وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة University of 20thAugust, 1955 Skikda

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مخبر إقتصاد- مالية-إدارة الأعمال (ECOFIMA)

أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث

دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعايير الدولية

دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية

الشعبـــة: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: مالية ومحاسبة

للطالب: أنس صلاح الدين

مدير أطروحة الدكتوراه: أ.د/ نور الدين مزياني

لجنة المناقشة:

الإسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
بلال كيموش	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
نور الدين مزياني	أستاذ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مقررا
محمد الصالح فروم	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مناقشا
سوسن زيرق	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مناقشا
عمر قيرة	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل	مناقشا
محمد حولي	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة باجي مختار عنابة	مناقشا

السنة: 2021-2020

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى: (يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ).

سورة المجادلة، الآية (11)

الإهـــداء

أهدي هذا الجهد المبذول

إلى أمي رحمها الله

إلى أبي أمد الله في عمره

وإلى كل طلاب العلم والمعرفة

وإلى كل من علمني حرفاً واحداً

إلى زوجتى وإخواني وأخواتي

والزملاء بجامعة أم درمان الإسلامية

إلى أصدقائي وإلى كل باحث

شكر وتقدير

الشكر أولاً وأخيراً لله تعالى صاحب النعم والأيادي الفضل ومسدي الجميل أنعم علينا بنعمة الإيمان والعقل والعلم ثم الشكر لبحر المعرفة والعلم جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة التي أتاحت لي الفرصة لأن أكون أحد طلابها وأتشرف باحتضانها لي طوال هذه الفترة.

ثم من لا يشكر الله لا يشكر الناس، فأتوجه بجزيل الشكر الود والتقدير والاحترام إلى المربي الفاضل **الأستاذ الدكتور مزياني نور الدين** الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث والذي ما بخل علي بإرشاده المستمر وتوجيهاته التي كانت لي خير معين. ولا يفوتني أن أشكر إدارة وأساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير بجامعة سكيكدة(الجزائر)، والشكر الجزيل موصول أيضا لسوق الخرطوم للأوراق المالية الذي ظل يمدني بكل المعلومات التي تخص بحثي.

ثم الشكر موصول لكل من كان معوناً أو ناصحاً أو موجهاً لإكمال هذا البحث ونسأل الله العلي القدير وهو رب العرش العظيم أن يتقبل من الجميع وأن يوفقهم لما فيه الخير إنه جواد كريم وبالإجابة جدير فنعم المولى ونعم النصير.

ملخص

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إلزامية خضوع المعلومات المالية المرحلية إلى المراجعة من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل بسبب عدم وجود تشريع قانوني يلزم الشركات المقيدة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بإعداد تقارير مالية مرحلية ومراجعتها. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعايير الدولية وتسليط الضوء على الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف وشرح كل ما يخص الإطار النظري؛ أما فى الجانب الميداني تم الإعتماد على المنهج الوصفي وفق أسلوب المسح الشامل. تم إعداد إستمارة بحث وتوزيعها على جميع المدراء الماليين بشركات الوساطة المالية العاملة بسوق الخرطوم للأوراق المالية وعددها 41 خلال سنة 2020 وتم إستردادها بالكامل (100%).

كما تم إعداد إستمارة بحث وتوزيعها على مكاتب التدقيق القانوني المعتمدة لدى هيئة سوق الخرطوم للأوراق المالية وعددها 95، تمَّ استرداد (86) استمارة، أي بنسة إستجابة تقدر بـ 90,52 %. توصلت الدراسة الى أن المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المرحلية تؤثر بشكل جوهري في قرارات المستثمرين في سوق الخرطوم للأوراق المالية من وجهه نظر المدراء الماليين فى شركات الوساطة المالية المبحوثين. وأن هنالك التزام عال من قبل مراجعي الحسابات في السودان بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 بمختلف أبعاده، من وجهة نظر المستجوبين أوصت الدراسة بضرورة التعريف بمفهوم مراجعة المعلومات المالية المرحلية باعتبارها من الخدمات الأساسية التي يقدمها المدقق الخارجي من خلال إقامة دورات تدريبية لتطوير المهارات العلمية والعملية لدى المدقق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: معلومات مالية مرحلية، المعيار المحاسبي الدولي 34، معيار المراجعة الدولي 2410، مدقق خارجي، سوق الخرطوم للأوراق المالية.

Abstract

The problem of the study represented in the non-mandatory audit of interim financial informationby an independent external auditor because there is no legal legislation requiring companies listed on the Khartoum Stock Exchange to prepare and audit interim financial reports.The study aimed to identify the role of the external auditor in reviewing interim financial information in accordance with international standards, as well as to highlight the services provided by the external auditor.The study adopted the analytical descriptive method by describing and explaining all the characteristics of the theoretical framework.On the field side, the analytical descriptive approach was adoptedbased on a comprehensive survey method.A questionnaire was prepared and distributed to all 41 financial managers of the financial intermediation companies operating on the Khartoum Stock Exchange during 2020, in which we received all the 41 questionnaires by 100%.

A questionnaire has also been prepared and distributed to legal audit offices accredited by the Khartoum Stock Exchange Authority and numbered 95, in which 86 questionnaires were obtained. The study found that the information contained in the interim financial reports fundamentally influences the decisions of investors in the Khartoum Stock Exchange from the perspective of the financial managers in the financial intermediation companies involved. The study also concluded that there is a high commitment by the auditors in Sudan to apply the requirements of the International Audit Standard 2410 with all its dimensions from the point of view of the participants. The study recommended the necessity of introducing the concept of reviewing interim financial information as one of the basic services provided by the external auditor through the establishment of training courses to develop the scientific and practical skills of the external auditor.

Keywords: interim financial information, IAS 34, International Review Standard 2410, external auditor, Khartoum Stock Exchange

الـفــهــرس

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	I
الشكر والتقدير	II
ملخص باللغة العربية	III
ملخص باللغة الإنجليزية	IV
الفهرس	V
فهرس الجداول	XIII
فهرس الأشكال	XV
قائمة المختصرات والرموز	XVI
مقدمة	أ– ص
الفصل الأول: الإطار النظري للمعلومات المالية المرحلية	
المبحث الأول: طبيعة المعلومات المالية المرحلية	3
أولاً: ماهية الفترة المالية المرحلية	3

ثانياً: مفهوم المعلومات المالية المرحلية	4
ثالثاً: أهمية وأهداف المعلومات المالية المرحلية	6
رابعاً: نشأة وتطور إعداد المعلومات المالية المرحلية	8
خامساً: المداخل المختلفة لإعداد المعلومات المالية المرحلية من منظور معايير المحاسبة الدولية	10
سادساً: خصائص المعلومات المالية المرحلية	12
المبحث الثاني: القياس المحاسبي للمعلومات المالية المرحلية	14
أولاً: مفهوم القياس المحاسبي للربح عند إعداد المعلومات المالية المرحلية	14
ثانياً: السياسات والمبادئ المحاسبية التي يتم على أساسها إعداد المعلومات المالية المرحلية	15
ثالثاً: أسس القياس المحاسبي المعتمدة فى إعداد المعلومات المالية المرحلية	21
رابعاً: مشكلات القياس المحاسبي عند إعداد المعلومات المالية المرحلية	24
المبحث الثالث: هيكل الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية المرحلية	25
أولا: تطور الإفصاح المحاسبي	25

ثانياً: مفهوم الإفصاح المرحلي	28
ثالثاً: أهمية عملية الإفصاح المحاسبي	30
رابعاً: أساليب قياس مستوى الإفصاح المحاسبي المرحلي	32
خامساً: مستويات الإفصاح المحاسبي المرحلي	34
خلاصة الفصل الأول	38
الفصل الثاني: دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية	
المبحث الأول: الإطار النظري للمدقق الخارجي	40
أولاً: تعريف المدقق الخارجي	40
ثانياً: الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي	42
ثالثاً: حقوق وواجبات المدقق الخارجي	48
رابعاً: مسؤولية المدقق الخارجي	54
خامساً: أنواع مسؤوليات المدقق الخارجي	56
المبحث الثاني: الإطار النظري لمراجعة المعلومات المالية المرحلية	61
أولاً: مفهوم مراجعة المعلومات المالية المرحلية	61

ثانياً: مدى الحاجة إلى مراجعة المعلومات المالية المرحلية	63
ثالثاً: أهداف مراجعة المعلومات المالية المرحلية	63
رابعاً: أهمية مراجعة المعلومات المالية المرحلية	64
خامساً: مقارنة مراجعة المعلومات المالية المرحلية مع تدقيق البيانات المالية السنوية	65
سادساً: دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية	67
المبحث الثالث: المتطلبات المهنية لمراجعة المعلومات المالية المرحلية وفق معيار المراجعة الدولي 2410	69
أولاً: المبادئ العامة لمراجعة المعلومات المالية المرحلية	69
ثانياً: الإتفاق على شروط قبول المهمة	70
ثالثاً: إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفق المعيار الدولي للمراجعة 2410	71
رابعاً: إقرارات الإدارة	77
خامساً: تقييم الأخطاء أو التحريفات	78
سادساً: الإطلاع على المعلومات المرفقة للمعلومات المالية المرحلية	78
سابعا: التقرير عن مراجعة المعلومات المالية المرحلية	79

خلاصة الفصل الثاني	84
الفصل الثالث: مراجعة التقارير المالية المرحلية من قبل مراجعي الحسابات في الشركات المقيدة في بورصة الخرطوم للأوراق المالية	
المبحث الأول: تقديم عام حول سوق الخرطوم للأوراق المالية	86
أولاً: نشأة وتطور سوق الخرطوم للأوراق المالية	86
ثانياً: أهداف سوق الخرطوم للأوراق المالية	88
ثالثاً: الهيكل التنظيمي لسوق الخرطوم للأوراق المالية	88
رابعا: الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية	89
خامساً: أدوات الإستثمار في سوق الخرطوم للأوراق المالية	89
سادساً: الشفافية والإفصاح فى سوق الخرطوم للأوراق المالية	90
سابعاً: الشرعية القانونية لسوق الخرطوم للأوراق المالية	91
ثامناً: مؤشرات أداء سوق الخرطوم للأوراق المالية	91
المبحث الثاني: واقع التقارير المالية المرحلية في سوق الخرطوم للأوراق المالية	93
أولاً: تعليمات وشروط ومتطلبات إدراج الشركات في سوق الأوراق المالية رقم (4) المعدلة لسنة 2017:	93

ثانياً: تعليمات الإفصاح للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية رقم (6) لسنة 2017	93
ثالثاً: تعليمات الإفصاح عن المعلومات المالية المرحلية رقم (10) لسنة 2018	94
رابعاً: تعليمات إيقاف تداول وشطب إدراج الشركات في سوق الأوراق المالية رقم (4) لسنة 2018	94
المبحث الثالث: إجراءات الدراسة الميدانية	96
أولاً: إستمارة البحث للعينة الأولى	96
ثانياً: الأساليب الإحصائية للإستمارة الأولى	97
ثالثاً: صدق وثبات الإستمارة الأولى	97
رابعاً: مجتمع وعينة الدراسة الأولى	98
خامساً: إستمارة البحث للعينة الثانية	98
سادساً: الأساليب الإحصائية للإستمارة الثانية	99
سابعا: صدق وثبات الإستمارة الثانية	100
ثامناً: مجتمع وعينة الدراسة الثانية	102
المبحث الرابع: تحليل بيانات الدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات	103
أولاً: التحليل الإحصائي لبيانات عينة الدراسة الأولى	103

ثانيا: التحليل الوصفي لبيانات القسم الثاني من الإستمارة الأولى	106
ثالثاً: إختبار فرضيات عينة الدراسة الأولى	118
رابعا: التحليل الإحصائي لبيانات عينة الدراسة الثانية	121
خامساً: تحليل نتائج عينة الدراسة الثانية	123
سادساً: إختبار فرضيات عينة الدراسة الثانية	134
خلاصة الفصل الثالث	137
الخاتمة	133
قائمة المراجع	139
الملاحق	151

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1/2)	مقارنة مراجعة المعلومات المالية المرحلية مع تدقيق البيانات المالية السنوية	67
(2\3)	معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفاكرونباخ لعينة الدراسة الأولى	99
(3\3)	الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية الى صيغة رقمية	101
(4\3)	معاملات ألفاكرونباخ لقياس ثبات عبارات عينة الدراسة الثانية	103
(5\3)	الخصائص الشخصية لعينة الدراسة الأولى	105
(6\3)	نتائج إختبار الفرضية الفرعيةالأولى	108
(7\3)	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية	110
(8\3)	نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثالثة	111
(9\3)	توزيع أفراد عينة الدراسة الثانية	115
(10\3)	مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية	117
(11\3)	مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 المتعلقة بالإستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى	121

(12\3)	مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة	124
(13\3)	مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولى 2410 المتعلقة بالإتصال مع المستوى المناسب والمكلفين بالحوكمة	126
(14\3)	مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية	127

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1\2)	العلاقة بين خدمات التوكيد وخدمات التصديق والخدمات غير توكيدية	48

قائمة المختصرات والرموز

IFRS	International financial Reporting standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IASB	International Accounting standard Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
GAAP	Generally Accepted Accounting principles	المبادىء المحاسبية المقبولة عموما
FASB	Financial Accounting standard Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
IASC	International Accounting standard committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
SEC	Securities Exchange commission	هيئة الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية
AICPA	American Institueof certified public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IASCA	International Arab society of cretified Accountants	المجمع الدولى العربى للمحاسبين القانونيين
ISRE	International standard Review Engagements	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولى لعمليات المراجعة
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولى للمحاسبين
IAASB	International Auditing and Assurance standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية

مقدمة

تمهيد:

يشهد العالم اليوم تغيرات متسارعة في مجال الحصول على المعلومات، حيث أصبحت المعلومة الملائمة والتي تستلم في الوقت المناسب أساساً لاتخاذ القرار الاقتصادي السليم. ولما كانت إدارة الشركة هي المسؤولة عما تقدم وتفصح من معلومات وذلك عن طريق تقديم القوائم المالية سواء كانت قوائم مالية سنوية أو تلك التي يتم إعدادها لفترات زمنية أقل من سنة (القوائم المالية المرحلية)، فإن هذا يفرض عليها أيضا أن تكون المعلومات الواردة في هذه القوائم ملائمة ومناسبة في توقيت تقديمها.

تمكن المعلومات المالية المرحلية مستخدمي المعلومات المحاسبية من إتخاذ القرارات الإستثمارية وتوجيه الإستثمارات في ضوء التغييرات الحديثة، وإن المعلومات المالية المرحلية التي تنشر تساعد في جعل أسواق الأوراق المالية تقوم بدورها في تحقيق التنمية الاقتصادية، ولضمان الإعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية المرحلية التي تصدرها الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية، وجب على هذه الشركات القيام بمراجعة هذه القوائم من قبل مدقق حسابات مستقل لتحديد درجة الإعتماد عليها في ترشيد القرارات، وإضافة خاصية الموثوقية على هذه المعلومات. وعلى فترات متقاربة للمساهمين في شركات المساهمة العامة المدرجة في الأوراق المالية لتقييم أداء تلك الشركات وتخفيض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بالأرباح المتوقعة، وتعزز مراجعة المعلومات المالية المرحلية في شركات المساهمة من كفاءة الأسواق المالية.

أولا: إشكالية الدراسة

تمثلت إشكالية الدراسة في عدم إلزامية خضوع المعلومات المالية المرحلية إلى المراجعة من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل بسبب عدم وجود تشريع قانوني يلزم الشركات المقيدة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بإعداد تقارير مالية مرحلية ومراجعتها. من خلال ما سبق، يمكن تلخيص إشكالية الدراسة في السؤالين الرئيسين التاليين:

- ✓ **السؤال الرئيسي الأول: هل تؤثر المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في القرارات الإستثمارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟** يتفرع عن هذا السؤال الأسئلة التالية:

- هل هناك علاقة إرتباطية بين إتخاذ القرارات الإستثمارية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في سوق الخرطوم للأوراق المالية؛

- هل هناك علاقة تأثير للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية؛

- هل هناك علاقة بين التقارير المالية المرحلية التي تعدها شركات المساهمة وبين كفاءة السوق المالية المدرجة فيها.

- ✓ **السؤال الرئيسي الثاني: هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410؟** يتفرع عن هذا السؤال الأسئلة التالية:

- هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية؟

- هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاستفسارات والاجراءات التحليلية والاجراءات الأخرى؟

- هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة؟

- هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالإتصال بالمستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة؟

- هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية؟

ثانيا: فرضيات الدراسة:

إنَّ الإجابة على الإشكالية المطروحة تمَّر عبر التأكد من صحة الفرضيتين الرئيسيتين التاليتين:

- ✓ **الفرضية الرئيسية الأولى:** تؤثر المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في القرارات الإستثمارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية. يتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الأتية:

1) هناك علاقة ارتباطية بين إتخاذ القرارات الاستثمارية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في سوق الخرطوم للأوراق المالية؛
2) هناك علاقة تأثير للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية؛
3) هناك علاقة بين التقارير المالية المرحلية التي تعدها الشركات المساهمة وبين كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية المدرجة فيها.

- ✓ **الفرضية الرئيسية الثانية:** يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410.

يتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الأتية:

1) يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية.
2) يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاستفسارات والاجراءات التحليلية والاجراءات الأخرى.

3) يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة.

4) يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالإتصال بالمستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة.

5) يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية.

ثالثا: أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة ممّا تقدمه من إضافات على المستويين النظري والعملي، وذلك كما يلي:

- **على المستوى النظري:** يعد هذا الموضوع من الدراسات القليلة التي تم التطرق اليها في ميدان المحاسبة والتدقيق عموما، إذ يقدم صورة عن بعض المفاهيم الحديثة التي لاتزال محل بحث ودراسة وتأخذ إهتمام العديد من الباحثين والمختصين، وتعتبر هذه الدراسة أرضية فكرية تفيد الباحثين في إجراء دراسات جديدة من خلال الإطلاع على نتائج الدراسة الحالية وما توصلت إليها من توصيات.
- **على المستوى العملي:** تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على المشاكل التي تواجه الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية ألا وهي عدم إلزامية خضوع المعلومات المالية المرحلية إلى المراجعة من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل، كما تساهم هذه الدراسة في التعريف بمراجعة المعلومات المالية المرحلية باعتبارها من أهم الخدمات الأساسية التي يقدمها المدقق الخارجي

رابعا: أهداف الدراسة

نسعى من خلال قيامنا بهذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:

- الكشف عن مدى إهتمام المستثمرين (ممثلين في شركات الوساطة المالية) بالمعلومات المالية المرحلية التي تنشرها الشركات المقيدة ببورصة الخرطوم للأوراق المالية؛

- تسليط الضوء على بعض الجوانب المفاهيمية المتعلقة بالقوائم المالية المرحلية؛
- التعريف بالمدقق الخارجي وواجباته ومسؤولياته وأهم الخدمات الأساسية التي يقدمها؛
- توضيح إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا لمعيار المراجعة الدولي 2410؛
- بيان مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410؛

الكشف عن مدى تحقق جودة القوائم المالية المرحلية المنشورة من طرف الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

خامسا: مبررات إختيار موضوع الدراسة

من أهم المبررات التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع ما يلي:

- الميل للبحوث المتعلقة بالتدقيق كرغبة ذاتية المهنية والأكاديمية؛
- قلة الدراسات النظرية والميدانية التي تناولت هذا الموضوع في البلدان العربية عامة والسودان خاصة؛
- الدور الذي تلعبه التقارير المالية المرحلية، في تقديم معلومات محاسبية تساعد في إتخاذ قرارات رشيدة في مجال الاستثمار في الأوراق المالية ويستفيد من توافر المعلومات المحاسبية كل من المستثمر والشركة المصدرة للأوراق المالية والمجتمع؛ فتوافر المعلومات عن مركز الشركة يؤدى إلى بث الاطمئنان لدى المستثمر مما يدفعه إلى توجيه استثماراته نحو الاستثمار الأمثل وهذا يساعد الشركة في تجميع الأموال اللازمة لها، مما ينعكس على فاعليتها، الأمر الذي يؤدى إلى زيادة معدل النمو الاقتصادي في المجتمع؛
- الإهتمام المتزايد التي حظيت بها مراجعة المعلومات المالية المرحلية ولاسيما في الأسواق المالية.

سادسا: المنهج المتبع في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال وصف وشرح كل ما يخص موضوع المعلومات المالية المرحلية ومراجعتها، أما في الجانب الميداني تم الاعتماد على المنهج التحليلي وفق

أسلوب المسح الشامل، وذلك بالتطبيق على جميع شركات الوساطة المالية ومكاتب التدقيق القانوني المعتمدة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

سابعا: حدود الدراسة

قمنا بإعداد هذه الدراسة ضمن الحدود التالية:

- ✓ **الحدود المكانية:** تم إجراء وتوزيع إستمارة البحث (إستمارة البحث) بشركات الوساطة المالية وكذا مكاتب التدقيق القانوني المعتمدة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.
- ✓ **الحدود الزمانية:** قام الباحث بإجراء الدراسة الميدانية على أفراد العينة خلال الفترة الممتدة من السداسي الثاني من سنة 2019 إلى غاية السداسي الثاني من سنة 2020.
- ✓ **الحدود البشرية:** تم إجراء الدراسة على المستثمرين ممثلين في شركات الوساطة المالية وجميع المدققين القانونيين للشركات المقيدة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

ثامنا: عرض وتحليل الدراسات السابقة

خلال فترة إنجاز الدراسة تمكنا من الإطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، فوجدنا أن العديد منها تتطرق إلى التقارير المالية المرحلية بشكل عام إلا أنه لا توجد سوى القليل من الدراسات المرتبطة بتدقيق المعلومات المالية المرحلية والتي تم التركيز عليها واعتمدت كدراسات مرجعية في تطوير الدراسة الحالية.

أ-عرض وتحليل الدراسات السابقة العربية

1- **دراسة عبد الله وخضير (2011م)**[1]: هدف هذا البحث إلى بيان مفهوم التقارير المالية المرحلية في صياغتها فضلا عن الإجراءات المعتمدة في مراجعتها وكذلك تسليط الضوء على واقع إعداد التقارير المالية المرحلية ومراجعتها في عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. وسعت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين التقارير المالية المرحلية التي تعدها شركات المساهمة وبين كفاءة السوق المالية المدرجة فيها وإعتمد البحث أسلوب إستمارة البحث في جمع المعلومات والبيانات اللازمة لإختبار الفرضيات وتضمنت عينة الدراسة الجهات المؤثر بإعداد التقارير المالية المرحلية مثل الأكاديميين والمهنيين والخبراء فضلا عن المختصين في سوق العراق للأوراق المالية وهيئة الأوراق المالية في العراق. وتوصلت الدراسة إلى عدم خضوع التقارير المالية المرحلية إلى المراجعة من قبل مدقق حسابات مستقل بسبب عدم وجود تشريع قانوني يلزم الشركات المساهمة بإعداد التقارير المالية المرحلية ومراجعتها مثلما هو الحال في التقارير المالية السنوية وعدم توافق المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية ذات صلة بأعداد تلك التقارير ومراجعتها مع متطلبات البيئة العراقية.

2- **دراسة درويش (2012م)**[2]: هدفت الدراسة إلى تصميم إطار مقترح لفحص التقارير المالية المرحلية في شركات المساهمة العامة في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة (34 محاسبة/ 2410 مراجعة) والخاصان بإعداد وعرض التقارير المالية المرحلية من ناحية والفحص والتقرير عنها من ناحية أخرى والتأكد من تطبيق متطلبات هذا الإطار المقترح في فحص التقارير المالية المرحلية لشركات المساهمة العامة الأردنية من خلال الإطلاع على مجموعة من التقارير المالية المحلية لقطاعي البنوك

---

[1]- بشرى نجم عبد الله والست جوان جاسم خضير، **دور التقارير المالية المرحلية في تعزيز كفاءة السوق المالية دراسة ميدانية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 26، 2011.

[2]- عبد الناصر محمد سيد درويش، **إطار مقترح لفحص التقارير المالية المرحلية في شركات المساهمة العامة: دراسة تطبيقية على البنوك وشركات التأمين الأردنية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 36، العدد I، 2012.

وشركات التأمين المقيدة ببورصة عمان ولتحقيق أهداف البحث فقد اعتمد على تطبيق المنهج التحليلي الانتقادي للإصدارات الجديدة من النشرات والمعايير الخاصة بالمحاسبة والمراجعة ذات الصلة بموضوع البحث من ناحية ولبعض تقارير مراجعي الحسابات عن المعلومات المالية المرحلية في البنوك وشركات التأمين الأردنية من ناحية أخرى، وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها أن كافة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والأوروبية والمصرية والسعودية (المعيار الدولي 2410، المعيار الأمريكي 271، نشرة مجلس الممارسات البريطاني، المعيار المصري 241، المعيار السعودي12) أجمعت على حقيقة هامة مؤداها وجود إختلاف بين مراجعة القوائم المالية السنوية وفحص القوائم المالية المرحلية سواء من حيث الهدف ونطاق الفحص، إجراءات الفحص، معايير الفحص وتقرير الفحص وأكدت الدراسة التطبيقية على حقيقة هامة أن المراجعة (الفحص) تمت وفقا للمعيار الدولي للعمليات المراجعة (الفحص) رقم (2410) وهذا ما أكدته الفقرة النطاق في كافة تقارير المراجعة (الفحص) عن المعلومات المالية المرحلية في البنوك وشركات التأمين الأردنية.

3- دراسة شاكر وآخرون (2013م)[1]:تناولت هذه الدراسة بالبحث والتحليل موضوعا ذات علاقة مباشرة بنشاط المصارف والمؤسسات المالية، إذ تعتمد المصارف في ممارسة عملياتها المصرفية على الأموال الموزعة لديها وعليه يجب أن يتسم نشاطها بالإستقرار كما عليها أن تفصح عن نتائج أعمالها بشكل دوري فلم تعد الكشوفات المالية السنوية كافية بل يجب أن يتبعها قيام المصارف التجارية بإعداد مجموعة محددة من القوائم المالية التي تغطي فترات زمنية قصيرة كأن تكون ربع سنوية أو نصف سنوية من شأنها أن توفر لمتخذ القرار من مستثمرين ومقرضين المعلومات الكافية وبالتوقيت والنوعية المناسبة لإتخاذ قرارات الإستثمار والتخصيص وما إلى ذلك من قرارات تخص نشاط المصرف ولإضفاء مزيدا من الضوء حول طبيعة هذه

[1]- إياد شاكر وآخرون، **القوائم المالية المرحلية ومدى شمولها لمتطلبات القياس والإفصاح في ضوء المعيار المحاسبي الدولي (34) : دراسة ميدانية في عدد من المصارف التجارية الأهلية**، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 3، العدد I، 2013.

القوائم عرضت الدراسة ما جاء به المعيار المحاسبي (34) (التقارير المالية المرحلية) من أسس وطرائق لكيفية إعداد هذه القوائم إلى جانب تحديد الحد الأدنى لما يجب أن تتضمنه من معلومات وتوصلت الدراسة التي اتخذت عينة من المصارف التجارية العاملة في إقليم كردستان مجالا للبحث إلى ضعف مستوى الاهتمام بالقوائم المالية فضلا عن عدم الإلتزام الكافي بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (34).

4- دراسة أمير وجليلة (2017م)[1]:هدف هذا البحث إلى بيان مدى إلتزام الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتقديم التقارير المالية المرحلية وفقا للمعيار الدولي رقم 34 وقد أخذ البحث عينة من شركات التأمين المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وقد استند البحث في جانب منه إلى دراسة القوائم المالية المرحلية المقدمة من قبل الشركتين عينة البحث وهل أنها مقدمة وفقا للمعيار الدولي (34) من جهة أخرى إعداد نموذج مقترح للتقارير المالية المرحلية للشركتين عينة البحث وفقا للمعيار الدولي (34).

وقد توصل البحث إلى مجموعة من الإستنتاجات أهمها:

- تقوم الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتقديم تقارير مالية مرحلية وفقا للتعليمات الصادرة من هيئة الأوراق المالية ولكنها ليس وفقا للمعيار الدولي (34) وكذلك أنها لم تخضع إلى تدقيق مراقب الحسابات وفقا لمعيار المراجعةٍ الدولي RIFIPIAE2410.
- عدم وجود تشريع قانوني يلزم شركات المساهمة بتقديم قوائم مالية مرحلية وفقا للمعيار الدولي (34) مدققة من قبل مراقب الحسابات.

[1]-أمير حسن محمد وجليلة عيدان الذهبي، **مدى إلتزام الشركات المدرجة في السوق المالي بالتقارير المالية المرحلية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 34: بحث تطبيقي في إحدى شركات التأمين**، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 24، العدد 48، 2017م.

وفي ضوء ما سبق توصل البحث إلى تقديم تقارير مالية مرحلية مقترحة خاضعة للمعيار الدولي رقم 34 لإضفاء الثقة على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها ويعزز من إمكانية الإعتماد عليها من قبل حملة الأسهم والمستعملين الآخرين ليتمكنوا من إتخاذ قراراتهم الرشيدة وفي الوقت المناسب.

5-دراسة هميت وخلف (2017م)[1]: هدفت الدراسة إلى زيادة الاهتمام بالقوائم المالية المرحلية لما توفره هذه القوائم من معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإستثمارية الرشيدة والتنبؤ بنشاط الشركة في ضوء التغيرات المستحدثة بدلا من الإنتظار إلى نهاية السنة والحصول على المعلومات التي توفرها القوائم المالية السنوية. وفي ضوء ذلك توصل البحث إلى مجموعة من الإستنتاجات أهمها قيام المدقق الخارجي للشركة بمراجعة المعلومات المالية المرحلية يؤثر في موثوقية هذه القوائم عن طريق التوصل إلى إستنتاج حلول مدى إعداد المعلومات المالية المرحلية على وفق الإطار المعتمد في إعداد البيانات المالية السنوية وعدم وجود أية تحريفات جوهرية، فضلا عن تقديمه مجموعة من التوصيات أهمها تبني القوائم المالية المرحلية وبرنامج وتقرير المراجعة المعلومات المالية المرحلية المقترح من قبل المدققين الخارجيين الذين يقومون بتدقيق البيانات المالية السنوية للشركات لكونه يتضمن الأسس الواجب إعتمادها لدى إعداد تقرير مراجعة المعلومات المالية المرحلية.

ب-عرض وتحليل الدراسات السابقة الأجنبية

1- Ettrede, etali (2000)[2]

إستهدفت معرفة مدى إرتباط المراجع بالقوائم المالية البينية، ومدى تأثير الفحص على تعديل هذه القوائم، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعين لا يعارضون الإرتباط بمراجعة القوائم المالية البينية من حيث

---

[1]-صلاح هميت محمد وصلاح نوري خلف، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعيار الدولية: بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 40، 2017.

[2]- Michael L. Ettredge and al, **The effect of the External Accountants Review On the Timing of Adjustment to Quarterly Earning**, Jornal of Accounting Research, Vol 38, N° 1, USA, 2000.

المبدأ، وإنما يرغبون في وضع حدود للمسؤولية التي تلقى عليهم نتيجة ذلك، وأن الإدارة الطرف الوحيد الذي يرفض ذلك بسبب ما يترتب عليها من زيادة الأتعاب.

2- JaganKrishnam, Kingi Zhang (2005)[1]

إستهدفت هذه الدراسة دراسة العلاقة بين تقرير المراجع عن فحص القوائم المالية البينية وبين إحتمال تعرضه لمخاطر المسائلة القضائية، وتم التوصل إلى وجود علاقة جوهرية بينها (بعد تثبيت العوامل الأخرى مثل تكلفة الوكالة، نوع المراجع، حجم الشركة، صفقات سوق رأس المال، كما تم التوصل إلى وجود علاقة بين الإفصاح عن تقرير الفحص وبين نوع المراجع وحجم الشركة.

3- Bandy opdhyay, Et al (2007)[2]

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المراجعة الإختيارية للقوائم المالية المرحلية وجودة الأرباح حيث طرحت الدراسة مسألة ما إذا كانت مراجعة القوائم المالية المرحلية ينبغي أن تبقى إختيارية أو يجب أن تكون إلزامية، حيث إعتمدت الدراسة على عينة مؤلفة من 30 شركة كندية لديها بيانات مالية مرحلية، وتوصلت الدراسة إلى:

- مراجعة القوائم المالية المرحلية مرتبطة بتخفيض المصاريف المستحقة التقديرية، مما يضمن أرباح عالية الجودة.
- إستخدام مراجعة القوائم المالية المرحلية من قبل الشركات للإشارة إلى الأرباح ذات الجودة العالية في حين الشركات ذات الأرباح المتدنية ربما لا تختار مراجعة بياناتها الماليةالمرحلية وذلك بسبب مواجهة أسئلة وتحديات من قبل مدققي الحسابات حول المستحقات التقديرية المرتفعة.

---

[1] -Jagan Krishnam,Kingi Zhang, **Auditor Litigation Risk and corporate Disclosure of Quarterly Review Report,** Auditing : A Jornal of practice of theory, Vol 24, N° S-1, 2005.

[2]- Bandyopdhyay Sati, Boritz, Efrim Boritz, and Guoping Liu, **Voluntany Assurance On Interim Financial Statements and Earning Quatity,** Social Science Reseancn Network (SSRN), 2007.

4- Ozkan , and Karabrahmoglu ,(2010)[1]

هدفت هذه الدراسة إلى بيان علاقة جودة التدقيق وإدارة الأرباح في التقارير المالية المرحلية بإستخدام عينة من 2152 مفردة من القوائم المالية المرحلية للشركات غير المالية المدرجة في سوق إسطنبول للأوراق المالية خلال الأعوام من 2005 إلى 2009.

بينت الدراسة أنه من أجل كفاءة أسواق رأس المال لابد من تنفيذ مراجعة خارجية مستقلة، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- الشركات التي تخضع للتدقيق من قبل الشركات الأربع الكبرى يكون لديها مستوى أقل من المستحقات الإختيارية المحلية مقارنة بالشركات التي تخضع للتدقيق من قبل شركات التدقيق الأخرى، وبالتالي وجود إرتباط سلبي شديد بين المستحقات الإختيارية كمقياس لإدارة الأرباح.
- إن شركات التدقيق الأربع الكبرى تقدم أعلى جودة للمراجعة من حيث الحد من إدارة الأرباح.

5- COURTEAU, and BEDARD, (2010)[2]

هدفت الدراسة إلى توضيح التكاليف والمنافع المرتبطة بعملية المراجعة القوائم المالية المرحلية وأثرها على نوعية القوائم المالية المرحلية مقاسة بالمستحقات المرحلية غير المتوقعة والتي قد تكون ناجمة عن أخطاء تقدير المستحقات أو عن طريق إدارة الأرباح وذلك بإستخدام عينة أكثر من 800 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية في كندا حيث مراجعة القوائم المرحلية غير إلزامية وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- الزيادة في أتعاب خدمات التأكيد المرتبطة بالإندماج وإعادة التنظيم أقل للشركات التي تقوم بمراجعة قوائمها المرحلية في نهاية كل ربع

[1]-KarabrahmogluYaseminZengin and Ozkan Sedar, **Audit quality and Earnings Management in interim Financial Reports**, Social Science Research Network (SSRN), 2010.

[2]-Bedard Jean and courteau Luicie, **Value and Costs of Auditors Assurance: Evidence From the Review of Quarterly Financial Statements**, Social Science Research Network (SSRN), 2008.

- وجود إختلاف بين محددات التكلفة بين التدقيق والمراجعة، أثر مستوى المخزون والذمم المدينة على أتعاب التدقيق لا يتأثر بالمراجعة المرحلية مما يوحي بأن هذه العوامل تؤثر على الأتعاب السنوية للتدقيق ولكن ليس على أتعاب المراجعة المرحلية.
- التكاليف بالنسبة للمراجعة المرحلية من الممكن أن تكون أكبر من المتوقع في حين أن المنافع قد لا ترقى إلى المستوى المرجو منها.

6-Zarina(2013)[1] :

تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك نقص في البحوث المتعلقة بجودة التقارير المالية المرحلية في الشركات الماليزية على الرغم من أن بورصة ماليزيا قامت بتنظيم إصدار تقارير ربع سنوية منذ يوليو 1999، ومع ذلك يوجد في البلدان المتقدمة وخاصة في الولايات المتحدة منشورات بحثية عن فترات زمنية قصيرة ويشير الباحثون إلى أن جودة التقارير المالية المرحلية لا يمكن الإعتماد عليها خاصة إذا لم يتم مراجعتها من قبل المراجعون الخارجيين نظرا لأن الشركات الماليزية لا تخضع لمراجعة ، فإن هذه الدراسة ضرورية لضمان أن المعلومات المقدمة إلى مستخدمي القوائم المالية مفيدة وأن المساهمين محميون لذا تسعى الدراسة الحالية لتحديد جودة التقارير المالية المرحلية في الشركات الماليزية وتحديد تأثير حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية المرحلية، هدفت الدراسة إلى البحث في جودة التقارير المالية الماليزية المؤقتة (المرحلية) وتأثير حوكمة الشركات على جودتها، تم جمع بيانات الدراسة من الإيداعات العامة على موقع بورصة ماليزيا (BMSE) http://www.Klse.com.my، والذي لقد طُلب من PLC الماليزية أن تقدم بياناتها الداخلية على الأنترنت مند يوليو 1999، توصلت الدراسة إلى أن الإمتثال لمعايير 34 يساهم بشكل كبير في جودة الفواصل الزمنية، في حين تسهم القابلية للمقارنة بشكل أقل وتتم حوكمة الشركات من خلال تواتر

[1]-Zarina Abdul Salam,**The quality of Malaysian Interim Financial Reports And The Impact of Corporate Governance On The Quality**, A Thesis Submitted in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy of Cardiff University Cardiff Business School, Cardiff University, Malesia, 2013.

إجتماعات مجلس الإدارة، والإستقلالية، ومحو الأمية المالية، وخبرة حوكمة الشركات، والعرق الإثني للمديرين، ووجدت الدراسة أن جميع متغيرات حوكمة الشركات مرتبطة بجودة التقاريرالمالية المرحلية بإستثناءالإستقلال وخبرة حوكمة الشركات، على الرغم من هذه الإرتباطات، وهذه النتائج لها آثار على العديد من المستخدمين مثل الهيئات التنظيمية الماليزية لضمان إمتثالPLC لمعايير الإفصاح المرحلي وصانعو السياسات لضمان عدم وجود سوء تطبيق لتوفير المعايير المحاسبية، حماية المساهمين لتعيين التكوين المناسب للمديرين، والاكاديميين للبحث في المستقبل، أوصت الدراسة بأنه يمكن للبحوث المستقبلية في لبلدان الأخرى أن تقارن بين جودة التقارير المالية المرحليةعندما تتم مراجعتها أو عدم مراجعتها من قبل المراجعين الخارجيين من خلال فحص الأجزاء الداخلية ذات المراجعات المستقلة للمراجعة، قد يتم تحسين جودة هذه الصفحات الداخلية حيث قد يهتم المراجعون الخارجيون بالوقت المناسب لنشر هذه الصفحات، والإمتثال لمعايير الإفصاح المرحلي وقابلية المقارنة بين فترة زمنية من فترة لأخرى ، ويمكن أن تتضمن الأبحاث المستقبلية جهات فاعلة أخرى في حوكمة الشركات في دراساتهم، يمكن مقارنة النتائج بنتائج هذه الرسالة، إذا تم العثور على نتائج مماثلة، فقد تكون قابلة للتعميم دوليا، أخيرا يمكن أن تتضمن الأبحاث المستقبلية أيضا خصائص حوكمة الشركات الأخرى (مثل عمر أعضاء مجلس الإدارة ومديرية الرئيس التنفيذي) وتحديد العلاقة بين هذه الخصائص وجودة الأجزاء الداخلية.

7-Rotila Aristita ، (2014)[1]:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المعلومات التي ينتجها النشاط المحاسبي تساعد في كل من الإتصال الداخلي والإتصالات الخارجية لأي منشأة، ويتم ضمان الإتصال الخارجي الذي يجعل نشاط المنشأة متاحا للمستثمرين والدولة والدائنين والموردين والعملاء والكيانات القانونية الأخرى أو التجار الوحيدين الذين قد

[1]- Rotila Aristita, **Aspects Concerning Interim Financial Reporting In Romania : Standards And Regulations**, Studies and Scientific Researches Economics Edition, Nº 20, 2014, p.p. 83-93.

