

The Impact of Modern Internal Audit Activities on Improving the Quality of Environmental, Social, and Governance (ESG) Sustainability Reports in Industrial Companies

أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية

Howida Ageeb Abbas^{1*}, Al-Sadat Abdel Fattah Youssef²

¹ Assistant Professor, College of Humanities and Administrative Studies, Accounting Department, Unaizah Private Colleges, Saudi Arabia.

² Associate Professor, Department of Accounting, Unaizah Private Colleges, Saudi Arabia.

* Corresponding Author: Howida Abbas (howidaageeb@gmail.com)

هويدا عجيب عباس^{1*}، السادات عبد الفراج يوسف²

¹ أستاذ مساعد- كلية الدراسات الإنسانية والإدارية- قسم المحاسبة- كليات عنيزة الأهلية- السعودية.

² أستاذ مشارك- قسم المحاسبة- كليات عنيزة الأهلية- السعودية.

* الباحث المراسل: هويدا عباس (howidaageeb@gmail.com)



This file is licensed under a

[Creative Commons Attribution 4.0 International](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Accepted

قبول البحث

2026/3/11

Revised

مراجعة البحث

2025/9/18

Received

استلام البحث

2025/4/27

DOI: <https://doi.org/10.31559/GJEB2026.16.4.2>

Abstract:

Objectives: The study aimed to examine the impact of modern internal audit activities—namely, the assurance role, the advisory role, and risk management—on the quality of environmental, social, and governance (ESG) sustainability reports in industrial companies.

Methods: The study adopted a descriptive-analytical approach, targeting internal auditors in the internal audit departments of Sudanese industrial companies operating in the cement sector, with a total population of (236). A sample of 137 internal auditors was selected, and a questionnaire was used as the primary data collection tool.

Results: The study reached several findings, including the existence of a statistically significant impact of modern internal audit activities on the quality of ESG sustainability reports in Sudanese industrial companies, with a determination coefficient (R^2) of 0.933. This indicates that modern internal audit activities explain 93.3% of the quality of sustainability reports. Furthermore, the assurance role was found to be the most influential modern internal audit activity in enhancing the quality of sustainability reports, with a coefficient of 0.935.

Conclusions: The study recommended the need to focus on modern internal audit activities to improve the quality of sustainability reports in Sudanese industrial companies and to enhance the effectiveness of the assurance role as a modern internal audit activity to ensure the reliability of sustainability reports in these companies.

Keywords: Modern Activities; Internal Audit; Sustainability Reports; Industrial Companies; Sudan.

المخلص:

الأهداف: هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر (الدور التوكيدي، الدور الاستشاري، إدارة المخاطر) كمنشآت حديث للمراجعة الداخلية في جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.

المنهجية: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وشمل مجتمع الدراسة المراجعين الداخليين بإدارات المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية السودانية العاملة في قطاع الأسمنت البالغ عددهم (236). شملت العينة (137) من المراجعين الداخليين العاملين بقطاع الأسمنت بالسودان، وتم اختيارهم بأسلوب العينة القصدية لضمان الحصول على استجابات من ذوي الخبرة المباشرة بالموضوع.

النتائج: خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج منها أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية للأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في جودة تقارير الاستدامة ESG في الشركات الصناعية السودانية، بمعامل التحديد (0.933) مما يشير إلى أن الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية تفسر 93.3% من جودة تقارير الاستدامة. وأن الدور التوكيدي كأحد الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية الأكثر تأثيراً في جودة تقارير الاستدامة بمعامل (0.935).

الخلاصة: أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية لتحسين جودة تقارير الاستدامة بالشركة الصناعية السودانية، وزيادة فاعلية الدور التوكيدي كمنشآت حديثة للمراجعة الداخلية لضمان موثوقية تقارير الاستدامة بالشركات الصناعية السودانية.

الكلمات المفتاحية: أنشطة حديثة؛ مراجع داخلية؛ تقارير استدامة؛ شركات صناعية؛ السودان.

الاستشهاد

Citation

عباس، هويدا، يوسف، السادات. (2026). أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية. *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*. 16(4)، 400-412.

Abbas, H. A., & Youssef, A. A. (2026). The Impact of Modern Internal Audit Activities on Improving the Quality of Environmental, Social, and Governance (ESG) Sustainability Reports in Industrial Companies. *Global Journal of Economics and Business*, 16(4), 400-412. <https://doi.org/10.31559/GJEB2026.16.4.2> [In Arabic]

المقدمة:

شهد العصر الحاضر اهتمام متزايد بالقضايا البيئية والاجتماعية والحوكومية، حيث أعطت الشركات الصناعية أولوية خاصة لتقارير الاستدامة، كونها تقديم معلومات حول مدى التزام الشركة بحماية البيئة والمسؤولية الاجتماعية وممارسات الحوكمة للمستثمرين والعملاء والجهات التنظيمية والجمهور، كما أنها تبين استراتيجيات الشركة للاستدامة في المدى البعيد وتأثيرها على المجتمع والبيئة، ففي ظل هذا الاهتمام المتزايد أصبح من الضروري تطوير أنشطة المراجعة التقليدية المتمثلة في المراجعة المالية، لتشمل تقييم العمليات المتعلقة بالاستدامة مما يضمن مصداقية وموثوقية وحيادية التقارير المقدمة.

تساعد المراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية بالشركات، وبما يضمن موثوقية البيانات والمعلومات المقدمة، كما يتيح دمج القضايا البيئية والاجتماعية والحوكومية في أنشطة المراجعة الداخلية بالشركة تقييم فعالية مبادرات الاستدامة الخاصة بها وتحديد مجالات التحسين المطلوبة، فبالتالي لا ينحصر دور المراجع الداخلي على مراجعة البيانات المالية فحسب، بل يضمن تقديم خدمات توكيدية واستشارية حول البيئة والمجتمع وممارسات الحوكمة، مما يجعل من المراجعة الداخلية أداة لتحسين إفصاحات الاستدامة.

تسعى الشركات الصناعية لتلبية الطلب المتزايد على تقارير الاستدامة، وتؤدي الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية إلى تحسين جودة هذه التقارير، فمن خلال تحديد الفجوات في الأداء البيئي والاجتماعي والحوكومي للشركة، يقوم المراجع الداخلي بتقديم توصيات، لضمان الإلتزام باللوائح الوطنية والدولية، فبالتالي يضمن الشفافية والدقة في تقارير الاستدامة. تسعى الدراسة الحالية إلى بيان أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية ESG بالشركات الصناعية السودانية.

يواجه قطاع الأسمنت في السودان ضغوطاً متزايدة من الجهات التمويلية الدولية والمستثمرين لتبني ممارسات أكثر استدامة، إلا أن مستوى الإفصاح في تقارير ESG لا يزال في مراحله الأولى، مما يثير تساؤلات حول مدى قدرة وظائف المراجعة الداخلية الحالية على تقديم التوكيد اللازم لهذه التقارير.

مشكلة الدراسة:

تواجه الشركات الصناعية السودانية ضغوط متزايدة للإفصاح عن أدائها غير المالي، إلا أن مشكلة الدراسة تكمن في ضعف آليات التحقق من جودة هذه التقارير، مما يبرز دور المراجعة الداخلية بأنشطتها الحديثة كضمانة لهذه الجودة، وهو ما تفتقر إليه الممارسات الحالية في قطاع الإسمنت بالسودان.

