

## مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 في

### مراجعة التقارير المالية المرحلية للشركات المدرجة في بورصة الخرطوم للأوراق المالية

#### To what extent do Sudanese Auditors comply with the requirements of International Auditing Standard 2410, in reviewing the Interim Financial Reports of Companies listed on Khartoum Stock Exchange

صلاح الدين أنس<sup>1</sup>، مخبر ECOFIMA (جامعة سكيكدة) s.anas@univ-skikda.dz

مزياني نور الدين<sup>2</sup>، مخبر ECOFIMA (جامعة سكيكدة) n.meziani@univ-skikda.dz

2021-02-16	تاريخ القبول	2020-10-04	تاريخ الاستلام
------------	--------------	------------	----------------

#### ملخص:

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلق بمراجعة التقارير المالية المرحلية. ولتحقيق ذلك تمّ استطلاع آراء (95) مراجعاً ينتمون لمكاتب المحاسبة والمراجعة في السودان يمثلون مجتمع البحث، حيث تمّ جمع البيانات الأولية للدراسة عن طريق تصميم إستبانة وتوزيعها على جميع أفراد مجتمع الدراسة، تمّ استرداد (86) استبانة. توصلت الدراسة إلى أن هنالك التزام عال من قبل مراجعي الحسابات في السودان بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 بمختلف أبعاده، من وجهة نظر المستجوبين. أوصت الدراسة بضرورة قيام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان بإلزام مراجعي الحسابات بتلقي دورات تدريبية في معايير المراجعة الدولية بما فيها معيار المراجعة الدولي 2410، وكذا إصدار معايير مراجعة محلية لتسهيل تنفيذ عملية المراجعة؛ كما توصي الدراسة بضرورة تعميم إلزام الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بتقديم قوائم مالية مرحلية مراجعة من قبل مدقق خارجي مستقل، وعدم حصر ذلك في المؤسسات المالية.

**الكلمات المفتاحية:** معيار المراجعة الدولي رقم 2410؛ تقارير مالية مرحلية؛ مراجع خارجي؛ سوق الخرطوم للأوراق المالية،

#### Abstract

The present study aimed at determining the Sudanese Auditors' adherence to the requirements of the International Auditing Standard 2410 in connection with reviewing the interim financial reports. To achieve that goal, a questionnaire, designed and distributed to (95) Auditors of the Accounting and Auditing offices in Sudan. The study ascertained the high level of commitment of the Sudanese Auditors in applying the requirements of the International Auditing Standard 2410, in its overall perspectives, from their point of view. The study recommends the necessity of launching training sessions that should be imposed by the Accounting and Auditing Profession Regulatory Council in Sudan, including the International Auditing Standard 2410, obligating auditors to undertake training courses in International Auditing Standards, and establishing national audit standards to facilitate the implementation of the auditing process as well. The study also recommends compelling the companies listed in Khartoum Stock Exchange, in general, to submit their Interim financial statements audited by an independent external auditor, and not limiting that to the financial institutions.

**Keywords:** International Auditing Standard 2410 ; Interim Financial Reports; External auditor; Khartoum Stock Exchange; Accounting

## مقدمة

أصبحت التقارير المالية السنوية لا تفي بحاجة المستثمرين خاصة مع ظهور بورصة الأوراق المالية التي تحتاج إلى معلومات دورية ومستمرة. وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة لاتخاذ القرار، كان لابد من توفرها بصورة دورية وفي الوقت المناسب؛ لذلك ظهرت الحاجة إلى تقارير مالية مرحلية دورية على فترات زمنية تقل عن سنة؛ بهدف توفير معلومات فورية ودورية في الوقت المناسب لمستخدمي القوائم المالية، وبخاصة المتعاملين في بورصة الأوراق المالية. وحتى يكون لها دور مهم لا بد من عرض هذه التقارير المالية المرحلية على مُدقق مستقل لفحصها لإضفاء الثقة عليها، ومن ثم اعتماد المعلومات الواردة فيها، علماً بأن مراجعة التقارير المالية المرحلية بواسطة مُدقق مستقل يساعد المستثمرين على تقليل درجة حالة عدم التأكد عند التنبؤ بالأرباح المتوقعة، والعائد على السهم، إضافة إلى إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات في اتخاذ قرارات الاستثمار.

## مشكلة الدراسة

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم خضوع التقارير المالية المرحلية إلى المراجعة من قِبَل مُدقق حسابات مستقل، بسبب عدم وجود تشريع قانوني يلزم كل الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بإعداد تقارير مالية مرحلية ومراجعتها وعدم اقتصار ذلك على المؤسسات المالية، وعليه، يمكن صياغة مشكلة الدراسة في شكل سؤال رئيس:

ما مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 في مراجعة التقارير المالية المرحلية للشركات المدرجة في بورصة الخرطوم للأوراق المالية؟  
من السؤال الرئيس تنبثق الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابته الداخلية؟
- 2- هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى؟
- 3- هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة؟
- 4- هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاتصال بالمستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة؟
- 5- هل يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية؟

## فرضيات الدراسة

إن الإجابة على الإشكالية المطروحة تمر عبر التأكد من صحة الفرضية الرئيسية التالية

## الفرضية الرئيسية

- يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410. يتفرع عن هذه الفرضية؛ الفرضيات الفرعية الآتية:
- 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 والإجراءات التحليلية والإجراءات 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 بالاتصال بالمستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحكومة.
  - 5- يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية.

#### أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحديد مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، ومراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل مُدقق مستقل للمنشأة، وذلك من خلال معرفة درجة الالتزام بهذا المعيار الذي يشمل فهم بيئة المنشأة ورقابتها الداخلية والاستفسارات والإجراءات التحليلية الأخرى، والحصول على إقرارات كتابية من الإدارة، والاتصال بالمستوى المناسب والمكلفين بالحكومة، والتقرير عن طبيعة ومدى دقة نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية، عند القيام بمراجعة القوائم المالية المرحلية.

#### أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من أهمية القوائم المالية المرحلية، وما تقدمه من معلومات تساعد في ترشيد القرارات الاستثمارية، من خلال توفير المعلومات المالية والمحاسبية في الوقت المناسب لعملية اتخاذ القرارات الاستثمارية، كما تأتي أهمية الدراسة من أهمية إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة 2410، ودورها في توفير معلومات مالية ملائمة وموثوقة، تساهم في تعزيز ثقة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية.

