

**دور المراجعة المستمرة في تقييم كفاءة وفاعلية أداء المراجعين الداخليين
بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية: دراسة حالة مكاتب المراجعة بولاية
الجزيرة**

***Role of continuous auditing in evaluating the efficiency and
effectiveness of the performance of internal auditors for
activating the internal control structure by applying it to audit
offices in the state of Gezira***

د. الطيب حامد إدريس موسى: أستاذ مساعد، كلية العلوم والدراسات الإنسانية، جامعة شقراء،
المملكة العربية السعودية، ومعار من جامعة أم درمان الإسلامية بالسودان

Dr. Tayeb Hamed Idris Musa: Assistant Professor, Faculty of Science and
Humanities, Shaqra University, Saudi Arabia, and seconded from
Omdurman Islamic University, Sudan.

Email: Az411268@gmail.com

DOI: <https://doi.org/10.56989/benkj.v3i9.648>

المستخلص:

هدف البحث إلى تحليل العلاقة بين المراجعة المستمرة وتحقيق كفاءة المراجعين الداخليين بمكاتب المراجعة، وتمثلت مشكلة البحث في ضعف جودة المراجعة المستمرة التي تقوم بها مكاتب المراجعة في ظل فقدان التقارير المالية التي تختلف من شركة لأخرى الذي قد ينقصها المصداقية، ومن أبرز النتائج التي توصل إليها الباحث: أن الفحص المستمر لنظام المراجعة الداخلية يعمل على تنفيذ هيكل كفاء للرقابة الداخلية. وذلك من خلال إجابة 48 منهم بذلك وبنسبة قدرها 48% فيما يوافق 52 من أفراد العينة على ذلك وبنسبة قدرها 52%. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام بزيادة ساعات العمل لفريق المراجعة لكي تتمكن من الالتزام بمتطلبات نظام المراجعة المستمرة، وضرورة استخدام المراجعة المستمرة لأنها تعمل على تقليل التلاعب واكتشاف الأخطاء ومعالجتها فوراً مما يزيد الثقة في عمل المراجعين الداخليين.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المستمرة، المراجعة الداخلية، مكاتب المراجعة.

Abstract:

The aim of the research is to study the relationship between continuous auditing and achieving the efficiency of the internal auditors in the auditing offices. The continuous examination of the internal audit system works to implement an efficient internal control structure. And that was through the answer of 48 of them with that, with a rate of 48%, while 52 of the sample agreed with that, with a rate of 52%. The study recommended the need to pay attention to increasing the working hours of the audit team in order to be able to comply with the requirements of the continuous audit system, and the need to use continuous audit because it works to reduce manipulation and discover errors and address them immediately, which increases confidence in the work of internal auditors.

Keywords: Continuous Auditing, Internal Auditing, Audit Offices

الإطار المنهجي للدراسة:

المقدمة:

تعتبر المراجعة المستمرة من المداخل الحديثة نسبيا للمراجعة، حيث بدأت الإشارة إليها منذ أكثر من عقدين باعتبارها ضرورة حتمية لاستخدام كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية في شكل مستمر والتقارير عنها بشكل فوري، إن ظهورها عن التوسع في مكاتب المراجعة يمثل مدخلا لتطوير المراجعة المستمرة وتحقيق كفاءة وفاعلية المراجعين الداخليين من خلال تخطيط أعمال المراجعة وأداء مهامها لجمع الأدلة وبلورة النتائج ودعم الثقة والمصادقية بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية في مكاتب المراجعة، يعتبر هيكل الرقابة الداخلية المصدر الرئيسي في الحصول على المعلومات للأطراف المتعددة وأصحاب المصالح كما أنها تعتبر محورا مهما للمنشآت والمؤسسات المالية وذلك للتعرف على المركز المالي وما حققته الشركات من نجاح ولذلك تتجه هذه الدراسة لتحقيق دور المراجعة المستمرة في تقييم كفاءة وفاعلية أداء المراجعين الداخليين بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

مشكلة البحث:

رغم التطورات وتعدد النظريات والأساليب العلمية الحديثة إلا أن الشركات والمنشآت تواجه صعوبات في جذب المستثمرين والمساهمين وأصحاب المصالح وذلك نسبة لضعف جودة المراجعة المستمرة التي تقوم بها المنشآت السودانية وفقدان تقاريرها المالية التي تختلف من منشأة لأخرى قد ينقصها المصادقية وضعف البيانات المحاسبية والتقارير عنها بشكل دوري وفقدان الرقابة الداخلية التي تتعلق بالمنشآت، وكذلك وجود أنظمة مراجعة تقليدية لا تتوافق مع تطور التكنولوجيا مما يجعل معلوماتها غير حقيقية، وعدم المتابعة المستمرة لفاعلية الضوابط الرقابية في منع وقوع الأخطاء والمخالفات وكذلك منع المخاطر والتهديدات للنظام المحاسبي لذا يمكن تلخيص مشكلة البحث في دور المراجعة المستمرة في تقييم كفاءة وفاعلية أداء المراجعين الداخليين بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في الآتي:

- 1/ **الأهمية العلمية:** يعتبر الموضوع من الأولويات وخاصة بعد تزايد حالات الغش والاختلاس والتزوير والمخالفات الغير قانونية خاصة مع التطورات الحديثة والتي تؤدي الى تقارير غير حقيقية.
- 2/ **الأهمية العملية:** تتمثل في توضيح مدى أهمية المراجعة المستمرة في تحقيق كفاءة وفاعلية أداء المراجعين الداخليين وأهمية تطبيقها في الشركات بولاية الجزيرة كواحدة من المتطلبات الأساسية.