على الرغم من أن الدراسات السابقة (آدم وآخرون، 2024) قد تناولت دور المراجعة في الحوكمة المصرفية، إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي ركزت على السياق الصناعي السوداني، وتحديدًا في قطاع الأسمنت الذي يواجه تحديات استدامة فريدة.

من هنا، تنبع مشكلة الدراسة في محاولة سد هذه الفجوة عبر اختبار ما إذا كانت الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية (التوكيد، الاستشارة، إدارة المخاطر) تساهم فعلياً في تحسين جودة تقارير ESG في هذا القطاع الحيوي.

بناءً على ما سبق تتحدد مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: ما هو أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية (التوكيدية، الاستشارية، وإدارة المخاطر) في تحسين جودة تقارير الاستدامة (ESG) وفقاً للمعايير الدولية في الشركات الصناعية السودانية (تحديدًا مصانع الأسمنت السودانية)؟ ويتفرع عن هذا السؤال مجموعة من التساؤلات، هي:

- إلى أي مدى يؤثر الدور التوكيدي كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة ESG بالشركات الصناعية السودانية؟
- إلى أي مدى يؤثر الدور الاستشاري كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة ESG بالشركات الصناعية السودانية؟
- إلى أي مدى تؤثر إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة ESG بالشركات الصناعية السودانية؟

أهمية الدراسة:

تحاول هذه الدراسة في توفير نموذج تطبيقي للمراجعين الداخليين في بيئة ناشئة كالسودان لكيفية التعامل مع معايير الاستدامة، مما يساهم في جذب الاستثمار الأجنبي الذي يشترط الشفافية في تقارير. وتكمن أصالة هذه الدراسة في كونها لا تختبر فقط وجود علاقة، بل تفصل هذه العلاقة عبر اختبار التأثير المستقل لكل دور من الأدوار الحديثة للمراجعة (التوكيدي، الاستشاري، وإدارة المخاطر)، مما يقدم فهماً أعمق للآليات التي يمكن للمراجعة من خلالها تحسين جودة تقارير ESG.

ويمكن تقسيم أهمية هذه الدراسة إلى:

- الأهمية العلمية: المساهمة الأكاديمية من خلال توفير المعرفة العلمية حول أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية ESG بالشركات الصناعية.
- الأهمية العملية: تقديم توصيات يؤمل أن تساعد الشركات الصناعية السودانية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية ESG بالشركات الصناعية من خلال الاستفادة من الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية.

أهداف الدراسة:

- هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية ESG بالشركات الصناعية. من خلال الأهداف الفرعية التالية:
- التعرف على أثر الدور التوكيدي كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية ESG بالشركات الصناعية.
 - التعرف على أثر الدور الاستشاري كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية ESG بالشركات الصناعية.
 - التعرف على أثر إدارة المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية ESG بالشركات الصناعية.

فرضيات الدراسة:

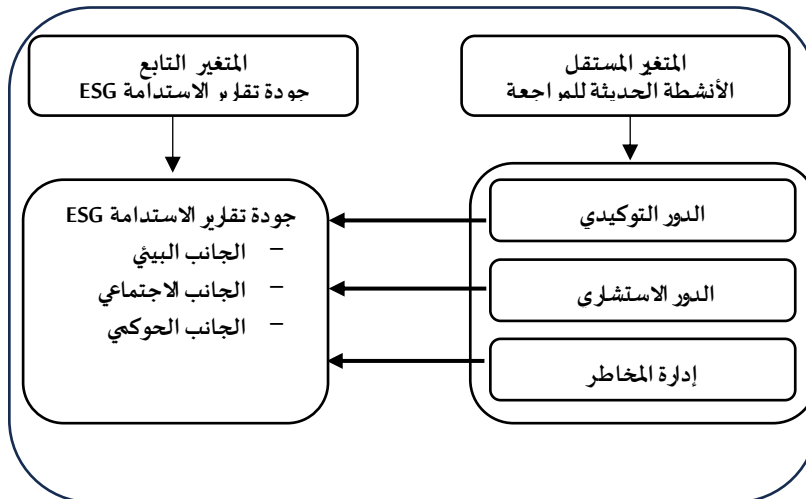
الفرضية الرئيسية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية ESG بالشركات الصناعية.

يتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في تحسين جودة الإفصاح البيئي بالشركات الصناعية السودانية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في تحسين جودة الإفصاح الاجتماعي بالشركات الصناعية السودانية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للدور التوكيدي للمراجعة الداخلية في تحسين جودة الإفصاح الحوكمي بالشركات الصناعية السودانية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في تحسين جودة الإفصاح البيئي بالشركات الصناعية السودانية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في تحسين جودة الإفصاح الاجتماعي بالشركات الصناعية السودانية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في تحسين جودة الإفصاح الحوكمي بالشركات الصناعية السودانية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لمدى مساهمة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في تحسين جودة تقارير الإفصاح البيئي.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لمدى مساهمة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في تحسين جودة تقارير الإفصاح الاجتماعي.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لمدى مساهمة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في تحسين جودة تقارير الإفصاح الحوكمي.

نموذج الدراسة:

بناءً على متغيرات الدراسة تم إعداد النموذج التالي:



شكل (1): نموذج الدراسة

المصدر: إعداد الباحثة من خلال الدراسة النظرية

حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة على الحدود التالية:

- الحدود المكانية: الشركات الصناعية السودانية العاملة بقطاع الأسمت.
- الحدود البشريّة: عينة من المراجعين الداخلية بالشركات الصناعية السودانية العاملة بقطاع الأسمت.

الإطار النظري والدراسات السابقة:

الإطار النظري:

أولاً: الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية

عرفها الخضر (2021) بأنها وظيفة استشارية مستقلة وموضوعية تعمل على إضافة قيمة للمنشأة من خلال التقييم المنهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسينها، بما يدعم تحقيق أهدافها. يركز هذا التعريف على المراجعة الداخلية كوظيفة استشارية مستقلة وموضوعية، مؤكداً على دورها في إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة. كما عرفها (Betti & Sarens, 2021) بأنها وظيفة إدارية مستقلة تُعنى بالتقييم النقدي المستمر لعمليات المنشأة، وتهدف إلى تحسين الكفاءة، وتطبيق الحوكمة، وتحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، لتحقيق التوجه الاستراتيجي للمنشأة. يركز هذا التعريف على دور المراجعة الداخلية في خلق القيمة للمنشأة من خلال التقييم المستمر والحوكمة، وإدارة المخاطر.

يشير (Turetken & et al, 2020) إلى أنها وظيفة مستقلة تقدم خدمات توكيدية واستشارية تهدف إلى إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها لضمان الامتثال والتوافق الاستراتيجي مع أهدافها، وتدعم اتخاذ القرارات الرشيدة والمساءلة، وثقافة التحسين المستمر، والاستدامة. يركز هذا التعريف على دمج الخدمات التوكيدية والاستشارية والتوافق الاستراتيجي والاستدامة، فبالتالي هو أكثر شمولية. كما أوضح Hazaea & Al-Matari (2024) بأنها وظيفة تتضمن خدمات استشارية يتم تنفيذها بناءً على طلب الإدارة، وخدمات توكيدية تهدف إلى إبداء رأي مستقل، من خلال تقييم الدليل بطريقة منهجية يميز هذا التعريف بين الخدمات الاستشارية والتوكيدية من خلال تأثيرهما على المنشأة.