#### الدراسات السابقة

#### أ: الدراسات العربية

- 1- دراسة (المشهداني و العبيدي، 2011)

يهدف هذا البحث إلى بيان مفهوم التقارير المالية المرحلية في صياغتها، فضلاً عن الإجراءات المعتمدة في مراجعتها، وكذلك هدف إلى تسليط الضوء على واقع إعداد التقارير المالية المرحلية ومراجعتها. أجريت الدراسة على عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق

للأوراق المالية. سعت الدّراسة إلى اختبار العلاقة بين التقارير المالية المرحلية التي تعدّها شركات المساهمة، وبين كفاءة السوق المالية المُدرّجة فيها، حيث اعتمدَ البحث أسلوب الاستبانة في جمع المعلومات والبيانات اللازمة لاختبار الفرضيات. تضمنت عينة الدّراسة الجهات ذات الصلة بإعداد التقارير المالية المرحلية مثل الأكاديميين والمهنيين والخبراء فضلاً عن المختصين في سوق العراق للأوراق المالية، وهيئة الأوراق المالية في العراق. أشارت نتائج الدّراسة إلى عدم خضوع التقارير المالية المرحلية إلى المراجعة من قبل مُدقق حسابات مستقل، بسبب عدم وجود تشريع قانوني يلزم الشركات المساهمة بإعداد التقارير المالية المرحلية، ومراجعتها مثلما هي الحال في التقارير المالية السنوية، كما بيّنت الدّراسة عدم توافق المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية ذات الصلة بإعداد تلك التقارير، ومراجعتها مع متطلبات البيئة العراقية.

## 2- دراسة (درويش، 2012)

هدفت الدّراسة إلى تصميم إطار مقترح لفحص التقارير المالية المرحلية في شركات المساهمة العامة، في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة (34 محاسبة/ 2410 مراجعة) الخاصين 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 الاطلاع على مجموعة من التقارير المالية المحلية لقطاعي البنوك وشركات التأمين المقيدة ببورصة عمان. لتحقيق أهداف البحث، تمّ اعتماد 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. توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج، من أهمها: أن كافة المعايير الدولية، والأمريكية، والأوروبية، والمصرية، والسعودية (المعيار الدولي 2410، المعيار الأمريكي 271، نشرة مجلس الممارسات البريطاني، المعيار المصري 241، المعيار السعودي 12) أجمعت على حقيقة هامة مؤداها؛ وجود اختلاف بين مراجعة القوائم المالية السنوية، وفحص القوائم المالية المرحلية، من حيث الهدف، ونطاق الفحص و إجراءاته و معايير، وتقريره. أكدت الدّراسة التطبيقية على حقيقة هامة هي: أن المراجعة (الفحص) تمّت وفقاً للمعيار الدولي لعمليات المراجعة (الفحص) رقم (2410)، وهذا ما أكدته الفقرة في كافة تقارير المراجعة (الفحص) عن المعلومات المالية المرحلية في البنوك وشركات التأمين الأردنية.

## ب: الدّراسات الأجنبية

### 1- دراسة (Kajuter & Nienhaus, 2016)

تمثّلت مشكلة الدّراسة في أنّه في العقود الماضية، فرض المنظمون -حول العالم- متطلبات ضمان أكثر صرامة، للإفصاح عن التقارير المرحلية في عديد البلدان، وتعيّن على الشركات مراجعة بياناتها المالية المرحلية من قِبَل مراجع حسابات خارجي؛ ومع ذلك لم يوجد

دليل يذكر للإشارة إلى ما إذا كان ضمان مُدقق الحسابات أمراً مرغوباً فيه للبيانات المالية المرحلية. تعالج هذه الدراسة مدى اهتمام المستثمرين بمراجعة البيانات المالية المرحلية، من خلال استغلال الإعداد الذي يمكن للشركات من خلاله أن تقرر بشكل طوعي شراء مراجعة. هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان المستثمرون يركزون أكثر على البيانات المالية المرحلية المراجعة، وغير المراجعة، لقراراتهم الاستثمارية. شملت العينة الأولية للدراسة جميع الشركات الألمانية المدرجة في برايم ستاندرد خلال الفترة من 2006 إلى 2011، حيث حصلت الدراسة على بيانات الأسهم من Data Stream، وبيانات المحاسبة المالية من Worldope وCompustat تمّ جمع بيانات حالة المراجعة يدوياً من البيانات المالية المرحلية، وتمّ الحصول على تواريخ النشر في المقام الأول من صفحة الويب dgap.de التي تحتوي على تقارير وتواريخ نشر شركات الرقاقات المدرجة في ألمانيا. توصلت الدراسة إلى أنّ البيانات المالية المرحلية التي تمّت مراجعتها تُسبب تقلبات في العائد بشكل غير طبيعي، إضافة إلى حجم تداول غير طبيعي من نشر البيانات المالية المرحلية غير المراجعة، كما بيّنت التحليلات الإضافية أنّ الزيادة في محتوى المعلومات مدفوعة - إلى حد كبير - بتأثير الإشارة للمراجعة بدلاً من زيادة جودة الأرباح. أوصت الدراسة بضرورة امتلاك الشركات بيانات مرحلية كافية لجميع الفصول في عام معين.

2-دراسة (Sulaiman & Ahmad, 2016)

تمثّلت مشكلة الدراسة في أنّ التقارير المالية المرحلية (IFR)، قد تلعب دوراً مهماً في أسواق رأس المال؛ لأنها توفر المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب. وبرزت الحاجة إلى مراجعة التقارير المالية المرحلية (IFR) كأداة مهمة للمستفيدين، ولاسيما المستثمرين، والمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب" وينطبق المعيار المحاسبي الدولي 34 على التقارير المالية المرحلية الموصوفة بأنها تمثّل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تسعى الدراسة لدراسة العلاقة بين مراجعة التقارير المالية المرحلية، وقرارات المستثمر، من أجل اقتراح فكرة لتحسين ودعم التقارير المالية المرحلية. هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية تأثير التقارير المالية المرحلية على قرارات المستثمرين. تمّ تصميم استبانة لاستطلاع آراء المستثمرين والمديرين الماليين والأكاديميين في هذا المجال، كما تمّ إجراء مقابلات شخصية أيضاً، لمعرفة كيفية استخدام المستثمرين للتقرير المالي المرحلي. هدف البحث إلى معرفة كيفية تأثير مراجعة التقارير المالية المرحلية بشكل إيجابي على قرارات المستثمرين. توصلت الدراسة إلى أنّ إجراء التحقق من التقارير المالية المرحلية في الوقت المناسب يُعدّ عنصراً في غاية الأهمية، ممّا يعني أنّ المستثمرين قد يحتاجون إلى التصديق على التقرير المالي المرحلي، بدلاً من التقرير السنوي؛ وهذا يتفق تماماً مع بعض الدراسات التي أجريت في أماكن أخرى وفي أوقات مختلفة؛ كما توصلت الدراسة لنتيجة أخرى يمكن أن تؤثر على التقارير المالية المرحلية، هذه النتيجة تتعلق بعائد الكسب ومنع المديرين من التلاعب، باتباع قواعد معايير المحاسبة الوطنية. أوصت الدراسة

