

أثر المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة حالة شركة سوداتل ٢٠٢١م)  
The impact of internal audit on activating corporate governance  
(Sudatel case study 2021)

إعداد: ناجي عبد الكريم عبد الله

كلية الإمام الهادي - العلوم الإدارية قسم المحاسبة

تاريخ النشر: ٢٠٢٤/١/١٥

تاريخ القبول: ٢٠٢٣ /١٢/١٤

تاريخ الاستلام: ٢٠٢٣/١٢/٨

**الملخص:**

تناولت الدراسة أثر المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة حالة شركة سوداتل ٢٠٢١م) ترجع أهمية الدراسة على مستوى أصحاب الأموال والمتعاملين مع الشركات التجارية حيث أصبح من الضرورة بمكان التركيز علي جانب السلوك الأخلاقي للإدارة والرقابة علي الشركات، أن هدف الدراسة هو معرفة واقع اثر إتباع سياسات الحوكمة في الشركات في ظل أساليب المراجعة الداخلية الحديثة، توليد وترسيخ القناعات بفاعلية الحوكمة في الشركات لدي متخذي القرارات في الشركات التجارية، والتبصير بضرورة اهتمام وحدات المراجعة الداخلية بتطبيق وقياس مدى التزام الشركات بمفهوم الحوكمة، تألفت عينة البحث (٧٠) من رجال أعمال وأعضاء مجالس إدارة ومديري وموظفي المراجعة الداخلية بالشركة (سوداتل) واتبع الباحث المنهج التاريخي والمنهج الوصفي وقد تم اجراء التحليل الاحصائي باستخدام نسخة (٢٥) من برامج SPSS ، ولتحقيق أهداف الدراسة اختبر الباحث الفرضيات وتوصل إلى عدة نتائج أهمها تطبيق معايير المراجعة الداخلية يؤدي إلى تحقيق الضبط الداخلي ويساعد على تحقيق أهداف الحوكمة بالشركة وان كفاءة المراجعة الداخلية تقلل من المخاطر التي تتعرض لها الشركة وتساعد على زيادة المقدرة الائتمانية، أخيراً قدم الباحث عدة توصيات أهمها ضرورة تفعيل قانون لمواكبة متطلبات حوكمة الشركات وكذلك وضع هيكل تنظيمي للسلطات والمسؤوليات للأفراد داخل المنشأة حتى يتحقق الرقابة الداخلية بالشركة وضرورة الإهتمام بتطوير المراجعة الداخلية واستقلاليتها عن الإدارة التنفيذية ودعم قسم المراجعة بالكفاءات المناسبة من الكوادر البشرية المؤهلة.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية / الحوكمة / الشركات / فاعلية / التدقيق الداخلي / شركة سوداتل.

**Abstract**

The study dealt with the impact of the internal audit in activating corporate governance (Sudatel company case study 2021). The importance of the study is due to the level of money owners and dealers with commercial companies, where it became necessary to focus on the aspect of ethical behavior of management and control of companies. The aim of the study is to know the reality of the impact of following corporate governance policies in light of modern internal auditing methods, to generate and consolidate convictions in the effectiveness of corporate governance among decision makers in commercial companies, and to provide insight into the need for internal audit units to be interested in applying and measuring the extent of companies' commitment to the concept of governance. (70) Businessmen, members of boards of directors, managers and employees of the company's internal audit (Sudatel). The researcher followed the historical and descriptive method. Statistical analysis was conducted using version (25) of the SPSS programs. In order to achieve the objectives of the study, the researcher tested the hypotheses and reached several results, the most important of which is the application of internal audit standards that leads to achieving internal control and helps to achieve the company's governance objectives, and that the efficiency of internal audit reduces the risks to which the company is exposed and helps increase credit capacity. Finally, the researcher made several recommendations, the most important of which is the necessity of activating a law to keep pace with the requirements of corporate governance, as well as establishing an organizational structure for the authorities and responsibilities of individuals within the facility in order to achieve the company's internal control and the need to pay attention to the development of internal audit and its independence from the executive management and support the audit department with the appropriate competencies of qualified human cadres.

**Keywords:** internal audit / governance / companies / effectiveness / internal audit/ Sudatel.

## المقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة بالتدقيق الداخلي، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواح متعددة يأتي في مقدمتها تزايد اهتمام الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

و لعل من أهم الأسباب التي أدت إلى مثل هذا الاهتمام هو فصل الإدارة عن الملكية و كبر حجم المشروعات و ظهور الشركات متعددة الجنسيات و الشركات الدولية و التي تمتاز بتعدد مالكيها و تعقيد عملياتها. لذلك و من الواجبات الأساسية للإدارة أن تضع أنظمة للرقابة الداخلية تكفل حسن سير العمل والالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا أو الشركة الأم.

لقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة الداخلية من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة وأوروبا والتي من أهمها تخطيط وتنفيذ أنشطة المراجعة، بحيث يتم تركيز جهود إدارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الكبرى في المنشأة.

كما إن توسع مجالات الأعمال والاستثمار واتساع حجم السوق والمنافسة وانفصال الإدارة عن رأس المال استلزم تطوراً مقابل لأنظمة الإدارة وتجويد الأداء مع ضرورة السيطرة على الموارد المتاحة وإدارتها برشد كما إن تغيير إيقاع الحياة استلزم الاهتمام بالسلوك الأخلاقي في الإدارة والرقابة بما يحقق أهداف المنشأة في الإدارة الرشيدة وتحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة.

عليه ظهر مفهوم الحوكمة للشركات كتطور طبيعي لمفاهيم الإدارة بما يلي حوجة العصر ولما كانت المراجعة الداخلية إحدى أهم آليات الحوكمة في الشركات كان يلزمنا دراسة وبحث ارتباط الأساليب الحديثة وأثرها على عملية حوكمة الشركات.

## مشكلة الدراسة:

١. هل يؤثر الدور الرقابي للمراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

٢. هل للمراجعة كمنشآت مستقل تأثير في تفعيل حوكمة الشركات.