واعتماد الشركات على أساليب المراجعة المستمرة يوفر لها معلومات تتسم بالجودة وتساعد في ملائمة تقاريرها المالية

أهداف البحث:

تتمثل أهداف البحث في الآتي:

1. دراسة ماهية المراجعة المستمرة من خلال اطار علمي متكامل يحقق كفاءة وفاعلية أداء المراجعين الداخليين.
2. دراسة العلاقة بين المراجعة المستمرة وتحقيق كفاءة المراجعين الداخليين بمكاتب المراجعة.
3. معرفة واقع المراجعة الداخلية في مكاتب المراجعة.
4. سعى الدراسة الى الخروج بنتائج وتوصيات جديدة تقيد الشركات بأهمية تطبيق المراجعة المستمرة.

فرضية البحث:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة وتقييم فاعلية أداء المراجعين الداخليين بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

منهج البحث:

اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي لاثبات مدى وصحة فرضية البحث بالرجوع الى الكتب والمجلات العلمية العربية والأجنبية التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، والمنهج التاريخي للدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث كما اعتمد على المنهج الوصفي لاسلوب دراسة الحالة لمعرفة الأسس والقواعد المطبقة في مكاتب المراجعة بولاية الجزيرة.

الدراسات السابقة:

دراسة: Holt & Dezoort, 2015

تهدف هذه الدراسة الى تحديد إدراج تقارير المراجعة المستمرة بدعم المصادقية والتحقق من مخاطر الأعمال وتوصلت هذه الدراسة الى أن الشفافية حول وظيفة المراجعة المستمرة تزيد من درجة ثقة المستثمرين عندما تكون البيانات خالية من الأخطاء وتوصي هذه الدراسة بزيادة كفاءة وفاعلية المراجعين الداخليين من خلال وفرة الدورات التدريبية التي تساعد في تطويرهم وزيادة ثقتهم في عمل المراجعة. ويرى الباحث أن هذه الدراسة لم تتناول المراجعة المستمرة وكفاءة المراجعين الداخليين بصورة اعمق واشمل.

دراسة: صلاح 2017م.

تناولت الدراسة مشكلة قلة اهتمام المصارف السودانية بتوفير مقومات نظام لمراجعة المستمرة وذلك لتحسين جودة تقاريرها المالية وقابليتها للمقارنة، وتهدف الى معرفة مستوى اهتمام المصارف السودانية بتطبيق نظام المراجعة المستمرة ومدى قدرتها في زيادة وموثوقية التقارير، وتشير نتائج هذه الدراسة الى اهتمام المصارف بتطبيق نظام المراجعة المستمرة، وتوصى هذه الدراسة بضرورة الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لعمليات النشر الإلكتروني. ويرى الباحث ان هذه الدراسة ركزت على تحسين المراجعة المستمرة لجودة ولم تتناول دور المراجعة المستمرة في تقييم المراجعين الداخليين كما تناولته الدراسة الحالية ولم تتناول الرقابة الداخلية.

دراسة: سارة 2018م.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم معرفة الدور الذي تقوم به المراجعة المستمرة في الكشف عن مخاطر المتعلقة بعملية المراجعة، وهدفت الى التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف المراجعة المستمرة وتوضيح الدور الذي تلعبه في بيئة التجارة العمل، وتوصلت الى أن المراجعة المستمرة تساعد في الكشف عن المخاطر لأنها تعمل بصورة مستمرة، وتوصى بضرورة تطبيق أنظمة المراجعة المستمرة في جميع مؤسسات الدولة وضرورة تطبيقها لزيادة كفاءة وفاعلية وظيفية المراجع الخارجي وتقديم المساعدة للأطراف ذات الصلة. ويرى الباحث ان هذه الدراسة ركزت على المراجعة المستمرة ولكنها لم تركز على المراجعين الداخليين والرقابة الداخلية كما ركزت عليه الدراسة الحالية هذه الدراسة تعتبر اعمق واشمل.

دراسة: عاطف 2018م:

تناولت الدراسة مشكلة قلة اهتمام بتطبيق نظام المراجعة المستمرة، هدفت هذه الدراسة الى بيان دور المراجعة المستمرة في تقليل مخاطر الاكتشاف وتوضيح اثر المراجعة المستمرة في تقليل المخاطر، كما توصلت الى أن المراجعة المستمرة تقدم رايًا فنيًا محايدًا بشأن صدق وعدالة التقارير المالية كما توصى بضرورة العمل على إدخال المراجعة المستمرة ضمن مقررات الجامعات السودانية من أجل التأكيد على أهميتها. ويرى الباحث أن الدراسة ركزت على المراجعة المستمرة ولم تتناول تقييم أداء المراجعين كما تناولته الدراسة الحالية.

دراسة: سناء 2020م.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تحديد مدى العلاقة بين البيانات الضخمة وعدم تطبيق المراجعة المستمرة بالصورة المطلوبة، وهدفت الى تحديد العلاقة بين البيانات الضخمة والمراجعة المستمرة في ضوء الاعتماد على لغة تقارير الأعمال الموسعة، توصلت هذه الدراسة الى أن هنالك ارتباط بين

البيانات الضخمة والمراجعة المستمرة، وتوصى بضرورة قيام الجهات المهنية المسؤولة بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة المستمرة. ويرى الباحث ان الدراسة لم تتناول المراجعين الداخليين والرقابة الداخلية كما تناولتها الدراسة الحالية.

دراسة: وليد، عيد: 2021م.

