وكيف تمت معالجتها، كما يساعده هذا الملخص في تعزيز كل من نجاعة وكفاءة عمليات التدقيق بالإضافة إلى التفتيشات الخاصة بوثائق التدقيق في حالات المعقدة والمتكررة لعمليات المراجعة.

ويمكن إعداد وثائق الخاصة بعملية التدقيق وحفظها على شكل ورقي أو على دعامة إلكترونية أو على دعامة أخرى ويمكن أن تحتوي على: برامج الخاصة بالتدقيق، استبيانات المراقبة، مذكراتحول مشاكل خاصة، رسائل متعلقة بالتأكدات الخارجية والتوكيد، المراسلات بما فيها البريد الإلكتروني المرتبط بالقضايا المهمة، ويمكن أيضا لمحافظ الحسابات أن يزود وثائق الخاصة بالتدقيق بنسخ مرتبطة بإدارة الكيان والمتمثلة في بعض العقود القانونية أو الاتفاقيات المهمة.

كما يجب على محافظ الحسابات تدوين في ملفات العمل الكيفيات التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة في حالة عدم تطبيقه لمحتوى الواجبات المطلوبة والمنصوص عليها ضمن إحدى معايير التدقيق الجزائرية، وذلك من خلال الوصول إلى الأهداف المرجوة من تطبيق هذه الواجبات ومعرفة أسباب التي أدت إلى عدم تطبيقها.

في حالة ما قام محافظ الحسابات بوضع قيد التنفيذ إجراءات تدقيق جديدة أو إضافية مكنته من الوصول إلى نتائج جديدة وذلك بعد تاريخ تقديم تقريره وجب علمه تدوين في ملفات عمله:

- الظروف والأسباب الاستثنائية التي حالت دون ذلك،
 - شرح إجراءات الخاصة بعمليات التدقيق الجديدة أو الإضافية وكذا أدلة الإثبات المجمعة والنتائج المستخلصة منها بالإضافة إلى مدى تأثيرها على تقريره،
 - تحديد طبيعة وتوقيت من قاموا بتعديل ومراجعة وثائق التدقيق.
- ثانيا: تشكيل ملفات التدقيق النهائية:

لقد أشارت الفقرة الثامنة عشر من هذا المعيار على أنه يجب على محافظ الحسابات جمع جميع الوثائق في ملف التدقيق واحد وهذا لاستكمال العمليات الإدارية من أجل تشكيل ملف تدقيق نهائي في فترة مناسبة بعد تاريخ تقديمه للتقرير، وبمجرد تكوينه لملف تدقيق نهائي يجب عليه أنلا يقوم بحذف أو سحب أي عنصر من الوثائق التدقيق مهما كانت طبيعتها وأهميتها وذلك قبل نهاية الآجال الحفظ القانونية و المحددة بعشرة سنوات.

ثالثا: حماية وحفظ وملكية ملفات العمل:

حسب نص الفقرة الواحدة والعشرون من معيار التدقيق الجزائري رقم 230 يجب على محافظ الحسابات أن يعتمد مجموعة من الإجراءات الملائمة من أجل ضمان حماية و سرية وثائق التدقيق (ملفات العمل) لفترة زمنية مناسبة، وهذا من أجل تلبية الاحتياجات المتزايدة لمكاتب التدقيق لملفات العمل في حالة التدقيقات المتكررة و كذا الامتثال للمتطلبات المهنية والقانونية المتعلقة بحفظ ملفات العمل، إذ تعتبر هذه الأخيرة ملك خاص بمحافظ الحسابات يمكن منحها لإدارة الكيان من أجل الانتفاع بها بشرط أن لا يمكن لها أن تحل محل المستندات المحاسبية.

المبحث الثاني: مدى تطبيق معيار الجزائري للتدقيق 230 من طرف محافظي

الحسابات - دراسة استقصائية -

المطلب الأول: أسلوب جمع البيانات وأدوات الإحصائية المستعملة

يعد الاستبيان من بين أهم الأدوات والأساليب المعتمدة في معرفة الآراء الشخصية للظواهر، ولقد إتمدنا على أسلوب التحري المباشر باستخدام أداة الاستبيان من أجل معرفة مدى تطبيق معيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق " من طرف المدققين، كما سنتطرق إلى أساليب جمع البيانات والمنهجية المعتمدة في هذه الدراسة بالإضافة إلى مجتمع وعينة الدراسة المستهدفة.