يكونون مهتمين عن طريق المعلومات الدورية التي توفرها البيانات المالية وتقترب معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من موضوع تقديم البيانات المالية للأغراض العامة والتي يجب أن تعدها سنويا الشركات بالإضافة إلى الجوانب المتعلقة بالإفصاح المالي عن التقارير الفترية وفي رومانيا يتعين على فئات معينة من الشركات تطبيق اللوائح التي تتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإعداد البيانات المالية السنوية والمؤقتة من هذا المنطلق تسعى الدراسة لتناول الجوانب المميزة المتعلقة بالإفصاح المالي عن التقارير الفترية من منظور المرجع الدولي للمحاسبة وبعد تصنيف فئات المنشآت وفقا للوائح المحاسبة التي تنطبق عليها وستحاول الدراسة تطبيق تحديد المتطلبات الخاصة بالتقرير المالي المرحلى في رومانيا، هدفت الدراسة إلى تناول الجوانب المتعلقة بالتقارير المالية المرحلية في رومانيا وتناول المعايير واللوائح الخاصة بها، توصلت الدراسة إلى أنه لا تحدد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الشركات التي يجب أن تنشر التقارير المالية المرحلية أو عدد المرات أو المدة التي ستنتهي بعد فترة مؤقتة، لذلك يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يجب تحديد هذه المشكلات على مستوى كل بلد ومن قبل الحكومات والبشر لتنظيم الأوراق المالية والبورصات والكائنات المحاسبية المهنية وفي رومانيا من أجل توفير المعلومات الضرورية للنظام المؤسسي للدولة، تحدد MEP الإلتزام بإعداد وتقديم، في وحداتها الإقليمية، البيانات المالية أو التقارير المحاسبية لفترات غير التقارير السنوية، طوال السنة المالية، أوصت الدراسة بأنه يجب على المؤسسات الإئتمانية أن تعد إلى إصدار التقاريرالمالية المرحلية لأغراض إشرافية حكيمة وبيانات مالية دورية إمتثالا لمعايير التقارير المالية الدولية (المشار إليها باسم البيانات المالية لـ FINREP) على مستوى فردي

(أمر NBR رقم 2011/3) وكذلك FINREP البيانات المالية الموحدة (أمر من NBR رقم 2011/1) وتشتمل البيانات المالية لـ FINREP على مستوى فردي والمطلوبة من المؤسسات الإئتمانية ذات الأغراض الإشرافية التحوطية على مجموعتين من المعلومات وهما: المعلومات الأساسية (التي يتم إرسالها شهريا) والمعلومات الأخرى غير النوع الأساسي (الذي يتم إرساله شهريا، ربع سنوي، نصف سنوي) أو سنويا.

ج-ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة سواء كانت العربية منها والأجنبية موضوع التقارير المالية المرحلية ودورها في ترشيد القرارات الإستثمارية والعلاقة بين فحص التقارير المالية المرحلية وإدارة الأرباح وتعتبر هذه الدراسة مكملة لتلك الدراسات من خلال دراسة التقارير المالية المرحلية ومراجعتها وفقا للمعايير الدولية من أجل تعزيز ثقة المستثمرين ومتخذي القرارات وترشيد القرارات الإستثمارية للمساعدة في إتخاذ قرار سليم.على الرغم من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع القوائم المالية المرحلية، الا انها لم تجسد تأثير مراجعة القوائم المالية المرحلية بصورة تطبيقية على القوائم المالية المرحلية التي تصدرها الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية بحسب ما أورده المعيار الدولي رقم(2410) مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشاة على تعزيز كفاءة سوق الاوراق المالية عن طريق توفير معلومات محاسبية تتمتع بخصائص نوعية تؤدي الى اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

عاشرا: الصعوبات المتعلقة بإنجاز الدراسة

واجهتنا بعض الصعوبات عند إنجاز هذه الدراسة أهمها:

1- قلة الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا بشكل مباشر.

2- قلة الشركات التي تولى إهتمام بتدقيق القوائم المالية المرحلية.

3- عدم إستجابة أفراد العينة للإجابة على كل إستمارة البحث ات.

4- ندرة الأطروحات والرسائل الجامعية التي تطرقت لهذا الموضوع في الجزائر.

5- صعوبة إجراء مقابلات معمقة تفيدنا في إثراء الدراسة التطبيقية.

6- الظروف الصحية الإستثنائية التي تسبب فيها وباء كورونا قد أثرت بشكل سلبي وبدرجة كبيرة على وتيرة إنجاز الرسالة.

تاسعا: هيكل الدراسة

لمعالجة الإشكالية المطروحة، وإختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة فصول متسلسلة ومتكاملة.

تناول **الفصل الأول** الإطار النظري للمعلومات المالية المرحلية من خلال ثلاثة مباحث أساسية المبحث الأول طبيعة المعلومات المالية المرحلية ويتطرق المبحث الثاني القياس المحاسبي للمعلومات المالية المرحلية، أما الثالث فيتناول هيكل الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية المرحلية.

أما **الفصل الثاني** فيتناول دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المرحلية من خلال ثلاثة مباحث، يتناول الأول الإطار النظري للمدقق الخارجي، ويتناول الثاني الإطار النظري لمراجعة المعلومات المالية المرحلية، أما الثالث فيتناول المتطلبات المهنية لمراجعة المعلومات المالية المرحلية.

أما **الفصل الثالث** بعنوان "مراجعة التقارير المالية المرحلية من قبل مراجعي الحسابات في الشركات المقيدة في بورصة الخرطوم للأوراق المالية" مقسم إلى أربعة مباحث، يتناول الأول نبذة تعريفية عن سوق الخرطوم للأوراق المالية، ويتناول الثاني يقدم واقع التقارير المالية المرحلية بشركات المقيّدة في سوق الخرطوم للأوراق المالية. أما الثالث إجراءات الدراسة الميدانية، ويتناول الرابع تحليل البيانات وإختبار الفرضيات.

الفصل الأول

الإطار النظري للمعلومات المالية المرحلية

تمهيد:

إن الحاجة إلى وجود تقارير مالية مرحلية وليدة تطورات متلاحقة في مهنة المحاسبة وذلك نتيجة لظهور أسواق عالمية وظهور الشركات الكبيرة وتقدم تكنولوجيا المعلومات وزيادة متطلبات مستخدمي المعلومات، ودراسات وأبحاث المنظمات المهنية والهيئات الحكومية، كل هذه العوامل أسهمت في نشأة وتطور التقارير المالية المرحلية. والولايات المتحدة الأمريكية من أول بلدان العالم التي كان لها السبق الأول في ظهور هذه القوائم، حيث كانت بورصة نيويورك للأوراق المالية من أولى المنظمات المالية والحكومية التي طالبت الشركات المقيدة بها بإصدار تقارير مالية مرحلية عام 1923م. وبناء على ذلك، تم تقسيم محتوى هذا الفصل الى المباحث التالية:

- المبحث الأول: طبيعة المعلومات المالية المرحلية
- المبحث الثاني: القياس المحاسبي للمعلومات المالية المرحلية
- المبحث الثالث: هيكل الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية المرحلية

المبحث الأول: طبيعة المعلومات المالية المرحلية

تعد التقارير المالية المرحلية مصدرا هاما للمعلومات نظرا لخاصية الملائمة والتوقيت المناسب الذي تتمتع به تلك المعلومات بالنسبة للمستثمر من إدارة المنشأة، حيث تمكنهم من إتخاذ قراراتهم الإستثمارية ومتابعة تنفيذ الخطط التي وضعوها وتصحيح مسارها في ضوء المتغيرات التي تقدمها التقاريرالمالية المرحلية عوضا عن الإنتظار إلى نهاية العام والاطلاع على المعلومات التي تقدمها التقارير السنوية، ونتاجا لذلك أصبح هناك أهمية بالغة للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية والتي تعتبر مصدرا رئيسيا للمتعاملين في أسواق الأوراق المالية الذين يستمدون منها المعلومات المتعلقة بكفاءة أدائها واستقرارها والتي هي من أهم أدوات التنمية الاقتصادية.

أولا: ماهية الفترة المالية المرحلية:

من المعروف أن التقارير المالية المرحلية هي التي تعد عن فترة مالية أقل من عام، فالتقارير المالية المرحلية

تعد عن فترة مالية شهرية أو ربع سنوية أو نصف سنوية، وقد قدم المعيار الدولي رقم (34) تعريفا للفترة المالية المرحلية يتمثل في الفترة الزمنية اللازمة للتقرير المالي بشكل أقصر من التقرير المالي السنوي[1].

وإختلف العديد في تفسير الفترة الزمنية اللازمة لإعداد التقرير المالي خلال العام حيث يرى البعض أن يكون بصورة شهرية، ويرى البعض الآخر أن تكون ربع سنوية، ويرى فريق آخر أن تكون سنوية[2].

[1]-Doine.،the interim financial Reporting in the spirit of the las 34Norm،Annal،of the university of petrosani،Economics.Vol8،No1.2008, pp 157-160

[2]-chan, SiewH.wright, S. **Feasibility of more Frequent Reporting : A Field Study Informed Survey of In-company Accounting and IT professionls**,Journal of Information Systems, Vol 21.N°2 , 2007, p.p. 101-115.

وفي حقيقة الأمر إن المعيار ترك الحرية للمنشآت والحكومات والهيئات المختلفة في تحديد الفترة المالية المرحلية التي ينبغي الإفصاح عنها، ولكن أجمع العديد من الكتاب والباحثين والهيئات المهنية التي جعل التقارير المالية المرحلية تعبر عن فترة نصف سنوية بدلا من ربع سنوية ويرجع ذلك إلى الأسباب الآتية:[1]

- التقارير الربع سنوية من المحتمل أن تكون مؤشرات غير موثوق فيها عن السنة المالية كاملة نتيجة للعوامل الموسمية.
- العديد من مشاكل تخصيص التكاليف التي حدثت خلال الفترة تكون متضمنة عند إعداد التقارير المالية المرحلية الربع سنوية.

ومن ثم يمكن تهدئة أثر هذه المشاكل عند إعداد التقارير المالية بشكل نصف سنوي.

ولكن يعد الهدف من إعداد التقارير المالية المرحلية تلافي أهم إنتقاد تتعرض له التقارير المالية السنوية والذي يتمثل في توفير خاصية الملائمة والتوقيت المناسب للمعلومة، حيث أن الغرض من إعداد التقارير المالية المرحلية هو توفير معلومات وتفسيرات عن الأحداث والصفقات ذات الأهمية النسبية التي حدثت خلال الفترة الملائمة وتوضيح أثرها على الوضع المالي للشركة وآليات السيطرة عليها وتقديم وصف عام عن الوضع المالي والأداء خلال العام وآليات السيطرة عليه خلال الفترة الملائمة.[2]

ويرى الباحث أن التحول التقارير المالية المرحلية من أساس ربع سنوي إلى أساس نصف سنوي يجعل من الصعب الحكم على توافر كلا من خاصيتي الملائمة والتوقيت المناسب، ويرى الباحث أيضا أنه للحفاظ على كلتنا الخاصيتين يجب عدم الجدل في الفترة المالية المرحلية.

---

[1]-Mensan, Yaw M , werner, Roberth H, **The capital market implications of the Frequency of interim Finacial reporting : an international analxsis**, Rev Quant Finan/ Vol 131, 2008, p.p. 71-104.

[2]- Link, B, **the struggle for a common Interim Roporting Frequency Regime in Europe** , Accounting in Europe, Vol 9, 2011, p.p. 191-225.

ثانيا: مفهوم المعلومات المالية المرحلية:

تعتبر المعلومات المحاسبية إحدى أسمى أهداف التقارير المالية والتي تعكس نشاط المنظمات خلال فترة زمنية معينة، ويتم إنتاج المعلومات وتوصيلها لمستخدميها في ضوء مجموعة من المسلمات تحكمها.[1] ونظرا لما يشهده العالم من تطورات وتغيرات كبيرة في المنظمات، وإلى الحاجة الملحة لمعلومات تغطي فترة زمنية أقل من سنة مالية، قامت بعض المنظمات بإعداد قوائم مالية إضافية تغطي فترات زمنية أقصر من سنة مالية كنوع من الإفصاح الإختياري، ومن أهم هذه القوائم المالية المرحلية.[2]

تعتبر التقارير المالية المرحلية أحد صيغ الإفصاح المحاسبي المطور من ناحية إعداد وعرض التقارير المالية، ومن هذا المنطلق قام مجلس معايير المحاسبية الدولية (IAS) من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (34) بتعريف التقارير المالية المرحلية على أنها "تقارير مالية تحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة للشركة".[3]

وعرفت القوائم المالية المرحلية بأنها قوائم تقدم معلومات مالية عن فترة زمنية أقل من سنة مالية كاملة من خلال قوائم كاملة أو مختصرة.[4]

وعرفت بأنها قوائم مالية تغطي فترات أقل من سنة مالية كاملة والأغلب الشائع أن هذه القوائم تغطي فترة هي 3 شهور (ويشار إليها على أنها ربع سنوية أي قوائم بينية أو دورية).[5]

---

[1]-دونالد كيسو، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1999م، ص77.

[2]-صالح أيمن محمود، **أثر نشر التقارير المالية المرحلية على أسعار الأسهم: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2008، ص26.

[3]-International Accounting Standards، **interim financial reports Nº 34**, 2005, para 4.

[4]-Bontas, C.A.B. **interim Financial Reporting in the perspective of Harmonization of the Romanian Accountancy whith the international Financial Roporting Standards**, Romanian within the EU : opportunities, Requirements and perspective-International conference, Sibiu, 2007, p 1.

[5]-حماد، طارق عبد العال، **الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وأثارها الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص30.

وقد عرف المعيار المصري هذه القوائم بأنها " القوائم التي تحتوي إما على مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (1) عرض القوائم المالية أو مجموعة مختصرة من القوائم المالية (كما ورد بهذا المعيار للفترة الدورية).[1]

بينما يرى بعض الباحثين أن التقارير المالية المرحلية تشير إلى المعلومات المالية التي إما أن تكون في شكل تقارير مالية كاملة أو جزء من التقارير المالية ويتوافر فيها شرطان:

- الفترات تكون أقل من عام.
- يكون تاريخ نهاية التقارير المالية المرحلية مختلف عن تاريخ نهاية السنة المالية.[2]

ويرى الباحث أن القوائم المالية المرحلية هي قوائم مالية تغطي فترات أقل من سنة مالية كاملة هي 3 شهور وفق لقوانين البورصة تتضمن مجموعة كاملة أو مختصرة من قوائم المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التقيد في حقوق الملكية والإيضاحات المتممة.

ثالثا: أهمية وأهداف المعلومات المالية المرحلية

تنبع أهمية التقارير المالية المرحلية من أهمية التقارير المالية السنوية التي تؤثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يجب أن تتميز المعلومات ومنها ما يتعلق بخاصية التوقيت المناسب التي يجب توافرها في عملية التوصيل المحاسبي حيث أن توقيت صدور التقرير المرحلي والمعلومات تؤثر على قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح مع الشركة لإتخاذ قراراتهم الإستثمارية حيث أن المعلومة إذ لم تصل

---

[1]-المعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (2410)، **الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية المنشأة والمؤدي بمعرفة مراقب حساباتها**، 2009.

[2]-Klumer, w, **Pratice Issues and Question and Answers Relating to Au-c Sectiong30**, Interim Financial Information, Vol 14, N° 5,2014, p.p. 1-9.

بالتوقيت المناسب فسوف تفقد قيمتها وتصبح غير فعالة وأيضا تعتبر من العوامل الأساسية في تحديد إتجاه أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية.[1]

وقد اكتسبت التقارير المالية المرحلية أهميتها من قدرتها على الوفاء بالطلب على المعلومات المالية المؤقتة أو بمعنى آخر بسبب وفائها بالحاجة إليها حيث يحتاج مستخدمو التقارير المالية المرحلية خاصة المتعاملون في بورصة الأوراق المالية وجهات الرقابة الرسمية مثل هيئة سوق المال والبنك المركزي للمعلومات المحاسبية ملائمة وكافية وفي الوقت المناسب وبصورة مستمرة وعلى مدار السنة وعلى فترات متقاربة وذلك لتخفيض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بالأرباح وعائد السهم فضلا عن إمكانية الإعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ قرارات الإستثمار والائتمان.[2]

هذا ويرى بعض الباحثين أن التقارير المالية المرحلية تنبع أهميتها من قدرتها على توفير مجموعة من الخصائص النوعية وتتمثل تلك الخصائص فيمايلي:

1-التوقيت المناسب: أي أن تكون المعلومات بمتناول صاحب القرار قبل أن تفقد قيمتها وقدرتها في التأثير على القرار.

2-القدرة التنبؤية: إن مستخدم المعلومات المحاسبية يمارس نوعا من التنبؤ عند إتخاذ القرار الإستثماري وذلك بتكوين تنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية أو الحاضرة أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة وبذلك فإن المعلومات المحاسبية تكون لها قدرة تنبؤية عالية.[3]

---

[1]-سكيك، طارق فايز، **أثر التقارير المالية المرحلية على سعر السهم وحجم التداول، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010م، ص18.

[2]-سيدي، عمر، داود، خديجة أحمد، **دور الأساليب الكمية في فحص القوائم المالية المرحلية – دراسة ميدانية في مكاتب المراجعة في الساحل السوري**، 2011، ص198.

[3]-مرعى، عبد الرحمان، **دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في إتخاذ القرارات الإستثمارية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 2، 2006، ص 184-190.

3-الوثوق بها: وهو أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من الأخطار والتحيز وأنها تعرض بأمانة الأحداث الاقتصادية ومن ثم فإن مستخدم المعلومات المحاسبية يصبح واثقا فيها ويستطيع الإعتماد عليها ويتحقق ذلك في القابلية للتحقق وعدم التحيز والصدق والأمانة في عرض المعلومات المحاسبية والقابلية والتكلفة والمنافع وخاصية الأهمية النسبية والقابلية للفهم.

هذا بالإضافة إلى أن اللجوء إلى إستخدام التقارير المالية المرحلية يهدف إلى تدعيم مبادئ لجنة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات.[1]

كما يرى بعض الباحثين أن الهدف من التقارير المالية المرحلية هو مساعدة المحللين الماليين في تحليل المؤشرات الرئيسية للشركة والتعرف على أدائها في السوق والتنبؤ بأرباحها في نهاية العام ومن تم يمكن زيادة مستوى الإفصاح والشفافية المطلوب في البورصات المختلفة وبناء على ذلك تتوافر الثقة بين الشركة والهيئات الحكومية والجهات المختلفة المستخدمة للتقارير المالية.[2]

هذا بالإضافة إلى أن الهدف من إعداد التقارير المالية المرحلية الإفصاح على أساس جزئي لتقييم نتائج العمليات التشغيلية الحالية والوضع المالي الحالي، كما أنها مقيدة في التنبؤ بالأوضاع المستقبلية رغم أنها تعتمد على البيانات التاريخية في إعدادها.[3]

ويرى الباحث من خلال ما سبق أن الهدف من إعداد التقارير المالية المرحلية إتفاقهم على أنها وسيلة إفصاحية الهدف منها تقديم المعلومات المحاسبية المختلفة قبل نهاية العام المالي بغرض تقديم مؤشرات مبدئية للوضع المالي الحالي للشركة والوضع الممكن التنبؤ به للشركة.

---

[1]-Mingina, m, pike, R, **the effect of audit commitlee shareholding, Financial expertise and size on interim Financial disclosures**, Accomling mil businessResearch, Vol 35, N°.4 , 2005, p 329.

[2]-Mark Tippett, **Discussion of interim Reporting Frequency and Financial Analysts, Expenditures**, Journal of Business Finance and Accounting, Vol 31, N° 2, 2004. , p 199.

[3]- Shilling law, G, **Concepts Underlying Interim Financial Statements**,Ren Quant Finan, Vol, 2000, p 222.

رابعا: نشأة وتطور إعداد المعلومات المالية المرحلية:

المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما(GAAP) تم تطبيقها في محتوى الفترة الزمنية السنوية، وقبل عام 1970 كان هنالك توجه لدى الممارسين في المحاسبة لتشكيل معلومات مالية محاسبية لفترات أقل من سنة وأغلب مجالس مبادئ المحاسبة عملوا على مراجعة لممارسة تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما على التقارير المالية المرحلية على أساس أن تقدم إما شهرية أو ربع سنوية، ومن عام 1960 وحتى بداية عام 1970 تعتبر التقارير المالية المرحلية مصدرا مهما للمعلومات لكل من المستثمرين والدائنين لتقييم المركز المالي ونتائج العمليات للشركة.

كما أنه تم تعريف التقارير المالية المرحلية بأنها تقدم المعلومات المالية لفترة أقل من سنة مثلا ثلاثة أشهر أو نصف سنة، والأهمية للمعلومات المحاسبية المتزايدة أصبحت الحاجة لإصدار معايير ترشدنا للقياس وتقديم هذه المعلومات على أساس مرحلي كالمعيار الدولي (34) في عام 1973 ومجلس مبادئ المحاسبة أصدر رأي رقم (28) لتوضيح عملية تطبيق المبادئ المحاسبية وعمل التقارير المالية المرحلية وبالإضافة أنه شمل الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية المرحلية للشركات المساهمة العامة.

وفي بيئة الأعمال الديناميكية فإن المعلومات المالية يجب أن تكون متاحة على أساس زمني عند الحاجة لإتخاذ القرار، ولهذا السبب فإن شركات الأعمال تعد التقارير المالية المرحلية للتزويد بالمعلومات المتعلقة بالوضع المالي لفترة زمنية أقل من سنة واحدة.[1] وتكون الفترة الزمنية العادية للتقارير المالية المحلية عادة ربع السنة (ثلاثة شهور) ويمكن أن تكون شهريا.

[1]- Williams, jan, Stanga, Keith, **intermediate accounting**, **Hancart brace jovanovich**, 1995, p.p. 1147-1148.

إن شركات المساهمة العامة يتطلب منها أن ترتب وتحفظ وترسل بعض أنواع التقارير المالية المرحلية إلى سوق الأوراق المالية كجزء من الإتفاقية مع الشركات المدرجة أسهمها في السوق.

مما سبق يرى الباحث أن أهم مراحل التطور ما لجأت إليه هيئة سوق المال فى الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1973 من إلزام الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بضرورة اللجوء إلى الإفصاح باستخدام التقارير المالية المرحلية ثم تلاه من إصدار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) في سنة 1974 التقرير رقم 3 والخاص بالتغييرات المحاسبية في الفترات المرحلية.

خامسا: المداخل المختلفة لإعداد التقارير المالية المرحلية من منظور المعايير المحاسبة الدولية:

تعددت المداخل المختلفة لإعداد التقارير المالية المرحلية وتعددت الآراء بشأن مزايا وعيوب كل طريقة من هذه الطرق وفقا لآراء العديد من الكتاب والباحثين مما إنعكس بدوره على شكل ومحتوى التقارير المالية، وهذه المداخل هي:

أ-**المدخل المتكامل:** يقوم هذا المدخل على أساس أن كل فترة دورية جزء مكمل للفترة السنوية، إذ أن هناك إرتباطا وثيقا بين الفترات المؤجلة وكذلك المخصصات التي يتم تقديرها في نهاية كل فترة دورية سيتم معالجتها على أنها جزء من عمليات الفترة الزمنية.[1]

وطبقا لذلك فإن عنصر المصروفات الذي يقع على مدى الفترة السنوية بالكامل يمكن توزيعه على الفترات الدورية إعتمادا على حجم المبيعات أو حجم الإنتاج أو الفترة الزمنية أو أي أساس آخر.

ويؤخذ على المدخل المتكامل النسبة الكبيرة من التقديرات التي تتخلل عملية إعداد المعلومات المالية المرحلية، فقد تكون هنالك تقديرات فيها نسبة من الخطأ أو المبالغة تعمل على تشويه نتائج العمليات في فترة

[1]-أبو المكارم، وصفى عبد الفتاح، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، دار الجامعية الجديدة للنشر**، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2004، ص 685.

مرحلية لاحقة، فالإيرادات من حملات الإعلان التي تم القيام بها في الفترة السابقة، ربما هي في تحقيقها أقل من التقدير الأصلي، وكذلك المؤجلات من الكلف الإعلانية للمدة المرحلية الحالية ربما تضعف من إيرادات المدة المرحلية الحالية والمتراكمات لمدة مرحلية مبكرة والتي لم تحقق مثل حملة الصيانة التي تم تأجيلها لمدة مرحلية لاحقة، فإن كان التقدير فيه نسبة من الخطأ فإن ذلك ممكن أن يؤدي إلى ظهور أرباح عالية تنعكس في المعلومات المالية المرحلية الحالية.[1]

ب- المدخل المستقل: يقوم هذا المدخل على أن كل فترة دورية خلال السنة المالية كما لو كانت فترة محاسبية أساسية ومستقلة ومنفصلة، وطبقا لذلك ينبغي إتباع طريقة واحدة عند تحديد نتائج العمليات لكل فترة دورية كما لو كانت فترة محاسبية سنوية، وفي ظل هذا المدخل ينبغي تحديد المصروفات والإيرادات المستحقة المؤجلة، وحساب المخصصات في نهاية كل فترة دورية باستخدام المبادئ المحاسبية نفسها وأسس التقدير أو التقييم التي تتبع في الفترات السنوية.[2]

ويتبين مما سبق أنه على وفق المدخل المستقل لا يوجد أي تقديرات أو مخصصات مختلفة عن تلك التقديرات أو المخصصات المستخدمة في التقارير المالية السنوية، وفيما يخص قواعد الإعتراف بالمصروفات فإنها تطبق في التقارير المالية المرحلية مثلما هو الحال في التقارير المالية السنوية. ويرى مؤيدو المدخل المستقل أن الهدف الأساسي من إعداد المعلومات المالية المرحلية هو التعبير عن أعمال المنشأة ومركزها المالي على ضوء ما يحدث فعلا، في حين يرى أنصار المدخل المتكامل إن الهدف الأساسي من إعداد المعلومات المالية المرحلية هو مساعدة مستخدميها على التنبؤ بالمستقبل.[3]

---

[1]-Mottola, Anthony, **Accountants Handbook** , Sth, 1981, p4.

[2]-أبو المكارم، وصفى عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص 684.

[3]-حماد، طارق عبد العال، **معايير التقارير الدولية دليل التطبيق**، دار الدولية للإستثمارات الثقافية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2005، ص 499.

ج/ المدخل التوافقي: يتم بموجب هذا المدخل الإعتراف ببعض عناصر المصروفات والإيرادات في الفترات المرحلية عند تحققها من دون أية محاولة لربطها بالأحداث المتوقع حدوثها في أثناء الفترة المتبقية من السنة المالية، حتى ولو كان نشاط الشركة يتسم بالموسمية كضريبة الدخل، أما العناصر الأخرى من المصروفات والإيرادات فيتم ربطها بالأحداث المتوقع حدوثها أثناء المتبقي من السنة المالية مثل مصاريف الإعلان ومصاريف الصيانة المتوقع حدوثها في فترة متأخرة من السنة المالية، إذ يتم إعتبار الجزء الذي يخص الفترة المرحلية مصروفا مدفوعا مقدما حتى قبل حدوثها.[1] إن هذا المدخل جاء للإفادة من مزايا المدخل المتكامل والمدخل المستقل مع تجنب عيوبهما في نفس الوقت. وقد أيده مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في مذكرته التوضيحية عام 1978 لكونه أكثر معقولية عن طريق الإفادة من مزايا المخلين السابقين وتجنب العيوب في الوقت المناسب حسب المعيار المحاسبي الدولي (34) فإن المعلومات المالية المرحلية ينبغي إعدادها بما يتفق مع السياسات المستخدمة في القوائم المالية السنوية.[2]

سادسا: خصائص المعلومات المالية المرحلية:

هناك مجموعة من خصائص المعلومات المالية المرحلية تميزها عن المعلومات المالية السنوية، وفيما يلي عرض موجز لأهم هذه الخصائص:

1-خاصية التوقيت الملائم للمعلومات المالية المرحلية:

إن خاصية التوقيت الملائم في التقارير المالية تعني ضرورة توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار قبل أن تفقد هذه المعلومات قدرتها على التأثير في إتخاذ القرارات بمعنى توفير معلومات في نفس الوقت الذي يدرس فيه متخذو القرار إجراء معينا وبالتالي من الضروري أن تكون الفترة المحاسبية ملائمة

---

[1]-ميرودلي، أمير محمد، **وظيفة الإبلاغ المالي للمحاسبة في إطار القوائم المالية المرحلية**، رسالة ماجستير، جامعة بغداد-كلية الإدارة والإقتصاد، بغداد العراق، 2007، ص 65.

[2]-عبد العال، رامي رياض، **أثر إستخدام التقارير المالية المرحلية على العوائد وحجم التداول غير العاديين للأسهم**، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، عمان، الأردن، 2006، ص 44.

حتى يستفيد متخذو القرارات من المعلومات المحاسبية فهناك علاقة عكسية بين طول الفترة المحاسبية التي تعد عنها التقارير ومدى ملائمة المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات فكلما طالت هذه الفترة كلما فقدت المعلومات أهميتها كما أن التأخير في نشر المعلومات المحاسبية يؤثر في صلاحيتها لمستخدميها.[1] وذلك فضلا عما أشار إليه الإطار المفاهيمي لتعريف خاصية التوقيت الملائم من كونها هي الخاصية التي تجعل المعلومات المحاسبية قادرة أن تساعد متخذ القرار على تقييم البدائل التي يتعلق بها القرار.[2]

2-خاصية موسمية النشاط الإقتصادي:

تبرز خاصية الموسمية عند إعداد التقارير المالية المرحلية والتي تعني حدوث تقلبات جوهرية ومتكررة في مستويات الإيرادات والمصروفات وصافي الدخل من فترة مالية مرحلية لأخرى خلال العام المالي فقد تتركز المبيعات في فترات قصيرة معينة من العام مثل الأعياد والمناسبات أو فصول السنة بينما توزع المصروفات على مدار السنة بطريقة عادية.[3]

3-إستخدام الأسلوب المقارن:

ظهر ما يسمى بالتقارير المالية المرحلية المقارنة حيث إعتمد المعيار أخيرا على مفهوم التقارير المقارنة وهذا المفهوم معروف عموما بأنه أكثر فائدة من عرض المعلومات حول أي فترة بمفردها ويتفق هذا الأمر مع الوضع المتخذ من جانب مهنة المحاسبة حول العالم لعقود كثيرة كذلك فإن لجنة معايير المحاسبة

---

[1]-مرقص، فوزي عبد الباقي فوزي، ت**قييم مستوى العام مراجعي الحسابات بالمتطلبات المهنية لإعداد وفحص القوائم المالية المرحلية في مصر دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 2010، ص 12.

[2]-أبو نصار محمد، حميدات جمعة، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية**، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 2013، ص 10.

[3]-مرقص، فوزي عبد الباقي فوزي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الدولية (IASC)ألزمت ليس فقط بتقارير الدخل المرحلية المقارنة (المختصرة أو الكاملة) ولكنها ألزمت أيضا بكافة القوائم الأخرى المتمثلة في الميزانية وقائمة التدفقات النقدية.[1]

مما سبق يرى الباحث أن المعلومات المالية المرحلية تتمتع بالعديد من الخصائص لعل من أبرزها خاصية التوقيت المناسب والتعبير عن موسمية النشاط وإمكانية إستخدام الأسلوب المقارن.

[1]- حماد، طارق عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الجزء الأول، عرض القوائم المالية**، الدار الجامعية، 2004، ص 326.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي للمعلومات المالية المرحلية

القياس هو تحديد القيم وتبويبها إلى حساب معين مثل تحديد العمولة بنسبة معينة من قيمة الصفقة ولكنها قد تبوب كمصروف إذا كانت مرتبطة بالتشغيل وقد تبوب إلى أصول إذا كانت مرتبطة بشراء الأصول الثابتة، ويعد أكثر التعاريف تحديدا لعملية القياس المحاسبي، التعريف الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (American Accounting Association- AAA) حيث أفاد بأن القياس هو قرن الإعداد بأحداث الوحدة الاقتصادية الماضية والجارية والمستقبلية وبموجب قواعد محددة[1] وبالنسبة للمعلومات المالية المرحلية فإنه يتم إستخدام نفس المبادئ والسياسات المحاسبية التي استخدمت في إعداد المعلومات المالية السنوية، إلا أن هناك اختلاف بين المعلومات المالية المرحلية والمعلومات المالية السنوية، وهذا الاختلاف يخلق العديد من المشاكل عند القيام بالقياس المحاسبي لبنود الإيرادات والمصروفات عند إعداد المعلومات المالية المرحلية.

أولا: مفهوم القياس المحاسبي للربح عند إعداد المعلومات المالية المرحلية

تتمثل وظيفة المحاسبة قياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية (الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات) بالإضافة إلى الإفصاح عن نتائج عملية القياس في شكل معلومات تتاح لمستخدمي تلك القوائم المالية، ويتم القياس المحاسبي للربح لغرض إعداد القوائم المالية السنوية في أغلب الأوقات وفقا لمجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي مبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ الإعتراف بالإيراد، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، ومبدأ الإفصاح الشامل.[2]

---

[1]-سلطان، إياد شاكر، حمة، عثمان عبد القادر، **القوائم المالية المرحلية ومدى شمولها لمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 – دراسة ميدانية في عدد من المصارف التجارية الأهلية**، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 68، 2008، ص 4.

[2]-الطاهات، صقر، **مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بإصدار التقارير المالية المرحلية في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم (34) والتشريعات المحلية ذات الصلة**، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، عمان، 2005، ص47.

وتوجد بعض العوامل النادرة التي تسبب في النهاية إلى إختلاف مفهوم القياس المتبع عند إعداد التقارير المالية المرحلية عن ذلك المتبع عند إعداد التقارير السنوية وهذه العوامل منها:

1-الموسمية: إن الطبيعة الموسمية لنشاط العديد من الشركات يمكن أن يؤدي إلى تقلبات في حجم الإيرادات والنفقات وصافي الدخل وذلك عن فترة مرحلية لأخرى خلال السنة المالية.

2- التوقيت المناسب: تكون الفترة التي تعد عنها التقارير المالية المرحلية فترة قصيرة نسبيا وبالأخص إذا ما كانت (شهرا أو ثلاثة أشهر) لإعداد التقارير المالية المرحلية اللازمة لتحديد المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويتمثل إختلاف مفهوم القياس المحاسبي المتبع عند إعداد التقارير المالية المرحلية وعن المتبع عند إعداد القوائم المالية السنوية في تلك الحالات التي يتم فيها تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات بدون التمسك بتطبيق أساس الإستحقاق أو سياسة الثبات فمثلا يعتبر من الممارسات الشائعة عند إعداد التقارير المالية المرحلية تطبيق مبدأ الإيرادات بالنفقات وفقا لمفهوم تخفيض أرباح الفترة المرحلية عندما تكون رؤية الشركة التحفظ بشأن إعلان النتائج وذلك بترحيل الإيرادات المتحققة في الفترة المرحلية الأولى إلى فترة مرحلية ثانية، أو وفقا لمفهوم تعظيم أرباح الفترة المرحلية الأولى عندما تكون رؤية إدارة الشركة بالنسبة لنتائج أعمال السنة متفائلة وتعبر عن ذلك التفاؤل عن طريق إستخدام أسلوب القياس الذي يجعل الفترة المرحلية الأولى أعظم ما يمكن، وفي كلا الحالتين تخالف إدارة الشركة مبادئ وفروض محاسبية عديدة،وذلك لأن الأساس للقياس المحاسبي عند إعداد القوائم المالية السنوية هو فرض إستغلال الفترات المالية ومبدأ التحقق وأساس الإستحقاق[1].

[1]-عبد العال، رامي رياض، مرجع سبق ذكره، ص46.

ثانيا: السياسات والمبادئ المحاسبية التي يتم على أساسها إعداد التقارير المالية المرحلية:

تعرف السياسة على أنها مجموعة من الطرق والأساليب وأسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية وكذلك الإجراءات التي تحكم المهنيين في ممارستهم المهنية وتكمن أهميتها على أساس أن مستخدمي البيانات المالية ينبغي أن يكونوا على علم بأسس وطرق القياس المستخدمة أذ أنهم بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت المنشأة تقوم بإستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة في تقييم الأصول على سبيل المثال وليس سبيل الحصر وينبغي أن يتم الإفصاح عن كل هذه السياسات في الإيضاحات والملاحظات حول التقارير المالية المنشورة وأيضا تفسير السبب عن التغيير من سياسة إلى أخرى.[1]

ولما كان الهدف الأساسي للتقارير المالية المرحلية على وفق معيار المحاسبة الدولي 34تقديم تفهم لقدرة الشركة على توليد عوائد للأطراف ذات العلاقة (المستثمرون والدائنون وغيرهم) وقدرتها على توليد التدفقات النقدية، كل ذلك من منظور مستقبلي وليس من منظور تاريخي فإن الهدف ينتج عنه أهداف فرعية أخرى تتمثل في:[2]

1. توفير معلومات مفيدة لإتخاذ القرارات الاقتصادية أسوة بالتقارير المالية السنوية.
2. تقديم تقييمات مستمرة وملائمة من ناحية التوقيت الزمني للشركة.
3. توفير معلومات عن التقلبات الموسمية وعدم الإنتظام في توليد الدخل وتوليد التدفقات النقدية، ويستلزم المعيار الدولي أن تعد التقارير المالية المرحلية لما يتوافق والسياسات المحاسبية المستخدمة من التقارير المالية السنوية وكذلك يشترط المعيار بأن يتم تحديد مفاهيم الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات على الأسس ذاتها المعتمدة في التقارير السنوية.

---

[1]-سكيك، طارق فايز، مرجع سبق ذكره، ص 26-33.

[2]-أكبر، يونس عباس، عداد سعد سلمان، خضير، محمد حسن، **نطاق ومسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية-دراسة تحليلية للمعايير المحاسبية والتدقيقية المعتمدة**، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 86، 2011. ص4

ويرى بعض الكتاب أن هذا الإتجاه يتفق مع فكرة أن المعايير تعد إطارا مرجعيا يعتمده المستخدمون للتقارير المالية المرحلية، وما لم تكن تلك المبادئ المحاسبية في كلتا الفترتين متوافقة فإن أية مقارنة من المحتمل ألا يكون لها فائدة كاملة[1] ويشمل هذا الإتساق عناصر التقارير المالية الأساسية ومنها:

1-الإيرادات: يجب معاملة الإيرادات التي يتم استلامها موسميا أو بصورة دورية من حين لآخر من تلك الواردة في التقارير المالية السنوية، أي أنه يجب الإعتراف بها أو تأجيلها في تاريخ إعداد التقارير المالية المرحلية نفس الأسس المتبعة عند إعداد التقارير السنوية.

2-المصروفات: يجب أن يتم الإعتراف بالمصروفات في التقارير المالية المرحلية لاسيما تلك التي تتكبدها الشركة بشكل متساو على مدار السنة بنفس أسس الإعتراف المتبعة عند إعداد التقارير السنوية.[2]

3-الأصول: يتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة إذا توافر شرط الإعتراف بها على وفق ما يتطلبه المعيار الدولي IAS 38 والخاص بالأصول غير الملموسة.

ويوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم (34) أن البيانات المؤقتة يجب إعدادها بما يتفق مع السياسات المحاسبية المستخدمة قي التقارير المالية السنوية، والاستثناء الوحيد هو حالة حدوث تغير في المبدأ المحاسبي وطبق منذ إصدار التقرير المالي في نهاية السنة الماضية، ويشترط المعيار أيضا تحديد مفاهيم الأصول والخصوم والدخل والمصروفات على نفس الأسس المطبقة في التقارير السنوية، فهذه البنود محددة في إطار إعداد وتقديم التقارير المالية وتأثير إشتراط نفس التعاريف لكي تنطبق على التقارير المرحلية هو لتقليل مدى مفهوم الفترات المؤقتة على أنها فترات مستقلة زمنيا وبهذا الخصوص فإنه من المفيد الإشارة إلى موقف لجنة معايير المحاسبة الدولية من بعض المبادئ المحاسبية عند إعداد التقارير المالية المؤقتة.

---

[1]-حماد، طارق عبد العال، **تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان-نظرة حالية ومستقبلية**، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية،2007، ص 1216.

[2]-سلطان، إياد شاكر، حمة، عثمان عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 9.

