تضييق فجوة التوقعات في المراجعة باستخدام التقنيات الحديثة: نهج لتحسين الكفاءة والدقة دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة السودانية

Narrowing the Expectation Gap in Auditing Using Modern Technologies: An Approach to Improve Efficiency and Accuracy" "A Field Study on a Sample of Sudanese Audit Offices

د. هبة عبد الوهاب التوم *
د. أحمد محمد الحسن **
د. محمد إسماعيل يوسف***

مستخلص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح إمكانية تطبيق التقنيات الحديثة في الحوكمة ضمن مكاتب المراجعة السودانية، وبيان أثر استخدامها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، كما تهدف إلى تحديد الأدوات والوسائل التي تساعد على تطبيق هذه التقنيات بفعالية، لتحقيق هذه الأهداف قام الباحثون بإعداد استمارة استبيان موجهة لعيّنة مكونة من 70 فرداً من الموظفين والمديرين العاملين في مكاتب المراجعة السودانية. توصلت الدراسة إلى أن التقنيات الحديثة تمثل توجهاً متطوراً للحوكمة التقليدية، حيث تسعى إلى تحقيق نفس الأهداف باستخدام التكنولوجيا

* كلية دار العلوم والتكنلوجيا.
** كلية الشمال للعلوم الطبية والتكنلوجيا.
***كلية العلوم الجمركية والطيبة والتكنولوجيا

المتطورة، وأثبتت الدراسة أن الحوكمة الإلكترونية تعزز من كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتساعد المراجع الخارجي على إنجاز مهامه بأقل جهد ووقت وتكلفة، وبصورة أكثر دقة، يوصي الباحثون بالتحول إلى الحوكمة الإلكترونية في مكاتب المراجعة التي تطبق الحوكمة التقليدية، نظراً للفوائد العديدة التي تحققها، بما في ذلك تعزيز قوة نظام الرقابة الداخلية وزيادة الشفافية والدقة في القوائم والتقارير المالية.

Abstract:

This study aims to explore the feasibility of implementing modern technologies in governance within Sudanese audit offices and to demonstrate how these technologies can help narrow the expectation gap in auditing. It also seeks to identify the tools and methods that effectively support this application. To achieve these goals, researchers designed a survey targeting a sample of 70 employees and managers from Sudanese audit offices, The findings indicate that modern technologies provide an advanced approach to traditional governance, striving to achieve the same objectives through innovative means. The study shows that electronic governance enhances the efficiency of internal control systems and assists external auditors in completing their tasks with greater precision, while requiring less effort, time, and cost, The researchers recommend adopting electronic governance in audit offices that currently rely on traditional methods, due to the numerous benefits it offers, such as strengthening internal control systems and

increasing transparency and accuracy in financial statements and reports.

المقدمة،

تعد فجوة التوقعات، والتي تمثل الاختلاف في الفهم بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع الخارجي بشأن طبيعة عملية المراجعة وما يُتوقع من المدققين تقديمه بالفعل، من الأسباب الرئيسة لفقدان الثقة في المراجع الخارجي وتقاريره، تنشأ هذه الفجوة نتيجة لتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية الكاملة، مما قد يخلق تفاوتاً في التوقعات بين المراجعين والمستخدمين المتنوعين، تم تبني العديد من الأساليب والأدوات لتقليص هذه الفجوة (والتحسين من أداء مراجع الحسابات وزياده دقة وفعالية عملية المراجعة)، من بينها الحوكمة التي تهدف إلى توفير معلومات تتميز بالشفافية والصدق، مما يرفع من جودة التقارير الصادرة عن المراجع الخارجي، ويؤدي بالتالي إلى تضييق فجوة التوقعات، و مع التطور الكبير في البيئة الرقمية وانعكاساته على الأعمال المالية والتبادلات التجارية، تطورت الحوكمة لتصبح رقمية، وهو ما يعرف الآن بالحوكمة الإلكترونية، تسعى هذه الدراسة إلى استكشاف الدور الحيوي للتقنيات الحديثة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، عبر تبني حلول تقنية تعزز من دقة وكفاءة العمليات المراجعة، وتساعد في تحقيق الثقة المطلوبة بين المراجعين والمستخدمين على حد سواء.

مشكلة الدراسة،

يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن تكون عملية المراجعة شاملة لكل العمليات المالية التي تمت في المشروعات والشركات خلال العام المالي، بحيث تكون نسبة الخطأ معدومة؛ لكن في الواقع تتم المراجعة بناءً على عينة عشوائية يختارها المراجع وفقًا لاعتبارات مثل حجم المنشأة وخبرة المراجع، وبعد تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مراجعة داخلية للعمليات خلال الدورة المالية، هذا التفاوت في التوقعات يؤدي إلى فقدان الثقة في عمل المراجع الخارجي، وهو ما تجلى خلال الأزمة المالية، تسعى الحوكمة الإلكترونية بصفتها تقنية حديثة إلى توفير معلومات مالية شفافة ودقيقة باستخدام تقنيات حديثة مثل الحواسيب وأنظمة القياس المتقدمة، التي هدفها الأساسي هو تجنب الفشل المالي والحد من التقارير المالية المضللة، مما يعزز جودة التقارير التي يصدرها المراجع الخارجي، بفضل هذه الأدوات الإلكترونية، يمكن توفير معلومات مالية ذات دقة عالية، مما يمكّن المراجعين الخارجيين من الاعتماد عليها عند مراجعة الأنظمة المالية للشركات المختلفة، وبالتالي فإن تقنيات الحوكمة الحديثة تلعب دورًا هامًا في تضييق فجوة التوقعات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية، وتعزز الثقة في النظام المالي والمراجعة الخارجية، أي أنها تعمل على تحسين كفاءة التقارير الخاصة بالمراجعة وزياده دقتها، وباتالي يمكن صياغة مشكلة الدراسة في سؤال رئيس يتمثل في،

ما دور الحوكمة الالكترونية في تضييق فجوة التوقعات بين المستخدمين للقوائم والتقارير المالية والمراجعين الخارجيين وتحسين كفاءة ودقة عملية المراجعة ؟

ينبثق من السؤال الرئيس عددا من الأسئلة الفرعية تتمثل،

1- ما مدى إمكانية تطبيق الحوكمة الإلكترونية في الشركات السودانية بصفتها تقنية حديثة ؟

2- ما هو أثر استخدام الحوكمة الإلكترونية في تضييق فجوة التوقعات وزيادة كفاءة عملية المراجعة وتحسن دقتها وفعاليتها؟

3- ماهي 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 إلى إحلالها بديلاً عن الحوكمة التقليدية تماشياً مع التطورات الرقمية في البيئة التجارية، ومواكبة للتقنيات الحديثة لتضييق فجوة التوقعات بين المستخدمين للقوائم والتقارير المالية بما يزيد من ثقتهم في المراجعين الخارجين.

أهداف الدراسة،

1- توضيح إمكانية تطبيق الحوكمة الإلكترونية في الشركات السودانية بصفتها تقنية حديثة.

2- بيان أثر استخدام الحوكمة الإلكترونية في تضييق فجوة التوقعات.

3- تحديد الأدوات والوسائل التي تساعد على تطبيق الحوكمة الإلكترونية وزيادة كفاءة عملية المراجعة وتحسن دقتها وفعاليتها.