الفرع الأول: حدود ومجتمع الدراسة

أولاً: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة الميدانية فيما يلي:

الحدود المكانية:

اشتملت هذه الدراسة عينة من المهنيين (خبير المحاسب ومحافظي الحسابات) من مختلف مناطق الوطن.

الحدود الزمانية:

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة بين 6 جانفي إلى غاية 12 مارس من سنة 2023.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

لقد تم إنتقاء عينة قصدية من مجتمع الدراسة والمتمثل في بعض ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، ويتميز أفراد عينة الدراسة بالخبرة العلمية والعملية ولديهم اطلاع تام وكافي عن موضوع الدراسة، وتشمل العينة المختارة ما يلي:

- خبير المحاسبي.

- محافظي الحسابات.

ولقد تم توزيع 60 استمارة على النحو التالي:

- 17 استمارة موجهة للخبراء المحاسبين.

- 43 استمارات موجهة لمحافظي الحسابات.

تم إسترجاع 55 إستمارة وبعد دراستها تقرر الإعتماد على 52 إستمارة لإجراء الدراسة، وذلك بعد إلغاء 03 إستمارات لنقص الإجابات من طرف المستجوبين، أما 05 إستمارات المتبقية فلم يتم استرجاعها من طرف المستجوبين.

جدول رقم 4: يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	60	100%
عدد الاستمارات المستلمة	55	91.66%
عدد الاستمارات غير مسترجعة	05	8.33%
عدد الاستمارات الملغاة	03	05%
عدد الاستمارات الصالحة للدراسة	52	86.66%

المصدر: من إعداد الباحثان بعد فرز استمارات الاستبيان

الفرع الثاني: هيكل استمارة الاستبيان وأدوات جمع البيانات

أولاً: هيكل استمارة استبيان

بعد إعداد استبيان الدراسة وعرضه على محكمين: أساتذة أكاديميين، ويتكون هذا الاستبيان من جزأين رئيسيين هما:
الجزء الأول: جمع معلومات عامة

خصص لهذا الجزء خمسة أسئلة لجمع معلومات حول المستجوبين محل الدراسة وشملت المتغيرات التالية:

- متغير الجنس: ذكر، أنثى.
- متغير العمر وحددت له أربعة فئات عمرية: الفئة الأولى أقل من 35 سنة، الفئة الثانية من: 35 سنة إلى 40 سنة، الفئة الثالثة من: 41 سنة إلى 45 سنة، الفئة الرابعة أكثر من: 45 سنة.
- متغير الشهادة أو المؤهل العلمي وحدد له ثلاثة مستويات: ليسانس، ماستر، دكتوراه.
- متغير الشهادة المهنية: الخبير المحاسب، محافظ الحسابات.

- متغير الخبرة المهنية: حدد له أربعة فئات: الفئة الأولى أقل من 5 سنوات، الفئة الثانية من: 5 سنوات إلى 10 سنوات، الفئة الثالثة من: 11 سنة إلى 15 سنة، الفئة الرابعة أكثر من: 15 سنة.

الجزء الثاني: مجالات ومحاو الاستبيان

يتعلق هذا الجزء باختبار متغيرات الدراسة والتي كانت في شكل أسئلة لتقييم مدى التزام المدققين بتطبيق معيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق"، ويشمل هذا الجزء على 20 سؤالاً لها علاقة بمتغيرات الدراسة، وتضمن هذا الجزء ثلاث محاور رئيسية هي:

◀ **المحور الأول:** تتمحور أسئلة هذا الجزء حول مجال تطبيق وطبيعة وثائق التدقيق وإحتوى على 7 أسئلة.

◀ **المحور الثاني:** تضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بإعداد وثائق التدقيق وإحتوى على 7 أسئلة.

◀ **المحور الثالث:** تضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بتشكيل ملف التدقيق النهائي وإحتوى على 6 أسئلة.