وتتميز الخصائص الكيفية المتبعة عند إعداد التقارير المالية المرحلية بمايلي:

1-الثبات والتماثل: (Consistency)

يشير المعيار المحاسبي الدولي رقم (34) إلى وجوب إعداد التقارير المالية المرحلية بإستخدام نفس المبادئ المحاسبية التي كانت مستخدمة في إعداد التقارير المالية الأحدث وهذا الأمر يتفق مع فكرة أن التقرير السنوي الأخير يقدم إطارا مرجعيا لمستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المالية المرحلية وكل ذلك فيما يتعلق بالتخطيط لنتائج كامل السنة التي تقدم عنها تقارير التشغيل وهذا الأمر الذي يجعل التماثل بين المبادئ المحاسبية في الفترة المرحلية والسنة السابقة أمرا هاما، لأن النتائج المخططة للسنة الحالية سوف تستمد قيمتها من مضمون أداء السنة السابقة، وما لم تكن المبادئ المحاسبية المطبقة في كلتا الفترتين متوافقة فإن المقارنة لن تكون بذات فائدة وتفقد قيمتها بالكامل.[1]

وتقضى هذه السياسة في الحياة العملية أن تستمد المنشأة لدى إعداد بياناتها المالية المرحلية في إستخدام الطرق والمبادئ والسياسات والمعايير المحاسبية نفسها بعد إختيار البدائل الملائمة للمنشأة من بين البدائل المتاحة والمسموح بها ويبرر الخروج عن هذه السياسة تبني طرق وأساليب أخرى بديلة وإذا تم الخروج عن السياسة فإنه يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية المرحلية.[2] والقرار الذي يتطلب التطبيق المتماثل للمبادئ المحاسبية عبر الفترات المرحلية وفي المقارنة مع السنة المالية السابقة لا يكون فقط معنيا بالرأي عن التقارير المالية المرحلية بإعتبارها وسيلة للتنبؤ بنتائج السنة المالية التالية بل كذلك تستنتج وتخلص إلى أن فترات التقارير المالية المرحلية ذات كيان مستقل وبشكل آخر عندما يرى أن فترة مؤقتة تمثل جزءا متكاملا

[1]-حداد، جواد أحمد، **واقع التقارير والقوائم المالية المرحلية في شركات المساهمة العامة الفلسطينية المحدودة**، مجلة جامعة القدس المفتوحة، المجلد 2، العدد 27، 2012، ص304.

[2]-سكيك، طارق فايز، مرجع سبق ذكره، ص 26-33.

من السنة الكاملة فمن الأسهل ترشيد تطبيق مبادئ محاسبية مختلفة على فترات مرحلية وذلك إذا كان القيام بذلك سوف يبين النتائج بطريقة أكثر دلالة بالنسبة لجزء السنة الكاملة خلال حدود فترة التقارير السنوية.[1]

2-الأهمية النسبية: (Materiality)

تمثل الأهمية النسبية أحد المفاهيم الأساسية المميزة للتقرير المالي رغم الصعوبات التي تكشف تحديد مفهومها، إذ تتطلب المعايير المحاسبية الدولية للإفصاح أن تكون هامة وجوهرية أو من حجم معين كلي يتم الإفصاح المستقل عنها. إلى جانب ذلك يلاحظ أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 يضع مفهوما للأهمية النسبية لأغراض التقارير المالية المرحلية يختلف عن التعريف في مضمون الفترة السنوية، ويأتي هذا الأمر من قرار التأييد لنظرية الإستقلال في التقارير المالية المرحلية، فعلى سبيل المثال العمليات غير المستمدة أو البنود غير العادية يلزم تقييمها لأغراض الإفصاح على أساس أي علاقة بارزة مثل إجمالي الإيرادات وكأن هذا البند يتم التقرير عنه في التقارير المالية المرحلية وليس التقارير المالية للسنة السابقة أو نتائج السنة الجارية الكاملة. وهذا بلا شك سوف يؤثر في مستوى الإفصاح الخاص بهذا البند فبعض البنود التي يتم التقرير عنها بشكل مستقل لأهميتها في التقارير المرحلية قد لا تكون كذلك في التقرير السنوي الذي يعد عن سنة كاملة والذي سيتضمن بعدئذ نفس الفترة المؤقتة. إذ يعتبر البند أو الجزء أو المجموعة هامة إذا كان يترتب على حذفها أو عدم إبرازها أو عدم تقديم إيضاحات عنها أو التعبير عنها بصورة غير سليمة تحريف المعلومات التي تعرض في التقارير المالية أو عدم كفاية تلك المعلومات مما يؤثر على هذه التقارير عند تقييم الأداء، ولاعتبارات الأهمية النسبية فإنه يجب الإفصاح عن أية معلومات إذا كان لها أثر محسوس على تقدير القارئ أو المستخدم في إتخاذ القرار، وبهذا نلاحظ الإرتباط بين مفهوم الأهمية النسبية والإفصاح

[1]-حداد، جواد أحمد، المرجع السابق، ص304.

حيث أن الأول يعكس الوجه الآخر للإفصاح لأن ما يجب الإفصاح عنه يجب أن يتوافر له درجة كافية من الأهمية النسبية.[1]

إن عملية القياس للعديد من البنود الواردة في التقارير المالية المرحلية تعتمد على التقديرات بشكل أكبر عما هو عليه في التقارير المالية السنوية، لذا ينبغي تقييم أهمية البنود عند إتخاذ القرارات بكيفية الإعتراف أو القياس أو تصنيف أو الإفصاح عن البنود التي ستظهر في التقارير المالية المرحلية، وهكذا فإن الحكم الشخصي للمحاسب يمكن أن يمثل أداة مهمة لتقييم تلك البنود مما يلقى على مراقب الحسابات دورا إضافيا للفحص والتحقق من مدى ملائمة تلك التغيرات لواقع الحال.[2] وتعتبر الأهمية النسبية من أهم القيود على البيانات المالية وذلك بالنسبة لاختيار السياسة المحاسبية الملائمة للتطبيق ويقصد بالأهمية النسبية لبند معين أو مجموعة من البنود من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية المنشورة وذلك على أساس مدى ملائمة البند والبنود لأغراض التقييم وإتخاذ القرارات فالمحاسبون يهتمون بالمعلومات ذات مغزى ولا يهتمون كثيرا بالعناصر التي يكون تأثيرها ضئيلا على نتائج العمليات والمركز المالي.[3]

3-الإعتراف: (Recognition)

يقضي المعيار المحاسبي (34) أن تكون تعاريف الأصول والخصوم والدخل والمصروفات هي ذاتها بالنسبة لتقارير الفترات المرحلية كما هي في نهاية السنة، وهذه البنود محددة في إطار إعداد وتقديم التقارير المالية وتأثير إشتراط نفس التعاريف التي تنطبق على التقارير المؤقتة هو تقليل مدى مفهوم الفترات المرحلية كما ذكرنا سابقا على أنها فترات مستقلة من الزمن الذي على أساسه يكون الإفصاح في التقارير المالية.[4]

---

[1]-سلطان، حمه، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[2]-أكبر، يونس عباس، عواد سعد سلمان، خضير محمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 39.

[3]-سكيك، طارق فايز، مرجع سبق ذكره، ص 33.

[4]-سلطان إياد، حمه عثمان، عثمان عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 10-11.

فمثلا بالنظر إلى تعريف الأصول على أنها موارد تولد منافع إقتصادية مستقبلية للوحدة الاقتصادية، والنفقات لا يمكن رسملتها في نهاية السنة تعجز عن إستيفاء هذا التعريف، وبالتالي فإنها لا تلبي تعريف الأصل ويمكن بالمثل عدم تأجيلها عند إعداد الميزانية في نهاية الفترة المؤقتة وبتطبيق نفس التعاريف فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد ألزمت نفس قواعد التعريف كما هي مطبقة في الفترات السنوية.

مما سبق يرى الباحث أن المفاهيم والمبادئ والسياسات المحاسبية التي تقوم على أساسها إعداد التقارير المالية المرحلية لا تختلف كثيرا عن المفاهيم والمبادئ والسياسات المحاسبية التي يقوم على أساسها إعداد التقارير المالية السنوية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) الخاص بعرض التقارير المالية.

ثالثا أسس القياس المحاسبي المعتمدة فى إعداد المعلومات المالية المرحلية:

أ-أسس القياس المحاسبي للإيرادات:

الإيراد وفقا للرأي المحاسبي رقم (28) يجب الإعتراف بالإيرادات من بيع المنتجات وأداء الخدمات عندما تكتسب خلال الفترة الدورية بإتباع نفس الأسس التي تطبق عن السنة الكاملة، بالإضافة إلى أنه يجب على الشركات أن تبين الإيرادات الناتجة عن التقلبات الموسمية وأن تفصح عن طبيعة أنشطتها الموسمية، وكما أوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم (34) أن الإيرادات المحصلة موسميا أو دوريا أو من حين لآخر مثل دخل التوزيعات والفوائد المكتسبة والمنح الحكومية والتي لا يمكن تأجيلها وتوقعها في تواريخ التقارير المالية المرحلية ما لم يكن هذا التأجيل والتوقع مناسبا في نهاية السنة المالية للشركة، فدخل الفائدة يستحق طالما يتم إثباته لأنه يمثل إلتزاما تعاقديا أما دخل التوزيعات فلا يمكن الإعتراف به ما لم يتم الإعلان عن تلك التوزيعات بالإضافة إلى ذلك تحصل بعض المنشآت بشكل ثابت على إيرادات في فترات مرحلية معينة

لسنة مالية أكثر مما تحصل عليها في فترة مرحلية أخرى، مثال ذلك الإيرادات الموسمية لتجار التجزئة، وهذه الإيرادات يتم الإعتراف بها عند حدوثها.[1]

ب-أسس القياس المحاسبي للتكاليف والمصروفات المحققة للإيرادات:

التكاليف وفقا للرأي المحاسبي رقم (28) يجب إستخدام أساليب محاسبية واحدة بصدد هذه التكاليف والمصروفات سواء في التقارير المالية الدورية أو القوائم المالية السنوية وع ذلك فقد تضمن الرأي المحاسبي (28) بعض الإستثناءات فيما يتعلق بتحديد تكلفة البضاعة المبيعة في التقارير المالية الدورية وهي:

1-عند إستخدام إحدى الشركات طريقة هامش الربح الإجمالي في تقدير تكلفة البضاعة المبيعة دوريا، فيجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة في التقارير المالية المرحلية بالإضافة إلى الإفصاح عن أي تعديلات جوهرية لتسوية التقديرات المرحلية للمخزون مع مخزون آخر العام الموجود فعلا في المخازن.

2-عند إستخدام إحدى الشركات طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا في تقييم المخزون ثم إستنفذت الطبقة الأساسية للمخزون بصفة مؤقتة خلال إحدى الفترات الدورية، فعندئذ يجب أن تتضمن تكلفة البضاعة المبيعة خلال تلك الفترة التكلفة المقدرة لإحلال الطبقة الأساسية للمخزون مرة أخرى.

3-يجب عند تخفيض قيمة المخزون في التقارير الدورية وفقا لطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل إستخدام نفس الأسلوب بالنسبة ككل إذا لم يكن الإنخفاض في قيمة المخزون خلال العام مسألة مؤقتة.

وإذا إنخفضت القيمة السوقية للمخزون خلال إحدى الفترات المرحلية، ثم تبعه ارتفاع في القيمة السوقية للفترة التالية فعندئذ يتم الإعتراف بالمكاسب في الفترة التالية في حدود الخسائر التي تحققت في الفترة السابقة عليها من السنة المالية.[1]

---

[1]-جمعية المجمع المحاسبي القانوني العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، **معايير المحاسبة الدولية 2000 هو نص الكامل لكافة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات الصادرة عن لجنة التفسيرات الدائمة القائمة**، الترجمة معتمدة من شركة أبو غزالة للترجمة، 2001، ص55.

ج-أسس القياس المحاسبي للتكاليف والمصروفات غير المحققة للإيرادات:

المصروفات غير المحققة للإيرادات يقصد بها المجموعات المختلفة من الأعباء التي تتحملها الشركة بشكل دوري وبصورة متكررة وبعضها بشكل غير متكرر ويطلق عليها النفقات غير العادية، ومعظم التكاليف والمصاريف الأخرى يتم الإعتراف بها في الفترات المرحلية التي حدثت وبالنسبة للنفقات التي يبدو واضحا أنها تقدم منفعة لأكثر من فترة مرحلية (مثل الإصلاحات السنوية وضرائب الملكية السنوية) فإنه من الممكن توزيعها بين الفترات التي تستفيد منها، ويعتمد التوزيع أو تخصيص لهذه النفقات على الفترات المستفيدة على عدة أمور أهمها:

مدة الإنفاق، المنفعة التي تعود على المنشأة من النفقة، أو النشاط المرتبط بالفترات المرحلية وبالنسبة لإجراءات تخصيص وتوزيع مثل هذه النفقات فإنه يجب أن تتطابق مع تلك الإجراءات المستخدمة بواسطة المنشأة عند إعداد تقرير نهاية العام وإذا لا يمكن ربط التكاليف أو المصروفات في الفترات المرحلية الأخرى فإنه لا يجب أن تخصص بطريقة تحكمية على تلك الفترات.[2]

د-أسس القياس المحاسبي لمخصصات ضرائب الدخل:

الضرائب تمثل نصيب الدولة من أرباح الشركة، وهذا الأمر يحتاج لتحديد مخصص ضرائب الدخل عند إعداد التقارير المالية المرحلية بأن تقوم الشركة في نهاية كل فترة مرحلية بعمل تقرير جديد لمعدل الضريبة الفعلي المتوقع يطبقه على السنة المالية ككل، وإستخدام هذا المعدل كأساس لحساب معدل الضريبة المقدر في نهاية الفترة المالية المرحلية ومعدل الضريبة السائد في نهاية السنة السابقة مع الأخذ بعين الإعتبار أي تعديلات قد أدخلت عليه، حيث يتم إعادة النظر في المعدل السابق في نهاية كل فترة مالية

---

[1]-أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص 686-687.

[2]-حماد، طارق عبد العال، **التقارير المالية أسس الإعداد والغرض والتحليل**، الدار الجامعية، عين شمس، جمهورية مصر العربية، 2005، ص 654.

مرحلية، حيث أنه يتفق مع المفهوم الأساسي الوارد في الفقرة (28) الذي ينص على وجوب تطبيق مبادئ الإعتراف والقياس المحاسبي في التقرير المالي المرحلي كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية، ويتم تقسيم ضرائب الدخل على أساس سنوي، كما يتم حساب مصروف ضريبة الدخل للفترة المرحلية بالتطبيق على الدخل قبل إحتساب الضريبة للفترة المرحلية.[1]

معدل الفترة الذي ينطبق على إجمالي الأرباح السنوية المتوقعة أي متوسط معدل الضريبة الدخل السنوية المقدرة سارية المفعول، ومعدل المتوسط السنوي المقدر هذا يعكس مزيجا من هيكل ضريبة الدخل المتصاعدة التي يتوقع أن تنطبق على أرباح السنة الكاملة بما في التغيرات التي تمت بالفعل في معدلات ضريبة الدخل المقرر تطبيقها فيما بعد.

هـ-العمليات غير المستمدة والبنود غير العادية:

المقصود بالعمليات غير المستمدة هي المكاسب والخسائر المهمة نسبيا الناتجة من التخلص من أحد فروع النشاط، أما البنود غير العادية فالمقصود بها هي المكاسب أو الخسائر المهمة نسبيا وغير المعتادة وغير متكررة، حيث أن البنود غير العادية وتأثير العرض القطاعي للمعلومات سوف يتم التقرير عنها بشكل منفصل في الفترة المرحلية وذلك عند حدوثها، ونفس الأمر سوف يحدث بالنسبة للأحداث الأخرى غير العادية أو غير المتكررة، ولا توجد أي محاولة سوف يتم عملها لتوزيع مثل هذه البنود على مدار العام المالي وعمليا فإن مثل هذه البنود سوف ترتبط بالنتائج السنوية للتشغيل.[2]

---

[1]- ، جمعية المجمع المحاسبي القانوني العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، **معايير المحاسبة الدولية 2000 هو نص الكامل لكافة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات الصادرة عن لجنة التفسيرات الدائمة القائمة**، الترجمة معتمدة من شركة أبو غزالة للترجمة، 2001، ص 656.

[2]-حماد، طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص656.

رابعا مشكلات القياس المحاسبي في التقارير المالية المرحلية:

- إختلاف القياس المحاسبي للفترة المرحلية عن مفهوم القياس السنة المالية الكاملة وبالتالي تختلف الدورة المحاسبية للفترة المرحلية عن الدورة المحاسبية للسنة المالية الكاملة حيث يتم إجراء المستويات والإقفال في السنة المالية الكاملة؛
- المشكلة في تحديد المدخل الملائم لإعداد القوائم المرحلية عند إعدادها، مما يقلل من أهمية هذه القوائم وقابليتها للمقارنة لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- إن لكل شركة نشاطا له طبيعة موسمية يؤثر على إعداد القوائم المالية المرحلية، مما يقلل من أهمية هذه القوائم وفاعليتها للمقارنة لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية.[1]

[1]- نشن، حسان، **أثر إستخدام التقارير المالية المرحلية على أسعار الأسهم في جمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير، جامعة سبأ، 2009، ص49.

المبحث الثالث: هيكل الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية المرحلية

لقد زاد الإهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الإفصاح والشفافية نتيجة إهتمام الأطراف الخارجية خاصة من المساهمين والمستثمرين وبنوك الإستثمار وغيرهم الذين يعتمدون وبشكل أساس على المعلومات المحاسبية التي تنشرها الشركات المساهمة لدعم القرارات التي يتخذونها في ظل ما أحدثته تكنولوجيا المعلومات من سرعة ودقة إنتقال هذه المعلومات بين كافة الطوائف المختلفة، ولعل ما مرت به الشركات الدولية المساهمة ومعظم الأسواق المالية العالمية من حالات إفلاس وإنهيار في الفترة الأخيرة يثير مجموعة من التساؤلات حول مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة ومستوى جودة القرارات التي تبنى عليها، وما يدل على ذلك مجموعة الأحداث السلبية التي من أهمها فصيحة شركة أنرون (Enron) الأمريكية التي أدت إلى عزوف معظم المستثمرين عن الإستثمار في أسواق المال الدولية بسبب القصور في متطلبات الإفصاح والشفافية بفعل تدني جودة المعلومات المفصح عنها.

أولا: تطور الإفصاح المحاسبي:

يعتبر المستثمرون عنصر هاما في أسواق المال الراسخة، فهم الذين يقدمون رأس المال للشركات الجديدة ولتوسيع نشاط الشركات القائمة بما يسمح بنمو وازدهار حجم أعمالها، وإيجاد فرص توظيف جديدة والمساهمة في تحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي للدولة، ويحتاج المستثمر لمعلومات نافعة ومفيدة لأغراض إتخاذ قرارات الإستثمار. ويمكن القول بأن نجاح أسواق المال يعتمد بدرجة كبيرة على جودة نظام القياس والإفصاح المحاسبي، والمبني بدوره على وجود معايير محاسبية ذات جودة عالية بما يعطي للمستثمر ثقة في مصداقية القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى إزدهار وإنتعاش أسواق المال.[1] ومثال ذلك مطالبة هيئة الأوراق المالية (SEC) بالولايات المتحدة الأمريكية من الشركات المقيدة في البورصة بالإفصاح عن

[1]- طاحون، محمد عبد الحميد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على منفعة المعلومات المحاسبية للمستثمرين**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد 38، العدد 2، 2001م، ص 1.

معلومات مفيدة لاحتياجات المستثمرين لإتخاذ القرار بالشراء، البيع أو الإحتفاظ بالأسهم بحيث تكون هذه المعلومات في التوقيت الملائم، شاملة ودقيقة لكي تساعدهم في إتخاذ القرارات الإستثمارية[1]. وقد ارتبط مبدأ الإفصاح بظهور الشركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية دوريا، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من المساهمين تقريرا عن نتائج أعمالها ومركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة، حتى يتخذ هؤلاء المستثمرين قراراتهم الاقتصادية بناء على ذلك الإفصاح[2].

1-تطور الإفصاح المحاسبي في المملكة المتحدة:

ظهر مصطلح الإفصاح لأول مرة كقاعدة قانونية في المملكة المتحدة في نهاية القرن التاسع عشر، وازدهر كأحد معايير مهنة المرجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في الثلث الأول من القرن العشرين.

وقد مر الإفصاح المحاسبي في قوانين الشركات الإنجليزية بثلاث مراحل هي:

المرحلة الأولى: عندما كانت الوحدات الاقتصادية في معظمها منشآت فردية وشركات أشخاص، وحينئذ كانت المعلومات المحاسبية من الأسرار الشخصية التي لا يجوز الإفصاح عنها.

المرحلة الثانية: عندما تزايدت شركات الأشخاص وتزايد حجمها تباينت العلاقات بين الشركات، وحينئذ أصبح الإفصاح المحاسبي إختيارا يستهدف تقنين العلاقة بين المدير المالك من ناحية وباقي الملاك من ناحية أخرى.

---

[1]-Kanagaretham, K,G.J.lobo, and D.J. whalen, **does good corporate governance reduce information asymmetry quanterly earnings announcements**, Journal of Accounting and public policy 26, 2007, pp :499-500.

[2]-المطيري، غزاي سبيل، **العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية على الأنترنت القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العالمية الكويتية**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 19.

المرحلة الثالثة: عندما ظهرت شركات الأموال، وانفصلت الإدارة عن الملكية وتزايد إعتماد الشركات على أموال جمهور المستثمرين، وعندئذ أصبح الإفصاح المحاسبي إجباريا حماية المستثمرين وتحقيقا للمصلحة العامة.

2-تطور الإفصاح المحاسبي بالولايات المتحدة الأمريكية:

يرجع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية إلى سنة 1933م مع إنشاء الهيئة الحكومية المشرفة على الأسواق المالية وقانون 1934 المنظم لحركة تداول الأوراق المالية، أما التطور في مفهوم الإفصاح يرجع إلى الجمهور مهنة المراجعة ممثلة في المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ولذلك تغلب على عملية الإفصاح المعايير والإرشادات المهنية أكثر من القواعد القانونية.[1]

وقد جاء التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح بديلا عن مصطلح النشر (Dissemination) أو عرض المعلومات (Presentation) حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغ النتائج للأطراف الخارجية. وأصبح الإفصاح يستهدف الكشف عما يمكن إخفائه من المعلومات الهامة سواء عن طريق الإيجاز في طريقة العرض أو عن طريق إخفاء معلومات جوهرية لا يوفرها القياس المحاسبي التقليدي مما قد يؤدي إلى تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية. أي أنه لم يعد مقصورا على مجرد إبلاغ أو عرض نتائج القياس المحاسبي وتفسيرها ولكن أصبح ينطوي على عرض معلومات كمية أو وصفية، فعلية أو تقديرية، ولها تأثيرها الملحوظ على متخذي القرارات مع أنها لم تنتج عن قياس محاسبي.[2] ويلاحظ المتتبع للإفصاح المحاسبي خلال السنوات الأخيرة أن هناك تحسنا متزايدا لهذا الإفصاح في العديد من الإتجاهات:

- التوسع في كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها.

---

[1]-أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص84.

[2]-نفس المرجع، ص43.

- التوسع في نوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها.
- التوسع في توثيق المعلومات التي يتم الإفصاح عنها.
- التوسع في توفير القابلية للقراءة والفهم للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها سواء بعرض تلك المعلومات في الصحف اليومية أم الصحف والمجلات المختصة أو مواقع البورصات وكذلك مواقع الشركات صاحبة المعلومات على الإنترنت.[1]

ثانيا: مفهوم الإفصاح المحاسبي المرحلي:

يقصد بالإفصاح المحاسبي نشر المعلومات المالية عن الشركة من خلال القوائم المالية وبوجه عام القوائم الدورية، كما يمكن تعريف الإفصاح المالي بأنه النشر العمدي للمعلومات المالية وغير المالية سواء كانت كمية أو وصفية، إجبارية كانت أو تطوعية من خلال قنوات رسمية أو غير رسمية.[2] أو هو عرض المعلومات الهامة والملائمة والتي يمكن الإعتماد عليها عن الشركة في التوقيت الملائم من خلال مجموعة من القوائم والتقارير المالية.[3] وعرف الإفصاح المحاسبي بأنه المرحلة التي يستطيع من خلالها المحاسبون التعبير عن جهودهم في توفير المعلومات المحاسبية، ولما كان توفير هذه المعلومات ليس هدفا في ذاته بل وسيلة للإستفادة منها من جانب فئات المستخدمين لها، من هنا يكون الحكم على كفاءة المعلومات المحاسبية من خلال مقدار أو قيمة المنفعة التي تحتويها المعلومات المحاسبية للمستخدمين ويمكن قياس منفعة المعلومات المحاسبية من خلال المقارنة بين موقف المستخدمين لما قبل تلقيهم لها ثم بعد استقبالهمواستخدامهم لها[4]. كما عرف الإفصاح بأنه ضرورة إشتمال القوائم والتقارير المالية على كافة المعلومات الضرورية اللازمة لإظهار حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية، وإظهار حقيقة النشاط من ربح

---

[1]-الناغي، محمود السيد، **الإتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة**، كلية التجارة-جامعة المنصورة، المكتبة المصرية، 2007، ص 22.

[2]- Hassan, O, G Marston, **Dislosure measurement in the emprical accounting literature-areview article**, SSRN Electronic Journal,July 2010, pp : 7-18,Electronic copy available at : http//ssn.com/abstract=1840598,.

[3]-الغولي، فايقة جابر حسن محمد، **الإختلافات النسبية في درجة الإفصاح الإختياري بين الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية وأثرها على تكلفة رأس المال – دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005م، ص22.

[4]-الناغي، محمود السيد، مرجع سبق ذكره، ص33.

أو خسارة خلال الفترة المالية ويتم إعدادها في ضوء معايير المحاسبة المصرية، وتقديم تلك المعلومات لمن يحتاج إليها بهدف إتخاذ القرارات.[1]

وعرف الإفصاح أيضا بأنه تزويد الأطراف المتعددة الخارجية فضلا عن تزويد إدارة الوحدة الاقتصادية بالمعلومات المفيدة والضرورية عن هذه الوحدة ونشاطها ونتائج هذا النشاط في الوقت المناسب وبالكيفية التي لا تؤدي إلى التأثير على نشاط هذه الوحدة، وبها يخدم مصلحة هذه الأطراف في الوقت الحاضر والمستقبل. وتتمثل المتطلبات الرئيسية للإفصاح المحاسبي فيما يلي:

- تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية
- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها هذا المعلومات المحاسبية
- تحديد نوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها
- تحديد أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية[2]

مما سبق يرى الباحث أن الإفصاح المحاسبي المرحلي الوسيلة التي تستطيع المنشأة عن طريقها تلبية حاجة الأطراف المختلفة من المعلومات الخاصة بها ونتائج نشاطها من خلال قوائم مالية مرحلية تصدر بشكل دوري منتظم (ربع أو نصف سنوي) لتصل لمستخدميها في التوقيت الملائم لإتخاذ القرارات.

---

[1]-محمد، محمد محمود عبد ربه، **إطار مقترح لزيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بهدف تخفيض مخاطر الإستثمار في سوق الأوراق المالية**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد2، 2008، ص 582.

[2]-إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، **أثر نماذج وقواعد الإفصاح المحاسبي المستحدثة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية**، أكاديمية الشروق–المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات، 2012، ص6.

ثالثا: أهمية عملية الإفصاح المحاسبي:

يحظى الإفصاح المحاسبي بشكل عام بأهمية كبيرة سواء من جانب أسواق رأس المال في معظم دول العالم أو من جانب العديد من الهيئات العامة والمهنية المحاسبية أو جانب مستخدمي القوائم المالية وذلك نتيجة للتطورات المتلاحقة في البيئة الإقتصادية.[1] حيث أنه يمثل عملية تواصل فعالة مستمرة بين الشركة والمستخدمين للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها والتي تساعد على فهم وضع الشركة وتقييم أدائها.[2]

وتخفيض درجة عدم التماثل المعلومات المالية التي تحيط بالشركة التي يستثمرون بها وبث الإطمئنان لديهم وزيادة إقبال المستثمرين الجدد وبالتالي توفير الأموال التي تحتاج إليها الشركة بتكلفة أقل مما ينعكس على تنشيط سوق رأس المال وزيادة النمو الاقتصادي.[3] كما تتمثل أهمية عملية الإفصاح في أن الأطراف الخارجية غالبا لا تمتلك السلطة لإلزام الوحدة الاقتصادية بتقديم ما تحتاجه من المعلومات الضرورية لإتخاذ قراراتهم ومن هنا فإن الإفصاح المناسب يجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة حيث أنه يوفر فرص متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات وهذا بدوره يوفر مناخ إستثماري ملائم ويزيد من فرصة نمو السوق وإزدهاره.[4]

وتبرز أهمية الإفصاح المحاسبي المرحلي في توفيره لمعلومات صحيحة ودورية عن أنشطة الشركة ومركزها المالي مما يمنع حدوث أي تلاعب أثناء تلك الفترات وبالتالي يؤدي الإفصاح المحاسبي المرحلي إلى تخفيض حالة عدم التأكد فيما يتعلق بالإستثمار ومساعدة المستثمرين في تقييم المشروعات والتنبؤ بالأرباح المستقبلية وبالتالي كبر حجم سوق رأس المال متمثلا في زيادة عدد الأسهم المعروضة للشراء والبيع

---

[1]- المليحي، هشام حسن عواد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

[2]- Kanto, A.J , and schademitz, **Market use of disclosure components in interim reports** , the international Journal of management science, 2000, pp : 417-418.

[3]- الغولي، فايقة جابر حسن محمد، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[4]- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، مرجع سبق ذكره، ص 22.

وزيادة حجم التعامل وتحقيق التنمية الإقتصادية.[1] وبالتالي نستطيع القول بأن الإفصاح المحاسبي المرحلي يقوم بالآتي:

- توصيل وبطريقة قابلة للفهم لمعلومات ملائمة وموثوق فيها ووقتية حول أنشطة الوحدة الإستثمارية والتحويلية والتشغيلية لمستخدمي هذه المعلومات.
- توفير أساس لإتخاذ قرارات إقتصادية من خلال توفير معلومات حول الوحدة الاقتصادية تساعد مستخدميها في التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الكسبية والتدفقات النقدية المحتملة.
- التقدير عن الوظيفة الوكالية للإدارة من خلال عرض معلومات ملائمة لتقييم قدرة الإدارة على إستخدام الموارد المتاحة بكفاءة في إنجاز أهداف الوحدة الأساسية وتحقيق أداء إقتصادي مرضي.
- مقابلة لمتطلبات القانونية أو التنظيمية الخاصة بالإفصاح المحاسبي المرحلي.[2]

كما إختلفت مفاهيم الإفصاح المحاسبي من مرحلة إلى أخرى وفق المراحل التي مر بها الفكر المحاسبي، إذ يتضمن كل مفهوم الكيفية التي يمكن للوحدات المحاسبية أن تتبعها لبناء إفصاح محاسبي يتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية ويلبي إحتياجات الهيئات المشرفة على أسواق رأس المال ومستخدمي القوائم والتقارير المالية.[3] حيث بدأ الإفصاح إختياريا طواعية من قبل منشآت الأعمال جزءا من الفكر المحاسبي وبقي المهيمن على طبيعة المعلومات المقدمة حتى حصل الإنهيار في بورصة نيويورك في سنة 1949م ليصبح الإفصاح خاضعا لقوانين تتعلق بالإفصاح ومنهيا بذلك مرحلة أن يكون الإفصاح بمجمله إختياريا وتم تشكيل هيئة الأوراق المالية كبداية مرحلة جديدة للإفصاح الإلزامي أي الإفصاح بموجب القوانين والتعليمات مثل قوانين الشركات وقوانين الأوراق المالية والتشريعات والمعايير المحاسبية وغيرها. كما أدى

---

[1]-جازية، جيهان مجدي، **أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الفترية على أسعار الأسهم في سوق رأس المال مع التطبيق على بورصة الأوراق المالية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2001، ص20.

[2]-السيد، صفا محمود، **أثر خصائص الوحدة الاقتصادية على درجة الإفصاح الفتري في البورصة المصرية**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد 12، العدد 2، 1998، ص59.

[3]-الملجي، هشام حسن عواد، **إطار مقترح لمحددات صنع قرار البناء المعايير المحاسبية وأثرها على بناء النموذج المحاسبي المطبق في مصر**، جامعة حلوان، 2006، مجلد 48، العدد 74، ص 1-9.

ظهور العولمة والتطورات الاقتصادية في السنوات الأخيرة إلى زيادة الإفصاح الإلزامي وظهور مطالبات في زيادة الاهتمام به ليصبح كافيا لإشباع حاجات المستثمرين من المعلومات.[1]

رابعا: أساليب قياس مستوى الإفصاح المحاسبي المرحلي:

يظل قياس مستوى الإفصاح من خلال مؤشرات الإفصاح المناسب مقبولا ما دامت تلك المؤشرات ملائمة ويتم بنائها على أسس موضوعية.[2]

وتستخدم العديد من الطرق في قياس مستوى الإفصاح منها طريقة تحليل المحتوى Content analysis approach بإستخدام مؤشر الإفصاح Diclosure index وذلك من خلال حساب عدد الكلمات، الجمل أو الصفحات، حيث يمكن إستخدام مؤشر الإفصاح لقياس الإفصاح الإجباري أو الإختياري في القوائم المالية المرحلية[3]. وينقسم إلى مدخلين هما: عناصر الإفصاح بأوزان نسبية Weighted disclosure items وعناصر الإفصاح بدون أوزان نسبية Unweighted disclosure items.

المدخل الأول: عناصر الإفصاح بأوزان نسبية (Weighted disclosure items)

وفقا لهذا المدخل، فإن العناصر المفصح عنها يتم فحصها بمعرفة متخصصين مثل المحللين الماليين حيث يتم وضع أوزان نسبية لهذه العناصر وفقا لأهميتها وبالتالي فإن العنصر الذي يتم الإفصاح عنه يأخذ وزن نسبي معين وفي حال عدم الإفصاح عنه فإنه يأخذ الرقم صفر، ويتم إحتساب الوزن النسبي النهائي للعناصر المفصح عنها من خلال متوسط الأوزان النسبية لكل عنصر. ولقد وجه نقد لهذا المدخل لعدة أسباب أهمها:

---

[1]-الشلاحي، بندر مرزوق، **تحديد طبيعة الإفصاح الإختيارى عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص73.

[2]-المرجع السابق، ص82.

[3]-Hassan, O, G Marston, Op.Cit, p. 7.

- يركز هذا المدخل فقط على تقييم مجموعة واحدة من المستخدمين على الرغم من أهمية هذه العناصر التي يتم الإفصاح عنها لمجموعات أخرى.
- قد يكون هذا المدخل مضلل لأن الأهمية النسبية لكل عنصر والذي على أساسه يتم وضع وزن نسبي له تختلف بإختلاف الشركات والمستخدمين ونوع الصناعة ومن دولة إلى أخرى.
- في حال الإعتماد على أكثر من مجموعة من المستخدمين لوضع وزن نسبي للعناصر المفصح عنها فإن لكل مجموعة تقييم معين لأهمية العنصر يختلف من مجموعة إلى أخرى والذي يؤدي إلى أوزان متناقضة تحتاج إلى تدخلات من قبل الباحثين للفصل بين هذه الإختلافات.[1]

المدخل الثاني: عناصر الإفصاح بدون أوزان نسبية (Unweighted disclosure items)

نتيجة للنقد الموجه للمدخل الخاص بعناصر الإفصاح بأوزان نسبية، فإن العديد من الدراسات تستخدم مدخل عناصر الإفصاح بدون أوزان نسبية، وفقا لهذا المدخل فإن كل العناصر الموجودة في القائمة تأخذ أوزان متساوية لذلك إذا تم الإفصاح عن العنصر في القائمة المالية فإنه يأخذ الرقم (1) وإذا لم يفصح عنه يأخذ الرقم (0) حيث يتعامل هذا المدخل بالتساوي مع كل العناصر المفصح عنها وبالتالي فهو يتجنب إعطاء أوزان مختلفة نتيجة لتقديرات متباينة. ويستخدمها هذا المدخل لعدة أسباب:

- لتجنب التقييم الشخصي في حال الإعتماد على مجموعة بعينها في وضع أوزان للعناصر التي يتم الإفصاح عنها.
- أشارت العديد من الدراسات إلى عدم وجود إختلافات جوهرية بين المدخلين، لذلك ليس هناك داعي لإستخدام مدخل الأوزان النسبية والذي يعتبر أعلى تكلفة وأكثر استهلاكا للوقت بالإضافة إلى الحصول على نتائج غير محايدة.

---

[1]-Elsayed, A.N.ME, **the Key Determinantes of the volunatry Adoption of corporate internet Reporting and its consequenseson firm value :Evidence From Egypt**, PHD unbublishes thesis, plymouth Business school.

- الهدف هو تحديد مستوى الإفصاح وليس أهمية العناصر المفصح عنها، لذلك لا توجد حاجة إلى إعطاء أوزان نسبية لهذه العناصر حتى تتساوى جميعها في الأهمية.
- من الممكن أن يؤثر الوزن النسبي للعنصر على مدى إمكانية على مؤشر الإفصاح.

خامسا: مستويات الإفصاح المحاسبي المرحلي:

يستخدم لفظ الإفصاح في مجال المحاسبة لكي يشير بصفة عامة إلى تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية التي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للتقارير المالية. إذ يلعب مفهوم الإفصاح المناسب دورا مركزيا مهما سواء في نظرية المحاسبة أو في الممارسات المحاسبية. وقد لقي هذا المفهوم إهتماما كبيرا من قبل المجامع المهنية المحاسبية، وإدارات أسواق المال العالمية.[1] وقد إختلفت الدراسات في وضع تصنيف لمستويات ونماذج الإفصاح المحاسبي هي:

- ✓ **الإفصاح الكافي:** وهو ذلك المستوى الذي يضمن أدنى مقدار من الإفصاح الذي يتفق مع الهدف السلبي وهو جعل القوائم غير مضللة.
- ✓ **الإفصاح العادل:** ويضمن هدفا أخلاقيا في إتاحة معاملة متساوية لكل القراء المحتملين وهذا المستوى يتضمن هدف إيجابي يتمثل في في جعل القوائم المالية ومحتوياتها عادلة ومنصفة لكل الفئات.
- ✓ **الإفصاح الشامل:** يتضمن عرض كل المعلومات الملائمة (وثيقة الصلة) وبالتالي فإنه يعنى عرض معلومات قد تكون زائدة عن الحاجة، والإفصاح الجيد يجب أن يكون كافيا وعادلا وشاملا.[2]

كما أنه يمكن تقسيم مستوى الإفصاح وفق الإلزام به من عدمه إلى قسمين:

- ❖ **الإفصاح الإجباري:** وهو الحد الأدنى من الإفصاح الذي حددته القوانين الصادرة من الجهات ذات العلاقة.

---

[1]-المطيري، غزاي سبيل، مرجع سبق ذكره، ص12.

[2]-أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص95.

❖ **الإفصاح الإختياري:** يوفر للمديرين معلومات عن الأداء المالي والمستقبلي لمنشأتهم أكثر من غيرهم ويختلف الإفصاح الإجباري عن الإفصاح الإختياري في الآتي:

- **من حيث الحافز:** الإفصاح الإختياري هو حافز ذاتي يهدف إلى تحقيق منافع إقتصادية، أما الإفصاح الإجباري يهدف إلى تطبيق القوانين والتشريعات بهدف ضبط عملية نقل المعلومات بين الشركات المدرجة في البورصة وأصحاب المصالح.
- **من حيث المحتوى:** يوفر الإفصاح الإختياري معلومات عن الاستراتيجيات المستقبلية وخطط البحث والتطوير والتنبؤات المستقبلية وتحليل المعلومات المالية. أما الإفصاح الإجباري يوفر المعلومات المالية الأساسية حسب المتطلبات القانونية ومعايير المحاسبة.

