



**Tikrit Journal of Administrative
And Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



The role of e-governance in determining internal audit performance

Assist. Prof. Haider Layedh Meteab
College of Administration and Economics
Al-Muthanna University
haider_laith@mu.edu.iq

Abstract

Governance is a relationship between the unit and the board of directors and those concerned with property rights, and it is a method that gives a general structure to the institution that helps in achieving the planned goals and controlling the performance and results achieved, down to the optimal approach. The research aims to show the impact of e-governance in developing the performance and quality of internal auditing and avoiding accounting errors. Accounting errors can be avoided through transparency and clarity in accounting disclosure and how to benefit from them in addressing the problems of economic organizations, especially financial obstacles such as the loss of confidence and credibility in the financial information of institutions. Using clarity and transparency in accounting disclosure as a basic principle in electronic governance results in quality and effectiveness in internal auditing. Accordingly, the accounting expansion using e-governance and achieving quality in the accounting audit requires commitment to the application of international accounting standards in a way that ensures the activation of the role of governance in economic institutions. One of the most important findings of the research is that many economic organizations that use the electronic system do not apply the basics of electronic governance or suffer from weak information in their accounting uses. So we recommend all economic organizations to activate electronic governance systems in the accounting field to obtain quality and the effectiveness required in accounting disclosure and internal auditing.

Keywords: e-governance, internal audit quality.

دور الحوكمة الالكترونية في تحديد اداء التدقيق الداخلي

أ.م. حيدر لايد متعب
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة المثنى

المستخلص

الحوكمة هي عبارة عن علاقات تربط بين الوحدة ومجلس الإدارة والمعنيين بحقوق الملكية وتعد اسلوب يعطي هيكل عام للمؤسسة يساعد في تحقيق الأهداف المخططة والرقابة على الاداء والنتائج المتحققة، وصولاً إلى النهج الامثل. يهدف البحث إلى إظهار أثر الحوكمة الالكترونية في

تطوير اداء وجودة التدقيق الداخلي وتجنب الاخطاء المحاسبية. ويمكن تجنب الاخطاء المحاسبية عن طريق الشفافية والوضوح في الإفصاح المحاسبي وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشاكل المنظمات الاقتصادية وخاصة المعوقات المالية كفقدان الثقة والمصادقية في المعلومات المالية للمؤسسات. استخدام الوضوح والشفافية في الإفصاح المحاسبي كمبدأ اساسي في الحوكمة الالكترونية ينتج عنه جودة وفعالية في التدقيق الداخلي. وعليه فإن الاتساع المحاسبي باستخدام الحوكمة الالكترونية وتحقيق الجودة في التدقيق المحاسبي يتطلب الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل يضمن تفعيل دور الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية. ومن أهم النتائج التي توصل لها البحث بان العديد من المنظمات الاقتصادية التي تستخدم النظام الالكتروني لا تطبق أساسيات الحوكمة الالكترونية أو تعاني من ضعف المعلومات في استخداماتها المحاسبية، لذلك نوصي جميع المنظمات الاقتصادية بتفعيل أنظمة الحوكمة الالكترونية في المجال المحاسبي للحصول على الجودة والفعالية المطلوبة في الإفصاح المحاسبي والتدقيق الداخلي.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة الالكترونية، جودة التدقيق الداخلي.

المقدمة

للحوكمة الالكترونية دور كبير على مستوى العالم بسبب ما يجري في العالم من التغير إلى النظام الاقتصادي والذي انتج الاهتمام بالحوكمة الالكترونية بشكل كبير في الكثير من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة في الأعوام القليلة المنصرمة خصوصاً بعد الأزمة المالية التي مرت بها الكثير من البلدان في العالم كما أن من الأسباب الأساسية هو الإدارة المتردية وشبه انعدام لدور المدقق الداخلي وكذلك الخبرة والمهارة التي يجب أن يتصف بها المدقق الداخلي كذلك التلاشي للإفصاح والشفافية والمرونة وانتشار الفساد المالي والإداري بشكل واسع بسبب ضعف القانون والمحسوبة في تطبيق العقوبات، وان تطبيق نظام الحوكمة الالكترونية في المؤسسات تنتج الكثير من العوامل منها الالتزام باللوائح القانونية والاجهاد في حماية الممتلكات المؤسسية، واستقلالية المجلس الإداري واللجان المختلفة، وكذلك لانضباط الذاتي الذي يوصف بطابع أخلاقي، وتحمل المسؤولية أمام الأطراف المختلفة، والحد من التلاعب والاحتيال لدى بعض المحاسبين في اعداد المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة الاقتصادية.

منهجية البحث

اولاً. مشكلة البحث: أغلب المؤسسات الاقتصادية لا تهتم بنظام الحوكمة الإلكترونية وعدم وجود الأسس والقواعد التي يتطلب نظام الحوكمة الإلكترونية تطبيقها والاكتفاء بالأساليب التقليدية للأداء المحاسبي، كما أن المنظمات ليس فيها نظام رقابة وتدقيق تدعم نظام الحوكمة الإلكترونية، ومن هنا تنبع مشكلة البحث للإجابة عن السؤال الآتي:

مدى التأثير لتطبيق الحوكمة الالكترونية في العمل المحاسبي وفي جودة التدقيق إذا كان العمل المحاسبي مهني بصورة عالية الجودة وفي ظل تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعد أحد مقومات ومبادئ الحوكمة الالكترونية؟

ثانياً. أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في أهمية الزيادة في تطبيق الحوكمة الالكترونية في المؤسسات الاقتصادية وإمكانية الاستفادة منها في تقويم العمليات المحاسبية وتطوير مهنة المدقق الذي بدوره يعكس مستوى جودة التدقيق من خلال تطبيق القواعد والأسس والمبادئ التي تعمل على تنظيم العلاقة بين أصحاب القرار في المؤسسة الاقتصادية، وأهم المبادئ المؤثر في التطوير

المرتجى هو مبدأ الإفصاح المحاسبي في البيانات المحاسبية المثبتة في التقارير المالية التي تقدمها المؤسسات الاقتصادية للجهات ذات الصلة.

ثالثاً. أهداف البحث: البحث يهدف لتحقيق الآتي:

١. معرفة الجانب الفكرية للحوكمة الالكترونية من أجل أن زيادة شفافيتها وايصال الحوكمة الالكترونية ودورها الفعال لأكبر عدد ممكن الوصل إليه من المستفيدين.
٢. معرفة الايجابيات والمزايا للحوكمة الالكترونية وامكانية الاستفادة منه في تحسين جودة التدقيق وذلك بهدف زيادة الثقة في الحوكمة الالكترونية.