وبالنسبة لهذا الجزء تم وضع أجوبة بالإعتماد على سلم ليكرت الثلاثي (Likert Scale) والذي يحمل ثلاث إجابات وهذا من اجل تحديد آراء أفراد العينة لأسئلة الاستبيان، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 5: مقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	نعم	محايد	لا
الوزن	1	2	3

المصدر: من إعداد الباحثان إعتقاداً على إستمارة استبيان الدراسة

وعلى أساس ذلك يتم تحديد قاعدة القرار كما يلي:

حساب المدى لقيم المقياس الثلاثي $2=1-3$

حساب طول الفئة: طول الفئة = المدى/عدد الفئات

تقسيم المدى على عدد الفئات $0.66 = 2/3$ ، والهدف منه هو تحديد المجال الفعلي لكل الإجابة، حيث قدر طول الفئة بـ 0.66.

مجال الإجابة الأولى "نعم": يضاف هذا الطول لرقم الإجابة الأولى $1,66 = 0,66 + 1$ ، وبالتالي يحدد مجال الإجابة الأولى $[1,66 - 1]$ أي أن كل متوسط حسابي يقع في حدود هذا المجال فالإجابة تكون نعم.

مجال الإجابة الثانية "محايد": فيبدأ من 1,67 وينتهي عند 2,33 والمحسوبة كمايلي $2,33 = 0,66 + 1,6$ ، فكل وسط حسابي يقع ضمن المجال $[2,33 - 1,67]$ يدل على أن الإجابة محايدة.

مجال الإجابة "لا": عند إضافة المدى 0,66 إلى القيمة 2,34 نكون أمام المجال الثالث، وكل متوسط حسابي يقع في المجال $[3 - 2,34]$ يدل على أن الإجابة بـ لا.
ثانيا: أدوات جمع بيانات الدراسة:

حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستبيان بشكل بسيط وتكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين، حيث تم إقتراح نموذج إستبيان أولي يتكون من 27 سؤال تم عرضه على محكمين أستاذين في اختصاص محاسبة وتدقيق، تم الأخذ بملاحظاتهم والتعديلات التي طلبوا بإدخالها وعلى هذا الأساس تم إلغاء مجموعة من الأسئلة وإعادة صياغة أسئلة أخرى، حيث أصبح الاستبيان النهائي يحتوي على 20 سؤال.

وقد اعتمدنا على عدة طرق في توزيع ونشر أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان على العينة الدراسة ونوضحها فيما يلي:

- المقابلة الشخصية والاتصال المباشر بالمستجوب مع شرح أهداف الدراسة، والحصول على الإجابة بشكل مباشر.
- عن طريق الاستبيان الإلكتروني Google Drive.
- إعادة الاتصال بأفراد العينة لاستلام الإجابات.
- الإتصال مع المستجوبين بواسطة البريد الإلكتروني.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للإستبيان

سيتم عرض نتائج الاستبيان المتعلقة بواقع تطبيق معيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق" من طرف المدققين و التي تم الحصول على نتائجها باستخدام مجموعة من

الأساليب الإحصائية باستخدام برنامج الإحصائي (SPSS.24)، ومحاولة تحليل وتفسير نتائج الوصف الإحصائي لعينة الدراسة.

الفرع الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان والأدوات الإحصائية المستخدمة

أولاً: اختبار ثبات

الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان هو الحصول على نفس النتيجة عند إعادة توزيعه عدة مرات بنفس الشروط والظروف، وعدم تغير النتيجة بشكل كبير عند إعادة توزيعه على نفس العينة خلال فترة زمنية معينة، وباستخدام برنامج SPSS.24 تم حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) لقياس ثبات استبيان الدراسة، وبلغ معامل ثبات أسئلة الاستمارة قيمة 0,792.

جدول رقم 6: حساب معامل ثبات أسئلة الإستهبيان

عدد للدراصة	الاستمارات الصالحة	معامل ألفا كرونباخ
52		0,792

المصدر: من إعداد الباحثان إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

تبرز معطيات الجدول درجة الاتساق بين كل الأسئلة المطروحة وانسجامها مع بعضها، مما يدعم مصداقية اعتماد الاستمارة كأداة لجمع المعلومات الضرورية لتحليل واختبار الفرضيات الموضوعية، حيث حدد معامل الثبات بقيمة 0,792 وتعتبر قيمة مقبولة، لأنها تفوق 0,60 وهي القيمة المعيارية المعتمدة في العلوم الاجتماعية.