سبب اختيار الموضوع،

إن السبب الرئيس وراء اختيار الموضوع هو أن فجوة التوقعات تمثل مشكلة رئيسة في عملية المراجعة إذ إن انعدام الثقة في المشروعات المختلفة يعني انعدام الاستثمار أو انخفاضه وهذا ينعكس بشكل سلبي على البيئة الاقتصادية ككل، بالإضافة إلى ذلك فكثيرا ما يتم تداول الحوكمة في الدراسات من منطلق الاحتياج إلى قوائم مالية شفافة؛ مفصحاً فيها عن جميع البنود والعمليات التي تؤثر بشكل جوهري على المشروعات ككل، وهذا بالنسبة للحوكمة التقليدية والتي تطورت تبعاً للتطورات في مختلف المجالات كي تواكب الثورة التكنولوجية؛ فتصبح إلكترونية، وذلك يعتبر زيادة في مميزاتها حيث يتم إضافة السرعة في المعالجات والانجاز؛ بالإضافة إلى الدقة العالية التي توفرها التكنولوجية المتطورة على اختلافها مما يسهم في رفع كفاءة ودقة عملية المراجعة.

فرضيات الدراسة،

من خلال الدراسة يتم اختبار فرضية رئيسة وهي،

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0 \geq 0.05$) بين استجابات أفراد عينة الدراسة بين تطبيق الحوكمة الإلكترونية وتضييق فجوة التوقعات في مكاتب المراجعة السودانية وتحسين كفاءة ودقة المراجعة.

منهج 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 استخدام الحوكمة الإلكترونية بوصفها تقنية حديثة في تتضيق فجوة التوقعات ولتحسين كفاءة ودقة عملية المراجعة.

حدود الدراسة،

1- الحدود المكانية: الشركات السودانية.

2- الحدود الزمانية، 2023م.

3- الحدود البشرية، الموظفين العاملين في مكاتب المراجعة السودانية.

أدوات الدراسة،

1- البيانات الأولية: عن طريق الملاحظة والمقابلات الشخصية والاستبانة.

2- 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 إلى الدراسات السابقة وأربعة محاور رئيسة، المحور الأول يتناول

الحوكمة الإلكترونية، المحور الثاني فجوة التوقعات المحور الثالث الدراسة الميدانية وأخيراً الخاتمة والتي تتمثل في النتائج وتوصيات الدراسة.

الكلمات المفتاحية،

الحوكمة الإلكترونية، فجوة التوقعات.

الدراسات السابقة،

لقد صنفت هذه الدراسة الدراسات السابقة إلى محورين بحسب متغيرات الدراسة، فالمحور الأول يتناول عددا من الدراسات السابقة التي تناولت فجوة التوقعات، والمحور الثاني يتناول بعض الدراسات السابقة التي تناولت الحوكمة الإلكترونية، وهذان المحوران يأتيان كما يلي:

المحور الأول، الدراسات السابقة في فجوة التوقعات:

هدفت دراسة (السديري وأخرون،2005م) 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 اتفاق الأطراف محل الدراسة حول المحددات الخاصة بمقومات نجاح ممارسي المهنة في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة، كما أشارت النتائج إلى عدم وجود اتفاق بين 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 تناول أداة، في حين أن الدراسة الحالية تتناول

هذه الفجوة؛ ولكن تتناول الأداة المتمثلة في الحوكمة الإلكترونية لإزالة هذه الفجوة. أما دراسة (شحاتة 2013) فقد درست تضييق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية، وقد توصلت هذه الدراسة الى أن المراجعة الداخلية في معظم الحالات تتبع المدير المالي و لا يمارس دوره الاستشاري في مجالات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر؛ بالإضافة إلى اختلاف مستوى إدراك المراجعين لفجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية، هذه الدراسة ركزت على المراجعين الداخليين في حين أن الدراسة الحالية تتناول المراجعين الخارجيين. وقد تناولت دراسة (حشاد وأخرون، 2019م) أثر تقديم خدمات مراجعة الأعمال الداخلية على تضييق فجوة التوقعات، وقد هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن آليات جديدة لتضييق فجوة التوقعات؛ لأنها ظاهره ساكنة وتتغير عبر الزمن استجابة 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؛ و تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية تؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة، وينعكس ذلك على إضافة قيمة لمنشأة العميل وتضييق فجوة التوقعات وتقليل المخاطر، وعليه فقد عمدت هذه الدراسة إلى استخدام المراجعة الداخلية بوصفها أداة لتقليل فجوة المراجعة؛ ولذلك فصفة المراجع الخارجي المستقل تعتمد على نتائج المقدمة 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 تضييق هذه الفجوة. والحوكمة بمعناها التقليدي تستهدف توفير رقابه على أنشطة المنشآت على اختلاف أنواعها وهي بذلك أيضاً توفر أداة رقابة على نظام الرقابة الداخلية والحوكمة الإلكترونية فتوفر بذلك نظام رقابة أقوى كونها تعتمد على أساليب تكنولوجية متطورة.

المحور الثاني، الدراسات السابقة في الحوكمة الإلكترونية:

هدفت دراسة (حمد، 2020م) واقع تطبيق الحوكمة في جامعة جرش، من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريسي، إلى التعرف إلى واقع تطبيق الحوكمة في جامعة جرش، توصلت الدراسة إلى أن واقع تطبيق الحوكمة في جامعة جرش متوسطة، إضافة إلى أن عدم وجود تطبيق الحوكمة في جامعة جرش يعزى لمتغيرات الدراسة التصنيفية عند كافة المجالات باستثناء متغير الكلية. وتختلف هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في أنها تتناول تطبيق حوكمة الشركات في القطاع التعليمي. أما الدراسة الحالية فأنها تتناول تطبيق الحوكمة الإلكترونية في تضييق فجوة التوقعات. وقد تناولت دراسة (شبل و آخرون، 2021م) تأثير الحوكمة الإلكترونية للتطبيقات الحديثة في تحسين جودة الخدمة الصحية في مصر وهدفت إلى تسليط الضوء على دور الحوكمة الإلكتروني في عصر أداة المنظمات الصحية وخاصة في اعتمادها على تكنولوجيا الإعلام والاتصال في

تحسين وتطوير جودة الخدمات الصحية؛ وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج من أهمها: توافر الحوكمة الإلكترونية في المستشفيات بدرجة مرتفعة. وقد تناولت دور الحوكمة الإلكترونية في تحسين جودة الخدمات في القطاع الصحي؛ في حين أن الدراسة الحالية تتناول كيف يمكن من خلال الحوكمة الإلكترونية تضييق فجوة التوقعات في المراجعة. وقد هدفت دراسة (الشحي، 2023م) إلى دعم منظومة الحوكمة الإلكترونية و معرفة المخاطر والعقبات المترتبة على تطبيق الحوكمة الإلكترونية وتحديد أطر تطبيق الرقابة الإلكترونية في دولة الأمارات العربية، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: النمو المتسارع في الاهتمام بمفهوم الحوكمة وخاصة حوكمة الشركات داخل الوحدات الاقتصادية، حيث الحوكمة هي الحل الفعال لضمان حقوق الشركاء داخل الشركات، خاصة المستثمرين فالحوكمة الجيدة تساعد في جذب الاستثمار المحلي والأجنبي، اهتمت الدراسة السابقة بالحوكمة الإلكترونية كآلية من آليات مكافحة الفساد الإداري في الإمارات العربية نموذجاً في حين أن الدراسة الحالية تتناول دور الحوكمة الإلكترونية كآلية من أليات تضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة.

