جامعـــة دمشـق
كليــة الاقتصـاد
قسم المحاسبة

تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية

(دراسة ميدانية)

Evaluation of Internal Control Effectiveness under Sarbanes-Oxley Act, Standards of Auditing and likelihood of Implementation in the Arabic Environment
-Field Study-

قدمت هذه الرسالة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة

إعداد الباحث

فتحي المبروك سمهود

إشراف

الأستاذ الدكتور / حسين القاضي

الأستاذ في قسم المحاسبة / جامعة دمشق سورية

الدكتور / نصر صالح

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة / أكاديمية الدراسات العليا – ليبيا

عام: 2010

﴿وَقُلِ ٱعۡمَلُواْ فَسَيَرَى ٱللَّهُ عَمَلَكُمۡ وَرَسُولُهُۥ وَٱلۡمُؤۡمِنُونَۖ
وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَٰلِمِ ٱلۡغَيۡبِ وَٱلشَّهَٰدَةِ فَيُنَبِّئُكُم
بِمَا كُنتُمۡ تَعۡمَلُونَ ١٠٥﴾

(سورة التوبة،الآية: 105).

الإهداء

إلى روح أختي الغالية ليلى.....

أسأل الله العلي القدير أن يسكنها فسيح جناته

إلى من تحت أقدامها تكمن الجنة، إلى أمي أطال الله في عمرها

إلى أول من علمني وأخذ بيدي أبي العزيز أطال الله في عمره

إلى صلة الوفاء والمحبة رفيقة دربي زوجتي الغالية

إلى قلبي النابض.....أولادي الأحباء أنس وزياد

إلى من أشد بهم أزري أخواني وأخواتي الأوفياء

إلى كل صديق مخلص في هذا الزمان...

اهدي ثمرة جهدي المتواضع

الباحث

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى على نعمته وتوفيقه في إنجاز هذه الرسالة.

وبعد ....

بكل الوفاء وصادق العرفان وعظيم الامتنان أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور حسين يوسف القاضي المحترم المشرف على هذه الرسالة، الذي تكرم علي وقدم لي كل الرعاية والتوجيه الحكيم، مما كان له عظيم الأثر في إثراء معارفي لاستكمال هذا العمل. وفي الوقت نفسه أتقدم بأسمى معاني الشكر والامتنان للدكتور نصر صالح محمد المحترم المشرف المشارك على هذه الرسالة، على ما تكرم به من وقت وجهد ونصائح كان لها عميق الأثر في إتمام هذا العمل. كما لا يفوتني تقديم الشكر والعرفان إلى من تكرم بقبول تحكيم استمارة الاستبيان ومنهم أ.د حسين أحمد دحدوح ود.مصطفى صالح محمد...

كما أتقدم بالشكر والتقدير والامتنان للأساتذة الكرام أعضاء لجنة الحكم والمناقشة على تفضلهم بمناقشة وتحكيم هذا العمل المتواضع وتقديم الملاحظات والتوجيهات البناءة التي ستسهم في إثرائه.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى مراجعي الحسابات المشاركين في كل بلد عربي شملته العينة، وأخص بالذكر مراجعو الحسابات بدولة الكويت لتعاونهم الإيجابي والأكثر من رائع، كما أتقدم بجزيل الشكر إلى المحاسب القانوني الأخ/فهد العتيبي بـ (Ernst & Young وشركاهم محاسبون قانونيون بالسعودية)، والمحاسب القانوني الأخ/ منتصر سرحان بشركة طلال أبو غزالة لتدقيق الحسابات الأردن، والأخت/عبير بمكتب العارف الحسن لتدقيق الحسابات والأخوة والأخوات بمكتب خليف والسمان الأردن لتعاملهم الأكثر من رائع، كما لا يفوتني تقديم الشكر إلى الأخوة والأخوات بمكتب القاضي لتدقيق الحسابات سورية ومكتب عبد الحميد الزامل وخاصة الأخ الصديق/ علاء العودة، ومكتب أحمد المصري ومكتب طلال أبو غزالة سورية وخاصة الأخ الصديق/ سامي عبد الوهاب لتعاملهم الراقي والحضاري، كما أتقدم بالشكر إلى المحاسب القانوني الأخ/مصطفى مغربي جمهورية مصر العربية، والمحاسب القانوني ورئيس هيئة المحاسبين الخبراء بالبلاد التونسية وممثل منشأة (Deloitte & Touche) بتونس الأخ/أحمد منصور لتعاونه وتعامله الراقي مع الباحث، والشكر والتقدير موصول إلى المحاسبيين القانونيين بليبيا، وأخص بالذكر المحاسب القانوني الأب/محمود قاسم تنتوش والمحاسب القانوني الأخ/مسعود قريفة وإبراهيم الباروني على تعاونهم وتعاملهم الراقي والحضاري.

كما لا يفوتني تقديم أسمى آيات الشكر والتقدير إلى الوالد/ أحمد محمد (أبوعلي) والأخ/ على محمد والأخ الصديق/ عمر محمد على مد يد العون في توزيع واستلام الاستبيانات بدولة الكويت جزآهم الله عني كل خير، والشكر والتقدير موصول إلى الأخ الصديق/ محمد العتيبي (السعودية)، والأخ الصديق/ عامر حجل(سورية)، والأخ الصديق/ محمد الغرابلي(ليبيا) والأخوة الأصدقاء/ د.عبد المنعم المحروق، ود.عبد الحفيظ ود. أبوعجيلة ميرة (ليبيا) على المساعدة ذاتها، كما لا يفوتني تقديم الشكر إلى الأخ/ د.جمال أنذير على تكرمه بإبداء بعض الملاحظات على التحليل الإحصائي للدراسة.

وختاماً أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل من ساعدني وأخذ بيدي...

قائمة المحتويات

البند	المحتويات	رقم الصفحة
١	الآية القرآنية	أ
٢	الإهداء	ب
٣	الشكر والتقدير	ج
٤	قائمة المحتويات	د
٥	قائمة الجداول	ز
٦	قائمة الأشكال	ل
٧	قائمة الملاحق	ل
٨	قائمة الاختصارات الأساسية	م
٩	تعريفات أساسية	س
١٠	صعوبات الدراسة	ع
١١	الملخص باللغة العربية	١
12	المساهمة الأكاديمية للدراسة	٣
الإطار العام للدراسة: المقدمة وتفرعاتها		
١٣	أولاً: الخلفية	٦
١٤	ثانياً: مشكلة الدراسة	٩
١٥	ثالثاً: أهداف الدراسة	١١
١٦	رابعاً: أهمية الدراسة	١٢
١٧	خامساً: فروض الدراسة	١٣
١٨	سادساً: مناهج الدراسة وأدواتها بشكلٍ عام	١٤
١٩	سابعاً: حدود الدراسة	١٥
٢٠	ثامناً: خطة الدراسة	١٥
الفصل الأول: قراءة فلسفية في تطور مفهوم الرقابة الداخلية ومتطلبات تقويمها		
٢١	المبحث الأول: أهمية الرقابة الداخلية وقراءة في تطورها التاريخي	١٧
٢٢	أولاً: أهمية الرقابة الداخلية	١٧
٢٣	ثانياً: قراءة في التطور التاريخي للرقابة الداخلية	٢٠
٢٤	المبحث الثاني: قراءة في متطلبات تقويم الرقابة الداخلية في ضوء بعض القواعد التنظيمية ومعايير المراجعة المهنية	٦٤
٢٥	أولاً: قراءة في القواعد التنظيمية في المملكة المتحدة	٦٤
٢٦	ثانياً: قراءة في القواعد التنظيمية الايطالية	٦٥

البند	المحتويات	رقم الصفحة
٢٧	ثالثاً: قراءة في القواعد التنظيمية للاتحاد الأوروبي	٦٦
٢٨	رابعاً: قراءة في معايير المراجعة الدولية	٦٧
٢٩	خامساً: قراءة في المعايير المهنية الأمريكية ما بعد قانون (SOX)	٧٨
٣٠	المبحث الثالث: قراءة في متطلبات تقويم الرقابة الداخلية في ضوء قانون Sarbanes-Oxley	٨٩
٣١	أولاً: قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002.	٨٩
٣٢	ثانياً: القسم 404: تقويم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية	٩٧
٣٣	التحديات التي تواجه إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية طبقاً لمتطلبات (SOX)	١٥٣
	الفصل الثاني: مراجعة الأدبيات السابقة	
٣٤	المبحث الأول: دراسات تتعلق بقانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ عام	١٥٦
٣٥	المبحث الثاني: دراسات تتعلق بالقسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley	١٥٩
٣٦	أولاً: الدراسات التي تمت في البيئة العربية	١٥٩
٣٧	ثانياً: الدراسات التي تمت في بيئة الولايات المتحدة الأمريكية والبيئة الأوروبية	١٦٠
٣٨	ثالثاً: دراسات تمت في البيئة الكندية	١٧٦
٣٩	رابعاً: دراسات تمت في البيئة الصينية	١٧٧
٤٠	خامساً: دراسات تمت في البيئة الاسترالية	١٧٧
٤١	سادساً: دراسات تمت في بيئات دولية متعددة	١٧٨
٤٢	المبحث الثالث: دراسات حول PCAOB ومعاييره المتعلقة بتطبيق القسم 404	١٧٨
٤٣	المبحث الرابع: دراسات حول معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقرير المالي الدولية	١٧٩
٤٤	التعليق على الأدبيات السابقة	١٨١
٤٥	أولاً: النتائج الأساسية للأدبيات السابقة	١٨١
٤٦	ثانياً: ما يميز الدراسة الحالية عن الأدبيات السابقة	١٨٤
	الفصل الثالث: إطار الدراسة الميدانية واختبار الفروض	
٤٧	المبحث الأول: مجتمع الدراسة وعينته و أدوات جمع البيانات	١٨٩
٤٨	أولاً: تصميم أداة جمع البيانات واختبار صلاحيتها وثباتها	١٨٩
٤٩	ثانياً: مجتمع الدراسة وعينته	١٩١
٥٠	ثالثاً: مرحلة توزيع واستلام إستمارة الاستبيان	١٩٨

البند	المحتويات	رقم الصفحة
٥١	رابعاً: التحقق من ثبات إستمارة الاستبيان	١٩٩
٥٢	خامساً: وصف خصائص عينة الدراسة	٢٠٠
٥٣	المبحث الثاني: استكشاف البيانات والاختبارات الإحصائية المستخدمة في تحليلها	٢٠٥
٥٤	أولاً: استكشاف البيانات	٢٠٥
٥٥	ثانياً: الاختبارات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات	٢٠٦
٥٦	المبحث الثالث: تحليل البيانات وفق متغيرات الدراسة واختبار الفروض	٢١١
٥٧	أولاً: تحليل بيانات محاور الاستبيان	٢١١
٥٨	ثانياً: اختبار الفروض	٣٠١
	الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية	
٥٩	أولاً: خلاصة الدراسة	٣١٦
٦٠	ثانياً: نتائج الدراسة واستنتاجاتها	٣١٧
٦١	ثالثاً: التوصيات	٣٢٤
٦٢	رابعاً: التوجهات البحثية المستقبلية	٣٢٧
	قائمة المصادر والمراجع	
٦٣	أولاً: الكتب المقدسة والمصادر والمراجع باللغة العربية	٣٢٩
٦٤	ثانياً: مصادر و مراجع باللغة الإنكليزية	٣٣٣
٦٥	**قائمة الملاحق**	٣٤٣

قائمة الجداول

ر.م	عنوان الجـــدول	رقم الصفحة
١	التطور التاريخي لأهداف وطرائق مراجعة الحسابات وأثره في الاهتمام بالرقابة الداخلية	٢١
2	ملخص المقارنة بين أطر ومعايير الرقابة الداخلية في البيئة الأمريكية	52
3	التطور التفاعلي في تعريفات الرقابة الداخلية في البيئة الأمريكية	62
4	مقارنة بين SAS NO.112 وSAS NO.115 على مستوى المصطلحات وتعريفاتها	85
5	التغييرات في تقويم الرقابة الداخلية ما بين معيار المراجعة رقم (٢) ورقم (٥)	132
6	الاختلافات في فهم الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة	136
7	العلاقة بين اختبار الرقابة الداخلية وإجراءات فهمها	138
8	أهداف CobiT في مجال المتابعة والتقويم	146
9	استخدام أهداف CobiT في الالتزام بـ(SOX-404)	150
10	ملخص القراءة في متطلبات تقويم الرقابة الداخلية ما بين المعايير الدولية والأمريكية	152
11	الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية	190
12	الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية فيما يتعلق بمدى الواقعية	190
13	عدد المراجعين المستهدفين بالبحث على مستوى البيئة العربية	192
14	مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة السعودية	194
15	مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة الكويتية	195
16	مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة الليبية	196
17	مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة الأردنية	196
18	مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة السورية	197
19	مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة المصرية	197
20	مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة التونسية	198
21	حركة الاستبيان	199
22	معامل الثبات لمتغيرات الدراسة	200
23	توزيع أفراد العينة حسب متغير التحصيل العلمي	200
24	توزيع أفراد العينة حسب متغيراللغات التي يجيدونها	201
25	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية	201
٢٦	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني	٢٠٢

ر.م	عنوان الجـــدول	رقم الصفحة
27	توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي	٢٠٢
28	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	203
29	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة المهنية	203
30	تحليل آراء المستجوبين حول محفزات تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية	212
31	نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول محفزات تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية	٢١٧
32	نتائج اختبار شافيه حول متغير الحد من الاحتيال والفساد في الشركات المساهمة المحلية	٢١٨
33	نتائج اختبار شافيه حول متغير تحسين التقديرات المحاسبية من قبل الإدارة	٢١٩
٣٤	نتائج اختبار شافيه حول متغير تعزيز حماية الأصول	٢١٩
35	نتائج اختبار شافيه حول مراقبة ومتابعة الرقابة الداخلية من أكثر من طرف	٢٢٠
٣٦	نتائج اختبار شافيه حول متغير تحسين كفاءة عملية المراجعة بشكلٍ عام	٢٢٠
٣٧	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول زيادة الثقة في الأسواق المالية من قبل المستثمرين والجمهور عموماً	٢٢١
٣٨	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الشركات المساهمة	٢٢١
٣٩	نتائج اختبار شافيه حول إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة	٢٢٢
٤٠	نتائج اختبار شافيه حول إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الأسواق المالية المحلية	٢٢٣
٤١	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول محفزات تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ عام في البيئة العربية	٢٢٣
42	نتائج اختبار(t) لعينتين مستقلتين لاختبار متوسطات الإجابات حول محفزات التطبيق	٢٢٤
٤٣	تحليل آراء المستجوبين حول العوامل التي تؤثر في إمكانية نجاح تصميم وتشغيل نظام للرقابة الداخلية وتقويم فعاليته والتقرير عنها للجمهور طبقاً لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley،	٢٢٦
٤٤	تحليل آراء المستجوبين حول واقع العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية	٢٢٩
٤٥	نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية	٢٤٨
46	نتائج اختبار شافيه حول تأثير متغير مسؤوليات مجالس الإدارة تجاه الرقابة الداخلية	٢٥١
٤٧	نتائج اختبار شافيه حول تأثير متغير صلاحيات لجان المراجعة وفعالية تدخلها فيما يتعلق بالرقابة الداخلية	٢٥١

ر.م	عنوان الجـــدول	رقم الصفحة
٤٨	نتائج اختبار شافيه حول تأثير مستوى الثقافة التنظيمية للشركة والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي	٢٥٢
٤٩	نتائج اختبار شافيه للمقارنة المتعددة حول تأثير قبول الموظفين لفكرة توصيل أي تجاوزات تحدث في الشركة	٢٥٢
٥٠	نتائج اختبار شافيه للمقارنة المتعددة حول تأثير توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب	٢٥٣
٥١	نتائج اختبار شافيه للمقارنة المتعددة حول تأثير العلاقات الشخصية	٢٥٣
٥٢	نتائج اختبار شافيه للمقارنة المتعددة حول تأثير درجة اعتماد الشركات على تقنية المعلومات	٢٥٤
٥٣	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول تأثير الإلمام الكافي بمعايير PCAOB للرقابة الداخلية.	٢٥٤
٥٤	نتائج اختبار شافيه حول تأثير الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالية الرقابة الداخلية	٢٥٥
٥٥	نتائج اختبار شافيه حول تأثير التخصص العلمي والمهني للمراجع في تقويم المخاطر المالية.	٢٥٥
٥٦	نتائج اختبار شافيه حول تأثير وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات	٢٥٦
٥٧	نتائج اختبار شافيه حول تأثير وجود جهات رقابية قانونية متخصصة في الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة على غرار PCAOB	٢٥٦
٥٨	نتائج اختبار شافيه حول تأثير توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد	٢٥٧
59	نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول واقع العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية	٢٥٨
60	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع وجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة المهنية مكتوبة ومشدد عليها في كافة مستويات الشركة المساهمة	٢٦٢
٦١	نتائج اختبار شافيه للمقارنات حول واقع مسؤوليات مجالس الإدارة في كل ما يتصل بالرقابة الداخلية	٢٦٢
٦٢	نتائج اختبار شافيه حول واقع صلاحيات لجان المراجعة وفعالية تدخلها في عملية الرقابة الداخلية	٢٦٣
٦٣	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع التزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام	٢٦٣
٦٤	نتائج اختبار شافيه للمقارنات حول واقع الثقافة التنظيمية للشركة والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي	٢٦٤
٦٥	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقرير المالي	٢٦٤
٦٦	نتائج اختبار شافيه حول واقع توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب وخاصة الماليين	٢٦٥
٦٧	نتائج اختبار شافيه حول واقع التركيز على إدارة المخاطر المالية ووجود إدارات متخصصة في ذلك	٢٦٥
٦٨	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية	٢٦٦
٦٩	نتائج اختبار شافيه للمقارنة حول واقع تأثير العلاقات الشخصية ضمن الشركة ومع المراجع الخارجي	٢٦٧
٧٠	نتائج اختبار شافيه للمقارنات حول واقع اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات المتطورة	٢٦٧
٧١	نتائج اختبار شافيه حول واقع الإلمام الكافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية	٢٦٨

ر.م	عنوان الجـــدول	رقم الصفحة
٧٢	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالية الرقابة الداخلية	٢٦٨
٧٣	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المساهمة	٢٦٩
٧٤	نتائج اختبار شافيه حول واقع برامج التعليم والتدريب الموضوعة من الشركات لتطوير تصميم وتشغيل وتقويم الرقابة الداخلية	٢٧٠
٧٥	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع التخصص العلمي والمهني لمراجع الحسابات في تقييم مخاطر إعداد التقرير المالي	٢٧١
٧٦	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول حجم الأتعاب المتوقع لمستوى العمل المطلوب لتقويم فعالية الرقابة الداخلية على إعداد التقرير المالي	٢٧١
٧٧	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى وجود توجيهات بضرورة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات بصفة دورية	٢٧٢
٧٨	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات	٢٧٣
٧٩	نتائج اختبار شافيه للمقارنات حول مدى ملائمة قواعد السلوك المهني وواقع القدرة على فرضها	٢٧٤
٨٠	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول وعي المستخدمين بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها	٢٧٥
٨١	نتائج اختبار شافيه حول واقع التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قواعد أسواق المال	٢٧٦
٨٢	نتائج اختبار شافيه حول واقع المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات ونزاهة القضاء في الفصل فيها	٢٧٦
٨٣	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة	٢٧٧
٨٤	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد	٢٧٨
٨٥	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى وجود إعلام متخصص	٢٧٨
٨٦	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع العوامل المؤثرة بشكلٍ عام في البيئة العربية	٢٧٩
٨٧	نتائج اختبار(t) لعينتين مستقلتين لاختبار الفروق بين متوسط الإجابات حول تأثير متغيرات الدراسة في نجاح التطبيق ومدى توافر تلك المتغيرات على أرض الواقع تبعا لمتغير تبعية المستقصي	٢٨١
٨٨	تحليل آراء المستجوبين حول الجاهزية وجدوى التطبيق المحتملة لمعايير قانون (SOX) ومعايير المراجعة الدولية في البيئة العربية	٢٨٣
٨٩	نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول الجدوى الاقتصادية المتوقعة من وراء تطبيق متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية	٢٨٥
ر.م	عنوان الجـــدول	رقم

		الصفحة
٩٠	نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين الارآء حول جاهزية البيئة العربية لتطبيق متطلبات القانون	٢٨٦
٩١	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول الجدوى الاقتصادية من وراء إلزام المراجعين بمتطلبات قانون SOX	٢٨٧
٩٢	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول ما إذا كانت البيئة العربية أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية؟.	٢٨٧
٩٣	نتائج اختبار شافيه للمقارنات حول ما إذا كانت البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير القانون ومعايير المراجعة الدولية؟	٢٨٨
٩٤	نتائج اختبار(t) لعينتين مستقلتين لاختبار متوسطات الإجابات حول الجاهزية وجدوى التطبيق المحتملة لمعايير قانون (SOX) ومعايير المراجعة الدولية في البيئة العربية تبعاً لتبعية المستقصي	٢٨٩
٩٥	تحليل آراء المستجوبين حول أفضل الصيغ الممكنة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في البيئة العربية	٢٩١
٩٦	نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول أفضل الصيغ الممكنة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في البيئة العربية	٢٩٦
٩٧	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى ملائمة تقويم فعالة الرقابة الداخلية والتقرير عنها بشكل طوعي من قبل الإدارة ومراجع الحسابات في البيئة العربية	٢٩٧
٩٨	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى ملائمة إلزام الإدارة دون غيرها بتقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها	٢٩٨
٩٩	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى ملائمة تقويم فعالة الرقابة الداخلية والتقرير عنها بواسطة الإدارة دون غيرها وبشكل طوعي	٢٩٨
١٠٠	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى ملائمة إلزام المراجع دون غيره بتقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها	٢٩٩
١٠١	نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى ملائمة تقويم فعالة الرقابة الداخلية والتقرير عنها بواسطة المراجع دون غيره وبشكل طوعي	٢٩٩
١٠٢	نتائج اختبار(t) لعينتين مستقلتين لاختبار الفروق بين متوسط الإجابات حول أفضل الصيغ الممكنة لتطوير وتفعيل الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة العربية تبعاً لمتغير تبعية المستقصي	٣٠٠

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
١	مكونات إطار COSO	٣٩
2	العلاقة بين مكونات إطار COSO وأهداف الرقابة الداخلية	40
3	أهم الشركات الأمريكية المفلسة ما بين عامي 2001-2002	93
4	مراحل وأدوات تقويم الرقابة الداخلية في ضوء قانون SOX	98
5	شبكة SEC لتحديد كفاية الدليل بناءً على مخاطر ICFR	107
6	الاختلافات في مجال الرقابة المختبرة في مراجعة القوائم المالية والرقابة الداخلية	138
7	مناطق حوكمة (IT)	140
8	المبادئ الأساسية لإطار (CobiT)	١٤٢
9	مكونات الرقابة الداخلية و العلاقة بين مكونات COSO وأهداف CobiT	١٤٩

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
1	أسماء المحكمين الذين قاموا بالتأكد من صدق وصلاحية استمارة الاستبيان
٢	استمارة الاستبيان
3	المقابلات شخصية
4	ملخص الرسالة باللغة الإنكليزية
5	مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل بيانات الدراسة

قائمة الاختصارات المستخدمة في الدراسة

List of Abbreviations

الاختصار	المعنى باللغة الإنكليزية	المعنى باللغة العربية
(SOX)	Sarbanes-Oxley قانون	----------
(SOX-404)	القسم 404 من قانونSarbanes-Oxley	----------
(FCPA)	Foreign Corrupt Practices Act	قانون ممارسات الفساد الخارجي
(SEC)	US. Securities and Exchange Commission	هيئة تنظيم وتبادل الأوراق المالية الأمريكية
(PCAOB)	Public Company Accounting Oversight Board	مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة
(GAO)	Government Accounting Office	مكتب المحاسبة الحكومي
(COSO)	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي
(COBIT)	Control Objectives for Information and related Technology	أهداف الرقابة على المعلومات والتقنية ذات العلاقة
(COCO)	Criteria of Control Board- Canada	معايير مجلس الرقابة– كندا
(SAC)	Systems Auditability and Control	قابلية الأنظمة للتدقيق والرقابة
(IT)	Information Technology	تقنية المعلومات
(ITGI)	IT Governance Institute	معهد حوكمة تقنية المعلومات الأمريكي
(ISACA)	Information Systems Audit and Control Association	جمعية الرقابة ومراجعة أنظمة المعلومات الأمريكية
(FEI)	Financial Executives Institute	معهد المدراء الماليين التنفيذيين
(IIA)	Institute of Internal Auditors	معهد المراجعين الداخليين
(IMA)	Institute of Management Accountants	معهد المحاسبيين الإداريين
(AAA)	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
(AICPA) Or (AIA)	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
(ASB)	Auditing Standards Board	مجلس معايير المراجعة
(FTC)	Federal Trade Commission	لجنة التجارة الاتحادية
الاختصار	**المعنى باللغة الإنكليزية**	**المعنى باللغة العربية**

مجلس التقارير المالية – بريطانيا	Financial Reporting Council	(FRC)
الاتحاد الأوروبي	European Union	(EU)
سوق نيويورك للأوراق المالية	New York Stock Exchange	(NYSE)
معايير مراجعة الحسابات المقبولة قبولا عاما	Generally Accepted Auditing Standards	(GAAS)
بيانات معايير خدمات المراجعة والمحاسبة	Statements on Standards for Accounting and Review Services	(SSARs)
الرقابة الداخلية على التقرير المالي	Internal Control Over Financial Reporting	(ICFR)
التقييم الذاتي للرقابة	Control self-assessment	(CSA)
بيان حول معايير مراجعة الحسابات	Statement on Auditing Standards	(SAS)
بيان حول إجراءات مراجعة الحسابات	Statement on Auditing Procedure	(SAP)
بيان معايير إرتباطات التصديق	Statement of Standards for Attestation Engagements	(SSAE)
المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً	Generally Accepted Accounting Principles	(GAAP)
المدير التنفيذي	Chief Executive Officer	(CEO)
المدير المالي	Chief Financial Officer	(CFO)
مراجعي أنظمة المعلومات القانونيين	Certified Information Systems Auditors	(CISA)
مدير أنظمة معلومات قانوني	Certified Information Systems Manager	(CISM)
دورة حياة تطوير الأنظمة	Systems Development Life Cycle	(SDLC)
معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	(ICAEW)
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	(IFAC)
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Standards	(IFRSs)
معايير المراجعة الدولية	International Standards on Auditing	(ISAs)
حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الاجتماعية	Statiststical Packages for Social Sciences	(SPSS)

بعض التعريفات الأساسية

Key Definitions

1- الشركة المساهمة العامة: Publicly Traded Corporations

الشركات المساهمة العامة المستهدفة من قبل قانون (SOX) هي تلك الشركات التي لها أكثر من 500 مساهم تقريباً وتخضع لمتطلبات إعداد التقارير بموجب قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي لعام 1934. ولا يقصد بها هنا بالضرورة الشركات الحكومية (Governmental Companies).

2- التطبيق القابل للاستمرار لمتطلبات القانون في البيئة العربية: Sustainable Compliance

قصد به (توفير الشروط الملائمة للتطبيق والعمل على ترسيخها على المدى البعيد)، أما **إمكانية تطبيق متطلبات القانون: فقصد بها** إمكانية إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية بالشركات الاقتصادية تسمح بثقافة السؤال والمساءلة، يتم تقويم مواطن الضعف الجوهري فيها من قبل أطراف محددة والتقرير عنها لأصحاب المصلحة بشكل دوري طبقاً لما توجبه معايير قانون Sarbanes-Oxley أو حتى ما تتطلبه معايير المراجعة الدولية.

4- فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي: تعني بأن نظام الرقابة الداخلية المصمم والمنفذ بموجب إطار رقابة داخلية ملائم خالٍ من أوجه الضعف الجوهري.

5- (Review Services): بحسب (Ramos,2006,p.694) "هي عملية تتم من خلال الاستفسار والإجراءات التحليلية للبيانات المالية بهدف تقديم أساس لإبداء تأكيد محدود بأنه لا توجد تعديلات جوهرية على تلك البيانات لكي تكون منسجمة مع GAAP. وفيما يلي النص الأصلي لهذا:

Review. *Applying inquiry and analytical procedures to financial statements to provide a basis for expressing limited assurance that there are no material modifications that should be made to those statements for them to be in conformity with GAAP.*

6- (Audit Services): هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة. ولهذا توجد اختلافات بين أهداف مراجعة القوائم المالية بموجب GAAS عن أهدافها بموجب SSARS.

وبالتالي تهدف (Audit) إلى تقديم أساس معقول لإبداء رأي في القوائم المالية ككل، أما (Review) فهي لا تهدف إلى تقديم مثل هذا الأساس لإبداء مثل هذا الرأي،، فالمراجعة (Review) قد تلفت انتباه المراجع إلى بعض القضايا الهامة التي تؤثر في القوائم المالية ولكنها لا تجعله يدرك كافة القضايا الهامة التي تؤخذ في الحسبان عند إجراء عملية المراجعة (Audit). ولهذا تقرير (Audit) يتضمن مستوى أعلى من التأكيد بناءً على شمولية الإجراءات مقارنة بـ (Review) التي تعتمد فقط على الاستفسارات والإجراءات التحليلية.

صعوبات الدراسة

" نعيب زماننا والعيب فينا .....وما لزماننا عيب سوانا

ونهجو ذا الزمان بغير ذنب ..... ولو نطق الزمان لنا لهجانا"

الإمام الشافعي

هناك دائماً لوم للحكومات العربية ولمؤسساتها المعنية بأنها مقصرة فيما يتعلق بالاهتمام والتشجيع على البحث العلمي وتوفير كافة مقوماته الضرورية، إن صح هذا، فقد يكون سبب تقصير الحكومات هو إنها لا تثق في إنتاج العقل العربي أو لأنها لا تملك الإمكانيات المادية لذلك، ولا أرغب بافتراض سبباً آخراً. وحتى رجال الأعمال لم يسلموا من اللوم في هذا، فهم من يمول برامج أفضل نجم أو نجمة غناء وأفضل راقصة، وشاعراً للمليون... وخلافه، إلى الحد الذي أصبح عنده هؤلاء المستهدفين بتلك البرامج قدوة الأمة ومجدها وقنديلها المضيء، وهم الآن في صفوفها الأولى بينما أصبح الباحث أو الأستاذ الجامعي...في آخر الصفوف بالكاد يُرى.

هذا كله ولُد ثقافة سلبية مضمونها عدم الاكتراث بأي شيء يمت للعلم بصلة، ليس من الحكومات ومؤسساتها المعنية ولا من رجال الأعمال فحسب بل من الشعوب ذاتها، وهذا ما لمسه الباحث من خلال قيامه بتجميع البيانات من سبع دول عربية.

إذ كان من الأفضل بحث موضوع الدراسة على مستوى البيئة العربية من وجهات نظر أغلب المتأثرين به من مجالس إدارة وإدارة ولجان مراجعة ومراجعين داخليين ومسؤولي هيئات وإدارات الأسواق المالية ومستثمرين...الخ، ولكن جهود الباحث للوصول إلى هؤلاء باءت بالفشل، وعلى أساس أن بحث الموضوع حتى من وجهة نظر واحدة مطلعة أفضل من عدم بحثه من الأساس، وفي هذا أنطلق الباحث بحماس كبير، ولكن بعد وهلة اصطدم بواقع الحال، واقع تغذيه ثقافة من عدم الاهتمام من قبل عدد مهم من المستهدفين بالبحث على مستوى البيئات المبحوثة، أثرت سلباً في الباحث وذهب معها حماسه أدراج الرياح، فقد تجلت إحدى صور هذه الثقافة بقول أحد هؤلاء المستهدفين للباحث "وقتي ثمين فكيف ستعوضني عنه، بحثتم أم لم تبحثوا فالعلوم نستوردها من الغرب ولا يمكن أن نصدرها إليه". وليس هذا فقط، فعدد كبير منهم أقفل هاتفه الخليوي عندما ظهر رقمي له بعد تسلمه استمارات الاستبيان، وكان أكثرهم اهتماماً من حدد لي عدد الاستبيانات التي يستلمها.

حسبي الله ونعم الوكيل

الملخص: Abstract

استهدفت الدراسة تحديد مدى صلاحية وإمكانية تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية، وما إذا كانت هذه المتطلبات أكثر قبولاً وقابلية للتطبيق من معايير المراجعة الدولية في تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية في البيئة المبحوثة، وذلك من خلال استكشاف محفزات وشروط التطبيق القابل للاستمرار، وبحث واقع توافر هذه الشروط في بيئة الدراسة، وبحث ما إذا كانت هذه الشروط أو العوامل هي ذاتها ما حدد في الدراسات السابقة في البيئات المختلفة. وزيادة على ذلك، استهدفت الدراسة من خلال توظيف النظرية البنيوية لـ Giddens استكشاف ما إذا كان بالإمكان اعتبار المتطلبات المتضمنة في القانون المبحوث، الصيغة الصحيحة لتفعيل وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية في مختلف البيئات والسياقات الثقافية، وذلك بالاستدلال عملياً على مدى صلاحية تطبيق القانون في المجال المستهدف في البيئة العربية باعتبارها بيئة تحكمها ظروف أو متغيرات مغايرة بشكلٍ أو بآخر عن بيئة الولايات المتحدة الأمريكية والبيئة الغربية بشكلٍ عام من ناحية البنية الثقافية والاجتماعية والقانونية وبنية الأسواق المالية والبنية التحتية للمعلومات،...الخ، إذ اعتمد في استكشاف ذلك على مناهج متعددة منها؛ المنهج الاستنباطي الذي اعتمد عليه في إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلتها وفروضها، بالإضافة إلى ذلك، تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في استقراء ما إذا كانت البيئة العربية مهيأة لتطبيق متطلبات القانون المبحوث. وذلك من خلال تحديد أهمية التطبيق، وقياس وتحليل أهم العوامل أو المتغيرات التي من المتوقع أن يكون لها تأثير في ذلك التطبيق ومدى توافرها في واقع البيئة العربية، وذلك للوصول إلى تعميمات مناسبة حول الواقع المبحوث، وتم ذلك من خلال استطلاع ميداني لآراء عينة من المراجعين الممارسين في بيئات عربية متعددة، تشمل دولاً من المغرب العربي (مثل: ليبيا وتونس)، ودولاً من شرقه (مثل: مصر وسورية والأردن)، بالإضافة إلى بعض دول الخليج (كالسعودية والكويت). وشملت العينة المراجعين المشتغلين بعواصم هذه الدول فحسب، عن طريق تصميم استبانة وزعت على عينة مختارة منهم، وقد حللت بياناتها باستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة (مثل: اختبارات مقارنة المتوسطات، الاختبار (t) وتحليل التباين في اتجاه واحد واختبارات المقارنات المتعددة؛ اختبار شافيه...الخ)، وذلك بالاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية الجاهزة (SPSS) التي من خلالها تم الوقوف على صحة أو خطأ فروض الدراسة.

أما أهم ما توصلت إليه الدراسة، فتمثل في الآتي:

1- متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية سيكون لها محفزات مهمة إذا طبقت في البيئة العربية، من أهمها، تحسين جودة عملية إعداد التقرير المالي في الشركات المساهمة.

