

أساليب المراجعة الداخلية ودورها في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية على بعض المصارف السودانية

عبد السلام عوض خير السيد

أستاذ المحاسبة المشارك، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية

جامعة المغتربين، السودان

docsalam68@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2025.10.19 تاريخ القبول: 2025.12.11 تاريخ النشر: 2025.12.17

المخلص:

أصبح تطوير وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية في ظل التغيرات المتسارعة التي يشهدها العالم المعاصر، أمراً لا بد منه، مما يستدعي الحاجة إلى نظام رقابة داخلية فعال. يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة هو معرفة الدور الذي تلعبه أساليب المراجعة الداخلية في تحسين نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي، والمنهج الوصفي التحليلي. ولتحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم إعداد (50) استمارة استبيان، وزعت على عينة مختارة من العاملين في مجتمع الدراسة المتمثل في بعض المصارف السودانية، وقد تمت استعادتها بالكامل وتحليل بياناتها. كما تم اختبار الفرضيات باستخدام اختبار كاي تربيع. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن المراجعة الداخلية تساهم بشكل كبير في تحسين نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال الكشف عن الأخطاء، وأن أساليب المراجعة المالية والمراجعة التشغيلية تلعب دروا مهما في تعزيز الشفافية والمصادقية المالية وبالتالي تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية. أوصت الدراسة بتطوير نظام رقابي متكامل يجمع بين المراجعة المالية، والمراجعة التشغيلية لضمان كفاءة نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية أساليب المراجعة الداخلية، تحسين نظم الرقابة الداخلية.

Internal Audit Methods and Their Role in Improving Economic Institutions' Internal Control Systems' Effectiveness: A Field Study of Some Sudanese Banks

Abdelsalam Awad Khair Elseed

Associate professor of accounting, accounting department,

Faculty of Administrative Science, Almughtaribeen

University, Sudan

docsalam68@gmail.com

Abstract

In light of the rapid changes witnessed in the contemporary world, developing and improving the performance of economic institutions has become a necessity, necessitating the need for an effective internal control system. The primary objective of this study is to understand the role played by internal audit methods in improving the internal control systems of economic institutions. The study adopted inductive, historical, and descriptive-analytical approaches. To achieve the objectives of the field study, (50) questionnaires were prepared and distributed to a selected sample of employees in the study's community, represented by some Sudanese banks. The questionnaires were then fully retrieved and their data analyzed. The hypotheses were also tested using the chi-square. The study found several results, including that internal audit contributes significantly to improving internal control systems in economic institutions by detecting errors. Financial and operational audit methods play an important role in enhancing transparency and financial credibility, thus improving the effectiveness of internal control systems in economic institutions. The study recommended the development of an integrated control system that combines financial and accounting auditing with operational auditing to ensure the efficiency of internal control systems in economic institutions.

Keywords: *Internal audit methods, improving internal control systems.*

المقدمة

تعاني العديد من المؤسسات في كثير من الاقتصاديات وخاصة الناشئة، من مشكلة عدم القدرة على تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة وضعف امكانية إصدار تقارير مالية موثوق بها، وعدم الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات، وذلك نتيجة لوجود خلل في نظم الرقابة الداخلية لتلك المؤسسات. الأمر الذي استدعى تلك المؤسسات للبحث عن وسائل لمعالجة هذا الخلل الذي ربما يؤدي إلى عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في اداء نشاطها، وعدم القدرة على الوفاء بالتزاماتها. لذلك ظهرت المراجعة الداخلية كأحدى الوسائل الناجحة التي تعمل على معالجة أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية. فالمراجعة الداخلية لها دور شامل حيث تقوم بأعمال واختصاصات أكثر من التحقق من صحة القوائم المالية، كالتحقق من العمليات التشغيلية والالتزام بسياسات المؤسسة، كما تعمل على التأكد من وجود نظم رقابة داخلية فعالة والكشف عن الثغرات في أنظمة الرقابة الداخلية، واقتراح الحلول اللازمة لمعالجتها مما يساهم في تحسين كفاءة وفعالية العمليات. بالتالي فإن نظام الرقابة الداخلية هي أهم نظام من الأنظمة الموجودة داخل الوحدة الاقتصادية والتي تؤثر وتتأثر بكفافية أدائها ووضع ضوابطها وارتباطها بالمراجعة الداخلية، فالعلاقة هنا تكاملية حيث تقوم المراجعة الداخلية بتأكيد تنفيذ تلك الضوابط بكفاءة وفعالية (العنزي، 2023). ولأن المؤسسات الاقتصادية في بيئة الاعمال السودانية ليست بمعزل عن مشاكل ضعف نظم الرقابة الداخلية وبالتالي حاجتها إلى مراجعة داخلية فعالة لمعالجة هذا الخلل، جاءت هذه الدراسة للبحث في الدور الذي يمكن ان تلعبه أساليب المراجعة الداخلية في تحسين نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.

2. الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات السابقة موضوع الرقابة الداخلية بالمؤسسات والحاجة إلى تحسين كفاءتها من خلال وجود مراجعة داخلية تتميز بالفاعلية. ومن بين هذه الدراسات ما يلي:
دراسة (قادري، 2020) وقد هدفت إلى التعرف أكثر على المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة، وتحديد العلاقة الموجودة بين كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ان المراجعة الداخلية من اهم الوظائف في المؤسسة بحيث تستعملها من اجل مراقبة مختلف أنشطتها، وتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق اكتشاف نقاط القوة والضعف وتبنيه الإدارة بما تواجهه من مخاطر مستقبلية وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة ذلك.

دراسة (جاب الله، 2021) التي هدفت إلى قياس وتفسير العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في الشركات، كما هدفت إلى القيام بعمل استبيان للتعرف على دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها تعتبر المراجعة الداخلية من أهم آليات الحوكمة

والتي تساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات الادارة الحقيقية للأرباح، وأن المنظمات التي بها ادارة متخصصة وفعالة للمراجعة الداخلية لديها قدرة أكبر على تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية.

دراسة (بلال، ومحمد، 2022) وهدفت إلى إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية من خلال عمل المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. ومن أهم النتائج أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها المراجع الداخلي، وتستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها المختلفة: المحاسبية، المالية، التشغيلية والإدارية، الكشف عن نقاط الضعف فيها، تنبيه الإدارة بما قد تواجهه من مخاطر مستقبلية وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة ذلك، كما يركز نشاط المراجعة الداخلية على مجموعة من العناصر والتي يتحدد على أساسها درجة تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية ومن أهم هذه العناصر استقلالية المراجع الداخلي، خبرة المراجع الداخلي ومتابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها.

دراسة (Tien & Thanh, 2023) التي هدفت إلى اختبار اثر ممارسات المراجعة الداخلية على الرقابة الداخلية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في فيتنام. توصلت الدراسة إلى أن لكل من معايير السمات ومعايير الأداء آثار إيجابية على بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، وجوانب الرصد في الرقابة الداخلية، وفي ذات الوقت، وبالتالي فان المراجعة الداخلية تساهم في تحسين نظم الرقابة الداخلية.