هدفت الدراسة الى التعرف على المراجعة المستمرة في المنشآت ودورها في تحسين مصداقية وموثوقية البيانات، توصلت الدراسة الى أن للمراجعة المستمرة تعمل على تطوير وتأهيل المراجعين الداخليين، وتوصى هذه الدراسة بتقديم رؤية تكاملية لإدارة الشركة مما يمكنها من اتخاذ قراراتها الرشيدة، يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت المراجعة المستمرة لكنها لم تتناول المراجعين الداخليين والرقابة الداخلية.

الإطار المفاهيمي للدراسة:

المراجعة المستمرة:

المراجعة المستمرة هي خدمة تأكيدية فورية حيث أن الوقت بين وقوع الأحداث والتأكيد عليها وإصدار رأى مراقب الحسابات عدالة عرضها يكاد يكون معدوما او بحيث يكون تحديد مدى كفاءة وفاعلية نظم المحاسبة الفورية في إنتاج معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها كما تهدف الى اكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب (منى، 2012م، ص75). كما عرفت المراجعة المستمرة بأنها مدخل مرن يسمح بممارسة المراجعة الفورية باستخدام التكنولوجيا مثل البرامج الجاهزة وشبكات المعلومات والتشغيل المتزامن للبيانات التي ينتجها النظام الفوري (صالح، ياسر، 2015م، ص198).

أهداف المراجعة المستمرة:

هنالك عدة أهداف للمراجعة المستمرة تتمثل هذه الأهداف في الاتي: (وليد، عيد، 2021، ص106-107)

1. الصدق المستمر على الإفصاح الفوري للمنشآت عبر مواقع التواصل الاجتماعي.
2. مساعدة أصحاب المصالح في المنشآت خاصة المساهمين وهيئة سوق المال.
3. تحديد مدى كفاءة وفاعلية النظم الفورية في حماية اصول المنشآت والحفاظ على بياناتها.

مراحل المراجعة المستمرة:

هنالك عدة مراحل متعلقة بالمراجعة المستمرة تتمثل هذه المراحل في الاتي: (أوبكر، ص29).

1/ إجراءات المراجعة المؤتمتة: يقوم المراجع بالتعرف على كافة أنواع المراقبة والاختبارات المؤتمتة وذلك من خلال فحص إجراءات المراجعة التي توفر له، ويجب أن يمتلك المراجع والفريق القائم المعرفة الكافية عن المعلومات، كما يجب عليه تحديد الضوابط الأساسية للمراقبة والمخاطر للتأكد من كفاءة الرقابة الداخلية.

2/ نمذجة البيانات: يجب إعداد نموذج يتضمن مفردات ضمن تسلسلات دقيقة تستخدم كقاعدة بيانات لدعم العمليات والأنشطة التي تقوم بها المنظمة.

3/ تحليل البيانات: تعد مرحلة تحليل البيانات من المراحل المهمة التي يتبناها المراجع في إنجاز عمله، إذ يتوجب عليه القيام بتحليل البيانات بشكل مستمر.

4/ تقرير المراجعة المستمرة: تمثل هذه المرحلة إجراء نهائياً يتولى فيها المراجع إصدار تقارير مستمرة تؤيد سلامة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها تقارير الأعمال المنشورة.

مزايا المراجعة المستمرة:

هناك عدة مزايا متعلقة ومرتبطة بالمراجعة المستمرة تتمثل هذه المزايا في الآتي:

1. تعتبر المراجعة المستمرة خدمة تأكيدية فورية وهي تسعى إلى تحديد مدى كفاءة وفعالية النظم الفورية لمتخذي القرارات الملائمة.

2. تعمل على توفير البيانات المتاحة حتى يستطيع مستخدميها مع زيادة التقدم وتوصيل المعلومات في وقت حدوثها أو بشكل فوري.

3. تطلب ذلك من المراجعين ضرورة إيجاد وسائل جديدة للمتابعة والمراقبة المستمرة وتجميع وتحليل أدلة الإثبات.

يرى الباحث أن هذا يؤدي إلى زيادة الضغوط المستمرة على المراجعين مما يقلل جودتهم في عملية المراجعة المستمرة.

مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية المستمرة:

هو مفهوم مشتق من المراجعة الداخلية التقليدية الذي وضعه معهد المراجعين الداخليين وهو يعتبر نشاط تأكيدى واستشاري وموضوعي ومستقل يتم بشكل مستمر ومتزامن مع وقوع الأحداث بهدف تحسين أعمال المنشآت وتحقيق الأهداف المرجوة. (جيهان، 2019م، ص12).

خطوات تطبيق المراجعة الداخلية:

تتمثل الخطوات التي تتعلق بتطبيق المراجعة الداخلية في الآتي: (Genfuss, 2014 , p23)

1. تحديد أهداف وخصائص ونطاق المراجعة الداخلية المستمرة
2. تحديد البيانات الهامة التي يجب تنفيذها
3. تحديد الأماكن ذات الأولوية عند بدء الإدخال
4. تحديد معدل تكرار العمليات المالية
5. تحديد قواعد المتابعة العامة والمراجعة الداخلية المستمرة.

أبعاد المراجعين الداخليين:

تمثل أبعاد المراجعين الداخليين أهم أحد عناصر الرقابة الداخلية الفعالة نظرا لطبيعة عملها داخل الشركات وإلمام المراجعين الداخليين بظروف وأحوال تلك الشركات، ومع الاهتمام المتزايد برفع كفاءة نظم الرقابة من داخل وخارج الشركات تطور مفهوم المراجعة الداخلية وخرج نطاق عملها الى ما هو أبعد من ذلك نجد أن نظام المراجعة الداخلية يساعد على تحقيق أهدافها (IIA, 2012, P13).