2- البيئة العربية غير مهيأة في الوقت الراهن للنجاح في إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية طبقاً لما توجبه معايير قانون (SOX)، وأيضاً لما تتطلبه معايير المراجعة الدولية وذلك لعدة أسباب من أهمها، ما يلي:

2-1- متغيرات البيئة العربية من متغيرات اجتماعية وسياسية وقانونية وتنظيمية تؤثر سلباً في إمكانية إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية تسمح بثقافة السؤال والمساءلة طبقاً لما توجبه متطلبات قانون (SOX) ومعاييره وأيضاً لما تتطلبه معايير المراجعة الدولية. وبشكل خاص في إمكانية تأسيس موقف عام جاد يتغلغل في ثقافة الشركة ويشجع على السلوك الأخلاقي والانضباط الذاتي. ومن بين هذه المتغيرات؛ ضعف ثقافة الحوار وروح الجماعة والاتصالات الشفافة داخل الشركة وبين الإدارة والمكلفين بالحوكمة من ناحية وبين المراجع الخارجي من ناحية أخرى.

2-2- تصميم أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في عموم البيئة العربية لا ينسجم مع الأطر والمعايير العالمية الحديثة مثل إطار (COSO) أو حتى معايير المراجعة الدولية ولا يشكل حصانة حقيقية أمام التلاعب والتواطؤ والفساد بشكلٍ عام. وبالتالي ضعف هذه الأنظمة يشكل عائقاً حقيقياً أمام المراجعين للنجاح في تطبيق ما توجبه المعايير الأمريكية وأيضاً ما تتطلبه المعايير الدولية.

3- متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية أكثر قبولاً وملائمة من المعايير الدولية في تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية بالشركات المساهمة في البيئة العربية. على الرغم من أن المشكلة ليست مشكلة معايير أو المفاضلة بين هذه المعايير بل المشكلة تكمن في بيئة التطبيق.

4- متطلبات قانون (SOX) ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية يمكن اعتبارها صيغة صحيحة لتأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في مختلف البيئات والسياقات الثقافية، وذلك لأن معظم المراجعين ضمن عينات الدراسة يؤكدون أهمية متطلبات ومعايير القانون كما جاءت كصيغة يمكن من خلالها تقوية أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات في البيئة العربية، حتى وإن تم إلزام خبير مستقل يتبع مؤسسة المراجعة بمسألة تقويم فعالية الرقابة الداخلية، وهذا ينسجم مع نتائج الأدبيات السابقة حول صلاحية تطبيق متطلبات ومعايير القانون التي تمت في بيئات وثقافات عالمية مختلفة. وبالتالي لم يشكل السياق الثقافي في البيئة العربية عائقاً أمام صلاحية وقبول هذه المتطلبات والمعايير كصيغة صحيحة في مجال الرقابة الداخلية، على الرغم من أن الثقافة الرقابية في ضوء القانون تعتمد بشكل كبير على مفاهيم الرقابة المانعة وهذه الثقافة تتباين في جوهرها مع مفاهيم أساسية في بنية الثقافة الرقابية في البيئة العربية وهي مفاهيم الرقابة الذاتية.

5- السياقات الثقافية في ظل العولمة وإرهاصاتها لم تعد تؤثر على الأقل في إمكانية نقل وقبول مفاهيم الرقابة الداخلية وثقافتها من سياق ثقافي إلى آخر، وهذا على عكس ما طرح في بعض الأدبيات التي تناولت قضايا الرقابة الداخلية.

الكلمات الدالة: Keywords: قانون Sarbanes-Oxley، معايير المراجعة الدولية، تقويم فعالية الرقابة الداخلية، مراجعو الحسابات، النظرية البنيوية لGiddens، السياقات الثقافية، البيئة العربية.

المساهمة الأكاديمية للدراسة: The Study's Academical Contribution

قانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ عام نشأ في ظل بيئة متطورة سواءً على مستوى البيئة القانونية أم الاقتصادية أم السياسية أم المهنية أم البنية التحتية للبيانات والمعلومات...حيث الأسواق المالية والشركات القابضة ومساهمة الناس بمدخراتهم بشكل كبير في هذه الشركات وعبر تلك الأسواق مما ترتب عليه وجود وعي مالي عالٍ جداً عند جمهور المستثمرين وباقي المستخدمين، وبالتالي هذا المناخ فرض تحديات كبيرة لضبط سلوك الإدارة وتدعيم استقلال مراجعي الحسابات وضمان شفافية المعلومات... وخاصة بعد الاخفاقات المالية والانهيارات الاقتصادية التي شهدها الاقتصاد الأمريكي في بداية الألفية الثالثة، كل هذا تتطلب ضرورة توافر معايير عالية الجودة لمواجهة تلك التحديات مستقبلا، ولهذا جاءت متطلبات قانون (SOX) وخاصة متطلباته ومعاييره حول الرقابة الداخلية منسجمة مع متطلبات وظروف البيئة الأمريكية، ولقد بحثت هذه المتطلبات والمعايير على مستوى بيئات دولية عديدة لها ظروف وخصائص ومتطلبات متشابهة نوعا ما مع ظروف البيئة الأمريكية مثل؛ البيئة الأوروبية والكندية واليابانية، وقد نجحت هذه البيئات إلى حد كبير في تبني وتطبيق متطلبات القانون ومعاييره وصياغتها في قوانينها وقواعدها التنظيمية المحلية وذلك يعود إلى توافر مقومات التطبيق ذاتها تقريباً.

وفي المقابل لا زالت البيئة العربية في عمومها بيئة ضعيفة على مستوى تنظيم الأسواق المالية وشركاتها المساهمة فأغلب هذه الشركات هي شركات عائلية وإن كانت من الحجم الكبير، فهي لا تخضع إلى معايير مهنية وموضوعية صارمة ولا زالت تعاني من ضعف عام في آليات حوكمة الشركات بها ولا زال هناك ضعف كبير في الوعي الرقابي لدى مديري هذه الشركات وموظفيها والمستخدمين بشكلٍ عام، ولا زالت العلاقات الاجتماعية تطغى على علاقات العمل الرسمية سواءٍ بين الموظفين أم بين الإدارة والمراجعين الخارجيين، ولازال الموظفون لا يتقبلون فكرة الحرص والمبادرة بالإبلاغ عن أي تجاوزات تحدث داخل الشركة (الثقافة الاجتماعية) ولا زال هناك تأثير كبير للمتنفذين السياسيين على الشركات والاقتصاد مما يجعل قضية تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية أمرا صعباً، ولا تزال مهنة المراجعة غير منظمة بشكلٍ كافٍ ولا تؤدي دورها كما يجب... وبالتالي متغيرات البيئة العربية لا تساعد على إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية تسمح بثقافة السؤال والمساءلة طبقاً لما توجبه متطلبات القانون ومعاييره مقارنة بالبيئات الأخرى. ومع ذلك دلت الدراسة الحالية أن البيئة العربية تتقبل متطلبات قانون (SOX) ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية وهي في حاجة ماسة إلى تطبيقها نظراً لما ستحققه من منافع إذا تم تطبيقها بنجاح وهذا ينسجم مع نتائج الأدبيات السابقة حول ما تحققه معايير القانون من محفزات تسوغ تطبيقها وتبنيها، هذا فضلاً على أن متطلبات (SOX) ومعاييره اعتبرت أكثر قبولاً وملائمة من المعايير الدولية في تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية بالشركات المساهمة وهذا من شأنه أن يعزز نتائج الأدبيات السابقة حول أهمية وقيمة متطلبات القانون ومعاييره على الرغم من عدم تكامل البنية التحتية اللازمة لنجاح التطبيق في عموم البيئة العربية. وهذا يقود إلى استنتاج هام، مضمونه أنه

في ظل العولمة وإرهاصاتها لم تعد تؤثر السياقات الثقافية على الأقل في إمكانية نقل وقبول مفاهيم الرقابة وثقافتها من سياق ثقافي إلى آخر، وهذا على عكس ما طرح في بعض الأدبيات التي تتناول مجال الرقابة الداخلية من "إن عملية نقل وقبول مفاهيم الرقابة وثقافتها يتأثر بالسياقات الثقافية بشكل يترتب عليه أخذ هذا التأثير في الحسبان عند نقل هذه المفاهيم من سياق ثقافي إلى آخر (Scheytt, Soin & Metz, 2003)." فقد قللت العولمة وإرهاصاتها من تأثير الاختلافات في الثقافات بين الشعوب، إذ أصبحت معظم دول العالم بمؤسساتها وثقافاتها المختلفة تتجه لتحقيق القضايا ذاتها على مستوى اقتصادياها مثل محاربة الفساد وإنجاح خطط التنمية المستدامة وتوفير المناخ المناسب للاستثمار وما يتطلبه ذلك من محاولة البحث عن أنسب الوسائل والمقومات وفي هذا تصبح الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة أمراً مشروعاً حتى وإن كانت هذه التجارب تحمل في طياتها ثقافات متباينة ما دامت تحقق المطلوب... فمعظم الدول اليوم لها مبادئ لحوكمة الشركات هي واحدة في عمومها تسعى من خلالها إلى تطوير وتحسين أداء مؤسساتها... وهذا ربما ما يفسر قناعة العرب بأهمية تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية مهما كانت الصيغة المستخدمة في ذلك.

وبناءً على ما سبق، تتضح **أهمية تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وتشغيلها بالمؤسسات العربية بناءً على فلسفة الرقابة المسبقة في المقام الأول، هذا فضلاً عن إخضاع هذه الأنظمة لمراجعة سنوية وفق معايير محددة من طرف ثالث مستقل**، إذ كان هناك حرص ورغبة صادقة في تفعيل دورها في الحد من الأخطاء والغش والفساد بشكلٍ عام في ظل ارتفاع مضطرد **في نسبته وثقافته في البيئة العربية**، وذلك بالنظر إلى نتائج مؤتمر المنظمة العربية للتنمية الإدارية المنعقد في عام 2010، تحت عنوان "**نحو استراتيجية وطنية لمكافحة الفساد**" الذي خلص إلى أن الفساد كلف الدول العربية ما يقرب من ألف مليار دولار بطرق غير مشروعة، حيث كان مجموع الإيرادات للدول العربية خلال الفترة من ١٩٥٠ وحتى ٢٠٠٠ (٣٠٠٠) مليار دولار أنفقت بنحو ألف مليار دولار على التسلح وألف مليار دولار على مشاريع تنموية والتعليم والبنية التحتية، وألف مليار دولار ذهبت بشكل غير شرعي ما بين البندين السابقين، وهذا التريليون الأخير كان يمكن الاستفادة منه في علاج كثير من المشاكل التي تواجه الدول العربية منها الفقر والغذاء، ورفع دخل المواطن العربي بنحو ٢٠٠ دولار، وتحقيق الاكتفاء من المياه بدلاً من مشاريع تحلية المياه المكلف ومحو الأمية وتوفير فرص عمل للمواطن العربي.

.

.

الإطار العام للدراسة

المقدمة: Introduction

تشمل المقدمة خلفية علمية توضح أسباب ودوافع اختيار موضوع الدراسة، وتتضمن مناقشة لمشكلتها، بالإضافة إلى أهداف وفروض وأهمية وحدود هذا الدراسة وخطة عرض محتوياتها.

أولاً: الخلفية: Background

في السنوات الأخيرة كانت هناك عدة فضائح محاسبية ومالية أدت إلى انهيارات اقتصادية ضخمة، وبشكل خاص في الولايات المتحدة الأمريكية خلال عامي 2001-2002، والتي كان من أبرزها انهيار شركة Enron للطاقة، وشركة Andersen Arthur للمحاسبة والمراجعة القانونية، وكذلك شركة WorldCom للاتصالات العالمية، هذا فضلاً عن شركات عالمية آخرى من أمثال: شركة Parmalat الايطالية والاختلاسات المالية الكبيرة في مصرف Societe Generale الفرنسي، إذ في أعقابها تراجعت ثقة المستثمرين والدائنين والمنظمين والجمهور عموماً، تراجعاً كبيرًا في نزاهة إدارات الشركات المساهمة وكفاءة مجالس الإدارة واستقلال مراجعي الحسابات، خصوصاً بعد ما كان هناك دور ما لشركات المراجعة الكبرى في تلك الفضائح، حيث اتهمت "شركة Arthur Andersen بالتواطؤ والضلوع في فضيحة (Scandal) شركة Enron، ومن ثمَّ، شكل هذا الاتهام الشرارة الأولى لانهيار شركة Arthur Andersen في عام 2002. " (Andreasson & Pettersson,2006, p .1).

هذه الأحداث كانت صفعة قوية لمصداقية مهنة المراجعة وأنظمة الرقابة الداخلية في تلك الشركات، حينها طرح تساؤل عام، وهو لماذا أخفقت أنظمة الرقابة الداخلية في منع حالات الاحتيال تلك؟ (Messier et al,2008,p.233). على أثرها أصبحت الأولوية لدى المنظمين في الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى أوربا هي مسألة إعادة الثقة للمستثمرين (Nordenadler & Änghede 2006, p.8,). ففي الولايات المتحدة الأمريكية استنتجت الهيئة التشريعية الأمريكية (Congress) بأن الإجراءات التصحيحية المأخوذة طوعاً من قبل الشركات المساهمة منذ إصدار توصيات لجنة تريدواي في 1987 لم تكن كافية، لذلك طالبت بإعادة تعريف جديد وأشمل لاستقلال المراجعين والتأكيد على أهمية دور مجالس الإدارة في الإشراف على تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات الإفصاح المالي واستقلال المراجعين عند التقرير عن تلك العمليات، وانعكست هذه المطالبات في سن الهيئة التشريعية الأمريكية في عام 2002، تشريع جديد، عرف بقانون Sarbanes-Oxley، الهدف من ورائه محاولة إعادة ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة والمراجعة بشكلٍ خاص وفي أسواق المال الأمريكية بشكلٍ عام، وذلك لضمان تحقيق حماية أفضل لمصالح المستثمرين مستقبلا، "إذ اعتبر هذا القانون من أهم التشريعات في التاريخ الأمريكي الحديث منذ قانون تنظيم تبادل الأوراق المالية في 1934." (Arens, Elder & Beasley, 2005, p. 30). بينما أظهر المنظمون في أوربا تباطؤ أو تصرفوا بسرعة أقل تجاه ما يسمى بالمرض العالمي "Enronities"

وكارثة شركة Parmalat توضح بأن أوربا غير محصنة ضد هذه المشاكل (Engelen,2004,pp.40-47). ومنذ إقرار قانون (SOX) أخذته العديد من البلدان كمثال لإصدار قواعد جديدة لحوكمة الشركات أو توصيات حول ممارسات أفضل، ففي السنتين اللتين تلتا تطبيق التشريع الأمريكي، أصدرت 28 دولة قوانيناً مشابهةً (Baker,2005,pp.50-55). ومن تلك البلدان على سبيل المثال اليابان التي أقرت قانوناً مشابهاً للقانون الأمريكي، سمي (J-SOX) يطبق على كل الشركات المساهمة العامة (O'Shea & Brownlee, 2007, P. 34).

وعموماً قد فرضت هذه القوانين متطلبات جديدة على مهنة المراجعة على مستوى محلي وإقليمي وعالمي وبواسطة الاستجابة لهذه المتطلبات الجديدة يمكن للمراجعين الاحتفاظ بالشرعية التي يحتاجونها لتسويغ وظيفة المراجعة في المجتمع، ومن أهم هذه المتطلبات، تقارير مراجعة الرقابة الداخلية. ففي هذا الصدد، قال رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبيين (Graham Ward,2005) ، أن مهنة المحاسبة عموماً تواجه تحديات جديدة مع إطار تنظيمي صارم جداً. وبالتالي في ظل النظام الاقتصادي العالمي الجديد (اقتصاد العولمة)، يتوجب على مراجعي الحسابات على مستوى وطني أن يلتزموا بالقواعد الوطنية والإقليمية والعالمية [1](Nordenadler & Änghede,2006,pp.8-10). إذ اعتبر القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley القسم الأهم في القانون والنقطة المركزية فيه والمبتكرة تماماً في بنود الرقابة الداخلية (Bonnefond & Lounkokobi,2007.p.2). والذي يطالب الإدارة في الشركات العامة المساهمة بتأسيس والحفاظ على بنية فعالة للرقابة الداخلية وتقويم فعاليتها من خلال التقرير المالي وتقديم تقرير سنوي بذلك للمساهمين، وفي الوقت نفسه، يطالب مراجع الحسابات الخارجي لهذه الشركات بالتصديق على تقرير الإدارة (Sarbanes-Oxley Act, Section 404,2002). ومن أجل هذا، أصدر مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) المنشأ من قبل قانونSarbanes-Oxley المعيار رقم 2المعنون بـ "**مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية تؤدى بالارتباط مع مراجعة القوائم المالية**"، وذلك لتوجيه المراجعين نحو الإيفاء بمسؤولياتهم تحت القانون (PCAOB,AS2,2004). ولكن التغذية العكسية لتطبيق القسم 404 أظهرت تكاليف عالية جداً سواءً للشركات المساهمة أم للمراجعين الخارجيين خلال سنوات التطبيق الأولى (Hartman,2005). هذا بالإضافة إلى ما استنتجه (PCAOB) من أن المراجعين أخفقوا في تطبيق المعيار، هذا فضلاً عن موضوعية تقييم الإدارة، الأمر الذي دفع PCAOB إلى إلغاء المعيار رقم 2 واستبداله بمعيار جديد وضع تحت رقم 5 وعنون بـ "**مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية تكون متكاملة مع مراجعة القوائم المالية.**" وأهم ما جاء به المعيار الجديد إلغاء تصديق المراجع على التقرير الإداري حول فعالية الرقابة الداخلية، وحث المراجع على تقييم موازٍ لتقييم الإدارة لفعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي وإصدار تقرير سنوي حول تلك الفعالية. وذلك من خلال مدخل متكامل للمراجعة يركز فيه المراجع على مناطق المخاطر الأهم المرتبطة بإعداد التقارير المالية، إذ يشجع كلٍ من

(SEC & PCAOB) المراجعين على اتباع مدخل "Top-Down" المدخل المبني على المخاطر، والذي يأخذ في الحسبان المخاطر في القوائم المالية وعمليات الرقابة (Rittenberg et al., 2008, p.245). إذ يؤدي المراجع إجراءات للحصول على الفهم الضروري للرقابة الداخلية على التقرير المالي من خلال تحديد ضوابط الرقابة محل الاختبار بطريقة متسلسلة بداية من ضوابط الرقابة على مستوى الشركة ومنها نزولاً لضوابط العمليات والحسابات الهامة، وأخيراً، ضوابط الرقابة الفردية على مستوى العملية المالية أو على مستويات التطبيق (Soltani, 2007, p.319).

وقد زعم كلٍ من (McConnell JR.& Banks, 2003) بأن المراجعين الذين يؤدون المدخل المتكامل للمراجعة يجب أن يستعدوا للتغيرات الهامة الناتجة عن قانون SOX، ويركزون على كيفية مراجعة الشركات العامة في المستقبل. فبحسب (Gress, n.d, p.12) "إن القانون أعاد سمعة المراجعين وزاد من الطلب عليهم، مما جعل أتعاب المراجعة تزداد من 20% إلى 100%، وإن تكلفة تطبيق القانون بلغت 1.5 مليون دولار في الشركات الأمريكية الكبيرة، جلها يتعلق بتحديث وتوثيق أنظمة الرقابة الداخلية."

وعليه فقد يكون لحركة دخول الشركات العالمية سواء كانت شركات أمريكية أم دولية للاستثمار في البيئة العربية أثر مهٌم على الشركات ومراجعي الحسابات في هذه البيئة، وذلك من خلال وضعهم أمام تحديات الالتزام المباشر أو غير المباشر بالقوانين المفروضة على هذه الشركات من بلدانها الأصلية في حالة التعامل والعمل معها بالطبع، وهذا بالفعل ما هو حاصل مع بعض ممثلي شركات المراجعة الأربعة الكبار في المنطقة، وبغض النظر عن هذه الافتراضات أو الحقائق، فإذا ما تم النظر في قضايا (SOX) تجدها قضايا تسعى إليها مؤسسات مختلفة عبر العالم، فقضايا مثل؛ تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية وتقليل الاحتيال والمعلومات الخاطئة، ومحاربة الفساد بشكلٍ عام أهداف لا يمكن حصرها في جزء من العالم دون آخر، فالشركات والبيئة العربية عموماً ليست بعيدة عن هذه الأحداث والقضايا، فبالنظر لعمليات الاختلاس الكبيرة التي حدثت في مصرف البتراء الأهلي على سبيل المثال وضياع مدخرات الناس، تظهر حاجة ملحة لمعايير أكثر فعالية من المعايير الدولية الموصا بها في معظم أسواق المال العربية في تأسيس نظم فعالة للرقابة الداخلية. وعليه يحاول الباحث دراسة ما إذا كانت البيئة العربية مهيأة لتطبيق مثل هذه المفاهيم والمتطلبات المتطورة للرقابة الداخلية بالفعل أم أن معايير المراجعة الدولية تكفي في هذا المجال.

ثانياً: مشكلة الدراسة: Problem of the Study

من المسلمات أن تسعى الدول دائماً لتطوير اقتصادياتها المحلية، وذلك بالاستفادة من أي تجارب اقتصادية ناجحة في هذا المجال، والأمثلة الصارخة على هذه المساعي، مساعي الدول العربية التي كانت تتبنى

في معظمها نظم اقتصادية موجهة، أصبحت الآن في معظمها تتبنى فلسفة اقتصاديات السوق المفتوح أو تزاوج بين الاثنين، فبالنظر إلى التطورات الحاصلة في العشر سنوات الأخيرة تجد أن دولاً عربية عديدة تبنت سياسات الخصخصة وأنشأت أسواقاً مالية لتبادل الأسهم والسندات أو في طور إنشائها، وتحاول وضع كافة المقومات والمعايير لإنجاح هذا التوجه، ومن بين تلك المعايير ما يتعلق بشكل مباشر أو غير مباشر بمصداقية التقارير المالية للشركات المساهمة في الأسواق المالية، إذ إن معظم الدول العربية تبنت معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لضمان ذلك، على الرغم من قصورها مقارنة بالمعايير والتشريعات الأمريكية الحديثة، وبشكلٍ خاص قانون Sarbanes-Oxley (القاضي وآخرون، 2006، صـ 402). وقد أثبتت دراسات علمية عديدة أهمية (SOX) في تأسيس بنية متينة للرقابة الداخلية تسهم في زيادة مصداقية وشفافية التقارير المالية، ومنها على سبيل المثال لا للحصر، دراسة (Rittenberg and Miller,2005,pp.1-2) التي توصلت إلى "أن الالتزام بالقسم 404 أدى إلى عمل مشترك بين الإدارة ومجلس الإدارة ولجان المراجعة في تحسين بيئة الرقابة الداخلية، وتطبيق أنشطة ضد الاحتيال في عمليات محددة، كما أنه ساعد على فهم أفضل للمخاطر المرتبطة بضوابط الرقابة العامة في ظل التشغيل الإلكتروني وضرورة تحسين الرقابة وإجراءات المراجعة للحصول على تأكيد بأن تلك المخاطر تم تخفيضها، هذا فضلاً على أنه حسَن من عملية تعريف الرقابة الداخلية عبر المنظمة، وبشكلٍ خاص العلاقة الحرجة بين ضوابط الرقابة والمخاطر، وعملية توثيق ضوابط الرقابة وعمليات الرقابة بشكلٍ عام، بالإضافة إلى أنه ساعد على دعم تقييم المراجع لكفاية الرقابة الداخلية على التقرير المالي." وفي هذا المجال قال (GAO,2006,p.4) أنه كان هناك "اتفاق عام بين المنظمين والشركات المساهمة والمراجعين والمستثمرين على الأثر الإيجابي لقانون Sarbanes-Oxley ككل في إعادة ثقة المستثمرين."

فبحسب (Heier et al.,2005, p.1) "أن هذا القانون يمكن اعتباره ذروة قرن من التطوير التفاعلي في نظرية الرقابة الداخلية وواقع ممارستها على مدار القرن السابق، فقد مثل عدة تغييرات في إجراءات الرقابة الداخلية التي كانت ردة فعل على الأحداث التي حددت الضعف في الممارسة الحالية." وفيما يلي النص الأصلي لهذا كما ورد في المرجع المشار إليه: [1]

It may be simply one of many developments in the evolution of internal control theory and practice that had occurred over the previous century. Like Sarbanes-Oxley, many of the changes in internal control procedures were a reaction to an event that identified a weakness in current practice.

وتفادياً لتكرار الإخفاقات المالية وحوادث الإفلاس العالمية في البيئة العربية، يرى الباحث أن هناك ضرورة نظرية على الأقل لتبني متطلبات الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley، ولكن السؤال الذي يطرح نفسه، هل البيئة العربية بظروفها البيئية الراهنة، مهيأة لتبني مثل هذه المعايير التي أقرت في بيئة

[1] – سوف تعرض في هذه الرسالة– إذ وجدت ضرورة– النصوص المقتبسة كما هي باللغة الإنكليزية، وذلك لسبب جوهري يتعلق بتجنب مخاطر الترجمة والتي قد تؤدي إلى الإخلال بالمعنى كما فُهم من قبل الباحث "مقتبس النص".

مغايرة؟ وهل هذه المعايير أكثر قبولاً وملائمة للبيئة المبحوثة من معايير المراجعة الدولية في تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية؟.

ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال، حددت بعض منشآت المراجعة عدداً من عوامل النجاح الأساسية لضمان التزام قابل للاستمرار بمتطلبات القانون لتقويم الرقابة الداخلية، إذ زعمت كلٍ من PricewaterhouseCoopers and Deloitte بأن البيئة القابلة للاستمرار تعتمد على ثلاثة عناصر هيكلية؛ تتمثل في المنظمة والعمليات والتقنية (التكنولوجيا) إذ قصد بالمنظمة الاتجاه العام فيها نحو الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة) وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات في هذا الشأن، أما العمليات فقصد بها إدارة التغيير وتقدير المخاطر، والتدريب والممارسات الأفضل (Andersson et al. , 2006, p.13). وذكرت دراسة آخرى بأن الالتزام القوي من الإدارة على كافة المستويات داخل المنظمة المصحوب بقنوات اتصال فعالة مع الأطراف الداخلية والخارجية يعتبر عامل نجاح أساسي في تطبيق القسم 404 (Jangvik , Johansson & Åkerblad ,2007.p.61). وهذا قد يرتبط بشكل كبير بالثقافة التنظيمية بشكلٍ خاص والثقافة الاجتماعية بشكلٍ عام التي تصاغ في إطارها أنظمة الرقابة الداخلية، وعلى ذلك فإن نجاح أي تطبيق لأي مستجدات يعود إلى توافر بيئة ملائمة لها، فضلا عن ملائمة هذه المستجدات لتلك البيئة.

وبناء على المناقشة أعلاه يحاول الباحث التحري عن مدى صلاحية وإمكانية تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية التي تحكمها ظروف بيئية تختلف نوعاً ما عن ظروف البيئة الأمريكية، هذا فضلاً عما إذ كانت هذه المعايير أكثر قبولاً وملائمة للبيئة المبحوثة من معايير المراجعة الدولية في تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية؟. وذلك من خلال استطلاع وجهات نظر مراجعي الحسابات تجاه أهم محفزات ما جاء به Sarbanes-Oxley في هذا المجال، وأهم متطلبات التطبيق وواقع توافرها في البيئة العربية ككل، وما إذا كانت متطلبات أو عوامل التطبيق هي عوامل النجاح الأساسية المحددة في الأدب السابق نفسها، وأخيراً وليس آخراً محاولة التعرف على ما إذا كان القانون ومعاييره المعنية ملائم أصلاً لطبيعة السياق الثقافي العربي ومختلف البيئات والسياقات الثقافية.

وعليه فإن الإجابة عل هذه التساؤلات هي جوهر المشكلة التي يحاول الباحث دراستها لاستخلاص النتائج ومحاولة الوقوف علي بعض التوصيات التي قد يمكن الاستفادة منها في واقع التطبيق.

ويمكن تلخيص المشكلة في الإجابة على تساؤل رئيسي تنبثق منه عدة تساؤلات فرعية تم صياغتها على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن اعتبار متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية متطلبات ومعايير مطلوبة وملائمة وقابلة للتطبيق في البيئة العربية؟ وهل يمكن اعتبارها أكثر قبولاً وقابلية للتطبيق من معايير المراجعة الدولية في ضوء ظروف ومتغيرات البيئة المبحوثة؟.

ويتفرع من هذا التساؤل ما يلي:

1- هل توجد محفزات تسوغ تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية؟

2- ما هي الآثار المترتبة على عدم تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية؟

3- ما هي عوامل التطبيق الفعال لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية أو لتطبيق معايير المراجعة الدولية، وإلى أي مدى تتوافر هذه العوامل في البيئة العربية؟ أي بمعنى:

أ– هل ظروف بيئة الشركات المساهمة ظروف ملائمة لإقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية طبقاً لما توجبه متطلبات ومعايير القانون أو ما تتطلبه معايير المراجعة الدولية؟

ب– هل ظروف بيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة ظروف ملائمة لتقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها للمستخدمين بموضوعية وشفافية طبقاً لما توجبه معايير القانون أو لما تتطلبه المعايير الدولية؟

ج– هل ظروف البيئة العامة في البيئات المحلية العربية ظروف ملائمة لإقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها سواءً من الإدارة أم من مراجعي الحسابات طبقاً لما توجبه متطلبات القانون ومعاييره أو لما تتطلبه معايير المراجعة الدولية؟

4- هل عوامل التطبيق الأساسية المحددة في الأدب السابق لضمان تطبيق فعال لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية هي نفسها ما يحتاجه التطبيق في البيئة العربية؟

5- هل يمكن اعتبار معايير قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية، صيغة صحيحة ومقبولة لتأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية في مختلف البيئات والسياقات الثقافية؟

ثالثاً: أهداف الدراسة: Purposes of the Study

تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى تحقيق ما يلي من الأهداف:

1- التعرف على المدى الذي يمكن في نطاقه، اعتبار متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية متطلبات ومعايير مطلوبة وملائمة وقابلة للتطبيق في البيئة العربية. ويتفرع من هذا الهدف ما يلي:

أ– تحديد أهم المحفزات المتوقعة من جراء تطبيق متطلبات تقويم الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية.

أ-1- تحديد مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر عينة الدراسة حول هذه المحفزات يمكن أن تعزى إلى ظروف بيئاتهم المحلية.

ب– تحديد أهم الآثار المترتبة على عدم تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية.

ج– تحديد أهم العوامل المؤثرة في إنجاح تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية أو حتى في إنجاح تطبيق معايير المراجعة الدولية وواقع توافرها في البيئة العربية.

ج-1- تحديد مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في التطبيق، وحول واقعها العملي يمكن أن تعزى إلى ظروف بيئاتهم المحلية.

د– تحديد ما إذا كانت عوامل التطبيق الأساسية المحددة في الأدب السابق هي نفسها ما يتطلبه التطبيق في عموم البيئة العربية.

2- تحديد ما إذا كانت متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية أكثر قبولاً وقابلية للتطبيق من معايير المراجعة الدولية في البيئة العربية.

3- تحديد ما إذا كانت متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية تمثل صيغة صحيحة لأنظمة الرقابة الداخلية في مختلف البيئات والسياقات الثقافية.

رابعاً: أهمية الدراسة: Importance of the Study

تنبع أهمية الدراسة مما يلي:

1- الأهمية العلمية: نظر إلى حداثة موضوع الدراسة وندرة الدراسات السابقة التي تناولت مدى صلاحية تطبيق معايير قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية باعتبارها بيئة تحكمها ظروف من المفترض أن تكون مغايرة لظروف البيئة الأمريكية، وبالتالي قد تساعد نتائج الدراسة الحالية واستنتاجاتها بشكلٍ ما على تأصيل نظرية يمكن من خلالها تفسير مدى صلاحية معايير القانون المستهدفة كصيغة يمكن قبولها للتطبيق في مختلف البيئات والسياقات الثقافية. ففي هذا الصدد، يقول (Kvale, 1997) "إن كل تفسير جديد للنص سيقود إلى مساهمة في معرفة الناس وقد يقود أيضاً إلى نظريات أو مقترحات جديدة (Morén & Sunebrand, 2006, p.6)." هذا فضلاً عن أن الدراسة ستساعد على تحديد ما إذا كان هناك أي نماذج جاهزة أو عوامل تطبيق محددة يمكن اعتمادها في التطبيق إذا أثبت أن القانون ملائم لظروف البيئة العربية.

2- الأهمية العملية: تأتي أهمية الدراسة العملية في التأكيد على أهمية تطوير أنظمة الرقابة الداخلية وفق أحدث المعايير العالمية في الشركات العربية وما يترتب على ذلك التطوير من تحقيق جودة أعلى للمعلومات المحاسبية والمالية والتي ستنعكس على قرارات المستثمرين وحركة أسواق المال في البيئات المعنية، بالإضافة إلى

تأسيس بنية قوية لمكافحة مظاهر الفساد والاحتيال المالي بشكل يحسن من فرص التنمية المستدامة، كما يعتبر نجاح تطبيق متطلبات القانون ذي الصدى العالمي سواءً من قبل الشركات أم مكاتب ومؤسسات المراجعة وهيئات وإدارات أسواق المال ذا قيمة في حد ذاته قد تحقق ميزة تنافسية إقليمية ودولية، وبالتالي الأهمية العملية للدراسة تكمن في ما ينتج من معرفة عن محاولة تحديد مدى مساهمة متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية في تحقيق المزايا المشار إليها، وكذلك الآثار المترتبة على عدم إعادة بناء أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات العربية وتحسينها بموجب متطلباته، زيادة على ذلك، عن ما ينتج من محاولة تحديد أهم متطلبات التطبيق اللازمة وواقعها الفعلي في البيئات المبحوثة.

خامساً: فروض الدراسة: Hypotheses of the Study

إن فاعلية وصلاحية أي نظام للرقابة الداخلية يعتمد على البيئة المطبق فيها، وعلى ثقافة الأفراد الذين يقومون بالمهام ضمنه وأمانتهم، وعلى الكثير من العوامل أو المتغيرات البيئية التي من شأنها أن تؤدي إلى تعزيز وتقوية الأنظمة الرقابية. ويمكن القول إن البيئة تتصل بمزيج غير متجانس من العوامل أو المتغيرات والتي تتراوح بين العوامل الاجتماعية والقانونية التي تحيط بأي تنظيم اجتماعي إلى العوامل السياسية والثقافية، وبالتالي إن تطبيق أي معايير للرقابة الداخلية يتطلب أداءً وتفاعلاً سيكون محكوماً دون أدنى شك وفقاً للنظرية البنيوية لـGiddens بمتغيرات بيئة التطبيق التي يمكن تغييرها. ونتيجة لذلك يحاول الباحث أخذ تأثير العوامل أو المتغيرات البيئية في الحسبان في دراسة مدى إمكانية تطبيق معايير قانون Sarbanes-Oxleyلتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية، وقد تمت صياغة عدد من الفروض على النحو التالي:

1- البيئة العربية غير مهيأة لتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية.

2- البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية.

3- لا تمثل متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية صيغة صحيحة ومقبولة في تأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في ضوء السياق الثقافي في البيئة العربية.

سادساً: مناهج الدراسة وأدواتها بشكلٍ عام: Study Methodologies & Tools

تحقيقاً لأهداف الدراسة السابقة ووصولاً لأفضل الأساليب والطرق للكشف عن مدى صلاحية وإمكانية تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره حول الرقابة الداخلية في البيئة العربية، ومعرفة ما إذا كانت هذه المتطلبات والمعايير أكثر قبولاً وقابلية للتطبيق في البيئة العربية من معايير المراجعة الدولية كمعالجة لمشكلة الدراسة، فإن الباحث سوف يعتمد على المناهج العلمية التالية:

1- المنهج الاستنباطي: والذي اعتمد عليه في إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلتها وفروضها، وتم ذلك من خلال مراجعة ما أمكن التوصل إليه من المصادر و المراجع والدوريات العلمية المتخصصة في المجال المبحوث، وذلك بهدف الربط بطريقة منطقية بين تأثير المتغيرات البيئية في تقرير مدى صلاحية وإمكانية تطبيق متطلبات ومعايير قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في مختلف البيئات والسياقات الثقافية بشكلٍ عام وفي البيئة العربية بشكلٍ خاص.

