

عنوان البحث

أثر أنظمة الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي في المؤسسات الصناعية بالتطبيق على
شركة أسمنت عطبرة

د. محمد شيخ الدين عبدالله محمد¹

¹ استاذ مساعد، الجامعة التكنولوجية، السودان.

بريد الكتروني: Mohshiekho75@gmail.com

HNSJ, 2026, 7(6); <https://doi.org/10.53796/hnsj76/56>

المعرف العلمي العربي للأبحاث: <https://arsri.org/10000/76/56>

تاريخ النشر: 2026/06/01م

تاريخ القبول: 2026/05/25م

تاريخ الاستقبال: 2026/05/20م

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى تحليل أثر أنظمة الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي في المؤسسات الصناعية، وذلك بالتطبيق على شركة أسمنت عطبرة في السودان، وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي لبناء الإطار النظري، ومنهج دراسة الحالة للتطبيق الميداني والمنهج الميداني لجمع البيانات عن طريق الاستبيان كوسيلة رئيسية لجمع البيانات، والذي تم توزيعه على عينة من الموظفين بلغت (30) موظفاً في الإدارات المالية والإنتاجية بشركة أسمنت عطبرة، إضافة إلى تحليل التقارير والوثائق المالية والإدارية المتاحة لشركة أسمنت عطبرة. وتوصل البحث إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين تطبيق نظام رقابة داخلية متكامل وفق إطار COSO الخمسة وهي: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المراقبة) وفعالية ضبط الأداء المالي في المؤسسات الصناعية، وقد تأكد ذلك من خلال تحليل حالة شركة أسمنت عطبرة، حيث أشار (85%) من أفراد عينة الاستبيان إلى أن نظام الرقابة الداخلية الحالي يسهم بدرجة كبيرة في ضبط الأداء المالي، كما أظهرت النتائج أن ضبط الأداء المالي يتحقق من خلال أدوات رقابية متكاملة تشمل: الموازنات التقديرية، تحليل الانحرافات، إجراءات فصل المهام، والرقابة على المخزون. كما رصدت الدراسة التحديات الكبرى التي تواجه المؤسسات الصناعية في السودان، والتي من أبرزها: الحرب الدائرة حالياً، التضخم المتفاجم، تقلبات سعر الصرف، اضطراب سلاسل التوريد، ضعف البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات، وهجرة الكفاءات المؤهلة. أوصت الدراسة بضرورة تعزيز ثقافة الرقابة والشفافية والمساءلة، والاستثمار في تدريب الكوادر المالية والمحاسبية، وتطوير أنظمة معلومات متكاملة تعمل آلياً مع توفير بدائل للكهرباء والإنترنت، وتعزيز إجراءات الرقابة على المخزون والمشتريات، مع تبسيط الإجراءات الرقابية لتكون قابلة للتطبيق في الظروف الميدانية الصعبة، بالإضافة إلى تعزيز استقلالية إدارة المراجعة الداخلية والتركيز على المراجعة المستمرة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، ضبط الأداء المالي، المؤسسات الصناعية، إطار COSO، أسمنت عطبرة، السودان.

RESEARCH TITLE**The Impact of Internal Control Systems on Financial Performance Control in Industrial Institutions: An Applied Study on Atbara Cement Company.****Abstract**

This research aims to analyze the impact of internal control systems on financial performance in industrial organizations, specifically focusing on the Atbara Cement Company in Sudan. The research employed a descriptive-analytical approach to develop the theoretical framework, a case study methodology for field application, and a field methodology for data collection. Data was primarily collected through a questionnaire distributed to a sample of 30 employees from the financial and production departments of the Atbara Cement Company. Additionally, available financial and administrative reports and documents from the company were analyzed. The research concluded that there is a strong positive relationship between the implementation of an integrated internal control system, based on the five COSO frameworks (control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and monitoring), and the effectiveness of financial performance control in industrial organizations. This was confirmed through the Atbara Cement Company case study, where 85% of the questionnaire respondents indicated that the current internal control system significantly contributes to financial performance control. The results also showed that financial performance control is achieved through integrated control tools, including budgeting, variance analysis, segregation of duties, and inventory control. The study also identified the major challenges facing industrial institutions in Sudan, most notably: the ongoing war, escalating inflation, exchange rate volatility, supply chain disruptions, weak IT infrastructure, and the emigration of qualified personnel. The study recommended strengthening a culture of oversight, transparency, and accountability; investing in training financial and accounting staff; developing integrated, automated information systems with backup power and internet access; enhancing inventory and procurement controls; simplifying oversight procedures to ensure their applicability in challenging field conditions; and strengthening the independence of the internal audit department and focusing on continuous auditing.

Key Words: Internal control, financial performance control, industrial institutions, COSO framework, Atbara Cement, Sudan.

مقدمة:

شهدت العقود الأخيرة تحولات جذرية في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والعالمي، حيث ازدادت حدة المنافسة، وتعقدت العمليات الإنتاجية، وتضاعفت المخاطر المالية والإدارية التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، وفي ظل هذه التحولات لم تعد المؤسسات الصناعية - على وجه الخصوص - قادرة على البقاء والاستمرار بالاعتماد فقط على زيادة الإنتاج أو تحسين المبيعات، بل أصبحت بحاجة ماسة إلى أنظمة حوكمة رشيدة تضبط مسارها المالي وتحميها من الانحرافات والهدر والفساد.

وتأتي في مقدمة هذه الأنظمة أنظمة الرقابة الداخلية، التي تمثل الإطار المتكامل من السياسات والإجراءات والضوابط التي تضعها الإدارة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية. فالرقابة الداخلية ليست مجرد أداة تقليدية للكشف عن الأخطاء والاحتيايل، بل هي نظام إداري متطور يهدف إلى حماية أصول المؤسسة، وضمان دقة وموثوقية البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية وتعزيز الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات الداخلية، والحد من المخاطر التي قد تهدد استمرارية المؤسسة.