المحور الأول، الحوكمة الإلكترونية،

تهدف الحوكمة الإلكترونية إلى خيار استراتيجي يستند إلى مجموعة من الأهداف؛ تتمثل في رفع مستوى الأداء واختصار الإجراءات الإدارية وزيادة دقة البيانات والإنتاجية وخفض التكلفة في الأداء؛ بالإضافة إلى مواكبة

التطور التكنولوجي، وتسهم في رفع كفاءة العاملين وتدعم النمو الاقتصادي من خلال نشر المعرفة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتأهيل إدارة تكنولوجيا المعلومات (عبداللطيف،2014م، ص41). وقد عرفت الحوكمة الإلكترونية حسن استخدام الموارد بفعالية وكفاءة اقتصادية وشفافية لتقديم أفضل الخدمات المقدمة إلكترونياً للمواطنين القطاع الخاص (الشركات)، وفيما بين الأجهزة الحكومية وكذلك المواطنين من خلال سيطرة المؤسسة على مواردها المختلفة (ياسر،2020م)، ويشير مفهوم الحوكمة بأنه الاستخدام الفعال ل (ICTs) وذلك لتحسين نظام حوكمة تكنولوجيا المعلومات لتقديم أفضل الخدمات. كما أن التطور في الحوكمة الإلكترونية وتسخير إمكانات ال(ICTs) يؤدي إلى المفهوم الدقيق (EG) وهو دعم وتنشيط الحوكمة الجيدة، وبالتالي فإن أهداف الحوكمة الإلكترونية مشابهة لأهداف الحوكمة الجيدة، وهي ظاهرة تطورية تتطلب تغييراً في عقلية كل طرف من أصحاب المساهمين والمديرين التنفيذيين والمؤسسة نفسها؛ مع دعم لشبكة الإنترنت وتحديد مسئولية كل مستوى فيؤدي ذلك إلى كفاءة وفعالية الأعمال والخدمات (Seem,verma,2012). وأخيراً فإن الذي يتم من خلال توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية (العجلة،45ص، 2021م)، وبناء على ما سبق يعرف الباحثون الحوكمة الكترونية بأنها الاستخدام الفاعل لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات (ICTs) لتحسين نظام حوكمة المؤسسات، من خلال تحقيق كفاءة وفعالية

اقتصادية وشفافية، وذلك لتقديم أفضل الخدمات إلكترونيًا للمواطنين والقطاع الخاص، وبين الأجهزة الحكومية تهدف الحوكمة الإلكترونية إلى رفع مستوى الأداء، اختصار الإجراءات الإدارية، زيادة دقة البيانات والإنتاجية، وخفض التكاليف، كما تسهم في مواكبة التطور التكنولوجي، دعم النمو الاقتصادي، تأهيل إدارة تكنولوجيا المعلومات، ورفع كفاءة العاملين، وتتطلب الحوكمة الإلكترونية تغييراً في عقلية أصحاب المصلحة وتعزيز المسؤولية والنزاهة والشفافية لتحقيق كفاءة وفعالية الأعمال والخدمات.

أهداف الحوكمة الإلكترونية،

تسعى المشروعات من تطبيقها للحوكمة الإلكترونية إلى تحقيق عدد من الأهداف تتمثل فيما يلي (اللهام، 2020م، 334ص):

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

2- تنتزع الحدود الجغرافية.

3- تحقيق الشفافية بهدف التقليل من المسؤوليات السياسية.

4- تعزيز الممارسات الديمقراطية من خلال المشاركة والتشاور مع تبادل المعلومات مع المواطنين والشركات أو الإدارات الحكومية الأخرى.

5- تسليم أسرع وأكثر كفاءة للخدمات العامة.

6- تحسين الكفاءة الداخلية.

7- الحد من تكليف وزيادة الايرادات.

8- إعادة هيكلة العمليات الإدارية وتحسين نوعية الخدمات.

مزايا الحوكمة الإلكترونية

الحوكمة الإلكترونية في شكلها التقليدي تعد من الأدوات الرقابية التي تضمن للمستخدمين التقارير المالية وأنها على قدر عال من الشفافية والدقة، وأنه يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية والحوكمة الإلكترونية إنما تضيف لهذه الميزة ميزة أخرى وهي أنها تستخدم أساليب التكنولوجيا الحديثة بمميزاتها المختلفة وقد أشار (خالص، 2013م، 65 ص) إلى أن مميزات الحوكمة الإلكترونية تتمثل فيما يلي:

1- المزايا والفوائد الاقتصادية وتشتمل على: توفير المال والوقت والجهد على جميع الأطراف المتعاملة بالحوكمة الإلكترونية. وتوحيد الجهود بدلاً من تشتيت الجهود وازدواجية بعض الإجراءات، بالإضافة إلى فتح قنوات استثمارية جديدة وذلك عن طريق استخدام التطبيقات والتقنيات والتبادل الداخلي للبيانات نفسها.

2- المزايا والفوائد الإدارية: فتشمل القضاء على البيروقراطية والروتين المتبع في تنفيذ الإجراءات، وتنظيم العمليات الإنتاجية، وتحسين الأداء الوظيفي والعمل بروح الفريق الواحد بالإضافة إلى اختصارها الهرم الإداري التسلسلي الطويل والإسراع في تنفيذ الإجراءات الإدارية.

متطلبات تطبيق الحوكمة الإلكترونية،

إن تطبيق الحوكمة الالكترونية يتطلب توفير عدد من المتطلبات يمكن تلخيصها فيما يلي (مهدي،90ص، 2019م):

أولاً: الدعم الإداري: تشكل قناعة واهتمام مساندة الإدارة العليا لتطبيق تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات كافة أحد العوامل الحرجة والمساعدة في تحقيق نجاح الحوكمة الالكترونية، (إن تطبيق أي نظام جديد في المشارع لابد وأن يكون مدعوماً من إدارات المشاريع ولا يطبق ويرجع ذلك لأن أي نظام جديد يحتاج إلى بنية تحتية لكي يتم العمل بها 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 البنى التحتية في حين أن كل ذلك يترتب على الخصوصية والأمن المعلوماتي (أن مصطلح حوكمة إلكترونية يشير بشكل مباشر إلى استخدام الأساليب التكنولوجية في تطبيق الحوكمة. بمعنى آخر تعتبر الوسائل التكنولوجية من شبكة معلومات وأجهزه اتصالات وتواصل بين الأفراد وإنجاز للعمليات المختلفة يعد ركيزة أساسية لتطبيق الحوكمة الإلكترونية. وهنا يجب الإشارة إلى أن هذه التكنولوجيا قد تكون ذات تكلفة مرتفعة، قد تؤدي إلى إحجام المشروعات والشركات المختلفة من تطبيقه في فترة من الفترات).

ثالثاً: الموارد البشرية: مع تنامي تحول الحكومات نحو تقديم خدماتها إلكترونياً نمت الحاجة إلى الموارد البشرية المتخصصة في جانب تكنولوجيا المعلومات مما وضع القطاع العام في تحديات تنافسية مع القطاع الخاص في الحصول على هذه الموارد. (إن الموارد البشرية التي تتعامل مع نظام الحوكمة الإلكترونية ينبغي أن تكون على قدر كاف من المعرفة التي تجمع

المعرفة بالحوكمة بالإضافة إلى 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 الأفراد وفي الأرجح فإن القطاع الخاص يكون متقدما في هذه المنافسة).

رابعاً: التشريعات: لإنجاح الحوكمة الإلكترونية فأن الأمر يتطلب الاعتراف بعمليات الحوكمة الإلكترونية تشريعا 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 أوموظفين إذ إن عدم إدراكهم للمنافع التي تقدمها هذه التطبيقات يجعلهم يترددون في تبني هذه التطبيقات فضلاً عن إدراك المديرين والعاملين لمنافع الحوكمة الإلكترونية.

