

محددات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لتقنية إنترنت الأشياء على تحسين جودة التقارير المالية بالشركات الكويتية

إعداد

الباحث/ عذبي محمد حسين مهنا الحثيه

إشراف

أ.د. / شريف محمد على
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة بكلية التجارة
ونائب رئيس الجامعة لشئون التعليم والطلاب
جامعة مدينة السادات

أ.م. د/ محمد موسى على شحاته
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

المستخلص

هدف البحث إلي: الكشف عن أثر تفعيل أنشطة ومهام المراجعة الداخلية في ضوء إنترنت الأشياء في جودة التقارير المالية بالشركات الكويتية. وتوصل إلي النتائج التالية: توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن طبيعة ومنهجية إجراءات المراجعة الداخلية بالشركات الكويتية في ضوء إنترنت الأشياء. توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مجالات وأنشطة المراجعة الداخلية بالشركات الكويتية. يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين تفعيل أنشطة ومهام المراجع الداخلية في ضوء إنترنت الأشياء وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات الكويتية.

Abstract

The study aimed to: reveal the impact of activating the activities and tasks of the internal audit in the light of the Internet of things on the quality of financial reports in Kuwaiti companies. **And it reached the following results:** There are significant differences between the opinions of the respondents regarding the nature and methodology of the internal audit procedures in Kuwaiti companies in the light of the Internet of Things. There are significant differences between the opinions of the respondents regarding the fields and activities of internal auditing in Kuwaiti companies. There is a significant effect between activating the activities and tasks of the internal auditors in light of the Internet of Things and improving the quality of financial reports in Kuwaiti companies.

أولاً: الإطار العام للبحث

١- مقدمة

شهدت المراجعة الداخلية تطورات هائلة في بدايات القرن الحادي والعشرين ، كما شهدت الأوساط المهنية في تلك الفترة أحداث اقتصادية منها انهيار وتعرض منشآت كبيرة علي مستوي العالم لمشاكل تتعلق بالقوائم المالية والممارسة المحاسبية (Eckles, et al., 2011) ، وما تبع ذلك من تعرض سمعة مهنة المحاسبة والمراجعة إلي المسائلة وإحداث فجوة الثقة والمصادقية في التقارير المالية لمعظم أسواق المال العالمية وتسجيل بعض المنشآت خسائر كبيرة (Omurgonlsen, and Omurgonlsen, 2009) ، مما أدى إلي إخفاق الدور المحوري للمراجع الداخلي وتركيزه علي مواجهة فساد الإدارة.

ونتيجة للإنتشار الواسع لتكنولوجيا المعلومات، والتي تعتبر مطلبًا أساسيًا من متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة، ونظرًا لدورها في إنجاز المهام بشكل أفضل في كافة أنشطة المنشأة، شهدت مهنة المحاسبة والمراجعة تطورًا عظيمًا في ذلك المجال والذي ترتب عليه ظهور ما يسمى بنظم تخطيط موارد المنشأة (Enterprise Resource Planning (ERP): وهي نظم معلومات متكاملة علي مستوي المنشأة تربط إدارتها وأقسامها بقاعدة بيانات مركزية تخدم كل التطبيقات بالمنشأة (Schiederjans, and Kim, 2003) ، والتي قد يكون لها أثر كبير في محاور تطوير أنشطة المراجعة الداخلية ومدى انعكاسها علي جودة التقارير المالية، التي تُعد المنتج الأكثر أهمية للنظام المحاسبي ودورها المحوري في نقل وتوصيل المعلومات المالية إلي المستفيدين وأصحاب المصالح بطريقة صحيحة وفي الوقت المناسب، والتي قد تؤثر بالتبعية علي عملية ترشيح اتخاذ القرارات علي مختلف المستويات (Kallunki, et al., 2011)، وقد تطلب الأمر تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية والتي تم انتقادها لسنوات طويلة ووصفها بضيق الأفق، لتركيزها فقط علي التخطيط والرقابة، ونتيجة لذلك تم تحديد إطار جيد للمحاسبة الإدارية يركز علي تحقيق هدف نهائي يتمثل في ، إضافة قيمة للمستفيدين من خلال الإدارة الاستراتيجية، الريادة، التعليم، والتحسين المستمر. حيث أن المراجعة الداخلية الحديثة تنتمي إلي الإدارة الاستراتيجية ، والتي تُعد أحد الدعائم الأساسية للإطار المتطور لأساليب المحاسبة الإدارية (Brewer, 2008)، والتي تحتاج إليها المنشآت لدعم أنشطة المراجعة الداخلية نظرًا للمساهمة الفعالة التي يمكن أن تقوم بها تلك الأساليب كعامل محفز علي الأداء، بما توفره من القدرة التنبؤية بالمستقبل، والتعامل مع حالة عدم التأكد التي تحيط بكل من القرارات الاستراتيجية والتشغيلية (عبدالحليم ، ٢٠١٣)، والسعي نحو إيجاد تكامل بين مختلف وظائفها وانشطتها بهدف تخفيض التكلفة، وتحسين جودة التقارير المالية من خلال توفير بيانات واضحة وكاملة تمنع التضليل والغموض للمستخدمين (Talebnia et al., 2010)، ورفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين، وذلك باستخدام نظم تخطيط موارد المنشأة ERP كأهم تطور لنظم المعلومات المتدفقة عبر المستويات المختلفة للمنشأة.

٢- مشكلة البحث:

الأمر الذي ظهرت الحاجة إلي ضرورة توفير آليات لتفعيل الرقابة الداخلية الملائمة ولتمكين أصحاب الحقوق والمساهمين والمودعين في الإطمئنان علي أموالهم واستثماراتهم ، والقصور والاهتمام الملقي علي دور المراجع الداخلي بالخصوص بما يتعلق بالمهنية والاستقلالية والخبرة، ومما لا شك فيه أن وجود نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية في أي منشأة يساعد علي اكتشاف أي إنجازات أو أخطاء قبل وقوعها حتي يمكن تجنبها وهذا هو جوهر وظيفة المراجعة الداخلية، حيث أصبح لزاما علي الحكومات والجهات المهنية والمنظمات ذات العلاقة وضع أطر وضوابط حاكمة لمساعدة مجالس إدارتها في تعزيز دورها الرقابي والإشرافي ، لقد توجهت الأنظار نحو وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عمليات الرقابة الداخلية باعتبارها أداة

للضبط الداخلي ، والمراجعة أداة الإدارة في قياس فعالية الوسائل الرقابية في المصارف من خلال دورها الرقابي والتقييم في أنظمة الرقابة الداخلية للمنشآت.

ولمواكبة التطور السريع للتعامل من خلال شبكات الإنترنت للتحويل إلى التشغيل الآلي للعمليات، تعتبر الحوسبة بمثابة تكنولوجيا قائمة علي تخزين ومعالجة ونقل البيانات الخاصة بالحاسب الآلي إلي ما يسمى عبر الإنترنت، لتحويل البرامج من منتجات إلي خدمات، مما يساهم في سهولة وصول المستخدمين للبيانات عبر الإنترنت، وإمكانية تحديث البيانات في الوقت الفعلي (النقودي، ٢٠٢٠؛ قناوي، ٢٠٢٠)

لذا، تُعد البيانات سمة أساسية من سمات تقنية إنترنت الأشياء (IOT)، فهي تولد كميات هائلة من البيانات، فعندما يكون لدي المنشأة المئات أو الآلاف من أجهزة الاستشعار جمع البيانات، والتي تكون محملة بكميات كبيرة نم البيانات، الأمر الذي يضع عبئاً كبيراً علي البنية التحتية للإنترنت، لذلك تسعى المنشآت لإيجاد طرق لتخفيف هذا الضغط (Kour, 2020)

٣- دراسات سابقة

١- (تامر، ٢٠١٩)

هدفت الدراسة تحليل واختبار العلاقة بين جودة مراجعة القوائم المالية، وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة، كما يهدف اختبار أثر تبني معايير التقرير المالي الدولي IFRS على تلك العلاقة. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية (طردية) معنوية بين جودة المراجعة وطول (قابلية قراءة) التقرير المالي السنوي، بالإضافة لأن للتبني تأثير إيجابي معنوي على العلاقة بين جودة المراجعة وعدد صفحات وعدد كلمات التقرير المالي للشركات محل المراجعة.

٢- دراسة: (Rutledge, et al., 2015)

هدفت الدراسة إلى جودة التقارير المالية في دول شرق آسيا تحديدا جمهورية الصين الشعبية لاسيما وأن شركات المساهمة المسجلة في بورصة الصين ملزمة بإعداد تقاريرها المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المحلية. توصلت الدراسة لدلائل تشير إلى تحسن القيمة الملاءمة للمعلومات المحاسبية في ظل تطبيق مبادئ المحاسبة المحلية مقارنة بتطبيق (IFRS).

٣- دراسة: (رشا، ٢٠١٤)

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية، ولتحقيق ذلك تم تطوير استبانة اشتملت على مكونات الإفصاح الاختياري والمتمثلة بالمعلومات العامة للشركة. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيرا كبيرا لمكونات الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية، وقد أوصت بضرورة تبني الشركات لمفهوم الإفصاح الاختياري وعرض مكوناته ضمن تقاريرها المالية.

٤- دراسة: (محمد، ٢٠٢١)

يهدف البحث إلي دراسة أثر تطبيق تقنية الأشياء (IOT) Internet of Things في ظل تبني الحوسبة (CC) (Cloud Computing) علي نظام إدارة المخزون، وفي سبيل تحقيق هدف البحث قام الباحث بتحليل وتقييم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، تم الإعتماد علي دراسة الحالة الحالية بهدف جمع معلومات عن أداء نظام إدارة المخزون ، وذلك لغرض الإجابة علي تساؤل البحث. وتوصلت الدراسة أن تطبيق تقنية إنترنت الأشياء في ظل تبني الحوسبة أدي إلي حدوث تحسين جوهري في نظام إدارة المخزون

٥- دراسة: (Mahdi et al., 2018)

هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة طهران على عوائد الأسهم. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية قوية بين جودة أرباح الشركات وعائدات أسهمها.