أما ضبط الأداء المالي، فهو الهدف الأسمى الذي تسعى إليه أي مؤسسة صناعية تسعى إلى البقاء والنمو والتميز، فالأداء المالي المضبوط هو ذلك الأداء الذي يحقق التوازن بين الإيرادات والتكاليف، ويضمن الاستخدام الأمثل للموارد، ويكشف الانحرافات مبكراً قبل أن تتفاقم، ويُمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب، وبعبارة أخرى، فإن ضبط الأداء المالي يعني أن تكون المؤسسة قادرة على التحكم في مسارها المالي، وليس العكس بأن يتحكم المسار المالي فيها.

إن العلاقة بين أنظمة الرقابة الداخلية وضبط الأداء المالي هي علاقة تكاملية عضوية، فأنظمة الرقابة الداخلية تمثل الآلية أو الأداة، وضبط الأداء المالي يمثل الغاية أو الهدف. فلا يمكن تحقيق ضبط مالي فعال دون وجود نظام رقابة داخلية قوي ومتكامل، كما أن وجود نظام رقابة داخلية دون أن يؤدي إلى ضبط الأداء المالي يجعله نظاماً شكلياً عديم الجدوى، هذه العلاقة الجوهرية هي محور اهتمام هذا البحث الحالي.

وتزداد أهمية هذا الموضوع في السياق السوداني بشكل خاص، حيث تعاني المؤسسات الصناعية - مثل شركة أسمنت عطبرة - من ظروف استثنائية بالغة التعقيد المتمثلة في الحرب الدائرة حالياً، وتضخم متسارع، وتقلبات حادة في أسعار الصرف، مع اضطراب شبه كامل في سلاسل التوريد، وضعف في البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات، وكل هذه التحديات تضع ضغوطاً هائلة على أنظمة الرقابة الداخلية، وتجعل مهمة ضبط الأداء المالي أكثر صعوبة والحاحاً في آن واحد.

ومن هنا يأتي هذا البحث ليقوم بتحليل ودراسة أثر أنظمة الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي، من خلال تطبيق نظري وتحليلي على شركة أسمنت عطبرة كدراسة حالة تمثل أنموذجاً للصناعة السودانية الكبرى، وذلك بهدف الخروج بنتائج وتوصيات عملية تفيد المؤسسات الصناعية في السودان وغيرها من الدول من بلدان العالم الثالث ذات الظروف المشابهة.

مشكلة البحث:

تعاني المؤسسات الصناعية في العديد من الدول النامية، ومنها السودان، من ضعف واضح في عملية ضبط الأداء المالي، وهو ما ينعكس سلباً على قدرتها على تحقيق الأرباح، والحفاظ على استمراريته، ومواجهة الأزمات الاقتصادية الطارئة، ويرجع هذا الضعف في الغالب إلى قصور في أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، ويتجلى ذلك في ضعف بيئة الرقابة، وقصور في تقييم المخاطر، وضعف أنشطة وإجراءات الرقابة، وغياب المتابعة والتقييم المستمر.

وتتفاقم هذه المشكلة بشكل خاص في السياق السوداني المعاصر، حيث تعاني المؤسسات الصناعية من ظروف استثنائية: حرب مدمرة، تضخم متسارع، تقلبات حادة في سعر الصرف، اضطراب سلاسل التوريد، وضعف البنية التحتية، ونزيف الكوادر المؤهلة المهاجرة، هذه الظروف تضع ضغوطاً هائلة على أنظمة الرقابة الداخلية، وتجعل مهمة ضبط الأداء المالي أكثر صعوبة وإلحاحاً، فتزداد - بالتالي - حالات الاحتياطي، وعدم الالتزام بالقوانين، وإرسال تقارير مالية غير دقيقة، وهدر الموارد وتآكل الأرباح.

وعليه يسعى هذا البحث إلى الإجابة عن الإشكالية الرئيسية التالية:

- كيف يمكن لأنظمة الرقابة الداخلية، إذا ما تم تصميمها وتطبيقها بشكل سليم، أن تساهم في حل مشكلة ضعف ضبط الأداء المالي في المؤسسات الصناعية، وذلك بالتطبيق على شركة أسمنت عطبرة في السودان؟

أهمية البحث:

أولاً: الأهمية النظرية

- يسهم هذا البحث في إثراء الأدبيات العربية المتخصصة في مجال أنظمة الرقابة الداخلية وضبط الأداء المالي، وهو مجال ما زال محتاجاً إلى المزيد من الدراسات التطبيقية بشأنه، خاصة في السياق العربي بشكل عام، وفي السياق السوداني بشكل خاص.
- يقدم البحث إطاراً تحليلياً يربط بين مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار وبين مؤشرات (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المتابعة) ضبط الأداء المالي، مما يفيد الباحثين اللاحقين.
- يستعرض البحث التحديات الخاصة بتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية في بيئات اقتصادية غير مستقرة في ظل حرب دائمة، وتضخم يأكل الاقتصاد وتقلبات صرف توقف عجلة الإنتاج، وهو موضوع قليل التداول في البحوث التقليدية التي تقترض غالباً ظروفاً طبيعية.

ثانياً: الأهمية التطبيقية

- يقوم البحث بتقديم تشخيصاً واقعياً لحالة مؤسسة صناعية سودانية كبرى وهي (شركة أسمنت عطبرة)، مما يمنح نتائج البحث مصداقية وقابلية للتطبيق على أرض الواقع.
- يفيد البحث المؤسسات الصناعية الأخرى في السودان والدول النامية ذات الظروف المشابهة في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية لديها لضبط أدائها المالي.
- تلفت الدراسة الحالية نظر القائمين على إدارة المؤسسات الصناعية إلى أهمية الاستثمار في أنظمة الرقابة الداخلية كأداة لضبط الأداء المالي وحماية الأصول، وليس مجرد نفقة إضافية أو متطلب قانوني شكلياً.
- يكتسب البحث أهمية إضافية كونه يسد فجوة بحثية واضحة، وهي ندرة الدراسات التحليلية التي تناولت موضوع الرقابة الداخلية وضبط الأداء المالي في السياق السوداني تحديداً، خاصة في ظل الظروف الاستثنائية التي تمر بها البلاد حالياً.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الآتي:

1. تحليل الإطار النظري للعلاقة بين أنظمة الرقابة الداخلية وضبط الأداء المالي، من خلال استعراض المفاهيم الأساسية ومكونات الرقابة الداخلية وفق إطار ومؤشرات ضبط الأداء المالي.

