

**آليات الحوكمة الإلكترونية وأثرها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة
دراسة ميدانية على عينة من الشركات السودانية**

د. هبه عبد الوهاب التوم رحمة الله *
أ.د. حسين محمد النافعابي **

(*) د. هبه عبد الوهاب التوم رحمة الله: أستاذ مساعد التكاليف والمحاسبة الإدارية كلية الشمال للعلوم الطبية والتكنولوجيا، السودان.

Email: Hiba2018000@gmail.com

(**) أ.د. حسين محمد النافعابي : أستاذ مشارك المحاسبة والمراجعة جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية

Email: Hu.mohamed@qu.edu.sa

المستخلص

تهدف هذه الدراسة الى توضيح إمكانية تطبيق آليات الحوكمة الإلكترونية في الشركات السودانية، و بيان أثر استخدام الحوكمة الإلكترونية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، و تحديد الأدوات والوسائل التي تساعد على تطبيق الحوكمة الإلكترونية. لتحقيق هذه الأهداف قام الباحثان بإعداد استمارة موجهة لعينه من الموظفين والمدراء العاملين بعدد من الشركات والمشروعات السودانية، وقد بلغ عدد العينة التي تم توزيع الاستبيان عليها (٧٠ فرداً). بعد إجراء الدراسة الميدانية توصل الباحثان الى أثبات الفرضية الخاصة بالدراسة، بالإضافة الى عدد من النتائج من أهمها أنه تعد الحوكمة الإلكترونية توجه متطور للحوكمة التقليدية حيث تسعى الى تحقيق نفس الأهداف ولكن باستخدام التكنولوجيا المتطورة. كذلك يمكن زيادة كفاءة رقابة نظام الرقابة الداخلية من خلال تطبيق الحوكمة الإلكترونية. إضافة إلى ذلك يمكن أن تساعد الحوكمة المراجع الخارجي المستقل على إنجاز مهمته في المراجعة بأقل جهد و وقت وتكلفة وبصورة أكثر دقة. وأخيراً يوصى الباحثان بالتحول الى الحوكمة الإلكترونية في المشروعات والشركات التي تطبق الحوكمة التقليدية وذلك لأنها تحقق عدد من المميزات من أهمها زيادة قوة نظام الرقابة الداخلية وزيادة الشفافية والدقة في القوائم والتقارير المالية .

الكلمات المفتاحية: الحوكمة الإلكترونية ، فجوة التوقعات ، المراجعة

Abstract

This study aims to clarify the possibility of applying electronic governance mechanism in Sudanese companies, demonstrate the impact of using electronic governance in narrowing the expectations gap in auditing, and identify the tools and means that help in implementing electronic governance. To achieve these goals, the researchers prepared a questionnaire directed to a sample of employees and managers working in a number of Sudanese companies and projects. The number of the sample to which the questionnaire was distributed reached (70 individuals). After conducting the field study, the researchers concluded to prove the hypothesis of the study, in addition to a number of results, the most important of which is that electronic governance is an advanced approach to traditional governance, as it seeks to achieve the same goals, but using advanced technology. The efficiency of monitoring the internal control system can also be increased through the application of electronic governance. In addition, governance can help the independent external auditor accomplish his audit mission with less effort, time, and cost, and more accurately. Finally, the researchers recommend switching to electronic governance in companies and projects that apply traditional governance because it achieves a number of advantages, the most of which is increasing the strength of internal control systems and increasing transparency and accuracy in financial statements and reports.

Keywords: electronic governance, expectations gap, auditing

المقدمة

تعتبر فجوة التوقعات، والتي تعني اختلاف الفهم بين المستخدمين للقوائم المالية والمراجع الخارجي لطبيعة عملية المراجعة، أو الاختلاف بين ما يتوقعه المستخدم من المدققين وما يقومون بتقديمه فعلياً، من الأسباب الأساسية لفقدان الثقة في المراجع الخارجي والتقرير الذي يصدره، وذلك لأن فجوة التوقعات تنشأ بين المراجع الخارجي الذي يتمتع بالاستقلالية الكاملة والمستخدمين بجهاتهم المختلفة. لقد تم استخدام عدد من الأساليب والأدوات التي تمكن من تضيق هذه الفجوة والتي يأتي من ضمنها الحوكمة والتي تعتمد على توفير معلومات ذات قدر عالي من الشفافية والصدق مما يعكس بالضرورة على جودة التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي، الأمر الذي يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات (Alaraji (2017). ونظراً للتطور الكبير الحادث في البيئة الرقمية والذي انعكس بالضرورة على الأعمال المالية والتبادلات التجارية، فقد تطورت تبعاً لذلك الحوكمة لتصبح رقمية بما يصطلح على تسميته بالحوكمة الإلكترونية. وفي ظل ما يشهده العالم الآن من ثورة تكنولوجية ومعلوماتية أصبح العالم يؤخذ بكل الوسائل التكنولوجية والمعلوماتية. إن استخدام التكنولوجيا يساعد في تحقيق مبادئ الحوكمة الإلكترونية مع ضرورة الأخذ في الاعتبار وجود عدد من العوامل التي تساعد على وجود بيئة فعالة لتنفيذ الحوكمة الإلكترونية منها التبصير بفوائد تكنولوجيا المعلومات وتطوير البنية التحتية وتوفير رأس المال الكافي، Ashree et al. (2015). من جانب آخر نجد أن تطبيق الحوكمة الإلكترونية يؤدي إلى تعزيز الرقابة الديمقراطية على السياسات الاقتصادية والاجتماعية الأمر الذي يترتب عليه إدراك المسؤولين أن أفعالهم وقراراتهم تخضع لمراقبة دائمة ولصيقة من هيئات المجتمع المدني مما يعكس على تصرفاتهم بتوخي الحذر في أفعالهم وتصرفاتهم والسعي إلى اتخاذ قرارات رشيدة وسليمة وهو ما ينتج عنه تطبيق فعال للحوكمة الرشيدة، Fakeeh (2016). إن ممارسة الحوكمة الإلكترونية في مجال التعليم الجامعي يمكن أن يزيد من القدرة التنافسية للجامعات وتعزز فرص التميز في الأداء، كما أنها يمكن أن تساعد في التخلص من المشكلات والعقبات المتعلقة بالعمل وإجراءاته، Ibrahim et al. (2022). كذلك فإن تفعيل الحوكمة الإلكترونية في التعليم الجامعي قد يؤدي لتحقيق التميز المؤسسي كما يساعد على تطوير الأبعاد الأربعة للحوكمة الإلكترونية (الشفافية، المسؤولية، المساءلة، والوعي الاجتماعي)، هيكل (2022). ومن جانب آخر، فإن الحوكمة الإلكترونية يمكن أن تلعب دوراً فعالاً في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بما تملكه من آليات