٦- دراسة: (سعيد، ٢٠١٢)

هدفت الدراسة بيان أثر التحول إلى (IFRS) على جودة التقارير المالية في المملكة العربية السعودية. وتوصلت الدراسة إلى أن القدرات المالية التالية لفترة الالتزام بتطبيق (IFRS) تميزت بانخفاض

مستويات إدارة الأرباح، وارتفاع مستويات التحفظ المحاسبي وانخفاض مستوى عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

٧- دراسة: (Cameran, et al., 2014)

هدفت الدراسة إلى المقارنة بين جودة التقارير المالية لعينة من الشركات الإيطالية التي تحولت إلى الـ (IFRS) في الفترة الزمنية من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨، وعينة مقابلة من الشركات التي لا تزال تستخدم مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً محلياً. وتوصلت الدراسة إلى تبني معايير التقارير المالية الدولية لم تحسن جودة التقرير بين شركات القطاع الخاص، ولكن على العكس من ذلك خفضتها، بالإضافة إلى أنه يمكن للشركات أن تستغل مستوى المرونة كجزء لا يتجزأ من معايير التقرير المالي الدولية لتحقيق فوائد التقرير الخاصة بها.

٨- دراسة: (Hillier, et al., 2015)

هدفت الدراسة إلى بيان الالتزام بتطبيق (IFRS) على جودة التقارير المالية بعدد من الدول الأفريقية، وقد تم الاعتماد على القيمة الملاءمة كمقياس لجودة التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن القيمة الملاءمة للمعلومات المحاسبية قد تحسنت بعد الالتزام بتطبيق (IFRS).

٩- دراسة: (Agyei, Mensah, 2013)

هدفت الدراسة إلى بيان أثر الالتزام بتطبيق IFRS بغانا على جودة التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى تحسن جودة التقارير المالية بعد تطبيق IFRS وبرهنت الدراسة على ذلك بتحسن متوسط جودة التقارير المالية في عام ٢٠٠٨.

١٠- دراسة مي عبد الفتاح، (٢٠١٧):

هدفت الدراسة تهدف الدراسة إلى دراسة العلاقة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات المحاسبة الاحتياطية في البيئة المصرية. توصلت الدراسة إلى:

- تعتمد جودة أنشطة المراجعة الداخلية وفعاليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية على مدى توافر عدة محددات من أهمها المقدرة المهنية، الاستقلال والموضوعية، جودة أداء المهام.
- تتعدد وتنوع صور وأشكال الممارسات المحاسبية الاحتياطية التي تقوم بها الإدارة للتأثير على نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية وغيرها.

يمكن تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية لمواجهة ممارسات المحاسبة الاحتياطية من خلال الاهتمام بأربعة محاور للتطوير تتعلق بالمراجع الداخلي أنشطة المراجعة الداخلية المضيفة للقيمة الاستعانة بمصادر خارجية بشكل جزئي لأداء أنشطة المراجعة الداخلية، المضيفة للقيمة، الاستعانة بمصادر خارجية بشكل جزئي لأداء أنشطة المراجعة الداخلية. تفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية تفعيل العلاقة بين المراجعة الداخلية وباقي أطراف الحوكمة.

١١- دراسة (Alaska & hamdan 2016)

هدفت الدراسة إلى قياس مدى التنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع الحكومي الأردني. توصلت الدراسة إلى:

أنه يوجد تنسيق وتعاون بين مدققي ديوان المحاسبة والمدققين الداخليين بالقطاع الحكومي الأردني قائمان على الالتزام والاتصال والفهم المتبادل والثقة، كما أظهرت النتائج إن المخاطر الناجمة عن التنسيق والتعاون هي مخاطر غير ملموسة، قد تكون لتخوف مدقق الديوان من بعض المؤثرات الخاصة التي قد تؤثر على حيادية ونزاهة العملية التدقيقية

١٢- أشارت دراسة (Frigo and Anderson, 2009):

إلى زيادة التركيز على أنشطة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر من خلال تحديد ودمج أنشطة وعمليات معينة، وتبادل البيانات والمعرفة والتكنولوجيا لتحقيق القيمة لأصحاب المصالح المختلفة.

١٣- ركزت دراسة (Dixon and singer, 2011) علي حتمية تطوير دور المراجع الداخلي ليلعب دورًا استشاريا هاما في المنشأة من خلال تقديم رؤية استراتيجية للمنشأة ، وتقديم الأفكار التي تساعد علي تحقيق التحسين المستمر، والمشاركة في عملية اتخاذ القرار.

١٤- وتشير دراسة كل من (Wikins and Boyle, 2012 & LLA, 2013) إلي أهمية قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقديم وتقييم التوصيات الملائمة لتحسين عمليات الحوكمة، واوصت الدراسة بتفعيل دور المراجع الداخلي للقيام بمهام الرقابة المالية والإدارية، وتحسين بيئة إعداد التقارير المالية، حيث يتوقف عمل المراجع الخارجي علي عمل المراجعة الداخلية نتيجة لتقييمه لثلاثة عناصر اساسية تعكس مستوي تطوير أنشطة المراجعة الداخلية ، وهي الموضوعية ، المقدره علي تنفيذ الأعمال ، وجودة الأداء (AICPA, 1991)

١٥- وأوضحت دراسة (Sarens and De Beelde, 2006) إلي أن أداء الدور الاستشاري بواسطة المراجع الداخلي، أفضل من أن يتم اسناده لمصدر خارجي ، حيث أن المراجع الداخلي سيكون في وضع أفضل لما يمتلكه من معرفة كافية عن أنشطة المنشأة وعملياتها.

١٦- اكدت دراسة (Mihret, D. and Admassu, 2011) أنه سوف يحدث وفورات تكاليفية من خلال تخفيض وقت المراجعة الخارجية ، نتيجة احلال وقت المراجع الداخلي محل وقت المراجع الخارجي ، وأن كفاءة المراجعة قد تُعد حافز لاتعماد المراجع الخارجي علي عمل المراجعة الداخلية،

١٧- أشارت دراسة (Felix, et al., 2001) إلي أن اعتماد المراجع الخارجي علي أعمال المراجعة الداخلية يمكن أن يُخفض من تكاليف عملية المراجعة بنسبة ١٨٪ تقريبا، ويتوقع الباحث أن تطوير أنشطة المراجعة الداخلية ، ورفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجع الداخلي قد يؤدي إلي تخفيض تكاليف عملية المراجعة بشكل أكثر.

١٨- واقترحت دراسات (Salehaoui et al., 2019; Nizetic et al., 2020; Trab et al., 2018) إطارا جديدة لتكامل إنترنت الأشياء مع الحوسبة السحابية نظرة للنمو السريع في تخزين بيانات أجهزة الاستشعار وقدرتها المحدودة على المعالجة وسرعة الاتصال. وتوصلت إلي أن حل التخزين السحابي له قدرة فائقة على تخزين وتحليل البيانات الضخمة والوصول إليها عن بعد. وبالتالي تصيف الحوسبة السحابية كخدمة قيمة إلي المنشآت المطبقة لإنترنت الأشياء من خلال توفير سعة التخزين وقوة المعالجة للمساعدة في عمليات المراقبة والتحليل، بما يمكن المنشأة من إنشاء استراتيجيات لتطوير العمليات، وإدارة المخاطر.

١٩- قامت دراسات (Mao et 2018; He et al., 2020; Refaat.H., al.,2020) بتصميم إطاره وظيفية لنظام إدارة المخزون الذكي إستنادا إلي كل من إنترنت الأشياء والحوسبة السحابية، وتوصلت إلي أن تقنية إنترنت الأشياء في ظل الحوسبة السحابية أدى إلي توفير البيانات في الوقت الفعلي، وساعد في تحسين عملية التخطيط والقدرة على اتخاذ القرارات، وتحقيق المراقبة والإدارة الذكية لدورة حياة تخزين المنتجات، وذلك باستخدام مجموعة متنوعة من الآلية والذكاء وتكنولوجيا المعلومات لدمج الموارد بشكل فعال. وبناء

٢٠- أوضحت دراسات (Martin et al., 2017; Bechtsis et al., 2017; Cardarellietal (2017)

أن تقنية إنترنت الأشياء المعتمدة على خدمات الحوسبة السحابية عملت على ربط كل من المخازن والروبوتات والمنتجات بالإنترنت، بما يمكن المنشأة من التعرف على حالة المنتجات وموقعها ومواعيد التسليم والشحن، كما أن البنية السحابية توفر العديد من المزايا بالنسبة للروبوتات وأنظمة التشغيل الآلي، والتي يمكن تقسيمها إلي مستويين متكاملين، وهما من آلة إلى سحابية، ومن آلة إلى آلة، وذلك من خلال نقل موارد الحوسبة والتخزين إلى الخوادم في السحابة، مما يؤدي إلي تخفيض التكاليف وتوفير طاقة غير محدودة

للروبوتات، كما يمكن استخدام قدرات الحوسبة السحابية من قوة المعالجة المركزية، ومشاركة المعلومات المخزنة مع الروبوتات الآخرين لأغراض التدريب والتعلم.

٢١- أكدت دراسات (Orner et al., 2017, Han and Zhu, 2017; Mikusova et al., 2017)

بأن تطبيق تقنية إنترنت الأشياء أدت إلى تحسين الوقت اللازم لإتمام عمليتي استلام و شحن المنتجات، وتخفيض العمالة المطلوبة بنسبة %٢٠، كما أدى تطبيق تقنية إنترنت الأشياء باستخدام الروبوتات إلى تحقيق الزيادة المطلوبة في الإنتاجية، وتلبية متطلبات العملاء، وتقليل الأخطاء البشرية بنسبة كبيرة، وتخفيض تكاليف المناولة من %٢٠ إلى %٤٠.

٤- أهداف البحث:

تتمثل أهداف البحث في كل من:

١/٤- الكشف عن طبيعة ومنهجية إجراءات المراجعة الداخلية بالشركات الكويتية في ضوء متطلبات معايير المراجع الدولية وتعليمات البنك المركزي الكويتي.

٢/٤- التعرف على مجالات وأنشطة المراجعة الداخلية بالشركات الكويتية في ضوء تقنية إنترنت الأشياء.

٣/٤- الكشف عن أثر تفعيل أنشطة ومهام المراجعة الداخلية في ضوء إنترنت الأشياء في جودة التقارير المالية بالشركات الكويتية.

٥- أهمية البحث:

لعل من أهم الأسباب التي أدت إلي الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ظهور الأصناف العديدة للمؤسسات وكبر حجمها ، وتعدد العمليات والأحداث المالية وصعوبة تتبعها مما زاد من الإهتمام بالمراجعة الداخلية والفحص والتقييم لتحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وزيادة فعاليتها ، وهو أمراً مهماً وحيوياً لكل من الإدارة وأصحاب المصلحة في المنشأة، والمساهمين ، والمراجعين الخارجيين.