بأنه يجب على المستثمرين استخدام التقارير المالية المرحلية لاقتراح قرار قوي. كما أوصت الدراسة أيضا بضرورة مراجعة التقارير المالية المرحلية من قبل المراجعين الخارجيين، من أجل دفع المستثمرين إلى اتخاذ قرارات فعالة للأرباح المستقبلية.

#### 16- دراسة (Al-Shantaw, 2017)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن قرارات الاستثمار في الأوراق المالية تعتمد على المعلومات التي تم الإفصاح عنها في التقارير المالية السنوية. ونظراً لطول الفترة الزمنية في التقارير السنوية، ومن أجل تلبية حاجة المستثمرين وأصحاب المصلحة للحصول على هذه المعلومات بغرض ترشيد قراراتهم الاستثمارية، وزيادة فوائدهم، يتم الاعتماد على التقارير المالية الفترية. من هنا جاءت الدراسة لقياس جودة التقارير المالية الفترية (المرحلية)، من خلال استخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتأثيرها على قرارات الاستثمار، وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 34، من وجهة نظر فئة مستخدمي المعلومات المالية، العاملين في شركات الوساطة المالية. لتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانة من ثلاث بنيات تتعلق بالخصائص النوعية الأولية، وتحسين الخصائص النوعية، وجودة التقارير المالية الفترية. تم توزيعها على عينة مكونة من 72 فرداً، وتم استخدام الإحصاء الوصفي لوصف عينة الدراسة، مثل: التكرارات والوسيط الحسابي والانحراف المعياري. توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير للخصائص النوعية من حيث الجوانب الأولية، والمعززة، على جودة التقارير المالية الفترية، وبالتالي تأثير التقارير المالية الفترية على قرار الاستثمار. قدمت الدراسة عدداً من التوصيات، من أهمها: توجيه إعداد التقارير المالية الفترية إلى الاهتمام بتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية المرحلية، لما لها من أثر إيجابي على جودة هذه التقارير لمساعدة أصحاب القرار على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية، وبناء الخطط المستقبلية.

## المحور الأول: الإطار النظري للتقارير المالية المرحلية ومراجعة التقارير المالية

### أولاً : التقارير المالية المرحلية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (34)

#### 1/ مفهوم التقارير المالية المرحلية

قام مجلس معايير المحاسبة الدولي بإصدار المعيار الدولي رقم (34)، المتعلق بالتقارير المالية المرحلية، وهدف هذا المعيار إلي وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المالية المرحلية.

يُعرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم (34)، التقارير المالية المرحلية بأنها "تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة من القوائم المالية، أو علي مجموعة مختصرة من القوائم المالية، لفترة مالية أقل من السنة المالية الكاملة للمشروع". و تُعرّف الفترة المرحلية بأنها:(الفترة المالية التي يتمّ التقرير عنها، وهي أقل من السنة المالية الكاملة، IASB) (2018). وقد عُرِفَتِ التقارير المالية المرحلية بأنها "تلك المعلومات التي تغطي فترات زمنية أقل من سنة مالية واحدة". (كيسو و وينجانت، 1999)

#### 2/ أهداف التقارير المالية المرحلية

تهدف التقارير المالية المرحلية إلى:(مرعي و بدوي، 2003، صفحة 192)

- 1- توفير المعلومات اللازمة عن المركز المالي، وقياس نتيجة النشاط لكل فترة مالية قصيرة (3 - 6 أشهر)، بدلاً من الانتظار إلي نهاية السنة المالية للأطراف المعنية، وذلك من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية اللازمة؛
- 2- إنَّ التقارير المالية المرحلية تقوم بتوفير معلومات مستمرة، وملائمة، ومهمة، وفي الوقت المناسب، وبشكل متكرر، عن أداء المنشأة في إدارة المنشأة، ما يمكنها من تحديد الانحرافات في الأداء، عن طريق مقارنة الأداء الفعلي، مع الأداء المخطط، بشكل دوري، واتخاذ القرار اللازم لتعديله، وتحديد الجهات المسؤولة عن الانحرافات؛
- 3- تزوّد التقارير المالية المرحلية المساهمين، والإدارة، ومستخدمي التقارير المالية، بمعلوماتٍ عن المركز المالي، ونتيجة النشاط، والتغير في حجم النشاط، وحجم وإتجاه الإيرادات، وتدفقاتها النقدية، واستخدامها للأصول المقترحة؛
- 4- تُوفّر التقارير المالية المرحلية، الأساس الصحيح للإستثمار في البورصة، بحيث تقدم تلك التقارير المعلومات عن الوضع المالي الصحيح للمنشأة.

#### 3/ شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية

تتضمن التقارير المالية المرحلية من حيث الشكل، والمحتوى، -كحد أدنى- ما يأتي:(حماد، 2006، صفحة 500):

- 1- كل العناوين، والإجماليات الفرعية، التي كانت متوفرة في القائمة المالية الأحدث.
- 2- إيضاحات تفسيرية مختارة، يتطلبها المعيار الدولي رقم (34)، والإفصاح عن ربحية السهم الواحد، وذلك في صلب قائمة الدخل المؤقتة.
- 3- تطبيق السياسات المحاسبية نفسها المتبعة في إعداد القوائم المالية السنوية، عند إعداد التقارير المالية المرحلية، فيما عدا تلك التغيرات في السياسات المحاسبية، التي تُجرى لاحقاً، مع بيان الأسباب التي أوجبت تلك التغيرات.
- 4- إنَّ القياس في القوائم المالية السنوية، والتقارير المالية المرحلية، غالباً ما يتمُّ علي أساس تقديرات معقولة، إلا أنَّ إعداد التقارير المالية المرحلية، يتطلب استخدام أساليب التقرير، والتقدير، أكثر ممَّا هو في التقارير المالية السنوية.
- 5- ينبغي الإفصاح عن التغيرات الحاصلة في السياسات المحاسبية، عن طريق إعادة عرض التقارير المالية في الفترات المالية المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية، والفترات المرحلية المقابلة للسنوات السابقة.

