

**أثر الإستقلال التنظيمي والموضوعية لإدارة المراجعة
الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني
مع دراسة تطبيقية**

إعداد

الأستاذ الدكتور
سيد عبدالفتاح سيد
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

الأستاذ الدكتور
شوقي السيد فوده
أستاذ المحاسبة الخاصة
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

وائل شوقي على أحمد
معيد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

أثر الإستقلال التنظيمي والموضوعية لإدارة المراجعة الداخلية على مستوى
الإفصاح المحاسبي الإلكتروني : مع دراسة تطبيقية

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية وموضوعية المراجعين الداخليين على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية .

ولتحقيق هذه الأهداف تم تقسيم هذا البحث إلى شقين ، الشق النظري لتأصيل موضوع البحث وإستطلاع الجهود السابقة في هذا المجال . والشق التطبيقي لإختبار فروض البحث ، وذلك من خلال تطوير مؤشر لقياس مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني يتكون من عدد ١٠٠ بند ومقسماً إلى مجموعتين رئيسيتين هما المحتوى والعرض . وقد إعتد الباحثون في إختبار فروض البحث على إستخدام معامل إرتباط بيرسون ، ونموذج الإنحدار الخطي المتعدد . وقد تم التطبيق على ٣٥ شركة مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية .

وقد توصلت نتائج تحليل الإنحدار إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكلٍ من الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية وموضوعية المراجعين الداخليين على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني .

Abstract

This research aims to examine the effect of, organizational independence of the internal audit department, objectivity of the internal auditors on the level of electronic accounting disclosure in the Egyptian business environment. To achieve these objectives, this research was divided into two parts; the theoretical to review the literature in this field. Then, the applied part to test the research hypotheses. Through the development of the electronic accounting disclosure index consists of 100 items divided into two main groups, content and presentation. The researchers relied on the Pearson correlation coefficient and the linear regression model. It has been applied to 35 companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

The results of regression analysis indicate that the both of organizational independence of the internal audit department and the objectivity of internal auditors have a statistically significant effect on the level of electronic accounting disclosure.

١ - الإطار العام للبحث**١/١ مقممة البحث :**

تمثل تكنولوجيا المعلومات إحدى الدعائم الأساسية للتنمية والتطوير في أي مجتمع ، مما أدى إلى أن أصبحت شبكة الإنترنت - كوسيلة جديدة نسبياً لتوصيل المعلومات لكافة المستخدمين في الدول النامية مطلباً أساسياً لأصحاب المصالح - حيث توفر شبكة الإنترنت المعلومات اللازمة للمستفيدين بسرعة أكثر وبحجم أكبر من الإفصاح التقليدي ، وبطرق أفضل وأكثر فعالية . وتعتبر شبكة الإنترنت أداة فريدة لنشر القوائم والتقارير المالية ، حيث يساعد على وجود العديد من أنماط عرض التقارير المالية عبر شبكة الإنترنت ، بالإضافة إلى إمكانية الإتصال بشكل فوري ، وغير مكلف لمستخدمي المعلومات .

ويطلق على استخدام شبكة الإنترنت في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية مصطلح الإفصاح الإلكتروني Electronic Disclosure أو التقارير المالية عبر شبكة الإنترنت (Internet Financial Reporting (IFR أو التقارير الرقمية Digital Reporting أو الإفصاح الرقمي Digital Disclosure (الميهي، ٢٠١١ ، ص.ص. ٣٩٠-٣٩١) .

ويُعد مبدأ الإفصاح والشفافية أحد المبادئ الرئيسية لحوكمة الشركات كما إقترحتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية - Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD, 2004, P. 49) والذي يشير إلى أنه ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة، ونظراً لأهمية الإفصاح الإلكتروني فقد تضمن دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية الصادر عن مركز المديرين المصري بوزارة الإستثمار (الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦، ص. ٤١) أنه " يجب أن تكون لدى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مواقع على شبكة المعلومات الدولية ، ويُفضل أن يكون الموقع باللغتين العربية والإنجليزية يتم من خلاله الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بأسلوب سهل للمستخدم، ويجب تحديثه بالمعلومات المنشورة بشكل مستمر وإتاحة إمكانية التواصل مع الشركة بسهولة مع الالتزام بمتابعة الرد على الرسائل والاستفسارات التي تتلقاها الشركة من خلاله".

كما تضمن قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (١١) بتاريخ ٢٠١٤/١/٢٢ بشأن قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية ، الباب الثاني: القيد ، مادة (٦) : الشروط العامة لقيد الأوراق المالية ، بند (هـ) نص على ما يلي : " أن تلتزم الشركة طالبة القيد بإنشاء موقعاً إلكترونياً على شبكة المعلومات الدولية فور قيد أي من أوراقها المالية بالبورصة وقبل بدء التداول عليها لنشر القوائم المالية السنوية والنورية والإيضاحات المتممة لها وتقارير مراقبي الحسابات وغيرها من البيانات والمعلومات التي تحددها إدارة البورصة المصرية من بين ما يجب على الشركات إخطارها بها وفقاً لهذه القواعد، وذلك دون الإخلال بمتطلبات الإفصاح الواردة في هذه القواعد. وبدلياً عن ذلك يجوز أن تنشر البيانات المشار إليها على موقع تخصص البورصة لهذا الغرض .

ومن ناحية أخرى يتضح دور آلية المراجعة الداخلية ، كأحد آليات حوكمة الشركات الداخلية في تحقيق مستوى جيد للإفصاح المحاسبي الإلكتروني حيث توصلت الدراسات السابقة في بيئات مختلفة إلى وجود علاقة جوهرية بين تطبيق آليات حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني (Abdelsalam & Street., 2007; Ezat & El-Masry., 2008; Kelton & Yang.,2008 ; Yap & Saleh., 2011 ; Yap et al., 2011) .

ويتم ممارسة حوكمة الشركات من خلال أربعة أركان أساسية كما حددها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA, 2003a) هي : المراجعة الخارجية ، لجنة المراجعة ، ومجلس الإدارة ، والمراجعة الداخلية . ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تسهم في تحسين جودة حوكمة الشركات من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الثلاث الأخرى ، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها في حوكمة الشركات . وهذا ما أكدته الدراسات السابقة مثل (Schneider & Wilner, 1990 ; Hansen, 1997; Antoine,) ، وأيضاً دراستي (عيسى، ٢٠٠٨؛ مبارك، ٢٠١٢) ، حيث أشارت إلى أن لوظيفة المراجعة الداخلية تأثير إيجابي على حوكمة الشركات يتمثل في تحسين جودة التقارير المالية وتحسين فعالية الأداء .

وقد أشارت معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في معيار طبيعة عمل المراجعة الداخلية رقم (٢١٠٠) بالفقرة رقم (٢١٢٠.ت.١) إلى ضرورة قيام المراجعة الداخلية بتقييم مخاطر المنشأة المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات وذلك بالنظر إلى (IIA, 2012, P. 17)

- ١ . تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة .
- ٢ . موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية .
- ٣ . فعالية وكفاءة العمليات والبرامج .
- ٤ . حماية الأصول .
- ٥ . الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود .

وقد أكدت المعايير والتوصيات والإرشادات المهنية ذات الصلة التي تناولت جودة المراجعة الداخلية منذ عام ١٩٧٥ وحتى عام ٢٠١٧ (إنظر على سبيل المثال SAS No.9 AICPA, 1975; SAS No.65 AICPA, 1991; AICPA 1997; PCAOB 2007a & b ; IIA, 2012 ; 2017) والتي أشارت إلى أن جودة المراجعة الداخلية تتحدد بناء على ثلاثة عوامل وكل عامل له معايير بناءً عليها تتحدد خصائص الجودة ألا وهي :

- الكفاءة المهنية Competence ، والتي تتحقق بدورها من خلال التأهيل العلمي والخبرة المهنية للمراجعين الداخليين .
- الإستقلال والموضوعية Independence and Objectivity ، والتي تتحقق بدورها من خلال الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية ، وموضوعية المراجعين الداخليين بعدم مشاركتهم في الأعمال التنفيذية بالشركة .
- جودة تنفيذ المهام Quality of Work Performance ، والتي تتحقق بدورها من خلال توفير ميثاق عمل للمراجعة الداخلية ونظام لرقابة جودة أداء المراجعين الداخليين .

٢/١ طبيعة مشكلة البحث :

من الملاحظ أن هناك تغيرات وتطورات لتكنولوجيا المعلومات ووسائل الإتصال في الآونة الأخيرة بين الشركات وأصحاب المصالح من حاملي الأسهم والعملاء والموردين والمؤسسات وغيرهم ، وتأثرت وظيفة المحاسبة ، فأصبحت تقوم بدور رئيسي في كيفية استخدام وسائل التكنولوجيا الجديدة بصفة عامة واستخدام الإنترنت بصفة خاصة، للحفاظ على إعلام مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات الحديثة والملائمة . كما ظهرت متطلبات كثيرة على نظم المعلومات المحاسبية لتحقيق مزيد من الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة لخدمة الأسواق المالية ، مما أدى إلى تحفيز الشركات على زيادة كمية

وجود المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها إختيارياً، بالإضافة إلى رغبة وحاجة الشركات في تحقيق صورة الحداثة في توفير المعلومات المحاسبية عن طريق إستخدام شبكة الإنترنت، وكوسيلة لإثبات الخصوصية، والقدرة على التعامل مع التكنولوجيا الحديثة لنظم المعلومات، ولمواجهة كل التغيرات الإقتصادية الأخرى المتعلقة ببيئة تكنولوجيا المعلومات (الميهي، ٢٠١١، ص ٣٩٠). وقد أصبح الإفصاح المحاسبي الإلكتروني من الممارسات الشائعة في كل الدول ومنها دول المنطقة العربية ذات أسواق المال الواعدة. لما بجدة المستثمر من وسائل سهلة في الحصول على المعلومات المالية المطلوبة، وكذلك تجد الشركات في شبكة الإنترنت الوسيلة الأكثر سرعة والأوفر إقتصادياً للإفصاح ونشر المعلومات المحاسبية .

ومع زيادة عدد الشركات التي تقوم بنشر تقاريرها المالية على مواقعها الإلكترونية إختيارياً، فقد إتسمت تلك التقارير بأنها غير منظمة. حيث يوجد تفاوت في ممارسات الإفصاح عن التقارير المالية على مواقع الشركات على شبكة الإنترنت، من حيث تنوع محتوى المعلومات المالية المنشورة عبر المواقع الإلكترونية كماً وكيفاً، ومن حيث تنوع أساليب عرض المعلومات على مواقع الشركات. ويعتبر عدم الإتساق بين الشركات في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها أهم مصادر الخطر في الإفصاح الإلكتروني مما يقلل من موثوقية وإعتمادية تلك المعلومات التي يتم الإفصاح عنها إلكترونياً . كما يوضح (المليجي، ٢٠٠٢، ص ١٤٢) وجود إختلافات جوهرية بين أنواع التقارير المالية التي تعرضها البنوك العاملة في مصر على شبكة الإنترنت .

مما دعى كثير من الباحثين للمطالبة بضرورة إصدار معايير محاسبية تنظم عملية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني للشركات . كما طالبوا أيضاً بضرورة الإفصاح في تقرير لجنة المراجعة وتقرير مراقب الحسابات عن فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالموقع الإلكتروني للشركة ، من أجل تعزيز ثقة المستثمرين وكافة الأطراف الخارجية في الإفصاح الإلكتروني عبر شبكة الإنترنت .

ومن المتوقع أن تحقق المراجعة الداخلية قيمة للمنشأة من خلال المساهمة في تحقيق كفاية العمليات وضمان الإلتزام بالسياسات والتشريعات والعقود والنظم الرقابية الموضوعية وضمان جودة التقرير المالي وتدعيم ثقة مستخدميه باعتبارها إحدى آليات ردع إدارة المنشأة عن إدارة الأرباح وتصرفات إنتاج تقرير مالي إحتيالي. كما قد توصلت دراسة (الميهي، ٢٠١١) إلى وجود علاقة جوهرية بين متغير إستقلالية إدارة المراجعة الداخلية ومستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني. ولكن هذه الدراسة لم تتطرق إلى باقي خصائص جودة المراجعة الداخلية التي يرغب الباحث في دراستها، كما أنها إعتمدت على عينة صغيرة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية وذلك بالإعتماد على الشركات التي لها مواقع إلكترونية من بين الشركات المسجلة في مؤشر السوق المصري (EGX 70 ; 30) .

ومن هنا تتبلور مشكلة البحث في الأسئلة البحثية التالية :

- ١- هل يوجد أثر للإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية؟
- ٢- هل يوجد أثر لموضوعية المراجعين الداخليين على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية؟

٣/١ هدف البحث : يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي :

- ١- دراسة أثر الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية.
- ٢- دراسة أثر موضوعية المراجعين الداخليين على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية.

٤/١ **أهمية البحث:** تتمثل أهمية البحث في الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي:

- أ - الأهمية العلمية :** تتمثل الأهمية العلمية للدراسة فيما يلي :
- ١- مساهمة هذه الدراسة للتطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية، التي تركز على الإفصاح الإلكتروني باعتباره واحداً من مجالات التطوير في الوقت الحاضر.
 - ٢- على الرغم من الأهمية التي نالها موضوع الإفصاح المحاسبي الإلكتروني من جانب الباحثين في الآونة الأخيرة سواء في البيئة الأجنبية أو العربية إلا أن العلاقة بين محددات جودة المراجعة الداخلية - التي يتناولها هذا البحث- ومستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني لم تزل الإهتمام الكافي ومن ثم فهناك حاجة لمحاولة تحديد أثرهم على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني.

- ب- الأهمية العملية :** تتمثل الأهمية العملية للدراسة فيما يلي:
- يساهم التعرف على طبيعة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية ومستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في :
- ١- تطوير وتنشيط أسواق رأس المال الواعدة في بيئة الأعمال المصرية .
 - ٢- تحسين الإفصاح والشفافية في أسواق رأس المال .
 - ٣- مساعدة كلاً من المستثمرين محلياً ودولياً في عملية إتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية .

٥/١ **منهج البحث :**

من أجل تحقيق أهداف البحث، سوف يعتمد البحث على المنهجين التاليين :

- أ - المنهج الاستنباطي :** يعتمد الباحثون على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري للدراسة، وذلك من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة والبحوث العلمية المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وعلى شبكة الانترنت، والمرتبطة بموضوع البحث بهدف دراسة وتحليل العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية ومستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية .
- ب- المنهج الاستقرائي :** ويتم استخدام المنهج الاستقرائي في إتمام الدراسة التطبيقية، من خلال إستقراء وتحليل معلومات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن طريق تجميع البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة. ويتم إختبار الفروض البحثية من خلال استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية والكمية.

٦/١ **حدود البحث :** تتمثل حدود هذا البحث فيما يلي :

- ١- يتناول هذا البحث بعض محددات جودة المراجعة الداخلية وهي (الإستقلال التنظيمي، والموضوعية) وذلك دون التطرق إلى باقي المحددات .
- ٢- سوف يتم استخدام مؤشر غير مرجح لقياس مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، يضم عدة بنود فقط لمحتوى وشكل الإفصاح، ولا ينطبق على شمولية الإفصاح.
- ٣- سوف تقتصر الدراسة على عينة من الشركات المساهمة المقيدة في البورصة والتي لها مواقع على شبكة الانترنت .

٧/١ خطة البحث : من أجل تحقيق أهداف البحث سوف يتم تقسيم البحث على النحو التالي :

- ١- الإطار العام للبحث .
- ٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث .
- ٣- الإطار النظري للبحث .
- ٤- الدراسة التطبيقية .
- ٥- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث .
- ٦- قائمة مراجع البحث .
- ٧- ملاحق البحث .

٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث

١/٢ إستقراء الدراسات السابقة :

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع الإفصاح المحاسبي الإلكتروني والعوامل المؤثرة فيه مع زيادة التطور التكنولوجي وحدث ثورة الإتصالات ودخول بيئة الأعمال في عصر المعلوماتية .

حيث قامت دراسة (عفيفي، ٢٠٠٨) بإختبار محددات نشر التقارير المالية على شبكة الإنترنت ("IFR" Internet Financial Reporting) . وذلك لعينة من ٤٩ شركة مساهمة مقيّدة بالبورصة المصرية. كما تم تطوير مؤشر لقياس مستوى الإفصاح على شبكة الإنترنت مكون من عدد ٣٨ بنداً يضم مجموعتين فرعيتين للإفصاح على الإنترنت (طريقة العرض، ومحتوى الإفصاح) ، بالإضافة إلى إختبار مجموعة متغيرات كمحددات للإفصاح على الإنترنت وهي: حجم الشركة ، والربحية ، وإستقلال أعضاء مجلس الإدارة ، وإزدواجية دور المدير التنفيذي الأول ، ووجود لجنة مراجعة ، ونوع القطاع ، ونوع الصناعة ، والقيود في بورصات أجنبية . وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية وجوهية بين الإفصاح على شبكة الإنترنت وكل من (إستقلال أعضاء مجلس الإدارة ، ووجود لجنة مراجعة ، ونوع القطاع ، ونوع الصناعة ، والقيود الأجنبي) ، وكذلك وجود علاقة سالبة قوية بين إزدواجية دور المدير التنفيذي الأول والإفصاح على الإنترنت .

كما هدفت دراسة (Kelton & Yang, 2008) : إلى إختبار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وشفافية الإفصاح ، والتي تقاس من خلال مستوى التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت. وتم قياس آليات حوكمة الشركات من خلال حقوق المساهمين وهيكل الملكية وتكوين مجلس الإدارة وخصائص لجان المراجعة. كما قد تم تطوير مؤشر الإفصاح لقياس جودة التقرير المالي عبر الإنترنت لكل شركة من شركات العينة من خلال شكل العرض Presentation Format، ومحتوى المعلومات Information Content والإفصاحات عن حوكمة الشركات. وبالتطبيق على عدد ٢٨٤ شركة من الشركات المدرجة في مؤشر National Association of Securities Dealers Automated Quotations system (NASDAQ). توصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات التي لديها نسبة أقل من ملكية كبار المساهمين، ونسبة أعلى من المديرين المستقلين، وعناية أكثر من لجنة المراجعة، ونسبة أعلى من أعضاء لجنة المراجعة ذات خبرات مالية، تكون أكثر إلتزاماً بالتقرير المالي عبر شبكة الإنترنت. كما اوضحت النتائج أن آليات حوكمة الشركات تؤثر على مستوى إفصاح الشركات عبر شبكة الإنترنت، وأن الإرتباط بين حوكمة الشركات والتقرير المالي عبر شبكة الإنترنت يختلف باختلاف حجم الشركة.