٣. معرفة طور علاقة الحوكمة الالكترونية وأثرها على جودة التدقيق الداخلي

رابعاً. فرضيات البحث: يسعى البحث لاختبار الفرضيات الآتية:

١. وجود نوع من الارتباط المعنوية بين الحوكمة الالكترونية وجودة التدقيق.
٢. وجود أثر معنوية للحوكمة الالكترونية في جودة التدقيق.

خامساً. حدود البحث: من خلال المشكلة المثبتة للبحث ولأجل التعرف على طبيعة واهمية الاستعراض، فإن البحث يسعى لإعطاء وجهة نظر الباحث محاسبي ليساعد على تقوية دور نظام الحوكمة الالكترونية في محاربة الفساد سواء كان مالي أو اداري وكذلك سوء الادارة وحد أهمية الدور لجودة التدقيق ولدور المحاسبة في هذا الصدد.

وعليه سيتضمن البحث ما يأتي: المبحث الأول يضم الحوكمة الالكترونية، والمبحث الثاني يضم جودة التدقيق الداخلي، والمبحث الثالث يبين علاقة الحوكمة الالكترونية بجودة التدقيق الداخلي والمبحث الرابع الجانب التطبيقي للبحث والنتائج والتوصيات.

أسلوب جمع البيانات وعينة البحث: لأجل تحقيق هدف البحث وفحص فرضيات البحث سنستخدم المنهج الوصفي والتحليل وقد استخدمت المصادر الآتية لجمع البيانات المعتمدة:

١. الجانب النظري: أعتمد البحث في الجانب النظري على المراجع من كتب ودراسات الأطاريح.
٢. الجانب التطبيقي: تتكون عينة البحث من مديري الدوائر والمديرين الماليين والمحاسبين والمدققين الداخليين، وبعض الموظفين والأساتذة الجامعيين) في (٣) دوائر خدمية وهي (مديرية تربية المثني، موظفي محافظة المثني (مركز المحافظة)، جامعة المثني)، لأجل اختبار فرضيات البحث تم الاعتماد على استمارة استبانة صممت وزعت بواقع (120) استمارة استبيان، وبلغت عدد الاستمارات المسترجعة من قبل الباحث (102) استمارة صالحة للتحليل وهو ما يعادل بنسبة الاستجابة (85%)، وقد تم التحليل للبيانات المجمعة بواسطة استمارة الاستبانة بالاعتماد على الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية، وباستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS).

الدراسات السابقة:

أولاً ابو ظلامة وبن الطاهر (2012): بحث بعنوان (أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية) تهدف الدراسة أثر حوكمة الشركات على الإفصاح والشفافية وجودة القوائم المالية في ظل اتباع نظام محاسبي مالي واستعراض علاقة التكامل بينهم، والنتيجة المتحققة من الدراسة هي بالرغم من آليات حوكمة الشركات المتعددة إلا أن الآلية المحاسبية لها الاهتمام الأكبر.

ثانياً. اسامة (2015): بحث بعنوان (أثر تطبيق حوكمة الشركات وجودة المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي) الهدف من الدراسة ابراز الدور لحوكمة الشركات ولأجل تحقيق الجودة في

معلومة مالية معتمدة والافصاح المحاسبي وامكانية الفائدة المتحققة في ايجاد حلول لمعظم المشاكل التي تعاني الشركات منها بشكل عام، أما المشاكل المالية ومن أهمها فقد الثقة في المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية.

ثالثاً. النواس (2016): بحث بعنوان (أثر حوكمة الشركات على جودة اداء مراقب الحسابات) الهدف من البحث ابراز الدور لحوكمة الشركات والخدمة لأداء مراقب الحسابات بتقديم أنموذج متكامل يُسند إلى مجموعة من القواعد ومفاهيم ومبادئ التي تتوافق وتترابط فيما بينها، وبيان القيد الذي يحكم الانموذج المقترح.

المبحث الأول: الحوكمة الالكترونية

أولاً. مفهوم الحوكمة الالكترونية: لأجل معرفة مفاهيم الحوكمة الالكترونية يجب معرف مفهوم وأهمية الحوكمة بشكل عامة فإن مصطلح الحوكمة هو ترجمة مختصرة للمصطلح GOVERNANCE CORPORATE الذي يعني يحكم أو يسيطر أو يهيمن، إذ تعني الحوكمة السيطرة، التوجيه والهيمنة، وكذلك يعني التحكم المؤسسي (العبيدي، ٢٠٠٨: ١٣٧).

أما الحوكمة في اللغة العربية تمثل الترجمة لمجموعة من الكلمات مثلاً حكم، تحكم، تحكيم، حاكمية، احتكام وأسلوب الحكم وإدارة الحكم وإدارة شؤون الدولة والمجتمع (شليبي، ٢٠١٣: ٢٩). تسعى الحوكمة إلى تعيين خط استراتيجي للمؤسسة والعمل على تدقيق العمل رقابة دقيقة كما أن الهدف الاساسي للحوكمة هو إيجاد طريقة تضم أن المؤسسة تتخذ قرار استراتيجي يخدمها (Hitt, et al., 2003: 308). كما أن التطور الهائل في التكنولوجيا للمعلومات والاتصالات تعطي الفرص الجديدة للارتباط المعنوي بين المجتمع والحكومة وتعد ذات أهمية عالية في تغيير من العملية الموجودة حالياً إلى عملية حاكمية مفتوحة بتعاون وتداول بين العدد من المخولين في تقديم الخدمة والمعلومات.