ثانياً: الأدوات الإحصائية المستخدمة

لقد تم استخدام بعض الأدوات الإحصائية والمتمثلة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في معالجة البيانات المجمعة في الاستبيان وذلك بتبويبها وتحليل البيانات لاختبار الفرضيات، كما تم الاعتماد على الجداول الإلكترونية (EXCAL2010)، ومن بين الأساليب الإحصائية المستعملة نذكر منها:

- تم استخدام التكرارات والنسب المئوية بشكل أساسي لغرض وصف عينة الدراسة وتوزيع إجاباتهم حسب درجة الموافقة وذلك كالاتي:

✓ التوزيعات التكرارية بالقيمة المطلقة والنسب المئوية لتحليل بيانات المؤسسات والأفراد المستجوبين ودراسة خصائصهما،
✓ الجداول التكرارية والنسب المئوية لتوزيع إجابات أفراد العينة على فقرات مختلفة وفقا لسلم الإجابة المحدد،

- تم احتساب المتوسطات الحسابية (أحد مقاييس النزعة المركزية)، والانحرافات المعيارية (أحد مقاييس التشتت) لتحديد درجة الموافقة من عدمها، بالنسبة لإجابات أفراد العينة لجميع أسئلة الدراسة، ومعرفة مدى تشتت هذه الإجابات عن الإجابة المتوسطة.

الفرع الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليل بيناتها
أولا: تحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة لعينة الدراسة

جدول رقم 7: المعلومات الوصفية لمجتمع الدراسة

المعلومات الشخصية	النوع	التكرار	نسبة المؤوية%
الجنس	ذكر	50	96.15%
	أنثى	02	03.85%
العمر	أقل من 35 سنة	5	09.62%
	من 35 إلى 40 سنة	9	17.31%
	من 41 إلى 45 سنة	22	42.30%
	أكثر من 45 سنة	16	30.76%
المؤهل العلمي	ليسانس	28	53.84%
	ماستر	09	17.32%
	دكتوراه	15	28.84%
الشهادة المهنية	الخبير المحاسب	13	25%
	محافظ الحسابات	39	75%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	3	05.76%
	من 5 إلى 10 سنوات	10	19.24%
	من 11 إلى 15 سنة	27	51.92%
	أكثر من 15 سنة	12	23.08%

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

خصائص عينة الدراسة:

الجنس: من خلال الجدول رقم 7 نلاحظ احتكار مهنة التدقيق من طرف الجنس ذكر بنسبة 96.15%، في حين ما نسبته 3.85% من حجم العينة من جنس أنثى وهذا نظرا لصعوبة ومشقة مهنة التدقيق.

المؤهل العلمي: نلاحظ من خلال الجدول رقم 7 أن توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي كالآتي:

53.84% بالنسبة لحاملي شهادة الليسانس، تليها نسبة 28.84% لحاملي شهادة الدكتوراه، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماستر 17.32%، نستنتج أن غالبية أفراد العينة ذو مؤهل أكاديمي عالي وكفاءة.

الشهادة المهنية: يتضح من خلال الجدول رقم 7 أن ما نسبته 75% من أفراد العينة يمتلكون صفة محافظي الحسابات وما نسبته 25% يمتلكون صفة خبير المحاسب، وهذا بسبب التفاوت الكبير بين حجم عينة محافظي الحسابات وحجم عينة الخبير المحاسب في مجتمع الدراسة.

الخبرة المهنية: نلاحظ من خلال الجدول رقم 7 أن أغلبية أفراد العينة يمتلكون خبرة مهنية واسعة في مجال التدقيق، فنصف أفراد العينة يمتلكون خبرة تتراوح ما بين 10 سنوات إلى 15 سنة أي بنسبة 51.92%، تليها الفئة الأكثر من 15 سنة بنسبة 23.08%، أما الفئة ما بين 5 سنوات إلى 10 سنوات فنسبتها 19.24% وأخيرا الفئة التي تمتلك خبرة مهنية تقل عن 5 سنوات بنسبة 05.76%.

ثانيا: النتائج المتعلقة بأجوبة أفراد العينة حول الجزء الثاني من الاستبيان

من خلال تفريغ أجوبة الاستبيان سنحاول أن ندرس درجة موافقة أفراد العينة حول واقع تطبيق معيار التدقيق الجزائري 230 "وثائق التدقيق" من طرف المدققين، ومن ثم نستنتج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الاستبيان، وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لقياس لكارث الثلاثي لمعرفة آراء أفراد العينة حول أسئلة الاستبيان.

