

ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون ساريينز – أو كسلي SOX (دراسة ميدانية)

- * أ. د / محمد على وهدان
- ** د. محمود عبد الوهاب مصطفى
- *** هند على أحمد سرية

* أ. د. محمد على وهدان أستاذ المراجعة ووكيل كلية التجارة للدراسات العليا والبحوث - جامعة المنوفية له العديد من الأبحاث المنشورة محلياً وعالمياً، واهتماماته البحثية تتمثل في المراجعة ، نظم المعلومات المحاسبية ، المحاسبة الإدارية ، الضرائب

Email: Wahdan@msn.nl

** د. محمود عبد الوهاب مصطفى استاذ المحاسبة المتفرغ بكلية التجارة – جامعة المنوفية ، واهتماماته البحثية تتمثل في محاسبة التكاليف والمراجعة

Email: maeahab.modtafa@gmail.com

*** هند على احمد سرية: باحثة ماجستير تخصص محاسبة كلية التجارة- جامعة المنوفية.

Email: nodarmh@gmail.com

ملخص البحث

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون ساربينز أوكسلي. ولتحقيق هدف البحث تم إستقراء ومراجعة تطور الجهود البحثية ذات الصلة بموضوع الدراسة ومتغيراتها، ولتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فروضها، فقد تم إجراء دراسة ميدانية شملت ٢٨ مكتب من مكاتب المراجعة المصرية مثلت عينة الدراسة من خلال قائمة استقصاء شملت تسع متغيرات رئيسية منها ستة متغيرات مستقلة فرعية وثلاثة متغيرات تابعة فرعية وتشمل جميعها (94) متغيراً فرعياً، وتم تحليل البيانات إحصائياً وإختبار الفروض، وقد توصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قانون SOX وترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة وتتمثل أهم الإرتباطات في أعلى علاقة إرتباط طردى قوي موجب بين محددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة، وإجراءات قانون ساربينز أوكسلي SOX، وذلك بقيمة معامل إرتباط ٠.٧٤ وهي دالة عند مستوى معنوية ٠.٠٠١. كما توصلت الدراسة لوجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق قانون SOX على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة. وأيضاً توصلت الدراسة لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX حسب الخصائص الديموجرافية للمستقضي منهم.

الكلمات المفتاحية : قانون ساربينز أوكسلي - المراجعة غير المنتظمة.

Abstract

The main objective of the study is to rationalize irregular auditing practices in light of the application of Sarbanes-Oxley's law. To achieve the reaserch objective, the development of research efforts related to the subject of the study and its variables was extrapolated and reviewed. It has included in main six independent sub-variables and three dependent variables, all of which included (94) sub-variables, and the data was statistically analyzed and the hypotheses were tested. The study reached several results, the most important of which are: A strong positive direct correlation between the determinants and motives of irregular audit practices, and the procedures of Sarbanes-Oxley SOX law, with a correlation coefficient value of 0.74, which is a function at a significant level of 0.01. The study also concluded that there is a statistically significant effect of applying the SOX law on the rationalization of irregular auditing practices, and there are significant differences among the opinions of the respondents about the rationalization of irregular auditing practices in light of the application of the SOX law according to the demographic characteristics of the respondents.

Keywords: Sarbanes-Oxley's Law - Irregular Auditing.

١. مقدمة البحث

لقد مرت مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بعدة مراحل تطورت وتأثرت خلالها، وتتفاوت الآثار والتحديات مع المستجدات التي تطرأ على بيئة المراجعة يوماً بعد يوم، حيث تعتبر المراجعة بصفة عامة أحد الركائز الأساسية للرقابة على الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية، ورغم إختلاف مداخل المراجعة، فإن مكاتب المراجعة تنظم عملها لخدمة المستخدمين بطرق مختلفة ومتفاوتة من مكتب لآخر، حيث تجرى عمليات إختبارات مدي الإلتزام والإختبارات ال ذات دلالة إحصائية ، والعديد من الإجراءات الأخرى حتى إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة (الصواف، ٢٠١٥).

وللمراجع الخارجى دور هام وكبير فى تطور بيئة الاعمال وزيادة جودة تقديم خدمة المراجعة الخارجية، وذلك بصفته شخص مستقل يقدم دوره بصورة محايدة، ويعتمد عليه أطراف متعددة ترتبط بالمنشأة فى إتخاذ قرارات وأحكام مختلفة، الأمر الذي يتطلب معرفة أبعاد هذا الدور وتحديد ايجابياته وسلبياته علي مهنة المراجعة خاصة مع وجود مزيد من المستجدات والضغوط على بيئة العمل المصرية (عوض، ٢٠٠٨). ولمواجهة هذه الضغوط فقد حاولت مكاتب المراجعة زيادة كفاءة عملية المراجعة، وتخفيض الوقت المستنفد فى أدائها، وقد أدى هذا إلى زيادة الضغوط على فريق العمل بهذه المكاتب، مما أثر على أداء المراجعين ودفعهم إلى ممارسة الإختصار فى خطوات المراجعة، ومع ظهور ضغوط المنافسة بين المكاتب وبعضها فى مجال تقديم الخدمات للعميل فقد أثرت على كفاءة ومخرجات عمليات المراجعة (قريفة، ٢٠١٤).

٢. مشكلة البحث

تزايدت المستجدات الحديثة التي طرأت على بيئة المراجعة الخارجية وأدت إلى دفعها للتغيير إيجاباً وسلباً للتواكب مع المستجدات والتغيرات التي تواكب أهدافها الداخلية، ولعل من أهم هذه التغيرات، تزايد ضغوط العمل والأتعاب، وتزايد الوعي بمخاطر التقاضي، والتوجه التجاري المتزايد بين أعضاء فريق المراجعة، والذي يرتبط بشكل كبير بقوة المنافسة، وذلك فى إطار تعدد طبيعة الخدمات غير المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها بخلاف المراجعة كالخدمات الإستشارية، كما تعاضمت ضغوط الأتعاب المرتبطة بالأعمال الإلكترونية وتعاضمت ضغوط موازنات الوقت المستغرق فى المراجعة، وهو ما قد ينتج عنه تخفيض الجهد المبذول فى المراجعة، وهو ما يشار إليه كممارسات المراجعة غير المنتظمة (شلبى، ٢٠١٣) والتي تعرف بأنها مجموعة من الأفعال والممارسات التي تتم من قبل بعض المستويات فى مكاتب المراجعة وتشتمل على

إنحراف متعمد عن قواعد السلوك المهني المتعارف عليه، وتتضمن وجود نوع من الخلل الوظيفي لعملية المراجعة وخطواتها. وبالتالي هناك عدم إلتزام بالمعايير والقواعد الأساسية للممارسة المهنية لعملية المراجعة وهو ما يعكس وجود آثار سلبية وعكسية على مخرجات عمليات المراجعة (عوض، ٢٠٠٨)، وبالتالي تعتبر تلك الممارسات ذات تأثير سلبي على مهنة المراجعة وجودتها ومخرجاتها، الأمر الذي دعى للبدء في محاولات الحد من تلك الممارسات وترشيدها خاصة أنها تشوب عملية المراجعة وتقل الثقة في التقارير أمام مستخدميها.

وقد تعددت الدوافع المسببة لإرتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة وقد صنفها عدة دراسات مثل دراسة (عوض، ٢٠٠٨؛ عباس، ٢٠٠٨؛ بسالي، ٢٠١٢؛ شلبي، ٢٠١٣؛ الصواف، ٢٠١٥؛ رمضان ٢٠١٥؛ بدر، ٢٠١٧؛ Alkhazaleh & Marei, 2021) على أنها تتمثل في ضغوط الوقت، وضغوط حدة المنافسة، والقيود والضغوط التجارية. وتراجع الدور الأكاديمي والمهني في الإرتقاء بمهنة المراجعة، وتدنى المستوى العلمي للمحاسب المبتدئ وضغوط الأتعاب المرتبطة بالأعمال الإلكترونية، والضغوط الناشئة عن تعدد طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها بخلاف المراجعة كالخدمات الإستشارية والتي تستلزم تسريع نهج عملية المراجعة بصورة غير منظمة، وقلة الوعي بالقواعد والسلوكيات والآداب المنتظمة للمهنة، وعدم مقابلة ذلك بعقاب المراجعين جراء ذلك من قبل المدراء. وبالتالي فإن تلك الممارسات تؤدي إلى وجود العديد من الآثار المتعلقة بتطبيقها على جودة التقرير والأداء المهني وجودة التقارير المالية، كما أن تلك الدراسات قد اقترحت عدة آليات لتقليل ممارسات المراجعة غير المنتظمة مثل تطبيق الحوكمة وزيادة التعليم المهني والحث على الإلتزام بتطبيق المعايير والقواعد المتعارف عليها.

وقد أدت الطبيعة الديناميكية للمراجعة الى المزيد من التطور للوفاء باحتياجات العملاء التي تتزايد بشكل كبير في ظل تطورات وتغيرات بيئة الأعمال، كما أن المتغيرات التي تواجهها مكاتب المراجعة الداخلية كمتطلبات التنظيم، أو المراجعة الخارجية كالمنافسة وتعدد طبيعة أعمال المنشآت، وما تتعرض له من مخاطر عديدة، كل ذلك كان له أثر كبير على ظهور قانون ساربينز أوكسلي SOX في ظل الأزمات الكبيرة التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة، والذي صدر بعد إنهيار بعض الشركات الأجنبية مثل شركة وورلد كوم وانرون للطاقة، ويعد هذا القانون وسيلة لإستعادة الثقة في التقارير المالية بعد أزمة الفضائح المالية والتلاعب في التقارير المالية (عوض، ٢٠٠٨).

ويرى البعض (لطي، ٢٠٠٧) أنه من الخطأ النظر لقانون ساربينز أوكسلي دون دراسة كافة التغيرات التي صاحبت مهنة المحاسبة والمراجعة بعد تطبيق هذا القانون، وأعقبها دراسة (الدوجي وعلى، ٢٠١١) لتري أن قانون ساربينز أوكسلي له آثار عدة على مهنة المراجعة الخارجية بصفة خاصة، حيث يعزز القانون من الإلتزام بقواعد وسلوكيات وأداب المهنة ويفعل الرقابة الداخلية ويمنع التواطؤ ويساهم بالكشف المبكر عن مواطن الخلل والقصور، وحالات الأخطاء والإهمال وضعف الأداء، ويساعد في تقديم الحلول والمقترحات فضلا عن تقصى الحقائق بشأن المخالفات الإدارية والمالية، وهو ما تراه العديد من الدراسات دوافع للقيام بممارسات المراجعة غير المنتظمة. ومن منطلق أنه كلما زاد إلتزام أعضاء مكتب المراجعة بضرورة إتباع قواعد وأداب السلوك المهني، كلما زاد مستوى جودة خدمة المراجعة، كلما قلت ضغوط الوقت والضغوط التجارية على مكتب المراجعة، كلما قل إلتزام المراجع ومساعديه نحو إتباع ممارسات المراجعة غير المنتظمة (محمود، ٢٠١٤)، الأمر الذي يتطابق مع أهداف قانون SOX في إتباع المراجعين لقواعد وأداب السلوك المهني، لذا يهدف البحث لترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX.

وبناء على ما سبق فإن مشكلة البحث تتلخص في وجود ضرورة ملحة لترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة لما لها من تأثير كبير على جودة عملية المراجعة ومصداقية التقارير المالية وجودة الأداء المهني ونظراً لأن قانون ساربينز أوكسلي له عدة آثار يمكنها ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة لانه يزيد من الإلتزام بأداب وسلوكيات مهنة المراجعة وبالتالي تقليل صور تلك الممارسات.

ومما سبق أمكن للباحثين صياغة التساؤلات البحثية التالية :

- ١- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قانون SOX وترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة؟
- ٢- هل يوجد تأثير جوهري لتطبيق قانون SOX على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة ؟
- ٣- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX ؟

٣. أهداف البحث

سعي البحث في ضوء المشكلة البحثية لتحقيق هدف رئيس وهو ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون ساربينز أوكسلي. ويتحقق الهدف الرئيس للدراسة بتحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- بيان مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قانون SOX وترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- ٢- تحديد مدى وجود تأثير جوهري لتطبيق قانون SOX على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- ٣- بيان مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضى منهم حول ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX.

٤. أهمية البحث

١. أهمية علمية وتتضمن :

- طبقاً لما أتيح للباحثين فهناك ندرة في الدراسات التي ربطت بين ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة وتطبيق قانون SOX، لذا فإن هذه الدراسة ستعد إضافة للمكتبة العربية في مجال الأدب المحاسبي.
- يوضح منافع وتداعيات وأثر تطبيق قانون ساربينز أوكسلي كآلية لترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- البحث يفيد الباحثين لأنه يعد إسهاماً في ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في البيئة المصرية.

٢. أهمية عملية وتتضمن :

- هذا البحث يفيد بشكل عام بيئة المراجعة وبشكل خاص مكاتب المراجعة المصرية من خلال إلقاء الضوء على منافع تطبيق قانون ساربينز أوكسلي وآثاره المترتبة على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة وعدم الإلتزام بقواعد السلوك المهني الأمر الذي ينعكس على كفاءة أداء عمليات المراجعة.
- تقديم دليل ميداني على مدي وجود تأثير لقانون SOX على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

٥. حدود البحث

- إقتصرت هذا البحث على دراسة وتحليل أثر تطبيق بعض متطلبات قانون Sox التي تتناسب مع البيئة المصرية والتي لها إنعكاس على المشكلة البحثية دون التعرض لباقي النصوص الرئيسية لقانون SOX.
- إقتصرت تطبيق البحث في مكاتب المراجعة المصرية على الآليات والمنافع التي يمكنها ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة وإستخدامها لأغراض البحث العلمي فقط دون التطرق لما يضر بسمعة مكاتب المراجعة أو سرية حسابات العملاء.