يعرف (kauf man) الحوكمة بـ (هي مجموعة من ادبيات تستخدم من قبل العديد من المؤسسات الدولية كوسيلة لقياس الأداء والحكم على ممارسة السياسة في ادارة المجتمع باتجاه تطويري تنموي) (kauf, 2002: 1)

وتشير تقارير الأمم المتحدة إلى مصطلح "Governance" وتشير إلى مرادفه باللغة العربية " الحوكمة " وتبين لجنة خبراء الإدارة العامة في المجلس الاقتصادي والاجتماعي على أن هذا المصطلح ينبثق عنه مصطلحات فرعية أخرى كالحوكمة المحلية (Local Governance) والحوكمة الالكترونية (Electronic Governance) (الأمم المتحدة، ٢٠٠٦: ١٠) وتبين أن العديد من الدراسات تناولت مفهوم Governance وقد عبت بمصطلحات مختلفة كالحكم المؤسسي والحكم الصالح أو الرشيد والحوكمة والحاكمية والتحاكمية وغيرها. وسوف يتم اعتماد مصطلح الحوكمة لقبوله في أغلب الهيئات الدولية. (الحسيني، ٢٠٠٨، الأمم المتحدة)

بناء القدرة Capaci Building والمشاركة Participation والتنبؤية Predictability والشفافية، Transparency، إذ يتضمن بناء القدرة توافر مستوى معين من الخدمات العامة بشكل كفوء وفاعل، أما المشاركة فهي القبول بالحكم المؤسسي وهو مدخل يساهم في دعم الفوائد والمنافع ويمكن من ذلك، في حين التنبؤية هي الأساس الذي يقوم عليه الإطار القانوني من قواعد وقوانين لتضيق النظم غير الرسمية، فيما تعني الشفافية الانفتاح Openness في القرارات والأفعال من

- خلال تدفق المعلومات حول القرارات التي تخص المواطنين، وتسهم الشفافية في دعم المتاح من المعلومات ودقتها وكلفتها المنخفضة (Chin, Hung, 2004: 3).
- أما أهمية الحوكمة: فتنامت أهمية الحوكمة بشكل واسع في تحقيق التنمية الاقتصادية وتوفير غطاء قانوني وترسيخ رفاهية للمجتمع، إذ ظهرت أهميتها بعد الأزمة المالية العالمية في نهاية القرن التاسع عشر وما بعدها من انهيار لكثير ما الشركات الكبيرة عالمياً (التميمي، ٢٠٠٨: ٧٤) والتي أظهرت وبلورة الضرورات الاستراتيجية للحوكمة، وتتجلى أهميتها من خلال الآتي:
١. **أهمية الاقتصادي:** إن الأهمية الاقتصادية في تقليل التكاليف للمعاملات التي تتمثل في كلفة تنظيم وإدارة الأعمال، وهي تعين الطريقة الخاصة للنشاط الاقتصادي، كما أن لها تأثير واضح وقوي في التخطيط الاقتصادي للأعمال والأنشطة الاستثمارية (البصام، ٢٠١٤: ١٩٢).
 ٢. **أهمية الاجتماعي:** مفهوم الحوكمة بشكلها العام لا يقتصر على الشركات الاقتصادية فقط، بل يصل لكل المؤسسات العاملة في المجتمع سواء كانت قطاع عام أو خاص التي ترتبط بإنتاج سلعة أو تقديم الخدمات بشكل يؤثر في المجتمع (شيلي، ٢٠١٣: ٢٣).
 ٣. **أهمية القانوني:** إن أهمية الحوكمة جاءت للتغلب على السلبات المرافقة لتنفيذ التعاقدات التي من الممكن أن ترافق صيغ العقود المبرمة أو القوانين والأنظمة الأساسية للمنظمة لجميع أنواع الشركات المطبقة لمبادئ الحوكمة الخاصة بالشركات (Morrison & Forester, 2008: 2-3).
- ثانياً. أهمية حوكمة الشركات:** حصلت الحوكمة أهمية واسعة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف متمثلة في التنمية الاقتصادية والحماية القانونية والرفاهية الاجتماعية للاقتصاديات، وذلك من اتباع الآتي:
١. الإفصاح الكامل مع شفافية عرض أعمال الإدارة للوحدات الاقتصادية ووضعها المالي والقرارات المهمة المتخذة من قبل الإدارة العليا التي تساعد المساهمين والمستثمرين والمستخدمين في تحديد المخاطر المتوقع حدوثها عند الاستثمار في هذه الوحدات.
 ٢. توفير مقدار من الطمأنينة للمستثمرين والمساهمين عن طريق منحهم عائد من الاستثمارات والعمل على ارتفاع القيمة السوقية للأسهم إلى حد معين ومن ثم تعظيم ثروات المستثمرين بشكل عادل (Doidge, et al., 2015: 9).
 ٣. تقليل مخاطر الفساد سواء كان مالي أو إداري. (سليمان، ٢٠٠٩: ٢٩).
 ٤. ترسيخ الفاعلية للمحاسبة والمدقق الداخلي وتأكيد فاعلية المدقق الخارجية. (كافي، ٢٠١٨: ١١٧).
 ٥. دعم الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة داخل الشركة، كذلك تقدم للشركة رأس مال منخفض التكلفة من خلال زيادة ثقة الدائنين وجذب المستثمرين. (Heenetigala, 2011: 22)
- ثالثاً. أهداف الحوكمة الإلكترونية:**
١. رفع مستوى الكفاءة الإدارية: لعل أهم جانب تسهم الحوكمة الإلكترونية في تحقيقه هو زيادة الكفاءة في تنفيذ الأعمال الحكومية، من خلال زيادة إنتاجية العاملين والحد من نسبة العمالة المقنعة (Haldenwang, 2004: 421)
 ٢. تحسين مستوى الخدمة المقدمة للمواطنين: إذ تتركز استراتيجيات تطبيق الحوكمة الإلكترونية في التركيز نحو المستهلك من خلال تقديم أفضل الخدمات من أجل الوصول إلى رضا المستهلك (OECD, 2003: 35).