## ثانياً مراجعة التقارير المالية المرحلية وفق متطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم 2410

### 1/ مراجعة التقارير المالية المرحلية

تُعدُّ مراجعة التقارير المالية المرحلية، واحدة من الخدمات الكثيرة التي يقدمها المُدقق الخارجي، والتي تندرج ضمن خدمات التوكيد، التي تهدف بدورها إلى تحسين جودة المعلومات المقدمة إلى متخذي وصناع القرار (علي، 2009، صفحة 94). إنَّ مراجعة التقارير المالية المرحلية تتكون - في الأساس - من استفسارات إدارة الوحدة، والإجراءات التحليلية للمعلومات المالية، وإجراءات مراجعة أخرى. ونطاق هذه الخدمات أقلُّ بشكل ملحوظٍ من نطاق عملية التدقيق أو الفحص، الهدف منها هو إعطاء توكيد سالب، مقابل إبداء رأي موجب في التدقيق. وبدلاً من أن يفيد التقرير بأنَّ البيانات المالية عُرِضت بشكل عادل، بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛ فإنَّ تقرير مراجعة المعلومات المالية، يستند إلى أنَّ المُدقق لم يصل إلى علمه إجراء أي تعديلات جوهرية على المعلومات المالية، لتكون متفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. وهذه الخدمة تُجرى - في بعض الأحيان - على التقارير المالية المرحلية للشركات العامة، والقوائم السنوية للشركات غير العامة (William & Johson, 2001, p 20). يشير مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي إلى أنَّ هدف مراجعة المعلومات المالية المرحلية، هو تمكين الممارس استناداً إلى إجراءات لا توفر الأدلة كافةً، التي تتطلبها عملية التدقيق، من بيان ما إذا كان هناك أي شيء قد أثار انتباهه، وقد يتسبب في اعتقاد الممارس بأنَّ المعلومات المالية لم تُعد من الجوانب الأساسية كافة، وفق الإطار محدد للتقارير. (جمعة، 2011، صفحة 158)

## 2/ إجراءات مراجعة التقارير المالية المرحلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (2410)

عند القيام بمراجعة التقارير المالية المرحلية، ينبغي أن يكون للمُدقق الخارجي الفهم الكافي بالرقابة الداخلية، لتحديد أنواع الأخطاء المُحتملة، والأخذ بعين الاعتبار إمكانية حدوثها، واختيار الاستفسارات المناسبة، إلى جانب الإجراءات التحليلية. هذا الفهم يمكن أن يحصل عليه من خلال أداء مهمة التدقيق السابقة. من ناحية أخرى فإنَّ على المُدقق القيام بهذه الإجراءات للحصول على هذا الفهم. ومن هذه الإجراءات التي يجب على المُدقق القيام بها : (Sultani, 2007, p364)

- الاستفسار: يتمثل في الاستفسار عن الرقابة الداخلية التي تتضمن بيئة الرقابة و النظام المحاسبي، ومدى ملاءمة إجراءات الرقابة لكل من المعلومات السنوية والمرحلية، فضلاً عن أي تغييرات مهمة في هيكل الرقابة الداخلية؛
- تطبيق الإجراءات التحليلية للتقارير المالية المرحلية، لتحديد وتوفير أساس للاستفسارات بخصوص العلاقات والعناصر الفردية التي تبدو وكأنها غير عادية؛
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين، وأعضاء مجلس الإدارة، واللجان التابعة له، لتحديد الإجراءات التي قد تؤثر في التقارير المالية المرحلية، وقراءة التقارير المالية المرحلية، وأخذها بعين الاعتبار استناداً إلى المعلومات الواردة إلى علم المُدقق الخارجي، والإبلاغ عن المعلومات التي تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
- الاستفسار من الموظفين، والمديرين، والتنفيذيين الذين لديهم مسؤولية عن الأمور المالية والمحاسبية، المتعلقة بإعداد التقارير المالية المرحلية، وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛
- الحصول على كتاب تمثيل من الإدارة بخصوص مسؤولياتها عن التقارير المالية المرحلية، ووقت اكتمالها، والأحداث اللاحقة، وغيرها من الأمور التي يعتقد المُدقق أنه من المناسب أن تتضمنها كتابة التمثيل في هذه الظروف، كما ينبغي أن يكون على كل صفحة من صفحات التقارير المالية المرحلية مُؤشر عليها علامة "غير مُدققة" بشكل واضح في أثناء القيام بمراجعتها؛ إذ إنَّ المُدققين الخارجيين ينبغي أن يكونوا على علم بشروط التقرير عن الغش، والأعمال غير القانونية والأخطاء الجوهرية، في التقارير المالية المرحلية. وإن رفضت الإدارة التصحيح؛ عندها ينبغي إبلاغ لجنة التدقيق بذلك الرفض.

## المحور الثاني: الدّراسة الميدانية

### أولاً: الطريقة والأدوات المستخدمة

#### 1. مجتمَع وعينة الدّراسة

يتكون مجتمَع الدّراسة من مراجعي الحسابات المعتمدين لدى مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان البالغ عددهم (95). ولأغراض تحقيق أهداف الدّراسة، فقد ارتأينا اعتماد أسلوب المسح الشامل، بتوزيع الاستبانة بطريقة التسليم المباشر لمفردات العينة خلال السنة 2019، وبعد مراجعة وفرز الاستبانات المسترجعة (86) تمّ الاحتفاظ بـ(76) استمارة والغاء(10) استبانات غير صالحة.

#### 2. أسلوب جمع البيانات

تمّ الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات المتعلقة بفروض الدّراسة التي قمنا بتطويرها من خلال الاطلاع على عديد الدّراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدّراسة، وذلك بهدف قياس آراء أفراد العينة المبحوثة حول موضوع الدّراسة (مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 في مراجعة التقارير المالية المرحلية للشركات المدرجة في بورصة الخرطوم للأوراق المالية)، من خلال استقصاء آراء مراجعي الحسابات في السودان، حول مدى التزامهم بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410. تضمنت الاستبانة 56 سؤالاً، مقسمة إلى جزأين: يحتوي الجزء الأول على المعلومات الشخصية، ويتكون من(5) أسئلة، والجزء الثاني يحتوى على (51) سؤالاً، موزعة على محور واحد هو: - مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410، وبه (5) أبعاد، كلُّ بُعدٍ يتكون من عدد من العبارات.