٣. هل يؤثر الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

## أهمية الدراسة:

تم اختيار هذا الموضوع لأهميته البالغة بالنسبة لأصحاب الأموال والمتعاملين مع الشركات التجارية حيث أصبح من الضرورة بمكان التركيز على جانب السلوك الأخلاقي للإدارة والرقابة على الشركات كأهمية عملية للبحث بالإضافة لدراسة دور اساليب المراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات كأهمية علمية للبحث

## أسئلة الدراسة:

هل للأساليب الحديثة في المراجعة الداخلية دور في تفعيل حوكمة الشركات؟

## أهداف الدراسة:

معرفة واقع أثر إتباع سياسات الحوكمة في الشركات في ظل أساليب المراجعة الداخلية الحديثة.

## الاهداف الخاصة:

١. توليد وترسيخ القناعات بفاعلية الحوكمة في الشركات لدى متخذي القرارات في الشركات التجارية
  ٢. التبصير بضرورة اهتمام وحدات المراجعة الداخلية بتطبيق وقياس مدي التزام الشركات بمفهوم الحوكمة
- فروض الدراسة:

١. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الرقابي للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات
٢. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الداخلي وحوكمة الشركات
٣. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات

## الإطار النظري

### مفهوم المراجعة الداخلية:

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمات الاعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الاخرى من اجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة وهي نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة (i)

عرفت جمعية المحاسبة الامريكية المراجعة الداخلية بأنها عملية منظمة للحصول على الادلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الاحداث والانشطة الاقتصادية وتحديد الاتساق بين هذه التاكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات (ii)

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين المراجعة الداخلية بأنها فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختيار وتقييم ومراقبة ملاءمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها (iii)

كما عرفها أيضا مجمع العرب المحاسبين بأنها وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة ، والعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية (iv).

كما تم تعريف المراجعة الداخلية من قبل مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وولز بأنها تدقيق للأعمال والسجلات يتم داخل المشروع بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين مخصصون لهذا الغرض. اي أنها وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقويم فاعلية وكفاءة وسائل الرقابة الاخرى (v)

وعرفت ايضا بأنها أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للتحكم والتقييم لخدمة أهداف الادارة في مجال الرقابة عن طريق

مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات المختلفة الأخرى

واصدر معهد المراجعين الداخليين أحدث تعريف للمراجعة الداخلية حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائدات المنشأة وتحسين عملياتها ومساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات ادارة المخاطر و الرقابة و السيطرة (vi) يستنتج الباحث مما تقدم من مفهوم المراجعة الداخلية الاتي:

- مفهوم المراجعة الداخلية أصبح في تطور مستمر.
  - تساعد المراجعة الداخلية المنشأة في تحقيق اهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة.
  - المراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المنشأة.
  - للتطور الملحوظ في بيئة الاعمال المعاصرة انعكاسات على تطور المراجعة الداخلية.
  - أصبح يتضمن المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية تقديم خدمات استشارية وتأكيدية.
- يستطيع الباحث تعريف المراجعة الداخلية بأنها أداة رقابية تهدف الى حماية أصول وممتلكات المشروع، وتقدم الضمانات للإدارة بأن العمل يسير وفقا للخطة والأهداف من خلال القيام بالفحص الدوري لأنشطة المشروع.

#### خصائص المراجعة الداخلية

تم تحديد خصائص المراجعة الداخلية كالتالي (vii)

١. تهتم المراجعة الداخلية بالدراسة عن الأنشطة ووسائل الرقابة الإدارية التي وضعها المسؤولون للتأكد من فعالية تنفيذ العمل.
٢. المراجعة الداخلية تعمل في تحديد ما يحدث فعلا عند كل مستوى تشغيلي معين.
٣. تعتمد المراجعة الداخلية على قدرة وكفاءة المراجع في استخدام المفاهيم والافكار الادارية، اذ يجب على المراجع ان يضع نفسه محل المدير او المسؤول عن تلك العمليات او الوظيفة او النشاط الذي يراجع.
٤. ان مجال المراجعة الداخلية واسع فهي تشمل جميع عمليات و أنشطة و وظائف المؤسسة بما فيها الوظيفة المالية والمحاسبية.
٥. ادارة المراجعة الداخلية تقوم على التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية و ليس مهمتها وضع السياسات (viii).
٦. يجب تحديد اختصاص ومسؤولية كل موظف في الوحدة الاقتصادية.

#### أهمية المراجعة الداخلية:

تتمثل أهمية المراجعة الداخلية في أنها (ix):

١. أداة رقابية تساعد المؤسسة و ملاكها في رفع جودة الاعمال.
٢. تقوم بالتأكد من وجود الحماية اللازمة للأصول و حماية السياسات الادارية، و الكشف عن أوجه القصور (x).

٣. تعمل على قياس وتقييم فاعلية نظم الرقابة و اجراءاتها في المشروع و مدى الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعه.
  ٤. مكافحة ظاهرة الفساد المالي و الاداري الموجودة في الوحدة الاقتصادية (xi).
  ٥. متابعة العمليات المحاسبية التي تتم داخل الوحدة (xii).
  ٦. تقوم باقتراح التحسينات اللازمة على الانظمة الموضوعه داخل المشروع، وطمأنة الادارة على سلامة و دقة المعلومات المقدمة لها .
  ٧. تخفيض التكاليف المرتفعة التي تتطلبها عملية التدقيق المستمرة من قبل المراجع الخارجي (xiii).
  ٨. تشكل المراجعة الداخلية اداة فعالة تستخدمها الادارة في رصد فعالية العمليات و التقيد بسياسات الشركة.
  ٩. التأكيد على دقة البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها (xiv).
  ١٠. تسعى في تخصيص الموارد المتاحة بصورة مثلى.
  ١١. الاشراف على مدى الالتزام بالقوانين و اللوائح حول النظم الموضوعه.
  ١٢. وضع الخطط و مراقبة تقييم الاداء.
- يتضح للباحث من أهمية المراجعة الداخلية أنها أصبحت نشاطاً تقويمياً و اداة فعالة تساعد ادارة المؤسسة في رفع جودة الاعمال و كفاءة الاداء و ان المراجعة الداخلية أصبحت تكتسب مزيد من الأهمية نظراً للتغيرات المستمرة و التحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية.