١/٥- بيان مقدار الحاجة إلي مراجعة الداخلية فعالة ، كأداة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

٢/٥- وضرة تفعيل دور المراجعة الداخلية من خلال تتبع وبيان جوانب القصور والثغرات التي تؤدي إلي ضعف الرقابة الداخلية

٣/٥- تتبع أهمية الدراسة في كونها تسلط الضوء علي وظيفة المراجعة الداخلية، الإتجاهات الحديثة لوظيفة المراجعة الداخلية ومفاهيم الحوكمة والمخاطر

٤/٥- الدور الفعال للجان المراجعة في تحسين المراجعة الداخلية، ودور التعاقد الخارجي كمصدر للمراجعة، وأن هذا الإتجاه له كثيراً من المزايا في تحقيق الجودة في المراجعة ، وخفض التكاليف ، وغيرها من الإنعكاسات التي تحقق فائدة لمنشآت الأعمال ، وتحسن جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية.

٦- فروض البحث:

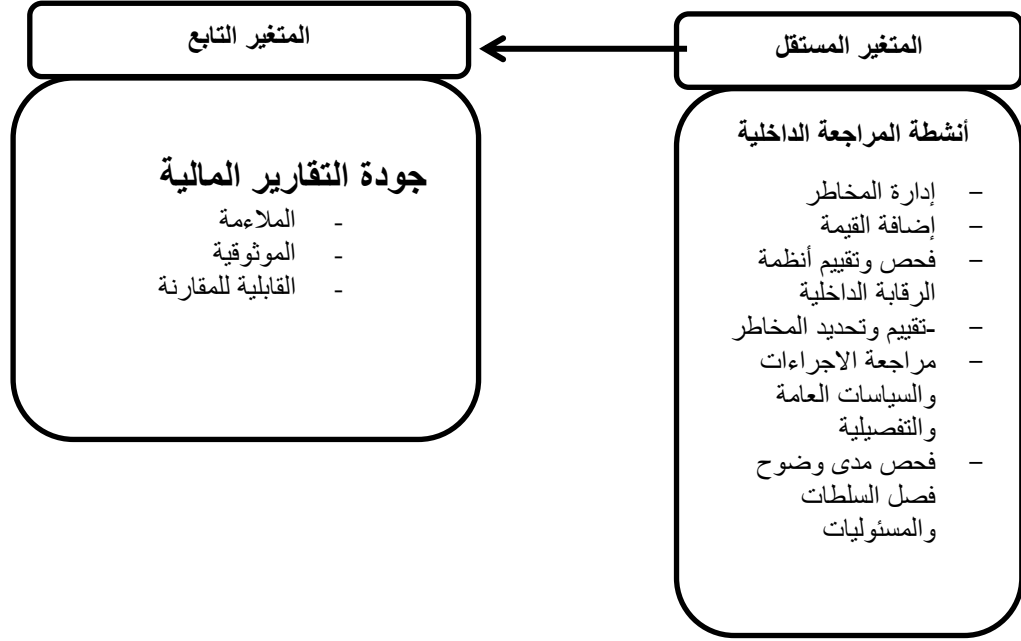
- تتمثل فروض البحث فيما يلي:

١/٦- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن طبيعة ومنهجية إجراءات المراجعة الداخلية بالشركات الكويتية في ضوء إنترنت الأشياء.

٢/٦- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مجالات وأنشطة المراجعة الداخلية بالشركات الكويتية.

٣/٦- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين تفعيل أنشطة ومهام المراجع الداخلية في ضوء إنترنت الأشياء وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات الكويتية.

٧- متغيرات البحث:



٨- منهج البحث:

أعتمدت الباحثة على ما يلي:

أولاً: الأسلوب الاستقرائي: ويتمثل في الاطلاع على الكتب والمراجع العلمية لعربية والأجنبية والأبحاث وما صدر عن المؤتمرات العلمية والدورات ذات الصلة بموضوع البحث.

ثانياً: الأسلوب الاستنباطي: ويتمثل في الدراسة الميدانية وذلك من خلال اعداد قائمة استقصاء واستطلاع آراء المسؤولين بإدارة المراجعة الداخلية والمخاطر والالتزام لاختبار مدى صحة الفروض التي تقوم عليها الدراسة.

ثانياً: الإطار النظري للبحث

١- أساليب المراجعة تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية ضرورة أن يقوم المراجع المستقل بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام، ويقدم تقريره بذلك، ويكون هذا التقرير بمثابة مرشد له قيمته خلال المراجعة، كما يكون له أهمية كبيرة بعد إنتهاء عملية المراجعة وذلك كدليل مستوي للأخطاء والعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية ويتم بحث وتقييم مدي فاعلية نظام الرقابة الداخلية بطريقة رسمية أو غير رسمية، وجود بعض ومن الإجراءات التي تسمح للمراجع تفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية والإنتهاء من المهام التي يقوم بها المراجع من فحص واختبار للنظام الرقابي الداخلي يجب علي القيام بإجراءات ليتم بموجبها التقييم النهائي ولما توصل إليه، نظراً لأن جزء كبير من المراحل الباقية تعتمد علي كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية

٢- محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية:

تلعب جودة أنشطة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في أدائها لدورها الجديد بالفعالية المطلوبة، وتوجد بعض العوامل المحددة والمؤثرة في جودة أنشطة المراجعة الداخلية وقد حددت المعايير المهنية لكل من المراجعة الداخلية والخارجية، معيار المراجعة الأمريكي رقم (٦٥) والمعيار رقم (٢) الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي والمعيار الأمريكي رقم (٩) العوامل الضرورية لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية وتشمل:

(١) المقدرة المهنية (الأهلية):

والتي تقاس من خلال المستوى التعليمي، والشهادات المهنية، أي تشمل التأهيل العلمي للمراجع الداخلي كأحد المحددات التي تساعد في تنمية مقدراته المهنية على اكتشاف الممارسات الغير قانونية، والتأهيل المهني من خلال الحصول على الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية، مثل شهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وشهادة مراجع داخلي (CIA) وشهادة محاسب إداري (CMA) وشهادة مراجع مالي بالإضافة إلى ذلك تعد الخبرة والتدريب والتعليم المستمر أحد العوامل التي تساهم في تحسين قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف الممارسات لغير قانونية والغير أخلاقية.

وهذا ما أكدته بعض الدراسات على أن جودة المراجعة الداخلية تعتمد على مدى توافر المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية في المدقق الداخلي بما يمكنه من اكتشاف الممارسات غير القانونية.

(٢) الموضوعية:

وتتمثل في ضرورة نزاهة المدقق وعدم تحيزه وتجنب تعارض مصالحه الشخصية مع مصلحة المنشأة أحد محددات جودة المدقق الداخلي، والتي تقاس من خلال الجهة التي ترفع لها تقارير المدقق الداخلي، والجهة المسؤولة عن تعيين المدققين الداخليين.

وهذا ما أكدته معايير المدقق الداخلي التي أصدرها معهد المدققين الداخليين المعيار رقم (١١٠٠) بعنوان (الاستقلال والموضوعية) وقد أكد المعيار على أن استقلال المدقق الداخلي يتطلب تبعيته من الناحية التنظيمية لمجلس الإدارة لضمان أدائه لواجباته المهنية بحرية تامة وبعيداً عن أية ضغوط في تحديد نطاق المدقق وكذلك تبعيته من الناحية الفنية للجنة من خلال رفع تقرير المراجعة الداخلية لها والتشاور معها في الأمور الفنية الخاصة بالمنشأة، كما أن تحقيق الموضوعية يتطلب أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.

(٣) جودة أداء المهام:

والتي تقاس من خلال دقة وكفاية برامج التدقيق، ونطاق التدقيق كما تتوقف جودة أداء فريق عمل المراجعة الداخلية على عدة عوامل منها (التخطيط لعملية المراجعة الداخلية وتوثيق وجمع أدلة التدقيق، والالتزام بالمعايير المهنية، بذلك العناية المهنية الواجبة).

أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية (الخبرة، الشهادات المهنية، الاستقلال، الوقت المستنفذ في أعمال لها علاقة بالتقارير المالية، حجم قسم التدقيق) لها دوراً مهماً في التقليل من التحيزات الجوهرية بالتقارير المالية.

ويرى الباحث بالإضافة إلى ضرورة أخذ العوامل السابقة في الاعتبار يجب إضافة العوامل التالية:

(٤) تفعيل العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات:

لكي تكون وظيفة المدقق الداخلي أداة قوية لدعم الأطراف الأخرى لحوكمة الشركات، يجب أن تتميز بمستوى ملائم من الجودة، وهذا يعني أن جودة وظيفة المدقق الداخلي تؤثر على علاقاتها بأطراف الحوكمة الثلاث الأخرى، ومن ثم تتأثر جودة حوكمة الشركات.

ولكي تلعب وظيفة المدقق الداخلي هذا الدور المحوري، ينبغي أن يتوافر فيها خصائص أو عوامل معينة تؤدي إلى تحسين جودتها، ومن ثم تحسين جودة علاقاتها بالأطراف الأخرى مما ينعكس بالتبعية على تحسين جودة حوكمة الشركات.

وفي هذا الصدد أن التركيز على الحوكمة في العشريون سنة الأخيرة كان سبب الاخفاقات التي تحدثت في أكبر الشركات العالمية وذلك بسبب ضعف آليات الحوكمة وعدم تفعيلها، ففي الماضي لم تدفع الفضائح المالية إلى ضرورة التركيز على وظيفة المراجعة الداخلية، أما اليوم فينظر إليها على أنها جزء من حل مشاكل انهيار نظام التقرير المالي الرقابة الداخلية والسلوك الأخلاقي.

ومما لا شك فيه أن التفعيل الجيد بين إدارة المراجعة الداخلية، والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات يؤدي إلى جودة أنشطة المراجعة الداخلية.

٥) الإسناد الخارجي لخدمات المدقق الداخلي كاحد العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية:

يضيف الباحث المحدد الخامس، كمحدد أساسي من محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية والذي لم تنطرق له الدراسات السابقة، وذلك في ظل اتجاه عدد من الدراسات في الفترة الأخيرة إلى الاهتمام بمصدر الحصول على خدمات المراجعة الداخلية، ومدى تأثيرها على كفاءة وموضوعية التدقيق الداخلي.

