

معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر
- دراسة استطلاعية لمجموعة من مدققي الحسابات بولاية سطيف -

THE IMPEDIMENTS OF APPLYING THE ALGERIAN AUDIT STANDARDS FOR PROOF EVIDENCES IN ALGERIA-EXPLORATORY STUDY OF A GROUPE OF AUDITORS IN SETIF-

عبدالسلام وليد¹، بن فرج زوينة²

¹ مخبر LEZINRU، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريش، (الجزائر)، walid.abdesselam@univ-bba.dz

² مخبر LERDR، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريش (الجزائر)، benfredjsouad@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/12/30

تاريخ القبول: 2021/08/26

تاريخ الاستلام: 2021/06/21

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهم المعوقات التي يواجهها مدققي الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛ وتقديم بعض من الحلول الممكنة للمساهمة في تقليصها؛ ولتحقيق ذلك اعتمدنا على أسلوب المقابلة المباشرة مع مجموعة من ممتني المحاسبة والتدقيق من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات بولاية سطيف.

توصلت الدراسة إلى وجود عدة معوقات تحول دون تطبيق كافة الإجراءات التي تنص عليها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، تباينت ما بين: عراقيل تخص التشريع المتعلق بمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر؛ عراقيل ترتبط بالبيئة الاقتصادية للمؤسسات الجزائرية؛ عراقيل خاصة بالمهنيين؛ عراقيل خاصة بالمعايير في حد ذاتها.

الكلمات المفتاحية: المعوقات؛ تدقيق الحسابات؛ معايير التدقيق الجزائرية؛ أدلة الإثبات؛ مدققي الحسابات.

تصنيفات JEL: M42

Abstract :

The aim of this study is to identify the most important impediments that auditors face in applying the Algerian audit standards for proof evidences, and to provide some of the possible solutions that could reduce them. In order to achieve that, we sought the opinions of a group of auditor's professionals, including accounts governors and accounting experts. The study found that there are several impediments that prevent the implementation of all the procedures stipulated in the Algerian auditing standards for proof evidences, which varied between impediments concerning legislation related to the profession of auditing in Algeria; impediments concerning The economic environment for Algerian enterprises; impediments specific to professionals; The standards themselves are hampered.

Key words: impediments; audit; Algerian auditing standard; proof evidence; auditors.

JEL classification codes: M42.

1. مقدمة:

اكتست مهنة تدقيق الحسابات مكانة هامة في بيئة المال والأعمال نظرا لأهميتها الكبيرة في إضفاء الموثوقية على المحتوى الإعلامي للكشوف المالية وخدمتها لكافة الأعوان الاقتصاديين كل حسب حاجته، ومهنة تدقيق الحسابات كغيرها من المهن لها هيئات تُشرف عليها وكذا معايير يستند إليها ممارسو المهنة في أداء مهامهم بصفة موضوعية:

في سبيل تطوير مهنة تدقيق الحسابات وتحسين عمل المدقق المحاسبي في الجزائر لجأت الهيئات المشرفة على المهنة إلى إصدار عدد من المعايير تحت اسم معايير التدقيق الجزائرية تمثلت في 16 معيار بداية من سنة 2016 إلى هذا التاريخ، والملاحظ على هذه المعايير أن أغلبيتها يتعلق بالعمل الميداني وتخص أدلة الإثبات إذ بلغ عددها 10 معايير؛ ونظرا لحدثة إصدار هذه المعايير مع إلزامية تطبيقها وعدم تحيين و مراجعة المعايير الصادرة كما هو الشأن بالنسبة لمعايير التدقيق الدولية فإن المدقق المحاسبي في الجزائر سيواجه معوقات في تطبيقها. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق ذكره، سيتم معالجة جزء من المعايير الصادرة والخاصة بأدلة الإثبات من خلال طرح الإشكالية الآتية:

ما هي المعوقات التي يواجهها مدققي الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟.

يتفرع عن التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل تم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة الخاصة بأدلة الإثبات؟.
- هل توجد صعوبات تحول دون تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟.
- هل توجد حلول تساهم في حل هذه المعوقات؟.

فروض الدراسة:

- يعمل ممارسي مهنة التدقيق على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- يواجه مدقق الحسابات في الجزائر صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الكشف عن أبرز المعوقات التي يواجهها مدققي الحسابات في الجزائر في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، وتقديم بعض الحلول والتوصيات الممكنة التي تساهم في تقليصها.

أهداف الدراسة:

- التعرف على واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- إبراز أهم معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛

- تقديم الحلول والتوصيات المناسبة لمعالجة هذه المعوقات.