#### أهداف المراجعة الداخلية

١. تهدف المراجعة الداخلية الى تحقيق أكبر قدر من الكفاءة العملية و الرقابة الذاتية و محاولة اكتشاف التلاعب و التزوير و الاخطاء المحتمل وجودها في البيانات و المستندات و السجلات و وضع ضوابط لمنع تكرارها (xv).
٢. التحقق من مدى ارتباط المعلومات و مدى صحتها (xvi).
٣. الاستخدام الاقتصادي الامثل و الكفاء لموارد المنشأة (xvii).
٤. انجاز و تحقيق الأهداف الموضوعه للعمليات و الانشطة و البرامج داخل المنشأة.
٥. توفير التحليلات و التقييم و التوصيات و المشورة و المعلومات التي تتعلق بالنشاطات المختلفة في المستويات المختلفة .
٦. تطوير نظام الرقابة و المراجعة الداخلية بتكلفة معقولة.
٧. التعرف على نقاط الضعف في نظام الرقابة و المراجعة الداخلية و الاطلاع عليها و اقتراح التوصيات لتحسينها.
٨. مساعدة الادارة في تنفيذ مسؤوليتها بفعالية.

٩. التقييم الدوري للسياسات المحاسبية والمالية وكل ما يتعلق بها والتأكد من أنها تسير حسب الخطة الموضوعية دون انحراف (xviii).
١٠. التأكد من دقة البيانات المالية التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية.
١١. التحقق من اتباع الاجراءات والسياسات واللوائح والقوانين الخارجية.
١٢. تقديم الضبط الداخلي من حيث الاعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات (xix).
١٣. انشاء وتطوير البرامج المخصصة للمراجعة الداخلية.
١٤. رفع كفاءة الموظفين عن طريق التدريب مع مراعات التزام الموظفين بالسياسات المرسومة (xx).
١٥. التحقق من قيم الاصول ومطابقتها مع الدفاتر .
١٦. تقديم البيانات المالية للإدارة لاستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات والقيام بدراسات و بحوث لتطوير انظمة المؤسسة (xxi).
١٧. التحقق من أن المعلومات المعروضة على الإدارة والمستخدم لغرض الرقابة في الوحدة الاقتصادية دقيقة وكافية للغرض منها (xxii).

يتضح للباحث من أهداف المراجعة الداخلية ان المراجعة الداخلية تحدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، فعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية في المشروع، و ذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في الإستخدام الامثل لموارد المشروع.

#### انواع المراجعة الداخلية :

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية الى قسمين (xxiii):

#### 1- المراجعة الداخلية المالية:

تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص الكامل والمنظم للقوائم والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الادارية و اي متطلبات اخرى.

#### 2- المراجعة الداخلية التشغيلية:

يطلق على المراجعة التشغيلية مصطلحات مرادفة مثل المراجعة الادارية او مراجعة الاداء أو المراجعة الوظيفية، والتي تحدف الى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة او نشاط معين.

يتضح للباحث من خلال انواع المراجعة الداخلية ان المراجعة الداخلية التشغيلية وسعت من مجالات المراجعة الداخلية التقليدية التي كانت تركز فقط على المراجعة المالية المحاسبية، ليقوم المراجع بمراجعة كافة النشاطات داخل المنشأة، و يقوم المراجع بتقييم هذه النشاطات من اجل معرفة نقاط الضعف في الاداء و تقديم التوصيات اللازمة.

## مقومات المراجعة الداخلية:

تتلخص مقومات المراجعة الداخلية في الآتي:

١. يجب ان يتم تخطيط برامج المراجعة الداخلية بشكل جيد ويتم تنفيذها بعناية.
٢. يجب الاهتمام بإعداد التقارير بحيث تكون ملائمة، وموضوعية، ودقيقة (xxiv).
٣. لابد من تحديد صلاحيات و مسؤوليات فريق المراجعة بشكل جيد.
٤. يجب ان يتمتع اعضاء فريق المراجعة الداخلية بالاستقلالية.
٥. توفير مستويات سليمة للأداء في جميع الادارات (xxv).
٦. التأهيل العلمي و العملي المناسب لأفراد المراجعة الداخلية (xxvi).
٧. ضرورة وضوح توجيهات ادارة المراجعة الداخلية للعاملين بالمراجعة الداخلية<sup>(3)</sup>.

## المعايير الجديدة للمراجعة الداخلية

اصدر معهد المراجعين الداخليين بأمريكا (IIA) معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية حيث أصدرت معايير التدقيق

الحديثة في مجموعتين كما يلي:

**معايير الصفات:** و هي عبارة عن مجموعة مكونة من اربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين و التي تتناول سمات و

خصائص الشركات و الافراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها و هي:

معيار رقم [1000] الغرض من المسؤوليات اللقاء على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي، و وجوب تدوينها رسمياً في

لائحة التدقيق الداخلي التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة .

معيار رقم [1100] الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي و الموضوعية في اداء هذه الأنشطة و الموضوعية في اداء

الرأي النهائي للمدقق الداخلي .

معيار [1200] الكفاءة في أداء المدقق الداخلي لأنشطة المراجعة الداخلية و بذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.

معيار [1300] جودة التدقيق الداخلي و خضوعه لعمليات التقييم (xxvii).

**معايير الأداء :** لقد اشار المعيار 2010 بشأن التخطيط الى الآتي :

علي كبير المراجعين ان يضع الخطط المهمة بالمخاطر لتحديد اولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتماشى مع الاهداف التنظيمية

مع مراعاة الآتي:

- بالنسبة لخدمة التأكيد ينبغي ان تستند خطة نشاط المراجعة الداخلية على تقييم المخاطر التي تتم مرة كل سنة على الأقل .
- بالنسبة لخدمة الاستشارة علي كبير المراجعين ان ينظر في امر قبول الاستشارات بناء علي استهداف تحسين ادارة المخاطر و تحسين عمليات المنظمة كما ينبغي أن تشمل الخطة علي الاعمال الاستشارية (xxviii).
- يتضح للباحث من معايير المراجعة الداخلية ان هذه المعايير تمثل القواعد و الإرشادات التي تحكم عمل المراجعة الداخلية، و التي يجب على المراجعين الداخليين الإلتزام بها و ان هذه المعايير تمثل المقياس الحقيقي الذي يتم من خلاله الحكم على جودة المراجعة الداخلية.
- ثانياً: مفهوم الحوكمة**
- عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين الحوكمة بأنها تمثل مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يقوم بها مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية لتحقيق عدد من الأهداف منها التأكيد من إدارة المخاطر بشكل صحيح، والتحقق من استخدام موارد الشركة بشكل مسئول (xxix).
- عرفت أيضا بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على الشركة، إدارة الشركة، ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين (xxx).
- وعرفت أيضا بأنها تقدم الإطار او الهيكل الذي من خلاله يمكن تحديد أهداف الشركة ووسائل تنفيذها (xxxi).
- كما عرفت بأنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية والملاك وأصحاب المصالح من ناحية أخرى (xxxii).
- عرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بأنها مجموعة من الإجراءات والأنشطة التي يتم تطبيقها عن طريق ممثلي الأطراف ذات الاهتمام بالمنشأة لمعرفة كيف تدير الإدارة عملية الرقابة والخطر (xxxiii).
- عرفت كذلك على أنها هي إجراء يهدف إلى التأكيد من إجراءات الرقابة لمواجهة المخاطر المحتملة (xxxiv).
- عرفت بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس التي تتبناها المنشأة لحماية أصولها وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.
- وعرفتها منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين (xxxv)، وهي تقدم الإطار أو الهيكل الذي من خلاله يمكن تحديد أهداف الشركة ووسائل تنفيذها والرقابة على الأداء (xxxvi).
- كما عرفت بأنها إتخاذ القرار والتدخل السليم في الوقت المناسب لحماية حقوق الأطراف المعنية (xxxvii).
- ايضا عرفت بأنها الإدارة التي تحقق الشفافية والعدالة ولها الحق في مساءلة إدارة المنشأة، وتوفر الحوافز المناسبة والسليمة لمجلس الإدارة لتحقيق الأهداف التي تكون في مصلحة الشركات ومساهميها، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق (xxxviii).
- كذلك عرفت بأنها مجموعة من القوانين والنظم و القرارات التي تهدف الى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط الشركة واهدافها (xxxix).

عرفت بأنها عبارة عن مجموعة من الآليات التي تساعد على تهيئة الوضعية الحقيقية لتشغيل الشركات لأهدافها التي أقرتها مسبقاً

(xl)

عرفت أيضا بأنها تطبيق ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة بالشركات (xli).

يستنتج الباحث مما تقدم من مفهوم الحوكمة ما يلي:

— تساهم الحوكمة في وضع الإطار الذي من خلاله يمكن تحديد اهداف المنشأة ووسائل تنفيذها.

— تهدف الحوكمة للتأكد من إجراءات الرقابة لمواجهة المخاطر المحتملة،

— تقوم بعملية التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها.

— تساعد في إنجاز الإجراءات اللازمة التي من شأنها حماية حقوق المساهمين واصحاب المصالح الاخرى.

يستطيع الباحث تعريف الحوكمة بأنها النظام الذي بموجبه يتم توجيه المنشأة والرقابة عليها، وأن الحوكمة هي منهج الإدارة الذي يزود

المنشأة بالإجراءات والسياسات التي تحدد الاسلوب الذي من خلاله يمكن ان تدار المنشأة

**خصائص حوكمة الشركات (xlii):**

يتضمن مصطلح حوكمة الشركات الخصائص التالية:

١. الإنضباط: أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
٢. الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
٣. الإستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
٤. المساءلة: أي إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
٥. المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الاطراف ذوي المصلحة في الشركة.
٦. العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة.
٧. المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

**ركائز الحوكمة (xliii):**

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز هي:

١. السلوك الأخلاقي: أي ضمان الإلتزام السلوكي من خلال الإلتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة والشفافية عند عرض المعلومات المالية.
٢. تفعيل أدوار أصحاب المصلحة مثل الهيئات الإشرافية العامة "هيئة سوق المال — وزارة الاقتصاد — سوق الأوراق المالية — البنك المركزي" والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة "المساهمون - مجلس الإدارة - لجنة المراجعة - المراجعون الداخليون - المراجعون الخارجيون" والأطراف الاخرى المرتبطة بالشركة " المودرون - العملاء - المستهلكون - المودعون - المقرضون".

٣. إدارة المخاطر من خلال وضع النظام لإدارة المخاطر, والإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة.  
محددات الحوكمة<sup>(xlv)</sup>:

- (١) المحددات الخارجية: ويقصد بها المناخ العام للاستثمار في الدولة ويتضمن ذلك ما يلي:
    - وجود القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي: قانون الشركات - قانون هيئة الأوراق المالية - قانون سوق الأوراق المالية - قانون النقد - قانون الضريبة - قانون إحداث المصارف الخاصة - قانون تطوير وتحديث المصارف العامة - قانون تنظيم المنافسة ومنع الاحتكار - قانون الإفلاس - قانون الإشراف على التأمين - قانون التحكيم - قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق .... وغير ذلك من القوانين.
    - كفاءة القطاع المالي "المصارف وسوق المال" في توفير التمويل اللازم لتمويل المشروعات.
    - كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام أجهزة الرقابية في إحكام رقابتها على الشركات "مصرف مركزي - هيئة الأوراق المالية - البورصة - وزارة الاقتصاد".
    - كفاءة المنظمات والجهات المهنية مثل: جمعية المحاسبين القانونيين - مكاتب تدقيق الحسابات - مكاتب المحاماة - شركات التصنيف الائتماني - شركات الاستشارات المالية والاستثمارية.
- إن وجود هذه المحددات وضمان تنفيذها يحقق الإدارة الجيدة للشركات ويحد من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

(٢) المحددات الداخلية: وتتضمن القواعد والأسس والأنظمة الداخلية في الشركة التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الهيئة العامة للمساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية واللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة كلجنة المراجعة ولجنة الترشيحات والمكافآت.

#### أهمية الحوكمة:

تتمثل أهمية الحوكمة في التالي:

١. العمل على وضع نظام تنظيمي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة التنفيذية.
٢. توفير الحماية لأصحاب المصالح والمحافظة على حقوق حملة الأسهم.
٣. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركة<sup>(xlv)</sup>.
٤. إعداد الإطار العام الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف<sup>(xlv)</sup>.
٥. تطبيق أسلوب ممارسة سلطة الإدارة يقوى ثقة الجمهور.
٦. تتمين النزاهة والحيادة والاستقامة للعاملين في الشركة كافة بدا من مجلس الإدارة والمدبرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.