#### 3 . الأساليب الإحصائية المستخدمة

تمّ إجراء التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدّراسة باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- أ- معامل "ألفا كرو نباخ" لاختبار صدق وثبات الاستبانة.
- ب- التكرارات والنسب المئوية، لوصف استجابات أفراد الدّراسة، وتحديد نسب إجاباتهم على عبارات الاستبانة.
- ج- الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والنموال)، لترتيب إجابات أفراد الدّراسة لعبارات الاستبانة حسب درجة الموافقة. و(الانحراف المعياري) لمعرفة دلالة كفاءة الوسط الحسابي في تمثيل مركز البيانات.
- د- اختبار (T. Test): لاختبار معنوية الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة.

لتحويل الآراء الوصفية الواردة في الاستبانة إلى صيغ كمية، تمّ استخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تمّ التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية، وذلك بتحديد أوزان للإجابات بتدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي. تمّ توزيع أوزان إجابات أفراد العينة من أعلى وزن له، وقد أعطيت له (5) درجات، ويمثل حقل الإجابة (أوافق بشدة)، إلى أدنى وزن له الذي أعطيت له (1) درجة واحدة، وتمثّل 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، كما هو موضح في الجدول التالي:

**جدول (1) الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية**

الدرجة 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 تماماً

#### المصدر: إعداد الباحثين

وعليه يحدد الوسط الفرضي للدراسة وفق المعادلة التالية:

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

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

#### ثانياً: النتائج ومناقشتها

##### 1- اختبار الاتساق والثبات والصدق

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

##### الجدول (2) معاملات ألفا كرونباخ لقياس ثبات عبارات الاستبانة

مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410

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

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

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

**2. خصائص العينة**

هي الخصائص الرئيسية للمستجوبين من أفراد عينة الدراسة، التي تم استخلاصها من الجزء المخصص للبيانات العامة التي تضمنتها الاستبانة. يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب البيانات العامة:

**جدول (3) توزيع أفراد العينة حسب البيانات العامة**

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة
	<--25	24	%31.6

%27.6	21	25-->35	الفئات العمرية
%18.4	14	35-->45	
%22.4	17	45-->	
%100	76	الإجمالي	
%71.1	54	بكالوريوس	المؤهل العلمي
%7.9	6	ماجستير	
%9.2	7	دكتوراه	
%11.8	9	أخرى	
%100	76	الإجمالي	
%82.9	63	محاسبة	التخصص العلمي
%2.6	2	اقتصاد	
%7.9	6	إدارة أعمال	
%6.6	5	أخرى	
%100	76	الإجمالي	
%59.2	45	<-5	عدد سنوات الخبرة
%13.2	10	10<-5	
%6.6	5	15<-10	
%21.1	16	15-->	
%100	76	الإجمالي	

**المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على بيانات الدراسة الميدانية**

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

- الفئات العمرية: الفئة الغالبة في العينة هي فئة من (25 إلى أقل من 35)، مُشكّلة نسبة 31.6٪، في حين أن الفئة الأقل تمثيلاً في العينة هي فئة (من 35 وأقل 45) وتمثّل نسبة 22.4٪. يلاحظ أن الفئة العمرية الغالبة هي الفئة الأصغر سناً، مما قد يشكل تأثيراً إيجابياً على نتيجة هذا البحث، لأن المتوقع أن 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 وتمثّل نسبة 71.1٪، أما الفئة الأقل تمثيلاً هي فئة حاملي شهادة الماجستير ويشكّلون 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 فئة المحاسبين ويمثلون نسبة 82.9٪، أما الفئة الأقل تمثيلاً هي فئة تخصص الاقتصاد وتشكّل نسبة 2.6٪. ويتوقع من الحضور الأكبر

للمحاسبين أن تكون هناك نتائج تدعم صحة فرضيات البحث، وارتفاع مستوى الالتزام بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي 2410.

- سنوات الخبرة المهنية: الفئة الغالبة في العينة هي فئة (من 5 إلى أقل من 10 سنوات) ممثلة نسبة 59.2٪، في حين أن الفئة الأقل تمثيلاً في العينة هي فئة (من 10 إلى 15) بنسبة 6.6٪، يُلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرات أقل من (05) سنوات في مجال عملهم، ومن خلال تحليل آراء عينة الدراسة، نجد أن الفئات العمرية التي تتراوح أعمارهم من 25 إلى أقل من 35، هي فئة عمرية جيدة للحصول على آرائها حول موضوع البحث، أما الخبرة المهنية نجد أن الفئة الغالبة هي فئة من 5 إلى أقل من 10 سنوات، وذلك يؤدي إلى الحصول على آراء جيدة ومفيدة حول موضوع البحث.

### 3. عرض ومناقشة النتائج

يتم عرض نتائج الدراسة بناءً على إجابات أفراد العينة عن أسئلة المحور، وذلك على النحو التالي:

1. يتضح من الجدول رقم (4) (انظر الملحق رقم 1) أن 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 الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة 2410، المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابته الداخلية، اتضح أن أفراد العينة ملتزمون بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابته الداخلية.

2. يتضح من الجدول رقم (5) (انظر الملحق رقم 2) أن 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 الانحراف المعياري لها (0.984) وعليه، من خلال تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة 2410، المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى، اتضح أن أفراد العينة ملتزمون بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى.

3. يتضح من الجدول رقم (6) (انظر الملحق رقم 3) أن 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 أن 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 الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410 المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة، اتضح أن أفراد العينة ملتزمون بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة.

4. يتضح من الجدول رقم (7) (انظر الملحق رقم 4) أن 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 الأخير بوسط حسابي بلغ (4.04). كانت آراء العينة أكثر اتفاقاً حول العبارة رقم (2)، حيث بلغ الانحراف المعياري لها (0.916). بينما كانت آراؤهم أقل اتفاقاً حول العبارة رقم (3)، حيث بلغ الانحراف المعياري لها (1.040). وعليه، من خلال تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410، المتعلقة بالاتصال مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة، اتضح أن أفراد العينة ملتزمون بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاتصال مع المستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة.