2- المنهج الاستقرائي: والذي يقوم على الاستنتاج العلمي القائم على أساس الملاحظة والمناقشة والتحليل، لتحديد مدى إمكانية تطبيق معايير قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية، وما إذا كانت هذه المعايير أكثر قبولاً وقابلية للتطبيق من معايير المراجعة الدولية في هذا المجال. وذلك من خلال دراسة ميدانية يتم فيها استطلاع آراء عينة من المراجعين الممارسين في بيئة الدراسة بهدف الوصول إلى تعميمات مناسبة حول ما إذا كانت البيئة العربية مهيأة لتطبيق معايير القانون المبحوث، من خلال تحديد أهم محفزاته، وقياس وتحليل أهم العوامل أو المتغيرات التي من المتوقع أن يكون لها تأثير في ذلك التطبيق، ويتم ذلك بواسطة تصميم استمارة استبيان أو استبانة توزع على عينة مختارة منهم، تحلل باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وبالاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية الجاهزة **SPSS** التي من خلالها يمكن الوقوف علي مدي صحة أو خطأ فروض الدراسة.

زيادة على ما سبق، سيتم توظيف النظرية البنيوية لـGiddens في تفسير مدى قبول أو رفض متطلبات ومعايير قانون Sarbanes-Oxley كصيغة يمكن من خلالها تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة في البيئة العربية. إذ يقول (Smith, 2003) "إن هناك تزايداً في قبول توظيف النظريات التفسيرية في البحوث العلمية بسبب وجود متغيرات عديدة يصعب التحكم فيها؛ مثل العناصر الإنسانية". وعلى اعتبار أن الدراسة الحالية تتعامل مع متغيرات من هذا النوع، وبالتالي تصبح هناك ضرورة لتوظيف نظرية ما لشرح وتفسير مختلف الأفكار والآراء ووجهات النظر الإنسانية حول مدى صلاحية تبني وتطبيق معايير للرقابة الداخلية صيغت في ظل سياق ثقافي محدد في سياق ثقافي آخر يفترض بأنه سياق مختلف إلى حداً ما، وهذا سيوفر إمكانية حقيقية للتعرف على ما إذا كانت هذه المعايير، تمثل الصيغة الصحيحة لتطوير وتأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية في مختلف البيئات والسياقات الثقافية. وبحسب بعضهم فإن "متطلبات قانون Sarbanes-Oxley للرقابة الداخلية قادت إلى تغييرات هامة في أنظمة الرقابة الداخلية لشركات متعددة عن طريق معايرة هذه الأنظمة وتطوير نوع واحد محدد منها يعطي الشرعية ويفرض ممارسات رقابية معينة (Rikhardsson,2007,p.1)." ولهذا سيحاول الباحث توظيف النظرية البنيوية المطورة من قبل عالم الاجتماع البريطاني Anthony Giddens، لمحاولة تحليل وفهم أبعاد بنية الرقابة الداخلية التي يستهدفها القانون من زاوية بنيوية بهدف تفسير إمكانية قبولها أو رفضها في ضوء خصائص البيئة العربية وظروفها؟وما

هي الخلفيات الثقافية التي تدعم ذلك القبول أو الرفض؟ وخاصة إن مفاهيم الرقابة الذاتية تشكل جزء أساسي في الثقافة الرقابية في البنية الثقافية العربية.

سابعاً: حدود الدراسة: Delimitations of the Study

1- لا تتطرق الدراسة بالبحث والتحليل إلى متطلبات القسم (302) من قانون Sarbanes-Oxley فهي تركز بشكل أساسي على متطلبات القسم (404) بشأن تقويم فعالية الرقابة الداخلية ومعايير المراجعة الصادرة بالخصوص عن مجلس الإشراف المحاسبي (PCAOB).

2- لا تتطرق الدراسة بالبحث والتحليل إلى كافة معايير المراجعة المهنية، وإنما تركز بشكل أساسي على معايير المراجعة الدولية.

3- يجب ملاحظة أن هناك إطارين للرقابة الداخلية تم إصدارهما من COSO، الأول؛ الإطار المتكامل للرقابة الداخلية لعام 1992، المعروف عموماً بإطار COSO، والثاني؛ إطار إدارة مخاطر المشروع، الصادر عام 2004، وما تركز عليه الدراسة الحالية هو إطار COSO لعام 1992، الذي من خلاله قُدم تعريف مشترك جديد للرقابة الداخلية وتحديداً أشمل لمكوناتها وأهدافها الأساسية، وقد تمت الإشارة إليه كإطار مناسب من قبل قانون Sarbanes-Oxley.

4- ستقتصر الدراسة على إجراء استطلاع ميداني مقارن لآراء عينة من مراجعي الحسابات دون غيرها من الآراء، وذلك لأن المراجعين من المفترض أن يكونوا خبراء بواقع أنظمة الرقابة الداخلية ومشاكلها وسبل علاجها في واقع بيئاتهم المحلية، زيادة على ذلك، هم أطراف محايدة عن الشركات وعن هيئات أسواق المال أو وزارات الدولة المعنية في بيئات عربية متعددة، تشمل دولاً من المغرب العربي (مثل: ليبيا وتونس)، ودولاً من شرقه (مثل: مصر وسورية والأردن)، بالإضافة إلى بعض دول الخليج (كالسعودية والكويت)، إذ شملت العينة المراجعين المشتغلين بعواصم هذه الدول فحسب.

ثامناً: خطة الدراسة: Plan of the Study: في ضوء ما تقدم تم تقسيم الدراسة إلى ما يلي:

الإطار العام للدراسة: مقدمة الدراسة وتفرعاتها.

الفصل الأول: قراءة فلسفية في تطور مفهوم الرقابة الداخلية ومتطلبات تقويمها.

الفصل الثاني: مراجعة الدراسات السابقة.

الفصل الثالث: إطار الدراسة الميدانية واختبار الفروض.

ثم الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

الفصل الثاني: مراجعة الأدبيات السابقة

Reviewing the Literature

تمهيد: Preface

لما كانت إحدى النقاط الأساسية للبحث تركز على أثر البيئات والسياقات الثقافية المختلفة في فهم المشكلة، فكان لا بد من مراجعة دراسات علمية تمت في بيئات مختلفة. إذ إنه سيتم تصنيف ما كتب في الموضوع من دراسات علمية إلى أربعة مباحث؛ مبحث يدور حول قانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ عام بهدف تبرير بحثه، والمبحث الثاني يدور حول مضامين (SOX-404) ومتطلبات تطبيقه، أما المبحث الثالث فيدور حول PCAOB ومعاييره المرتبطة بتطبيق القانون وبشكل خاص القسم 404. والمبحث الرابع والأخير يتعلق بمعايير المراجعة الدولية ومتطلبات تطبيقها.

المبحث الأول: دراسات تتعلق بقانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ عام:

1- دراسة (Stephens,2008) رسالة دكتوراه بعنوان "*جودة حوكمة الشركات والتقرير عن الرقابة الداخلية تحت SOX-302*".

استهدفت هذه الدراسة فحص دور خصائص حوكمة الشركات في الإفصاح عن أوجه الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية، وذلك من خلال مقارنة خصائص الحوكمة في الشركات التي أفصحت عن أوجه الضعف بموجب SOX-404 وخصائص حوكمة الشركات التي لم تفصح عن تلك الأوجه، وذلك لتحديد العوامل التي قد تدفع الشركات إلى الإفصاح عن أوجه الضعف الجوهري بموجب متطلبات SOX-302 (أي قبل إصدار تقريرها بموجب SOX-404). وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ أن الشركات التي روجعت من قادة صناعة المراجعة، وكان لها لجان مراجعة ذات جودة عالية، وعلاقات قصيرة الأجل بينها وبين مراجعيها، وقامت بإعادة صياغة قوائمها المالية بموجب متطلبات الـ SEC الحديثة، وجد أنها أكثر إفصاحاً عن أوجه الضعف الجوهري في رقابتها الداخلية تحت SOX-302. كما توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين الخلفية المحاسبية المالية للمدراء الماليين والإفصاح عن أوجه الضعف الجوهري في أنظمة الرقابة الداخلية السابق لتقرير SOX-404 أي بموجب SOX-302.

2- دراسة (Li,2007) رسالة دكتوراه بعنوان "*قضايا ثلاث حول تأثير قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002 في بيئة المراجعة*".

استهدفت دراسة أثر قانون Sarbanes-Oxley في بيئة المراجعة الأمريكية من خلال ثلاث قضايا؛ **أولها**؛ دراسة أثر تقييم الرقابة الداخلية في ضوء متطلبات القانون في تأخير وإطالة عملية المراجعة الخارجية، وأهم ما توصلت إليه في هذه القضية؛ يتمثل في إن إنجاز متطلبات تقييم الرقابة الداخلية ساهم في تأخير عملية المراجعة الخارجية بعد مراعاة عوامل التأخير الأخرى، كما استهدفت أيضاً فحص تأثير جودة الرقابة الداخلية في تأخير عملية المراجعة الخارجية بعد تطبيق (SOX)، توصلت الدراسة إلى أن وجود ضعف جوهري في الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية يؤدي إلى إطالة عملية المراجعة، أي أنه كلما كانت بيئة

الرقابة غير فعالة أو وجود لجان مراجعة غير فعالة في الإشراف على عملية الرقابة الداخلية كلما تسبب ذلك في توسيع عملية المراجعة الخارجية وبالتالي إطالة أمدها. وإن وجود عيوب أو قصور في الرقابة الداخلية قياساً بإطار COSO (مثل: ضعف كفاءة الموظفين، نقص في الإجراءات، ضعف في فصل المهام...) يؤدي أيضا إلى تأخير عملية المراجعة الخارجية.

أما القضية الثانية للدراسة، فهي استكشاف أثر الآراء السالبة التي يبديها المراجعون في فعالية الرقابة الداخلية بموجب متطلبات القسم 404 -SOX في بيئة المراجعة، وأهم ما توصلت إليه في هذا الشأن، هو أن الآراء السالبة للمراجعين في هذه القضية، تعتبر العامل الأهم في استغناء عملائهم عنهم، وتقديم المراجعين لاستقالتهم بشكل ذاتي.

أما في القضية الثالثة للدراسة التي تمثلت في استكشاف أثر SOX في استقلال المراجعين من خلال فحص تأثير أهمية العميل (نسبة مساهمة ما يدفعه من أتعاب لقاء خدمات المراجعة أو غيرها في الإيراد الإجمالي للمكاتب المحلية لمنشآت المراجعة) في استقلال المراجع (أي الميول الطبيعي للمراجع نحو إصدار رأيه بعناية) وما ترتب على تطبيق القانون بحسب الدراسة هو صعود بيئة المقاضاة وتزايد مخاطرها، وإن حماية السمعة وتكاليف المقاضاة تتجاوز عملية عدم الاستقلال وتمنع المراجعين من إضعاف استقلالهم بإعداد تقارير إيجابية لعملائهم المهمين، أي توجد علاقة إيجابية بين الأتعاب الإجمالية وميل المراجع لإصدار رأيه بعناية.

3- دراسة (Piotroski & Srinivasan ,2007) دراسة غير منشورة بعنوان "*قانون Sarbanes-Oxley وتدفق عمليات الإدراج الدولية*".

استهدفت التعرف على سلوك تسجيل الشركات الأجنبية في أسواق الأوراق المالية الأمريكية والبريطانية قبل وبعد قانون Sarbanes-Oxley، واعتمدت في ذلك على مراجعة قوائم إدراج الشركات الأجنبية في كلٍ من سوقي نيويورك للأوراق المالية (NYSE, NASDAQ)، ولندن للأوراق المالية (LSE)، وذلك خلال فترة زمنية أمتدت من 1995-2006، وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ أن إدراج الشركات الأجنبية في (NASDAQ) أنخفض بعد فرض القانون بشكل مثير للاهتمام، كما أنه تناقص أيضاً في (LSE)، ولكن زاد في سوق الاستثمار البديلة لسوق لندن للأوراق المالية(LSE's AIM)، وإن هذا التغيير كان بسبب فرض القانون، بالإضافة إلى عوامل أخرى؛ تمثلت في الخصائص المتغيرة للشركات التي تسعى للإدراج، فمثلا: الشركات ذات الحجم الكبير والربحية العالية استمرت في إدراج أسهمها في NASDAQ، بينما الشركات الأصغر حجماً وأقل ربحية أقبلت على الإدراج في (AIM)، وهذا يشير إلى أن القانون بمتطلباته الصارمة لا يتناسب مع خصائص كل الشركات.

4- دراسة (Smith ,2005) رسالة ماجستير بعنوان "*تأثير قانون Sarbanes-Oxley في منشآت المراجعة المحلية التي تقوم بمراجعة الشركات العامة*".

استهدفت فحص الأثر المحتمل لقانون Sarbanes-Oxley في شركات المحاسبة والمراجعة المسجلة في البورصات الأمريكية، من خلال دراسة مسحية استطلعت فيها مواقف ثلاث شركات مراجعة محلية واثنتين إقليميتين وثلاث دولية، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن منشآت المحاسبة والمراجعة المحلية تعاني من صعوبات في القدرة على الإستمرار في مراجعة الشركات المساهمة العامة، وبأن زيادات ضمان المسؤولية ومخاطر الارتباط تأثرت بالقانون، ولكن هذا لا يعني بالضرورة توقف المنشآت المحلية عن العمل في الأسواق العامة، واقترحت الدراسة الانتظار حتى 5 سنوات للحكم على هذه المنشآت وخصوصا مع فحص PCAOB لها وتوافر الخبرة والبيانات والتوجيهات الملائمة في المستقبل.

5- دراسة (Krimmer,2005) رسالة ماجستير بعنوان "*قانون Sarbanes-Oxley وأثره في الشركات الأوربية*".

استهدفت التعرف على تأثير قانون Sarbanes-Oxley في الشركات الأوربية، وتحديد موقفها من بنوده وخاصة متطلبات الرقابة الداخلية، واعتمدت على الاستبانة كوسيلة لتجميع البيانات من خلال توزيعها عبر شبكة الإنترنت على (290) شركة أوروبية متأثرة بالقانون وملزمة بتطبيقه، وأهم ما توصلت إليه الدراسة ما يلي:

- أن الشركات الصغيرة واجهت مشاكل أكثر عند التزامها بالقانون.
- تدخل الإدارة العليا والتزامها في عملية التطبيق قام بدور حاسم في نجاحه.
- تقريباً كل شركة كان لها مبادئ أخلاقية رسمية مطبقة، ولكن الإدارات العليا لم توصلها بشكل كافٍ للموظفين.
- كل شركة تقريباً كان عندها قنوات اتصال مفتوحة وغير مقيدة أمام كل الموظفين لرفع قضايا عن الالتزام والأخلاق، وإعداد تقارير سرية ومجهولة المصدر عن هذه القضايا، وفقط 30 % من الشركات كانت فيها الخطوط الساخنة (قنوات الاتصال) تدار من طرف خارجي.
- أغلب الشركات تعتقد أن تكاليف الالتزام تجاوزت المنافع في 2004، ولكن هناك اتجاه إيجابي نحو تحقيق منافع بعد الالتزام الأول.

6- دراسة (Nilsson, Petkovski and Räihä ,2005) "رسالة ماجستير بعنوان "*تطبيق وأثر SOX في الشركات السويدية*".

استهدفت استكشاف أثر قانون Sarbanes-Oxley على الشركات السويدية المسجلة بأسواق المال الأمريكية، ودراسة اختلاف هذا الأثر فيما بينها، إذ شملت عينة الدراسة (6) شركات وهي كل الشركات السويدية المسجلة بالأسواق المعنية، وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ أن القانون فرض تحديات مهمة

على هذه الشركات تمثلت في عملية توثيق المعلومات وتصميم أنظمة متطورة لها سواءً كانت يدوية أم تقنية لإنجاز متطلبات الرقابة الداخلية، كما أثر القانون على استخدام شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، إذ استخدمت كأداة رئيسية لتوجيه الموظفين في مرحلة التطبيق. زيادة على ذلك، استنتجت الدراسة أن الشركات تقر بأهمية القانون في تحسين حماية المستثمر وحاجة أوروبا لقانون مشابهة بتفاصيل أقل. ولكنها تذمرت من الأعباء الكبيرة التي فرضها عليها بشكل ساهم في خروج إحدى هذه الشركات من السوق الأمريكية.

المبحث الثاني: دراسات تتعلق بالقسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley:

أولاً: الدراسات التي تمت في البيئة العربية:

7- دراسة (القاضي، الأمين، صوفي، 2006) دراسة منشورة بعنوان "*دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية*".

استهدفت تحديد أهمية إفصاح الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية في البيئة السورية، وإبراز دور المراجع الخارجي في هذه العملية، واعتمدت على الاستبانة في تجميع البيانات من خلال توزيعها على عينتين؛ عينة من مدراء الشركات الاقتصادية، وأخرى من المحاسبين والمراجعين، وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ أن إفصاح الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية مهم جداً في تفعيلها، وإن دور المراجع الخارجي في التصديق على تقريرها يعزز الثقة فيها وفي المعلومات المالية بشكلٍ عام ويؤثر إيجابياً على برنامج المراجعة ككل.

8- دراسة (بكار، 2005) دراسة غير منشورة بعنوان "*الرقابة الداخلية واقعها ومجالات دعمها في ضوء المعايير الأمريكية المستجدة ومستجدات البيئة المحلية*".

استهدفت التعرف على مدى تطبيق الإدارة والمراجعين الخارجيين لمضامين الرقابة الداخلية التي توجبها المعايير الأمريكية المستجدة بالشركات المساهمة الخاصة في مدينة بنغازي في البيئة الليبية، واعتمدت في تجميع البيانات على الاستبانة، وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ أن الإدارة والمراجعين لا يطبقون ما تتضمنه المعايير الأمريكية المستجدة (SOX-404) فيما يتعلق بتقويم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بالشركات محل الدراسة.

الدراسة الأولى اكتفت فقط باستكشاف أهمية الطرح النظري لإفصاح الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، ولم تستهدف بشكل أساسي استكشاف متطلبات التطبيق ومعوقاته، أما الدراسة الثانية فركزت على استكشاف واقع التطبيق في بيئة محدودة جداً، على الرغم من أن الفارق الزمني قصير جداً بين فرض تطبيق المعايير المبحوثة في الولايات المتحدة الأمريكية (2004) وبحث ما إذا كانت هذه المعايير مطبقة في بيئة البحث (2005)، فربما كان من الأفضل بحث إمكانية تطبيق هذه المعايير في ظل متغيرات البيئة المحلية

وواقعها، وهذا ما تركز عليه الدراسة الحالية بالبحث والتحليل، بالإضافة إلى أن الدراستين جاءتا قبل التعديل الذي حدث على المعايير الأمريكية المعنية.

ثانياً: الدراسات التي تمت في بيئة الولايات المتحدة الأمريكية والبيئة الأوروبية:

9- دراسة (SEC,2009) دراسة منشورة بعنوان "*دراسة متطلبات الرقابة الداخلية تحت القسم ٤٠٤ من قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002*".

استهدفت تحليل ما إذا كان تطبيق القسم SOX-404 تم بأسلوب أكثر جدوى اقتصادية من قبل الشركات المتأثرة به، بعد التعديلات التي تمت على معاييره في عام 2007 (إصدار AS5)، وذلك بمسح آراء مدراء في هذه الشركات ومراجعي حسابات خارجيين ومستخدمي بياناتها المالية. وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ هو أن تكاليف التطبيق تختلف باختلاف حجم الشركات (تتزايد مع الحجم وتتناسب مع حجم الأصول وأن إجمالي التكلفة يتضمن جزءً ثابتاً) وأن فترة التطبيق تقل مع تجربة التطبيق المتزايدة، وتستخلص الدراسة بشكلٍ عام أن كل أصناف تكاليف التطبيق سواء ما يتعلق بالفقرة (a) من SOX-404 أم الفقرة (b) تميل إلى التناقص نظراً لتعديلات 2007 وهذا اتضح أكثر عند الشركات الأكبر، وأما المنافع المتحققة فكانت أنظمة رقابة داخلية أكثر جودة، ولجان مراجعة أكثر ثقة في هذه الأنظمة عند الشركات الأكبر أكثر منه عند الشركات الأصغر التي لا تزال ترى أن تكاليف التطبيق تتجاوز منافعه، وإن الدليل الإرشادي الصادر عن SEC بخصوص تقويم الإدارة للرقابة الداخلية كان مفيداً جداً عند التطبيق، زيادة على ذلك، فقد ازدادت ثقة المستخدمين بشكل ملحوظ في البيانات المالية لهذه الشركات.

10- دراسة (Chan, Kleinman & Lee, 2009) "دراسة منشورة بعنوان *أثر قانون Sarbanes-Oxley في معالجة الرقابة الداخلية*".

استهدفت استكشاف طبيعة العوامل المؤثرة في معالجة أوجه الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية المقرر عنه بموجب متطلبات SOX-404، واعتمدت الدراسة في تحقيق ذلك على بيانات وتقارير الشركات التي أفصحت في تقاريرها عن وجود أوجه الضعف الجوهري في الفترة الممتدة من 2004-2005، وحاولت فحص تأثير حوكمة الشركات وآلياتها، وتأثير الموارد المادية، وتأثير معوقات معينة (مثل: حدة الضعف الجوهري)، ودور المراجع التابع للأربع الكبار في إكمال المعالجة. وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ هو أن حجم الموارد المادية يرتبط إيجابياً بالمعالجة، وبالتالي يعتبر عاملاً مؤثراً، وكذلك استخدام المراجع التابع للأربع الكبار، وكثرة اجتماعات لجان المراجعة بالخصوص، وتقسيم العمل، كما أن عدد وطبيعة الضعف الجوهري يرتبط سلبياً بمعالجته، كما شددت الدراسة على أهمية البيئة الاجتماعية والقانونية في التأثير على سلوك الشركات.

11- دراسة (Cortesi, Tettamanz1 & Corno, 2009) دراسة منشورة بعنوان "*دليل تجريبي على حوكمة الشركات والرقابة الداخلية في إيطاليا*".

حاولت فحص قضايا الرقابة الداخلية المتضمنة في القوانين والقواعد التنظيمية الإيطالية، وأسباب إخفاق عدد من الشركات الإيطالية المدرجة بالسوق على الرغم من أنها تحافظ على نظام سليم للرقابة الداخلية، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن الحالة الإيطالية حالة غير عادية بسبب التقليد الطويل في اختيار أنظمة مختلفة للرقابة والإدارة، التي في الغالب تتعايش ولكن يحدث فيما بينها تشابك في الأدوار مما يسهم في خلق مشاكل في مصطلحات المسؤولية والرقابة، وبالتالي توجد حاجة لتحسين أنظمة الرقابة الداخلية على مستوى القوانين والقواعد التنظيمية وكواقع لدى الشركات المدرجة.

12- دراسة (Elbannan, 2009) دراسة منشورة بعنوان "جودة الرقابة الداخلية على التقرير المالي وحوكمة الشركات ومعدلات الائتمان".

استهدفت فحص العلاقة بين الرقابة الداخلية وتكلفة رأس المال الداخلية بعد فرض قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002. وذلك بالتركيز على فحص العلاقة بين معدلات الائتمان وجودة الرقابة الداخلية (ICFR) في عينة من الشركات التي أفصحت في تقاريرها عن وجود ضعف جوهري في أنظمة رقابتها الداخلية خلال الفترة الممتدة من 2003/11-2005/7. وأهم ما توصلت إليه الدراسة، هو أن الشركات التي لديها أنظمة للرقابة الداخلية أقل جودة فإن لها معدلات ائتمان أقل، أي حجم ربحية أقل وتدفق نقدي أقل من الأنشطة التشغيلية، وخسائر صافية في السنة الحالية والسابقة، وتقلب دخل أعلى وقوة رفع أعلى من المنشآت التي لديها أنظمة للرقابة الداخلية ذات جودة أعلى، كما استنتجت الدراسة أن جودة الرقابة الداخلية ترتبط إيجابياً بقوة حوكمة الشركات.

13- دراسة (F. Kermis & D. Kermis, 2009) دراسة منشورة بعنوان "نموذج للانتقال من العجز الأخلاقي إلى ثقافة الشركة الشفافة: استجابة للانصهار المالي".

استهدفت استكشاف أثر تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تعزيز السلوك الأخلاقي للإدارة العليا وشفافية العمليات المالية في الشركات الأمريكية الملزمة بالتطبيق، وأهم ما توصلت إليه، هو أن الاستثمار في الرقابة الداخلية وفقاً للقانون، شيء جيد ولكنه غير كافٍ لردع السلوك الإجرامي. وبالتالي اقترحت الدراسة الاستثمار في أخلاقيات الإنسان مطبق الرقابة الداخلية، وتكوين رأس مال أخلاقي ديني للشركة، لأنه دون ذلك لن تكون الشفافية في المستوى المطلوب.

14- دراسة (Earley, Hoffman & Joe, 2008) دراسة منشورة بعنوان "*تخفيض تأثير الإدارة على أحكام المراجعين: فحص تجريبي لتقييم SOX-404*".

استهدفت التحقق مما إذا كانت عملية إعادة بناء مهمة تقويم الرقابة الداخلية على التقرير المالي من قبل المراجعين بموجب متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ستقلل من تأثير الإدارة في قرارات وأحكام هؤلاء المراجعين. وذلك من خلال استطلاع آراء المراجعين الذين قيموا ووثقوا مشاكل الرقابة الداخلية المؤثرة

في القوائم المالية تحت القانون المعني، وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ أن عملية إعادة بناء هذه المهمة للمراجعين أسهمت في تقليل تأثير الإدارة في قرارات وأحكام هؤلاء المراجعين.

15- دراسة (Gawaly,2008) رسالة دكتوراه بعنوان "*Sarbanes-Oxley وأمن (IT): دراسة حالة استكشافية لفحص أثر القسم ٤٠٤ في أمن المعلومات*".

استهدفت استكشاف أثر SOX-404 في أمن وسلامة المعلومات، وتحديد العناصر المطلوبة لوضع استراتيجية تقنية معلومات ملائمة لتطبيق SOX-404 وقابلة للاستمرار تساهم في ضمان أمن وسلامة المعلومات، بالإضافة إلى تحديد طبيعة العلاقة بين حوكمة تقنية المعلومات وتطبيق SOX-404، ومحاولة تحديد أهم الأطر والأدوات اللازمة لتطبيق SOX-404 بناءً على استراتيجية أساسها المخاطر، كما سعت الدراسة لتحقيق أهداف ثانوية أخرى. وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة؛ أن SOX-404 أثر بشكل إيجابي في سياسات وإجراءات أمن وسلامة (IT)، وبشكل محدد في مجال الأنظمة المالية، وما تتضمنه من معالجات محاسبية وإعداد تقارير وخاصة حول حسابات الذمم الدائنة والمدينة، من خلال وضع سياسات جديدة للرقابة على (IT) لضمان التزام ناجح لSOX-404.

أما أهم عناصر استراتيجية (IT) المطلوبة فتتمثل في:

- وضع وضبط استراتيجيات لإدارة المخاطر التي تواجه الشركة بشكل شامل.
- التركيز على استخدام التقنية وأتمتة ومتابعة الأدوات الممكنة لتقليل الجهد والوقت المبذولين في تنفيذ أنشطة SOX.
- التدريب المستمر لكل العاملين على كيفية الامتثال لـ SOX وآثاره ونتائجه.
- تكامل أو دمج ضوابط الرقابة الداخلية المعنية في ضوء SOX في إطارات الأمن وسلامة المعلومات والحوكمة وإدارة المخاطر.
- تقنيين مجال ضوابط الرقابة الداخلية وتركيزها في مجال أنظمة (IT) المالية دون غيرها من أنظمة (IT)، وذلك لتقليل تكاليف الالتزام بSOX-404.

وأما عن طبيعة العلاقة بين حوكمة (IT) وSOX فلم تكن عميقة بما فيه الكفاية لإنشاء معرفة عمل علمية بهذا الشأن، على الرغم من أن SOX ساهم في تأسيس استراتيجية لحوكمة (IT)، وإن أفضل الإطارات التي يفضل استخدامها في عملية التطبيق، تمثلت في إطار COSO لبناء بنية الرقابة الداخلية، وإطار COBIT لبنائها ولتشغيلها في المجال التقني.

16- دراسة (Singer & You ,2008) دراسة غير منشورة بعنوان "*تأثير القسم ٤٠٤ من قانون Sarbanes-Oxley في إعداد التقرير المالي*".

دراسة استهدفت التعرف على تأثير القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley في كل الشركات العامة الأمريكية، وبشكل محدد أكثر في ما إذا ساهم تطبيق القسم 404 في تحسين جودة الرقابة الداخلية

على إعداد التقارير المالية، واعتمدت في تحقيق ذلك، على تحليل مقارن لأنظمة الرقابة لـ 3895 شركة أمريكية، وبمقارنة زمنية قبل وبعد تطبيق القسم (2002-2003 مقارنة 2004-2005)، وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ هو أن الشركات التي طبقت القسم 404 حسنت من جودة أنظمة رقابتها الداخلية مقارنة بالشركات التي لم تطبق، وإن تطبيق القسم يساعد على تحقيق الهدف الرئيسي للقانون ألا وهو حماية المستثمر وإعادة ثقته في أسواق الأوراق المالية، وإن هذا الهدف لم يتحقق بإقرار قانون Sarbanes-Oxley ولكن بتطبيق القسم 404.

17- دراسة (Bergström & Wengrud, 2008) رسالة ماجستير بعنوان "*الرقابة الداخلية وإعداد التقرير المالي–كيفية تفاعل المراجعة الداخلية والخارجية للقيام بمراجعة تتمتع بالكفاءة؟*".

استهدفت استكشاف أثر SOX-404 ومبادئ الحوكمة السويدية على مسؤوليات وأدوار مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين، بالإضافة إلى محاولة تحليل كيفية تفاعل وتعامل المراجعة الداخلية والخارجية معاً لتعزيز الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، وذلك من خلال استطلاع آراء مجموعة من المراجعين الخارجيين والداخليين، بالإضافة إلى مراجعة وتحليل الأدب السابق ذي العلاقة، وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ أن SOX ومبادئ الحوكمة السويدية أديا إلى تركيز متزايد على الرقابة الداخلية، ولكن الحوكمة السويدية لم تؤثر في أدوار المراجعين الخارجيين والداخليين، ولكن SOX أثر من خلال تشريع أعباء عمل إضافية، ولضمان تعزيز الرقابة الداخلية فإن كلا الطرفين مطالب بالتركيز على المناطق التي قد تتضمن مخاطر تحريفات جوهرية رئيسية، هذا فضلاً عن تبادل الطرفين وجهات النظر حول نقائص الرقابة الداخلية وتقديم وجهات نظرهم بالخصوص للإدارة، ويعتبر إطار COSO أساس ملائم العمل المتبادل بين الطرفين، إذ إن الـSOX طور هدفاً مشتركاً بين الطرفين تمثل في تحسين فعالية الرقابة الداخلية بشكل انعكس إيجاباً على عملية المراجعة بشكلٍ عام.

18- دراسة (Jones, 2008) دراسة منشورة بعنوان "*حوكمة الشركات والمساءلة والرقابة الداخلية البريطانية:مقارنة بين القرون الوسطى والحديثة*".

استهدفت التعرف على ما إذا كان هناك أوجه تشابه بين أنظمة الرقابة الداخلية الحديثة المتمثلة في؛ (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، والاتصال والمعلومات، وأنشطة الرقابة، والمتابعة) وأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في القرون الوسطى على خزائن العائلة المالكة ومؤسسات أخرى في المملكة المتحدة. إذ بينت الدراسة، أن معظم بنود الرقابة الداخلية الحديثة كانت موجودة في انجلترا قديماً، فالوكالة (المسؤولية عن القصر والخزائن)، والمساءلة الشخصية تعتبر عناصر أساسية للرقابة الداخلية في القرون الوسطى، والحاجة لتعزيز المساءلة الشخصية الآن هو تذكير بفلسفة القرون الوسطى.

19- دراسة (Chan, Lee & Seow, 2008) دراسة منشورة بعنوان "*لماذا أخفقت الإدارة وأخفق مراجعوها الخارجيين في تحديد ضوابط الرقابة الداخلية غير الفعالة في الالتزام الأولي بمتطلبات SOX-404؟*".

استهدفت التحقق من الأسباب المنطقية لإخفاق الإدارة والمراجعين في تحديد أوجه الضعف الجوهري في أنظمة الرقابة الداخلية في تقاريرهم الأولية الصادرة بموجب متطلبات SOX-404، والتي أدت إلى إعادة صياغة أرائهم لاحقاً. وتم البحث عن السبب في (56) شركة أفصحت عن وجود ضعف جوهري في رقابتها الداخلية في تقارير معدلة، وفي (334) شركة أفصحت عن وجود ضعف جوهري في رقابتها الداخلية في تقاريرها الأولى عام 2004. وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن حجم الشركة واستخدام منشآت المراجعة الأربع الكبار ونسبة قيمة الخدمات الأخرى في إجمالي الأتعاب والحاجة لإعادة صياغة القوائم المالية ارتبطت إيجابياً باحتمال الاحتفاظ بتقارير رقابة معدلة. كما أن عدد أوجه الضعف الجوهري وعدد اجتماعات لجان المراجعة ارتبطت سلبياً باحتمال الاحتفاظ بتقارير رقابة معدلة. وعليه أوصت الدراسة المنظمين ومجالس الإدارة بتقديم توجيهات أكثر بخصوص بنية وممارسات لجان المراجعة (وعلى سبيل المثال: توجيهات تضمن فعالية لجنة المراجعة في الإشراف على العلاقات بين الشركة والمراجع الخارجي وعلى وظيفة المراجعة الداخلية).

20- دراسة (Wu,2008) رسالة دكتوراه بعنوان "*المسؤولية القانونية الشخصية للمدير وعمليات المراجعة الخارجية لضوابط الرقابة الداخلية:هل هذه الآليات* التنظيمية تتكامل أم تتبادل؟".

استهدفت استكشاف أثر المسؤولية القانونية والشخصية للمدراء والمراجعين الخارجيين في الرقابة الداخلية في ضوء قانون Sarbanes-Oxley في (أ) الرقابة الداخلية للمدراء على عمليات الإفصاح والإنفاق، و(ب) في ثقة المستثمرين في الأرباح المعلنة من قبل المدراء والمخاطر المحيطة ذات العلاقة، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، تمثل في أن هذه الآليات التنظيمية دفعت المدراء نحو تحسين الرقابة الداخلية وتحسين ثقة المستثمرين وتقليل المخاطر المرتبطة، كما استنتجت الدراسة أيضا أن دمج مسؤولية المدراء وعملية مراجعة الرقابة الداخلية زاد من اهتمام المدراء بتحسين الرقابة الداخلية.

21- دراسة (Wee Goh, 2007) رسالة دكتوراه بعنوان "*هياكل حوكمة الشركات وإخفاق الرقابة الداخلية: تحليل ما بعد قانون Sarbanes-Oxley*.