1. النتائج المتعلقة بأجوبة أفراد العينة عن أسئلة المحور الأول:

يوضح الجدول رقم 8 وجهة نظر المستجوبين حول مجال تطبيق وطبيعة وثائق التدقيق.

جدول رقم 8: المتوسطات والانحرافات المعيارية لأسئلة المحور الأول (مجال وطبيعة وثائق التدقيق)

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
1	هل يعتمد المدقق على عدة أشكال من وثائق التدقيق ؟	1,1000	3,0513	نعم
2	هل يحتفظ المدقق بملفات التدقيق عند الإنتهاء من مهامه؟	1,5000	8,2001	نعم
3	هل وثائق التدقيق وحدها لا تسمح بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق؟	2,2000	8,8668	محايد
4	هل يعتمد المدقق على الوثائق التدقيق عند تنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة والتفتيشات ؟	1,6667	8,0230	نعم
5	هل وثائق التدقيق للمهام الحالية لا تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؟	2,4000	9,3218	لا
6	هل يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق دفعة واحدة عند بداية أداءه للمهمة ؟	1,8000	8,8668	محايد
7	هل وثائق التدقيق وحدها غير كافية لفهم نتائج إجراءات التدقيق المنفذة ؟	1,6000	9,1539	نعم
	المحور الأول	1,752	7,9262	محايد

المصدر: من إعداد الباحثان استنادا لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 8 نلاحظ أن اتجاه العينة في الأسئلة 1، 2، 4، 7 و 7 بمتوسطات حسابية 1.66، 1.5، 1.1، و 1.6 على التوالي يقعون في المجال [1-1.66] من مقياس ليكرت الثلاثي وهي الفئة التي تشير إلى درجة الإجابة بنعم أي أن غالبية أفراد العينة يوافقون بالإيجاب على تطبيق محتوى معيار الجزائري للتدقيق فيما يخص مجال وطبيعة وثائق التدقيق. واتجاه العينة في السؤال الخامس بمتوسط حسابي 2.4 الذي يقع في مجال [3-2.34] وهي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة ب(لا)، وهذا دال على أن وثائق التدقيق للمهام الحالية تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية حسب معيار الجزائري للتدقيق 230.

2. النتائج المتعلقة بأجوبة أفراد العينة عن أسئلة المحور الثاني:

يوضح الجدول رقم 9 وجهة نظر المستجوبين حول إعداد وثائق التدقيق.

جدول رقم 9: المتوسطات والانحرافات المعيارية لأسئلة المحور الثاني (إعداد وثائق التدقيق)

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
8	هل تحتوي وثائق التدقيق على الأحكام المهنية المهمة التي يتوجب أخذها للوصول إلى نتائج ؟	1,3000	,65126	نعم
9	هل حجم وتعقيد الكيان لا يأتزان على شكل ومحتوى وثائق التدقيق ؟	2,4000	,93218	لا
10	هل طبيعة وعمق الانحرافات تؤدي إلى إمتداد وثائق التدقيق؟	1,6000	,81368	نعم
11	هل تقدير أهمية نقطة معينة يتطلب تحليل غير موضوعي للوقائع والظروف حسب م ج ت 230 ؟	1,9000	,84486	محايد
12	هل يعد المدقق مذكرة موجزة تحتوي على نقاط رئيسية تم تحديدها أثناء التدقيق؟	1,0000	,00000	نعم
13	هل يمكن لوثائق التدقيق أن تحل محل الوثائق المحاسبية للكيان ؟	3,0000	,00000	لا
14	هل يقوم المدقق بتدوين كتابيا الخصائص المميزة لعناصر خاصة تم إختيارها ؟	1,4000	,67466	نعم
	المحور الثاني	1.8000	,55952	محايد

المصدر: من إعداد الباحثان استنادا لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 9 نلاحظ إتجاه العينة في الأسئلة 8،10،12،14 بمتوسطات حسابية 1.4،1.3،1.6،1.0 على التوالي يقعون في المجال [1-1.66] من مقياس ليكرت الثلاثي وهي الفئة التي تشير إلى درجة الإجابة بنعم أي أن غالبية أفراد العينة يوافقون بالإيجاب على قيامهم بإعداد وثائق التدقيق حسب ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق 230.