فعالة لزيادة الثقة في المراجعة الخارجية والتقارير التي تصدر عنها حيث أنها تبحث في كيفية تأثير التحول النموذجي من عمليات المراجعة التقليدية إلى عمليات المراجعة الرقمية على فجوة توقعات المراجعة. كما أن التحول إلى عمليات المراجعة الرقمية سيؤدي إلى انتقال مهنة المراجعة من النهج الدفاعي المتمثل في تثقيف المستخدمين حول واجبات المراجعين إلى النهج البناء المتمثل في استخدام الأدوات الرقمية لأداء بعض الواجبات التي يتوقعها المستخدمون من المراجعين، (Fotouh and Lorentzon (2022).

مشكلة البحث

يتوقع المستخدمين للقوائم المالية أن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع شاملة لكل العمليات المالية التي تمت في المشروعات والشركات ولنظامها المالي خلال العام المالي وبالتالي فإن نسبة الخطأ الذي يتوقعون صفري أو منعدم، في حين أن عملية المراجعة تتم بناء على عينة عشوائية يقوم المراجع باختيارها بناءً على عدد من الإعتبارات مثل حجم المنشأة وخبره المراجع وغيرها، وذلك بعد أن يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعمد الى عمل مراجعه داخلية للعمليات التي تمت خلال الدورة المالية. هذه الفجوة قد تؤدي الى فقدان الثقة في عمل المراجع الخارجي وهو ما حدث خلال الأزمة المالية العالمية. وتعد الحوكمة الالكترونية من الأساليب التي تعمل على توفير معلومات مالية شفافة وذات مصداقية عالية وذلك من خلال الأساليب التي تستخدمها الحوكمة التقليدية والذي يعتبر الهدف الأساسي من تطبيقها تجنب الفشل المالي والحد من القوائم والتقارير المالية المضللة بالإضافة الى أن الحوكمة الالكترونية تتميز عن الحوكمة التقليدية في قدرتها على توفير معلومات ذات دقة عالية وذلك من خلال الأساليب الألكترونية (الحواسيب الكترونية وأنظمة قياسه تعمل بدقة عالية على تحقيق هذا الغرض). وبالتالي فإن الحوكمة الالكترونية توفر المعلومات المالية ذات الدقة العالية التي تمكن المراجع الخارجي من الاعتماد عليها حين قيامه بمراجعته الانظمة المالية والتقارير المالية للشركات والمشروعات المختلفة. بناءً على ما سبق، يمكن صياغة مشكلة الدراسة في سؤال رئيسي يتمثل في :

ما هو دور الحوكمة الالكترونية في تضيق فجوة التوقعات بين المستخدمين للقوائم والتقارير المالية والمراجعين الخارجيين؟

وينبثق من السؤال الرئيسي عدد من الأسئلة الفرعية تتمثل:

١- ما مدى إمكانية تطبيق الحوكمة الالكترونية في الشركات السودانية ؟

٢- ما هو أثر استخدام الحوكمة الإلكترونية في تضيق فجوة التوقعات ؟

٣- ما هي الأدوات والوسائل التي تساعد على تطبيق الحوكمة الإلكترونية ؟

أهمية الدراسة

جاءت أهمية هذه الدراسة من توفيرها الإطار العام لاستخدام الحوكمة الإلكترونية والتي تسعى الشركات في الوقت الحالي الى إحلالها بديلاً عن الحوكمة التقليدية تماشياً مع التطورات الرقمية في البيئة التجارية لتضييق فجوة التوقعات بين المستخدمين للقوائم والتقارير المالية بما يزيد من ثقتهم في المراجعين الخارجيين .

أهداف الدراسة

تتمثل أهداف هذه الدراسة في الآتي:

- ١- توضيح إمكانية تطبيق الحوكمة الإلكترونية في الشركات السودانية .
- ٢- بيان أثر استخدام الحوكمة الإلكترونية في تضيق فجوة التوقعات .
- ٣- تحديد الأدوات والوسائل التي تساعد على تطبيق الحوكمة الإلكترونية .

سبب اختيار الدراسة

أن السبب الرئيسي وراء اختيار هذه الدراسة هو أن فجوة التوقعات تمثل مشكلة رئيسية في عملية المراجعة إذ أن انعدام الثقة في التقارير المالية للمشروعات المختلفة يعني انعدام الاستثمار أو انخفاضه، وهذا ينعكس بشكل سلبي على البيئة الاقتصادية ككل بالإضافة الى ذلك، فإن الحوكمة كثيراً ما يتم تناولها في الدراسات من منطلق الاحتياج الى قوائم مالية شفافة مفصلاً فيها عن جميع البنود والعمليات التي تؤثر بشكل جوهري على المشروعات ككل وهذا بالنسبة للحوكمة التقليدية والتي تطورت تبعاً للتطورات في مختلف المجالات لتواكب الثورة التكنولوجية فتصبح الكترونية وذلك يعتبر زيادة في مميزات حيث يتم اضافة السرعة في المعالجات والانجاز بالإضافة الى الدقة العالية التي يوفرها استخدام أساليب تكنولوجية متطورة على اختلافها .

فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار فرضيه رئيسيه وهي:

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) بين استجابات أفراد عينة الدراسة بين تطبيق الحوكمة الإلكترونية وتضييق فجوة التوقعات في المنشآت السودانية .

منهجية الدراسة

استخدمت الدراسة المناهج التالية:

- المنهج الاستنباطي: لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات.
 المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.
 المنهج الوصفي: باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة إمكانية تضييق فجوة التوقعات باستخدام الحوكمة الإلكترونية .

حدود الدراسة

- ١- الحدود المكانية: الشركات السودانية .
- ٢- الحدود الزمانية : ٢٠٢٣ م.
- ٣- الحدود البشرية : الموظفين العاملين في الشركات السودانية.