أما دراسة (الرشيدى، ٢٠٠٩): فقد هدفت إلى محاولة تحديد طبيعة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي عبر شبكة الإنترنت، أجريت هذه الدراسة على مفردات مختلفة داخل عدد ٣٤ شركة من شركات السمسة في الأوراق المالية، من خلال إعداد قائمة إستقصاء تم توزيعها على أفراد العينة. وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج وهي: ١- هناك تأكيد من جانب مفردات العينة بشأن الإعتماد على شبكة الإنترنت كأداة تساعد في تحقيق شفافية الإفصاح المحاسبي، مع ضرورة الإحتفاظ بأداة الإفصاح المحاسبي التقليدي الورقي بجانب الإنترنت. ٢- يمثل كل من التوقيت المناسب والسرعة والمعاملة العادلة لكل الأطراف أهم دوافع المستخدمين لتأييد الإعتماد على شبكة الإنترنت كأداة للإفصاح المحاسبي. ٣- يظل الإعتماد على شبكة الإنترنت يواجة قصوراً في الوقت الحالي من ناحية الثقة والمصدقية في المعلومات، حتى لو كانت الشركات تتجه نحو الشفافية في الإفصاح. ٤- هناك علاقة إيجابية متبادلة بين جودة حوكمة الشركات وبين الإفصاح المحاسبي عبر شبكة الإنترنت، فكلما كانت حوكمة الشركات جيدة كلما أصبح الإفصاح المحاسبي عبر شبكة الإنترنت أكثر شفافية. كما أن الإعتماد على شبكة الإنترنت كأداة للإفصاح المحاسبي يؤدي إلى تحقيق حوكمة جيدة للشركات .

بينما هدفت دراسة (Aly et al., 2010) : إلى: بيان أثر العوامل المحتملة - خصائص الشركة الرئيسية - التي ربما تؤثر على مستوى التقرير المالي على شبكة الإنترنت بواسطة الشركات المصرية المدرجة بالبورصة. وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن أكثر من ٥٠% من الشركات المصرية تفصح إختيارياً عن المعلومات المالية على مواقعها على شبكة الإنترنت. وأن الشركات تميل إلى الإفصاح المحاسبي على شبكة الإنترنت عن مزيد من المعلومات لتخفيض ظاهرة عدم تماثل المعلومات بينها وبين المستثمرين. بالإضافة إلى ذلك أشارت نتائج الدراسة إلى أن الربحية والقيود الأجنبية ونوع الصناعة (بصفة خاصة قطاع الاتصالات والخدمات المالية) هي أكثر العوامل تأثيراً على كمية ومحتوى عرض التقارير على شبكة الإنترنت في مصر. بينما هناك بعض العوامل الأخرى مثل: حجم الشركة، والرافعة المالية، والسيولة، وحجم مكتب المراجعة لا تقسر التباين في التقارير المنشورة عبر شبكة الإنترنت بين الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

كما هدفت دراسة (المبهي، ٢٠١١): إلى بيان أثر بعض آليات حوكمة الشركات على الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية المنشورة لعينة من الشركات المصرية والسعودية. أجريت هذه الدراسة على عينة بحث مكونة من عدد ٣٦ شركة مصرية، وعدد ٣٣ شركة سعودية، وبتطوير نموذج للإحذار المتعدد يعكس العلاقة بين مؤشر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني ومتغيرات حوكمة الشركات. توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة جوهرية بين مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وكل من (١) حقوق المساهمين، (٢) إستقلال أعضاء مجلس الإدارة، (٣) إزدواجية المنصب، (٤) تشكيل لجنة المراجعة، على مستوى عينة الشركات المصرية والسعودية. في حين توجد علاقة جوهرية بين مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني والمتغيرات التالية: (١) تشكيل لجنة الترشيحات والمكافآت على مستوى عينة الشركات السعودية فقط. (٢) متغير إستقلالية إدارة المراجعة الداخلية على مستوى عينة الشركات المصرية فقط.

كما هدفت دراسة (Yap & Saleh, 2011) : إلى بيان أثر كل من حوكمة الشركات وهياكل الملكية على التقرير المالي على شبكة الإنترنت، وذلك من خلال المقابلات الشخصية لعشرة من كبار المديرين وباستخدام قائمة إستبيان لمعرفة وجهات نظرهم. وقد توصلت نتائج الدراسة أن كل المديرين الذين تمت مقابلتهم يعرف التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت جيداً، كما إتفق معظم المشاركين في قائمة الإستبيان على أن

شبكة الإنترنت توفر وصول أسهل إلى المعلومات المالية للشركة . كما يمكن الوصول إلى عدد أكبر من المستخدمين المحتملين من خلال هذه التكنولوجيا، كما يكون وقت نشر المعلومات تحت السيطرة الكاملة للشركة، وبالتالي فإن الإفصاح عبر شبكة الإنترنت يعزز من سرعة الإفصاح المحاسبي. كما أوضحت الدراسة أن هناك ثلاثة دوافع أساسية لإعداد التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت: أولاً : رغبة الشركات في أن تكون أكثر شفافية في نشر المعلومات. ثانياً : استخدام الشركات لشبكة الإنترنت في الترويج للمنتجات والخدمات، وذلك لخلق علامة تجارية جيدة في هذه الصناعة . ثالثاً : تعد هذه الشركات من أقوى المؤيدين أن ممارسات حوكمة الشركات الجيدة تؤدي إلى تعزيز أكبر للشفافية. كما أشارت الدراسة إلى إتفاق ٩٠% من المستطلعين على أثر هيكل الملكية على التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت ، كما أيد ٧٠% من المستطلعين أن أعضاء الصناعة Industry Members، وحجم المنشأة تؤثر على ممارسات تقديم مثل هذه التقارير. كما أيد ٣٤% فقط من المستطلعين أن حوكمة الشركات تؤثر على التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت. ومن أبرز القضايا الهامة التي أبرزها هذا الإستطلاع أمن الموقع، والوقت المناسب للتقرير، وتبنى لغة تقارير الأعمال الموسعة eXtensible Business Reporting Language (XBRL).

واستهدفت دراسة (Uyar, 2011): التحقق من استخدام شبكة الإنترنت بواسطة الشركات التركية المدرجة في بورصة إسطنبول (Istanbul Stock Exchange (ISE) في تقديم التقارير، من أجل تحديد خصائص الشركة التي تؤثر في مستوى الإفصاح عن المعلومات على الإنترنت.(٢) وأيضاً التحقق مما إذا كان هناك فروق كبيرة بين الشركات المدرجة في مؤشر حوكمة الشركات في بورصة إسطنبول (ISE) وتلك التي ليست مدرجة، من حيث مستوى الإفصاح على مواقع الشركات على شبكة الإنترنت. كما أجريت هذه الدراسة على الشركات التركية المدرجة في بورصة إسطنبول (ISE) Istanbul Stock Exchange. وتمثلت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة في: (١) إن الشركات المدرجة في مؤشر حوكمة الشركات Corporate Governance Index (XCORP) لبورصة إسطنبول تفصح عن مزيد من المعلومات بشكل كبير على مواقع الإنترنت الخاصة بها مقارنة مع الشركات غير المدرجة في (XCORP) . (٢) حجم الشركة والإدراج في مؤشر (XCORP) هي المتغيرات الأكثر تفسيراً لمجموع نقاط الإفصاح على مواقع الشركات.(٣) في حين أن الربحية ونوع الصناعة ليس لهم تأثير على مستوى الإفصاح المحاسبي للشركات على شبكة الإنترنت.

كما هدفت دراسة (Puspitaningrum & Atmini, 2012): إلى إيجاد دليل عملي على ما إذا كانت حوكمة الشركات (هيكل الملكية، وإستقلال المفوضين Independent Commissioners، وخصائص لجنة المراجعة) تؤثر على مستوى الإفصاح الاختياري للتقارير المالية عبر الإنترنت (IFR). وبالتطبيق على عدد ٤٢٠ شركة إندونيسية في بورصة إندونيسيا (IDX)، وذلك خلال عام ٢٠١٠م. توصلت الدراسة إلى أن: (١) من بين آليات حوكمة الشركات، تعتبر عدد مرات إجتماعات لجنة المراجعة فقط هي التي تؤثر على الإفصاح الاختياري للتقارير المالية عبر شبكة الإنترنت، حيث يتمثل الهدف الرئيسي من تلك الإجتماعات في خلق نوع من التنسيق في الرقابة على إعداد البيانات المالية، وتعزيز الرقابة الداخلية، والتطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وتقليل فرص الإدارة في الإحتفاظ بالمعلومات لصالحها، مما يؤدي إلى زيادة الإفصاح عن المعلومات بما في ذلك الإفصاح الاختياري للتقارير المالية عبر شبكة الإنترنت. (٢) كما أن الدراسة لم تتوصل إلى أي دليل على تأثير الملكية الإدارية في مستوى التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت، ويرجع ذلك إلى إنخفاض نسبة الملكية الإدارية في الشركات الإندونيسية إلى ٣% فقط، مما يصعب

معة التأثير في سياسات الإفصاح الإختياري بما في ذلك سياسات التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت. (٣) كما لم يتم التوصل إلى أي دليل على أن ملكية كبار المساهمين تؤثر على مستوى التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت. (٤) كما لم تتوصل الدراسة إلى أي دليل على أن إستقلال المفوضين (أعضاء مجلس الإدارة) له تأثير إيجابي على مستوى التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت. وذلك على الرغم من إرتفاع نسبة المفوضين المستقلين إلا أنهم لم يعملوا بشكل صحيح، كما يبدو أن تأسيس مجلس المفوضين في إندونيسيا يتم بصورة شكلية.

كما هدفت دراسة (إبراهيم، ٢٠١٢): إلى تحديد وتقييم مستوى الإفصاح المحاسبي الإختياري عبر شبكة الإنترنت وتحديد العوامل والمحددات - حجم الشركة، نوع الصناعة، درجة تشتت الملكية، درجة الرفع المالي- التي تؤثر على درجة الإفصاح الإختياري عبر شبكة الإنترنت في البيئة المصرية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك نظراً لتفاوت مستوى الإفصاح المحاسبي الإختياري عبر شبكة الإنترنت عبر الشركات والقطاعات وعلى مستوى الدول. وبالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية والتي لديها مواقع على شبكة الإنترنت والتي بلغت عدد ١٢٨ شركة. توصلت هذه الدراسة إلى أن نسبة الشركات التي تفصح عبر مواقعها على شبكة الإنترنت حوالي ٢٢% من إجمالي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وهي تمثل نسبة منخفضة جداً. كما إتضح من النموذج الإحصائي أن كلاً من متغيرات درجة تشتت الملكية وأن تنتمي الشركة لقطاع التكنولوجيا والاتصالات تعتبر متغيرات هامة ومؤثرة في درجة الإفصاح المحاسبي عبر شبكة الإنترنت. أما متغيرات حجم الشركة ودرجة الرفع المالي تعتبر متغيرات غير مؤثرة في درجة الإفصاح الإختياري عبر شبكة الإنترنت.

بينما دراسة (خليل وإبراهيم، ٢٠١٤): فقد هدفت إلى بيان أثر أنماط هياكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على جودة التقرير المالي عبر الإنترنت، وبالتطبيق على عينة مكونة من عدد ٢٧ شركة مساهمة مصرية ضمن المؤشر المصري لمسئولية الشركات لعام ٢٠١٢. وقد قام الباحثان بتطوير مؤشر لقياس جودة التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت يتكون من عدد ٨١ بنداً مقسماً إلى مجموعتين رئيسيتين هما: المحتوى وطريقة العرض. تمثلت أهم نتائج هذه الدراسة في: (١) وجود علاقة جوهرية موجبة بين مؤشر جودة التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت وكل من ملكية كبار المساهمين وحجم مجلس الإدارة وإستقلال أعضاء مجلس الإدارة. (٢) وجود علاقة جوهرية سالبة أيضاً بين مؤشر جودة التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت وإزدواجية دور المدير التنفيذي. (٣) وجود علاقة موجبة ولكنها غير دالة إحصائياً بين مؤشر جودة التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت وكل من الملكية الإدارية والملكية المؤسسية.

أما دراسة (Basuony & Mohamed 2014): فقد هدفت إلى دراسة محددات ومدى وخصائص الإفصاح الإختياري عبر شبكة الإنترنت بواسطة الشركات المدرجة في السعودية العربية وعمان. وبالتطبيق على عدد ٢٦٦ شركة من الشركات المدرجة في بورصة تداول السعودية وسوق مسقط للأوراق المالية بعمان Tadawul Stock Exchange and Muscat Securities Market بإعتبار أن السعودية وعمان إحدى دول مجلس التعاون الخليجي (GCC) Gulf Cooperation Council، منهم عدد ٢٤٦ شركة تمتلك موقع إلكتروني على شبكة الإنترنت، ومنهم عدد ١٥٤ شركة فقط تقوم بنشر التقارير المالية عبر مواقعها. توصلت هذه الدراسة إلى أن: (١) غالبية الشركات التي تفصح عن تقاريرها المالية عبر شبكة الإنترنت تعرضها بصيغة Portable Document Format (PDF) قارئ الملفات الإلكترونية. (٢) تكشف هذه الدراسة عن الإستخدام الجيد لشبكة للإنترنت لأغراض التقارير المالية في المملكة العربية السعودية وسلطنة عمان. (٣)

حجم الشركة هو العامل الرئيسي في التأثير على التقارير المالية عبر شبكة الإنترنت، حيث أن هذه الشركات كبيرة الحجم تسعى إلى تخفيض ظاهرة عدم تماثل المعلومات وتخفيض تكلفة الوكالة. (٤) بينت الدراسة أيضاً أن عدداً من خصائص الإفصاح تختلف إختلافاً جوهرياً بين كلاً من السعودية وعمان .

واستهدفت دراسة (Sanad and Al-Sartawi, 2016): بحث العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي الإلكتروني في الشركات المدرجة ببورصة البحرين. وبالتطبيق على عينة مكونة من عدد ٤٨ شركة من الشركات المدرجة ببورصة البحرين في عام ٢٠١٤م، وقد قام الباحثان بعد مراجعة العديد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بتطوير نموذج للدراسة وقاما باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لإختبار فرضيات الدراسة. توصلت هذه الدراسة إلى: وجود علاقة محدودة بين حوكمة الشركات- مقاسة بخصائص مجلس الإدارة - والإفصاح المحاسبي الإلكتروني. إلا أنه وبالرغم من ذلك فقد كان لنوع مكتب المراجعة (مدى ارتباطه بالمكاتب الأربعة الكبار Big4)، وحجم مجلس الإدارة تأثيراً إيجابياً على الإفصاح المحاسبي الإلكتروني. أوصى الباحثان بأن تصدر الجهات الرقابية دليل للإفصاح عن المعلومات من خلال شبكة الإنترنت تلتزم به الشركات المدرجة في بورصة البحرين مما يعزز من مستوى الشفافية لدى الشركات.

كما هدفت دراسة (Ahmed, et al., 2017): إلى تقديم أدلة إستكشافية حول طبيعة ومحددات إستخدام شبكة الإنترنت لأغراض الإفصاح بواسطة الشركات غير المالية المدرجة بالبورصة المصرية في عامي (٢٠١٠ و ٢٠١١م). وبالتطبيق على عينة مكونة من عدد ١٧٢ شركة وبالاعتماد على مؤشر لقياس مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني يتكون من (المحتوى ودعم المستخدم وشكل الإفصاح). توصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية إيجابية بين كل من (حجم الشركة، الرفعة المالية، درجة السيولة، نوع مكتب المراجعة، القيد الأجنبي، نوع الصناعة) ومستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني. كما أظهرت نتائج التحليل متعدد المتغيرات أن حجم الشركة والقيد الأجنبي تعتبر متغيرات تفسيرية هامه بالنسبة لكل من المحتوى ودعم المستخدم في عامي (٢٠١٠ و ٢٠١١م)، أما نوع الصناعة فيعتبر متغير تفسيري هام لكل من المحتوى ودعم المستخدم وشكل الإفصاح ولكن في عام ٢٠١٠ فقط، كما توجد علاقة معنوية سالبة بين الربحية وشكل الإفصاح.

أما دراسة (Ikenna, 2017): فقد هدفت إلى بيان أثر حوكمة الشركات على التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت في البنوك المدرجة بنيجيريا. متغيرات حوكمة الشركات المستخدمة هي حق التصويت للمساهمين، نسبة الملكية الإدارية ونسبة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، ونسبة تركيز الملكية. أجريت هذه الدراسة على عينة مكونة من عدد ١٠ بنوك، وهم أعلى عشرة بنوك مدرجة في نيجيريا، حيث تم جمع البيانات المتعلقة من عام (٢٠١٠م الى ٢٠١٥م). توصلت الدراسة إلى: ١- التقرير المالي عبر شبكة الإنترنت من أنجح وسائل الإتصال مع المستثمرين، وممارسة حوكمة الشركات من قبل الشركات تؤثر أيضاً على مستوى الإفصاح على شبكة الإنترنت. ٢- بعض مقاييس حوكمة الشركات لها أثر إيجابي على مستوى الإفصاح عبر شبكة الإنترنت للبنوك في نيجيريا وهي: حق التصويت للمساهمين، ونسبة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وحجم البنك. ٣- وجود علاقة سلبية بين كلاً من الملكية الإدارية ونسبة تركيز الملكية ومستوى الإفصاح عبر شبكة الإنترنت في البنوك النيجيرية.