أما بالنسبة للأسئلة 9 و13 يتضح لنا بأن إتجاه العينة يقع في المجال [2.34-3] بمتوسطات حسابية 2.4 وهذه الفئة تشير إلى درجة إجابة ب (لا) أي أن أفراد العينة على إطلاع تام بمعيار الجزائري للتدقيق 230 فما يخص إعداد وثائق التدقيق.

3. النتائج المتعلقة بأجوبة أفراد العينة عن أسئلة المحور الثالث:

يبين الجدول رقم 10 آراء أفراد العينة حول تشكيل ملف التدقيق النهائي.

جدول رقم 10: المتوسطات والانحرافات المعيارية لأسئلة المحور الثالث (تشكيل ملف التدقيق النهائي)

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإجابة
15	هل يتجنب المدقق تدوين الكيفية التي عالج بها التناقضات ؟	2,1000	,95953	محايد
16	هل يدون المدقق في ملفاته أسباب عدم احترامه لواجبات المطلوبة وفقا لمعيار ما ؟	1,7000	,91539	محايد
17	هل يمتنع المدقق عن تدوين أحداث حدثت بعد تاريخ تقديمه للتقرير؟	2,4000	,81368	لا
18	هل يقوم المدقق بتشكيل ملف التدقيق النهائي قبل تاريخ إعداد تقريره؟	2,3000	,91539	محايد
19	هل يستطيع المدقق تقديم معلومات تكميلية لوثائق بعد تشكيل ملف التدقيق النهائي ؟	1,2000	,61026	نعم
20	هل يقوم المدقق بتصنيف بعض الملفات على أنها ملفات دائمة وأخرى ملفات عمل حالية حسب م ج ت 230 ؟	1,0000	,00000	نعم
	المحور الثالث	1.783	,70237	محايد

المصدر: من إعداد الباحثان استنادا لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 10 نلاحظ بأن اتجاه العام لإفراد العينة حول أسئلة المحور الثالث يقع ضمن المجال [1.67-2.33] بمتوسط حسابي 1.78 وهي فئة تشير إلى درجة إجابة محايدة، أي أن هناك تفاوت في الآراء بين المدققين حول تشكيل ملف التدقيق النهائي، وهذا راجع إلى غموض محتوى المعيار التدقيق الجزائري فيما يخص تدوين أحداث وقعت بعد تاريخ تقديمه للتقرير وتدوين أسباب عدم احترامه لواجبات المطلوبة وفقا لمعيار جزائري آخر.

أما بالنسبة للسؤال 20 يتضح لنا أن اتجاه غالبية أفراد العينة بمتوسط حسابي 1 والذي يقع ضمن مجال الإجابة [1-1.66] والتي تشير إلى درجة الإتجاه (نعم)، أي أن المدققين يقومون بتصنيف ملفات التدقيق على أنها دائمة وأخرى ملفات عمل حالية حسب المعيار الجزائري للتدقيق 230.

ثالثاً: إختبار فرضيات الدراسة

1. إختبار الفرضية الأولى:

للتأكد من الفرضية الأولى سيتم الاعتماد على نتائج أسئلة المحور الأول، ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 11: نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحور	عدد العبارات	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig
الأول	7	1.752	1.170	29	0.100

المصدر: من إعداد الباحثان استناداً لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول الموضح أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور الأول المقدرة بـ 1.752 أصغر من المتوسط الفرضي المقدر بـ 2، كما نلاحظ أن قيمة (T) المحسوبة قد بلغت 1.170 وهي أقل من القيمة (T) الجدولية المقدرة بـ 2.045، كما أن مستوى الدلالة Sig المقدر بـ 0.100 أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نقوم بقبول الفرضية الصفرية ونرفض البديلة، أي أن المدقق الخارجي في الجزائر ليس على اطلاع تام على معيار الجزائري للتدقيق رقم 230.