أدوات الدراسة

- ١- البيانات الأولية: عن طريق الملاحظة والمقابلات الشخصية والاستبانة.
- ٢- البيانات الثانوية: عن طريق الكتب والرسائل الجامعية والدوريات العربية والأجنبية والأوراق العلمية من المؤتمرات وورش العمل والتقارير والسجلات والمستندات الرسمية من الجهات ذات الصلة .

هيكل الدراسة

تتكون هذه الدراسة من المقدمة التي تتناول الإطار المنهجي للدراسة بالإضافة الى الدراسات السابقة وأربعة محاور رئيسية المحور الأول يتناول الحوكمة الإلكترونية، المحور الثاني يتناول فجوة التوقعات، المحور الثالث يتناول الدراسة الميدانية، وأخيراً الخاتمة والتي تتمثل في النتائج وتوصيات الدراسة.

الدراسات السابقة

تم تصنيف الدراسات السابقة الى محورين بحسب متغيرات الدراسة. المحور الأول يتناول عدد من الدراسات السابقة التي تناولت فجوة التوقعات، والمحور الثاني يتناول عدد من الدراسات السابقة التي تناولت الحوكمة الإلكترونية.

المحور الأول : الدراسات السابقة في فجوة التوقعات

هدفت دراسة (السديري وآخرون، ٢٠٠٥) إلى رصد ملامح فجوة التوقعات والمرتبطة تحديداً بنجاح ممارسي المهنة في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة ومدى تأثير تنظيم وممارسة المهنة بالتحديات المعاصرة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى إتفاق الأطراف محل الدراسة حول المحددات الخاصة بمقومات نجاح ممارسي المهنة في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة كما أشارت النتائج إلى عدم وجود إتفاق الأطراف في عدد من محددات التحديات المعاصرة التي تواجهها المهنة، إلا أن هنالك تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذا الجانب. أي أن هذه الدراسة قد تناولت اختلاف التوقعات في عمل المراجعة بشكل عام دون أن تتناول الأداة لإزالته هذه الفجوة. وفي المقابل نجد أن هذه الدراسة الحالية تتناول هذه الفجوة، كما تتناول أيضاً الأداة المتمثلة في الحوكمة الإلكترونية لإزالته هذه الفجوة. أما دراسة (شحاته، ٢٠١٣) فقد درست تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية في معظم الحالات تتبع المدير المالي، وأن المراجع الداخلي لا يمارس دوره الاستشاري في مجالات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر، بالإضافة إلى اختلاف مستوى إدراك المراجعين لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية. هذه الدراسة ركزت على جانب المراجعين الداخليين في حين أن الدراسة الحالية تتناول المراجعين الخارجيين. وقد تناولت دراسة (حشاد وآخرون، ٢٠١٩) أثر تقديم خدمات مراجعة الأعمال الداخلية على تضيق فجوة التوقعات. وقد هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن آليات جديدة لتضيق فجوة التوقعات لأنها ظاهرة ساكنة وتتغير عبر الزمن كاستجابته لتطور واحتياجات المجتمع مما يدل على أهمية خدمات مراجعة الأعمال الداخلية. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية بناء على طلب منشآت الأعمال لا تتأثر باستقلالية المراجع الخارجي في حكمه بموضوعية على أداء منشأة العميل، وأن تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة وينعكس ذلك على إضافة قيمة لمنشأة العميل وتضيق فجوة التوقعات وتقليل المخاطر. وبناءً عليه فقد عمدت هذه الدراسة إلى استخدام المراجعة الداخلية كأداة لتقليل فجوة توقعات المراجعة، وذلك لأن المراجع الخارجي المستقل يعتمد على النتائج والتوصيات المقدمة له من نظام المراجعة الداخلية عند إعداد برنامج المراجعة، وبالتالي كلما كانت نتائج نظام المراجعة الداخلية شفافة وواضحة ويمكن الاعتماد عليها

زاد ذلك من الثقة في التقرير المعد من قبل المراجع الخارجي. أما الدراسة الحالية فأنها تتناول دور الحوكمة الإلكترونية في تضيق هذه الفجوة. وبينما نجد أن الحوكمة بمعناها التقليدي تستهدف توفير رقابة على أنشطة المنشآت على اختلاف أنواعها وهي بذلك توفر أيضاً أداة رقابة على نظام الرقابة الداخلية، نجد أن الحوكمة الإلكترونية توفر نظام رقابة أقوى بصفته تعتمد على أساليب تكنولوجية متطورة.

المحور الثاني : الدراسات السابقة في الحوكمة الإلكترونية

هدفت دراسة (حمد، ٢٠٢٠) واقع تطبيق الحوكمة في جامعة جرش من وجهة نظر أعضاء الهيئة التدريسية ، إلى التعرف إلى واقع تطبيق الحوكمة في جامعة جرش من وجهة نظر أعضاء الهيئة التدريسية. توصلت الدراسة إلى ان واقع تطبيق الحوكمة في جامعة جرش متوسطة، إضافة الى أن من أسباب عدم وجود تطبيق الحوكمة في جامعة جرش تعزى لمتغيرات الدراسة التصنيفية وعند كافة المجالات بإستثناء متغير الكلية. وتختلف هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في أن هذه الدراسة تتناول تطبيق حوكمة الشركات في قطاع التعليم، بينما نجد أن الدراسة الحالية تتناول تطبيق الحوكمة الإلكترونية في تضيق فجوة التوقعات. كذلك تناولت دراسة (شبل وآخرون، ٢٠٢١) تأثير الحوكمة الإلكترونية للتطبيقات الحديثة في تحسين جودة الخدمة الصحية في مصر. وهدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على دور الحوكمة الإلكترونية في عصر أداة المنظمات الصحية وخاصة في اعتمادها على تكنولوجيا الاعلام والاتصال في تحسين وتطوير جودة الخدمات الصحية. وقد توصلت هذه الدراسة الى نتائج من أهمها توافر الحوكمة الإلكترونية في المستشفيات بدرجة مرتفعة. هذه الدراسة تناولت دور الحوكمة الإلكترونية في تحسين جودة الخدمات وذلك في القطاع الصحي، في حين أن الدراسة الحالية تتناول كيف يمكن من خلال الحوكمة الإلكترونية تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. من جهة أخرى نجد أن دراسة (الشحي، ٢٠٢٣) هدفت الى دعم منظومة الحوكمة الإلكترونية و معرفة المخاطر والعقبات المترتبة على تطبيق الحوكمة الإلكترونية وتحديد أطر تطبيق الرقابة الإلكترونية في دولة الإمارات العربية المتحدة. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها وجود نمو متسارع في الاهتمام بمفهوم الحوكمة وخاصة حوكمة الشركات داخل الوحدات الاقتصادية كافة حيث أن الحوكمة هي الحل الفعال لضمان حقوق الشركاء داخل الشركات خاصة المستثمرين، وأن الحوكمة الجيدة تساعد في جذب الاستثمار المحلي والأجنبي. أهتمت الدراسة السابقة بالحوكمة الإلكترونية كآلية

من آليات مكافحة الفساد الإداري في دولة الامارات العربية المتحدة، في حين أن الدراسة الحالية تتناول دور الحوكمة الالكترونية كآلية من آليات تضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة.