٢/٢ التعليق على الدراسات السابقة :

١- ركزت أغلب الدراسات مثل (عفيفي، ٢٠٠٨ & إبراهيم، ٢٠١٢) (Aly, et al., Uyar, 2011 & Basuony and Mohamed, 2014 & Ahmed, et 2010 & al., 2017) على دراسة محددات الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وذلك بالتركيز على

- خصائص الشركات (والتي تتمثل في حجم الشركة، ونوع الصناعة، ودرجة الربحية، ودرجة الرفع المالي، والقيود في بورصات أجنبية، والسيولة، نوع مكتب المراجعة)، ويرجع التركيز على دراسة محددات الإفصاح المحاسبي الإلكتروني لإختيارية هذا الإفصاح لعدم وجود إلزام بذلك.
- ٢- إتفقت معظم هذه الدراسات وخاصة الدراسات المصرية على وجود علاقة موجبة بين كلا من نوع الصناعة والقيود ببورصة أجنبية ومستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، بينما أثبتت عدم وجود أثر لكل من (الربحية، الرافعة المالية، درجة السيولة، نوع مكتب المراجعة).
- ٣- إتمدت الدراسات السابقة في قياس مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على مؤشر يحتوي على مجموعة من البنود لقياس شكل ومحتوى الإفصاح سوف يعتمد الباحث عليها عند إجراء الدراسة التطبيقية، ولكن بعد تعديلها بما يلائم البيئة المصرية و التغيرات في البيئة المحاسبية.
- ٤- طالبت العديد من الدراسات السابقة بضرورة إصدار معيار محاسبي ينظم الإفصاح المحاسبي الإلكتروني من أجل تعظيم الاستفادة من المزايا التي يوفرها والتغلب على المشاكل التي يتسبب فيها (إبراهيم، ٢٠١٢).
- ٥- أوضحت الدراسات السابقة أن هناك علاقة إيجابية متبادلة بين جودة حوكمة الشركات وبين الإفصاح المحاسبي عبر شبكة الإنترنت، فكلما كانت حوكمة الشركات جيدة كلما أصبح الإفصاح المحاسبي عبر شبكة الإنترنت أكثر شفافية. كما أن الإعتماد على شبكة الإنترنت كإداه للإفصاح المحاسبي يؤدي إلى تحقيق حوكمة جيدة للشركات (الرشدي، ٢٠٠٩ & Ikenna, 2017).
- ٦- يواجه الإفصاح المحاسبي الإلكتروني قصوراً في الثقة والمصدقية، ولكن لم تتطرق هذه الدراسات إلى معالجة هذا القصور .
- ٧- إتفقت معظم الدراسات ومن أمثلتها (Ezat and El Masry, 2008 & Kelton and Yang, 2008 & Sanad and Al-Sartawi, 2016 & Ikenna, 2017) على وجود علاقة موجبة بين مؤشر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وبين كل من (هيكل الملكية، تكوين مجلس الإدارة، حجم مجلس الإدارة، إستقلال أعضاء مجلس الإدارة، تشكيل لجنة المراجعة، إستقلالية إدارة المراجعة الداخلية).
- ٨- بينما إتفقت معظم الدراسات على وجود علاقة سالبة بين مؤشر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وإزدواجية دور المدبر التنفيذي.
- ٣/٢ أوجه الإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية من وجهة نظر الباحثين:**
- ١- على الرغم من وجود بعض الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي الإلكتروني سواء في مصر أو خارج مصر، إلا أنه لم تتناول أي منها العلاقة بين محددات جودة المراجعة الداخلية ومستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني.
- ٢- لا يوجد إلا دراسة واحدة في مصر وهي دراسة (الميهي ، ٢٠١١) والتي تناولت أثر آليات الحوكمة على الإفصاح الإلكتروني، ولكنها تناولت فقط إستقلالية إدارة المراجعة الداخلية وبالتطبيق على الشركات المدرجة في المؤشر المصري للمسئولية الإجتماعية للشركات، بينما تم التطبيق في هذا البحث على الشركات غير المالية المدرجة في البورصة.
- ٣- كما أن هذه الدراسة تأتي بعد صدور الدليل المصري لحوكمة الشركات بشهر أغسطس ٢٠١٦م، والذي أكد على أهمية إنشاء الشركة لموقع إلكتروني خاص بها على شبكة الإنترنت ليتم من خلاله الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بأسلوب سهل

للمستخدم، مما يعني زيادة الإهتمام بالإفصاح المحاسبي الإلكتروني وإدراك مدى أهميته من جانب المنظمين.
وبعد تناول الباحثون في هذا القسم للدراسات السابقة، وتحليلها وتوضيح أهم نقاط الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، يقوم الباحثون في القسم التالي بعرض الإطار النظري للبحث .

٣ - الإطار النظري للبحث .

١/٣ مفهوم الإفصاح المحاسبي الإلكتروني :

ويقصد بالإفصاح المحاسبي الإلكتروني توزيع المعلومات المالية ومعلومات الأداء الخاصة بالشركات باستخدام التكنولوجيا الخاصة بالإنترنت مثل شبكة الويب (World Wide Web) (IASC, 1999; FASB, 2000). كما تشير دراسة (Ashbaugh et al., 1999, P.241) للإفصاح المحاسبي الإلكتروني بأنه قيام المنشآت بتقديم مجموعة متكاملة من التقارير المالية المنشورة (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المتممة، وتقرير مراقب الحسابات) على موقعها على شبكة الإنترنت. ووفقاً لـ (Oyelere et al., 2003, P. 27) فإن الإفصاح المحاسبي الإلكتروني هو مزيج من قدرات الوسائط المتعددة وإمكانيات الإنترنت للاتصال التفاعلي حول المعلومات المالية، ووفقاً لهذه الدراسة فإن الإفصاح المحاسبي الإلكتروني يتحقق عند نشر المنشأة على موقعها الإلكتروني لمجموعة شاملة من البيانات المالية أو بعض البيانات المالية المهمة أو ملخص للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة. وقد قدم (توفيق، ٢٠٠٤، ص ١٥٣) تعريفاً للإفصاح المحاسبي الإلكتروني بأنه قيام المنشأة بعرض تقاريرها المالية وقوائمها المالية السنوية/الفتريّة (ربع السنوية) - الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية كحد أدنى، وفي بعض الأحيان شمولها للإيضاحات المتممة وتقرير مراقب الحسابات - في موقعها (العربي أو الانجليزي) على شبكة الانترنت، وذلك بنمط العرض المباشر على الشاشة، أو بنمط إنزال الملفات لحاسب المتصل بالشبكة بنمط PDF

بينما عرفه (عامر، ٢٠٠٦، ص ١٤٣) بأنه إنشاء موقع واحد أو أكثر للمنشأة على شبكة المعلومات الدولية تتوافر له أدوات ربط سريعة Hyperlinks تعمل على تكامل أجزاء التقرير المالي الإلكتروني مع بعضها البعض ومع معلومات أخرى وثيقة الصلة على نفس الموقع وعلى المواقع الأخرى ذوي العلاقة .

ويعرف (Khan, 2006, P. 2) الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بأنه عبارة عن "نشر لتقارير المنشأة السنوية والمرحلية وتقارير الأداء عبر موقع المنشأة على شبكة المعلومات الدولية. كما أشارت دراسة (Shukla et al., 2010, P. 43) إلى أن الإفصاح المحاسبي الإلكتروني هو عرض للتقارير المالية وغير المالية المتعلقة بالموارد والأداء المالي للشركات وكذلك القضايا الاجتماعية والبيئية عبر الإنترنت.

وباستعراض التعريفات السابقة لمفهوم الإفصاح المحاسبي الإلكتروني يتضح لدى الباحثون أن هذه التعريفات حددت تعريف الإفصاح الإلكتروني بنقطتين هما.

أ - أن يكون لدى الشركة موقع إلكتروني على شبكة الإنترنت، وأن يكون هذا الموقع متصلاً بأدوات تربط موقع الشركة بمواقع أخرى ذات صلة.

ب- كما أوضحت أيضاً ما يتم نشره على هذا الموقع من معلومات سواء معلومات مالية وغير مالية أو مجموعة كاملة من التقارير المالية السنوية أو الفتريّة تشمل (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتممة وتقرير مراقب الحسابات) .

ويرى الباحثون أن هذا غير كافياً سواء من ناحية تلبية إحتياجات المستخدمين، أو من ناحية الاستفادة من الإمكانيات التي توفرها شبكة الإنترنت .

فبالإضافة لما حددته التعريفات السابقة يجب على الشركة أن تتيح على موقعها الإلكتروني جميع المعلومات المتعلقة بالشركة ، مثل محاضر إجتماعات مجلس الإدارة ومواعيد إنعقاد الجمعية العمومية ومحاضر إجتماعاتها ، وأن تتوافر هذه المعلومات عن فترات زمنية تاريخية وحالية ، بمعنى توافر سلسلة زمنية عن المعلومات المالية وغير المالية على موقع الشركة وذلك تلبية لإحتياجات المستخدمين .

بينما يجب عليها أن تتيح تلك المعلومات بأفضل الوسائل الممكنة مثل إستخدام ملفات الفيديو أو ملفات العروض التقديمية وذلك إستغلالاً للإمكانيات التكنولوجية لشبكة الإنترنت .

٢/٣ مراحل تطور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني :

المرحلة الأولى : بدأت في التحول من التقارير الورقية إلى التقارير الإلكترونية باستخدام الأقراص المدمجة كوسيلة منخفضة التكلفة لنشر كمية أكبر من المعلومات وفي هذه المرحلة قامت الشركات بوضع نسخة مماثلة للتقارير المطبوعة على القرص المدمج بجانب ملفات الوسائط المتعددة مثل ملفات الفيديو ، ولكن ظلت طريقة التوزيع مماثلة للنسخ الورقية حيث يجب معرفة عناوين المستفيدين وإرسالها لهم بالبريد مثلاً (IASC, 1999, Chap.2).

وعلى الرغم من التكلفة المنخفضة لنشر وتوزيع التقارير المالية في هذه الصورة ، إلا أنها تلاشت كوسيلة لعرض المعلومات المالية حيث أن إرسالها يتم بإسلوب تقليدي مادي ، فلا بد من معرفة أسماء وعناوين من سترسل لهم بالإضافة إلى إحتمال تأخر وصولها إليهم (إبراهيم، ٢٠١٢ ، ص. ٣٧). وبالتالي فإنها لم توسع في دائرة الإفصاح المحاسبي أو كمية المعلومات المفصح عنها، وأدى ظهور الإنترنت كوسيلة أرخص وأسرع في الوصول إلى المستخدمين ساهم في نهاية هذه المرحلة.

المرحلة الثانية : بدأت هذه المرحلة مع ظهور الشبكة الدولية للمعلومات (الويب) حيث بدأت الشركات في نشر معلومات تقارير الأعمال من خلال شبكة الإنترنت في شكل أوراق إلكترونية Electronic Paper مُعدة باستخدام برنامج Adobe Acrobat أو مايكروسوفت وورد Word أو مايكروسوفت إكسيل Excel . وهذه الأوراق الإلكترونية تماثل تماماً النسخ الورقية حيث يمكن للمستفيد قراءتها من شاشة الحاسب مباشرة أو طباعتها لإستخدامها فيما بعد (IASC, 1999, PP.24-25).

تميزت هذه المرحلة بانخفاض تكاليف الأوراق الإلكترونية وسرعة النشر لعدد كبير من المستفيدين بسبب إمكانيات شبكة الإنترنت، ولكنها كانت تواجه مشاكل في الطباعة وتأخذ وقتاً طويلاً لتحميلها من شبكة الإنترنت خاصة ملفات Adobe Acrobat الكبيرة ، بالإضافة إلى عدم وجود إمكانية البحث والحصول على معلومات محددة مع عدم وجود روابط بمعلومات أخرى على الموقع أو المواقع الأخرى (Jones. 2003, P.31).

المرحلة الثالثة : كانت بداية هذه المرحلة مع ظهور لغة ترميز النصوص التفاعلية Hyper Text Markup Language (HTML) وإستخدامها في بناء مواقع الشركات على الويب. ونظراً للإمكانيات التي توفرها هذه اللغة فقد حدث نمواً كبيراً في عرض معلومات تقارير الأعمال على شبكة الإنترنت. حيث تتيح هذه اللغة إمكانية تحديد كيفية

عرض وظهور المعلومات على مواقع الويب، وإمكانية استخدام الروابط Hyperlink للربط بين المعلومات والصفحات والمواقع المختلفة على الويب، وإمكانية البحث والحصول على معلومات محددة من الموقع. كما أن صفحات الويب المعدة باستخدام لغة (HTML) يمكن نقلها بالعديد من بروتوكولات شبكة الإنترنت مثل Hypertext Transfer Protocol (HTP) ، كما يمكن ربطها بملفات الوسائط المتعددة مثل الصوت والفيديو والرسوم المتحركة (Lymer & Others, 1999, Chap.2) .

ولكن يعاب عليها إنخفاض كفاءتها في حفظ أو طباعة التقرير نظراً لأنها تجمع العديد من الملفات، كما أنه لا توجد حدود واضحة للتقرير المالي، وتقوم هذه اللغة بتوفير معلومات عن كيفية عرض وظهور البيانات فقط ولكنها لا توفر معلومات عن محتوى البيانات ومعالمها الأساسية والكيفية التي أعدت بها، بالإضافة إلى أن هذه اللغة تتقل المعلومات كمستند كامل دون نقل الوحدات المنفردة منه بصورة منفصلة وهذا يستلزم ضرورة الإطلاع على المستند بالكامل حتى يمكن إيجاد المعلومة المطلوبة (إبراهيم، ٢٠١٢، ص. ٣٨).

المرحلة الرابعة : بدأت هذه المرحلة مع ظهور لغة الترميز الموسعة eXtensible Markup Language (XML) وجاءت هذه اللغة نتيجة الإمكانيات المتطورة لتكنولوجيا الإنترنت وذلك لتلافي عيوب لغة (HTML) وساعدت هذه اللغة في حل العديد من مشاكل التطبيق، حيث تركز هذه اللغة على توفير معلومات عن محتوى البيانات ومعالمها الأساسية والكيفية التي أعدت بها، مما يؤدي إلى عدم طمس هوية البيانات في أي مرحلة من مراحل تشغيل أو نقل أو عرض أو تحليل هذه البيانات (محمد، ٢٠٠٣، ص. ١٨٣-١٨٤) .

المرحلة الخامسة : صاحب ظهور لغة (XML) ، وتبني اللجنة الدولية للويب World Wide Web Consortium (W3C) لها كمعيار رسمي لتبادل المعلومات عبر الإنترنت القيام بدراسة إمكانية استخدام هذه اللغة في تصميم برنامج لإعداد القوائم المالية الإلكترونية – عن طريق محاسب قانوني يُدعى (Charles Hoffman) وبتمويل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants – وبعد عدة محاولات لتطوير ذلك البرنامج ظهرت لغة تقارير الأعمال الموسعة eXtensible Business Reporting Language (XBRL) والتي صاحب ظهورها بداية المرحلة الخامسة .

كنتيجة للتطور في تقنية الويب The web technology تدرجت لغة التقرير الإلكتروني من التبادل الإلكتروني للبيانات (EDI) Electronic Data Interactive إلي لغة التقرير المالي الموسع (EFRL) Extensible Financial Reporting Language إلى أن وصلت إلى لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL حيث يتم الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية على شبكة الإنترنت من خلال مجموعة من الأساليب أهمها الجداول الإلكترونية Excel، وبرنامج العرض الحركي PowerPoint فضلاً عن قيام بعض الوحدات الاقتصادية بإضافة مقاطع فيديو لتوضيح بعض إنجازاتها المالية والاقتصادية فيما يزيد من ثقة المستخدمين (Bonson, et al., 2009, p. 40) .

ويعرف (عبدالصادق، ٢٠١٠، ص. ٥) لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL بأنها نظام يعتمد على شبكة الإنترنت في عرض وتصنيف المعلومات الموجودة في ملفات المنظمة، بحيث يمكن تجميعها في شرائح بعدة طرق تزيد من فعالية النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية.

وتعمل هذه اللغة عن طريق أخذ بيانات تقارير الأعمال الخاصة بالشركة ورسم هيكل معلومات للغة XBRL لأغراض التقارير المالية ، وإعداد البطاقات التعريفية Tags اللازمة للحصول على مجموعة كاملة من القوائم المالية (محمد، ٢٠٠٣، ص.ص. ١٨٦-١٨٧). وتعتمد الشركات على هذه اللغة العالمية في إعداد أنظمتها المالية ، ومن ثم نشر تقاريرها على شبكة الإنترنت وذلك للمنافع والمزايا العديدة التي توفرها هذه اللغة للعديد من المستخدمين للتقارير والقوائم المالية الإلكترونية .

ويجب الإشارة إلى أن العرض السابق لمراحل تطور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني لا يعني أن ظهور مرحلة قد ألغى الأخرى، فجميع هذه الوسائط والبرامج واللغات موجودة في بيئة الإفصاح الجديدة بما فيها شبكة الإنترنت .

٣/٣ أثر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لا تمثل عمليتي إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية أهدافاً في حد ذاتها وإنما يجب أن تكون هذه المعلومات مفيدة في عملية اتخاذ القرارات. ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة وتعرض بصدق ما يجب عرضه، وتتحسن فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة ويمكن التحقق منها وتصدر في الوقت المناسب وقابلة للفهم (International Accounting Standards Board, 2010, P16). ويمكن للإفصاح المحاسبي الإلكتروني أن يعزز من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (Haghighi et al., 2015, PP.116-117). وحاولت بعض الدراسات السابقة إستكشاف مدى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها عبر شبكة الإنترنت (محمد، ٢٠٠١ & عبدالملك، ٢٠٠٥ & عامر، ٢٠٠٦ & زكي، ٢٠٠٨ & إبراهيم، ٢٠١٢) (Ashbaugh, et al., 1999 ; FASB, 2000 ; Haghighi, et al , 2015)

وقد اتفقت نتائج معظم هذه الدراسات على ما يلي :

- **خاصية الملائمة (Relevance):** يوفر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني معلومات تتصف بالملائمة بكافة عناصرها الفرعية، حيث يدعم الإفصاح المحاسبي الإلكتروني من القيمة التنبؤية للمعلومات وكذلك القيمة الرقابية أو التقييمية لها من خلال السماح بقدر أكبر من المرونة في حجم ونوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها مما يوفر رؤية أفضل وأشمل أمام متخذي القرارات تدعم من قدراتهم التنبؤية والتقييمية أو الرقابية، كما أن الإفصاح المحاسبي عبر شبكة الإنترنت يتميز عن أساليب الإفصاح الأخرى بالتوقيت المناسب للإفصاح أو ما يطلق عليه وقتية المعلومات.