استهدفت فحص العلاقة بين هياكل حوكمة الشركات وجودة الرقابة الداخلية، وما إذا تم إحداث تغيرات في هياكل حوكمة الشركات للمنشآت التي أفصحت عن وجود أوجه ضعف جوهري في أنظمة رقابتها الداخلية في السنة الماضية بموجب SOX-404، بالإضافة إلى أنها استهدفت أيضاً، التأكد من أن تحسين هياكل حوكمة الشركات قد ساعد على إعادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية للشركات محل البحث. وتم اختيار عينة بلغت (184) شركة من الشركات التي أفصحت عن وجود أوجه ضعف في أنظمة رقابتها الداخلية والتي لم تفصح عن وجودها، وذلك من مختلف القطاعات ومختلف أسواق المال الأمريكية

(OTCBB-AMEX-NASDAQ-NYSE). وأهم ما توصلت إليه الدراسة؛ أن وجود الضعف الجوهري في أنظمة الرقابة الداخلية يرتبط بشكل كبير بالشركات التي لديها عدد أكثر من أعضاء لجان المراجعة ممن لهم خبرة مالية بسيطة أو غير محاسبية، ولجان مراجعة صغيرة الحجم وعدد أقل من أعضاء مجالس الإدارة المستقلين. كما أن الشركات التي أبلغت عن وجود أوجه ضعف جوهري واجهت تقلباً في المبيعات أكثر من الشركات التي لم تبلغ عن أوجه الضعف تلك. وإن الشركات التي أبلغت عن وجود ضعف جوهري في أنظمة رقابتها الداخلية قامت بتحسينات مهمة تمثلت في تحسين استقلال أعضاء لجان المراجعة وزيادة عدد أعضائها الذين لديهم خبرات مالية ومحاسبية كبيرة، بالإضافة إلى زيادة استقلال أعضاء مجالس الإدارة فيها، وهذه التحسينات تجاوزت ما يوجد في الشركات التي لم تفصح عن وجود ضعف جوهري في أنظمة رقابتها الداخلية، بشكل حسن من ثقة السوق في تقاريرها المالية.

22- دراسة (Chia Yan, 2007) رسالة دكتوراه بعنوان "*الارتباط بين الآراء بموجب SOX-404 والمراجعين ولجنة المراجعة والمدراء التنفيذيين*".

استهدفت فحص ثلاث قضايا مرتبطة بتطبيق SOX-404، **الأولى**، فحصت من خلالها الدراسة، ظروف تغيير مراجعي الحسابات في الفترة الممتدة من 2003-2005، من خلال مسح (2454) شركة غير مالية التزمت بتطبيق SOX-404، وبينت نتيجة الفحص أن هناك ارتباطاً معنوياً بين الآراء السالبة للمراجعين على الرقابة الداخلية وانتقالات المراجعين قبل وبعد إصدار الرأي بموجب متطلبات SOX-404، وإن العملاء لم ينجحوا في تسوق آراء المراجعين. أما **القضية الثانية للدراسة؛** تمثلت في فحص العلاقة بين خصائص لجان المراجعة والتغير في أوجه الضعف الجوهري في أنظمة الرقابة الداخلية، إذ بينت نتيجة الفحص أن التحسينات في الرقابة الداخلية في السنة التالية ارتبطت بعدد أعضاء لجان المراجعة وخبرتهم المالية. أما **القضية الأخيرة** التي ركزت عليها الدراسة بالفحص والتحليل كانت العلاقة بين تعيين المدراء التنفيذيين الجدد واستلام آراء سالبة على الرقابة الداخلية بموجب SOX-404، ودلت الدراسة أن تقارير SOX-404 السالبة لم تكن بعيدة عن تعيين المدراء الجدد.

23- دراسة (Franklin,2007) رسالة دكتوراه بعنوان "*القسم ٤٠٤ من قانون Sarbanes-Oxley:هل الضعف الجوهري متوقع أو مصمم:اختبار نموذج ZETA للتنبؤ بالضعف الجوهري*".

استهدفت اقتراح حلول لتقليل تكاليف الالتزام بمتطلبات SOX-404 لضمان التغيير الاجتماعي الإيجابي الناجم عن هذه المتطلبات، إذ صنفت حلولها المقترحة إلى حلول الأجل القصير، التي تمثلت في اقتراح أنموذج يعتمد على نماذج ZETA & Z-Score لـ(Altmn,1993) التي تعتمد على متغيرات متعددة تعمل على توقعها وتحليلها من خلال استخدام النسب المالية لتكون مقاييس عامة للعائد على الأصول، واستقرار الربحية وخدمة الدين والسيولة والرسملة، إذ ترى الدراسة أن بعض خصائص هذه المتغيرات يمكن استخدامها للتنبؤ بأوجه الضعف الجوهري في أنظمة الرقابة الداخلية، فقد وجدت من خلال تحليل

تقارير الشركات التي أبلغت عن وجود أوجه للضعف الجوهري في أنظمة رقابتها الداخلية بموجب متطلبات SOX-302، أن هذه الشركات لها أرباحا تراكمية أقل ونسبة خدمة دين عالية، وبالتالي من خلال هذا المؤشر يمكن التنبؤ باحتمال وجود ضعف جوهري في أنظمة الرقابة الداخلية لأي شركة بشكل يجعل من السهل استهدافها بمعايير التزام مفصلة وهكذا...، أما الحلول المقترحة للأجل الطويل فتتمثل في الاستثمار في الخلفية التربوية للمحاسبين داخل الشركات لضمان تأدية أعمالهم بشكل ملائم، زيادة على ذلك، العمل على تأهيل المحاسبين والماليين بشكل أكبر، لأن مثل هذا الاقتراح قد يزيل الحاجة إلى SOX-404 في المستقبل.

24- دراسة (T.VO,2007) دراسة منشورة بعنوان "*رفع لعنة SOX من خلال تقييم المستخدم لبيئة الرقابة الداخلية*".

استهدفت تحديد أهمية التركيز على تقويم بيئة الرقابة الداخلية وأخلاقيات الإدارة، كاستراتيجية بديلة لمتطلبات SOX-404، بهدف ضمان فعالية تطبيق أكبر، واعتمدت الدراسة في سبيل تحقيق ذلك على منهجية تحليلية انتقادية سواءً من خلال مراجعة الأدب السابق أم تحليل تقارير الشركات الخاضعة لمتطلبات SOX. وأهم ما استنتجته الدراسة أن التركيز على تقويم بيئة الرقابة الداخلية يقدم استراتيجية عملية غير مكلفة تسهم في كشف وتقييد إساءة استخدام الصلاحيات الإدارية في الشركات، وتعطي فرصة وقدرة على إيصال المعلومات للملاك الخارجيين الذين يحتاجون لمعرفة المزيد حول سلامة المنظمة ونزاهتها، كما أن تقويم بيئة الرقابة سيحدد المدراء والشركات الذين يؤيدون كلامهم بأفعالهم في المحافظة على المعايير الأخلاقية ويستخدمون أنشطة الرقابة في فرضها، وبهذا توصي الدراسة بالتركيز على تقويم بيئة الرقابة الداخلية وأخلاقيات الإدارة.

25- دراسة (Foster, Ornstein & Shastri, 2007) دراسة منشورة بعنوان "*تكاليف المراجعة وأوجه الضعف الجوهري في ظل القسم ٤٠٤ من قانون SOX*".

استهدفت تحليل أوجه الضعف الجوهري وتكاليف مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية لبعض الشركات التي قدمت تقارير بهذا الشأن بموجب متطلبات SOX-404، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن أتعاب المراجعة ارتفعت بشكل جوهري خلال سنة التطبيق الأولى(2004)، ولم تنخفض بشكل جوهري بعدها، كما وجدت أن الشركات التي لها مبيعات أقل من مليار دولار، أفصحت بشكل ملحوظ عن أوجه الضعف الجوهري في أنظمة رقابتها الداخلية أكثر من الشركات التي لها مبيعات بقيمة أكثر من ذلك، كما إن تطبيق SOX-404 ساهم في تحسين ICFR وجودة إعداد التقرير المالي وحوكمة الشركات بشكلٍ عام، وإن الزيادة في أجور أو أتعاب المراجعة لا يمكن إرجاعها فقط لتطبيق SOX-404، بل أيضا لزيادة إجراءات المراجعة و/أو زيادة الطلب على خدمات التأكيد في ضوء متطلبات SOX. وأوصت الدراسة المنظمين بتبني تعريفات جديدة للنقص أو العيب الهام والضعف الجوهري وتخفيض حالات مراجعة ICFR المتكررة حتى يمكن تخفيض تكلفة مراجعة ICFR إلى حدً ما.

26- دراسة (Iliev,2007) دراسة منشورة بعنوان "*تأثير القسم ٤٠٤ من قانون-Sarbanes Oxley في أتعاب المراجعة وعوائد الأسهم*".

استهدفت القيام بدراسة مقارنة تستكشف آثار تطبيق SOX-404 بين الشركات الملزمة بالتطبيق وتلك غير الملزمة به، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن التطبيق زاد من أتعاب المراجعة بشكلٍ عام في الشركات التي قدمت تقريراً إدارياً بموجب SOX-404، مقارنة بالشركات التي لم تقدم، كما أن هذه الشركات أصبحت متحفظة في تقارير مداخيلها أكثر من غيرها، زيادة على ذلك، عوائد أسهمها كانت أقل. ومن ثم استنتجت الدراسة أن SOX-404 أثر سلباً في الشركات بتحميلها أعباء إضافية، ولكن قد يتم النظر إلى هذا التأثير بشكل إيجابي ويفسر في ضوء مدخل سلوكي بأن الشركات التي كانت عوائد أسهمها أقل، قد تكون فقدت قدرتها على خداع المستثمر، وبالتالي قد تعتبر النفقات الإضافية للمراجعة مقابل زيادة في الرفاهية اجتماعية.

27- دراسة (Krishnan & Visvanathan, 2007) دراسة منشورة بعنوان "*التقرير عن العيوب في حقبة ما بعد Sarbanes-Oxley: دور المراجعين وحوكمة الشركات*".

استهدفت التعرف على دور المراجع الخارجي ولجان المراجعة في التقرير عن عيوب الرقابة الداخلية بعد تشريع قانون Sarbanes-Oxley، وتم مراعاة خصائص معينة في الشركات المبحوثة مثل: تعقيد العمليات والربحية والنمو. وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن الشركات التي كان فيها عدد اجتماعات للجان المراجعة أعلى ونسبة أقل من الخبرة المالية لأعضائها، وتغيير أكثر للمراجع الخارجي أفصحت عن وجود أوجه الضعف الجوهري في أنظمة رقابتها الداخلية.

28- دراسة (Blaskovich & Mintchik, 2007) دراسة غير منشورة بعنوان "*تقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية، ومستشارين خارجيين وكفاءة المراجعة: دليل للعوامل الجديدة في تفاعل العميل والمراجع*".

استهدفت التعرف على العوامل المؤثرة في جهود المراجعة عند تطبيق القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley، وبشكل محدد أكثر، استهدفت استكشاف ردود فعل المراجعين تجاه موظفي الإدارة الذين يعملون كمستشارين لها لمساعدتها على تطبيق SOX-404، بالإضافة إلى استكشاف عوامل مؤسساتية أخرى تتعلق بخصائص الشركة محل المراجعة والتي تؤثر على تخطيط المراجع لبرنامج مراجعة الرقابة الداخلية، إذ مسحت الدراسة آراء ووجهات نظر مراجعين من منشآت المراجعة الأربع الكبار بالإضافة إلى بعض المدراء والمستشارين في الشركات الخاضعة للقانون، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن المراجعين ينظرون بإيجابية لوجود ودور المستشارين الخارجيين في مساعدة الإدارة على تقوية أنظمة الرقابة الداخلية من خلال الالتزام بمتطلبات SOX-404، وهذا قد يكون له أثر في تخفيض مخاطر المراجعة من قبل المراجعين الخارجيين والجهد غير الضروري، كما أن عوامل تقليدية كنزاهة الإدارة، وجودة فريق المراجعة الداخلية، تعتبر عوامل

مهمة جدا لقرارات المراجع الخارجي فيما يتعلق بزمن المراجعة المقترح، أي عندما تكون نزاهة أو استقامة الإدارة منخفضة فإن تدخل المستشار الخارجي يجعل المراجع يعتمد أكثر على ضوابط الرقابة الداخلية ويخفض ساعات العمل المقترحة لأداء المراجعة، والعكس بالعكس، والغريب في الأمر حسب هذه الدراسة أن عاملاً كقوة إشراف لجان المراجعة ليس بالضرورة أن يكون عاملاً مؤثراً في ميزانية ساعات المراجعة المقترحة. زيادة على ذلك، أظهرت الدراسة بأن عوامل مؤسساتية كوجود موظفين قليلي الخبرة بحاجة لتدريب، وقلة خبرة المراجعين في تطبيق SOX-404، والقيود الشخصية لكل إجراء مؤدى في برنامج المراجعة كلها عوامل مؤثرة على قرارات المراجعين في تخفيض ساعات المراجعة ومن ثم تخفيض تكاليف التطبيق.

29- دراسة (Jangvik , Johansson & Åkerblad ,2007) رسالة ماجستير بعنوان "تطبيق *القسم ٤٠٤ من قانون Sarbanes-Oxley في البيئة السويدية*".

استهدفت التعرف على تطبيق الشركات السويدية للقسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley، وما إذا كانت هناك أوجه تشابه أو اختلاف في التطبيق بين الشركات محل الدراسة، وكذلك التعرف على أهم متطلبات التطبيق الفعال ومعوقاته الأساسية، واعتمدت الدراسة في تحقيق ذلك على القيام بمقابلات شخصية في ثلاث شركات سويدية ملزمة بتطبيق القانون. وأهم ما توصلت إليه، أن الشركات المبحوثة عند التنفيذ، قامت بتشكيل فريق مع مراجعيها الخارجيين لتطوير إطار مناسب للتطبيق، تم فيه تحديد مصفوفة للرقابة الداخلية بهدف تحديد المخاطر وأنشطة الرقابة التي يمكن أن تزيل تلك المخاطر، وكل الشركات اعتمدت على مستشارين خارجيين لاختبار ضوابط الرقابة بسبب قلة الموارد والمعرفة الداخلية في مجال الموضوع، كما اعتمدت على إطار COSO كنصيحة من مراجعيها الخارجيين، وهذا ما فسر بعض أوجه التشابه في التطبيق، كما أدت متغيرات البيئة السويدية من قيم وعادات وطريقة العمل دوراً ساعد على وجود هذا التشابه، أما أهم أوجه الاختلاف فتركزت على مدى استخدام نظام تكنولوجيا المعلومات بين الشركات، إذ إن الشركات التي كانت لديها معرفة أكثر اعتمدت أكثر على النظام وخصوصاً في توثيق نتائج الاختبارات الرقابية والمتابعة، كما أنه لم يكن مدى الاعتماد واحداً على المستشارين الخارجيين بين الشركات المعنية، وهذا يعزى لقلة الموارد الداخلية. **أما عن أهم العوامل المؤثرة في ضمان تطبيق ناجح لـSOX-404، فقد توصلت الدراسة إلى أنه من الصعب الحكم بأن الشركات كانت ناجحة بالمطلق في التطبيق، ولكن كانت هناك بعض العوامل التي تبين أنها مهمة لنجاح التطبيق ومنها:**

- تكوين فريق مشترك داخل الشركة يشرف بشكل مركزي على عملية التطبيق.
- الالتزام القوي من الإدارة في كافة مستويات المنظمة مصحوب بقنوات اتصال فعالة.
- القدرة على تشغيل الموظفين بشكل مناسب ضمن خطة التطبيق.
- التركيز القوي منذ البداية على أنشطة الرقابة والمخاطر ذات العلاقة، لأن التركيز على المخاطر يؤثر في الرقابة الداخلية على التقرير المالي.

- الموازنات الزمنية للوقت.
- تكامل العمل في مهام الموظفين اليومية، مثل التعريف الواضح للأدوار والمسؤوليات.
- ثقافة الشركة ككل تجاه تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية.

أما أهم صعوبات التطبيق فتمثلت فيما يلي:

- قلة التوجيهات من الإدارة العليا بخصوص آليات التنفيذ.
- كيفية تطبيق إطار COSO لعام 1992.
- الوقت الكبير لإجراء توثيق الاختبارات الرقابية.
- ضخامة الموارد المطلوبة داخليا وخارجيا لإنجاز التطبيق.

وقد علقت الدراسة على هذه الصعوبات قائلة إن القسم 404 أنشئ في البيئة الأمريكية وموجه تجاه الشركات الأمريكية الكبيرة وقد تم إصدار توجيه لمنشآت المراجعة يساعدها على التطبيق، وبالتالي هذا القسم قد لا يكون ملائماً بشكل كبير للشركات في البيئة السويدية، وقد أوصت الدراسة الشركات بالاعتماد على الموارد الداخلية عند التطبيق إلى أقصى مدى ممكن من أجل تخفيض التكاليف التي ارتبطت بالموارد والمصادر الخارجية.

30- دراسة (Rikhardsson,2007) دراسة منشورة بعنوان "*Sarbanes-Oxley والتغيير في الرقابة الداخلية: تجارب من الشركات الدنماركية من وجهة نظر بنيوية*".

استهدفت التعرف على التغيرات الحاصلة في أنظمة الرقابة الداخلية لـ (4) شركات دنماركية بعد التزامها بقانون Sarbanes-Oxley، واعتمدت الدراسة على المقابلات الشخصية مع المدراء المسؤولين عن هذا الالتزام داخل الشركات المبحوثة، بالإضافة إلى الاطلاع على الوثائق ذات العلاقة، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن القانون فرض تغييرات هامة في أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الدنماركية الأربع بتوحيد أو معايرة نظام واحد للرقابة الداخلية يعطي الشرعية ويفرض ممارسات رقابة معينة، زيادة على هذا، استنتجت الدراسة، أن ثقافة المدير الدنماركي من المحتمل أن تقود لمقاومة التطبيق، وذلك لأن فلسفة الرقابة الداخلية في الدنمارك تعتمد على ضوابط الرقابة الداخلية اللاحقة أكثر من ضوابط الرقابة الداخلية المانعة، وهذا بعكس (SOX-404) الذي يركز ويشدد على المانعة أكثر من اللاحقة، إذ ينظر المدير الدنماركي للـ (SOX-404) "كشر لا بد منه". وقد انتهت الدراسة بطرح تساؤل جدير بالاهتمام مضمونه "**هل تعد متطلبات الرقابة الداخلية ضمن قانون (SOX) صيغة صحيحة في كل السياقات والثقافات؟**".

31- دراسة (Bonnefond & Lounkokobi, 2007) رسالة ماجستير بعنوان "*أثر القسم ٤٠٤ من قانون Sarbanes-Oxley في الشركات الأوروبية*".

استهدفت التعرف على تأثير القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley على الشركات الأوروبية في مجال الرقابة الداخلية على التقرير المالي، ولتحقيق ذلك تم تجميع البيانات من خلال مكالمات هاتفية

أجريت مع مسؤولين في أربع شركات متأثرة بالقانون في السويد، وأهم ما توصلت إليه الدراسة بأن هناك تأثيراً إيجابياً للقسم 404 على الشركات، تمثل في العديد من التحسينات، ليس أقلها تحسين تنظيم الشركة، ورفع مستوى كفاءة الموظفين (وخصوصاً مديري وموظفي الإدارات المالية)، وتحسين شفافية الاتصالات وأنظمة (IT)، بالإضافة إلى أن الشركات أصبحت أكثر قدرة في التركيز على الرقابة الداخلية، كما كان هناك اتفاق عام على أهمية إطار COSO في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية داخل الشركات المبحوثة.

32- دراسة (Ettredge et al., 2007) دراسة منشورة بعنوان "*إعادة تنظيم صفوف مراجعي الحسابات بشكل متزامن مع متطلبات التقرير في ظل القسم٤٠٤*".

استهدفت التعرف على أثر الآراء السالبة للمراجعين على الرقابة الداخلية في ضوء متطلبات SOX-404 في تغيير هؤلاء المراجعين، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن تلك الآراء ساهمت في استغناء الشركات عن مراجعيها الخارجيين أو دفعتهم لتقديم استقالتهم حتى قبل إصدار تقاريرهم بموجب SOX-404، كما تبين أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين هذه الاستقالات والانتشار الواسع للضعف الجوهري في أنظمة الرقابة الداخلية بشكل أكبر من وجود ضعف جوهري محدود في تلك الأنظمة، وإن منشآت المراجعة الأربع الكبار كانت أقل المنشآت التي تأتي في محل مراجعين تم الاستغناء عنهم أو استقالوا من شركات تعاني من ضعف جوهري في رقابتها الداخلية، وبشكل خاص إذا كان ذلك الضعف واسع الانتشار.

33- دراسة (Göthe & Vrcic, 2007) رسالة ماجستير بعنوان "*القسم ٤٠٤ . هل مراجعة المراجع واستقلاله تأثرا؟*".

من بين ما استهدفته الدراسة هو التعرف على آثار متطلبات SOX-404 في تقويم الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الحسابات السويدي، واعتمدت في تحقيق ذلك على منهجية نوعية تمثلت في إجراء مقابلات شخصية مع مراجعين ذوي معرفة وخبرة في هذا المجال، وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو وجوب توسيع المراجع لمدى الاختبارات الرقابية عما كان عليه التقويم في السابق، وهذا بدوره ساهم في تحسين جودة عملية المراجعة، إذ الشركات اليوم عندها مدى أوسع من الرقابة والتوثيق يعطي للمراجع فكرة أشمل عن الشركة وطبيعة عملها، وهذا يعتبر أساساً جيداً لمراجعة أكثر شمولية وأكثر فعالية.

34- دراسة (Patterson & Smith, 2007) دراسة منشورة بعنوان "*تأثير قانون Sarbanes-Oxley في مراجعة الحسابات ومتانة الرقابة الداخلية*".

استهدفت التعرف على أثر قانون Sarbanes-Oxley في مراجعة الحسابات ومتانة أنظمة الرقابة الداخلية، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن القانون أثر إيجابياً في أنظمة الرقابة الداخلية وجعلها أقوى، وأن الاختبارات الرقابية أداة ثمينة للمراجع في حال ما كانت الرقابة الداخلية قوية وغنية بالمعلومات المفيدة حول إحتمالات الاحتيال، ولكن ليس بالضرورة أن يشجع على مستويات أعلى للاختبارات الرقابية مما كانت عليه قبل فرض القانون.

35- دراسة (Bedard & et al., 2007) دراسة منشورة بعنوان "*الحقيقة السياسية والغاية التنظيمية: حوكمة الشركات وضوابط الرقابة الداخلية في عالم الSOX*".

دراسة استهدفت بشكل أساسي استكشاف نتائج تطبيق SOX-404 من خلال الإجابة على عدة تساؤلات، تمثلت في ما نوعية الشركات التي تفصح عن مواطن الضعف الجوهري في ICFR؟، وهل هذا الإفصاح سيسهم في تحسين ICFR؟، وهل أتعاب المراجعين خطر إضافي مرتبط بمواطن الضعف الجوهري لـ ICFR؟، وهل الشركات التي تستلم تقارير سلبية عن فعالية الرقابة الداخلية ستغير مراجعيها بشكل أكبر؟. وقد فحصت الدراسة تقارير حول فعالية الرقابة الداخلية تعود إلى شركات ما بين 2641 إلى 3575 شركة أمريكية خلال عامي 2004-2005، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، هو أن الشركات ذات الحجم الكبير قياساً بحجم الأصول كانت تقاريرها إيجابية عن ICFR، بعكس الشركات الأقل حجماً، حيث كانت تقاريرها سلبية عن فعالية ICFR، وسوّغت الدراسة هذه الاختلافات إلى أن الشركات الأصغر قد لا تملك الموارد الكافية لمعالجة مواطن الضعف الجوهري في ICFR (مثل ضعف نشاط المراجعة الداخلية)، وكذلك إلى رؤية إدارة هذه الشركات حول أن معالجة مواطن الضعف الجوهري في ICFR في السنة الجارية سيكون مكلفاً، كما وجد أن أتعاب المراجعة قياساً بحجم الأصول كانت أعلى بحوالي مرتين للشركات التي كانت لها تقارير سلبية مقارنة بالشركات التي لم تكن لها، وسوّغت الدراسة ذلك بأن الشركات مع رقابة أضعف تتطلب عمل مراجعة أكثر لتقليل مخاطر المراجعة لمستويات مستهدفة، وعليه إن أتعاب المراجعة ستكون عاملاً مؤثراً في تحسين فعالية ICFR، إذ إن حجم منشأة المراجعة كان له أثر في الإفصاح عن فعالية ICFR فعملاء المنشآت المتوسطة والصغيرة أصدروا تقارير سلبية أكثر من عملاء المنشآت الأربع الكبار، ولكن السبب في هذا التباين بناء على حجم منشأة المراجعة لم يكن واضحاً بشكل كبير بحسب الدراسة، ولكن ربما يعود لخصائص العملاء أكثر منه لحجم منشأة المراجعة، أما بالنسبة لتغيير المراجعين فكان أكثر لدى الشركات التي كانت عندها مواطن ضعف جوهرية في ICFR، وأرجعت الدراسة ذلك لعدة أسباب منها؛ عدم الاتفاق حول إعداد تقارير حول مواطن الضعف الجوهري، وأتعاب المراجعة العالية، واستقالة المراجع من هذه الارتباطات ذات المخاطر العالية، وأخير فيما يتعلق بتأثير SOX-404 في تحسين فعالية ICFR، استشهدت الدراسة بعدة دراسات أكاديمية أخرى أثبتت المنافع الكبيرة للقسم المعني ومنها على سبيل المثال: الأثر الإيجابي في تخفيض تكلفة رأس المال (دراسة Hollis Ashbaugh-Skaife, Daniel W. Collins, William R. Kinney, Jr., and Ryan LaFond) بعنوان " أثر قصور الرقابة الداخلية في مخاطر المنشأة وتكلفة رأس مال الأسهم) ورقة عمل – جامعة Wisconsin–Madison ، 2006)، وغيرها من الدراسات، ولكن الدراسة تعتقد بأن قياس المنافع لا يأتي بصورة آنية وتقترح الانتظار حتى يتم القياس الفعلي لتلك المنافع.

36- دراسة (David et al., 2006) دراسة منشورة بعنوان "*القيمة المضافة من خلال الرقابة الداخلية*".

استهدفت تحديد القيمة المضافة للشركات من الالتزام بـ SOX-404، وكذلك التعرف على عوامل الالتزام الفعال، وأهم ما توصلت إليه، يمكن عرضه على النحو التالي:

– زاد الاهتمام بعملية الإقفال نهاية السنة وتسجيل مبالغ دفتر اليومية، وهذا يؤدي إلى الاعتراف بالتعقيد الإضافي في هذه المناطق.

– زيادة الأنشطة ضد الاحتيال من خلال تعريف مسؤوليات المتابعة ضمن العمليات.

– تحسين عملية تقويم الرقابة وتوثيقها.

– تحسين تعريف ضوابط الرقابة عبر المنظمة من خلال العلاقة الحاسمة بين هذه الضوابط والمخاطر.

– أعاد التركيز على وظيفة الرقابة الأساسية (مثل: فصل الواجبات، والتسويات الدورية للحسابات، وعمليات التفويض) التي تناقص الاهتمام بها من قبل المنظمات في سعيها لتخفيض التكاليف وتحقيق مزايا تنافسية.

وهذا يسمح لقادة السوق عندما تتوافر لديهم المعرفة الفعالة المبنية على أساس عمليات التقييم والتطورات في التوثيق، والعلاقات المعرفة عبر العمليات من خلق قيمة قابلة للقياس عبر المنظمة ككل، وتتركز بشكل محدد هذه القيمة في تحسين العمليات وحالات تقييم إدارة المخاطر، وكل هذا يساهم في مساعدة الشركات في تطوير تقنيات تساعد على التنبؤ بشكل أفضل بحجم المبيعات وتخفيض التكاليف التشغيلية وحتى تحسين الأداء بشكلٍ عام. واقترحت الدراسة تشكيل مجلس مخاطر داخل الشركات يهتم بصياغة مصطلح فني لمناقشات المخاطر في أنحاء المنظمة كافة، وتحديد إطار للمخاطر يساعد على إدارتها عبر المنظمة، وتحديد إنفاق الشركة على عملية تحديد وتحليل هذه المخاطر، ووضع الخطط لمواجهة المخاطر التشغيلية للمنظمة.

زيادة على ما سبق، لخصت الدراسة عوامل النجاح الأساسية لتطبيق القسم SOX-404 فيما يلي:

– إدارة التغيير: أي تغيير الموظفين لطريقة إيفائهم بمسؤولياتهم الحالية، إذ اقترحت الدراسة إنشاء زعامة داخلية محترمة مع مهارات إدارية جيدة تقوم بالتوجيه اللازم لمواجهة التغييرات المطلوبة في البيئة الداخلية، بالإضافة إلى اتصالات وتدريب في إنحاء المنظمة كافة وفي كل مستوى.

– التحسين المستمر: تحسين استراتيجية الالتزام بشكل مستمر.

– الاتجاه نحو القيمة: تعني التفكير الإبداعي والمستمر لتحقيق مزايا تنافسية للمنظمة، من خلال المعرفة المكتسبة من تقييم الرقابة الداخلية واستكشاف الفرص المحتملة لتحسين عملية خلق القيمة.

37- دراسة (Andersson, Hjelte and Persson , 2006) رسالة ماجستير بعنوان "*عوامل النجاح الأساسية لأجل التزام قابل للاستمرار بالقسم ٤٠٤ من قانون Sarbanes-Oxley – هل توصيات منشآت المراجعة تعتبر مفيدة للشركات السويدية؟*".

استهدفت التعرف على كيفية التزام الشركات السويدية بمتطلبات القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley وكيف خططت لتطبيقه بشكل قابل للاستمرار؟، وما إذا كان هذا الالتزام أو التطبيق تم تحت نفس ظروف تطبيق الشركات الأمريكية أي من حيث توافر نفس عوامل النجاح الأساسية في تطبيق القسم 404، واعتمدت في ذلك على إجراء مقابلات شخصية مع مسؤولين في شركة Volvo للخدمات المالية وشركة Volvo للسيارات، وقد توصلت الدراسة، إلى أنه لا يوجد اختلاف مهم بين عوامل النجاح الأساسية للامتثال لمتطلبات تقييم الرقابة الداخلية في ظل القانون بين الشركات السويدية والأمريكية، والمتمثلة في الاتجاه القوي للمنظمة في الأعلى فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وتفويض المسؤوليات لأقسام الرقابة الداخلية، وإدارة التغيير وتقدير المخاطر، والتدريب الكافٍ والمستمر وبيئة تكنولوجيا المعلومات القوية التي تم تحديدها من شركات المحاسبة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية.

38- دراسة (Johansson & Törnkrans, 2006) رسالة ماجستير بعنوان "*قانون Sarbanes-Oxley عبء أم فرصة؟ بالتركيز على الشركات السويدية*".

دراسة استهدفت استقصاء موقف مراجعي الحسابات الداخليين حول ما إذا كان القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley يمثل فرصة استثمار في شكل كفاءة ومكسب اقتصادي للشركات في السوق السويدية، واعتمدت في ذلك على أسلوبين أحدهما نوعي والآخر كمي، فالأسلوب النوعي اعتمد على إجراء مقابلات شخصية في خمس شركات سويدية متأثرة بالقانون، أما الأسلوب الكمي اعتمد على توزيع استبيان على الشركات المدرجة بسوق استوكهولم للأوراق المالية. وأهم ما توصلت إليه الدراسة، هو أن الامتثال للقانون لا يمثل فرصة استثمارية تزيد من منافع الشركة أكثر منه أداء تغيير تنظيمي للحفاظ على الشرعية، إذ إن أغلب الشركات محل الدراسة لها موقف سلبي من القانون بسبب التكاليف الضخمة التي يتطلبها تطبيقه، وكذلك بسبب الوقت القصير الممنوح للالتزام به، أما بالنسبة للمنافع المتوقعة من القانون تنحصر أغلبها في وضوح المسؤوليات وسهولة اكتشاف المخاطر المالية.

39- دراسة (Nordenadler & Änghede ,2006) رسالة ماجستير بعنوان "*الرقابة الداخلية– كفاءة في عملية المراجعة*".

استهدفت فحص مضامين قواعد حوكمة الشركات السويدية المتعلقة بتصديق المراجع على تقرير الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى محاولة التعرف على أثر دمج مسؤوليات المراجع في كفاءة عملية المراجعة. والمنهجية العملية المتبعة لتحقيق أهدافها اعتمدت على إجراء مقابلات شخصية مع مراجعي الحسابات الأعضاء في جمعية المحاسبين القانونيين في السويد، بالإضافة إلى المراجعين العاملين في المنشآت الأربع الكبار.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة، هو أنه لا توجد إشارة تدل على أن طرق جديدة في المراجعة تم تطويرها، ولكن بعض الإجراءات سيتم التركيز عليها من قبل المراجع بشكل أكبر ويستخدمها بمدى أوسع مما كان علية الوضع عند تقويم الرقابة الداخلية بهدف مراجعة القوائم المالية فقط، وأن اعتماد المراجع على توثيق الرقابة الداخلية المنجز من قبل الشركة قد يجعل المراجع أكثر أو أقل كفاءة في أداء عملية المراجعة، و يتوقف ذلك على مدى التوثيق الذي سوف يعتمد عليه، كما أن قلة تكامل حالتي المراجعة للقوائم المالية والرقابة الداخلية يؤثر بشكل سلبي في كفاءة المراجعة ككل، وفي حالة زيادة التكامل فإن ذلك من المتوقع أن يقلل الجهود والموارد المطلوبة لمراجعة تقرير الرقابة الداخلية، كما استنتجت الدراسة، أن مراجعة الرقابة الداخلية ليس بالضرورة أن تؤدي إلى اكتشافات إضافية للتحريفات الجوهرية، ولكن لها منفعة مهمة في تأسيس بنية للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها أكثر مما كان عليه الوضع في السابق في منع التحريفات في القوائم المالية، وهذا سيجعل المراجع يعتمد أكثر على الرقابة الداخلية عند أداء إجراءات المراجعة.

40- دراسة (Noorvee, 2006) رسالة ماجستير بعنوان "*تقويم فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي*".

استهدفت التعرف على مدى صلاحية إطار COSO للتطبيق في البيئة الإستونية، واعتمدت في ذلك على دراسة تطبيقية تم من خلالها تقويم أنظمة الرقابة الداخلية على التقرير المالي في شركات القطاع الخاص في إستونيا بموجب مبادئ COSO ومقارنة نتائج التقويم بواقع معايير التقويم المطبقة بالفعل، وذلك عن طريق تقويم أنظمة ثلاث شركات صناعية من الحجم المتوسط والصغير، وأهم ما توصلت إليه الدراسة: تمثل في الآتي:

- من السهل تطوير نظام جيد للرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة، بسبب قلة الموظفين، وبسبب الاتصالات التي تكون شخصية أكثر، وبساطة الإدارة.
- فعالية الرقابة الداخلية ليست عملية أوتوماتيكية بسبب القيود المصاحبة.
- أنظمة الرقابة الداخلية للشركات الإستونية أقل مستوى من أنظمة الشركات التي تعتمد على رأس المال الأجنبي (أي التي تطبق إطار COSO)، وذلك لعدة أسباب منها قلة المعرفة والخبرة والإجراءات القديمة المبنية على أساس العادات التاريخية والسلوك الفطري.
- إطار COSO حتى يصبح ملائماً للبيئة الإستونية يحتاج لبعض التعديل، وذلك بسبب غياب بعض معاييره كلجان المراجعة، بالإضافة إلى أن تطبيق مبادئ COSO يختلف من شركة إلى أخرى.
- تطبيق إطار COSO في البيئة الإستونية لا يمثل مشكلة وأن البيئة في حاجة إليه لتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في شركاتها، وفي الوقت نفسه تعترف الدراسة بصعوبة تعميم هذا الاستنتاج على البيئة ككل.

41- دراسة (Owens ,2006) دراسة منشورة بعنوان "*تطبيق القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley–دروس مستفادة من الخطوط الأمامية*".