٦. خطة البحث :

تم تقسيم البحث إلى عدة أقسام فرعية على النحو الآتي: خصص القسم السابع للإطار النظري للبحث والقسم الثامن للدراسات السابقة وتقييمها وتحديد الفجوة البحثية لها وموقع الدراسة الحالية منها، والقسم التاسع خصص لصياغة فروض البحث، أما القسم العاشر فقد تناول منهجية البحث، في حين تناول الجزء الحادي عشر التحليل الوصفي للبيانات، والجزء الثاني عشر خصص لتحليل ونتائج اختبارات فروض البحث، كما خصص الجزء الثالث عشر لنتائج البحث وتوصياته واقتراحات الدراسات المستقبلية.

٧. الإطار النظري للبحث

• مفهوم المراجعة غير المنتظمة Irregular Audit

تتعدد تعريف المراجعة غير المنتظمة حيث تری دراسة (الصواف، ٢٠١٥) أن المراجعة غير المنتظمة هي سلوكيات غير مرغوب فيها من بعض مستويات فريق العمل تتضمن خلافاً وظيفياً عن قواعد السلوك المهني المتعارف عليه بإتخاذ طرق مختصرة أثناء عملية المراجعة العادية أو لاحقة لها تقلل من مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء ال ذات دلالة إحصائية وذلك نتيجة لضغوط الوقت والمنافسة وضغوط تخفيض الأتعاب أو التغاضي عن الأخطاء ال ذات دلالة إحصائية المكتشفة وذلك بسبب ضغوط الخدمات الاستشارية التي ربما تحمل مكاتب المراجعة مخاطر كبيرة في حالة تأثيرها على مدى صحة الرأي النهائي لعملية المراجعة. وعرفها كلا من (Khalaf & Marei, 2021) بأنها ممارسات المراجعة التي تخالف المعايير والقواعد الأساسية لمزاولة مهنة المراجعة نتيجة ارتفاع تكاليف عمليات المراجعة وزيادة ممارسة الضغوط على المراجع وبالتالي تقصير الوقت المخصص لإجراء المراجعة وتقليله إلى ما دون المستوى المناسب. ويرى الباحثون أن

المفاهيم السابقة تكاد تختلف من حيث المصطلح ولكنها تقترب من نفس المضمون، وبناء عليه يمكن تعريف المراجعة غير المنتظمة من وجهة نظر الباحثين على أنها جميع السلوكيات والممارسات سواء المتعمدة أو غير المتعمدة التي يرتكبها المراجع بنفسه أو تحت إشرافه بهدف تسريع عملية المراجعة أو إختصار أو حذف بعض إجراءاتها بشكل ما يخالف المعايير والقواعد الأساسية لمزاولة مهنة المراجعة وتتبع آثارها سلباً على جودة عملية المراجعة.

• محددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة

تتعدد المسببات والدوافع التي تشير بارتكابها الى وجود ممارسة غير منتظمة لعملية المراجعة أو لأية خطوة في مسارها، وتتعدد الجهود البحثية التي حاولت حصر أهم الدوافع مثل دراسة كل من (ناصر، ٢٠٠٨؛ بسالي، ٢٠١٢؛ الصواف، ٢٠١٥؛ رمضان، ٢٠١٥؛ بدر، ٢٠١٧؛ Majidah, 2018; Siregar& Et al, 2019; Dimia, 2021; Alkhazaleh& Marei, 2021) وتشمل ضغوط وقت عملية المراجعة، وضغوط انخفاض الأتعاب، وضغوط الخدمات الاستشارية، والوعي بمخاطر التقاضي، وضغط المنافسة، وحدود العمل الذي يعتبر غير هام عند إجراء إختبارات المراجعة، وصغر حجم مكتب المراجعة، وعوامل خاصة بأدوات عملية المراجعة، وانخفاض الإلتزام الأخلاقي والمهني للمراجع الخارجي، والأخطاء المكتشفة في مرحلة الإختبارات الأساسية، وإعداد برامج وخطط عينات لاحقة، والتراخي والإهمال من جانب فريق العمل، وضعف الثقة في نظام الرقابة الداخلية، واستقلال المراجع، ونقص الخبرة، ومعدل دوران المراجع (التناوب)، والأهمية النسبية للعميل، وتعدد مهام المراجعة.

• أساليب وسلوكيات إرتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة

توصل الباحثون من خلال استقراء الجهود البحثية السابقة مثل دراسة كل من (ناصر، ٢٠٠٨؛ عوض، ٢٠٠٨؛ بسالي، ٢٠١٢؛ الصواف، ٢٠١٥؛ رمضان، ٢٠١٥؛ بدر، ٢٠١٧؛ Majidah, 2018; Siregar& et al, 2019; Dimia, 2021) إلى أن أكثر الأساليب المستخدمة من قبل المراجعين للقيام بممارسات المراجعة غير المنتظمة هي كالتالي:

١. خفض المستوي المطلوب من الاختبارات الأساسية واختصارها بشكل كبير.
٢. استخدام عينات شخصية بناء على هوي المراجع الشخصي ورغبته أو اتفاقه مع العميل.

٣. قبول أدلة إثبات مشكوك فيها والتضحية بالأدلة الأكثر موضوعية نظراً لصعوبة الحصول عليها.
٤. القيام بعدم مراجعة المستند الذي يبدو معقداً أو مضيعاً للوقت واستبداله بمستند آخر أكثر بساطة.
٥. الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها وعدم التوسع في حجم الاختبارات حتى لو اكتشف أخطاء مريبة.
٦. عدم اختبار كل البنود في العينة والاكتفاء بالتأكيد علي صحتها دون التأكد من كل خطوة.
٧. الفشل في البحث في مسألة فنية وخاصة المعالجات المحاسبية عندما تكون صعبة ومعقدة أو متشعبة.
٨. قبول تفسيرات ضعيفة من العملاء وإحلالها محل أدلة الإثبات المطلوب توافرها بدرجة معقولة.
٩. الإنهاءات الخاطئة لإحدى خطوات المراجعة المطلوبة بطريقة خاطئة والتوقيع على إكمالها.
١٠. المراجعة السطحية والسريعة لمستندات العميل بدون إعطاء إهتمام كبير لمدي صحتها ودقتها.
١١. رفض بنود مثيرة للشكوك من العينة واستبعادها باعتبار فحصها معقد أو مضيعة للوقت.

• ماهية قانون ساربينز أوكسلي (Sarbanes-Oxley(SOX)

هو قانون أمريكي تم إصداره أثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت الي انهيار أكبر الشركات المالية مثل شركة انرون للطاقة وأندرسون وورلد كوم وقد جاء هذا القانون ليجب على الشركات ان تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية وحسب هذا القانون فانه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي والمدير المالي مسؤولية شخصية عن اعلان بيانات مالية خاطئة، وبذلك يهدف هذا القانون الى تحسين جودة التقارير المالية وحماية اموال المستثمرين واشباع احتياجات مستخدمي التقارير المالية وكفائتهم من المعلومات المالية الصحيحة ومن ثم استعادة ثقتهم في التقارير المالية وبالتالي الاسواق المالية، وبذلك أصبح القانون هو أكثر التشريعات تأثيراً على مهنة المحاسبة والمراجعة للشركات. (الليثي، ٢٠١٦)

• خصائص ومجالات قانون ساربينز أوكسلي (Sarbanes-Oxley(SOX)

جاء قانون ساربينز أوكسلي للتركيز على عدة خصائص رئيسية تتمثل في جوهرها في بيان أهمية القانون وفعالية دوره (SOX Act, 2002) وهي^١ :

¹ Act, S. O. (2002). Sarbanes-Oxley Act. Washington DC, PP 1-66.

١. تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة لمراقبة أداء أعمال المحاسبين القانونيين والمراجعين يشار إليها باسم PCAOB ويهدف لحماية المستثمرين وإعادة الثقة في تقارير المراجعة ويتطلب تسجيل جميع المحاسبين والمراجعين القانونيين كأعضاء في هذا المجلس وإتباع تعليماته المستقبلية بدقة.
٢. وضع معايير جديدة ومعدلة لاستقلالية المراجع وتطبيق القواعد المقترحة للمحافظة على استقلال المراجع وزيادة صلاحيات لجان المراجعة ومنع مراقبي الحسابات من مزاوله الأعمال الاستشارية للعميل نفسه.
٣. مطالبة المديرين التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم (يمين) كل ثلاثة أشهر يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بالإضافة إلى فاعلية الرقابة الداخلية في اكتشافها.
٤. العمل على الرفع من مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة في عناصر القوائم المالية سواء داخل القوائم المالية أو خارجها وضرورة إصدار قواعد تحدد آداب وسلوك المديرين.
٥. الرفع من مستوى المحللين والمراجعين الماليين ومنع عمليات التحليل المالي أو تقديم استشارات لخدمة أغراض خاصة ووجود لجان للكشف عن تضارب المصالح.
٦. بروج لمبادئ توجيهية لحوكمة الشركات تتناول جودة المراجعة ويخول العديد من الدراسات والتقارير لتقييم مختلف الاهتمامات التي أدى إليها القانون.
٧. فرض العقوبات المالية والجنائية على جميع الأطراف ذات العلاقة في حالة المخالفات بقصد أو بدون.

• أهمية قانون سارينز أو كسلي SOX

من وجهة نظر المجتمع الأكاديمي ينظر إلى أهمية القانون وفق الآتي (الدوجي وعلى، ٢٠١١):

١. يعد أهم قانون لتنظيم الأعمال المالية منذ قانون الأوراق المالية لسنة 1933 و 1934 في ضوء نشوء إخفاقات محاسبية وفضائح مالية لعدة شركات أمريكية أدت لإفلاسها وعدم استمراريتها.
٢. شكّل قانون SOX علامة فارقة تميزه في سياق منهجية الأبحاث من منظور مستقبلي قياساً بالمنهجية المطروحة قبل إصداره وأصبح واجهة تقديمية للعديد من البحوث في مجال المحاسبة والمراجعة.

٣. القانون عامل رئيسي لازالة المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد، التي تواجه المحاسبين الممارسين للمهنة في توفير الدعم الكافي في تحقيق الأهداف المرجوة منها.

• أثر تطبيق قانون ساربينز أوكسلي على ممارسات المراجعة غير المنتظمة

يتم التطرق إلى بنود قانون ساربينز أوكسلي وبيان أثرها على ممارسات المراجعة غير المنتظمة وذلك كما يلي : (الدوجي وعلي، ٢٠١١؛ Calabrese, 2018 ; Yoon, 2009)

١- الباب الأول: مجلس مراقبة حسابات الشركات 1 TITLE — (PCAOB)

ويتكون من تسع أقسام فرعية (Sec.101–Sec.109) ويشكل مجلس لمراقبة حسابات الشركات العامة من أجل توفير رقابة مستقلة على مكاتب المراجعة وتحديد الإجراءات المحددة للالتزام بضوابط وقواعد السلوك المهني. ويرى الباحثون أن هذا البند سيحد من عمليات الاحتيال ويقلل من ارتكابها لوجود جهة عليا رادعة لمن يرتكب تلك الممارسات وقادرة على كشفها، حيث أنه بزيادة المستوي الرقابي على المراجعين سوف تقل قدراتهم على ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

٢- الباب الثاني: استقلالية مراجع الحسابات TITLE 2—Auditor Independence

يتضمن تسعة أقسام (Sec.201–Sec.209) ويضع المعايير المهنية اللازمة والمحددة لاستقلالية مراجع الحسابات وقواعد الالتزام بالأسس الأخلاقية لمهنة المراجعة، ويرى الباحثون أن ذلك يدعم استقلالية مراجع الحسابات، حيث أنه كلما زادت استقلالية المراجع تزيد قدرته على رفض وعدم الميل نحو قبول ارتكاب تلك الممارسات. كما أنه كلما ابتعد المراجع عن القيام بخدمات استشارية كلما كان حيادياً وصادقاً في رأيه عن عدالة القوائم المالية لأنه لا يصبح طرفاً في المصالح هنا، وبالتالي لا يقدم على ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

TITLE 3—Corporate Responsibility الباب الثالث: مسؤولية الشركات

ويتألف من ثمانية أقسام (Sec.301–Sec.308) وتركز على تحديد مسؤولية موظفي الشركات كمحاسبين ومراجعين داخليين ومدراء ورؤساء تنفيذيين عن دقة البيانات المعروضة بالتقارير المالية، كما يتطلب إنشاء والحفاظ على فاعلية الرقابة الداخلية لضمان سلامة وموثوقية القوائم المالية. ويرى الباحثون أنه نظراً لتخوف كلا من المراجع الداخلي والخارجي خوفاً من الدعاوى القضائية سوف يحد ذلك من ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

TITLE 4—Enhanced Financial الباب الرابع: تعزيز الإفصاح عن البيانات المالية

Disclosures

ويتكون من تسعة أقسام (Sec.401–Sec.409) ويصف تعزيز شروط الإفصاح عن المعاملات المالية بما في ذلك الأحداث خارج الميزانية بإيضاحات متممة وأثرها على المعاملات المالية، كما أنه يتطلب تقديم التقارير في الوقت المناسب للتغيرات في الوضع المالي، وأيضاً يتطلب وجود إيضاح بأن الإدارة مسؤولة عن وضع هيكل للرقابة الداخلية وإجراءات تطبيقها، ويرى الباحثون أنه بذلك سوف يقلل احتمالية وجود احتيال أو غش في القوائم المالية حيث أنه بزيادة الثقة في كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وبالتالي تزيد الثقة في مخرجات التقارير ويقل توجه المراجع لارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة حيث أنه لا يتعرض لمزيد من الضغوط كإختبارات إضافية.