دراسة (محروس، وعبد النبي، 2024) وهدفت إلى تحديد التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية فيما يتعلق بدعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة وطرق التغلب عليها، التعرف على مجالات مساهمة المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها تستطيع وظيفة المراجعة الداخلية أن تضيف قيمة للشركات من خلال أداء عدة مهام استشارية تسهم في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، وتتمثل هذه المهام في التوصية باستخدام أطر الرقابة الداخلية المناسبة لإدارة و تدنية مخاطر تقرير الاستدامة، وتطوير ضوابط الرقابة الداخلية على إعداد تقارير الاستدامة، وتقديم مقترحات بشأن البيانات التي يجب الإفصاح عنها في تقارير الاستدامة، والمشاركة في تحديد الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بأنشطة الاستدامة، بالإضافة إلى توفير التدريب على ضوابط الرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير عن أنشطة الاستدامة، تواجه المراجعة الداخلية عند أداء دورها المنشود في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة عدة مشكلات هي حادثة هذا النوع من التقارير، وانخفاض كفاءة المراجعين الداخليين في مجالات الاستدامة البيئية والاجتماعية، وعدم توافر الخبرات الكافية في هذا المجال.

دراسة (العنزي، 2025) وهدفت إلى التعرف على أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في تحسين فعالية الرقابة الداخلية، التأكد من تطبيق المتطلبات والمعايير المهنية للمراجعة الداخلية في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، وللوقوف على أي معوقات قد تحول دون تطبيق هذا النظام بشكل سليم أو تخفض من فاعليته. أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في تحسين



فعالية الرقابة الداخلية، كما توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن هناك أثراً لتطبيق معايير الصفات والأداء وعناصر الرقابة الداخلية في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية.

دراسة (Khaled, 2025) هدفت إلى دراسة العلاقة بين خصائص وظيفة التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية في القطاع المصرفي المصري، كما تسعى إلى استكشاف المحددات الرئيسية لوظيفة التدقيق الداخلي وأثرها على تعزيز حوكمة الشركات والشفافية المالية. أظهرت النتائج أن للحوكمة التنظيمية تأثيراً إيجابياً ملحوظاً على جودة الرقابة الداخلية. الحوكمة التنظيمية الفعالة تعزز في وظائف التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة من خلال تحسين التنسيق والرقابة. كما كشفت الدراسة عن وجود علاقة إيجابية ملحوظة بين الخبرة وجودة الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى أن زيادة الخبرة في وظائف التدقيق الداخلي تؤدي إلى نتائج أفضل لجودة الرقابة، وأن زيادة الاستثمار في وظائف التدقيق الداخلي تؤدي إلى تحسينات في جودة الرقابة الداخلية.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يلاحظ الباحث أن بعض الدراسات مثل دراسة، (قادري، 2020)، دراسة (جانب الله، 2021)، دراسة (بلال، ومحمد، 2022)، دراسة (Tien & Thanh, 2023)، دراسة (محروس، وعبد النبي، 2024)، دراسة (العنزي، 2025) و دراسة (Khaled, 2025) ركزت جميعها على المراجعة الداخلية كمتغير مستقل ومعرفة أثرها على متغيرات تابعة مختلفة بما في ذلك الرقابة الداخلية. وما يميز الدراسة الحالية للباحث هو تناولها لأساليب المراجعة الداخلية ودورها في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، كما توجد اختلافات في الحدود الزمانية والمكانية، بالإضافة إلى اختلافات في الحدود الموضوعية والبشرية.

3. مشكلة الدراسة

يشهد العالم في الوقت الحاضر تطورات كبيرة في مختلف المجالات، مما أدى إلى زيادة عدد المؤسسات الاقتصادية، وزيادة حجم أنشطتها، وتعدد عملياتها. وفي ظل هذه التغيرات، أصبح تطوير وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية أمراً لا بد منه، لا سيما في ظل إزدياد حدة المنافسة فيما بينها. كما أن هناك العديد من المشاكل التي تظهر في المؤسسات العامة والخاصة التي تتعلق بفشل نظام الرقابة الداخلية في إدارة مهامها على أكمل وجه، نتيجة لعدم وجود برامج واضحة لتحديد مهام المراجع الداخلي (حمودة، وآخرون، 2018). بالإضافة إلى أن هناك العديد من المشاكل التي تظهر في المؤسسات الاقتصادية والتي تتعلق بعدم قدرة أقسام المراجعة الداخلية على أداء مهامها على أكمل وجه، مثل عدم وضوح مهام وصلاحيات المراجع الداخلي نتيجة عدم وجود برامج واضحة لتحديد مهامه، الأمر الذي يؤثر على أداء نظم الرقابة الداخلية لتلك المؤسسات (Abdulmelek & Hashim, 2022). بالتالي تمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال السودانية تعاني من ضعف نظم الرقابة الداخلية نتج عنه

ضعف في حماية الأصول وعدم قدرتها على الكشف عن الأخطاء وأساليب الاحتيال، لعدم الامتثال للقوانين والسياسات، مما إنعكس على أدائها وادى إلى عدم قدرتها على تحقيق أهدافها. عليه تم تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- أ. هل تساهم المراجعة المالية في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية؟
- ب. هل تساهم المراجعة التشغيلية في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية؟

4. فرضيات الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: تساهم المراجعة المالية في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.
- الفرضية الثانية: تساهم المراجعة التشغيلية في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.

5. هدف الدراسة:

الهدف الاساسي لهذه الدراسة هو معرفة الدور الذي تلعبه أساليب المراجعة الداخلية في تحسين نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية. وتتفرع منه الاهداف التالية:

- أ. تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية السودانية.
- ب. دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية.
- ج. التعرف على وسائل المراجعة الداخلية لكشف أي خلل في نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.
- د. حث المؤسسات الاقتصادية في بيئة الاعمال السودانية على الاهتمام بنظم الرقابة وتحسينها من خلال اعتماد مراجعة داخلية تتميز بالفاعلية.

6. أهمية الدراسة:

تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في كونها تساهم في تعزيز مفهوم الحوكمة المؤسسية من خلال تسليط الضوء على دور أساليب المراجعة الداخلية في ضمان الشفافية والمساءلة، وبالتالي تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية. كما أن الدراسة تعتبر اضافة قيمة إلى المكتبة العلمية بما تقدمه من معلومات عن متغيراتها للقراء المهتمين وطلاب العلم والباحثين. أما الأهمية العملية فتتمثل في ان الدراسة تساعد الدراسة في بيان كيفية الاستفادة من أنظمة الرقابة الداخلية التي تتميز بالفاعلية في تقليل المخاطر التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية، كما ان الدراسة تبين مدى الاستفادة من اساليب المراجعة الداخلية في تقليل المخاطر المالية أو التشغيلية من خلال الكشف عن حالات الاحتيال والهدر، بالإضافة إلى تحسين نظم الرقابة الداخلية.