٧. تفادي وجود أخطاء عمدية أو إغراف متعمد ومنع استمراره أو العمل على تقليده إلى أدنى قدر ممكن.
  ٨. تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة المراجعة الداخلية<sup>(xlvi)</sup>.
  ٩. رفع مستويات الأداء للشركات<sup>(xlviii)</sup>، وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات<sup>(xlix)</sup>.
  ١٠. محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده والقضاء عليه<sup>(١)</sup>.
- يتضح للباحث أن أهمية الحوكمة تتمثل في الآتي:
١. حوكمة الشركات تؤدي إلى زيادة معدل النمو الاقتصادي.
  ٢. تؤدي إلى استقرار أسواق المال وجذب الاستثمارات الأجنبية.
- ضمان توزيع الثروة والدخل، والقضاء على الفساد بكل أنواعه.

#### الدراسة الميدانية

#### مجتمع الدراسة:

المقصود بمجتمع المجموعة الكلية من العناصر التي يأخذها الباحث كمجموعة جزئية من المجتمع ويسعى إلى تعميم النتائج المستخرجة إلى كل المجتمع، ويتكون مجتمع الدراسة من.

#### عينة الدراسة:

عينة هذا الدراسة تم اختيارها بطريقة عشوائية حيث قام الباحث بتوزيع (٧٠) استبانة ونسبتهم (٢٢٪) من مجتمع الدراسة.

ومن ثم تم جمع الاستبيانات بعد إن قام الباحثين بوضع استجاباتهم والتحقق من الفرضيات تم ب استخدام SPSS.

وفيما يلي شرح مفصل لإجراءات التحليل الإحصائي لجميع مراحل وفي كل محاور وفرضياتها.

#### منهج الدراسة:

اتباع الباحث المنهج الوصفي التحليلي في بحثه وهو منهج يعتمد على تحليل النتائج المستخلصة من المعلومات التي جُمعت عن طريق

المسح الميداني لمجتمع الدراسة، وكان الاستبيان هو الأداة الرئيسية لجمع المعلومات في هذا الدراسة.

#### أدوات الدراسة:

أداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع وتوجد العديد من الأدوات

المستخدمة في مجال الدراسة العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة.

اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الرقابي للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات

للإجابة على العبارة التي تنص على : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الرقابي للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات،

باستخراج النسب المئوية لإجابات العينة عن محاور الاستبانة ، واعتمدت نسبة (٦٠٪) وأكثر لقبول الإجابة ، والجدول التالي يوضح ذلك .

جدول (١) يوضح النسب المئوية لتكرارات إجابات العينة

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين السلوك والإطار الأخلاقي للمحاسب في معالجة المعلومات المحاسبية ودور ظهور المحاسبة الإبداعية

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات					العبارات
			موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
82.0%	0.499	4.42	21	20	1	3	5	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات بشركة سوداتل.
86.0%	0.707	4.48	23	20	5	2	0	للكسل القانوني لمكتب المراجعة دور مهم في الحوكمة عندما يكون عبارة عن شركة أشخاص.
88.0%	0.538	4.58	25	19	1	3	2	الكفاءة والخبرة تمكن المراجع من التعرف على الأخطار التي تواجهها الشركة.
96.0%	0.577	4.44	24	24	2	0	0	خبرة المراجع وكذلك فريق المراجعة بمبادئ وقواعد الحوكمة يؤثر في تفعيل حوكمة الشركات.
92.0%	0.499	4.42	21	25	0	4	0	تطبيق معايير المراجعة التي تستخدم أهداف الحوكمة الرئيسية يؤثر في تفعيل حوكمة الشركات.
100.0%	0.499	4.58	29	21	0	0	0	دور المراجع الداخلي تقديم تقرير للأطراف الخارجية يتضمن مدى وجود حالات غش بالقوائم المالية، مدى الالتزام باللوائح والقوانين، مدى تعرض الشركة للإخفاق ( يؤثر في تفعيل حوكمة الشركات.
94.0%	0.571	4.40	22	25	2	0	1	قيام مكتب المراجعة بمراجعة عدة شركات منافسة في الوقت نفسه يساعد في تفعيل حوكمة الشركات.
98.0%	0.485	4.64	31	18	0	1	0	مستوى خبرة وكفاءة المراجع تنعكس في التخطيط الجيد لإجراءات المراجعة وبالتالي يؤثر في تفعيل حوكمة الشركات.

82.0%	0.499	4.42	21	20	1	3	5	مساءلة المراجعين الذين يرتكبون أمور تمس كرامة المهنة يساعد في تفعيل الحوكمة.
-------	-------	------	----	----	---	---	---	--

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الميدانية ٢٠٢١م

يلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن تقديرات العينة موافق بشدة، موافق على النحو التالي:

تحصلت على نسب تراوحت (٧٠,٠٪-٩٠,٠٪) مما يدل على أنه فقرات الفرضية تتميز بدرجة استجابة عالية جداً احصائياً وقبول هذه النتيجة تجيب على الفرضية الأولى:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين السلوك والإطار الأخلاقي للمحاسب في معالجة المعلومات المحاسبية ودور ظهور المحاسبة الإبداعية

جدول (٢) اختبار الفرضية الأولى

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كأي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
تمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتحدي الأخلاقي بالإدارة	.876	3.90	<sup>a</sup> ١,٧٢٠	٢	٠,٠٠٣
تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب إلى تبني المحاسبة الإبداعية	.949	3.30	<sup>b</sup> ٩,٠٤٠	٣	٠,٠٠٠
تؤثر الخبرة المهنية المحاسبية والتدقيقية المحاسب والمدقق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند العرض والإبلاغ عن القوائم المالية.	.632	3.80	<sup>a</sup> ١٥,١٦٠	2	0.001
يساعد الاطلاع المستمر على ما يصدر من أدلة مهنية ومعايير دولية في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية	.675	3.70	<sup>a</sup> ٨,٤٤٠	2	0.000
يساعد الإفصاح عن تغيير السياسات المحاسبية المتبعة في الوحدة الاقتصادية في الكشف عن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية	.966	3.60	<sup>c</sup> ٩,٦٨٠	1	٠,٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الميدانية ٢٠٢١م

يتضح من الجدول أعلاه أنه كل قيم كأي الاحتمالية من عبارات الفرضية الأولى أقل من ٠,٠٥ لذلك نقبل الفرضية النظرية و نرفض البديلة أي انه هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين السلوك والإطار الأخلاقي للمحاسب في معالجة المعلومات المحاسبية ودور ظهور المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلمام المحاسب بالقواعد المحاسبية وبين المحاسبة الإبداعية