- **خاصية المصادقية (Faithful representation):** لا يدعم الإفصاح المحاسبي الإلكتروني خاصية المصادقية وربما يؤثر عليها سلبياً وذلك لغياب المعايير الملزمة والمنظمة لقواعد الإفصاح الإلكتروني الأمر الذي يسمح للإدارة بإنتقاء المعلومات التي ترغب في الإفصاح عنها والتي قد تكون متميزة لصالح فئة معينة من المستفيدين، أيضاً بسبب المخاطر التي أوجدتها تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات المحاسبية الفورية عالية التداخل منها

أ- سهولة فقد أو تحريف أو تعديل أو مضاعفة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها إلكترونياً .

ب- صعوبة التعرف على حدود التقرير المالي الإلكتروني .

- **خاصية القابلية للمقارنة Comparability:** على الرغم من القدرة التخزينية لمواقع الشركات التي تتيح لها توفير سلسلة تاريخية من المعلومات السابقة والتي يمكن الحصول عليها بسهولة بمجرد استدعائها مما يدعم خاصية القابلية للمقارنة، إلا أن التنوع الهائل

بين المعلومات من حيث المحتوى عبر مواقع الشركات على شبكة الإنترنت والذي يرجع لغياب التنظيم، جعل خاصية القابلية للمقارنة في ظل الإفصاح المحاسبي الإلكتروني تواجده صعوبة تطبيقها عملياً.

- **خاصية الثبات Flexibility** : نظراً لتطوعية الإفصاح الإلكتروني وعدم وجود معيار ينظم عملية النشر فإن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها عبر الإنترنت تواجده قصوراً في خاصية الثبات مماثلاً للقصور في خاصية القابلية للمقارنة حيث تقوم إدارة كل شركة بالتغيير المستمر لمحتويات موقعها من فترة لأخرى وذلك دون قيامها بالتنبيه عن حدوث هذا التغيير .

مما سبق يتضح لدى الباحثون أن الإفصاح المحاسبي الإلكتروني له تأثير هام على الخصائص النوعية للمعلومات المنشورة على مواقع الشركات على شبكة الإنترنت سواء بشكل إيجابي أو بشكل سلبي كما يلي :

١- ينعكس هذا التأثير بشكل إيجابي على الملائمة والقابلية للفهم والتوقيت المناسب ، حيث يوفر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني كافة الشروط اللازمة لتوافر خاصية الملائمة والمتمثلة في القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية ، كما يحسن من درجة فهم المعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية من قبل المستخدمين ، ويدعم التوقيت المناسب .

٢- وينعكس هذا التأثير بشكل سلبي على باقي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، وذلك بسبب عدم وجود قواعد ملزمة أو معيار ينظم عملية النشر الإلكتروني للمعلومات، ويقترح (Haghighi, et al., 2015 P.118) أن استخدام تكنولوجيا حديثة مثل لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) سوف يساعد في جعل المعلومات المنشورة أكثر ملائمة ومصداقية .

٣/٤ مزايا الإفصاح المحاسبي الإلكتروني :

أدت التطورات التكنولوجية الأخيرة إلى تغييرات غير مسبوقه في الوسائل المتاحة للشركات وجمهور المستثمرين والحكومات، للحصول على المعلومات ونشرها. ونتيجة لما أحدثته شبكة الإنترنت من ثورة على الطرق التقليدية لعرض معلومات الأعمال لأصحاب المصالح كانت هناك تغييرات جوهرية في ممارسات إعداد تقارير الأعمال للشركات ، للإستفادة من المزايا العديدة التي يوفرها الإفصاح الإلكتروني سواء للشركات أو مستخدمي المعلومات المنشورة عبر شبكة الإنترنت. وفيما يلي عرض لتلك المزايا كما تناولتها دراسة كلا من (FASB, 2000, P. 1 ; Khan, et al., 2013, P. 722).

١- إن نشر التقارير المالية عبر الإنترنت يمكن أن يخفض تكاليف نشر المنشأة لمعلوماتها المالية، ففي ظل زيارة مستخدمي القوائم المالية لموقع المنشأة على الإنترنت للحصول على إحتياجاتهم من المعلومات المالية، فإن المنشأة تستطيع توفير تكاليف الطباعة وتكاليف إرسال تقاريرها التقليدية السنوية والفترية عبر البريد والفاكس إلى مستخدميها المعروفين الذين يجب أن تصلهم هذه التقارير، مما يعزز من سرعة الإفصاح.

٢- توفر شبكة الإنترنت للشركات إمكانية التحديث الفوري والمستمر حيث تستطيع الشركة تحميل أي معلومات ترغب في نشرها على موقعها الإلكتروني، وبمجرد تحميلها فإنها تستطيع إبلاغ كافة المستخدمين المشتركين في الموقع في نفس لحظة تحميل المعلومات، وكذلك إبلاغ المستخدمين بتاريخ نشر آخر تقرير سنوي أو ربع سنوي أو أي من المعلومات الإضافية التي تنشرها المنشأة .

٣- يساعد نشر التقارير المالية عبر شبكة الإنترنت على الإتصال بعدد غير محدود وغير معروف من مستخدمي المعلومات، ويساعد كذلك على تحسين إمكانية الوصول للمعلومة بما يمكن من توفير عدالة إجتماعية أكثر لنشر المعلومات، حيث أنه يوفر الوصول المتكافئ لكافة المستخدمين وتخفيض مزايا المعلومات لبعض المستخدمين من قبل المنشأة

- بالمقارنة بالأطراف الأخرى ، مما يحقق معاملة متساوية في توفير المعلومات لكافة المستخدمين .
- ٤- يحقق الإنترنت كأداة للإفصاح المالي عدة مميزات من أبرزها ميزة إستخدام الوسائط المتعددة والتي لا تتوافر في الأسلوب التقليدي للإفصاح المحاسبي، حيث بإمكان المنشأة أن توفر تقاريرها السنوية في شكل ملفات Word , PDF والتي يمكن تحميلها من موقع الشركة وإجراء التحليل المالي عليها مباشرة، كما تستطيع المنشأة توفير معلومات عن الاجتماعات والمؤتمرات الخاصة بالمنشأة مثل الاجتماعات السنوية أو إعلانات الأرباح سواء كانت بطريقة مسموعة أو مرئية، وتكون هذه الاجتماعات أو الإعلانات مسجلة على الموقع لأي مستخدم يريد أو عن طريق البث المباشر للمؤتمرات عبر الموقع .
- ٥- القدرة على توفير المعلومات بطريقة تفاعلية مع القدرة على البحث في محتوى التقارير باستخدام الكلمات الرئيسية keywords .
- ٦- جذب المستثمرين الأجانب: وذلك لما يوفره الإفصاح الإلكتروني من إمكانية توفير المعلومات المنشورة بأكثر من لغة، وبالتالي لا يجد المستثمر الأجنبي مشكلة في البحث عن معلومات لهذه الشركات .
- ٧- إنخفاض تكلفة الحصول على كافة المعلومات المطلوبة عن الشركة، وذلك عن طريق تحميل ملفات حاسب عادية لعرضها وطباعتها على حساب المستخدم في أي وقت، وكذلك الحصول على معلومات بشأن التطورات التاريخية والنسب المالية والتحليلات البيانية .
- ٥/٣ المشاكل والتحديات التي تواجه الإفصاح المحاسبي الإلكتروني :**
- يحمل التقدم التكنولوجي بين طيابة العديد من التحديات والمخاطر الهامة والمتعلقة بأمن وسلامة النظم الإلكترونية، وذلك نظراً لأن هذا التطور لم يصاحبه تطور مماثل في الممارسات والضوابط الرقابية، كما لم يصاحبه تطور في معرفة وخبرات ووعي العاملين على هذه النظم (أبو موسى، ٢٠٠٤، ص.ص. ٥٠٩-٥١٠). وبالتالي فإن إستخدام الشركات لشبكة الإنترنت في الإفصاح المحاسبي يعرضها للعديد من التحديات والمخاطر على الرغم من المزايا التي توفرها هذه الشبكة للشركات، وتتمثل أهم التحديات والمخاطر فيما يلي:
- أ- الربط بين المعلومات المالية التي تمت مراجعتها والمعلومات التي لم يتم مراجعتها: تعتبر الروابط التفاعلية Hyperlinks من أكثر السمات التي تميز تكنولوجيا الإنترنت، حيث تساعد على تكامل أجزاء التقرير المالي عن طريق الربط بين أجزاءه، مما يمكن المستخدم من الوصول إلى أي معلومات يرغبها بداخل التقرير بسرعة، هذا بالإضافة إلى قيام الشركات بالإفصاح عن معلومات إضافية سواء مالية أو غير مالية على الموقع
- ب- الإختلاف في إستخدام وسائل عرض التقارير والمعلومات الإلكترونية: توجد إختلافات جوهرية بين المنشآت في طريقة عرض المعلومات المالية وغير المالية، حيث تستخدم بعض الشركات الأوراق الإلكترونية، بينما تستخدم شركات أخرى لغة HTML، وتستخدم بعض الشركات لغة XBRL ، وتقوم أيضاً بعض المنشآت بإضافة الوسائط المتعددة عبر موقع المنشأة لتستطيع المنشأة عرض معلومات الأعمال بأشكال وصور تختلف عن التقارير التقليدية مثل ملفات الصوت والفيديو والخصائص الحركية (Pendley and Rai, 2009 , PP. 89-90).
- وعلى الرغم من هذه الإمكانيات الهائلة التي يظهرها إستخدام هذه التكنولوجيا، إلا أنها على الجانب الآخر قد تعمل على تشوية الحقائق وخلق تصورات مقصودة لدى المستخدمين وذلك إذا كانت هذه الوسائل تحتوي على تحريفات هامة للمعلومات الموجودة بالقوائم والتقارير المالية (إبراهيم، ٢٠١٢، ص ٦٠).

ج- التحديث المستمر والفوري للمعلومات : كما تم إيضاحه سابقاً أنه من أهم المزايا التي وفرها الإفصاح المحاسبي الإلكتروني هي إمكانية التحديث الفوري والمستمر للمعلومات المالية، إلا أن هذه الميزة الهامة قد تضيق تحدياً تجاه مصداقية هذه المعلومات ، حيث أن وجود هذه المعلومات -التي تم تحديثها- قد يثير احتمالاً أن تقرير المراجعة الموجود يرتبط بهذه المعلومات التي تم تحديثها في تاريخ لاحق عليها، مما يؤدي إلى اعتماد المستخدم على هذه المعلومات ظناً منه أن تقرير المراجع يغطي ويشمل تلك المعلومات الحديثة في حين أن الأمر ليس كذلك (محمد، ٢٠٠١، ص. ١٤).

د - الإفصاح عن معلومات تخرج عن نطاق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: أتاح وجود الإنترنت كوسيلة لنشر المعلومات المحاسبية واستخدامها من قبل المستخدمين فرصة للشركات للاستفادة من المميزات التكنولوجية التي يوفرها الإنترنت ، فتوسعت الشركات في تقديم معلومات غير مالية بشكل كبير بجانب المعلومات المالية . وقد أدى ذلك إلى وجود كم هائل من المعلومات على مواقع الشركات ، وفي الغالب تكون هذه المعلومات خارج حدود القوائم المالية ولا تخضع لأي معايير محاسبية (محمد، ٢٠٠٣، ص. ١٨٠).

وتؤكد دراسة (فودة، ٢٠٠٢، ص.ص. ١٥-١٦) أن قيام الشركات بالإفصاح الاختياري عن المعلومات الإضافية قد يؤدي إلى تضليل المستخدمين، حيث أن هذه المعلومات تكون في الغالب غير صادقة ومتحيزة للإدارة، كما يوضح أيضاً أنه يخرج عن نطاق GAAP قيام بعض الشركات بالإفصاح عن معلومات جزئية على موقعها بدون الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية الأساسية الكاملة، الأمر الذي قد يعمل على تضليل المستخدم الذي يعتقد أنها تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في حين إنها غير ذلك.

وبعد استعراض أهم المشاكل والتحديات التي تواجه الإفصاح المحاسبي الإلكتروني والتي تؤثر على مصداقية المعلومات المنشورة عبر شبكة الإنترنت، فإنه يتضح لدى الباحثون أن هذه المشاكل لا تعني الاستغناء عن استخدام الإفصاح الإلكتروني ولكن يجب العمل على تخفيض هذه المشاكل ولعل أول ما يجب الإهتمام به ضرورة إصدار المعايير المحاسبية والتشريعات القانونية والتنظيمية للإفصاح المحاسبي الإلكتروني.

٦/٣ المراجعة الداخلية والإفصاح المحاسبي الإلكتروني :

١/٦/٣ مفهوم المراجعة الداخلية :

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم الآليات الداخلية لحوكمة الشركات التي يعتمد عليها للحد من تضارب المصالح وحماية أصحاب المصالح. وقد شهدت المراجعة الداخلية تطوراً ملحوظاً خلال الآونة الأخيرة كما تنوعت المهام التي تقوم بها داخل المنشأة، فلم تعد تنحصر مهامها في فحص العمليات المالية والمحاسبية أو حتى مراجعة جميع عمليات المنشأة فحسب ، بل أصبحت إحدى الوسائل الإدارية الهامة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بهدف خدمة الوحدة الاقتصادية (فودة، ٢٠٠٧، ص ١١).

وقد عرف معهد المراجعين الداخليين في عام ٢٠١٣ المراجعة الداخلية بأنها " نشاط رقابي مستقل، موضوعي، واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية المنشأة وتؤدي إلى تحسين أدائها . ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف المنشأة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من : إدارة المخاطر ، الرقابة ، وحوكمة الشركات " (IAA,2013). وعرفت هيئة سوق المال في مصر بأنها " إدارة مستقلة يتم إنشاؤها داخل الشركة لفحص وتقييم أنشطة الشركة المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين فيها علي القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية ، وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات التي تتعلق بالرقابة علي الأنشطة التي يتم فحصها. وتساعد إدارة المراجعة الداخلية الشركة

في تحقيق أهدافها وحماية أصولها " (قرار رئيس هيئة سوق المال رقم ٦٢، ٢٠٠٧، ص.١٣) .

ويمكن استخلاص العناصر التالية من خلال عرض المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية (راضي وآخرون، ٢٠١٧، ص.ص ٢٤١-٢٤٢) :

١. المراجعة الداخلية نشاط رقابي مستقل، والاستقلال هنا لا يعني الاستقلال الحقيقي عن الشركة كالمراجعة الخارجية ولكنه يعني استقلال عن باقي الأنشطة داخل الشركة.
٢. المراجعة الداخلية لم تعد مقتصرة على الجوانب المالية فقط، بل تقوم بتقييم جميع أنشطة الشركة بالإضافة إلى تقديم الاستشارات والتأكدات اللازمة وإبداء التوصيات.
٣. تهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الشركة بإدارتها التنفيذية في القيام بوظائفها عن طريق تزويدها بتحليلات وتقنيات واقتراحات ومعلومات قياسية.
٤. تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق أهداف المنشأة وتزويد من فعاليتها وتحسين أدائها وتحقيق قيمة مضافة لها وليس تحقيق أهداف الإدارة.
٥. توسيع نطاق المراجعة الداخلية حتى يشمل إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات.
٦. السعي الدائم لمعهد المراجعين الداخليين من أجل تطوير وظيفة المراجعة الداخلية وجعلها مهنة مستقلة بذاتها.

ومن هنا يجب أن تتغير النظرة إلى مهنة المراجعة الداخلية باعتبارها وظيفية تقليدية داخل الشركة يقوم بها مراجع داخلي، لأنها نظام يسعي إلى تعظيم القيمة للأطراف المرتبطة بالنشاط من خلال المساهمة في تحسين الأداء وخفض التكلفة، ومساعدة الإدارة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية لتنظيمات الأعمال، وهو ما حرك نطاق وأهداف المراجعة الداخلية نحو مراجعة كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، واعتبار المراجع الداخلي مستشاراً يسعي لتوفير المعلومات التي تدعم قدرة الإدارة على اتخاذ القرار الرشيد (فودة، ٢٠٠٧، ص.٢) .

٢/٦/٣ دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات :

تلعب المراجعة الداخلية دوراً فعالاً في حوكمة الشركات وذلك من خلال تقديم الأنشطة الإستشارية والتأكيدية، ولذلك يجب أن يتميز المراجع الداخلي بوضع مناسب، وإستقلال تنظيمي وأن يكون لديه المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة، وبالتالي يتم تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية وتقييم فعالية دورها في حوكمة الشركات بالإضافة إلى تأثيرها الإيجابي على حوكمة الشركات من خلال تحسين جودة التقارير المالية المنشورة وتحسين فعالية الأداء (Radu, M. 2012, PP. 114-116).

وفى عام ٢٠٠٣م ذكر معهد المراجعين الداخليين أن عملية الحوكمة تتضمن مجموعة الإجراءات والأنشطة التي يتم تطبيقها عن طريق ممثلى الأطراف ذات الإهتمام بالمنشأة لمعرفة كيف تدير الإدارة عملية الرقابة والخطر، وذكر أيضاً أن الحوكمة الفعالة تساعد على ضمان دقة التقارير المالية التي تقدمها الإدارة (مثل التقرير عن نظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية) وتساعد أيضاً على ضمان فعالية الرقابة الداخلية (IIA, 2003).