7. حدود الدراسة:

تمثلت الحدود الموضوعية للدراسة في أساليب المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، وتمثلت الحدود المكانية فتمثلت في بعض المؤسسات الاقتصادية السودانية، بينما تمثلت الحدود البشرية في العاملين في اقسام الرقابة والمراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة، أما الحدود الزمانية فشملت العام 2025.

8. الإطار النظري:

1. الاطار النظري للمراجعة الداخلية

أ. مفهوم المراجعة الداخلية:

عرفت المراجعة الداخلية على انها نشاط تمارسه مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الاخرى، يقدم خدمات استشارية وتأكيدية بهدف ضمان السير الحسن لعمليات وانشطة المؤسسة وذلك من خلال تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة (حياة، وآخرون، 2023). كما عرفها (الحجازي، 2003) بانها نشاط تقييمي مستقل تقوم به ادارة المنشأة مهمته فحص الاعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والتشغيلية وتقييم الادارات والأقسام في هذه المنشأة كأساس لخدمة الادارة العليا، كما انها إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الاخرى). أيضا عرفت المراجعة الداخلية بانها نظام داخلي يعمل على وضع خطط تنظيمية واستخدام سياسات وطرق واجراءات تهدف في مجملها إلى التحكم في المؤسسة من خلال حماية والحفاظ على أصول المؤسسة، وضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية واي عملية تحقق يمكن ان تعزز الثقة في المؤسسة (زوالي، وطيايية، 2023). من التعريفات السابقة يستنتج أن المراجعة الداخلية عملية منظمة تتضمن مجموعة من الاجراءات المتتابعة والتي يحكمها اطار نظري ثابت وذلك لتحقيق مجموعة من الاهداف، وهي وظيفة تختص بفحص وتقييم الانشطة التنظيمية بصورة مستمرة للوقوف على مدى كفاءة الاداء وتقديم تقرير للإدارة العليا.

ب. أساليب المراجعة الداخلية:

تعددت أساليب المراجعة الداخلية من حيث الشمولية على النحو التالي (العنزي، 2025):
– المراجعة المالية: تركز هذه المراجعة أن يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من صحة الإجراءات المحاسبية وكذلك السجلات المحاسبية والقوائم المالية والتقارير المالية الناتجة عنها. فمراجعة الإجراءات والسجلات وتقييم الأنظمة المحاسبية والأمور الأخرى المتعلقة محاسبيا وماليا بالمنشأة تتطلب من المراجع الداخلي المؤهل بشكل كافي متابعة سير الإدارة ماليا ومحاسبيا بشكل دقيق.

– المراجعة التشغيلية: هي فحص انظمة المؤسسة ورقابتها الادارية والاداء التشغيلي لها وفقا لطرق محددة ضمن الاهداف الادارية، وهذا من اجل التحقق من فاعلية وكفاءة واقتصادية الانشطة التشغيلية والموارد المستخدمة (حياة، وآخرون، 2023).

– ج. مراجعة الامتثال: فيها يتأكد المراجع الداخلي من إلزام العاملين بالمؤسسة في مختلف المستويات الادارية بتطبيق اللوائح والأنظمة والسياسات والاجراءات النظامية التي تحكم سير العمل داخل المؤسسة. – يلاحظ أن المراجعة الداخلية تركز على الجوانب التي تخص المؤسسة من رقابة على مستوى المؤسسة ككل والتأكد من الامتثال للقوانين والالتزام بالتنظيمات والاجراءات والتأكد من خلوها من أي مخاطر محتملة تهدد سلامتها.

ج. أهمية المراجعة الداخلية:

لا شك ان أهمية المراجعة الداخلية تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على اضافة القيمة حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المراجعين الداخليين بوضوح على ان قيام المراجع الداخلي بدوره الاستشاري والتأميني إنما يهدف بالأساس إلى اضافة القيمة للشركة (الحسان، 2009). أما من وجهة نظر (الخطيب، 2010) فان اهمية المراجعة الداخلية تبرز في كونها تمثل رقابة فعالة تساعد في ادارة المؤسسة وملاكها في رفع جودة الاعمال وتقييم الاداء، والحفاظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، وذلك من خلال تقديم خدمات وقائية، خدمات تقييمية، خدمات إنشائية وخدمات معالجة. أيضا تكمن اهمية المراجعة الداخلية في قيمة للمؤسسة من خلال دورها الاستشاري والموضوعي في تحسين الاجراءات والعمليات وزيادة فرص تحقيق أهداف المؤسسة، فهي تهدف أساسا إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية (حياة، وآخرون). يمكن القول إن اهمية المراجعة الداخلية تتمثل في كونها وسيلة تخدم عدة جهات تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط المستقبلية، من هذه الفئات ادارة المؤسسة، ادارة الضرائب، المالك والمستخدمين، الدائنين والموردين، الهيئات الحكومية، البنوك والمؤسسات المالية الاخرى.

د. أهداف المراجعة الداخلية:

من أهم الأهداف التي تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيقها ما يلي (العنزي، 2025):

- فحص وتقييم مدى ملاءمة تطبيق المراجعة والرقابة المالية والتشغيلية والإدارية عن طريق تقييم نظم الرقابة الداخلية.
- التحقق من مدى التزام الموظفين بالسياسات والخطط والقوانين والأنظمة والإجراءات ذات التأثير العام على أعمال وأنشطة المنشأة.
- التحقق من سلامة ومصداقية المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب هذه المعلومات.



– التأكد من تنفيذ الخطط والبيانات المرسومة والاجراءات التنفيذية الموضوعه لها وتحديد أية انحرافات عن هذه الخطط والسياسات (أحمد، 2023).

– مراجعة العمليات التشغيلية أو البرامج للتأكد مما إذا كانت النتائج المتحققة متفقه مع الأهداف الموضوعه وأنه تم تنفيذها طبقا للخطط المرسومة.

يُستنتج مما سبق أن الهدف الرئيسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقه فعاله عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقه وصحيحة عن نشاط والشمولية في العمل.

هـ. الدور التوكيدي والاستشاري للمراجعة الداخلية:

أصبحت المراجعة الداخلية مطالبه بتزويد الإدارات بالاستشارات والتحليلات بجانب تقييم الأنشطة التي تتولى مراجعتها ويتم تحقيق ذلك من خلال أداء مجموعة من المهام أهمها تقييم مدى كفاية وسلامة نظم الرقابة في المنشأة، والتأكد من الالتزامات بالخطط والسياسات والاجراءات الموضوعه، والتأكد من حماية أصول المنشأة والتأكد من سلامة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات بالمؤسسة، وتقييم كفاءة أداء العاملين ومساعدة لجان المراجعة، والتأكد من مدى تحقق الأهداف، والتأكد من عمل آليات الحكومة، وتقييم كفاية أساليب إدارة المخاطر المصاحبة لنشاط المنشأة، وأخيرا تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الرقابة الداخلية ويتم ذلك خلال منهجية منظمة ومنضبطة (ابراهيم، 2019).