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 تغير أو سرق أو تدمير المعلومات الموجودة على نظامها أما الخصوصية فهي المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالأفراد والتي يتم تخزينها في نظم الحوكمة الإلكترونية وعدم السماح بالاطلاع عليها من قبل أفراد آخرين.

المحور الثاني: فجوة التوقعات

إن فجوة التوقعات والتي تعني فرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم (راضي، 2011م، ص79) أي أنه يعني أن هناك فرق بين التوقعات بين من يمثلون الطرفين في نظرية الوكالة، والتي تعتبر النظرية الأساسية في المراجعة والتي تنشأ من وجود أطراف موكلة (الملاك) والطرف أخر وهو الوكيل. (إدارة المشروع التي تفترض وجود تضارب في المصالح بينهم وهنا يرى الباحثون أنه هناك أطراف أخرى لنظرية المراجع تتمثل في المراجع المحاسبي الخارجي المستقل وبين الأطراف المستخدمة للمعلومات الواردة في التقارير المالية، وأن قيام المراجع بعمله على مستوى عال من الكفاءة المهنية وإصداره رأيه الفني المحايد في القوائم المالية؛ وما يترتب على هذه التقارير من نتائج خصوصاً في حالة التقرير الصحيح وبين ما يتوقعه المستخدمين من أن هذا التقرير يؤكد خلو المشروعات وقوائمها المالية والتقارير من أي غش أو تدليس، أي أن القوائم المالية صحيحة وسليمة بنسبة 100%. هنا تنشأ فجوة التوقعات وذلك لأن هذا التقرير قد تم التوصل إليه من خلال ما هو مشار إليه سابقاً من عينة عشوائية من الحسابات التي تمت مراجعتها. لكن 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 الإفلاس المفاجئ مما عرض المهنة للانتقاد ورفع التساؤلات حول أسلوب أدائها. ويضاف إلى ذلك رغبه المجتمع في المزيد من المساءلة لكل مؤسساته (كيسو، 2008، 44). وعرفت فجوة التوقعات على أنها الاختلاف بين ما يعتقده مستخدمو القوائم المالية والمجتمع عامة عن واجبات ومسؤوليات المراجعين؛ وبين ما يعتقده المراجعون أنفسهم عن تلك الواجبات والمسؤوليات (البدوي، 2011م، 261ص). ويعرف الباحثون فجوة التوقعات على أنها الفارق بين الواقع والمأمول في مجال المراجعة المالية، حيث تتجسد في التباين بين ما يقدمه المراجعون بالفعل وما يتوقعه المجتمع منهم. تنشأ هذه الفجوة من الفهم المختلف للأدوار والمسؤوليات بين الملاك والإدارة والمراجعين، ومستخدمي التقارير المالية، في جوهرها تعكس فجوة التوقعات التحدي المستمر في تلبية توقعات الشفافية والكفاءة المطلقة، مقابل الحدود العملية التي تقيد عمليات المراجعة، مما يستدعي توجيه الجهود نحو تقليل هذا الفوارق من خلال تعزيز الفهم المشترك والمسؤولية المتبادلة بين جميع الأطراف المعنية.

أنواع فجوات التوقعات:

تصنف فجوة التوقعات إلى عدد من الأنواع (محمد، 2010م، 235-242ص):

1- تحدث لدى منشأة المراجعة فهماً غير ملائم لاحتياجات عميلها.

2- تحدث هذه الفجوة عندما يكون هنالك تباين بين الخدمة المقدمة فعلاً من قبل المراجع.

3- تحدث عندما يحدث تبايناً بين الخدمة المعيارية وجودة الخدمة المقدمة فعلاً من قبل المراجع.

4- وعندما يحدث تبايناً بين جودة الخدمة المتعهد بها المقدمة فعلاً من قبل المراجع.

5- تحدث عندما يكون هناك تبايناً بين جودة الخدمة التي يتوقعها العملاء وجودة الخدمة كما وجدها العملاء.

6- فجوة المعقولية وتمثل الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المراجعين أن يقوموا به وما يعتقد المراجعون أنها متطلبات معقولة يمكن أن يؤدوها.

7- فجوة نقص المعايير وتمثل الفرق بين المسؤوليات المعقولة التي يتوقع أن يتمكن المراجع من القيام بها، وتلك المسؤوليات الملقاة على عاتقه بفعل القوانين والمنظمات المهنية.

8- فجوة ضعف الأداء، وتمثل الفرق بين مسؤوليات المراجع وفقاً لما حددته القوانين والمنظمات المهنية والأداء الفعلي للمراجع، (كما يرى الباحثون أن هذه الأنواع تحمل أيضاً في فحواها الأسباب التي تنشأ بسببها فجوة التوقعات).

إن مشكله عملية المراجعة تتمثل بشكل أساسي في فقدان الثقة في عملية المراجعة والمراجعين؛ وهذا يتأتى نتيجة لفجوة التوقعات. ويمكن القول بأن فجوة التوقعات تمثل فشل المراجعين في الوفاء بتوقعات المجتمع منهم

والذي أدى إلى وجود انتقاد شديد بالإضافة لاتخاذ إجراءات تقاضي متزايدة ضد المراجعين؛ وذلك بدوره قد يؤدي إلى التقليل من الثقة والمصداقية في وظيفة المراجعة (لطفي،2003م، 354ص).

لقد أهتمت العديد من الدراسات والمجتمعات المهنية الخاصة بالمراجعة وبالوسائل التي من شأنها التقليل من فجوة التوقعات؛ وفي ذلك قد أشار (جربوع،م2004، 70ص) إلى عدد من الأساليب التي من شأنها تقليل فجوة التوقعات تتمثل في:

1- تمكين استقلال المراجع الخارجي.

2- سيطرة المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المراجعة.

3- دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات.

4- زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع.

الحوكمة الإلكترونية كآلية لتضييق فجوة التوقعات:

إن الحوكمة الالكترونية ماهي إلا تطور للحوكمة التقليدية بصفتها أداة من أدوات الرقابة على التقارير المالية والأنشطة المالية المختلفة داخل المشروعات؛ حيث تهدف إلى إصدار قوائم وتقارير مالية صحيحة وشفافة وتشمل كل العناصر التي تؤثر على المشروعات المختلفة وتؤثر على قرارتها فيما يعرف بالإفصاح؛ وبالتالي فهي تؤثر على القرارات الاستثمارية وغير الاستثمارية التي يتخذها المستخدمون المختلفون للقوائم المالية. وتجدر الإشارة أن الحوكمة التقليدية جاءت للحد من الفساد المالي

والإداري في الشركات، أما الإلكترونية فهي امتداد وتطور للحوكمة التقليدية؛ حيث تسفيد من تقنية التكنولوجيا المتطورة إذ تتم أغلب العمليات في الشركات إلكترونياً، وبوسائل رقابة إلكترونية فيصعب التلاعب، فهي تؤثر على عملية الرقابة الداخلية فيكون عملها أكثر تنظيماً ودقة، إن الرقابة الداخلية تعد من الأساسيات التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل في عملية المراجعة، فقبل المراجعة يقوم النظام الخاص بالرقابة الداخلية حيث أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية أقوى كلما كانت العينة التي يتم جمعها أقل، والتقرير الذي يتم الخروج به من قبل المراجع أكثر دقة وقوه فتقل بذلط فجوة التوقعات بينه وبين مستخدمي التقارير المالية. والتقرير في هذه الحالة سوف يقوم بتأدية دوره في اتخاذ القرارات، إن فجوة التوقعات هي في الأساس عبارة عن أزمة ثقة بين المستخدمين للقوائم والتقارير المالية والمراجعين واستخدام الحوكمة الإلكترونية يعتبر أداة لتضييق هذه الفجوة.