منهج الدراسة :

للإجابة على الأسئلة المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، ففي الجانب النظري لهذه الدراسة اعتمدنا على الوثائق والمستندات المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية ومهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، أما في الجانب الميداني فقد تم الاعتماد على المقابلة بإجراء حوار مباشر مع مجموعة من المهنيين- محافضي الحسابات وخبراء محاسبين- متمركزين بولاية سطيف كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات من الميدان وتحليلها.

حدود الدراسة :

تمثلت حدود الدراسة في:

- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للدراسة في مكاتب محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين المتمركزين بولاية سطيف:

- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمنية للدراسة بداية من شهر مارس 2021 إلى غاية شهر جوان 2021. تقسيمات الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور رئيسية، هي:

- نبذة عن معايير التدقيق الجزائرية:

- أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية:

- دراسة ميدانية.

2. نبذة عن معايير التدقيق الجزائرية

سننتقل إلى تقديم مفاهيم حول معايير تدقيق الحسابات، وكذا الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق

الحسابات في الجزائر، أهمية وألية إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

1.2 مفهوم معايير التدقيق:

توجد عدة مفاهيم لمعايير التدقيق إلا أنها تصب في معنى واحد فهي عبارة عن دليل أو مرشد قانوني

يستند إليه مدقق الحسابات في أداء مهمته، حيث تمتاز بخصائص عدة كالتركيز في تفصيلات إجراءات العمل

الميداني، وكذا المرونة. (نورالدين، 2015، صفحة 21)

كما نجد مفهوم آخر لمعايير التدقيق المحاسبي وفقا لـ ألفين إيرنز وجيمس لوبك فلقد اعتبرها على

أنها إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي

تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الحياد ومتطلبات التقرير وأدلة التدقيق (لوبك، 2002، صفحة 40).

ويمكن تعريف معايير التدقيق الجزائرية على أنها المرجعية الأساسية والموحدة لجميع مدققي الحسابات في الجزائر، إذ تسعى إلى تقديم إطار عام لمهنة التدقيق المحاسبي بداية من قبول المهمة إلى غاية إصدار التقرير النهائي.

2.2 الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية

يعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية من صلاحية المجلس الوطني للمحاسبة تحت إشراف وزارة المالية وفقا للمادة 04، 05 من القانون 01-10 المؤرخ في 10 جوان 2010 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والتي أشارت إلى أن مهامه تتمثل في الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهتمين المحاسبية عن طريق لجان متساوية الأعضاء على مستوى المجلس والمتمثلة في: لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية. (المجلس الوطني للمحاسبة، القانون 01-10، 2010)

3.2 آلية إصدار معايير التدقيق الجزائرية

قبل التطرق إلى الآلية التي تم الاعتماد عليها في إصدار معايير التدقيق الجزائرية نشير إلى التشريعات التي أسست الأرضية لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وفي هذا الصدد يعتبر القانون 01-10 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد القانون الأول الذي أعطى لتدقيق مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تنظيما رسميا واضحا، وقد أشار هذا القانون إلى أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية يقع على عاتق لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.

من خلال اطلاعنا على إصدارات المجلس الوطني لمعايير التدقيق الجزائرية ومقارنتها بنظيرتها من معايير التدقيق الدولية لاحظنا وجود توافق كبير بينهما؛ وبالتالي يمكننا القول أن صيغة إعداد معايير التدقيق الجزائرية اعتمدت بشكل كبير على معايير التدقيق الدولية.

4.2 أهمية معايير التدقيق الجزائرية

من خلال الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية الصادرة اتضح لنا أن أهميتها تتمثل في ما يأتي:

- توفير مرجعية قانونية موحدة لجميع المهنيين في الجزائر؛
- تقليل التفاوت بين تقارير مدققي الحسابات في الجزائر من خلال إنتاج تقارير الموضوعية؛
- رفع جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر ومنه تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير؛
- تحديد مسؤوليات مدققي الحسابات وإدارة الشركة محل التدقيق أو القائمين على حوكمتها؛
- تقديم تقنيات وإجراءات مختلفة يمكن الاعتماد عليها في مختلف مراحل عملية التدقيق؛
- إعطاء مكانة لمهنة التدقيق المحاسبي في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

5.2 إصدارات معايير التدقيق الجزائرية

بلغ عدد معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها بداية من سنة 2016 إلى غاية يومنا هذا 16 معيار تدقيق جزائري في شكل أربع مقررات، وفقا لما يأتي:

- المقرر الأول رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 والمتضمن لأربعة معايير (المعيار رقم 210، المعيار رقم 505، المعيار رقم 560، المعيار رقم 580)؛
 - المقرر الثاني رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، والمتضمن لأربعة معايير (المعيار رقم 300، المعيار رقم 500، المعيار رقم 510، المعيار رقم 700)؛
 - المقرر الثالث: رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمتضمن لأربعة معايير (المعيار رقم 520، المعيار رقم 570، المعيار رقم 610، المعيار رقم 620)؛
 - المقرر الرابع: رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 والمتضمن لأربعة معايير (المعيار رقم 230، المعيار رقم 501، المعيار رقم 530، المعيار رقم 540).
- والجدول الآتي يلخص المعايير الصادرة:

الجدول رقم (1): معايير التدقيق الجزائرية

رقم المعيار	اسم المعيار ومجال تطبيقه
210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق: "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق مع الإدارة للاتفاق مع الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق".
505	التأكيدات الخارجية: "يعالج هذا المعيار استعمال المدقق للتأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة".
560	الأحداث اللاحقة: "يعالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية"
580	"التصريحات الكتابية": "يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية"
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية: "يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية"
500	العناصر المقنعة: "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر المقنعة"
510	مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية": "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية".
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية: "يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية".
520	الإجراءات التحليلية: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها".
570	استمرارية الاستغلال: "يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية".
610	استخدام أعمال المدققين الداخليين: "يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي".
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق: "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة استعانتة بخبير".
230	وثائق التدقيق: "يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية".
501	العناصر المقنعة اعتبارات خاصة: "يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة".
530	السبر في التدقيق: "يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار العينات".
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية".

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على موقع المجلس الوطني للمحاسبة (تشريع على الخط، 2021)

يوضح الجدول أعلاه معايير التدقيق الجزائرية الصادرة بداية من سنة 2016 إلى غاية يومنا هذا حيث

تم تخصيص لكل معيار رقم، واسم وكذا مجال تطبيق خاص به، وقد تنوعت المعايير الصادرة إلى حد الآن إلى معايير تنتمي إلى معايير تحديد المسؤوليات ومعايير إعداد التقرير وكذا معايير تتعلق بأدلة الإثبات.

3. أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية

سنتطرق في هذا المحور إلى أهم النقاط الخاصة بأدلة الإثبات من: تعريف وخصائص أدلة الإثبات: أنواع وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائري؛ وكذا عرض لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

1.3 تعريف أدلة الإثبات

يسعى مدقق الحسابات من خلال تنفيذ مهمته إلى تقديم رأي في محايد على صحة وعدالة الكشوف المالية المعروضة أمامه من خلال تركيزه على جمع أكبر عدد ممكن من الأدلة تعرف بأدلة الإثبات. تعددت مفاهيم أدلة الإثبات نذكر أبرزها:

وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 500 " العناصر المقنعة " فقد عرف أدلة الإثبات على أنها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه تقريره". (المجلس الوطني للمحاسبة، معيار التدقيق الجزائري رقم 500، 2016)

كما يقصد بأدلة الإثبات في التدقيق أيضا على أنها كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية تساعده في إبداء رأيه، ولذلك يتوجب على المدقق جمع أكبر عدد من أدلة وقرائن التدقيق الكافية والمناسبة حتى يستطيع الوصول إلى استنتاجات معقولة لبيني عليها رأيه. (الشحنة، 2015، صفحة 171)

يمكن القول بأن أدلة الإثبات هي كل ما جمعه المدقق من بيانات ومعلومات من خلال أداء مهامه والتي من شأنها أن تؤدي إلى ترشيد رأيه حول صحة الكشوف المالية المعروضة أمامه.

2.3 خصائص أدلة الإثبات

أكد معيار التدقيق الجزائري رقم 500 'العناصر المقنعة' على ضرورة وجود خاصيتين أساسيتين في أدلة التدقيق وهما خاصية الكفاية وخاصية الملائمة.

1.2.3 الكفاية

ينظر إلى خاصية الكفاية في التدقيق على أساس الكم أي عدد الأدلة التي تحصل عليها المدقق المحاسبي من خلال عمله، ويجب أن تكون الأدلة المجمعّة كافية ومناسبة لتدعيم رأيه وفق ما أوضحتها الفقرة رقم 6 من معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة". (المجلس الوطني للمحاسبة، معيار التدقيق الجزائري رقم 500، 2016)

2.2.3 الملائمة

طبقا للفقرة رقم 7 من معيار التدقيق الجزائري رقم 500 'العناصر المقنعة' فقد أكد على أن خاصية الملائمة تتوقف على نوعية المصادر المجمعّة أي على مصداقيتها ودلائلها. إذ أن الحكم على الدليل المتحصل عليه

أنه ملائم لابد أن تتوفر فيه شروط مجموعة كمصدر العنصر (داخلي أو خارجي): الدقة؛ الشمولية؛ التوقيت الظروف التي تم فيها الحصول على الأدلة؛ الطريقة التي تم بها الحصول على الأدلة.