أهداف الحوكمة الإلكترونية

الحوكمة الإلكترونية كخيار استراتيجي يستند إلى مجموعة من الأهداف تتمثل في رفع مستوى الأداء واختصار الاجراءات الإدارية وزيادة دقة البيانات والإنتاجية وخفض التكلفة في الأداء بالإضافة إلى مواكبه التطور التكنولوجي، كما أنها تسهم في رفع كفاءة العاملين وتدعم النمو الاقتصادي من خلال نشر المعرفة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتأهيل إدارة تكنولوجيا المعلومات (محمود، ٢٠١٤م). وقد عرفت الحوكمة الالكترونية حسن استخدام الموارد بفعالية وكفاءة اقتصادية وشفافية لتقديم أفضل لكل الخدمات المقدمة إلكترونياً في القطاع الخاص (الشركات)، وكذلك فيما بين الأجهزة الحكومية، وكذلك المواطنين من خلال سيطرة المؤسسة على مواردها المختلفة (ياسين، ٢٠٢٠).

مفهوم الحوكمة

ويشير مفهوم الحوكمة بأنه الاستخدام الفعال والأمثل ل Information and Communications Technologies (ICTs)، ويعني تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وذلك لتحسين نظام حوكمة تكنولوجيا المعلومات وبالتالي تقديم أفضل الخدمات، كما أن التطور في الحوكمة الإلكترونية وتسخير إمكانيات ال (ICTs) يؤدي إلى دعم وتنشيط الحوكمة الجيدة. وبالتالي فإن أهداف الحوكمة الإلكترونية هي مشابهة لأهداف الحوكمة الجيدة وهي ظاهرة تطويرية تتطلب تغييراً في عقلية كل طرف من أصحاب المصلحة من المساهمين والمديرين التنفيذيين والمؤسسة نفسها مع دعم لشبكة الإنترنت وتحديد مسئولية كل مستوى، وبالتالي سيؤدي ذلك إلى كفاءة وفعالية الأعمال والخدمات (Seem, et al., 2012). وأخيراً فإن الحوكمة الالكترونية هي التي يتم من خلالها توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية (العجلة ، ٢٠٢١).

وتسعى المشروعات إلى تطبيق الحوكمة الالكترونية لأنها تحقق عدد من الأهداف تتمثل فيما يلي: (ياسين ، ٢٠٢٠):

١- تؤدي إلى الرشادة في تيسير الخدمات العمومية لفائدة مختلف الأعوان العمومية الخاصة والمواطنين .

- ٢- تنتزع وتتعدى الحدود الجغرافية .
- ٣- تحقيق الشفافية بهدف تقليل المسؤوليات الادارية.
- ٤- تعزيز الممارسات الديمقراطية من خلال المشاركة والتشاور مع تبادل المعلومات مع المواطنين والشركات أو الادارات الحكومية الأخرى .
- ٥- تسليم أسرع وأكثر كفاءة للخدمات العامة .
- ٦- تحسين الكفاءة الداخلية .
- ٧- الحد من تكليف وزيادة الايرادات .
- ٨- إعادة هيكلة العمليات الإدارية وتحسين نوعية الخدمات .

مزايا الحوكمة الإلكترونية

وتعد الحوكمة الالكترونية في شكلها التقليدي من الأدوات الرقابية التي تضمن للمستخدمين للتقارير المالية أنها على قدر عالي من الشفافية والدقة وانه يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات الاستثمارية. والحوكمة الالكترونية أنما تضيف لهذه الميزة ميزة أنها تستخدم أساليب التكنولوجيا الحديثة بمميزاتها المختلفة وقد أشار (خالص ، ٢٠١٣) الى أن مميزات الحوكمة الالكترونية تتمثل فيما يلي:

- ١- المزايا والفوائد الاقتصادية وتشتمل على توفير المال والوقت والجهد على جميع الأطراف المتعاملة بالحوكمة الإلكترونية وتوحيد الجهود بدلاً من تشتيت الجهود وازدواجية بعض الاجراءات بالإضافة إلى فتح قنوات استثمارية جديدة وذلك عن طريق استخدام التطبيقات والتقنيات والتبادل الداخلي للبيانات نفسها.
- ٢- المزايا والفوائد الإدارية وتشمل على القضاء على البيروقراطية والروتين المتبع في تنفيذ الاجراءات وتنظيم العمليات الانتاجية وتحسين الأداء الوظيفي والعمل بروح الفريق الواحد بالإضافة على اختصارها الهرم الإداري التسلسلي الطويل والإسراع في تنفيذ الإجراءات الإدارية واختصارها .

متطلبات تطبيق الحوكمة الإلكترونية

أن تطبيق الحوكمة الالكترونية يتطلب توفير عدد من المتطلبات يمكن تلخيصها فيما يلي (مهدي، ٢٠١٩):

أولاً : الدعم الإداري : تشكل قناعة وأهتمام مساندة الإدارة العليا لتطبيق تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات كافة أحد العوامل الحرجة والمساعدة في تحقيق نجاح الحوكمة الالكترونية، (أن تطبيق اي نظام جديد في المشروعات لابد وان يكون مدعوماً من الادارات في المشروعات، ويرجع ذلك لأن أي نظام جديد يحتاج الى بنية تحتية لكي يتم العمل عليه من أدوات وخدمات لوجستية أو من الموارد البشرية) .