اتسع دور المراجعة الداخلية ليشتمل على الخدمات الاستشارية إلى جانب الخدمات التأكيدية والفحص والتقييم، بما يمكن من إدارة وتقييم المخاطر ودعم حوكمة الشركات، فخدمات التأكيد الموضوعي توفر تقديم مستقل حول إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركات، ولغرض توفير خدمات التأكيد الموضوعي فان المراجعين الداخليين بحاجة ليكونوا مستقلين وموضوعيين وتشمل شخصيتهم بالكامل والكفاءة والرعاية والسلوك الأخلاقي (عبد الله، 2018). المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط تأكيدي واستشاري مستقل وموضوعي يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية لخدمة الادارة، وتساعد في التأكد من فاعلية الرقابة الداخلية، وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة، بما يضمن جودة ممارسة المؤسسة لأعمالها وصحة المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها، وذلك لاستقلالية المراجعة الداخلية وتبعيتها لرئيس مجلس الادارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة (باناصر، 2020).

يمكن القول أن خدمات التأكيد تهدف إلى تحسين جودة المعلومات عن العمليات وفعالية نظم الرقابة الداخلية، وكذلك مدى الالتزام بسياسات المؤسسة واللوائح والاجراءات المتبعة، وكذلك التحقق من توافر الكفاءة والفعالية في اعمال المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التأكيد فإن المراجع الداخلي يقدم خدمات استشارية تؤدي إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة.

و. إجراءات المراجعة الداخلية:

يجب على المراجع الداخلي أن يتبع مجموعة من الخطوات أثناء قيامه بعملية المراجعة الداخلية وهذا من أجل إبداء رأي حول القوائم المالية، وهي عبارة عن ثلاثة خطوات (قادري، 2020):

أولاً: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية: يتطلب من المراجع الداخلي قبل القيام بتنفيذ أعمال المراجعة القيام بالتحضير الجيد للمهمة.

ثانياً: تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية: بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني لمهمة المراجعة والتي من خلالها يقوم بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة.

ثالثاً: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية: تعتبر هذه الخطوة الأخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية. لتبرير كل تلك التكاليف والأعباء والجهود، فإنه لا بد من أن تكون الإدارة العليا قادرة على الاستفادة من المعلومات الواردة في تقرير المراجعة، ولا يكون تقرير المراجعة فعالاً إذا لم يتضمن تشخيصاً وتحليلاً للمشكلات، وتوصيات عملية لتغلب على أسباب هذه المشكلات.

2. الإطار النظري لنظم الرقابة الداخلية

أ. مفهوم نظم الرقابة الداخلية:

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. فقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها مفهوم يشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها أو زيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية (سلامة، 2020). كما عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية (عبد الله، 2004). أما معهد المراجعين الداخليين IIA فيشير إلى أن الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها) أيوب، وشعيب، 2021). يمكن تعريف نظم الرقابة الداخلية على أنها مجموع الإجراءات



والعمليات التي يتم اعتمادها من قبل مختلف مستويات المسؤولية بالمؤسسة بهدف التقليل من المخاطر التي من شأنها ان تحول دون تحقيق الاهداف المنشودة للمؤسسة.

تعددت العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية، وذلك نتيجة للتطورات التي مر بها العالم ككل وخاصة من الناحية الاقتصادية، ومن اهم هذه العوامل تعدد أنواع المؤسسات، تعدد العمليات، وتقويض السلطات (التهامي، وصديقي، 2006). بالإضافة إلى تطور إجراءات المراجعة الخارجية، حاجة الادارة إلى بيانات دورية دقيقة، وحاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة (سلامة، 2010). ويمكن القول ان التطورات التكنولوجية المتسارعة التي أدت إلى رقمته عمليات المؤسسات بما في ذلك نظم الرقابة الداخلية، تعد من العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية.

أما فيما يتعلق بمكونات لنظام الرقابة الداخلية، فهناك خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل له، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات COSO كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبة القانونيين AICPA وتم بناؤها اعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتتمثل هذه المعلومات في البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات بالإضافة إلى التوجيه والرقابة (بلال، ومحمد، 2022). وتعتبر بيئة الرقابة الداخلية العنصر الاساسي في هذه المكونات كونها تمثل التصرفات والسياسات والاجراءات التي تعكس الاتجاه العام لجميع مستويات الادارة والملاك نحو إجراءات الرقابة وأهميتها، فكلما كانت البيئة الرقابية مناسبة ساعد ذلك على تفاعل المكونات الاخرى في تناغم مستمر يساهم ذلك في رفع مستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية بما يؤدي إلى تحقيق الاهداف العامة للمؤسسة.

ب. أهمية نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تلخيص اهمية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في النقاط التالية (علي، 2003):

- أن توفر نظام الرقابة الفعال ضرورة تتطلبها إدارة العملية الحديثة من أجل المحافظة على أصول المنظمة والاستفادة من مواردها وتحقيق أهدافها. كما تمثل الرقابة الداخلية عنصراً مهماً في نظام حوكمة المنشأة والقدرة على إدارة المخاطر وتعد الاساس الذي يدعم تحقيق أهداف المنشأة وتعزيز وحماية قيمتها.
- إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة الرغبة في الحصول على تقييم لفاعلية الادارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عملية الرقابة الداخلية، والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية (الدهراوي، السرايا، 2006).

– تكمن أهمية نظام الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفاعلية، متابعة وتقييم أنشطة المؤسسة، اختصار العديد من العمليات وتوفير الجهد والتكاليف، اكتشاف الانحرافات والأخطاء قبل وقوعها لإمكانية تجنبها (إشتيوي، 2008).

– بصفة عامة تكمن أهمية نظام الرقابة الداخلية في كونها تساهم بشكل كبير في ممارسة المؤسسة لأنشطتها وتمكينها من الدخول في ميادين مختلفة.

ج. أهداف نظام الرقابة الداخلية:

هناك العديد من الاهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها يمكن إيجازها فيما يلي (الحسبان، 2009):

–التحكم في المؤسسة: التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الانتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة.

–ضمان دقة نوعية المعلومات: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات، ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من اجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات.

–حماية الأصول: أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة، من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول المتمثلة في الاستثمارات، المخزونات والحقوق (طواهر، وصديقي، 2003).

–تشجيع العمل بكفاءة: إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء الموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها.

–ضمان الاستجابة للسياسة الموضوعة واحترام تعليمات الإدارة: المراد به هو احترام سياسة المؤسسة ومخططاتها وإجراءاتها وقوانينها، ويقصد بذلك تطبيق التعليمات وأوامر الإدارة، حيث أن تعليمات الإدارة تشمل الاجراءات التنظيمية (قادري، 2020).

بالإضافة إلى ذلك، يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى العمل على تجنب نواحي الاسراف في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وهذا عن طريق تتبع مجموعة من الاساليب والطرق التي تساعد في ذلك مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة.