3.3 أنواع وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية

نصت معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مجموعة من الإجراءات التي يمكن الاعتماد

عليها من طرف مدقي الحسابات للحصول على أدلة الإثبات، تتمثل فيما يأتي: (تشريع على الخط، 2021)

- التأكيدات الخارجية: بنوعها الايجابية والسلبية وفقا لما نص عليه المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية": إذ اعتبرها المعيار وسيلة هامة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية:

- التصريحات الكتابية: تتمثل في كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية كونها تعتبر عنصرا مقنعا، وفقا لنص معيار التدقيق الجزائري رقم 580 "التصريحات الكتابية":

- الفحص المستندي: يشمل الفحص فحص السجلات أو الوثائق والدفاتر المحاسبية، سواء كانت داخلية أو خارجية، في الشكل الورقي أو أي شكل آخر؛

- الفحص المادي: يتضمن الفحص المادي تفتيش الأصول العينية والتأكد الفعلي من وجودها:

- الملاحظة المادية: وتتمثل في مراقبة المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون في عمليات الجرد مثلا وفق نص المعيار 501 – أدلة التدقيق اعتبارات خاصة -:

- إعادة الحساب أو المراقبة المحاسبية: تتضمن إعادة الحساب التحقق من دقة الحساب للمستندات الأصلية وللسجلات المحاسبية، أو إجراء حسابات مستقلة، ويكون ذلك يدويا أو إلكترونيا؛

- إعادة التنفيذ: إعادة تنفيذ التي الإجراءات من طرف مدقق الحسابات داخل الكيان كجزء لا يتجزأ عن المراقبة الداخلية؛

- الإجراءات التحليلية: تتمثل في التقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية وفق ما ينص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520، حيث يمكن تطبيقها في جميع مراحل

عملية التدقيق؛

- مجموعة الإجراءات التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 510 " مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية والتي تهدف إلى تمكين المدقق من جمع أدلة مقنعة كافية ومناسبة تؤكد له بان نقل الأرصدة من

سنة مالية سابقة قد تم بشكل صحيح وأن أي تغير طرأ على طرق نقل الأرصدة قد تم معالجته وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به؛

- مجموعة الإجراءات التي نص عليها معيار تدقيق التدقيق الجزائري رقم 540 حول التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة بالمعيار؛

- مجموعة الإجراءات التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 570 – استمرارية الاستغلال- والتي تمكن المدقق من تحديد الأدلة التي يمكن أن يستند إليها في حكمه عن مدى إمكانية استمرار نشاط المؤسسة

مستقبلاً:

- السبر في التدقيق وفقاً لنص معيار التدقيق الجزائري رقم 530 من خلال استخدام الأساليب الإحصائية وغير الإحصائية لتحديد واختيار عينة التدقيق، حيث تعتبر هذه الإجراءات أداة تقنية يسعى من خلالها المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

4.3 معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على أربع دفعات وفقاً للمقررات الأربع وقد بلغ عددها إلى غاية يومنا هذا 10 معايير، والجدول الآتي يبين ذلك.

الجدول رقم (2): معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

رقم المعيار	تاريخ إصدار المعيار	اسم المعيار ومجال تطبيقه
505	المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04	التأكيدات الخارجية: "يعالج هذا المعيار استعمال المدقق للتأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة"
560		الأحداث اللاحقة: "يعالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية"
580		التصريحات الكتابية: "يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية"
500	لمقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	العناصر المقنعة: "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر المقنعة"
510		مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية": "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية."
520	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	الإجراءات التحليلية: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها."
570		استمرارية الاستغلال: "يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية."
501	المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24	العناصر المقنعة اعتبارات خاصة: "يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة."
530		السبر في التدقيق: "يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار العينات."
540		تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية."

المصدر: من إعداد الباحثين .

يوضح الجدول أعلاه معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات وقد تم الاعتماد في تصنيفها على

التصنيف الذي جاءت به معايير التدقيق الدولية كونها تتوافق بشكل كبير مع المعايير الجزائرية، وقد تم إصدارها

في عدة مقررات كما يوضح الجدول حيث بلغ عددها 10 معايير .

4. الدراسة الميدانية

نهدف من خلال إجراء الدراسة الميدانية إلى التعرف على معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات من خلال إتباع منهجية محددة والاستعانة بمجموعة من الأدوات العلمية التي تمكننا من الوصول إلى تحقيق الهدف.

1.4 منهجية الدراسة

تم الاعتماد على أسلوب المقابلة المباشرة (زرزواتي، 2012، صفحة 200) كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات من الميدان مع مجموعة من الخبراء ومحافظي الحسابات وكذا مساعديهم على مستوى ولاية سطيف؛ تتضمن مجموعة من الأسئلة و مناقشة حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات باعتبارها معايير عمل ميداني وذات أهمية بالغة بالنسبة للمدقق. إذ تم تقسيم المقابلة إلى محورين رئيسيين:

- المحور الأول:تضمن ثلاثة أسئلة رئيسية تتعلق بالاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛ التكوين؛ التطبيق.