يرى الباحث أن الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية هي عملية منهجية مستقلة لتقديم الخدمات التوكيدية والاستشارية داخل المنشأة، وتضمن التقييم والتحسين المستمر لإدارة المخاطر واللوائح والحوكمة، بهدف تحقيق الكفاءة والامتثال والتوافق الاستراتيجي، وترشيد اتخاذ القرارات والأداء المستدام. كما أن الأنشطة الحديثة الميزة لعمليات المراجعة الداخلية تتمثل في الآتي:

- الدور التوكيدي: أوضح فضل الله والعريبي (2024) أن الدور التوكيدي يتضمن تقديم رأي مستقل وموضوعي استناداً على فحص الأدلة التي يتحصل عليه المراجع الداخلي لتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وضمان الالتزام بالضوابط الداخلية، والسياسات والمتطلبات التنظيمية، واللوائح الحكومية من خلال تقييم منهجي قائم على المخاطر، لتحقيق الشفافية والمساءلة والموثوقية في الأنشطة المالية والتشغيلية، بما يلبي احتياجات الإدارة وأصحاب المصالح لتحقيق أهداف المنشأة الاستراتيجية.
- الدور الاستشاري: يرى الشيخ وحسين (2021) أن الدور الاستشاري يتضمن تقديم توصيات لتحسين العمليات التشغيلية، وزيادة فاعلية الطاقات والموارد المتاحة، بناءً على طلب الإدارة أو العميل، بالإضافة إلى منع التجاوزات والالتزام باللوائح التنظيمية، وتحديد مواطن القوة والضعف، واقتراح أفضل الممارسات، وتدريب العاملين، وتقديم حلول استباقية للمخاطر، ومواءمة العمليات الداخلية مع أهداف المنشأة الاستراتيجية.
- إدارة المخاطر: ذكر صلاح (2023) بأنها مجموعة من الأنشطة لتحديد وتقييم المخاطر المحتملة والحد منها والتي قد تؤثر على أهداف المنشأة، فمن خلالها يمكن وضع خطة مراجعة على أساس المخاطر، لإدارة المخاطر المختلفة (مالية، تشغيلية، أمتثال)، فبالتالي تساعد عمليات الرقابة المستمرة، وتحليل البيانات والتنبؤات، أن تكون المنشأة في حالة استعداد دائم، مما يمكنها من تجاوز حالات الشك وعدم اليقين، وبالتالي المحافظة على الاستقرار والاستدامة.

ثانياً: جودة تقارير الاستدامة (ESG)

عرفها بأنها (Lagasio, 2024) بأنها تقرير توفر معلومات استدامة بيئية واجتماعية وحوكومية تتصف بالشفافية والموثوقية والقابلية للمقارنة تلي احتياجات أصحاب المصلحة. يركز هذا التعريف على ضرورة أن تتصف تقارير الاستدامة بالشفافية والموثوقية والقابلية للمقارنة لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة. كما عرفها (Huang & et al., 2024) بأنه تقارير تتضمن الإفصاح عن الجوانب البيئية والاجتماعية والحوكومية ذات الأهمية المالية، والتي تهم المستثمرين وأصحاب المصلحة، من خلال معايير خاصة بالقطاع لتحسين عملية صنع القرار وخلق القيمة للمنشأة في الأجل الطويل. يركز هذا التعريف على مؤشرات الاستدامة لتلبية مصالح المستثمرين.

يرى إبراهيم (2024) بأنها إفصاحات شاملة وقابلة للتحقق حول أداء المنشأة في الجوانب البيئية والاجتماعية والحوكومية، مما يُظهر المساءلة والمسؤولية الأخلاقية والتوافق مع أهداف الاستدامة العالمية. ينظر هذا التعرف إلى تقارير الاستدامة بأنها إفصاحات شاملة تتصف بالقابلية للتحقق، ويتجاوز الجوانب المالية ليشمل الجوانب غير المالية مثل المساءلة الأخلاقية والاجتماعية. كما يرى إبراهيم وآخرون (2025) بأنه تقارير تظهر الالتزام والإجراءات والنتائج المتعلقة بالأداء البيئي والاجتماعي والحوكومي بطريقة سهلة الوصول ومتوازنة ومفيدة لاتخاذ القرارات لمختلف أصحاب المصلحة، بما فيهم المستثمرين والعملاء والموظفين والمجتمعات المحلية. ينظر هذا التعريف إلى تقارير الاستدامة كألية لإظهار مدى التزام المنشأة بالإجراءات والنتائج

الخاصة بالجوانب البيئية والاجتماعية والحوكومية.

مما سبق تعرف الباحثة تقارير الاستدامة (ESG) بأنها الإفصاحات المتعلقة بالأثر البيئي، والمسؤولية الاجتماعية، وحوكمة الشركات، والتي تتطلب نظام رقابة داخلية يضمن دقة البيانات غير المالية.

أوضح كلاً من فريد (2024) Sharaw و (2024) Siregar & et al (2024) إن جودة تقارير الاستدامة تتضمن مبادئ أساسية تتمثل في:

- التوازن: يجب أن يتضمن التقرير عرض شامل للجوانب السلبية والإيجابية لأداء مؤشرات الاستدامة وبطريقة متوازنة في مجال المسؤولية البيئية والاجتماعية والحوكومية، بالإضافة إلى معلومات قد تكون مؤثرة على قرارات أصحاب المصلحة.
- قابلية المقارنة: تعتبر القابلية للمقارنة يسمح لمستخدميها بإمكانية تقييم تقارير الاستدامة مقارنةً بالمنشآت الأخرى، وأن المعلومات المضمنة في التقارير تتيح إمكانية تحليل التغيرات في مجال مؤشرات الاستدامة المتمثلة في (المسؤولية البيئية والاجتماعية والحوكومية).
- الدقة: تعني أن تكون البيانات والمعلومات المبلغ عنها دقيقة وقابلة للتحقق وخالية من الأخطاء الجوهرية وفائدتها لأصحاب المصالح بما يسمح بتقييم أداء المنشأة في جوانب مؤشرات الاستدامة. كما أن على المنشأة أن تتبع أساليب وطرق واضحة للقياس بما يمكن من الوصول إلى نتائج واضحة فيما يتعلق بمؤشرات الاستدامة بالمنشأة.
- التوقيت: يجب أن تكون المعلومات متاحة في الوقت المناسب، فيما يتعلق بالجوانب البيئية والاجتماعية والحوكومية، لتحقيق الفائدة المرجوة منها في عملية اتخاذ القرار.
- الوضوح: يجب أن يكون عرض التقرير بطريقة سهلة وواضحة ويمكن الوصول إليها من قبل مستخدميها، كما أن الإفصاحات البيئية والاجتماعية والحوكومية التي يتم عرضها يجب أن تكون على مستوى المعلومات المطلوبة، وتجب التفاصيل الدائدة والمصطلحات الفنية والمختصات، بالإضافة إلى أي محتوى يمكن أن يحد من فهم مؤشرات الاستدامة.
- الموثوقية: تشير إلى جمع المعلومات والعمليات المتعلقة بالاعتبارات البيئية والاجتماعية والحوكومية بطريقة منهجية وتسجيلها وتصنيفها، لذا تعتمد المنشآت على آليات الرقابة الداخلية والتحقق منها من قبل المراجعين الخارجيين لضمان موثوقية تقاريرها المقدمة.