ويتم الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية بإحدى ثلاث أساليب:

- ١- الأسلوب الأول: الحصول على خدمات وظيفة المدقق الداخلي من خلال إدارة داخل الشركة.
 - ٢- الأسلوب الثاني: الحصول على خدمات وظيفة المدقق الداخلي من خلال الاستعانة بأحد شركات (أو مكاتب) المحاسبة والمراجعة.
 - ٣- الأسلوب الثالث: الحصول على خدمات وظيفة المدقق الداخلي باستخدام كلا الأسلوبين السابقين. ويوجد لكل أسلوب العديد من المميزات وجوانب القصور، ويوضح الباحث بعض الإحصاءات عن كيفية الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات:
- أوضحت دراسة (Carey et al., 2006) أن ٤٥٪ من الشركات الأسترالية تعتمد على مصادر خارجية للحصول على كل أو بعض أنشطة المراجعة الداخلية لديها.
- في حين أوضحت دراسة (Dickins and O'Reilly, 2009) إلى أن ٧٧٪ من الشركات الأمريكية تعتمد على المصادر الخارجية لجزء من أنشطة المراجعة الداخلية لديها، وأن ١٥٪ منها تعتمد على المصادر الخارجية في الحصول على أكثر من نصف هذه الأنشطة.
- بينما في جمهورية مصر العربية فقد تناولت دراسة (Ebaid, 2011) أن ٢١ شركة مصرية مقيدة في بورصة الأوراق المالية، وتبين أن ١٠٠٪ من هذه الشركات تحصل على أنشطة وظيفة المدقق الداخلي من خلال إدارة داخلية بها.

ويتفق الباحث مع (منال فراج، ٢٠١٤) على أن الاستعانة بالمصادر الخارجية تؤدي إلى تحسين جودة الأداء لوظائف المراجعة الداخلية كالتالي:

- ١- أن اكتشافات المراجعة الداخلية ومتابعة العميل أو موظفيه من أجل اتخاذ الإجراءات المصححة لها، سوف تؤدي إلى زيادة جودة ماجعة القوائم المالية وذلك من خلال تدنية مخاطر التدقيق إلى أدنى حد ممكن ومقبول.
- ٢- أن المدقق الخارجي مطالب دائما بتحسين مستوى أدائه المهني من خلال الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي تلقي القبول العام، والتي تجعله قادرا على الاستمرار في تقديم وتحقيقه جودة تدقيق أعلى، ويلاحظ أن هذا المطلب قد أصبح أكثر إلحاحا من ذي قبل نظرا للتحديات الراهنة التي يرفضها واقع العولمة وتحرير تقديم الخدمات على المستوى العالمي.
- ٣- أن أداء المدققين الخارجيين لأنشطة المراجعة الداخلية يمكن أن تؤدي بالفعل إلى زيادة جودة التدقيق من خلال إمداد المدقق الخارجي بقدر كاف من المعلومات عن العميل وعن عملياته والصناعة التي يعمل فيها وأنه كلما كان هناك وجودا مكثفا للمدقق الخارجي في منشأة العميل كلما أدى ذلك إلى زيادة فهم عمليات المنشأة وكلما أدى ذلك أيضا إلى احتواء مخاطر التدقيق.

٣- تطوير أنشطة المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية على أساس الخطر يتمثل الدور المحوري لآلية المراجعة الداخلية على أساس الخطر في توفير تأكيد لمجلس الإدارة عن فعالية أنشطة عملية إدارة مخاطر المنشأة وأنها تمت إدارتها بشكل ملائم، وأن الرقابة الداخلية يتم تشغيلها بفعالية حيث أن زيادة التركيز على أنشطة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر من خلال تحديد ودمج أنشطة وعمليات معينة وتبادل البيانات والمعرفة والتكنولوجيا لتحقيق القيمة لأصحاب المصالح المختلفة (هشام، ٢٠١٢)

ولذلك قدم معهد المدققين الداخليين تعريفاً للتدقيق الداخلي الحديث بأنه نشاط رقابي مستقل موضوعي للتأكيد والاستشارات يصمم ليحقق قيمة مضافة ويزيد من فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، الحوكمة حيث أن ادراج التأكيدات والاستشارات في التعريف يعني أن المراجعة الداخلية أصبحت نشاط استباقي يركز على الأنشطة المعنية بقضايا مهمة في الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، حيث أن للتدقيق الداخلي الحديث دوران استشاري وأخر توكيدي في مجال الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات وإدارة المخاطر.

وفي هذا السياق ركز على حتمية تطوير دور المراجعة الداخلية ليلعب دوراً استشارياً هاماً في المنشأة من خلال تقديم رؤية استراتيجية للمنشأة وتقديم الأفكار التي تساعد على تحقيق التحسين المستمر، والمشاركة في عملية اتخاذ القرار، وأن وظيفة المراجعة الداخلية تمثل إحدى آليات حوكمة الشركات التي من خلالها يمكن للمدقق الداخلي تحليل وتقييم الأنشطة الداخلية التي تقوم بها المنشأة مع عمل التوصيات اللازمة والمساهمة في إعداد القوائم المالية (محمد، ٢٠١٣)

أن أهمية قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقديم وتقييم التوصيات الملائمة لتحسين عمليات الحوكمة، وأوصت الدراسة بتفعيل دور المراقب الداخلي للقيام بمهام الرقابة المالية والإدارية، وتحسين بيئة اعداد التقارير المالية، حيث يتوقف عمل المدقق الخارجي على عمل المراجعة الداخلية نتيجة تقيمه لثلاث عناصر أساسية تعكس مستوى تطوير أنشطة المراجعة الداخلية، وهي الموضوعية المقدره على تنفيذ الأعمال، وجودة الأداء إلى أن أداء الدور الاستشاري بواسطة المدقق الداخلي أفضل من أن يتم أسناده لمصدر خارجي حيث أن المدقق الداخلي سيكون في وضع أفضل لما يمتلكه من معرفة. (شحاته، ٢٠١٣)

إن الارشادات الحديثة من معهد المدققين الداخليين IIA لم توصي بتبني بديل معين أو استحسان بديل على البدائل الأخرى أن قدرة المنشأة على اكتشاف الخداع من خلال الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر داخلي تكون أكبر من تلك التي تحصل على الخدمات من مصدر خارجي، ولذلك يعتقد الباحث بأن أنشطة المراجعة الداخلية، والتي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة بشكل كلي تتصف بأنها أعلى موضوعية من تلك التي يتم الحصول عليها من خارج المنشأة وذلك في حالة وجود عوامل الخبرة (المالية والمحاسبية) والمهارة الفنية والتكنولوجية للمدقق الداخلي للأسباب التالية: (غريب، ٢٠١٣)

- لم ترقى معرفة المتعاقدين الخارجيين بالمنشأة مهما بلغت إلى معرفة المدققين الداخليين بطبيعة عمل المنشأة فغالبا ما يتم شغل وظائف إدارة المراجعة من أفراد من الإدارات الأخرى بالمنشأة والذين اكتسبوا إداركا واسعا بها.

- وجود مصدر موضوعي للمعلومات لكل من الإدارة ولجنة المراجعة.

- المحافظة على أمن وسرية معلومات المنشأة الهامة والاستراتيجية.

- حوكمة الشركات هي وظيفة إدارية لا يجب استأجارها من الخارج.

أنه سوف يحدث وفورات تكاليفية من خلال تخفيض وقت المراجعة الداخلية، نتيجة احلال وقت المدقق الداخلي محل وقت المدقق الخارجي، وأن كفاءة التدقيق قد تعد حافز لاعتماد المدقق الخارجي على عمل المراجعة الداخلية، أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية يمكن أن يخفض من تكاليف عملية التدقيق بنسبة ١٨٪ تقريبا ويتوقع الباحث أن تطوير أنشطة المراجعة الداخلية، ورفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمدقق الداخلي قد يؤدي إلى تخفيض تكاليف عملية التدقيق بشكل أكثر.

يستخدم استقلال وظيفة المراجعة الداخلية كمعيار للموضوعية في أداء الأنشطة ويقصد بالموضوعية هنا تمتع أعضاء فريق المدقق الداخلي بحرية كاملة في ممارسة مهامهم دون تحيز، ورفع التقارير إلى لجنة

التدقيق، مما يساعد على أداء المهام بجودة وفعالية، حيث يشير معيار المراجعة الداخلية (1100- الاستقلالية والموضوعية) إلى أن نشاط المدقق الداخلي يجب أن يكون مستقلا، وأن يكون المدقق الداخلي موضوعي أثناء أداء عمله، وألا يعلق آراءه وأحكامه وتقديره بشأن مسائل المدقق على آراء أو مواقف الآخرين، وهو ما يتطلب أن يكون الوضع التنظيمي لإدارة المدقق الداخلي في مستوى إداري يسمح له بأداء المسؤوليات والمهام المكلف بها باستقلال وموضوعية (Aldred, 2013)

أن تدعيم استقلال إدارة المدقق الداخلي، ووضعها في الهيكل التنظيمي للمنشأة بموقع متوازي مع مجلس الإدارة يحقق جودة أنشطتها، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الموضوعية من خلال عدم تقديم المدقق الداخلي أي تنازلات جوهرية أثناء القيام بأداء عمله، حيث أن قيامه بأي مهام تنفيذية كخدمات استشارية أو تأكيدية يقلل من موضوعيته واستقلاله عند القيام بفحصها كمدقق ومن ثم تتمثل المشكلة الحقيقية في الكيفية التي يستطيع بها المدقق الداخلي أن يوازن بين موضوعيته واستقلاله وتقديم خدمات الاستشارات والتأكيدات حال قيامه بتصميم وتنفيذ نظم المعلومات وتقييمها في نفس الوقت وهنا أن حل هذه المشكلة يتمثل في وجود إدارة المراجعة الداخلية لخدمات التأكيد بحيث تضم كل إدارة منهما مدققين داخليين متخصصين. (Dixon, 2011)

تقع آلية لجنة المدقق في قلب آليات حوكمة الشركات، التي تلعب الدور الرئيسي في ضمان جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية من منطلق مسؤولياتها عن فحص القوائم المالية، للتأكد من اكتمال الإفصاح وضمن جودة المعلومات المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة للاعتماد ودورها الإشرافي والرقابي لأداء كافة مراحل عملية اعداد ومراجعة القوائم المالية حيث أن كبر حجم أعمال مجلس الإدارة بمنشأة ما وتعقد عملياتها يعد المبرر الرئيسي لوجود لجنة التدقيق لضمان تحسين جودة التقارير المالية. حيث أن إطار محددات فعالية لجان التدقيق بمنشأة ما : حياذ لجنة التدقيق، كفاءة أداء لجنة التدقيق بالمنشأة يدعم موضوعية واستقلال المراجعة الداخلية وزيادة قدرته على تحسين أداء مهام المراجعة الداخلية. أن لجنة التدقيق تدعم الاستقلال ويكون لها أثر إيجابي في فعالية أداء مهام المراجعة الداخلية، حيث أن وجودها في المنشأة بشكل فعال يؤدي إلى وجود تدقيق داخلي قوي، إلى أن العلاقة القوية بين المراجعة الداخلية ولجنة التدقيق تؤثر في استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية، وخاصة عندما تتضمن لجنة التدقيق مدراء مستقلين.