ثانياً : البنية التحتية للاتصالات وموارد تكنولوجيا المعلومات: وذلك يتمثل في توفير تكنولوجيا المعلومات الداعمة لها والتي تطلب بدورها توفير البنية التحتية مع أن كل ذلك يترتب على الخصوصية والأمن المعلوماتي (أن مصطلح حوكمة الكترونية يشير بشكل مباشر الى استخدام الأساليب التكنولوجية في تطبيق الحوكمة. بمعنى آخر تعتبر وسائل التكنولوجيا، من شبكة معلومات وأجهزة اتصالات وتواصل بين الأفراد وإنجاز للعمليات المختلفة، ركيزة أساسية لتطبيق الحوكمة الإلكترونية. وهنا ينبغي الإشارة الى أن هذه التكنولوجيا قد تكون ذات تكلفة مرتفعة والتي قد تؤدي الى إجماع بعض المشروعات والشركات المختلفة من تطبيقه في فترة من الفترات).

ثالثاً الموارد البشرية: مع تنامي تحول الحكومات نحو تقديم خدماتها إلكترونياً نمت الحاجة الى الموارد البشرية المتخصصة في جانب تكنولوجيا المعلومات مما وضع القطاع العام أما تحديات تنافسية مع القطاع الخاص في الحصول على هذه الموارد (إن الموارد البشرية التي تتعامل مع نظام الحوكمة الالكترونية ينبغي أن تكون على قدر كاف من المعرفة التي تجمع المعرفة بالحوكمة بالإضافة الى المعرفة بالتكنولوجيا. وهذه الموارد بالضرورة تكون ذات تكلفة مرتفعة لأنها متعددة المهارات، وبالتالي يضع هذا الأمر التنافس بين القطاع العام والخاص في التكلفة التي تقدم لهؤلاء الافراد، وفي الأرجح فإن القطاع الخاص يكون له التقدم في هذه المنافسة).

رابعاً : التشريعات: لإنجاح الحوكمة الالكترونية فإن الأمر يتطلب الاعتراف بعمليات الحوكمة الالكترونية تشريعاً وتحديد متطلبات تطبيق الحوكمة الإلكترونية والسماح بالتعاون بين المؤسسات والتركيز على الخصوصية والأمن المعلوماتي .

خامساً : سلوك العاملين: يعتمد تبني تطبيقات الحوكمة الإلكترونية على مدى قبول العاملين سواء كانوا مديرين أو موظفين، إذ أن عدم إدراكهم للمنافع التي تقدمها هذه التطبيقات قد يجعلهم يترددون في تبني هذه التطبيقات فضلاً عن إدراك المديرين والعاملين لمنافع الحوكمة الالكترونية

سادساً : الأمن والخصوصية: يعرف الأمن على أنه مجموعة من الإجراءات والسياسات والمقاييس الفنية التي تستخدم لمنع الأفراد غير المسموح لهم بالدخول إلى الشبكة من الدخول إليها والعبث بمحتوياتها أو تغيير أو سرقة أو تدمير المعلومات الموجودة على نظامها. أما الخصوصية فههي المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالأفراد والتي يتم تخزينها في نظم الحوكمة الإلكترونية وعدم السماح بالاطلاع عليها من قبل الأفراد الآخرين .

فجوة التوقعات

إن فجوة التوقعات والتي تعني الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون الخارجيون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون الخارجيون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم (راضي، ٢٠١١). أي أن ذلك يعني أن هناك فروق بين التوقعات بين الطرفين. هذان الطرفان هما الذين يمثلان الطرفين في نظريه الوكالة، والتي تعتبر النظرية الاساسية في المراجعة، والتي تنشأ من وجود أطراف موكله (الملاك) وطرف آخر وهو الوكيل (إدارة المشروع والتي تفترض وجود تضارب في المصالح بينهم). وهنا يرى الباحثان أن هناك أطراف أخرى لنظرية الوكالة تتمثل في المراجع الخارجي المستقل وبين الأطراف المستخدمة للمعلومات الواردة في التقارير المالية وأن قيام المراجع بعمله على مستوى عالي من الكفاءة المهنية وإصداره رأيه الفني المحايد في القوائم المالية وما يترتب على هذا التقارير من نتائج، خصوصاً في حاله التقرير النظيف، وبين ما يتوقعه المستخدمين من أن هذا التقرير يؤكد خلو المشروعات وقوائمها المالية والتقارير من أي غش أو تدليس أو تحريفات. أي أن القوائم المالية صحيحة وسليمه وخالية من الأخطاء بنسبه ١٠٠%. هنا تنشأ فجوة التوقعات وذلك لان هذا التقرير بالضرورة قد تم التوصل اليه من خلال، كما هو مشار إليه سابقاً، من عينة عشوائية من الحسابات التي تمت مراجعتها، لأن مراجعة الحسابات بشكل كامل من الصعوبة القيام به، وقد يحتمل نسبة خطأ، في حين أن المستخدمين للمعلومات المالية الواردة في التقارير لا يأخذون هذه النسبة في الاعتبار، أو بتعبير أدق لا يفهمون وجود نسبة كهذه في عملية المراجعة التي تتم بواسطة المراجع الخارجي المستقل. كما يمكن القول بأنه ظهرت فجوة التوقعات نتيجة انتشار بعض حالات الغش في الشركات وحالات الافلاس المفاجئ مما عرض مهنة المراجعة للانتقاد ورفع التساؤلات حول أسلوب أدائها، ويضاف إلى ذلك رغبة المجتمع في المزيد من المساعلة لكل مؤسساته (كيسو، ٢٠٠٨). وعرفت فجوة التوقعات على أنها الاختلاف بين ما يعتقد مستخدمو

القوائم المالية والمجتمع عامة عن واجبات ومسؤوليات المراجعين، وبين ما يعتقد المراجعون أنفسهم عن تلك الواجبات والمسؤوليات (البدوي، ٢٠١١). ويرجع نشوء فجوة التوقعات الى عدد من الأسباب تتمثل فيما يلي:

أنواع فجوات التوقعات :

تصنف فجوة التوقعات الى عدد من الانواع (محمد ، ٢٠١٠ ، ٢٣٥-٢٤٢ص):