- المحور الثاني: تضمن سؤالين،السؤال الأول حول معوقات تطبيق كل معيار من معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛أما السؤال الثاني حول المعوقات في البيئة العامة للتدقيق المحاسبي في الجزائر التي يمكن لها أن تؤثر على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

1.1.4 مجتمع الدراسة: يتمثل في مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يتركزون على مستوى ولاية سطيف-الجزائر- حيث بلغ عدد محافظي الحسابات 07 محافظ حسابات؛ 04 خبراء محاسبين؛ 03 مساعد محافظ حسابات .

2.1.4 أداة الدراسة الميدانية: تتمثل الأداة في المقابلة المباشرة بالتحاور المباشر مع أفراد مجموعة الدراسة.

2.4 معالجة نتائج المقابلة:

سنعالج النتائج المتحصل عليها والمتمثلة في إجابات أفراد المجموعة كما يأتي:

1.2.4 محاور المقابلة:

1.1.2.4 المحور الأول: تضمن ثلاثة أسئلة رئيسية تتعلق بالاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية؛ التكوين؛ التطبيق.

- السؤال الأول: هل اطلعتم على مضمون معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟.

أجمعت إجابات أفراد المجموعة على هذا السؤال بأنهم مطلعين على مضمون معايير التدقيق الجزائرية الصادرة؛ إذ لا بد من الاطلاع على كل تشريع جديد خاص بالمهنة كون أن -محافظ الحسابات والخبير المحاسبي - يتحمل مسؤولية شخصية؛ أيضا لا بد أن يشير في تقريره على أنه تم تنفيذ مهمته وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والتشريعات الخاصة بالمهنة.

- السؤال الثاني: هل تلقيتم دورات تكوينية تتعلق بكيفيات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟. أكدت إجابات أفراد مجموعة الدراسة على أن الدورات التكوينية قليلة جدا وليست بالعدد الكافي التي تتطلبها المهنة.

- السؤال الثالث: هل هناك التزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟. من خلال المناقشة مع أفراد مجموعة الدراسة تبين لنا أنه هناك التزام متوسط -غير كلي- في تنفيذ الإجراءات التي تنص عليها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛ كون أن بعض الإجراءات لا تتماشى مع بيئة التدقيق الجزائرية وتتطلب التنسيق بين مختلف الأعوان الاقتصاديين لتطبيقها؛ كذلك وجود عدة معوقات سنتطرق إليها في المحور الثاني.

2.1.2.4 المحور الثاني: معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

- السؤال الأول: ما هي أبرز المعوقات التي تواجهونها في جمع أدلة الإثبات وفقا ما تنص عليه معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟.

تم تقسيم هذا السؤال إلى عدة أسئلة فرعية حسب كل نوع من أدلة الإثبات:

- ما هي أبرز المعوقات في تنفيذ الإجراءات المتعلقة بالتأكدات الخارجية لجمع أدلة الإثبات وفقا لنص معيار التدقيق الجزائري رقم 505 ؟

تعتبر التأكدات الخارجية وسيلة هامة في جمع أدلة الإثبات بالنسبة للمدقق إلا أنه في بعض الحالات لا يكون تجاوب من قبل الفئة المستهدفة سواء بعدم الرد على طلب التأكيد أو الرد غير الكافي؛ كذلك بعض الصعوبات التي تتعلق بمصداقية التأكدات التي تتخذ الشكل الالكتروني؛ مما يستدعي القيام بإجراءات أخرى بديلة.

- ما هي أبرز المعوقات في تطبيق الإجراءات التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم "520 المتعلق بالإجراءات التحليلية؟.

توجد معوقات في تطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة -كالانحدار والسلاسل الزمنية وغيرها- كونها تتطلب تكويننا نوعيا ووقتا وكذا برامج متطورة لتنفيذها؛ وكذا عدم وجود مؤشرات مالية عن القطاع التي تنشط فيه المؤسسة محل التدقيق؛ إذ يكفي مدقق الحسابات بتطبيق بعض إجراءات المراجعة التحليلية غير الكمية كالاطلاع على القوانين التي تخضع لها المؤسسة أو الاتصال بالمدقق الداخلي أو المدقق السابق وكذا تطبيق الإجراءات التحليلية البسيطة كالنسب المالية والمقارنات.

- ما هي أبرز المعوقات في تطبيق الإجراءات لجمع أدلة الإثبات لتقييم استمرارية الاستغلال وفقا لنص معيار التدقيق الجزائري رقم "570" استمرارية الاستغلال"؟.