المحور الثالث، الدراسة الميدانية،

مجتمع الدراسة وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثون لتعميمها على النتائج ذات العلاقة بالمشكلة في مجموعة من مكاتب المراجعة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من مراجعي الحسابات ومدير مكتب المراجعة ومساعد مدير مكتب المراجعة وشريك مكتب مراجعة ومراجع متدرب و الطرف الثال، العاملين بعدد من مكاتب.

عينة الدراسة.

تمثلت عينة الدراسة بعينة عشوائية من المحاسبين والمراجعين العاملين في مكاتب المراجعة العاملة بولاية بورتسودان، والتي تتناسب خصائصها مع موضوع الدراسة كحالات عملية والتي تتكون من (10) مكاتب للمراجعة، إذ تم فيها توزيع الاعتماد على المسح الشامل لمفردات المجتمع وبذلك اشتملت على كافة العاملين في عينتها، إذ تم توزيع (85) استبيانا على مفردات عينتها، التي تم اختيارها من المجتمع الاصلي، وقد منها استعاد الباحثون (70) استمارة، أي ما نسبته (83%) من إجمالي الاستمارات الموزعة وهي نسبة مناسبة و صالحة لإجراء التحليل و الوصول إلى النتائج المتعلقة بالظاهرة موضوع الدراسة، ويعزي الباحثون عدم استرداد (15) استمارة إلى سببين هما

1- عدم امتلاك بعض أفراد عينة الدراسة الوقت اللازم للإجابة على الاستبيان.

2- إهمال بعض أفراد عينة الدراسة للإجابة على الاستبيان إذ يكتفون بالإجابة عن أسئلة المقابلة الشخصية.

فيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة (والذي تم فيه استخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في التكرارات والنسب المئوية والأشكال البيانية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات عينة الدراسة وتحديد إجابات أفرادها تجاه عبارات فرضيات الدراسة) وفقاً للمتغيرات أعلاه (خصائص المبحوثين):

أ.**متغير النوع:**يوضح الجدول رقم (1)والشكل رقم (1)التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع.

جدول رقم (1)

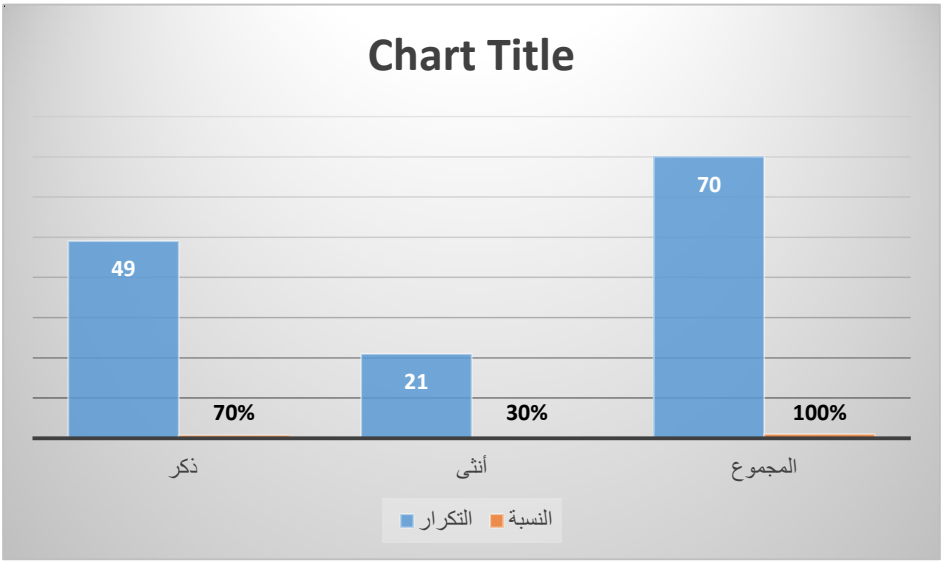
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع

النوع	التكرار	النسبة
ذكر	49	70%
أنثى	21	30%
المجموع	70	100%

المصدر، أعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م)

الشكل رقم (1)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع



أعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م).

يتضح من الجدول رقم (1) والشكل رقم (1) أن النوع ذكر يمثل 70% ،والنوع أنثى كان 30% وهذا يعني أن غالبية أفراد الدراسة عينة الدراسة من ذكور.

ب. متغير العمر،

يوضح الجدول رقم (2) والشكل رقم (2) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر،

جدول رقم (2)

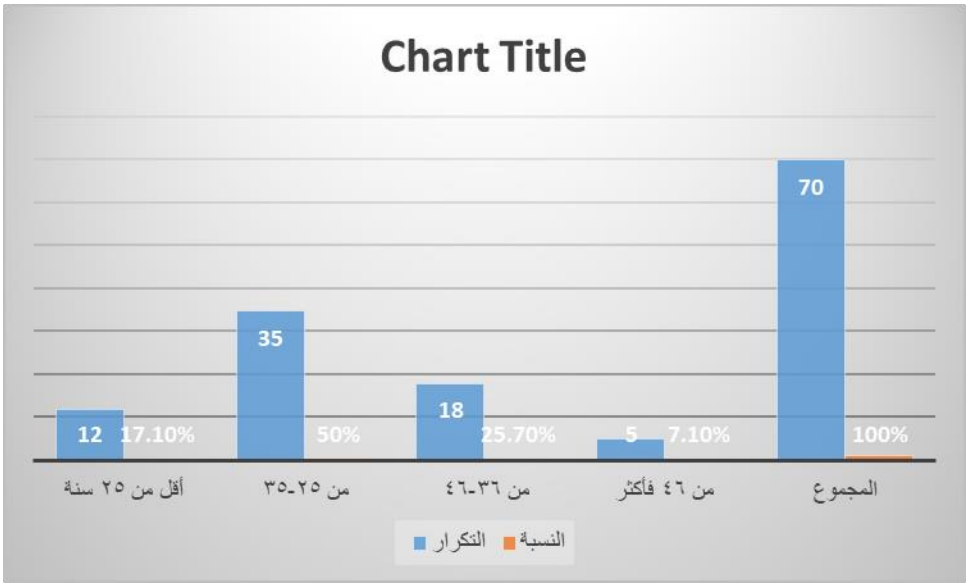
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر،

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 25 سنة	12	17.1%
من 25-35	35	50%
من 36-46	18	25.7%
من 46 فأكثر	5	7.1%
المجموع	70	100%

المصدر، أعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م).

الشكل رقم (2)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر، أعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م)

يتضح من الجدول رقم (2) والشكل رقم (2) أن العمر أقل من 25 سنة شكل 17.1%، أما من 25-35 سنة يمثل 50% ،و 25.7% كانوا من 36- 46سنة، وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة كانوا من 25-35 وهذا يدل على أن أغلب أفراد العينة يمتلكون معلومات حديثة عن موضوع الدراسة.