هيكل الرقابة الداخلية:

عرفت الرقابة الداخلية بأنها عملية لضمان تحقيق أهداف المنظمة في مجال الفعالية التشغيلية والكفاءة وإعداد التقارير المالية الموثوق بها والامتثال للقوانين واللوائح والسياسات (سليمان، 2011م، ص109).

عناصر الرقابة الداخلية:

تتمثل هذه العناصر في الآتي:

- 1/ بيئة الرقابة: وهي التي تشير الى خلق الطبيعة التي تمكن الأفراد من أداء أنشطتهم وتحمل مسؤولياتهم الرقابية.
- 2/ تقييم مخاطر الرقابة: هي التي تشكل تهديدا لتحقيق أهداف المنشآت وهي تتضمن تقييم المخاطر الملائمة.

3/ أنشطة الرقابة: هي التي تشير الى الإجراءات والممارسات التي تؤكد تحقيق الأهداف الاستراتيجية التي قد تم تنفيذها بكفاءة وفاعلية هي مثل المصادقات والفحص وحماية أصول المنشأة.

4/ المعلومات والاتصال: هذه الجزئية تقوم بتأكيد المعلومات الملائمة التي تم تحديدها وسيطرتها بالشكل المناسب ويشمل نظام اتصال فعال داخل المنشأة مثل المستهلكين والموردين وحملة الأسهم وغيرهم.

الإطار التحليلي للدراسة:

مجتمع الدراسة:

يتكون من الأكاديميين والمراجعين الداخليين ولجان المراجعة في بولاية الجزيرة في السودان، فقد تم استخدام عينة عشوائية بسيطة وتم توزيع عدد 100 استبيان على الفئات التالية:

- فئة الأكاديميين ويتمثلون في أعضاء هيئة التدريس في الجامعات السودانية وطلاب الدراسات العليا من حملة الدكتوراه والماجستير.
- فئة مراجعي الحسابات الداخليين.
- فئة مسئولى لجان المراجعة باعتبارهم الأكثر التزاما بإعداد البيانات المالية.

أساليب جمع البيانات:

إضافة إلى المراجع والبحوث قام الباحث بتصميم استبيان وتم توزيعه على عينة الدراسة.

تحليل البيانات واختبار الفروضية:

جدول رقم (1): يوضح الفئات المستقصى منهم لكل فئة على حدة وفقاً للاستمارات التي وردت:

النسبة المئوية	الاستمارات الموزعة	فئات المستقصى منهم
45%	45	الأكاديميين
35%	35	المراجعين الداخليين
20%	20	مسئولو لجان المراجعة
100%	100	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث 2023م

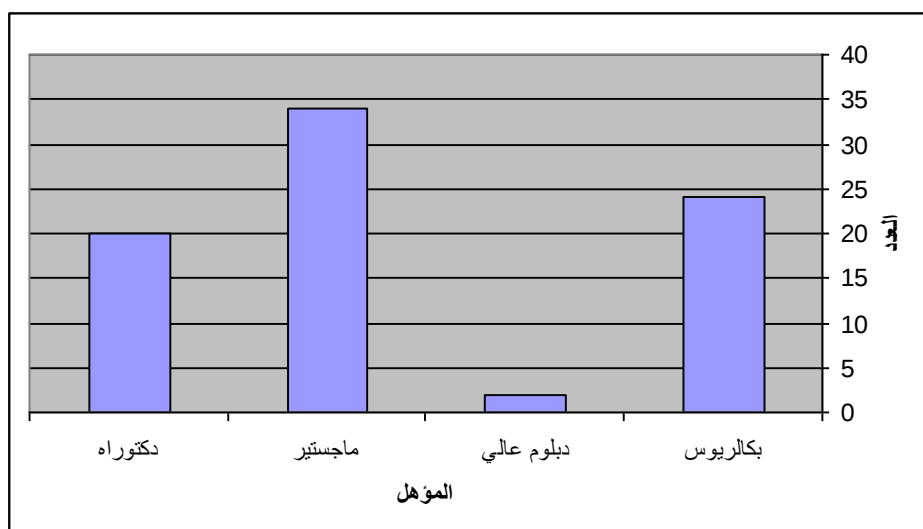
عرض البيانات:

جدول رقم (2): يوضح المؤهل لعينة الدراسة

المؤهل	العدد	النسبة المئوية (%)
بكالوريوس	32	32%
دبلوم عالي	9	9%
ماجستير	38	38%
دكتوراه	21	21%
المجموع	100	100%

المصدر: بيانات الاستبيان، إعداد الباحث، 2023م

شكل رقم (1): يعرض بيانات المؤهل لعينة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث 2023م

يوضح المؤهل الأكاديمي لأفراد العينة نجد أن أغلب أفراد العينة من حملة الماجستير حيث بلغ عددهم 39 بنسبة قدرها 42,5% فيما بلغ عدد حملة البكالوريوس 29 بنسبة 29% وحملة درجة الدكتوراه 25 بنسبة 25,5% فيما بلغ عدد حملة الدبلوم العالي 7 بنسبة قدرها 2,5%.