كما يتضمن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المرحلية ثلاث مستويات هي:

- مستوى إفصاح منخفض (يتطلب الحد الأدنى المطلوب من المعيار)
- مستوى إفصاح متوسط (يتطلب إفصاح إضافي في القوائم)
- مستوى إفصاح مرتفع (يتضمن إفصاح يقترب من الإفصاح السنوي في القوائم).[1] في حال إختيار الشركة للقوائم المالية المرحلية المختصرة يجب أن تكون هذه القوائم المالية المختصرة متضمنة كلا من العناوين والمجامع الفرعية التي كانت ضمن أحدث القوائم المالية السنوية ومدعمة بالإيضاحات التفسيرية المختارة. كما أنه حدد العناصر التي يتم الإفصاح عنها كحد أدنى في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المرحلية ليحدد بذلك عناصر مستوى الإفصاح الإجباري في القوائم المالية المرحلية.[2] أما بالنسبة للإفصاح الإختياري في القوائم المالية المرحلية، فتقوم الشركات بالإفصاح عن معلومات إضافية (إفصاح إختياري) في حال كون الفائدة من هذا الإفصاح تزيد عن التكلفة الخاصة

[1]- عبد الله، محمد إسماعيل عبد الواحد، تحليل لمحددات الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، 2012، ص16.

[2]- حماد، طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص50.

به،[1]وتختلف مستويات الإفصاح الإختياري تبعا لعدة عوامل تتعلق بحجم الشركة، هيكل رأس المال، ربحية الشركة، ونموها والرافعة المالية أيضا مستوى الإفصاح في القوائم المالية المرحلية يتأثر بعناصر مثل هيكل رأس المال، حجم الشركة، خطر بيئة العمل، إدراك السوق.

يعفي الإفصاح الإختياري مدقق الحسابات من أي مسؤولية خاصة بالإفصاح، أما الإفصاح الإجباري هو ملزم لمدقق الحسابات.[2] وينقسم الإفصاح المحاسبي المرحلي إلى مستوى إفصاح إجباري ومستوى إفصاح اختياري[3] ولا يقتصر الإفصاح المرحلي على المعلومات المالية المتضمنة في صلب القوائم المالية المرحلية بل يمتد إلى المعلومات غير المالية، أي يتم تصنيف المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية المرحلية إلى مجموعتين هما: المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ولا يصلح حجم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية المرحلية إلى مستوى الإفصاح في القوائم المالية السنوية، أي تتضمن القوائم المالية المرحلية معلومات أقل تفصيلا من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية السنوية[4]

---

[1]-Rammanet, **Quarterly reporting in avoluntary disclosure enviremment : its benefits drambacks and determinant,** the international journal of accounting 4, 2007, p.417.

[2]-الشلاحي، بندر مرزوق، مرجع سبق ذكره، ص 82.

[3]-Alres and sanots, **the informatireness of quartery financial reporting the portuquese case**, FEP morking paper 177, 2005,p.p. 28.

[4]-السيد، صفا محمود، مرجع سبق ذكره، ص60.

خلاصة الفصل الأول:

بناء على ما ورد في هذا الفصل يمكن القول إن القوائم المالية المرحلية توفر معلومات محاسبية ذات تأثير على أسعار الأسهم وعلى قرارات الإستثمار، إلا أن القدرة على الإستفادة من المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم يحد منها عدم ملائمة القوائم المالية المرحلية بشكلها الحالي لإحتياجات المستخدمين ووجوب توافر مجموعة من الخصائص في هذه المعلومات حتى تقابل إحتياجات المستثمرين ويتمكنوا من فهمها والإعتماد عليها في إتخاذ قرار تقييم أسعار الأسهم وتوقع العوائد المستقبلية في سوق الأوراق المالية.

يؤكد هذا الفصل على ضرورة توافر خصائص معينة في المعلومات المرحلية أهمها التوقيت الملائم لتتماشى مع طبيعة إصدار القوائم المالية المرحلية في أنها تغطي فترات أقل من سنة مالية كاملة ودورها في توفير معلومات حديثة بصورة منتظمة، كما يشير بشكل مباشر إلى أهمية عملية الإفصاح المرحلي ومستوى الإفصاح المحاسبي الذي يرضي رغبات المستخدمين ويقابل إحتياجاتهم من المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الإستثمارية.

الفصل الثاني

دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية

مقدمة

إن تزايد الطلب على خدمات التوكيد التي يقدمها المدقق(الخارجي)، والتي من بينها مراجعة القوائم المالية المرحلية جاء لكونه الشخص المؤهل علمياً وعملياً لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الإستثمارية والتمويلية، من خلال تحديد درجة إعتماد وموثوقية المعلومات المالية التي تضمنتها القوائم المالية، فضلاً عن أهمية المعلومات المالية المرحلية في التأثير على قرارات مستخدميها.

من خلال هذا الفصل سيتم تقديم الإطار النظري للمدقق الخارجي والتعرف على أهم الخدمات التي يقدمها، إضافة إلى التعريف بمفهوم مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعايير الدولية وعرض إطارها المهني لمراجعة هذه المعلومات لضمان جودة تلك للمعلومات وتلبية متطلبات مستخدميها. ولتحقيق أهداف هذا الفصل تم تقسيمه إلى المباحث الأتية:

المبحث الأول: الإطار النظري للمدقق الخارجي؛

المبحث الثاني: الإطار النظري لمراجعة المعلومات المالية المرحلية؛

المبحث الثالث: المتطلبات المهنية لمراجعة المعلومات المالية المرحلية وفق معيار المراجعة الدولي 2410.

المبحث الأول: الإطار النظري للمدقق الخارجي

يبين هذا المبحث التعريف بالمدقق الخارجي وأهم الخدمات التي يقدمها لمستخدمي القوائم المالية، فضلا عن الواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتقه عند القيام بعمله ومما يمكنه من أداء العمل بالصورة التي تنظمها المتطلبات.

أولا: تعريف المدقق الخارجي

لقد وضع الكثير من الكتاب والباحثين وكذلك القوانين والأنظمة لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات تسميات وتعريفات عديدة للمدقق الخارجي، وتم تحديد الشروط الواجب توافرها في المدقق الخارجي وحقوقه وواجباته، فقد أطلق عليه القانون الانجليزي بمراجع الحسابات، أما القانون الاردني فقد أطلق عليه بمدقق الحسابات، ومفوض مراقبة كما في القانون اللبناني و مفتش الحسابات كما في القانون السوري، أما في العراق فقد ثبتت المادة (133) من قانون الشركات الخاصة العراقي رقم (21) لسنة 1997 (المعدل) تسمية المدقق الخارجي بمراقب الحسابات وهي التسمية الأكثر شمولا لوظيفته، فعمل المدقق الخارجي لا يقتصر على تدقيق الحسابات ولكنه يشتمل أيضا على مراقبة تطبيق النظم والقوانين على أعمال الشركة، وذلك بموجب التعديلات الأخيرة لقانون الشركات سنة 2004[1].

وقد عرفت المادة (1) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 في السودان المدقق الخارجي على أنه: "كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس مهنة مراقبة الحسابات وتدقيقها ومجاز بممارسة هذه المهنة"[2]. كما عرف المدقق الخارجي على أنه الشخص المؤهل علميا ومهنيا، والمجاز رسميا بمزاولة المهنة والذي يتم تعيينه من قبل المالكين لتدقيق ومراجعة حسابات الشركة[3].

---

[1] خلف نهلة طعمة، **التنظيم القانوني لمراقب الحسابات في شركات القطاع الخاص**، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية القانون، 2006، ص. 16.

[2] نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 المعدل جمهورية السودان.

[3] الألوسي حازم هاشم، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الدار العربية للنشر والتوزيع، طرابلس، لبنان، 2003، ص. 127.

أما المجمع العربي للمحاسبين القانونيين(IASCA) فقد عرف المدقق الخارجي على أنه ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يمارس مهنة التدقيق ويتمتع بالأهلية والإستقلال وجودة الكفاءة والملكة الذهنية المالية والذي يجمع الأدلة القابلة للقياس لغرض إعداد تقرير حول درج التطابق بين هذه المعلومات القابلة للقياس وبينت المعايير المشرعة أو الموضوعة التي لا تخرج عن إطارها وكتابتها[1].

ويُعرف المدقق الخارجي أيضا على أنه الشخص الذي يقوم بتدقيق ومراجعة منشآت متعددة تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها دراسات وأبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف معاونة الإدارة في إتخاذ بعض القرارات المبنية على توصياته[2].والمدقق الخارجي هو نوع معين من المحاسبين ينصب عملهم على فحص وتدقيق البيانات المالية للشركات الإقتصادية، لتحديد مدى إتفاق هذه البيانات مع المبادئ والإرشادات المقبولة قبولا عاما والتي تحكم إعدادها وعرضها[3].

وعُرف أيضا على أنه شخص يقوم بتدقيق القوائم المالية ويشتمل تدقيقه على بحث وتقييم وتحليل السجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للوحدة الاقتصادية مع تحليل إنتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي التدقيق الذي يقوم به مراقب الحسابات بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي رأيه المهني فيها[4].

---

[1] السامرائي عمار عصام، **تقويم تقارير مراقبي الحسابات في العراق**، شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2006، ص.201.

[2] الخطيب خالد راغب، الرفاعي خليل محمود، **الأصول العلمية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص. 119.

[3] توماس وليم، وهنكى إمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حامد حجاج كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1989، ص. 25.

[4] الخليل سماهر هيثم عبد القادر، **دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية (دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية)**، بحث مقدم للمعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2006، ص 23.

يرى الباحث أن المدقق الخارجي هو شخص طبيعي يقوم بتدقيق أوجه نشاط المنشأة ونتائج أعمالها عن طريق ما يملك من خبرة ومعرفة علمية، بهدف الوصول إلى رأي يتضمن توكيد معقول بشأن صحة وعدالة القوائم المالية التي تنشرها إدارة المنشأة عن طريق إلتزامه بالمعايير المنظمة لعمله.

ثانيا: الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي

يقدم المدقق الخارجي نوعين من الخدمات، الخدمات التوكيدية (التأكيدية) والخدمات غير التوكيدية:

1. الخدمات التوكيدية:

خدمات التوكيد عبارة عن خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة وزيادة موثوقية وملائمة المعلومات المقدمة إلى متخذي القرار[1]، وعرفت خدمات التوكيد من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها خدمات مهنية مستقلة تعمل على تحسين نوعية المعلومات، أو إطارها (سياقها) لصانعي القرار[2]. وعرف إتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) خدمات التوكيد على أنها:"عملية يبدي فيها الممارسون استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المستهدفين بإستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس". ويتضمن هذا التعريف مجموعة من العناصر هي:

- **الإستقلالية:** المحاسبون القانونيين يريدون الحفاظ على نزاهة وموضوعية خدمات التوكيد المؤداة من قبلهم؛
- **خدمات مهنية:** عمليا كل عمل يؤديه المحاسبون القانونيين (المحاسبية، التدقيق، إدارة البيانات، الضرائب، الإدارة، التسويق، التمويل) يُعرف على أنه خدمات مهنية طالما أنها تنطوي على الحكم الشخصي مستمدة بذلك إلى التعليم والخبرة؛

[1]Boynton Johnson, RaymondnModean**auditing**, John wiley and sons-inc, New York, 2001, P. 17.
[2]Alvin A arens and al, **auditing and assurance services an integrated approach**, Pearson Prentice Hall, USA, 2012, P.04.

- **تحسين جودة المعلومات:** ينصب إهتمام المحاسبين القانونيين على المعلومات لكونها تعد المخزون التقليدي في مجال التجارة، ويمكن للمحاسبين القانونيين تحسين جودة المعلومات عن طريق توكيد موثوقية وملائمة المعلومات للمستخدمين وترتبط هاتين السمتين إرتباطا وثيقا بصورة مألوفة بخدمات التصديق والتدقيق المتعلقة بتعزيز مصداقية عمليات الإقراض؛
- **تحسين إطار المعلومات:** يقصد بها الإطار أو بمعنى آخر الملائمة، وتحسين إطار معلومات خدمات التوكيد، يشير إلى تحسين وزيادة الفائدة التي تستهدف صناع القرار بصفة خاصة في محيط المشاكل المتعلقة بقرار خاص لذا فالمحاسبون القانونيين بحاجة إلى وقت وخبرة متنوعة في خدمات توكيد لتحسين مفهوم إطار المعلومات بالكامل؛
- **صناع القرار:** هم المستفيدون من خدمات التوكيد، وهم يركزون على ما هو جديد وما هو مختلف من العمل المهني[1].

وعلى المدقق قبل الدخول في إرتباط التوكيد أن يأخذ بعين الإعتبار الشروط الآتية: [2]

- أن تكون لديه المعرفة الكافية بنصوص الإطار أو السياق الذي سيقوم به التوكيد؛
- إمكانية التقييم الموضوعي التوكيد؛
- أن يكون مقدم التوكيد مستقلا وموضوعيا فيما يخص إطار أو سياق المعلومات.

مستويات خدمات التوكيد: بشكل عام هناك أربعة مستويات مختلفة من التوكيد يمكن أن يقدمها مراقبي الحسابات وهذه المستويات يمكن وصفها بالآتي:[3]

---

[1] Timothy Louwers and al**, Auditing and assurance services**, MCGraw-Hill, USA, 2013, P.P. 431-432

[2] جمعةأحمد حلمي، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمانا، لأردن، 2012، ص. 23.

[3] Knechel, W and al, (2007) **Auditing: Assurance and Risk**. South-Western College Publishing, Australia, 2007, P.14.

- **مستوى توكيد التدقيق أو الفحص:** والغرض من هذا الإرتباط فيما يخص مراقب الحسابات هو إجراء إيجابي فيما يتعلق بمزاعم الإدارة التي تحكمها المعايير المهنية؛
- **مستوى توكيد المراجعة:** والغرض من هذا الإرتباط فيما يخص مراقب الحسابات (CPA) هو التعبير عن توكيد سالب (Negative Assurance) يفيد بعدم ورود شيء لعلم مراقب الحسابات يؤدي للاعتقاد بأن مزاعم الإدارة التي تحكمها بالمعايير المهنية ستكون مضللة؛
- **إجراءات متفق عليها:** الغرض من هذا الإرتباط بالنسبة لمراقب الحسابات بعد تقديم ملخص بالنتائج على أساس إجراءات متفق عليها المطبقة على مزاعم الإدارة التي تحكمها المعايير المهنية. ويختلف مستوى التوكيد بموجب هذا الإرتباط تبعا للإجراءات المطبقة على مزاعم الإدارة؛
- **عدم التوكيد:** والغرض من هذا الإرتباط هو مساعدة الإدارة في إعداد المعلومات المندمجة ضمن المزاعم التي تحكمها المعايير المهنية.

3.1. أنواع خدمات التوكيد: تنقسم خدمات التوكيدية التي يقدمها المدقق الخارجي على نوعين:

1.3.1. خدمات التصديق أو (المصادقة): وهي نوع من أنواع خدمات التوكيد التي يصدر المدقق بموجبها تقرير حول دقة ومصداقية المزاعم التي يدلي بها طرف آخر (الإدارة). وتندرج ضمن خدمات التصديق خمس فئات هي:

أ. تدقيق القوائم المالية التاريخية (Audit historical Financial Statement): إدارة الشركة تزعم بأن القوائم المالية عادلة ومتفقةمع معايير المحاسبة الدولية، حيث أن تدقيق هذه القوائم هو شكل من أشكال خدمات التصديق التي يصدر فيها المدقق الخارجي تقريرا مكتوبا يعبر فيه عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية عادلة ومتفقة مع المعايير المحاسبية المطبقة، وهذا النوع من التدقيق هو أكثر خدمات التوكيد التي يقدمها المدققون الخارجيون شيوعا.

ب. تدقيق الرقابة الداخلية على التقارير المالية (Audit of internal control over Financial reporting) تزعم إدارة الشركة أن الرقابة الداخلية قد وضعت ونفذت بالإعتماد على معايير معتمدة كون أن القسم (404) من قانون سارينزأوكسلي (SOX) يشترط على إدارة الشركات العامة تقديم تقرير عن تقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية، ويشترط قانون على المدققين الخارجيين التصديق على مدى فاعلية الرقابة الداخلية على التقارير الداخلية. هذا التقييم، يعد مكمل لتدقيق القوائم المالية ويزيد من ثقة المستخدم للقوائم المالية في المستقبل، وذلك لأن الرقابة الداخلية تقلل من إحتمالات الأخطاء المستقبلية في القوائم المالية[1].

ج. مراجعة المعلومات المالية المرحلية:(Review of intern Financial information): إن إدارة الشركة تزعم بأن القوائم المالية عادلة ومتفقة مع معايير المحاسبة للدولية، كما هو الحال في التدقيق.

إن المدقق الخارجي يقدم مستوى منخفض من التوكيد عند قيامه بمراجعة المعلومات المالية في حين أنه يقدم مستوى عالي من التوكيد بأداء أعمال التدقيق، فضلا عن أنه يحتاج إلى أدلة أقل، والمراجعة عادة ما تكتفي بتلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ويمكن أن تقدم المراجعة من قبل المدقق الخارجي بأجور أقل من أجور التدقيق بسبب صغر حجم أدلة للإثبات المطلوبة فيها. وهناك الكثير من الشركات غير العامة تستخدم خيارات تصديق هذه لتوفير تأكيد محدود على قوائمها المالية من دون أن تتحمل طلب تدقيق عالية[2].

د. خدمات التصديق على تكنولوجيا المعلومات (Attestation Services On Information Technology): إن إدارة الشركة لديها مزاعم مختلفة حول دقة أو معلوماتها الإلكترونية والكثير من وظائف الأعمال كطلب تسديد المدفوعات، تجرى عبر الأنترنت أو بين أجهزة الكمبيوتر بإستخدام التبادل الإلكتروني للبيانات بصورة مباشرة. فضلا عن مشاركة المعلومات والمعاملات على الأنثرنت في ذات الوقت،

[1] Alvin A arens and al,Op.Cit ,P.29

[2] Knechel, W and al,, Op.Cit, P.792.

مما حذا برجال الأعمال بطلب توكيد حول المعلومات والمعاملات وإجراء حمايتها وبرنامجي (Web Trust) and Sys Trust هما مثال على خدمات التصديق اللذين وجدا لمواجهة طلبات توكيد هذه.

هـ. خدمات التصديق الأخرى التي يمكن تطبيقها على موضوع أو مهام أخرى (Other Attestation That May Applied Too broad Range Of Subjuect Matter)

يقدم المدقق الخارجي الكثير من خدمات التصديق الأخرى والكثير منها يعد إمتدادا طبيعيا لتدقيق القوائم المالية التاريخية، كحصول المستخدمين على توكيدات مستقلة عن أنواع أخرى من المعلومات. وفي حالات أخرى ينبغي على المنشأة أن تقدم مزاعم قبل أن يقوم المدقق الخارجي من تقييم خدمة التصديق. على سبيل المثال عندما يقدم للبنك قروض مالية مصرفية، فقد يطلب منه الدخول في إرتباط مع المدقق الخارجي لتقديم توكيد عن مدى إمتثال الشركة لتأمين مبلغ القرض عند إستحقاقه.

يجب على الشركة الطالبة للقرض أن تقدم مزاعم عن قدرتها في تأمين مبلغ القرض عند موعد إستحقاقه قبل أن يقوم المدقق الخارجي بجمع الأدلة لإصدار تقرير المصادقة، ويمكن للمدقق الخارجي أيضا، على سبيل المثال أن يصادق على المعلومات المتوقعة الواردة في القوائم المالية للزبائن والتي غالبا " ما تستخدم في الحصول على التمويل"[1].

2.3.1. خدمات التوكيد الأخرى(Other Assurance Services): معظم خدمات التوكيد الأخرى التي يقدمها المدققون الخارجيون لا تلبي التعريف الرسمي لخدمات التصديق، ولكنها تتشابه مع خدمات التصديق في أن يجب تقديمها من لدن المدققين الخارجيين لإعطاء توكيد حول المعلومات المستخدمة من قبل متخذي وصناع القرار[2].

[1] Alvin A arens and al, Op.Cit, P. 30.
[2] Avens, Alvin, Auditing and Assurance Services, 2005, P.5.

في حين تختلف عنها بأن المدقق الخارجي غير مطلوب من إصدار تقرير مكتوب، وأن التوكيد ليس بالضرورة أن يكون حول مدى دقة أو مصداقية مزاعم الطرف الآخر بشأن الإمتثال للمعايير المحددة. فضلا عن ذلك، ففي إرتباطات خدمات التوكيد الأخرى يكون موضوع التوكيد حول دقة وموثوقية وملائمة المعلومات، التي قد تكون أو لا تكون قد تم زعمها من قبل الطرف الآخر.

يرى الباحث أن هنالك صفة مشتركة لجميع خدمات التوكيد وخدمات التصديق وهي التركيز على تحسين جودة وموثوقية وملائمة المعلومات المستخدمة من قبل متخذي وصناع القرار.

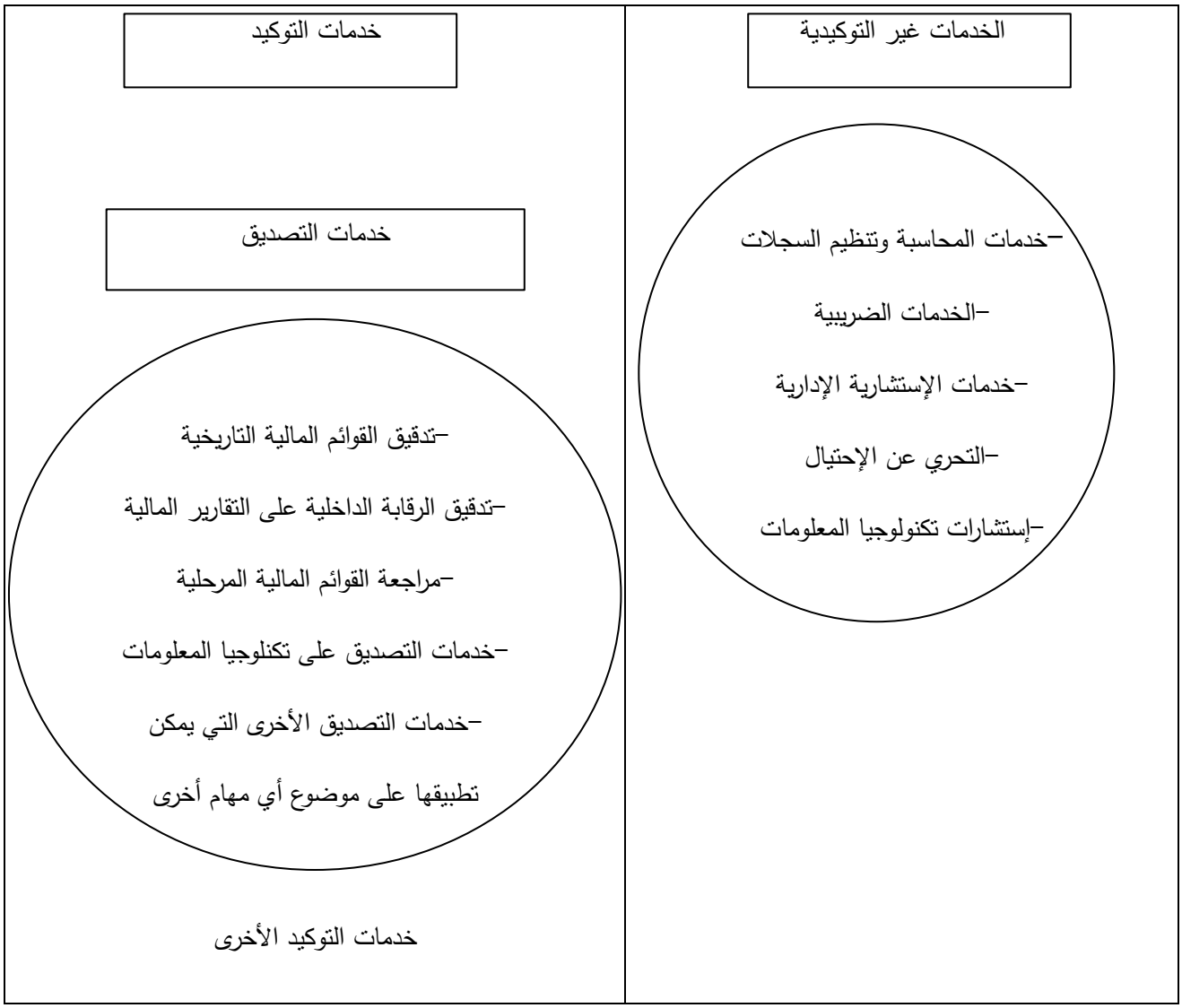
2. الخدمات غير التوكيدية (Non Assurance Services):

يؤدي المدقق الخارجي الكثير من الخدمات الأخرى التي تندرج خارج نطاق خدمات التوكيد، والتي يمكن أن تحددبثلاث خدمات وهي، خدمات المحاسبة وتنظيم السجلات؛ الخدمات الضريبية؛ الخدماتالإستشارية الإدارية.

معظم الخدمات المشار إليها أعلاه تقع خارج نطاق خدمات التوكيد، على الرغم من أن هناك بعض التداخل والنقاط المشتركة بين خدمات الإستشارية الإدارية وخدمات التوكيد. إلا أن الغرض الأساسي من خدمات التوكيد هو تحسين جودة المعلومات، في حين أن الغرض من خدمات الإستشارية الإدارية هو تقديم توصيات إلى الإدارة. كون أن جودة المعلومات غالبا ما تشكل معايير مهمة في مجال الإستشارات الإدارية وهذا الهدف لا يشكل الغرض الأساسي من المعلومات وعلى سبيل المثال، يمكن للمدقق الخارجي التعاقد لتصميم وتطبيق نظام تكنولوجيا المعلومات جديد لأحد العملاء، فالغرض من هذا العقد هو تطبيق نظام جديد للمعلومات، والذي بدوره يرتبط بهدف تحسين المعلومات، والشكل أدناه يبين العلاقة بين خدمات التوكيد وخدمات التصديق والخدمات غير التوكيد[1].

[1]- Arens, and Elder, and Beasley, op.cit, P. 32.

الشكل رقم (2-1): العلاقة بين خدمات التوكيد وخدمات التصديق والخدمات غير توكيدية



المصدر: من إعداد الباحث.

ثالثا: حقوق وواجبات المدقق الخارجي

من متطلبات ضمان تحقيق المدقق الخارجي لأهدافه المنشودة، وإزالة كل العقبات التي تعترض سبيله، منحه من السلطات والحقوق لتحقيق ذلك الغرض، حيث يترتب على تعيين المدقق الخارجي أن يصبح له من الصلاحيات والحقوق ما يعينه على إتمام عمله على الوجه الأفضل.

1. واجبات المدقق الخارجي

تتعدد وتتفرع واجبات المدقق الخارجي بتعدد وتنوع مسؤولياته المهنية، إذ تفرض بعض هذه الواجبات بموجب النصوص الواردة في التشريعات والقوانين السائدة المنظمة لعمل المدقق الخارجي أو تلك التي لها علاقة بمجال الخدمات التي يقدمها للأطراف المستفيدة من خدماته، كما ترد واجبات أخرى في ثنايا القواعد والأعراف المهنية، أو التي ترشد إليها المعايير المهنية سواء كانت محلية أم دولية، وأدناه أهم واجبات المدقق الخارجي.

1.1. إعداد التقرير وتقديمه: إن الهدف الرئيسي لعمل المدقق الخارجي هو تدقيق القوائم المالية القوائم المالية التي يكلف بتدقيقها، بقصد تقديم تقرير مكتوب يتضمن أهم الأمور التي تبحث عنها عملية التدقيق إلى المالكين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية يبدي فيه رأيه الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية ونتائج أعمال المنشأة الخاضعة لتدقيقه. ويجب أن يبين الرأي الفني المحايد عن طريق إيصاله لمستخدمي القوائم المالية ذات الصلة بعملية التدقيق[1]، ما إذا كانت القوائم المالية صادقة وعادلة وقد أعدت من النواحي الجوهرية كافة، وأن هذه القوائم تعبر عن المركز المالي ونتيجة نشاط الشركة خلال الفترة الزمنية موضوع التدقيق.

[1] الألوسي حازم هاشم، مرجع سبق ذكره، ص، ص. 143 -145.

2.1. حضور إجتماعات الجمعية العامة: تنص التشريعات على وجوب دعوة المدقق لحضور إجتماعات الجمعية العامة للشركة في المواعيد التي يدعى فيها المساهمين، فالمدقق يحضر الإجتماعات التي تعرض فيها القوائم المالية على المساهمين الذين لديهم حصة من رأس مال الشركة، لمناقشتها والتصديق عليها والموافقة على مشروع توزيع الأرباح كما إقترحه مجلس الإدارة. أما في السودان فقد حددت واجبات المدقق الخارجي في موضعين:

أ. من خلال قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997، إذ نصت المادة (137) يسأل المدقق الخارجي عن صحة البيانات الواردة في تقديره بوضعه وكيلا عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها؛

ب. عن طريق نظام ممارسة مهنة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 إذ تضمنت المادة (12) من النظام واجبات المدقق الخارجي:[1]

- الإلتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير الأداء التي يعتمدها المجلس في تنظيم المهنة؛
- الإلتزام بالمعايير الرقابية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية السودان؛
- تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات مدة لا تقل عن خمس سنوات؛
- تثبيت أسماء الأشخاص التابعين له وتواقيعهم الذين قاموا بمراقبة الحسابات وتدقيقها على أوراق عمل المكتب؛
- مسك السجلات والمستندات المحاسبية بأعمال المكتب التي تعطي صورة كاملة عن نشاطه ونتيجة أعماله؛

[1] نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999.

- عدم الجمع بين أعمال تنظيم الحسابات ومراقبة تلك الحسابات من مراقب الحسابات أو شركائه أو مساعديه؛
- إخبار أمانة سير المجلس بعنوانه أو أي تغيير خلال مدة لا تزيد على (30) ثلاثين يوما من تاريخ فتح المكتب أو تغيير العنوان.

2. حقوق المدقق الخارجي

إن حقوق المدقق الخارجي تحددها القوانين والتشريعات، أو تكون مستوحاة من خطاب التعيين ومن الإتفاق الذي تم بينه وبين العميل، كما أن الأعراف والتقاليد المهنية تحدد بعضا منها، فضلا عما تحتويه قواعد السلوك المهني ودساتير المهنة وأنظمة ممارسة المهنة وحسب بيئة كل بلد من البلدان؛ وعلى الإدارة العليا للشركة مساعدة المدقق الخارجي من إستعمال الحقوق التي تنص عليها التشريعات أو الأعراف أو الإتفاقات أو القواعد المهنية، وفي حالة العكس فله أن يثبت ذلك في تقرير يقدم إلى إدارة الشركة، أو يعرض الأمر على المالكين. وأدناه أهم حقوق المدقق الخارجي:

1.2. حق الإطلاع: من حق المدقق الخارجي الإطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات الشركة، وفي طلب البيانات والإيضاحات والتفسيرات من إدارة وموظفي الشركة لتأييد وإستكمال نتائج عمله. أما توقيت الإطلاع، فقد منح المدقق الخارجي هذا الحق في أي وقت خلال أيام وساعات العمل الرسمية المقررة دون الحاجة إلى إخطار سابق لإدارة الشركة. إلا أن المتعارف عليه أن يقوم المدقق الخارجي بتبليغ الشركة بالوقت حتى تتمكن الإدارة من تسهيل عمله، ومع ذلك فإن من حق المدقق بمفاجأة الشركة بزيارته، ولا يستطيع أحد أن يمنعه حينئذ من ذلك.

2.2. حق تحقيق موجودات الشركة وإلتزامها: حتى يتمكن المدقق الخارجي من إبداء رأي فني محايد على مدى صدق وعدالة البيانات المالية، يجب منح المدقق الخارجي حق القيام بجميع الإجراءات التي يستطيع

من خلالها تحقيق موجودات وإلتزامات الشركة تحت التدقيق. ويقصد بتحقيق الموجودات أن المدقق الخارجي حق جردها في أي وقت شاء سواء كان ذلك مجانيا أو بموجب موعد سابق، وذلك فإن على الإدارة تسهيل ذلك[1].

3.2. حق حضور إجتماعات الجمعية العامة ودعوتها للإنعقاد: من حق المدقق الخارجي حضور إجتماعات الجمعية العامة وحصوله على صورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين عند دعوتهم لحضور الإجتماعات، وذلك حتى يكون المدقق الخارجي على علم بمضمون هذه الإخطارات، وبما أن المدقق الخارجي وبصفته وكيلا عن المساهمين وحارسا على مصالحهم ورقيا على الإدارة. إن هناك ظروفا تستدعي توصية دعوة لإنعقاد الجمعية العامة، فله الحق في ذلك وهذا ما أعطته له بعض التشريعات.

4.2. حق مناقشة إقتراح عزله: أعطى المشرع للمدقق الخارجي الحق بالدفاع في حال عرض إقتراح بعزله على الجمعية العامة للمساهمين وذلك من خلال تقديم مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل إنعقاد الجمعية العامة بفترة مناسبة.

5.2. حق حبس المستندات والأوراق: أجازت بعض التشريعات الحق للمدقق الخارجي في حجز الأوراق والمستندات الأصلية الموكلة لديه، إذا لم يكن المدقق الخارجي قد حصل على أتعابه، ويكون عادة في الشركات الفردية وشركات الأشخاص، وينذر تطبيقه بالنسبة لشركات الأموال. وقد نظمت حقوق المدقق الخارجي عن طريقتين:

[1] الألوسي حازم هاشم، مرجع سبق ذكره، ص. 139.

أ. عن طريق قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997، حيث أشارت المادة (128) منه على المدقق الخارجي أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية لشركة المساهمة أمام هيئتها العامة، ويحوز ذلك في الشركات الأخرى، وفي كل الأحوال يجب أن يتناول رأي المراقب المسائل الآتية:

- مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة الحسابات الختامية ومدى السماح له بالإطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الإدارة؛
- مدى تطبيق الشركة للأصول المحاسبية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات وإلتزامات الشركة؛
- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها؛
- مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون وعقد الشركة؛
- ما وقع من مخالفات لأحكام هذا القانون عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها أو مركزها المالي مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية.

ب. عن طريق نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 حيث أوضحت المادة (11) من نظام حقوق المدقق الخارجي فضلا عن الحقوق التي تقرها التشريعات فالمدقق الخارجي:

- الإطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها والأوراق والوثائق والعقود الخاصة بها؛
- طلب أي بيان أو إيضاح يراه ضروريا لإنجاز مهمته من أي من منتسبي الجهة الخاضعة للتدقيق؛
- إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسبا لخزائن الجهة الخاضعة للتدقيق ومخازنها وما تحتويه من أوراق مالية ونقدية ومستندات ووثائق وبضائع ومعدات وغيرها؛

- التحقق من موجودات الجهة الخاضعة للتدقيق وحقوقها والتزاماتها؛

- الحصول على ما يراه من معلومات فنية تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق ومنتجاتها وزيادة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها، والإستيضاح من المختصين عن النواحي الفنية التي يحتاجها بقدر تعلق الأمر بأداء مهمته؛

- حضور إجتماعات الهيئة العامة للشركة للمساهمة التي يتم فيها مناقشة التقرير المقدم من قبله عن حساباتها أو المقترح المقدم من مجلس الإدارة بتعيين مدقق خارجي آخر بدلا عنه.

رابعاً: مسؤولية المدقق الخارجي:

تحتل مسؤولية المدقق الخارجي مركز الصدارة في إهتمامات مهنة التدقيق وذلك لكثرة القضايا المرفوعة ضدها على أساس تقصيرها في أداء مسؤولياتها المهنية، والتي تم مطالبتها بمبالغ ضخمة كتعويض عن ذلك[1].

قد تعددت الكتابات التي تناولت طبيعة مسؤولية المدقق كمزاول لمهنة المحاسبة والتدقيق من ناحية، والأطراف التي تعد المدقق الخارجي مسؤولا أمامها من ناحية أخرى، وعلى الرغم من تعدد هذه الكتابات، فإنها إجتمعت على أنه منذ ستينيات القرن العشرين تتزايد عدد القضايا المرفوعة ضد المدقق الخارجي، وقد ساعد على ذلك تظافر عوامل عدة منها التعقيدات المتزايدة لعمليات الفحص والإختبار في مجال تدقيق الحسابات في ضوء زيادة حجم المشروعات وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وإتساع وتداخل عملياتها، وتزايد عدد الشركات التي تفرض الفشل كنتيجة مباشرة لعدم صدق وأمانة الإدارة فضلا عن إستلام وإزعام بعض المدققين الخارجيين لضغوط الإدارة لضمان إستمرارية تعيينهم كمدققين خارجيين[2].

---

[1] القريشي إياد رشيد، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، 2011، ص 272.

[2] الألوسي حازم هاشم، مرجع سبق ذكره، ص. 164.

إن مسؤولية المدقق الخارجي عند قيامه بأداء خدمات التي يقدمها تنحصر بالضرورة في إتباع معايير التدقيق المعتمدة وما تتطلبه من إجراءات التدقيق التي يرى العرف المهني على إستخدامها، حيث أن مخالفة تلك المعايير سواء بقصد أو بغير قصد بترتيب مساءلة المدقق الخارجي، وإن حدود مسؤوليته لا تقتصر على ما يقوم به شخصيا من أعمال ولكنها تمتد لتشمل ما يقع من مساعديه من خطأ أو إهمال أو تقصير حيث أن معايير التدقيق المتعارف عليها تنص على ضرورة قيام المدقق الخارجي بالتخطيط والإشراف على أعمال مساعديه[1]. أما في السودان فقد حددت مسؤولية المدقق الخارجي في ظل قانون الشركات السوداني رقم (21) لسنة 1997 (المعدل) لسنة 2004[2]. وحددت المادة (136) من القانون أعلاه مسؤولية المدقق الخارجي حيث على المدقق الخارجي أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركة المساهمة أمام هيئتها العامة، ويجوز ذلك في الشركات الأخرى، وفي كل الأحوال ينبغي أن يتناول رأي المدقق الخارجي بالآتي:

- مدى سلامة حسابات الشركة وصحة القوائم الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالإطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الإدارة؛
- مدى تطبيق الشركة للأصول الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات وإلتزامات الشركة؛
- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعماله؛
- مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون وعقد الشركة؛
- وما يقع من مخالفات لأحكام هذا القانون أو عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها أو مركزها المالي، مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية.

---

[1] الجعفري، ياسين عبد الصمد نجم، **دور مراقب الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية**، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2006، ص. 57.

[2] قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 المعدل لجمهورية السودان.

أما نظام ممارسة مهنة وتدقيق الحسابات في جمهورية السودان رقم (3) لسنة 1999، فقد حدد مسؤولية المدقق الخارجي إذا بينت المادة (12) من النظام أعلاه على المدقق الخارجي:

أ. الإلتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير الأداء التي يعتمدها المجلس في تنظيم المهنة؛

ب. الإلتزام بالمعايير الرقابية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية السودان. أما المادة (13) من النظام أعلاه فتنص على: يتعرض المدقق الخارجي للمساءلة في الحالات الآتية:

- ✓ مخالفة أحكام هذا النظام؛
- ✓ مخالفة قواعد السلوك المهني؛
- ✓ رفض الجهات المستفيدة وذات العلاقة لعدد من الحسابات المدققة من قبله خلال السنة الواحدة ووفق ضوابط يحددها المجلس ومدى تطبيق الشركة للأصول الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات وإلتزامات الشركة[1].

خامساً: أنواع مسؤوليات المدقق الخارجي: تنشأ المسؤولية نتيجة عقد قام بين طرفين وحصول إخلال بإلتزام رتبة ذلك العقد أو القانون، وتقع على المدقق تبعات أو مسؤوليات عدة:

1. المسؤولية التأديبية أو المهنية: وهي المسؤولية التي يتعرض لها المدقق الخارجي إذا ما قام بمخالفة الآداب والتعليمات التي تصدرها الجهة التي تنظم مزاولة مهنة التدقيق[2] وكذلك أن المسؤوليات القانونية

[1] نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية السودان رقم (3) لسنة 1999.

[2] الذنيبات على عبد القادر، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، الطبعة الثانية، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن، 2009، ص. 73.

للمراجع تمثل الحد الأدنى لمسؤوليته التي تحددها التشريعات التي تنظم المهنة حماية لمستخدمي القوائم المالية[1].

2. المسؤولية الجنائية: هي المسؤولية التي يتعرض لها المدقق الخارجي إذا نتج عن عمله ضررا بالمجتمع بشكل عام، ومن الأفعال:

- إذا دون بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في أثناء مزاولة المهنة؛
- إذا وضع تقريرا مغايرا للحقيقة أو صادق على وقائع للحقيقة في أي وثيقة متعلقة بمزاولة المهنة.

إن المسؤولية الجنائية يتعدى الضرر فيها نطاق الرف الذي إعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها أو تدقيقها إلى المجتمع عامة، ويلاحظ أن المسؤولية شخصية فكل من يقترف أحد الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصيا العقوبة[2].