ج. متغير المؤهل الأكاديمي ،

يوضح الجدول رقم (3) والشكل رقم (3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل الأكاديمي

جدول رقم (3)

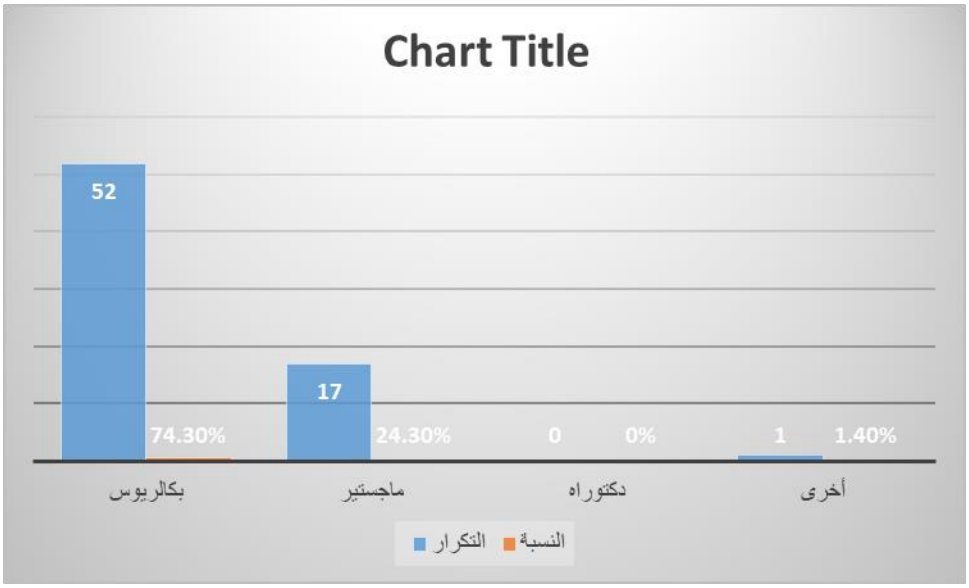
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل الأكاديمي

المؤهل الأكاديمي	التكرار	النسبة
بكالريوس	52	%74.3
ماجستير	17	%24.3
دكتوراه	0	%0
أخرى	1	%1.4
المجموع	70	100%

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م)

الشكل رقم (3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل الأكاديمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية (2022م)

يتضح من الجدول رقم (3) والشكل رقم (3) أن المؤهل الاكاديمي بكالريوس يمثل 74.3%،و 24.3% ماجستير، بينما الدكتوراه 0%، أما أخرى فقد كان 11.1%و التي لم تحددها العينة بناءً عليه يمكن القول بأن النسبة العالية تتركز في البكالريوس ومن ثم الماجستير ثم المعلومات التي تم الحصول عليها حديثا.

د. متغير التخصص:

يوضح الجدول رقم (4) والشكل رقم (4) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص:

جدول رقم (4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة
اقتصاد	4	%5.7
محاسبة	33	%47.1
إدارة	15	%21.4
تكاليف	18	%25.7
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م)

يتضح من الجدول رقم (4) والشكل رقم (4) أن تخصص محاسبة يمثل 47.1%،و 21.4% كانوا إدارة أعمال ، بينما التكاليف مثلت 25.7%، أما اقتصاد 5.7% ويمكن القول بأن النسبة العالية تتركز في التخصص العلمي المحاسبة ومن ثم الإدارة وهذا يدل على أن المعلومات التي تم الحصول عليها لها علاقة دقيقة ومفيدة لموضوع الدراسة.

هـ- المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (5) والشكل رقم (5) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي،

جدول رقم (5)

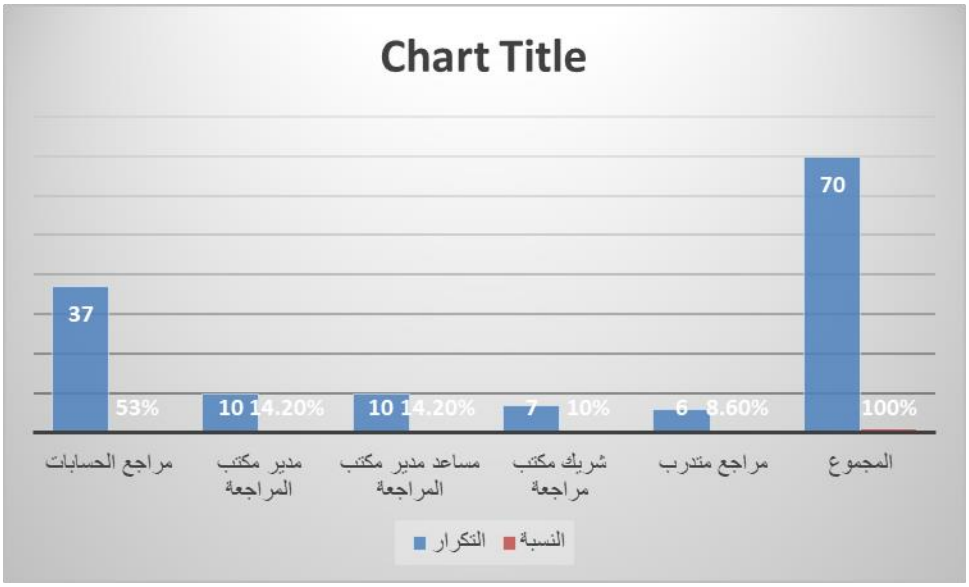
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي

الوظيفي المسمى	التكرار	النسبة
مراجع الحسابات	37	%53
مدير مكتب المراجعة	10	%14.2
مساعد مدير مكتب المراجعة	10	%14.2
شريك مكتب مراجعة	7	%10
مراجع متدرب	6	%8.6
المجموع	70	%100

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م)

الشكل رقم (5)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م)

يتضح من الجدول رقم (5) والشكل رقم (5) أن نسبة مدير مكتب مراجعة كانت (14.2%) ومراجع الحسابات فمثلوا 53% من عينة الدراسة، ومساعد مدير مكتب المراجعة 14.2% وشريك مكتب المراجعة 10%، والمراجعين المتدربين كانوا 8.6% وبالتالي فإن الغالبية كانت من المراجعين على وجه الخصوص.

د. المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (6) والشكل رقم (6) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني:

جدول رقم (6)

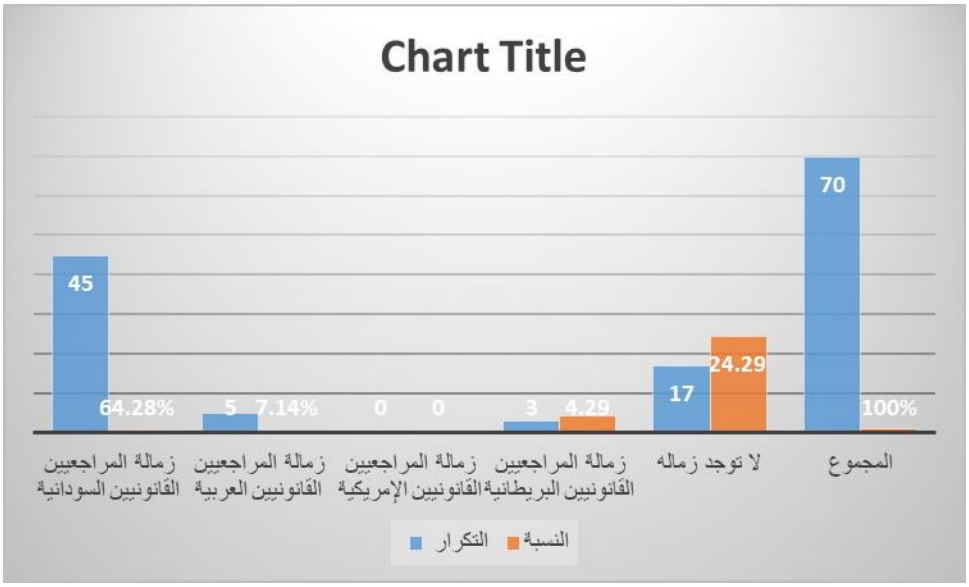
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسبة
زمالة المراجعين القانونيين السودانية	45	%64.28
زمالة المراجعين القانونيين العربية	5	%7.14
زمالة المراجعين القانونيين الأمريكية	0	0
زمالة المراجعين القانونيين البريطانية	3	4.29
لا توجد زمالة	17	24.29
المجموع	70	%100

المصدر، إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م).