د. أنواع نظم الرقابة الداخلية:

تنقسم نظم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام وهي كالآتي (سلامة، 2010):



– الرقابة الادارية: تشمل على خطة التنظيم والوسائل والاجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، وضمان تحقيق السياسات الادارية، اذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري.

– الضبط الداخلي: يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والاجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية.

– الرقابة المحاسبية: تتمثل في الخطة التنظيمية وكافة الاجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة (نصر، وشحاتة، 2006).

إن اعتماد جميع أنواع نظم الرقابة الداخلية يساهم بلا شك في رفع كفاءة الاداء بالمؤسسة وبالتالي يساعدها في تحقيق أهدافها، خاصة في ظل وجود ادارة مراجعة داخلية تتميز بالكفاءة.

هـ. دور أساليب المراجعة الداخلية في تحسين نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، فهي تقع على قمة هذا النظام كما أنها من أهم عناصره، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولتساهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الاستشارية، كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ألزمت وجود مراجعة داخلية مستقلة تقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها (بال، ومحمد، 2022). أيضا يقوم المراجع الداخلي من خلال استخدام اساليب المراجعة الداخلية بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وذلك للعمل على تحسينها، ولقد نصت معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة من معهد المراجعين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن ويتخلل عمل المراجعة الداخلية أن يقوم المراجع الداخلي بفحص وتقويم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية للحكم على درجة اعتمادها (العنزي، 2025).

فوظيفة المراجعة الداخلية ليست فقط جزء من نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، بل تمثل بؤرة التركيز وصمام بالنسبة له وصمام الأمان، فدور المراجع الداخلي في هذا المجال هو اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية للمؤسسة الاقتصادية وتقييمها، فالالتزام هنا هو التزام المنشأة بالإجراءات والسياسات والقواعد والضوابط ومن هنا تتبع أهمية المراجعة الداخلية، أما بالنسبة لمصطلح الإجراءات فالمقصود هنا منه تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل كامل للتأكيد على أن النظام يعمل بفعالية وعرض هذا التقييم للإدارة العليا، وهذا الأمر يجعل المراجع الداخلي مشاركا فعالا وأساسيا في تطوير نظم الرقابة الداخلية كوظيفة استشارية، مما يؤكد أن الدور الاستشاري للمراجع الداخلي لا يعني مبادرته بوضع الإجراءات الرقابية حتى لا يفقد حياده وموضوعيته بعملية التقييم (الجابري، 2010). كذلك تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل

حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها، فطالما أن الإدارة بحاجة لمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر، فمن الواجب أن يكوف لقسم المراجعة الداخلية معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، وتقديم النصائح للمديرين في محاولة للتقليل ومنع الأخطاء، أيضا من الاهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الاسراف من أجل زيادة المردودية وتحسين الأداء والمساهمة في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية.

9. المنهج والاجراءات

هدفت الدراسة الميدانية إلى الحصول على معالم ومؤشرات حول المراجعة الداخلية ودورها في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية من خلال استطلاع آراء الأطراف ذات العلاقة في بعض المؤسسات الاقتصادية السودانية. ولتحقيق ذلك إعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي في تحديد المشكلة وصياغة الفرضيات. كما اعتمدت المنهج التاريخي للاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي في تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار صحة الفرضيات. وقد تم جمع البيانات المتعلقة بهذه الدراسة من خلال المصادر الأولية التي تمثلت في استمارة الاستبيان. أما المصادر الثانوية فتمثلت في المراجع، الدوريات، الرسائل الجامعية ذات الصلة بموضوع الدراسة، والإنترنت. يتمثل مجتمع الدراسة في كل من مدراء الإدارات والمراجعين الداخليين، والمحاسبين، ورؤساء الأقسام بتلك المؤسسات. أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عمدية بحيث تشمل الأطراف المعنية والمهتمة بموضوع الدراسة وبما يتوافر لها من الخبرة العلمية والعملية، عليه قام الباحث بتوزيع عدد (50) استمارة استبيان على الفئات المستهدفة المطلوبة تم استردادها كاملة. أداة الدراسة التي استخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة تمثلت في الاستبيان كأداة رئيسة لجمع البيانات من عينة الدراسة واحتوى الاستبيان على (10) عبارات تم تحليلها وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات: أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة. تم ترميز آراء المبحوثين حتى يسهل إدخالها في جهاز الحاسب الآلي للتحليل الإحصائي حسب الأوزان التي يوضحها الجدول (1):

جدول 1: ترميز الآراء

الرأي	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2025

استخدم برنامج SPSS لمعالجة البيانات إحصائياً حيث أن SPSS مختصر Statistical Sciences Social for Package والتي تعني بالعربية الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل هذه البيانات هو التكرارات والنسب المئوية لآراء المبحوثين بالإضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأوزان آراء المبحوثين. لاختبار تكرارات آراء المبحوثين لمعرفة ما اذا كانت في الاتجاه السلبي أم في الاتجاه الإيجابي أستخدم اختبار مربع كاي لجودة التطابق أي لاختبار إلى أي مدى تتوزع التكرارات المتحصل عليها من آراء المبحوثين بنسب متساوية (منتظمة) للعبارات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، فإذا كان حجم العينة 200 مثلاً يتوزعون بنسب متساوية للآراء الخمسة وكان هنالك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوقع وبين التكرارات المتحصل عليها، هذا يعني أن آراء المبحوثين تميل نحو الإيجابية أو السلبية حيث يمكن تحديد ذلك من خلال الوسط الحسابي الفعلي، هل هو اكبر من الوسط الحسابي الفرضي أم اقل من الوسط الفرضي. اختبار مربع كاي نحصل فيه على قيمة مربع كاي :

$$x^2 = \sum_{i=1}^n \frac{(O_i - E)^2}{E_i}$$

حيث أن: O_i : هي التكرارات المشاهدة المتحصل عليها من العينة، E_i : التكرارات المتوقعة.

..... : $\sum_{i=1}^n$ هي المجموع n: عدد أفراد العينة، i : 1. 2. 3. 4. 5.

أما القيمة الاحتمالية فهي التي تحدد ما إذا كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة وذلك بمقارنة القيمة الاحتمالية بمستوى معنوية (0.05) فإذا كانت اقل من 0.05 فهذا يدل على أنه توجد فروق بين التكرارات والمشاهدة والتكرارات المتوقعة. وفي هذه الحالة نقارن الوسط الحسابي الفعلي للعبارات بالوسط الفرضي فإن كان أقل من الوسط الفرضي دليل كافي على عدم موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا كان أكبر من الوسط الفرضي فهذا دليل على موافقة المبحوثين على العبارة.

10. النتائج

من خلال تلخيص إجابات أفراد العينة على جميع فرضيات الدراسة في جداول قيم ونسب كل عبارة على المقاس المستخدم لتوضيح أهم المميزات الأساسية لاتجاهات أفراد العينة على عبارات فرضيات الدراسة المختلفة. وفيما يلي التوزيع التكراري لفرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: تساهم المراجعة المالية في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.