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات التي تناولت دور المراجعة في الحوكمة

- دراسة آدم وأخرون (2024): هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة المصرفية. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات، تم أخذ عينة مكونة من (200) مفردة من العاملين بالمصارف السودانية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجدت علاقة إيجابية بين الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية وتفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف السودانية. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا أنها لم تتناول تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.
- دراسة عبدالله (2024): هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير (إدارة المخاطر والحوكمة والتأكدات والاستشارات) كأنشطة حديثة للمراجعة الداخلية على كفاءة الأداء المالي. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، والاستبانة كأداة لجمع المعلومات، وتكونت عينة الدراسة (31) من مديري المعاهد والكليات التقنية في جميع مناطق ليبيا. خلصت الدراسة إلى أن (إدارة المخاطر والحوكمة والتأكد والاستشارات) كأنشطة حديثة للمراجعة الداخلية لها أثر إيجابي على كفاءة الأداء المالي في المعاهد والكليات التقنية العليا. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا أنها لم تتناول تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.
- دراسة عزام وسالم (2024): هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في الحد من مخاطر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية. اعتمدت الدراسة الاستقرائي والاستنباطي. والاستبانة كأداة لجمع المعلومات تم توزيعها على عينة شملت (180) من مسؤولي الإدارة العليا والإدارة المالية وإدارة المراجعة الداخلية بوزارة الأوقاف والشئون الإسلامية. توصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة معنوية لتفعيل أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من مخاطر تغيرات سعر الصرف الأجنبي. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا أنها لم تتناول تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.
- دراسة محمد وأخرون (2021): هدفت الدراسة إلى التعرف على (الدور الحوكمي، دور إدارة المخاطر والدور التوكيدي) كأحد الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في دعم الميزة التنافسية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والاستنباطي، والاستبانة كأداة لجمع المعلومات، من خلال عينة مكونة من (120) موظف بالمصارف السودانية. توصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في دعم الميزة التنافسية. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا أنها لم تتناول تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.
- دراسة عمر (2020): هدفت الدراسة إلى التعرف على تطور أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تقليل مخاطر الاستثمار المالي. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، والاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات، تم أخذ عينة مكونة من (100) موظف بالمصارف السودانية، توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ومخاطر الاستثمار، فكلما زاد تطبيق الأنشطة الحديثة للمراجعة

الداخلية كلما أدى ذلك إلى تقليل مخاطر الاستثمار المالي. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا إنها لم تتناول تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.

ثانيًا: الدراسات التي تناولت المراجعة وتقارير الاستدامة

- دراسة (Gherai & et al., 2024): هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير أنشطة المراجع الداخلي في رومانيا، من خلال أنشطته المحددة، على تقارير الحوكمة البيئية والاجتماعية والحوكمة وأهداف التنمية المستدامة (SDGs). البيئة والمجتمع والحوكمة (ESG). اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والاستبانة كأداة لجمع المعلومات، تم اختيار عينة مكونة من (93) من المراجعين بجمعية المراجعين وغرفة المراجعين المالية برومانيا. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها وجود علاقة قوية ومباشرة بين المراجعة الداخلية وأهداف التنمية المستدامة، ووجود دور لعمليات المراجعة الداخلية في إعداد تقارير الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا إنها لم تكن في السياق السوداني.
- دراسة (Khan, 2023): هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعين الداخليين وتقارير الاستدامة: التأثيرات الوسيطة لأداء لجنة المراجعة. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والاستبانة كأداة لجمع المعلومات، من خلال عينة مكونة من (325) من المراجعين بالمؤسسات المالية في بنغلاديش، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها أن أدوار التأكيد والاستشارات للمراجعين الداخليين لها علاقة إيجابية دالة إحصائية في ممارسة إعداد تقارير الاستدامة. وأن أداء لجنة المراجعة أيضًا لها علاقة وسيطة في كل من دوري المراجعين الداخليين وإعداد تقارير الاستدامة. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا إنها لم تتناول تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.
- دراسة (Alhabow & et al., 2023): هدفت الدراسة إلى التعرف على أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق الاستدامة المالية في الوحدات ذاتية التمويل. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، من خلال الوثائق الرسمية والملاحظة والتحفظات والاجتماعات التي أجراها الباحث، وأجريت الدراسة على بلدية محافظة نينوى العراقية. توصلت نتائج الدراسة إلى ضعف دور المراجعة الداخلية في تحقيق الاستدامة المالية، والحاجة إلى اعتماد أنشطة المراجعة الداخلية بشكل أكبر، من تفعيل خدمات التوكيد والاستشارات للمراجعة الداخلية حول الاستدامة المالية للوحدة. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا إنها لم تتناول تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.
- دراسة نويجي (2022): هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية الحديثة في استدامة الشركات المقيدة بالبورصة. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تحليل المنشورات والإصدارات المهنية والدراسات السابقة في هذا المجال بالبورصة المصرية. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها إن المراجعة الداخلية الحديثة تؤدي دورًا مهمًا في الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر المتعلقة باستدامة الشركات، من خلال أدوارها الاستشارية والتوكيدية. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا إنها لم تتناول تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.
- دراسة (Alajeli & Wahhab, 2022): هدفت الدراسة المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المستدام وأثره على جودة التقارير المالية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، واستخدم الباحثون بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات للأعوام 2017-2020. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها وجود ضعف في المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمراجعة الأعمال والتقارير المعدة من قبل الجهات المسؤولة عن الجوانب البيئية والاجتماعية. كما أن الشركة لا تمتلك مراجعين داخليين متخصصين في الجوانب البيئية والاجتماعية، تعتمد الشركة على أساليب قديمة في قياس وتقييم أداء أنشطتها وعملياتها، والتي لا توفر معلومات كافية عن الأداء البيئي والاجتماعي للشركة. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا إنها لم تتناول تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.

ثالثًا: دراسات طبقت في السياق السوداني

- دراسة على وخلي (2024): هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الخدمات التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية في دعم المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة بالمصارف السودانية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والاستبانة كأداة لجمع المعلومات، تم أخذ عينة مكونة من (120) من الموظفين العاملين بالمصارف السودانية بولاية الخرطوم. توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط وأثر للخدمات التوكيدية والاستشارية في المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة بالمصرف. رغم أهمية هذه الدراسة، إلا إنها لم تتناول تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية (ESG) بالشركات الصناعية.