استهدفت استكشاف نتائج عملية تطبيق القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley، وكيف يجب أن تكون في المستقبل، من خلال تحليل ومناقشة أفكار ووجهات نظر المشاركين في صناعة الكهرباء في الولايات المتحدة من خلال معهد Edison الكهربائي (EEI)، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، هو أن تطبيق القسم 404 أرغم الشركات على النظر بجدية لأنظمتها وعملياتها التجارية، ولكن تكاليف التطبيق كانت مرتفعة، ولا يزال هناك غموض يحيط بعملية الالتزام وخصوصاً من جانب مراجعي الحسابات، وأهم ما اقترحته الدراسة: أن يكون اعتماد المراجع الخارجي على نشاط المراجعة الداخلية كبير، ويجب أن تكون المراجعة الداخلية مرتبطة بلجنة المراجعة داخل الشركة، وإن لم تكن فيجب أن تخضع لتقييم حول الموضوعية والكفاءة من قبل المراجع الخارجي، وهذا يسهم في تخفيض تكاليف التطبيق، وكذلك السماح بالاعتماد على العمل المؤدى في الفترات السابقة لتقرير طبيعة ومدى الاختبارات الرقابية خلال الفترة الحالية، والسماح باختبارات أكثر قبل نهاية السنة، وتعطي الدراسة مثالاً في هذا: يتعلق بالمعالجات المحاسبية المتعلقة بكشف الأجور أو النفقات بشكل عام، فإذا كانت هي نفس المعالجات من فترة إلى أخرى ولم تحدث فيها تغييرات هامة وإن ضوابط الرقابة عليها تعمل لعدة سنوات على نحو فعال دون انقطاع ولم تحدث فيها تغيرات هامة، فهذا سيساعد على تقليل مدى الاختبارات الرقابية في السنة الحالية، كما يرى أعضاء EEI أن التركيز يجب أن يكون على الاختبارات المرحلية بدلاً من الاختبارات نهاية الفترة على اعتبار أن ضوابط الرقابة في النصف الثاني قد لا تحدث عليها تغييرات كبيرة، واقترحت الدراسة أيضاً، السماح للمراجعين الخارجيين بمناقشة المعالجات المحاسبية الصحيحة للصفقات، والسماح للشركات الأم بالالتزام نيابة عن شركاتها التابعة، وكذلك شددت على أنه من يمتلك حق اتخاذ القرار النهائي للتطبيق الإدارة وليس المراجع الخارجي، والتأكيد على توثيق ضوابط الرقابة الأساسية فقط.

42- دراسة (Liljeros , Svensson & Tobiaeson ,2005) رسالة ماجستير بعنوان "*قانون Sarbanes-Oxley ٤٠٤– دراسة تتعلق بالشركات ومنشآت المراجعة لإدراك النتائج المتوقعة للقانون*".

استهدفت التحقق من التأثير المتوقع للقسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley على الشركات السويدية المدرجة في أسواق المال الأمريكية، بالإضافة إلى إجراء مقارنة بين مواقف الشركات والمراجعين الخارجيين الذين عملوا تحت القانون حول المنافع المحتملة، إذ اعتمدت على المقابلات الشخصية لتجميع البيانات، وأهم ما توصلت إليه، هو أن المراجعين يعتقدون أن SOX-404 زاد من ثقة المستثمرين في أسواق المال الأمريكية، بينما الشركات لا تعتقد ذلك.

43- دراسة (جمعية أنظمة المعلومات الأمريكية– CAIS، بدون) دراسة منشورة بعنوان "*تطبيق القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley–توصيات لمنظمات أنظمة المعلومات؟*".

استهدفت فحص دور منظمات أنظمة المعلومات في تطبيق القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley، واعتمدت على دراسة الحالة لتجميع البيانات عن تجارب ثلاث منظمات عالمية، وأهم ما توصلت إليه، هو أن الضغوط المؤسساتية تؤدي دوراً حاسماً في تطبيق القسم 404 وأن المنظمات تقلد بعضها بعضاً في طرق التطبيق بشكل يتوافق مع بيئتها التنافسية، كما أن المنظمات تواجه ضغوطاً إيعازية للتصرف وفق الطرق التي تكون مقبولة اجتماعياً لإنجاز الالتزام بالقسم، لأن الإخفاق في ذلك سيكون رسالة إلى السوق بأن المنظمة لا تأخذ الرقابة على محمل الجد.

ثالثاً: دراسات تمت في البيئة الكندية:

44- دراسة (Salterio & Schmidt,2006) دراسة غير منشورة بعنوان "*نظرة أولية في ضوابط الرقابة الداخلية في الشركات العامة الكندية:تقارير SOX-404*".

دراسة استهدفت التعرف على الاختلافات في مستوى الإفصاح عن فعالية ICFR من خلال مقارنة مجموعة من تقارير الرقابة الداخلية للشركات المساهمة الكندية الملزمة بتطبيق القانون مع مثيلاتها في الحجم من الشركات الأمريكية الملزمة أيضا بالقانون، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن الشركات الكندية أفصحت بمعدلات أعلى عن مشاكل الرقابة الداخلية مقارنة بالشركات الأمريكية، وذلك لا يعود لضعف تقنيات إخفاء التفاصيل المحاسبية، ولكن يعود إلى ضعف البنود الرئيسية كحسابات المدينين والاعتراف بالإيراد، وسوء تقدير النفقات، بالإضافة إلى أن أكثر من ثلثي الشركات الكندية لم تفصح عن مواطن الضعف في ICFR في فترات مرحلية، بينما الشركات الأمريكية أفصحت عن مواطن الضعف في مراحل فتريه عن طريق (CEO, CFO)، وأرجعت الدراسة أسباب هذه الاختلافات إلى ضعف عناية الإدارة بالرقابة الداخلية في كندا مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية، وربما لضعف العقوبات المتعلقة بالإفصاح عن الرقابة الداخلية في تحاليل ومناقشات الإدارة في القانون الكندي، على الرغم من أن هذه الإدارات اليوم تخضع لعقوبات صارمة تحت القانون الأمريكي، واقترحت الدراسة على مجالس الإدارة ولجان المراجعة في الشركات الكندية الكبيرة غير الخاضعة للقانون الأمريكي أن يكون عندها عقد طوعي مع المراجعين الخارجيين لمراجعة الرقابة الداخلية، ويجب أن يعمم هذا على كل الشركات الكندية الكبيرة.

رابعاً: دراسات تمت في البيئة الصينية:

45- دراسة (J.Yuan & Ch.Yuan, 2007) دراسة منشورة بعنوان "*كيفية تحسين أنظمة الرقابة الداخلية في المشروعات الصينية: من منظور حوكمة الشركات*".

استهدفت استكشاف أثر تطبيق حوكمة الشركات في أنظمة الرقابة الداخلية في المشروعات الصينية، وركزت على عاملين؛ خيار المدراء في ضوء المعلومات غير المتماثلة، والطريقة المعتمدة في اتخاذ قراراتهم، وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن أنظمة الرقابة الداخلية في عدد من المشروعات الصينية ضعيفة والسبب في

ضعفها هو ضعف حوكمة الشركات المطبقة بهذه المشروعات، وحتى يتم إصلاح أنظمة الرقابة الداخلية يجب على الشركات المساهمة تقوية نظام للإشراف على حوكمة الشركات يحمي مدراء الإدارات العليا من إغواء مصادر المخاطر الأخلاقية، بالإضافة إلى الحاجة لتقليل مدى المعلومات غير المتماثلة، كما استنتجت الدراسة أن توافر معلومات عن أنظمة الرقابة الداخلية يساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم ويدفع المدراء لتحسين أنظمة رقابتهم الداخلية، واقترحت الدراسة للتقليل من مدى المعلومات غير المتماثلة وتحفيز الشركات للإفصاح عن المعلومات الحقيقية، يجب أن لا يتم فقط بتقوية أنظمة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، ولكن يجب تطوير طرق علمية لتقويم أنظمة الرقابة الداخلية في المشروعات الصينية.

خامساً: دراسات تمت في البيئة الاسترالية:

46- دراسة (Stringer & Carey, 2001) دراسة غير منشورة بعنوان "*إعادة تصميم الرقابة الداخلية: دراسة استكشافية في المنظمات الأسترالية*".

استهدفت استكشاف نتائج إعادة تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وفق متطلبات إطار COSO لعام 1992 في ثماني شركات أسترالية، واعتمدت الدراسة على إجراء مقابلات شخصية مع محاسبي هذه الشركات ومراجعيها الخارجيين، وأهم ما توصلت إليه أن نقل الرقابة من رقابة تقليدية تتضمن (الضبط والإشراف والفصل...الخ) إلى نظام وثقافة تنظيمية تتضمن(التشديد على القيم الأخلاقية، والمساءلة وممارسات الموارد البشرية)، أدى إلى خلق رقابة داخلية فعالة لم تكن من قبل في الشركات المبحوثة.

سادسا: دراسات تمت في بيئات دولية متعددة:

47- دراسة (Taliento, 2007) دراسة منشورة بعنوان "*دور ومجال حوكمة الشركات وإطارات رقابة المخاطر*".

استهدفت القيام بدراسة مقارنة لنماذج وإطارات حوكمة الشركات في بلدان رئيسية في مجال (المعايير السلوكية والمفاهيم الأساسية والمبادئ التنظيمية لإدارة العمل وإدارة الشركات والرقابة الداخلية)، شملت النظام Anglo-Saxon/النظام الأمريكي، الذي يعتمد فيه السوق على حامل السهم (Shareholder)، وبلجيكيا واليابان وألمانيا، الذي يعتمد فيهم السوق على صاحب المصلحة (Stakeholder)، إذ حاولت الدراسة تسليط الضوء على أفضل النظريات والممارسات الدولية بخصوص حوكمة الشركات الحديثة ودورها وحدودها، ومن ناحية أخرى تضمنها لآليات مناسبة لرقابة المخاطر. وأهم ما توصلت إليه الدراسة، أن إطار COSO الأمريكي لعامي 1992-2004، هو من أنسب إطارات الحوكمة التي تركز على إدارة ورقابة المخاطر على مستوى العالم، وأن ما يعصف بالعالم اليوم من منافسة وتقنية وإعادة هيكلة وعادات متغيرة،...الخ، يفرض حاجة لإطارات حوكمة سليمة جديدة، التي لا تستطيع أهمهال هذه الأدوات المعقدة الجديدة لإدارة الفرص والمخاطر لخلق الثروة أو على الأقل المحافظة عليها.

المبحث الثالث: دراسات حول PCAOB ومعاييره المتعلقة بتطبيق القسم 404:

48- دراسة (Andreasson & Pettersson , 2006) رسالة ماجستير بعنوان "*مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة– تغيير إجباري في مهنة مراجعة الحسابات*".

استهدفت فحص آراء المراجعين السويديين حول PCAOB وما إذا كان له أثر في بيئة مراجعة الحسابات السويدية، علاوة على ذلك استهدفت أيضاً توضيح الأسباب التي قد تقف وراء اعتقادات المراجعين المستهدفين، واعتمدت في جمع بياناتها على المكالمات الهاتفية والمقابلات الشخصية، وقد وجدت هذه الدراسة دليلاً قوياً بأن PCAOB جعل مهنة مراجعة الحسابات أكثر احترافية مما كانت عليه، ولكن لم يكن هناك إجماع كامل حول كل ما جاء به PCAOB، فمثلاً جزء الإشراف والرقابة لـ PCAOB على المهنة كان مرحبًا به بقوة، إذ أيد معظم المراجعين خضوع المهنة للإشراف والرقابة وسبب هذا التأييد يعود لاعتقادهم بأن ذلك يعزز مصداقية المهنة والثقة فيها، كما وجدت الدراسة دليلاً آخر يبين أن PCAOB أضعف المهنة في أجزاء معينة بسبب عمل تعقيدات وعمليات توثيق كثيرة ومملة تركت حيز ضيق لعمل تحليلي واقعي قد يمثل تهديداً لجودة خدمات المراجعة.

49- دراسة (Hill , McEnroe & Stevens , 2005) دراسة منشورة بعنوان "*ردود فعل مراجعو الحسابات تجاه قانون Sarbanes-Oxley و PCAOB*".

استهدفت تقييم ردود فعل (Reactions) المراجعين الأمريكيين تجاه قانون **SOA** (Act Sarbanes-Oxley)، وتجاه PCAOB، حيث مسحت الدراسة 1200 مراجع عمل تحت SOA وPCAOB واستلمت 336 رد أي ما نسبته 28%، واستخلصت الدراسة فيما يتعلق بالقانون أن هناك عدم اتفاق حول بنوده، ولكن كان هناك اتفاق حول مراجعة وتعديل بعضها، وأهم البنود الجدلية هي مسألة التحول من التنظيم الذاتي لمهنة المراجعة إلى التنظيم القانوني، كما استخلصت فيما يتعلق بالمواقف تجاه PCAOB، بأن معظم شركات المراجعة على اختلاف أحجامها أيدت قيام PCAOB بوضع معايير للاستقلال ولرقابة الجودة ومعايير للأخلاق المهنية (74% لأجل رقابة الجودة ، 83% لأجل المعايير الأخلاقية ، 85% لأجل معايير الاستقلال)، بالإضافة إلى أن ثلث المستجوبين فقط أيدوا قيام المجلس بوضع معايير للمراجعة، و31% منهم وافق على قيام المجلس بوضع معايير للمحاسبة، وسوّغ المستجوَبون ذلك بأن حالات إخفاق المراجعة والفضائح المحاسبية لم تكن بسبب قلة معايير المحاسبة والمراجعة، بل بسبب غياب الإشراف والعقاب الصارم للسلوكيات غير الأخلاقية للممارسين. كما كان هناك اتفاق واسع بين المستجوبين (73%) على أهمية قيام PCAOB بإجراء التحقيقات وفرض العقوبات على المراجعين.

المبحث الرابع: دراسات حول تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقرير المالي الدولية:

50- دراسة (الجرف، 2010) دراسة منشورة بعنوان "*أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية– إطار مقترح*".

استهدفت وضع إطار مقترح لتطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مع إظهار أهمية هذا التوافق للشركات التي تعمل في البيئة المحاسبية السعودية، وأهم ما توصلت إليه أن هناك معوقات تعيق التوافق مع المعايير الدولية، منها الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير الدولية، وقناعة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين بالمعايير الوطنية. ويقصد بذلك تعود المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على المعايير الوطنية إلى الدرجة التي يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرق محاسبية غير التي تعودوا عليها، خصوصا أن الثقافة المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية في هذه الدول تعتبر ضعيفة للدرجة التي لا تمكنهم من فهم القيم المالية المنتجة بمعايير محاسبية مختلفة. هذا فضلاً عن مشاكل ترجمة المعايير الدولية التي تصدر باللغة الإنجليزية وبمصطلحات محاسبية إنجليزية متعارف عليها. وتكمن الصعوبة هنا أن التراجم قد تصل إلى مقابل المصطلح من اللغة الوطنية ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس مضمونه نفس المضمون المقصود في المعايير الدولية وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها.

51- دراسة (IFAC,2004) دراسة منشورة بعنوان "*تحديات ونجاحات تطبيق المعايير الدولية–لإنجاز التقارب للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المرجعة الدولية*".

استهدفت الدراسة تحديد التحديات التي تواجه التقارب الدولي في تبني وتطبيق المعايير الدولية وتحديد أهم عوامل النجاح في ذلك، هذا فضلاً عن محاولة تقديم توصيات حول ما يجب أن يعمل، وأهم ما توصلت إليه الدراسة **في العموم هو أن تطبيق المعايير الدولية في أي بلد يتأثر بالبيئة الاقتصادية والسياسية، والقانونية والتنظيمية والثقافية، وإن من أهم التحديات التي تواجه التقارب الدولي يمكن حصرها فيما يلي:**

- فهم معنى التقارب الدولي في الأساس، سواءً إن كان تبنيا أم توافقا أم تحولا.
- ترجمة المعايير الدولية، فالتأخير في تبني المعايير يكون بسبب الوقت الذي تستغرقه الترجمة.
- تعقيد وبنية المعايير الدولية، فالتبني الانتقائي للمعايير الدولية قد يكون بسبب تعقيد هذه المعايير وعدم انسجامها مع الثقافة الوطنية أو المشاكل في بيئة التطبيق، ففي بعض البلدان يكون التركيز على حساب الربح الضريبي بينما القوائم المالية التي يتم إعدادها بموجب المعايير الدولية تكون وفق حاجات أسواق المال التي قد تختلف بشكل ملحوظ عن حاجات السلطات الضريبية.
- التحديات التي تواجه الوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم ومنشآت المراجعة.
- نقص المعرفة المحتمل بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

ومن أهم عوامل النجاح في تبني وتطبيق المعايير الدولية تكمن فيما يلي:

1- فيما يتعلق بإنجاز التقارب الدولي:

- تطوير والتزام كل أصحاب المصلحة بسياسة التقارب الدولي الرسمية التي تنص بشكل واضح على مبادئ أساسية للتقارب الدولي(international convergence) ، وعملية التقارب والأدوار والمسؤوليات لكل أصحاب المصلحة والإطار الزمني لهذا التقارب.
- تأسيس علاقات جيدة بين كل أصحاب المصلحة من؛ معدي التقارير المالية، والمراجعين والمستخدمين للقوائم المالية، والحكومات والمنظمين، وهنا تظهر أهمية ثقافة الحوار والاتصال الفعال.
- توفيق عملية وأجندة وضع المعايير الوطنية مع عملية وأجندة وضع المعايير الدولية.

2- فيما يتعلق بترجمة المعايير الدولية:

- تطوير خطة ترجمة رسمية وإنشاء فريق ترجمة يتضمن المحاسبين القانونيين.
- الاستفادة من نسخ للترجمة في بلدان أخرى تتكلم نفس اللغة.

3- فيما يتعلق بمراعاة الوحدات الصغيرة ومتوسطة الحجم:

- واضعو المعايير الوطنية يجب أن يكون من بينهم ممثلون عن منشآت المحاسبة المتوسطة والصغيرة.
- منشآت المراجعة الصغيرة والمتوسطة التي تستعمل عائلة ISAs تحتاج إلى تدريب موظفيها على تطبيق هذه المعايير. وهنا تظهر أهمية التدريب ووضع البرامج الجادة في ذلك.

4- فيما يتعلق بمعالجة نقص المعرفة المحتمل:

- قيام المنظمات المحاسبية الوطنية بتدريب أعضائها عن طريق الحلقات الدراسية، وكذلك منشآت المحاسبة والوحدات الكبيرة بتقديم تدريب إلزامي لموظفيها.
- قيام المنظمات المحاسبية الوطنية بإعلام المحللين والصحفيين بأهمية وأثر الانتقال إلى IFRS في القوائم المالية. وهذا يتضمن إصدار النشرات الإعلامية وإرسال المعلومات إلى مواقع الانترنت. وهنا يظهر دور الإعلام المتخصص.

ولإنجاز التقارب الدولي فيما يتعلق بالمعايير، هناك عدة مسؤوليات وأدوار يجب تحملها والقيام بها من مختلف الأطراف ذات المصلحة منها ما يلي:

1- بالنسبة للمنظمين والحكومات:

- توفير بيئات قانونية وتنظيمية تساعد على الالتزام بالمعايير الدولية.
- كتابة أو مراجعة القوانين والقواعد التنظيمية لتعكس المعايير الدولية وأفضل الممارسات الدولية.
- وضع آليات تنفيذ فعالة وكفؤة بهدف التزام متسق وذي جودة بالمعايير الدولية.

2- بالنسبة للمنظمات المحاسبية الوطنية:

- تسهيل تبني وتطبيق المعايير الدولية من خلال الالتزام ببيان تعهدات العضوية بـ IFAC.
- دعم الترجمات عالية الجودة للمعايير الدولية.
- بالتوافق مع التزامات العضوية، يجب على هذه المنظمات نشر الوعي والمعرفة لدى الطلبة والمراجعين وآخرين بالمعايير الدولية.

3- بالنسبة لمراجعي الحسابات:

- توعية العملاء بالمعايير الدولية.
- إقامة برامج تدريب لـISAs وIFRSs للموظفين في كل المستويات.

التعليق عن الأدبيات السابقة:

سيعرض الباحث تعليقاته عن الأدبيات السابقة على النحو التالي:

أولاً: النتائج الأساسية للأدبيات السابقة:

ما يلاحظ من تحليل ومناقشة الدراسات السابقة، أنها اتفقت على أن قانونSarbanes-Oxley لعام 2002 كان له تأثير كبير على الشركات المساهمة والمستثمرين ومنشآت المراجعة وعلى قواعد حوكمة الشركات المختلفة، وأن تأثيره لم يقتصر على حدود البيئة الأمريكية، بل امتد خارجها وفرض تحديات عالمية جديدة، وخصوصاً أمام مراجعي الحسابات. كما أن القانون أيضاً لم يخلُ من الانتقاد، فكانت أهم الانتقادات التي وجهت إليه، تتركز حول تكاليف الالتزام به من قبل الشركات المساهمة ومنشآت المراجعة على حد السواء، وخاصة تكاليف تطبيق القسم 404 المتعلق بعملية مراجعة الرقابة الداخلية على التقرير المالي وهذا ما دفع SEC وPCAOB في الواقع إلى إجراء إصلاحات على معايير التطبيق في عام 2007 ترتب عليها توجيه المراجعين مباشرة لتقويم فعالية الرقابة الداخلية والتشجيع على اعتماد مدخل "Top-Down" في اختيار ضوابط الرقابة محل الاختبار بهدف تخفيض تكاليف تقويمها سواءً من قبل الإدارة أم من قبل مراجعي الحسابات.

وفي المقابل، تجمع الدراسات على المنافع المهمة التي نتجت من وراء تطبيقه، مثل: تقوية أنظمة الرقابة الداخلية وبشكلٍ خاص تأسيس بيئة رقابية قوية بموجب عناصر (إطار COSO) يتم من خلالها تعزيز السلوك الأخلاقي داخل الشركات، هذا فضلاً عن تحسين عملية إعداد التقارير المالية وتقليل مستويات الاحتيال، والتركيز الكبير على المخاطر، بالإضافة إلى أن تقويم الرقابة الداخلية أسهم في تحسين كفاءة عملية المراجعة الخارجية، والدور الايجابي لكل ذلك في إعادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية. ففي هذا المجال، كتب (T.VO,2007) يقول "إن تقييم بيئة الرقابة الداخلية وفقاً لـ(SOX-404) سيسهم في إنجاز هدف إعداد تقرير مالي على نحو صحيح وسيحد من الاحتيال." وفي هذا أيضاً يقول معهد المراجعين الداخليين الأمريكي [7](IIA,2008,p.6) بأن تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها وفقاً لمتطلبات (SOX-404)

سيوضح للمستثمرين، ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية متين بما فيه الكفاية، فمثلاً: ما إذا كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية المستقبلية بعيدة أو أقل. كما ذكرت (SEC) بأن المعلومات حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للوحدة تعتبر ضرورية للمستثمرين لتقييم أفضل لكلٍ من أداء الإدارة وسلامة التقارير المالية المنشورة [9](Moeller,2008,p.91). وفي هذا أيضاً، قال (Prentice,2007,p.720) "إن القسم 302 والقسم 404 من SOX زودا المستثمرين في الأسواق الأمريكية بالقوائم المالية الأكثر موثوقية في التاريخ، والتي تفيد الشركات في تخفيض تكلفة رأس المال، وتفيد المستثمرين في تخفيض مخاطر استثمارهم، وحتى إن كانت تكاليف التطبيق عالية، فالمنافع حقيقية وإن كانت على المدى الطويل."

كما اتفقت الدراسات السابقة على أن متطلبات الرقابة الداخلية التي فرضها القانون كانت هي القضية المركزية فيه والتي حازت اهتماماً منقطع النظير حول كيفية تطبيق مضامينها، وما هي عوامل النجاح الأساسية في ذلك؟، والآثار المترتبة عليها سواءً كانت مرتبطة بالشركات المساهمة ومراجعيها المستقلين، أم بالقواعد والمعايير التنظيمية، **إذ حُددت أهم تلك العوامل فيما يلي:**

- الاتجاه القوي للمنظمة في الأعلى فيما يتعلق بأهمية الرقابة الداخلية، ونشر الوعي الرقابي ومدى المحافظة على قيم أخلاقية وقيم فعالة للنزاهة والشفافية في أنحاء المنظمة كافة، هذا فضلاً عن قوة فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها الملائم، وتفويض المسؤوليات لأقسام الرقابة الداخلية ...إلخ.
- التعليم والتدريب المستمر لتعزيز بيئة الرقابة [1](Deloitte,2005).
- إدارة التغيير الثقافي وإدارة المخاطر، والتدريب الكافٍ والمستمر للموظفين والمراجعين، والقدرة على تشغيل الموظفين بشكل مناسب ضمن خطة التطبيق من قبل الشركة ومراجعيها المستقلين.
- بيئة تقنية (تكنولوجيا) المعلومات القوية في الشركة ومنشآت المراجعة ذات العلاقة، على اعتبار أن بيئة تقنية المعلومات القوية والمعرفة بها يساعد على تخفيض العمل وخصوصاً فيما يتعلق بتوثيق نتائج الاختبارات الرقابية ونتائج المتابعة.
- الخبرة والمعرفة السابقة ضمن الشركة ولمراجعيها المستقلين.
- المستوى العلمي والمهني والمعرفة الفنية بقواعد ومبادئ المحاسبة والمراجعة الأمريكية، وكذلك الدولية.
- الاتصالات الدائمة والحوار الشفاف بين الإدارة والمراجعين المستقلين.
- متابعة المراجع الخارجي واجتماعه المنتظم بفريق مشروع التطبيق المشكل داخل الشركة، وإبلاغ الإدارة أو لجان المراجعة بأي تطورات.
- وجود مجالس ومتخصصين في إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة من داخل الشركة، أو في منشآت المراجعة المتعاقدة معها.

- وجود مستشارين خارجيين للشركات المساهمة يؤثر بشكل كبير في فعالية عمل منشآت المراجعة، على مستوى زيادة الثقة في عمل الإدارة والاعتماد عليه بدرجة أكبر، وانعكاساته على تخفيض وقت وجهد المراجعين الخارجيين.
- وجود لجان مراجعة ومجالس إدارة مستقلة تؤدي إشرافاً فعالاً على الرقابة الداخلية.
- قوة الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة ومجالس الإدارة.
- هيئة المراجعة الداخلية بالشركة المساهمة وكفاءتها وموضوعية عملها وموقعها في التنظيم الإداري.
- الفهم الكافٍ لمكونات إطار الرقابة الملائم المتخذ كأساس لتقويم فعالية الرقابة الداخلية المتمثل في إطار COSO.
- الاستفادة من عمل السنوات السابقة المتعلق بالرقابة الداخلية بالنسبة للإدارة والمراجع الخارجي.
- الكفاءة في إدارة الوقت.
- حجم الشركة محل المراجعة وشركة المراجعة يؤدي دوراً مهماً في نجاح التطبيق، على أساس أنه كلما زاد حجم الشركات المساهمة زادت فرصتها لامتلاك كافة الموارد اللازمة للتطبيق، وفي الأساس أنظمة رقابتها الداخلية تكون قوية انعكاساً لتعقيد عملياتها، والعكس بالعكس، وكذلك الشيء نفسه بالنسبة لشركات المراجعة فكلما كبر حجمها، كلما كانت عندها الإمكانيات اللازمة من عناصر ذوي خبرة وكفاءة عالية وقدرة على توفير إمكانيات التعليم والتدريب المستمر لموظفيها ومقاومة ضغوط العميل ...إلخ.
- حظر تقديم الخدمات من غير خدمات المراجعة على منشآت المراجعة المرتبطة مع نفس عميل المراجعة.
- استبدال (تدوير) مراجعي الحسابات بشكل دوري.
- ثقافة الالتزام من الموظفين والاستعداد للتعاون والعمل لصالح الشركة.
- تأثير وعي المستخدمين بأهمية معرفة معلومات أكثر عن أنظمة الرقابة الداخلية.
- وجود جهات رقابية خارجية تراقب وتشرف على منشآت المراجعة بشكل فعال على غرار PCAOB.
- متطلبات الحوكمة المتضمنة في القوانين المنظمة لعمل الشركات المساهمة ومنشآت المراجعة.

أما أهم صعوبات التطبيق فتمثلت فيما يلي:

- قلة التوجيهات المطروحة بخصوص كيفية تطبيق إطار COSO.
- الوقت والجهد الكبيرين المنفقين في اختبار وتوثيق ضوابط الرقابة الداخلية.
- ضخامة الموارد المطلوبة داخلياً وخارجياً لإنجاز التطبيق.

- قلة خبرة الشركات ومراجعيها المستقلين وعدم اهتمامهم بشكلٍ كافٍ بإدارة المخاطر المتعلقة بالقوائم المالية، كما أكد ذلك (Smith ,2006) في عرضه لعوائق التزام الشركات الأمريكية بالقسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley في السنة الأولى، إذ قال "إن تقييم المخاطر، فكرة لم تحظ بالاهتمام الكافٍ، هذا إن لم تكن مهملة تماماً، على الرغم من أن الرقابة الداخلية في حد ذاتها تستهدف تقليل مخاطر الأخطاء في التقارير المالية."
- إدارة التغيير الثقافي لإنجاز متطلبات متعلقة بثقافة تنظيمية متقدمة جداً، لأن التغيير السريع قد يواجه بمقاومة مهنية وشخصية عنيفة، وهذه الأخيرة الأخطر، إذ تتمثل في (التغيير المحتمل في عادات ومجموعات العمل، والتغيرات المحتملة في الأجور ...إلخ).

ثانياً: ما يميز الدراسة الحالية عن الأدبيات السابقة:

على اعتبار أن معظم الدراسات السابقة ركزت على دراسة القانون وعوامل تطبيقه من وجهة نظر الإدارة، والقليل منها ركز على دراسته من وجهة نظر مراجعي الحسابات، هذا بالإضافة إلى أن معظم الدراسات تناولت الموضوع في بيئات غربية أو آسيوية لها خصائص مشتركة أو متقاربة إلى حدً ما مع البيئة الأمريكية، من حيث الظروف أو المتغيرات التي تحكم عمل الشركات المساهمة وشركات مراجعة الحسابات والبنى والسياقات الثقافية والاجتماعية وحتى السياسية، وبالتالي لم تكن هناك اختلافات مهمة في مقومات ومعوقات التطبيق، وعلى هذا هي لم تناقش أو تحدد بشكل معمق تأثير الاختلافات البيئية في إمكانية تطبيق القانون وفي صلاحيته والحاجة إليه في كل البيئات والثقافات. فقد كانت هناك دعوات من (Hopwood,1999) تشدد على أهمية المحاولات في مجال فهم كيفية اختلاف المحاسبة الإدارية والرقابة الداخلية باختلاف الثقافات الإقليمية [1](Scheytt et al.,2003). وهذا الجانب من بين الجوانب الذي تتناوله الدراسة الحالية بالتحليل والتفسير لفهم مدى صلاحية نقل مفاهيم الرقابة الداخلية المتأثرة بالسياق الثقافي الأمريكي إلى بيئة من المفترض أن تكون مغايرة بشكل أو بآخر، وخصوصاً في الخصائص الثقافية (مثل: البيئة العربية)، وذلك بهدف تطوير نظرية تفسر ما إذا كان SOX-404 بمتطلباته، يمثل صيغة صحيحة لأنظمة الرقابة الداخلية في كُلّ البيئات والسياقات الثقافية، هذا فضلاً عن مدى صلاحية تطبيقه بنفس عوامل التطبيق وأدواته إذا كان ملائماً لمختلف البيئات والسياقات الثقافية.

الفصل الثالث
إطار الدراسة الميدانية واختبار الفروض

مقدمة

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على اتجاهات مراجعي الحسابات العرب ومواقفهم من إمكانية النجاح في تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley وأيضاً في معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية في البيئة العربية، من حيث تحديد مواقفهم من محفزات تطبيق متطلبات القانون بشكل أساسي وما هي متطلبات التطبيق الناجح (أي القابل للاستمرار)، وما مدى توافر تلك المتطلبات في البيئات المحلية العربية، هذا فضلاً عن معرفة ما إذا كانت هذه المتطلبات أو العوامل هي نفسها التي اعتبرت أساسية لنجاح تطبيق القانون في البيئات الغربية، زيادة على ذلك تهدف الدراسة إلى التعرف على اتجاهات عينة الدراسة نحو ما إذا يمكن اعتبار متطلبات القانون الصيغة الصحيحة والملائمة أكثر لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية للشركات في الأسواق المحلية، وما دور المراجعين الخارجيين المرتقب في ذلك، ولتحقيق ذلك تم اشتقاق مجموعة متغيرات مؤثرة من الدراسات السابقة، ومن أدلة التطبيق الصادرة عن بعض شركات المراجعة الكبرى (مثل: PricewaterhouseCoopers & Deloitte)، زيادة على ذلك، أضاف الباحث بعض العوامل محتملة التأثير من واقع البيئة العربية وخصوصيتها، والتي لم تتطرق لها الدراسات السابقة بشكلٍ واضح، ومن ثم قام الباحث بصياغة فروض الدراسة الميدانية على النحو التالي:

1- يوجد اتفاق معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة على أن البيئة العربية غير مهيأة لتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية.

2- يوجد اتفاق معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة على أن البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية.

3- يوجد اتفاق معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة على أن متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية لا تمثل صيغة صحيحة ومقبولة في تأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في ضوء السياق الثقافي في البيئة العربية.

إذ يعتمد اختبار الفروض على ضرورة توافر معلومات تساعد في الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل ستكون هناك محفزات تسوغ تطبيق متطلبات ومعايير قانون (SOX) في البيئة العربية؟
- ما هي طبيعة العوامل المؤثرة في نجاح تطبيق متطلبات ومعايير قانون (SOX) أو حتى معايير المراجعة الدولية، وما مدى توافرها في البيئة العربية؟
- هل يمكن اعتبار معايير المراجعة الدولية أكثر قبولاً وملائمة من معايير قانون (SOX) في تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية في البيئة العربية؟
- هل يمكن اعتبار متطلبات ومعايير قانون (SOX) صيغة صحيحة لتأسيس وتطوير أنظمة فعالة للرقابة الداخلية في ضوء الخصائص الثقافية في البيئة العربية؟

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية على النحو التالي:

المبحث الأول: مجتمع الدراسة وعينتها وأدوات جمع البيانات.

المبحث الثاني: استكشاف البيانات والاختبارات الإحصائية المستخدمة في تحليلها.

المبحث الثالث: تحليل البيانات وفق متغيرات الدراسة واختبار الفروض.

المبحث الأول: مجتمع الدراسة وعينتها وأدوات جمع البيانات.

أولاً: تصميم أداة جمع البيانات واختبار صلاحيتها وثباتها:

في ضوء متغيرات الدراسة وفروضها، ولاختبار مدى صلاحية متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانونSarbanes-Oxley للتطبيق في البيئة العربية من وجهة نظر مراجعي الحسابات، تم اختيار الاستبيان كوسيلة لمعرفة آراء واتجاهات هؤلاء المراجعين، وذلك للمسوغات التالية*:

1- نظرا لأن مجتمع مراجعي الحسابات على مستوى الوطن العربي يعتبر مجتمعاً كبيراً نسبياً ومنتشراً جغرافياً بشكل واسع، وبالتالي يعتبر الاستبيان الوسيلة الأكثر فائدة في جمع البيانات في مثل هذه الظروف (Sekaran,2006,p.354).

2- نظراً لأن الاستبيان من أهم وسائل جمع البيانات المفيدة في الدراسات الاستكشافية التي تدرس الآراء والاتجاهات، وهذا بالتحديد ما تركز عليه الدراسة الحالية.

3- بعض الأسئلة للدراسة الحالية لها طبيعة حساسة قد تربك المستجوب وتضعه في إحراج، "ومن المهم أن يشعر المستجوب بأنه بعيد عن الإحراج وبعيد عن المراقبة أو المحاسبة أو اللوم فيما بعد، وهذا الجانب مهم لأنه يؤمن الصراحة والموضوعية والعلمية في نتائج البحث، وهذا ما يوفره الاستبيان (قنديلجي،2002، صـ182)".