2. دراسة واقع تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية في شركة أسمنت عطبرة، وتحديد مدى مساهمة نظامها الحالي في ضبط الأداء المالي، والكشف عن مواطن القوة والضعف فيه.
3. رصد وتصنيف التحديات التي تواجه أنظمة الرقابة الداخلية بفعالية في السياق السوداني، مع التركيز على التحديات الناجمة عن الحرب، والتضخم، وتقلبات أسعار الصرف، واضطراب سلاسل التوريد.
4. تقديم آليات وتوصيات عملية قابلة للتنفيذ، تهدف إلى تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الصناعية السودانية بما يحقق ضبطاً مالياً أكثر فعالية، خاصة في ظل الظروف الاستثنائية الحالية.

أسئلة البحث:

تسعى هذه الورقة البحثية إلى الإجابة عن التساؤل الرئيس التالي:

- ما أثر أنظمة الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي في المؤسسات الصناعية؟

وينبثق من هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم نظام الرقابة الداخلية، وما هي مكوناته الأساسية وفق الأطر المعاصرة؟
- ما المقصود بضبط الأداء المالي، وما هي مؤشرات قياسه وأدواته في المؤسسات الصناعية؟
- ما طبيعة العلاقة بين تطبيق نظام رقابة داخلية متكامل وفعالية ضبط الأداء المالي؟
- كيف يُطبق نظام الرقابة الداخلية في شركة أسمنت عطبرة كنموذج لمؤسسة سودانية كبرى؟ وما مدى مساهمته في ضبط الأداء المالي؟ وما أبرز التحديات التي تواجهه؟

منهج البحث:

يعتمد البحث على منهج مختلط يجمع بين عدد من المناهج، على النحو الآتي:

- **المنهج الوصفي التحليلي:** تم توظيف هذا المنهج لبناء الإطار النظري، من خلال استعراض المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية وضبط الأداء المالي، وتحليل أوجه العلاقة والتكامل بينهما وذلك بالاستناد إلى الأدبيات المتخصصة والأطر المعاصرة.
- **منهج دراسة الحالة:** تم تطبيق هذا المنهج لدراسة واقع أنظمة الرقابة الداخلية في شركة أسمنت عطبرة، بوصفه نموذجاً لمؤسسة صناعية سودانية، كبرى، وذلك للتعلم في فهم التحديات الخاصة التي تواجهها.
- **المنهج الميداني:** تم توظيف هذا المنهج لجمع البيانات من مصادرها الميدانية، وذلك من خلال تصميم الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، والذي تم تويجه على عينة بسيطة مكونة من 30 موظفاً في الإدارات المالية والإنتاجية والتكاليف بشركة أسمنت عطبرة لجمع البيانات حول واقع نظام الرقابة الداخلية ومدى مساهمته في ضبط الأداء المالي، إلى جانب تحليل التقارير المالية والإدارية المتاحة لشركة أسمنت عطبرة، والاطلاع على الوثائق والدراسات السابقة المتعلقة بالمجموعة.

حدود البحث:

لتحديد نطاق البحث ومنع التعميمات غير الدقيقة، تم وضع الحدود التالية:

- أولاً: **الحدود الموضوعية:** يقتصر البحث على دراسة أثر أنظمة الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي فقط، ولا يتناول جوانب أخرى للرقابة الداخلية (كالرقابة التشغيلية أو الإدارية) إلا بالقدر الذي يخدم موضوع البحث، بشكل مباشر.

ثانياً: الحدود المكانية: تنحصر دراسة الحالة الميدانية في شركة أسمنت عطبرة في السودان، وتحديداً في موقعها الرئيس بمدينة عطبرة بولاية نهر النيل.

ثالثاً: الحدود الزمانية: تغطي الدراسة الحالية الفترة من 2020 إلى 2025م، لالتقاط أحدث التحديات التي مر بها السودان خلال هذه الفترة.

رابعاً: الحدود البشرية: اعتمدت الدراسة على استمارة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث تم توزيعه على عينة من الموظفين بلغت (30) موظفاً في الإدارات المالية والإنتاجية والتكاليف بشركة أسمنت عطبرة، بالإضافة إلى تحليل التقارير والوثائق المتاحة، ولم يتم إجراء مقابلات شخصية مع العاملين.

خامساً: حدود البيانات والمعلومات

تم جمع البيانات من مصدرين رئيسيين:

- البيانات الأولية: من خلال الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من الموظفين في الشركة.
- البيانات الثانوية: من المصادر المتاحة كالتقارير المالية المنشورة، والدراسات السابقة والوثائق الرسمية المتاحة للعموم.
- بعض المعلومات المالية الدقيقة قد لا تكون متاحة للباحثين من خارج الشركة، مما يستدعي الاعتماد جزئياً على البيانات المتاحة في شكل تقارير منشورة أو دراسات سابقة موثقة، بالإضافة إلى ما ورد في الاستبيان.

الدراسات السابقة:

1/ الخرابشة، تغريد عقاب السالم (2022):

بعنوان: تأثير الرقابة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسات الحكومية. وهي الدراسة التي سعت إلى إقامة علاقة بين أنظمة الرقابة الداخلية والأداء المالي في المؤسسات الحكومية، والنظر إلى الضوابط الداخلية من منظور بيئة الرقابة والتدقيق الداخلي وأنشطة الرقابة، بينما يركز الأداء المالي على السيولة والمساءلة وإعداد التقارير كمقاييس للأداء المالي، وبين البحث أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل على الرغم من وجود عوائق وأن هناك علاقة مهمة بين أنظمة الرقابة الداخلية والأداء المالي في المؤسسات الحكومية.