TITLE 5—Analyst Conflicts Of ٣- الباب الخامس: تحليل وتعارض المصالح

Interest

ويتكون من قسم واحد فقط (Sec.501) ويشمل إجراءات هادفة إلى المساعدة في استعادة الثقة لدى مستخدمي التقارير المالية وتحديد قواعد السلوك الإلزامي لمحللي الأوراق المالية في الكشف وإيضاح التعارض في المصالح بين الإدارة والمالكين والأطراف الأخرى. وهو ما يعمل من وجهة نظر الباحثين على تقليل التوجه نحو ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة نظراً لوجود قيود الزامية وشبه حصار للمراجع من الميل نحو أي طرف من أطراف المراجعة.

TITLE 6—Commission Resources And ٤- الباب السادس: موارد وسلطة اللجنة

Authority

ويتألف من أربعة أقسام (Sec.601–Sec.604) ويعطي الحق والسلطة للجنة لمراقبة عمليات البورصة لغرض الرقابة على الأوراق المالية في التعامل مع المحللين الماليين ويضع

قيود تحد من ممارسة المهنيين بصفة وسيط أو مستشار أو تاجر كما يشمل على توضيح مؤهلات المراجعين. ويرى الباحثون أن عدم قيام المراجع بالخدمات الاستشارية يجعله طرفاً محايداً ومستقلاً وبالتالي فليس لديه دافع مادي يجعله يمارس أى صور للمراجعة غير المنتظمة حيث أنه ليس صاحب مصلحة.

٥- الباب السابع: الدراسات والتقارير TITLE 7—Studies And Reports

ويتألف من خمسة أقسام (Sec.701–Sec.705) ويخاطب مراجع الحسابات القائم بالعمل ضمن لجنة المراجعة بشأن دراسة وتقرير المخالفات وإجراءات الإنفاذ ودراسة البنوك الاستثمارية ودراسة تقرير اللجنة وتقرير وكالات التصنيف الائتماني، ويرى الباحثون أن ذلك ينعكس ايجاباً على الوعي لدى مراجع الحسابات وبالتالي لا يود تقصير أو اهمال ومن ثم بتزايد عنصر الخبرة يقل إتجاه المراجع لإختصار خطوات المراجعة أو ارتكاب أى صور لممارسات المراجعة غير المنتظمة.

٦- الباب الثامن: الاحتيال والمسألة الجنائية للشركات

TITLE 8—Corporate And Criminal Fraud Accountability

ويتألف من سبعة أقسام (Sec.801–Sec.807) ويصف العقوبات الجنائية للترزير والتلاعب بحسابات الشركة وإتلاف أو تغيير السجلات المالية التي يجب عرضها في التحقيقات مع توفير الحماية للمبلغين على الاحتيال. ويرى الباحثون أن هذه الإجراءات الرادعة أسهمت بشكل كبير في تخفيض عمليات الإحتيال، وبالتالي يقل الميل نحو ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

٧- الباب التاسع: تعزيز العقوبة وجرائم المديرين الماليين

TITLE ٩—White-Collar Crime Penalty Enhancements

ويتكون من ستة أقسام (Sec.901–Sec.906) ويتناول زيادة العقوبات على الإدارات العليا بعد تصنيف المديرين وفق المستويات الوظيفية وفرض أقوى الأحكام والمبادئ التوجيهية في حالة عدم اعتماد التقارير المالية للشركات ويوصف بأنه جريمة جنائية. ويرى الباحثون أنه بتغليظ العقوبات على المستوي الأعلى فإنه يعمل على توجيه مساعديه بعدم ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة، بل ويعمل على تدريبهم وتوعيتهم نظراً لانه سوف يصبح عرضة لعقوبات جنائية كبيرة، وبالتالي سوف يؤدي هذا البند لتقليل ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

٨- الباب العاشر: العائدات الضريبية للشركات TITLE X—Corporate Tax Returns

يتكون من قسم واحد (Sec.1001) ويختص بإجراءات اعتماد الإقرارات الضريبية من مراجعي الحسابات كما يتضمن الإشارة إلى ضرورة التوقيع من قبل الرئيس التنفيذي للشركة على الإقرار الضريبي. وبالتالي مزيد من العقوبات والجزاءات ضد التهرب الضريبي واعتبار المراجع شريكاً في ذلك وامكانية اغلاق مكتب المراجعة وهو ما يجعل المراجع يبتعد بشكل كبير عن ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

٩- الباب الحادي عشر: الغش والتلاعب في سجلات الشركة

TITLE ١١—Corporate Fraud And Accountability

ويتألف من سبعة أقسام (Sec.1107–Sec.1101) ويحدد الطرق المتبعة التي تقوم بها الشركات في كشف الغش والتلاعب وفق سجلات وتطبيقات تتضمن أبعاد إجرامية ولتلك الجرائم عقوبات صارمة.

ويري الباحثون أنه بسبب العقوبات الصارمة فان المراجع لا يقدم على ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة، بل ويعمل على كشف الغش والتلاعب حتى لا يكون عرضة لعقوبات جنائية كبيرة.

٨.الدراسات السابقة

٨-١ : دراسات متعلقة بالمراجعة غير المنتظمة

في عام ٢٠١٦ هدفت دراسة Svanström إلى إختبار العلاقة بين إرتفاع ضغوط الوقت، وأنشطة التدريب مع السلوك المختل للمراجع والذي يترتب عليه مراجعة غير منظمة في مكاتب المراجعة صغيرة الحجم. وتوصلت النتائج إلى أن ضغط الوقت ينظر له كعلاقة إيجابية مع السلوك المختل للمراجع، في حين مستوى المشاركة في أنشطة التدريب مثل ورش العمل والندوات يرتبط سلباً مع السلوك المختل للمراجع. وتشير النتائج أيضاً إلى أن جودة المراجعة في خطر عندما يواجه مراجعي الحسابات مستويات عالية من ضغوط الوقت.

ثم قدم بدر دراسة في ٢٠١٧ هدفت الى بيان دور الرقابة على جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات في الحد من مخاطر المراجعة غير المنتظمة، وتحديد وبيان أهم محددات ممارسات المراجعة غير المنتظمة وتحديد أهم آثارها السلبية وأهم ضوابط علاجها والحد من مخاطرها. وقد توصلت الدراسة مجموعة من الآليات يمكنها الحد من مخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة ومنها التأديب المهني والالتزام بالمعايير والتشريعات المتعارف عليها وتطبيق وتطوير معايير

المحاسبة والمراجعة وتشجيع مؤسسات المراجعة على الاهتمام بالجوانب السلوكية وتطوير التعليم المهني المستمر وتفعيل دور لجان المراجعة وتطبيق آليات الحوكمة واستخدام أساليب تكنولوجية متميزة في عملية المراجعة.

وفي عام ٢٠١٩ قدمت دراسة من Siregar & et al وهدفت إلى معرفة وتحليل تأثير عدة عوامل منها مراكز الرقابة ومراجعة الإلتزام بأخلاقيات المهنة وضغط الوقت والالتزام بالسلوك المنحرف في القيام بممارسات المراجعة غير المنتظمة). وتمت الدراسة على مجموعة من المحاسبين والمراجعين بلغت العينة ٧٥ شخصاً، وتم استخدام الأسلوب الوصفي، واستخدمت الدراسة أسلوب تحليل البيانات عن طريق الانحدار الخطي المتعدد، وقد أشارت النتائج إلى أن مراكز الرقابة كان له تأثير إيجابياً على سلوك المراجعة المختل وظيفياً حيث بزيادة مراكز الرقابة على المراجع تقل اتجاهاته نحو القيام بالسلوك المختل، في حين أن مراجعة الإلتزام بأخلاقيات المهنة كان له تأثير عكسي على السلوك المنحرف في المراجعة، وكان لضغط الوقت تأثير إيجابي حيث أنه كلما زاد ضغط الوقت كان دافعاً للقيام بالسلوكيات المختلفة.

وفي عام ٢٠٢١ جاءت دراسة Dimia وهدفت هذه الدراسة إلى التحليل والاختبار التجريبي ما إذا كانت عوامل ضغط الوقت، ومخاطر المراجعة، والأهمية النسبية للعميل، والوعي المهني والالتزام بالسلوك الأخلاقي تؤثر على عملية الموافقة المبكرة والتوقيع على الإنهاء المبكر لإجراءات المراجعة (القيام باختصار الوقت والموافقة على إصدار تقرير المراجع دون إكمال باقي خطوات المراجعة). وقد تم الإعتماد على الأساليب الوصفية الكمية، وتم توزيع قائمة استقصاء على مجتمع الدراسة ثم تجميعها وتفريغها وتحليلها باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد. وتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن ضغط الوقت له تأثير معنوي على التوقيع على الإنهاء المبكر لإجراءات المراجعة ، بمعنى زيادة الميل نحو ارتكاب الممارسات غير المنتظمة المتمثلة في الإنهاء المبكر لإجراءات المراجعة كلما زاد ضغط الوقت.

٨-٢ : دراسات متعلقة بقانون ساربينز أوكسلي SOX

في عام ٢٠١٦ جاءت دراسة Zhang & Han وهدفت إلى بيان أثر تطبيق وإعتماد قانون ساربينز أوكسلي في الصين، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ردود فعل متفاوتة للشركات العامة الصينية للوائح التي تفرضها وتطبقها جراء قانون ساربينز أوكسلي وأن هناك منافع مختلفة تختلف

من شركة لأخرى ولكن غالبية الشركات أجمعت على المنافع المكتسبة لمهنة المراجعة من تطبيق القانون.

وفي عام ٢٠١٧ قدم Ettore et al دراسة هدفت إلى تقديم معلومات جديدة عن عواقب قانون ساربينز أوكسلي (SOX) من خلال توثيق رسوم وأتعاب عملية المراجعة المصاحبة لتنفيذ اختبارات الرقابة الداخلية (b) 404 SOX وتوثيق آراء وتقارير العملاء. وقد خلصت الدراسة إلى وجود صدمات تفاضلية في أسعار ورسوم المراجعة للفئات الثلاث الممثلة لعينة الدراسة، وقد وجدت زيادة فورية في الطلب على خدمات مراجعة الحسابات مع عدم وجود زيادة مفاجئة في العرض من موظفي المراجعة ذوي الخبرة، ولوحظ تمكن شركات مراجعة الحسابات من فرض أسعار أعلى في ظل قانون SOX، وعلى الرغم من أن ارتفاع رسوم المراجعة (مع بقاء خصائص العميل ثابتة) يعتبر في كثير من الأحيان مؤشراً على جودة المراجعة بشكل أفضل، إلا أننا لا نجد دليلاً عملياً على أن الزيادة الهائلة في الرسوم في عام ٢٠٠٤ تقترن بتحسينات في جودة المراجعة في نفس العام أو العام المقبل، حيث يتم قياس الانخفاض في الاستحقاقات التقديرية وانخفاض احتمالية إعادة صياغة التقارير المالية المدققة لاحقاً.

وفي عام ٢٠٢١ قدم Ferraro دراسته التي هدفت لبيان مدى أهمية قانون ساربينز-أوكسلي SOX منذ دوره في عام ٢٠٠٢ ودوافع صدوره رداً على بعض أكبر الفضائح المالية على مر العصور. وتشير الدراسة إلى بيان أن فرض القانون كان بهدف حماية المستثمرين، كما تسعى الدراسة لبيان أهم التغييرات فيما يتعلق بأنشطة المراجعة للشركات المدرجة في البورصات الأمريكية بعد تطبيق قانون ساربينز-أوكسلي SOX، وقد ركزت الدراسة على أثر المادة ٤٠٤ من القانون الخاصة بتقييم الرقابة الداخلية بشكل كبير على مراجعة تكنولوجيا المعلومات، حيث أصبح دور مراجع تكنولوجيا المعلومات مهماً بشكل متزايد بعد تطبيق القانون من خلال العمليات الأوتوماتيكية و/أو شبه الآلية على المعاملات والبيانات المحاسبية ومعالجتها في أنظمة تطبيقات الأعمال الحديثة، والتي يلزم حولها إعداد ضوابط تهدف إلى التخفيف من مخاطر الأخطاء الجسيمة أو محاولات الاحتيال، كما أوضحت الدراسة الأطر والمنهجية المستخدمة من قبل شركات المراجعة الحديثة لتقييم فعالية الضوابط الداخلية وضمان الامتثال لقسم 404 SOX من خلال بيانات فعلية تم الحصول عليها من عملية مراجعة حقيقية لإحدى الشركات التي تخضع لقانون SOX.