كما أن مهام لجنة التدقيق التي تتضمن تدقيق خطط وبرامج ونتائج التدقيق الداخلي، وتعيين وعزل المدقق الداخلي كما أن لجنة المراجعة الداخلية تعمل على زيادة استقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية. أن هناك ثلاثة محاور أساسية لتفعيل أنشطة المراجعة الداخلية، والتي تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي على ان هناك ثثة محاور أساسية لتفعيل أنشطة المراجعة الداخلية والتي تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي، على عمل المدقق الداخلي وهي كفاءة المدقق الداخلي المهنية، المعرفة والقدرة المهنية وموضوعية التدقيق الداخلية، وأداء عمل التدقيق الداخلي وتمثل الخبرة العملية في مجال (المحاسبة أو التمويل) والتدريب والتأهيل المهني الذي حصل عليها المدقق الداخلي مؤشر على المقدرة والكفاءة المهنية، أن هناك مجموعة من المقومات التي يمكن أن تؤثر على كفاءة وجودة التقدير المهني للمدقق ومنها مقومات شخصية، مقومات تنظيمية، ومقومات تشريعية، حيث أن الكفاءة المهنية والموضوعية من العوامل التي تؤثر بشكل هائل على جانب المراقبة في هيكل الرقابة الداخلية (Eckles, 2011)

يمثل دعم الإدارة العليا لأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية معيار هام ومؤثر في فعالية وإداء أنشطتها من خلال توفير احتياجاتها (سواء المادية أو البشرية) وعدم التدخل في عملها، والقيام بمتابعة وتنفيذ توصياتها ومقترحاتها ووجود ثقافة تدعم اتجاه المنشأة بتبني عملية التطوير والتحسين المستمر، أن مدى أهمية دعم الإدارة العليا لأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية، لأن عدم الاهتمام يعطي مؤشرا سلبيًا حول أهميتها وهذا ما أكد على أن عدم كفاية الدعم من جانب الإدارة العليا لأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية يعوق تأدية المهام بفاعلية.

٤ - العوامل المؤثرة على جودة القوائم والتقارير المالية (الإفصاح المحاسبي):

يتأثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بعدة عوامل توجزها بمجامع يحتوي كل منها على مجموعة عوامل تؤثر على الإفصاح المحاسبي منها:

١ - العوامل البيئية:

تختلف القوائم المالية من دولة لأخرى ينته لاختلاف العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وكذلك العوامل الناتجة من حاجة المستخدمين إلى المزيد من المعلمات عن التغيرات البيئية وأثر هذه التغيرات على الشركة لغرض المقارنة بين الشركات واتخاذ القرار الهادف.

٢ - العوامل الاقتصادية:

تتأثر جودة القوائم المالية بالبيئة الاقتصادية المحيطة وبدرجة النمو المؤشرات الاقتصادية العامة ويختلف مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة في الدول ذات الاقتصاد الاشتراكي عن الدول ذات الاقتصاد الرأسمالي كذلك الخصم يعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على جودة الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية، لذلك تم تطوير بدائل محاسبية لأراض القياس والإفصاح التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار والتضخم الناتج عن سياسات التعويم.

٣ - العوامل السياسية:

أن ناتج العمل المحاسبي له أثر على الأطراف المتعددة وهذا دفعها إلى تأثير في عملية وضع وتبني المعايير المحاسبية كونها تحكم إعداد التقارير المالية والإفصاح المحاسبي وبذلك يكون الهدف من ناتج هذا التأثير متفقا مع مصالحها الذاتية وعادة يكون ناتج أثر العمل المحاسبي مختلفا م مصالح ذاتية لفئة أخرى مما يؤدي إلى استخدام ضغوط سياسية من قبل فئة أو أخرى كي يؤثر على معايير الإفصاح العادل. إذ أن دراك الظروف السياسية يعد ضروريا بصورة رئيسية من أجل تطوير المعايير التي تكفل أعداد وعرض المعلومات من خلال التقارير المالية.

٤ - العوامل الاجتماعية:

تتأثر الممارسة المحاسبية سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بشدة بالمتطلبات المرتبطة بقوانين المؤسسات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى والمحاسبية غالبا ما تتطور في الدول ذات التوجهات الاقتصادية الرأسمالية وذات الأنظمة السياسية الديمقراطية، والتي يكون النظام السائد بها هو النظام غير التشريعي مثل بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، فالمحاسب يلعب دورا رئيسياً في تحديد الممارسات والمعايير المطبقة بدولهم على وجود اختلافات في الأنظمة والممارسات المحاسبية طبيعة المؤسسات الاقتصادية، سياسة الرفاهية الاقتصادية القيود على الملكية، سياسة الاحتكار وإمكانية تطبيق القوانين الوطنية.

٥ - العوامل الثقافية:

يمثل الإفصاح المحاسبي انعكاسا لثقافة المجتمع ومستوى الثقافة فيه وأن الإفصاح المحاسبي وسلوكه يتطور تبعاً لمستوى الثقافة في المجتمع، لذلك فإن المعلومات المحاسبية المفصح عنها من قبل الشركات تكون معلومات مالية متكافئة مع ثقافتها المحلية والولية المتأثرة بحجم العولمة.

٦ - مفهوم إنترنت الأشياء

توجد العديد من التعريفات حول تقنية إنترنت الأشياء، فقد عرفت دراسة (Babu et al., 2017) بأنها شبكة من المكونات المادية أو الأشياء والتي من خلالها تتمكن هذه الأشياء بتجميع وتبادل البيانات، كما تسمح بالتحكم عن بعد في العميات، ومن ثم خلق فرص لمزيد من التكامل بين العالم المادي والأنظمة القائمة، بما يؤدي إلى زيادة كفاءة ودقة العمليات داخل المنشأة. وأكدت على ذلك دراسة (Ben-Daya et al., ٢٠١٩) وعرفت

بأنها شبكة من الأشياء المادية التي ترتبط رقمياً بأجهزة استشعار ومراقبة وتفاعل داخل المنشأة، وبين المنشأة وسلسلة التوريد الخاصة بها، مما يتيح المرونة والرؤية والتتبع ومشاركة المعلومات لتسهيل التخطيط والتحكم والتنسيق في الوقت المناسب لجميع العمليات. في حين عرفت دراسة (Vass et al., ٢٠١٨) بأنها التقنية التي تسد الفجوة بين العالم المادي والرقمي من خلال مزامنة تدفق المعلومات مع التدفق المادي لزيادة تكامل الأنشطة والعمليات الخاصة بالمنشأة، من خلال توفير قدرات تحديد الهوية والاستشعار والمعالجة للتواصل مع الأجهزة والخدمات الأخرى عبر الإنترنت.

ويرى الباحث من خلال التعريفات السابقة، أن أساس إنترنت الأشياء يعتمد على العمل المنسق والتعاوني الذي تقوم به أجهزة الاستشعار، وتقنيات الاتصال للوصول إلى الأهداف المشتركة، لذلك يمكن اعتبار إنترنت الأشياء بمثابة رؤية بعيدة المدى لها أثار تكنولوجية ومجتمعية هائلة، كما تعتبر بمثابة بنية تحتية لمجتمع المعلومات، التي تعمل على تقديم العديد من الخدمات المتطورة من خلال ربط الأشياء المادية والاقتصادية بناء على تقنية المعلومات والاتصالات القابلة للتشغيل المتبادل.

٧- مكونات البنية المادية لتقنية إنترنت الأشياء (IOT)

وفقاً لدراسات (Mao and Zhang, ٢٠١٩; Yang et al., 2016; Mostafa et al., 2019; البسيوني و صالح, ٢٠١٩; Ben-Daya et al., ٢٠١٩)، هناك خمس تقنيات أساسية تلعب دوراً حيوية في إنترنت الأشياء، وتمثل العناصر المكونة للبنية المادية لتقنية إنترنت الأشياء وهم كالتالي:

١/٧- الأشياء Things:

يقصد بالشئ في إنترنت الأشياء، أي شئ يمكن توصيله بالإنترنت، والذي قد يكون كائن حي مثل الإنسان أو مكون مادي غير حي مثل (الحاسبات الآلية، الآلات والمعدات، الهواتف الذكية، الأجهزة المنزلية، الأجهزة اللوحية، المواد الخام، السيارات).

٢/٧- تقنية تحديد التردد اللاسلكي

Radio Frequency Identification (RFID): توجد هذه الموجات داخل طبقة الإدراك والمعروفة أيضاً بإسم طبقة المستشعرات، وتعمل (RFID) على تحديد وتتبع وجمع ونقل المعلومات من خلال التعرف الآلي، وتتبع العلامات المرفقة بالأشياء، وذلك من خلال تثبيت شريحة تسمى RFID tag التي تسمح بتتبع الحركة المادية للعلامات بشكل غير مباشر في الوقت الفعلي. - شبكات الاستشعار اللاسلكية (WSN) Wireless Sensor Networks): تتكون هذه الشبكات من عقد Nodes مستقلة موزعة مكانياً، ومجموعة من أجهزة الاستشعار لمراقبة وتتبع حالة الأجهزة المختلفة مثل موقعها وتحركاتها، كما يمكنها التواصل مع العقد الأخرى. فهي تحافظ على اتصال فعال لأطول فترة ممكنة وترسل بياناتها عبر الانتشار إلى المحطة الأساسية بطريقة الامركزية ذاتية التنظيم، وذلك من خلال تعاون العقد مع بعضها البعض باستخدام الإشارات التعاونية وتقنيات معالجة المعلومات لأن عقدة واحدة لا تكون قادرة بشكل دائم على استشعار البيئة بأكملها.