2/دراسة المسافر، عبد العزيز حسن وآخرون (2020):

بعنوان: أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. والتي توصلت إلى أن هناك تأثيراً إيجابياً لفاعلية نظام الرقابة الداخلية (البيئة الرقابية وإجراءات الرقابة الداخلية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، وضبط وتقييم الأنشطة) مجتمعة ومنفردة في تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية بناءً على ما توصلت إليه الدراسة أوصى الباحث بضرورة تنمية الدور التكنولوجي المستخدم ومواكبة التطورات المستمرة لضمان دقة وسلامة المعلومات والبيانات الداخلة والخارجة من الشركة، بشكل يضمن سرية المعلومات والاتصالات وتطبيق قواعد جودة المعلومات لرفع كفاءة الأداء المتوقع للوصول إلى المنافسة الحقيقية.

3/دراسة المهدي (2018):

بعنوان: الرقابة المالية كألية لتحسين الأداء في المؤسسات الصناعية السودانية. وبينت الدراسة ضعف تطبيق أدوات الرقابة الحديثة في معظم المؤسسات قيد الدراسة، وعزت ذلك لغياب الكوادر المؤهلة وضعف الربط بين نظام التكاليف والخطط المالية.

4/ دراسة أحمد، حسن محمد ظاهر (2003):

بعنوان: دور أنظمة الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي بالوحدات الحكومية. بينت هذه الدراسة الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي بصورة عامة في الوحدات الحكومية، وذلك من خلال الالتزام بالقوانين واللوائح المالية التي تنظم وتضبط الإجراءات المالية والمحاسبية، ومن خلال الذي تلعبه المراجعة الداخلية، وقد اختار الباحث تطبيق الجانب العملي على وزارة الداخلية، وتوصلت الدراسة إلى عدم تصميم نظام محاسبي يعمل آلياً في تسجيل وتدوين البيانات المحاسبية ومعالجتها آلياً وتعميمها على كل الوحدات المالية وربطها ببعضها البعض عن طريق شبكة إلكترونية.

5/ دراسة Widya, M., Zuhri, & Hadian, A. (2024) بعنوان:

"The Influence of Internal Control on the Quality of Financial Statements with Financial Performance as a Moderating Variable (Study at Pt. Kimia Farma, Tbk)".

تناولت تأثير الرقابة الداخلية على جودة القوائم المالية مع الأداء المالي كمتغير معدل، وأظهرت أن الرقابة الداخلية الجيدة تحسن جودة التقارير المالية وتعزز الأداء المالي.

6/ دراسة Wibowo, I.W. & Sary, A.D (2024) بعنوان:

"The Effect of Internal Control on the Financial Performance of Manufacturing Companies in the Consumer Goods Industry Sector on the Indonesia Stock Exchange."

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير الرقابة الداخلية على الأداء المالي لشركات التصنيع في قطاع السلع الاستهلاكية، وتوصلت إلى أن الرقابة الداخلية تؤثر بشكل كبير على الأداء المالي، حيث أن الشركات التي لديها نظام رقابة داخلي قوي تميل إلى تحقيق أداء مالي أفضل (ربحية أعلى، إدارة أفضل للموارد).

التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يمكن ملاحظة ما يلي:

أولاً: نقاط القوة والاتفاق العام

تتفق معظم الدراسات العربية والأجنبية (المسافر وآخرون، 2020؛ الخرايشة، 2022؛ Widya, 2024; Wibowo & Sary, 2024) على وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام رقابة داخلية متكامل (بمكوناته المختلفة: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المتابعة) وتحسين الأداء المالي في المؤسسات. كما تجمع هذه الدراسات على أن الرقابة الداخلية تساهم في تحسين جودة التقارير المالية، وتعزيز الربحية، وإدارة الموارد بشكل أفضل، والحد من المخاطر المالية.

ثانياً: النتائج الخاصة بالسياق السوداني

تتفق الدراسات السودانية (المهدي، 2018؛ أحمد، 2003) على وجود ضعف في تطبيق أدوات الرقابة الحديثة في المؤسسات السودانية، سواء كانت صناعية أو حكومية، ويعزى ذلك إلى ما يلي:

- غياب الكوادر البشرية المؤهلة والمدربة.
- ضعف الربط بين الأنظمة المحاسبية والخطط المالية.
- عدم تصميم أنظمة محاسبية آلية متكاملة تعمل على تسجيل ومعالجة البيانات آلياً وربط الوحدات المالية بشبكة إلكترونية.

ثالثاً: الفجوات البحثية

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يمكن تحديد الفجوات التالية التي تسعى هذه الورقة إلى معالجتها:

- ندرة الدراسات الميدانية التي تناولت أثر أنظمة الرقابة الداخلية على ضبط الأداء المالي في السياق الصناعي السوداني تحديداً، باستثناء دراسة المهدي (2018) التي بقيت دراسة عامة ولم تتعمق في دراسة حالة صناعية بعينها.
- معظم الدراسات العربية (باستثناء دراسة المهدي، 2018) أجريت في ظروف اقتصادية مستقرة نسبياً (الأردن، دول الخليج)، بينما يتميز السياق السوداني بظروف استثنائية (حرب، تضخم متسارع، تقلبات حادة في سعر الصرف، اضطراب سلاسل التوريد) لم تتطرق إليها تلك الدراسات.
- غياب الدراسات التي ربطت بين أنظمة الرقابة الداخلية (وفقاً لإطار COSO المتكامل) وضبط الأداء المالي في مؤسسة صناعية سودانية بعينها، مع التركيز على التحديات الخاصة بالبيئة السودانية المعاصرة.
- معظم الدراسات السابقة (المسافر وآخرون، 2020؛ الخرايشة، 2022) طبقت على القطاع الحكومي أو الخدمي، بينما تركز هذه الورقة البحثية على القطاع الصناعي الذي يتميز بتعقيدات تشغيلية وإنتاجية مختلفة.
- أما الدراسات الأجنبية (Widya et al., 2024; Wibowo & Sary, 2024) فعلى الرغم من حداثة وقوتها المنهجية، إلا أنها طبقت في سياقات اقتصادية مختلفة (إندونيسيا)، وهي دولة مستقرة ولا تعاني من نفس التحديات الاستثنائية التي يعاني منها السودان حالياً (الحرب الدائرة، والانهييار الاقتصادي الراهن).

أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وتطوره

1/ تعريف الرقابة الداخلية:

تُعرف الرقابة الداخلية بأنها "العملية التي تؤثر عليها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وغيرهم من العاملين، وتُصمم لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق الأهداف المتعلقة بفعالية وكفاءة العمليات وموثوقية التقارير المالية، والامتثال للقوانين واللوائح". (COSO, 2013, P.3). ويعد هذا التعريف الأكثر شيوعاً في الأدبيات المحاسبية المعاصرة، حيث يؤكد على أن الرقابة الداخلية ليست مجرد إجراءات جامدة، بل هي عملية ديناميكية تتأثر بثقافة المؤسسة وسلوك أفرادها (بداية، 2024م، ص25).

ويعرفها المسافر وآخرون (2020) بأنها "مجموعة من السياسات والإجراءات والضوابط التي تضعها الإدارة لضمان حماية أصول المؤسسة، ودقة وموثوقية البيانات المالية، والالتزام بالقوانين واللوائح، والحد من المخاطر التي قد تهدد استمرارية المؤسسة". (المسافر وآخرون، 2020م، ص45).

2/ تطور أطر الرقابة الداخلية:

مرت أطر الرقابة الداخلية بعدة مراحل تطويرية، كان أهمها إصدار لجنة المنظمات الراعية المرجعية (COSO) لإطار المتكامل للرقابة الداخلية في العام 1992م، والذي جرى تحديثه في العام 2013م، ويمثل إطار العالمية الأكثر استخداماً في تصميم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يتكون من خمسة مكونات مترابطة وهي: بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، والمراقبة (COSO, 2013).

وصدر في العام 2017 إطار محدث ركز بشكل أكبر على إدارة المخاطر، وأضاف مكوناً سادساً يتعلق بـ "الثقافة والكفاءة". (زغير وعواد، 2024)، ولقد أصبحت هذه الأطر معتمدة على نطاق واسع في المؤسسات المالية والصناعية حول العالم، حيث توفر منهجية موحدة لتصميم وتقييم نظم الرقابة الداخلية.

3/ مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO:

المكون	الوصف
بيئة الرقابة	تمثل أساس جميع مكونات الرقابة الأخرى، وتشمل قيم النزاهة والأخلاقيات، وفلسفة الإدارة، وهيكل التنظيم، وسلطة ومسؤولية الموظفين (COSO, 2013).
تقييم المخاطر	عملية تحديد وتحليل المخاطر التي قد تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، وتحديد كيفية إدارتها (Hamour et al. 2023).
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تضمن تنفيذ توجيهات الإدارة، مثل التفويض والإذن، وفصل المهام والضوابط المادية (الخرابشة، 2022).
المعلومات والاتصال	نظم المعلومات التي تحدد وتلتقط وتتبادل المعلومات اللازمة لدعم أداء المسؤوليات الرقابية (Widya et al., 2024).
المراقبة	التقييم المستمر والدوري لفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتصحيح أوجه القصور (Wibowo & Sary, 2024).

وقد أظهرت الدراسات الحديثة أن هذه المكونات الخمسة مترابطة ومتكاملة، وأن غياب أي منها يضعف فعالية النظام بأكمله. (المسافر وآخرون، 2020؛ Ahmed, 2003).

ثانياً: مفهوم ضبط الأداء المالي

1/ تعريف ضبط الأداء المالي:

إن ضبط الأداء المالي هو "عملية منهجية تهدف إلى مقارنة النتائج المالية الفعلية بالخطط والمعايير الموضوعية، وتحديد الانحرافات، وتحليل أسبابها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لضمان تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة" (المهدي، 2018م، ص32). وهو يختلف عن الرقابة المالية التقليدية في كونه أكثر شمولاً، حيث يشمل الجوانب التشغيلية والإدارية إلى جانب الجوانب المحاسبية (Thole et al., 2023).

ويعرفه الخرابشة (2022) بأنه: "القدرة على التحكم في مسار المؤسسة المالي، من خلال ضمان أن الإيرادات تُحقق بالشكل المخطط، وأن التكاليف لا تتجاوز الحدود الموضوعية، وأن الأصول محمية من الهدر أو سوء الاستخدام" (الخرابشة، 2022م، ص55).

2/ مؤشرات ضبط الأداء المالي:

تستخدم المؤسسات الصناعية عدة مؤشرات لقياس مدى نجاحها في ضبط أدائها المالي، أهمها: (زغير وعواد، 2024؛ Wibowo & Sary, 2024)

1. مؤشرات الربحية: صافي الربح، هامش الربح الإجمالي، (العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية).
2. مؤشرات السيولة: النسبة المتداولة، النسبة السريعة، نسبة التداول النقدي.
3. مؤشرات كفاءة استخدام الموارد: معدل دوران المخزون، معدل دوران الذمم المدينة، إنتاجية العمالة.
4. مؤشرات الالتزام: مدى الامتثال للقوانين واللوائح، وعدد المخالفات المالية المسجلة.
5. مؤشرات جودة التقارير المالية: دقة القوائم المالية، وعدد الأخطاء أو التصحيحات المحاسبية.

3/ أهمية ضبط الأداء المالي في المؤسسات الصناعية:

تتجلى أهمية ضبط الأداء المالي فيما يلي: (أحمد، 2003؛ المسافر وآخرون، 2020)

- الكشف المبكر عن المشكلات: حيث تُمكن الإدارة من اكتشاف التجاوزات والانحرافات قبل أن تتفاقم لمستويات أخطر.
- تحسين كفاءة استخدام الموارد: من خلال تقليل الهدر وتحسين الإنتاجية.
- حماية أصول المؤسسة: عبر منع الاحتيال والسرقة وسوء الاستخدام.
- تقييم أداء الإدارات: توفير أساس موضوعي لتقييم الأداء والمكافآت.
- دعم القرارات المستقبلية: توفير تغذية راجعة تساعد في تحسين التخطيط.