الشكل رقم (6)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر، إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م).

يتضح أن زمالة المراجعين القانونيين السودانية بلغت نسبتهم 64.28%، وأما زمالة المراجعين القانونيين العربية بلغت نسبتهم 7.14%، أما 0% فكانت لزمالة المراجعين القانونيين الأمريكية من إجمالي العينة ، وزمالة المراجعين القانونيين البريطانية 4.29% أما افراد العينة الذين لا يملكون الزمالة فكانوا 24.29%. ومما سبق يدل على أن الغالبية كانت لأفراد العينة التي تمتلك الزمالة القانونية السودانية وهذا يدل على أن العينة المختارة قادرة على تمليك الباحثون نتائج يمكن الاعتماد عليها..

هـ- متغير سنوات الخبرة،

يوضح الجدول رقم (6) والشكل رقم (6) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني:

جدول رقم (6)

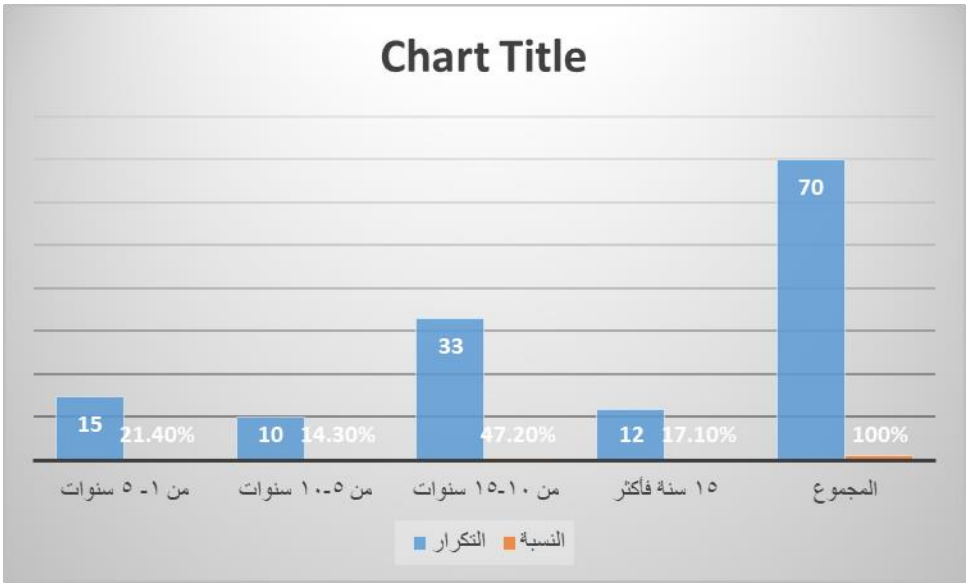
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
من 1- 5 سنوات	15	%21.4
من 5-10 سنوات	10	%14.3
من 10-15 سنوات	33	%47.2
15 سنة فأكثر	12	%17.1
المجموع	70	%100

المصدر، أعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م).

الشكل رقم (6)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر، إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية (2022م).

يتضح أن سنوات الخبرة من 1–5 سنوات فأقل بلغت نسبتهم 21.4%، والذين تتراوح خبراتهم من 5–10 سنوات بلغت نسبتهم 14.3%، أما 47.2% كانوا أكثر من 10–15 سنوات والذين مثلوا 47.2% من إجمالي العينة ، و أخيراً أكثر من 15 سنة فأكثر كانت 17.1% ومما سبق يدل على أن الغالبية كانت لسنوات الخبرة من 10–15 سنوات وهذا يدل على أن آرائهم ستكون حديثة و سليمة لأغراض البحث العملي.

الاعتمادية،

_للتأكد من درجة الاعتمادية تم اختبار أسئلة الاستبانة بالاعتماد على مقياس الاعتمادية وذلك لتأكد من أن الأسئلة المصاغة لاختبار فرضية

الدراسة صحيحة ومتناغمة مع الدراسة بالإضافة إلى ثباتها حيث يوضح الجدول أدناه أن اعتماديه العبارات المكونة لمتغيرات فرضة الدراسة (توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0 \geq 0.05$) بين استجابات أفراد عينة الدراسة بين تطبيق الحوكمة الإلكترونية وتضييق فجوة التوقعات في مكاتب المراجعة السودانية وتحسين كفاءة ودقة المراجعة)، وهذا يدل على أن الفرضية متوافقة وجيدة وصالحة للاختبار، يوضح الجدول التالي معامل الاعتمادية (كرونباخ ألفا) لإجابات أفراد العينة على عبارات اختبار الفرضية.

الجدول (7)

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

المتغيرات	عدد العبارات	Cronbach's alpha
الفرضية الأولى	**10**	0.67

ب-التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة،

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

يوضح الجدول (7)

المتوسطات الحسابية الانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

اسم المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الفرضية	4.2	0.78

ج: تحليل البيانات،

اختبار فرضية الدراسة،

تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال حساب قيمة اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق بين إجابات المبحوثين على عبارات الفرضية وبالتالي لإثبات أو نفي الفرضية يتم مقارنة دلالة مربع كاي مع مستوى الدلالة 5%، فإذا كانت القيمة المحسوبة لمربع كاي مرتفعة ومستوى الدلالة أقل من 5% دل ذلك على عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين.

الجدول (8)

فرضية الدراسة:

م	العبارة	مربع كآي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
1	تزيد الحوكمة الإلكترونية من فعالية نظام الرقابة الداخلية.	39.486 a	3.94	1.075	4	0.000
2	التزام إدارات الشركات بالحوكمة الإلكترونية يؤثر على دقة وشفافية التقارير والقوائم المالية.	40.743 a	4.04	0.711	4	0.000

3	تعتبر فجوة التوقعات فقدان للثقة في دور المراجع الخارجي المستقل.	17.257 b	4.26	0.652	3	0.000
4	يؤثر نظام الرقابة على عمل المراجع الخارجي المستقل.	55.143 a	4.41	0.856	4	0.000
5	تؤثر الحوكمة الإلكترونية على عمل المراجع الخارجي المستقل.	42.200 b	4.61	0.621	3	0.000
6	تطبيق الحوكمة الإلكترونية في الشركات يعطي المراجع المستقل مؤشرا على قوه نظام الرقابة الداخلية.	46.000 a	4.39	0.804	4	0.000
7	تقرير المراجع الخارجي للمنشآت التي تطبق الحوكمة الالكترونية ذو ثقة عالية لدى المستخدمين.	32.057 a	4.10	0.884	4	0.000
8	تساعد الحوكمة الإلكترونية المراجع على اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على جوهر القوائم والتقارير المالية مما يزيد كفاءة المهنية للمراجعة.	51.257 a	4.19	0.767	4	0.000
9	تمكن الحوكمة الإلكترونية المراجع من اكتشاف التلاعب والغش مما يحسن من أدائه المهني وتقليل فجوة التوقعات.	16.286 a	3.93	0.890	3	0.000
10	تطبيق الحوكمة الإلكترونية يحسن من جودة المراجعة الخارجية مما يسهم في تقليل فجوة التوقعات.	17.257 b	4.26	0.652	4	0.000

يتضح من الجدول السابق الآتي،

1.الأوساط الحسابية لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية انحصرت بين (4.39) و(3.93)، وهذا الأوساط جميعها تتراوح في قيمة الوزن الافتراضي (أوافق)، وبما أن الوسط الحسابي للفرضية ككل (4) نرجح الوزن النسبي لموافق وبتالي فإن المبحوثين موافقين على ما جاء في عبارات الفرضية.