جدول رقم (3): يوضح الوظيفة لعينة الدراسة

الوظيفة	العدد	النسبة (%)
أكاديمي	45	45%
مهني	55	55%
المجموع	100	100,0

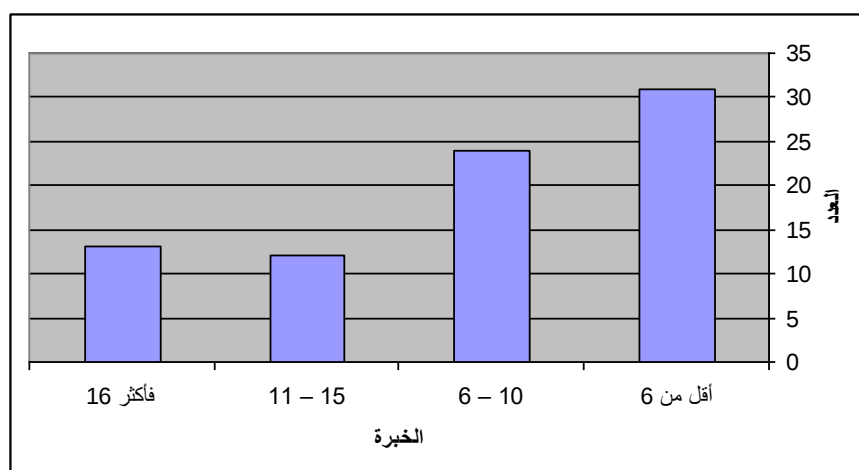
المصدر: من إعداد الباحث 2023م

جدول رقم (4): يوضح الخبرة لعينة الدراسة

النسبة (%)	العدد	سنوات الخبرة
36%	36	أقل من 6
29%	29	6 – 10
17%	17	11 – 15
18%	18	16 فأكثر
100%	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحث، 2023م

شكل رقم (3): يعرض بيانات الخبرة لعينة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث 2023م

يوضح الخبرة العلمية لأفراد العينة وكانت كالاتي أقل من 6 سنوات بلغ عددهم 31 بنسبة قدرها 38,8% من 6-10 بلغ عددهم 24 بنسبة قدرها 30% من 11 – 15 سنة بلغ عددهم 12 بنسبة قدرها 15% من 16 فأكثر بلغ عددهم 13 بنسبة قدرها 16,2%.

جدول رقم (5): يوضح مجال العمل لعينة الدراسة.

النسبة (%)	العدد	الوظيفة
45%	45	أكاديمي
55%	55	مهني
100,0	100	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث، 2023م

جدول رقم (6): يوضح التكرارات والنسب المئوية لإجابات المبحوثين

رقم العبارة	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
1	تمكن المراجعة المستمرة إدارة المنشآت من تنفيذ هيكل الرقابة الداخلية.	62%	38%	0	0	0	100
2	يمكن توسيع نطاق عمل المراجعة المستمرة عن طريق المشاركة في تنفيذ الخطط والبرامج، مما يساعد على تنظيم هيكل الرقابة الداخلية	64%	36%	0	0	0	100%
3	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن التقارير المالية قد تمت معالجتها بدقة وشفافية في الوقت المناسب.	54%	36%	0	0	0	100
4	توافر الخبرة الكافية لدى المراجع الداخلي عن طبيعة الأعمال التي يمارسها لتكامل العلاقة مع المراجعة المستمرة، مما يساعد في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية	59%	41%	0	0	0	100%
5	تساهم المراجعة المستمرة في تجميع ادله الإثبات المناسبة مما يؤدي الى تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.	62%	38%	0	0	0	100
6	يتمتع نشاط المراجعين الداخليين بالاستقلالية.	47%	53%	0	0	0	100%
7	يحرص المراجع الداخلي ويعمل على تقليص فرص الغش داخل المنشآت.	45%	55%	0	0	0	100
8	التزام المراجع الداخلي بالمعايير المعنية لعملية المراجعة الداخلية. دليل على كفاءة وفاعليته	56%	44%	0	0	0	100%

9	يقوم المراجع الداخلي بالمتابعة المستمرة لفاعلية الضوابط الرقابية، في منع وقوع الأخطاء والغش، وكذلك منع المخاطر والتهديدات مما يساعد على الرقابة الداخلية.	54%	46%	0	0	0	100
10	تساهم المراجعة المستمرة في المعلومات الحقيقية بسبب التوكيد المستمر لنظام المراجعة.	53%	47%	0	0	0	100%
11	تعمل المراجعة المستمرة بالتحقيقات الداخلية للمجالات التي يوجد فيها غش أو تلاعب أو مخالفات غير قانونية. مما يساعد في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.	52%	48%	0	0	0	100
12	نظام المراجعة الداخلية يكون مسئولاً عن عمليات التأكيد المستمر لسلامة العمليات المحاسبية خلال الفترة.	56%	44%	0	0	0	100%
13	وجود التعاون المثمر بين أفراد المراجعة الداخلية يؤدي الى الشفافية والإفصاح المتبادل بين المراجع الداخلي والمنشأة	41.25%	58.75%	0	0	0	100
14	توفر الخبرات والمؤهلات العلمية للمراجع الداخلي يساهم في تحسين الإجراءات اللازمة لتكامل العلاقة بين المراجعة المستمرة والداخلية. مما يساعد في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.	62%	38%	0	0	0	100%
15	تعمل المراجعة المستمرة على تحقيق الجودة داخل العمليات المالية والأنشطة داخل المنشآت.	51%	49%	0	0	0	100
16	زيادة منحى التعليم وعدد الساعات اللازمة لعمل فريق المراجعين الداخليين يزيد من جودة المراجعين.	55%	45%	0	0	0	100%