أ– تصميم وإعداد وتوزيع إستمارة الاستبيان:

مرت إستمارة الاستبيان بعدة مراحل حتى بلغت صورتها النهائية، وذلك على النحو التالي:

1- مرحلة إعداد إستمارة الاستبيان: تضمنت هذه المرحلة الحصول على بعض الأفكار من خلال مراجعة الدراسات السابقة على وجه الخصوص، بالإضافة إلى ما صدر عن شركات المراجعة العالمية بالخصوص، مع الأخذ في الحسبان طبيعة ومتطلبات المحيط المهني لمكاتب ومؤسسات المراجعة، وبيئة عمل الشركات المساهمة، والبيئة بشكلٍ عام في البلاد العربية، وذلك من خلال ما توفر للباحث من دراسات سابقة وقوانين وتعليمات تعنى بمهنة المراجعة، والشركات المدرجة بأسواق المال العربية والبيئة بشكلٍ عام.

ولقد أظهرت هذه المرحلة مالا يقل عن ثمانية محفزات لتطبيق القانون، مثلت متغيرات تعكس أهميته، بالإضافة إلى ثلاثة وثلاثين عنصراً مثلت شروط أو متطلبات التطبيق أو حتى معوقاته.

2- مرحلة تصميم إستمارة الاستبيان: بناءً على مرحلة الإعداد فقد تم تبويب إستمارة الاستبيان من جزأين؛ جزء اختص بالبيانات العامة للمستجوبين، أما الجزء الآخر تعلق بالأسئلة المرتبطة بمتغيرات الدراسة، إذ اشتمل عدة محاور يحتوي كل محور مجموعة متغيرات تقيس محفزات التطبيق ومتطلباته الضرورية ومدى توافرها في البيئة العربية، وجدواه الاقتصادية ومدى جاهزية البيئة العربية للنجاح في تطبيق متطلباته، هذا فضلاً عن ما إذا كان بالفعل يكن اعتبار القانون ومتطلباته المبحوثة الصيغة الأكثر ملائمة لتأسيس وتطوير

* على الرغم من أن الباحث اعتمد على الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات، إلا أنه قام بإجراء مقابلات شخصية محدودة في كل من ليبيا وتونس والأردن وسورية، زيادة في توضيح أسئلة الاستبيان ومناقشتها، انظر في الملاحق رقم (3).

أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات في البيئات المحلية، وهذه المتغيرات تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات الدراسة.

ولقد تَمت صياغة اختيارات الإجابة عن أسئلة الاستبيان، باستخدام مقياس ليكرت (Likert) ذو الأوزان الخمسة في معظمها، مع إستثناء قياس مدى الواقعية الذي تم بأوزان ثلاثة، والجدولان التاليان يوضحان ذلك:

الجدول (11) الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

الصيغة الوصفية	الصيغة الكمية	النسبة %
موافق بشدة/تؤثر بشدة	5	100 □ 81
موافق/ تؤثر	4	80 □ 61
محايد/ لا أدري	3	60 □41
غير موافق/ لا تؤثر	2	40 □21
غير موافق بشدة/ لا تؤثر نهائيا	1	20 □0

أما الأوزان المقابلة لقياس مدى الواقعية، فكانت على النحو التالي:

الجدول (12)الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

الصيغة الوصفية	الصيغة الكمية
قوي	3
متوسط	2
ضعيف	1

وبحسب [1](Sekaran,2006,p.272) أن نقطة البداية في المقياس يمكن أن تكون أي رقم. ففي هذا الصدد تحديداً، طور شخص يدعى Wayne Kirchner مقياساً مماثل لمقياس ليكرت بأربع وعشرين عنصراً لقياس المواقف تجاه كبار السن، إذ وضع علامات لهذا المقياس بتخصيص الأوزان الأعلى للاستجابات على العناصر الإيجابية (توظيف كبار السن)، بأن وضع: موافق بشدة (5)، وموافق (4)،...الخ، والعكس في حال استخدامه لعناصر سلبية تشير لرفض توظيف كبار السن (Frankfort,

(Nachmias,2004,pp.444-444)، ولكنه لم يعممه أو يشترطه. وعليه لا يشترط وضع بداية محددة لبداية مقياس ليكرت الخماسي، فقد توضع؛ 5,4,3,2,1 أو 1,2,3,4, 5.

3- مرحلة التحقق من صلاحية إستمارة الاستبيان: Validity

يقصد بالصلاحية أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه، وللتحقق من توافرها تم الآتي:

3-1- تم عرض إستمارة الاستبيان على عدد من المحكمين من أساتذة جامعيين متخصصين في حقل المراجعة في كلً من (جامعة دمشق/ سورية، وأكاديمية الدراسات العليا وجامعة قاريونس/ ليبيا)، لأخذ آرائهم حول مدى ملائمة أسئلة الإستمارة لأهدافها، ومدى شموليتها وتغطيتها للموضوع المبحوث.

3-2- كما تم إجراء ما يعرف بالدراسة القبلية أو التجريبية (Pilot Study)، وذلك عن طريق قيام الباحث بدراسة استطلاعية، لعينة محدودة من مفردات البحث في كلً من ليبيا وتونس، وصلت إلى (12) مفردة لأخذ آرائهم حول مدى وضوح الصياغة لكافة الأسئلة، وعدم وجود صعوبة في فهم العناصر وكيفية الإجابة عليها (انظر الملحق رقم: 1). وقد ترتب على التحقق أعلاه، تعديل صياغة بعض العبارات، وحذف بعض منها، بشكل وفر درجة مقبولة ومطمئنة لاستخدام الاستبيان في جمع البيانات.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتضمن الهدف الأساسي للدراسة تقييم إمكانية النجاح في تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانونSarbanes-Oxley في البيئة العربية عن طريق دراسة آراء متخصصين وخبراء بواقع أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة بأسواق المال المحلية، وحرص الباحث أن يكون هؤلاء المعنيين أطراف تتسم بقدر من الحياد عن الشركات وعن الحكومات ممثلة بهيئات أسواق المال، فلم يجد إلا مراجعي الحسابات باعتبارهم مقدمي خدمات المراجعة والمسؤولين عن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية سواءً في ضوء معايير القانون المبحوث أم في ضوء معايير المراجعة الدولية. وليس هذا فقط بل لأن المراجعين طرف أساسي ومسؤول عن تطبيق هذه المتطلبات بحكم القانون المبحوث ومعاييره المعدلة في عام 2007، إذ أصبح المراجع مسؤول بشكل مباشر عن تقييم فعالية الرقابة الداخلية وإصدار تقرير سنوي حولها بموجب المعيار رقم 5 لعام 2007، المطبق في عام 2008. ونتيجة لهذا التحديد والفصل في المسؤوليات بين الإدارة والمراجع الخارجي، اضطر الباحث لحصر المجتمع في مراجعي الحسابات، المتمثل في مكاتب ومؤسسات المراجعة في عدد من الدول العربية، سواءً كانت مكاتب ممثلة للشركات الأربعة الكبار أو ممثلة لشركات دولية آخرى أو مكاتب أو مؤسسات محلية صرفة، وهذه التصنيفات الثلاثة موجودة بالفعل، ومن ثم قام الباحث بتوفير فرصة متساوية للدخول في العينة للجميع، وفي الحقيقة لم يكن الهدف دراسة كامل الدول العربية لصعوبة تحقيق هذا الهدف، وذلك لظروف كثيرة منها ما يتعلق بالدول ذاتها، مثل: العراق وفلسطين والصومال والسودان واليمن وظروفهم السياسية والأمنية، ومنها ما يتعلق بظروف الباحث المادية والنطاق الزمني المحدد لإنجاز البحث، وبعد مشاورات مع المشرفين حُدد نطاق مجتمع المراجعين في مجموعة دول تمثل

مختلف المناطق العربية بمختلف ظروفها، سواءً أكان ذلك الاختلاف من ناحية الظروف السياسية أو الاقتصادية أو القانونية أو الثقافية، وحتى الظروف التي تحكم مهنة المراجعة والشركات المساهمة. وتم حصرها في سبع دول وهي: السعودية والكويت ممثلة عن منطقة الخليج، والأردن وسورية ومصر ممثلة عن منطقة الشرق الأوسط، وليبيا وتونس ممثلة عن منطقة المغرب العربي. وقد كانت تفاصيل المجتمع وعينته كما يلي:

1- مجتمع الدراسة: Population of the Study

تحقيقاً للهدف المذكور، تم حصر مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين الذين يعملون بمكاتب ومؤسسات المراجعة العاملة بعواصم الدول المستهدفة، وقد كان قرار اللجوء إلى اختيار عينة في كل دولة له ما يسوغه، وذلك بسبب:

- كان من الصعوبة بمكان مسح المجتمع بالكامل نظراً لانتشاره الجغرافي الواسع نسبياً.
- مسح المجتمع بالكامل سواءً خارج العواصم أم داخلها، دون أدنى شك ستكون تكاليفه باهظة.
- محدودية الوقت أدى دوراً مهماً في لجوء الباحث إلى استخدام العينات بدل المسح الشامل.

وقد كانت تفاصيل هذا المجتمع موضحة بالجدول التالي:

الجدول رقم (13) عدد المراجعين المستهدفين بالبحث على مستوى البيئة العربية

البلد	عدد مزاولي المهنة بمكاتب ومؤسسات المراجعة بالعواصم	عدد مفردات العينة المستهدفة	النسبة المئوية
السعودية	93	60	%65
الكويت	43	43	%100
الأردن	428	60	%14
سورية	82	60	%73
مصر	333	60	%18
ليبيا	55 (صاحب مكتب)	55	%100
تونس	٤٤٥ (عدد مراجعين)	60	%13
الإجمالي	1490	398	%27

2- عينة الدراسة: Sample of the Study

كان عدد المراجعين المستهدفين بالبحث بطريقة حكمية (398) مراجع حسابات، أي بنسبة (27%) من حجم المجتمع المحدد، مثلما تم الإشارة إليه في الجدول السابق، ولكن حاول الباحث تحديد

حجم عينة بشكل أكثر دقة، لهذا تم اللجوء إلى الأساليب الرياضية لتحديد ذلك الحجم المناسب، الذي يمثل المجتمع المبحوث خير تمثيل، وذلك باستخدام المعادلة الآتية:

$$n = \frac{p\,(1-p)}{\frac{p\,(1-p)}{N} + \frac{E^2}{SD^2}}$$

حيث إن

n: حجم عينة الدراسة

N: حجم مجتمع الدراسة الممكن، والذي بلغ 1490 مراجعاً.

SD: الدرجة المعيارية والقيمة الجدولية المقابلة لدرجة الثقة، وهي تساوي (١,٩٦) عند معامل (درجة) ثقة (٩٥٪).

P: قيمه احتمالية تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، حيث كلما اقتربت قيمة (P) من الصفر والواحد الصحيح كلما صغر حجم العينة، وكلما اقتربت قيمة (P) من النصف كلما زاد حجم العينة، وبالتالي تم اختيار قيمة (P) بحيث تساوي (٠,٥) حتى يضمن الباحث الحصول على أكبر حجم للعينة.

E: الحد الأقصى للخطأ المسموح به في تحديد حجم العينة، حيث تم الافتراض أن الحد الأقصى للخطأ المسموح به يساوي حوالي (٠,٠٥).

وبالتطبيق في المعادلة السابقة نحصل على حجم عينة الدراسة المطلوب كما يلي:

$$n = \frac{0.5\,(1-0.5)}{\frac{0.5\,(1-0.5)}{1490} + \frac{(0.05)^2}{(1.96)^2}}$$

$$n = \frac{(0.5 \times 0.5)}{\frac{(0.5 \times 0.5)}{1490} + \frac{(0.0025)}{(3.8416)}}$$

$$n = \frac{(0.25)}{(0.000168) \quad + \quad (٠,٠٠٠٦٥٠٧٧)}$$

$$n = \frac{(0.25)}{(0.00081877)}$$

n = 305 (%20 from N)

مما سبق، يتبين أن حجم مجتمع الدراسة الكلي هو (1490) محاسب قانوني ممارس بعواصم البلدان المستهدفة بالبحث، وإن حجم العينة المحدد هو (305) مفردة. وإذا ما تم الاستدلال بما حدده (Krejcie & Morgan, 1970 نقلاً عن النجار وآخرين، 2009، ص88) من أن حجم العينة المطلوبة اعتماداً على حجم مجتمع يبلغ (1500) مفردة وهامش خطأ مسموح به (5%) يكون (306) مفردة، وبالتالي يمكن اعتبار حجم العينة المحدد ملائم لتعميم النتائج في ظل تجانس خصائص المجتمع بشكل كبير على مستوى البلدان المبحوثة. وفي هذا الصدد يقول (Sekaran,2006,p.422)[2] بأن أحجام العينات الأكثر من 30 وأقل من 500 مناسبة لمعظم البحوث. وقد حاول الباحث استهداف عدد أكبر من المراجعين لضمان المحافظة على الحجم المحدد (305) من خلال سبع عينات تمثل الدول المستهدفة بالبحث، والجدول التالي يبين تفاصيل العينات المسحوبة من المجتمع المستهدف:

1-2- العينة السعودية: يبلغ عدد المحاسبين القانونيين المعتمدين والمرخص لهم بمزاولة المهنة بالمملكة العربية السعودية (183) محاسباً قانونياً، يعمل ما نسبته (51%) منهم في العاصمة الرياض ضمن عدد من المكاتب والمؤسسات يصل إلى (73) مكتب ومؤسسة(*)، بما فيها ممثلو شركات المراجعة الأجنبية، تم اختيار ما يمثل (14%) من عدد مكاتب ومؤسسات العاصمة التي يعمل بها (60) محاسباً قانونياً، أي ما نسبته (65%) من عدد مراجعي العاصمة الرياض، والجدول التالي يبين تفاصيل المكاتب والمؤسسات المشاركة ضمن عينة الدراسة:

الجدول رقم (14) مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة السعودية

اسم المكتب أو المؤسسة	الصفة والتمثيل		المدينة
	شركة مهنية	**مكتب فردي**	
الجريد وشركاه محاسبون قانونيون–PricewaterhouseCoopers	ممثل إحدى الأربع الكبار		الرياض
ارنست ويونغ وشركاهم محاسبون قانونيون–EY	ممثل إحدى الأربع الكبار		الرياض
الفوزان والسد حان محاسبون ومراجعون قانونيون–KPMG	ممثل إحدى الأربع الكبار		الرياض
ديلويت آند توش وبكر عبد الله أبو الخير وشركاهم	ممثل إحدى الأربع الكبار		الرياض
اسم المكتب أو المؤسسة	الصفة والتمثيل		المدينة
الدار لتدقيق الحسابات عبد الله البصري وشركاه	شركة مهنية محلية		الرياض
العظم والسد يري محاسبون ومراجعون قانونيون	شركة مهنية محلية		الرياض
طلال أبو غزالة وشركاه محاسبون قانونيون	شركة مهنية غير سعودية		الرياض

الربيش محاسبون ومراجعون قانونيون	شركة مهنية محلية		الرياض
المجموعة السعودية للمحاسبة والمراجعة	شركة مهنية محلية		الرياض
الراشد مراجعون ومحاسبون قانونيون		مكتب فردي	الرياض

(*) المصدر: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

2-2- العينة الكويتية: يبلغ عدد المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة والمعتمدين بدولة الكويت (43) محاسباً قانونياً، يزاولون المهنة ضمن عدد من المكاتب والمؤسسات يبلغ عددها (42) مكتب ومؤسسة(*)، بما فيها ممثلو الشركات الأجنبية، تم اختيار منها ما يمثل تقريباً (26%) من إجمالي عدد المكاتب والمؤسسات التي تتواجد بالعاصمة الكويت، والجدول التالي يبين تفاصيل المكاتب والمؤسسات المشاركة ضمن عينة الدراسة:

الجدول رقم (15) مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة الكويتية

اسم المكتب أو المؤسسة	الصفة والتمثيل		المدينة
	شركة مهنية	مكتب فردي	
البز يع وشركاهم- عضو اراس ام الدولية (RSM)	عضو في شركة مهنية أجنبية		الكويت العاصمة
عبد الواحد أمان- محاسب قانوني		مكتب فردي	الكويت العاصمة
العتيقي – محاسبون قانونيون		مكتب فردي	الكويت العاصمة
المكتب الفني لتدقيق الحسابات- عبد الوهاب سبت على بن سبت-محاسب قانوني		مكتب فردي	الكويت العاصمة
مكتب د. سعد منير المهنا- خبير معتمد للتصفيات-الحراسات-التحكيم		مكتب فردي	الكويت العاصمة
أحمد الرشيد وشركاه-محاسبون ومستشارون – مرتبط مع DFK الدولية	عضو في شركة مهنية أجنبية		الكويت العاصمة
القطا مي والعيبان وشركاهم- مدققون ومستشارون-عضو في جرانت ثورنتون الدولية	عضو في شركة مهنية أجنبية		الكويت العاصمة
المكتب الأهلي لتدقيق الحسابات-محاسبون قانونيون			الكويت العاصمة
البسام وشركاه-محاسبون عموميون مرخصون وخبراء ضرائب-عضو كريستون الدولية	عضو في شركة أجنبية		الكويت العاصمة
الدار لتدقيق الحسابات- المزيني والأحمد – عضو في مجموعة طلال أبو غزاله	شركة مهنية عربية		الكويت العاصمة
صافي المطوع وشركاه - KPMG	ممثل إحدى الأربع الكبار		الكويت العاصمة

(*) دليل مراقبي الحسابات بدولة الكويت، إصدار 2006، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.

(**) بدر وبرايس وترهاوس كوبرز: لم يتمكن الباحث من الاتصال به والوصول إليه.

2-3- العينة الليبية: يبلغ عدد المحاسبين القانونيين في العاصمة طرابلس من أصحاب المكاتب المرخص لهم بمزاولة المهنة، والمعتمد القسم الأكبر منهم من مصرف ليبيا المركزي (55) محاسباً قانونياً صاحب مكتب من ضمنها المكاتب الممثلة لشركات المراجعة الأجنبية(*)، وقد تم اختيار عينة عشوائية تمثل (80%) من هؤلاء المراجعين، وهم يعملون بالمكاتب والمؤسسات المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (16) مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة الليبية

اسم المكتب أو المؤسسة	الصفة والتمثيل		المدينة
	شركة مهنية	مكتب فردي	
غنور وشركاؤه - PricewaterhouseCoopers	ممثل إحدى الأربع الكبار		طرابلس

مكتب حسين ابونوارة وشركاؤه- KPMG	ممثل إحدى الأربع الكبار		طرابلس
كشادة وشركاؤه- Deloitte & Touche	ممثل إحدى الأربع الكبار		طرابلس
مكتب إبراهيم الباروني		مكتب فردي	طرابلس
مكتب على السنوسي		مكتب فردي	طرابلس
مكتب محمود قاسم تنتوش		مكتب فردي	طرابلس
مكتب إدريس سعيد الحاسي		مكتب فردي	طرابلس
مكتب محمد حسين كانون		مكتب فردي	طرابلس
مكتب عريبي الزلماط		مكتب فردي	طرابلس
مكتب محمد درميش		مكتب فردي	طرابلس
مكتب عبد العاطي حسين وشركاؤه		مكتب فردي	طرابلس
مكتب نصر ترفاس		مكتب فردي	طرابلس
مكتب أ. نصر الدين محمد المبروك وشركاءه		مكتب فردي	طرابلس

(*) المصدر: نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، ومصرف ليبيا المركزي.

2-4- العينة الأردنية: يبلغ عدد مراجعي الحسابات بالعاصمة عمان (428)(*) تم اختيار عينة عشوائية منهم بلغت (٦٠) مراجعاً، بنسبة (14%) من العدد الإجمالي، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (17) مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة الأردنية

اسم المكتب أو المؤسسة	الصفة والتمثيل		المدينة
	شركة مهنية	مكتب فردي	
بواب وشركاؤه-*PricewaterhouseCoopers	ممثل إحدى الأربع الكبار		عمان
إرنست ويونغ-EY	ممثل إحدى الأربع الكبار		عمان
KPMG-CA	ممثل إحدى الأربع الكبار		عمان
**-Deloitte & Touche	ممثل إحدى الأربع الكبار		عمان
طلال أبو غزالة وشركاه محاسبون قانونيون	شركة مهنية محلية		عمان
مكتب عارف الحسن- لتدقيق الحسابات		مكتب فردي	عمان
خليف والسمان – عضو MOOR STEPHENS	عضو في شركة أجنبية		عمان
مكتب خطاب - PKF	شركة مهنية محلية		عمان

(*) المصدر: جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

* ممثل PricewaterhouseCoopers لم يتعاون بالشكل المطلوب مع الباحث.

** ممثل Deloitte & Touche تعاونه كان ضعيفاً مع الباحث.

2-5- العينة السورية: يبلغ عدد المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة والمقيدين بسورية وتحديداً بالعاصمة دمشق (82)(*) محاسباً قانونياً، يعملون ضمن عدد من المكاتب والمؤسسات الموجودة بالعاصمة من بينها مكاتب ومؤسسات تمثل مؤسسات أجنبية، وقد تم اختيار عينة عشوائية من تلك المكاتب والمؤسسات يعمل بها زهاء (60) مراجعاً، أي ما يمثل تقريباً (73%) من العدد الإجمالي، وهذه المكاتب والمؤسسات مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (18) مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة السورية

اسم المكتب أو المؤسسة	الصفة والتمثيل		المدينة
	شركة مهنية	مكتب فردي	
مكتب عبد القادر حصرية – Ernest & Young	ممثل إحدى الأربع الكبار		دمشق
مجني وحازم حسن وشركاهم –*KPMG	ممثل إحدى الأربع الكبار		دمشق
مكتب نصر تميمي– ** Deloitte & Touche	ممثل إحدى الأربع الكبار		دمشق
مكتب القاضي للمحاسبة والتدقيق		مكتب فردي	دمشق
مكتب الزامل للمحاسبة والتدقيق		مكتب فردي	دمشق
مكتب الكمال للاستشارات المالية والضريبية		مكتب فردي	دمشق
طلال أبو غزالة وشركاه الدولية	شركة مهنية غير سورية		دمشق
مكتب أحمد المصري		مكتب فردي	دمشق
مكتب عوني زكية		مكتب فردي	دمشق
مكتب عبد الرزاق الطرزي***		مكتب فردي	دمشق

(*) المصدر: جمعية المحاسبين القانونيين السورية.* ممثل KPMG كان تعاونه مع الباحث ضعيف.** ممثل Deloitte & Touche كان تعاونه مع الباحث ضعيف.*** مكتب عبد الرزاق الطرزي: تعامل موظفي المكتب لم يكن لائقا.

2-6- العينة المصرية: عدد المحاسبين القانونيين المعتمدين والمرخص لهم بمزاولة المهنة والمشتغلين بالفعل في مدينة القاهرة حوالي (333) محاسباً قانونياً، هذا دون إحتساب عدد المحاسبين القانونيين غير المشتغلين، ولا عدد المحاسبين تحت التمرين العاملين بمكاتب ومؤسسات المحاسبة والمراجعة المحلية والأجنبية **(*)**، والجدير بالذكر في هذا الصدد، هو أنه لم تتح أمام الباحث أي فرصة ممكنة للتحديد والاختيار السليم لمفردات العينة المصرية، في مقابل هذا أجبرت الظروف الباحث على توزيع (٤٤) إستمارة استبيان فقط لا غير على محاسبين قانونيين يعملون بالمكاتب والمؤسسات المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (19) مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة المصرية

اسم المكتب أو المؤسسة	الصفة والتمثيل		المدينة
	شركة مهنية	مكتب فردي	
حازم حسن وشركاه– KPMG	ممثل إحدى الأربع الكبار		القاهرة
مكتب مجموعة الفتح للمحاسبة والمراجعة والخبرة الاستشارية		مكتب فرديي	القاهرة
مكتب مصطفى مغربي للمحاسبة و الضرائب		مكتب فرديي	القاهرة

(*) المصدر: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

2-7- العينة التونسية: يبلغ عدد المحاسبيين القانونيين المعتمدين والمرخص لهم بمزاولة المهنة على مستوى البلاد التونسية (666)**(*)** محاسباً قانونياً، يعمل (٤٤٥) محاسباً قانونياً بالعاصمة تونس، تم اختيار عينة عشوائية من مراجعي العاصمة، بلغت (60) محاسباً قانونياً، أي ما نسبته (13%)، ولكن تمنع جزء كبير منهم عن المشاركة، وفقط شارك (47) مراجعاً، أي ما نسبته (10%) كانوا موزعين على عدد من المكاتب والمؤسسات بما فيها ممثلو الأربع الكبار، والجدول التالي يوضح المكاتب والمؤسسات المشاركة ضمن عينة الدراسة:

الجدول رقم (20) مكاتب ومؤسسات المحاسبة القانونية المشاركة ضمن العينة التونسية

اسم المكتب أو المؤسسة	الصفة والتمثيل		المدينة
	شركة مهنية	مكتب فردي	
أحمد منصور وشركاؤه-Deloitte & Touche	ممثل إحدى الأربع الكبار		تونس العاصمة
مكتب نور الدين الحاجي- Ernest & Young	ممثل إحدى الأربع الكبار		تونس العاصمة
مكتب منصف أبوسنوقة- KPMG	ممثل إحدى الأربع الكبار		تونس العاصمة
مكتب مالك بن عمار		مكتب فردي	تونس العاصمة
مكتب طاهر بن موسى		مكتب فردي	تونس العاصمة

(*) المصدر: هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية.

ثالثاً: مرحلة توزيع واستلام إستمارة الاستبيان:

تم إرسال إستمارات الاستبيان أو توزيعها بعد تعديلها إلى عينات البحث في مختلف أماكن وجودها، واعتمد الباحث بشكل أساسي على أدلة مراجعي الحسابات المعدة من قبل الهيئات والجمعيات المهنية في كل دولة لتحديد عناوين وأسماء المكاتب والمؤسسات المستهدفة، كما اتبع أسلوب التوزيع والاستلام باليد في الدول التي تمكن الباحث من السفر إليها وهي:(ليبيا وتونس وسورية والأردن، باستثناء الاستلام لبعض الاستمارات من تونس كان عبر البريد الإلكتروني)، كما اعتمد على بعض الأصدقاء في توزيع واستلام الاستبيانات في دول تعذر على الباحث السفر إليها، على الرغم من أنه أجرى بعض الاتصالات مع بعض أفراد العينة فيها سواءً بالبريد الإلكتروني أم الهاتف (مثل: مصر، والسعودية، والكويت).

والجدول التالي يلخص عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة الصالحة للتحليل من كل عينة في كل دولة:

الجدول رقم (21) حركة الاستبيان

العينة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الردود الصالحة للتحليل	نسبة الردود
العينة السعودية	58	41	%71
العينة الكويتية	60	58	%97
العينة الليبية	44	30	%68

العينة الأردنية	59	41	%69
العينة السورية	40	30	%75
العينة المصرية	٤٤	32	%71
العينة التونسية	47	31	%66
الإجمالي	353	263	%74

ويتضح من الجدول السابق أن:

العينة السعودية وزعت عليها 58 إستمارة استبيان، أعادت منها 41 صالحة للتحليل، أي بنسبة (71%) والعينة الكويتية وزعت عليها 60 إستمارة استبيان، أعادت منها 58 صالحة للتحليل، أي بنسبة (97%)...والجدير بالذكر في الحالة الكويتية كان هناك عامل حاسم أسهم في زيادة عدد استمارات الاستبيان الموزعة في الدولة تمثل في عدد من المراجعين الأجانب.

وإجمالاً عدد الإستمارات الصالحة للتحليل كانت (263) إستمارة، أي ما يمثل (86%) من حجم العينة الأصلي (305) وهي نسبة يمكن اعتبارها ملائمة وكافية لتحليل البيانات في مثل هذا النوع من الدراسات.

رابعاً: التحقق من ثبات إستمارة الاستبيان: Reliability

الثبات يعني مدى التوافق والاتساق في نتائج الاستبيان إذ طبق أكثر من مرة وفي ظروف مختلفة (النجار وآخرون،2009، ص124)[1] . ولذلك اعتمد الباحث على معامل ألفا كرونباخ (Cornbach's Coefficient Alpha) لقياس مدى الاتساق والتناسق في إجابة المستجوب على كل الأسئلة الموجودة بالاستبيان، باعتباره مقياس مخصص لقياس الثبات الداخلي، علماً بأن الثبات يكون حاصل وفقاً لهذا المقياس عندما تكون قيمته المحسوبة مساوية أو أكبر من 60%. كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (22) معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

متغيرات محاور الاستبيان	عدد الأسئلة	قيمة ألفا %
محفزات تطبيق متطلبات قانونSOX لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية.	10	86.01
العوامل المؤثرة في تطبيق متطلبات قانونSOX لتقويم الرقابة الداخلية أو حتى في تطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة العربية.	33	90. 07
واقع العوامل المؤثرة في تطبيق متطلبات قانونSOX لتقويم الرقابة الداخلية أو حتى في تطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة العربية.	33	89.40
جدوى التطبيق المحتملة لمتطلبات ومعايير قانون (SOX) في البيئة العربية.	3	64.79

جاهزية البيئة العربية لتطبيق متطلبات ومعايير قانون (SOX) والمعايير الدولية.	3	-32.12
متطلبات قانونSOX لتقويم الرقابة الداخلية وأفضل الصيغ الملائمة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في البيئة العربية.	٨	63.57
متغيرات محاور الاستبيان ككل	90	89.49

يتبين من الجدول (22) أن قيمة ألفا لأسئلة الاستبيان بشكلٍ عام بلغت (89.49%)، كما أن قيمة ألفا لكل محور من محاور الاستبيان أعلى من النسبة المقبولة إحصائياً (60 %) باستثناء ما يتعلق بمتغيرات الجاهزية، وبشكلٍ عام النتائج تشير إلى ثبات واتساق أسئلة الاستبيان سواءً على مستوى المحاور أم على مستوى الاستبيان ككل.

خامساً: وصف خصائص عينة الدراسة:

لقد تم استخدام التكرارات والنسبة المئوية لوصف عينة الدراسة، إذ تم تلخيص النتائج في الجداول التالية:

1- متغير التخصص العلمي: يوضح الجدول (23) توزيع المشاركين من العينة حسب تخصصاتهم العلمية.

الجدول (23) توزيع أفراد العينة حسب متغير التحصيل العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة
محاسبة عامة	127	%48
مراجعة حسابات	128	%49
آخرى	8	%3
الإجمالي	263	%100

يلاحظ من الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر من المراجعين المشاركين يتخصصون علمياً في مراجعة الحسابات والمحاسبة على التوالي، وهذا يتناسب مع طبيعة عمل العينة، ويساعد على دعم نتائج هذه الدراسة، إذ إن ذلك يعني وجود وعي كافٍ لدى أفراد العينة بطبيعة متغيرات وأهداف الدراسة، وهذا ليس بالغريب إذا ما علم أن تقريباً كل القوانين المهنية في الوطن العربي تشدد على ضرورة مزاولة المهنة من المتخصصين في المحاسبة ومراجعة الحسابات.

2- متغيراللغة الأجنبية: يوضح الجدول (24) توزيع المشاركين من العينة حسب اللغات التي يجيدونها.

الجدول (24) توزيع أفراد العينة حسب متغيراللغة التي يجيدونها

اللغات الأجنبية	العدد	النسبة
لغة انكليزية	193	%73
لغة فرنسية	32	%12

لغة آخرى	38	%15
الإجمالي	263	% 100

يلاحظ من الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر من المراجعين المشاركين يجيدون اللغة الإنكليزية، والقليل منهم اللغة الفرنسية ولغات آخرى، وهذا قد يكون عائداً لأسباب كثيرة ليس من داعٍ لمناقشتها في هذه الدراسة، وعلى اعتبار أن القانون كتب باللغة الإنكليزية وليس باللغة العربية، ومعظم الدراسات حوله كانت باللغة الإنكليزية وليس باللغة العربية، وبالتالي إجادة اللغة الإنكليزية قد يعطي فرصة أفضل لهم للاطلاع على القانون، وما دار حوله من نقاش، بشكل يؤهل المراجعين المشاركين للإجابة عن أي تساؤلات حول مضامينه ومنها، ما يتعلق بمتغيرات وأهداف الدراسة الحالية.

3- متغير الوظيفة الحالية: يوضح الجدول (25) توزيع المشاركين من العينة حسب وظيفتهم الحالية.

الجدول (25) توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	العدد	النسبة
مراجع حسابات يعمل بإحدى الشركات الأربع الكبار	161	%61
مراجع حسابات يعمل بمكتب أو مؤسسة محلية أو أجنبية آخرى	102	%39
الإجمالي	263	% 100

يلاحظ من الجدول السابق أن النسبة الأعلى من المراجعين المشاركين يعملون بمكاتب تمثل شركات المراجعة الأربع الكبار(Big4)، مما يجعلهم بعضهم خاضعين لسلطة القانون المبحوث بطريقة ما، وهذا يعطيهم فرصة أفضل للاطلاع على مضامينه، بشكل يؤهلهم للإجابة عن أية تساؤلات حوله، وهذا يعزز الثقة في إجاباتهم. أما الباقي من عينة الدراسة، فهم من المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات مراجعة محلية وأجنبية آخرى، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل المجتمع المبحوث، إذ تتضمن مراجعين من مختلف أنواع مكاتب المراجعة (محلية- الأربع الكبار-أجنبية آخرى، ومن مختلف الأحجام تقريباً (شركات ومكاتب فردية كبيرة ومتوسطة وصغيرة).

4- متغير المؤهل المهني: يوضح الجدول (26) توزيع المشاركين من العينة حسب مؤهلاتهم المهنية.

الجدول (26) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة
CPA (الزمالة الأمريكية)	47	%18
مؤهل آخر	216	%82
الإجمالي	263	% 100

يلاحظ من الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر من المراجعين المشاركين من حملة المؤهلات المهنية الآخرى في مجال مراجعة الحسابات من غير الزمالة الأمريكية، وهذا طبيعي ويفسر في إطار أن مزاولة مهنة المراجعة في البلدان العربية لا يشترط فيه الحصول على الزمالة الأمريكية، وتركيز الباحث على متغير الزمالة الأمريكية كان من منطلق أن الحاصل على الزمالة الأمريكية قد يكون مطلع أكثر على التطور الحاصل في مراجعة الحسابات في البيئة الأمريكية، بما في ذلك ما يتعلق بتطور مفهوم الرقابة الداخلية ومتطلبات تقويمها في الأدب المهني الأمريكي.

5- متغير المسمى الوظيفي: يوضح الجدول (27) توزيع المشاركين من العينة حسب مسمياتهم الوظيفية.

الجدول (27) توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة
مراجع رئيسي	194	%74
مراجع مبتدئ	42	%16
مراجع تحت التمرين	15	%6
آخر	12	%4
الإجمالي	263	% 100

يلاحظ من الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر من المراجعين المشاركين ضمن عينة الدراسة كانوا من المراجعين الرئيسين، وهذا مؤشر على أن صفوة المراجعين هم من قام بالإجابة على أسئلة الاستبيان، بشكل يعزز الثقة في إجاباتهم.

6- متغير المؤهل العلمي: يوضح الجدول (28) توزيع المشاركين من العينة حسب درجاتهم العلمية.

الجدول (28) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

الدرجة العلمية	العدد	النسبة
دكتوراه	22	%8
ماجستير	68	%26
مؤهل جامعي	172	%65
مؤهل أقل من جامعي	1	%1
الإجمالي	263	% 100

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن ما نسبته 99% من المراجعين المشاركين ضمن عينة الدراسة في جميع البلدان من حملة المؤهلات العلمية العالية، إذ بلغت نسبة الجامعيين منهم 65%، أما الباقي من حملة شهادتي

الماجستير والدكتوراه، وهذا مؤشر هام على أن العينة تتمتع بالتأهيل العلمي العالٍ والمتخصص بشكل يمكنهم من فهم أسئلة الإستبانة والإجابة عليها بشكل جيد.