3. المسؤولية المدنية: وهي المسؤولية التي تنشأ في حالة إهمال أو تقصير المدقق الخارجي في أداء واجبه، وتتمثل أركان المسؤولية المدنية في:[3]

- وقوع المدقق في خطأ وإخلاله بالواجبات المحددة في القانون أو العقد؛
- ضرر يصيب المدعى؛
- رابطة سببية بين الخطأ والضرر.

---

[1] عبد الوهاب أبو بكر أحمد، **مسؤولية المراجع عن التقارير المالية التي يعدها عن الجهات محل الفحص**، مجلة المراجعة المالية، العدد الخامس، مجلة فصلية متخصصة تصدر عن اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية بالجماهيرية الليبية العظمى، 2010، ص. 15.

[2] المرجع نفسه، ص. 14.

[3] عبد الله خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص. 123.

وتنقسم المسؤولية المدنية إلى:

أ-مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الزبائن:

وهي المسؤولية الناتجة عن العلاقة التعاقدية، حيث تقوم العلاقة بين المدقق الخارجي وزبونه على أساس عقد بين طرفين وبموجب هذا العقد يكون المدقق الخارجي وكيلا عن الزبون، ومسؤولا عن الإلتزام ببنود العقد المبرم بينهما فالعقد شريعة المتعاقدين وهو حجز في أي مسؤولية تقع على عاتق المدقق تجاه عميله[1]. ويتحمل مراقب الحسابات نوعين من المسؤولية: [2]

- **مسؤولية تعاقدية: حيث** يتحدد دور مسؤولية المدقق على وفق العلاقة التعاقدية مع العميل؛ **كما** يتعرض مراقب الحسابات إلى هذه المسؤولية إذا قام بإصدار تقرير نظيف بدون الإلتزام بمعايير التدقيق، قام بإفشاء أسرار العميل، الفشل الأخطاء المادية أو المخالفات المادية التي يرتكبها الموظفون، لم سيقدم التقرير في الوقت المحدد، الإنسحاب من مهنة التدقيق بدون مبرر.
- **مسؤولية تقصيرية:** وهي ناتجة من قانون الضرر وهذا الضرر يكون ناتجا عن الإهمال العادي في غياب مستوى معقول من العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المدقق مهامه دون أي محاولة للخداع أو لإرتكاب الإحتيال؛ أوالإهمال الجسيم الذي يحدث نتيجة عدم بذل أي قدر من العناية ويتمثل باللامبالاة والخروج عن معياري العناية الواجبة والكفاءة عند تنفيذ الواجبات؛ أو الغش ويقع عند حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المدقق عن أثرها السلبي ووجود النية لديه لخداع الآخرين وهو أكثر خطورة من الإهمال العادي والإهمال الجسيم؛ أو الخطأوالذي يؤدي إلى حصول تحريف في البيانات المالية.

---

[1] صيام وليد زكريا، **مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي تجاه عملائه**، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العدد 46، 2001، ص.16.

[2]Tandon,Sudharnsanam, Sundhrapahu, AhandbookofparticalAuditingprlited In India, 2009, P.03

ب. مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الغير: وهي المسؤولية التي تنشأ تجاه الغير ممن لم يرتبط معهم المدقق بعقد، والغير هو الطرف الثالث وهذه المسؤولية موضع خلاف حيث يرى البعض أنه لا توجد مسؤولية للمدقق الخارجي إذا لم يكن هناك عقد، لقد بينت الأدبيات أن مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الطرف الثالث فيه خلاف فقد يكون الطرف الثالث مستفيدا أساسيا من البيانات المالية أو مستفيدا غير أساسي، أما المستفيد الأساسي فهو الطرف الذي يكون المدقق الخارجي علم مسبق بأنه يستخدم البيانات المالية أما المستفيد الأساسي فهو غير المسمى من بداية عملية التدقيق.

ج. مسؤولية المدقق الخارجي عن إكتشاف الغش: إن مسؤولية منع وإكتشاف الأخطاء والغش تقع بالدرجة الرئيسية على عاتق الإدارة، أما بالنسبة للمدقق الخارجي يكون مسؤول إذا أهمل في أداء وظيفته ولم يكتشف الغش والتلاعب خاصة إذا كان لها أثر جوهري على القوائم المالية[1].ويقسم إلى قسمين:

- **غش القوائم المالية:** ويطلق على هذا النوع من الغش غش الإدارة لأنه يشمل التلاعب في السجلات المحاسبية أو المستندات المقيدة أما بالحذف المتعمد للعمليات المالية أو بعدم الإفصاح الكافي والمناسب أو عن طريق إساءة التطبيق للمبادئ المحاسبية؛

- **إساءة إستعمال الموجودات:** ويشمل سرقة موجودات الشركة وإختلاسهاوإستخدامها لغير العمليات المخصصة لها، ويطلق على هذا النوع غش الموظفين، وقد أوضحت المادة (38) من قواعد السلوك المهني (1983) مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الطرف الثالث (على المدقق الخارجي أن يكون دقيقا في تقريره وموضوعيا ونزيها. وعليه أن يتوقع بأن بعض التقارير والقوائم المالية المرفقة بها وكذلك الإستشارات التي يقدمها قد يعتمد عليها من قبل أطراف ثالثة غير الزبائن أو قد يكون مطلوب منه

[1] الذنيبات على عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص. 74.

قانونا أن يكون حذرا أو متوقعا فيه الحذر بإحتمال إستعمالها وإن أي إهمال مهني قد ينعكس على هذه الأطراف مما قد يمكنها من مقاضاته).

وهناك بعض الإجراءات التي من شأنها تخفيض فرص تعرض المدقق الخارجي للمسؤولية أو الدعاوي القضائية في المستقبل؛ وهي:

- أن يبذل المدقق الخارجي العناية عند إختياره للعملاء الجدد مع الإستمرار مع العملاء السابقين، وذلك أن العملاء الذين لديهم مشاكل مالية يكونوا أكثر قابلية للقيام بعملية التلاعب والغش في الإيرادات وإخفاء أحداث تؤثر على قائمة المركز المالي وعدم الإفصاح؛

- أن يتأكد المدقق الخارجي من سلامة تطبيق المستويات المقبولة قبولا عاما في التدقيق وذلك أن مسؤوليات المدقق تكون نتيجة عدم الإلتزام بالمستويات المقبولة قبولا عاما وذلك أنه عند نشوء خلاف قضائي فإن عمل المدقق يخضع للفحص والتحقيق؛

- أن يقوم بتحديد مسؤولياته ونطاق عمله وفقا للعقد بينه وبين العميل.

ويرى الباحث أن القوانين والأنظمة لم تحدد واجبات ومسؤوليات المدقق الخارجي فيما يخص مراجعة القوائم المالية المرحلية؛ إلا أنها شملتها ضمنيا فخدمات التصديق التي يقدمها المدقق الخارجي تعتمد عليهاأطراف داخلية وأخرى خارجية، لذا فإن أي تقرير يقدمه المدقق الخارجي يجب أن يعرض الحقائق كما هي وفقا للمعايير المنظمة لعمله التي لا تخلو من تحديد المهام وواجبات المدقق الخارجي وتعيين مسؤولياته.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمراجعة المعلومات المالية المرحلية

إن التطورات والتغيرات المتسارعة التي شهدتها بيئة الأعمال والتي كانت نتيجة الثورة التكنولوجية وادخالها في شتى مجالات الحياة،إضافة إلى العوامل المؤثرة بشكل مباشر على قرارات المستعملين للمعلومات المالية أدى إلى زيادة إهتمامهم بالمعلومات المالية التي تقدمها الشركات المساهمة المدرجة في الأسواق المالية لما لها من تأثير في قراراتهم الإقتصادية والإستثمارية، كما أن الإهتمام المتزايد لمستعملي المعلومات المالية المرحلية بسبب ما تتضمنه تلك التقارير من معلومات محاسبية ملائمة وموثوقة وبتوقيتات متقاربة، بهدف تقييم أداء الوحدات الإقتصادية وتخفيض عدم التأكد عند التنبؤ بأرباحها المتوقعة وعوائد أسهمها، فضلا عن إعداد وتدقيق التقارير المالية المرحلية في الشركات المساهمة المدرجة في السوق المالي من الممكن أن يعزز من كفاءة تلك الأسواق.

أولا: مفهوم مراجعة المعلومات المالية المرحلية:

يقصد بمراجعة المعلومات المالية المرحلية فحص المعلومات المالية المرحلية على نطاق محدود بمعنى أن يفحص المدقق موضوعيا العمليات المحاسبية الهامة التي إكتشفها من خلال فحصه التحليلي أو إستفساراته للمسؤولين بمنشأة العميل على ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها[1].

ويرى الباحث أن هذا المفهوم يعد قاصرا لأنه لم يتضمن دراسة وتقييم وفحص كل من هيكل الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية أو إجراء إختبارات المراجعة الأخرى طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

وتعرف مراجعة المعلومات المالية المرحلية على أنها إختبارات محدودة ينفذها المدقق الخارجي على القوائم المالية المرحلية من خلال القيام بإجراءات الإستفسار والفحص التحليلي، بهدف تحديد ما إذا كانت هناك

[1] محمد الرملي أحمد، **مدخل مقترح لمراجعة القوائم المالية الفترية دراسة إختبارية**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 17، العدد 1، 2003، ص. 14.

تعديلات هامة يجب إدخالها على التقارير المالية المرحلية لتتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها[1].وينظر إلى مراجعة القوائم المالية المرحلية باعتباره خدمة تصديقية وعملية منظمة لأداء إجراءات الإستفسار والفحص التحليلي بشأن نظام إعداد ونشر القوائم المالية وذلك لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم في حاجة لعمل تعديلات هامة أو مؤثرة عليها لكى تتمشى مع معايير المحاسبة والقوانين واللوائح السارية ذات الصلة بتوصيل نتائج الفحص إلى مستخدمي هذه القوائم.

ويرى الباحث أن هذا المفهوم قد لخص نقاطًا هامة:

- مراجعة المعلومات المالية المرحلية عملية منظمة تبدأ أساسا بالتخطيط لعملية الفحص، ثم القيام بإجراءاته، وتنتهي بالتقرير عن نتيجة الفحص؛
- نطاق مراجعة المعلومات المالية المرحلية أقل من نطاق عملية مراجعة المعلومات المالية السنوية، لأن مراجعة المعلومات المالية المرحلية تتضمن تنفيذ إختبارات محدودة من جانب المدقق، من خلال إجراءات الإستفسار والفحص التحليلي؛
- مراجعة المعلومات المالية المرحلية يوفر تأكيد محدود سلبي عن هذه المعلومات، فهو ينتهي بتأكيد المدقق بأن المعلومات المالية المرحلية ليست في حاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على المعلومات المالية المرحلية لتتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، ولذا فهو يقتصر في تقريره على بيان نتيجة الفحص فقط دون إبداء الرأي كما هو الحال في مراجعة التقارير المالية السنوية.

[1] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سبق ذكره، ص. 103.

ثانياً: مدى الحاجة إلى مراجعة المعلومات المالية المرحلية

ترتبط الحاجة إلى مراجعة المعلومات المالية المرحلية بإمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق تلك القوائم بغرض إتخاذ القرارات وضبط ومراقبة أداء هذه الشركات.إن مستخدمي القوائم المالية المرحلية الذين يرون أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المرحلية يوفر معلومات ملائمة وكافية لاتخاذ القرارات، وذلك لإمكانية الاعتماد عليها في التنبؤ بمدى قدرة الشركة على سداد إلتزامهاوعلى متابعة الأداء المالي والاقتصادي للشركة بصفة دورية على مدار السنة وعقد مقارنات بين الفترات المرحلية المختلفة للوصول إلى مؤشرات معينة وإبداء النصح لمتخذي قرارات الاستثمار أو المقرضين والتنبوء بقيمة السهم المتوقعة والعائد عليه[1].

ثالثا: أهداف مراجعة المعلومات المالية المرحلية:

لعمليات مراجعة المعلومات المالية المرحلية مجموعة من الأهداف هي الآتية:[2]

1. تمكين المدقق من إبداء إستنتاج بناء على المراجعة بشأن هل وصل أنشى الى علم المدقق يدعو المدقق للإعتقاد بأن البيانات المالية المرحلية ليست معدة في النواحي الجوهرية جميعها إطار إعداد تقارير مالية مطبق، على المدقق إجراء إستفسار وأداء إجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى من أجل أن يقلل مستوى معتدل من مخاطرة إبداء إستنتاج غير مناسب عندما تحتوي المعلومات المالية المرحلية على أخطاء جوهرية؛

[1] علي عبد الوهاب نصر، شحاته السيد، **المراجعة المتوقعة في بنية الأعمال الحديثة**، دار التعليم الجامعي، جمهورية مصر العربية، 2016م، ص. 243.

[2] رشا أنور أحمد حمادة، **قياس الالتزام بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بموجب المعيار الدولي لعمليات المراجعة، رقم 2410(دراسة ميدانية في هيئة الأوراق المالية السورية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 32، العدد الثاني، 2016، ص. 193.

2. يختلف هدف مراجعة المعلومات المالية المرحلية الى حد كبير عن هدف التدقيق الذى يؤدى حسب معايير التدقيق الدولية، ومراجعة المعلومات المالية المرحلية لاتوفر أساسا لإبداء رأى ان كانت المعلومات المالية تعطي صورة صحيحة وعادلة، أو أنها معروضة بعدالة في النواحى الجوهرية جميعها حسب إطار إعداد تقارير مالية مطبق؛

3. إذ إن المراجعة مقارنة بالتدقيق ليست مصممة للحصول على تأكيد معقول بأن المعلومات المالية المرحلية خالية من الأخطاء الجوهرية وتتكون المراجعة من إجراء إستفسارات بشكل رئيسي من أشخاص مسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق إجراءات مراجعة أخرى ومن الممكن أن تلفت المراجعة إنتباه المدقق الى أمور مهمة تؤثر فى المعلومات المالية المرحلية الا أنها لا توفر الأدلة كلها التي تطلب فى التدقيق.

يرى الباحث أنه لا يوجد إختلاف بين هدف مراجعة المعلومات المالية المرحلية وهدف مراجعة المعلومات المالية السنوية، فمراجعة المعلومات المالية المرحلية لا يؤدي إلى إبداء المدقق لرأي مهني عن المعلومات المالية المرحلية بسبب عدم تطبيق كافة معايير المراجعة المقبولة عامة.

رابعاً: أهمية مراجعة المعلومات المالية المرحلية:

إن الإلتزام بإعداد القوائم المالية المرحلية والإفصاح عنها لا يجنب السوق بعض المشاكل فهذه القوائم مثل القوائم المالية السنوية هي من إعداد الإدارة وتستخدم في تقييم أدائها وبدون إرتباط المراجع بها فإن الإدارة قد تتلاعب بالأرقام المالية التي تضمنها القوائم المالية بما يحقق لها أقصى منفعة ممكنة حتى ولو كان هنالك معايير محاسبية إلزامية لإعدادها، فوجود المعايير في حد ذاته لا يضمن مصداقية القوائم المالية لعدم وجود طرف مستقل يراقب ويتحقق من مدى إلتزام الإدارة بهذه المعايير وبناءً عليه فإن الطلب على فحص القوائم المالية المرحلية ينبع من نفس عوامل الطلب على فحص القوائم المالية السنوية، وثمة أهمية أخرى لفحص القوائم المالية المرحلية ينبع من طبيعة عملية إعداد هذه القوائم ذاتها فهذه القوائم تمثل خروجاً على مبدأ تقييم

حياة المنشأة إلى فترات دورية عادةً سنة، وهذا المبدأ يسهم إلى حد كبير في تحديد نطاق العمليات الداخلية في سنة مالية وتلك تخص سنوات أخرى، وإعتاد المحاسبون على تطبيق إجراءات العمل المحاسبي لتطبيق هذا المبدأ في نهاية السنة، وهو عبء كبير نسبياً وهذا العبء لا يمكن تكراره أربعة مرات سنوياً لإعداد قوائم ربع السنة لما ينطوي عليه ذلك من تكلفة مرتفعة. نتيجة لذلك فإن عملية إعداد القوائم المالية المرحلية تنطوي على كثير من التقدير المحاسبي لعناصر الإجراءات والمصروفات الداخلة في تقرير ربع السنة، هذا التقرير في حد ذاته يمكن الإدارة من تناقل الربح بين الفترات الدورية والتلاعب بأسعار الأسهم الأمر الذي يعد بعداً إضافياً للطلب على مراجعة القوائم المالية المرحلية.[1]

خامساً: مقارنة مراجعة المعلومات المالية المرحلية مع تدقيق البيانات المالية السنوية:

بينت المعايير الدولية للتدقيق الإختلاف بين تدقيق القوائم المالية السنوية ومراجعة المعلومات المالية المرحلية، إذ ينبغي عن طريق وسائل الإعلام وبورصة الأوراق المالية توعية مستخدمي القوائم المالية بالفرق بين تدقيق القوائم المالية السنوية ومراجعة المعلومات المالية المرحلية، وخاصة المتعاملين في بورصة الأوراق المالية، والجدول الآتي يقارن بين تدقيق القوائم المالية السنوية وبين مراجعة المعلومات المالية المرحلية. [2]

---

[1] مدثر طه أبو الخير، **تكامل معلومات الفحص التحليلي معلومات الفحص الأخربومعرفة المراجع في التقرير عن المعلومات المالية الفترية**، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الأول، 2002م، ص. 18.

[2] صلاح هميت محمد، صلاح نوري خلف، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية (بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 40، 2017، ص.ص. 87،86.

الجدول(2-1): مقارنة مراجعة المعلومات المالية المرحلية مع تدقيق البيانات المالية السنوية:

وجه المقارنة	تدقيق البيانات المالية السنوية	مراجعة المعلومات المالية المرحلية
من يقوم بها	المدقق الخارجي المستقل	المدقق الخارجي المستقل
الهدف منها	إبداء رأي فني مهني محايد في مدى صدق عدالة البيانات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية أو المحلية (تأكيد إيجابي).	إعطاء إستنتاج بأن المعلومات المالية المرحلية لا تحتاج لإجراء تعديلات مهمة عليها لكي تتمشي وفقا للمعايير المحاسبة الدولية أو المحلية (تأكيد سلبي).
درجة التأكيد التي يعطيها	توفر تأكيد إيجابي معقول وليس مطلق بأن البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية.	توفير تأكيد سلبي بأن القوائم المالية المرحلية لا تحتاج إلى إجراء تعديلات هامة أو مؤثرة عليها لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة.
إبداء الرأي	لا بد أن ينتهي بإبداء رأي فني محايد في البيانات المالية بناء على أدلة الإثبات التي يجمعها مراقب الحسابات.	لا تنتهي بإبداء الرأي إذ يقوم مراقب الحسابات بأداء الإستفسار والإجراءات التحليلية وإجراءات مراجعة أخرى للمفردات المهمة في المعلومات المالية المرحلية.
دورها في إتخاذالقرارات	يتم في ضوئها إتخاذ القرارات من قبل الجهات المعنية داخل المؤسسات وخارجها الرسمية وغير الرسمية مثل توزيع الأرباح وتحديد الضرائب.	يتم في ضوئها إتخاذ القرارات من قبل الجهات المهتمة بمثل هذه التقارير في حال أرادت الإعتماد عليها.

درجة الشمول	أكثر شمولا	أقل شمولا.
كيفية القيام بها	شاملة وعادة إختبارية لوجود قيود الوقت والتكلفة	إختبارية– لقيود التكلفة والوقت.
أهميتها	إضفاء صفة الصدق والعدالة على البيانات المالية.	دعم الثقة عن هذه المعلومات المالية المرحلية وزيادة منفعة المعلومات الواردة في تلك المعلومات المرحلية بالنسبة لمستخدميها خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية إذ تساعدهم على التنبؤ بالأرباح وعوائد الأسهم.
من حيث شكل التقرير	يراعى عند إعداده لمعيار التدقيق الدولي رقم (700).	يراعى عند إعداده لمعيار التدقيق الدولي رقم (2410).

المصدر: صلاح هميت محمد، صلاح نوري خلف، **دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية (بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 40، 2017، ص.ص. 86،87.

سادساً: دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية:

يقوم دور المدقق في الحسابات في مراجعة المعلومات المالية المرحلية والهدف منها، حيث أن هنالك اختلافاً بين مراجعة القوائم المالية وفحص القوائم المالية، فالمراجعة تنتهي بالضرورة إلى إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية بناءً على الأدلة والقرائن التي يجمعها مراقب الحسابات ويقوم بتقييمها للحكم على مدى كفايتها وملائمتها، في حين أن كلمة فحص تعني أداء بعض الإجراءات وليس كلها كإجراء بعض المطابقات أو الإستفسارات أو الفحص التحليلي على بعض وأهم مقررات القوائم المالية أو الحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة بالعميل طالب الفحص، ولذلك لا ينتهي الفحص بإبداء رأي فني محايد كما هو الحال في القوائم المالية المرحلية، حيث أن مجال فحص القوائم المالية المرحلية من قبل مراجع الحسابات ليعطي تأكيداً

متوسطاً بأن القوائم المالية محل الفحص خالية من التحريفات الجوهرية، ويتم التعبير عنها في صورة تأكيد سلبي وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المرحلية تحتاج إلى عمل تعديلات مهمة أو مؤثرة عليها لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ترجع الأهمية إلى إعداد تقرير بنتيجة هذا الفحص إلى أن هذا الفحص يؤدي إلى دعم الثقة وزيادتها في القوائم وفي تحقيقها لأهدافها، حيث يؤكد المراجع على إلتزام هذه المنشأة في هذه الحالة بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي السليم في تلك وبأنها خالية من التحريفات الجوهورية، ويترتب على ذلك زيادة منفعة المعلومات الواردة في القوائم المالية المرحلية بالنسبة لمتخذي تلك القوائم خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية[1].

[1] طارق فايز سكيك، مرجع سبق ذكره، ص. 22.

المبحث الثالث: المتطلبات المهنية لمراجعة المعلومات المالية المرحلية وفق معيار المراجعة الدولي 2410:

من المتعارف عليه أن معايير التدقيق بصفة عامة هي مستويات مهنية مقبولة قبولا عاما، تعمل كمرشد للمدقق في أداء عملية التدقيق أو كحد أدنى يجب أن يلتزم بها المدقق إذا أراد أن يكون أداوه المهني مرضيا.وتوضح تلك المعايير الكيفية التي تمت بها الفحص الذي قام به المدقق الخارجي والمسؤولية التي يتحملها.

أولا: المبادئ العامة لمراجعة المعلومات المالية المرحلية:

أكد مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي في المعيار الدولي لعمليات المراجعة (2410) على ضرورة مراعاة المدقق لمجموعة من المتطلبات أو المبادئ الأساسية عند مراجعة المعلومات المالية المرحلية وتشمل:

- إمتثال المدقق لمتطلبات السلوك المهني والأخلاق عند تدقيق البيانات المالية للوحدات الإقتصادية مع الأخذ بنظر الإعتبار موضوع الحيادية والإستقلالية والسرية وبذل العناية المهنية الكافية عند التدقيق والتي حددت في المعيار 2400 الصادر عن المجلس أعلاه؛
- إعتماد إجراءات ضبط الجودة التي تنطبق على العملية الفردية وتشمل مسؤولية قيادة العملية المكلف بها وتحقيق التوازن في العلاقات مع الزبائن وبما يتلائم مع متطلبات السلوك المهني والأخلاقي وتنفيذ العملية وبالشكل الذي يحقق الأهداف المحددة من قبله؛
- ومن المبادئ الأخرى التي يجب على المدقق الإنتباه إليها والعمل بموجبها والذي يتمثل في عملية تخطيط الأداء لعملية المراجعة مع الأخذ في الحسبان التحوط والتشكك المهني ويعني موقف التشكل المهني أن يجري المدقق تقييما ناقدا بعقل متسائل عن صحة البيانات والأدلة التي إعتمدها في عملية

التدقيق ومصدر الدليل مع الأخذ بنظر الإعتبارالتآول أو التناقص في موثوقية وصحة المستندات والوثائق المقدمة إليه من قبل الإدارة[1]؛

- يجب على المدقق أن يكون ملما بجميع مجالات النشاطات أو البيئة التي يعمل فيه وأن يكون كفوءا من الناحيتين العلمية والعملية في جميع البيانات والحصول عليها وبما يتلائم مع المعايير المعتمدة والمقبولة قبولا عاما.

مما سبق يمكن القولأن المبادئ العامة لمراجعة المعلومات المالية المرحلية ركزت على الجوانب المهنية للمدقق أكثر من تركيزها على جوانب العمل الميداني، على إعتبار أن عملية المراجعة ليست عملية تدقيق إعتبارية، وأن الزمن المستنفذ لإنجازها قصير مقارنة بمراجعة التقارير المالية السنوية.

ثانياً: الاتفاق على شروط قبول مهمة مراجعة المعلومات المالية المرحلية:

لقد أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد(IAASB) على أنه يجب الاتفاق مع العميل على شروط المهمة، وتسجيل الشروط المتفق عليها في كتاب التكليف (التعيين). ويفيد هذا الاتفاق الموثوق في أنه يساعد على تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة المهمة وخاصة في النواحي التالية:[2]

- الهدف من مراجعة التقارير المالية المرحلية: تمكين المدقق من إبداء استنتاج بناءً على نتيجة الفحص، فيما إذا ورد إلى علم المدقق ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية المرحلية غير معدة من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛

---

[1] جمعة، أحمد حلمى، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2009، ص. 55.

[2] عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سبق ذكره، ص، ص. 112، 113.

- نطاق المراجعة: يعد نطاق مراجعة التقارير المالية المرحلية أقل من نطاق مراجعة التقارير المالية السنوية الذي يتم وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الدولية ومعايير المراجعة، ويرجع اختلاف النطاق لاختلاف الهدف سواء للفحص أو المراجعة؛
- مسؤوليات الإدارة عن إعداد وعرض التقارير المالية المرحلية، والتي تمتد لتشمل مسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على هيكل الرقابة الداخلية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية من ناحية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل ظروف من ناحية أخرى؛
- مسئولية المدق عن المراجعة والتقرير عن التقارير المالية المرحلية والتي تشمل إصدار تقرير كتابي يصل فيه المدقق إلى إستنتاج حول المعلومات المالية المرحلية بناءً على نتيجة المراجعة.

ثالثا: إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفق معيار المراجعة الدولي 2410:

تشمل الإجراءات الأساسية الواجب إتباعها من قبل المدقق عند تدقيق التقارير المالية المرحلية وبحسب ما جاء بمعيار المراجعة الدولي 2410 والمعيار الأمريكي الصادر من AICPA رقم 100، وفيما يلي عرض إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفق المعيار الدولي لعمليات المراجعة 2410 من خلال الآتي:

1. فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية:

يجب أن يكون لدي المدقق فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة، حيث أن لذلك علاقة بإعداد كل من المعلومات المالية السنوية والمرحلية، ويكون كافيا لتخطيط وأداء العملية، ومن

أجل ذلك يجب على المدقق القيام بإستفسارات وإجراءات تحليلية لمعرفة المزيد وتحليل إذا كان هناك أي تعديلات جوهرية وضرورية للمعلومات المالية المرحلية[1].

كما أشار معيار التدقيق الدولي رقم 315 المرسوم: فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" إلى أنه يجب على المدقق الذي دقق البيانات المالية لفترة مالية سنوية واحدة أو أكثر أن يكون قد حصل على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، حيث أن لذلك علاقة بإعداد المعلومات المالية السنوية وكان كافيا لأداء التدقيق. ولذلك عند التخطيط لعملية مراجعة المعلومات المالية المرحلية على المدقق تحديث هذا الفهم، كما أن على المدقق الحصول على فهم كافي للرقابة الداخلية عندما يكون لها علاقة بإعداد المعلومات المالية المرحلية لأنها قد تختلف عن الرقابة الداخلية عندما تتعلق بالمعلومات السنوية، وتشمل الإجراءات التي يؤديها المدقق لتحديث فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية مايلي:

- قراءة وثائق المراجعة للفترة السابقة، وللفترة المرحلية المناظرة للسنة التي سبقتها، وذلك لتمكين المدقق من تحديد الأمور التي من الممكن أن تؤثر على المعلومات المالية المرحلية للفترة الحالية؛
- إعتبار أية مخاطر هامة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها في تدقيق البيانات المالية للسنة السابقة؛
- قراءة أحدث بيانات مالية سنوية والمعلومات المالية المرحلية المقارنة للفترة السابقة؛
- إعتبار الأهمية النسبية فيما يتعلق بإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وذلك لتحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم أدائها وتقييم أثر الأخطاء في هذه المعلومات؛

[1]Dauber Nicka, and al, **the complete guide to auditing standards and other professional standards for accountants**, Jhonwiley, sons, Hoboken, New Jersey, 2008, P. 332.

- إعتبار طبيعة أية أخطاء جوهرية مصححة وأية أخطاء غير جوهرية محددة وغير مصححة في البيانات المالية للسنة السابقة[1]؛

- إعتبار أية أمور هامة متعلقة بالمحاسبة وإعداد التقارير المالية التي قد تكون ذات أهمية مستمرة، مثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية؛

- إعتبار نتائج أية إجراءات تدقيق تم أدائها فيما يتعلق بالبيانات المالية للسنة الحالية؛

- إعتبار نتائج أية تدقيق داخلي تم أدائه والإجراءات التي إتخدتها الإدارة لاحقا لذلك؛

- الإستفسار من الإدارة عن نتائج تقييم الإدارة لمخاطر إحتمال وجود أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للإحتيال؛

- الإستفسار من الإدارة عن أثر التغييرات في أنشطة عمل المنشأة؛

- الإستفسار من الإدارة عن التغييرات الهامة في الرقابة الداخلية والأثر المحتمل لأية تغييرات في إعداد المعلومات المالية المرحلية؛

- الإستفسار من الإدارة عن الأسلوب الذي تم بموجبه إعداد المعلومات المالية المرحلية وموثوقية السجلات المحاسبية التي تمت موافقة أو مطابقة للمعلومات المالية المرحلية معها.

مما سبق يرى الباحث ضرورة قيام المدقق بتحديد طبيعة إجراءات التدقيق إن وجدت، التي سيتم أدائها للعناصر المكونة وتتمثل في إبلاغ هذه الأمور للمدققين الآخرين المشاركين في المراجعة وأيضا يرى الباحث على المدقق الذي عين حديثا والذي يقوم بأداء تدقيق المعلومات المالية السنوية وفق معايير التدقيق الدولية

[1]-IAASB, **Handbook of international quality control**, auditing Review, other assurance and related services pronouncements, New York, IFAC, 2013,P. 3.

الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية من حيث علاقتها بإعداد كل من المعلومات المالية السنوية والمرحلية.

2. الإستفسارات والإجراءات التحليلية الأخرى:

المعيار الدولي للمراجعة (2410) أكد على أنه يجب على المدقق إجراء إستفسارات بشكل رئيسي من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية وأداء إجراءات وأداء إجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى لتمكين المدقق أن يتوصل إلى بناءا على الإجراءات التي تم أدائها إذا كان أية أمر قد وصل إلى علم المدقق يجعل المدقق يعتقد أن المعلومات المالية المرحلية لم يتم إعدادها في جميع النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق مع الأخذ بعين الإعتبار أن المراجعة عادة لا تتطلب إجراءات إختبارات للسجلات المحاسبية من خلال الفحص أو الملاحظة أو التأكيد، وتكون إجراءات أداء مراجعة للمعلومات المالية المرحلية مقتصرة عادة على إجراءات إستفسارات وبشكل رئيسي من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية. وتطبيق إجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى وليس تأكيد لمعلومات خاصة بأمور محاسبية هامة تتعلق بالمعلومات المالية المرحلية حيث أن فهم المدقق للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ونتائج تقييم المخاطر المتعلقة بعملية التدقيق السابقة وإعتبار المدقق للأهمية النسبية حيث أن لها علاقة بالمعلومات المالية المرحلية تؤثر على طبيعة ومدى الإستفسارات التي تمت والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى التي طبقت[1]. إضافة لما تقدم قد يؤدي المدقق عادة الإجراءات التالية:

- مقارنة المعلومات المالية المرحلية مع المعلومات المالية المرحلية للفترة المرحلية السابقة مباشرة مع المعلومات المالية المرحلية للفترة المرحلية للسنة المالية السابقة ومع المعلومات المالية المرحلية التي تتوقعها الإدارة للفترة الحالية مع أحدث المعلومات المالية السنوية المدققة؛

[1]IAASB, International Financial Reporting Standards, New York, IFAC, 2012, P. 20.

- الأخذ في عين الإعتبار العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ومنطقيتها؛
- مقارنة المبالغ المسجلة أو معدلاتها مع المبالغ والمعدلات المتوقعة؛
- مقارنة المعلومات المفصلة حسب نوع الإيرادات مع المعلومات القابلة للمقارنة من الفترات السابقة؛
- مقارنة المعلومات المالية المرحلية الحالية مع المعلومات غير المالية المناسبة؛
- مقارنة النسب والمؤشرات للفترة المرحلية الحالية مع تلك الخاصة بالمنشآت في نفس القطاع؛
- مقارنة العلاقات بين العناصر في المعلومات المالية المرحلية الحالية مع العلاقات المقابلة في المعلومات المالية المرحلية للفترات السابقة[1].

وأيضا يقوم المدقق بإجراء الإستفسار والإجراءات التحليلية التالية:[2]

- قراءة محاضر إجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان الأخرى، وذلك لتحديد الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية المرحلية، والإستفسار عن الأمور التي تم تناولها في الإجتماعات التي لا يتوفر لها محاضر والتي قد تؤثر على المعلومات المالية المرحلية؛
- قراءة المعلومات المالية المرحلية، وإعتبار ما إذا كان أي شيء قد وصل إلى علم المدقق يجعله يعتقد أن المعلومات المالية المرحلية لم يتم إعدادها في جميع النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛
- إعتبار أثر الأمور إن وجدت التي تتسبب في نشر تعديل على تقرير التدقيق أو المراجعة أو التعديلات المحاسبية أو الأخطاء غير المعدلة في وقت عمليات التدقيق أو المراجعة السابقة؛

---

[1]-Duber, Etal, op.cit, P. 332.

[2]-IAASB, op.cit, 201, P. 21.

- الإتصال حيث يكون مناسبا مع المدققين الآخرين الذين يقومون بأداء مراجعة المعلومات المالية المرحلية الخاصة بالعناصر الهامة للمنشأة المعدة للتقارير؛

- الإستفسار من أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية والآخرين كما هو مناسب كمايلي:

  - ما إذا كانت المعلومات المالية المرحلية قد أعدت وعرضت حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛
  - ما إذا كانت هنالك أية تغييرات في مبادئ المحاسبة أو أساليب تطبيقها؛
  - ما إذا كانت هنالك أية معاملات جديدة إستلزمت تطبيق مبدأ محاسبي جديد؛
  - ما إذا كانت المعلومات المالية المرحلية تحتوي على أخطاء معروفة غير مصححة؛
  - أمور غير عادية أو معقدة من المحتمل أنها أثرت على المعلومات المالية المرحلية؛
  - إفتراضات هامة مناسبة لقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عنها، ونية الإدارة ومقدرتها على تنفيذ الإجراءات المحددة نيابة عن المنشأة؛
  - ما إذا كانت معاملات الأطراف ذات العلاقة قد تمت معالجتها محاسبيا بالشكل المناسب وتم الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية؛
  - تغييرات هامة في المتطلبات والإلتزامات التعاقدية؛
  - تغييرات هامة في الإلتزامات المحتملة بما في ذلك المقاضاة أو المطالبات؛
  - الإمتثاللإتفاقيات الديون؛
  - أمور ثارت بشأنها تساؤلات أثناء تطبيق إجراءات المراجعة؛
  - معاملات هامة حدثت خلال الأيام الأخيرة من الفترة المرحلية أو الأيام الأولى من الفترة المرحلية التالية هامة؛

- المعرفة بأي إحتيال أو الإشتباه بإحتيال يؤثر على المنشأة ويشمل الإدارة، الموظفين الذين لديهم دور في الرقابة الداخلية، والآخرين حيث يكون للإحتيال أثر جوهري على المعلومات المالية المرحلية؛
- المعرفة بأية إدعاءات بالإحتيال أو الإشتباه بإحتيال يؤثر على المعلومات المالية المرحلية والتي أبلغ عنها الموظفون أو آخرون؛
- المعرفة بأي عدم إمتثال فعلي أو ممكن للقوانين والأنظمة قد يكون له أثر جوهري على المعلومات المالية المرحلية.

رابعاً: إقرارات الإدارة:

أكد المعيار الدولي لعمليات مراجعة المعلومات المالية المرحلية رقم (2410) على ضرورة قيام المدقق بالحصول على إقرار كتابي من الإدارة يفيد بمايلي:

- مسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع وإكتشاف التحريفات والأخطاء.
- أنها أعدت وعرضت المعلومات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- أن أثر الأخطاء غير المصححة التي جمعها المدقق أثناء المراجعة غير هامة نسبيا فرديا أو في مجموعها بالنسبة للمعلومات المالية المرحلية.
- أنها أوضحت للمدقق عن جميع الحقائق الهامة المتعلقة بأي تحريفات معروفة لها.
- أنها أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها للمخاطر بأنه قد توجد أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة الغش.

- أنها أوضحت للمدقق عن جميع حالات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة وتؤثر على المعلومات المالية المرحلية، وكذلك كافة الأحداث الهامة التي وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية حتى تاريخ تقرير المراجعة، والتي قد تحتاج إلى تعديل أو الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية[1].

خامساً: تقييم الأخطاء أو التحريفات:

لقد أكد المجلس في المعيار الدولي للفحص المحدود (2410) على أنه يجب على المدقق أن يقيم ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة فرديا وفي مجموعها التي وصلت إلى علم المدقق هامة نسبيا بالنسبة للمعلومات المالية المرحلية وذلك لأن مراجعة المعلومات المالية المرحلية، بالمقارنة مع عملية التدقيق السنوية، ليس مصمما للحصول على تأكيد معقول بأن المعلومات المالية المرحلية خالية من الأخطاء الجوهرية. غير أن الأخطاء التي تصل إلى علم المدقق، بما في ذلك الإفصاحات غير المناسبة، يتم تقييمها فرديا وبمجموعها لتحديد ما إذا كان من الضروري إجراء تعديل جوهري للمعلومات المالية المرحلية من أجل إعدادها في جميع النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، لذا يجب على المدقق ممارسة الحكم المهني عند تقييم الأهمية النسبية لأية أخطاء لم تصححها المنشأة إعتمادا على بعض الإعتبارات منها:

أ. طبيعة وسبب ومقدار الأخطاء،

ب. تاريخ حدوث الخطأ، وما إذا كانت قد حدثت في السنة السابقة أو الفترة المرحلية للسنة الحالية،

ج. الأثر المحتمل للخطأ على الفترات المرحلية الحالية أو المستقبلية أو السنوية[2].

[1] IAASB, ISRE 2410, Paragraph 34.

[2] IAASB, ISRE 2410, Paragraph 30-32.

سادساً: الإطلاع على المعلومات المرفقة للمعلومات المالية المرحلية:

لقد أكد المجلس في المعيار الدولي للمراجعة أو الفحص المحدود(2410) على أنه يجب على المدقق قراءة المعلومات التي ترافق المعلومات المالية المرحلية بهدف تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات لا تتفق بشكل جوهري مع المعلومات المالية المرحلية، وإذا توصل المدقق إلى وجود عدم إتساق جوهري بين المعلومات المدققة والمعلومات المالية المرحلية، فإن عليه أن يبين الآتي:

أ. إذا كانت المعلومات المالية المرحلية أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل، وكان التعديل ضروريا في المعلومات المالية المرحلية ورفضت الإدارة إجراء التعديل فإن على المدقق بيان إنعكاسات ذلك على تقرير المراجعة.

ب. إذا كان التعديل ضروريا في المعلومات الأخرى، ورفضت الإدارة إجراء التعديل فإن على المدقق أن يشير في تقرير المراجعة فقرة إضافية تبين عدم الإتساق الجوهري أو عدم إصدار تقرير المراجعة أو الانسحاب من العملية.

ج. إذا وصل إلى علم المدقق ما يعتقد أن المعلومات المرفقة تحتوي على خطأ جوهري حقيقي، فعلى المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة المنشأة، فإذا كان إجراء التعديل ضروريا لتصحيح الخطأ الجوهري ولم تستجب الإدارة، فعلى المدقق إتخاذ إجراءات إضافية حسب ما هو مناسب، كإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالمنشأة[1].

