

دور "السبر في التدقيق" في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية

أشواق بن طيولة<sup>1\*</sup>، هلة ليليا<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مخبر ECOFIMA، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة (الجزائر)، a.benteboula@univ-skikda.dz

<sup>2</sup> مخبر ECOFIMA، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة (الجزائر)، L.hella@univ-skikda.dz\_

\* أشواق بن طيولة

تاريخ النشر: 2022/12/31

تاريخ القبول: 2022/12/28

تاريخ الاستلام: 2022/11/18

**ملخص:**

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واحدة من تقنيات التدقيق الحديثة، ومعرفة أهمية تطبيق أسلوب العينات الإحصائية، وأثره على جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لدراسة أهم الجوانب النظرية للموضوع محل الدراسة. وقد خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن تطبيق أسلوب السبر في التدقيق يلعب دورا جوهريا في تحسين ورفع جودة القوائم المالية، وذلك من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وإعطائها أكثر مصداقية وشفافية وقبول لدى الأطراف المستخدمة لها، بأقل جهد ووقت وتكلفة.

**الكلمات المفتاحية:** السبر، معايير التدقيق الجزائرية، العينة، جودة المعلومة المحاسبية.

**تصنيف (JEL):** M40، M41، M42

**The Role of "Audit Sounding" in Improving the Quality of Accounting Information Included in Financial Statements**

Achwaq Benteboula <sup>1\*</sup>, Lilya Hella <sup>2</sup>

<sup>1</sup> ECOFIMA Laboratory, University of 20 august 1955 Skikda (Algeria), a.benteboula@univ-skikda.dz

<sup>2</sup> ECOFIMA Laboratory, University of 20 august 1955 Skikda (Algeria), L.hella@univ-skikda.dz

\* Achwaq Benteboula

*Received: 18/11/2022*

*Accepted: 28/12/2022*

*Published: 31/12/2022*

**Abstract:**

This study aims to shed light on one of the modern auditing techniques and determine the importance of applying the statistical sampling method and its impact on the quality of accounting information included in the financial statements. The study concluded that the application of the sounding method in auditing plays a fundamental role in improving the quality of financial statements by enhancing the quality of the qualitative characteristics of accounting information, and supporting their credibility, transparency, and acceptance by the users, with the least effort, time, and cost.

**Keywords:** Audit sounding, Algerian auditing standards, Sample, Quality of accounting information.

**JEL classification:** M40, M41, M42.

## 1. مقدمة

تعتبر معايير التدقيق بمثابة المبادئ العامة التي تحكم مهنة تدقيق الحسابات، والتي يسترشد بها المدقق لأداء مهامه ويتأكد من خلالها من قيامه باستخدام الإجراءات المناسبة و التي يراها ضرورية في جميع مراحل عمله بدأ من الاتفاق مع الإدارة أو مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول مهام تدقيق الكشوفات المالية إلى غاية إعداد تقريره. و باعتبار المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وسيلة للتسيير يتطلب ذلك أن تتميز بالمصداقية و الصحة و تعبيرها العادل عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة و هذا بالإضافة إلى الملائمة و الموثوقية و التجاوب مع مختلف احتياجات الأطراف المستفيدة منها. فتمتع المعلومة بهاته الخصائص يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، لذلك تبدو الحاجة إلى مهنة التدقيق ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها، و مع ترابطه بكثير من الإجراءات العملية التي أصبحت تثقل كاهل مدققي الحسابات، نتيجة اتساع رقعة المعاملات الاقتصادية، وكبر حجم المنشآت، فرضت على المدقق اللجوء إلى استخدام عينات التدقيق عند جمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية، إذ يعتمد في ذلك على تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات واستخدام المعلومات الناتجة للوصول إلى صورة عامة عن المجتمع بهدف الوصول إلى نتائج سريعة لاتخاذ قرارات معينة، بدلا من إجراء مراجعة شاملة تكون في كثير من الأحيان غير مجدية وعالية التكاليف، دون إهمال الهدف الأساسي لعملية التدقيق، المتمثل في إبداء الرأي المناسب حول صدق وشرعية القوائم المالية، بما يعزز ثقة المستخدمين فيها.