جدول 2: التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري
تساعد المراجعة المالية في كشف الأخطاء والانحرافات المالية قبل أن تؤثر على الأداء المؤسسي	21	26	2	1	0	12.5	8.8
تعزز المراجعة المالية من مصداقية البيانات المالية ودقتها	27	20	3	0	0	16.6	10.5
تساهم نتائج المراجعة المالية في اتخاذ قرارات مالية أكثر دقة وشفافية	22	25	3	0	0	16.6	11.9
تؤدي المراجعة المالية إلى تحسين الامتثال للسياسات المالية والمعايير المحاسبية	17	29	4	0	0	16.6	8.5
تساعد التوصيات الصادرة عن المراجعة المالية في تقوية الضوابط المالية داخل المؤسسة الاقتصادية	16	28	5	1	0	12.5	7.1

المصدر: معلومات متحصل عليها من مخرجات برنامج SPSS، 2025

تناول الجدول (2) دور المراجعة المالية في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال مجموعة من العبارات التي تعكس محاور مختلفة لهذه العلاقة. تم قياس استجابات المشاركين باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تتراوح الردود بين "أوافق بشدة" و "لا أوافق بشدة". وذلك على النحو التالي:

أ. تساعد المراجعة المالية في كشف الأخطاء والانحرافات المالية قبل أن تؤثر على الأداء المؤسسي: أبدى 42% من المشاركين موافقتهم الشديدة على هذه العبارة، بينما وافق عليها 52% منهم، مما يعني أن 94% من العينة يؤيدون هذا الدور بشكل واضح. لم يعارض أحد هذه الفكرة، في حين كان هناك 4% محايدون. يشير المتوسط الحسابي (12.5) والانحراف المعياري (8.8) إلى وجود إجماع قوي على هذه الفكرة مع تباين بسيط في الآراء.

ب. تعزز المراجعة المالية من مصداقية البيانات المالية ودقتها: أيد 54% العبارة بشدة، ووافق عليها 40%، مما يعني أن 94% من المشاركين يعتقدون أن المراجعة المالية تعزز مصداقية التقارير المالية. لم تكن هناك أي معارضة، في حين كان 6% محايدين. المتوسط الحسابي (16.6) والانحراف المعياري (10.5) يدعمان هذه النتيجة، ما يشير إلى إجماع قوي بين المشاركين.



ج. تساهم نتائج المراجعة المالية في اتخاذ قرارات مالية أكثر دقة وشفافية: وافق بشدة على هذه العبارة 50%، بينما وافق عليها 44%، أي أن 94% من المشاركين يرون أن المراجعة المالية تساعد في اتخاذ قرارات مالية سليمة. لم يسجل أي شخص اعتراضاً، وكان 6% محايدين. المتوسط الحسابي (16.6) والانحراف المعياري (11.9) يظهران تماسكاً في الآراء حول هذه الفكرة.

د. تؤدي المراجعة المالية إلى تحسين الامتثال للسياسات المالية والمعايير المحاسبية: بلغت نسبة الموافقة الشديدة 34%، بينما وافق عليها 58%، مما يجعل إجمالي المؤيدين 92%. لم تكن هناك معارضة نهائياً، بينما سجل 8% موقفاً محايداً. يعكس المتوسط الحسابي (16.6) والانحراف المعياري (8.5) اتفاقاً واسعاً على هذه الفكرة.

هـ. تساعد التوصيات الصادرة عن المراجعة المالية في تقوية الضوابط المالية داخل المؤسسة الاقتصادية: وافق بشدة 32%، ووافق 56%، مما يعني أن 88% من العينة ترى أن توصيات المراجعة المالية تساهم في تقوية الضوابط المالية. عارضها 2% فقط، بينما كان 10% محايدين. يشير المتوسط الحسابي (12.5) والانحراف المعياري (7.1) إلى اتفاق عام مع وجود نسبة قليلة من التباين في الآراء.

الاستنتاج: تعكس النتائج إجماعاً واسعاً بين المشاركين على أهمية المراجعة المالية في تحسين فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، حيث تجاوزت نسبة المؤيدين في جميع العبارات 88%. وهذا يشير إلى أن المشاركين يدركون دور المراجعة المالية في كشف الأخطاء، تعزيز مصداقية التقارير، دعم القرارات المالية، تحسين الامتثال، وتقوية الضوابط المالية. كما أن غياب الاعتراض في معظم العبارات يؤكد على الثقة الكبيرة في تأثير المراجعة المالية على النظام الرقابي داخل المؤسسات.

الفرضية الثانية: تساهم المراجعة التشغيلية في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

جدول 3: التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري
تعمل المراجعة التشغيلية على تقييم كفاءة استخدام الموارد داخل المؤسسة الاقتصادية	16 32%	24 48%	10 20%	0 0%	0 0%	16.6	7.0
تساعد تقارير المراجعة التشغيلية في تحسين العمليات التشغيلية وتقليل الفاقد	26 52%	16 32%	6 12%	0 0%	0 0%	16	10
تساهم المراجعة التشغيلية في الحد من المخاطر التشغيلية وتحسين الأداء العام للمؤسسة الاقتصادية	16 32%	28 56%	4 8%	1 2%	0 0%	12.5	12.4
تؤدي المراجعة التشغيلية إلى تحسين مستوى الإنتاجية داخل المؤسسة الاقتصادية	17 34%	21 42%	11 22%	1 2%	0 0%	12.5	8.6
تساعد المراجعة التشغيلية في تطوير سياسات وإجراءات الرقابة التشغيلية	18 36%	24 48%	8 16%	0 0%	0 0%	16.6	8

المصدر: معلومات متحصل عليها من مخرجات برنامج SPSS، 2025

يتناول الجدول (3) دور المراجعة التشغيلية في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، من خلال مجموعة من العبارات التي تعكس محاور مختلفة لهذه العلاقة. تم قياس استجابات المشاركين باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تتراوح الردود بين "أوافق بشدة" و "لا أوافق بشدة".

أ. تعمل المراجعة التشغيلية على تقييم كفاءة استخدام الموارد داخل المؤسسة الاقتصادية: أبدى 32% من المشاركين موافقتهم الشديدة على هذه العبارة، بينما وافق عليها 48%، مما يعني أن 80% من العينة تؤيد هذا الدور بشكل واضح. لم يعارض أحد هذه الفكرة، في حين كان هناك 20% محايدون. المتوسط الحسابي (16.6) والانحراف المعياري (7.0) يشيران إلى وجود إجماع قوي، مع تباين بسيط في الآراء.

ب. تساعد تقارير المراجعة التشغيلية في تحسين العمليات التشغيلية وتقليل الفاقد: وافق بشدة 52% من المشاركين، ووافق 26%، مما يعني أن 78% يؤيدون الفكرة. لم تكن هناك أي معارضة، لكن 20% محايدون. المتوسط الحسابي (16) والانحراف المعياري (10) يعكسان اتفاقاً كبيراً، مع بعض التفاوت في وجهات النظر.