للإجابة على العبارة التي تنص على: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلمام المحاسب بالقواعد المحاسبية وبين المحاسبة الإبداعية، باستخراج النسب المئوية لإجابات العينة عن محاور الاستبانة، واعتمدت نسبة (60%) وأكثر لقبول الإجابة، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (3) يوضح النسب المئوية لتكرارات إجابات العينة عن الفرضية الثانية:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلمام المحاسب بالقواعد المحاسبية وبين المحاسبة الإبداعية

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات					العبارات
			موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده	
90%	.876	3.90	6	3	1	0	0	عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المتبعة من سنة إلى أخرى يؤثر على قابلية المقارنة في القوائم المالية
80%	.843	3.60	3	5	1	0	1	المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون أكثر ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات
80%	.667	4.00	2	6	2	0	0	جودة معايير المحاسبة والالتزام بها يؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات
90%	.675	3.70	4	5	1	0	0	الاعتماد على طرق مختلفة لتقديرات الإدارة للمخزون يؤدي إلى تضخم الأرباح والموجودات المتداولة
70%	.966	3.60	7	0	3	0	0	تقديم المعلومات ذات الجودة خالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى توسيع إدراك المستخدم في فهم وتحليل المعلومات

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الميدانية 2021م

يلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن تقديرات العينة موافق بشده، موافق على النحو التالي:

تحصلت على نسب تراوحت (70,0% - 90,0%) مما يدل على أنه فقرات الفرضية تتميز بدرجة استجابة عالية إحصائياً وقبول

وهذه النتيجة تجيب على الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلمام المحاسب بالقواعد المحاسبية وبين المحاسبة الإبداعية.

جدول (٤) اختبار الفرضية الثانية

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المتبعة من سنة إلى أخرى يؤثر على قابلية المقارنة في القوائم المالية	.876	3.90	<sup>a</sup> ١,٧٢٠	٢	٠,٠٠٠
المعلومات المحاسبية الحالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون أكثر ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات	.843	3.60	<sup>b</sup> ١٢,٢٤٠	3	0.007
جودة معايير المحاسبة والالتزام بها يؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات	.667	4.00	<sup>a</sup> ١٥,١٦٠	٢	0.001
الاعتماد على طرق مختلفة لتقديرات الإدارة للمخزون يؤدي إلى تضخم الأرباح والموجودات المتداولة	.675	3.70	<sup>a</sup> ٨,٤٤٠	١	0.000
تقديم المعلومات ذات الجودة خالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى توسيع إدراك المستخدم في فهم وتحليل المعلومات	.966	3.60	<sup>c</sup> ٩,٦٨٠	١	٠,٠٠٠

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الميدانية ٢٠٢١م

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم كاي الاحتمالية من عبارات الفرضية الثانية أقل من ٠,٠٥ لذلك نقبل الفرضية النظرية و نرفض البديلة أي هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلمام المحاسب بالقواعد المحاسبية وبين المحاسبة الإبداعية.  
الفرضية الثالثة:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود آثار للمحاسبة الإبداعية على المعلومات المحاسبية وبين عدم جودة المعلومات.

للإجابة على العبارة التي تنص على: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود آثار للمحاسبة الإبداعية على المعلومات المحاسبية وبين عدم جودة المعلومات، باستخراج النسب المئوية لإجابات العينة عن محاور الاستبانة، واعتمدت نسبة (٦٠٪) وأكثر لقبول الإجابة، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (٥) يوضح النسب المئوية لتكرارات إجابات العينة عن الفرضية الثالثة

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود آثار للمحاسبة الإبداعية على المعلومات المحاسبية وبين عدم جودة المعلومات

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات			
			موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق بشدة

100%	.876	3.90	7	3	0	0	يساهم النمو المصرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في توليد الأفكار والممارسات الإبداعية في مجال المحاسبة
90%	.675	3.70	4	5	1	0	يعد سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية أحد مجالات الاعتماد على المحاسبة
80%	.876	3.90	5	3	2	0	بعد التحجير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية
90%	.876	3.90	4	5	1	0	ان المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبة ملائمة تساهم في المحاسبة الإبداعية
90%	.675	3.70	4	5	1	0	تعد المحاسبة الإبداعية تحدياً مهماً يواجه المحاسبة

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الميدانية 2021م

يلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن تقديرات العينة موافق بشدة، موافق على النحو التالي:

تحصلت على نسب تراوحت (80,0% - 100,0%) مما يدل على أنه فقرات الفرضية تتميز بدرجة استجابة عالية احصائياً وقبول وهذه النتيجة تجيب على الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود آثار للمحاسبة الإبداعية على المعلومات المحاسبية وبين عدم جودة المعلومات.

جدول (6) اختبار الفرضية الثالثة

القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	قيمة مربع كاي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
0.423	2	1,720 <sup>a</sup>	3.90	.876	يساهم النمو المصرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في توليد الأفكار والممارسات الإبداعية في مجال المحاسبة
0.215	2	8.440 <sup>a</sup>	3.70	.675	يعد سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية أحد مجالات الاعتماد على المحاسبة
0.423	2	0,200 <sup>a</sup>	3.90	.876	بعد التحجير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية

0.423	2	٠,٢٠٠ <sup>a</sup>	3.90	.876	ان المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبة ملائمة تساهم في المحاسبة الابداعية
0.115	2	2.600 <sup>a</sup>	3.70	.675	تعد المحاسبة الابداعية تحديا مهما يواجه المحاسبة

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الميدانية ٢٠٢١م

يتضح من الجدول أعلاه أن كل قيم كأي الاحتمالية في عبارات الفرضية الثالثة أكبر من ٠,٠٥ لذلك نرفض الفرضية النظرية ونقبل البديلة أي أن ليس هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود آثار للمحاسبة الإبداعية على المعلومات المحاسبية وبين عدم جودة المعلومات

**الخاتمة**

تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال عدة طرق. أولاً، تساعد في تحديد وتقييم المخاطر التي تواجه الشركة وتوفير توصيات للتعامل معها. ثانياً، تساعد في تحسين العمليات والأنظمة الداخلية للشركة وتعزيز كفاءتها وفعاليتها. ثالثاً، تساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل الشركة من خلال تقديم تقارير وتوصيات مستقلة للإدارة ومجلس الإدارة.