## 1.1. إشكالية الدراسة:

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة، كما يأتي:

ما هو دور معيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السبر في التدقيق" في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية ؟

إن الإجابة عن هذه الإشكالية تتطلب الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو السبر في التدقيق، و ما هي شروطه حسب المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 ؟
- كيف يمكن التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية؟
- ما هو دور معيار التدقيق الجزائري رقم 530 في تحديد جودة المعلومات المحاسبية؟

## 2.1. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في بيان الدور الذي يلعبه معيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السبر في التدقيق"، عند تطبيقه حيث يؤدي إلى توفير الوقت والجهد والتكلفة، وفي نفس الوقت تحسين جودة المعلومة المحاسبية، كونها تمثل موردا هاما لمجتمع الأعمال في عصرنا الحالي، فهي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة، لذا فالتركيز على الرفع من جودة هذه الأخيرة يعد من أهم العوامل المساعدة لنجاح عملية التدقيق، وبالتالي الوصول إلى الرأي المحايد وزيادة مصداقية و شفافية القوائم المالية.

## 3.1. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:

- توجيه المدققين لاستخدام أسلوب العينة، مما يمكنهم من إعطاء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية بمستوى جودة عال وبأقل التكاليف؛
- إبراز الدور الذي يؤديه معيار التدقيق الجزائري رقم 530 في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

#### 4.1. منهجية الدراسة:

من أجل الإجابة عن إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، سيتم إتباع المنهجين الوصفي والتحليلي من خلال الاطلاع على أهم المراجع المتخصصة، المتعلقة بكل من معيار التدقيق الجزائري رقم 530 و جودة المعلومات المحاسبية، إلى جانب تحليل دور السبر في التدقيق و مدى مساهمته في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.

#### 5.1. خطة الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى عدة محاور كما يلي:

- المعالجة المنهجية للدراسة؛
- المحور الأول: ماهية معيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السبر في التدقيق" ؛
- المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية؛
- المحور الثالث: أهمية معيار التدقيق الجزائري "السبر في التدقيق" في رفع جودة المعلومات المحاسبية؛
- الخاتمة.

#### 2. الإطار النظري للدراسة:

##### 1.2. معيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السبر في التدقيق"

جاء المعيار الجزائري 530 "السبر في التدقيق" في إطار استكمال الجزائر مساعيها نحو بناء إطار مرجعي للمهنة، بغية تحسين نوعية التدقيق و الوصول إلى نتائج أفضل، حيث أكد على ضرورة استخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها.

##### 1.1.2. مفاهيم أساسية

برزت عدة تغيرات هامة في ممارسات التدقيق خلال العام 1940 أهمها: التحول من التدقيق التفصيلي أو الشامل للحسابات إلى التدقيق بالعينات أو الاختبار كأساس لإبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية (لطفي، 2009، صفحة 15)، و قد ارتبطت بمجموعة من المفاهيم نذكر منها:

أ. مفهوم السبر

يعرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي "عينات المراجعة بأنها تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100%، من مفردات أرصدة حسابات الموجودة أو مجموعة العمليات، ليتمكن المراجع من الحصول على دليل المراجعة أو مجموعة العمليات، وتقييمه لبعض من خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع" (جمعة، 2009، صفحة 399)

حسب معايير التدقيق الجزائرية "السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100% من عناصر مجتمع إحصائي دال للمراجعة، هو وسيلة توفر للمراجع قاعدة معقولة لاستقراء نتائج حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي، الذي استخرجت منه" (وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، صفحة 3)، و يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين:

- الأخذ العشوائي للعناصر المكونة للعينة؛
  - استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة .
- تعتبر كل طريقة في السبر لا تجمع هاتين الخاصيتين طريقة سبر غير إحصائية.

## ب. مفهوم المجتمع

يعبر عن جميع الوحدات أو العناصر التي تشكل مجتمع الدراسة، وهو المقدار الكلي المستخرج منه العينة، فعلى سبيل المثال يخطط المراجع للتحقق من حسابات العملاء، عن طريق الحصول على مصادقات من هؤلاء العملاء، نظرا لكثرة وتعدد تلك الحسابات فقد يقرر إرسال مصادقات إلى عينة من هؤلاء العملاء (لطفي، 2009، صفحة 17).

## ج. مفهوم العينة

هي جزء من المجتمع الإحصائي ولكن ليس أي جزء، إنه الجزء الذي يمثل المجتمع أحسن تمثيل، و يختلف حجم العينة حسب أهمية الدراسة وحسب الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للقيام بالدراسة، إذ أن الاعتماد على أسلوب العينة منبع في أغلب الدراسات الميدانية، و هذا لاستحالة جمع المعلومات الإحصائية من كل الوحدات التي تشكل المجتمع المدروس أو ما يسمى بالحصر الشامل (جيلالي، 2001، صفحة 5).