17	تمكن المراجعة المستمرة عمليات الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية بصفة دورية.	61%	39%	0	0	0	100
18	التحسين المستمر للتأهيل العلمي والعمل للمراجعين الداخليين يزيد من جودة المراجعة الداخلية.	47%	53%	0	0	0	100%
19	يعمل المراجع الداخلي على تجميع ادله المراجعة مما يساعد على اكتشاف التحريفات الجوهرية.	44%	56%	0	0	0	100
20	المراجعين الداخليين قادرين على إبداء رأيهم الفني بشكل موضوعي دون الخضوع لمصالحهم الشخصية.	59%	41%	0	0	0	100%
21	الفحص المستمر لنظام المراجعة الداخلية يعمل على تنفيذ هيكل كفاء للرقابة الداخلية.	48%	52%	0	0	0	100
22	يلتزم المراجع الداخلي بالإجراءات المطلوبة لتنفيذ عمليات المراجعة المستمرة حسب دليل الإجراءات. مما يساعد على هيكل الرقابة الداخلية.	55%	45%	0	0	0	100%

المصدر: من إعداد الباحث، 2023م

من الجدول (6) نجد أن:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المستمرة وتقييم كفاءة وفاعلية أداء المراجعين الداخليين بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.
- رأي العينة حول تمكن المراجعة المستمرة إدارة المنشآت من تنفيذ هيكل الرقابة الداخلية. نجد أن 62 من أفراد العينة يوافقون بشدة وبنسبة قدرها 62% بينما 38 فرد يوافقون على ذلك وبنسبة قدرها 38%.
- كما أن رأي العينة حول يمكن توسيع نطاق المراجعة المستمرة عن طريق المشاركة في الخطط والبرامج. مما يؤدي الى تفعيل هيكل الرقابة الداخلية. نجد أن 64 من أفراد العينة وبنسبة قدرها 64% يوافقون بشدة على ذلك بينما 36 منهم وبنسبة قدرها 36% يوافقون على ذلك.

- ورأي العينة في قيام المراجع الداخلي بالتأكد من أن التقارير المالية قد تمت معالجتها بدقة وشفافية في الوقت المناسب. 54 من أفراد العينة يوافقون وبشدة على ذلك بنسبة قدرها 54% بينما 36 منهم يوافقون على ذلك بنسبة قدرها 36%.
- إن رأي العينة حول توافر الخبرة الكافية لدى المراجع الداخلي لتكامل العلاقة مع المراجعة المستمرة. مما يساعد في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية. نجد أن 59 من أفراد عينة الدراسة يوافقون على وجود هذه العلاقة بنسبة قدرها 59% بينما 41 منهم يوافقون بشدة بنسبة قدرها 41%.
- يتضح أيضا من الجدول أن تساهم المراجعة المستمرة في تجميع أدلة الإثبات المناسبة مما يؤدي الى تفعيل هيكل الرقابة الداخلية. نجد 62 من أفراد العينة يوافقون على ذلك بنسبة قدرها 62% بينما 38 منهم يوافقون بشدة على ذلك بنسبة قدرها 38%.
- يتضح أن 47 من أفراد العينة بنسبة قدرها 47% يوافقون على أن يتمتع نشاط المراجعين الداخليين بالاستقلالية. مما يتيح المتابعة والرقابة المستمرة. بينما 53 منهم بنسبة قدرها 53% يوافقون بشدة على ذلك.
- رأي العينة حول أن يحرص المراجع الداخلي ويعمل على تقليص فرص الغش داخل المنشآت. نجد أن 46 من أفراد العينة يوافقون على ذلك بنسبة قدرها 46% بينما 54 من أفراد العينة يوافقون بشدة على ذلك بنسبة 54%.
- نجد أن 56 من الأفراد يوافقون بشدة على التزام المراجع الداخلي بالمعايير المعنية لعملية المراجعة الداخلية. دليل على كفايته وفاعليته. بنسبة قدرها 56% بينما 44 من أفراد العينة يوافقون على ذلك بنسبة قدرها 44%.
- أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يقوم المراجع الداخلي بالمتابعة المستمرة لفاعلية الضوابط الرقابية، في منع وقوع الأخطاء والغش، وكذلك منع المخاطر والتهديدات وذلك من خلال إجابة 54 منهم بذلك بنسبة قدرها 54% فيما يوافق 46 من أفراد العينة على ذلك بنسبة قدرها 46%.
- من أفراد العينة 53 يوافقون على أن تساهم المراجعة الداخلية المستمرة في المعلومات الجيدة بسبب التوكيد المستمر لنظام الرقابة الداخلية. ذلك بنسبة قدرها 53% بينما 47 منهم يوافقون بشدة بنسبة قدرها 47%.
- 52 من أفراد عينة البحث بنسبة قدرها 52% يرون أن تعمل المراجعة المستمرة بالتحقيقات الداخلية للمجالات التي يوجد فيها غش أو تلاعب أو مخالفات غير قانونية. مما يساعد في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية. بينما 48 يوافقون بشدة على ذلك بنسبة قدرها 48%.