وقد حدد المعهد أربعة أركان أساسية لعملية حوكمة الشركات هي المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية، ولجان المراجعة، والإدارة. وذكر المعهد أيضاً أن الأطراف ذات المصالح بالمنشأة تشمل المستثمرين الحاليين والمرتقبين والعاملين والمقرضين وآخرين. والممثلين الأساسيين للأطراف أصحاب المصالح بالمنشأة هم الأركان الأربعة الأساسية لعملية الحوكمة (لجنة المراجعة والإدارة ومراقب الحسابات والمراجع الداخلية). وعلى الرغم من أن وظيفة المراجعة الداخلية قد أهمل دورها لفترة طويلة، إلا أنه أصبح ينظر إليها اليوم على أنها نشاط مهم يقدم منافع جيدة للشركات.

وترجع زيادة أهمية المراجعة الداخلية، وخاصة بعد إنهيار العديد من المنظمات الأمريكية مثل (Enron and WorldCom) إلى المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون (SOX) Sarbanes-Oxley Act على المنظمات، وعلى الرغم من أنه لم يحدد دوراً واضحاً للمراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، إلا أن المتطلبات التي فرضها على الأطراف الأخرى تتطلب توسع دور المراجعة الداخلية لمساعدتهم.

وحسب متطلبات قانون SOX في القسم رقم (٣٠٢) يجب على الإدارة أن تقرر بفعالية الإجراءات الرقابية على الإفصاح، وألزم القسم رقم (٤٠٤) من ذات القانون الإدارة بتوثيق، تقييم، والتقارير عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وألزم مراقب الحسابات بتقييم وإبداء الرأي بشأن الإجراءات التي تتبعها الإدارة في تقييم الرقابة الداخلية. أما حسب القسم (٣٠١) فيجب على لجنة المراجعة أن تأسس برنامج يسمح بالتقرير عن المشاكل المالية المتوقعة، كما تتطلب القسم رقم (٤٠٦) الإفصاح عن مدى الالتزام بالقواعد الاخلاقية.

هذه المتطلبات التي تضمنها قانون (SOX) أدت إلى زيادة دور المراجعة الداخلية لكي تساعد الشركات على تحقيق المتطلبات السابقة. فلجنة المراجعة سوف تعتمد على المراجعة الداخلية لكي تجعلها على علم دائم بما تتخذه الشركة من إجراءات لكي تحقق الالتزام بمتطلبات القسم رقم (٣٠٢) والقسم رقم (٤٠٤)، أيضاً الإدارة سوف تعتمد على المراجعة الداخلية للقيام باختبارات الرقابة تطبيقاً لمتطلبات القسم رقم (٤٠٤)، لذلك فإن المراجعة الداخلية تعتبر مصدر معلومات مهم للأطراف الثلاثة الأخرى المهمة بعملية الحوكمة ، بل هي عنصر أساسي مكمل لكل الأطراف المسؤولة عن عملية الحوكمة لكي يؤدي كل طرف دوره لتحقيق حوكمة فعالة ومفيدة لكل الأطراف المهمة بالشركة، ولكي تكون المراجعة الداخلية مفيدة للأطراف الأخرى يجب أن تكون الخدمات التي تؤديها على مستوى جوده مناسب، حيث أن مستوى جودة خدمات المراجعة الداخلية سوف يؤثر على علاقتها بالأطراف الثلاثة الأخرى - من خلال تحقيق التفاعل الجيد مع الأطراف الأخرى للحوكمة عن طريق تبادل المعلومات الكافية والملائمة فيما بينهم - وبالتالي فإن جودة خدمات المراجعة الداخلية سوف يكون لها تأثير على جودة الحوكمة (عيسى، ٢٠٠٨، ص. ٤).

وتقع مسئولية بناء وضمان وجود حوكمة شركات جيدة في الشركة على عاتق مجلس إدارة الشركة ولجنة المراجعة. وتتمثل أهم الآليات التي يعتمد عليها في تحقيق أهداف حوكمة الشركات في مجلس الإدارة والمراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية ولجنة المراجعة. ولضمان فعالية هذه الآليات في تحقيق أهداف الحوكمة كان لا بد من وجود جهة رقابية تقوم بتقييم أداء هذه الآليات للتأكد من التزامها بمبادئ وقواعد الحوكمة المنصوص عليها، ولقد نصت قواعد حوكمة الشركات على ضرورة قيام المراجعة الداخلية بهذا الدور، كما أكد معهد المراجعين الداخليين على ضرورة قيام المراجعة الداخلية بتقييم مسار الحوكمة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسينه بما يكفل تحقيق الأهداف التالية (IIA, IA) : Standards, 2017, pp. 12-13)

- ١- أخذ قرارات إستراتيجية وعملية .
- ٢- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة .
- ٣- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المنشأة .
- ٤- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة داخل المنشأة .
- ٥- إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة الى الجهات المناسبة داخل المنشأة .
- ٦- تنسيق الأنشطة و تبادل المعلومات بين المجلس ومراقبي الحسابات ومقدمي خدمات التأكيد الآخرين والإدارة .

مما سبق يتضح لدى الباحثون أنه لكي تفي منظمات الأعمال بمتطلبات قانون SOX فإنها تستعين بمراجعين داخليين لديهم الخبرة ومؤهلين علمياً وعملياً ومدربين وعلى مستوى مناسب من الإستقلال، أى أنه لا بد أن يتوافر في المراجعة الداخلية مستوى ملائم من الجودة حتى تستطيع دعم أطراف حوكمة الشركات الأخرى، وبالتالي تحقيق متطلبات قانون SOX .

٣/٦/٣ العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية :

ينبغي أن تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية بمستوى معين من الجودة، حتى تنجح في أداء دورها المحوري في الشركات . ويمكن إستخلاص العوامل الضرورية لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية كما يلي :

١- معيار المراجعة الأمريكي رقم ٦٥ الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

ورد في معيار SAS No.65 (المعدل لمعيار SAS No.9 لعام ١٩٧٥م) الصادر عام ١٩٩١م والذي تم تعديله مرة أخرى عام ١٩٩٧م أن مراقب الحسابات يأخذ مجموعة من العوامل لتحديد طبيعة ، ووقت ، ونطاق إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها في عملية مراجعة القوائم المالية، ومن ثم فعلى مراقب الحسابات تحديد مدى إمكانية الإعتماد على إدارة المراجعة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة، وقد ورد بالمعيار دليل أو إرشادات تساعد مراقب الحسابات على تقييم إدارة المراجعة الداخلية وهي موضحة كما يلي :

أ - أهلية المراجع الداخلي Competence of Internal auditor :

والتي تقاس من خلال :

- ١- المستوى التعليمي والخبرة المهنية للمراجعين الداخليين.
- ٢- الشهادات المهنية والتعليم المستمر.
- ٣- سياسات وبرامج وإجراءات المراجعة.
- ٤- ممارسات مهام المراجعين الداخليين.
- ٥- الإشراف ومراجعة أنشطة المراجعين الداخليين.
- ٦- جودة أوراق العمل الموثوقة، والتقارير والتوصيات الخاصة بالمراجعين الداخليين.
- ٧- تقييم أداء المراجعين الداخليين.

ب- موضوعية المراجع الداخلي Objectivity of the Internal Auditors :

والتي تقاس من خلال :

- ١- الجهة التي ترفع لها تقارير المراجعة الداخلية.
- ٢- الجهة المسؤولة عن تعيين المراجعين الداخليين وجودة أداء المهام.

ج- جودة أداء مهام المراجعين الداخليين Internal auditors, work in the audit :

والتي تقاس من خلال : ١- دقة وكفاية برامج المراجعة. ٢- نطاق المراجعة.

٢- المعايير الدولية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين والدراسات السابقة :

وقد استمر العمل بهذه المعايير المهنية حتى أصدر المعهد في عام ٢٠٠٣ الإصدار الجديد من المعايير المهنية والتي أصبحت نافذة بداية من عام ٢٠٠٤، وقد جاءت هذه المعايير الجديدة في مجموعتين من المعايير هي معايير الصفات، ومعايير الأداء :

أ - معايير الصفات :

حددت هذه المعايير الخصائص الواجب توافرها في الهياكل والأفراد الذين يمارسون المراجعة الداخلية ، وقد جاءت هذه الخصائص في أربعة معايير فرعية للصفات هي :

١- وضوح الأهداف والصلاحيات والمسئوليات.

٢- الاستقلال والموضوعية.

٣- المهارات والعناية المهنية.

٤- برنامج ضمان وتحسين الجودة.

ب- معايير الأداء :

توضح هذه المجموعة من المعايير الإرشادات الواجب الالتزام بها عند أداء مهام

المراجعة الداخلية ، وقد جاءت هذه الإرشادات في سبعة معايير فرعية للأداء هي :

١- إدارة نشاط المراجعة الداخلية. ٢- طبيعة العمل.

٣- التخطيط للمهمة. ٤- تنفيذ المهمة.

٥- تبليغ النتائج. ٦- متابعة سير العمل.

٧- الإبلاغ عن قبول المخاطر.

وقد حظيت جودة وظيفة المراجعة الداخلية باهتمام العديد من الدراسات السابقة، والتي تناولت المتغيرات التي تمثل عوامل نجاح المراجعة الداخلية. وكذلك في البحث عن المقومات التي من شأنها دعم هذه العوامل لضمان مساهمتها في تحقيق فعالية المراجعة الداخلية. وإن كان لمعايير معهد المراجعين الداخليين الدور الرئيسي في تحديد عوامل نجاح المراجعة الداخلية، بينما يأتي دور الباحثين في البحث في المقومات التي من شأنها التأثير في قدرة هذه العوامل على المساهمة في نجاح المراجعة الداخلية وتحقيق فعاليتها.

فعلى سبيل المثال، يرى (فودة، ٢٠٠٧، ص ٢١) أن أداء أعمال المراجعة

الداخلية بكفاءة وفاعلية يتوقف على توافر عدة عوامل هامة ، ألا وهي :

(أ) لا بد من وجود موقع تنظيمي مستقل ومتميز لقسم المراجعة الداخلية داخل الوحدة الاقتصادية .

(ب) ضرورة وجود درجة الثقة الكاملة في قسم المراجعة الداخلية من قبل الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية .

(ج) دعم إدارة المراجعة الداخلية بكوادر فنية وذات خبرات عالية في كافة مجالات أنشطة الوحدة الاقتصادية .

(د) توافر المهارات الفنية والمعرفة المهنية والتعليم المهني المستمر للمراجعين الداخليين لأداء دورهم الجديد (ليس الرقابي المالي فقط ولكن يمتد كنشاط مضيف لتعظيم قيمة الأنشطة التشغيلية) في الوحدة الاقتصادية .

ويمكن للباحثون فيما يلي مناقشة أهم العوامل التي تؤثر على تحقيق فعالية

المراجعة الداخلية والتي يتناولها هذا البحث كما يلي :

الإستقلال والموضوعية Independence and Objectivity:

أكدت معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين على ضرورة أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، وأن يؤدي المراجعون الداخليون أعمالهم بموضوعية. (IIA, IA Standard, 2017, P.4)

١- **الإستقلال التنظيمي** : عرفت معايير المراجعة الداخلية الإستقلالية على أنها التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية أو مدير المراجعة الداخلية على الإضطلاع بمسئوليته على نحو غير متحيز، ولكي يمكن تحقيق درجة الإستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسئوليات المراجعة الداخلية يكون للمسئول التنفيذي عن المراجعة الداخلية إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود للإدارة العليا . أي أن الإستقلالية مرتبطة بقسم المراجعة الداخلية كوحدة واحدة وهي تعنى أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بمهامه دون تدخل أو تأثير من أحد .

إن إستقلال المراجعة الداخلية ينظر إليه على أنه أهم المتغيرات المؤثرة في جودة خدمات المراجعة الداخلية، وتتوقف إستقلالية المراجعة الداخلية على الوضع التنظيمي لها والذي يركز على الجهة التي يجب على رئيس المراجعة الداخلية أن يقدم تقاريره إليها. فلكي تؤدي المراجعة الداخلية أعمال الفحص والتقويم للإدارات والأقسام الأخرى دون خوف أو حرج يجب أن تكون تابعة لأعلى مستوى إداري داخل الشركة، وقد أكدت معايير المراجعة الداخلية على ضرورة أن يرتبط الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بأعلى مستوى في الهيكل الإداري للمنشأة ومن المتوقع أن ترفع تقارير المراجعة الداخلية إلى المستوى التنظيمي التابع له قسم المراجعة الداخلية. ولاشك أن رفع التقارير إلى مجلس الإدارة مباشرة أو إلى لجنة المراجعة سيدعم أكثر الإستقلال والموضوعية للمراجعة الداخلية. وفي هذا السياق يرى (مليجي، ٢٠١٣، ص ٣٥) أن تبعية إدارة المراجعة الداخلية من الناحية التنظيمية تكون لمجلس الإدارة، وتبعيتها من الناحية الفنية تكون للجنة المراجعة من خلال رفع التقارير والتشاور معها في الأمور الفنية بالمنشأة.

٢- **الموضوعية**: وقد عرقتها المعايير على أنها نمط ذهني غير متحيز يخول للمراجع الداخلي أداء مهامة على نحو يجعله يعتقد في سلامة نتائج أعماله وجودتها دون شائبة، أي أن الموضوعية تعنى أن يتمتع المراجع الداخلي بالحياد وعدم الانحياز وأن يجتنب كل ما من شأنه وضعه في وضعية تضارب مصالح. كما أوضحت المعايير أنه يجب أن يتم التحكم في المصادر التي تُهدد الإستقلالية والموضوعية على مستوى المراجع الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات المراجعة الداخلية وعلى المستويين التنظيمي والوظيفي.

إشترك المراجعين الداخليين في الأعمال التنفيذية قد يفقدهم الحياد المطلوب عند قيامهم بمهام المراجعة، فقد يواجه المراجع الداخلي بمواقف يطلب منه فحص أعمال كان قد اشترك في تنفيذها، لذلك فإن عدم قيام المراجعين الداخليين بالأعمال التنفيذية سوف يدعم موضوعية المراجعين الداخليين (مبارك، ٢٠١٠، ص ٤١-٤٢).

لا شك أن عمل المراجع الداخلي هو عمل رقابي في المقام الأول وله أن يقوم بأعمال إستشارية، أما الأعمال التنفيذية فهي من مسؤولية الإدارة التنفيذية، ويجب أن يقتصر دور المراجع الداخلي فيها على تقييمها وتقديم الاستشارة فيما يتعلق بها إن لزم الأمر. ومن ثم يجب إبعاد المراجع الداخلي قدر المستطاع عن المشاركة في القيام بالأعمال التنفيذية أو الإشراف على تنفيذها، فإن اقتضت مصلحة الشركة أن يشارك المراجع الداخلي في أداء أعمال تنفيذية فيجب ألا يقوم هذا المراجع بتقييم هذه الأعمال أو حتى المشاركة في تقييمها، حيث يضع هذا الموقف المراجع الداخلي في وضعية تضارب المصالح والتي يكون فيها المراجع في موقف منافسة بين المصالح المهنية والمصالح الشخصية (علي، ٢٠١٧، ص ٦٢-٦٣). كما أكدت المعايير على أن المهمات التأكيدية المتعلقة بوظائف هي تحت

إشراف الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية يجب أن توضع تحت إشراف طرف من خارج نشاط المراجعة الداخلية (IIA, IA Standard, 2017, p. 8).

٤/٦/٣ جودة المراجعة الداخلية وأثرها على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني :

مع تزايد النمو الإقتصادي بشكل كبير، والتقدم التكنولوجي، وإنتشار الشركات متعددة الجنسيات، وعولمة أسواق رأس المال، وإزالة الحواجز والقيود على إنتقال رؤوس الأموال بين الدول، وظهور تقنيات جديدة في تداول الأوراق المالية في أسواق المال العالمية، تعالت الأصوات المطالبة بالتوسع في الإفصاح. حيث إتضح أن من أهم أسباب حدوث الأزمات المالية الحادة في الأسواق المالية العالمية عدم الشفافية في المعلومات المنشورة في التقارير المالية للشركات (توفيق، ٢٠٠٩، ص. ١٠٨).

ومن هنا برزت أهمية الإفصاح الإلكتروني كمطلب ضروري لمواكبة تلك التغيرات وذلك لما يوفره من مزايا عديدة كإخفاض التكاليف والسرعة وإمكانية الوصول والتفاعل الجيد مع المستخدمين. ولكي يحقق الإفصاح الإلكتروني مردوداً جيداً، فإن الأمر يتطلب هيكلاً فاعلاً للرقابة الداخلية، وتشكل المراجعة الداخلية أحد الآليات المستخدمة للتأكد من فاعلية هيكل الرقابة الداخلية (أبوجبل، ٢٠١٥، ص. ٨٩). وتعتبر المراجعة الداخلية محور ودعامة أساسية من محاور ودعائم الإفصاح الجيد، كما تشكل جزءاً أساسياً من المحركات التي تؤثر على الإفصاح الإختياري - ومن ثم الإفصاح الإلكتروني بإعتبارة إفصاحاً إختياريًا - عن المعلومات بواسطة الشركات لإعلام متخذي القرارات عن المعلومات المالية وغير المالية، بالإضافة إلى أن المراجعة الداخلية غير الفعالة قد ينظر إليها من قبل مراقب الحسابات على أنها مؤشر لوجود أوجه قصور هامة أو نقطة ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة (الرشيدى، ٢٠١٥، ص. ٦-٧). وفي إطار ذلك طالب البعض باضفاء المصادقية على الإفصاحات الإختيارية التي تقوم بها الشركات من خلال خدمات التأكيد التي يقوم بها قسم المراجعة الداخلية للحد من مشكلات الوكالة (Allegri & Greco, 2013, P. 189).

كما تساهم المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة الداخلية في الإفصاح الإختياري من خلال العناصر التالية (عبد الرحمن، ٢٠١٣، ص. ١٩٦-١٩٧):

- ١- تؤدي المراجعة الداخلية دوراً هاماً في الإفصاح الإختياري نظراً لما تقوم به من أنشطة ترتبط بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها منشآت الأعمال.
- ٢- تهدف المراجعة الداخلية إلى وضع نظم لتقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر المتعلقة بالأنشطة غير المالية في المنشأة.
- ٣- تساهم المراجعة الداخلية في إرساء وتدعيم مقومات الإفصاح والشفافية.
- ٤- تساهم المراجعة الداخلية في التأكد من مدى صحة ودقة وسلامة البيانات التي تعكس كافة الأنشطة داخل منشآت الأعمال.
- ٥- تحقيق كفاءة إستخدام الموارد وتعظيم قيمة المنشأة ودعم موقفها التنافسي بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو مما يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة.