٣/٧- وحدات التخزين:

هي منصة حوسبة قائمة على الإنترنت تمكن من الإدارة الفعالة لمجموعة كبيرة جداً من موارد الحوسبة المختلفة (أجهزة الكمبيوتر، والشبكات، والتخزين، والبرامج، وما إلى ذلك)، وتخزين البيانات المتولدة من المستشعرات والوصول إليها عند الطلب.

٤/٧- برامج وسيطة Middleware:

هي طبقة برامج موجهة نحو الخدمة، والتي تستخدم لربط كل من المستشعرات والمتحكمات بالسحابة.

٨- الاستخدامات المتعددة لتقنية إنترنت الأشياء

في الآونة الأخيرة، أصبح هناك العديد من الاستخدامات التقنية لإنترنت الأشياء في جميع المجالات مثل مجال الرعاية الصحية لمراقبة الحالة الصحية للمرضى عد بعد، والتنبؤ بالمشاكل الصحية واتخاذ الإجراءات الوقائية في الوقت المناسب، وتستخدم هذه التقنية أيضاً في مجال النقل والمواصلات بهدف التحكم في حركة المرور

ومراقبة أنظمة الأمن والسلامة على الطرق، كما تستخدم في مجال الرقابة البيئية من خلال الاعتماد على المستعرات اللاسلكية لمراقبة الهواء والتربة والمياه والتنبؤ بالزلازل والبراكين، ويتم الاعتماد عليها أيضا في مجال مكافحة الحرائق من خلال الاعتماد على كل من شبكات الاتصال اللاسلكية والمستعرات لضمان تحقيق إنذار مبكر ضد الحريق والإبلاغ عنه في الوقت المناسب.

أما على مستوى بيئة الأعمال فمن المتوقع أن يكون التقنية إنترنت الأشياء تأثير على العديد من الأنشطة والعمليات داخل المنشأة.

ثالثاً: الدراسة التطبيقية

١- مجتمع وعينة البحث:

مجتمع البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات تضم مسؤلي الإدارات التالية (المراجعة الداخلية ، المخاطر ، الالتزام، الحوكمة) بالشركات التجارية الكويتية كما يوضح الجدول التالي:

الإجمالي	مسؤلي الإدارات محل الدراسة				الشركات	م
	إدارة الالتزام والحوكمة	إدارة المخاطر	إدارة المراجعة الداخلية	الإدارة العليا		
٧٥	١٥	١٠	٢٠	٣٠	شركات الصناعات الغذائية	١
٦٥	١٥	٢٠	١٠	٢٠	شركات الإستثمار	٢
٧٨	٢٠	١٠	١٨	٣٠	الشركات العقارية	٣
٧٥	١٥	١٠	٢٠	٣٠	شركات النفط	٤
٢٩٣	٦٥	٥٠	٦٨	١١٠	الإجمالي	

عينة البحث:

تم تحديد حجم عينة البحث بعدد ١٨٠ مفردة موزعة بالتساوي على المجموعات الثلاثة حيث تضم المجموعة الأولى عينة المسؤلين والعاملين بإدارت المراجعة الداخلية وتضم المجموعة الثانية عينة المسؤلين والعاملين بإدارت المخاطر وتضم المجموعة الثالثة عينة المسؤلين والعاملين بإدارت الالتزام، وقد تم اختيار الشركات التجارية وعددهم (٤ شركات) (شركات الصناعات الغذائية - شركات الإستثمار - الشركات العقارية - شركات النفط).

وقد تم جميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث عن طريق قائمة استقصاء والتي اعتمد عليها الباحث كوسيلة رئيسة لجمع البيانات الأولية، ويبين الجدول التالي التصنيف النوعي لفئات الدراسة.

٢- تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات متغير إدارة مخاطر إدخال البيانات

جدول (١)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير إدارة مخاطر إدخال البيانات

المرتبّة	الأهمية النسبية	الانحرافات المعيارية	الوسط الحسابي	الفقرات
3	مرتفعة	0.71	3.79	القيام بحصر وتبويب المستندات التي تؤخذ منها البيانات وعدم القيام بمراجعتها
7	متوسطة	0.69	3.54	القيام بإدخال أسماء وأرقام وهمية ضمن كشوفات الرواتب
4	مرتفعة	0.61	3.79	القيام بتشغيل أوامر الدفع أو أوامر تسليم المخزون لأكثر من مرة
6	مرتفعة	0.82	3.69	القيام بتغيير البيانات الموجودة كزيادة رقم المصرف الفعلي
1	مرتفعة	0.59	3.97	المقارنة بين تطبيقات تكنولوجيا المعلومات الإجمالية والتفصيلية
5	مرتفعة	0.67	3.74	القيام بإدخال فاتورة وهمية باسم احد الموردين
2	مرتفعة	0.61	3.89	توافق البيانات المدخلة مع بيانات السجلات
	مرتفعة	0.27	3.78	إدارة مخاطر إدخال البيانات

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (١) ، وأن المتوسط الحسابي لمتغير إدارة مخاطر إدخال البيانات كان مرتفعاً وبلغ (٣,٧٨) وانحراف معياري (٠,٢٧) ، وهذا يدل علي تقارب الإجابات ، وأنه ليس هناك تشتت كبير في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (٣,٥٤ – ٣,٩٧) وأن العبارة رقم (٥) والتي تنص علي أن " المقارنة بين تطبيقات تكنولوجيا المعلومات الإجمالية والتفصيلية" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات ، وبمتوسط حسابي بلغ (٣,٩٧) ، وقد كانت أهميتها النسبية مرتفعة، كما تشير النتائج إلي أن العبارة رقم (٢) والتي تنص علي أن " القيام بإدخال أسماء وأرقام وهمية ضمن كشوفات الرواتب" هي الأقل بين متوسطات الإجابات ، وبمتوسط حسابي بلغ (٣,٤٥) وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة متوسطة، وهذه النتائج بشكل عام تشير إلي أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها عند قياس مستوى إدارة مخاطر إدخال البيانات كانت مرتفعة وأعلى من المتوسط المحدد الذي اعتمده الدراسة عند التعليق علي المتوسطات الحسابية علي جميع العبارات.

ثانياً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات متغير إدارة مخاطر تشغيل البيانات.

جدول رقم (٢)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير إدارة مخاطر تشغيل البيانات

المرتبـة	الأهمية النسبية	الانحرافات المعيارية	الوسط الحسابي	الفقرات
4	مرتفعة	0.76	3.79	القيام بإثباتات الأحداث والصفقات المالية في دفاتر اليومية
3	مرتفعة	0.69	3.84	القيام بترحيل البيانات إلى الحسابات في دفاتر الأستاذ واستخراج موازين المراجعة
8	مرتفعة	0.69	3.73	كفاية ضوابط المعالجة المصممة بشأن تطبيقات تكنولوجيا المعلومات
9	متوسطة	0.84	3.58	القيام باختبار برامج الحاسوب المستخدم بمعالجة البيانات الخام
9	متوسطة	0.69	3.54	سلامة الأوامر والتعليمات أو أوامر التشغيل من المنظور المحاسبي المستخدم بمعالجة البيانات الخام
10	مرتفعة	0.61	3.79	وجود وسائل التحكم الذاتي داخل البرنامج المستخدم بمعالجة البيانات الخام
5	مرتفعة	0.82	3.69	صحة التعديلات المدخلة علي برامج الحاسوب المستخدم بمعالجة البيانات الخام
1	مرتفعة	0.59	3.97	التأكد من أن عملية التحديث قد تمت بالكامل
6	مرتفعة	0.68	3.75	التأكد من وجود أخطاء التحديث
2	مرتفعة	0.61	3.89	التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب اتباعها عند القيام بتشغيل البيانات
	مرتفعة	0.26	3.75	إدارة مخاطر تشغيل البيانات

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (٢) أن المتوسط الحسابي لمتغير إدارة مخاطر تشغيل البيانات كان مرتفعاً وبلغ (٣,٧٥) وبانحراف معياري (٠,٢٦) ، وهذا يدل علي تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت كبير في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (٣,٥٤ - ٣,٩٧) وأن العبارة رقم (٨) والتي تنص علي أن "التأكد من أن عملية التحديث قد تمت بالكامل" هي الأعلى بين متوسطات الجابات ، وبمتوسط حسابي بلغ (٣,٩٧) ، وقد كانت أهميتها النسبية مرتفعة، كما تشير النتائج إلي أن العبارة رقم (٥) والتي تنص علي أن " سلامة الأوامر والتعليمات أو أوامر التشغيل من المنظور المحاسبي المستخدم بمعالجة البيانات الخام" هي الأقل بين متوسطات الإجابات ، وبمتوسط حسابي بلغ (٣,٥٤) وقد كانت الأهمية النسبية لها عالية، وهذه النتائج بشكل عام تشير إلي أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها عند قياس مستوي إدارة مخاطر تشغيل البيانات كانت مرتفعة وأعلي من المتوسطات المحدد الذي اعتمده الدراسة عند التعليق علي المتوسطات الحسابية علي جميع العبارات.

ثالثًا: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات متغير إدارة مخاطر مخرجات البيانات.