٣. رفع مستوى الحياة للمواطنين: يساعد اعتماد تكنولوجيا المعلومات لتحسين المستوى المطلوب لحياة المواطن بالاتجاه الأفضل مما أعطى للدول الدافع في تطبيق النظم التي بدورها تسهم في الرفع من مستوى الديمقراطية لديها. (Moynihan, 2004: 516)
- رابعاً. عوامل أنجاح الحوكمة الإلكترونية: إن دراسات الحوكمة الإلكترونية اشارة إلى مجموعة من العوامل التي بدورها تساعد على تحقيق النجاح وسنبينها كما يأتي (Norris and Moon, 2005: 65)
١. دعم اداري: تعد القناعة والاهتمام والمساندة للإدارة العليا في تطبيق تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات كافة أهم العوامل في تحقيق نجاح تطبيق الحوكمة الإلكترونية (Ho and Pardo, 2004: 3-4).
٢. البنى التحتية: لغرض تحقيق نجاح في تطبيق الحوكمة الإلكترونية يجب وجود بنية تحتية للاتصالات وموارد تكنولوجيا المعلومات التي تنتج تكنولوجيا المعلومات داعمة للحوكمة، علماً أن ذلك يترتب عليه كلفة تقع على الموازنة المالية للبلد بشكل عام، وعلى كاهل المواطنين بشكل خاص (Norris and Moon, 2005: 66).
٣. التشريعات: لإنجاح الحوكمة الإلكترونية فإن الأمر يتطلب الاعتراف بعمليات الحوكمة الإلكترونية تشريعياً، وتحديد متطلبات تطبيق الحوكمة الإلكترونية، والسماح بإطر التعاون بين المؤسسات، والتركيز على الخصوصية والأمن المعلوماتي (OCED, 2003: 49-53).
٤. الموارد البشرية: مع تنامي تحول الحكومات نحو تقديم خدماتها الكترونياً نمت الحاجة إلى الموارد البشرية المتخصصة في جانب تكنولوجيا المعلومات مما وضع القطاع العام أمام تحديات تنافسية مع القطاع الخاص في الحصول على هذه الموارد (Moynihan, 2004: 519).
٥. سلوك العاملين: يعتمد تبني تطبيقات الحوكمة الإلكترونية على مدى قبول هذه التطبيقات من قبل الأفراد العاملين سواء كانوا مديريين أو موظفين، إذ إن عدم ادراكهم للمنافع التي تقدمها هذه التطبيقات فانهم سوف يترددون في تبني هذه التطبيقات، فضلاً عن إدراك المديرين والعاملين لمنافع تطبيقات الحوكمة الإلكترونية لا بد من جاهزيتهم واستعدادهم لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملهم، لا بد من جاهزيتهم واستعدادهم لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملهم (عبد، ٢٠٠٧: ٧)
٦. الأمن والخصوصية: يعرف الأمن على أنه مجموعة من الاجراءات 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 (عبد، ٢٠٠٧: ٨) أما الخصوصية فهي المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالأفراد والتي يتم تخزينها في نظم الحوكمة الإلكترونية وعدم السماح بالاطلاع عليها من قبل الأفراد الآخرين (العوالمة، مصدر سابق: ١٥٤)

المبحث الثاني: جودة التدقيق

أولاً. مفهوم جودة التدقيق: تعد الجودة بشكل عام "هي مدي المطابقة مع المتطلبات " أي تسعى المنظمات إلى مراقبة الأداء والانشطة والاعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الادارة (القاضي، ٢٠٠٨: ١٠٣).

لذا عرفت الجودة على أنها مجموعة من السياسات والاجراءات والطرائق التي يمكن صياغتها بهدف تحقيق أعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية في نوعية المنتج المقدم أو طبيعة الخدمة المقدمة (العمرى، ٢٠٠٦: ٤٣)

إن لمفهوم الجودة في التدقيق اهتمام كبير سواء كان من قبل المؤسسات المهنية أو الباحثين، وبالرغم من ذلك لم نحصل على المفهوم الواضح والمحدد سواء كان في المعايير التي صدرت من المنظمات المهنية أو في الدراسات الباحثون، علماً أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ومكتب المحاسبة العام (GAO) في عام 1987 قد أعلن وبشكل رسمي أن جودة التدقيق تعد قضية مهمة ومستمرة في المهنة بسبب " الأهمية التي تحضها بها من كافة الأطراف مجال خدمة التدقيق، وإن جودة التدقيق تستند إلى الاداء الجيد لنظام الرقابة الداخلي، وكذلك النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن المنظمة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول (القاضي، مصدر سابق: ١٠٣) وعلى الأرجح أن جودة التدقيق تتم بشكل جيد عند توفر شرطين هما:

أ. الالتزام بمدقق الحسابات بجميع المعايير التدقيقية المهنية المعتمدة، والمبادئ والقواعد المهني وأدبيات وأخلاقيات المهنة، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، لاسيما الشفافية والوضوح في الإفصاح عن الأخطاء التي تحدث ومخالفات العمل التي اكتشفت في القوائم المالية.

ب. يتوجب على عملية التدقيق تلبية احتياج ورغبة المستخدم للقوائم المالية. بظل ما استعرض يمكننا وضع تعريف لجودة التدقيق على أنها إمكانية المدقق مدقق الحسابات على تقديم تقرير موثوق ومدعم بدلائل اثبات دامغه في حالة عدم الاستقرار في الظروف والوضع المحيط بشكل عام لعملية التدقيق.

ثانياً. أهمية التدقيق الداخلي: لقد حصلت مهنة التدقيق الداخلي مكان بارز في أغلب الشركات، وارتبطت بأعلى مستوى من هرم التنظيم لأنها تعد نشاط تقييم وتقويم واختبار جميع الأنشطة والعمليات المختلفة لغرض تطوير وذلك بسبب العوامل الآتية التي ساعدت بدورها على إبراز الأهمية للتدقيق الداخلي ومن هذه العوامل ما يأتي: (نور الدين، ٢٠١٧: ٢١).

١. مواجهة الصعوبات الناتجة من الظروف الاقتصادية، إذ إن مهنة التدقيق الداخلي توضح الأساليب، التي يتم بها انجاز العمليات داخل الوحدة، وعالية فإنها أداة مهم تساعد الادارة العليا في مواجهة الظروف الاقتصادية، (الرحماوي، ٢٠١٨: ٣٠).

٢. بسبب التوسع في حجم الوحدات وتعقيد العمل فرض على المدقق الخارجي التغيير إلى التدقيق الاختباري وهو تدقيق عينة تمثل مجتمع العمليات، وعليه فإن الاختبار يوجب توفير نظام رقابة داخلية فعال والذي يتمثل بوجود تدقيق داخلي خاص بالوحدة (شحانه، ٢٠١٤: ٢٦٥).

٣. الحاجة المتزايدة للإدارة العليا إلى التقارير التي تتمتع بموثوقية واستمرارية (نور الدين، ٢٠١٧: ٢٢).

٤. اتخاذ طريقة اللامركزية الإدارية: نتيجة اتباع اللامركزية الادارية في الشركات الكبيرة توجب عليها التأكد من سلامة تنفيذ الخطط المرسومة لها والسياسات العامة وذلك يتم من خلال التدقيق الداخلي. (بلقاسم، ٢٠١٧: ٦).

ثالثاً. جودة التدقيق: تتضمن الجودة في التدقيق المبادئ والقواعد التي يجب على المدقق أن يعمل بها وتحقيق التام لهوية مدقق الحسابات سواء في أداء عمله المؤسسي أو كمدقق في مكاتب مراقبي الحسابات، لأجل الضمان أن عمل مكاتب التدقيق تؤدي خدمة لأصحاب الشأن والمستفيدين من

الخدمات المقدمة بشرط التوافق مع معايير التدقيق، قد يوجد اختلاف في طبيعة وحدود السياسات والإجراءات المتبعة في تحقيق الجودة في التدقيق بحسب اختلاف حجم ومكان مكتب التدقيق ونوع الأعمال التي يمارسها، ومد تشعب تلك الأعمال وحجمها، وكذلك يوجد تأثير واضح للتكاليف والمنافع المتوقع تحقق منها (الذنيبات، ٢٠٠٢: ١٠٨).