ويرى (الرشيدى، ٢٠١٥، ص. ١٢) أن إستخدام مدخل المراجعة الداخلية كمحور أساسي في ترشيح الإفصاح الإختياري يأتي في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح في تحديد السعر العادل للسهم من خلال الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح ويأتي ذلك من خلال توافر مجموعة من المعايير والمهارات والمسؤوليات في رئيس وأعضاء فريق المراجعة الداخلية مثل الإستقلال والتأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين، ومهارات التفكير الإبتكاري والتحليلي، الإلمام بالمفاهيم

الحديثة في مجال الرقابة الداخلية، فحص الإجراءات للتأكد من مطابقتها للخطط الموضوعية، والإلمام بكافة السياسات والنظم والقوانين واللوائح والمعمول بها داخل الشركة. ولعل هذا ما سيجاول الباحث إختباراً من خلال هذه الدراسة.

وتلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في عملية إعداد التقارير المالية بإعتبارها إحدى الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، حيث توصلت العديد من الدراسات لوجود تأثير إيجابي لجودة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية، ومن أمثلة تلك الدراسات (Shireenjit et al., 2013) والتي توصلت لوجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة الداخلية والإستحقاقات الإختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية، كما أن أهم عوامل جودة المراجعة الداخلية هو الإستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية. كما قد توصلت دراسة كلاً من (Rahmatika, 2014 & Nelli, 2014 & Abbott, et al., 2016 & Kewo and Afiah, 2017) لوجود تأثير إيجابي لجودة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية، وقد إستخدمت هذه الدراسات الإستقلال والكفاءة المهنية كمقاييس لجودة المراجعة الداخلية . أما دراسة (Ogundana et al., 2017) فقد توصلت لوجود علاقة معنوية موجبة بين خصائص المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية وبالتالي جودة التقارير المالية. وقد أشارت دراسة (Gros et al., 2017, PP. 321-322) إلى أن المديرين قد يواجهون المفاضلة بين الإستثمار في جودة المراجعة الداخلية أو أن يدفعوا أتعاب أكثر للمراجعة الخارجية، وذلك لأن جودة المراجعة الداخلية تُعد سبباً للإدارة من أجل تخفيض أتعاب المراجعة الخارجية، كما أن الإستثمار في المراجعة الداخلية من شأنه أن يزيد من جودة التقارير المالية لأنها تساعد على الحد من فرص المديرين في ممارسة إدارة الأرباح. كما أيدت النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة فكرة أن وظيفة المراجعة الداخلية تشكل عنصراً أساسياً في تفعيل حوكمة الشركات، وتلعب دوراً هاماً في إعداد التقارير المالية. مما سبق يتضح لدى الباحثون وجود علاقة بين جودة المراجعة الداخلية بمحدداتها الثلاثة (الإستقلال والكفاءة المهنية وجودة تنفيذ المهام) وبين الإفصاح المحاسبي الإختباري وجودة التقارير المالية المنشورة، ولكن هذه العلاقة تم إثباتها على مستوى الإفصاح التقليدي (الورقي)، وهذا ما يجعل الباحثون يتوقع بوجود مثل هذه العلاقة ولكن على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، ويسعى الباحثون من خلال تلك الدراسة لإختبار أثر كل من الإستقلال التنظيمي والموضوعية لإدارة المراجعة الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني.

٤- الدراسة التطبيقية :

١/٤ الهدف من الدراسة التطبيقية : يتمثل الهدف من الدراسة التطبيقية في تحديد أثر إستقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني .

٢/٤ مجتمع وعينة وفترة الدراسة :

١/٢/٤ مجتمع الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية.

٢/٢/٤- عينة الدراسة : تم اختيار عينة الدراسة وفقاً للإعتبرات التالية:

- أ - الشركات التي يتوافر لديها موقع إلكتروني قبل إجراء الدراسة التطبيقية، والتي يبلغ عددها ١٧٧ شركة وفقاً للتقرير السنوي للبورصة المصرية عن عام ٢٠١٧.
- ب- إستبعاد الشركات التي تنتمي إلى قطاعي البنوك، والخدمات المالية (باستثناء البنوك) نظراً لخضوعها إلى قواعد وإجراءات قانونية ونظامية تختلف عن غيرها من الشركات وعدد شركات هذان القطاعان يبلغ عدد ٤٧ شركة، وبالتالي يبلغ حجم مجتمع الدراسة عدد ١٣٠ شركة، وتتمثل العينة في حجم الردود التي يحصل عليها الباحث من الشركات

ج- إستبعاد المواقع الإلكترونية تحت الإنشاء، أو تحت الصيانة والتي لم تستكمل خلال فترة الدراسة.
ويوضح الجدول (١) التوزيع القطاعي لشركات عينة الدراسة وفقا لتصنيف البورصة المصرية في ديسمبر ٢٠١٧.

جدول (١)
التوزيع القطاعي لشركات عينة الدراسة

النسبة المئوية %	عدد شركات العينة	اسم القطاع
٨.٦	٣	موارد أساسية
١١.٤	٤	خدمات منتجات صناعية وسيارات
٢٠	٧	أغذية ومشروبات
٥.٧	٢	منتجات منزلية وشخصية
١٧.١	٦	التشييد ومواد البناء
٨.٦	٣	رعاية صحية وأدوية
٢٢.٩	٨	العقارات
٥.٧	٢	الكيمائيات
١٠٠	٣٥	الإجمالي

المصدر : من إعداد الباحثون .

٣/٢/٤ فترة الدراسة : قام الباحثون بزيارة مواقع الشركات ، وتحليل محتويات هذه المواقع خلال فترة زمنية قصيرة ومحددة تتمثل في الفترة من ٢٠١٨/١/١ وحتى ٢٠١٨/١/٢٥. وقد إعتد الباحث على هذه الفترة القصيرة نظراً للطبيعة الديناميكية التي تتصف بها المواقع الإلكترونية للشركات من سرعة تغيير محتوياتها بشكل فوري، ودون ملاحظة المستخدم لذلك .

٣/٤ فروض الدراسة التطبيقية :

بهدف الإجابة على الأسئلة البحثية قام الباحثون بصياغة وإختبار الفرضين التاليين كما يلي :

١- الإستقلال التنظيمي :

يعتبر إستقلال إدارة المراجعة الداخلية وموضوعية المراجعين الداخليين من أهم مقومات فعالية المراجعة الداخلية في القيام بدور فعال في حوكمة الشركات والتأثير على جودة التقارير المالية للشركة، فكلما توافر للمراجعة الداخلية الإستقلال والموضوعية كلما كان لديها القدرة على إكتشاف ممارسات الإدارة الخاصة بالتلاعب في التقارير المالية والحد منها (مبارك، ٢٠١٢، ص ١٤٨) .

ويتوقف إستقلال المراجعة الداخلية على الوضع التنظيمي لها، وبالتالي يمكن الإعتماد على مستوى التبعية التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية كمقياس لمستوى إستقلاليتها، ومن ثم يمكن إفتراض أنه كلما إرتفع مستوى التبعية التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية كلما ازدادت إستقلاليتها ومن ثم زادت قدرتها على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني. وبالتالي يمكن صياغة الفرض الثالث كما يلي:

الفرض الأول : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية .

٢- الموضوعية : تتوقف موضوعية المراجعين الداخليين على عدم مشاركتهم في أعمال تنفيذية بالشركة ، لأن ذلك قد يفقدهم الحياد المطلوب عند قيامهم بمهام المراجعة الداخلية. وبالتالي سوف يعتمد الباحث على إستخدام هذا المقياس كمؤشر لموضوعية المراجعين الداخليين بالشركات المصرية، ومن ثم يمكن صياغة الفرض الفرعي الرابع التالي :

الفرض الثاني : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لموضوعية المراجعين الداخليين على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية.

٤/٤ متغيرات الدراسة وكيفية قياسها :

١/٤/٤ تطوير مؤشر مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني (المتغير التابع) :

يستخدم مؤشر الإفصاح في تقييم مستوى المعلومات المقدمة من الشركات، والخطوة الأولى لتطوير هذا المؤشر هي تحديد المتغيرات المكونة للمؤشر، والمستخدم كبدائل لقياس مستوى الإفصاح، ثم تحديد كيفية قياس هذه المتغيرات، وتعريف المعادلة المستخدمة في حساب المؤشر .

وقد صنف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في مجموعتين رئيسيتين، هما محتوى الإفصاح Disclosure Content وشكل الإفصاح Disclosure Presentaion (FASB, 2000). وقد قامت العديد من الدراسات باستخدام مؤشر لقياس مستوى الإفصاح الإلكتروني في بيئات مختلفة والذي يمكن توضيحه بالجدول التالي :

جدول (٢)

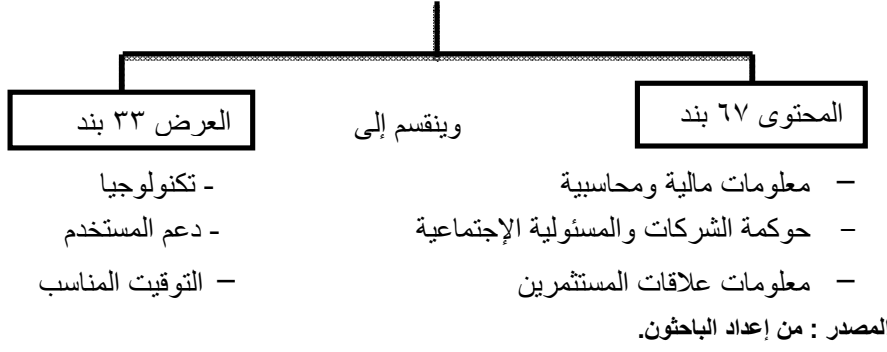
ملخص لمؤشر مستوى الإفصاح من قبل الدراسات السابقة

م	الأبعاد	الباحث
١	محتوى / عرض	AlMatrooshi., et al., 2016 & Parlakkaya, et al., 2015 & Botti, et al, 2014 & Mazzota and Bronzetti, 2013 & Khan and Ismail, 2011 & Aly, et al., 2010 & Kelton & Yang, 2008 & Xiao, et al., 2004) (المبهي، ٢٠١١ & محمد، ٢٠١٣ & خليل و ابراهيم، ٢٠١٤)
٢	توقيت	Ezat and El-Masry, 2008 & Abdelsalam and Street, 2007
٣	محتوى / إمكانية الاستخدام	Abdelsalam, et al., 2007
٤	محتوى / توقيت/ تكنولوجيا/ دعم المستخدم	Pirchegger and Wagenhofer, 1999 & Chan and Wickramasinghe, 2006 & Almilia, 2009 & Jaya and Verawaty, 2015.
٥	خصائص عامة/علاقات مستثمر/ تقارير سنوية/ معلومات مالية	FASB, 2000

المصدر : (إعداد الباحثون) .

وتم الإسترشاد بهذه الدراسات في إعداد مؤشر قياس مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني من خلال إضافة بعض البنود مثل معلومات عن مواقع التواصل الاجتماعي والمسئولية الاجتماعية (ملحق رقم (٢) مؤشر مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني)، وتم التوصل إلى القائمة النهائية والتي تكونت من ١٠٠ بند والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (١) مؤشر مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني



وتم استخدام مؤشر مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني ثنائي القيم غير المرجح والذي يعطي قيمة = ١ في حالة الإفصاح عن البند والقيمة = صفر في حالة عدم الإفصاح وبالتالي فإن المؤشر يكون له قيمة قصوى هي (١٠٠) وقيمة صغرى هي (صفر).

٢/٤/٤ المتغيرات المستقلة .

١- الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية : متغير وصفي يأخذ القيمتين (١ ، صفر) ، تكون قيمته (١) في حالة تبعية إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة ويأخذ القيمة (صفر) في حالة تبعية إدارة المراجعة الداخلية إلى أي مستوى آخر بالشركة .

٢- موضوعية المراجعين الداخليين : أو مدى الإشتراك في أعمال تنفيذية، متغير وصفي يأخذ القيمتين (١ ، صفر)، تكون قيمته (١) إذا كان المراجعين الداخليين لا يشتركون في أعمال تنفيذية، ويأخذ القيمة (صفر) في حالة مشاركتهم في أعمال تنفيذية .

٤/٤/٥ نموذج الدراسة :

يستخدم الباحثون نموذج الإنحدار التالي لدراسة أثر إستقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \varepsilon$$

حيث أن:

Y تعبر عن المتغير التابع، وهو مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني.

β_0 تعبر عن الجزء الثابت في معادلة الإنحدار.

$\beta_1 ; \beta_2$ تعبر عن معاملات المتغيرات المستقلة.

X_1 : تعبر عن مستوى الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية.

X_2 : تعبر عن موضوعية المراجعين الداخليين.

ε تعبر عن قيمة البواقي في نموذج الإنحدار.

٥/٤ عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية :

١/٥/٤ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :

قام الباحثون بإجراء التشغيل الإلكتروني لبيانات الدراسة التطبيقية باستخدام برنامج SPSS، ويعرض جدول (٣) التالي الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة والذي يتضح من خلاله ما يلي:

جدول (٣)

الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics

المتغير	مؤشر الإفصاح	الاستقلال التنظيمي	الموضوعية
حجم العينة	٣٥	٣٥	٣٥
الوسط الحسابي	٠.٦٨٧١	٠.٨٣	٠.٨٦
الانحراف المعياري	٠.١١٩٧٩	٠.٣٨٢	٠.٣٥٥
أكبر قيمة	٠.٨٦	١	١
أقل قيمة	٠.٤٤	٠	٠

المصدر : مخرجات برنامج SPSS

- متوسط قيمة المتغير التابع (الإفصاح المحاسبي الإلكتروني) هي ٠.٦٨٧١ بإنحراف معياري قدرة ٠.١١٩٧٩ وهذا يعني أن متوسط مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني الذي حققتة شركات العينة بلغ ٦٨.٧١% وهذا يشير إلى ارتفاع مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني مقارنة بأحدث الدراسات مثل دراسة (عبدالدايم، ٢٠١٧) التي توصلت إلى أن مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بلغ ٥٧.٥٩% وتجدر الإشارة إلى أن فترة إجراء الدراسة التطبيقية لهذه الدراسة تمثلت في الفترة من يوليو ٢٠١٥ إلى سبتمبر ٢٠١٥ (عبدالدايم، ٢٠١٧، ص. ١٥٤)، كما أن انخفاض الانحراف المعياري يدل على انخفاض التشتت في مستوى الإفصاح بين شركات العينة، ويعُد هذا مؤشراً جيداً على تفهم الشركات المصرية لأهمية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وكيفية تطبيقه.

- متوسط قيمة متغير الاستقلال التنظيمي لإدارات المراجعة الداخلية في شركات العينة بلغ ٠.٨٣ بإنحراف معياري قدرة ٠.٣٨٢ وذلك يعني أن ٨٣% من إدارات المراجعة الداخلية في شركات العينة تتبع تنظيمياً رئيس مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، وهذا يعتبر مؤشر جيد على إستقلالية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية.

- متوسط قيمة متغير الموضوعية (عدم المشاركة في الأعمال التنفيذية) بلغ ٠.٨٦ بإنحراف معياري ٠.٣٥٥ وهذا يعني أن ٨٦% من المراجعين الداخليين في شركات العينة تتوافر لهم الموضوعية حيث لا يشاركون في أعمال تنفيذية، وهذه النسبة تُعد مؤشراً إيجابياً على موضوعية المراجعين الداخليين في الشركات المساهمة المصرية.

٢/٥/٤ إختبارات التحقق من صلاحية البيانات للخضوع لتحليل الإنحدار المتعدد :

يتطلب استخدام نموذج الإنحدار الخطي في التحليل توافر مجموعة من الافتراضات والتي بدون توافرها قد تتأثر صحة نتائج التحليل، ومن أهم هذه الافتراضات أن تتبع بيانات المتغيرات لنمط التوزيع الطبيعي، وألا يكون هناك ارتباط ذاتي بين المتغيرات وبعضها البعض بما يؤثر في نتائج نموذج الإنحدار.

وقد قام الباحثون بإجراء إختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test للتحقق من افتراض التوزيع الطبيعي لبيانات المتغير التابع ويوضح الجدول (٤) ملخصاً لإجراء إختبار Kolmogorov-Smirnov لبيانات المتغير التابع المتصلة.

جدول (٤)

إختبار Kolmogorov-Smirnov

مؤشر الإفصاح	
N	35
Kolmogorov-Smirnov Z	.789
Asymp. Sig. (2-tailed)	.562

المصدر : مخرجات برنامج SPSS

يتضح من جدول (٤) السابق أن بيانات المتغير التابع تتبع التوزيع الطبيعي حيث أن مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥ حيث بلغت قيمتها Sig 0.562. كما قام الباحثون بإجراء إختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation) للتأكد من خلو النموذج من مشكلة الارتباط الذاتي تم إجراء إختبار معامل ارتباط بيرسون لدراسة درجة الارتباط الذاتي بين المتغيرات المستقلة، ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الإختبار والذي يتضح من خلاله عدم وجود ارتباط قوي بين المتغيرات المستقلة وبعضها وبالتالي عدم تأثيرها على صحة نتائج تحليل الانحدار .

جدول (٥)

الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة

الموضوعية	الإستقلال التنظيمي	مستوى الإفصاح		
		١	ارتباط بيرسون درجة المعنوية	مستوى الإفصاح
	١	**٠.٦٧٠ ٠.٠٠٠	ارتباط بيرسون درجة المعنوية	الإستقلال التنظيمي
١	٠.١٨٦- ٠.٢٨٦	٠.٢٨٧ ٠.٠٩٤	ارتباط بيرسون درجة المعنوية	الموضوعية

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

يتضح من جدول (٥) السابق ما يلي :

- ١- توجد علاقة موجبة وذات دلالة إحصائية بين مؤشر الإفصاح والإستقلال التنظيمي، حيث بلغت درجة معنوية الارتباط ٠.٠٠٠.
- ٢- توجد علاقة موجبة ولكنها غير دالة إحصائياً بين مؤشر الإفصاح والموضوعية، حيث بلغت درجة معنوية الارتباط ٠.٠٩٤.