- ١- تحدث عندما يكون لدى منشأة المراجعة فهماً غير ملائم لاحتياجات عميلها .
 - ٢- تحدث هذه الفجوة عندما يكون هناك تبايناً بين الخدمة المقدمة فعلاً من قبل المراجع .
 - ٣- تحدث هذه الفجوة عندما يحدث تبايناً بين الخدمة المعيارية وجودة الخدمة المقدمة فعلاً من قبل المراجع .
 - ٤- تحدث هذه الفجوة عندما يحدث تبايناً بين جودة الخدمة المتعهد بها المقدمة فعلاً من قبل المراجع .
 - ٥- تحدث هذه الفجوة عندما يكون هناك تبايناً بين جودة الخدمة التي يتوقعها العملاء وجودة الخدمة كما وجدها العملاء .
 - ٦- فجوة المعقولة وتمثل الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من المراجعين أن يقوموا به وما يعتقد المراجعون أنها متطلبات معقولة يمكن أن يؤديها .
 - ٧- فجوة نقص المعايير وتمثل الفرق بين المسؤوليات المعقولة التي يتوقع أن يستطيع المراجع القيام بها، وتلك المسؤوليات الملقاة على عاتقه بفعل القوانين والمنظمات المهنية .
 - ٨- فجوة ضعف الأداء ، وتمثل الفرق بين مسؤوليات المراجع وفقاً لما حددته القوانين والمنظمات المهنية والأداء الفعلي للمراجع، (كما يرى الباحثين ان هذه الأنواع تحمل ايضاً في فحواها الأسباب التي تنشأ من جرها فجوة التوقعات) .
- إن مشكله عملية المراجعة تتمثل بشكل أساسي في فقدان الثقة في عملية المراجعة والمراجعين، وهذا يأتي نتيجة لفجوة التوقعات. ويمكن القول بأن فجوة التوقعات تمثل فشل المراجعين في الوفاء بتوقعات المجتمع منهم والذي أدى الى وجود انتقاد شديد بالإضافة اتخاذ إجراءات تقاضي متزايدة ضد المراجعين وذلك بدورة قد أدى إلى التقليل من الثقة والمصادقية في وظيفة المراجعة (لطي، ٢٠٠٣ ، ص ٣٥٤)

لقد أهتمت العديد من الدراسات والهيئات والمنظمات المهنية الخاصة بالمراجعة بالوسائل التي من شأنها تقليل فجوة التوقعات، وفي ذلك قد أشار (جربوع، ٢٠٠٤، ص ٧٠) الى عدد من الأساليب التي من شأنها تقليل فجوة التوقعات، وتتمثل في:

- ١- تدعيم استقلال المراجع الخارجي .
- ٢- تدعيم المنظمات والهيئات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة .
- ٣- دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات .
- ٤- زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع .

الحوكمة الإلكترونية كألية لتضييق فجوة التوقعات

إن الحوكمة الالكترونية ماهي الا تطور للحوكمة التقليدية كأداة من ادوات الرقابة على التقارير المالية والأنشطة المالية المختلفة داخل المشروعات حيث تهدف الى إصدار قوائم وتقارير مالية صحيحة وشفافة وتشمل كل العناصر التي تؤثر على المشروعات المختلفة وتؤثر على قراراتها فيما يعرف بالإفصاح، وبالتالي بالضرورة تؤثر على القرارات الاستثمارية وغير الاستثمارية التي يتخذها المستخدمين المختلفين للقوائم المالية. وتجدر الإشارة أن الحوكمة التقليدية جاءت للحد من الفساد المالي والإداري في الشركات، مفتاح (٢٠٢٣). أما المحاسبة الالكترونية فهي امتداد وتتطور للحوكمة التقليدية حيث تستفيد من تقنية التكنولوجيا المتطورة حيث تتم أغلب العمليات في الشركات إلكترونياً وبوسائل رقابة إلكترونية، وبالتالي يكون من الصعوبة التلاعب، وبناءً عليه فهي تؤثر على عملية الرقابة الداخلية حيث يكون عملها أكثر تنظيماً ودقة. أي أن الرقابة الداخلية تعتبر من الأساسيات التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل في عملية المراجعة، حيث أن المراجع قبل وضع برنامج المراجعة يقوم بمراجعة النظام الخاص بالرقابة الداخلية، حيث أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية أقوى كلما كانت العينة التي يتم جمعها أقل والنقير الذي يتم الخروج به من قبل المراجع أكثر دقة وقوة، وبالتالي تقل فجوة التوقعات بينه وبين مستخدمى التقارير المالية. حيث أن التقرير في هذه الحالة سوف يقوم بتأدية دوره في خدمتهم في اتخاذ القرارات، حيث ان فجوة التوقعات تعد في الاساس عباره عن أزمة تقه بين المستخدمين للقوائم والتقارير المالية وبين المراجعين، وأن استخدام الحوكمة الإلكترونية يعتبر أداة لتضييق هذه الفجوة.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

أ- الاعتمادية

للتأكد من درجة الاعتمادية تم اختبار أسئلة الاستبانة بالاعتماد على مقياس الاعتمادية وذلك للتأكد من أن الأسئلة المصاغة لاختبار فرضية الدراسة صحيحة ومتاغمة مع الدراسة بالإضافة الى ثباتها. ويوضح الجدول أدناه أن اعتماده العبارات المكونة لمتغيرات فرضية الدراسة (توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(0.05 \geq 0)$) بين استجابات أفراد عينة الدراسة بين تطبيق الحوكمة الإلكترونية وتضييق فجوة التوقعات في المنشآت السودانية). وهذا يدل على أن الفرضية متوافقة وجيدة وصالحة للاختبار. يوضح الجدول التالي معامل الاعتمادية (كرونباخ ألفا) لإجابات افراد العينة على عبارات اختبار الفرضية .

معامل الاعتمادية (كرونباخ ألفا) لإجابات افراد العينة على عبارات اختبار الفرضيات

المتغيرات	عدد العبارات	Cronbach's alpha
الفرضية الأولى	١٠	٠.٦٧

ب- التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

التحليل الوصفي لعبارات الفرضية: يتم حساب الانحراف المعياري لقياس التجانس في الإجابات والوسط الحسابي لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة (للتحقق من صحة المتغير) وذلك كما يلي :

يوضح الجدول المتوسطات الحسابية للانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

اسم المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الفرضية	٤.٢	٠.٧٨

ج: تحليل البيانات

اختبار فرضية الدراسة

تم اختبار فرضية الدراسة من خلال حساب قيمة اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق بين إجابات الباحثين على عبارات الفرضية، وبالتالي لإثبات أو نفي الفرضية يتم مقارنة دلالة مربع كاي مع مستوى الدلالة ٥%، فإذا كانت القيمة المحسوبة لمربع كاي مرتفعة ومستوى الدلالة أقل من ٥% دل ذلك على عدم وجود فروق معنوية بين إجابات الباحثين.