2. إختبار الفرضية الثانية:

للتأكد من الفرضية الثانية سيتم الاعتماد على نتائج المحور الثاني والثالث ويتضح ذلك جلياً من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 12: نتائج اختبار الفرضية الثانية

المحور	عدد العبارات	المتوسط الحسابي	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig
الثاني	7	1.800	1.316	29	0.100
الثالث	6	1.783	1.503	29	0.100

المصدر: من إعداد الباحثان استناداً لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول المبين أعلاه يتبين لنا أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني والثالث المقدرة بـ 1.800 و 1.783 على التوالي أصغر من المتوسط الفرضي المقدر بـ 2، كما نلاحظ أن قيمة (T) المحسوبة قد بلغت 1.316 و 1.503 على التوالي وهي أقل من قيمة (T) الجدولية المقدرة بـ 2.045، كما أن مستوى الدلالة Sig المقدرة بـ 0.100 أكبر من مستوى

المعنوية 0.05، وعليه نقوم بقبول الفرضية الصفرية ونرفض البديلة، أي أن المعيار الجزائري للتدقيق لا يلقي تطبيق واسع من قبل المدققين الخارجيين.

الخاتمة:

بعد صدور قانون 01-10 قامت الجزائر بإصلاحات جوهرية على مهنة التدقيق، فتبنت 16 معيار جزائري للتدقيق مستوحى من المعايير الدولية للتدقيق، ومن بين هذه المعايير معيار رقم 230 الموسوم بـ " وثائق التدقيق " المستوحى من المعيار الدولي للتدقيق 230 " أوراق العمل ".

ويمكن أن نستخلص نتائج الدراسة في النقاط التالية:

- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق الإطار التنظيمي والقانوني لمهنة التدقيق في الجزائر،
- المعيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق " مطبق شكليا، في حين مضمونه لم يتم تطبيقه إلى حد كبير،
- محافظي الحسابات في الجزائر ليسوا على اطلاع تام بمحتوى ومضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230،
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 لا يلقي مجال واسع في تطبيقه من طرف المدققين الخارجيين وهذا راجع لنقص الممارسة والتكوين في معايير التدقيق الجزائرية،
- لا يرقى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق إلى المستوى المطلوب من طرف المدققين وذلك بسبب تعقد بيئة الأعمال الجزائرية،
- غياب الرقابة على نوعية عمل المدققين الخارجيين من طرف الهيئات المختصة في مجال تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA.

ويمكن صياغة الاقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها والمتمثلة في:

- يجب على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار تفسيرات للمقررات المتعلقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق لتوضيح كيفية تطبيقها،
- إجراء ملتقيات وطنية ودورات تكوينية خاصة بشرح وتفسير المعايير التدقيق الجزائرية،

- تفعيل دور الهيئات الرقابية في مجال الرقابة على نوعية عمل المدققين من أجل التطبيق الجيد لهذه المعايير.

قائمة المراجع:

- Cherouati, k. (2015). L'implantation des cabinets d'audit internationaux en algérie. *revue économique et développement, volume 6*(Numéro 1), p 441.
- ZOUBIRI, I., & AMARA, A. (2022, decembre). L'effet de NAA 230 sur la qualité d'audit en Algerie. *Revue Recherches et études en Développement, vol9*(2), p. p 391.
- القرار رقم 77. (2018, 09 24). المتضمن معيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق". ص 7-3. المرسوم التنفيذي 11-25. (2011). يحدد تشكيلة المجلس للمصنف الومصف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 3. *الجريدة الرسمية العدد 7 الصادرة بتاريخ 02/02/2011*، ص 8-9.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24. (2011). يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 7. *الجريدة الرسمية العدد 7 الصادرة بتاريخ 02/02/2010*، ص 5.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26. (2011). يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 4. *الجريدة الرسمية العدد 7 الصادرة بتاريخ 02/02/2011*، ص 11.
- رواني بوحفص. (19 جوان، 2023). واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية. *مجلة دراسات اقتصادية*، 23(1)، صفحة 280.
- علي بن يحي، ورميلة العمور. (2019, 12 23). واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر "دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018". 15(2)، صفحة 5.
- فتحي مولود، ونبيلة هيلامي. (1 جوان، 2018). تطور معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتكنولوجيا المعلومات. *مجلة البحوث القانونية والاقتصادية*، 1(2)، صفحة 183.
- مروان جميلة، ومحمود عمر محي الدين. (31 جانفي، 2022). واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المهنية ومعايير التدقيق الجزائرية- دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين بالجزائر. *مجلة آفاق للبحوث والدراسات*، 5(1)، صفحة 266.
- وليد عبد السلام، وبن فرج زوينة. (30 جوان، 2023). موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مهمة تدقيق الحسابات. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية*، 8(1)، صفحة 408.