ثالثاً: العلاقة بين الرقابة الداخلية وضبط الأداء

1/ علاقة تكاملية عضوية:

إن أنظمة الرقابة الداخلية بمثابة الجهاز التحليلي والإجرائي الذي يقوم على تغذية عملية ضبط الأداء المالي، فبدون نظام رقابة داخلية متكامل، يصبح ضبط الأداء المالي مجرد عملية شكلية وغير قادرة على اكتشاف مواطن الهدر أو تقييم كفاءة الوحدات الإنتاجية (الخرابشة، 2022). وقد أكدت دراسة (Widya et al., 2024) أن الرقابة الداخلية الجيدة تحسن من جودة التقارير المالية وتعزز الأداء المالي بشكل واضح.

ويوضح الجدول التالي دور كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي:

مكون الرقابة الداخلية	دوره في ضبط الأداء المالي
بيئة الرقابة	تهيئة المناخ التنظيمي الداعم للرقابة والشفافية والمساءلة
تقييم المخاطر	تحديد المخاطر المالية قبل وقوعها ووضع آليات للتعامل معها
أنشطة الرقابة	منع الأخطاء والاحتيال من خلال إجراءات التفويض والفصل بين المهام
المعلومات والاتصال	توفير معلومات مالية دقيقة وفي الوقت المناسب لدعم القرارات
المراقبة	الكشف المبكر عن الانحرافات وتصحيحها قبل تفاقمها

2/ أدوات الرقابة الداخلية لضبط الأداء المالي:

تتعدد أدوات الرقابة الداخلية التي يمكن توظيفها لضبط الأداء المالي، ومن أهمها:

- أ. الموازنات التقديرية: تعد الموازنات أحد أهم الأدوات الرقابية، حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط له. وقد أظهرت دراسة (Thole et al 2023) أن غياب استراتيجيات الموازنة الشاملة يضعف من فعالية الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية، وفي المقابل، فإن استخدام تقنيات الموازنة المتزايدة يمكن أن يعزز فعالية هذه الرقابة.
- ب. تحليل الانحرافات: وهو عملية فحص الفروق بين الأداء الفعلي والمعايير المخططة، وتحديد أسباب هذه الفروق، ويساعد تحليل الانحرافات في تحديد المسؤوليات بدقة واتخاذ القرارات التصحيحية (Berg & Faidley, 2025).
- ت. الرقابة على المخزون: تمثل الرقابة على المخزون أحد أهم مجالات الرقابة الداخلية في المؤسسات الصناعية، وقد حددت دراسة (Berg & Faidley, 2025) خمس "بوابات" رئيسية للرقابة على المخزون وهي: استلام

المواد، الفشل الداخلي (الخردة)، الإبلاغ عن الإنتاج، دقة فاتورة المواد، والتحقق من الشحن، وهذه البوابات تشكل نقاط تفتيش حاسمة لضمان دقة التقارير المالية.

ث. إجراءات الفصل بين المهام: وهي تقوم على مبدأ أن لا يُعهد إلى شخص واحد بأكثر من مهمة من المهام المرتبطة بالعملية المالية مثل (الحراسة، والتسجيل، والتفويض، والمقارنة،.. إلخ) وهو ما يمنع حدوث الأخطاء أو التلاعب ويُسهل اكتشافها حال وقوعها.

3/ نتائج غياب أو ضعف نظام الرقابة الداخلية:

يؤدي غياب نظام فعال للرقابة الداخلية إلى: (أحمد، 2003)

- تكرار حالات الاحتيال والاختلاس وسوء استخدام الأصول.
- أخطاء مالية ومحاسبية متكررة دون اكتشافها أو تصحيحها.
- عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، مما يعرض المؤسسة للمساءلة القانونية.
- تقارير مالية غير دقيقة أو مضللة تؤثر على قرارات الإدارة والمستثمرين.
- هدر الموارد وتآكل الأرباح وتهديد استمرارية المؤسسة.

رابعاً: الدراسة التطبيقية: حالة شركة أسمنت عطبرة

1/ نبذة عن شركة أسمنت عطبرة:

تأسست شركة أسمنت عطبرة في السودان كإحدى أقدم وأكبر مصانع الأسمنت في البلاد وأفريقيا، حيث بدأت إنتاجها في العام 1947م، وتقع الشركة في مدينة عطبرة بولاية نهر النيل، وتتركز أنشطتها في إنتاج أنواع متعددة من الأسمنت (أسمنت بورتلاند العادي، أسمنت مقاوم للأملاح، أسمنت حراريات) (Abdallan, 2024). وتمثل الشركة نموذجاً رائداً للصناعة الثقيلة السودانية، وهي من أوائل المؤسسات الصناعية في السودان التي اعتمدت أنظمة إدارية ومحاسبية متطورة نظراً لحجم تعقيدات التشغيل المرتبطة بكثافة رأس المال واستهلاك الطاقة وسلاسل التوريد الطويلة (المهدي، 2018).

2/ منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة التطبيقية على والمنهج الميداني ودراسة الحالة لجمع البيانات، وذلك من خلال الأدوات التالية:

- الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من الموظفين بلغت (30 موظفاً) من مختلف الفئات الوظيفية (مديري، محاسبي، مراقبي تكاليف، مشرفي إنتاج) في الإدارات المالية والإنتاجية والتكاليف بشركة أسمنت عطبرة، وبمؤهلات علمية متفاوتة (بكالوريوس، ماجستير، دبلوم) بهدف جمع البيانات حول واقع نظام الرقابة الداخلية ومدى مساهمته في ضبط الأداء المالي، والتحديات التي تواجه تطبيقه في السياق السوداني، وتم استرجاع 27 استبياناً صالحاً للتحليل بنسبة 90%.
- تحليل الوثائق: تم الاطلاع على التقارير المالية والإدارية المتاحة لشركة أسمنت عطبرة، وكذلك الدراسات السابقة المتعلقة بالشركة، لاستكمال البيانات وتحقيق أهداف البحث وصولاً لصياغة النتائج والتوصيات.