فرضية الدراسة

م	العبرة	مربع كأي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
١	تزيد الحوكمة الالكترونية من فعالية نظام الرقابة الداخلية	39.486 ^a	٣.٩٤	١.٠٧٥	٤	٠.٠٠٠
٢	التزام إدارات الشركات بالحوكمة الالكترونية يؤثر على دقة وشفافية التقارير والقوائم المالية	40.743 ^a	٤.٠٤	٠.٧١١	٤	٠.٠٠٠
٣	تعتبر فجوة التوقعات فقدان للثقة في دور المراجع الخارجي المستقل	17.257 ^b	٤.٢٦	٠.٦٥٢	٣	٠.٠٠٠
٤	يؤثر نظام الرقابة على عمل المراجع الخارجي المستقل	55.143 ^a	٤.٤١	٠.٨٥٦	٤	٠.٠٠٠
٥	تؤثر الحوكمة الالكترونية على عمل المراجع الخارجي المستقل	42.200 ^b	٤.٦١	٠.٦٢١	٣	٠.٠٠٠
٦	تطبيق الحوكمة الالكترونية في الشركات يعطي المراجع المستقل مؤشرا على قوة نظام الرقابة الداخلية	46.000 ^a	٤.٣٩	٠.٨٠٤	٤	٠.٠٠٠
٧	تقرير المراجع الخارجي للمنشآت التي تطبق الحوكمة الالكترونية ذو ثقة عالية لدى المستخدمين	32.057 ^a	٤.١٠	٠.٨٨٤	٤	٠.٠٠٠
٨	تساعد الحوكمة الالكترونية المراجع على اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على جوهر القوائم والتقارير المالية مما يزيد الكفاءة المهنية للمراجعة	51.257 ^a	٤.١٩	٠.٧٦٧	٤	٠.٠٠٠
٩	تمكن الحوكمة الالكترونية المراجع من اكتشاف التلاعب والغش مما يحسن من إداؤه المهني وتقليل فجوة التوقعات	16.286 ^a	٣.٩٣	٠.٨٩٠	٣	٠.٠٠٠
١٠	تطبيق الحوكمة الالكترونية يحسن من جودة المراجعة الخارجية مما يساهم في تقليل فجوة التوقعات	17.257 ^b	٤.٢٦	٠.٦٥٢	٤	٠.٠٠٠

يتضح من الجدول السابق الآتي:

1. الأوساط الحسابية لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية انحصرت بين (٤.٣٩) و (٣.٩٣)، وهذه الأوساط جميعها تتراوح في قيمة الوزن الافتراضي (أوافق)، وبما أن الوسط الحسابي للفرضية ككل (٤) نرجح الوزن النسبي لموافق وبتالي فأن المبحوثين موافقين على ما جاء في عبارات الفرضية.
2. أما الانحراف المعياري لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية انحصر بين (١.٠٧٣) و (٠.٦٥٢) وهذه القيم تشير الى التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على عبارات الفرضية.
3. الوسط الحسابي والانحراف ودرجة الحرية والقيمة الاحتمالية للعبارات والوسط الحسابي الفرض الصحيح أقرب الى (٤) و (٣).
4. قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات المبحوثين على ما جاء في جميع عبارات الفرضية انحصرت بين (51.257^a) و (16.286^a). وبما أن هذه القيمة أقل من مستوى الدلالة المعنوي ٥% فإن ذلك يشير الى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين ولصالح الموافقين على عبارات الفرضية.
5. مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة والتي تنص على أنه: (توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥)) بين استجابات أفراد عينة الدراسة بين تطبيق الحوكمة الإلكترونية وتضييق فجوة التوقعات في المنشآت السودانية) تم التحقق من صحتها في جميع عبارات الفرضية وبالتالي تكون الفرضية قد أثبتت.

النتائج والتوصيات

النتائج

بعد إجراء الدراسة الميدانية وإثبات الفرضية توصل الباحثان الى النتائج التالية:

- 1- تعد الحوكمة الإلكترونية توجه متطور للحوكمة التقليدية حيث تسعى الى تحقيق نفس الأهداف ولكن باستخدام التكنولوجيا المتطورة.
- 2- يمكن زيادة كفاءة رقابة نظام الرقابة الداخلية من خلال تطبيق الحوكمة الإلكترونية.
- 3- يعمل تطبيق الحوكمة الإلكترونية على التقليل من فجوة التوقعات.

- ٤- يعد موافقة الإدارة العليا على الحوكمة الالكترونية وتطبيقها من المتطلبات الأساسية، وذلك لان تطبيق الحوكمة الالكترونية بالضرورة يترتب عليه زيادة في التكلفة وتعديل في الأنظمة والأنشطة الخاصة بالمشروعات والشركات.
- ٥- يعتمد المراجع الخارجي المستقل عند إعداده لبرنامج المراجعة على نظام الرقابة الداخلية حيث يعتمد عليه في تحديد حجم العينة العشوائية التي يقوم بمراجعتها.
- ٦- تطبيق الحوكمة الالكترونية يقلل من نسبة التلاعب والغش والاختفاء في التقارير والقوائم المالية.
- ٧- تساعد الحوكمة المراجع الخارجي المستقل على إنجاز مهمته في المراجعة بأقل جهد ووقت وتكلفة وبصورة أكثر دقة.

التوصيات:

- من خلال إجراء الدراسة السابقة يوصي الباحثان بما يلي:
- ١- التحول الى الحوكمة الإلكترونية في المشروعات والشركات التي تطبق الحوكمة التقليدية وذلك لأنها تحقق عدد من المميزات من أهمها زيادة قوة نظام الرقابة الداخلية وزيادة الشفافية والدقة في القوائم والتقارير المالية.
- ٢- على المراجعين الخارجيين إضافة فقرة توصية في التقارير الخاصة بهم للمشروعات والشركات التي يقومون بمراجعتها على ضرورة تطبيق الحوكمة الالكترونية، وذلك لما له من دور في تقليل فجوة التوقعات بين المراجعين والمستخدمين للقوائم المالية.