فقد أكد المعيار الدولي رقم ٢٢٠ والذي صدر بعنوان *audit for control quality* على وجوب تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى الشركة أو مكاتب التدقيق الفردية، وإن طبيعة وتوقيت سياسات وإجراءات رقابة الجودة تعتمد على عدد من العوامل بحجم وطبيعة أعمال الشركة واتساع نطاقها الجغرافي والأسس المتعلقة بالكلفة والمنفعة. كما أشار المعيار إلى أن أهداف سياسات وإجراءات سياسة الدولة التي تتبناها مكاتب التدقيق تتضمن سبعة عناصر هي (النواس، ٢٠١٦: ١٧):

١. المتطلبات المهنية والمتعلقة بالتزامه بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية
٢. المهارات والكفاءة: وذلك لغرض بذل العناية المهنية الكافية
٣. توزيع المهام: وذلك من خلال اناطة العمل بأفراد حصلوا على درجة من التدريب المهني.
٤. الإشراف: وذلك من خلال التوجيه والمتابعة المستمرة للتأكد من أن العمل المنجز يلبي متطلبات الجودة.
٥. التشاور: ينبغي التشاور مع الجهات الداخلية والخارجية من ذوي الخبرة إذا تطلب الأمر ذلك.
٦. القبول والمحافظة على الزبائن من خلال اجراء التقويم والمتابعة للعلاقات مع الزبائن.
٧. المراقبة: يجب اخضاع عمل المحاسب الى الرقابة بشكل مستمر لأجل تحقيق الكفاية والفاعلية في تطبيق السياسات والاجراءات الرقابة عالية الجودة.

المبحث الثالث: علاقة الحوكمة الالكترونية في جودة التدقيق

تتطلب قوة الحوكمة الالكترونية صياغة مجموعة من الأسس والقواعد ومقومات اللازمة للمؤسسات الاقتصادية ومعايير المهنة الصادرة بجانب، وبين الادارات العليا للمؤسسات الاقتصادية وجهة التدقيق من جانب آخر كما ينبغي على المؤسسات الاقتصادية توفير الشفافية والمرونة والوضوح بالمعلومات المزودة إلى المستخدمين والمستفيدين والمستثمرين من هذه المعلومات التي تكون ذات تأثير واضح في اتخاذ قراراتهم في الاستثمار. كما يجب تعيين افصاح يوفر مستوى أفضل للقوائم المالية المقدمة وعلى وفق المعايير والمبادئ المحاسبية الدولية (السعدني، ٢٠٠٧: ٤٢).

لذا فالإفصاح يعد مبدءا اساسي قد اشارت إليه المعايير المحاسبية الدولية بصدد تطوير أسس وقواعد التدقيق المعتمدة وكذلك أشارت لها الحوكمة الالكترونية، وهو يتعلق بنشر نتائج الأعمال بصورة عامة لاسيما الاعلان عن الأهداف المنشود تحقيقها بصورة واضحة ودقيقة وكل ذلك يصب كمحصلة نهائية بتجاه تحقيق الأهداف المخطط الوصول إليها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية، فإن المبادئ الاساسي الذي يجب التوافق عليه والسعي من أجل تحقيقه هو (الشعب أولا) ويتم ذلك عن طريق إعلان قوائم المعلومات المالية والمركز المالي للوحدات في أوقات معينة (عبد الحافظ: ٢٠١٦).

أي إنه يعد من أهم المعايير الأساسية للحوكمة الالكترونية من خلال إبراز دقة وموضوعية التقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي فإن هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق قواعد الحوكمة الالكترونية والمعلومات المحاسبية في التقارير المالية، وأن تطبيق هذه

القواعد يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية والحوكمة الإلكترونية وجهان لعملة واحدة يؤثر، ويتأثر كل منهما بالآخر (ابو حمام، ٢٠٠٩: ٦٠). وبما أن الإفصاح المحاسبي الجيد يعد مقياس هام لمدى فاعلية وكفاءة وموثوقية نظام الحوكمة الإلكترونية في المنظمات الاقتصادية، لأن العدالة في توزيع المعلومات التي تتصف بالصحة والوضوح والاكتمال والتوفر في الوقت المناسب لكل المستفيدين وذوي الصلة بالمؤسسة الاقتصادية يزيد من الثقة بنظام الإدارة للمنظمات وطريقة توجيه منسبها ومراحل اتخاذ القرارات، ويبين إمكانية إدارة التفاعل في المنظمة الاقتصادية استنادا إلى المعلومات التي تم الإفصاح عنها بالتقارير والبيانات المالية السنوية والاسس المحاسبية المتبعة، وتقارير التدقيق مع قياس الأداء والانجاز الخاص بالتوجيهات والخطط المستقبلية لمعرفة مدى تحقيقها لأهدافها واستراتيجياتها المتبناة (الواردات، ٢٠٠٥: ١٤٧). لذا يوجب هذا أيضا الإفصاح عن كل المميزات عينية كانت أو نقدية التي يمتاز بها القائمون على الإدارة في المؤسسات المعنية ومدى تغير مركزهم المالي وكذلك مخاطر العمل التي قد تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية المعنية والتي تمنع تحقيق الاهداف المحددة ولأجل ترسيخ ذلك تقوم المؤسسة بالإفصاح عن طبيعة الاجراءات المتبعة في تنفيذ الخطوات المستقبلية لكي تكون واضحة ومعتمد كقاعدة رصينة تتبع في تطبيق الحوكمة الإلكترونية الإجراءات والهياكل التي اعتمدها للسير بخطة واضحة وثابتة باتجاه تطبيق متطلبات الحوكمة الإلكترونية والمرحلة التي تم الوصول إليها (عبد الحافظ، ٢٠١٦: ٨).