الفجوة البحثية بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

يتضح من استعراض الدراسات السابقة مثل دراسة (عمر 2020) وجود تركيز على الأدوار التقليدية للمراجعة في تقليل المخاطر المالية، بينما تنفرد الدراسة الحالية بالتركيز على تقارير الاستدامة (ESG) كمغير تابع حديث، وهو ما يمثل الفجوة البحثية التي تسعى هذه الدراسة لسدها في البيئة السودانية. وعلى الرغم من تعدد الدراسات السابقة التي تناولت موضوع (الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية) من جوانب مختلفة، إلا أن هناك نقصًا في الأبحاث التي تربط بين (الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية وتقارير الاستدامة ESG). كما أن العديد من الدراسات السابقة ركزت على تطور أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تقليل مخاطر الاستثمار المالي مثل دراسة دراسة (عمر 2020)، ودراسة Alhabow & et al (2023) التي ركزت على أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق الاستدامة المالية في الوحدات ذاتية التمويل، دراسة آدم وآخرون (2024) التي ركزت على دور الأنشطة الحديثة

للمراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة المصرفية، دون التطرق على أثرها على تقارير الاستدامة ESG. وعليه، تسعى هذه الدراسة إلى سد هذه الفجوة من خلال تقديم تحليل لأثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة ESG بالشركات الصناعية السودانية.

منهجية الدراسة وإجراءاتها:

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وهو الأنسب لأغراض الدراسة التي تسعى للتعرف على درجة تطبيق الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية وأثرها في تحسين جودة تقارير الاستدامة ESG، حيث يهتم بوصف الظاهرة وصفاً تفصيلياً كما توجد على الواقع من خلال منهجية علمية سليمة، ويبين النتائج التي تم التوصل إليها بطريقة كمية يمكن تفسيرها، ويقترح الأساليب المثلى التي يجب أن تكون عليها.

مجتمع وعينة الدراسة:

تم حصر مجتمع الدراسة في شركات الأسمنت الأربع الكبرى والعاملة في السودان (بربر، السلام، النيل، الشمال)، وذلك لكونها تمثل غالبية الإنتاج في القطاع وتخضع لمتطلبات إفصاح متشابهة. وقد بلغ عدد المراجعين الداخليين العاملين في هذه الشركات 236 مراجعاً، وذلك حسب إحصاءات قسم الموارد البشرية بالشركات المذكورة.

تم اختيار عينة عشوائية، واشتملت على (137) من المراجعين بالشركات العاملة في قطاع الأسمنت بالسودان، تم توزيع الاستبانة عليهم، وكانت كل الاستبانات التي تم جمعها صالحة للتحليل. جدول (1) يبين وصف أفراد عينة الدراسة المبحوثة.

جدول (1): خصائص الأفراد المبحوثين عينة الدراسة

الفئات العمرية	العدد	النسبة
أقل من 30 سنة	8	5.8
30 وأقل من 40 سنة	54	39.4
40 وأقل من 50 سنة	50	36.5
50 سنة فأكثر	25	18.2
المستوى التعليمي	العدد	النسبة
بكالوريوس	68	49.6
ماجستير	43	31.4
دكتوراه	26	19.0
الخبرة العملية	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	7	5.1
5 وأقل من 10 سنوات	36	26.3
10 وأقل من 15 سنة	46	33.6
15 سنة فأكثر	48	35.0

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية، 2025م.

يلاحظ من جدول (1) ما يلي: أن غالبية المبحوثين تتراوح أعمارهم بين 30 وأقل من 40 سنة بنسبة 39.4%، تليها الفئة العمرية 40 وأقل من 50 سنة بنسبة 36.5%، بينما كانت الفئة الأقل تمثيلاً هي أقل من 30 سنة بنسبة 5.8%. أما المؤهل العلمي فقد كان حملة البكالوريوس يمثلون النسبة الأكبر حيث بلغت نسبتهم 49.6%، يليها حملة الماجستير بنسبة 31.4%، أما حملة الدكتوراه فقد كانوا بنسبة 19.0%. أما الخبرة العملية، فقد جاءت الفئة 15 سنة فأكثر بنسبة 35.0%، تليها الفئة 10 وأقل من 15 سنة بنسبة 33.6%، وأخير جاءت الفئة أقل من 5 سنوات بنسبة 5.1%. من أجمالي العينة المبحوثة.

أداة الدراسة:

بعد الإطلاع على الأدب النظري والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي تطرقت إلى الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية وتقارير الاستدامة ESG مثل دراسة محمد وآدم (2021)، ودراسة Khan (2023)، ودراسة Gherai & et al (2024) ودراسة آدم وآخرون (2024) ودراسة عبدالله (2024)، دراسة عزام وسالم (2024)، و دراسة على و خليل (2024)، تم الاستفادة منها في بناء أداة الدراسة.

لتحقيق الهدف من الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، تم تطوير أداة الدراسة بناءً على الواقع الميداني، وتكون من جزأين: الجزء الأول: البيانات الديموغرافية: وتشتمل على (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة العملية)، الجزء الثاني يشتمل على محوري الدراسة يتضمن المحور الأول الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية (18) عبارة، موزعة على أبعادها الثلاثة (الدور التوكيدي، الدور الاستشاري، دعم المخاطر)، ويتضمن المحور الثاني جودة تقارير الاستدامة ESG (8) عبارات. وقد تم تصميم الأداء وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (مرتفع جداً، مرتفع، متوسط، ضعيف، ضعيف جداً)، لتحديد درجة أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في جودة تقارير الاستدامة ESG بالشركات الصناعية بالسودان.

ثبات أداة الدراسة:

تم استخدام معامل (ألفا كرونباخ) لقياس الثبات، وتلاحظ من جدول (2) أن معامل الثبات الكلي بلغ (0.917)، وأن قيم الثبات لمتغيرات الدراسة تراوحت ما بين (0.901-0.935)، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات تطمئن الباحث إلى تطبيقها على عينة الدراسة.

جدول (2): معاملات ثبات أداة الدراسة

المتغيرات	عدد الفقرات	الفكرونيباخ
الدور التوكيدي	6	0.901
الدور الاستشاري	6	0.928
إدارة المخاطر	6	0.903
جودة تقارير الاستدامة ESG	8	0.935
المجموع	26	0.917

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية، 2025م.

مقاييس متغيرات الدراسة:

لقياس المتغيرات المستقلة (أدوار المراجعة)، تم تطوير فقرات الاستبانة بالاستناد إلى الإطار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (IPPF) الصادر عن معهد المراجعين الداخليين العالمي (IIA)، وتحديد المعايير المتعلقة بخدمات التوكيد (المعيار 2100) والخدمات الاستشارية (المعيار 1000) وإدارة المخاطر (المعيار 2120).

لقياس المتغير التابع (جودة التقارير) بأبعاده الثلاثة، تم الاستناد إلى إطار المبادرة العالمية للتقارير (GRI Standards) كمرجع أساسي لتطوير الفقرات، حيث تم اشتقاق عبارات تقيس جودة الإفصاح البيئي (من سلسلة GRI 300)، والاجتماعي (من سلسلة GRI 400)، والحوكومي (من سلسلة GRI 200).

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، استخدم الباحث الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (version.25) ولجأت إلى الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة المبحوثة.
- أدوات التحليل الإحصائي الوصفي الذي تستخدم فيه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بما يفيد في وصف عينة الدراسة واتجاهاتها.
- اختبار (ألفا كرونباخ) (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- اختبار التوزيع الطبيعي، لأيجاد معامل الألتواء (Skewness) والتفلطح (Kurtosis).
- تحليل الانحدار: تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة.

التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة:

لتحديد اعتدال البيانات وتحديد الأساليب الإحصائية الملائمة، وللتأكد من أن بيانات أداة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام معامل الألتواء (Skewness) ومعامل التفلطح (Kurtosis) لكل متغير من متغيرات الدراسة، كما مبين بجدول (3).

المتغير	معامل الألتواء Skewness	معامل التفلطح Kurtosis
الدور التوكيدي	-0.532	-0.538
الدور الاستشاري	-0.845	.429
إدارة المخاطر	-0.966	1.021
جودة تقارير الاستدامة ESG	-0.545	-0.935

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية، 2025م.

يلاحظ من جدول (3) أن بيانات أداة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيمة معامل الألتواء وقيمة معامل التفلطح أقل من القيمة المطلقة (2) لكل متغيرات الدراسة.

نتائج الدراسة ومناقشتها وتفسيرها:

يشتمل هذا الجزء على تحليل محاور الدراسة للتمكن من مناقشة فرضياتها من خلال استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية وترتيب مجالات الدراسة على النحو التالي:

المحور الأول: الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية

لمعرفة مستوى ممارسة الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية بالشركات موضع الدراسة، حسبت المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والترتيب لمعرفة آراء أفراد عينة الدراسة حول أبعاد الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية، كما مبينة بجدول (4).

جدول (4): الإحصاء الوصفي لعبارات محور الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية

الترتيب	مستوى الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط	البعد
4	مرتفع	0.90	3.96	الدور التوكيدي
3	مرتفع	0.91	3.93	الدور الاستشاري
2	مرتفع	0.74	4.14	إدارة المخاطر
-	مرتفع	0.85	4.01	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية، 2025م.

يشير جدول (4) إلى الإحصاء الوصفي للأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية، حيث حصل بُعد (دعم المخاطر) على أعلى متوسط استجابة بلغ (4.14) مع انحراف معياري (0.74)، مما يدل على تأييد قوي من المبحوثين على دعم المخاطر كنشاط حديث للمراجعة الداخلية. بينما جاء بُعد "الدور الاستشاري" في أدنى ترتيب بمتوسط استجابة (3.93) وانحراف معياري أعلى نسبياً (0.91)، مما يعكس تبايناً أكبر في الآراء، أما المتوسط العام لمحور الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية فبلغ (4.01) مع انحراف معياري إجمالي (0.85)، ما يعكس اتفاقاً واضحاً لدى المبحوثين على وجود اهتمام مرتفع بالأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية بالشركات.

المحور الثاني: جودة تقارير الاستدامة ESG

للتعرف على جودة تقارير الاستدامة ESG تم حساب المتوسط والانحراف المعياري للعبارات التي تقيس جودة تقارير الاستدامة وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم. وذلك كما هو مبين بجدول (5) التالي:

جدول (5): الإحصاء الوصفي لجودة تقارير الاستدامة ESG

الترتيب	مستوى الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
2	مرتفع جداً	0.73	4.35	تقارير الاستدامة في الشركة تعرض معلومات دقيقة وشفافة عن الأداء البيئي والاجتماعي والحوكومي
6	مرتفع	0.84	3.95	توفر تقارير الاستدامة تفاصيل كافية حول التأثيرات البيئية لأنشطة الشركة وكيفية تقليلها.
4	مرتفع	1.07	4.21	تشمل التقارير معلومات واضحة حول مسؤولية الشركة الاجتماعية ودعمها للمجتمع المحلي.
1	مرتفع جداً	1.05	4.45	تقارير الاستدامة التي تصدرها الشركة تتوافق مع المعايير والممارسات الدولية المعتمدة.
3	مرتفع جداً	0.93	4.29	تقارير الاستدامة بالشركة قابلة للمقارنة مع الشركات الأخرى في مجال الاستدامة.
5	مرتفع	0.88	3.96	يمكن التحقق من البيانات الواردة في تقارير الاستدامة من قبل جهات مستقلة.
7	مرتفع	1.12	3.93	توفر تقارير الاستدامة معلومات كافية لدعم اتخاذ القرارات.
8	مرتفع	1.35	3.86	تساعد تقارير الاستدامة المستثمرين في تقييم أداء الشركة البيئي والاجتماعي والحوكومي
-	مرتفع	1.00	4.12	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية، 2025م.

يشير جدول (5) الإحصاء الوصفي لمحور جودة تقارير الاستدامة ESG، حيث سجلت العبارة "تقارير الاستدامة التي تصدرها الشركة تتوافق مع المعايير والممارسات الدولية المعتمدة" أعلى متوسط استجابة بلغ (4.45) مع انحراف معياري منخفض (0.51)، مما يعكس اتفاقاً قوياً لدى المبحوثين على أن تقارير الاستدامة ESG بالشركات الصناعية عينة الدراسة تتوافق مع المعايير الدولية المعتمدة. بينما جاءت العبارة "تساعد تقارير الاستدامة المستثمرين في تقييم أداء الشركة البيئي والاجتماعي والحوكومي" في أدنى ترتيب بمتوسط (3.86) وانحراف معياري أعلى نسبياً (1.35)، مما يشير إلى تباين أكبر في آراء المبحوثين حولها. أما المتوسط العام للمحور فقد بلغ (24.1) بانحراف معياري إجمالي (1.00)، ما يدل على اتفاق المبحوثين على وجود مستوى مرتفع لجودة تقارير الاستدامة ESG بالشركات الصناعية عينة الدراسة.

1. تحليل نتائج اختبار التعددية الخطية:

قبل الشروع في اختبار فرضيات الدراسة باستخدام تحليل الانحدار المتعدد، تم إجراء اختبار التعددية الخطية (Multicollinearity) للتأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة (الدور التوكيدي، الدور الاستشاري، إدارة المخاطر)، والذي قد يؤثر على استقرار وموثوقية نتائج النموذج. يوضح جدول (6) التالي نتائج هذا الاختبار.

جدول (6): نتائج اختبار التعددية الخطية للمتغيرات المستقلة

المتغير المستقل	إحصاءات التعددية الخطية
التسامح	
الدور التوكيدي	0.452
الدور الاستشاري	0.488
إدارة المخاطر	0.515

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية.

تم الاعتماد على مؤشرين رئيسيين: معامل تضخم التباين (VIF) وقيمة التسامح (Tolerance) تشير القاعدة العامة إلى أن وجود مشكلة تعددية خطية محتملة إذا تجاوزت قيمة VIF الحد الحرج (10)، أو إذا انخفضت قيمة التسامح عن (0.10).

أظهرت النتائج أن قيم معامل تضخم التباين (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة جاءت منخفضة، حيث تراوحت بين 1.941 و 2.212. وبما أن جميع هذه القيم أقل بكثير من الحد الحرج (10)، وبالمثل كانت قيم التسامح أعلى بكثير من (0.10)، يمكن الاستنتاج بعدم وجود مشكلة تعددية خطية جوهرية بين المتغيرات المستقلة للدراسة. هذه النتيجة تضمن صلاحية استخدام هذه المتغيرات معاً في نموذج انحدار واحد، وتزيد من الثقة في تقديرات المعاملات التي سيتم التوصل إليها.

اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في تحسين جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكومية ESG بالشركات الصناعية

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد للتعرف على أثر كل متغير في المتغير التابع (جودة تقارير الاستدامة ESG) وجدول (7) يبين نتائج التحليل:

جدول (7): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في جودة تقارير الاستدامة ESG				
المتغيرات	B Coefficients		قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
	Standardized المعاملات النمطية (Beta)	Unstandardized المعاملات غير النمطية (B)		
(Constant)	-	1.247	8.060	.000
الدور التوكيدي	.935	.875	8.970	.000
الدور الاستشاري	.690	.639	6.683	.000
إدارة المخاطر	.662	.749	5.315	.000
R		.966 ^a		
R Square		.933		
Adjusted R Square		.932		
F		621.389		
Sig.		.000 ^b		

المصدر: إعداد الباحثة من نتائج الدراسة الميدانية، 2025م.

يتضح من جدول (7) وجود أثر ذو دلالة إحصائية للأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في جودة تقارير الاستدامة ESG بالشركات الصناعية السودانية عينة الدراسة، إذ بلغت قيمة F المحسوبة للاختبار ككل (621.389) وهي دالة إحصائياً عند مستوى (0.000) وبلغ معامل التحديد (.933). مما يشير إلى أن الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية تفسر ما مقداره 93.3% من جودة تقارير الاستدامة ESG في الشركات الصناعية السودانية عينة الدراسة، ويتبين وجود أثر دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.000) للأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية (الدور التوكيدي، الدور الاستشاري، دعم المخاطر) في جودة تقارير الاستدامة ESG في الشركات الصناعية السودانية عينة الدراسة، إذ كانت قيمة (T) لها على التوالي (8.970، 6.683، 5.315) بمستوى دلالة قدره (0.000)، وهذه القيمة أصغر من (0.05)، مما يشير أثر لها الأبعاد في جودة تقارير الاستدامة ESG في الشركات الصناعية السودانية عينة الدراسة. كما يتبين أن الدور التوكيدي كأحد الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية قد كان له الأسماء الأكبر في تحسين جودة تقارير الاستدامة ESG حيث بلغت قيمة (Beta) لهذا البعد (.935) أي أن الدور التوكيدي يؤثر في جودة تقارير الاستدامة ESG بما نسبته (93.5%)، تلاه الدور الاستشاري حيث بلغت قيمة (Beta) لهذا البعد (.690) بمعنى أنه يسهم بما نسبته (69.0%) في جودة تقارير الاستدامة ESG، وأخيراً بعد إدارة المخاطر حيث بلغت قيمة (Beta) لهذا البعد (.662) في جودة تقارير الاستدامة ESG.

تتفق نتيجة الدراسة الحالية مع دراسة كلاً من دراسة عمر (2020) التي أشارت إلى وجود علاقة عكسية بين الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ومخاطر الاستثمار، دراسة محمد وآخرون (2021) التي أوضحت وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في دعم الميزة التنافسية، ودراسة نويجي (2022) التي بينت أن المراجعة الداخلية الحديثة تؤدي دوراً مهماً في الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر المتعلقة باستدامة الشركات، من خلال أدوارها الاستشارية والتأكيدية ودراسة Khan (2023) التي أكدت أن أدوار التأكد والاستشارات للمراجعين الداخليين لها علاقة إيجابية دالة إحصائية في ممارسة إعداد تقارير الاستدامة، ودراسة Alhabow & et al (2023) التي أشارت إلى الحاجة إلى اعتماد أنشطة المراجعة الداخلية بشكل أكبر، من تفعيل خدمات التوكيد والاستشارات للمراجعة الداخلية حول الاستدامة المالية للوحدة، ودراسة Gherai & et al (2024) التي أظهرت وجود دور لعمليات المراجعة الداخلية في إعداد تقارير الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية، ودراسة آدم وآخرون (2024) التي بينت وجود علاقة إيجابية بين الدور الاستشاري والتوكيدي للمراجعة الداخلية وتفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف السودانية، ودراسة عبدالله (2024) التي أوضحت أن (إدارة المخاطر والحوكمة والتأكد والاستشارات) كأنشطة حديثة للمراجعة الداخلية ولها أثر إيجابي على كفاءة الأداء المالي، دراسة عزام وسالم (2024) التي وجدت أثر ذو دلالة معنوية لتفعيل أنشطة المراجعة الداخلية على الحد من مخاطر تغيرات سعر الصرف الأجنبي، دراسة على وخليل (2024) التي أكدت وجود علاقة ارتباط وأثر للخدمات التوكيدية والاستشارية في المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج

يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة بما يأتي:

- أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية للأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في جودة تقارير الاستدامة ESG في الشركات الصناعية السودانية، بمعامل التحديد (0.933) مما يشير إلى أن الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية تفسر 93.3% من جودة تقارير الاستدامة ESG.
- بينت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية للدور التوكيدي كأحد الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في جودة تقارير الاستدامة ESG بمعامل (0.935)، مما يشير إلى أن الدور التوكيدي يسهم بنسبة 93.5% في جودة تقارير الاستدامة ESG.
- أكدت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية للدور الاستشاري كأحد الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في جودة تقارير الاستدامة ESG بمعامل (0.690)، مما يدل على أن الدور الاستشاري يسهم بنسبة 69.0% في جودة تقارير الاستدامة ESG.
- أوضحت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدارة المخاطر كأحد الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في جودة تقارير الاستدامة ESG بمعامل (0.662)، مما يعني أن إدارة المخاطر تسهم بنسبة 66.2% في جودة تقارير الاستدامة ESG.

ثانياً: التوصيات

بناء على النتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

- الاهتمام بالأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية لتحسين جودة تقارير الاستدامة ESG بالشركة الصناعية السودانية.
- زيادة فاعلية الدور التوكيدي كنشاط حديث للمراجعة الداخلية لضمان موثوقية تقارير الاستدامة ESG بالشركات الصناعية السودانية.
- الاهتمام بالدور الاستشاري كنشاط حديث للمراجعة من تدريب المراجعين ليتمكنوا من تقديم توصيات تدعم جودة تقارير الاستدامة بالشركات الصناعية السودانية.
- العمل على تطوير إستراتيجيات إدارة المخاطر ضمن المراجعة الداخلية، لضمان الحد من المخاطر وتحسين الاستدامة بالشركات الصناعية السودانية.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية

- إبراهيم، محمود عبدالفتاح، علي، السيد محمد رمضان، حافظ، سماح طارق. (2025). أثر تأكيد المراجع الخارجي معلومات الاستدامة على جودة التقارير المالية: دراسة تجريبية. *مجلة راية الدولية للعلوم التجارية*. 4. (12).
- إبراهيم، مينااس الطاهر. (2024). تأثير القدرات الإبداعية للمراجع الداخلي على جودة تقارير الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكمة في الشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من شركات قطاع صناعة الأسمت في السودان. وقائع مؤتمر جامعة سبها، 3. (2).
- ادم، الهادي، عوض، حسن وكوكو، علي. (2024). الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تفعيل الحوكمة المصرفية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية. *المجلة الأفروآسيوية للبحث العلمي*. 2. (2).
- الخضر، عادل صلاح الدين محمد نور. (2021). الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية. *مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية*. (2).
- الشيخ، عمر الشيخ الطاهر وحسين، أسعد مبارك. (2021). الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في ترشيد قرارات التمويل المصرفي: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية. *مجلة التنمية البشرية*. 9. (9).
- صلاح، طاهر عبدالقادر. (2023). قياس أثر الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية على مستوى إدارة المخاطر الرقمية في المصارف التجارية العاملة بمدينة مصراتة. *مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال*. 10. (2).
- عبدالله، محمد منصور. (2024). أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم التقني والفني على كفاءة الأداء المالي: دراسة تطبيقية على الكليات والمعاهد التقنية العليا في ليبيا. *المجلة الأفروآسيوية للبحث العلمي*. 2. (5).
- عزام، محسن عبيد عبد الغفار وسالم، سامح سالم عوض، (2024). دور تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في الحد من مخاطر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية: دراسة ميدانية بالبيئة الكويتية". *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، 16(خاص).
- علي، الريح حسن، خليل عبد الرحمن عادل. (2024). دور الخدمات التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية في دعم المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة بالمصارف السودانية (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية). *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية*. 5. (10).
- عمر، عاطف محمد زين. (2020). تطور أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تقليل مخاطر الاستثمار المالي: دراسة ميدانية على بنك فيصل الإسلامي السوداني. *مجلة كلية الدراسات العليا جامعة النيلين*. 15. (11).

فريد، حنان هارون. (2024). مدخل مقترح لمراجعة تقارير الإستدامة للمنظمات بهدف تعظيم محتواها الإخباري. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، 14 (1).

فضل الله، عماد عبدالله، والعربي، نبيل امجيجيد الشريف. (2024). الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في دعم الميزة التنافسية بالمصارف التجارية الليبية "دراسة استطلاعية على المصارف الليبية. *مجلة جامعة الزيتونة الدولية*، (19).

محمد، جمال، آدم، صالح، وأحمد زهير. (2021). أثر الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية في دعم الميزة التنافسية للمصارف السودانية: دراسة ميدانية. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، 22 (1).

نويجي، حازم. (2022). دور المراجعة الداخلية الحديثة في استدامة الشركات المقيدة بالبورصة. *مجلة العلوم التجارية والبيئية*، (1).

ثانيًا: المراجع الأجنبية

Alajeli, E. & Wahhab, A. (2022). The Role of Internal Audit in Evaluating Sustainable Performance and its Impact on the Quality of Financial Reports. *Technium Social Sciences Journal*, 36, 1-17. [DOI]

Alhabow, A. H., Hamoudi, K. M. T., & Alshaikhli, S. A. A. (2023). Internal audit and its role in achieving financial sustainability in self-financing units /case study. *Revenue Journal: Management and Entrepreneurship*, 1(1). [DOI]

Betti, N., & Sarens, G. (2021). Understanding the internal audit function in a digitalised business environment. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(2). [DOI]

Gherai, D. S., Sabău Popa, D. C., Rus, L., Matica, D. E., & Mare, C. (2024). The Impact of Romanian Internal Auditors in ESG Reporting and Sustainable Development Goals. *Sustainability*, 16 (19). [DOI]

Hazaea, S., Al-Matari, E., Omer, A., Farhan, N., & Zhu, J. (2024). The impact of internal audit system on performance: evidence from emerging markets. *Humanities and Social Sciences Communications*, 11. [DOI]

Huang, J., Wang, D., & Wang, Y. (2024). Textual Attributes of Corporate Sustainability Reports and ESG Ratings. *Sustainability*, 16(21). [DOI]

Khan, M. G. S. H. (2023). ROLE OF INTERNAL AUDITORS AND SUSTAINABILITY REPORTING: MEDIATING EFFECTS OF AUDIT COMMITTEE PERFORMANCE. *International Journal of Accounting & Finance Review*, 14(1). [DOI]

Lagasio, V. (2024). ESG-washing detection in corporate sustainability reports. *International Review of Financial Analysis*, 96(8). [DOI]

Sharawi, H. (2024). The Impact of ESG Disclosure on Financial Reporting Quality: Evidence From KSA. *Journal of Survey in Fisheries Sciences*, 11(4). [DOI]

Siregar, I. F., Ismail, T., Taqi, M., & Soleha, N. (2024). Influence of ESG on Sustainability Reporting: Mediation Rule of Green Innovation and Investor Sentiment. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 14(1). [DOI]

Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2). [DOI]

ثالثًا: ترجمة المراجع العربية

Abdullah, M. M. (2024). The impact of modern internal auditing activities in technical and vocational education institutions on financial performance efficiency: An applied study of higher technical colleges and institutes in Libya. *Afro-Asian Journal of Scientific Research*, 2(5).

Adam, A., Awad, H., & Koko, A. (2024). Modern internal auditing activities and their role in activating banking governance: A field study of a sample of Sudanese banks. *Afro-Asian Journal of Scientific Research*, 2(2).

Ali, A. H., & Khalil, A. A. (2024). The role of internal auditing assurance and consulting services in supporting the media content of published financial reports in Sudanese banks: A field study of a sample of Sudanese banks. *Journal of Humanities and Natural Sciences*, 5(10).

Al-Khidr, A. S. M. N. (2021). Modern trends in internal auditing and their impact on the quality of published financial reports: A field study of a sample of Sudanese banks. *Al-Qulzum Journal of Economic and Social Studies*, (2).

Al-Sheikh, O. S. T., & Hussein, A. M. (2021). Modern trends in internal auditing and their role in rationalizing banking financing decisions: A field study of a sample of Sudanese banks. *Journal of Human Development*, 9(9).

Azzam, M. O. A. G., & Salem, S. S. A. (2024). The role of activating internal auditing activities in reducing the risks of foreign exchange rate fluctuations: A field study in the Kuwaiti environment. *Scientific Journal of Financial and Administrative Studies and Research*, 16(Special Issue).

- Fadlallah, E. A., & Al-Aribi, N. A. S. (2024). Modern trends in internal auditing and their role in supporting competitive advantage in Libyan commercial banks: An exploratory study of Libyan banks. *Al-Zaytouna International University Journal*, (19).
- Farid, H. H. (2024). A proposed approach to auditing organizations' sustainability reports to maximize their information content. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 14(1).
- Ibrahim, M. A. T. (2024). The impact of internal auditors' creative capabilities on the quality of environmental, social, and governance (ESG) sustainability reports in industrial companies: A field study of a sample of companies in the cement industry sector in Sudan. *Proceedings of Sebha University Conference*, 3(2).
- Ibrahim, M. A., Ali, S. M. R., & Hafez, S. T. (2025). The effect of external auditor assurance of sustainability information on the quality of financial reports: An empirical study. *Raya International Journal of Business Sciences*, 4(12).
- Mohammed, J., Adam, S., & Ahmed, Z. (2021). The impact of modern internal auditing activities on supporting the competitive advantage of Sudanese banks: A field study. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 22(1).
- Nweiji, H. (2022). The role of modern internal auditing in the sustainability of companies listed on the stock exchange. *Journal of Commercial and Environmental Sciences*, (1).
- Omar, A. M. Z. (2020). The development of internal auditing activities and their role in reducing financial investment risks: A field study of Faisal Islamic Bank of Sudan. *Journal of Graduate Studies, University of Khartoum*, 15(11).
- Salah, T. A. (2023). Measuring the impact of modern trends in internal auditing on the level of digital risk management in commercial banks operating in Misrata. *Journal of Economics and Business Studies*, 10(2).