تتمثل معوقات جمع أدلة الإثبات لتقييم استمرارية استغلال المؤسسة في تحديد بعض المؤشرات والتهديدات الخارجية التي يمكن أن تمس المؤسسة مستقبلا وهذا ناتج عن عدم وجود معلومات كافية عن

المنافسين الذين ينشطون في القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة؛ وكذا قاعدة البيانات عن القطاع التي تنشط فيه المؤسسة للتأكد من استمراريتها؛ وتبقى مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها على عاتق الإدارة كون أن النظام المحاسبي المالي يفرض بشكل ضمني استخدام فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، وأنه في حالة عدم وجود ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال لا يمكن أن يعتبر كضمان لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله.

- ما هي أبرز المعوقات في تطبيق الإجراءات لجمع أدلة الإثبات من خلال السبر في التدقيق وفقا لنص معيار التدقيق الجزائري 530؟.

يتم الاعتماد في كثير من الحالات على المنهج غير الإحصائي في اختيار العينة استنادا على الحكم المهني والخبرة المهنية للمدقق المحاسبي؛ ونادرا ما يتم استخدام المنهج الإحصائي نظرا لصعوبة تطبيقه إذ لا بد من تكوين نوعي في مجال الإحصاء الرياضي لتطبيقها؛ كما تتطلب وقتا وتكلفة؛ كما أن معيار التدقيق الجزائري رقم 530 السبر في التدقيق لم يقدم دليلا أو نموذجا لكيفيات تطبيق المنهج الإحصائي.

- ما هي أبرز المعوقات في تطبيق الإجراءات لجمع أدلة الإثبات من خلال التصريحات الكتابية وفقا لنص معيار التدقيق الجزائري رقم 580؟.

ينص معيار التدقيق الجزائري رقم 580 - التصريحات الكتابية - على إلزامية تقديم الإدارة بتصريحات كتابية للمدقق تبين فيها مسؤوليتها في إعداد الكشوف المالية وفقا لرسالة المهمة كما حددها معيار التدقيق الجزائري رقم 210 " أحكام مهمة التدقيق "؛ لكن في بعض الحالات لا يكون هناك تجاوب من طرف الإدارة أو القائمين على حوكمتها بتقديم تصريحات كتابية؛ مما تطلب القيام بإجراءات تدقيق إضافية.

- ما هي أبرز المعوقات في تطبيق الإجراءات للحصول على أدلة الإثبات من خلال الجرد المادي؛ الفحص المستندي؛ الملاحظة المادية؛ وإعادة التنفيذ؟

في ما يخص الإجراءات الخاصة بالجرد المادي، والفحص المستندي؛ الملاحظة المادية وإعادة التنفيذ فلا توجد معوقات بارزة في تطبيقها إذ تعتمد بشكل كبير على خبرة المدقق وكذا مساعديه والموارد المهنية لذلك.

- السؤال الثاني: هل هناك معوقات في البيئة العامة للتدقيق المحاسبي في الجزائر التي يمكن لها أن تؤثر على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟ :

نعم هناك عدة معوقات تخص بيئة التدقيق الجزائرية والتي تساهم في عدم تطبيق الإجراءات المنصوص عليها في معايير التدقيق الجزائرية يمكن ذكر منها:

• معوقات تتعلق بالتشريع الخاص بالمهنة

باعتبار أن مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تستند إلى مجموعة من القوانين أبرزها القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إلا أن هناك فراغ في التشريعات التي تعطي المهنة نظام وبنية أساسية لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بشكل سهل ومن بين العراقيل التي تندرج ضمن

هذا الشأن نجد:

- عدم وجود نظام قانوني متكامل للمهنة وبطء كبير في إصدار التشريعات المتعلقة بالمهنة مما يترك شغور وفراغ قانوني كبير بالنسبة لمدقق الحسابات؛
- عدم إشراك المهنيين في سن التشريعات المتعلقة بالمهنة، وبالتالي التعارض بين القوانين الصادرة وبيئة التطبيق؛
- عدم وجود نصوص قانونية واضحة تعطي للمدقق الحماية القانونية؛
- عدم وجود نص قانوني يحدد جدول أتعاب موحد بين المهنيين مما يشكل ممارسة غير شريفة وبالتالي التأثير بالسلب على عمل المدقق؛
- امتداد عراقيل ومعوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى مهنة تدقيق الحسابات، باعتبار أن مهمة التدقيق تستند بصفة كلية إلى مخرجات النظام المحاسبي المالي؛
- تأثير النظام الجبائي على كيفية إعداد الكشوف المالية حيث يتم تغليب الجانب الجبائي في إعداد الكشوف المالية أكثر من الجانب المحاسبي مما يؤثر على المحتوى الإعلامي للكشوف المالية وبالتالي التأثير بشكل كبير على تطبيق الإجراءات المتعلقة بتدقيق الحسابات؛
- مشكلة الغش والتهرب الضريبي يشكل عائقا كبيرا في معرفة الوزن الحقيقي للمؤسسة؛
- عدم وجود نصوص قانونية أو عقوبات تردع المخالفين حول عدم تطبيق التشريع القانوني وعدم الالتزام بمعايير المهنة.