5. يتضح من الجدول رقم (8) (انظر الملحق رقم 5) أن 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 أقل اتفاقاً حول العبارة رقم (4)، حيث بلغ الانحراف المعياري لها (1.019). وعليه، من خلال تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى دقة نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية، اتضح أن أفراد العينة ملتزمون بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة، ومدى دقة نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية.

#### 4. اختبار فرضيات الدراسة

##### 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 (4) في الملحق رقم 1، يُلاحظ أن الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدراسة هو (4.17)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى

المُحدد مسبقاً في الدِّراسة، ممَّا يشير إلى أنَّ هناك التزام تامٍّ لمراجعي الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية. وبالعودة للجدول رقم (4)، 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 في السودان بمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة 2410، المتعلقة بالاستفسارات، والإجراءات التحليلية، والإجراءات الأخرى. وبالنظر إلى الجدول رقم (5) في الملحق رقم 2، يُلاحظ أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4.09)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدِّراسة، مما يشير إلى أنَّ هناك التزاماً عالياً لمراجعي الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى. وبالعودة للجدول رقم (5)، يُلاحظ أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000) أقل من (0.05)، أي أنَّ هناك دلالة إحصائية جوهرية، ممَّا يؤكد التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410، المتعلقة بالاستفسارات، والإجراءات 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 (6) في الملحق رقم 3، يُلاحظ أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4.02)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدِّراسة، ممَّا يشير إلى أنَّ هناك التزاماً تاماً لمراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة. وبالعودة للجدول رقم (6) في الملحق رقم 3، يُلاحظ أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000) أقل من (0.05)، أي أنَّ هناك دلالة إحصائية جوهرية، ممَّا يؤكد التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410، المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة.

4. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على: يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة 2410، المتعلقة بالاتصال بالمستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة. بالنظر للجدول رقم (7) في الملحق رقم 4، يمكن ملاحظة أنَّ الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدِّراسة هو (4.06)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدِّراسة، ممَّا يشير إلى أنَّ هناك التزاماً عالياً لمراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاتصال بالمستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة. وبالعودة للجدول رقم (7)، يُلاحظ أنَّ مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000) أقل من (0.05)، أي أنَّ هناك دلالة إحصائية جوهرية، ممَّا يؤكد التزام مراجعي الحسابات

في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالاتصال بالمستوى الإدارى المناسب، والمكلفين بالحوكمة.

5. اختبار الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على: يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية. بالنظر للجدول رقم (8) في الملحق رقم 5، نلاحظ أن الوسط الحسابي لإجمالي إجابات عينة الدراسة هو (4.09)، وهو أكبر من (3)، وهو المستوى المحدد مسبقاً في الدراسة، مما يشير إلى أن هناك التزاماً عالياً لمراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية. وبالعودة للجدول رقم 8 نلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000) أقل من 0.05 أي أن هنالك دلالة إحصائية جوهريّة، مما يؤكد التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410 المتعلقة بالتقرير عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية.

6. اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة التي تنص: 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 مسبقاً في الدراسة، مما يشير إلى أن هنالك التزاماً عالياً لمراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410. ويلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية المحسوبة (0.000) أقل من 0.05، أي أن هناك دلالة إحصائية جوهريّة، مما يؤكد التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 2410.

### خاتمة ونتائج الدراسة

جاءت هذه الدراسة للتعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بمراجعة التقارير المالية المرحلية، وقد أجابت الدراسة عن تساؤل البحث من خلال استقراء الواقع التطبيقي لمدى التزام مراجعي الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2419، المتعلقة بمراجعة التقارير المالية المرحلية، من قبل مكاتب مراجعة الحسابات بالسودان. توصلت الدراسة من خلال اختبار الفرضيات إلى عدة نتائج، يمكن ترتيبها حسب درجة التزام مراجعي الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، من أهمها:

- يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية.
- هنالك التزام من قبل مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية المتعلقة بالاستفسارات، والإجراءات 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 بالاتصال بالمستوى الإداري المناسب، والمكلفين بالحوكمة.
- يلتزم مراجعو الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410، المتعلقة بالتقرير عن طبيعة، ومدى دقة نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية.
- وعلى ضوء نتائج الدراسة، يقدم البحث مجموعة من التوصيات، يمكن إيجاز أهمها فيما يلي :
- ضرورة قيام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان بإصدار معايير محلية لتلقي دورات تدريبية تخص معايير المراجعة الدولية، بما فيها معيار المراجعة الدولي 2410.
- تفعيل دور مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان، بإصدار معايير محلية تنظم الإجراءات المحاسبية، لإعداد القوائم المالية المرحلية، للشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، وإصدار معايير مراجعة محلية لتسهيل تنفيذ عملية المراجعة من قبل المراجعين.
- يجب على الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، اعتماد ذات السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية السنوية، عند القيام بإعداد القوائم المالية المرحلية، وذلك من خلال الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمعايير المحاسبية الدولية.
- الاعتناء بتوسيع مفهوم القوائم المالية المرحلية، بما تحتويه من أهداف ومداخل ومشكلات إعدادها، والفترات التي يتم فيها إعداد القوائم المالية المرحلية.
- ضرورة تعميم إلزام الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بتقديم قوائم مالية محلية مراجعة من قبل مدقق خارجي مستقل، وعدم حصر ذلك في المؤسسات المالية.
- على مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان، إصدار تعليمات لتحديد واجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي عند قيامه بمراجعة القوائم المالية المرحلية.
- يجب أن يركز مراجعو الحسابات عند مراجعتهم للقوائم المالية المرحلية، على فهم السياسات، وإجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بكل من القوائم المالية السنوية والمرحلية.

## قائمة المصادر و المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

1. المشهداني, ب. ن. &. العبيدي, ا. ج. (2011). دور التقارير المالية المرحلية في تعزيز كفاءة السوق المالية -دراسة ميدانية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد. 26
2. جمعة, ا. ح. (2011). التدقيق ورقابة الجودة، الطبعة الأولى. عمان، الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
3. حماد, ط. ع. (2006). معايير التقارير الدولية - دليل تطبيق،. القاهرة، جمهورية مصر العربية : دار الدولة للاستثمارات الثقافية.
4. درويش, ع. ا. (2012). إطار مقترح لفحص التقارير المالية المرحلية في شركات المساهمة العامة: دراسة تطبيقية على البنوك وشركات التأمين الأردنية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 36، العدد. 1
5. علي, ع. ا. (2009). موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة - الجزء الثاني. الإسكندرية، جمهورية مصر العربية: الدار الجامعية.
6. كيسو, د. &. وينجانت, ج. (1999). المحاسبة المتوسطة - الجزء الثاني، تعريب أحمد حامد حجاج. الرياض: دار المريخ للنشر.
7. مرعي, ع. ا. &. بدوي, م. (2003). مقدمة في أصول الحسبة المالية. الإسكندرية، جمهورية مصر العربية: دار الجامعة الجديدة للنشر.

### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

8. Al-Shantaw, H. M. (2017). Measuring the Quality of the Interim Financial Reports Using the Qualitative Characteristics of the Accounting Information and its Effect on the Investment Decisions According to the IAS 34 . *International Journal of Economics and Finance, Vol 9, No 5* , pp. 159-170.
9. IASB. (2018). IAS.34, Paragraph 4.
10. Kajuter, P. K., & Nienhaus, M. (2016). Do Reviews by External Auditors Improve the Information Content of Interim Financial Statements ? *The International Journal of Accounting, Vol51, No (1)* , pp. 23-50.
11. Sulaiman, O. I., & Ahmad, A. M. (2016). The Impact of Reviewing Interim Financial Reports on The Investors Decisions In Kurdistan Region. *International Journal of Scientific & Technology Research, Vol 5, No 12* , pp. 221-225.
12. Sultani, B. (2007, p364). *Auditing: An International Approach*. Financial Times Prentice Hall.
13. William, C. B., & Johson, A. N. (2001, p 20). *Modern auditing*. New York: John Wiley and Sons , Inc.

## الملاحق

### الملحق رقم 1

جدول رقم (4): مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم

2410

#### المتعلقة بفهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية

الترتيب	مستوى الدلالة المحسوب	قيمة (t)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	ر
3	0.000	16.2 99	.725	4.36	يطلع المراجع على الوثائق المتعلقة بعمليات المراجعة للفترة المرحلية السابقة للسنة الحالية وللفترة المرحلية المناظرة للسنة التي سبقتها.	1
1	0.000	16.9 35	.711	4.38	يأخذ بعين الاعتبار أي مخاطر مهمة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي يتم اعتمادها.	2
6	0.000	14.1 20	.764	4.24	يطلع على أحدث معلومات مالية سنوية، والمعلومات المالية المرحلية المقارنة للمدة السابقة.	3
5	0.000	15.6 20	.690	4.24	يأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية التي تُطبق على المعلومات المالية المرحلية.	4
10	0.000	12.1 11	.834	4.16	يأخذ بعين الاعتبار طبيعة أية أخطاء جوهرية مصححة، وأية أخطاء غير جوهرية محددة غير مصححة في البيانات المالية للسنة السابقة.	5
4	0.000	14.9 42	.737	4.26	يأخذ بعين الاعتبار أية أمور مهمة متعلقة بإعداد التقارير المالية ذات الأهمية المستمرة مثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية.	6
2	0.000	18.2 58	.647	4.36	يأخذ بعين الاعتبار نتائج أية إجراءات تدقيق تم أداؤها فيما يتعلق بالبيانات المالية للسنة الحالية.	7
9	0.000	12.7 79	.817	4.20	يأخذ بعين الاعتبار نتائج أي تدقيق داخلي تم أداؤه والإجراءات التي اتخذتها الإدارة لاحقاً.	8
15	0.000	10.7 51	.832	4.03	الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييم الإدارة لمخاطر وجود أخطاء جوهرية	9

صلاح الدين أنس - مزياني نور الدين

					في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للاحتيال.
14	0.000	11.0 43	.831	4.05	10 الاستفسار من الإدارة عن أثر التغيرات في أنشطة عمل المنشأة.
7	0.000	12.6 67	.842	4.22	11 الاستفسار من الإدارة عن التغيرات الهامة في الرقابة الداخلية والأثر المحتمل لأية تغيرات في إعداد المعلومات المالية المرحلية.
12	0.000	11.2 13	.890	4.14	12 الاستفسار من الإدارة عن الأسلوب الذي أعدت بموجبه المعلومات المالية المرحلية وموثوقية السجلات المحاسبية التي تمت مطابقة المعلومات المالية المرحلية معها.
8	0.000	11.4 77	.910	4.20	13 يطع المراجع على محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان الأخرى، والاستفسار عن الأمور التي تم تناولها التي قد تؤثر في المعلومات المالية.
11	0.000	11.2 76	.895	4.16	14 يأخذ بعين الاعتبار أثر الأمور التي إن وُجدت قد تتسبب في تعديل تقرير المراجعة.
16	0.000	6.26 9	1.025	3.74	15 الاتصال - حيث يكون ذلك مناسباً - مع المدققين الآخرين الذين يقومون بأداء مراجعة للمعلومات المالية المرحلية الخاصة بالعناصر الهامة للمنشأة المعدة للتقارير.
13	0.000	12.0 10	.764	4.05	16 الاستفسار هل كانت المعلومات المالية المرحلية قد أعدت وعُرضت حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبقة.
	0.000	12.9 86	0.807	4.17	<b>الإجمالي</b>

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

جدول (5): مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي المتعلقة بالاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى

الترتيب	مستوى الدلالة المحسوب	قيمة (t)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	ر
5	0.000	12.983	.795	4.18	الاستفسار هل كانت هناك أية تغييرات في المبادئ المحاسبية وأساليب تطبيقها.	1
12	0.000	12.928	.710	4.05	الاستفسار هل كانت هناك أية معاملات جديدة تستلزم تطبيق مبدأ محاسبي جديد.	2
10	0.000	11.619	.819	4.09	الاستفسار هل كانت حالات غير عادية أو معقدة من المحتمل أنها أثرت في المعلومات المالية المرحلية مثل دمج منشآت الأعمال أو التخلص من قطاع عمل.	3
18	0.000	8.274	.984	3.93	الاستفسار هل كانت المعلومات المالية المرحلية تحتوي على أخطاء معروفة غير مصححة.	4
19	0.000	7.820	.939	3.84	الاستفسار عن وجود أية افتراضات مهمة مناسبة لقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عنها ونية الإدارة ومقدرتها على تنفيذ الإجراءات المحددة نيابة عن المنشأة.	5
16	0.000	10.897	.800	4.00	الاستفسار عن مدى المعالجة المحاسبية المناسبة لمعاملات الأطراف ذات العلاقة، وإن تم الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية.	6
8	0.000	12.459	.783	4.12	الاستفسار عن وجود أية تغييرات هامة في التعهدات والالتزامات التعاقدية..	7
11	0.000	12.641	.744	4.08	الاستفسار عن أية تغييرات مهمة والالتزامات المحتملة بما في ذلك المقاضاة أو المطالبات.	8
15	0.000	10.315	.856	4.01	الاستفسار عن مدى الامتثال لاتفاقيات الديون.	9
17	0.000	10.324	.789	3.93	الاستفسار عن أية أمور ثارت بشأنها أسئلة في أثناء تطبيق إجراءات المراجعة.	10