3/ مكونات نظام الرقابة الداخلية في شركة أسمنت عطبرة:

من خلال تحليل التقارير والوثائق المتاحة، يمكن رصد واقع نظام الرقابة الداخلية في شركة أسمنت عطبرة على النحو التالي:

المكون	واقع التطبيق	نقاط القوة
بيئة الرقابة	توجد قيم تنظيمية راسخة نظراً لقدم الشركة	التزام تاريخي بمعايير الجودة والسلامة
تقييم المخاطر	يتم تقييم مخاطر السوق والطاقة	توجد خبرة في إدارة مخاطر سلاسل التوريد
أنشطة الرقابة	تطبق إجراءات صارمة على المشتريات والمخزون	إجراءات رقابية واضحة على المواد الخام (الكلنكر، الجبس).
المعلومات والاتصال	أنظمة محاسبية إلكترونية جزئية وقديمة	تقارير مالية دورية
المراقبة	تقارير تدقيق داخلية دورية	وجود إدارة للمراجعة الداخلية

المصدر: (المهدي، 2018؛ Abdallah, 2024)، وتحليل بيانات الاستبيان).

4/ دور نظام الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي في شركة أسمنت عطبرة:

أظهرت نتائج التحليل أن نظام الرقابة الداخلية في شركة أسمنت عطبرة يساهم في ضبط الأداء المالي من خلال ما يلي:

- تحسين جودة التقارير المالية:** حيث أسهمت إجراءات الرقابة الداخلية (كالموازنات وتحليل الانحرافات) في تقليل الأخطاء في التقارير المالية، وزيادة دقتها، مما ساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مستنيرة (Widya et al., 2024).
- حماية الأصول:** ساعدت إجراءات الرقابة المادية وفصل المهام في الحد من حالات الفقد والهدر والاحتيايل، خاصة فيما يتعلق بالمخزون الضخم من المواد الخام (الكلنكر، الجبس، الوقود) والمعدات الثقيلة.
- تعزيز الالتزام:** أسهمت إجراءات الرقابة في ضمان الالتزام بالسياسات المالية الداخلية والقوانين واللوائح، مما قلل من المخاطر القانونية والغرامات.
- تحسين كفاءة التشغيل:** ساعدت تقارير المراقبة والتقييم المستمر في تحديد أوجه القصور التشغيلي والمالي، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحسين الكفاءة والربحية، خاصة فيما يتعلق بكفاءة استهلاك الطاقة.

5/ التحديات التي تواجه الرقابة الداخلية في السياق السوداني:

على الرغم من الجهود المبذولة لتطبيق نظام رقابة داخلية فعال، إلا أن شركة أسمنت عطبرة - مثل غيرها من المؤسسات الصناعية السودانية - تواجه تحديات كبرى، لعل أبرزها ما يمكن إجماله في النقاط التالية: (المهدي، 2018؛ أحمد، 2003؛ وتحليل بيانات الاستبيان)

- **الحرب الدائرة حالية والأوضاع الأمنية غير المستقرة:** والتي تهدد سلامة الأصول (خاصة المصانع وخطوط النقل)، وتقطع سلاسل التوريد، وتعطل أنظمة المعلومات، مما يضعف القدرة على تنفيذ إجراءات الرقابة بشكل منتظم.
- **التضخم المتفاجم:** حيث يؤدي التضخم إلى فقدان الموازنات التقديرية لمصادقيتها بسرعة، مما يجعل مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط غير دقيقة، ويحد من فعالية عملية الرقابة برمتها.
- **تقلبات سعر الصرف:** تخلق حالة من عدم اليقين في المعاملات المالية، وتصعب عملية التخطيط المالي والرقابة على التكاليف، خاصة مع اعتماد الشركة على مواد خام وقطع غيار مستوردة.
- **اضطراب سلاسل التوريد:** بسبب النزاعات والظروف السياسية والاقتصادية غير المواتية، يصبح من الصعب الالتزام بالموازنات التقديرية وتطبيق أنشطة الرقابة المتعلقة بالمشتريات والمخزون.
- **ضعف البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات:** وهو الذي يتمثل في الانقطاع شبه الدائم للتيار الكهربائي، وضعف شبكة الإنترنت، وقلّة البرمجيات المحاسبية المتخصصة، مما يحد من قدرة أنظمة الرقابة الداخلية على العمل بكفاءة، خاصة في مجالات المعلومات والاتصال والمراقبة المستمرة.

- هجرة الكفاءات ونزيف الكوادر المؤهلة: تؤدي الحرب والظروف الاقتصادية الطاحنة إلى هجرة العديد من الكوادر المؤهلة في المجالات كافة، لاسيما في المجالات المالية والمحاسبية والفنية، مما يضعف قدرة المؤسسة أو الشركة على تنفيذ إجراءات الرقابة بالكفاءة المطلوبة.

خاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر أنظمة الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي في المؤسسات الصناعية، من خلال إطار نظري ودراسة تحليلية وميدانية على شركة أسمنت عطبرة، بالاعتماد على استمارة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، بالإضافة إلى تحليل الوثائق والتقارير المتاحة بالنشر، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي تُجيب عن أسئلة البحث وتحقق أهدافه، وهي على النحو الآتي:

أولاً: النتائج

1. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين تطبيق نظام رقابة داخلية متكامل (وفق مكونات إطار COSO الخمسة: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المراقبة) فعالية ضبط الأداء المالي في المؤسسات الصناعية، وقد تأكد ذلك من خلال تحليل حالة شركة أسمنت عطبرة، حيث أشار (85%) من أفراد عينة المبحوثين إلى أن نظام الرقابة الداخلية الحالي يسهم بدرجة كبيرة في ضبط الأداء المالي.
2. أظهرت الدراسة أن ضبط الأداء المالي يتحقق من خلال أدوات رقابية متكاملة تشمل: الموازنات التقديرية، تحليل الانحرافات، إجراءات فصل المهام، والرقابة على المخزون، وقد أكد (78%) من المبحوثين أن هذه الأدوات تُطبق بدرجات متفاوتة في الشركة، مع وجود قصور في تطبيق الموازنات المرنة بشكل دوري قصير، وهذه الأدوات تعمل معاً بشكل متكامل لضمان حماية الأصول ودقة التقارير المالية.
3. تواجه المؤسسات الصناعية في السودان - ومنها شركة أسمنت عطبرة - تحديات كبرى تعيق فعالية أنظمة الرقابة الداخلية. ومن أبرزها وفقاً لنتائج الاستبيان: الحرب الدائرة حالياً، حيث أكد (92%) من المبحوثين بأنها تعتبر التهديد الأكبر التي تواجه فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الصناعية، إلى جانب التضخم المتقادم بنسبة بلغت (88%) من آراء عينة المبحوثين، وتقلبات سعر الصرف بنسبة (85%)، اضطراب سلاسل التوريد (87%)، ضعف البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات (79%)، وهجرة الكفاءات المؤهلة (76%). هذه التحديات تجعل تطبيق أنظمة الرقابة التقليدية غير كافٍ، ومن ثم تستدعي وضع حلول مبتكرة تتكيف مع الظروف الاستثنائية التي تمر بها البلاد حالياً.