### 2.1.2. مجال تطبيق المعيار

- طبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المراجع استخدام السبر في المراجعة لإنجاز إجراءات المراجعة، ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ماء، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر .

- تم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المراجع في إطار تحديد وإنجاز إجراءات المراجعة الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من نتائج معقولة والتي يؤسس عليها رأيه. (وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، صفحة 3)

### 3.1.2. الواجبات المطلوبة

#### أ. حجم العينة وتحديد العناصر الواجب اختبارها

##### - اختيار طريقة أخذ العينة

عند اختيار العينة يجب على المراجع أن يأخذ بالحسبان أهداف إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة وهذا بعد التأكد من أن، المجتمع الإحصائي المعني كامل، ويعتمد التتابع في عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية يجمع كل واحد منها وحدات لأخذ العينة لديها خصائص مماثلة. (وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، صفحة 4)

##### - حجم العينة

يجب على المراجع تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب، ففي المنهج الإحصائي يتم اختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات أخذ العينات فرصة محتملة لكي يتم اختبارها، أما في المنهج الغير إحصائي يقع اختيار العناصر بهدف السبر ضمن حكم المهني. في كل الحالات يجب على المراجع أن يكون موضوعيا في اختياره، كما عليه تأسيس اختياراته التي تقع ضمن حكمه المهني (وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، صفحة 4).

#### ب. وضع إجراءات المراجعة

يجب على المراجع القيام بإجراءات المراجعة التالية (وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، صفحة 4) :

- يجب على المراجع أن يخضع كل عنصر تم أخذه إلى إجراءات تدقيق تتماشى والهدف المنشود؛

- عندما لا يصلح عنصر تم أخذه في الأصل للتحقق من وجود ترخيص بالدفع، يتم أخذ شيك آخر في نفس زمان ومكان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المراجع تماما أنه لا يمثل انحرافا؛

عندما يتعذر على المراجع انجاز إجراءات المراجعة على عنصر تم أخذه أو انجاز إجراءات بديلة ومكيفة، عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات، أو على أنه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل.

### ج. طبيعة وسبب الانحرافات و الإختلالات

يجب على المراجع أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة، فالاختلال المقبول هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المراجع مسبقاً للحصول على الضمان اللائق، أما الانحراف فهو الاختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي، ويقيم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء المراجعة ومختلف ميادين المراجعة الأخرى، فعند تحليل هذه الانحرافات والاختلالات المحددة يستطيع المراجع ملاحظة أن لدى عدد منها خصائص مشتركة مثلاً نوع المعاملة أو الموقع أو خط المنتجات أو فترة زمنية، في مثل هذه الحالات قد يقرر المراجع تحديد جميع العناصر

في المجتمع الإحصائي التي لديها نفس الخصائص وتمديد إجراءات المراجعة على تلك العناصر بالإضافة إلى أنه يمكن أن تكون مثل هذه الانحرافات والاختلالات متعمدة وقد تشير إلى احتمال وجود غش (وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، صفحة 5).

### د. استقراء الاختلالات

في حال المراجعات في التفصيل، يجب على المراجع أن يستقرئ الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع إحصائي، وفي بعض الحالات قد يكون الاستقراء غير كافي لتحديد مبلغ الواجب تسجيله، وعندما يحدث أن يكون الاختلال خطأً عرضي، يمكن إقصاؤه من الاختلالات الواجب استقراؤها على كافة المجتمع الإحصائي (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 448).

### هـ. تقييم نتائج السبر

في حالة مراجعات في التفصيل، فإن الاختلالات المستقرئة بما فيها الاختلال العرضي إن وجد، تشكل للمراجع أحسن تقدير للاختلالات الموجودة في المجتمع الإحصائي، عندما تتجاوز الاختلالات المستقرئة بالإضافة إلى الاختلال العرضي الاختلالات المقبولة، لا يمنح السبر قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية، وكلما اقتربت الاختلالات المستقرئة بما فيها الخطأ العرضي من الاختلال المقبول، كلما كبرت إمكانية أن الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول المحدد مبدئياً، نفس الشيء إذا كان الاختلال المستقرئ أكبر من ذلك المتوقع من طرف المراجع والذي استخدمه لتحديد حجم العينة، يمكن للمراجع أن يخلص إلى وجود مخاطر غير مقبولة في أخذ العينات كون الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال القبول (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 449).