التعليق على الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية منها

يتضح من نتائج معظم الدراسات السابقة ذات الصلة أنها تناولت جوانب عديدة للقانون وأغلبها تتفق على أن القانون له آثار إيجابية على بيئة المراجعة وقد عالج مشكلات عديدة. وتعددت الدراسات التي تربي المنافع المكتسبة لمهنة المراجعة من تطبيق القانون، حيث أن القانون يحدد عدة ضوابط لمسئولية الادارة التنفيذية والادارة المالية بالشركة وبالتالي يربي الباحثون أن تطبيق القانون سوف يساهم في تحقق جودة المراجعة وتقليل الضغط على فريق المراجعة أثناء عملية الفحص والمراجعة وبالتالي تقليل مشكلة الوقت والجهد المبذول والمستغرق في المراجعة وزيادة فعالية الرقابة الداخلية وتفعيل آليات الحوكمة وبالتالي يؤدي إلى تقليل الدوافع التي تؤدي للقيام بممارسات المراجعة غير المنتظمة. كما تطرقت الدراسات إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة ودوافعها وصورها وتطرقت بعضها لآليات محددة للحد من هذه الممارسات.

الفجوة البحثية للدراسة الحالية

لم تتطرق الدراسات السابقة لأثر تطبيق قانون ساربينز أوكسلي على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة بصورها العديدة فكان لا بد من التطرق في الدراسة الحالية إلى هذه النقطة البحثية في بيانها لترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX، وبيان مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات المستقضي منهم حول تطبيق قانون SOX وتأثيره على ممارسات المراجعة الخارجية غير المنتظمة وسوف توضح الدراسة العلاقة بين تطبيق القانون وترشيد تلك الممارسات.

٩. فروض البحث

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتطبيق قانون SOX وترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق قانون SOX على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX.

١٠. منهجية البحث

قام الباحثون بإستخدام المنهج العلمي المعاصر والذي يعتمد على المنهجين الإستباضي والإستقرائي، وذلك من خلال قيام الباحثين بالاطلاع على الأبحاث والدراسات السابقة في مجال المراجعة غير المنتظمة وقانون ساربينز أوكسلي وذلك بغرض تحليلها والإستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية لهذه الدراسة، وإستخدامها في صياغة قائمة إستقصاء وتوزيعها على عينة من

المراجعين في مكاتب المراجعة المصرية للوقوف على آرائهم والاستفادة منها لاختبار صحة الفروض سعياً لتحقيق أهداف الدراسة.

١١. التحليل الإحصائي للبيانات

مجتمع وعينة البحث

تمثل مجتمع البحث في المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة المصرية، وتم اختيار عينة من المراجعين في مكاتب المراجعة المصرية ومنها المكاتب الاربعة الكبار BIG4، بالإضافة الى المكاتب الأخرى. ومن ثم فقد تم توجيه قائمة الاستقصاء إلى فئات المستقصى منهم بمكاتب المراجعة المصرية والتي تمثلت في ٤ فئات وقد تم توزيع عدد (٢٠٠) استمارة استقصاء، ويوضح الجدول رقم (١) مجتمع وعينة البحث وفئات المستقصى منهم.

الجدول رقم (١) مجتمع وعينة البحث طبقاً لفئات المستقصى منهم

النسبة المئوية	الصحيحة إلى المستلمة %	القوائم الصحيحة	نسبة المستلمة إلى الموزعة %	القوائم المستلمة	القوائم الموزعة	فئات المستقصى منهم
15.1%	100.00%	٢٦	89.66%	٢٦	29	مدير مكتب
54.1%	100.00%	٩٣	96.88%	٩٣	96	مراجع رئيسي
21.5%	97.37%	٣٧	90.48%	٣٨	42	مراجع أول
6.4%	84.62%	١١	61.90%	١٣	21	مساعد مراجع
2.9%	62.50%	٥	66.67%	٨	١٢	مراجع تحت التمرين
١٠٠%	96.63%	١٧٢	89.00%	١٧٨	٢٠٠	الإجمالي

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

تم إستلام عدد (١٧٨) قائمة بنسبة 89% من القوائم الموزعة على المستقصى منهم بمكاتب المراجعة المصرية، وقد خضع للتحليل الإحصائي عدد (١٧٢) قائمة بنسبة 96.63% تقريباً من القوائم المستلمة، وذلك بعد إستبعاد عدد (6) قوائم غير صحيحة من القوائم المستلمة، وقد كانت نسبة 90.07% من القوائم الصحيحة من نصيب فئات مديري المكاتب والمراجع الرئيسي والمراجع الأول وهم الفئات الأكثر خبرة في مكاتب المراجعة.

أسلوب جمع البيانات

تحقيقاً لأهداف الدراسة فقد اعتمد الباحثون على إستخدام أسلوب قائمة الإستقصاء كأداة أساسية لجمع البيانات والمعلومات، وتضمنت قائمة الاستقصاء تسع متغيرات رئيسية منها ستة متغيرات مستقلة فرعية وثلاثة متغيرات تابعة فرعية وتشمل جميعها (94) متغيراً فرعياً، ويوضح الجدول رقم (2) الوزن النسبي لمتغيرات قائمة الاستقصاء.

جدول رقم (2) الوزن النسبي لمتغيرات قائمة الاستقصاء

المتغيرات	ترميز المتغير	عدد العبارات	الوزن النسبي %
عناصر ومتطلبات قانون ساربينز أوكسلي	X1	8	8.5%
الأحكام والمتطلبات الرئيسية بموجب قانون ساربينز أوكسلي	X2	12	12.8%
أهمية قانون ساربينز أوكسلي	X3	8	8.5%
دوافع صدور قانون ساربينز أوكسلي	X4	7	7.4%
أهداف قانون ساربينز أوكسلي	X5	8	8.5%
إجراءات قانون ساربينز أوكسلي للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة	X6	15	16.0%
محددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة	Y1	15	16.0%
أساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة	Y2	10	10.6%
مخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة	Y3	11	11.7%
إجمالي عدد المتغيرات		94	100.0%

تم تحكيم قائمة الاستقصاء بعرضها على أساتذة متخصصين في مجال المراجعة، وقد تم الأخذ بمقترحات التحكيم ولجنة الإشراف ومن ثم توزيعها على مجتمع المستقصى منهم، ثم إعادة تجميعها، ثم إستبعاد القوائم غير المستوفاة، وإخضاع القوائم الصحيحة والمستلمة للتحليل الإحصائي.

• الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية في البحث ونوضحها كما يلي :

(١) معامل الثبات ألفا كرونباخ : للتأكد من درجة الثبات والمصدقية لقائمة الاستقصاء.

(٢) اختبار كولموجروف - سميروف : لاختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.

(٣) اختبار التداخل الخطي Multicollinearity لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطي.

(٤) اختبار الارتباط الذاتي Autocorrelation لفحص مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتي.

(٥) أساليب الإحصاء الوصفي : الوسط الحسابي، الانحراف المعياري ، معامل الاختلاف

(٦) اختبار كروسكال والاس : لاختبار وتحليل الاختلافات بين آراء المستقصى منهم.

(٧) أسلوب تحليل الارتباط: لاختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة .

(٨) تحليل الانحدار الخطي : لبيان تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة

• تحليل الثبات والمصدقية لقائمة الإستقصاء للمتغيرات الرئيسية المستخدمة

يظهر الجدول رقم (٣) تحليل الثبات والمصدقية لقائمة الإستقصاء للمتغيرات الرئيسية المستخدمة كما يلي:

جدول رقم (٣) تحليل الثبات والمصادقية لقائمة الإستقصاء

	معايير قائمة الاستقصاء	عدد العبارات	معامل الثبات	%	معامل المصادقية	%
X1	عناصر ومتطلبات قانون ساربينز أوكسلي	8	.810	81.0%	.900	90.0%
X2	الأحكام والمتطلبات الرئيسية بموجب قانون ساربينز أوكسلي	12	.819	81.9%	.905	90.5%
X3	أهمية قانون ساربينز أوكسلي	8	.815	81.5%	.903	90.3%
X4	دوافع صدور قانون ساربينز أوكسلي	7	.834	83.4%	.913	91.3%
X5	أهداف قانون ساربينز أوكسلي	8	.818	81.8%	.904	90.4%
X6	إجراءات قانون ساربينز أوكسلي للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة	15	.808	80.8%	.899	89.9%
Y1	محددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة	15	.804	80.4%	.896	89.6%
Y2	أساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة	10	.821	82.1%	.906	90.6%
Y3	مخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة	11	.804	80.4%	.897	89.7%
	جميع تساؤلات قائمة الاستقصاء	94	.810	81%	.900	90%

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٣) أن قيمة معامل الثبات على مستوى الاستقصاء بشكل عام هي قيمة مقبولة إحصائياً حيث أنها تزيد عن ٦٠%، كما أن قيمة معامل المصادقية على مستوى الاستقصاء بشكل عام أيضاً هي قيمة مقبولة إحصائياً حيث أنها تزيد عن ٦٠%، وبالتالي نصل إلى أن قائمة الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الثبات والمصادقية، ويمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف البحث وفي تعميم نتائجه.

اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

تم استخدام اختبار كولمجراف سميرنوف واختبار شابيرويلك، لمعرفة ما إذا كان المجتمع الذي سحبت منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويوضح الجدول رقم (٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي بدرجة ثقة ٩٥%.

جدول رقم (٤) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

قيم شابيرو - ويلك			قيم كولمجراف سميرنوف			المتغيرات
Sig.	df	Statistic	Sig.	df	Statistic	
.000	172	.105	.002	172	.972	X1 عناصر ومتطلبات قانون ساربينز أوكسلي
.000	172	.137	.000	172	.920	X2 لأحكام والمتطلبات الرئيسية بموجب قانون ساربينز أوكسلي SOX
.002	172	.089	.000	172	.956	X3 أهمية قانون ساربينز أوكسلي SOX
.000	172	.105	.000	172	.966	X4 دوافع صدور قانون ساربينز أوكسلي SOX
.000	172	.134	.000	172	.928	X5 أهداف قانون ساربينز أوكسلي SOX
.049	172	.068	.005	172	.977	X6 إجراءات قانون ساربينز أوكسلي SOX للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة
.000	172	.116	.000	172	.921	Y1 محددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة
.000	172	.225	.000	172	.899	Y2 أساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة
.000	172	.145	.000	172	.958	Y3 مخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

ويلاحظ من الجدول رقم (٤) أن المتغيرات كلها لا تتبع التوزيع الطبيعي حيث أن قيم المعنوية اقل من (0.05)، وبذلك فإن البيانات لا تقبل التوزيع الطبيعي، وبالتالي سوف يتم إختبار الفروض طبقاً للأساليب الإحصائية اللامعلمية.

• اختبار التداخل الخطي

تم اجراء اختبار التداخل الخطي لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في البحث فإذا كانت قيمة تضخم التباين أقل من (١٠) وقيمة التباين المسموح به أكبر من (٠.٠٥)، فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي في الدراسة (O'Brien, 2007)، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول رقم (٥):

جدول رقم (٥): نتائج اختبار التداخل الخطي

المتغيرات	تضخم التباين	التباين المسموح به
عناصر ومتطلبات قانون ساربينز أوكسلي	2.088	X1
الأحكام والمتطلبات الرئيسية بموجب قانون ساربينز أوكسلي SOX	1.911	X2
أهمية قانون ساربينز أوكسلي SOX	2.569	X3
دوافع صدور قانون ساربينز أوكسلي SOX	1.702	X4
أهداف قانون ساربينز أوكسلي SOX	2.017	X5
إجراءات قانون SOX للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة	2.108	X6

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

بفحص نتائج الجدول رقم (٥) لوحظ أن قيم تضخم التباين لجميع المتغيرات أقل من ١٠ كما أن قيم التباين المسموح به أكبر من 0.05 مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي وقوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

• إختبار الارتباط الذاتي

يتم إجراء إختبار الإرتباط الذاتي Autocorrelation لفحص مدى وجود مشكلة الإرتباط الذاتي في الدراسة باستخدام قيمة D-W Durbin Watson، فإذا كانت هذه القيمة تتراوح بين (1.5-2.5) فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة الإرتباط الذاتي (Basheer, 2003)، وباجراء اختبار الارتباط الذاتي كما في الجدول رقم (٦) لوحظ أن قيمة Durbin Watson تعادل ١.٧١٩ مما يشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي التي تؤثر على دقة نتائج نموذج الدراسة .