دراسة حالة شركة سوداتل توضح أثر المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات. فقد أظهرت الدراسة أن المراجعة الداخلية في شركة سوداتل تساهم في تحسين الأداء المالي والتشغيلي للشركة. كما أنها تساهم في تحسين السيطرة الداخلية وتقليل المخاطر المحتملة. وتوصيات المراجعة الداخلية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة وتحسين العمليات الداخلية. وفي الختام فإن التدقيق الداخلي له أثر كبير في تعزيز حوكمة الشركات. ومن خلال عمليات التدقيق المنتظمة والشاملة، تستطيع شركات مثل سوداتل تحديد ومعالجة نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية لديها، وإدارة المخاطر بفعالية، وضمان الامتثال للقوانين واللوائح. توضح حالة سوداتل في عام ٢٠٢١ النتائج الإيجابية للتدقيق الداخلي من حيث الشفافية والمساءلة والنجاح الشامل. ولذلك، فمن الأهمية بمكان بالنسبة للشركات إعطاء الأولوية للتدقيق الداخلي باعتباره عنصراً رئيسياً في إطار حوكمة الشركات الخاصة بهم.

### النتائج:

من خلال الإطار النظري وبيانات الميدانية، توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين السلوك والإطار الأخلاقي للمحاسب في معالجة المعلومات المحاسبية ودور ظهور المحاسبة الإبداعية. يعني ذلك أن السلوك والأخلاقيات للمحاسب لها تأثير كبير على كيفية معالجة المعلومات المحاسبية وظهور المحاسبة الإبداعية. يجب على المحاسب أن يكون لديه سلوك مهني وأخلاقي قوي لضمان تعامله المناسب مع المعلومات المحاسبية وتطوير المحاسبة الإبداعية.
٢. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إلمام المحاسب بالقواعد المحاسبية وبين المحاسبة الإبداعية. يعني ذلك أن المحاسب الذي يتمتع بمعرفة وفهم عميق للقواعد المحاسبية ليكون أكثر قدرة على تطبيق المحاسبة الإبداعية في معالجة المعلومات المحاسبية. لذا، يجب على المحاسب أن يستثمر في تعلم وتحسين معرفته بالقواعد المحاسبية لتعزيز المحاسبة الإبداعية في عمله.

٣. ليس هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود آثار للمحاسبة الإبداعية على المعلومات المحاسبية وبين عدم جودة المعلومات. يعني ذلك أن المحاسبة الإبداعية لا تؤثر بشكل مباشر على جودة المعلومات المحاسبية. ومع ذلك، يجب على المحاسب أن يكون حذرًا ومنتقياً في تطبيق المحاسبة الإبداعية وضمان جودة المعلومات المحاسبية.

#### التوصيات:

#### بناءً على النتائج، يوصى باتخاذ الإجراءات التالية:

١. يجب على المحاسب أن يلم بالقواعد المحاسبية وأن يكون على دراية تامة بها. يمكن تحقيق ذلك من خلال الاستثمار في التعلم المستمر والتدريب على القواعد المحاسبية الحديثة.
٢. ينبغي على الباحث أن يبحث عن معلومات إضافية حول السلوك والإطار الأخلاقي للمحاسب في معالجة المعلومات المحاسبية. يمكن تحقيق ذلك من خلال دراسة الأدبيات العالمية والاستفادة من الأبحاث السابقة في هذا المجال.
٣. يجب تطوير أدوات ومؤشرات تساعد في معرفة آثار المحاسبة الإبداعية على المعلومات المحاسبية. يمكن تحقيق ذلك من خلال إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات التجريبية لفهم أفضل لتأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

#### المراجع والمصادر

- (١) عوض الحاج علي، *المراجعة الداخلية في السودان الممارسة العملية والرؤية المستقبلية*، (الخرطوم: قاعة الصداقة مؤتمر المراجعة الداخلية الاوول بالسودان، 2005م)، ص3.
- (٢) طارق عبد العال حماد، *موسوعة معايير المراجعة*، (الاسكندرية: دار الجامعية للنشر، 2004)، ص٢٤.
- (٣) خالد عبد الله امين، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية والنظرية، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص24.
- (٤) حسام سعيد ابو وطفة، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سو ق فلسطين للاوراق المالية، (غزة: جامعة غزة، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009)، ص ص30-32.
- (٥) نكي جبار كاظم، دور قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ومسؤوليته في الحد من مظاهر الفساد المالي في الدوائر الحكومية، (بغداد: الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، متطلبات نيل شهادة محاسبة قانونية، 2008م)، ص ص64-66.
- (٦) الاسكندرية: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد I المجلد 45، 2008، ص9.
- (٧) كارلوس احمد، تصميم ادارة للمراجعة المراجعة الداخلية كأداة لتحسين اداء وفعالية المؤسسة، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، 2011)، ص ص 67-68.
- (٨) بحر الدين الطاهر علي، دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في زيادة فاعلية المراجعة المراجعة الداخلية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م)، ص53.
- (٩) إياد حسن سالم، واقع التدقيق الداخلي في بلديات غزة، (غزة: جامعة غزة، كلية الدراسات التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012)، ص ص27-28.
- (١٠) خالد ارغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية و التدقيق، (عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، 2009م) ص 161.
- (١١) محمد ميرغني محمد ابوزيد، تقديم نظام المراجعة المراجعة الداخلية في الشركات القابضة وأثره على أداء التحكم في الشركات التابعة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م) ص 21.
- (١٢) محمد حسن حسين بابكر، اساليب الرقابة المالية في الوحدات الحكومية الولاية بالسودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2006م)، ص 102