7- متغير سنوات الخبرة: يوضح الجدول (٢٩) توزيع المشاركين من العينة حسب سنوات الخبرة في مزاولة مهنة مراجعة الحسابات.

الجدول (29) توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة المهنية

سنوات الخبرة	العدد	النسبة%
أقل من 5 سنوات	112	%43
من 5 إلى 10 سنوات	66	%25
من 10 – 15 سنة	51	%19
من 15 – 20 سنة	18	%7
20 سنة فأكثر	16	%6
الإجمالي	263	% 100

يلاحظ من الجدول أعلاه أن ما نسبته 43% من المراجعين ضمن عينة الدراسة تتراوح خبرتهم المهنية ما بين سنة إلى أقل من خمس سنوات، و57% منهم لديه خبرة مهنية تزيد عن خمس سنوات، وهذا مؤشر معقول على أن المراجعين المشاركين ضمن عينة الدراسة يتمتعون بخبرة مهنية معقولة، ومن ثم يفترض أن لديهم إدراكًا كافيًا بواقع أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة المحلية ومتطلبات تقويمها وأين تكمن مشاكلها وأكثر الحلول الملائمة لها، مما يساعد على استيعاب متغيرات الدراسة وأهدافها.

مما سبق يتضح أن المستجوبين مؤهلون بشكل جيد للإجابة على طبيعة الأسئلة، على أساس أن الغالبية العظمى منهم متخصصون علمياً وبشكل عالٍ في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات، كما أن الغالبية العظمى منهم يجيد اللغة الإنكليزية، ويعتبرون من صفوة المراجعين على مستوى الوطن العربي على أساس أن معظمهم مراجعون رئيسيون بمختلف أنواع مكاتب ومؤسسات المراجعة الموجودة (محلية- الأربع الكبار- أجنبية آخرى)، ومن مختلف الأحجام تقريباً (شركات ومكاتب فردية كبيرة ومتوسطة وصغيرة)، الأمر الذي يتوقع معه الباحث إمكانية الحصول منهم على إجابات موضوعية، مبنية على رصيد معقول من الخبرة المهنية.

المبحث الثاني: استكشاف البيانات والاختبارات الإحصائية المستخدمة في تحليلها:

بعد ترميز وتفريغ البيانات للحاسب الآلي، تم استخدام الإصدار العاشر من البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية، (SPSS) Statiststical Packages for Social Sciences في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، ابتداء من قياس مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبيان، وصولاً لاختبار آخر فرضية.

ولتحديد المقاييس والاختبارات الإحصائية الملائمة في تحليل بيانات متغيرات الدراسة، سواءً كانت وصفية أم استدلالية معلميه أو غير معلميه، يجب تحديد مدى توافر اشتراطات وافتراضات تطبيق هذه المقاييس والاختبارات من خلال استكشاف خصائص البيانات المجمعة، وذلك على النحو التالي:

أولاً: استكشاف البيانات: Exploration of Data

هناك عدد من الشروط أو المسلمات الضرورية المطلوب استكشافها في البيانات حتى يتم تحديد استراتيجية التحليل اعتماداً على اختيار وتطبيق أنسب المقاييس والاختبارات الإحصائية سواءً أكانت معلمية أم غير معلمية في تحليل البيانات، ومن هذه الشروط ما يلي:

1- شرط التوزيع الطبيعي أو الاعتدالي للبيانات: يقصد به شكل التوزيع لبيانات المتغيرات المستخدمة في التحليل (رزق الله، بدون، صـ144-145).

2- شرط تجانس التباين: يعني أن الانحرافات المعيارية للمجتمعات المسحوب منها العينات تكون متساوية (أمين، 2008، صـ122). كما يعني هذا المسلم في التصميمات التي نختبر فيها الفروق بين عدد من المجموعات أن التباين واحد من مجموعة إلى آخرى (أبو علام، 2006، صـ97).

3- شرط مستوى القياس: يجب أن يكون قياس البيانات من مستوى المسافة على الأقل لتطبيق الاختبارات المعلمية ومن المستوى الاسمي أو الرتبي عند تطبيق الاختبارات اللامعلمية، ويعني مستوى المسافة؛ إن المسافات على طول الميزان المستخدم مسافات متساوية (أبو علام، 2006، صـ97)[1] ، أي أن الفرق في أوزان الميزان متساوٍ عند الانتقال من وزن إلى آخر، وهذا ما يحققه مقياس ليكرت الذي صمم على أساسه الاستبيان في هذه الدراسة.

4- شرط الاستقلالية: يشير إلى أن بيانات الأفراد مستقلة عن بعضها بعضاً، أي سلوك مشارك ما لا يؤثر في مشارك آخر (أبو علام، 2006، صـ98)[2] ، وهذا حاصل في الدراسة الحالية. علما بأن شرط الاستقلالية ومستوى القياس لا يمكن اختبارهما إلا بطرق منطقية وبشكل نظري.

أما فيما يتعلق بشرط التوزيع الطبيعي فطالما تحقق فيصبح شرط التجانس تحصيل حاصل.

1- اختبار شرط التوزيع الطبيعي أو الإعتدالي لبيانات الدراسة.

بالنظر إلى ما تقره نظرية النهاية المركزية (Central Limit Theorem)، "من أن التقيد بشرط التوزيع الإعتدالي[الطبيعي] مرتبط بحجم العينة، إذ يعتبر شرطاً ضرورياً في حالة العينات الصغيرة، أما في حالة العينات الكبيرة فيمكن التخلي عنه. وذلك لأنه وفقاً لنظرية النهاية المركزية نجد أن التوزيعات الاحتمالية تؤول إلى التوزيع الطبيعي في حالة العينات التي تزيد حجمها عن (30) مشاهدة (أمين، 2008، صـ106-107)." نقلا عن (Mari,2003,p.6)، وفي هذا الصدد أيضاً، يقول[1] (Frankfort, Nachmias, 2004, pp.457-458) " يوزع T طبيعياً عندما يكون حجم العينة أكبر من (30)، وبالتالي يمكن توظيف التوزيع الطبيعي عندما يكون حجم العينة أكبر من(30)، كما يقول أن توزيع المعاينة لاختبار الفرق بين الأوساط يتوقف على حجم العينة، وعندما تكون كل عينة أكبر من (30) فإن هذا

التوزيع يقارب التوزيع الطبيعي، لذلك يمكن استخدام المنحنى الطبيعي كنموذج إحصائي." ويقول آخر "أنه في الحالة التي يكون فيها حجم العينة (30) أو أكبر يمكن إثبات باستخدام إحدى صيغ مبرهنات النهاية المركزية، أن T يتبع تقريباً التوزيع الطبيعي (مصطفى، 2002، صـ290)."، كما يشير آخرون "إلى أن شرط التوزيع الطبيعي غالباً ما يستعاض عنه بزيادة حجم العينة، فقد وجد من خلال التجربة أن عدم تحقق هذا الشرط لا يؤثر على نتيجة الاختبار بشرط أن يكون حجم العينة كبيراً، وتعتبر العينة من الحجم (30) عينة كبيرة (نجيب والرفاعي، 2006، صـ257)."

إذاً عندما يكون حجم العينة أكبر من أو تساوي 30 مفردة فيقترب التوزيع من الطبيعي، والعكس هو الصحيح (أبو زينة وآخرون،2006، صـ216). أي أن كبر حجم العينة يساعد على تقليل تأثير التعدي على شرط التوزيع الاعتدالي (رزق الله، بدون، صـ145)[1] .

وعلى اعتبار أن مفردات عينة الدراسة الحالية سواءً في مجموعها أم في تفاصيلها لا تقل عن 30 مفردة، ويرغب الباحث في استخدام الاختبارات الأكثر قوة ودقة والمتمثلة في الاختبارات المعلمية، فإنه سيلجاء إلى تطبيقها لوجود ما يسوغ ذلك.

ثانياً: المقاييس والاختبارات الإحصائية الملائمة:

بالنظر لتوزيع البيانات وطبيعته وتجانس تباين مجتمع العينة ونوعها وحجمها، هذا فضلاً عن أهداف الدراسة وفروضها، استخدم الباحث مجموعة من المقاييس والاختبارات الإحصائية الملائمة في ذلك، تراوحت ما بين الإحصاء الوصفي والاستدلالي المعلمي، على أساس أن الاختبارات المعلمية هي ما سيتم تطبيقها في هذه الدراسة.

ويمكن تفصيل هذه المقاييس والاختبارات على النحو التالي:

1- مقاييس الإحصاء الوصفي: The Descriptive Statistics

يقوم الإحصاء الوصفي بتحويل البيانات الأولية إلى شكل يمكن استخدامه في وصف مجموعة من العوامل في ظروف أو موقف معين. ويتم ذلك عن طريق ترتيب البيانات ومعالجتها[3] **(**Sekaran, 2006, p.562**)**. ومن المقاييس المستخدمة في الدراسة الحالية، ما يلي:

1-1- الوسط الحسابي: The Arithmetic Mean

هو أحد مقاييس النزع المركزية ويعتبر مناسباً لتمثيل التوزيعات التي تقاس عند المستوى الفئوي[2](Frankfort, Nachmias,2004,P.348). "ويعطي الوسط الحسابي فكرة عامة عن البيانات دون تعمق غير ضروري في دراسة مفردات البيانات التي تم جمعها [4](Sekaran, 2006, p.562)." ولقد تم استخدامه في هذه الدراسة على مستوى العينات الفرعية كمجموعة واحدة، لتحديد مدى موافقتها بشكلٍ

عام على العامل أو المتغير ودرجة تأثيره في المتغير التابع (ألا وهو إمكانية تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون SOX في البيئة العربية)، ويعتبر العامل موافقاً عليه، ومؤثراً إذا كان وسطه الحسابي أكثر من (3)، أما إذا كان الوسط الحسابي أقل من (3) فيعتبر العامل غير موافق عليه وغير مؤثر، زيادة على ذلك، تم استخدام الوسط الحسابي (2) لإجابات مفردات عينة الدراسة كمؤشر على مستوى واقعية المتغيرات أو مدى توافرها فعلياً في بيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة وبيئة الشركات المساهمة والبيئة بشكلٍ عام عربياً، فيعتبر المتغير موجود بمستوى ضعيف إذا كان وسطه الحسابي أقل من (2)، أما إذا كان الوسط الحسابي (2) فيعتبر العامل متوافر بدرجة متوسطة، أما إذا كان أكثر من (2)، فيعتبر العامل متوافر بقوة.

وعلى اعتبار أن مقاييس النزع المركزية قد تكون مضللة إذا لم ترافق بقياسات تصف كمية الانتشار في التوزيع، لأن النزع تقيس معدل الخاصية الأكثر تماثلاً، وتشير قياسات الانتشار إلى عدد أفراد المجموعة الذين ينحرفون عن هذه الخاصية وإلى درجة هذا الانحراف[3](Frankfort, Nachmias, 2004,p.366). ولهذا إستخدمت مقاييس الانتشار التالية:

2-1- الإنحراف المعياري: The Standard Deviation

مقياس لتشتت البيانات التي تم جمعها باستخدام مقاييس فئوية أو نسبية. وهو يقدم مؤشراً لمدى توزيع الاختلافات الموجودة في البيانات[5](Sekaran, 2006, p.565)." تم استخدامه في الدراسة الحالية لقياس وبيان مدى تشتت البيانات عن وسطها الحسابي، وكلما كانت قيمة الانحراف المعياري قليلة كان ذلك أفضل أي أن تشتت البيانات عن وسطها الحسابي قليل والعكس صحيح.

2- اختبارات الإحصاء الاستدلالي: Tests of the Inferential Statistics

الإحصاء الاستدلالي هي مجموعة أساليب تستخدم للاستدلال على معلمة المجتمع من خلال بيانات العينة، "وهي تعتبر مفيدة في استخدام البيانات المتاحة للتعرف على الفرق بين عدة مجموعات فرعية بشأن متغير معين [6](Sekaran, 2006, p.568)." وعلى اعتبار أن مضمون فروض الدراسة الحالية هو اختبار مدى وجود فروق جوهرية بين فئات الدراسة حول المتغيرات المبحوثة، لذلك تعتبر الاختبارات الإحصائية التي تعنى باختبار الفروق هي الأنسب للدراسة الحالية، ومنها ما يلي:

2-1- اختبار T للعينة الواحدة: One Sample T Test

سيتم تطبيق هذا الاختبار في تحليل بيانات فئات الدراسة كمجموعة واحدة، إذ إنه يمكن اعتبار بيانات الدراسة الحالية بيانات واحدة جمعت من مجتمع واحد متجانس عبر مجموعات فرعية متعددة تتوزع على أساس جغرافي. وفي هذا الصدد يشدد أحد الباحثين على متطلبات استخدام هذا الاختبار بقوله "يجب

استخدام اختبار T لعينة واحدة عندما يتوفر لديك عينة واحدة من البيانات وتود أن تختبر إذا ما كانت العينة تنتمي إلى مجتمع بقيمة وسطية معروفة، (الحكيم، بدون، ص199)."

ويهدف اختبار **T** لعينة واحدة إلى اختبار الفرض باختلاف متوسط توزيع العينة عن قيمة ثابتة يطلق عليها في برنامج SPSS القيمة الاختبارية Test Value وتمثل هذه القيمة عادة درجة محايدة، كما يشترط لإجراء هذا الاختبار شرطان هما:

- أن يكون المتغير الذي نختبره موزعا توزيعا إعتدالياً، ويحتاج الأمر إلى الحصول على عينة أكبر للحصول على نتائج صادقة نسبيا إذا كان توزيع المجتمع بعيدا عن أن يكون إعتدالياً. إلا أنه في معظم الحالات يكفي الحصول على عينة مكونة من (30) فردا للحصول على قيم دقيقة للمعنوية.
- أن العينة المسحوبة من المجتمع سحبت بشكل عشوائي وأن درجات المتغير موضوع الاختبار الإحصائي مستقلة عن بعضها بعضاً. (أبو علام،2006، ص123-124)[3] .

ونظراً لأن الشروط السابقة لتطبيق الاختبار متوافرة في الدراسة الحالية، فإن الباحث سيلجأ إلى تطبيقه لاختبار ما إذا كان هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3) درجات، وهي هنا درجة محايد على مقياس ليكرت، وذلك اعتماداً على قيمة الدلالة الإحصائية (0.05) كأساس لقبول الفرضيات أو رفضها، إذ سيتم قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من أو تساوي (0.05) وبطبيعة الحال سيتم رفض الفرضية العدمية وقبول البديلة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.05).

وتحسب قيمة t من خلال المعادلة الآتية:

$$t = \frac{\overline{X} - \mu}{S / \sqrt{n}}$$

إذ إن:

$\overline{X}$ الوسط الحسابي للعينة.

μ قيمة ثابتة عبارة عن (1+2+3+4+5) /٥ = 3 (وهي قيمة متوسط المجتمع الفرضي).

S الانحراف المعياري للعينة.

n عدد مفردات العينة وتساوي 263 مفردة.

2-2- اختبار T لعينتين مستقلتين: Independent Samples T test

على اعتبار أن الملامح العامة أو البيانات النوعية لمفردات عينة الدراسة تساعد على تفسير نتائج استطلاع آراء المراجعين بشأن متغيرات الدراسة، لهذا قام الباحث بإعادة تبويب المراجعين المشاركين على

حسب جهات عملهم (أي مراجعون ينتمون لمكاتب ومؤسسات المراجعة الممثلة أو التابعة لمؤسسات المراجعة الأربع الكبار، ومراجعون ينتمون إلى مكاتب ومؤسسات محلية ودولية آخرى)، وبالتالي تكونت عينتان من المراجعين من المفيد دراسة ما إذا كان بينهما فروق معنوية حول متغيرات الدراسة يمكن إرجاعها لجهة العمل وليس للصدفة، وأنسب اختبار إحصائي في ذلك عطفاً على خصائص البيانات هو اختبار (t) لعينتين مستقلتين.

2-3- اختبار تحليل التباين الأحادي: One -Way ANOVA

على اعتبار أن عينة الدراسة مكونة من عدة مجموعات فرعية من المراجعين موزعة على أساس جغرافي، فسيحاول الباحث اختبار فرضية تصاغ حول ما إذا كان هناك فروق معنوية في متوسطات الإجابة على متغيرات الدراسة تعزى إلى هذه المجموعات الفرعية وتوزيعها الجغرافي.

ففي هذا المجال، يقول Sekaran إن تحليل التباين يوضح ما إذا كان هناك فرق معنوي بين المتوسطات الخاصة بأكثر من مجموعتين تم جمع بياناتها باستخدام مقياس فئوي أو نسبي. فعلى سبيل المثال، إذا أراد الباحث أن يعرف ما إذا كانت هناك فروق جوهرية بين متوسطات المبيعات الخاصة بمجموعات بيع متعدد، منهم من تم تدريبه بمعهد تدريبي، ومن تم تدريبهم في أثناء رحلاتهم البيعية، ومنهم من قام مدير المبيعات بتدريبه، ومنهم من لم يتم تدريبه[7](Sekaran, 2006, p.575)." فسيلاحظ أن الفروقات تختبر ما بين متوسطات المبيعات ويقابلها في هذه الدراسة متوسطات الإجابات على المتغيرات، وتختبر ما بين مجموعات بيع تعددت بحسب التدريب ومن يقوم به، ويقابلها هنا مجموعات من المراجعين تعددت بحسب المنطقة الجغرافية والظروف البيئية التي تحكمها. وحتى يتم تطبيق هذا الاختبار يجب أن تتوافر مجموعة من المسلمات يمكن تفصيلها فيما يلي:

- المجتمعات ذات توزيع طبيعي.
- كل تباينات المجتمع متساوية.
- استقلال مفردات العينة.

وهذه المسلمات محققة في هذه الدراسة. وفروض الاختبار تصاغ على النحو التالي:

فرض العدم: متوسطات المجتمعات المسحوب منها العينات متساوية.

الفرض البديل: يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف.

قبول فرض العدم يعنى عدم معنوية اختبار (f)، ويؤكد أن العينات مسحوبة من نفس المجتمع ولا فرق بين متوسطات المجتمعات المسحوب منها العينات. أما رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل يعنى معنوية اختبار (f)، ويقال أن هناك زوجاً واحدً على الأقل من المجموعات الفرق بينها معنوي، وعند قبول

الفرض البديل يكون المطلوب تحديد أي المجموعات هي السبب في المعنوية، ولتحديد ذلك تجرى اختبارات لاحقه لاختبار (f) تسمى باختبارات المقارنات المتعددة (Post-Hoc Comparison).

2-4- اختبارات المقارنات المتعددة: Post-Hoc Comparison

نظراً لتجانس البيانات في هذه الدراسة، سيستخدم الباحث في تتبع دلالة الفروق مجموعة الاختبارات التي تفترض تجانس التباين (Equal Variances Assumed) في برنامج SPSS، مثل: اختبار توكي أو شافيه (Scheffe ،Tukey).

3- مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة الحالية: Significance Level (Sig)

يقصد بمستوى المعنوية مستوى الشك فعندما يكون مستوى المعنوية (0.05) فإن ذلك يعني أننا نثق في قرارنا المتخذ بنسبة 95% ونشك بنسبة 5%، وعندما يكون (0.01) فإن ذلك يعني أننا نثق في قرارنا المتخذ بنسبة 99% ونشك بنسبة 1%، وفي هذا الصدد يقول[5] (Frankfort, Nachmias, 2004,pp.455-456) يتحدد اختيار مستوى المعنوية على نوع مشكلة الدراسة وعواقب رفض فرضية صحيحة أو الإبقاء على فرضية خاطئة وفي حال عدم وجود آثاراً عملية للدراسة فإن اختيار مستوى المعنوية سيكون اعتباطياً، ولكن هذا الاختيار سيكون محكوما بمستويات المعنوية الشائعة. وفي هذه الدراسة سيعتمد الباحث بشكل أساسي على مستوى المعنوية (0.05)، وفقط على مستوى (0.01) كلما وجدت ضرورة له.

المبحث الثالث: تحليل البيانات وفق متغيرات الدراسة واختبار الفروض:

أولاً: تحليل بيانات محاور الاستبيان:

أ- تحليل آراء المستجيبين حول المحفزات أو المنافع المتوقع تحقيقها إذا طبقت متطلبات قانون Sarbanes-Oxley للتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية.

إذ أدرج تحت المحور الأول من الاستبيان (10) منافع من المتوقع تحققها في البيئة العربية إذ طبقت فيها متطلبات تقويم الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley، إذُ طلب من المشاركين ضمن عينة الدراسة تحديد درجة موافقتهم عليها، ولقد اشتقت هذه المحفزات من الدراسات السابقة حول نتائج تطبيق القانون المبحوث في البيئة الغربية بشكلٍ عام، زيادة على ذلك، أضاف الباحث بعض المحفزات محتملة

التحقق من واقع البيئة العربية وخصوصيتها، ولقد استخدمت مقاييس الإحصاء الوصفي واختبارات الإحصاءالاستدلالي في اختبارالفروض، والجداول التالية تبين تحليل الإجابات وعرض النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينة الدراسة:

1- باستخدام الإحصاء الوصفي واختبار T للعينة الواحدة للاستدلال على معالم المجتمع.

سيتم التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس (اعتمد الباحث في هذه الدراسة الوسط الحسابي (**3**)، وهو درجة محايد على مقياس ليكرت الذي يمثل نسبة **60**%)، وذلك وصفياً عن طريق المتوسطات والإنحرافات المعيارية، واستدلالياً عن طريق اختبار (**t**)، فإذا أشارت نتيجة هذا الاختبار إلى فرق معنوي بين متوسط العامل والمتوسط المفترض، وكان متوسط العامل أكبر، فهذا يعني أن العامل مقبول ومتفق حوله وفقًا لرأي فئات الدراسة كمجموعة واحد ة، والعكس هو الصحيح، وذلك على النحو التالي:

الجدول (30) تحليل آراء المستجوبين حول محفزات تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية [1]

ر.م	المنافع	التوزيعات التكرارية					التحليل الإحصائي			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	دالة t Sig
1	تحسين جودة إعداد التقرير المالي في الشركات المساهمة المحلية؟	155	100	8	-	-	4.5209	.5717	43.143	.000

(١) يبين الملحق (5) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء عينة الدراسة حول المنافع المتوقع تحقيقها من وراء التقرير عن تقويم فعالية الرقابة الداخلية على إعداد التقرير المالي سنوياً من قبل الإدارة والمراجع الخارجي والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول.

2	الحد من الاحتيال والفساد في الشركات المساهمة المحلية؟	144	107	12	-	-	4.4487	.5960	39.421	.000
3	تحسين التقديرات المحاسبية من قبل الإدارة؟	98	129	34	2	-	4.1369	.6964	26.474	.000
4	تعزيز حماية الأصول؟	118	107	33	5	-	4.2053	.7788	25.099	.000
5	مراقبة ومتابعة ضوابط الرقابة الداخلية من أكثر من طرف داخلي وخارجي؟	141	100	18	4	-	4.4183	.6935	33.167	.000
6	تحسين كفاءة عملية المراجعة بشكلٍ عام؟	154	91	13	5	-	4.4487	.7018	33.474	.000
7	زيادة الثقة في الأسواق المالية من قبل المستثمرين والجمهور عموماً ؟	124	84	44	9	2	4.0951	.9341	19.011	.000
8	إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى:									
-	الشركات لمساهمة.	102	105	٤٥	8	2	4.0038	.8931	18.227	.000
-	مكاتب ومؤسسات المراجعة.	117	108	29	7	2	4.1407	.8511	21.735	.000
-	الأسواق المالية المحلية.	83	112	49	15	4	3.8593	.9725	14.330	.000
	المجموع						4.2278	.5191	122.701	.000

يلاحظ من الجدول السابق (30) **الآتي:-**

١) **فيما يتعلق بتحسين جودة إعداد التقرير المالي في الشركات المساهمة المحلية**، يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق**، إذ بلغ الوسط الحسابي (4.5209) وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل (0.5717)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول تحقق هذه المنفعة، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.5209) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان

متوسطها أكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق هذه المنفعة إذ طبقت متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية.

٢) **فيما يتعلق بالحد من الإحتيال والفساد في الشركات المساهمة المحلية**، يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.4487)، وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل (.5960)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول تحقق هذه المنفعة، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.4487) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق هذه المنفعة إذ طبقت متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية.

٣) **فيما يتعلق بتحسين التقديرات المحاسبية من قبل الإدارة**، يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق**، إذ بلغ الوسط الحسابي (4.1369)، وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل (.6964)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول تحقق هذه المنفعة، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.1369) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق هذه المنفعة إذ طبقت متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية.

٤) **فيما يتعلق بتعزيز حماية الأصول**، يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق**، إذ بلغ الوسط الحسابي (4.2053)، وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل (.7788)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول تحقق هذه المنفعة، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات

دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.2053) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق هذه المنفعة.

٥) **فيما يتعلق بمراقبة ومتابعة ضوابط الرقابة الداخلية من أكثر من طرف داخلي وخارجي،** يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق** إذ بلغ الوسط الحسابي (4.4183)، وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3), وبانحراف معياري يصل (.6935)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول تحقق هذه المنفعة، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.4183) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق هذه المنفعة.

٦) **فيما يتعلق بتحسين كفاءة عملية المراجعة بشكلٍ عام،** يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق،** إذ بلغ الوسط الحسابي (4.4487)، وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل (.7018)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول تحقق هذه المنفعة، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.4487) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق هذه المنفعة.

٧) **فيما يتعلق بزيادة الثقة في الأسواق المالية من قبل المستثمرين والجمهور عموماً،** يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق،** إذ بلغ الوسط الحسابي (4.0951)، وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل

(9341.)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول تحقق هذه المنفعة، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T-test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.0951) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق هذه المنفعة إذ طبقت متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية.

٨) **فيما يتعلق بإعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الشركات المساهمة المحلية**، يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق**، إذ بلغ الوسط الحسابي (4.0038)، وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3), وبانحراف معياري يصل (8931.)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول تحقق هذه المنفعة، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T-test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.0038) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وانما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق هذه المنفعة إذ طبقت متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية.

٩) **فيما يتعلق بإعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة**، يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق**، إذ بلغ الوسط الحسابي (4.1407)، وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3), وبانحراف معياري يصل (8511.)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول تحقق هذه المنفعة، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T-test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.1407) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات

أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق هذه المنفعة إذ طبقت متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية.

١٠) فيما يتعلق بإعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الأسواق المالية المحلية، يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق،** إذ بلغ الوسط الحسابي (3.8593)، وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل (.9725)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم حول تحقق هذه الميزة، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما اذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (3.8593) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق هذه المنفعة إذ طبقت متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية.

2- باستخدام اختبار تحليل التباين لدراسة الفروق بين المجموعات واختبار شافيه لتتبع مصدرها:

لاختبار ما إذا كان هناك فروق معنوية في مدى الموافقة بين المجموعات الفرعية المكونة لعينة الدراسة، يمكن إرجاعها لهذه المجموعات وظروف البيئة التي سحبت منها، وليس للصدفة، يتم تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي، لاختبار الفروض التالية:

فرض العدم: متوسطات المجتمعات المسحوب منها العينات متساوية.

H0: μ1=μ2=μ3=μ4=μ5=μ6=μ7.

الفرض البديل: يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف.

H1: μ1=μ2#...=μ7. At least one of them different.

وسيتم قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، أو قيمة مستوى المعنوية المحسوب (Sig) أكبر من (0.05)، والعكس تماما للفرض البديل.

الجدول (31) نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول محفزات تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية [٢]

السؤال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig	القرار
تحسين جودة إعداد التقرير	بين المجموعات	3.026	6	.504	1.563	.158	لا توجد فروق

(٢) يبين الملحق (٥) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بنتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول محفزات تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول

المالي في الشركات المساهمة المحلية؟	ضمن المجموعات	82.609	256	.323			معنوية
	المجموع	85.635	262				
الحد من الاحتيال والفساد في الشركات المساهمة المحلية؟	بين المجموعات	6.983	6	1.164	3.451	.003	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	86.074	256	.336			
	المجموع	93.057	262				
تحسين التقديرات المحاسبية من قبل الإدارة	بين المجموعات	20.731	6	3.445	8.318	.000	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	106.341	256	.415			
	المجموع	127.072	262				
تعزيز حماية الأصول؟	بين المجموعات	15.420	6	2.570	4.585	.000	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	143.493	256	.561			
	المجموع	158.913	262				
مراقبة ومتابعة ضوابط الرقابة الداخلية من أكثر من طرف داخلي وخارجي؟	بين المجموعات	14.263	6	2.377	5.447	.000	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	111.729	256	.436			
	المجموع	125.992	262				
تحسين كفاءة عملية المراجعة بشكلٍ عام؟	بين المجموعات	9.913	6	1.652	3.550	.002	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	119.144	256	.455			
	المجموع	129.057	262				
زيادة الثقة في الأسواق المالية من قبل المستثمرين والجمهور عموماً ؟	بين المجموعات	26.660	6	4.443	5.632	.000	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	201.963	256	.789			
	المجموع	228.624	262				
إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى: الشركات المساهمة؟	بين المجموعات	33.980	6	5.663	8.284	.000	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	175.016	256	.684			
	المجموع	208.996	262				
إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى: مكاتب ومؤسسات المراجعة	بين المجموعات	22.803	6	3.801	5.826	.000	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	166.992	256	.652			
	المجموع	189.795	262				
إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الأسواق المالية المحلية؟	بين المجموعات	29.131	6	4.855	5.684	.000	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	218.663	256	.854			
	المجموع	247.795	262				

يلاحظ من نتائج الجدول السابق رقم (31) معنوية معظم المنافع أو المحفزات عند مستوى معنوية (0.05)، إذ إن قيم P-Value أقل من مستوى المعنوية (0.05) مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات آراء فئات الدراسة حول مدى الموافقة، باستثناء المنفعة الأولى "تحسين جودة إعداد التقرير المالي في الشركات المساهمة المحلية" فلم تكن الفروق حولها معنوية عند مستوى (0.05)، إذ إن قيمة P-Value أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه يتم رفض الفرض العدمي للاختبار وقبول الفرض البديل له على أنه يوجد متوسط على الأقل من متوسطات المجتمعات المسحوبة منها العينات مختلف معنوياً في مدى الموافقة على مقياس ليكرت.

ولتحديد أي المقارنات الثنائية كانت السبب في هذه الفروق تم استخدام اختبار **شافيه (Scheffe)**، فكانت النتائج على (مستوى كل متغير وعلى مستوى المتغيرات مجتمعة) عند مستوى (0.05) كما هي ملخصة في الجداول التالية (*):

الجدول رقم (32)نتائج اختبار شافيه حول متغير الحد من الاحتيال والفساد في الشركات المساهمة المحلية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	.4458*	.1183	.024	3.248E-02	.8792
	الأردنية	.2363	.1183	.678	-.1870	.6597
	السورية	.3575	.1304	.280	-.1092	.8241
	المصرية	.2866	.1277	.540	-.1703	.7435
	الليبية	.3575	.1304	.280	-.1092	.8241
	التونسية	.4338	.1290	.084	-2.7820E-02	.8955

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الكويتية البالغ (4.7241) هو أكبر المتوسطات، ومتوسط العينة السعودية البالغ (4.2683) هو أصغرها، ومن الجدول رقم (32) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية والسعودية معنوي عند مستوى (0.05)، ولا توجد اختلافات معنوية لمتوسطي العينتان مع باقي المتوسطات، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينتان هما أكثر وأقل العينات تأييداً لتحقق منفعة الحد من الإحتيال والفساد في الشركات المساهمة إذا طبقت متطلبات الرقابة الداخلية ضمن القانون المبحوث في بيئتيهما المحليتين.

أما بالنسبة لنتائج اختبار شافيه للمقارنات المتعددة حول متغير تحسين التقديرات المحاسبية من قبل الإدارة، أظهرت النتائج أن العينة الكويتية هي من كان وراء وجود فروق معنوية حول هذا المتغير، إذ بلغ متوسطها (4.6379)، والجدول التالي يبين هذه النتائج:

الجدول رقم (33)نتائج اختبار شافيه حول متغير تحسين التقديرات المحاسبية من قبل الإدارة

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	.6623*	.1315	.000	.1918	1.1329
	الأردنية	.6379*	.1315	.001	.1674	1.1085
	السورية	.6045*	.1449	.009	8.594E-02	1.1233
	المصرية	.7317*	.1419	.000	.2238	1.2395

(*) على اعتبار أن نتائج اختبار شافيه تعرض في جدولين، أحدهما يصنف العينات على أساس المتوسطات والآخر يبين الاختلافات المعنوية بين هذه المتوسطات، وحرصاً من الباحث على سلاسة القراءة والفهم وبعداً عن التفصيل والتعقيد عطفاً على كثرة المتغيرات محل المقارنة، ستتم الإشارة إلى نتائج الجدول الاول والثاني فقط من خلال العينات مصدر الفروق بناءً على كبر أو صغر المتوسطات ومعنوية الاختلافات بينها، على أن تعرض نتائج الاختبار كاملة في الملحق (5) الذو يبين مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بنتائج اختبار *شافيه* للمقارنات الثنائية بين عينات الدراسة حول محفزات تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية.

	الليبية	.4379	.1449	.171	-8.0726E-02	.9566
	التونسية	.7670*	.١٤٣٤	.000	.٢٥٣٨	١,٢٨٠١

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

من الجدول رقم (33) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية وباقي العينات باستثناء العينة الليبية عند مستوى (0.05) دال إحصائياً، مما يدل على أنها مصدر الفروق، إذ إنها أكثر العينات تأييدا لتحقق المنفعة المذكورة في بيئتها المحلية، يليها في ذلك العينة الليبية.

أما بالنسبة لنتائج اختبار شافيه للمقارنات المتعددة حول متغير تعزيز حماية الأصول، تبين أن متوسط العينة الكويتية (4,6034) هو أكبر المتوسطات، والجدول التالي يبين ما إذا كان هذا المتوسط يختلف بشكل معنوي عن باقي المتوسطات:

الجدول رقم (34)نتائج اختبار شافيه حول متغير تعزيز حماية الأصول.

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	.5791*	.١٥٢٨	.٠٢٩	٣,٢٤٣E-02	١,١٢٥٧
	الأردنية	..٥٥٤٧*	.١٥٢٨	.٠٤٤	٨,٠٤٣E-03	١,١٠١٣
	السورية	.٤٠٣٤*	.١٦٨٤	.44٥	-.١٩٩٠	١,٠٠٥٩
	المصرية	.٦٣٤٧*	.١٦٤٩	.٠٢٤	٤,٤٧٦E-02	١,٢٢٤٥
	الليبية	.٢٣٦٨	.١٦٨٤	.٩٢١	-.٣٦٥٧	.٨٣٩٣
	التونسية	.٦٠٣٤*	.١٦٦٦	.٠٤٤	٧,٤٠٥E-03	١,١٩٩٥

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

من الجدول رقم (34) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية وباقي العينات باستثناء العينة الليبية عند مستوى (0.05) دال إحصائياً، مما يدل على أنها أكثر العينات تأييداً لتحقق منفعة تعزيز حماية الأصول، يليها في ذلك العينة الليبية.