جدول رقم (٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير إدارة مخاطر مخرجات البيانات

المرتبة	الأهمية النسبية	الانحرافات المعيارية	الوسط الحسابي	الفقرات
3	مرتفعة	0.76	3.78	سلامة أداء الحاسوب المستخدم بمعالجة البيانات الخام
7	مرتفعة	0.69	3.73	القيام بإخفاء بعض البنود من المخرجات
6	مرتفعة	0.70	3.74	القيام بإيجاد مخرجات صحيحة
4	مرتفعة	0.68	3.78	القيام بعمل نسخ مرخص بها من المخرجات مثلا (CD)
5	مرتفعة	0.69	3.75	البيانات التي يتم عرضها علي شاشات العرض تكون مرخص بها
2	مرتفعة	0.61	3.80	القيام برفع التقارير بشكل متطابق من الناحية الموضوعية حول المعلومات الواردة من مخرجات الحاسوب
	مرتفعة	0.23	3.76	إدارة مخاطر مخرجات البيانات

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (٣) أن المتوسط الحسابي لمتغير إدارة مخاطر البيانات كان مرتفعا وبلغ (٣,٧٦) ، وانحراف معياري (٠,٢٣) ، وهذا يدل علي تقارب الاجابات ، وأنه ليس هناك تشتت كبير في الاجابات حول المتوسط الحسابي لها، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (٣,٧٣ - ٣,٨٠) وأن العبارة رقم (٦) والتي تنص علي " القيام برفع التقارير بشكل متطابق من الناحية الموضوعية حول المعلومات الواردة من مخرجات الحاسوب" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، وبمتوسط حسابي بلغ (٣,٨٠) وقد كانت أهميتها النسبية مرتفعة، كما تشير النتائج إلي أن العبارة رقم (٢) والتي تنص علي أن " القيام بإخفاء بعض البنود من المخرجات" هي الأقل بين متوسطات الاجابات، وبمتوسط حسابي بلغ (٣,٧٣) وقد كانت الأهمية النسبية لهذه الفقرة مرتفعة، وهذه النتائج بشكل عام تشير إلي أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها عند قياس مستوي إدارة مخاطر مخرجات البيانات كانت مرتفعة وأعلي من المتوسط المحدد الذي اعتمده الدراسة عند التعليق علي المتوسطات الحسابية علي جميع العبارات.

رابعًا: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات متغير إدارة مخاطر البيئة الداخلية والخارجية.

جدول رقم (٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية لمتغير إدارة مخاطر البيئة الداخلية والخارجية

المرتبة	الأهمية النسبية	الانحرافات المعيارية	الوسط الحسابي	الفقرات
6	مرتفعة	0.83	3.76	توزيع الواجبات حسب المستويات الإدارية
1	مرتفعة	0.51	4.01	توفر دفاتر اليومية، حيث يتم الإدخال لدفاتر الأستاذ مباشرة

4	مرتفعة	0.67	1.81	مخاطر ناجمة عن إخضاع البرامج المحسوبة للتحديث والتطوير المستمرين
2	مرتفعة	0.63	3.89	يتمتع العاملون بقدرة علي تطبيق النظام للمؤهلات العلمية، والعملية في تكنولوجيا المعلومات
5	مرتفعة	0.78	3.80	كفاءة البرامج المحسوبة وتطويرها
3	مرتفعة	0.71	3.83	كفاءة الحواسيب والبرامج المستخدمة في تطبيق النظام
	مرتفعة	0.25	3.87	إدارة مخاطر البيئة الداخلية والخارجية

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (٤) أن المتوسط الحسابي، لمتغير إدارة مخاطر البيئة الداخلية والخارجية كان مرتفعاً وبلغ (٣,٧٨) ، وبانحراف معياري (٠,٢٥) ، وهذا يدل علي تقارب الإجابات ، وأنه ليس هناك تشتت كبير في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (٣,٧٦ - ٤,٠١) وأن العبارة رقم (٢) والتي تنص علي أن " توفر دفاتر اليومية، حيث يتم الإدخال لدفاتر الأستاذ مباشرة" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات ، وبمتوسط حسابي بلغ (٤,٠١) وقد كانت أهميتها النسبية مرتفعة، كما تشير النتائج إلي أن العبارة رقم (٧) والتي تنص علي أن " توزيع الواجبات حسب المستويات الإدارية" هي الأقل بين متوسطات الإجابات ، وبمتوسط حسابي بلغ (٣,٧٦) وقد منحت الأهمية النسبية لهذه الفقرة متوسطة، وهذه النتائج بشكل عام تشير إلي أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها عند قياس مستوى إدارة مخاطر البيئة الداخلية والخارجية كانت مرتفعة وأعلي من المتوسط المحدد الذي اعتمدهت الدراسة عند التعليق علي المتوسطات الحسابية علي جميع العبارات.

خامساً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات متغير جودة التقارير المالية (الملاءمة)

جدول رقم (٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير جودة التقارير المالية (الملاءمة)

المرتبة	الأهمية النسبية	الانحرافات المعيارية	الوسط الحسابي	الفقرات
8	متوسطة	0.66	3.51	توفر المعلومات المهمة لاتخاذ القرار
2	مرتفعة	0.61	3.89	المعلومات النهائية مؤكدة
6	مرتفعة	0.72	3.82	توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب
1	مرتفعة	0.46	4.11	جعل المعلومات ملائمة لحاجات صناعات القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية
7	متوسطة	0.68	3.61	تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار
4	مرتفعة	0.55	3.85	توفير التغذية الراجعة التي تسهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار
3	مرتفعة	0.70	3.88	احتواء المعلومات علي قدرة تنبؤية التي تساعد علي إعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية
5	مرتفعة	0.68	3.83	احتواء التقارير المالية علي معلومات قابلة للمقارنة حتي تسهل عملية الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات
	مرتفعة	0.30	3.81	جودة التقارير المالية (الملاءمة)

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (٥) أن المتوسط الحسابي لمتغير جودة التقارير المالية (الملاءمة) كان مرتفعاً وبلغ (٣,٨١) وبانحراف معياري (٠,٣٠) ، وهذا يدل علي تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت كبير في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (٣,٥١ - ٤,١١) وأن العبارة رقم (٤) والتي تنص علي أن " جعل المعلومات ملائمة لحاجات صناعات القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات ، وبمتوسط حسابي بلغ (٤,١١) ، وقد منحت أهميتها النسبية مرتفعة ، كما تشير النتائج إلي أن العبارة رقم (١) والتي تنص علي أن " توفر المعلومات المهمة لاتخاذ القرار" هي الأقل بين متوسطات الإجابات وبمتوسط حسابي بلغ (٣,٥١) وقد منحت الأهمية لهذه الفقرة متوسطة، وهذه النتائج تشير بشكل عام إلي أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها عند قياس مستوى جودة التقارير المالية (ملاءمة) كانت مرتفعة وأعلى من المتوسط المحدد الذي اعتمده الدراسة عند التعليق علي المتوسطات الحسابية علي جميع العبارات. سادساً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات متغير جودة التقارير المالية (الموثوقية)

جدول رقم (٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير جودة التقارير المالية (الموثوقية)

المرتبة	الأهمية النسبية	الانحرافات المعيارية	الوسط الحسابي	الفقرات
8	متوسطة	0.68	3.61	التأكد من أن المعلومات المتوفرة لمتخذ القرار خالية من الأخطاء
3	مرتفعة	0.61	3.83	تزويد كل مدير حسب ما يحتاج إليه من معلومات حقيقية
7	متوسطة	0.84	3.65	جعل المعلومات قابلة للإثبات وبشكل يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات
1	مرتفعة	0.61	3.89	زيادة كفاءة التقارير المالية في خدمة مستخدميها
6	متوسطة	0.67	3.66	تحسين قدرة التقارير المالية علي توفير المعلومات الكافية والملاءمة لاتخاذ القرارات المناسبة
4	مرتفعة	0.59	3.75	القدرة علي التحقق من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها
5	مرتفعة	0.82	3.69	المعلومات حيادية، وغير متحيزة ، وتعرض الحقائق غير منقوصة
2	مرتفعة	0.61	3.84	احتواء علي معلومات تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر المراد التقرير عنها
	مرتفعة	0.28	3.75	جودة التقارير المالية (الموثوقية)

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (٦) أن المتوسط الحسابي، لمتغير جودة التقارير المالية (الموثوقية) كانت مرتفعاً وبلغ (٣,٧٥) وبانحراف معياري (٢,٢٨) ، وهذا يدل علي تقارب الإجابات ، وأنه ليس هناك تشتت كبير في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (٣,٦١ - ٣,٨٩) وأن العبارة رقم (٤) والتي تنص علي أن " زيادة كفاءة التقارير المالية في خدمة مستخدميها" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات ، وبمتوسط حسابي بلغ (٣,٨٩) ، وقد كانت أهميتها النسبية عالية ، كما تشير النتائج إلي أن العبارة رقم (١) والتي تنص علي أن " التأكد من أن المعلومات المتوفرة لمتخذ القرار خالية من الأخطاء" هي الأقل بين متوسطات الإجابات، وبمتوسط حسابي (٣,٦١) وقد

مانت الأهمية لهذه الفقرة متوسطة، وهذه النتائج بشكل عام تشير إلى أن جميع المتوسطات مرتفعة وأعلى من المتوسط المحدد الذي اعتمده الدراسة عند التعليق علي المتوسطات الحسابية علي جميع العبارات.
٣- اختبار فرضية البحث

لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين تفعيل أنشطة ومهام المراجع الداخلية في ضوء إنترنت الأشياء وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات الكويتية. للتحقق من صحة الفرضية تم تطبيق معادلة الإنحدار المتعدد لدراسة دور إدارة مخاطر انترنت الأشياء في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الكويتية ، الجدول رقم (٧) يوضح ذلك.

جدول رقم (٧)

نتائج تطبيق معادلة الإنحدار المتعدد لدور إدارة مخاطر انترنت الأشياء في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الكويتية

الدلالة الإحصائية	F	Adjusted R Square	R ²	R	الدلالة الإحصائية	T	B	البعد
0.00	3.68	0.15	0.22	0.47	0.00	2.48	0.35	إدارة مخاطر إدخال البيانات
					0.00	3.08	0.42	إدارة مخاطر تشغيل البيانات
					0.00	3.58	0.59	إدارة مخاطر مخرجات البيانات
					0.00	2.90	0.52	إدارة مخاطر البيئة الداخلية والخارجية

يظهر من جدول (٧) وجود دور لإدارة مخاطر انترنت الأشياء ككل علي جودة التقارير المالية، بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (٠,٤٧) وهي قيمة دالة إحصائية وتدل علي درجة ارتباط دالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبلغت قيمة (R-square) (٠,٢٢) وأن قيمة معامل التحديد المعدل (Adjusted R Square) (٠,١٥) وهي قيم دالة إحصائية تفسر قدرة ودور إدارة مخاطر انترنت الأشياء في تحسين جودة التقارير المالية بمعنى أن إدارة مخاطر انترنت الأشياء تفسر ما قيمته (٢٢٪) من التغيير الحاصل في جودة التقارير المالية في الشركات الكويتية ، وبلغت قيمة الاختبار (F) (٣,٦٨) بدلالة إحصائية (٠,٠٠) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوي الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) وهي تدل علي وجود تباين في قدرة المتغيرات المستقلة في التأثير علي المتغير التابع، مما سبق ترفض الفرضية الرئيسية بالصيغة المثبتة ونصها "لا يوجد دور لإدارة مخاطر التحول ارقمي المتمثلة بـ (إدارة مخاطر البيانات ، وإدارة مخاطر تشغيل البيانات، إدارة مخاطر مخرجات البيانات، إدارة مخاطر البيئة الداخلية والخارجية) في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الكويتية.