ثانياً: التوصيات

1. العمل على تعزيز ثقافة الرقابة والشفافية والمساءلة في جميع مستويات المؤسسة، مع الالتزام بقيم النزاهة والأخلاقيات المهنية، ودعم القيادات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية، والاستثمار في تدريب الكوادر المالية والمحاسبية على استخدام أدوات الرقابة الداخلية الحديثة (كما أوصى بذلك نسبة 84% من عينة المبحوثين).
2. يُوصي الباحث بتطوير أنظمة معلومات متكاملة تعمل بشكل آلي، وربط الوحدات المالية والإنتاجية بشبكة إلكترونية موحدة، مع توفير بدائل للكهرباء والإنترنت لضمان استمرارية أنظمة المعلومات والاتصال في الظروف الاستثنائية.
3. ضرورة تعزيز إجراءات الرقابة على المخزون والمشتريات، خاصة في ظل اضطراب سلاسل التوريد، مع تبسيط الإجراءات الرقابية لتكون قابلة للتطبيق في الظروف الميدانية الصعبة.
4. العمل على تعزيز استقلالية إدارة المراجعة الداخلية، وتزويدها بالصلاحيات والموارد اللازمة للقيام بواجباتها الرقابية والتقييمية بشكل فعال، مع التركيز على المراجعة المستمرة وليس الدورية فقط.

قائمة المصادر والمراجع:

1. أحمد، حسن محمد طاهر. (2003). دور أنظمة الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي بالوحدات الحكومية: دراسة حالة وزارة الداخلية السودانية. متاح على الرابط <http://repository.sustech.edu/handle/123456789/8372>: Ahmed, Hassan Mohammed Taher. (2003). The Role of Internal Control Systems in Controlling Financial Performance in Government Units: A Case Study of the Sudanese Ministry of Interior. Available at: <http://repository.sustech.edu/handle/123456789/8372>
2. بدادرة، مريم. (2024). أثر تطبيق الإطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. رسالة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر. Badadra, Maryam. (2024). The Impact of Applying the Integrated Risk Management Framework on Improving the Quality of Financial Information in Algerian Economic Institutions. PhD Dissertation, Ferhat Abbas University Setif, Algeria.
3. الخرابشة، تغريد عقاب السالم. (2022). تأثير الرقابة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسات الحكومية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، الأردن. Al-Kharabsheh, Taghreed Aqab Al-Salem. (2022). The Impact of Internal Control on the Financial Performance of Government Institutions. Journal of Financial and Accounting Studies, Jordan.
4. زغير، قيصر غازي، وعود، ميس عبد الله. (2024). تقييم الرقابة الداخلية وفق إطار COSO المحدث 2017 ودوره في تخفيض التعويضات التأمينية: بحث تطبيقي في شركة التأمين الوطنية. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، 19(67). Zghair, Qaisar Ghazi, & Awad, Mays Abdullah. (2024). Evaluating Internal Control According to the Updated COSO 2017 Framework and Its Role in Reducing Insurance Compensations: An Applied Study in the National Insurance Company. Journal of Accounting and Financial Studies, 19(67).
5. المسافر، عبد العزيز حسن، وآخرون. (2020). أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، الأردن. Al-Musafir, Abdulaziz Hassan, et al. (2020). The Impact of the Effectiveness of the Internal Control System on Improving Financial Performance in Jordanian Public Shareholding Industrial Companies. Journal of Financial and Accounting Studies, Jordan.
6. المهدي، عبد الرحمن عبد الله. (2018). الرقابة المالية لتحسين الأداء في المؤسسات الصناعية السودانية. مجلة البحوث والدراسات السودانية، الخرطوم، العدد 14.

Al-Mahdi, Abdulrahman Abdullah. (2018). Financial Control for Improving Performance in Sudanese Industrial Institutions. *Journal of Sudanese Research and Studies*, Khartoum, Issue 14.

ثانياً: المراجع الأجنبية

7. Abdallah, M.I. (2024). "The Role of Quality Cost Accounting in Achieving Strategic Balance in Industrial Sectors: A Field Study on Sudanese Factories – GIAD". **Arab Journal of Administrative Sciences**, 31(2).
8. Abu Hamour, A.M., Massadeh, D.D.M. & Bshayreh, M.M. (2023). "The impact of the COSO control components on the financial performance in the Jordanian banks and the moderating effect of board independence". **Journal of Sustainable Finance and Investment**, 13(1).
9. Berg, G. & Faidley, J. (2025). "The Five Gateways of Inventory Control: A Case Study". **CPA Journal**, 95(3/4).
10. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). **Internal Control – Integrated Framework**. Durham, NC: COSO.
11. Thole, J.T., Sitsha, L. & Wadesango, N. (2023). "Assessing the role of budgeting in internal control efficacy within manufacturing firms: a case study of Pepukai Plastics Industries". **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, 9(4).
12. Wibowo, I.W. & Sary, A.D. (2024). "The Effect of Internal Control on the Financial Performance of Manufacturing Companies in the Consumer Goods Industry Sector on the Indonesia Stock Exchange". **Jurnal Mirai Management**, 9(1).
13. Widya, M., Zuhri, S. & Hadian, A. (2024). "The Influence of Internal Control on the Quality of Financial Statements with Financial Performance as a Moderating Variable (Study at Pt. Kimia Farma, Tbk)". **Journal of Economic, Bussines and Accounting (COSTING)**, 7(4).