إن أخذ نتائج إجراءات التدقيق الأخرى في الحسبان يساعد على تقييم مخاطرة من الاختلالات الحقيقية في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول، والذي يمكن التقليل منها إذا تم جمع عناصر مقنعة إضافية (وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530، صفحة 5).

يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في المراجعة قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه، أما في حالة العكس إذا خلص المراجع أن السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص يمكن أن (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 449):

- يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها وحول إمكانية وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية؛

- يؤقلم طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات المراجعة الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.

## 2.2. جودة المعلومات المحاسبية

إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، حيث يمكن الاعتماد على التقارير المالية في أخذ القرارات إذا كانت المعلومات الواردة فيها ذات جودة.

### 1.2.2. مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

تعرف الجودة على أنها "إنتاج سلعة أو تقديم خدمة بمستوى عالي تكون قادرة على الوفاء باحتياجات ورغبات العملاء بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم ويتم ذلك بمراعاة المقاييس الموضوعية سلفاً للمنتج" (بكر، 2012، صفحة 4).

في المجال المحاسبي تعرف جودة المعلومات المحاسبية بأنها " تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة" (صالح، 2009، صفحة 32).

كما تعرف أيضا " ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة لكل الأطراف ذوي العلاقة وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية وبما يساعد الإدارة على تحقيق الهدف من استخدامها(الحمداني، 2012، صفحة 12)".

### 2.2.2. خصائص جودة المعلومات المحاسبية

أ. الخصائص الأساسية؛ وتشمل على خاصيتين وهما:

-الملائمة: ويقصد بها أن تكون المعلومات مرتبطة وثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملائمة هي تلك التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية وتحتوي على ثلاثة خصائص فرعية وهي كما يلي (السويطي، 2008، صفحة 333):

\* القيمة التنبؤية: ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمؤسسة أو بقوتها الارادية.

\* قيمة التغذية العكسية: أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تعديل توقعاته السابقة.

\* التوقيت المناسب: أي ربط مدى ملائمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، لأن توصيل المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار، ومن ثم افتقادها للفائدة المرجوة منها.

-الموثوقية: ويقصد بها حسب البيان رقم ( 2 ) الصادر عن FASB "خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة و انها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله" (حنان، 2009، صفحة 75).

إن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية من ثلاثة خصائص فرعية وهي كما يلي (حنان، 2009، الصفحات 76-77):

\* القابلية للتحقق (الموضوعية): وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.

\* الصدق في التعبير: تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها (جوهرها) وليس مجرد تمثيل شكلها فقط (تغليب الجوهر على الشكل).

\* **الحياد:** تتوافر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، أو عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين. إذن فالملائمة والموثوقية الخاصيتان الأساسيتان، اللتان يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات جودة عالية، ولكن هناك احتمال التعارض بين هاتين الخاصيتين نتيجة تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية، ولهذا فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملائمة في مقابل المزيد من الثقة، والعكس فقد تقل الثقة في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملائمة للمعلومات.

#### ب. الخصائص الثانوية

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي (حنان، 2009، الصفحات 80-81):

-**الثبات:** يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية، والتقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى.

إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ و الإجراءات المحاسبية، يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.

-**القابلية للمقارنة:** تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ويقصد بالتماثل هنا أن تكون الإجراءات المحاسبية والقياس والتبويب وطرق الإفصاح والعرض المطبقة هي نفسها في مختلف المؤسسات.

إضافة إلى هذا هناك قيودان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما:

- **قيد حاكم أو متحكم:** وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها.

-**الأهمية النسبية:** تلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها، وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار، كما تعد معيار هاما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي، الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية (السويطي، 2008، صفحة 335).

هناك جوانب أخرى للحكم على جودة المعلومات المحاسبية بخلاف الخصائص السابقة الذكر، فجودة المعلومات لا يجب أن تقتصر على المعايير الفنية التي تعبر عن خصائص هذه المعلومات، بل تتسع لتتضمن معايير أخرى تعكس الجوانب القانونية والرقابية والمهنية التي تجعل من المعلومات المحاسبية أداة ناعمة ومفيدة بالنسبة لمختلف مستخدميها، فنرى أن أساس الجودة في التقارير والقوائم المالية هو توفير معايير محاسبية يتم على أساسها إعداد وعرض تلك التقارير والقوائم المالية وتمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات الرشيدة، ولذلك اهتمت العديد من المؤسسات بإصدار قواعد ومعايير للإفصاح من أجل توفير معلومات ذات جودة عالية (الكريم، 2018، صفحة 318).