فالعلاقة بين الحوكمة الإلكترونية والإفصاح علاقة ذات اتجاهين إذ يتوقف تحقيق مزايا ومنافع الحوكمة الإلكترونية على افصاح المنظمات الاقتصادية عن ممارسات الحوكمة الإلكترونية مما يؤدي إلى زيادة مصداقية تلك المنظمات أمام جمهور المتعاملين واكتساب سمعة جيدة الأمر الذي يعيد الثقة بسوق المال ككل، وبالتالي تحقيق معدلات نمو مرتفعة، ويمكن القول بأن الإفصاح والشفافية يعملان على تدعيم وزيادة فاعلية الحوكمة الإلكتروني، كذلك تعمل الحوكمة الإلكترونية على تدعيم الإفصاح والشفافية من خلال توفيرها لمعايير الإفصاح والشفافية للمعلومات التي تضمنها التقارير المالية (مهدي، ٢٠١١: ١٦٥).

لذا فإن وجود نظام افصاح قوي وجودة للمعلومات المالية يشجع على الشفافية الحقيقية للمنظمات الاقتصادية ويعد امراً رئيسية القدرة المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس مدروسة، وتظهر التجارب أن الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات الواردة في التقارير المالية قوية للتأكد على سلوك المنظمات الاقتصادية وحماية حقوق المستثمرين، إذ يمكن للنظام الإفصاح الكافي عن المعلومات في الوقت المناسب إلى اجتذاب رأس المال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال، هذا وتظهر أهمية الإفصاح وجودة التقارير المالية أيضا إلى ازدياد حاجة المنظمات الاقتصادية إلى التمويل، فالإفصاح يعد شرطا أساسية لاجتذاب رؤوس الأموال (اسامة، ٢٠١٥: ١٤). وكذلك هناك علاقة مباشرة بين النزاهة والشفافية في التقارير المالية والحوكمة الإلكترونية والمساءلة، إذ أن فقدان النزاهة والشفافية في العملية الادارية نتيجة عدم مساءلة ادارة المنظمة يؤدي إلى الإفصاح عن معلومات مالية مضللة وغير متطابقة مع الواقع، كما يؤدي أيضا إلى الاعتماد على معالجات محاسبية خاطئة وغير دقيقة من خلال استغلال الثغرات في المعايير المحاسبية والاجتهادات في الممارسات المحاسبية، لذا تؤدي الشفافية في التقارير المالية إلى الحد

من ظاهرة الفساد ومن احتمال حدوث التلاعب وسرعة اكتشافها عند حدوثها نتيجة الارتباط الوثيق بين عنصرَي الشفافية والمساءلة لأن تحقيق المساءلة يصعب عند غياب الشفافية (المحاميد، ٢٠١٥: ٥٨). وهكذا تمثل الية الإفصاح والشفافية أحد أهم ركائز وأليات الحوكمة الالكترونية، فتوافر المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية يعد من أهم الضروريات لتحقيق ما يأتي: (حسين وابو طلامة: ٢٠١٢)

١. صحة وسلامة مالية.
 ٢. توفير مناخ معلوماتي لجميع المستفيدين بالمؤسسة.
 ٣. جذب الاهتمام من المستفيدين وتعريفهم بالمؤسسة.
 ٤. انجاز الانتباه واليقظة لما يحدث في المؤسسة.
- لذلك فإن معظم الشركات تسعى لبناء وتصميم برامج وأنظمة فعالة للإفصاح والشفافية وتقديم المعلومات بكمية وجودة وموثوقية وسرعة ووضوح في وقت مناسب بالتزام بالقواعد والقوانين الخاصة بالمؤسسة بحيث يتم تحديد مجال وسمات.

المبحث الرابع: الجانب التطبيقي

مقاييس البحث: تتكون أداة البحث من متغيرين وهما:

❖ المتغير المستقل (الحوكمة الالكترونية).

❖ المتغير التابع (جودة التدقيق والإفصاح المحاسبي).

أذ تم تقسيم العبارات الخاصة بهذه المتغيرات كما يأتي:

- أولاً. اختبار أداة قياس البحث: اعتمد الباحث في التحليل الإحصائي على البيانات والمعلومات المستحصلة من البحث بحسب مقياس ليكرت الخماسي، استعمل الباحث أهم المؤشرات الإحصائية بما يلائم فرضيات البحث والتساؤلات الخاصة به، وهي كما يأتي:
١. ثبات أداة قياس البحث: تم استخدام مقياس (الفا كرون باخ) من أجل التأكد من الثبات البنائي لأداة القياس الخاص بالبحث الحالي.

الجدول (١): يبين قيمة معامل الفا كرون باخ لمتغيرات الدراسة

قيمة المعامل	ابعاد البحث
0.876	الحوكمة الالكترونية
0.870	جودة التدقيق والإفصاح المحاسبي

٢. الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث: الوسط الحسابي ويستعمل لمعرفة درجة موافقة عينة البحث والأسئلة بحسب متغيرات الدراسة، الانحراف المعياري ويستعمل لمعرفة مدى تشتت الاجابات لعينة البحث عن درجة الموافقة بحسب الاسئلة البحث، معامل الاختلاف ويستعمل لمعرفة افضلية الأبعاد، وفيما يأتي عرض لهذه الإحصاءات:

الجدول (٢): يبين الاوساط الحسابية والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمتغيرات الدراسة

متغيرات البحث	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
الحوكمة الالكترونية	6.2442	0.48662	13.16%
جودة التدقيق	4.1512	0.64221	9.42%

تشير نتائج تحليل اجابات افراد العينة في الجدول رقم (٢) إلى أن بعد الحوكمة الالكترونية قد حصل على وسط حسابي عام قدره (6.2442) وانحراف معياري (0.48662)، وبمعامل

اختلاف منخفض قدره (13.16%)، وهذا يدل على تجانس إجابات العينة حول قيمة الوسط الحسابي ومن ثم يدل هذا على موافقة عينة البحث تجاه اسئلة هذا المتغير، وإن الاتجاه العام بعد الحوكمة الالكترونية هو (موافق).

وأما أن بعد جودة التدقيق والافصاح المحاسبي قد حصل على وسط حسابي عام قدره (4.1512) وانحراف معياري قدره (0.48662) وبمعامل اختلاف قدره (9.42%)، وهذا يدل على تجانس إجابات العينة حول قيمة الوسط الحسابي هذا يدل على موافقة عينة البحث تجاه اسئلة هذا المتغير، وإن الاتجاه العام لبعد جودة التدقيق والافصاح المحاسبي هو (موافق)، ونلاحظ هنا ومن خلال الجدول رقم (٢) أن جميع الأوساط هي أكبر من قيمة الوسط الفرضي على مساحة ميزان الاختبار رقم (٢).