ج. تساهم المراجعة التشغيلية في الحد من المخاطر التشغيلية وتحسين الأداء العام للمؤسسة الاقتصادية: أيد 56% العبارة بشدة، بينما وافق عليها 32%، ما يجعل إجمالي المؤيدين 88%. لم يعترض أحد، بينما كان 12% محايدين. المتوسط الحسابي (12.5) والانحراف المعياري (12.4) يشيران إلى درجة عالية من الاتفاق مع تباين طفيف.

د. تؤدي المراجعة التشغيلية إلى تحسين مستوى الإنتاجية داخل المؤسسة الاقتصادية: 34% أيدوا بشدة، و42% وافقوا، مما يعني أن 76% من المشاركين يؤمنون بدورها في تعزيز الإنتاجية. 22% كانوا محايدين، ولم يكن هناك معارضة تُذكر. المتوسط الحسابي (12.5) والانحراف المعياري (8.6) يعكسان إجماعاً نسبياً مع بعض التباين.

ه. تساعد المراجعة التشغيلية في تطوير سياسات وإجراءات الرقابة التشغيلية: وافق بشدة 36%، و48% وافقوا، أي أن 84% يؤيدون هذا الدور. لم يعارض أحد، بينما كان 16% محايدين. المتوسط الحسابي (16.6) والانحراف المعياري (8) يؤكدان الاتفاق القوي مع تفاوت بسيط في الآراء.

الاستنتاج: تعكس النتائج إجماعاً واسعاً بين المشاركين على أهمية المراجعة التشغيلية في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. تجاوزت نسبة التأييد 76% في جميع العبارات، مما يشير إلى وعي عالٍ بأثر المراجعة التشغيلية في تحسين كفاءة استخدام الموارد، تقليل المخاطر، تعزيز الإنتاجية، وتحسين إجراءات الرقابة. كما أن غياب المعارضة يعكس ثقة قوية في فعالية هذا النوع من المراجعة في دعم الأداء المؤسسي والرقابي.

جدول 4: ملخص نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لفرضيات الدراسة

عبارات الفرضية	الانحراف المعياري	المتوسط	قيمة كاي تربيع	مستوى المعنوية	الدلالة
الأولى	1.67	14.9	36.7	0.00189	قبول
الثانية	1.78	14.8	37.2	0.00196	قبول

المصدر: معلومات متحصل عليها من مخرجات برنامج SPSS، 2025

11- مناقشة النتائج

تعكس نتائج التحليل الإحصائي دور كل من المراجعة المالية والمراجعة التشغيلية في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. من خلال اختبار كاي تربيع (X^2) ومستوى المعنوية، يمكن تقييم ما إذا كانت العلاقة بين المتغيرات المدروسة ذات دلالة إحصائية أم لا.

الفرضية الأولى: تساهم المراجعة المالية في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.

تشير النتائج إلى أن قيمة كاي تربيع بلغت 36.7، مع مستوى معنوية قدره 0.00189. نظراً لأن هذا المستوى أقل من 0.05 وبناءً عليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية، مما يعني أن المراجعة المالية تساهم بشكل معنوي في تحسين نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. هذه النتيجة تؤكد أن المراجعة المالية تلعب دوراً محورياً في تعزيز الشفافية والمصادقية المالية، وبالتالي فإن هذه النتائج تعكس تأثيرها

المباشر على نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، يشير ذلك إلى أن المؤسسات التي تعتمد على مراجعة داخلية محاسبية ومالية قوية يمكنها تحقيق تحسينات ملموسة في نظم الرقابة الداخلية.

الفرضية الثانية: تساهم المراجعة التشغيلية في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.

أظهرت النتائج أن قيمة كاي تربيع بلغت 37.2، مع مستوى معنوية قدره 0.00196، وهو أقل من 0.05. وبناءً على ذلك، فإننا نرفض الفرضية الصفرية، مما يعني أن المراجعة التشغيلية تساهم بشكل معنوي في تحسين نظم الرقابة الداخلية. هذه النتيجة تعكس الأهمية الكبرى للمراجعة التشغيلية في ضبط الأداء المؤسسي، حيث إنها لا تقتصر فقط على تحليل المعاملات المالية، بل تمتد إلى تقييم كفاءة العمليات التشغيلية، وتحسين استخدام الموارد، وتقليل المخاطر التشغيلية. يشير ذلك إلى أن المؤسسات التي تعتمد على مراجعة تشغيلية قوية يمكنها تحقيق تحسينات ملموسة في الرقابة الداخلية، مما يعزز من الامتثال للسياسات والإجراءات التنظيمية، ويحد من فرص وقوع الأخطاء والمخالفات.

وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن المراجعة الداخلية تساهم بشكل كبير في تحسين نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال الكشف عن الأخطاء، وإن من صميم عمل المراجعة الداخلية أن يقوم المراجع الداخلي بفحص وتقويم وتحسين كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية للحكم على درجة اعتمادها. هذه النتائج تؤكد صحة فرضيات الدراسة ويتطابق ذلك مع ما توصلت إليه دراسات كلٍ من (قادري، 2020، بلال، 2020، ومحمد، 2022، Tien & Thanh, 2023، العنزي، 2025، وKhaled, 2025) والتي أكدت جميعها على وجود علاقة بين المراجعة الداخلية بأساليبها المختلفة وتحسين كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.

أجريت هذه الدراسة على بعض المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال السودانية التي تعمل في ظل ظروف اقتصادية مختلفة ولها خصوصيتها وركزت على أساليب المراجعة الداخلية المتمثلة في المراجعة المالية، والمراجعة التشغيلية، وعليه يقترح الباحث إجراء دراسات أخرى لمعرفة أثر أسلوب مراجعة الالتزام على كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية في قطاعات أخرى مثل المؤسسات الحكومية.

12- النتائج

بعد الانتهاء من إجراء الدراسة الميدانية وتحليل البيانات واختبار صحة الفرضيات، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ. يتخلل عمل المراجعة الداخلية أن يقوم المراجع الداخلي بفحص وتقويم وتحسين كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية للحكم على درجة اعتمادها.



- ب. أظهرت الدراسة أن المراجعة الداخلية تساهم بشكل كبير في تحسين نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال الكشف عن الأخطاء.
- ج. توجد أهمية قصوى للمراجعة التشغيلية في ضبط الأداء المؤسسي وتحسين نظم الرقابة الداخلية
- د. كشفت النتائج أن ضعف الخبرة العملية لدى المراجعين الداخليين يؤثر سلباً على جودة المراجعة والرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- هـ. تبين أن التكامل بين المراجعة المالية والمراجعة التشغيلية يزيد من فعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- و. أثبتت الدراسة أن غياب المراجعة التشغيلية يؤدي إلى تكرار الأخطاء المالية والإدارية داخل المؤسسات.
- ز. تبين من الدراسة أن أسلوب المراجعة المالية يلعب دوراً مهماً في تعزيز الشفافية والمصداقية المالية وبالتالي تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية.
- ح. أثبتت النتائج أن عدم وضوح السياسات والإجراءات الداخلية يؤدي إلى ضعف فعالية نظم الرقابة الداخلية وزيادة المخاطر التشغيلية.

13. التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة الميدانية، يوصي الباحث بالآتي:

- أ. تعزيز دور المراجعة المالية من خلال توفير دورات تدريبية متقدمة للمراجعين الداخليين لرفع كفاءتهم في كشف الأخطاء والاحتيايل بما يساهم في تحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية.
- ب. إعداد تقارير مراجعة داخلية واضحة ودقيقة تتضمن تحليلاً شاملاً لنقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية، مع تقديم حلول عملية وقابلة للتنفيذ.
- ج. زيادة الاهتمام بالمراجعة التشغيلية لضمان تحسين الأداء المالي والإداري داخل المؤسسات.
- د. تطوير نظام رقابي متكامل يجمع بين المراجعة المالية، والمراجعة التشغيلية لضمان كفاءة نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
- هـ. إلزام المؤسسات بتطبيق معايير المراجعة الدولية لضمان الامتثال وتحسين الحوكمة المؤسسية.
- و. إجراء دراسات مستقبلية حول تأثير تقنيات الذكاء الاصطناعي في تطوير نظم المراجعة الداخلية لتعزيز كفاءتها وفعاليتها، ودراسة اثر أسلوب مراجعة الالتزام على كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية في قطاعات المؤسسات الحكومية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ابراهيم، أشرف محمد. (2019). فعالية المراجعة الداخلية - التعريف والطبيعة وأساليب القياس، الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، 21(62)، 7-10.
- أحمد، عبد اللطيف الهادي. (2023). المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة ميدانية على مصارف الوحدة بالمنطقة الغربية، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، 17(17)، 1-26. <https://stcrs.com.ly/hcsj/>
- إشتيوي، ادريس عبد السلام. (2008). المراجعة معايير وإجراءات، ط5، طرابلس: منشورات جامعة قاريونس.
- أيوب، بال، وشعيب، بوشنة. (2021). تقييم دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية: دراسة حالة بنك الخليج وكالة إدرار، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، إدرار، الجزائر. <https://www.scribd.com/document/687422138>
- التهامي، محمد طواهر، وصديقي، مسعود. (2006). المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- الجابري، محمد. (2014). تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، صنعاء: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
- الحجازي، وجدي حامد. (2003). أصول المراجعة الداخلية مدخل علي تطبيقي، الاسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر.
- الحسان، عطا الله سويلم. (2009). التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة النظم المعلومات المحاسبية، عمان: دار الراهية للنشر والتوزيع.
- الخطيب، خالد راغب. (2010). مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.
- الدهراوي، كمال الدين، والسرايا، محمد سيد. (2006). دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الاسكندرية: دار الكتب الحديثة.
- العنزي، روان عواد. (2025). أثر تطبيق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في تحسين فعالية الرقابة الداخلية: دراسة ميدانية على الشؤون الصحية بوزارة الحرس الوطني. المجلة العربية للإدارة، 46(2)، 1-22 <https://doi.org/10.21608/aja.2021.53300.1017>



باناصر، لميس جميل. (2020). دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية*، 4(15)، 1-21. <https://doi.org/10.26389/AJSRP.L210520>

بخديجة، آسيا. (2023). دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة في مؤسسة اتصالات الجزائر وحدة ورقلة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.

بلال، براج، ومحمد، براغ. (2022). المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية: دراسة عينة من المراجعين الداخليين، *مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية*، 6(1)، 344-359.

<https://asjp.cerist.dz/en/article/183211>

جاب الله، رمضان محمود. (2021). دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية، جامعة بني سويف، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، 13(2)، 581-628.

حمودة، خالد محمد، حسن، فاطمة هدية، وحمودة، عبد السلام محمد. (2018). دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية داخل مؤسسات التعليم العالي التقني والفني، *مجلة دراسات الإنسان والمجتمع*، 5(1)، 1-56. <https://www.stcrs.com.ly/hcsj/docs/volumes/>

زوالي، مباركة، وطيايية، رانية. (2023). دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية: دراسة حالة اتصالات الجزائر فرع المسيلة، رسالة ماجستير في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر.

سلامة، مصطفى صالح. (2010). مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية، عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع. عبد الله، ثنوي، والحربي، شروق وصل الله. (2023). دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية الإدارية: دراسة ميدانية على موظفي الأحوال المدنية في محافظة جدة وفقاً لللائحة وحدات المراجعة الداخلية الموحدة في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، *مجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر العلمي*، 5(54)، 46-81. <https://www.ajrsp.com/vol/issue54>

عبد الله، خالد امين. (2004). التدقيق والرقابة في البنوك، عمان: دار وائل للنشر.

عبد الله، عبد الرحمن. (2018). أثر الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية على حقوق المساهمين في إطار الحوكمة: دراسة ميدانية على المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية،

العراق، مجلة الدنانير، 1(14)، 395-423. <https://search.emarefa.net/detail/BIM-1293344>

- عكاشة، حياة، نابتي، هندي، ومزهود، عبد الحميد. (2023). التدقيق الداخلي كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة تحليلية. *الملتقى العلمي الوطني الموسوم بدور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر التشغيلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الجزائر، 25 أكتوبر، 1-16*.
<https://www.researchgate.net/publication/380605923>
- علي، موتات حسن. (2003). تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للتسهيلات الائتمانية في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن. <https://search.emarefa.net/detail/BIM-309251>
- قادري، يسرى، (2020). دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة: دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية ورقلة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- محروس، رمضان عارف، وعبد النبي، محمود حسانين. (2024). اطار مقترح لدور المراجعة الداخلية في دعم مصداقية التقرير عن أنشطة الاستدامة، دراسة ميدانية، جامعة بورسعيد، مجلة البحوث المالية والتجارية، 25(1)، 312-370. <https://doi.org/10.21608/jsst.2024.268489.1737>
- محمد، نادر أحمد، غالي، أشرف محمد، و الباز، ماجد علي. (2022). أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على تدعيم نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية، جامعة قناة السويس، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، 13(2)، 256-281. <https://doi.org/10.21608/jces.2022.248654>
- نصر، عبد الوهاب، شحاته، السيد. (2006). الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الاسكندرية: الدار الجامعية.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- Abdulmelek, Israa Mohanad & Hashim, Sadam Gatea. (2022). The Role of Internal Auditor in the Development of an Internal Control System: An Applied Study at Al-Nahrain University. *Studies of Applied Economics*, 40(3), 1-10.
<https://doi.org/10.25115/eea.v40i3.7009>
- Khaled, Menna. (2025). The Impact of Internal Audit Function Characteristics on Internal Control Quality: An Empirical analysis on Egyptian Banks. *Scientific Journal of Business and Environmental Studies*, 16(1), 808-863.
- Tien, Dung Ngo & Thanh, Hanh Hoang. (2023). The Impacts of Internal Audit Practices on the Quality of Internal Control in Vietnamese SMEs. *International Journal of Professional Business Review*, 8(5), 1-12.
<https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i5.2027>