#### 3.2.2. أهداف جودة المعلومات المحاسبية:

تهدف جودة المعلومات المحاسبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في الوحدات الاقتصادية منها (الهادي آدم ،

(2017):

- اتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للوحدات الاقتصادية؛



توفير معلومات تفيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوفير هذه المعلومات إلى جهات داخل الوحدة الاقتصادية وإلى أطراف خارجية؛

توفير معلومات مفيدة لمن يتخذون القرارات الاستثمارية التي يمكن أن يستفيد منها المستثمرون والدائنون؛  
تهدف جودة المعلومات المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمؤسسة ومدى قدرتها على السداد والمساعدة في عملية اتخاذ قرارات سليمة؛

توفر جودة المعلومات المحاسبية بيانات مالية كافية من حيث النوعية والكمية، وتكون ذات أهمية وتستفيد منها الوحدات الاقتصادية؛

- اشتمال نظم المعلومات المحاسبية على مقومات الرقابة بأنواعها منها الرقابة التنظيمية ورقابة المعايير؛

- توفر جودة المعلومات وبيانات ومعلومات تستفيد منها جهات خارجية تتسم بالدقة والتوقيت المناسب؛

- تساعد جودة المعلومات المحاسبية على تقييم أساليب الرقابة.

يمكن القول بأن جودة المعلومات المحاسبية، ترتبط بمدى قدرة القوائم المالية على تحقيق أهدافها، والتمثلة في توفير معلومات كافية من حيث النوعية والكمية وتتسم بالدقة والتوقيت المناسب وتمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات مختلفة، تتعلق بالتخطيط والرقابة، والاستثمار وغيرها.

### 3.2. دور معيار التدقيق الجزائري "السبر في التدقيق" في رفع جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لتزويد المدقق بالمعلومات المحاسبية والبيانات المالية التي تشمل مختلف جوانب المؤسسة خلال فترة زمنية معينة فيقوم المدقق بفحص القوائم المالية للتأكد من أنها معدة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأنها تفي باحتياجات الأطراف المستفيدة منها و بناء عليها يقوم بإعداد تقريره.

#### 1.3.2. الهدف من تدقيق المعلومات المحاسبية:

إن الغاية الأساسية من تدقيق المعلومة المالية هي العمل على إصدار معلومة مالية صادقة، وهو المنطلق أو الركيزة الأساسية التي تمثل الأرضية الأولية لمحافظ الحسابات عند الانطلاق في عمله، حيث يجتهد هذا الأخير في تطبيق أعلى مستويات الأمان والحيطه، لتحري صدق المعلومة بجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والإثباتات، التي ترسخ عنده خلفية صادقة عن المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة.

لينقل هاته الخلفية لكل مستخدمي التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة إثر مصادقته على هذه القوائم والتقارير، فمحافظ الحسابات يخاطب جميع المتعاملين المرتبطين بالمؤسسة سواء كانوا خارجيين أو داخليين من خلال (الشيرازي، 1990، صفحة 194):

الأمر الأول: وضع تأشيرته وختمه على القوائم المالية أو التقارير المالية المنشورة وهي العملية التي تلخص جميع عبارات الصدق والأمان في المعلومة المالية وتضفي صبغة الجودة عليها.

الأمر الثاني: تقرير محافظ الحسابات هو الوثيقة التي من شأنها أن ترفع من درجة موثوقية وشفافية القوائم المالية، الأمر الذي يعمل على رفع مستوى جودة المعلومة المحاسبية إلى الأحسن. كما أن تحديد أهداف المعلومة المحاسبية نابع من تحديد أهداف التقارير المالية وهي نقطة بداية تطبيق منهج فائدة المعلومات المالية والمحاسبية، في ترشيد قرارات المستفيدين الرئيسيين... أي أن المعلومات الجيدة هي المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.