● معوقات مهنية:

تتمثل المعوقات المتعلقة بالمهنيين في ما يأتي:

- تكوين محافظي الحسابات في ما يخص تطبيق بعض الإجراءات التي نصت عليها معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات والتي تعتمد على تطبيق التقنيات الإحصائية والرياضية واستخدام البرامج المخصصة؛
- قلة التواصل بين المهنيين لتبادل الخبرات؛
- المنافسة بين المهنيين مما يؤثر على جودة الخدمات المقدمة؛ خاصة بما يتعلق بالأتعاب نظير الخدمة المقدمة؛
- عدم فتح الاعتماد منذ سنة 2010 إلى يومنا هذا، مما يؤثر بشكل كبير على مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال النقص في المورد البشري المؤهل؛
- عدم فتح المجال أمام المتخرجين الجدد من الجامعات من ذوى الاختصاص ومنحهم فرصة التعلم في مكاتب المحاسبة والتدقيق مما يشكل يؤثر بالسلب على المهنة مستقبليا؛
- تتطلب الإجراءات التي تنص عليها المعايير التدقيق الجزائية وقتا وتكلفة كبيرة؛

- النقص الكبير في المؤلفات والدراسات التطبيقية التي تتعلق بمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر؛
- عراقيل تخص الصيغة المعتمدة في إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية؛
- طبقا للصيغة التي تم الاعتماد عليها في إصدار معايير التدقيق الجزائرية هي التبني شبه الكامل لمعايير التدقيق الدولية فإنها لم تأخذ بالبيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- عدم الأخذ بأراء المهنيين في ما يخص كفاءات إصدار معايير التدقيق الجزائرية،
- طريقة عرض معايير التدقيق الجزائرية على شكل محتوى نثري وبالتالي فإنه من المستحسن أن تصدر على شكل إجراءات تنفيذية على حسب كل مرحلة من مراحل التدقيق؛
- الغموض في بعض الإجراءات التي تنص عليها المعايير وعدم وجود نماذج تطبيقية؛
- تعقد الإجراءات وكثرتها تجعل من المدقق يختار الإجراءات الأكثر أهمية لتطبيقها فقط دون تطبيق الإجراءات الأخرى؛
- حداثة إلزامية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية إذ أن أول إصدار لها كان سنة 2016 وبالتالي فهمها والمواكبة معها يتطلب وقتا؛
- أشارت بعض معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات إلى تطبيق الأساليب الإحصائية كمييار السبر في التدقيق وكذا الإجراءات التحليلية إلا أنه لا يوجد دليل تفصيلي يحدد كفاءات تطبيق هذه الإجراءات والاكتفاء فقط بذكرها.

• معوقات ترتبط بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

- تتمثل العراقيل المتعلقة ببيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ما يأتي:
- يغلب على بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الطابع العائلي حتى وان اتخذت في شكلها القانوني أنها ذات طابع مالي، وبالتالي تقرير مدقق الحسابات لا يشكل بالنسبة لهم سوى أنه التزام قانوني كون أن علاقتهم غير مبنية على الأساس المالي وبالتالي فهم لا يطالبون بمحتوى أعمال المدقق مما يترك للمدقق أحيانا المجال لعدم تطبيق كافة الإجراءات التي تنص عليها المعايير؛
- صغر حجم المؤسسات الاقتصادية والمعرفة التامة من قبل المدقق لوضعيتها وبالتالي فإن البحث عن أدلة الإثبات لا يتطلب القيام بكامل الإجراءات التي تنص عليها معايير التدقيق الجزائرية؛
- مشكلة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إذ لا تتضمن الشروط التي يمكن تطبيق الإجراءات الكلية التي تنص عليها المعايير، كونها لا تمثل فيها شرط نظرية الوكالة أي أنها مؤسسات عائلية؛ تتميز بعمليات مالية تقليدية غير معقدة ومحاسبة بسيطة وكذا محدودية المنتجات كأن تنتج المؤسسة منتج أو منتجين فقط؛ الإدارة تنحصر في شخص واحد فقط وبالتالي كافة القرارات تصدر من جهة واحدة أي عدم التعقيد في الهيكل التنظيمي؛
- ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

- عدم إدراك الأهمية والأهداف المرجوة من التدقيق المحاسبي من قبل الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة محل التدقيق والاعتقاد السائد على أنها التزام قانوني فقط؛
- قلة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة، وكذا عدم وجود بورصة فعالة في الجزائر.