سابعاً: التقرير عن مراجعة المعلومات المالية المرحلية:

أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في المعيار الدولي لعمليات مراجعة المعلومات المالية المرحلية رقم (2410) بشأن التقرير عن مراجعة المعلومات المالية المرحلية على ضرورة مراعاة المدقق للإعتبارات التالية:

[1] IAASB, ISRE 2410, Paragraph 36.

أ. الإتصال مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالرقابة بالمنشأة: لقد أكد المجلس على أنه إذا وصل إلى المدقق نتيجة لمراجعة المعلومات المالية المرحلية، أمرا يتطلب إجراء تعديل جوهري من الإدارة للمعلومات المالية المرحلية بهدف إعدادها من جميع النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، فإن على المدقق إبلاغ الأمر بالسرعة الممكنة عمليا للمستوى المناسب، وعندما لا تستجيب الإدارة حسب حكم المدقق بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة فإن على المدقق إبلاغ ذلك للمكلفين بالرقابة حسب تقرير المدقق بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة إذا لم تتم الإستجابة هذه المرة فعلى المدقق إتباع مايلي:[1]

- تعديل التقرير؛
- إمكانية الانسحاب من العملية؛
- إمكانية الإستقالة من التعيين لتدقيق البيانات المالية السنوية.

ب. التقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية: أكد المجلس على ضرورة إصدار المدقق تقرير كتابي في نهاية عملية مراجعة المعلومات المالية المرحلية يحتوي على ما يلي:

- عنوان مناسب (تقرير حول مراجعة المعلومات المالية المرحلية).
- الموجه إليه التقرير (سواء المساهمين أو رئيس أعضاء مجلس الإدارة).
- فقرة المقدمة وتشمل:
  - ✓ تحديد المعلومات المالية المرحلية التي تمت مراجعتها وتاريخها والفترة التي تغطيها.
  - ✓ بيان مسؤولية المدقق عن إبداء إستنتاج المعلومات المالية المرحلية بناء على المراجعة.
- فقرة نطاق المراجعة؛ وتشمل:

[1] IAASB, ISRE 2410, Paragraph 40.

- ✓ بيان أنه تم إجراء مراجعة للمعلومات المالية المرحلية حسب المعيار الدولي لعمليات مراجعة المعلومات المالية المرحلية (2410).
- ✓ بيان بإن المراجعة تتضمن إجراء إستفسار وتطبيق إجراءات تحليلية وإجراءات أخرى.
- ✓ بيان أن نطاق المراجعة أقل من نطاق المراجعة السنوية التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

- فقرة نتيجة المراجعة (الإستنتاج) وتتضمن إستنتاج المدقق بشأن ما إذا كان أي شيء قد وصل إلى علم المدقق يجعله يعتقد بأن المعلومات المالية المرحلية والمعلومات المرفقة لم يتم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية، وفق إطار إعداد التقارير المالية المطبق[1].

ج. الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق: أكد مجلس معايير التأكيد الدولي في المعيار الدولي لعمليات المراجعة (2410)، بشأن موقف المدقق من الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق، على مراعاة الآتي:

- إذا وصل إلى علم المدقق أمرا يجعله يعتقد أنه يجب إجراء تعديل جوهري للمعلومات المالية المرحلية حتى يتم إعدادها من جميع النواحي الجوهرية طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، فيجب عليه إبداء إستنتاج محتفظ، كأن يكون شكل الإستنتاج في تقرير المدقق (بناء على مراجعتنا بإستثناء.... لم يصل إلى علمنا.....).

- إذا كان أثر الخروج عن الإطار جوهريا بالنسبة للمعلومات المالية المرحلية، فعلى المدقق إبداء إستنتاج عكسي، كأن يكون شكل الإستنتاج في تقريره (بسبب عدم إجراء معالجة محاسبية صحيحة على أساس .... فإن المعلومات المالية المرحلية لا تعطي صورة صحيحة وعادلة عن .....).

[1]IFAC, IAASB, (2010), **Handbook of international of quality control Auditing Review (other Assurance and Related services pronouncements)**, part 2 international federation of accountants, USA, P.237-241

د. تحديد نطاق عمل المدقق: أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في المعيار الدولي لعمليات المراجعة (2410) بشأن تحديد نطاق عمل المدقق على أن تحديد النطاق يمنع المدقق عادة من إتمام مهمة المراجعة، ولذا يجب على المدقق ألا يقبل بالمهنة إذا كانت معرفته المبدئية بظروف المهنة تشير إلى وجود تحديد لنطاق المراجعة مفروض من إدارة المنشأة، أما إذا قامت الإدارة بفرض هذا التحديد، بعد قبول المدقق بالمهنة، فعلى المدقق طلب إزالة هذا التحديد، وإذا رفضت الإدارة، فعلى المدقق الانسحاب من العملية، والإبلاغ كتابة إلى المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالرقابة على المنشأة عن أسباب الانسحاب.

هـ. التوثيق: أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في المعيار الدولي لعمليات المراجعة (2410) على أنه يجب على المدقق إعداد وثائق (أدلة) المراجعة الكافية والمناسبة لتدعيم أساس الإستنتاج الذي توصل إليه، وتقديم الأدلة بأن المراجعة تمت وفق المعيار الدولي لعمليات المراجعة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، لفهم طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي طبقت، والمعلومات التي تم الحصول عليها، وأية أمور هامة تم إعتبارها أثناء أداء المراجعة.

مما سبق يرى الباحث أن معايير التدقيق والتأكيد الدولية قد أحدثت تطوير في مجال مراجعة المعلومات المالية المرحلية ومسؤولية المدقق عن هذه المراجعة، حيث تناولت العديد من الأمور المستحدثة في مجال المراجعة، ومن هذه الأمور الغش، قدرة المشروع على الإستمرار، الإعتماد بشكل أكبر على الأهمية النسبية والمخاطرة في مجال التخطيط لعملية المراجعة بالإضافة إلى تقييم الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المعلومات المالية المرحلية.

خلاصة الفصل الثاني:

بناء على ما ورد في هذا الفصل يتضح أن معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وكذلك القوانين والأنظمة، حددت مسؤولية مدقق الحسابات في إطار الإلتزام بالإجراءات والمتطلبات الواردة ضمن هذه المعايير والقوانين، بالإضافة إلى متطلبات قواعد السلوك المهني والأخلاقي، من حيث بذل العناية المهنية الكافية والإلتزام بالمبادئ الأخلاقية، وإدراكه الكامل لدوره الاجتماعي.

وفي سبيل تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المالية ومدققي الحسابات، يرى الباحث ضرورة القيام الجهات الرقابية والتنظيمية بتوعية مستخدمي المعلومات المالية، حول مفهوم هذه المعلومات ومدى مسؤولية كل من الإدارة ومدقق الحسابات بالإضافة إلى المحتوى الإعلامي لتقرير مدقق الحسابات وما يتضمنه من دلالات وإستشارات، وكذلك الإرتقاء بمهنة التدقيق من خلال التدريب المستمر لمدققي الحسابات حيث أن دور مدقق الحسابات لم يقتصر فقط على إبداء الرأي الفني المحايد، بل أصبح له دور إقتصادي مهم إذ يجب أن يبدي رأيه في الموقف المالي للشركة من حيث قدرتها على الإستمرار ومواجهة المخاطر، وهذا ما أكدت على ضرورة الأخذ بعين الإعتبار إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة ناجحة، بالإضافة إلى إفتراضات الإدارة حول قدرة المنشأة على الإستمرار.

الفصل الثالث:

مراجعة التقارير المالية المرحلية من قبل مراجعي الحسابات في الشركات المقيدة في بورصة الخرطوم للأوراق المالية

تمهيد:

بعد التعرف على المفاهيم النظرية المتعلقة بكل من المعلومات المالية المرحلية ومراجعة المعلومات المالية المرحلية من خلال الفصلين السابقين، نتناول في هذا الفصل وصفا لمختلف مراحل الدراسة الميدانية التي تم إجرائها في سوق الخرطوم للأوراق المالية، حيث تطرقنا في بداية هذا الفصل تطرقنا إلى لمحة عامة حول سوق الخرطوم للأوراق المالية تحمل في طياتها نشأة سوق الخرطوم للأوراق المالية، أهداف سوق الخرطوم للأوراق المالية، الهيكل التنظيمي المتبع داخل السوق، أما الخطوة الثانية فقد تمثلت في واقع التقارير المالية المرحلية بسوق الخرطوم للأوراق المالية فضلاعن التعريف بالإطار المنهجي المتبع في البحث، مع إبراز خصائص مجتمع وعينة الدراسة، وكذا تقنية البحث وأدوات جمع البيانات المستخدمة، مع الإشارة إلى الأساليب الإحصائية التي اعتمدت عليها الدراسة في تحليل البيانات، وعليه فإن هذا الفصل ينقسم إلى المباحث الثلاثة الآتية:

- المبحث الأول: تقديم عام حول سوق الخرطوم للأوراق المالية
- المبحث الثاني: واقع التقارير المالية المرحلية بموجب التشريعات السودانية.
- المبحث الثالث: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الأول: تقديم عام حول سوق الخرطوم للأوراق المالية

يعرض هذا البحث بطاقة تعريفية لسوق الخرطوم للأوراق المالية تتضمن تاريخ نشأتها، أهداف سوق الخرطوم للأوراق المالية تتضمن تاريخ نشأتها، أهداف سوق الخرطوم للأوراق المالية، بالإضافة إلى الهيكل التنظيمي المتبع داخل السوق، الشركات المدرجة في السوق، أدوات الإستثمار في السوق، الشفافية والإفصاح في السوق، الشرعية القانونية لسوق الخرطوم للأوراق المالية، وذلك قبل التطرق لواقع التقارير المالية المرحلية.

أولا: نشأة وتطور سوق الخرطوم للأوراق المالية:

بدأ التفكير في إنشاء سوق للأوراق المالية في السودان منذ عام 1962 حيث تم إجراء العديد من الدراسات والإتصالات بدأتها وزارة المالية وبنك السودان بمشاركة مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي، وتمت إجازة قانون سوق الأوراق المالية من قبل مجلس الشعب عام 1982 لكى ينظم إنشاء سوق للأوراق المالية في السودان ولكن لم يتم أي شيء في هذا المجال حتى عام 1992، حيث بدأت الخطوات الجادة لإنشاء سوق للأوراق المالية في أغسطس 1992 وذلك في ظل سياسات التحرير الاقتصادي والذي نادى بها البرنامج الثلاثي للإنقاذ الاقتصادي (1990-1993)، تم تأسيس هيئة الأوراق المالية في عام 1992 وفي نوفمبر من نفس العام أقر مجلس الوزراء تعديلا على قانون سوق الأوراق المالية لعام 1982 ولكن هذا القانون المعدل لم يفي بكل الأغراض لإنشاء سوق للأوراق المالية، في عام 1994 أجاز المجلس الوطني الانتقالي قانون سوق الخرطوم للأوراق المالية والذي أصبحت بموجبه سوق الخرطوم للأوراق المالية كيانا مستقلا، بدأ العمل في السوق الأولية في العاشر من شهر أكتوبر 1994، وفي الثاني من يناير 1995 تم إفتتاح السوق الثانوية وفي الثاني من يناير 1999 بدأ العمل بنظام السوق الموازية وتم تصنيف الشركات

المدرجة بالسوق الثانوية وفقا لاستيفائها للشروط المنظمة لإدراج الشركات في أي من السوقين النظامية والموازية[1].

ينقسم سوق الخرطوم للأوراق المالية إلى:

1-السوق الأولية:

يقصد بها السوق التي تجري فيها إصدارات الأوراق المالية وطرحها للإكتتاب العام في إطار القوانين واللوائح والأعراف السائدة، أي أنها السوق التي يتم فيها طرح الأوراق المالية المصدرة لأول مرة، وقد تصدر هذه الأوراق إما من:

- شركات مساهمة جديدة بغرض جمع رأس مال تعمل به.
- شركات مساهمة قديمة تهدف لرفع رأس مالها المدفوع لتغطية إحتياجاتها.

2-السوق الثانوية:

يقصد بها السوق التي يتم فيها تداول الأوراق المالية التي سبق إصدارها في السوق الأولية، ويكون هذا التداول بالبيع أو الشراء مباشرة أو بالوكالة، حيث يتم تبادل ملكية الأوراق المالية بين المستثمرين والشركات المصدرة لهذا الأوراق المالية[2]، وينقسم السوق الثانوي إلى:

أ-السوق النظامي:

الذي يطلق عليه إسم البورصة المالية والذي يتم من خلاله تنظيم التعامل في قائمة التداول بأسهم الشركات التي تحكمها شروط إدراج خاصة بها وتضع إدارة سوق الأوراق المالية القواعد والشروط التي يجب على كل شركة إستيفاؤها حتى يتم قيد أسهمها أو صكوكها في البورصة.

---

[1]- سوق الخرطوم للأوراق المالية، **التقرير السنوي التاسع**، الخرطوم، 2003، ص 8.

[2]- شوقي عزمي محمود، **الإستثمار في الأوراق المالية والتنمية الاقتصادية في السودان**، الخرطوم، الشركة القومية للمعاملات المالية، ص 48.

ب-السوق الموازي:

هي السوق التي يتم من خلالها تنظيم التعامل في قاعدة تداول الأوراق المالية بأسهم الشركات حديثة التأسيس وأسهم شركات تحكمها شروط إدراج خاصة بها، وعادة ما تكون هذه الشروط ميسرة مقارنة مع شروط إدراج أسهم الشركات المدرجة في السوق النظامي[1].

ثانيا: أهداف سوق الخرطوم للأوراق المالية:

كان لفكرة إنشاء سوق الخصوم للأوراق المالية العديد من الأوراق المالية أهمها:

1-تنظيم ومراقبة إصدار الأوراق المالية والتعامل بها بيعا وشراء.

2-تشجيع الادخاري وتنمية الوعي الإستثماري بين المواطنين واستقطاب المدخرات لتكوين رؤوس أموال الشركات مساهمة عامة وذلك لتنشيط القطاع الخاص وزيادة قدراته المالية واستغلالها في زيادة معدلات التنمية الاقتصادية في البلاد.

3-تطوير وتشجيع الإستثمار بالأوراق المالية والعمل على تهيئة المناخ الإستثماري لها.

4-ترسيخ أسس التعامل السليم والعادل بين فئات المستثمرين وضمان تكافؤ الفرص للمتعاملين في الأوراق المالية وحماية صغار المستثمرين[2].

ثالثاً: الهيكل التنظيمي للسوق:

يتكون الهيكل التنظيمي للسوق من الدوائر التالية:

- دائرة الإعلام وبها قسم العلاقات العامة.

---

[1]- المرجع السابق، ص 49.

[2]- جمهورية السودان، قانون سوق الخرطوم للأوراق المالية، 1994، ص 5.

- دائرة الشؤون الإدارية والمالية وبها أقسام شؤون الموظفين والمستخدمين، الشؤون المالية، قسم الديوان.
- دائرة الشؤون القانونية بها شعبتي الدراسات والإستثمارات القانونية وشعبة تحويل الأوراق المالية.
- دائرة الشركات والإصدارات وتضم قسم إصدارات الأوراق المالية، قسم الإرساليات إرسال عقود تحويل، قسم إدراج الشركات، قسم العقود المترجمة.
- دائرة الدراسات والأبحاث وتضم قسم الأبحاث والدراسات، قسم المعلومات والبيانات.
- دائرة شؤون الوكلاء والقاعة وتضم قسم الوكلاء وشؤون القاعة.
- دائرة المراجعة الداخلية والتفتيش وتضم قسم المراجعة الداخلية والتنظيم، قسم التفتيش[1].

رابعا: الشركات المدرجة في السوق:

تنقسم الشركات المدرجة في السوق الخرطوم للأوراق المالية قطاعيا على النحو التالي:

- ✓ قطاع البنوك وعدد الشركات المدرجة فيه 17 شركة.
- ✓ قطاع التأمين وعدد الشركات المدرجة فيه 9 شركات.
- ✓ القطاع التجاري وعدد الشركات المدرجة فيه 7 شركات
- ✓ القطاع الصناعي وعدد الشركات المدرجة فيه 3 شركات.
- ✓ القطاع الزراعي وعدد الشركات المدرجة فيه شركتان.
- ✓ القطاعات الأخرى شركة واحدة (تشمل النقل، الخدمات).

خامسا: أدوات الإستثمار في سوق الخرطوم للأوراق المالية

الأدوات التي يتم تداولها في سوق الخرطوم للأوراق المالية هي:

1-الأسهم: السهم هو أداة ملكية ذات صفة مالية قابلة للتداول.

[1]- المرجع السابق، ص 5.

2-الصكوك: طورها الفقهاء الماليين بالمؤسسات كبديل للسندات القائمة على الفائدة، وللصكوك قابلية التداول في البورصة وهذه ميزة مفيدة جدا للمؤسسات المالية تساعدها في إدارة سيولتها عبر أسواق النقد.

3-شهادات المشاركة الحكومية (شهامة): هي أدوات مالية قائمة على أصول حقيقية مقابل حقوق ملكية الدولة في عدد من المؤسسات الربحية ذات الإدارة والكفاءة وتم إصدارها في مايو 1999 وتحمل شهادات شهامة قيمة إسمية ثابت و تمثل أنصبة محدودة في صندوق خاص يحتوي على أصول الحكومة في عدد من المؤسسات الربحية.

4- شهادات مشاركة البنك المركزي (شم):

عبارة عن نوع من أنواع توريق الأصول تحتوي على أو تمثل أنصبة محدودة في صندوق خاص يحتوي على الأصول المملوكة لبنك السودان ووزارة المالية في القطاع المصرفي، وتستخدم هذه الآلية في التحكم في السيولة من قبل البنك المركزي، وقد تم إصدارها في يونيو 1998[1].

سادسا: الشفافية والإفصاح في سوق الخرطوم للأوراق المالية:

نص قانون سوق الخرطوم للأوراق المالية على ضرورة الإفصاح عن المعلومات وذلك بغرض تحقيق قدر من الشفافية تتيح للمستثمر التعرف على أوضاع شركات المساهمة العامة ماليا وإداريا والتعرف على حركة أسهمها بما يمكنه من إتخاذ قرار إستثماري، ومسؤولية الإفصاح لا تقع على السوق فقط بل تشاركه فيها العديد من الجهات الأخرى والتي يمكن أن تلعب دورا كبيرا في ذلك ومن بينها شركات المساهمة ذاتها وأجهزة الإعلام المختلفة خاصة المقروءة بإعتبار أن هذه المهمة لا تعتبر خدمة للسوق وإنما خدمة قومية المستفيد

[1]- عثمان محمد خير، **تجارب صناعة الصناديق الإستثمارية**، ورقة عمل، شركة السودان للخدمات المالية، ص 2.

الأول والأخير منها المواطن والإقتصاد القومي والصحيفة وخلاصة الأمر أن الإفصاح عن المعلومات من الأهمية بمكان، ولابد من تضافر الجهود لبلوغ أفضل النتائج وإحداث الأثر المطلوب[1]

سابعا: الشرعية القانونية لسوق الخرطوم للأوراق المالية:

أنشأ سوق الخرطوم للأوراق المالية بموجب أحكام المرسوم الدستوري الخاصة لسنة 1994، وقد نصت المادة 4 بأن تسود أحكام هذا القانون في حالة تعارض مع أحكام أي قانون أخرى إلى مدى الذي يزيل التعارض بينهما، وقد أوضحت المادة 8 الفقرة (1) أن السوق يتمتع بالشخصية الإعتبارية والصفة العاقبية المستديمة، وأن لها خاتم عام، ولها الحق في التقاضي باسمها، كما حدد القانون للسوق الضوابط التي يتم بموجبها إدراج الأوراق المالية، حيث أن الشركات المساهمة العامة الحديثة تطلب من مجلس إدارة السوق إدراج أوراقها المالية للتداول في السوق خلال فترة أقصاها ثلاثة أشهر من تاريخ تسجيلها[2].

ثامنا: مؤشرات أداء سوق الخرطوم للأوراق المالية:

أبرز التقرير السنوي لأداء سوق الخرطوم للأوراق المالية للعام 2003 عدة مؤشرات تبين بأن السوق يحقق بعض النمو من عام لآخر والتي تتمثل في الآتي:[3]

1-الإرتفاع الذي شمل كل من السوق الأولية والثانوية

حيث إرتفعت قيمة إصدارات السوق الأولية من 88 مليار دينار إلى 126 مليار دينار كما إرتفعت قيمة رأس مال السوق من 155 مليار دينار إلى 193 مليار دينار وإرتفع عدد الأسهم المتداولة من 4 مليار إلى أكثر من 9 مليار سهم بالإضافة إلى إرتفاع حجم التداول فقد حافظ على المعدل المرتفع الذي حققه العام السابق.

---

[1]- نادر عبد المجيد عبد الرحمن، **سوق المال**، مقالات صحفية، الخرطوم، 2003، ص 21.

[2]-المرجع السابق، ص 21.

[3]- سوق الخرطوم للأوراق المالية، **التقرير السنوي التاسع**، مرجع سابق، ص 7.

2-تنوع الأدوات المالية المصدرة

شهد هذا العام إصدار جيل جديد من شهادات المشاركة الحكومية (شهامة) وصكوك الإستثمار الحكومية وهي عبارة عن صكوك حكومية أصدرتها وزارة المالية وفق صيغ التمويل الإسلامية.

3-إدراج الشركة السودانية للإتصالات (سوداتل) في سوق أبو ظبي للأوراق المالية، وقد تميز هذا الإدراج بأنه كان إدراجا نشطا حيث شهد تداولا منذ أسبوعه الأول.

4-إنضمام السوق لقاعدة بيانات الأسواق العربية التابعة لصندوق النقد العربي وظهور البيانات الخاصة بالسوق منذ بداية العام .2003

5-إعلان مؤتمر الخرطوم والذي يعكس بصورة يومية التغير في أسعار الأسهم مرجحا بعدد الأسهم المدرجة.

المبحث الثاني: واقع التقارير المالية المرحلية في سوق الخرطوم للأوراق المالية

يهدف هذا المبحث إلى الكشف عن واقع التقارير المالية المرحلية للشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية وذلك من خلال الآتي:

أولاً: تعليمات وشروط ومتطلبات إدراج الشركات في سوق الأوراق المالية رقم (4) المعدلة لسنة 2017:

أشارت الفقرة (7–ب) من تعليمات رقم (4) المعدلة لسنة 2017 إلى أن الشركة التي ترغب في الإدراج في سوق الأوراق المالية عليها أن تقدم البيانات المالية للشركة تتضمن البيانات المالية الفصلية التي تغطي الفترة الزمنية من نهاية السنة المالية السابقة لتقديم طلب الإدراج وحتى نهاية الفصل الأخير الذي يسبق تاريخ ذلك الطلب مقارنة مع الفترة المقابلة لها في السنة السابقة على أن تتضمن على الميزانية العامة وحساب الأرباح والخسائر وكشف التدفقات النقدية، كما أشارت الفقرة (6) من التعليمات رقم (4) لسنة 2017 إلى إلتزام الشركة بنشر بياناتها المالية الواردة في الفقرة (7) أعلاه في موقع سوق الخرطوم للأوراق المالية وهيئة الأوراق المالية الإلكترونية وفي صحيفة يومية واحدة قبل السماح بتداول أسهمها في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

ثانياً: تعليمات الإفصاح للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية رقم (6) لسنة 2017:

نصت الفقرة (5) من تعليمات رقم (6) لسنة 2017 على كل شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية أن تقدم بيانات فصلية كل ثلاثة أشهر خلال مدة لا تزيد على (60) يوما من انتهاء الفصل وبشرط أن تعد على وفق المعايير المحاسبية النافذة وتتضمن:

- الميزانية العامة، كما في نهاية الفصل الحالي وميزانية عمومية مقارنة كما في نهاية الفصل السنة المالية السابقة لها.[1]
- حساب الأرباح والخسائر للفصل الحالي وتراكميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه وحساب الأرباح والخسائر للفصل المقابل له من السنة السابقة حتى تاريخه.
- كشف التدفق النقدي تراكميا للسنة المالية حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة له حتى تاريخه من السنة السابقة.
- الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

ثالثاً: تعليمات الإفصاح عن المعلومات المالية المرحلية رقم (10) لسنة 2018:

نصت الفقرات (أ – ب–ج) من البند (4) من التعليمات الإفصاح رقم (10) لسنة 2018 إلى قيام الشركة بتقديم البيانات المالية الفصلية خلال مدة لا تتجاوز (60) يوما من إنتهاء الفصل.

وبخلافه تفرض غرامة مالية مقدارها (100000) جنيه في حال تأخر الشركة عن تقديم بياناتها الفصلية خلال المدة المشار إليها في الفقرة (أ) أعلاه ولشهر واحد فقط أو جزء من الشهر وبعدها يتم إيقاف تداول أسهم الشركة في سوق الخرطوم للأوراق المالية والأبعاد الشركة المتوقف تداول أسهمها في السوق بسبب المادة (2) إلا بعد الإيفاء بمتطلبات الإفصاح وتسديد مبلغ الغرامة.

رابعاً: تعليمات إيقاف تداول وشطب إدراج الشركات في سوق الأوراق المالية رقم (4) لسنة 2018:

تم إصدار التعليمات رقم (4) لسنة 2018 لغرض تنظيم عملية الإيقاف والشطب للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية، إذ أشارت التعليمات في الفقرة (1–أ، ب) منها إلى أنه يجوز لهيئة الأوراق المالية إيقاف

[1]– سوق الخرطوم للأوراق المالية، **التقرير السنوي التاسع**، مرجع سابق، ص 8.

تداول أسهم الشركة في أي من الحالات أو افتقدت الشركة شرطا من شروط الإدراج الواردة في تعليمات رقم (4) الصادرة عن هيئة الأوراق المالية، وإذا أخلت الشركة بمستلزمات الإفصاح.

ويرى الباحث أن هيئة الأوراق المالية لسوق قد أصدرت تعليمات بخصوص شروط ومتطلبات الإدراج وكذلك الإفصاح ومستلزمات الإفصاح وكذلك تعليمات إيقاف تداول وشطب أسهم الشركات المدرجة والتي تم الإشارة إليها أعلاه، إلا أن الباحث يرى أن هذه التعليمات لم تتطرق إلى أمر هام ألا وهو ضرورة تقديم بيانات مالية فصلية مدققة من قبل جهة مستقلة كمدقق الخارجي مثلها مثل البيانات المالية السنوية، إذ أشار البند (7أ) من تعليمات رقم (4) لسنة 2017 على ضرورة تقديم بيانات مالية للسنتين السابقتين لتاريخ تقديم طلب الإدراج مشفوعة بتقرير كل من مجلس الإدارة ومدقق الحسابات مخول قانونيا في السودان وتتضمن الميزانية العامة وحساب الأرباح والخسائر وكشف التدفق النقدي والإيضاحات الضرورية عن هذه البيانات، كما أشار البند (أب) من تعليمات رقم (6) لسنة 2017 إلى ذلك أيضا فضلا عن أن البند (أ ج) من التعليمات أعلاه الذي ألزم أن يتم تقديم تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية السنوية أشار إلى أن البيانات المالية السنوية ينبغي أن تكون مدققة على وفق معايير التدقيق الدولية والمعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحلية، ولم تؤكد هذه المعلومات على ضرورة تدقيق البيانات المالية مرحلية من قبل مدقق خارجي على وفق معايير التدقيق والتأكيدالدولية(IAAS).

المبحث الثالث: إجراءات الدراسة الميدانية

سوف يتناول الباحث في هذا المبحث منهج الدراسة الميدانية، من تصميم أداة الدراسة واختبار الصدق والثبات للتأكد من صلاحية أداة الدراسة، وكذلك تقديم وصفاً دقيق لمجتمع وعينة البحث، ثم الأساليب الإحصائية والتي بموجبها يتم تحليل البيانات بهدف اختبار فروض الدراسة.

أولا: إستمارة البحث للعينة الأولى:

اعتمدنا لجمع البيانات الميدانية للدراسة على إستمارة البحث (الإستبيان)، حيث تم تصميمه لهذه الغاية وتوزيعه على عينة الدراسة، وقد تم الإستعانة ببعض المقابلات الشخصية مع بعض المدراء الماليين بشركات الوساطة المالية في سوق الخرطوم للأوراق المالية لإزالة الغموض الذي قد يواجه المجيبين بخصوص أهداف الدراسة والأسئلة الواردة في إستمارة البحث. مع العلم أن إستمارة البحث الأولى المستخدمة في الدراسة تنقسم إلى قسمين كالتالي:

- ✓ **القسم الأول:** يشمل البيانات الشخصية للمبحوثين وهي: العمر، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، وسنوات الخبرة؛
- ✓ **القسم الثاني:** يشتمل هذا القسم من إستمارة البحث على ثمانية عشر (18) عبارة، والتي تم تقسيمها في ثلاث (03) مجموعات رئيسية، والهدف من كل مجموعة الإجابة على فرضية من فرضيات الدراسة. تم تصميم الأسئلة وفق مقياس ليكرت(Likert Scale) الخماسي لبيان درجة موافقة المبحوثين على كل عبارة من العبارات المذكورة، وقد خُصِص لكل حالة من الحالات وزن يتفق مع أهمية الحالة، حيث خُصص للإجابة "موافق بشدة" (5) درجات، و "موافق" (4) درجات، والإجابة "لا أدري" (3) درجات، والإجابة "غير موافق" درجتين(2)، وأخيرا الإجابة "غير موافق بشدة" درجة واحدة(1). ولغرض إختبار الإتساق الداخلي للإستبيان بشكل عام، إستخدم الباحثمعامل ألفا كرومباخ(Alpha Cronbach). وعند

تطبيق إختبار الثبات على أسئلة القسم الثاني للإستبيان، بلغت قيمة معامل ألفا الكلية، 0,90 وهي قيمة تطمئن على مصداقية أداة الدراسة.

ثانيا: الأساليب الإحصائية للاستمارة الأولى

تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات بالإستعانة بالبرنامج (SPSS)، وهي:

أ. الإحصاء الوصفي: استخدمت النسب المئوية والتكرارات لوصف الخصائص الشخصية للمبحوثين، إضافة إلى إستخدام المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لمعرفة إتجاهات أجوبة المبحوثين لكل محور؛

ب. أختبار(ت) (T.test). لإختبار معنوية الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لاجابات عينة الدراسة.

ثالثا: صدق وثبات الإستمارة الأولى:

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه في نفس الظروف)[1]. ويستخدم لقياس الثبات "معامل الفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)، والذي يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح ، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح . أي أن زيادة معامل الفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة، والصدق هو الجزر التربيعي لمعامل الثبات.

[1]– د. عز عبد الفتاح، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS** ، ص 560.

جدول (2\3) معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ لعينة الدراسة الأولى

الفرضية	معامل الثبات	معامل الصدق	عدد العبارات
الفرضية الأولي	0.69	0.83	6
الفرضية الثانية	0.84	0.92	6
الفرضية الثالثة	0.81	0.90	6
الصدق والثبات الكلي	**0.90**	**0.95**	**18**

المصدر: إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

رابعا: مجتمع وعينة الدراسة الأولى:

يتكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين في شركات الوساطة المالية في سوق الخرطوم للأوراق المالية، بإعتبار هذه الشركات وكلاء عن المستثمرين الحقيقيين في السوق المالي، حيث يتصرفون وفق مصالح موكليهم، وعليه يتوقع الباحث أن إجاباتهم تعبر عن أراء فئة المستثمرين بالسوق المالي. ونظرا للعدد المحدود لمجتمع الدراسة، قرر الباحث إعتماد أسلوب المسح الشامل على مجتمع الدراسة، وتم بتوزيع إستمارة البحث على جميع أفراد المجتمع والمقدر عددهم بـ (41) مديرا ماليا، استجاب منهم (28) فرداً، (استبياناتهم صالحة للتحليل)، أي بنسبة إستجابة بلغت حوالي (68 %)، وهذه النسبة مقبولة جدا وتؤدي إلى قبول نتائج الدراسة، وبالتالي تعميمها على مجتمع الدراسة.

خامسا: إستمارة البحث للعينة الثانية:

تمَّ الإعتماد على إستمار البحث كأداة لجمع البيانات المتعلقة بفرضية الدِّراسة الرئيسية الثانية والفرضيات الفرعية لها، والتي قام الباحث بتطويرها من خلال الاطلاع على العديد من الدِّراسات السابقة، والمرتبطة بموضوع الدِّراسة، وذلك بهدف قياس آراء أفراد العينة المبحوثة حول موضوع الدِّراسة **(مدى إلتزام**

مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 في مراجعة التقارير المالية المرحلية للشركات المدرجة في بورصة الخرطوم للأوراق المالية)، من خلال إستقصاء آراء مراجعي الحسابات في السودان، حول مدى التزامهم بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410.تضمنت الاستبانة 56 سؤالاً، مقسمة الى جزأين: يحتوي الجزء الأول على المعلومات الشخصية، ويتكون من(5) أسئلة، والجزء الثاني يحتوي على (51) سؤالاً، موزعةً على محور واحد هو: "مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410"، وبه(5) أبعاد، كلٌّ بُعْدٍ يتكون من عدد من العبارات.

سادساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة للاستمارة الثانية:

تمَّ إجراء التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدِّراسة باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أ. معامل "ألفا كرو نباخ" لاختبار صدق وثبات إستمارة البحث.

ب. التكرارات والنسب المئوية، لوصف استجابات أفراد الدِّراسة، وتحديد نسب إجابتهم على عبارات الاستبانة.

ج. الاحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والمنوال)، لترتيب إجابات أفراد الدِّراسة لعبارات الاستمارة حسب درجة الموافقة. و(الانحراف المعياري) لمعرفة دلالة كفاءة الوسط الحسابي في تمثيل مركز البيانات.

د. اختبار(T. Test): لإختبار معنوية الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لاجابات عينة الدراسة.

لتحويل الآراء الوصفية الواردة فى الاستبانة إلى صيغ كمية، تمَّاستخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تمَّ التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية، وذلك بتحديد أوزانٍ للإجابات بتدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي. تمَّ توزيع أوزان إجابات أفراد العينة من أعلى وزن له، والذي أعطيت له (5) درجات ويمثل حقل الإجابة (أوافق بشدة)، إلى أدنى وزن له والذي أعطيت له (1) درجة واحدة، وتمثَّل

في حقل الإجابة (لا أوافق بشدة)، وبينهما ثلاثة أوزان. الغرض من ذلك هو إتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الإجابة الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة، وكما موضّح في الجدول التالي:

جدول (3\3): الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

درجة الموافقة	الوزن النسبي	الوزن النسبي المرجح	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	4.2-5	درجة موافقة عالية
أوافق	4	3.4-4.2	درجة موافقة
محايد	3	2.6-3.4	محايدة
لا أوافق	2	1.8-2.6	عدم موافقة
لا أوافق بشدة	1	1-1.8	موافقة منعدمة تمَّاماً

المصدر: إعداد الباحث

وعليه يحدد الوسط الفرضي للدراسة وفق المعادلة التالية:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات (1+2+3+4+5)/5 =(5/15)=3.

إذن 3 يمثِّل الوسط الفرضي للدراسة، وعليه إذا زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3)؛ دلَّ ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة.

سابعا: إختبار صدق أداة الدراسة وثباتها -الإستمارة الثانية:

يقصد به صدق وصلاحية أداة القياس أي قدرة الأداة على قياس ما صممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح تعني الصلاحية التامة وخلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة، وقد اعتمدت الدراسة في المرحلة الأولى على تقييم مدى ملائمة المقاييس المستخدمة في قياس عبارات الدراسة باستخدام اختبار الثبات والصدق لاستبعاد العبارات غير المعنوية من مقاييس الدراسة والتحقق من أن العبارات التي استخدمت لقياس مفهوم معينتقيس بالفعل هذا المفهوم وينقسم إلى:

أ-اختبار صدق محتوي المقياس

بعد أن تم التأكد من الصيغة الأولية لمقياس الدراسة تم عرضها في شكل استبيان على مجموعة من المحكمين والخبراء المختصين بلغ عددهم (7) خبيراً ومحكماً في مجال الدراسة، وقد طُلب من الخبراء إبداء آرائهم حول أداة الدراسة ومدى صلاحية الفقرات لتمثيل فروض الدراسة وطُلب منهم أيضاً التعديل والحذف والإضافة لما يروه مناسباً لغرض قياس صدق أداة الدراسة وأن أفضل وسيلة للتأكد من الصدق الظاهري لأداة القياس(أن يقوم عدد من الخبراء المختصين بتقرير مدى كون الفقرات ممثلة للصيغة المراد قياسها)، وبعد أن تم استرجاع إستمارة البحث من جميع الخبراء تم تحليل استجاباتهم والأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات التي اقترحت عليه, وبذلك تم تصميم الإستبانة في صورتها النهائية والموضحة في الملحق رقم 02.

ب-اختبار الاتساق والثبات والصدق

اختبار الاتساق والثبات: يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي تقريباً لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة) وبالتالي فهو يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس، وكلما زادت درجة القياس واستقرار الأداة كلما زادت الثقة فيه،وهنالك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس منها طريقة التجزئة النصفية وطريقة ألفا كرونباخ، والذي يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هنالك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هنالك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات وعكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة، وانخفاض القيمة عن (60%) دليل على انخفاض الثبات الداخلي.

هنالك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس، منها: طريقة التجزئة النصفية، وطريقة ألفا كرونباخ، وقد تمَّ هنا استخدام طريقة ألفا كرونباخ لحساب صدق وثبات الإستبانة، وقد تمَّ الحصول على القيم التالية:

الجدول (3\4): معاملات ألفا كرونباخ لقياس ثبات عبارات عينة الدراسة الثانية

م	المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	الصدق
.1	مدى إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410	49	%95	%97
.2	فهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية	16	%88	%94
.3	الاستفسارات والاجراءات التحليلية والاجراءات الأخرى	19	%87	%93
.4	إقرارات الإدارة	6	%87	%93
.5	الاتصال مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة	3	%76	%87
.6	التقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية	5	%75	%86

المصدر: إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول (2)، نجد أنَّ معاملات ثبات محاور الدِّراسة تعكس ثباتاً وصدقاً عاليين؛ حيث يُلاحظ أنَّ ثبات الأداء ككل بلغ (95%) بصدق (97%)، ما يعني وجود اتساق وثبات في المقياس؛ أي إذا قام الباحثين بتوزيع الاستبانة لعينةٍ مشابهةٍ، فسوف يتحصل على نفس النتائج تقريباً.

ثامنا: مجتمع وعينة الدراسة للدراسة الثانية

يتكون مُجتمع الدِّراسة من مجموعة من مراجعي الحسابات المعتمدين لدى مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان، والبالغ عددهم **(95)**. ولأغراض تحقيق أهداف الدِّراسة، فقد ارتأينا اعتماد

أسلوب المسح الشامل، وزعت بطريقة التسليم المباشر لمفردات العينة خلال السنة 2019، وبعد مراجعة وفرز الإستمارات المسترجعة(86) تمَّ الإحتفاظ بـ **(76)** استمارة والغاء(10) استمارات غير صالحة.

المبحث الرابع: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

بهدف التعرف على دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعايير الدولية، وفقا لوجهة نظر المدققين ومندوبى شركات الوساطة، ومعرفة واقع التقارير المالية المرحلية بسوق الخرطوم للأوراق المالية، نعرض في هذا الفصل تحليلا لآراء عينة الدراسة المبحوثة حول محوري مدى تأثير المعلومات التي توفرهاالتقارير المالية المرحلية على قرارات الإستثمارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية،ومدى التزام مراجعي الحسابات فى السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم2410، يرافقه إختبار لتأكد من صحة الفرضيات الدراسة من عدمها وللإجابة على إشكالية الدراسة.

أولا: **التحليل الإحصائي للبيانات لعينة الدراسة الأولى:**

يتناول هذا العنصر عرضا وتحليلا للبيانات التى تضمنتها إستمارات الدراسة'حيث تم إعداد جدول لوصف خصائص عينة الدراستين'يضم التكرارات والنسب المئوية أو مايعرف بالتكرارات النسبية المستخدمة لوصف مجتمع البحث وإظهار خصائصه،كما تم إستخدام الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية عن جميع الفقرات.