المراجع

المراجع العربية

١. البدوي ، منصور أحمد وآخرون ، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠١١م .
٢. الجربوع ، يوسف محمود ، فجوة التوقعات بين المجتمع بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة ، غزة ، المجلد رقم ١٢ ، العدد ٢ ، ٢٠٠٤م .
٣. حشاد ، منار محسن ، العشماوي ، محمد عبدالفتاح ، نوفل ، أشرف محمد ، أثر تقديم خدمات مراجعة الأعمال الداخلية على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة الدراسات والبحوث البيئية ، معهد الدراسات والبحوث البيئية ،جامعة مدينة السادات الجامعية ، ٩ (١) ، ٢٠١٩م .
٤. حمد ، عدنان مفلح ، واقع تطبيق الحوكمة في جامعة جرش من وجهة نظر أعضاء الهيئة التدريسية ، مجلة العلوم التربوية ، ٢٣٢-٢٤٨ص .
٥. خالص ، مريم ، الحوكمة الالكترونية ، مجلية كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، ٥ (٣) ، ٢٠١٣م .
٦. الدهشان ، جمال، تصور مقترح تطبيق الحوكمة الإلكترونية بجامعة أسيوط في ضوء ثورة الصناعية الرابعة ، المجلة التربوية ، ١٢ ، ٥٨ص .
٧. راضي ، محمد سامي ، موسوعة المراجعة المتقدمة مراجعة استقصائية ، مراجعة الأداء البيئي ، مراجعة حوكمة الشركات ، جودة المراجعة ، دار التعليم الجامعي ، ٢٠١١م .
٨. السديري ، فهيدة بن سلطان ، بن عبدالمحسن ، حسام ، فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثير التنظيم ، ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة ، (المؤتمر العلمي الرابع و الابداع كلية العلوم الإدارية والمالية ، جامعة فيلادلفيا ، ٢٠٠٥م .
٩. شبل ، فتحي على فتحي ، سليم ، إبراهيم محمد يوسف ، محمد ، رضا الالكترونية للتطبيقات الحديثة في تحسين جودة الخدمة الصحية في مصر ، مجلة الدراسات والبحوث القانونية ، معهد الدراسات والبحوث البيئية ، جامعة مدينة السادات الجامعية ، ٩ (١) ، ٢٠٢١م .

١٠. شحاتة ، السيد شحاته ، آليات تضيق فجوة المراجعة التشخيص والحلول ، دراسة إنتقادية وميدانية ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ٢٠١٣ م .
١١. الشحي ، ماجد أحمد محمد الصوالح ، الحوكمة الإلكترونية وآليات مكافحة الفساد الإداري (دولة الإمارات العربية المتحدة نموذجاً) ، الإدارة العامة للخدمات المساندة ، أكاديمية الإمارات للعلوم والتدريب ، ٢٠٢٣ م .
١٢. العجلة ، سترة ، الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وعلاقتها بالتنمية المستدامة ، مجلة الحوكمة ، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة ، المجلد ٣ ، العدد ١ ، ٢٠٢١ م .
١٣. كيسو ، دونالد ، ريجانت ، جبيري ، المحاسبة المتوسطة ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، الجزء الأول ، دار المريخ ، السعودية ، الطبعة الثانية ، ٢٠٠٨ م .
١٤. لطفي ، أمين السيد أحمد ، ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية ، الدار الجامعي، مصر، ٢٠١١ م .
١٥. محمد ، نصار صالح ، نظرية المراجعة ، الدار الأكاديمية ، طرابلس ، ليبيا ، ٢٠١٠ م ، ٢٣٥-٢٤٢ص
١٦. محمود، هبة محمد عبد اللطيف، الحوكمة الإلكترونية كمدخل لتطوير الإدارة المدرسية، المؤتمر العلمي العاشر، مصر، أغسطس ٢٠١٤ .
١٧. مفتاح، عبد السلام، آليات الحوكمة وأثرها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، Journal of Management, Organizations and Strategy Vol. 5, No. 1, 44-64 (2023)
١٨. مهدي ، صالح ، غازي ، عمار ، معن ، نزار ، تأثير الحوكمة الإلكترونية في جودة التدقيق ، بحث تطبيقي في المنظمات الاقتصادية ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، المجلد ٢٥ ، العدد ١١١ .
١٩. هيكل، هناء، تصور مقترح لتفعيل الحوكمة الإلكترونية في جامعة بنها كمدخل لتحقيق التميز المؤسسي على ضوء رؤية مصر ٢٠٢٣ ، مجلة كلية التربية، جامعة بنها، مصر، ٢٠٢٢ .
٢٠. ياسين، إلهام، الثقافة كمفتاح لنجاح الحوكمة الإلكترونية ، مجلة المنهل الاقتصادي ، المجلد ٣ ، العدد ٢ ، ٢٠٢٠ م

المراجع الانجليزية

1. Ashree, R.M., et al. (2015), E – Governance: A Successful Implementation of Government Policies using Cloud Computing, International Journal of Applied Environmental Sciences (IJAES), Vol. 10, No.1.
2. Alaraji, F., (2017), Narrowing the Expectations Gap between the External Auditor and the Financial Community (A Practical Study of a Sample of External Audit Offices and Companies Invested in Iraq) (Case Study in Iraq), American Scientific Research Journal for Engineering, Technology, and Sciences (ASRJETS), Volume 33, No 1, pp 305-327.
3. Fakeeh, K.A. (2016), The E-governance (E-GOV) information Management Models, International Journal of Applied Information Systems, Vol. 11, No. 1.
4. Fotoh, L. and Lorentzon, J. (2022), Audit Digitalization and Its Consequences on the Audit Expectation Gap: A Critical Perspective, February 2022, Accounting Horizons 37(1).
5. Ibrahim, N.M. et al. (2022), E-Governance and University of Ha'il Excellence in the Light of the Kingdom's Vision 2030: An empirical Study on Faculty Members, International Journal of Advanced and Applied Sciences, Vol. 9, No. 3.
6. Seema , verma, et al .,Challenges in devenges in developing citizen-centric e- governance in libaya International Arab Journal of e-technology , vol 2 , NO 3, 2012 .