#### 2.3.2. مساهمة تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

إن وظيفة المراجعة المحاسبية تتمثل في إضفاء الجودة على القوائم المالية منخل التقرير مراجع الحسابات الخارجي، وبالرغم من أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد وعرض هذه القوائم إل أن مسؤولية المراجع الخارجي فتمثل في إضفاء الجودة العالية، فعن طريق عملية المراجعة يعزز المراجع من نفعية و قيمة القوائم المالية، كما انه يزيد من جودة

المعلومات الأخرى غير المراجعة والمنشورة عن طريق الإدارة، لذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم بإعدادها وعطاء رأيه الفني المحاييد حول المركز المالي للمؤسسة.

بالرغم من تعدد أنواع تقارير المراجعة الخارجية إل انه تقرير المراجعة النظيف يعد من أفضل تقارير إبداء الرأيم نوجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، لأنه يشير ضمنا بان مراجع الحسابات قد توصل إلى الحكم بان مراجع الحسابات قد توصل إلى الحكم بان القوائم المالية للمؤسسة معدة بطريقة عادية و ذات جودة.

وتبرز مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال (هاجر، 2011، صفحة 74):

- مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية؛  
- تعمل المراجعة الخارجية على توفير المعلومات في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدمونها، وبالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبي؛  
- تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية؛

- المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية الموارد والإحداث التي تنتجها هذه الأرقام والأوصاف في التقارير المالية من ناحية، وبالتالي فهي تساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية على التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سليمة وخالية من التحيز؛  
- يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز مما يزيد في ثقة مستخدمي القوائم المالية والتقارير المالية، وعليه فان المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية؛  
- تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقيق.

### 3.3.2. دور المراجع الخارجي في تقييم مستوى جودة المعلومة المحاسبية:

شهدت الألفية الأخيرة جدلا حول دور محافظ الحسابات ومسؤوليته عن التقييم الصحيح والسليم لمستوى جودة المعلومات المحاسبية انطلاقا من مصداقيتها، إذ كثيرا ما توجه أصابع الاتهام إلى محافظ الحسابات في حالة الأزمات، ذلك كله بحسبهم سببه أن محافظ الحسابات لم يتحرى مصداقية وشفافية المعلومات المحاسبية، لأن (لونيس، 2016-2017، صفحة 170):

- المحافظ غير ملم بجميع العمليات المحاسبية التي تقوم بها الشركات؛  
- ضعف المحافظ أمام ميدان المحاسبة الإبداعية؛  
- عدم تحكم المحافظ في عديد المعاملات التي تبنى على أدوات استثمارية معقدة.  
إلا أن دور المحافظ يقتصر بحسب القوانين والتشريعات الجزائرية في شهادته حول مصداقية وعدالة القوائم المالية والالتزام بالمبادئ المحاسبية عند إعدادها، في ظل غياب لائحة معايير تدقيق جزائرية واضحة، أما عن باقي عمليات الشركات المرتكزة على الذكاء المحاسبي، الثغرات المحاسبية، وكذا المحاسبة الإبداعية، فهو غير ملزم بها، ذلك وأنه مطالب في قيامه بأداء واجبه بتوفير الوسائل دون النتائج.

على ضوء الكثير مما قيل حول مسؤولية المحافظ في رفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية المنشورة، فهي خطوة ضمنية يعتمد عليها المحافظ بزيادة هامش الأمان وتحديد نسبة أخطار التدقيق ليس إلا، حيث يعتمد محافظ الحسابات على ثلاثة عناصر مترابطة تمثلت في:

- صدق وكفاءة تنظيم البيانات المحاسبية المدونة في السجلات المالية؛  
- درجة الدقة والضبط؛

-توخي الحذر والتحلي بالأمانة.

### 4.3.2. أهمية تطبيق معيار التدقيق الجزائري "السبر في التدقيق":

-ينص المعيار الجزائري للتدقيق على أن السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100% من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه؛

-تطبيق معايير المراجعة الجزائرية في إعداد وعرض القوائم المالية ينتج عنه معلومات محاسبية تتسم بالخصائص النوعية وبالتالي الوصول إلى قوائم مالية ذات جودة عالية؛

-توجد علاقة بين تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق" وجودة القوائم المالية من خلال التأثير على أبعاده الأربعة المصدقية، الملائمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة؛

-العينة الإحصائية تعتبر إجراء تحليلي تتميز بالموضوعية في الاختبار وتقديم النتائج التي تساعد في تقليص حجم الفجوة للمخاطر بصفة عامة و التكلفة بصفة خاصة؛

-أسلوب السبر في التدقيق يقلص زمن المراجعة ويقلل من التكلفة مقارنة بالمراجعة الشاملة او الموسعة؛