جدول رقم (٦): نتائج اختبار التداخل الذاتي

التميز	معامل الارتباط	معامل التحديد	الخطأ المعياري المقدر	قيمة اختبار Durbin-Watson
1	0.871	0.759	0.1594	1.719

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

التحليل الوصفي لمتغيرات البحث

أ- يوضح الجدول رقم (7) التحليل الوصفي للمتغير الأول عناصر ومتطلبات قانون SOX

جدول رقم (7) التحليل الوصفي لعناصر ومتطلبات قانون SOX

الرمز	بنود المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
x1.1	تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة لمراقبة أداء المحاسبين القانونيين والمراجعين	3.547	0.565	15.94%	1
x1.2	تسجيل جميع المحاسبين القانونيين كأعضاء والزامهم بتطبيق التعليمات والقوانين	4.250	1.044	24.56%	5
x1.3	وضع معايير جديدة ومعدلة لاستقلالية المراجع وتطبيق القواعد المقترحة بصرامة	4.331	0.955	22.06%	3
x1.4	مطالبة المديرين التنفيذيين والمدراء الماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم (يمين) أو اقرار كل ٣ أشهر يقسمون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو تلاعب في القوائم المالية وتقييمهم في مدى فعالية الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والتلاعب	3.878	1.027	26.49%	6
x1.5	العمل على الرفع من مستوى الإفصاح والشفافية وإصدار قواعد تحدد آداب وإخلاقيات السلوك المهني.	3.186	0.859	26.95%	7
x1.6	الرفع من مستوى المحللين والمراجعين الماليين ومنع عمليات التحليل المالي أو تقديم استشارات لخدمة أغراض خاصة	4.302	0.912	21.20%	2
x1.7	رفع مستوى الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات والتركيز على جودة المراجعة	4.122	0.919	22.30%	4
x1.8	تحديد العقوبات المالية والجنائية على جميع الأطراف ذات العلاقة في حالة وقوع أخطاء أو تلاعبات بقصد (تواطؤ) أو بدون قصد (إهمال)	3.494	1.309	37.46%	8
-	المتوسط العام	3.995	0.455	-	-

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

مما سبق في الجدول رقم (7) يوضح الباحثون أنه تم تحليل فقرات قائمة الإستقصاء وصفيًا من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لبيان نسبة معامل الاختلاف لكل فقرة لتوضيح أكثر العبارات موافقة وأكثرها رفضاً. حيث أن أفضل العوامل التي تعنى الموافقة التامة للفقرة تأتي بالمرتبة الأولى هي أصغر قيمة في معامل الاختلاف^(٢).

وينضح من الجدول رقم (7)، أن اتجاهات المستقصى منهم قد أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على العبارات الخاصة بالمتغير المستقل الأول، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٩٩٥) وانحراف معياري قدره (٠.٤٥٥). وقد تبين من تحليل فقرات البعد الأول، أن أقل العبارات موافقة هي " تحديد

^٢ - زايد، مصطفى أحمد عبد الرحيم، " المرجع الكامل في الإحصاء " بدون ناشر، ٢٠٠٧

العقوبات المالية والجنائية على جميع الاطراف ذات العلاقة فى حالة وقوع اخطاء أو تلاعبات بقصد (تواطؤ) أو بدون قصد (اهمال)"، بمعامل إختلاف (37.46%)، مما يدل على أن العبارة السابقة ليست ذات أهمية كبيرة بالمقارنة بنظيراتها من العبارات الأخرى بالنسبة للبعد الاول ومن جهة أخرى فكانت أكثر العبارات موافقة هي عبارة " تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة لمراقبة أداء المحاسبين القانونيين والمراجعين"، بمعامل إختلاف (15.94%)، مما يدل على وعى المستقصى منهم بضرورة واهمية عناصر ومتطلبات القانون.

ب- التحليل الوصفي للمتغير المستقل الثاني X2 المتمثل فى الأحكام والمتطلبات الرئيسية بموجب قانون ساربنز أوكسلى SOX كما فى الجدول رقم (٨).

الجدول رقم (٨) التحليل الوصفي للمتغير المستقل الثاني الأحكام والمتطلبات الرئيسية بموجب قانون SOX

الترتيب	معامل الإختلاف	الإنحراف المعيارى	المتوسط الحسابى	بنود المتغيرات	الرمز
6	28.06%	1.08	3.86	يتطلب القانون من الشركات تعيين مراجعين ومراقبين مستقلين لمراجعة أعمالهم.	X2.1
1	18.73%	0.65	3.49	أنشأ القانون قواعد لفصل الواجبات من خلال فصل عدد من الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة التي لا يستطيع المراجع القيام بها أثناء عمليات المراجعة.	X2.2
2	19.24%	0.86	4.48	حدد القانون مسؤولية الرؤساء التنفيذيين والمديرين الماليين عن التقارير المالية وأوجب مراجعتها وأن تكون بشكل عادل دون تحريفات وتتوافق مع تقرير الرقابة الداخلية.	X2.3
7	28.84%	1.13	3.91	يتطلب القانون من الشركات نشر تفاصيل حول ضوابط الرقابة الداخلية وإجراءاتها لإعداد التقارير المالية كجزء من تقاريرها المالية السنوية.	X2.4
4	26.28%	0.84	3.18	يتطلب القانون من المديرين التنفيذيين التصديق شخصياً على دقة البيانات المالية وجعلهم مسؤولين بشكل فردي عن أية انتهاكات أو غش	X2.5
3	20.75%	0.90	4.33	يفرض القانون حماية خاصة لكل المبلغين عن المخالفات وأنهم محميون من الانتقام أو التهديدات، بما فى ذلك الفصل والتمييز .	X2.6
5	26.78%	1.10	4.12	أدى القانون إلى إنشاء مجلس مراقبة لمحاسبة الشركات العامة ويضع له عدد من المعايير والقواعد لضبط تقارير المراجعة ويشترط التسجيل فيه والامتثال لقواعده.	X2.7

الرمز	بنود المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
X2.8	أوجب القانون على الشركات حتمية الإفصاح الإلزامي في التقارير الدورية عن المعاملات غير المدرجة في الميزانية والتي تؤثر على الوضع المالي.	2.92	0.86	29.35%	8
X2.9	أوجب القانون حظر للقرض الشخصية من الشركة إلى المديرين التنفيذيين.	3.36	1.22	36.39%	11
X2.10	أوجب القانون على الشركات ضرورة تحديد الغرامات ومدد السجن للتلاعب أو إتلاف الوثائق في أحداث التحقيقات أو الإجراءات القضائية.	2.73	0.98	35.81%	9
X2.11	أوجب القانون ضرورة إبلاغ جمهور المستخدمين على الفور عن أي تغييرات ذات دلالة إحصائية تطرأ على الوضع المالي للشركة.	3.23	1.17	36.11%	10
X2.12	أوجب القانون ضرورة وضع ضوابط رقابة داخلية مناسبة لكشف ومنع الاحتيال، ويتضمن هذا الأخذ بالإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن COSO واطار حوكمة تكنولوجيا المعلومات ومعايير الحوكمة الصادرة عن ITGI.	3.02	1.25	41.25%	12
	المتوسط العام	3.553	1.003	-	-

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٨)، أن اتجاهات المستقصى منهم قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة بالمتغير المستقل الثاني، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.553) وبانحراف معياري قدره (1.003). ومن خلال العرض السابق، فقد تبين من تحليل فقرات المتغير الثاني، أن أقل العبارات موافقة هي " أوجب القانون ضرورة وضع ضوابط رقابة داخلية مناسبة لكشف ومنع الاحتيال، ويتضمن هذا الأخذ بالإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن COSO واطار حوكمة تكنولوجيا المعلومات COBIT ومعايير الحوكمة الصادرة عن ITGI"، بمعامل إختلاف (41.25%)، مما يدل على أن العبارة السابقة ليست ذات أهمية كبيرة بالمقارنة بنظيراتها من العبارات الأخرى بالنسبة للمتغير الثاني، ومن جهة أخرى فكانت أكثر العبارات موافقة هي عبارة " أنشأ القانون قواعد لفصل الواجبات من خلال فصل عدد من الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة التي لا يستطيع المراجع القيام بها أثناء عمليات المراجعة"، بمعامل إختلاف (18.73%)، مما يدل على وعى المستقصى منهم وخبرتهم في توضيح وبيان الأحكام والمتطلبات الرئيسية لقانون SOX.

ج- التحليل الوصفي للمتغير المستقل الثالث X3 والمتمثل في أهمية قانون SOX، كما في الجدول رقم (٩).

الجدول رقم (٩) التحليل الوصفي للمتغير المستقل الثالث أهمية قانون SOX

الترتيب	معامل الإختلاف	الإنتحاف المعياري	المتوسط الحسابي	بنود المتغيرات	رمز المتغير
6	28.36%	1.08	3.8140	يعد أهم قانون لتنظيم الأعمال المالية بشكل عام وخاصة مجال المحاسبة والمراجعة من بعد الفضائح المالية لعدة شركات أمريكية أدت لإفلاسها وعدم استمراريتها.	X3.1
1	20.00%	.704	3.5233	شكل القانون علامة فارقة تميزه في سياق منهجية علمية وأصبح واجهة تقديمية للعديد من البحوث في مجال المحاسبة والمراجعة.	X3.2
2	20.17%	.891	4.4186	القانون عامل رئيسي لإزالة المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد، التي تواجه الممارسين للمهنة في توفير الدعم الكافي لمهنة المحاسبة والمراجعة.	X3.3
7	28.23%	1.120	3.9709	القانون يؤكد على أن يوقع التقرير من قبل المسؤول المالي الذي يقوم بمراجعة الحسابات وتقديم التقرير.	X3.4
4	24.38%	.989	4.0581	القانون يؤكد على أن المسؤول الذي وقع على التقرير هو المسؤول عن الرقابة الداخلية وضوابطها وتكون مسؤوليته عن ٩٠ يوماً سابقة فقط.	X3.5
3	23.23%	.958	4.1279	القانون يؤكد على أن لا يحتوي التقرير أي بيانات غير صحيحة مادياً أو سهواً أو مواد تعتبر مضللة أو متعمدة.	X3.6
5	24.42%	1.035	4.2384	القانون يؤكد على أن تشمل التقارير على البيانات المالية وغير المالية.	X3.7
8	34.26%	1.298	3.7907	القانون يؤكد على ضرورة إعداد قائمة بجميع أوجه القصور أو أية تغييرات ذات دلالة إحصائية أو غير ذات دلالة إحصائية في نظام الرقابة الداخلية.	X3.8
-	-	1.010	3.993	المتوسط العام	

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٩)، أن اتجاهات المستقصى منهم قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة بالمتغير المستقل الثالث، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.993) وبانحراف معياري قدره (1.010)، ومن خلال العرض السابق، فقد تبين من تحليل فقرات المتغير الثالث، أن أقل العبارات موافقة هي " القانون يؤكد على ضرورة إعداد قائمة بجميع أوجه القصور أو أية تغييرات ذات دلالة إحصائية أو غير ذات دلالة إحصائية في نظام الرقابة الداخلية "، بمعامل إختلاف (34.26)، مما يدل على أن العبارة السابقة ليست ذات أهمية كبيرة بالمقارنة بنظيراتها من العبارات الأخرى بالنسبة للمتغير الثالث، ومن جهة أخرى فكانت أكثر العبارات موافقة هي عبارة " شكل القانون علامة فارقة تميزه في سياق منهجية علمية وأصبح واجهة تقديمية للعديد من البحوث في مجال المحاسبة والمراجعة "، بمعامل إختلاف (20%)، مما يدل على وعي المستقصى منهم وإرتفاع مستوى خبرتهم الذي إنعكس في آرائهم في تحديد أهمية قانون ساربينز أوكسلي SOX بمكاتب المراجعة المصرية.

د - التحليل الوصفي للمتغير المستقل الرابع المتمثل في دوافع صدور قانون ساربينز وأوكسلي SOX كما في الجدول رقم (١٠).

الجدول رقم (١٠) التحليل الوصفي للمتغير المستقل الرابع دوافع صدور قانون SOX

الترتيب	معامل الإختلاف	الإرتفاع المعياري	المتوسط الحسابي	بنود المتغيرات	رمز المتغير
7	29.09%	.97909	3.36	نتيجة لفشل أعمال مراجعة الشركات مثل فشل شركة إنرون للطاقة وغيرها من الشركات المساهمة العامة وما ترتب عليها من فقدان ثقة اصحاب المصالح	X4.1
2	20.36%	.86432	4.24	انتشار الممارسات والأعمال غير الاخلاقية من قبل بعض الموظفين والمستثمرين ادى الى وجود فرص للاحتيال والتلاعب.	X4.2
5	25.60%	.98548	3.84	فشل المراجعين لأداء مهنتهم وقصد استغلالهم وقيامهم بممارسات المراجعة غير المنتظمة.	X4.3
4	25.51%	.99959	3.91	وجود فجوة التوقعات في المراجعة .	X4.4
6	27.19%	.90408	3.32	الانتقادات الموجهة الى المراجعين الخارجيين التي تتمثل في فشل الشركات دون تحذير مسبق منهم، ووجود احتيال جوهري قامت به الادارة وانعكس على حساباتها	X4.5
3	20.44%	.88774	4.34	عدم اكتشاف المراجع أو افصاحه لممارسات المراجعة المتعلقة بالنواحي المالية.	X4.6
1	20.04%	.81656	4.07	ارتفاع عدد الدعاوى القضائية ضد المراجعين من قبل اصحاب المصالح .	X4.7
-	-	0.920	3.87	المتوسط العام	

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٠)، أن اتجاهات المستقصى منهم قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة بالمتغير المستقل الرابع، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.875) وبانحراف معياري قدره (0.920)، ومن خلال العرض السابق، فقد تبين من تحليل فقرات البعد الرابع، أن أقل العبارات موافقة هي عبارة " نتيجة لفشل أعمال مراجعة الشركات مثل فشل شركة إنرون للطاقة وغيرها من الشركات المساهمة العامة وما ترتب عليها من فقدان ثقة اصحاب المصالح "، بمعامل إختلاف (29.09)، مما يدل على أن العبارة السابقة ليست ذات أهمية كبيرة بالمقارنة بنظيراتها من العبارات الأخرى، ومن جهة أخرى فكانت أكثر العبارات موافقة هي " ارتفاع عدد الدعاوى القضائية ضد المراجعين من قبل اصحاب المصالح "، بمعامل إختلاف (20.04%)، مما يدل على وعي المستقصى منهم وإرتفاع مستوى خبرتهم الذي إنعكس في آرائهم في تحديد أهم دوافع صدور قانون ساربينز وأوكسلي SOX.