1- وصف خصائص عينة الدراسة: يعرض الجدول رقم (5\3) وصفاً تفصيلياً لخصائص المبحوثين وهم المدراء الماليون بشركات الوساطة المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

الجدول رقم: (5\3) الخصائص الشخصية للمبحوثين لعينة الدراسة الأولى

الخصائص	الفئات	التكرار	النسبة(%)
العمر	أقل من 35 سنة	9	32,14
	من 35 إلى أقل من 45 سنة	14	50
	45 سنة فأكثر	5	17,86

	المجموع	**28**	**100**
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	15	53,57
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	3	10,71
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	8	28,57
	15 سنة فأكثر	2	7,15
	المجموع	**28**	**100**
المؤهل العلمي	بكالوريوس (ليسانس)	6	21,43
	شهادة ماجستير	21	75
	شهادة دكتوراه	1	3,57
	المجموع	**28**	**100**
التخصص العلمي	محاسبة	13	46.42
	إقتصاد	6	21,43
	تكاليف ومحاسبة إدارية	5	17.85
	دراسات مصرفية	4	14,28
	المجموع	**28**	**100**

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على إستمارة البحث

- **العمر**: يتضح من الجدول رقم (3\5) أن أغلب أفراد العينة أعمارهم أقل من 45 سنة حيث بلغت نسبتهم 82,14%، بنما تقدر نسبة المدراء الماليين الذين تفوق أعمارهم أو تساوي سنة 45 17,86%، وهذا يدل على أن أغلب أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة مقبولة في عالم الأعمال بما يمكنهم من الإجابة على الأسئلة بكل دقة.

- **سنوات الخبرة:** يتضح من الجدول رقم(3\5) أن 65% من أفراد العينة الكلية تقل خبرتهم في مجال الوساطة المالية عن 10 سنوات، بينما يشكل المدراء الماليين ذوي خبرة لا تقل عن 10 سنوات حوالي 35 %، وهذا أمر متوقع بالنظر لحداثة (نسبيا) تجربة سوق الخرطوم للأوراق المالية في مواكبة متطلبات عمل الأسواق المالية الناشئة.

- **المؤهل العلمي:** يتضح من الجدول رقم (3\5) أن أغلب أفراد العينة مؤهلاتهم العلمية "ماجستير" حيث بلغ عددهم 21 من أي بنسبة 75%، بينما نجد 6 مدراء مؤهلاتهم العلمية بكالوريوس أي بنسبة 21,43%، بينما لا يتعدى حملة شهادة الدكتوراه مدير واحد(1) من العينة الكلية؛ والملاحظ أن كل أفراد العينة تقريبا هم من حملة البكالوريوس وما فوق، وهذا ما يدعم نتائج الدراسة باعتبار أن العينة تشتمل على مبحوثين ذوي شهادات جامعية عليا، تسمح لهم بفهم أسئلة الدراسة بشكل صحيح.

- **التخصص العلمي:** يتضح من الجدول رقم (3\5) أن التخصصات الأكاديمية لأفراد العينة المبحوثين متنوعة وموزعة بشكل متفاوت، حيث يمثل 64,27 % من أفراد العينة تخصصاتهم الأكاديمية ذات طبيعة مالية ومحاسبية، تتعرض في مقرراتها إلى المحاسبة المالية واستعمالاتها في العملية الإدارية، وعليه يرى الباحث أن مختلف تخصصات العينة المبحوثة ستمكن من تلقي إجابات دقيقة وصحيحة تسمح بتصور دقيق لسلوكيات وقرارات المستثمرين في سوق الخرطوم للأوراق المالية كاستجابة للمعلومات الواردة في التقارير المالية المرحلية.

ثانيا: التحليل الوصفي لبيانات القسم الثاني من إستمارة البحث الأولى

فـى إطـار تحليـل إتجاهـات المبحـوثين نحـو فرضـيات الدراسـة، تـم إسـتخدام الإحصـاء الوصـفى باستخراج المتوسط الحسابى والإنحراف المعيارى لإجابات أفراد العينة، عن كل فقرة من فقرات الإستمارة المتعلقة بفرضية مدى تؤثر المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في القرارات الإستثمارية في سوق الخرطـوم لـلأوراق الماليـة.،حيث هـدف المتوسـط الحسـابى الـى ترتيـب الفقـرات مـن حيـث درجـة الموافقـة المتضمنة فى مقياس ليكرت الخماسى،ووضح الإنحراف المعيارى درجة التشتت فى أراء المبحوثين حول كل فقرة من فقرات فرضية الدراسة.

1/ التحليل الوصفي للعبارات الخاصة بالفرضية الفرعية الأولى: تنص هذه الفرضية على أن "هناك علاقة إرتباطية بين إتخاذ القرارات الإستثمارية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية.

الجدول (3\6) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى

ت	العبارة	قيمة المتوسط الحسابي	قيمة الإنحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة المحسوب	الإتجاه العام
1	المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المرحلية تؤثر في قرارات مستخدمها	4.363	0,499	46,260	0.000	موافق بشدة
2	تمكن التقارير المالية المرحلية المستثمرين من الحصول على المعلومات المهمة والمفيدة فى الوقت المناسب عن أداء الشركة	4,29	0,600	37,808	0.000	موافق بشدة
3	توجد معلومات تؤثر في صنع القرار الإستثماري ليس لها علاقة بالمعلومات المالية المرحلية ولا السنوية	4,25	0,585	38,422	0.000	موافق بشدة
4	للمعلومات المالية المرحلية أهمية في تقليل درجة عدم التأكد عند إتخاذ أي قرار إستثمارى وكذلك بالنسبة لعائد السهم	4,36	0,621	37,098	0.000	موافق بشدة

5	توجد علاقة بين إتخاذ القرارات الإستثمارية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية لما تتمع به من ملائمة وقابلية للمقارنة	4,5	0,638	37,306	0.000	موافق بشدة
6	توفر المعلومات التي تقدمها التقارير والمالية المرحلية الأساس الصحيح للاستثمار في البورصة	4,43	0,634	36,945	0.000	موافق بشدة
	القيم لمجموع عبارات المحور	**4,363**	**0,499**	**46,260**	**0,000**	**موافق بشدة**

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي بالإعتماد على برنامج SPSS

1.يتضح من الجدول رقم (3\6) أنَّ العبارة رقم (1) جاءت في المرتبة الأولى بوسط حسابي بلغ (4.363)، تليها العبارة رقم (6) بوسط حسابي بلغ (4.43)، بينما جاءت العبارة رقم (5) في المرتبة الأخيرة بوسط حسابي بلغ (4.5)، تسبقها العبارة رقم (3) بوسط حسابي بلغ (4.25). كانت آراء العينة أكثر اتفاقاً حول العبارة رقم (1) إذ بلغ الانحراف المعياري لها (0.499)، بينما كانت الآراء أقل اتفاقاً حول العبارة رقم (5)، إذ بلغ الانحراف المعياري لها (0,638) وعليه، ومن خلال تحليل آراء أفراد عينة الدِّراسة إتضح أن هناك علاقة ارتباطية بين إتخاذ القرارات الاستثمارية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

2/ التحليل الوصفي للعبارات الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية: تنص هذه الفرضية على أن "هناك علاقة تأثير للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية"،

الجدول (3\7) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية

الرقم	العبارة	قيمة المتوسط الحسابي	قيمة الإنحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة المحسوب	الإتجاه العام
1	الاعتماد على المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية يؤدى الى تحقيق السعر الكفء للأوراق المالية فى البورصة	4,46	0,637	37,070	0.000	موافق بشدة
2	إن أسعار الأسهم في بورصة الاوراق المالية تتحدد بشكل أساسي حسب المعلومات المتوافره عن المنشأة صاحبة تلك المعلومات ومدى ملاءمتها وتوقيت المناسب	4,18	0,548	40,351	0.000	موافق
3	المعلومات التى تقدمها التقارير المالية المرحلية تمكن المستثمرين فى تقدير القيم والمخاطر المتوقعة لعوائد الاوراق المالية	4,18	0.548	40,351	0.000	موافق
4	المعلومات التى تقدمها التقارير المالية المرحلية تمكن المستثمر من تحديد السعر الكفء للأوراق المالية في البورصة	4,200	0,544	49,940	0.000	موافق
5	تؤثر المعلومات التى تقدمها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق	4,14			0.000	موافق

	المالية ومؤشرات التداول		0,525	41,793		
6	يتأثر قرار المستثمر بأهمية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية في حالة تغير أسعار الأوراق المالية	4,14	0,525	41,793	0.000	موافق
	الإجمالي لمجموع عبارات المحور	**4,200**	**0,445**	**49,940**	**0,000**	**موافق**

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي بالإعتماد على برنامج SPSS

2.يتضح من الجدول رقم (7\3) أنَّ العبارة رقم (4) جاءت في المرتبة الأولى بوسط حسابي بلغ (4.200)، تليها العبارة رقم (1) بوسط حسابي بلغ (4.46)، بينما جاءت العبارة رقم (6،5) في المرتبة الأخيرة بوسط حسابي بلغ (4.14)، تسبقها العبارة رقم (2،3) بوسط حسابي بلغ (4.18). كانت آراء العينة أكثر اتفاقاً حول العبارة رقم (6،5) إذ بلغ الانحراف المعياري لها (0.525)، بينما كانت الآراء أقل اتفاقاً حول العبارة رقم (1)، إذ بلغ الانحراف المعياري لها (0,637) وعليه، ومن خلال تحليل آراء أفراد عينة الدِّراسة إتضح هناك علاقة تأثير للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية؛

3/ التحليل الوصفي للعبارات الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة: تنص هذه الفرضية على أن "هناك علاقة بين التقارير المالية المرحلية التي تعدها الشركات المساهمة وبين كفاءة السوق المالية المدرجة فيها":

الجدول (3\8): نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الرقم	العبارة	قيمة المتوسط الحسابي	قيمة الإنحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة المحسوب	الإتجاه العام
1	هناك عدم التزام من قبل شركات المساهمة السودانية بإصدار تقارير مالية مرحلية	4,46	0,637	50,175	0.000	موافق بشدة
2	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية تؤثر في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية خاصة عند شراء أو بيع الأسهم مما يؤدى إلى كفاءة الأسواق المالية	4,18	0,548	41,265	0.000	موافق
3	المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية المرحلية تحسن وضع أسعار الأسهم الشركات المدرجة في الأسواق المالية	4,18	0,548	41,731	0.000	موافق
4	للتقارير المالية المرحلية دورا في تقليل تقلبات أسعار الأسهم وزيادة كفاءة الأسواق المالية	4,21	0,445	42,426	0.000	موافق بشدة
5	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية للشركات المدرجة في السوق تفي باحتياجات المستثمرين وتمكنهم من إتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة	4,14	0,525	41,265	0.000	موافق
6	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية	4,14	0,525	41,000	0.000	موافق

	المتعلقة بنتيجة نشاط الشركات المدرجة تساعد في تحقيق فاعلية كفاءة سوق الأوراق المالية					
	الإجمالي لمجموع عبارات المحور	**4,351**	**0,458**	**50,175**	**0,000**	**موافـــــق بشدة**

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي بالإعتماد على برنامج SPSS

3.يتضح من الجدول رقم (3\8) أنَّ العبارة رقم (1) جاءت في المرتبة الأولى بوسط حسابي بلغ (4.46)، تليها العبارة رقم (4) بوسط حسابي بلغ (4.21)، بينما جاءت العبارة رقم (6،5) في المرتبة الأخيرة بوسط حسابي بلغ (4.14)، تسبقها العبارة رقم (2،3) بوسط حسابي بلغ (4.18). كانت آراء العينة أكثر اتفاقاً حول العبارة رقم (4) إذ بلغ الانحراف المعياري لها (0.445)، بينما كانت الآراء أقل اتفاقاً حول العبارة رقم (1)، إذ بلغ الانحراف المعياري لها (0,637) وعليه، ومن خلال تحليل آراء أفراد عينة الدِّراسة إتضح هناك علاقة بين التقارير المالية المرحلية التي تعدها الشركات المساهمة وبين كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية المدرجة فيها.

ثالثا: إختبار فرضيات الدراسة الأولى:

1.**الفرضية الفرعية الأولى تنص: هناك علاقة ارتباطية بين إتخاذ القرارات الاستثمارية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في سوق الخرطوم للأوراق المالية؛** بالنظر إلى الجدول رقم(3\6)، يُلاحظ أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4،363)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المُحدد مُسبقاً في الدِّراسة، مِمَّا يشير إلى أنَّ هناك علاقة ارتباطية بين إتخاذ القرارات الاستثمارية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في سوق الخرطوم للأوراق المالية. وبالعودة للجدول رقم (3\6)، يمكن ملاحظة أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000)، أقل من 0.05، أي أنَّه توجد دلالة إحصائية جوهرية تؤكد أن هناك علاقة ارتباطية بين إتخاذ القرارات الاستثمارية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

2.**الفرضية الفرعية الثانية تنص: هناك علاقة تأثير للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية؛** بالنظر إلى الجدول رقم(3\7)، يُلاحظ أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4،200)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المُحدد مُسبقاً في الدِّراسة، مِمَّا يشير إلى أنَّ هناك علاقة تأثير للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية. وبالعودة للجدول رقم (3\4)، يمكن ملاحظة أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000)، أقل من 0.05، أي أنَّه توجد دلالة إحصائية جوهرية تؤكد أن هناك علاقة تأثير للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

3.**الفرضية الفرعية الثالثة تنص: هناك علاقة بين التقارير المالية المرحلية التي تعدها الشركات المساهمة وبين كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية المدرجة فيها.** بالنظر إلى الجدول رقم(3\8)، يُلاحظ

أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4،351)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المُحدد مُسبقاً في الدِّراسة، مِمَّا يشير إلى أنَّ هناك علاقة بين التقارير المالية المرحلية التي تعدها الشركات المساهمة وبين كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية المدرجة فيه. وبالعودة للجدول رقم (3\8)، يمكن ملاحظة أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000)، أقل من 0.05، أي أنَّه توجد دلالة إحصائية جوهرية تؤكد أن هناك علاقة بين التقارير المالية المرحلية التي تعدها الشركات المساهمة وبين كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية المدرجة فيه.

4.**إختبار الفرضية الرئيسية الأولى التى تنص: تؤثر المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في القرارات الإستثمارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية.** بلغ إجمالي المتوسطات الحسابية للفرضيات الفرعية 12.914 وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المحدد مسبقا في الدِّراسة، مما يشير إلى أن هناك تأثير للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في القرارات الإستثمارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية. ويُلاحظ أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000) أقلَّ من 0.05، أي أنَّ هناك دلالة إحصائية جوهرية، مِمَّا يؤكد أن هناك تأثير للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية في القرارات الإستثمارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

رابعا: التحليل الإحصائي للبيانات لعينة لدراسة الثانية:

1-وصف خصائص عينة الدراسة الثانية

فى إطار تحليل بيانات القسم الأول من الإستمارة، قمنا بدراسة خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية المتمثلة في: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية لكل منها.

أ- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب البيانات العامة

جدول (3\9) توزيع أفراد عينة الدراسة الثانية حسب البيانات العامة

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة
الفئات العمرية	أقل من 25	24	31.6%
	من 25 إلى أقل 35	21	27.6%
	من 35 إلى أقل من 45	14	18.4%
	أكبر أو يساوي 45	17	22.4%
	الإجمالي	**76**	**%100**
المؤهل العلمي	بكالوريوس	54	71.1%
	ماجستير	6	7.9%
	دكتوراه	7	9.2%
	أخرى	9	11.8%
	الإجمالي	**76**	**%100**
	محاسبة	63	82.9%
	اقتصاد	2	2.6%

التخصص العلمي	إدارة أعمال	6	7.9%
	أخرى	5	6.6%
	الإجمالي	**76**	**%100**
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5	45	59.2%
	5 وأقل من 10	10	13.2%
	10 أقل من 15	5	6.6%
	15فأكثر	16	21.1%
	الإجمالي	**76**	**%100**

المصدر: إعداد الباحث اعتمادا على بيانات الدراسة الميدانية

من خلال الجدول(3\9) المتعلق بخصائص العينة، يمكن ملاحظة الآتي:

– الفئات العمرية: الفئة الغالبة في العينة هي فئة من (25 الى أقل من 35)، مُشكِّلة نسبة 31.6%، في حين أن الفئة الأقل تمثيلاً في العينة هي فئة (من35وأقل 45) وتُمثِّل نسبة 22.4%. يلاحظ أنَّ الفئة العمرية الغالبة هي الفئة الأصغر سناً، مما قد يشكل تأثيراً إيجابياً على نتيجة هذا البحث، لأنَّ المتوقع أنَّ عنصر الشباب هم الأكثر استعداداً لتقبل الجديد، والتطلع إلى التغيير، ومسايرة متطلبات العمل المتغيرة باستمرار.

– المؤهل العلمي: الفئة الغالبة في العينة هي فئة الحاملين لشهادة البكالوريوس (ليسانس) وتُمثِّل نسبة 71.1%، أما الفئة الأقل تمثيلاً هي فئة حاملي شهادة الماجستير ويُشكِّلون نسبة 7.9%. وأيضاً تشير هذه النتيجة إلى تفوق العنصر الأصغر سناً، مما يرشح ارتفاع نسبة استعداد المستهدفين للالتزام بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410،

– التخصص العلمي: الفئة الغالبة في العينة هي حاملي شهادة في المحاسبة ويمثّلون نسبة 82.9%، أما الفئة الأقل تمثيلاً هي فئة تخصص الاقتصاد وتُشكّل نسبة 2.6%. ويتوقع من الحضور الأكبر للمحاسبين أن تكون هناك نتائج تدعم صحة فرضيات البحث، وارتفاع مستوى الإلتزام بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي 2410.

– سنوات الخبرة المهنية: الفئة الغالبة في العينة هي فئة (من 5 الى أقل من 10 سنوات) مُمثّلة نسبة 59.2%، فى حين أن الفئة الأقل تمَّثيلاً فى العينة هي فئة (من 10 الى أقل من 15) بنسبة 6.6%، يُلاحظ أنَّ غالبية أفراد عينة الدِّراسة لديهم خبرات أقل من (05) سنوات في مجال عملهم.

خامسا: تحليل نتائج بيانات عينة الدراسة الثانية:

في إطار تحليل إتجاهات المبحوثين نحومحاور الدراسة،تم إستخدام الإحصاء الوصفي باستخراج المتوسط الحسابى والإنحراف المعياري وقيمة t لإجابات أفراد العينة ، عن كل فقرة من فقرات الإستمارة بمحور بمدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم2410 ، هدف المتوسط الحسابي إلى ترتيب الفقرات من حيث درجة الموافقة المتضمنة في مقياس ليكرت، ووضّح الإنحراف المعياري درجة التشتت في أراء المبحوثين فى فقرة من فقرات محاور الدراسة.

جدول رقم (3\10): مدى إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410 المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية

ر	العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة المحسوب	الترتيب
1	يطلع المراجع على الوثائق المتعلقة بعمليات المراجعة للفترة المرحلية السابقة للسنة الحالية وللفترة المرحلية المناظرة للسنة التي سبقتها.	4.36	.725	16,299	0.000	3
2	يأخذ بعين الاعتبار أي مخاطر مهمة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي يتم إعتمادها.	4.38	.711	16.935	0.000	1
3	يطلع على أحدث معلومات مالية سنوية، والمعلومات المالية المرحلية المقارنة للمدة السابقة.	4.24	.764	14.120	0.000	6
4	يأخذ بعين الإعتبار الأهمية النسبية التي تُطبق على المعلومات المالية المرحلية؛	4.24	.690	15.620	0.000	5
5	يأخذ بعين الإعتبار طبيعة أية أخطاء جوهرية مصححة؛ وأية أخطاء غير جوهرية محددة غير مصححة في البيانات المالية للسنة السابقة؛	4.16	.834	12.111	0.000	10
6	يأخذ بعين الإعتبار أية أمور مهمة متعلقة	4.26	.737		0.000	

	بإعداد التقارير المالية ذات الأهمية المستمرة مثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية؛				14.942	4
7	يأخذ بعين الإعتبار نتائج أية إجراءات تدقيق تم أدائها فيما يتعلق بالبيانات المالية للسنة الحالية؛	4.36	.647	0.000	18.258	2
8	يأخذ بعين الإعتبار نتائج أي تدقيق داخلي تم أداؤه والإجراءات التي اتخذتها الإدارة لاحقا؛	4.20	.817	0.000	12.779	9
9	الإستفسار من الإدارة عن نتائج تقييم الإدارة لمخاطر وجود أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للإحتيال؛	4.03	.832	0.000	10.751	15
10	الإستفسار من الإدارة عن أثر التغيرات في أنشطة عمل المنشأة؛	4.05	.831	0.000	11.043	14
11	الإستفسار من الإدارة عن التغيرات الهامة في الرقابة الداخلية والأثر المحتمل لأية تغيرات في إعداد المعلومات المالية المرحلية؛	4.22	.842	0.000	12.667	7
12	الإستفسار من الإدارة عن الأسلوب الذي أُعدت بموجبه المعلومات المالية المرحلية وموثوقية السجلات المحاسبية التي تمت	4.14	.890	0.000	11.213	12

	مطابقة المعلومات المالية المرحلية معها؛					
13	يطلع المراجع على محاضر إجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان الأخرى، والإستفسار عن الأمور التي تم تناولها والتي قد تؤثر في المعلومات المالية؛	4.20	.910	11.477	0.000	8
14	يأخذ بعين الإعتبار أثر الأمور التي إن وُجدت قد تتسبب في تعديل تقرير المراجعة؛	4.16	.895	11.276	0.000	11
15	الإتصال –حيث يكون ذلك مناسبا–مع المدققين الآخرين الذين يقومون بأداء مراجعة للمعلومات المالية المرحلية الخاصة بالعناصر الهامة للمنشأة المعدة للتقارير؛	3.74	1.025	6.269	0.000	16
16	الإستفسار هل كانت المعلومات المالية المرحلية قد أُعدت وعُرضت حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛	4.05	.764	12.010	0.000	13
	الإجمالي	**4.17**	**0.807**	**12.986**	**0.000**	

المصدر: إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

1.يتضح من الجدول رقم (3\10) أنَّ العبارة رقم (2) جاءت في المرتبة الأولى بوسط حسابي بلغ (4.38)، تليها العبارة رقم (7) بوسط حسابي بلغ (4.36)، بينما جاءت العبارة رقم (15) في المرتبة الأخيرة بوسط

حسابي بلغ (3.74)، تسبقها العبارة رقم (9) بوسط حسابي بلغ (4.03). كانت آراء العينة أكثر اتفاقاً حول العبارة رقم (7) إذ بلغ الانحراف المعياري لها (0.647)، بينما كانت الآراء أقل اتفاقاً حول العبارة رقم (15)، إذ بلغ الانحراف المعياري لها (1.025) وعليه، ومن خلال تحليل آراء أفراد عينة الدِّراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة 2410، المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية، اتَّضح أنَّ أفراد العينة ملتزمون بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية.

جدول(3\11): مدى إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي المتعلقة بالاستفسارات والاجراءات التحليلية والاجراءات الأخرى

ر	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالةالمحسوب	الترتيب
1	الاستفسار هل كانت هناك أية تغييرات في المبادئ المحاسبية وأساليب تطبيقها؛	4.18	.795	12.983	0.000	5
2	الاستفسار هل كانت هناك أية معاملات جديدة تستلزم تطبيق مبدأ محاسبي جديد؛	4.05	.710	12.928	0.000	12
3	الاستفسار هل كانت حالات غير عادية أو معقدة من المحتمل أنها أثّرت في المعلومات المالية المرحلية مثل دمج منشآت الأعمال أو التخلص من قطاع عمل؛	4.09	.819	11.619	0.000	10
4	الاستفسار هل كانت المعلومات المالية المرحلية تحتوي على أخطاء معروفة غيرمصححة؛	3.93	.984	8.274	0.000	18
5	الاستفسار عن وجود أية إفتراضات مهمة مناسبة لقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عنها ونية الإدارة ومقدرتها على تنفيذ الإجراءات المحددة نيابة عن المنشأة؛	3.84	.939	7.820	0.000	19
6	الاستفسار عن مدى المعالجة المحاسبية المناسبة لمعاملات الأطراف ذات العلاقة،	4.00	.800	10.897	0.000	16

	وإن تم الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية؛					
7	الاستفسار عن وجود أية تغيرات هامة في التعهدات والإلتزامات التعاقدية؛	4.12	.783	12.459	0.000	8
8	الاستفسار عن أية تغييرات مهمة والإلتزامات المحتمَّلة بما في ذلك المقاضاة أو المطالبات؛	4.08	.744	12.641	0.000	11
9	الاستفسار عن مدى الإمتثال لإتفاقيات الديون؛	4.01	.856	10.315	0.000	15
10	الاستفسار عن أية أمور ثارت بشأنها أسئلة في أثناء تطبيق إجراءات المراجعة؛	3.93	.789	10.324	0.000	17
11	الاستفسار عن أية معاملات مهمة حدثت خلال الأيام الأخيرة من الفترة المرحلية أو الأيام الأولى من المدة المرحلية التالية؛	4.05	.862	10.640	0.000	13
12	المعرفة بأي عدم إمتثال فعلي أو ممكن للقوانين والأنظمة قد يكون له أثر جوهري في المعلومات المالية المرحلية؛	4.13	.822	12.000	0.000	7
13	الحصول على أدّلة بأن المعلومات المالية المرحلية تتطابق مع السجلات المحاسبية أو تتطابق معها من خلال تتبع المعلومات المرحلية إلى السجلات المحاسبية، أو البيانات المدعمة الأخرى وسجلات المنشأة؛	4.34	.684	17.102	0.000	1

14	تطبيق إجراءات تحليلية على المعلومات المالية المرحلية المصممة لتحديد مؤشرات الأخطاء الجوهرية في هذه المعلومات؛	4.20	.766	13.622	0.000	4
15	الاستفسار هل كانت الإدارة قد حددت الأحداث جميعها حتى تاريخ تقرير المراجعة التي قد تحتاج إلى تعديل أو الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية؛	4.11	.826	11.667	0.000	9
16	الاستفسار هل غيّرت الإدارة تقييمها لاستمرارية المنشأة بوصفها منشأة ناجحة؛	4.05	.878	10.454	0.000	14
17	تقييم هل كانت الأخطاء غير المُصحَحة التي علم بها المراجع مهمة نسبيا بالنسبة إلى المعلومات المالية المرحلية؛	4.14	.761	13.118	0.000	6
18	يمارس المراجع الحكم المهني عند تقييم الأهمية النسبية لأية أخطاء لم تصححها المنشأة؛	4.22	.723	14.756	0.000	2
19	تقر الإدارة بمسؤوليتها عن تصميم الرقابة وتنفيذها الداخلية لمنع الإحتيال والخطأ.	4.22	.759	14.057	0.000	3
الإجمالي		**4.09**	**0.805**	**11.983**	**0.000**	

المصدر: إعداد الباحث إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

2. يتضح من الجدول رقم (3\11) أنَّ العبارة رقم (13) جاءت في المرتبة الأولى، بوسط حسابي بلغ (4.34)، تليها العبارة رقم (18)، بوسط حسابي بلغ (4.22)، بينما جاءت العبارة رقم (5) في المرتبة الأخيرة بوسط حسابي بلغ (3.84)، تسبقها العبارة رقم (4) بوسط حسابي بلغ (3.93)، وقد كانت آراء

العينة أكثر اتفاقاً حول العبارة رقم (13)، حيث بلغ الانحراف المعياري لها (0.684)، بينما كانت أقل اتفاقاً حول العبارة رقم (4)، حيث بلغ الإنحراف المعياري لها (0.984) وعليه، من خلال تحليل آراء أفراد عينة الدِّراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة 2410، المتعلقة باالاستفسارات والاجراءات التحليلية والاجراءات الأخرى، اتَّضح أنَّ أفراد العينة ملتزمون بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة باالاستفسارات والاجراءات التحليلية والاجراءات الأخرى.

جدول (3\12): مدى إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 4210

المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة

ر	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة المحسوب	الترتيب
1	تقر الإدارة بأنها أعدت وعرضت المعلومات المالية المرحلية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛	4.11	.793	12.151	0.000	2
2	تقر الإدارة بأنها تعتقد أن أثر هذه الأخطاء غير المصححة التي جمعها المراجع في أثناء المراجعة غير مهمة نسبيا بالنسبة إلى المعلومات المالية المرحلية؛	3.63	1.209	4.553	0.000	6
3	تفصح الإدارة للمراجع عن نتائج تقييمها للمخاطر بأنه قد توجد أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للإحتيال؛	3.75	.995	6.571	0.000	5
4	تفصح الإدارة للمراجع عن جميع الحقائق المهمة المتعلقة بأية إحتيالات أو إحتيالات مشكوك بها معروفة للإدارة والتي قد تكون أثّرت على المنشأة؛	4.09	.926	10.278	0.000	3
5	تفصح الإدارة للمراجع عن جميع حالات عدم الإمتثال المعروفة الفعلية أو الممكنة للقوانين والأنظمة التي يجب أخذ بعين الاعتبار آثارها عند إعداد المعلومات المالية المرحلية؛	4.04	.916	9.897	0.000	4

6	تُفصح الإدارة للمراجع عن الأحداث المهمة جميعها التي وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية حتى تاريخ تقرير المراجعة التي قد تحتاج لتعديلها أو الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية.	4.49	0.412	3.799	0.000	1
	الإجمالي	**4.02**	**0.875**	**7.875**	**0.000**	

المصدر: إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

3. يتضح من الجدول رقم(3\12) أنَّ العبارة رقم (6) جاءت في المرتبة الأولى، بوسط حسابي بلغ (4.49)، تليها العبارة رقم (1)، بوسط حسابي بلغ (4.11)، بينما جاءت العبارة رقم (2) في المرتبة الأخيرة، بوسط حسابي بلغ (3.63)، تسبقها العبارة رقم (3) بوسط حسابي بلغ (3.75). يُلاحظ أنَّ آراء العينة أكثر اتفاقاً حول العبارة رقم (6)، حيث بلغ الانحراف المعياري لها (0.412). بينما كانت الآراء أقل اتفاقاً حول العبارة رقم (2)، حيث بلغ الانحراف المعياري لها (1.209). وعليه، ومن خلال تحليل آراء أفراد عينة الدِّراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410 المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة، اتَّضح أنَّ أفراد العينة ملتزمون بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة.

جدول (3\13): مدى إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 المتعلقة بالاتصال مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة

ر	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة المحسوب	الترتيب
1	يقوم المراجع بالاتصال مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالرقابة على المنشأة شفويا أو كتابة، وفي الوقت المناسب؛	4.04	.999	9.069	0.000	3
2	عندما يعتقد المراجع وجود إحتيال أو عدم امتثال من قبل المنشأة للقوانين والأنظمة يقوم المراجع بإبلاغ الأمر إلى المستوى الإداري المناسب، فإذا لم تستجيب يتمَّ إبلاغ المكلفين بالرقابة؛	4.04	.916	9.897	0.000	2
3	عندما لا يستجيب المكلفون بالرقابة بالشكل المناسب لطلب المراجع إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية المرحلية، يقوم المراجع بتعديل التقرير أو الانسحاب من العملية أو الإستقالة من التعيين لتدقيق البيانات المالية السنوية، بحسب الحال.	4.11	1.040	9.263	0.000	1
الإجمالي		**4.06**	**0.985**	**9.409**	**0.000**	

المصدر: إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

4.يتضح من الجدول رقم(3\13) أنَّ العبارة رقم (3)، جاءت في المرتبة الأولى بوسط حسابي بلغ (4.11)، تليها العبارة رقم (2) بوسط حسابي بلغ (4.04)، بينما جاءت العبارة رقم (1) في المرتبة الأخيرة بوسط حسابي بلغ (4.04). كانت آراء العينة أكثر اتفاقاً حول العبارة رقم (2)، حيث بلغ الانحراف المعياري لها (0.916). بينما كانت آراؤهم أقلَّ اتفاقاً حول العبارة رقم (3)، حيث بلغ الانحراف المعياري لها (1.040). وعليه، من خلال تحليل آراء أفراد عينة الدِّراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410، المتعلقة بالاتصال مع المستوى الإداري المناسب

والمكلفين بالحوكمة، اتَّضح أنَّ أفراد العينة ملتزمون بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاتصال مع المستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة.

جدول (14\3) : مدى إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية

ر	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة المحسوب	الترتيب
1	يقوم المراجع بإبداء استنتاج إيجابي إذا لم يصل إلى علمه أي شيء يجعله يعتقد أن المعلومات المالية المرحلية الخاضعة للمراجعة من قبله لا تعطي صورة صحيحة وعادلة؛	3.96	.944	8.867	0.000	5
2	يقوم المراجع بإبداء استنتاج متحفظ إذا وصل إلى علمه أمرا يجعله يعتقد أنه يجب إجراء تعديل جوهري في المعلومات المالية المرحلية حتى يتمَّ إعدادها من جميع النواحي الجوهرية طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛	4.21	.736	14.338	0.000	2
3	إذاكان أثر الخروج عن الإطار المعتمَّد لإعداد المعلومات المالية المرحلية جوهريا، يقوم المراجع بإبداء استنتاج سلبي؛	4.01	.973	9.079	0.000	4
4	إذا قامت الإدارة بعد قبول مهمة مراجعة البيانات المالية المرحلية بفرض قيود على نطاق المراجعة فإن المراجع يطلب إزالة هذه القيود؛	4.03	1.019	8.776	0.000	3
5	عندما يكون المراجع غير قادر على إكمال المراجعة بسبب القيود على عمله، يقوم عندئذ	4.26	.737	14.942	0.000	1

	بتبليغ كتابيا المستوى المناسب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وينظر فيما إذا كان من المناسب إصدار تقرير.					
	الإجمالي	**4.09**	**0.882**	**11.200**	**0.000**	

المصدر: إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

5.يتضح من الجدول رقم (3\14) أنَّ العبارة رقم (5)، جاءت في المرتبة الأولى بوسط حسابي بلغ (4.26)، تليها العبارة رقم (2)، بوسط حسابي بلغ (4.21)، بينما جاءت العبارة رقم (1)، في المرتبة الأخيرة بوسط حسابي بلغ (3.96)، تسبقها العبارة رقم (4)، بوسط حسابي بلغ (4.01). كانت آراء أفراد العينة أكثر اتفاقاً حول العبارة رقم (2)، حيث بلغ الانحراف المعياري لها (0.736). بينما كانت آراؤهم أقلّ اتفاقاً حول العبارة رقم (4)، حيث بلغ الانحراف المعياري لها (1.019). وعليه، من خلال تحليل آراء أفراد عينة الدِّراسة حول مدى لتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة، ومدى دِقَّة نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية، اتَّضح أنَّ أفراد العينة ملتزمون بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة، ومدى دِقَّة نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية.

سادسا: اختبار فرضيات الدراسة الثانية

1.**اختبار الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على: يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار الدولي للمراجعة 2410، المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية.** بالنظر إلى الجدول رقم(3\10)، يُلاحظ أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4.17)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المُحدد مُسبقاً في الدِّراسة، مِمَّا يشير إلى أنَّ هناك التزام تامٌ لمراجعي الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بفهم المنشأة، وبيئتها، ورقابتها الداخلية. وبالعودة للجدول رقم (3\10)، يمكن ملاحظة أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000)، أقل من 0.05، أي أنَّه توجد دلالة إحصائية جوهرية تؤكد التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410، المتعلقة بفهم المنشأة، وبيئتها، ورقابتها الداخلية.

2.**اختبار الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على: يلتزم مراجعو الحسابات فى السودان بمتطلبات معيار الدولي للمراجعة 2410، المتعلقة بالاستفسارات، والاجراءات التحليلية، والاجراءات الأخرى.** وبالنظر إلى الجدول رقم (3\11)، يُلاحظ أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4.09)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المحدد مسبقاً فى الدِّراسة، مما يشير إلى أنَّ هناك التزام عال لمراجعي الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاستفسارات، والإجراءات التحليلية، والاجراءات الأخرى. وبالعودة للجدول رقم (3\11)، يُلاحظ أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000) أقل من (0.05)، أي أنَّ هناك دلالة إحصائية جوهرية، مِمَّا يؤكد إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410، المتعلقة بالاستفسارات، والاجراءات التحليلية، والإجراءات الأخرى.

3.**اختبار الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على: يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار الدولي للمراجعة 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة.** بالنظر إلى الجدول رقم (3\12)، يُلاحظ أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4.02)، وهو أكبر من (3)، وهو

المستوى المحدد مسبقاً في الدِّراسة، مِمَّا يشير إلى أن هناك التزام تامٌ لمراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة. وبالعودة للجدول رقم (3\12) في الملحق رقم3، يُلاحظ أنّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000) أقلَّ من (0.05)، أي أنَّ هناك دلالة إحصائية جوهرية، مِمَّا يؤكد إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة.

4.**اختبار الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على: يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار الدولي للمراجعة 2410، المتعلقة بالإتصال بالمستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة.** بالنظر للجدول رقم (3\13)، يمكن ملاحظة أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4.06)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدِّراسة، مِمَّا يشير إلى أن هناك التزام عال لمراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالإتصال بالمستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة. وبالعودة للجدول رقم (3\13)، يُلاحظ أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000) أقلَّ من (0.05)، أي أنَّ هناك دلالة إحصائية جوهرية، مِمَّا يؤكد إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالإتصال بالمستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة.

5.**اختبار الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على: يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار الدولي للمراجعة 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة، ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية.** بالنظر للجدول رقم (3\14)، نلاحظ أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4.09)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المحدد مسبقا في الدِّراسة، مِمَّا يشير إلى أنَّ هناك التزام عال لمراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية. وبالعودة للجدول رقم(3\14) نلاحظ أن مستوى الدلالة

الإحصائية المحسوبة (0.000) أقل من 0.05 أي أن هنالك دلالة إحصائية جوهرية، مما يؤكد إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410 المتعلقة بالتقريرعن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية.

6.**اختبار الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على: يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة 2410**. بلغ إجمالي المتوسطات الحسابية للفرضيات الفرعية 20.43 وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المحدد مسبقا في الدِّراسة، مما يشير إلى أن هنالك التزام عال لمراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410. ويُلاحظ أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000) أقلَّ من 0.05، أي أنَّ هناك دلالة إحصائية جوهرية، مِمَّا يؤكد إلتزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410.

خلاصة الفصل الثالث:

قمنا من خلال هذا الفصل المتعلق بتحليل وعرض نتائج الدراسة من إسقاط الإطار النظري على الواقع العملي، ومن خلال دراسة ميدانية لدور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعايير الدولية دراسة على الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية– السودان، إستنادا إلى تحليل إحصائي لنتائج أداة الدراسة وهي إستمارة البحث، ومن خلال النتائج المتوصل إليها اتضح بأن هنالك التزام من قبل مراجعي الحسابات في السودان بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 بأبعاده: فهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية، الإستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى، إقرارات الإدارة ،الاتصال مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة، التقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية،كما اتضح بأن هنالك تأثير للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية المرحلية على القرارات الإستثمارية بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

الـخـاتـمـة

إنطلاقا من التحليل النظري لأهم المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية المرحلية ومراجعتها، تعتبر القوائم المالية المرحلية مصدرا مهما للحصول على المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات الإقتصادية من قبل المساهمين في شركات المساهمة العامة المدرجة فى الأسواق المالية، إذ تقوم تلك الشركات بإصدار قوائم مالية تغطى فترات أقل من سنة عادة ماتكون نصف سنوية أوربع سنوية بهدف التعرف على نتيجة النشاط والمركز المالي للشركات بشكل دوري بدلا من الانتظار حتى نهاية السنة المالية للحصول على المعلومات اللازمة.