٣/٥/٤ تحليل نتائج نموذج الانحدار المتعدد وإختبار الفروض الإحصائية :

١/٣/٥/٤ نتائج تحليل نموذج الانحدار المتعدد : من أجل تحديد مدى معنوية النموذج ككل ومن ثم إمكانية تحديد مدى وجود علاقة بين المتغيرات المستقلة ككل والمتغير التابع، استخدم الباحثون أسلوب الانحدار المتعدد بطريقة Enter ويوضح جدول (٦) التالي بعض المقاييس التي تم حسابها للنموذج المقدر وهي :

جدول (٦)

ملخص النموذج بطريقة Enter

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	معامل التحديد المعدل	خطأ التقدير
1	٠.٧٩٠	٠.٦٢٤	٠.٦٠١	٠.٧٥٧٢

المصدر : مخرجات برنامج SPSS

من التشغيل الإلكتروني للبيانات بطريقة Enter والموضحة في الجدول السابق يمكن إستخلاص النتائج التالية :

١- قيمة معامل الارتباط R يساوي ٠.٧٩٠ ، وهذا يعني وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة كوحدة واحدة.

٢- قيمة معامل التحديد R Square تساوي ٠.٦٢٤ ، وهذا يعني أن ٦٢.٤% من التغير في المتغير التابع يرجع إلى المتغيرات المستقلة كوحدة واحدة، وأن باقي التغيرات (٣٧.٦%) ترجع إلى متغيرات أخرى خارج النموذج.

٣- قيمة معامل التحديد المعدل Adjusted R Square تساوي ٠.٦٠١ ، وهي تستخدم لنفس الغرض السابق ولكنها أكثر دقة، كما أنها أيضاً نسبة مرتفعة ولا تتخفص كثيراً عن نسبة R Square.

٤- قيمة خطأ التقدير Std. Error of the Estimate تساوي ٠.٧٥٧٢ وهي تشير إلى خطأ التقدير، وكلما قلت قيمة خطأ التقدير كلما دل على خطأ أقل للنموذج.

كما يوضح الجدول (٧) التالي نتائج تحليل التباين ANOVA لإختبار معنوية الإنحدار والذي يوضح مدى معنوية العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

جدول (٧)

تحليل التباين ANOVA

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.304	2	.152	26.555	.000a
Residual	.183	32	.006		
Total	.488	34			

المصدر : مخرجات برنامج SPSS

وكما يتضح من الجدول فإن قيمة المعنوية (Sig) تساوي ٠.٠٠٠ وهذه القيمة تعني معنوية نموذج الإنحدار ووجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

ونتيجة لمعنوية نموذج الإنحدار فإن هذا يدل على أن هناك على الأقل متغير واحد فقط من المتغيرات المستقلة له علاقة معنوية بالمتغير التابع، ولتحديد السبب في المعنوية وبالتالي إختبار الفروض الفرعية، فإن ذلك يتم من خلال جدول (٨) التالي، والذي يتضح من من خلاله ما يلي :

١- معادلة خط الإنحدار المقدره هي $Y = 0.369 + 0.235 X_1 + 0.144 X_2$

٢- مستوى المعنوية للمتغيرات المستقلة التي تضمنها النموذج هي على التوالي : ٠.٠٠٠ & ٠.٠٠١ .

وهذا يعني وجود أثر معنوي للمتغيرات المستقلة الأولى والثاني على المتغير التابع.

جدول (٨)

نموذج الإنحدار الخطي المتعدد وفقاً لطريقة ENTER

المتغيرات	المعاملات B	الخطأ المعياري SE	قيمة إحصاء T	المعنوية Sig
ثابت	٠.٣٦٩	٠.٠٤٨	٧.٦٣٥	٠.٠٠٠
X ₁	٠.٢٣٥	٠.٠٣٥	٦.٧٨٨	٠.٠٠٠
X ₂	٠.١٤٤	٠.٠٣٧	٣.٨٦٧	٠.٠٠١

المصدر : مخرجات برنامج SPSS

٢/٣/٥/٤ إختبارات الفروض :

كما يتضح من نتائج التحليل الإحصائي السابق عرضها فإن نتائج إختبارات الفروض تكون على النحو التالي:

تشير النتائج إلى وجود أثر معنوي للمتغيرات المستقلة الأولى والثاني وهم (الإستقلال التنظيمي والموضوعية) على المتغير التابع، وهذا يعني رفض الفروض الإحصائية للبحث :

١- الفرض الإحصائي الأول والذي ينص على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية " .

٢- الفرض الإحصائي الثاني والذي ينص على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لموضوعية المراجعين الداخليين على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية".

مما سبق يتضح لدى الباحثون ما يلي:

١- أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني هو متغير الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية، حيث بلغ مستوى المعنوية لهذا المتغير ٠.٠٠٠ ، مما يعني أنه كلما زادت الإستقلالية التنظيمية لإدارة المراجعة الداخلية كلما زاد مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني

٢- ثم يلي ذلك موضوعية المراجعة الداخلية مفاصة بعدم مشاركة المراجعين الداخليين في الأعمال التنفيذية للشركة، حيث بلغ مستوى المعنوية لهذا المتغير ٠.٠٠١ مما يعني أن كلما زادت موضوعية المراجعين الداخليين كلما أدى ذلك إلى زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني.

٥- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث والبحوث المستقبلية :

١/٥ خلاصة ونتائج البحث :

إستهدف هذا البحث دراسة أثر الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية وموضوعية المراجعين الداخليين على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية . ولتحقيق هذه الأهداف تم تقسيم هذا البحث إلى شقين، الشق النظري لتأصيل موضوع البحث وإستطلاع الجهود السابقة في هذا المجال. والشق التطبيقي لإختبار فروض البحث، وذلك من خلال تطوير مؤشر لقياس مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني يتكون من عدد ١٠٠ بند ومقسماً إلى مجموعتين رئيسيتين هما المحتوى والعرض. وقد إعتد الباحثون في إختبار فروض البحث على إستخدام معامل ارتباط بيرسون، ونموذج الإنحدار الخطي المتعدد. وقد تم التطبيق على ٣٥ شركة مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية. وقد تم التوصل من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية إلى النتائج التالية :

- ١- أدت التطورات التكنولوجية الهائلة في السنوات الأخيرة إلى إحداث طفرة كبيرة في تكنولوجيا المعلومات ووسائل الاتصالات، مما أدى إلى زيادة استخدام شبكة الإنترنت لزيادة التواصل بين مختلف الأفراد في مختلف البلدان، وقد كان من الطبيعي أن تستفيد الشركات ويستفيد المستثمرون من هذا التقدم الهائل في تبادل المعلومات المالية وغير المالية التي توفرها الشركات عبر مواقعها الإلكترونية على شبكة الإنترنت.
 - ٢- تتعدد مزايا الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، ومن أهم تلك المزايا إمكانية الوصول لعدد كبير من مستخدمي المعلومات المحاسبية سواء المساهمين الحاليين أو المرتقبين وذلك بأسرع وقت ممكن، إنخفاض تكاليف إعداد ونشر وتوزيع المعلومات، تحسين صورة الشركة لدى المستخدمين لما توفره لهم من معلومات ملائمة ووقتية، يوفر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني أيضاً إمكانية تحميل ملفات المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بالشركة إلى الحواسيب الشخصية للمستخدمين بما يساعد في عملية إسترجاع وتحليل المعلومات في أي وقت، إنخفاض تكلفة الحصول على المعلومات بالنسبة للشركات والمستخدمين وزيادة كمية ونوعية المعلومات، تشجيع وزيادة المستثمرين الأجانب لإمكانية توفير المواقع والمعلومات المنشورة عليها بأكثر من لغة..
 - ٣- أظهرت نتائج الدراسة النظرية أيضاً الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الداخلية في نجاح حوكمة الشركات.
 - ٤- تتحدد جودة المراجعة الداخلية بمجموعة من العوامل التي تساعد على نجاح المراجعة الداخلية في القيام بأدوارها بفعالية، تم تقسيم هذه العوامل إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي الإستقلال والموضوعية، الكفاءة المهنية، جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية، وقد تم إختبار عاملين فقط من تلك العوامل هما الإستقلال التنظيمي والموضوعية لإدارة المراجعة الداخلية.
 - ٥- أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكلاً من متغيرات الإستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية وموضوعية المراجعين الداخليين على مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني.
 - ٦- توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين متغير الإستقلال التنظيمي والمتغير التابع مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني.
 - ٧- توجد علاقة ارتباط موجبة ولكنها غير دالة إحصائياً بين متغير الموضوعية والمتغير التابع مستوى الإفصاح المحاسبي الإلكتروني.
- ٢/٥ توصيات البحث :**

- ١- يجب على الجهات المنظمة إصدار معيار محاسبي ينظم عملية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني. لتعظيم الإستفادة من مزاياها وتحديد الحد الأدنى من المعلومات التي يجب على الشركات أن تفصح عنها عبر مواقعها على شبكة الإنترنت، وتوحيد طرق وأساليب عرض تلك المعلومات.
- ٢- العمل على ضرورة إنشاء معهد للمراجعين الداخليين بمصر يتولى تنظيم عمل المراجعة الداخلية.
- ٣- إلزام الشركات المصرية بتطبيق القواعد الواردة بالدليل المصري لحوكمة الشركات وعدم الإكتفاء بكونها قواعد إسترشادية.
- ٤- ضرورة الإهتمام بتوفير ميثاق المراجعة الداخلية يحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية تحديداً رسمياً.

- ٥- زيادة تركيز المقررات الجامعية على وظيفة المراجعة الداخلية، للتعريف بمفهومها ومهامها وكذلك المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.
- ٦- إلزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتكوين إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية وإدراج ذلك ضمن قواعد القيد والشطب وإستمرار القيد بالبورصة، والإفصاح عن ذلك في نماذج الإفصاح المقررة.

٣/٥ البحوث المستقبلية المقترحة :

- بعد الإنتهاء من هذا البحث ، إتضح لدى الباحثون أن هناك بعض الموضوعات التي يمكن أن تتناولها البحوث المستقبلية بالبحث والدراسة يمكن توضيحها كما يلي :
- ١- أثر جودة المراجعة الداخلية على الحد من مخاطر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني.
- ٢- محددات الإفصاح الإلكتروني عن المسؤولية الإجتماعية للشركات.
- ٣- محددات الإفصاح الإلكتروني عن رأس المال الفكري.
- ٤- أثر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني على قيمة الشركات.

المراجع

أولاً : المراجع العربية

أ - الدوريات العلمية

- ١- أبوجبل، نجوى محمود أحمد (٢٠١٥)، "تأثير إدراك المراجع الداخلي لمتطلبات المراجعة المستمرة والتزامها بها على جودة التقارير المالية - دراسة تحليلية وتجريبية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الأول.
- ٢- أبو موسى، أحمد عبدالسلام، (٢٠٠٤)، "مخاطر أمن نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية - دراسة ميدانية على المنشآت السعودية " ، **مجلة الإدارة العامة**، معهد الإدارة العامة، الرياض، مجلد (٤٤)، العدد الثالث.

- ٣- الرشيدى، طارق عبدالعظيم يوسف (٢٠١٥)، "إطار مقترح لتطوير فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بهدف ترشيد مستوى الإفصاح الإختياري في الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية : دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة - جامعة بنها، العدد الرابع، السنة الخامسة والثلاثون، ص. ٣٨-١.
- ٤- الرشيدى، ممدوح صادق محمد (٢٠٠٩)، "الإفصاح المحاسبي عبر الإنترنت وحوكمة الشركات - دراسة نظرية ميدانية"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة - جامعة سوهاج، المجلد الثالث والعشرون.
- ٥- المليجي، هشام حسن عواد (٢٠٠٢)، "تقييم جودة التقرير المالى الإلكتروني دراسة إختبارية على القطاع المصرفي"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان، العدد الثالث والرابع.
- ٦- الميهي، عادل عبدالفتاح (٢٠١١)، "أثر آليات حوكمة الشركات على الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية المنشورة: أدلة ميدانية مقارنة"، *المجلة العلمية التجارة والتمويل*، كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني.
- ٧- خليل، على محمود مصطفى و إبراهيم، منى مغربي محمد (٢٠١٤)، "أثر أنماط هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على جودة التقرير المالى عبر الإنترنت بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *المجلة العلمية التجارة والتمويل*، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الأول، المجلد الأول.
- ٨- راضي، محمد سامي وفوده، شوقي السيد و حمد، صلاح الدين محسن (٢٠١٧)، "دور خصائص لجنة المراجعة وجودة المراجعة الداخلية في تخفيض أتعاب مراقب الحسابات: دراسة نظرية ميدانية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد (٤١)، العدد الأول، الجزء الأول، ص. ٢٢٩-٢٧٠.
- ٩- عامر، نعمان صلاح الدين محمد (٢٠٠٦)، "تقييم مدى فعالية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني: دراسة إختبارية"، *مجلة البحوث التجارية*، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، المجلد الثامن والعشرون - العدد الثاني.
- ١٠- عبد الدايم، سلوى عبد الرحمن (٢٠١٧)، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على جودة التقرير المالى عبر الإنترنت - دراسة تطبيقية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية، العدد الأول، الجزء الثاني، المجلد رقم ٥٤، ص. ١١٥-١٧٩.
- ١١- عبدالرحمن، نجلاء إبراهيم (٢٠١٣)، "دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات"، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة - جامعة بني سويف، المجلد الأول، العدد الثاني، ص. ١٧٥-٢٢٣.
- ١٢- عبدالصادق، أسامة سعيد (٢٠١٠)، "الإنعكاسات الدولية لإستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على بناء التصنيف المصري للمعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية، العدد الثاني، المجلد رقم (٤٧).
- ١٣- عبدالملك، أحمد رجب (٢٠٠٥)، "دور الإفصاح المالى وغير المالى عبر الإنترنت فى تحسين قرارات المستثمرين بسوق الأوراق المالية: دراسة نظرية وتطبيقية"، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة*، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر.

- ١٤- عفيفي، هلال عبدالفتاح (٢٠٠٨)، "محددات نشر التقارير المالية على الإنترنت في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة إختبارية"، **مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، المجلد الثلاثين، العدد الثاني.**
- ١٥- عيسى، سمير كامل محمد (٢٠٠٨)، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الأسكندرية، المجلد رقم (٤٥)، العدد رقم (١).**
- ١٦- فودة، شوقي السيد (٢٠٠٢)، "مدى حدود مسئولية المراجع الخارجي في مصادقية نشر القوائم المالية على شبكة الإنترنت وأثر ذلك على سلوك أسعار الأوراق المالية، دراسة نظرية وتطبيقية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني.**
- ١٧- (٢٠٠٧)، "تطوير كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية لتعظيم قيمة الأنشطة الإنتاجية في تنظيمات الأعمال: دراسة تطبيقية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني.**
- ١٨- مبارك، الرفاعي إبراهيم (٢٠١٢)، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية، العدد الأول - المجلد التاسع والأربعون.**
- ١٩- محمد، فهم أبو العزم محمد (٢٠٠١)، "مصادقية المعلومات المالية على الإنترنت وحدود مسئولية المراجع"، **مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة - الرياض، المجلد الخامس، العدد الأول، إبريل.**
- ٢٠- (٢٠٠٣)، "إستخدام لغة XBRL فى تعظيم الإستفادة من معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني.**
- ٢٤- مليجي، مجدي مليجي عبدالحكيم (٢٠١٣)، "أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجوده الأرباح كمدخل لتحسين الملائمة والإعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية: دراسة نظرية تطبيقية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الرابع، المجلد الأول.**

ب- الرسائل العلمية :

- ١- إبراهيم، محمد مخيمر حسن (٢٠١٢)، "دراسة للعوامل المؤثرة فى درجة الإفصاح الإختباري عبر الإنترنت مع التطبيق على الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية"، **رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.**
- ٢- إبراهيم، منى مغربي محمد (٢٠١٢)، "إطار محاسبي مقترح لتطوير الإفصاح الإلكتروني في ضوء حوكمة تكنولوجيا المعلومات: دراسة تطبيقية على البيئة المصرية"، **رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة - جامعة بنها.**
- ٩- على، إبراهيم زكريا عرفات (٢٠١٧)، "إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية للحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح في بيئة الأعمال المصرية (دراسة نظرية وتطبيقية)"، **رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ .**

ج - المؤتمرات والإصدارات الأخرى:

- ١- الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠١٤)، قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية. متاحة على موقع www.egx.com.eg.
- ٢- توفيق، محمد شريف (٢٠٠٤)، "أثر التجارة الإلكترونية على تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية - دراسة إختبارية - بالتطبيق على استخدام القطاع المصرفي لوسائل دفع نقود إلكترونية وخدماتها المرتبطة بأنظمة البنك الفوري (الإلكتروني)" **المؤتمر العلمي السنوي الرابع لكلية التجارة جامعة الزقازيق - آليات التنمية في مصر في ضوء المستجدات العالمية والمحلية - الزقازيق.**
- ٣- مبارك، الرفاعي إبراهيم (٢٠١٠)، "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان **مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود، خلال الفترة من ١٨-١٩ مايو، ص ١-٧٦.**
- ٤- مركز المديرين المصري (٢٠١٦)، "الدليل المصري لحوكمة الشركات"، **جمهورية مصر العربية - وزارة الإستثمار، أغسطس، ص ١-٤٧، الإصدار الثالث.**

ثانياً : المراجع الأجنبية

(A) Periodicals:

1. Abbott, L. J. & Daugherty, B. & Parker, S. & Peters, G. F. (2016), "Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence", *Journal of Accounting Research*, Vol. 54, No. 1, PP. 3-40.
2. Abdelsalam, O. & Street, D., (2007), "An Examination of the Comprehensiveness of Corporate Internet Reporting Provided by London-Listed Companies", *Journal of International Accounting Research*, Vol. 6, No. 2, pp.1-33.
3. Ahmed H. Ahmed Bruce M. Burton Theresa M. Dunne, (2017),"The determinants of corporate internet reporting in Egypt: an exploratory analysis", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 7, Iss. 1, pp. 35 – 60.
4. Allegrini, M., & Greco, G. (2013), "Corporate boards, audit committees and voluntary disclosure: evidence from Italian Listed Companies", *Journal of Management & Governance*, 17(1), 187-216.
5. AlMatrooshi, S. & Al-Sartawi, A. & Sanad, Z. (2016), "Do Audit Committee Characteristics Of Bahraini Listed Companies Have An Effect On The Level Of Internet Financial Reporting?", *Corporate Ownership and Control Journal*, Vol.13, Issue 2, pp. 130-146.
6. Aly, D. & Simon, J. & Hussainey, K., (2010), "Determinants of Corporate Internet Reporting :Evidence from Egypt", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 2, pp. 182-202

7. Ashbaugh, J., Johnstone, K. M. and Warfield. T. D. (1999), "Corporate Reporting on the Internet", **Accounting Horizons**, 13(3), pp. 241-257.
8. Basuony, M, K., Mohamed, E, A., (2014), "Determinants of Internet Financial Disclosure in GCC Countries", **Asian Journal of Finance & Accounting**, Vol. 6, No. 1, PP. 70-89.
9. Bonson Enrique, et. al, Implementation XBRL Successfully By Mandate and Voluntarily, **ONLINE Magazine**, Jan./Feb. 2009, pp. 37-40.
10. Ezat, A. & El-Masry, A., (2008), "The impact of corporate governance on the timeliness of corporate internet reporting by Egyptian listed companies", **Managerial Finance**, Vol. 34, No. 12, pp. 848-867.
11. Gros, M. & Koch, S. & Wallek, C. (2017), "Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies", **Journal of Management & Governance**, Vol. 21, Issue. 2, PP. 291-329.
12. Haghighi, S., Omidvar, S., Fard, H., (2015) " Investigating The Web-Based Financial Reporting And Its Impact On The Qualitative Characteristics Of Accounting Information", **International Journal of Biology, Pharmacy and Allied Sciences (IJBPAS)**, special Issue, PP. 110-119.
13. Hansen, S. C., (1997), "Designing internal controls: The interaction between efficiency wages and monitoring" , **Contemporary Accounting Research**, Vol. 14, No. 1, pp. 129-163.
14. Ikenna, E. A. (2017), "Impact Of Corporate Governance On Internet Financial Reporting In A Growing Economy: The Case Of Nigeria", **Archives of Business Research**, Vol. 5, No. 2, pp. 180-202.
15. Jones Dominic, (2003) "Best practices For Online Annual Reports", **Financial Executive**, Vol. 19, Iss.2.
16. Kelton, A. & Yang, Y., (2008), "the impact of corporate governance on internet financial reporting", **Journal of Accounting and public policy**, Vol. 27, Issue 1, January-February, pp. 62-87.
17. Kewo, C. L. & Afiah, N. N. (2017), "Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit?", **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol. 7, No. 2, PP. 568-573.
18. Khan, M., Ismail, N., and Zakuan, N., (2013), "Benefits of internet financial reporting in a developing countries: Evidence from

- Malaysia", **African Journal of Business Management**, Vol. 7(9), PP. 719-726.
19. Nelli, Novyarni. (2014), "Influence Of Internal Auditor Competence And Independence On The Quality Of Financial Reporting By Municipal/Provincial Government", **International Journal of Economics, Commerce and Management**, Vol. 2, No. 10, PP. 1-14.
 20. O'Leary, C., & Stewart, J., (2007), "Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making: An exploratory study", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 22, No. 8, pp. 787-808.
 21. Ogundana, O. & Ojeka, S. & Ojua, M. & Nwaze, C. (2017), "Quality of Accounting Information and Internal Audit Characteristics in Nigeria", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol. 13, No. 8, PP. 333-344.
 22. Oyelere, P., Laswad, F., and Fisher, R., (2003), "Determinants of Internet Financial Reporting by New Zealand Companies", **Journal of International Financial Management and Accounting**, Vol. 14, No. 1.
 23. Pendley, John A.; Rai, Atul.(2009), "Internet financial reporting: An examination of current practice", **International Journal of Disclosure & Governance.**, Vol. 6 Issue 2, pp. 89-105.
 24. Puspitaningrum, D., & Atmini, S., (2012), "Corporate governance mechanism and the level of internet financial reporting: Evidence from Indonesian companies", **Procedia Economics and Finance**, Vol. 2, pp. 157-166.
 25. Radu, M. (2012), "Corporate Governance, Internal Audit and Environmental Audit – The Performance Tools in Romanian Companies", **Accounting and Management Information Systems**, Vol. 11, No. 1, PP. 112-130.
 26. Rahmatika, D. N., (2014), "The Impact of Internal Audit Function Effectiveness on Quality of Financial Reporting and its Implications on Good Government Governance Research on Local Government Indonesia", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol. 5, No. 18, PP. 64-75.
 27. Sanad, Z., and Al-Sartawi, A., (2016), "Investigating the Relationship between Corporate Governance and Internet Financial Reporting (IFR): Evidence from Bahrain Bourse", **Jordan Journal of Business Administration**, Vol. 12, No. 1, PP. 239-268.
 28. Schneider, A., & Wilner, N., (1990), "A test of audit deterrent to financial reporting irregularities using the randomized response technique", **The Accounting Review**, Vol. 65, No. 3, pp.668-681.

29. Shireenjit, K. J. & Satirenjit, K. J. & Nava, S. & Barry, C., (2013) "Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, Issue: 9, pp.780-814, <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2013-0886>.
30. Shukla, A., & Gekara, M. G., (2010), "Corporate Reporting in Modern Era: A Comparative Study Of Indian And Chinese Companies", **Global Journal of International Business Research**, Vol. 3, No. 3, pp. 42-56.
31. Uyar, A., (2011), "Determinants of Corporate Reporting on the Internet: An analysis of companies listed on the Istanbul Stock Exchange (ISE)", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 27, No. 1, pp. 87-104.
32. Xiao, J.Z., Yang, H. and Chow, C.W., (2004), "The determinants and characteristics of voluntary internet-based disclosures by listed Chinese companies", **Journal of Accounting & Public Policy**, Vol. 23 No. 3, pp.191-225.
33. Yap, K., & Saleh, Z., (2011), "Internet Financial Reporting in Malaysia: The Preparers' View", **Asian Journal of Finance & Accounting**, Vol. 3, No. 1, E39, pp. 138-161.

(B) Thesis:

1. Khan, T., (2006), "Financial Reporting Disclosure on The Internet: An International Perspective" .**Ph.D**, Victoria University, Australia – Victoria.

(C) Others

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1975). **The Effect of an Internal Audit Function on the Scope of the Independent Auditor's Examination**. Statement on Auditing Standards no. 9. New York. NY: AICPA.
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1991), **The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements**. Statement on Auditing Standards No. 65. New York, NY: AICPA.
3. ----- (AICPA), (1997), **The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements**. Statement on Auditing Standards No. 65. New York, NY: AICPA.
4. Financial Accounting Standard Board (FASB) (2000), "Electronic distribution of business reporting information", Business Reporting Research Project, available at: <http://accounting.rutgers.edu/raw/fasb/brrp/brrp1.pdf> (accessed 30 March 2017).

5. Institute of Internal Auditors (IIA), (1999). Statement of Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors homepage. www.theiia.org.
6. ----- (IIA) (2003). International standards for the professional practice of internal audit. The Institute of Internal Auditors homepage. www.theiia.org
7. ----- (IIA) (2012). International standards for the professional practice of internal audit. The Institute of Internal Auditors homepage. www.theiia.org.
8. ----- (IIA) (2017). International standards for the professional practice of internal audit. The Institute of Internal Auditors homepage. www.theiia.org
9. International Accounting Standards Committee (IASC), "Business Reporting on the Internet", Research Study, November, 1999, Chapter 2, P.P. 24:29. Retrieved at 22/2/2017. Available at: <http://mail.cs.trinity.edu/~rjensen/Calgary/CD/iasb/busrepw.pdf>.
10. Jaya, Ade Kemala and Verawaty, Verawaty (2015) The Disclosure Of Internet Financial Reporting Of Local Government In Indonesia: A Further Review Of Government Usage Of Information Technology To Provide Public Information. In: 1st SOSEIC 2015 (**Social Science, Economics International Conference**), 21-22 Februari 2015, Bina Darma University
11. Organization for Economic Co-Operation and Development, (2004), "**Principles of Corporate Governance**", OECD, New York.
12. Sarbanes Oxley Act , (2002) , Available at: <https://en-wikipedia.org/wiki/sarbanes.oxely>.

٧- ملحق البحث :

ملحق (١)
أسماء ومواقع شركات العينة

م	القطاع	اسم الشركة	عنوان الموقع الالكتروني
١	التشييد ومواد البناء	النصر للأعمال المدنية	http://elnasrcivilworks.com
٢		الجيزة العامة للمقاولات والاستثمار العقاري	http://www.al-giza.com
٣		سامكريت مصر - مهندسون ومقاولون	https://www.samcrete.com
٤		مصر للأسمنت قنا	http://www.qenacement.com
٥		الصعيد العامة للمقاولات والاستثمار العقاري SCCD	http://www.elsaeed-contracting.com/
٦	السويس للأسمنت	http://www.suezcement.com.eg	
٧	موارد أساسية	العز الدخيلة للصلب - الاسكندرية	http://www.ezzsteel.com
٨		الحديد والصلب المصرية	http://hadisolb.com
٩		حديد عز	http://www.ezzsteel.com/main
١٠	رعاية صحية وأدوية	ممقيس للأدوية	http://www.memphis.com.eg
١١		النيل للأدوية	http://www.nilepharma.com.eg/
١٢		مينا فارم للأدوية والصناعات الكيماوية	https://www.minapharm.com
١٣	العقارات	الوطنية للإسكان	http://nch-elwatania.com
١٤		الشمس للإسكان والتعمير	http://www.alshamscompany.com
١٥		الشركة المتحدة للإسكان والتعمير	http://united-housing.wixsite.com
١٦		القاهرة للإسكان والتعمير	http://www.cairo-housing.com/
١٧		العبور للاستثمار العقاري	http://www.elobouregy.com
١٨		مصر الجديدة للإسكان	http://hhd.com.eg/default.aspx
١٩		المجموعة المصرية العقارية	https://www.areheg.com
٢٠		مينا للاستثمار السياحي والعقاري	http://www.mena.com.eg
٢١	أغذية ومشروبات	جھينة للصناعات الغذائية	http://www.juhayna.com/ar
٢٢		الدلتا للسكر	http://deltasugar.com/
٢٣		الوطنية للذرة	http://www.ncmp-egy.com
٢٤		القاهرة للدواجن	http://www.cpg.com.eg/
٢٥		مصر للزيوت والصابون	https://www.misroil.com/
٢٦		المصرية للدواجن	http://www.epco-chickina.com
٢٧		العامة للصوامع والتخزين	http://www.gcsc-egypt.com
٢٨	منتجات منزلية وشخصية	الشركة الشرقية إيسترن كومباني	http://www.easterneygypt.com
٢٩		النساجون الشرقيون	http://www.orientalweavers.com
٣٠	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	المصرية لخدمات النقل ايجيترانس	http://ir.egytrans.com/arabic/index.php
٣١		إيكون - مصر	http://www.iconeypt.com
٣٢		السويدي اليكتروك	http://www.elsewedyelectric.com
٣٣	السويس للأكياس	http://www.suezbags.com.eg	
٣٤	كيماويات	أبوقير للأسمدة والصناعات الكيماوية	http://abuqir.net/ar
٣٥		سماد مصر	http://egyfert.com/home.aspx

ملحق (٢)

مؤشر الإفصاح

عناصر الإفصاح	عناصر الإفصاح
ج- بنود معلومات علاقات المستثمرين	أولاً : المحتوى
٥٣- سعر السهم الحالي (رابط إلى البورصة يقدم تحديث مباشر)	أ- بنود المعلومات المحاسبية والمالية
٥٤- أداء سعر السهم بالنسبة لمؤشر سوق الأوراق المالية	١- قائمة المركز المالي للسنة الحالية.
٥٥- ربحية السهم	٢- قائمة المركز المالي للسنة السابقة
٥٦- توزيعات الأرباح للسنة الحالية	٣- قائمة الدخل للسنة الحالية
٥٧- توزيعات الأرباح للسنوات السابقة	٤- قائمة الدخل للسنة السابقة
٥٨- عدد الأسهم المقيدة في سوق الأوراق المالية وتاريخ القيد	٥- قائمة التدفقات النقدية للسنة الحالية
٥٩- القيمة الإسمية للسهم	٦- قائمة التدفقات النقدية للسنة السابقة
٦٠- جداول لأداء سعر السهم	٧- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنة الحالية
٦١- رسوم بيانية لأداء سعر السهم	٨- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنة السابقة
٦٢- بيانات أساسية مثل (إجمالي الأصول - إيرادات التشغيل - العائد على حقوق الملكية - صافي الربح)	٩- الإيضاحات المتممة للعام الحالي
٦٣- الخطة المستقبلية	١٠- الإيضاحات المتممة للسنة السابقة
٦٤- أبرز الملامح المالية (معدل نمو الإيرادات ، معدل نمو صافي الربح)	١١- تقرير مراقب الحسابات للعام الحالي
٦٥- البيانات (الأخبار) الصحفية	١٢- تقرير مراقب الحسابات للأعوام السابقة
٦٦- نوع القطاع التي تنتمي اليه الشركة	١٣- التقرير السنوي للعام الحالي
٦٧- قسم مستقل لعلاقات المستثمرين على الموقع الإلكتروني	١٤- التقارير السنوية للسنوات السابقة
ثانياً: العرض	١٥- المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
أ- سمات وخصائص تكنولوجية.	١٦- القوائم المالية الدورية للعام الحالي
٦٨- وقت التحميل من الموقع الإلكتروني > ١٠ ثواني	١٧- القوائم المالية الدورية للأعوام السابقة
٦٩- بيانات مالية بالإكسيل	١٨- تقرير الفحص المحدود للفترة الحالية
٧٠- بيانات مالية بتنسيق المستند المنقول PDF	١٩- تقرير الفحص المحدود للفترات السابقة
٧١- بيانات مالية بلغة النصوص العالية HTML	٢٠- تقارير قطاعية للسنة الحالية
٧٢- بيانات مالية بلغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL	٢١- تقارير قطاعية للسنة السابقة
٧٣- بيانات مالية ببرنامج الورد Word	٢٢- تقرير ربع سنوي للفترة الحالية
٧٤- ملفات فيديو	٢٣- تقرير ربع سنوي للفترة السابقة
٧٥- ملفات صوتية	٢٤- منتجات وخدمات الشركة
٧٦- عروض تقديمية لبيانات مالية	٢٥- الهيكل التنظيمي للشركة
٧٧- استخدام صور الرسوم البيانية	٢٦- نبذة عن الشركة
	٢٧- ملخص النسب المالية الرئيسية
	٢٨- ملخص البيانات المالية لفترة لا تقل عن ٣ سنوات.
	ب- بنود معلومات حوكمة الشركات والمسئولية الإجتماعية.
	٢٩- بند أو قسم منفصل لحوكمة الشركات
	٣٠- خطاب رئيس مجلس الإدارة
	٣١- مبادئ وقواعد حوكمة الشركات

٣٢- هيكل ملكية الشركة	٧٨- الروابط التشعبية بالتقارير المالية
٣٣- الأدوات المالية ومعلومات إدارة المخاطر	ب- دعم المستخدم:
٣٤- قرارات مجلس الإدارة للسنة الحالية	٧٩- الإتصال بالشركة
٣٥- قرارات مجلس الإدارة للسنة السابقة	٨٠- البريد الإلكتروني للشركة ورقم الهاتف.
٣٦- محاضر إجتماع الجمعية العامة للمساهمين للسنة الحالية	٨١- محركات البحث داخل الموقع
٣٧- محاضر إجتماع الجمعية العامة للمساهمين للسنة السابقة	٨٢- الأسئلة متكررة الحدوث
٣٨- أعضاء مجلس الإدارة (السيرة الذاتية)	٨٣- رابط بالموقع الإلكتروني لسوق الأوراق المالية
٣٩- أعضاء لجنة المراجعة (السيرة الذاتية)	٨٤- رابط بالمواقع الإلكترونية لشركات الخدمات المالية
٤٠- حجم مجلس الإدارة	٨٥- إمكانية تحميل معلومات علاقات المستثمرين
٤١- تكوين مجلس الإدارة	٨٦- أسماء موظفي علاقات المستثمرين
٤٢- مكافآت وبدلات أعضاء مجلس الإدارة	٨٧- البريد الإلكتروني ورقم الهاتف لعلاقات المستثمرين
٤٣- عدد إجتماعات مجلس الإدارة	٨٨- روابط بالشركات ذات العلاقة
٤٤- تقرير لجنة المراجعة	٨٩- توافر قسم المساعده
٤٥- الإفصاح عن المخاطر.	٩٠- خريطة الموقع الإلكتروني
٤٦- سياسات المسؤولية الاجتماعية للشركات	٩١- وجود حدود واضحة بين التقارير السنوية (التي تمت مراجعتها) وباقي المعلومات.
٤٧- تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات	٩٢- روابط لصفحات الشركة على مواقع التواصل الإجتماعي
٤٨- بيان سياسة البيئة.	٩٣- موقع الشركة باللغة العربية والإنجليزية
٤٩- تدريب وتطوير الموظفين.	ج- التوقيت
٥٠- معلومات الصحة والسلامة.	٩٤- نشرات صحفية حديثة
٥١- برامج الرعاية /التبرعات.	٩٥- نصيب السهم تحديث ساعة
٥٢- السياسات المتعلقة بجودة المنتج وسلامته.	٩٦- قوائم مالية مستقبلية
	٩٧- خرائط تنبؤات أرباح مستقبلية
	٩٨- القدرة على التمييز بين المعلومات الحالية والقديمة
	٩٩- تحديث موقع الشركة بكل جديد من بيانات مالية
	١٠٠- تاريخ اخر تحديث للموقع.