هـ - التحليل الوصفي لاستجابات المستقصى منهم للمتغير المستقل الخامس المتمثل في أهداف قانون ساربينز أوكسلي SOX، كما بالجدول رقم (١١).

الجدول رقم (11) التحليل الوصفي للمتغير المستقل الخامس أهداف قانون SOX

ترتيب	معامل الإختلاف	الإحتراف المعياري	المتوسط الحسابي	بنود المتغيرات	رمز
3	21.41%	0.81	3.80	الشفافية في تقديم المعلومات المالية، وضمان أنها لا تتضمن أي بيانات غير صحيحة أو مضللة وأن تكون تلك البيانات والمعلومات ذات أهمية نسبية	X5.1
5	26.52%	1.06	4.01	التحقق من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة في منع عمليات الغش بطريقة تضمن جودة التنفيذ وضمان استمراريتها.	X5.2
2	21.13%	0.93	4.38	دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة وملاحظة أي تغيير وأثره على المركز المالي ونتائج الأعمال.	X5.3
6	27.7%	1.12	4.02	الإشراف على عمليات التقصي عن الغش والأخطاء التي تحدث في الشركة.	X5.4
1	20.4%	0.88	4.30	دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب والأخذ بالآراء الواردة فيها.	X5.5
4	22.5%	0.93	4.15	ضمان كفاءة نظام المراجعة الداخلية ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنه	X5.6
7	28.2%	1.15	4.05	التحقق من استقلالية المراجعين الداخليين، ورفع كفاءة عملهم.	X5.7
8	43.2%	1.41	3.26	اتخاذ التدابير وفرض العقوبات اللازمة في حالة مخالفة احدى الشركات للقوانين والقواعد والأنظمة لجميع الخدمات المقدمة من المراجعين.	X5.8
			1.036	3.996	المتوسط العام
					-

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١١)، أن اتجاهات المستقصى منهم قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة بالمتغير الخامس، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.996) وبانحراف معياري قدره (1.036)، ومن خلال العرض السابق، فقد تبين من تحليل فقرات المتغير الخامس، أن أقل العبارات موافقة هي عبارة " اتخاذ التدابير وفرض العقوبات اللازمة في حالة مخالفة احدى الشركات للقوانين والقواعد والأنظمة لجميع الخدمات المقدمة من المراجعين"، بمعامل إختلاف (43.2%)، مما يدل على أن العبارة السابقة ليست ذات أهمية كبيرة بالمقارنة بنظيراتها من العبارات الأخرى، ومن جهة أخرى فكانت أكثر العبارات موافقة هي " دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب والأخذ بالآراء الواردة فيها"، بمعامل إختلاف (20.4%)، مما يدل على وعي المستقصى منهم وإرتفاع مستوى خبرتهم الذي إنعكس في آرائهم في تحديد أهم أهداف قانون ساربينز أوكسلي SOX.

و - التحليل الوصفي للمتغير المستقل السادس المتمثل في إجراءات قانون ساربينز أوكسلي SOX للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة، ويوضح الجدول رقم (١٢) نتائج هذا التحليل.

الجدول رقم (١٢) التحليل الوصفي للمتغير المستقل السادس إجراءات قانون SOX

الرمز	بنود المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
X6.1	القانون أكد على مسؤولية اعضاء مجلس الادارة وتفعيل دور لجان المراجعة في التحقق من استقلالية المراجعين الداخليين، ورفع كفاءة عملهم والإشراف على عمليات التنصي عن الغش والأخطاء التي تحدث في الشركة.	3.69	0.75	20.37%	2
X6.2	القانون أوجد نظام قوى للمساءلة بشكل واضح ومحدد وأوجب معاقبة المسؤولين بشكل صارم.	4.26	1.02	24.02%	8
X6.3	القانون أكد على مسؤولية الرؤساء التنفيذيين والمدبرين الماليين وألزمهم بتقديم اقرارات معينة وألزمهم بتقديم تقرير عن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	4.35	0.91	20.89%	4
X6.4	ضرورة قيام المراجع بإصدار تقرير عن مدى صدق تقرير الادارة عن فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي	3.95	1.13	28.54%	13
X6.5	القانون أكد على دعم الاستقلالية وجودة الأداء المهني للمراجعين	3.45	0.95	27.54%	11
X6.6	القانون أكد على دعم الشفافية والاقتصاح عن كافة البيانات والمعلومات المالية والغير مالية التي لها تأثير على التقارير والقوائم المالية.	4.28	0.91	21.19%	5
X6.7	القانون أوجب ضرورة وضع ضوابط رقابة داخلية لكشف ومنع الاحتيال	4.33	1.05	24.34%	9
X6.8	القانون أوجب ضرورة اصدار قواعد تحدد آداب وإخلاقيات السلوك المهني	4.30	0.99	22.92%	6
X6.9	يرفع مستوى الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات والتركيز على جودة المراجعة	3.84	1.11	28.98%	14
X6.10	القانون يؤكد على أن لا يحتوي التقرير أي بيانات غير صحيحة ماديا أو سهواً أو مواد تعتبر مضللة أو متعمدة أو اتباع طرق مختصرة أو إهمال أي خطوات.	3.93	1.11	28.14%	12
X6.11	يحذر من فشل المراجعين لأداء مهنتهم وفقد استقلاليتهم بسبب ممارسات المراجعة غير المنتظمة ويحملهم مسؤولية فشل الشركات بسبب تقاريرهم.	3.74	1.10	29.45%	15
X6.12	القانون يحذر بشدة من انتشار الممارسات والأعمال غير الاخلاقية وما ترتب عليها من فقدان ثقة اصحاب المصالح وارتفاع الدعاوى القضائية.	3.41	0.92	26.89%	10
X6.13	القانون يؤكد على اهمية التدريب والتأهيل المهني المستمر للمراجعين لزيادة خبراتهم والالتزام بالمعايير والتشريعات المتعارف عليها في مهنة المراجعة.	4.05	0.83	20.37%	3
X6.14	يتطلب القانون إنشاء مجلس مراقبة للشركات ويضع المعايير والقواعد لضبط التقارير ويشترط التسجيل والامثال لقواعده لضمان الحقوق والواجبات.	4.20	0.80	19.07%	1
X6.15	القانون يتطلب الأخذ بنظم وأساليب المراجعة الالكترونية واتباع الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO وإطار حوكمة تكنولوجيا المعلومات COBIT ومعايير الحوكمة حوكمة تكنولوجيا المعلومات ITGI.	4.08	0.95	23.29%	7
-	-	3.991	0.968	-	-

المتوسط العام

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٢)، أن اتجاهات المستقصى منهم قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة بالمتغير الخامس، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.991) وانحراف معياري قدره (0.968)، ومن خلال العرض السابق، فقد تبين من تحليل فقرات المتغير السادس، أن أقل

العبارات موافقة هي عبارة " القانون يحذر بشدة من فشل المراجعين لأداء مهنتهم وفقد استقلاليتهم بسبب قيامهم بممارسات المراجعة غير المنتظمة ويحملهم مسؤولية فشل الشركات بسبب تقاريرهم "، بمعامل إختلاف (29.45%)، مما يدل على أن العبارة السابقة ليست ذات أهمية كبيرة بالمقارنة بنظيراتها من العبارات الأخرى، ومن جهة أخرى فكانت أكثر العبارات موافقة هي " يتطلب القانون إنشاء مجلس مراقبة للشركات ويضع عدد من المعايير والقواعد لضبط تقارير المراجعة ويشترط التسجيل فيه والامتثال لقواعده لضمان الحقوق والواجبات "، بمعامل إختلاف (19.07%)، مما يدل على وعى المستقصى منهم وإرتفاع مستوى خبرتهم الذي إنعكس في آرائهم في تحديد أهم إجراءات قانون ساربنز أوكسلي SOX.

ز - التحليل الوصفي للمتغير التابع الأول المتمثل في محددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة. ويوضح الجدول رقم (١٣) نتائج هذا التحليل:

الجدول رقم (١٣) التحليل الوصفي للمتغير التابع الأول محددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة

الترتيب	معامل الإختلاف	الإنتراف المعيارى	المتوسط الحسابى	بنود المتغيرات	رمز المتغير
1	18.08%	.661	3.65	ضغوط الوقت المستغرق في أداء عملية المراجعة	y1.1
7	23.99%	1.03	4.30	ضغوط من الإدارة أو العميل وتهديدات بتخفيض الأتعاب	y1.2
3	21.01%	.917	4.3663	ضغوط ناتجة عن قبول الخدمات الاستشارية	y1.3
13	27.23%	1.04	3.83	التهديد بال دعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة لتسليم تقرير المراجعة بسرعة	y1.4
15	28.05%	.901	3.21	تزايد حدة المنافسة غير الشريفة وقلة عدد العملاء ووجود مكاتب أخرى تقبل بأتعاب أقل ووقت أقل.	y1.5
4	22.33%	.946	4.23	صغر حجم المكتب يدفع للتعااضى عن العديد من المخالفات ال ذات دلالة إحصائية للعميل لجذب عملاء جدد بتكلفة أتعاب أقل.	y1.6
6	23.87%	1.007	4.22	إنخفاض الإلتزام الأخلاقي والمهني للمراجع الخارجي خاصة فى المستويات الأقل.	y1.7
12	26.33%	1.059	4.02	الأخطاء المكتشفة فى مرحلة الإختبارات الأساسية والحاجة لإجراء اختبارات إضافية.	y1.8
8	24.16%	.91727	3.79	الحاجة لإعداد خطط عينات لاحقة للخطط المحددة سابقاً مما يزيد ضغط الوقت	y1.9
9	24.37%	.996	4.08	التراخي والإهمال من فريق العمل بسبب نقص خبرة المراجع وتسريع المراجعة.	y1.10
5	23.10%	.940	4.06	شكوك المراجع فى نظام الرقابة الداخلية يتطلب ذلك مزيد من الوقت ومزيد من المهام والاختبارات على حساب تجاهل مهام أخرى.	y1.11
10	25.54%	1.061	4.15	الاختلاف بين المراجع الخبير والمبتدئ من حيث المعرفة واختلاف سلوك	y1.12

الترتيب	معامل الإختلاف	الإنتحراف المعياري	المتوسط الحسابي	بنود المتغيرات	رمز المتغير
				كل منهم في تقادي مشاكل المراجعة، ونقص الخبرة لدى المراجعين الجدد.	
11	25.70%	.800	3.11	احتفاظ مكاتب المراجعة بالعميل لفترات زمنية كبيرة بدون تناوب لمراجعيها على نفس العميل وهو ما يؤدي لنوع من عدم المهنية والاستقلالية.	y1.13
2	20.44%	.888	4.34	جدولة العملاء شرائح حسب الأهمية النسبية، حيث يقدم المراجع تقريراً بدون تحفظات لصغار العملاء وتقريراً بتحفظات لكبار العملاء خوفاً من التقاضي.	y1.14
14	27.26%	1.074	3.94	وجود تعقيدات في عملية المراجعة تشكل عبء إضافي على عائق المراجع، وبالتالي يلجأ المراجع الى تجاوز وتجاهل بعض العمليات لعدم فهمه لها وصعوبتها.	y1.15
-	-	0.950	3.95		المتوسط العام

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٣)، أن اتجاهات المستقصى منهم قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة بالمتغير التابع الأول، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.95) وبانحراف معياري قدره (0.950)، وقد تبين من تحليل فقرات المتغير التابع الأول، أن أقل العبارات موافقة هي عبارة "تزايد حدة المنافسة غير الشريفة وقلة عدد العملاء ووجود مكاتب أخرى تقبل بأنواع أقل ووقت أقل"، بمعامل إختلاف (28.05%)، مما يدل على أن العبارة السابقة ليست ذات أهمية كبيرة بالمقارنة بنظيراتها من العبارات الأخرى، ومن جهة أخرى فكانت أكثر العبارات موافقة هي "ضغوط الوقت المستغرق في أداء عملية المراجعة"، بمعامل إختلاف (18.08%)، مما يدل على وعي المستقصى منهم في تحديد آرائهم حول محددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

ح - التحليل الوصفي للمتغير التابع الثاني المتمثل في أساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة. ويوضح الجدول رقم (١٤) نتائج هذا التحليل:

الجدول رقم رقم (١٤) التحليل الوصفي للمتغير التابع الثاني أساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة

الترتيب	معامل الإختلاف	الإنتحراف المعياري	المتوسط الحسابي	بنود المتغيرات	رمز المتغير
٢	18.45%	.686	3.720	خفض المستوى المطلوب من الاختيارات الأساسية واختصارها بشكل كبير.	Y2.1
4	21.60%	.902	4.180	استخدام عينات شخصية على هوي المراجع الشخصي ورغبته أو اتفاقه مع العميل.	Y2.2
3	18.77%	.764	4.075	قبول المراجع أدلة إثبات مشكوك فيها والتي يسهل الحصول عليها والتضحية بالأدلة الأكثر موضوعية نظراً لصعوبة الحصول عليها.	Y2.3