5. خاتمة

تطرقنا من خلال هذه الدراسة في جانبها النظري إلى معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، تعرفنا على ماهية معايير التدقيق الجزائرية وكذا أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها وفقا لما تنص عليه معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛ أما الدراسة الميدانية فهدفنا من خلالها إلى التعرف على المعوقات التي يواجهها مدققى الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات .

توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي تثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص أنه يعمل ممارسي مهنة التدقيق على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛ كما توصلنا أيضا إلى مجموعة من النتائج التي تثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على أنه يواجه مدققى الحسابات في الجزائر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

استنادا إلى النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية، يمكن تقديم مجموعة من الحلول للمساهمة في تجنب هذه المعوقات، منها ما يأتي:

- العمل على بناء نظام تشريعي متكامل يشارك فيه الأكاديميين والمهنيين؛
- العمل على إنشاء هيئات مرافقة ومراقبة في كل ولاية لمراقبة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وشروط المهنة والابتعاد عن المركزية، مع تقديم إرشادات حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛
- إنشاء لجان أو خلايا استماع لأراء المهنيين وانشغالهم من طرف الهيئات المشرفة على المهنة؛
- إنشاء منصة رقمية وطنية لنشر تقارير محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر باللغة العربية وباللغتين الفرنسية والانجليزية؛
- إعادة النظر حول انتماء مدققى الحسابات إلى وزارة المالية مع دراسة إمكانية تحويل إبتاعهم لوزارة العدل مما يدعم استقلاليتهم؛
- تحديد مدة العهدة بثلاث سنوات وتجديدها يكون وفق شروط محددة؛
- إصدار قوانين واضحة حول كفاءات الانتماء إلى سلك المدققين المحاسبين الشأن الذي يقلل من المنافسة غير الشريفة من غير المعتمدين؛
- تحديد جدول أتعاب موحد بين المهنيين؛
- إعادة صياغة بعض المعايير وإصدارها على شكل تعليمات مع تقديم نموذج تطبيقي لها؛
- التكوين المستمر لمدققى الحسابات خاصة في الجانب الالكتروني والإحصائي والرياضي؛
- تقديم تحفيزات للمؤسسات الاقتصادية في سبيل تفعيل نظم الرقابة الداخلية الخاصة بها؛

- تفعيل دور البورصة في الطلب على تقارير محافظي الحسابات؛
- العمل على إصدار معايير خاصة بالبيئة الاقتصادية الجزائرية وخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

5. قائمة المراجع:

- أحمد قايد، نور الدين، (2015)، التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن.
- لوبك، جيمس، أريز، أليفن، تر: محمد محمد عبد القادر الديسطي، (2002)، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- رزق، أبو الشحنة، (2015)، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الأردن.
- زرواتي، رشيد، (2012)، تدريبات على منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والإنسانية، زعاياش للطباعة والنشر، الجزائر.
- القانون 01-10 المؤرخ في 10 جوان 2010 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المجلس الوطني للمحاسبة، (2021)، تشريع على الخط، .

<http://www.cnc.dz/reglement.asp> consulte le (10/03/2021)

6. ملاحق

الجدول رقم (1): أسئلة المقابلة المعتمدة في الدراسة الميدانية.

الرقم	السؤال
01	هل اطلعت على مضمون معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟
02	هل تلقيت دورات تكوينية تتعلق بـ <u>يكفيبات</u> تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟
03	هل هناك التزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟
04	ما هي أبرز المعوقات في تنفيذ الإجراءات المتعلقة بالتأكدات الخارجية لجمع أدلة الإثبات وفقا لنص معيار التدقيق الجزائري رقم 505 ؟
05	ما هي أبرز المعوقات في تطبيق الإجراءات التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم "520 المتعلق بالإجراءات التحليلية؟
06	ما هي أبرز المعوقات في تطبيق الإجراءات لجمع أدلة الإثبات لتقييم استمرارية الاستغلال وفقا لنص معيار التدقيق الجزائري رقم "570" استمرارية الاستغلال" ؟
07	ما هي أبرز المعوقات في تطبيق الإجراءات لجمع أدلة الإثبات من خلال السير في التدقيق وفقا لنص معيار التدقيق الجزائري 530؟
08	ما هي أبرز المعوقات في تطبيق الإجراءات لجمع أدلة الإثبات من خلال التصريحات الكتابية وفقا لنص معيار التدقيق الجزائري رقم 580؟
09	ما هي أبرز المعوقات في تطبيق الإجراءات للحصول على أدلة الإثبات من خلال الجرد المادي؛ الفحص <u>المستندي</u> ؛ الملاحظة المادية؛ وإعادة التنفيذ؟
10	هل هناك معوقات في البيئة العامة للتدقيق المحاسبي في الجزائر التي يمكن لها أن تؤثر على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