2.أما الانحراف المعياري لإجابات المبحوثين على عبارات الفرضية انحصر بين (1.073) و(0.652) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على عبارات الفرضية.

3.الوسط الحسابي والانحراف ودرجة الحرية والقيمة الاحتمالية للعبارات والوسط الحسابي الفرض الصحيح أقرب إلى (4) و(3).

4.قيمة مربع كاي 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 5% فأن ذلك يشير إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين ولصالح الموافقين على عبارات الفرضية.

5.مما تقدم يستنتج الباحثون أن فرضية الدراسة والتي تنص على أنه، (توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05\geq0$) بين استجابات أفراد عينة الدراسة بين تطبيق الحوكمة الإلكترونية وتضييق

فجوة التوقعات في مكاتب المراجعة السودانية وتحسين كفاءة ودقة المراجعة) تم التحقق من صحتها في جميع عبارات الفرضية وبالتالي تكون الفرضية قد أثبتت.

النتائج والتوصيات،

النتائج:

بعد إجراءات الدراسة الميدانية في عدد من مكاتب المراجعة السودانية وإثبات الفرضية توصل الباحثون إلى النتائج التالية.

1- تعد الحوكمة الإلكترونية توجها متطورا للحوكمة التقليدية حيث تسعى إلى تحقيق نفس الأهداف ولكن باستخدام التكنولوجيا المتطورة والتي تعد من الأساليب والتقنيات الحديثة والمتطورة والتي تسهم في زيادة كفاءة المراجعة وتحسينها.

2- يمكن زيادة كفاءة أداء الرقابة الداخلية من خلال تطبيق الحوكمة الالكترونية.

3- يعمل تطبيق الحوكمة الإلكترونية بصفته تقنية للمراجعة الحديثة على التقليل من فجوة التوقعات في مكاتب المراجعة السودانية.

4- يعد موافقة الإدارة العليا على الحوكمة الإلكترونية وتطبيقها من المتطلبات الأساسية وذلك لأن تطبيق الحوكمة الإلكترونية يترتب عليها زيادة في التكلفة وتعديل في الأنظمة والأنشطة الخاصة بالمشروعات والشركات وبالتالي فأنها تعد من التقنيات الحديثة التي تعمل على تخفيض التكلفة وزيادة الدقة.

5- يعتمد المراجع الخارجي المستقل عند إعداده لبرنامج المراجعة على نظام الرقابة الداخلية حيث يعتمد عليه في تحديد حجم العينة العشوائية التي يقوم بمراجعتها.

6- تطبيق الحوكمة الإلكترونية بوصفه أسلوبا مستحدثا في المراجعة يقلل من نسبة التلاعب والغش والأخطاء في التقارير والقوائم المالية.

7- تساعد الحوكمة الإلكترونية المراجع الخارجي المستقل عند اعتمادها كتقنية وأسلوب حديث على إنجاز مهمته في المراجعة بأقل جهد ووقت وتكلفة وبصورة أكثر دقة.

8- تعمل المراجعة الإلكترونية على الزيادة من دقة عملية المراجعة وتحسين كفاءتها.

التوصيات،

من خلال إجراء الدراسة السابقة يوصي الباحثون بما يلي،

1- التحول إلى الحوكمة الإلكترونية في المشروعات والشركات التى تطبق الحوكمة التقليدية وذلك لأنها تحقق عددا من المميزات من أهمها زيادة قوة نظام الرقابة الداخلية وزيادة الشفافية والدقة في القوائم والتقارير المالية بالإضافة إلى أنها تقنية حديثة تعمل على تحسين ورفع كفاءة دقة المراجعة الداخلية.

2- على المراجعين إضافة فقره توصية في التقارير الخاصة بهم للمشروعات والشركات التي يقومون بمراجعتها على تطبيق الحوكمة

الإلكترونية وذلك لما له من دور في تقليل فجوة التوقعات بين المراجعين والمستخدمين للقوائم المالية.

المراجع:

المراجع العربية:

1- راضي، محمد سامي، **موسوعة المراجعة المتقدمة مراجعة استقصائية،** مراجعة الأداء البيئي، مراجعة حوكمة الشركات، جودة المراجعة، دار التعليم الجامعي، 2011م.

2- محمد، نصر صالح، **نظرية المراجعة،** الدار الأكاديمية، طرابلس، ليبيا، 2010م، 235-242ص.

3- كيسو، دونالد، ريجانت، جيري، **ال المتوسطة،** ترجمة أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ، السعودية، الطبعة الثانية،2008م.

4- البدوي، منصور أحمد وأخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة،** الدار الجامعية، مصر، 2011م.

5- خالص، مريم،**الحوكمة الإلكترونية،** مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 5(3)، 2013م.

6- حمد، عدنان مفلح، **واقع تطبيق الحوكمة في جامعة جرش من وجهة نظر أعضاء الهيئة التدريسية،** مجلة العلوم التربوية،232-248ص.

7- الدهشان، جمال، **تصور مقترح تطبيق الحوكمة الإلكترونية بجامعة أسيوط في ضوء ثورة الصناعية الرابعة،** المجلة التربوية،12، 58ص.

8- إلهام ياسي، **الثقافة كمفتاح لنجاح الحوكمة الالكترونية**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 2، 2020م.

9- مهدي، صالح، غازي، عمار، معن، نزار،**تأثير الحكومية الإلكترونية في جودة التدقيق**، بحث تطبيقي في المنظمات الاقتصادية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 25، العدد 111، الصفحات 597.

10- لطفي، أمين السيد أحمد، **ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية**، الدار الجامعي، مصر،2011م.

11- الجربوع، يوسف محمود، **فجوة التوقعات بين المجتمع بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**، غزة، المجلد رقم 12، العدد 2، 2004م.

12- شحاتة، السيد شحاته، **أليات تضييق فجوة المراجعة التشخيص والحلول**، دراسة انتقادية وميدانية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول،2013م.

13- حشاد، منار محسن، العشماوي، محمد عبدالفتاح، نوفل، أشرف محمد، **أثر تقديم خدمات مراجعة الأعمال الداخلية على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة**، مجلة الدراسات والبحوث البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية،جامعة مدينة السادات الجامعية، 9 (1)، 2019م.

14- 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،2005م.

15- شبل، فتحي علي فتحي، سليم، إبراهيم محمد يوسف، محمد، **رضا الإلكترونية للتطبيقات الحديثة في تحسين جودة الخدمة الصحية في مصر**، مجلة الدراسات والبحوث القانونية، معهد الدراسات والبحوث البيئية،جامعة مدينة السادات الجامعية، 9 (1)، 2021م.

16- الشحي، ماجد أحمد محمد الصوالح، **الحوكمة الإلكترونية وأليات مكافحة الفساد الإداري (دولة الإمارات العربية المتحدة نموذجاً)**، الإدارة العامة للخدمات المساندة، أكاديمية الإمارات للعلوم والتدريب، 2023م.

17- العجلة، سترة، الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وعلاقتها بالتنمية المستدامة، مجلة الحوكمة، المسئولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 3، العدد 1، 2021م.

المراجع الانجليزية،

1- 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 .