الترتيب	معامل الإختلاف	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	بنود المتغيرات	رمز المتغير
9	26.70%	1.10	4.151	فشل متابعة البنود المشكوك فيها وعدم التوسع في الاختبارات حتى لو اكتشفت أخطاء.	Y2.4
10	28.80%	1.14	3.982	عدم اختبار كل البنود في العينة والاكتفاء بالتأكد علي صحتها دون التأكد من كل خطوة.	Y2.5
8	26.80%	.933	3.482	فشل البحث في مسألة فنية وخاصة المعالجات المحاسبية عندما تكون صعبة أو متشعبة.	Y2.6
5	21.05%	.909	4.319	قبول تفسيرات ضعيفة من العملاء وإحلالها محل أدلة الإثبات المطلوب توافرها.	Y2.7
6	22.58%	.929	4.116	الإنهاءات الخاطئة لإحدى خطوات المراجعة المطلوبة بطريقة خاطئة والتوقيع على اكتمالها والتي لم يتم تغطيتها بالشكل المطلوب.	Y2.8
١	16.37%	.697	4.261	المراجعة السطحية والسريعة لمستندات العميل بدون إعطاء إهتمام كبير لمدي صحتها ودقة تفاصيلها.	Y2.9
7	22.14%	.931	4.209	رفض بنود مثيرة للشك من العينة واستبعادها باعتبار فحصها معقد أو مضطربة للوقت وبالتالي استبدالها بأخرى لا تثير الشك.	Y2.10
-	-	0.901	4.050	المتوسط العام	

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٤)، أن اتجاهات المستقصى منهم قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة للمتغير التابع الثاني المتمثل في أساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.050) وانحراف معياري قدره (0.901)، ومن خلال العرض السابق، فقد تبين من تحليل فقرات المتغير التابع الثاني، أن أقل العبارات موافقة هي عبارة " عدم اختبار كل البنود في العينة والاكتفاء بالتأكد علي صحتها دون التأكد من كل خطوة"، بمعامل إختلاف (28.80%)، مما يدل على أن العبارة السابقة ليست ذات أهمية كبيرة بالمقارنة بنظيراتها من العبارات الأخرى، ومن جهة أخرى فكانت أكثر العبارات موافقة عبارة " المراجعة السطحية والسريعة لمستندات العميل بدون إعطاء إهتمام كبير لمدي صحتها ودقة تفاصيلها " بمعامل إختلاف (16.37%)، مما يدل على وعي المستقصى منهم في تحديد أساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

ط - التحليل الوصفي للمتغير التابع الثالث المتمثل في مخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة. ويوضح الجدول رقم (١٥) نتائج هذا التحليل:

الجدول رقم (١٥) التحليل الوصفي للمتغير التابع الثالث مخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة

الترتيب	معامل الإختلاف	الإحتراف المعياري	المتوسط الحسابي	بنود المتغيرات	رمز المتغير
9	28.55%	1.11	3.88	تزيد من مخاطر المعاينة نتيجة انخفاض حجم العينة.	Y3.1
1	16.09%	.578	3.59	تعظم من مخاطر عدم المعاينة نتيجة ميول المراجعين في القبول السريع للتفسيرات الضعيفة التي يقدمها العميل .	Y3.2
2	20.33%	.897	4.41	تعظم مخاطر عدم الاكتشاف نتيجة عدم تنفيذ كافة خطوات المراجعة بالشكل المطلوب نظراً لاختصار وتجاهل خطوات مهمة.	Y3.3
10	28.70%	1.144	3.98	تؤدي إلى تعظيم مخاطر الرقابة الداخلية حيث تتصرف إدارة العميل على أساس تلك العلاقة المالية التي تربطها بالمراجع.	Y3.4
4	20.93%	.882	4.21	يتعرض المكتب الى دعاوى القضائية والتعويضات الكبيرة من قبل العملاء أو توقف نشاطه المهني لفترة.	Y3.5
6	24.84%	.798	3.21	تؤدي بمكاتب المراجعة للقيام بإجراءات فحص اضافية خوفاً من التعرض للتقاضى وهو ما يكلف مصروفات اضافية لإعادة الفحص والمراجعة.	Y3.6
7	25.43%	1.059	4.16	تزيد من خطر احتمال فقدان المراجع لسمعته المهنية.	Y3.7
8	26.08%	.809	3.104	يزيد مستوى الضرر الذي يلحق بالمستخدمين من خلال وجود رأي غير صحيح عن عدالة وموثوقية البيانات الخاضعة للمراجعة، وبالتالي تتأثر قدرتهم على اتخاذ قرارات صحيحة.	Y3.8
3	20.44%	.887	4.34	يزيد مستوى الضرر الذي يلحق بالمراجعين مثل خفض جودة الأداء المهني والحد من مدى استقلالية المراجع ومصداقيته.	Y3.9
5	21.29%	.902	4.23	يؤثر سلبياً على سمعة المكتب ويزداد عدد العملاء المفقودين وزيادة التكاليف.	Y3.10
11	32.17%	1.15	3.58	يؤدي الى انهيار منشأة العميل في الأجل الطويل وعدم استمراريتها.	Y3.11
-	-	0.968	3.991	المتوسط العام	

المصدر : نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١٥)، أن اتجاهات المستقصى منهم قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على العبارات الخاصة بالمتغير التابع الثالث المتمثل في مخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.991) وبانحراف معياري قدره (0.968)، ومن خلال العرض السابق، فقد تبين من تحليل الفقرات للمتغير التابع الثالث، أن أقل العبارات موافقة هي عبارة " يؤدي الى انهيار منشأة العميل في الأجل الطويل وعدم استمراريتها "، بمعامل إختلاف (32.17%)، مما يدل على أن العبارة السابقة ليست ذات أهمية كبيرة بالمقارنة بنظيراتها من العبارات الأخرى، ومن

جهة أخرى فكانت أكثر العبارات موافقة هي " تعظم من مخاطر عدم المعاينة نتيجة ميول المراجعين في القبول السريع للتفسيرات الضعيفة التي يقدمها العميل "، بمعامل إختلاف (16.09%)، مما يدل على وعى المستقصى منهم وإرتفاع مستوى خبرتهم الذي إنعكس في آرائهم في تحديد مخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

١٢. اختبار فروض البحث وتحليل نتائجه

الفرض الأول : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قانون SOX وترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق قانون SOX على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX.

إختبار الفرض الأول:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قانون SOX وترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة. ولإختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الارتباط سبيرمان، ويوضح الجدول رقم(١٦) نتائج هذا التحليل:

جدول رقم (١٦) نتائج تحليل الارتباط

Y3		Y2		Y1		
المعنوية	القيمة	المعنوية	القيمة	المعنوية	القيمة	
0.000	0.59	0.000	0.58	0.000	0.63	X1
0.000	0.58	0.000	0.45	0.000	0.58	X2
0.000	0.62	0.000	0.47	0.000	0.55	X3
0.000	0.48	0.000	0.46	0.000	0.48	X4
0.000	0.57	0.000	0.51	0.000	0.57	X5
0.000	0.70	0.000	0.54	0.000	0.74	X6

** دال عند مستوى معنوية (٠.٠١)

نتائج التحليل الاحصائي

يوضح الجدول رقم (١٦)، نتائج تحليل الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة والتي توضح أن هناك علاقة ارتباط طردى موجب قوي بين X_6 , Y_1 ، وذلك بقيمة معامل ارتباط (0.74) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.01).

كما توجد علاقة ارتباط طردى موجب قوي بين X_6 , Y_3 ، وذلك بقيمة معامل ارتباط (0.70) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.01).

كما توجد علاقة ارتباط طردى موجب قوي بين X_1 , Y_1 ، وذلك بقيمة معامل ارتباط (0.63) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.01).

كما يتضح أن هناك تأكيداً على مصداقية العبارات المستخدمة في قياس متغيرات البحث وذلك نتيجة لثبوت وجود علاقة معنوية موجبة بين المتغيرات وأنها مرتبطة ارتباطاً حقيقياً.

ومما سبق فإننا نرفض الفرض العدم الرئيسي الأول الذي ينص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قانون SOX وترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة، وقبول الفرض البديل أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قانون SOX وترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

إختبار الفرض الثاني: لا يوجد تأثير جوهري لتطبيق قانون SOX على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة. ولإختبار الفرض الثاني تم استخدام تحليل الإنحدار ويوضح الجدول رقم (١٧) نتائج هذا التحليل:

جدول رقم (١٧) تحليل الإنحدار لإختبار الفرض الثالث

الثابت (Constant)	X1,X2,X3, X4,X5,X6		المتغيرات المستقلة	
	مستوى المعنوية	الخطأ القياسي	معامل الإنحدار B	
0.389				
0.000	0.047	0.188		X1
0.001	0.042	0.141		X2
0.889	0.043	0.006		X3
0.017	0.038	0.091		X4
0.006	0.041	0.115		X5
0.000	0.050	0.378		X6
معامل التحديد المعدل Adjusted R	معامل التحديد R	معامل الارتباط المتعدد R		
0.750	0.759	0.871		

قيمة F للنموذج (F. Value)		T.TEST	
86.413	2.447	القيمة	
0.000	0.015	مستوى المعنوية Sig	
Sig مستوى دلالة الإختبار	13.171	مجموع مربعات الانحدار	
0.000	4.192	مجموع البواقي	
	17.363	مجموع المربعات الكلي	
	6	درجة حرية الانحدار df	
	165	درجة حرية البواقي	

نتائج التحليل الاحصائي

ويوضح الجدول رقم (١٧) ما يلي:

١- بلغ معامل التحديد R^2 (0.759) وهذا يدل على قدرة النموذج على تفسير (75.9%) تقريبا من الظاهرة البحثية، وتبقى نسبة (24.1%) تفسرها عوامل أخرى كما أن معامل الارتباط المتعدد بين المتغيرين ($R = 0.871$)، وبلغ معامل التحديد المعدل ٠.٧٥٠.

٢- بلغت قيمة (F.Value) لاختبار معنوية نموذج الانحدار بلغت (86.413) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (0.000)، وهي أكبر من قيمة F الجدولية وهي ٦.٠٣١ مما يدل على معنوية النموذج.

٣- باستخدام T- TEST يتبين أن المتغير المستقل ذو دلالة إحصائية في نموذج الانحدار الخطى بقيم (2.447)، عند مستوى معنوية (0.000).

٤- معادلة النموذج المفترض لأثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع (Y)

$$Y = B_0 + B_1 X_1 + B_2 X_2 + B_3 X_3 + B_4 X_4 + B_5 X_5 + B_6 X_6 + U_T$$

وتكون معادلة النموذج هي :

$$Y = 0.389 + 0.188 X_1 + 0.141 X_2 + 0.006 X_3 + 0.091 X_4 + 0.115 X_5 + 0.378 X_6 + U_T$$

حيث إن ، $Y =$ المتغير التابع، $B_0 =$ الجزء الثابت من المعادلة، $B_1, B_2, B_3, B_4, B_5, B_6 =$

معاملات انحدار المتغيرات المستقلة، $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5, X_6 =$ المتغيرات المستقلة، $U_T =$

الأخطاء

وبالتالي نقبل الفرضية البديلة بأن هناك تأثيراً للمتغيرات المستقلة X_1, X_2, X_4, X_5, X_6 على

المتغير التابع Y، وبالتالي فإننا نرفض الفرض العدم الثاني الذي ينص على أنه لا يوجد أثر

لتطبيق قانون SOX على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

إختبار الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضى منهم حول ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX. ولإختبار هذا الفرض تم استخدام إختبار كروسكال والاس.

وينقسم هذا الفرض إلى الفروض الفرعية التالية:

١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضى منهم حول ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX طبقاً للمؤهل الدراسي. ويوضح الجدول رقم (١٨) نتائج هذا التحليل:

جدول رقم (١٨) إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعى الاول

مستوى المعنوية	قيمة كا ^٢	متوسط الرتب				
		دكتوراه	ماجستير	دبلوم دراسات عليا	بكالوريوس	
.008	11.759	61.17	105.18	51.33	88.35	X1
.140	5.474	63.00	100.45	67.96	87.48	X2
.083	6.684	77.67	111.50	77.63	83.68	X3
.397	2.967	68.06	97.95	76.04	86.81	X4
.187	4.803	95.39	99.73	62.04	85.90	X5
.055	7.613	87.94	104.70	55.58	86.17	X6
.016	10.317	59.94	107.34	58.42	87.41	Y1
.701	1.418	90.94	90.39	70.83	86.98	Y2
.041	8.248	53.89	103.91	68.38	87.49	Y3

نتائج التحليل الاحصائي

يوضح الجدول رقم (١٨) قبول الفرض العدم لكافة المتغيرات التابعة والمستقلة، حيث أن مستوى المعنوية لكافة العبارات أكبر من (0.050)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضى منهم للمتغير X2 حول الأحكام والمتطلبات الرئيسية بموجب قانون ساربنز وأوكسلي SOX، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضى منهم للمتغير X3 حول أهمية قانون ساربنز وأوكسلي SOX، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضى منهم للمتغير X4 حول دوافع صدور قانون ساربنز وأوكسلي SOX، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضى منهم للمتغير X5 حول أهداف قانون ساربنز وأوكسلي SOX، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضى منهم للمتغير X6 حول إجراءات قانون ساربنز وأوكسلي SOX للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة، كما أنه لا

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير Y2 حول أساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة. وذلك فيما عدا ذلك قبول الفرض البديل للمتغيرات التالية : (X1) والمتعلق بعناصر ومتطلبات قانون ساربينز أوكسلي، و(Y1) والمتعلق بمحددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة، و(Y3) والمتعلق بمخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة، حيث جاءت قيم مستوى المعنوية أقل من (0.050)، وبالتالي توجد إختلافات بين آراء المستقصى منهم.

٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX طبقاً للتخصص الوظيفي. ويوضح الجدول رقم (١٩) نتائج هذا التحليل:

جدول رقم (١٩) إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثاني

رمز المتغير	متوسط الرتب					قيمة كا ^٢	مستوى المعنوية
	مراجع تحت التمرين	مساعد مراجع	مراجع اول	مراجع رئيسي	مدير مكتب		
X1	39.90	61.27	96.05	88.08	86.88	8.786	.067
X2	11.80	98.14	95.78	87.73	78.33	13.966	.007
X3	19.50	74.77	96.42	86.82	89.08	11.306	.023
X4	53.40	92.45	93.00	88.31	74.62	4.654	.325
X5	24.60	61.55	101.76	84.48	94.46	14.935	.005
X6	21.60	73.18	102.11	82.12	98.08	15.108	.004
Y1	42.00	71.32	98.43	84.16	92.87	7.803	.099
Y2	70.50	62.68	87.54	90.30	84.58	3.663	.454
Y3	41.10	70.41	90.27	87.83	91.90	5.932	.204

يوضح الجدول رقم (١٩) قبول الفرض العدم لكافة المتغيرات التابعة والمستقلة، حيث أن مستوى المعنوية لكافة العبارات أكبر من (0.050)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X1 والمتعلق بعناصر ومتطلبات قانون ساربينز أوكسلي، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X4 والمتعلق بدوافع صدور قانون ساربينز أوكسلي SOX، كما لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير Y1 والمتعلق بمحددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير Y2 والمتعلق بأساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة، كما لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى

منهم للمتغير Y3 والمتعلق بمخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة. وذلك فيما عدا ذلك قبول الفرض البديل للمتغيرات التالية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X2 والمتعلق بالأحكام والمتطلبات الرئيسية بموجب قانون ساربينز أوكسلي SOX، كما أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X3 والمتعلق بأهمية قانون ساربينز أوكسلي SOX، كما أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X5 والمتعلق بأهداف قانون ساربينز أوكسلي SOX، كما أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X6 والمتعلق بإجراءات قانون ساربينز أوكسلي SOX للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة، حيث جاءت قيم مستوى المعنوية أقل من (0.050)، وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم.

٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ظل تطبيق قانون SOX طبقاً لسنوات الخبرة. ويوضح الجدول رقم (٢٠) نتائج هذا التحليل:

جدول رقم (٢٠) إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثالث

مستوى المعنوية	قيمة كا ^٢	متوسط الرتب				
		أقل من ٥	من ٥ الى ١٠	من ١٠ الى ١٥	أكثر من ١٥	
.028	9.072	43.90	94.84	89.61	83.39	X1
.027	9.157	44.60	96.06	89.32	82.64	X2
.044	8.113	46.60	89.23	92.86	82.60	X3
.448	2.654	73.40	86.20	92.61	79.94	X4
.022	9.643	42.90	85.11	94.24	84.80	X5
.033	8.712	45.90	81.98	88.78	95.49	X6
.272	3.903	61.35	80.83	91.05	89.64	Y1
.625	1.753	67.50	90.54	87.07	86.13	Y2
.127	5.709	66.10	74.51	92.09	92.49	Y3

نتائج التحليل الاحصائي

يوضح الجدول رقم (٢٠) قبول الفرض العدم لكافة المتغيرات التابعة والمستقلة، حيث أن مستوى المعنوية لكافة العبارات أكبر من (0.050)، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X4 والمتعلق بدوافع صدور قانون ساربينز أوكسلي SOX، كما لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير Y1 والمتعلق بمحددات ودوافع

ممارسات المراجعة غير المنتظمة، كما أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير Y2 والمتعلق بأساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة، كما لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير Y3 والمتعلق بمخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة. وذلك فيما عدا ذلك قبول الفرض البديل للمتغيرات التالية : وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X1 والمتعلق بعناصر ومتطلبات قانون ساربينز أوكسلي، كما توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X2 والمتعلق بالأحكام والمتطلبات الرئيسية بموجب قانون ساربينز أوكسلي SOX، كما أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X3 والمتعلق بأهمية قانون ساربينز أوكسلي SOX، كما أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X5 والمتعلق بأهداف قانون ساربينز أوكسلي SOX، كما أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم للمتغير X6 والمتعلق بإجراءات قانون ساربينز أوكسلي SOX للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة، حيث جاءت قيم مستوى المعنوية أقل من (0.050)، وبالتالي توجد إختلافات بين آراء المستقصى منهم.

١٣. نتائج البحث

- هناك عدد متنوع من الدراسات التي تناولت آثار قانون ساربينز أوكسلي وآثاره على بيئة المراجعة بشكل عام، كما توجد دراسات عديدة توضح مدى خطورة اللجوء الى ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات بأنها شملت محاور جديدة لم تتطرق إليها الدراسات السابقة، حيث أنها تضع تصوراً كاملاً لأثر تطبيق قانون SOX على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- رغم أهمية المراجعة الخارجية وضرورة الاهتمام بجودتها فهناك عدة عوامل تؤثر على جودتها.
- توجد عدة دوافع تؤدي الى ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة أهمها ضغوط الوقت والخبرة.
- هناك عدة أساليب وسلوكيات لارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة، كما توجد آثار سلبية متنوعة لارتكابها تعود على كافة الأطراف سواء مكتب المراجعة أو العميل أو المراجع أو المستخدم أو سمعة المهنة.
- هناك عدة دوافع أدت الى ادار قانون ساربينز أوكسلي وأهمها استعادة الثقة لدى مستخدمى البيانات من خلال اعادة ضبط آليات الحوكمة والرقابة .

- هناك تأثير ملحوظ لمتطلبات وينود قانون ساربينز أوكسلي على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- هناك أهمية خاصة للرقابة الداخلية والحوكمة ولها علاقة مباشرة بترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- أظهرت اتجاهات المستقصى منهم اتجاهاً عاماً بالموافقة على كل من عناصر ومتطلبات قانون ساربينز أوكسلي، والأحكام والمتطلبات الرئيسية بموجب قانون ساربينز أوكسلي SOX، وأهمية قانون ساربينز أوكسلي SOX، ودوافع صدور قانون ساربينز أوكسلي SOX، وأهداف قانون ساربينز أوكسلي SOX، وإجراءات قانون ساربينز أوكسلي SOX للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة، ومخاطر ممارسات المراجعة غير المنتظمة، وأساليب وسلوكيات ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة، ومحددات ودوافع ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- توجد بعض الفروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم طبقاً للمستوي التعليمي والتخصص الوظيفي وسنوات الخبرة.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قانون SOX وترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة وهي دالة عند مستوى معنوية (0.01).
- يوجد تأثير جوهري لتطبيق قانون SOX على ترشيد ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

توصيات البحث

- ضرورة تركيز مكاتب المراجعة على أهمية جودة المراجعة وتدريب المراجعين والتعليم المهني المستمر.
- العمل على تغيظ العقوبات على ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة بقوانين رادعة.
- العمل على وضع موثيق لمهنة المراجعة للحفاظ على الآداب العامة للمهنة والتقليل من ممارسات ارتكاب المراجعة غير المنتظمة.
- وضع آليات عادلة لتنظيم وتناوب أعمال المراجعة بين المكاتب والحد من ضغوط المنافسة بينها.
- العمل على وضع قواعد لتحديد أتعاب عمليات المراجعة بما يتناسب مع جودتها ووضع ضوابط لضغوط الوقت.
- الالتزام بتطبيق بنود قانون ساربينز أو سن قوانين مشابهة تتناسب مع البيئة المصرية مع الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة وأدائها لترشيد سلوكيات وممارسات المراجعة غير المنتظمة وللمحد من دوافع ارتكابها.

الدراسات المستقبلية المقترحة

- أثر قانون ساربينز أوكسلي على أتعاب المراجعة.
- دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية وتوقيت تقديم التقارير.

١٤. مراجع البحث

المراجع العربية :

- (١) الدوغجي، على حسين، وعلى، أسامة عبدالمنعم سيد، (٢٠١١)، دور قانون ساربينز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع ٨٦، ص ١ - ٣٤.
- (٢) الصواف، هبة الله جابر (٢٠١٥)، تقييم تأثير ممارسات المراجعة غير المنتظمة على جودة التقرير المهني، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة المنوفية.
- (٣) الليثي، علاء إبراهيم شحاتة حسن. (٢٠١٦). أثر تفعيل متطلبات آليات قانون ساربينز أوكسلي في تضيق فجوة التوقعات بالتطبيق على بيئة المراجعة المصرية: دراسة نظرية ميدانية. مجلة البحوث المالية والتجارية: جامعة بورسعيد - كلية التجارة، ع ١٤، ٥٥ - ٧٨.
- (٤) بدر، اسماعيل، (٢٠١٧)، دور الرقابة على جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات في الحد من مخاطر المراجعة غير المنتظمة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة مدينة السادات.
- (٥) بسالي، مريم محسن لبيب (٢٠١٢)، "ممارسات المراجعة الخارجية غير المنتظمة ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة القاهرة.
- (٦) رمضان، احمد يونس (٢٠١٥)، أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة دمشق.
- (٧) شلبي، عزة حلمي محمود، (٢٠١٣)، دور آليات ضوابط الحوكمة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة في بيئة الأعمال المصرية : دراسة ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، عدد يوليو، ص ١٢٨-١٨٠.
- (٨) عباس، داليا عادل، ٢٠٠٨، نموذج مقترح لقياس الآثار السلبية للمراجعة غير المنتظمة بمكاتب المراجعة في مصر، رسالة دكتوراه، كلية التجارة بالإسماعلية، جامعة قناة السويس.
- (٩) عوض، أمال محمد، (٢٠٠٨)، اثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مج ٤٥، ص ٢٤-٨٢.
- (١٠) قريفة، مسعود علي عمر، (٢٠١٤). تقييم تأثير ممارسات المراجعة غير المنتظمة على جودة تقرير المراجع الخارجي: دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، ع ٢، 99 - 125.
- (١١) لطفي، أمين السيد أحمد، ٢٠٠٧، أثر قانون ساربينز أوكسلي على مهنة المحاسبة العامة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الثالث عشر، ص ٨٥ - ١٧٣.

(١٢) محمود، حسن شلقامي، (٢٠١٤). إطار مقترح للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة: دراسة ميدانية. مجلة البحوث الإدارية، مج ٣٢، ع ٢٤، ص ٥٦ - ١٤٠.

المراجع الأجنبية:

- 1) Alkhazaleh, A.M. K., & Marei, A. (2021). Would Irregular Auditing implements impact the quality of financial reports: case study in Jordan practice. *Journal of Management Information and Decision Sciences*, Vol 24, No (6), P1-14.
- 2) Calabrese, K. (2018). The Effects of Time Pressure on Audit Effort and Audit Risk: An Analysis of Audit Fees Surrounding the Accelerated Filing Regulation. (**Doctoral dissertation**, Rutgers University).
- 3) Dimia, H. (2021). The Effect Of Time Pressure, Audit Risk, Materiality, And Ethical Awareness On Premature Sign-Off Of Audit Procedures (Empirical Studies at Public Accountant Firm in Sumbagsel) (**Doctoral dissertation**, Sriwijaya University).
- 4) Ettredge, M., Sherwood, M. G., & Sun, L. (2018). Effects of SOX 404 (b) implementation on audit fees by SEC filer size category. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(1), 21-38.
- 5) Ferraro, F. (2021). The impact of the Sarbanes-Oxley Act in IT Audit. Case Study: An Information System Audit project for an international company (**Doctoral dissertation**, Politecnico di Torino).
- 6) Khalaf, A. M., & Marei, a. (2021). Would Irregular Auditing implements impact the quality of financial reports: Case Study in Jordan practice. *Journal of Management Information and Decision Sciences*, Vol 24 No (6), 1-14.
- 7) Svanström, T. (2016). Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit Firms. *Int. Journal of Auditing*, Vol 20, No (1), P42-51.
- 8) Siregar, H., Muda, I., & Fachrudin, K. A. (2019). The Impact of Locus of Control, Ethics Audit, Time Pressure, and Commitment to Deviant Behavior in Audit at Foreign Affiliated Public Accountants in Medan, Indonesia. In 1st *Aceh Global Conference* (AGC 2018) (pp. 416-423). Atlantis Press.
- 9) Yoon, H. (2009). The Impact of the Sarbanes-Oxley Act on Regional Firms. *Syracuse University Honors Program Capstone Projects*. Vol 475.p1-51.
- 10) Zhang, J., & Han, J. (2016). Adoption of Sarbanes-Oxley Act in China: Antecedents and Consequences of Separate Auditing. *International Journal of Auditing*, Vol 20, No (2), P108-118.