- (xiii) اسعد مبارك ، الصادق محمد سالم، واخرون، دور المراجعة الداخلية في تقويم الاداء المالي بالجامعات الحكومية بولاية البحر الاحمر ، (البحر الاحمر : جامعة البحر الاحمر، كلية لاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية ، 2013، ص7.
- (xiv) بابكر احمد ابراهيم ،تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات القابضة واثره علي اداء التحكم في الشركات التابعة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ،2005م)، ص 21
- (xv) محمد حسين محمد الامين، البعد المصرفي وادارة المخاطر،(الخرطوم ،د. ن. 2010، ص39.
- (xvi) عبد المطلب أبو زيد عثمان علي ، دور تكنولوجيا المعلومات في تعلم نظم الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات ، (الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م)، ص 45.
- (xvii) عماد عصام السامرائي ، حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية ، (عمان: جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية )، 2013، ص ص 20-24.
- (xviii) د. نجلاء بنت ابراهيم بن عبد الرحمن ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الدور الرقابي في البنوك السعودية ، (الرياض: مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 3، المجلد 9، 2015)، ص866.
- (xix) سامي الوقاد ،التدقيق الداخلي،(عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر ، 2010)، ص205.
- (xx) أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية المراجعة الداخلية ، (الجزائر :جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م)، ص65
- (xxi) اشتغال طه فضل المولى محمد ، دورت قرارات المراجعة الداخلية في رفع فاعلية وكفاءة العمل الإداري، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2006م)، ص16.
- (xxii) نهله حامد عبد الله بحر ،أثر المراجعة الداخلية على كفاءة وفعالية الأداء المالي للمنشآت الحكومية، ( الخرطوم: جامعة الزعيم الأزهي، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م)، ص 30.
- (xxiii) يوسف سعيد يوسف المنذر، دور وظيفة المراجعة الداخلية في ضبط الاداء المالي والاداري،(غزة: جامعة غزة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2007م)، ص44
- (xxiv) مرفت محمد احمد سيد ،تقويم اداء وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية التجارية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الاعمال المجلة العلمية للبحوث والدراسات، العدد4، الجزء2، 2012م)، ص47.
- (xxv) عمر ابراهيم محمد بابكر ، دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي الاداء المالي ، ( الخرطوم : جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، غير منشورة ، 2009م) ، 23
- (xxvi) محمد علي سليمان ،أثر المراجعة الداخلية في جودة الرقابة علي القوائم المالية ، ( الخرطوم: جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، غير منشورة ، 2007م ) ، ص 22
- (xxvii) ايهاب ديب مصطفى رضوان، اثر التدقيق الداخلي علي اداء المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، (غزة: الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل غير منشورة ، 2012م)، ص 17 .
- (xxviii) احمد حلمي جمعة ، تأثير تطور أنشطة المراجعة الداخلية في تحسين فاعلية عمليات الحوكمة في منظمات الاعمال (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، العدد 3 ، 2012 ) ، ص ص 758-759.
- (xxix) أكرم محمد الوشلي ، المراجعة الداخلية كأداة فعالة لحوكمة الشركات، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد 2، العدد 4، 2012م)، ص ص 717-718.
- (xxx) علا محمد خريسات، د. رأيه محمد العمري، دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة في البنوك العاملة في الأردن، (الإسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 4، العدد 2، 2013م)، ص 203.
- (xxxi) مجدي محمد سامي ،دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة ،الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، المؤتمر العلمي، 3-4 مايو 2008م)، ص9.
- (xxxii) الرفاعي إبراهيم مبارك ،دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ،(الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ،مجلة البحوث العلمية، المجلد 49، العدد 1، 2012م)، ص 136.
- (xxxiii) دعاء عبد الوهاب عبد الله عامر ،إطار مقترح لتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة المراجعة الداخلية للمتطلبات الحديثة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 16، العدد 3، 2013م)، ص 384.

- (<sup>xxxiv</sup>) عبد المطلب أبو زيد، دور المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع العام والقطاع الخاص السوداني، (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2007م)، ص 3.
- (<sup>xxxv</sup>) عبد الفتاح أحمد علي، قياس البعد الاختياري لدور الحوكمة في المراجعة بالشركات المصدرة في سوق الأوراق المالية-المصرية، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1999م)، ص 55.
- (<sup>xxxvi</sup>) عادل ممدوح غريب، مدى استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 3، 2011م)، ص ص 351-352.
- (<sup>xxxvii</sup>) أحمد محمد بدر، الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستراتيجية الشركات، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2016م)، ص 25.
- (<sup>xxxviii</sup>) سندس ماجد رضا، آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مرقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، (الكوفة: جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 8، 17، 2009م)، ص 6.
- (<sup>xxxix</sup>) نبيل الحلبي، دور الحوكمة في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة السورية، (دمشق: جامعة دمشق، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 2، 2009م)، ص 203.
- (<sup>xl</sup>) د. ب ارق محمد، قمان عمر، حوكمة الشركات المالية للحد من الفساد المالي والإدارية، (مسكرة: جامعة محمد خضير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقى الطني الأول 7-6 مايو 2012م)، ص 3.
- (<sup>xli</sup>) صابر تاج السر، حوكمة الشركات-وأثرها على الرقابة البيئية دارة تطبيقية على شركات السكر السودانية، (الأكاديمية-الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، مجلة أما ارباك، المجلد 6، العدد 18، 2015م)، ص 141.
- (<sup>xlii</sup>) قندوز بلال، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، مقال العلوم التجارية وعلوم التسيير 2015م.
- (<sup>xliii</sup>) إبراهيم ارشد، حوكمة الشركات وانعكاساتها المالية للمصارف - دراسة حالة لإحدى المصارف العراقية، (بغداد: جامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، 2007م)، ص 7.
- (<sup>xliii</sup>) محمد عبد الفتاح، دور حوكمة الشركات في فاعلية وكفاءة عملية المراجعة، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 4، 2006م)، ص 84.
- (<sup>xliv</sup>) صباحي نوال، دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، (الشلف: جامعة حسبية بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الثامن 2012م)، ص 5.
- (<sup>xlv</sup>) حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، (الشلف: جامعة حسبية بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2008م)، ص 29.
- (<sup>xlvi</sup>) هيدوب ليلي ريمي، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، (ورقلة: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م)، ص 16.
- (<sup>xlvii</sup>) فيحاء عبد الله يعقوب، محمد سلمان ع ازولي، أثر حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2009م)، ص 6.
- (<sup>xlviii</sup>) محمد بدر الطاهر إبراهيم، أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، (الخرطوم: جامعة الزعيم الأزهرى، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م)، ص 22.
- (<sup>l</sup>) نجلاء إبراهيم يحيى عبد الله، دور الآليات المراجعة الداخلية في تحسين الإفصاح والتقارير عن المسؤولية الاجتماعية، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 2، العدد 2، 2009م)، ص ص 80-83.