صلاح الدين أنس - مزياني نور الدين

13	0.000	10.640	.862	4.05	11	الاستفسار عن أية معاملات مهمة حدثت خلال الأيام الأخيرة من الفترة المرحلية أو الأيام الأولى من المدة المرحلية التالية.
7	0.000	12.000	.822	4.13	12	المعرفة بأي عدم امتثال فعلي أو ممكن للقوانين والأنظمة قد يكون له أثر جوهري في المعلومات المالية المرحلية.
1	0.000	17.102	.684	4.34	13	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.
4	0.000	13.622	.766	4.20	14	تطبيق إجراءات تحليلية على المعلومات المالية المرحلية المصممة لتحديد مؤشرات الأخطاء الجوهرية في هذه المعلومات.
9	0.000	11.667	.826	4.11	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.
14	0.000	10.454	.878	4.05	16	الاستفسار هل غيرت الإدارة تقييمه الاستمرارية المنشأة بوصفها منشأة ناجحة.
6	0.000	13.118	.761	4.14	17	تقييم هل كانت الأخطاء غير المصححة التي علم بها المراجع مهمة نسبياً بالنسبة إلى المعلومات المالية المرحلية.
2	0.000	14.756	.723	4.22	18	يمارس المراجع الحكم المهني عند تقييم الأهمية لنسبية لأية أخطاء لمتصحها المنشأة.
3	0.000	14.057	.759	4.22	19	تقر الإدارة بمسؤوليتها عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذه لمنع الاحتيال والخطأ.
	<b>0.000</b>	<b>11.983</b>	<b>0.805</b>	<b>4.09</b>		<b>الإجمالي</b>

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

الملحق رقم 3

جدول (6): مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 4210

المتعلقة بالحصول على إقرارات كتابية من الإدارة

الترتيب	مستوى الدلالة المحسوب	قيمة (t)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	ر
2	0.000	12.15 1	.793	4.11	تقر الإدارة بأنها أعدت وعرضت المعلومات المالية المرحلية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.	1
6	0.000	4.553	1.209	3.63	تقر الإدارة بأنها تعتقد أن أثر هذه الأخطاء غير المصححة التي جمعها المراجع في أثناء المراجعة غير مهمة نسبياً بالنسبة إلى المعلومات المالية المرحلية.	2
5	0.000	6.571	.995	3.75	تفصح الإدارة للمراجع عن نتائج تقييمها للمخاطر بأنه قد توجد أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للاحتيال.	3
3	0.000	10.27 8	.926	4.09	تفصح الإدارة للمراجع عن جميع الحقائق المهمة المتعلقة بأية احتمالات أو احتمالات مشكوك بها معروفة للإدارة التي قد تكون أثرت على المنشأة.	4
4	0.000	9.897	.916	4.04	تفصح الإدارة للمراجع عن جميع حالات عدم الامتثال المعروفة الفعلية أو الممكنة للقوانين والأنظمة التي يجب أخذ آثارها بعين الاعتبار عند إعداد المعلومات المالية المرحلية.	5
1	0.000	3.799	0.412	4.49	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.	6
	0.000	7.875	0.875	4.02	<b>الإجمالي</b>	

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

جدول (7): مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمطالبات معيار المراجعة الدولي 2410 المتعلقة بالاتصال مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة

الترتيب	مستوى الدلالة المحسوب	قيمة (t)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	ر
3	0.000	9.06 9	.999	4.04	يقوم المراجع بالاتصال مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالرقابة على المنشأة شفويًا أو كتابةً، وفي الوقت المناسب.	1
2	0.000	9.89 7	.916	4.04	عندما يعتقد المراجع وجود احتيال أو عدم امتثال من قبل المنشأة للقوانين والأنظمة يقوم المراجع بإبلاغ الأمر إلى المستوى الإداري المناسب، فإذا لم يستجب يتم إبلاغ المكلفين بالرقابة.	2
1	0.000	9.26 3	1.040	4.11	عندما لا يستجيب المكلفون بالرقابة بالشكل المناسب لطلب المراجع إجراءات تعديل جوهري على المعلومات المالية المرحلية، يقوم المراجع بتعديل التقرير أو الانسحاب من العملية أو الاستقالة من التعيين لتدقيق البيانات المالية السنوية، بحسب الحال.	3
	0.000	9.40 9	0.985	4.06	<b>الإجمالي</b>	

المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

جدول (8) : مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 2410 المتعلقة بالتقرير

عن طبيعة ومدى نتائج مراجعة المعلومات المالية المرحلية

الترتيب	مستوى الدلالة المحسوب	قيمة (t)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	ر
5	0.000	8.867	.944	3.96	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.	1
2	0.000	14.33 8	.736	4.21	يقوم المراجع بإبداء استنتاج متحفظ إذا وصل إلى علمه أمر يجعله يعتقد أنه يجب إجراء تعديل جوهري في المعلومات المالية المرحلية حتى يتم إعدادها من جميع النواحي الجوهرية طبق الإطار إعداد التقارير المالية المطبق.	2
4	0.000	9.079	.973	4.01	إذا كان أثر الخروج عن الإطار المعتمد لإعداد المعلومات المالية المرحلية جوهريا، يقوم المراجع بإبداء استنتاج سلبي.	3
3	0.000	8.776	1.019	4.03	إذا قامت الإدارة بعد قبول مهمة مراجعة البيانات المالية المرحلية بفرض قيود على نطاق المراجعة فإن المراجع يطلب إزالة هذه القيود.	4
1	0.000	14.94 2	.737	4.26	عندما يكون المراجع غير قادر على إكمال المراجعة بسبب القيود على عمله، يقوم عندئذ بتبليغ المستوى المناسب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة كتابيا، وينظر فيما إذا كان من المناسب إصدار تقرير.	5
	0.000	11.20 0	0.882	4.09	<b>الإجمالي</b>	

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.