ثانياً. اختبار الفرضيات:

١. الاختبار للفرضية الأولى: التي تضمن وجود علاقة الارتباط المعنوية بين الحوكمة الالكترونية وجودة التدقيق الداخلي، أذ اعتمد الباحث على معامل الارتباط Person الذي يستعمل في قياس مدى الارتباط لمتغيرات البحث مع بعضها البعض ومعرفة ما نوع العلاقة طردية (موجبة) أم عكسية (سالبة) لذا وضعت فرضية ملائمة وهي:

H0: لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين الحوكمة الالكترونية وجودة التدقيق الداخلي.

H1: توجد علاقة ارتباط معنوية بين الحوكمة الالكترونية وجودة التدقيق الداخلي

إذ اعتمد قيمة (sig.) في اختبار الفرضيات بدل من قيم جدولية لأجل دقة النتائج الناتجة من القيمة المعنوية (sig.) إذا قيمة أقل من (0.05) دل على القبول للفرضية البديلة (H1) وتفنيد للفرضية الصفرية (H0)، إذ إن النتائج كما مبين أدناه:

الجدول (٣): يوضح علاقة الارتباط متغيرات الدراسة

Correlations		
		الحوكمة الالكترونية
الجودة في التدقيق	Pearson Correlation	0.802**
	Sig. (2 – tailed)	0.000
	N	60
Correlation is significant at the 0.01 level (2 – tailed)**		

من خلال النظر في الجدول رقم (٣) تبين أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين الحوكمة الالكترونية وجودة التدقيق تمتاز بقيمة معنوية وتصل (0.802) وهي قيمة موجبة تؤيد العلاقة في ما بينهم ذات قوة وطردية والقيمة المعنوية sig. تساوي (0.000) أقل من (0.01) يفيد أن تطبيق الحوكمة الالكترونية تنتج زيادة في الجودة لأداء التدقيق الداخلي وعليه فإن عينة البحث في المؤسسات توجب تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة الالكترونية لدورها الفعال في رفع مستوى جودة التدقيق الداخلي الذي يجسد في جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة والتقارير المالية وعليه يمكن القول إن الفرضية الرئيسية قد تحققت وهي جود الارتباط المعنوي فيما بين الحوكمة الالكترونية وجودة التدقيق الداخلي.

٢. الاختبار للفرضية الثانية: وضعت هذه الفرضية لأجل اثبات أن الحوكمة الالكترونية ذات دور فعال في جودة التدقيق الداخلي التي نصت على وجود تأثير معنوية للحوكمة الالكترونية في جودة التدقيق الداخلي، لذا وضعت فرضية ملائمة وهي:

H0: لا يوجد تأثير للحوكمة الالكترونية في جودة التدقيق.

H1: يوجد تأثير للحوكمة الالكترونية في جودة التدقيق.

إذ تم الاعتماد على القيمة المعنوية (sig.) في اختبار فرضيات البحث بدلاً من القيم الجدولية وذلك لدقة النتائج المحسوبة من القيمة المعنوية (sig.) إذ كلما كانت قيمة أقل من (0.05) دل هذا على قبول الفرضية البديلة (H1) ورفض الفرضية الصفرية (H0)، وكانت النتائج كما مبين في الجداول (4، 5، 6) أدناه:

الجدول (٤): يمثل حساب القوة التفسيرية للنموذج

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.804^a	0.594	0.578	0.37728
a. Predictors: (Constant) الحوكمة الالكترونية				

الجدول (٥): يمثل اختبار ANOVA وجود تأثير للحوكمة الالكترونية على جودة التدقيق

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8.665	1	8.665	66.370	0.000^a
	Residual	9.145	46	0.120		
	Total	18.101	48			
a. Predictors: (Constant) الحوكمة الالكترونية						
b. Dependent Variable الجودة في التدقيق						

الجدول (٦): يمثل معاملات الانحدار التأثير الحوكمة الالكترونية في جودة التدقيق

Coefficients						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	.Sig
		B	Std. Error	Beta		
1	Constant	-0.303	0.658		-0.560	0.814
	الحوكمة الالكترونية	0.999	0.144	0.804	8.604	0.000
a. Dependent Variable الجودة في التدقيق						

تشير نتائج اختبار F إلى وجود تأثير للحوكمة الالكترونية على جودة التدقيق كما موضحة في جدول رقم (5) حيث أن قيمة F وصلت (66.370) في مستوى معنوية (0.05) إذ كانت قيمة P - value تساوي (0.000) أي أقل من (0.05)، وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول وهذا يؤكد التأثير للحوكمة الالكترونية في جودة التدقيق والإفصاح المحاسبي، أذ يبين الجدول رقم (5) إلى أن القوة التفسيرية للنموذج والمتمثل بقيمة قيمة R^2 تساوي (0.594) وهذا يعني أن أسلوب الحوكمة الالكترونية قد فسر ما نسبته (59.4%) من التغيرات التي تطرأ جودة التدقيق، وفيما يخص تأثير الحوكمة الالكترونية فقد جاء معنوي وذلك لأن قيمة sig. لاختبار t تساوي (0.000)، وهي أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وإن قيمة التأثير تساوي (0.999)، وهذا يعني أن زيادة متغير الحوكمة الالكترونية وحدة واحدة من الانحرافات المعيارية سيؤدي إلى زيادة جودة التدقيق بنسبة 99.9% من وحدة الانحراف معياري وهذا يوضح مقدار التأثير للحوكمة الالكترونية في جودة التدقيق ومستوى مما يؤدي إلى زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية التي تصدرها المنظمات الاقتصادية للأطراف الأخرى، وبهذا تثبت صحة الفرضية الرئيسية الثانية.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

١. قلة في اتباع قواعد ومبادئ الحوكمة الإلكترونية في المؤسسات المستخدمة للنظام الإلكتروني.
٢. ضعف أو انعدام للشفافية والوضوح في البيانات والمعلومات المقدمة وذلك لضعف الالتزام في المعايير المحاسبية.
٣. القصور الواضح في دور الإدارات العليا في المؤسسات لمفهوم الحوكمة عامة وجهلها للحوكمة الإلكترونية خاصة.
٤. قلت البرامج التدريبية والدورات والندوات للفئة المعنية في المؤسسات التي تساعد على الاطلاع المستمر ومواكبة تطورات التي تجري على الحوكمة التي بدورها تزيد من جودة أداء التدقيق الداخلي
٥. وجود علاقة الارتباط الموجبة بين الحوكمة الالكترونية والجودة في مستوى التدقيق حيث إن معامل الارتباط بلغت (0.804) أي إن قوة الحوكمة الالكترونية ترفع مستوى جودة التدقيق الداخلي.