- 56 من أفراد العينة وبنسبة قدرها 56% يوافقون بشدة على ان نظام المراجعة الداخلية يكون مسئولاً عن عمليات التأكيد المستمر لسلامة العمليات المحاسبية خلال الفترة. بينما 44 من أفراد العينة يوافقون على ذلك بنسبة قدرها 44%.
- 43 من أفراد العينة وبنسبة قدرها 43% يوافقون على أن وجود التعاون المثمر بين أفراد المراجعة الداخلية يؤدي الى الشفافية والإفصاح المتبادل بين المراجع الداخلي والمنشأة بينما 57 منهم يوافقون بشدة على ذلك وبنسبة قدرها 57%.
- أغلب أفراد العينة يوافقون على أن توفر المؤهلات العلمية والعملية للمراجع الداخلي مما يساهم في تحسين الإجراءات اللازمة لتكامل العلاقة بين المراجعة المستمرة والداخلية. مما يساعد في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.
- إن 55 من أفراد العينة وبنسبة قدرها 55% يوافقون بشدة على ذلك بينما 45 من أفراد العينة يوافقون على ذلك وبنسبة قدرها 45%.
- أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تعمل المراجعة المستمرة على توفير رؤية شاملة داخل العمليات المالية والأنشطة داخل المنشآت. وذلك من خلال إجابة 51 منهم بذلك وبنسبة قدرها 51% فيما يوافق 49 من أفراد العينة على ذلك وبنسبة قدرها 49%.
- أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على زيادة منحى التعليم وعدد الساعات اللازمة لعمل فريق المراجعين الداخليين يزيد من جودة المراجعة المستمرة. وذلك من خلال إجابة 54 منهم بذلك وبنسبة قدرها 55% فيما يوافق 46 من أفراد العينة على ذلك وبنسبة قدرها 45%.
- أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تمكن المراجعة المستمرة عمليات الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية بصفة دورية. وذلك من خلال إجابة 61 منهم بذلك وبنسبة قدرها 61% فيما يوافق 39 من أفراد العينة على ذلك وبنسبة قدرها 39%.
- أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على أن التحسين المستمر للتأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين يزيد من جودة المراجعة الداخلية. وذلك من خلال إجابة 47 منهم بذلك وبنسبة قدرها 47% فيما يوافق 53 من أفراد العينة على ذلك وبنسبة قدرها 53%.
- أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يعمل المراجع الداخلي على تجميع أدلة المراجعة. وذلك من خلال إجابة 44 منهم بذلك وبنسبة قدرها 44% فيما يوافق 56 من أفراد العينة على ذلك وبنسبة قدرها 56%.
- أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على أن المراجعين الداخليين قادرين على إبداء رأيهم الفني بشكل موضوعي دون الخضوع لمصالحهم الشخصية. وذلك من خلال إجابة 59 منهم بذلك وبنسبة قدرها 59% فيما يوافق 41 من أفراد العينة على ذلك وبنسبة قدرها 41%.

- أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على الفحص المستمر لنظام المراجعة الداخلية يعمل على تنفيذ هيكل كفاء للرقابة الداخلية. وذلك من خلال إجابة 48 منهم بذلك وبنسبة قدرها 48% فيما يوافق 52 من أفراد العينة على ذلك وبنسبة قدرها 52%.
- أغلب أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يلتزم المراجع الداخلي بإجراءات المراجعة المستمرة حسب دليل الإجراءات. مما يساعد على هيكل الرقابة الداخلية. وذلك من خلال إجابة 55 منهم بذلك وبنسبة قدرها 55% فيما يوافق 45 من أفراد العينة على ذلك وبنسبة قدرها 45%.

اختبارات الفرضية:

توجد علاقة بين المراجعة المستمرة وتقييم كفاءة وفاعلية أداء المراجعين الداخليين بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

جدول رقم (7): يوضح اختبارات فرضية الدراسة.

القيمة الاحتمالية	المتوسط الفرضي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	درجة الحرية
0,000	27	41,2	2,67	45,32	79

المصدر: بيانات الاستبيان، إعداد الباحث، 2023م

نجد أن القيمة الاحتمالية تساوي (0,000) أقل من مستوى المعنوية (0,05) وأيضاً الوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي، وذلك يعني صحة الفرضية المذكورة، توجد علاقة بين المراجعة المستمرة وتقييم كفاءة وفاعلية أداء المراجعين الداخليين بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

الخاتمة:

أولاً: النتائج:

- من خلال التحليلات النظرية والعملية للدراسة فإن الباحث توصل الى النتائج التالية:
1. أثبتت الدراسة أن يقوم المراجع الداخلي بالمتابعة المستمرة لفاعلية الضوابط الرقابية، في منع وقوع الأخطاء والغش، وكذلك منع المخاطر والتهديدات مما يساعد على الرقابة الداخلية.
 2. تمكن المراجعة المستمرة عمليات الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية بصفة دورية.
 3. أثبتت الدراسة أن الفحص المستمر لنظام المراجعة الداخلية يعمل على تنفيذ هيكل كفاء للرقابة الداخلية. وذلك من خلال إجابة 48 منهم بذلك وبنسبة قدرها 48% فيما يوافق 52 من أفراد العينة على ذلك وبنسبة قدرها 52%.

4. يمثل تطبيق المراجعة المستمرة استجابة مؤكدة للتطور التكنولوجي المستمر خاصة في ظل أنظمة المعلومات المتسارعة والمعقدة.
5. أثبتت الدراسة أن تردد المراجع بصورة متكررة على المنشأة قد يؤدي إلى قيام صداقات وعلاقات شخصية بين القائمين بعملية المراجعة والخاضعين لها مما يؤثر على حياد واستقلال المراجع عند إبداء الرأي.