رابعاً: النتائج والتوصيات

أ- النتائج

النتائج الميدانية

- 1- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن طبيعة ومنهجية إجراءات المراجعة الداخلية بالشركات الكويتية في ضوء إنترنت الأشياء.
- 2- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مجالات وأنشطة المراجعة الداخلية بالشركات الكويتية.
- 3- يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين تفعيل أنشطة ومهام المراجع الداخلية في ضوء إنترنت الأشياء وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات الكويتية.

ب- التوصيات

- 1- التأكيد علي الشركات الكويتية بضرورة الاهتمام بإدارة مخاطر إنترنت الأشياء المتعلقة بإدخال البيانات، وتشغيل البيانات، ومخاطر مخرجات البيانات، ومخاطر البيئة الداخلية والخارجية، لكون هذه المخاطر لها دور في تحسين جودة التقارير المالية.
- 2- ضرورة قيام الشركات الكويتية بالعمل علي إنشاء دائرة متخصصة لإدارة مخاطر إنترنت الأشياء لكون مثل هذه الدائرة تسهم في تحسين جودة التقارير المالية.
- 3- ضرورة أن يقوم كل شركة بالعمل علي تطوير مؤشرات خاصة لمخاطر إنترنت الأشياء ومؤشرات خاصة للأداء وأية مؤشرات كمية أو نوعية تساعد علي تحديد وقياس حجم تعرض الشركات لكل نوع من أنواع هذه المخاطر.
- 4- ضرورة قيام دوائر المخاطر بالعمل علي تطوير برامج إنترنت الأشياء لديها بحيث تتضمن اجراء تقييم شامل لكافة الجواب المتعلقة بإدارة مخاطر هذا التحول.
- 5- ضرورة تبني نظم معلومات حديثة ومتكاملة ووضع دليل لألية المراجعة الداخلية يتضمن رؤيتها ورسالتها وأهدافها الاستراتيجية ومعاييرها المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي، ومسئولياتها تجاه إدارة المخاطر المبنية علي الوقت الحقيقي، وكيفية تحديدها وتحليلها وقياسها بصورة كمية، وكيفية استغلال الفرص وتجنب التهديدات.
- 6- ضرورة التقنيات الحديثة المستخدمة، وتطوير أدوات النظم وغيرها من عناصر البنية التحتية لألية المراجعة الداخلية، ودعم المراجع الداخلي لإجراء تحليلات إضافية للبيانات وتقديم توصيات للإدارة تساعد في عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لرفع درجة كفاءة وتطوير الأداء المهني للمراجعين الداخليين، من خلال استرجاع البيانات واختبارها وتحليلها، زيادة نطاق المراجعة، توفير الإنذار المبكر لمؤشرات المخاطر من أجل تطوير دورها الاستراتيجي بعقد محاضرات تدريبية بشكل مخطط ودوري ومستمر.

المراجع

- 1- تامر إبراهيم السواح (٢٠١٩): أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، ع ٣، مج ٣، ص ٢٦٧.
- 2- رشا حمادة (٢٠١٤): قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية في بورصة عمان، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، جامعة الزرقاء، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، مج ١٠، ع ٤٤، ص ص ٦٧٤-٦٩٨.
- 3- الزمر عماد سعيد (٢٠١٢): دراسة تطبيقية لأثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس العدد الرابع، المجلد الثالث.
- 4- مي عبد الفتاح عفيفي، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية، دراسة ميدانية على البيئة المصرية، أطروحة ماجستير، جامعة بنها، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ٢٠١٧.
- 5- الطنطاوي ارسانيوس، محمد جمال، إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الاخلية في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية والحد من ممارسات الفساد المالي المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٢٠١٣
- 6- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لجنة معايير المراجعة، معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى، المجلد الأول، ٢٠٠٦.
- 7- التميمي عباس حميد، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، ٢٠١٥.
- 8- منال حامد فراج، اثر اختيار المصدر الخارجي لأداء وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة وتخفيض تكاليف أدائها، "دراسة ميدانية" المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الثالث، ٢٠١٤.
- 9- هشام فاروق الإبياري، مدى فعالية لجان المراجعة وكفاية مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية، كلية التجارة، طنطا، المجلة العلمية والتجارة والتمويل، المجلد الأول، العدد الرابع، ٢٠١٢.
- 10- محمد يوسف سالم، المراجعة المتقدمة، مدخل معاصر، مطابع غباشي، طنطا، ٢٠١٣.
- 11- شحاته السيد شحاته، آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، دراسة انتقادية وميدانية، التجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول، ٢٠١٣.
- 12- غريب جبر غنام، تفعيل دور المراجعة الداخلية على أساس الخطر باستخدام نموذج تحليل أثار الانخفاق FMEA، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثالث، ٢٠١٣.
- 13- Rutledge, R, Karim, K. and Gong, J., (2015): Covnergence of PRC GAAP with IFRS, and the comparative Value Relevance between the Two Sets of rEporting Standards: The case of Dual – Listed Chinese Companies Journal of accounting and Finance, 15 (4).
- 14- Mahdi Salehi, Masomeh tagribi, Shayan Farhangdoust (2018): The effect of reporting quality on stock reurns of listed companies on the Tehran Stock Exchange, International Journal of productivity and performance management, Vol. 67 Issue 1), pp 4-19.

- 15- Cameran, Mara, Domenico Campa, Angela Pettinicchio, (2014): IFRS Adoption among Private Companies, Impact on Earnings Quality, Published online before print June 9.
- 16- Hillier, D., Hodgson, A and Ngole, S. (2015): IFRS and secrecy, Assessing Accounting Value Relevance Across Africa, Journal of International Financial Management & Accounting, 26, (1).
- 17- Agyei- Mensah, B (2013): Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Ghana and the Quality of Financial Statement Disclosures, International Journal of Accounting and Financial Reporting.
- 18- Hamdan. M & Alaska. M. Extent of Coordination and Cooperation between the Accounting bureau and the internal auditors in the Jordanian public Sector 6 (4), 2016.
- 19- Carey, P. N. Subramaniam and K. C. W. Ching, Internal audit outsourcing in Australia, Accounting and Finance, Vol. 46, No. 1, 2006, p. 11-30.
- 20- Dickins, D. and D. O'Reilly, the qualifications and independence of internal auditors, internal Auditing, vol. 24, No. 3, May/ Jun, 2009, pp. 14-21.
- 21- Ebaid, I. E, Internal audit function: An exploratory study from Egyptian Listed firms International Journal of Law and Management, Vol. 53, No. 2, 2011, p108-128.
- 22- Aldred, C. B, Bradon, D.M: Messier, W. F, Rittenbery, L. and Stefaniak C. M, A Summary of Research on Exrtnal Auditor Reliance on the internal Audit Function, Auditing : A Journal of Practice & Theory, Forthcoming, June, 1-57, 2013.
- 23- Dixon, G. and S., Singer, Unlocking the strategic value of iNternal Aduit: Three Steps to Transformation Internal Auditing, May/ Jun, 26, 2011.
- 24- Eckles, D. Hoyt, R. and Miller. S, The Impact of Enterprise risk Management on the Marginal Cost of Reducing Risk Evidence from the insurance Industry Avaialbe at : <http://www.90homepage.2011>.
- 25- Trab, S., Bajic. E., Abdelkrim, A., and Chekir, H., (2018), "RFID IoT-enabled warehouse for safety management using product class-based storage and potential fields methods ", Int. J. Embedded Systems, Vol. 10, No. 1, pp. 71-88.
- 26- Salhaoui,M., González,A., Arioua, M., Ortiz, F., El Oualkadi, A., and Torregrosa, C., (2019), " Smart Industrial IoT Monitoring and Control System Based on UAV and Cloud Computing Applied to a Concrete Plant", Sensors, Vol. 19, pp.1-27, DOI:10.3390/s19153316.
- 27- Nižetić, S., Šolić, P., Artaza, D., and Patrono, L., (2020), " Internet of Things (IoT): Opportunities, issues and challenges towards a smart and sustainable future", Journal of Cleaner Production
- 28- Mao, J., Xing, H., and Zhang, X., (2018)," Design of Intelligent Warehouse Management System", Available at:<https://doi.org/10.1007/s11277-017-5199-7>.

- 29- He, L., Mei Xue, M., and Gu, B., (2020), " Internet-of-things enabled supply chain planning and coordination with big data services: Certain theoretic implications ", Journal of Management Science and Engineering, Vol. 5 pp. 1-22.
- 30- Refaat, Hosam, (2020), " MLITS:Multi-Level tasks scheduling model for IoT Service Provisioning", Bulletin of Informatics, Helwan University, Vol. 2, Issue. 1, pp.1-9.
- 31- Martin, J., May, S., Endres, S., and Cabanes, I., (2017), "Decentralized Robot-Cloud Architecture for an Autonomous Transportation System in a Smart Factory", SEMANTICS Workshops
- 32- Cardarelli, E., Digani, V., Sabattini , L., Secchi, C., and Fantuzzi, C., (2017), " Cooperative cloud robotics architecture for the coordination of multi-AGV systems in industrial warehouses", journal homepage, Vol. 45, Issue. 1, pp.1-13. Available at: <http://dx.doi.org/10.1016/j.mech-atronics.2017.04.005>.
- 33- Bechtsis,D.,Tsolakis,N. Vouzas,M., and Vlachosa, D.,(2107), " Industry 4.0: Sustainable material handling processes in industrial environments". Available at <http://dx.doi.org/10.1016/B978-0-444-63965-3.50382-2>.
- 34- Han, Y. and Zhu, X., (2017)," Research on Optimization of Production Process and Warehouse Management System", Revista de la Facultad de Ingeniería U.C.V., vol. 32, No. 15, pp. 36-41
- 35- Mikušová,N., Čujan, Z., and Tomková, E., (2017), " Robotization of Logistics Processes", MATEC Web of Conferences 134
- 36- Oner,M., Budak, A., and Ustundag, A.,(2017), " RFID-based warehouse management system in wool yarn industry ", International Journal of RF Technologies, Vol.8 , pp.165–189. DOI: 10.3233/RFT-171655.