ثانياً. التوصيات:

١. يجب اعطاء الاهمية لتطبيق الاسس والمبادئ التي تدعم الحوكمة الالكترونية في المؤسسات لأجل تقويم التدقيق الداخلي.
٢. يجب التقيد والالتزام الامثل للإدارات العليا بالمبادئ والقواعد المحاسبية التي تنتج الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والشفافية وجودة التدقيق الداخلي.
٣. يجب أن يكون من أولويات الإدارة العليا فهم الحوكمة واعطائها الاهتمام الكافي بشكل عام ومفهوم الحوكمة الالكترونية بشكل خاص.
٤. العمل من قبل الادارة العليا على زيادة من الندوات والدورات التدريبية والبرامج التوضيحية للعاملين في مؤسساتهم لأجل مواكبة التطور الحاصل أساليب الحوكمة الالكترونية وجودة التدقيق الداخلي.

٥. العمل على توفير متطلبات أنجاح الحوكمة الالكترونية في المؤسسات لرفع مستوى جودة التدقيق الداخلي.
المصادر
اولاً. المصادر العربية:
١. ابو طلحة، محمد، وابن الطاهر، حسين، ٢٠١٢، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، رسالة ماجستير، جامعة التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
٢. اسامة، قراوي، ٢٠١٥، أثر تطبيق حوكمة الشركات وجودة المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي " رسالة ماجستير، جامعة قاصدي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
٣. الأمم المتحدة، (٢٠٠٦)، الوثائق الرسمية للمجلس الاقتصادي والاجتماعي، الملحق رقم ٢٤ (E/2006/44)
٤. البصام، سهام حسين، عبد، عدنان جاسم، ٢٠١٤، دور الحوكمة المالية في تحقيق التنمية " مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (١٠)، العدد (٣١)، جامعة تكريت، العراق.
٥. التميمي، عباس حميد يحيى، ٢٠٠٨، أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة، دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية "، اطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
٦. الحسيني، دعاء نعمان محمد، ٢٠٠٨، العلاقة بين معايير الحكم المؤسسي وإدارة عوائد المنظمة ومخاطرها بالتطبيق في عينة من المنظمات المسجلة في عدد من أسواق الأوراق المالية العربية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق
٧. الذنبيات، علي، ٢٠٠٢، بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها، مجلة دراسات للعلوم الإدارية المجلد (٣٠) العدد (١).
٨. السعدني، مصطفى حسين، ٢٠٠٧، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، بحث في المؤتمر الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، الامارات.
٩. العبيدي، صبيحة برزان، ٢٠٠٨، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الابداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
١٠. العوالم، نائل، ٢٠٠١، الحوكمة الالكترونية ومستقبل الادارة العامة: دراسة استطلاعية للقطاع العام في دولة قطر دراسات العلوم الادارية، المجلد (٢٩)، العدد (١).
١١. القاضي، حسين ودحدوح، حسين، ٢٠٠٨، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
١٢. نور الدين، احمد، المفاهيم في الرقابة الداخلية، عمان ٢٠١٧.
١٣. العبودي، سعاد حسين، وليد جبار، دور التدقيق الداخلي في مكافحة غسيل الاموال بحث مقدم لنيل شهادة الدبلوم العالي. المعهد العالي للدراسات المحاسبية، ٢٠١٨.
١٤. بلقاسم، المراجعة الداخلية، تخصص مراقبة التسيير جامعة ضياف الجزائر، ٢٠١٧.

١٥. المحاميد، ٢٠١٥، أثر متغيرات وكثافة جودة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية المنشورة لتلبية متطلبات السوق المالية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الإدارة والاقتصاد.
 ١٦. النواس، رافد عبيد، ٢٠١٦، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات، مجلة المحاسب، المجلد (٢٣)، العدد (٤٥).
 ١٧. الواردات، خلف عبدالله، ٢٠٠٥، التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات، بحث مقدم للمنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة.
 ١٨. شبلي، صبري احمد، ٢٠١٣، دور الحوكمة في الاصلاح الاداري، دراسة مقارنة بين الدنمارك ولبنان انموذجا " رسالة ماجستير، الاكاديمية العربية في الدنمارك.
 ١٩. عبد الحافظ شفيق وعبد الرزاق، (٢٠١٢)، دور الحوكمة في الإصلاح الإداري "، مكتب المفتش العام، وزارة الصناعة والمعادن، العراق.
 ٢٠. عبد الحافظ، شفيق، ٢٠١٦، دور الحوكمة في الاصلاح الإداري، بحث منشور في الانترنت.
 ٢١. عبد، غسان فيصل، ٢٠٠٧، معوقات تبني تطبيقات الحكومة الالكترونية: دراسة لأراء عينة من موظفين عدد من الدوائر الحكومية في محافظة صلاح الدين، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية.
 ٢٢. مهدي، عفاف عباس، ٢٠٠٨، تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي " بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد
 ٢٣. مهدي، نضال عزيز، ٢٠١١، تطوير بيئة الحوكمة العراقية لغرض تحقيق الشفافية وال ضبط الإداري والمالي، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ٢٠١١.
- ثانياً. المصادر الأجنبية:**

1. Chin Stephen W.K., Hung Evap. W., 2004, Good Governance or Muddling Through? Layoffs and Employment Reforming Socialist China, Communist and Pose Communist Studies.
2. Haldenwang, C. V., 2004, Electronic Government Government and Development, The European of Development Research, 16 (2): 417.
3. Heeks, R. B., 1998, Information Systems and Public Sector Accountability, Institute for Development Policy and Management, University of Manchester, (1): 25.
4. HO, J. and Pardo T. A., 2004, Toward the Success of EGovernment Initiatives: Mapping Known Success Factors to the Desing of Practical Tools, Proceedings of the 37th Hawaii International Conference on System Sciences, 1-6.
5. Kaufman, Daniel, 2002, Assessing Governance: Diagnostic tools and applied methods for capacity and action learning, world bank.
6. Marrison and Forester, 2008, corporate Governance: (www.iflr.com).
7. Moynihan, D. P., 2004, Building Secure Eection: E-Voting, Security and System Theory, Public Administration Review. Sep / Oct, 64: 515.
8. Norris, D. F. and Moon, M. J., 2005, Advancing E Government at the Grassroots: Tortoise or Hare, Public Administration Review, January, 65 (1): 75.
9. OECD, 2003, The E-Government Imperative in OECD EGovernment Studies, OECD, Paris.