ثانياً: التوصيات:

هناك عدة توصيات متعلقة ومرتبطة بالدراسة تتمثل في الآتي:

1. ضرورة اهتمام بزيادة ساعات العمل لفريق المراجعة لكي تتمكن من الالتزام بمتطلبات نظام المراجعة المستمرة الأمر الذي يزيد من جودة المراجعة الداخلية.
2. يجب على إدارات المراجعة الالتزام بتطبيق مدخل المراجعة المستمرة لما لها من آثار إيجابية على دقة وموثوقية المعلومات.
3. ضرورة استخدام المراجعة المستمرة لأنها تعمل على تقليل التلاعب واكتشاف الأخطاء ومعالجتها فوراً مما يزيد الثقة في عمل المراجعين الداخليين.
4. إجراء المزيد من الندوات والدورات التدريبية حول دور المراجعة المستمرة في تقييم كفاءة وفاعلية أداء المراجعين الداخليين بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. أبو بكر غلاء محمد، تطبيق معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها في ظل مدخل المراجعة المستمرة لتكنولوجيا المعلومات، مجلة العلوم البحثية والتطبيقية، جامعة الجفرة، 2017.
2. جيهان عادل أميرهم، تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مجلة الفكر المحاسبي، 2019م.
3. سارة عبد الرحمن داؤود أمين، دور المراجعة المستمرة في الكشف عن مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وزيادة جودة التقارير المالية المنشورة، الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2018م.
4. سليمان سند السبوع، أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لآطار COSO على أهداف الرقابة، حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، 2011م.

5. سناء ماهر مهدي مسعود، تحليل العلاقة بين البيانات الضخمة والمراجعة المستمرة وأثرها على جودة التقارير المالية الإلكترونية، (القاهرة، جامعة قناة السويس، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، المجلد 2، العدد 4، 2020م.
6. صالح حامد محمد علي، ياسر تاج السر محمد سند، دور المراجعة المستمرة في الحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية، الخرطوم: جامعة القران الكريم، مجلة الاقتصاد والعلوم الاجتماعية، العدد 1، ديسمبر 2015م، ص 198.
7. صلاح الدين الهادي محمد، المراجعة المستمرة ودورها في تحسين جودة التقارير المالية الإلكترونية، دراسة ميدانية على القطاع المصرفي بسوق الخرطوم للأوراق المالية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2017.
8. عاطف محمد زين، دور المراجعة المستمرة في تقليل مخاطر المراجعة، الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2018م.
9. منى مغربي محمد إبراهيم، اطار محاسبي مقترح لتطوير الإفصاح الإلكتروني في ضوء حوكمة تكنولوجيا المعلومات، القاهرة: جامعة بنها، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2012م، ص 75.
10. وليد سمير عبد العظيم الجيلي، عيد كارم احمد الأشقر، دور تخطيط موارد المنشأة المدعوم بمدخل المراجعة المستمرة في تعزيز دقة الإبلاغ المالي، القاهرة: جامعة قناة السويس، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، المجلد 3، العدد 1، 2021م.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

Genfuss, Douglas, E, (2014) The Wave of The Future, Institute of Internal Auditors, Available: [http// www.theiia.org](http://www.theiia.org)

Institute of Internal Auditors (IIA, 2012) , International standard for the professional practice of internal auditing (standards) Florida, USA [http// www.theiia.com](http://www.theiia.com).

Holt, Travis P and Tood, F. Dezoort (2015): The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions, international Journal of Auditing, Vol. 13 issue1.

ثالثاً: الرومنة Romanization:

Abu Bakr Ghala Muhammad, Applying Accepted and Common Review Standards in light of the Continuous Information Technology Review Approach, Journal of Research and Applied Sciences, Al-Jufra University, 2017 (in Arabic).

Atef Muhammad Zain, The Role of Continuous Review in Reducing Audit Risks, Khartoum: Al-Nilein University, unpublished master's thesis, 2018 (in Arabic).

Jihan Adel Amirhom, Evaluating the impact of the internal auditor's commitment to the continuous audit approach on the quality of internal auditing, Faculty of Commerce, Port Said University, Journal of Accounting Thought, 2019 (in Arabic).

Mona Maghribi Mohamed Ibrahim, A proposed accounting framework for developing electronic disclosure in light of information technology governance, Cairo: Benha University, unpublished doctoral thesis, 2012 (in Arabic).

Salah Al-Din Al-Hadi Muhammad, Continuous Review and its Role in Improving the Quality of Electronic Financial Reports, a field study on the banking sector in the Khartoum Stock Exchange (Khartoum: Al-Nilein University, College of Graduate Studies, unpublished master's thesis, 2017 (in Arabic).

Saleh Hamid Muhammad Ali, Yasser Taj Al-Sir Muhammad Sanad, The Role of Continuous Review in Reducing the Risks of Electronic Operation of Financial Data, Khartoum: University of the Holy Quran, Journal of Economics and Social Sciences, Issue 1, December 2015 (in Arabic).

Sanaa Maher Mahdi Masoud, Analysis of the relationship between big data and continuous auditing and its impact on the quality of electronic financial

reports, (Cairo, Suez Canal University, Scientific Journal of Accounting Studies, Volume 2, Issue 4, 2020 AD (in Arabic).)

Sarah Abdel Rahman Daoud Amin, The Role of Continuous Review in Detecting the Risks of Computerized Accounting Information Systems and Increasing the Quality of Published Financial Reports, Khartoum: Al-Nilein University, unpublished master's thesis, 2018 (in Arabic).

Suleiman Sanad Al-Sabou, The impact of the structure of internal control systems according to the COSO framework on control objectives, The case of Jordanian industrial companies, Journal of Administrative Science Studies, Volume 38, Issue 1, 2011 AD (in Arabic).

Walid Samir Abdel Azim Al-Jili, Eid Karem Ahmed Al-Ashqar, The Role of Enterprise Resource Planning Supported by the Continuous Review Approach in Enhancing the Accuracy of Financial Reporting, Cairo: Suez Canal University, Scientific Journal of Accounting Studies, Volume 3, Issue 1, 2021 AD (in Arabic).