تحقق مراجعة القوائم المالية المرحلية قيمة مضافة لمحتوى تلك القوائم، يعنى أن لخدمات مراجعي الحسابات مردود إقتصادى من مراجعة القوائم المالية المرحلية يتمثل في عائد متخذي القرارات من المساهمين في الشركة لاعتمادهم على معلومات مالية مرحلية يتم عرضها بطريقة مناسبة. وتتضمن علمية مراجعة المعلومات المالية المرحلية مجموعة من الإستفسارات عن الأمور المالية والمحاسبية يتم توجيهها من قبل المراجعين الى الأفراد المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية بالشركة والوقوف على إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية، وتنتهي مراجعة القوائم المالية المرحلية بتأكيد مراجع الحسابات بأن القوائم المالية المرحلية ليست في حاجة الى تعديلات جوهرية حتى تتماشى معالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

كما حاولنا فى الجزء الميداني للدراسة عرض الإطار المنهجي للدراسة، من تصميم أداة الدراسة واختبار الصدق والثبات للتأكد من صلاحية أداة الدراسة، وكذلك تقديم وصفاً دقيق لمجتمع وعينة البحث، ثم الأساليب الإحصائية والتي بموجبها يتم تحليل البيانات بهدف اختبار فروض الدراسة. وبعد تحليل وتفسير إجابات عينة الدراسة تمكّنا من التوصل الى مجموعة من النتائج والتوصيات.

نتائج الدراسة

توصلنا من خلال بحثنا هذا إلى العديد من النتائج، وتظهر هذه النتائج على مستويين كالآتي:

أولا: على المستوى النظري: خلصت الدراسة من خلال الإطار النظري إلى النتائج التالية:

- تعتبر عملية مراجعة المعلومات المالية المرحلية فى كثير من الحالات، امتدادا لعملية مراجعة التقاريرالمالية السنوية، وفى هذه الحالة، تعتبر مراجعة التقارير المالية السنوية للسنة الأخيرة الأساس لتخطيط عملية مراجعة المعلومات المالية المرحلية للسنة الحالية
- توفر مراجعة المعلومات المالية المرحلية تأكيد سلبي محدود وليس تأكيد معقول، ينتهي بتأكيد المدقق بأن القوائم المالية ليست فى حاجة لتعديلات هامة تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، كمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

– مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعيار المراجعة الدولي 2410 تعد من أهم خدمات التصديق التي يقدمها المدقق بعد مراجعة القوائم المالية السنوية.

- تهدف المعلومات المالية المرحلية الى تحقيق مجموعة من الاهداف اهمها: توفير المعلومات عن المركز المالي وقياس نتيجة النشاط الفعلي خلال الفترة التي تعد من اجلها، فضلاً عن مساعدة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي المعلومات والمهتمين بنتيجة لنشاط الشركات على التنبؤ بنتيجة النشاط السنوي، كما تساعد المستثمرين والدائنين والجهات التي تعتمد عليها على تقرير قدرة الشركة على الاستمرار وتحقيق الارباح والتدفقات النقدية وذلك عن طريق تقليص الفجوة الحصول على المعلومات التي توفرها البيانات المالية السنوية ذات تاريخ النشر الطويل نسبياً من خلال توفيرها معلومات حديثة ومنتظمة عن أداء الشركات.
- إن واجبات ومسؤولية مراجع الحسابات عند مراجعة القوائم المالية المرحلية لا تختلف عن واجباته ومسؤولياته عند تدقيق البيانات المالية السنوية حتى وان لم تنص عليها القوانين والانظمة المنظمة لعمله محلياً.

- ان اعتماد القوائم المالية المرحلية يساعد في توحيد النتائج وتسهيل عملية المقارنة فضلاً عن انها تساعد على الايفاء بمتطلبات القياس والعرض والافصاح المحاسبي.

ثانيا: على المستوى الميداني: من خلال الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها بسوق الخرطوم للأوراق المالية ومكاتب التدقيق بالخرطوم، وباستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المرحلية أثرت في قرارات مستخدمها في سوق الخرطوم للأوراق المالية.
- توجد معلومات مالية في سوق الخرطوم للأوراق المالية أثّرت في صنع القرار ليس لها علاقة بالمعلومات المالية المرحلية ولا السنوية.
- توجد علاقة طردية بين إتخاذ القرارات الاقتصادية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية لما تتمتع به من ملائمة وقابلية للمقارنة في السوق.
- إن أسعار الأسهم في بورصة الأوراق المالية تتحدد بشكل أساسي حسب المعلومات المتوافرة عن المنشأة صاحبة تلك المعلومات ومدى ملاءمتها وتوقيت المناسب.
- أدت المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية إلي تمكن المستثمر من تحديد السعر الكفء للأوراق المالية في بورصة الأوراق المالية.
- يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بفهم المنشأة، وبيئتها، ورقابتها الداخلية.
- – هنالك إلتزام من قِبَل مراجعو الحسابات فى السودان بمتطلبات إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية، المتعلقة بالاستفسارات، والاجراءات التحليلية الأخرى.
- – يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة.

- – يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية، المتعلقة بالإتصال بالمستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة.
- – يلتزم مراجعو الحسابات فى السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة، ومدى دِقَّة نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية.

الإقتراحات

في ضوء النتائج التي تم التوصل اليها، يتقدم الباحث بمجموعة من الإقتراحات سعيا لضرورة الإلتزام بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 الذي يسهم فى تحسين جودة المعلومات المالية، والتي يمكن تلخصيها في النقاط التالية:

- ضرورة نشر معلومات مالية مرحلية كاملة مرفقاً بها جميع الايضاحات دون حذف أيٍ منها كونها تعد جزء لا يتجزأ منها، فضلاً عن احتوائها على جميع بنود المعلومات التي يحتاجها المستخدمين.
- التعريف بمفهوم مراجعة المعلومات المالية المرحلية باعتبارها من الخدمات التصديق الاساسية التي يقدمها المدقق الخارجي من خلال اقامة الدورات التدريبية لتطوير الامكانات والمهارات العلمية والعملية لدى المدقق الخارجي لتمكينهم من اداء هذه الخدمة كون عملهم يقتصر على تدقيق البيانات المالية السنوية(الختامية).
- يجب عند إعداد التقارير المالية المرحلية للشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية إتباع نفس السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية السنوية.
- ضرورة مراجعة المعلومات المالية المرحلية للشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية من قبل المدقق الخارجي لتوفير توكيد مناسب حول مدى صحة هذه القوائم انه قد تم اعدادها وفقاً لإطار اعداد البيانات المالية السنوية وأنها خالية من أية تحريفات جوهرية وأنها قد اعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

- ضرورة أن تتخذ هيئة سوق الخرطوم للأوراق المالية إجراءات بإلزام الشركات المدرجة فى سوق الخرطوم للأوراق المالية بتقديم تقارير مالية مرحليةوفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 34
- الاهتمام بتوسيع مفهوم المعلومات المالية المرحلية بما تتضمنه من اهداف ومداخل ومشاكل اعدادها والفترات التي يتم اعداد معلومات مالية مرحلية لها وبيان ما تحققه للشركات التي تقوم بتقديمها والمستفيدين منها عن طريق زيادة الوعي بهذه المعلومات بين اوساط المستثمرين والمتعاملين في سوق الاوراق المالية وغيرهم من مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- الحصول على المعلومات المهمة والمفيدة في الوقت المناسب عن أداء الشركة من خلال تمكين التقارير المالية المرحلية.
- تقليل درجة عدم التأكد عند إتخاذ أي قرار إستثماري وكذلك بالنسبة لعائد السهم من خلال دعم المعلومات المالية.
- توفر المعلومات التي تقدمها التقارير والمالية المرحلية باعتبارها الأساس الصحيح للاستثمار في البورصة.
- الاعتماد على المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية من خلال تحقيق السعر الكفء للأوراق المالية في البورصة.
- تقدير القيم والمخاطر المتوقعة لعوائد الأوراق المالية للمستثمرين من خلال تقديم معلومات للتقارير المالية المرحلية التي يقدمها السوق.

قـائمة الـمـراجـع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ.الكتب

1- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2004.

2- أبو نصار، محمد، حميدات، جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 2013.

3- الألوسي، حازم هاشم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الدار العربية للنشر والتوزيع، طرابلس، لبنان، 2003.

4- توماس، وليم وهنكى، إمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج كمال الدين سعد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1989

5- جمعة، أحمد حلمى، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2009.

6- جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012.

7- حماد، طارق عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والغرض والتحليل، الدار الجامعية، عين شمس، جمهورية مصر العربية،2005.

8- حماد، طارق عبد العال، الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وأثارها الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية ،2007.

9- حماد، طارق عبد العال، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان-نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية ،2007.

10- حماد، طارق عبد العال، معايير التقارير الدولية دليل التطبيق، دار الدولية للإستثمارات الثقافية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2005.

11- حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الجزء الأول، عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية ،2004.

12- الخطيب، خالد راغب، والرفاعي، خليل محمود، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.

13- الذنيبات، على عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن، 2009.

14- عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

15- علي عبد الوهاب نصر، شحاته السيد، المراجعة المتوقعة في بنية الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي، جمهورية مصر العربية،2016.

16- القريشي، إياد رشيد، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، 2011.

17- كيسو، المحاسبة المتوسطة، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1999م.

18- المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والطباعة، الأردن، 2006.

19- الناغي، محمود السيد، الإتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة المصرية، جمهورية مصر العربية، 2007.

ب. المقالات العلمية

20- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، أثر نماذج وقواعد الإفصاح المحاسبي المستحدثة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية، أكاديمية الشروق-المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات، 2012.

21- أكبر، يونس عباس، عداد سعد سلمان، خضير، محمد حسن، نطاق ومسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية-دراسة تحليلية للمعايير المحاسبية والتدقيقية المعتمدة، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 86، 2011.

22- أمير حسن محمد وجليلة عيدان الذهبي، مدى إلتزام الشركات المدرجة في السوق المالي بالتقارير المالية المرحلية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 34: بحث تطبيقي في إحدى شركات التأمين، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 24، العدد 48، 2017م.

23- إياد شاكر وعمر هاشم وعثمان عبد القادر، القوائم المالية المرحلية ومدى شمولها لمتطلبات القياس والإفصاح في ضوء المعيار المحاسبي الدولي (34): دراسة ميدانية في عدد من المصارف التجارية الأهلية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 3، العدد ا، 2013.

24- بشرى عبد الله والست جوان جاسم خضير، دور التقارير المالية المرحلية في تعزيز كفاءة السوق المالية دراسة ميدانية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 26، 2011.

25- الجعفري، وياسين عبد الصمد نجم، دور مراقب الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2006.

26- حداد، جواد أحمد، واقع التقارير والقوائم المالية المرحلية في شركات المساهمة العامة الفلسطينية المحدودة، مجلة جامعة القدس المفتوحة، المجلد 2، العدد 27، 2012.

27- الخليل، سماهر هيثم عبد القادر، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية / دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية، بحث مقدم للمعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2006، ص 23.

28- رشا أنور أحمد حمادة، قياس الالتزام بإجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية بموجب المعيار الدولي لعمليات المراجعة، رقم 2410، دراسة ميدانية في هيئة الأوراق المالية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 32، العدد الثاني، 2016.

29- سلطان، إياد شاكر، حمة، عثمان عبد القادر، القوائم المالية المرحلية ومدى شمولها لمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 – دراسة ميدانية في عدد من المصارف التجارية الأهلية، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 68، 2008.

30- السيد، صفا محمود، أثر خصائص الوحدة الاقتصادية على درجة الإفصاح الفتري في البورصة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد 12، العدد 2، 1998.

31- سيدي، عمر، داود، خديجة أحمد، " دور الأساليب الكمية في فحص القوائم المالية المرحلية – دراسة ميدانية في مكاتب المراجعة في الساحل السوري، 2011.

32- شوقي عزمي محمود، الإستثمار في الأوراق المالية والتنمية الاقتصادية في السودان، الخرطوم، الشركة القومية للمعاملات المالية 2003.

33- صلاح هميت محمد وصلاح نوري خلف، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعيار الدولي: بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 40، 2017.

34- صيام، وليد زكريا، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي تجاه عملائه، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العدد 46، 2001.

35- طاحون، محمد عبد الحميد، أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على منفعة المعلومات المحاسبية للمستثمرين، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد 38، العدد 2، 2001م.

36- عبد الله، محمد إسماعيل عبد الواحد، تحليل لمحددات الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، 2012.

37- عبد الناصر محمد سيد درويش، إطار مقترح لفحص التقارير المالية المرحلية في شركات المساهمة العامة: دراسة تطبيقية على البنوك وشركات التأمين الأردنية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 36، العدد ا، 2012.

38- عبد الوهاب، أبو بكر أحمد، مسؤولية المراجع عن التقارير المالية التي يعدها عن الجهات محل الفحص، مجلة المراجعة المالية، العدد الخامس، مجلة فصلية متخصصة تصدر عن اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية بالجماهيرية الليبية العظمى، 2010.

39- عثمان محمد خير، تجارب صناعة الصناديق الإستثمارية، ورقة عمل، شركة السودان للخدمات المالية،2006.

40- محمد الرملي أحمد، مدخل مقترح لمراجعة القوائم المالية الفترية دراسة إختبارية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 17، العدد 1، 2003.

41- محمد، محمد محمود عبد ربه، إطار مقترح لزيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بهدف تخفيض مخاطر الإستثمار في سوق الأوراق المالية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد2، 2008.

42- مدثر طه أبو الخير، تكامل معلومات الفحص التحليلي، معلومات الفحص الأخرى، ومعرفة المراجع في التقرير عن المعلومات المالية الفترية، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الأول، 2002.

43- مرعى، عبد الرحمن، دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في إتخاذ القرارات الإستثمارية، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 2، 2006.

44- مصطفي حامد الحكيم وريزان صلاح الدين عزت، أثر القوائم المالية المرحلية المقارنة والإيضاحات التفسيرية في الإبلاغ المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 34: دراسة ميدانية، مجلة العلوم الإدارية للبحوث العلمية، المجلد 21، العدد 1، 2018.

45- المليحي، هشام حسن عواد، إطار مقترح لمحددات صنع قرار البناء المعايير المحاسبية وأثرها على بناء النموذج المحاسبي المطبق في مصر، جامعة حلوان، مجلد 48، العدد ،2006.

46- نادر عبد المجيد عبد الرحمن، سوق المال، مقالات صحفية، الخرطوم، 2003.

ج. الرسائل والأطروحات:

47. جازية، جيهان مجدي، أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الفترية على أسعار الأسهم في سوق رأس المال مع التطبيق على بورصة الأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2001.

48. خلف، نهلة طعمة، التنظيم القانوني لمراقب الحسابات في شركات القطاع الخاص، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية القانون، 2006.

49. سكيك، طارق فايز، " أثر التقارير المالية المرحلية على سعر السهم وحجم التداول، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.

50. الشلاحي، بندر مرزوق، تحديد طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

51. صالح أيمن محمود، أثر نشر التقارير المالية المرحلية على أسعار الأسهم: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2008.

52. الطاهات، صقر، مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بإصدار التقارير المالية المرحلية في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم (34) والتشريعات المحلية ذات الصلة، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، عمان، 2005.

53. عبد العال، رامي رياض، أثر إستخدام التقارير المالية المرحلية على العوائد وحجم التداول غير العاديين للأسهم، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، عمان، الأردن، 2006.

54. العبيدي، جوان جاسم خضير، إطار مقترح لإعداد التقارير المالية المرحلية ومراجعتها، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، 2007.

55. الغولي، فايقة جابر حسن محمد، الإختلافات النسبية في درجة الإفصاح الإختياري بين الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية وأثرها على تكلفة رأس المال – دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005.

56. مرقص، فوزي عبد الباقي فوزي، تقييم مستوى العام مراجعي الحسابات بالمتطلبات المهنية لإعداد وفحص القوائم المالية المرحلية في مصر دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 2010.

57. المطيري، غزاي سبيل، العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية على الأنترنت القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العالمية الكويتية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

58. ميرودلي، أمير محمد، وظيفة الإبلاغ المالي للمحاسبة في إطار القوائم المالية المرحلية، رسالة ماجستير، جامعة بغداد–كلية الإدارة والإقتصاد، بغداد العراق، 2007.

59. نشن، حسان، أثر إستخدام التقارير المالية المرحلية على أسعار الأسهم في جمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة سبأ، 2009.

د–التقارير والقوانين

60. جمعية المجمع المحاسبي القانوني العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، معايير المحاسبة الدولية 2000 هو نص الكامل لكافة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات الصادرة عن لجنة التفسيرات الدائمة القائمة، الترجمة معتمدة من شركة أبو غزالة للترجمة، 2001

61. جمهورية السودان، قانون سوق الخرطوم للأوراق المالية، 1994

62. قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 المعدل لجمهورية السودان

63. المعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (2410)، الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية المنشأة والمؤدي بمعرفة مراقب حساباتها،2009.

64. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 المعدل جمهورية السودان.

65. سوق الخرطوم للأوراق المالية التقرير السنوي التاسع، الخرطوم، 2003.

ثانيا: المراجع باللغة الإجنبية

أ.الكتب

1. Alres and sanots, the informatireness of quartery financial reporting the portuquese case, FEP morking paper 177, 2005.
2. Arens, and elder, and beasley, auditing and assurance services an integrated, qubecor world color, USA, 2012.
3. Asheq Rahman, Teck Meng Tay, Beng Teck Ong and Shiyun Cai, Quarterly reporting in avoluntary disclosure enviremment: its benefits drambacks and determinents, the international journal of accounting 4, 2007.
4. Bontas, C.A.B. interim Financial Reporting in the perspective of Harmonization of the Romanian Accountancy whith the international Financial Roporting Standards, Romanian within the EU : opportunities, Requirements and perspective-International conference, sibiu, 2007.
5. Boynton, Johnson, Raymondn, Modean auditing, John wiley and sons-inc, New York, 2001.
6. chan, SiewH.wright, S., Feasibility of more Frequent Reporting : A Field Study Informed Survey of In-company Accounting and IT professionls Journal of Information Systems, Vol -21.Nº.2 , 2007.
7. Dauber Nicka, H.levine, marc, Ahmed Qureshi, Anique, and siegel, Joel G, the complete guditing to auditing standards and other professional standards for accountants, Jhonwiley, sons, Hoboken, New Jersey, 2008
8. Doinea, Empiaical Study on the Iraq listed corporations for identifying the effect of IAS NO 34, interim Financial Reports, on the level of the Faithful Representation for Interim Financial, Reports.2008.
9. Elsayed, A.N.ME, the Key Determinantes of the volunatry Adoption of corporate internet Reporting and its consequences on firm value: Evidence from Egypt, PHD unbublishes thesis, Plymouth Business school.

10. Hassan, and Marston, Dislosure measurement in the emprical accounting literature - A review article, International Journal of Accounting , Vol. 54, Nº. 02, 2019.
11. IAASB, Handbook of international quality control, auditing Review, other assurance and related services pronouncements, New York, IFAC, 2013.
12. IAASB, International Financial Reporting Standards, New York, IFAC, 2012.
13. IFAC, IAASB, Handbook of international of quality control Auditing Review, other Assurance and Related services pronouncements, part 2 international federation of accountants, USA, 2010.
14. International Accounting Standards, international-financial reports standars : interim financial reports Nº 34, N-r- 2005
15. Kanagaretham, K,G.J.lobo, and D.J. whalen, Does good corporate governance reduce information asymmetry quanterly earnings announcements, Journal of Accounting and public policy 26, 2007
16. Kanto, A.J , and schademitz, Market use of disclosure components in interim reports , the international Journal of management science, 2000
17. Klumer, w, Pratice Issues and Question and Answers Relating to Au-c Sectiong30, Interim Financial Information, Vol 14, Nº 5,2014
18. Knechel, salterio, steven E, and Ballou, Baian, Auditing Assurance and risk, south western college publishing, australia, 2007
19. Link, B, The struggle for a common Interim Roporting Frequency Regime in Europe, Accounting in Europe, Vol .9, 2011.
20. Mark Tippett, Discussion of interim Reporting Frequency and Financial Analysts, Expenditures, Journal of Business Finance and Accounting, Vol 31, Nº 2, 2004.
21. Mensan, Yaw M., werner, Roberth H, The capital market implications of the Frequency of interim Finacial reporting: an international analxsis, Rev Quant Finan/ Vol 131, 2008.

22. Mingina, m, pike, R, the effect of audit commitlee shareholding, Financial expertise and size on interim Financial disclosures, Accomling mil tiusiness Research, Vol 35, Nº.4 , 2005.
23. Mottola, Anthony, Accountants Handbook, Sth, 1981
24. Asheq Rahman, Teck Meng Tay, Beng Teck Ong and Shiyun Cai, Quarterly reporting in avoluntary disclosure enviremment: its benefits drambacks and determinents, the international journal of accounting 4, 2007.
25. Shilling law, G, Concepts Underlying Interim Financial Statements, Ren Quant Finan, Vol l, 2000.
26. Timothy Louwers, Allen Blay, David Sinason, Jerry Strawser and Jay Thibodeau**,** Auditing and assurance services, MCGraw-Hill, USA, 2013,
27. Tandon, Sudharnsanam, Sundhrapahu, A hand book of pratical Auditing, prlited in India, 2009.
28. Williams, jan, Stanga, Keith, intermediate accounting, Hancart brace jovanovich, 1995.

ب. المقالات العلمية

29. Bandyopdhyay Sati, Boritz, Efrim Boritz, and Guoping Liu, Voluntany Assurance On Interim Financial Statements and Earning Quatity, Social Science Reseancn Network (SSRN), 2007.
30. Bedard, Jean, and courteau, Luicie, Value and Costs of Auditors Assurance: Evidence from the Review of Quarterly Financial Statements, Social Science Research Network (SSRN), 2008.
31. JaganKrishnam, Kingi Zhang, Auditor Litigation Risk and corporate Disclosure of Quarterly Review Report, Auditing: A Journal of practice of theory, Volume 24, Nº S−1, 2005.
32. Karabrahmoglu, YaseminZengin and Ozkan, Sedar, Audit quality and Earnings Management in interim Financial Reports, Social Science Research Network (SSRN), 2010.

33. Michael L. Ettredge, Daniel T. Simon, David B. Smith and Mary S. Stone, The effect of the external accountants review on the timing of adjustment to Quarterly Earnings, Journal of Accounting Research, Vol 38, Nº 1, USA, 2000.
34. Rogério Marques Serrasqueiro, Tania Sofia Mineiro, Corporate risk reporting : Analysis of risk disclosures in the interim reports of public Portuquese non-financial companies, Contaduria y Administraction, Vol 63, Nº (2), Especial 2018.
35. Rolita Aristita, Aspects Concerning Interim Financial Reporting In Romania: Standards And Regulations, Studies and Scientific Researches Economics Edition, Nº 20, 2014.
36. Zarina Abdul Salam, The quality of Malaysian Interim Financial Reports And The Impact of Corporate Governance On The Quality , A Thesis Submitted in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy of Cardiff University Cardiff Business School, Cardiff University, Malesia, 2013.

الملاحق

الملحق رقم 1: إستمارة البحث الأولى

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

السادة المدراء الماليين لشركات الوساطة المالية فى سوق الخرطوم للأوراق المالية

الموضوع: إستبيـان

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان "**دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا لمعايير الدولية**"،ضمن متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تحت إشراف **الدكتور مزيانى نور الدين** ويتطلب ذلك الحصول على مجموعة من البيانات بهدف التعرف على وجهة نظركم حول جودة المعلومات المالية المرحلية المنشورة من طرف الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية ويشرفني ويسعدني أن أتلقى مشاركتكم من خلال خبراتكم العلمية والعملية لتكملة هذا البحث مقدرا حسن تعاونكم وجهدكم في الإجابة بوضوح وشفافية ونضمن لكم سلامة وحفظ البيانات التي تدلون بها وأن تستخدم هذه البيانات لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم خالص الشكر والتقدير

القسم الأول: الخصائص الديموغرافية للمجيبيين

نرجو منكم وضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب.

1- العمر:

أقل من 35 سنة ( ) من 35الى أقل من45 سنة ( )

45 سنة فأكثر ( )

2- المؤهل العلمي:

بكالوريوس ( ) ماجستير ( )

دكتوراه ( )

3- التخصص العلمي:

محاسبة ( ) إقتصاد ( )

تكاليف ومحاسبة إدارية ( ) دراسات مصرفية ( )

4- عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ( ) من 5 الى أقل من 10سنوات ( )

من 10 إلى أقل من15 سنة ( ) 15سنة فاكثر ( )

القسم الثاني: محاور الدراسة

نرجو منكم وضع علامة (✓) أمام كل عبارة وفق ما ترونه مناسبا بين الخيارات المتاحة

الفرضية الأولى: هناك علاقة إرتباطية بين إتخاذ القرارات الإستثمارية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	لااوافق بشدة
1	المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المرحلية تؤثر فى قرارات مستخدمها					
2	تمكن التقارير المالية المرحلية إدارة الشركة من الحصول على المعلومات المهمة والمفيدة في الوقت المناسب عن أداء الشركة					
3	توجد معلومات تؤثر في صنع القرار ليس لها علاقة بالمعلومات المالية المرحلية ولا السنوية					
4	للمعلومات المالية المرحلية أهمية فى تقليل درجة عدم التأكد عند إتخاذ أي قرار إستثماري وكذلك بالنسبة لعائد السهم					
5	توجد علاقة بين إتخاذ القرارات الاقتصادية وبين المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية لما تتمع به من ملائمة وقابلية					

	للمقارنة					
6	توفر المعلومات التي تقدمها التقارير والمالية المرحلية الأساس الصحيح للاستثمار في البورصة					

الفرضية الثانية: تنص هذه الفرضية على أن "هناك علاقة تأثير للمعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق المالية بسوق الخرطوم للأوراق المالية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق بشدة
1	الاعتماد على المعلومات التي توفرها التقارير المالية المرحلية يؤدى الى تحقيق السعر الكفء للأوراق المالية في البورصة					
2	إن أسعار الأسهم فى بورصة الأوراق المالية تتحدد بشكل أساسي حسب المعلومات المتوافرة عن المنشأة صاحبة تلك المعلومات ومدى ملاءمتها وتوقيت المناسب					
3	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية تمكن المستثمرين فى تقدير القيم والمخاطر					

	المتوقعة لعوائد الأوراق المالية					
4	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية تمكن المستثمر من تحديد السعر الكفء للأوراق المالية في بورصة الأوراق المالية					
5	تؤثر المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق المالية ومؤشرات التداول					
6	يتأثر قرار المستثمر بأهمية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية في حالة تغير أسعار الأوراق المالية					

الفرضية الثالثة: هناك علاقة بين التقارير المالية المرحلية التي تعدها الشركات المساهمة وبين كفاءة السوق المالية المدرجة فيها"

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق بشدة
1	هناك عدم التزام ن قبل شركات المساهمة السودانية بإصدار وتقارير مالية مرحلية					
2	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية تؤثر في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية خاصة عند شراء أو بيع الأسهم مما يؤدى إلى كفاءة الأسواق المالية					
3	المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية المرحلية تحسن وضع أسعار الأسهم الشركات المدرجة في الأسواق المالية					
4	للتقارير المالية المرحلية دورا فى تقليل تقلبات أسعار الأسهم وزيادة كفاءة الأسواق المالية					
5	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية للشركات المدرجة في السوق تفي باحتياجات المستثمرين وتمكنهم من إتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة					
6	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية المتعلقة					

	بنتيجة نشاط الشركات المدرجة تساعد فى تحقيق فاعلية كفاءة سوق الأوراق المالية					

المحلق رقم 2: إستمارة البحث الثانية

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

إلى السادة مراجعي الحسابات المعتمدين لدى مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان

الموضوع: إستبيـان

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان " دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقا لمعايير الدولية" ضمن متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تحت إشراف الدكتور مزيانى نور الدين ويتطلب ذلك الحصول على مجموعة من البيانات بهدف التعرف على مدى مراعاتكم لمتطلبات المعيار رقم 2410 في عمليات مراجعة المعلومات المالية المرحلية ويشرفني ويسعدني أن أتلقى مشاركتكم من خلال خبراتكم العلمية والعملية لتكملة هذا البحث مقدرا حسن تعاونكم وجهدكم في الإجابة بوضوح وشفافية ونضمن لكم سلامة وحفظ البيانات التي تدلون بها وأن تستخدم هذه البيانات لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم خالص الشكر والتقدير

الباحث/ أنس صلاح الدين الأمين

القسم الأول: الخصائص الديموغرافية للمراجعيين القانونين وخصائص مكتب المراجعة

1-يرجى وضع إشارة (✓) عند الإجابة المناسبة

1- العمر:

أقل من 25 سنة ( ) أقل من 35 سنة ( )

أقل من 45 سنة ( ) أكثر من 45 سنة ( )

2- المؤهل العلمي:

باكالوريوس ( ) ماجستير ( )

دكتوراه ( ) شهادات أخرى (من فضلك أذكرها).....

3- التخصص العلمي:

محاسبة ( ) إقتصاد ( )

إدارة أعمال ( ) أخرى ( )

4- عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ( ) من 5 الى 10 سنوات ( )

من 10 الى15 سنة ( ) 15سنة فأكثر( )

2-خصائص مكتب المراجعة

1-نوع مكتب التدقيق فردى(.....) شركة(جماعى)(.....)

2-عدد العاملين بالمكتب أقل من 5(.....) 5الى 10(.....)10الى 15(.....) أكثرمن 15(.....)

3-الخدمات التى يقدمها المكتب:

خدمات مراجعة قانونية(.....) خدمات مراجعة تعاقدية(.....)

خدمات مسك دفاتر المحاسبة(.....) خدمات إستشارية(.....)

4-هل تقومون بمراجعة القوائم المالية المرحلية لزبائنكم

نعم (.....) لا(.....)

القسم الثاني: محاور الدراسة

يرجى وضع إشارة (✓) عند الإجابة المناسبة، كما يرجى وضع إجابة واحدة فقط لكل عبارة بهدف التعرف على مدى إلتزام المراجعيين فى البيئة السودانية بتطبيق هذا المعيار

المحور الأول: مدى إلتزام مراجعي الحسابات فى السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410

الأبعاد	الرقم	الفقرات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
	1	يطلع المراجع على الوثائق المتعلقة بعمليات المراجعة للفترة المرحلية السابقة للسنة الحالية وللفترة المرحلية المناظرة للسنة التي سبقتها.					
	2	يأخذ بعين الاعتبار أي مخاطر مهمة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي يتم إعتمادها.					
	3	يطلع على أحدث معلومات مالية سنوية، والمعلومات المالية المرحلية المقارنة للمدة السابقة.					
	4	يأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية التي تطبق على المعلومات المالية المرحلية.					

فهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية	**5**	يأخذ بعين الاعتبار طبيعة أية أخطاء جوهرية مصححة، وأية أخطاء غير جوهرية محددة غير مصححة في البيانات المالية للسنة السابقة.						
	6	يأخذ بعين الاعتبارأية أمور مهمة متعلقة بإعداد التقارير المالية التي تكون ذات أهمية مستمرة، مثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية.						
	7	يأخذ بعين الاعتبار نتائج أية إجراءات تدقيق تم أدائها فيما يتعلق بالبيانات المالية للسنة الحالية.						

	8	يأخذ بعين الاعتبار نتائج أي تدقيق داخلي تم أداؤه والإجراءات التي إتخذتها الإدارة لاحقا.						
	9	الإستفسار من الإدارة عن نتائج تقييم الإدارة لمخاطر وجود أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للإحتيال.						

	10	الإستفسار من الإدارة عن أثر التغيرات في أنشطة عمل المنشأة.					
	11	الإستفسار من الإدارة عن التغيرات الهامة في الرقابة الداخلية، والأثر المحتمل لأية تغيرات في إعداد المعلومات المالية المرحلية.					
	12	الإستفسار من الإدارة عن الأسلوب الذي أُعدت بموجبه المعلومات المالية المرحلية وموثوقية السجلات المحاسبية التي تمت مطابقة المعلومات المالية المرحلية معها.					
الإستفسارات والإجراءات	**13**	يطلع المراجع على محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان الأخرى، والإستفسار عن الأمور التي تم تناولها، والتي قد تؤثر في المعلومات المالية.					
	14	يأخذ بعين الاعتبار أثر الأمور التي إن وجدت قد تتسبب في تعديل تقرير المراجعة.					

التحليلية والإجراءات الأخرى	**15**	الإتصال حيث يكون ذلك مناسبا مع المدققين الآخرين الذين يقومون بأداء مراجعة للمعلومات المالية المرحلية الخاصة بالعناصر الهامة للمنشأة المعدة للتقارير.					
	16	الاستفسار هل كانت المعلومات المالية المرحلية قد أعدت وعرضت حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.					
	17	الإستفسار هل كانت هناك أية تغييرات في المبادئ المحاسبية وأساليب تطبيقها.					
	18	الإستفسار هل كانت هناك أية معاملات جديدة إستلزمت تطبيق مبدأ محاسبي جديد.					
	19	الإستفسار هل كانت حالات غير عادية أو معقدة من المحتمل أنها أثرت في المعلومات المالية المرحلية مثل دمج منشآت الأعمال أو التخلص من قطاع عمل.					

	20	الإستفسار هل كانت المعلومات المالية المرحلية تحتوي على أخطاء معروفة غير مصححة.					
	21	الإستفسار عن وجود أية إفتراضات مهمة مناسبة لقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عنها، ونية الإدارة ومقدرتها على تنفيذ الإجراءات المحددة نيابة عن المنشأة.					
	22	الإستفسار عن مدى المعالجة المحاسبية المناسبة لمعاملات الأطراف ذات العلاقة، وإن تم الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية.					
	23	الإستفسار عن وجود أية تغيرات هامة في التعهدات والإلتزامات التعاقدية.					
	24	الإستفسار عن أية تغييرات مهمة والإلتزامات المحتملة بما في ذلك المقاضاة أو المطالبات.					
	25	الإستفسار عن مدى الإمتثال لإتفاقيات					

		الديون.						
	26	الإستفسار عن أية أمور ثارت بشأنها أسئلة في أثناء تطبيق إجراءات المراجعة.						
	27	الإستفسار عن أية معاملات مهمة حدثت خلال الأيام الأخيرة من الفترة المرحلية أو الأيام الأولى من المدة المرحلية التالية.						

	28	المعرفة بأي عدم إمتثال فعلي أو ممكن للقوانين والأنظمة قد يكون له أثر جوهري في المعلومات المالية المرحلية.						
	29	الحصول على أدلة بأن المعلومات المالية المرحلية تتطابق مع السجلات المحاسبية أو تتطابق معها من خلال تتبع المعلومات المرحلية إلى السجلات المحاسبية، أو البيانات المدعمة الأخرى وسجلات المنشأة.						
	30	تطبيق إجراءات تحليلية على المعلومات المالية						

		المرحلية المصممة لتحديد مؤشرات الأخطاء الجوهرية في هذه المعلومات.						
	31	الإستفسار هل كانت الإدارة قد حددت الأحداث جميعها حتى تاريخ تقرير المراجعة التي قد تحتاج إلى تعديل أو الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية.						
	32	الإستفسار هل غيّرت الإدارة تقييمها لاستمرارية المنشأة بوصفها منشأة ناجحة.						
	33	تقييم هل كانت الأخطاء غير المُصحَحة التي علم بها المدقق مهمة نسبيا بالنسبة إلى المعلومات المالية المرحلية.						
	34	يمارس المراجع الحكم المهني عند تقييم الأهمية النسبية لأية أخطاء لم تصححها المنشأة.						
إقرارات الإدارة	**35**	تقر الإدارة بمسؤوليتها عن تصميم الرقابة وتنفيذها الداخلية لمنع الإحتيال والخطأ.						
	36	تقر الإدارة بأنها أعدت وعرضت المعلومات المالية المرحلية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.						

	37	تقر الإدارة بأنها تعتقد أن أثر هذه الأخطاء غير المصححة التي جمعها المراجع في أثناء المراجعة غير مهمة نسبيا بالنسبة إلى المعلومات المالية المرحلية.					
	38	تفصح الإدارة للمراجع عن نتائج تقييمها للمخاطر بأنه قد توجد أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للإحتيال.					
	39	تفصح الإدارة للمراجع عن جميع الحقائق المهمة المتعلقة بأية إحتيالات أو إحتيالات مشكوك بها معروفة للإدارة والتي قد تكون أثّرت على المنشأة.					
	40	تفصح الإدارة للمراجع عن جميع حالات عدم الإمتثال المعروفة الفعلية أو الممكنة للقوانين والأنظمة التي يجب أخذ بعين الاعتبار آثارها عند إعداد المعلومات المالية المرحلية.					
	41	تفصح الإدارة للمراجع عن الأحداث المهمة جميعها التي وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية حتى تاريخ تقرير المراجعة التي قد تحتاج لتعديلها أو الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية.					

ملحق رقم3 التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولي

الرقم	العبارة	التكـــــرار				
		موافـــــق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	لااوافق بشدة
1	المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المرحلية تؤثر في قرارات مستخدمها	12	14	2	0	0
2	تمكـن التقـارير الماليـة المرحليـة إدارة الشـركة مـن الحصـول علـى المعلومـات المهمـة والمفيـدة فـي الوقـت المناسب عن أداء الشركة	10	16	2	0	0
3	توجد معلومات تؤثر في صنع القرار ليس لها علاقة بالمعلومات المالية المرحلية ولا السنوية	9	17	2	0	0
4	للمعلومات المالية المرحلية أهمية فى تقليل درجة عدم التأكد عند إتخاذ أي قرار إستثماري وكذلك بالنسبة لعائد السهم	12	14	2	0	0
5	توجـد علاقـة بـين إتخـاذ القـرارات الاقتصـادية وبـين المعلومـات التـي توفرهـا التقـارير الماليـة المرحليـة لمـا تتمع به من ملائمة وقابلية للمقارنة	16	10	2	0	0
6	توفر المعلومات التي تقدمها التقارير والمالية المرحلية الأساس الصحيح للاستثمار في البورصة	14	12	2	0	0

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي بالإعتماد على برنامج SPSS

ملحق رقم 4التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية

الرقم	العبارة	التكـــرار				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غيـــــر موافق	لا أوافـــق بشدة
1	الاعتمـاد علـى المعلومـات التـي توفرهـا التقـارير الماليـة المرحلية يؤدى الى تحقيق السعر الكفء للأوراق المالية في البورصة	15	11	2	0	0
2	إن أسعار الأسهم في بورصة الأوراق المالية تتحدد بشكل أساسي حسب المعلومات المتوافرة عن المنشأة صاحبة تلك المعلومات ومدى ملاءمتها وتوقيت المناسب	7	19	2	0	0
3	المعلومـات التـي تقـدمها التقـارير الماليـة المرحليـة تمكـن المستثمرين في تقدير القيم والمخاطر المتوقعة لعوائد الأوراق المالية	7	19	2	0	0
4	المعلومـات التـي تقـدمها التقـارير الماليـة المرحليـة تمكـن المسـتثمر مـن تحديـد السـعر الكـفـء لـلأوراق الماليـة فـي بورصة الأوراق المالية	5	21	2	0	0
5	تؤثر المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية على أسعار الأوراق المالية ومؤشرات التداول	6	20	2	0	0
6	يتأثر قرار المستثمر بأهمية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية في حالة تغير أسعار الأوراق المالية	6	20	2	0	0

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي بالإعتماد على برنامج SPSS

ملحق رقم5 التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثالثة

الـر قم	العبارة	التكـــرار				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	لا أوافق بشدة
1	هناك عدم التزام ن قبل شركات المساهمة السودانية بإصدار وتقارير مالية مرحلية	12	15	1	0	0
2	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية تؤثر في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية خاصة عند شراء أو بيع الأسهم مما يؤدى إلى كفاءة الأسواق المالية	11	16	1	0	0
3	المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية المرحلية تحسن وضع أسعار الأسهم الشركات المدرجة في الأسواق المالية	10	17	1	0	0
4	للتقارير المالية المرحلية دورا فى تقليل تقلبات أسعار الأسهم وزيادة كفاءة الأسواق المالية	9	18	1	0	0
5	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية للشركات المدرجة في السوق تفي باحتياجات المستثمرين وتمكنهم من إتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة	11	16	1	0	0
6	المعلومات التي تقدمها التقارير المالية المرحلية المتعلقة بنتيجة نشاط الشركات المدرجة تساعد فى تحقيق فاعلية كفاءة سوق الأوراق المالية	12	15	1	0	0

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي بالإعتماد على برنامج SPSS

ملحق رقم 6: قائمة المحكمين لإستمارتي البحث

الرقم	الإسم واللقب	الرتبة العلمية
1	أ. د. مزيانى نور الدين	أستاذ
2	أ. د. بن عيشى عمار	أستاذ
3	د. شريقي عمر	أستاذ محاضرقسم أ
4	د. سي محمد لخضر	أستاذ محاضر قسم أ