-سهولة تنفيذ إجراءات المراجعة والتدقيق من خلال تبني أسلوب المعاينة الإحصائية؛

-يعتبر كآلية داعمة لمراجعي الحسابات في إعداد تقاريرهم؛

-توافق المعيار الدولي مع المعيار المحلي يعزز من أهمية المعاينة الإحصائية والاستفادة من تطبيقاتها المختلفة؛

- مساعدة المراجع الخارجي على الحكم الشخصي ،حيث أنه مسؤول في حدود العينة التي قام بتحديدتها وأن مهمته ليست منع جميع الأخطاء و الاختلالات وإنما اكتشافها والتعبير عنها بتقرير نهائي عن طريق إبداء رأي فني محايد؛

-تبني معايير مراجعة جديدة كمعيار التدقيق الجزائري 530 تزيد من مصداقية و موثوقية عملية المراجعة؛

-ارتفاع مستوى الأهمية النسبية للبند الذي هو موضوع التدقيق والذي يعني زيادة حجم العينة ومن ثم يتم اللجوء الى المسح الشامل كما في حالة الأرصدة النقدية؛

-يساهم في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية؛

-يعمل على توفير المعلومات في حينها لكي تكون مفيدة و ملائمة لمن يستخدمونها، و بالتالي فهو يساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية؛

-يساهم في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم و تصحيح التوقعات السابقة و المستقبلية؛

-يعمل على تحسين طرق القياس المتبعة و جعلها قابلة للتحقيق .

### 3. الخاتمة

يعتبر التدقيق بمختلف صوره، انه يحقق منافع اقتصادية عديدة للمجتمع ، فهو يمثل أداة لجمع الأدلة و تقييمها، مرتكزا على المعلومات و البيانات، في تحديد مدى التوافق مع المعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية و الوطنية بمصدقية و جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية و مدى تمثيلها للوضع المالية للمنشأة.

و ان منهج التدقيق المبني على استخدام الأساليب الحديثة ومنها أسلوب العينات الاحتمالية في عملية التدقيق يعد من المناهج العلمية التي تؤدي إلى استنتاجات مقبولة وأكثر منطقية،لذلكتسعى الجزائر لإصدار معايير تدقيق محلية لتطوير مهنة مراجع الحسابات حيث يعتمد هذا الأخير على هذه المبادئ والمعايير والقواعد وفق منهجية وخطوات منظمة بداية من قبول المهمة واختيار عينة المراجعة والوسائل الاختيارية للحصول على أدلة إثبات وصياغة النتائج للخروج برأي فني حول عدالة و سلامة القوائم المالية.

و قد خلصت هذه الدراسة النظرية إلى أن أسلوب السير في التدقيق له أهمية كبيرة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و أنه كلما كانت نتائجه واضحة و دقيقة انعكست بالإيجاب على ملائمة و موثوقية الكشوفات المالية التي من شأنها تستخدم في عملية اتخاذ القرارات لمختلف الجهات المستفيدة منها.

#### 4. المراجع

- 1- الإتحاد الدولي للمحاسبين (2010)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، "معيار التدقيق الدولي 530 عينات التدقيق"، الجزء الأول، الطبعة الأولى.
- 2- الحمداني، خ، ا (2012)، تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الإلكترونية، الملتقى الدولي الأول حول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة.
- 3- السويطي، م، م (2008)، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية.
- 4- الشيرازي، ع، م (1990)، نظرية المحاسبة، الكويت، ذات السلاسل.
- 5- الكريم، ع، ي (2018)، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية.
- 6- الهادي، آدم، م (2017)، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية العلوم الادارية.
- 7- بكر، ع، ا (2012)، أهمية و جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم و الثقافة جامعة السودان.
- 8- جمعة، أ، ح (2009)، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، عمان، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 9- جيلالي، ج (2001)، الإحصاء مع تمارين ومسائل محلولة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية.
- 10- حنان، ر، ح (2009)، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري-التطبيقات العملية، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة 2.
- 11- صالح، ر، ا (2009)، أثر توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية.
- 12- لطفى، أ، ا (2009)، المراجعة باستخدام العينات، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.
- 13- لونيصة، م، أ (2016-2017)، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية-دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص بنوك مالية و محاسبة.
- 14- محمد، ش، م (2020)، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية.
- 15- وزارة المالية، المقرر رقم 77، 2018، المعيار رقم 530.