أما بالنسبة لنتائج اختبار شافيه للمقارنات المتعددة حول متغير مراقبة ومتابعة ضوابط الرقابة الداخلية من أكثر من طرف داخلي وخارجي، تبين أن متوسط العينة السعودية (3,9512) هو أقل المتوسطات، والجدول التالي يبين ما إذا كان هذا المتوسط يختلف بشكل معنوي عن باقي المتوسطات:

الجدول (٣٥)نتائج اختبار شافيه حول مراقبة ومتابعة الرقابة الداخلية من أكثر من طرف

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السعودية	الكويتية	-.٧٠٤٠*	.١٣٤٨	.٠٠٠	-١,١٨٦٣	-.٢٢١٦
	الأردنية	-.٥٦١٠*	.١٤٤٩	.٠٢٥	-١,٠٨٣١	-٣,٨٨٥٧E-02
	السورية	-.٣١٥٤	.١٥٨٧	.٦٨٣	-.٨٨٣٤	.٢٥٢٥
	المصرية	-.٥٨٠٠*	.١٥٥٨	.٠٣٤		

					-١,١٣٧٧	-٢,٢٤٠٨E-02
	الليبية	-.٤١٥٤	.١٥٨٧	.٣٣٨	-.٩٨٣٤	.١٥٢٥
	التونسية	-.٥٩٧٢*	.١٥٧٢	.٠٢٨	-١,١٥٩٨	-٣,٤٤١٦E-02

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

من الجدول رقم (35) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة السعودية وباقي العينات باستثناء العينة الليبية والسورية عند مستوى (0.05) دال إحصائياً، مما يدل على أنها مصدر الفروق، وأقل العينات تأييداً لتحقق المنفعة المذكورة إذ طبقت متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في القانون المبحوث في بيئتها المحلية.

أما بالنسبة لنتائج اختبار شافيه للمقارنات المتعددة حول متغير تحسين كفاءة عملية المراجعة بشكلٍ عام، فالجدول التالي يلخص نتائج المقارنات المتعددة بين العينات:

الجدول رقم (36)نتائج اختبار شافيه حول متغير تحسين كفاءة عملية المراجعة بشكلٍ عام

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السعودية	الكويتية	-.5492*	.1392	.019	-1.0473	-5.1107E-02
	الأردنية	-.1707	.1507	.972	-.7099	.3684
	السورية	-2.2764E-02	.1639	1.000	-.6093	.5637
	المصرية	-.1311	.1609	.995	-.7069	.4447
	الليبية	-.1561	.1639	.989	-.7426	.4304
	التونسية	-.1755	.1624	.978	-.7565	.4056

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الكويتية البالغ (4.7931) هو أكبر المتوسطات، ومتوسط العينة السعودية البالغ (4.2439) هو أصغرها، ومن الجدول رقم (36) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية والسعودية معنوي عند مستوى (0.05)، ولا توجد اختلافات معنوية لمتوسطي العينتان مع باقي المتوسطات، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينتان هما أكثر وأقل العينات تأييداً لتحقق منفعة تحسين كفاءة عملية المراجعة بشكلٍ عام إذ طبقت متطلبات الرقابة الداخلية ضمن القانون المبحوث في بيئتيهما المحلية.

أما بالنسبة لنتائج اختبار شافيه للمقارنات المتعددة حول متغير زيادة الثقة في الأسواق المالية من قبل المستثمرين والجمهور عموماً، فالجدول التالي يلخص نتائج الاختبار:

الجدول رقم (37) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول زيادة الثقة في الأسواق المالية من قبل المستثمرين والجمهور عموماً

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة	السعودية	.5475	.1812	.171	-.1010	1.1960

الكويتية	الأردنية	.7426*	.1812	.012	9.414E-02	1.3911
	السورية	.6874	.1997	.070	-2.7412E-02	1.4021
	المصرية	.8394*	.1956	.006	.1395	1.5393
	الليبية	.3540	.1997	.790	-.3607	1.0688
	التونسية	.8788*	.1976	.004	.1716	1.5859

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الكويتية البالغ (4.6207) هو أكبر المتوسطات، ومتوسط العينيات التونسية والأردنية والمصرية البالغة (3.7419)، (3.7813)، (3.8780) على التوالي هي أقل المتوسطات، ومن الجدول رقم (37) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية وهذه العينات معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينات التونسية والأردنية والمصرية هي أقل العينات تأييداً لتحقق منفعة زيادة الثقة في الأسواق المالية من قبل المستثمرين والجمهور عموماً، على عكس العينة الكويتية التي تكون أكثر العينات تأييداً لتحققها.

أما بالنسبة لنتائج اختبار شافيه للمقارنات المتعددة حول متغير إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الشركات المساهمة، فالجدول التالي يلخص نتائج الاختبار:

رقم (38) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الشركات المساهمة

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	.7670*	.1687	.003	.1633	1.3707
	الأردنية	.7914*	.1687	.002	.1877	1.3951
	السورية	.5207	.1859	.254	-.1447	1.1861
	المصرية	.9644*	.1821	.000	.3129	1.6160
	الليبية	.6540	.1859	.058	-1.1354E-02	1.3194
	التونسية	1.0400*	.1840	.000	.3818	1.6983

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الكويتية البالغ (4.6207) هو أكبر المتوسطات، ومتوسط العينات التونسية والمصرية والأردنية والسعودية البالغة (3.5806)، (3.6563)، (3.8293)، (3.8537) على التوالي هي أقل المتوسطات، ومن الجدول رقم (38) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية وهذه العينات معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينة التونسية والمصرية والأردنية والسعودية هم أقل العينات تأييداً لتحقق منفعة إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الشركات المساهمة، على عكس العينة الكويتية التي تكون أكثر العينات تأييداً لتحققها، يليها في هذا التأييد، العينتان السورية والليبية، وهذا قد يفسر بالنسبة للعينة السورية والليبية في إطار حداثة أسواق الأوراق المالية وصيغ الشركات المساهمة، والرغبة في جذب الاستثمارات الأجنبية والتطوير المعلوماتي بالخصوص...الخ.

أما بالنسبة لنتائج اختبار شافيه للمقارنات المتعددة حول متغير إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة، فالجدول التالي يلخص نتائج الاختبار:

رقم (39) نتائج اختبار شافيه حول إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	.4743	.1648	.223	-.1153	1.0640
	الأردنية	.7183*	.1648	.005	.1286	1.3079
	السورية	.4207	.1816	.500	-.2293	1.0706
	المصرية	.7769*	.1779	.005	.1405	1.4134
	الليبية	.4440	.1816	.399	-.1959	1.1040
	التونسية	.8455*	.1797	.002	.2035	1.4895

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الكويتية البالغ (4.6207) هو أكبر المتوسطات، ومتوسط العينات التونسية والمصرية والأردنية البالغة (3.7742)، (3.8438)، (3.9024) على التوالي هي أقل المتوسطات، ومن الجدول رقم (39) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية وهذه العينات معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينة التونسية والمصرية والأردنية هم أقل العينات تأييداً لإعطاء متطلبات القانون المبحوث ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة إذ طبقت في البيئة العربية، على عكس العينة الكويتية التي تكون أكثر العينات تأييداً لإعطائها ويشاركها في ذلك وبدرجة أقل العينتان الليبية والسورية.

أما بالنسبة لنتائج اختبار شافيه للمقارنات المتعددة حول متغير إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الأسواق المالية المحلية، فالجدول التالي يلخص نتائج الاختبار:

رقم (40) نتائج اختبار شافيه حول إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الأسواق المالية المحلية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	.5185	.1886	.276	-.1563	1.1933
	الأردنية	.7624*	.1886	.014	8.763E-02	1.4372
	السورية	.4532	.2078	.549	-.2805	1.2070
	المصرية	.8966*	.2035	.004	.1683	1.6248
	الليبية	.5299	.2078	.373	-.2138	1.2736
	التونسية	.9772*	.2056	.001	.2414	1.7130

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الكويتية البالغ (4.3966) هو أكبر المتوسطات، ومتوسط العينات التونسية والمصرية والأردنية البالغة (3.4194)، (3.5000)، (3.6341) على التوالي هي أقل المتوسطات، ومن الجدول رقم (40) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية

وهذه العينات معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينات التونسية والمصرية والأردنية هي أقل العينات تأييداً لإعطاء متطلبات القانون المبحوث ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الأسواق المالية المحلية إذ طبقت في البيئة العربية، على عكس العينة الكويتية التي تكون أكثر العينات تأييداً لإعطائها ويشاركها في ذلك وبدرجة أقل العينتان الليبية والسورية.

أما بالنسبة لنتائج اختبار شافيه للمقارنات المتعددة حول محفزات تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ عام في البيئة العربية، فالجدول التالي يلخص نتائج الاختبار:

الجدول رقم (41) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول محفزات تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ عام في البيئة العربية (٣)

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ ٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	.5418*	9.643E-02	.000	.1968	.8868
	الأردنية	.5174*	9.643E-02	.000	.1724	.8625
	السورية	.4411*	.1063	.010	6.085E-02	.8215
	المصرية	.5939*	.1041	.000	.2215	.9662
	الليبية	.4011*	.1063	.030	2.085E-02	.7815
	التونسية	.6216*	.1051	.000	.2443	.9978

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه للمقارنة المتعددة بين العينات على مستوى البيئة العربية ككل، يتبين أن متوسط العينة الكويتية البالغ (4.6344) هو أكبر متوسطات العينات، ومن الجدول رقم (41) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية وباقي العينات معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أن العينة الكويتية هي مصدر الفروق المعنوية في البيانات حول متغيرات المحور الأول، إذ إن الكويتيين يراهنون أو يعتقدون أكثر من غيرهم بأن تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية سينتج عنها محفزات مهمة تسوغ ذلك التطبيق.

مؤثرات في الآراء حول محفزات التطبيق

من أجل تحديد ما إذا كان لتبعية مكتب أو مؤسسة المراجعة تأثيراً في رأي المراجع (المجيب على الاستبيان) حول محفزات التطبيق المذكورة سابقاً، قام الباحث باستخدام اختبار t لعينتين مستقلتين لاختبار فرضية حول ما إذا كان هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابات لأفراد العينة تعزى لتلك التبعية وليس للصدفة، أي ما إذا كان:

فرض العدم: متوسط الفروق في المجتمع الذي سحبت منه المجموعتان يساوي صفراً.

(٣) الملحق (٥) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بنتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول محفزات تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول.

فرض البديل: متوسط الفروق في المجتمع للمجموعتين لا يساوي صفراً.

H0: μ1= μ2
H1: μ1# μ2

حيث إن: **μ1 :** متوسط المجتمع في المجموعة الأولى (ممثلو الأربع الكبار).

μ2: متوسط المجتمع في المجموعة الثانية (محلية وأجنبية آخرى). وللوقوف على معنوية الفروق عند مستوى (0.01) تم الآتي:

الجدول (42) نتائج اختبار(t) لعينتين مستقلتين لاختبار متوسطات الإجابات حول محفزات التطبيق

المحفزات	الوسط الحسابي		t		df		دلالة t		القرار
	ممثلو الأربع الكبار	محلية وأجنبية آخرى	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	
تحسين التقديرات المحاسبية من قبل الإدارة.	3.9608	4.2484	-3.326		261		.001		**توجد فروق معنوية**
تعزيز حماية الأصول.	3.9412	4.3727	-4.539		261		.000		**توجد فروق معنوية**
إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الشركات المساهمة المحلية.	3.7745	4.1491	-3.379		261		001		**توجد فروق معنوية**

يتضح من الجدول رقم (42) وجود فروق معنوية بين إجابات المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة الممثلة للأربع الكبار وإجابات غيرهم من المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى، فقط حول ثلاث محفزات من أصل عشرة فقط، وهي:

1- تحسين التقديرات المحاسبية من قبل الإدارة، يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى، بأن فرض متطلبات (SOX) للرقابة الداخلية سيدفع الإدارة إلى تحسين تقديراتها المحاسبية بشكل أفضل من عدم فرضه (متوسط=4.2484)، أكثر مما يرى به المراجعون التابعون للمكاتب والمؤسسات الممثلة للأربع الكبار (متوسط=3.9608).

2- تعزيز حماية الأصول، يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى، أن فرض متطلبات (SOX) للرقابة الداخلية سيعزز من حماية الأصول (متوسط=4.3727)، أكثر مما يراه المراجعون التابعون إلى الأربع الكبار (متوسط=3.9412).

3- إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الشركات المساهمة المحلية، يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى، بأن فرض متطلبات (SOX) للرقابة الداخلية سيعطي ميزة تنافسية متعددة للشركات المساهمة، إذ سيظهرها بمظهر أنها تلتزم بمعايير من أقوى معايير الإدارة الرشيدة على مستوى العالم، وهذا من شأنه زيادة الثقة في بياناتها ومعلوماتها، وما يجلبه ذلك من استثمارات وخلافه

(متوسط=4.1491)، أكثر مما يراه المراجعون التابعون للمكاتب والمؤسسات الممثلة للأربع الكبار (متوسط=3.7745).

وعليه يتم قبول فرض العدم للاختبار الذي ينص على"عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات حول معظم محفزات تطبيق القانون المبحوث تعزى لتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة محل الاختبار".

ب- تحليل آراء المستجوبين حول العوامل المؤثرة في إمكانية تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية والمعايير الدولية، وارائهم عن واقعها في البيئة العربية.

أُدرج تحت المحور الثاني من الاستبيان (33) فقرة تتعلق بمدى التأثير، الذي تم قياسه باستخدام صيغ مثل: (يؤثر بشدة ويؤثر ولا أدري ولا يؤثر ولا يؤثر نهائياً)، وكذلك تتعلق بمدى واقعية العوامل المؤثرة في البيئات المحلية، وعليهُ طلب من المشاركين ضمن عينة الدراسة تحديد درجة تأثير (33) متغيراً في إمكانية تطبيق متطلبات تقويم الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ أساسي ومدى توافرها فعلياً على أرض الواقع في بيئاتهم المحلية. ولقد اشتقت هذه العوامل أو المتغيرات من الدراسات السابقة حول نتائج تطبيق القانون المبحوث في البيئة الغربية بشكلٍ عام، زيادة على ذلك، أضاف الباحث بعض العوامل محتملة التأثير من واقع البيئة العربية وخصوصيتها، والجداول التالية تبين تحليل الإجابات وعرض النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينة الدراسة:

1- باستخدام الإحصاء الوصفي واختبار T لعينة واحدة للاستدلال على معالم المجتمع.

1-1- تحليل آراء المستجوبين حول العوامل التي يمكن أن يكون لها تأثير في إمكانية نجاح تصميم وتشغيل نظام للرقابة الداخلية يتم تقويم فعاليته والتقرير عنها للجمهور طبقاً لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley، أو حتى طبقاً لمعايير المراجعة الدولية.

سيتم التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس (اعتمد الباحث في تحليل هذا الجزء، الوسط الحسابي (**3**)، وهو درجة محايد (لا أدري)، وذلك وصفياً عن طريق المتوسطات والإنحرافات المعيارية، واستدلالياً عن طريق اختبار (**t**)، فإذا أشارت نتيجة هذا الاختبار إلى فرق معنوي بين متوسط العامل والمتوسط المفترض، وكان متوسط العامل أو المتغير أكبر، فهذا يعني أن العامل مقبول ومتفق حوله وفقًا لرأي فئات الدراسة كمجموعة واحدة، والعكس هو الصحيح، وذلك على النحو التالي:

الجدول (43) تحليل آراء المستجوبين حول العوامل التي تؤثر في إمكانية نجاح تصميم وتشغيل نظام للرقابة الداخلية وتقويم فعاليته والتقرير عنها للجمهور طبقاً لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley، (٤)

ر.م	المنافع	التوزيعات التكرارية					التحليل الإحصائي			
		تؤثر بشدة	تؤثر	لا ادري	لا تؤثر	لا تؤثر فعلياً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	دالة t Sig
1	وجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة المهنية مكتوبة ومشدد عليها في كافة مستويات الشركة	112	135	12	4	-	4.3498	.6415	34.124	.000
2	مسؤوليات مجالس الإدارة تجاه الرقابة الداخلية.	129	115	16	2	1	4.4030	.6747	33.722	.000
3	صلاحيات لجان المراجعة وفعالة تدخلها في عملية الرقابة الداخلية.	137	118	6	2	-	4.4829	.5850	41.106	.000
4	التزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام	153	99	10	1	-	4.5361	.5907	42.176	.000
5	مستوى الثقافة التنظيمية للشركة والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي.	114	121	24	4	-	4.3118	.7001	30.385	.000
6	التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقرير المالي .	119	130	11	3	-	4.3878	.6253	35.994	.000
7	ثقافة الحوار وروح الجماعة والاتصالات الشفافة داخل الشركة وبينها وبين المراجع الخارجي.	121	130	7	5	-	4.3954	.6387	35.432	.000
8	مساحة الحرية والسرية الممنوحة للموظفين في توصيل أي تجاوزات تحدث داخل الشركة	115	127	15	5	1	4.3308	.7050	30.613	.000
ر.م	المنافع	التوزيعات التكرارية					التحليل الإحصائي			
		تؤثر بشدة	تؤثر	لا ادري	لا تؤثر	لا تؤثر فعلياً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	دالة t Sig
9	مدى قبول الموظفين لفكرة توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة.	129	113	17	3	1	4.3916	.6953	32.449	.000
١٠	توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب، وخصوصاً المسؤولين عن التقرير المالي.	140	109	14	-	-	4.4791	.5978	40.124	.000
11	مدى التركيز على إدارة المخاطر المالية ووجود إدارات متخصصة.	130	114	16	3	-	4.4106	.6586	34.735	.000

(٤) يبين الملحق (٥) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء عينة الدراسة حول العوامل التي تؤثر في إمكانية النجاح في تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة في البيئة المحلية والتقرير عن فعاليتها للجمهور طبقا لما توجبه متطلبات قانون Sarbanes-Oxley أو المعايير الدولية والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول.

١٢	مـدى اسـتقلال وكفـاءة هيئـة المراجعـة الداخلية.	135	120	5	3	-	4.4715	.5975	39.939	.000
13	تأثير العلاقات الشخصية ضمن الشركة ومع المراجع الخارجي.	120	117	15	7	4	4.3004	.8179	25.784	.000
14	درجـة الاعتمـاد علـى تقنيـة المعلومـات المتطورة بالنسبة إلى:									
a	الشركات المساهمة	136	122	4	-	1	4.4905	.5720	42.257	.000
b	مكاتب ومؤسسات المراجعة	110	138	9	5	1	4.3346	.6727	32.175	.000
15	الإلمام الكافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية.	112	116	31	3	1	4.2738	.7421	27.836	.000
16	الخـبرة السـابقة في التقريـر عـن تقـويم فعالة الرقابة الداخلية	120	121	15	5	2	4.3384	.7385	29.392	.000
17	الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المساهمة.	144	108	10	-	1	4.4981	.6108	39.775	.000
18	برامج التعليم والتدريب المستمر لتصميم وتشغيل وتقويم الرقابة الداخلية بالنسبة إلى:									
a	الشركات المساهمة	145	111	6	-	-	4.5323	.5438	.698٤٤	.000
b	مكاتب ومؤسسات المراجعة	138	114	9	2	-	4.4753	.6040	39.610	.000
19	التخصـص العلمـي والمهـني لمراجـع الحسابات في تقييم مخاطر إعداد التقرير المالي.	132	114	8	9	-	4.4030	.7132	31.902	.000
20	حجم الأتعاب المتوقع لمستوى العمل المطلوب لتقويم فعالية الرقابة الداخلية على إعداد التقرير المالي.	125	96	24	13	5	4.2281	.9416	21.151	.000

ر.م	المنافع	التوزيعات التكرارية					التحليل الإحصائي			
		تؤثر بشدة	تؤثر	لا ادري	لا تؤثر	لا تؤثر نهائياً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	دالة t Sig
21	تقييد تقديم المراجع للخدمات الآخرى للشركة محل المراجعة.	110	135	11	6	1	4.3194	.6967	30.712	.000
22	وجـود توجيهـات بضـرورة التغيـير الإلزامـي لمراجـع الحسابات بصفة دورية.	107	121	24	10	1	4.2281	.7967	24.998	.000
23	وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات.	138	99	19	5	2	4.3916	.7683	29.374	.000

24	وجود جهات رقابية قانونية متخصصة في الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة على غرار PCAOB.	138	112	7	5	1	4.4487	.6797	34.562	.000
25	ملائمة قواعد السلوك المهني والقدرة على فرضها	134	113	12	4	-	4.4335	.6555	35.453	.000
26	وعي المستخدمين بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها.	126	129	8	-	-	4.4487	.5562	42.238	.000
27	مدى التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قوانين وقواعد أسواق المال.	117	126	14	6	-	4.3450	.6866	31.792	.000
28	مستوى المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات، ونزاهة النظام القضائي في الفصل فيها.	134	109	17	3	-	4.4221	.6658	34.636	.000
29	هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة.	141	92	22	8	-	4.3916	.7683	29.374	.000
٣٠	توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد.	71	141	41	10	-	4.0380	.7607	22.129	.000
٣١	وجود وتأثير الرقابة الإعلامية المتخصصة.	96	120	31	16	-	4.1255	.8445	21.613	.000
	المجموع						4.3763	.3370	66.227	.000

2-1- تحليل آراء المستجوبين حول واقع العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية.

سيتم التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس (اعتمد الباحث في تحليل هذا الجزء، الوسط الحسابي (**٢**)، وهو درجة متوسط، وذلك وصفياً عن طريق المتوسطات والانحرافات المعيارية، واستدلالياً عن طريق اختبار (**t**)، فإذا أشارت نتيجة هذا الاختبار إلى فرق معنوي بين متوسط العامل والمتوسط المفترض، وكان متوسط العامل أو المتغير أكبر، فهذا يعني أن العامل موجود بقوة وفقًا لرأي فئات الدراسة كمجموعة واحدة، والعكس هو الصحيح، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٤٤)تحليل آراء المستجوبين حول واقع العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية(٥)

ر.م	العوامل	التوزيعات التكرارية			التحليل الإحصائي			
		مدى الواقعية			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	دالة t Sig
		قوي	متوسط	ضعيف				
1	وجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة المهنية مكتوبة ومشدد عليها في كافة مستويات الشركة	40	164	59	1.9278	.6104	-1.919	.056
2	مسؤوليات مجالس الإدارة تجاه الرقابة الداخلية.	41	126	96	1.7909	.6921	-4.900	.000
3	صلاحيات لجان المراجعة وفعالة تدخلها في عملية الرقابة الداخلية	71	148	44	2.1027	.6545	2.544	.012
4	التزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام	٤٥	190	27	2.0722	.5229	2.241	.026
5	مستوى الثقافة التنظيمية للشركة والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي.	14	116	133	1.5475	.5963	-12.306	.000
6	التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقرير المالي .	28	200	35	1.9734	.4896	-.882	.379
7	ثقافة الحوار وروح الجماعة والاتصالات الشفافة داخل الشركة وبينها وبين المراجع الخارجي.	14	84	165	1.4259	.5936	-15.687	.000
8	مساحة الحرية والسرية الممنوحة للموظفين في توصيل أي تجاوزات تحدث داخل الشركة	14	70	179	1.3726	.5844	-17.410	.000
9	مدى قبول الموظفين لفكرة توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة.	4	62	197	1.2662	.4760	-25.001	.000
10	توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب، وخصوصاً المسؤولين عن التقرير المالي.	56	172	35	2.0798	.5839	2.218	.027
11	مدى التركيز على إدارة المخاطر المالية ووجود إدارات متخصصة.	25	116	122	1.6312	.6516	-9.180	.000
12	مدى استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية.	64	167	32	2.1217	.5929	3.328	.001
13	واقع تأثير العلاقات الشخصية ضمن الشركة ومع المراجع الخارجي.	155	89	19	2.5171	.6290	13.331	.000

(٥) يبين الملحق (5) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء عينة الدراسة حول واقع العوامل التي تؤثر في إمكانية النجاح في تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة في البيئة المحلية والتقرير عن فعاليتها للجمهور طبقا لما توجبه متطلبات قانونSarbanes-Oxley أو حتى المعايير الدولية والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول.

14	درجة الاعتماد على تقنية المعلومات المتطورة بالنسبة إلى:	48	203	12	2.1369	.4485	4.842	.000
a	الشركات المساهمة							
b	مكاتب ومؤسسات المراجعة	43	198	22	2.0798	.4916	2.634	.009
15	الإلمام الكافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية.	31	142	90	1.7757	.6413	-5.673	.000
16	الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالة الرقابة الداخلية	12	158	93	1.6920	.5528	-9.036	.000
17	الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المساهمة.	80	150	33	2.1787	.6319	4.587	.000
18	برامج التعليم والتدريب المستمر لتصميم وتشغيل وتقويم الرقابة الداخلية بالنسبة إلى:	38	196	29	2.0342	.5044	1.100	.272
a	الشركات المساهمة							
b	مكاتب ومؤسسات المراجعة.	38	198	27	2.0418	.4963	1.367	.173
19	التخصص العلمي والمهني لمراجع الحسابات في تقييم مخاطر إعداد التقرير المالي.	28	81	154	1.5209	.6814	-11.403	.000
20	حجم الأتعاب المتوقع لمستوى العمل المطلوب لتقويم فعالية الرقابة الداخلية على إعداد التقرير المالي.	38	178	47	1.9658	.5686	-.976	.330
21	تقييد تقديم المراجع للخدمات الأخرى للشركة محل المراجعة.	7	32	224	1.1749	.4443	-30.048	.000
22	وجود توجيهات بضرورة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات بصفة دورية.	90	121	52	2.1444	.7218	3.245	.001
23	وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات.	73	156	34	2.1483	.6215	3.869	.000
24	وجود جهات رقابية قانونية متخصصة في الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة على غرار PCAOB.	2	15	245	1.0722	.2873	-52.367	.000

ر.م	العوامل	التوزيعات التكرارية			التحليل الإحصائي			
		مدى الواقعية			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	دالة t Sig
		قوي	متوسط	ضعيف				
25	ملائمة قواعد السلوك المهني والقدرة على فرضها	37	134	92	1.7909	.6697	-5.064	.000
26	وعي المستخدمين بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها.	7	66	190	1.3042	.5157	-21.883	.000
27	مدى التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قوانين وقواعد أسواق المال.	6	212	٤٤	1.8517	.4154	-5.789	.000

28	مستوى المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات ، ونزاهة النظام القضائي في الفصل فيها.	٤٥	95	122	1.7110	.7456	-6.277	.000
29	هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة.	85	139	39	2.1749	.6653	4.264	.000
30	توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد.	63	170	30	2.1255	.5824	3.494	.001
31	وجود وتأثير الرقابة الإعلامية المتخصصة.	47	141	75	1.8935	.6740	-2.562	.011
	المجموع				1.8378	.2454	-10.678	.000

من الجدول رقم (٤٤)، يتبين الآتي:

١) **فيما يتعلق بمدى تاثير وجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة المهنية مكتوبة ومشدد عليها في كافة مستويات الشركة،** يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (247) مراجعاً، أي ما نسبته (94%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.3498) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تأثير هذا العامل في إمكانية نجاح تصميم وتشغيل نظاماً للرقابة الداخلية وتقويم فعاليته والتقرير عنها للجمهور طبقاً لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley، وعندما تم سؤالهم عن واقع هذا العامل في الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، تبين من الجدول (٤٤) أن (164) مراجعاً، أي ما نسبته (62%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بدرجة متوسطة في الشركات محل المراجعة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (1.9278) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (٢)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (.056)، يتبين إنها أكبر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، مما يدل على عدم وجود فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع، وهذا يعني أنهم متفقون على أن وجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة المهنية مكتوبة ومشدد عليها في كافة مستويات الشركة حاصل ولكن بشكل متوسط. بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية وجود تلك الأدلة والقيم وأهمية الالتزام بها في كافة المستويات كعامل مؤثر في تطبيق

متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقع وجودها والتشديد عليها لا يمكن اعتباره قويا بل هو متوسط في بيئة الشركات المساهمة المحلية.

٢) **فيما يتعلق بمدى تأثير مسؤوليات مجالس الإدارة تجاه الرقابة الداخلية**، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (244) مراجعاً، أي ما نسبته (93%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (41) مراجعاً، أي ما نسبته (16%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بقوة على مستوى الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة والمتوسط الفرضي للمجتمع سواءً فيما يتعلق بمدى التأثير أم مدى الواقعية. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (000.) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4030) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (000.) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.7909) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المستجوبين يعتقدون بأهمية المشاركة القوية لمجالس الإدارة في كل ما يتصل بتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن مسؤوليات مجالس الإدارة في هذا الاتجاه لا تزال ضعيفة على مستوى بيئة الشركات العربية.

٣) **فيما يتعلق بمدى تأثير صلاحيات لجان المراجعة وفعالة تدخلها في عملية الرقابة الداخلية**، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (255) مراجعاً، أي ما نسبته (97%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً، في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (148) مراجعاً، أي ما نسبته (56%) من عينة الدراسة، يعتقدون بأن هذا العامل متوافر بمدى متوسط على مستوى الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة والمتوسط الفرضي للمجتمع سواءً فيما يتعلق بمدى التأثير أم مدى الواقعية. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (000.) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4829) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (012.) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.1027) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين يعتقدون بأهمية لجان المراجعة الفعالة

في الإشراف على عملية الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن لجان المراجعة فعالة في ذلك على مستوى بيئة الشركات المساهمة العربية.

٤) **فيما يتعلق بمدى تأثير التزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام**، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (252) مراجعاً، أي ما نسبته (96%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (190) مراجعاً، أي ما نسبته (72%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بشكل متوسط على مستوى الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.5361) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (.026) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.0722) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية التزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن هذه الالتزام الإداري يعتبر قوياً على مستوى بيئة الشركات المساهمة العربية. وهذا يمكن اعتباره منطقياً وواقعياً جداً، إذ ما علمنا أن اللص لا يسرق في وضح النهار.

٥) **فيما يتعلق بمدى تأثير الثقافة التنظيمية للشركة والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي**، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (235) مراجعاً، أي ما نسبته (89%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (133) مراجعاً، أي ما نسبته (68%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بمستوى ضعيف على مستوى الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3118) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.5475) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية الثقافة التنظيمية والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي كعامل مؤثر في تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقعها لا يزال ضعيفاً في بيئة الشركات المساهمة العربية.

٦) **فيما يتعلق بمدى تأثير التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقرير المالي**، يلاحظ من الجدول(٤٣) أن (249) مراجعاً، أي ما نسبته (95%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (200) مراجعاً، أي ما نسبته (76%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بشكل متوسط على مستوى الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3878) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (.379) وهي أكبر من (0.05)، وهذا يدلل على عدم وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.9734) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقرير المالي كعامل مؤثر في تطبيق متطلبات قانون (SOX) للرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقع هذا الالتزام ليس بذلك السوء ولكنه يعتبر متوسطاً من قبل الإدارة في الشركات المساهمة العربية.

٧) **فيما يتعلق بمدى تأثير ثقافة الحوار وروح الجماعة والاتصالات الشفافة داخل الشركة وبينها وبين المراجع الخارجي**، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (251) مراجعاً، أي ما نسبته (95%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (165) مراجعاً، أي ما نسبته (63%) من عينة الدراسة، يرونه ضعيفاً على مستوى بيئة الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3954) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.4259) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية ثقافة الحوار وروح الجماعة والاتصالات الشفافة كعامل مؤثر في تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقعها الفعلي لا يزال ضعيفاً على مستوى بيئة الشركات المساهمة وبيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة والبيئة بشكلٍ عام عربياً.

٨) **فيما يتعلق بمدى تأثير مساحة الحرية والسرية الممنوحة للموظفين في توصيل أي تجاوزات تحدث داخل الشركة**، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (242) مراجعاً، أي ما نسبته (92%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (179) مراجعاً، أي ما نسبته

(68%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بشكلٍ ضعيف على مستوى الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3308) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.3726) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية إعطاء مساحة من الحرية والسرية للموظفين في توصيل التجاوزات إلى مجالس الإدارة أو الإدارة أو لجان المراجعة أو حتى المراجع الخارجي كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن هذه المساحة واقعها ضيق على مستوى بيئة الشركات المساهمة.

٩) **فيما يتعلق بمدى تأثير قبول الموظفين لفكرة توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة**، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (242) مراجعاً، أي ما نسبته (92%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (197) مراجعاً، أي ما نسبته (75%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بشكلٍ ضعيف على مستوى بيئة الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3916) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.2662) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية قبول الموظفين لفكرة الإبلاغ عن أي تجاوزات ولو كانت من زملائهم المقربين كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن هذه الفكرة لا تلقى قبولاً لدى الموظفين داخل بيئة الشركات المساهمة العربية.

١٠) **فيما يتعلق بمدى تأثير توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب، وبشكل خاص الأفراد المسؤولون عن إعداد التقرير المالي**، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (249) مراجعاً، أي ما نسبته (95%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (172) مراجع، أي ما نسبته (65%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بشكل متوسط على مستوى الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من

نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4791) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.027) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.0798) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية نجاح الإدارة في توظيف العاملين التوظيف المناسب لمؤهلاتهم وطموحاتهم وتدريبهم بشكل مستمر، وبشكل خاص موظفو الإدارات المالية كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقع توظيف العاملين وتدريبهم بشكل ملائم يمكن اعتباره قوياً على مستوى بيئة الشركات المساهمة العربية.

١١) **فيما يتعلق بمدى تأثير التركيز على إدارة المخاطر المالية ووجود إدارات متخصصة في ذلك،** يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (244) مراجعاً، أي ما نسبته (93%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (122) مراجعاً، أي ما نسبته (٤٥٪) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بمستوى ضعيف على مستوى الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4106) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.6312) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية التركيز على إدارة المخاطر المالية ووجود إدارات متخصصة في ذلك كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقع بيئة الشركات المساهمة العربية لا يشهد تركيزا كبيرا ولا حتى متوسطاً على إدارة المخاطر المالية، والدليل على ذلك، ضعف وجود إدارات أو لجان متخصصة فيها.

١٢) **فيما يتعلق بتأثير استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية،** يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (255) مراجعاً، أي ما نسبته (97%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (167) مراجعاً ، أي ما نسبته (63%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بدرجة متوسطة على مستوى بيئة الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق

معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4715) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.001) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.1217) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية في تعزيز الرقابة الداخلية وكفاءة تقويمها، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن الواقع العملي يشهد استقلالية وكفاءة معقولتين إلى حدً كبير.

١٣) **فيما يتعلق بمدى تأثير العلاقات الشخصية ضمن الشركة ومع المراجع الخارجي**، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (211) مراجعاً، أي ما نسبته (80%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (155) مراجعاً، أي ما نسبته (59%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بشكلٍ قوي في الواقع العملي. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3004) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.5171) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأن العلاقات الشخصية تعطل فعالة الرقابة الداخلية وموضوعية أي تقويم حولها، وفي الوقت نفسه، يؤكدون على أن الواقع في البيئة العربية تحكمه العلاقات الشخصية أكثر من علاقات العمل الرسمية.

14-A) فيما يتعلق بمدى تأثير درجة اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات المتطورة، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (258) مراجعاً، أي ما نسبته (98%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤)أن (203) مراجعاً، أي ما نسبته (77%) من عينة الدراسة، يعتقدون بأن ذلك الاعتماد متوسط على مستوى بيئة الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4905) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.1369) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية اعتماد الشركات المساهمة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة في تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX)

لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقع اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات يعتبر قوياً.

B-14) فيما يتعلق بمدى تأثير درجة اعتماد مكاتب ومؤسسات المراجعة على تقنية المعلومات المتطورة، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (248) مراجعاً، أي ما نسبته (94%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (198) مراجعاً، أي ما نسبته (75%) من عينة الدراسة، يرون بأن اعتماد مكاتب ومؤسسات المراجعة على تقنية المعلومات يعتبر متوسطاً. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3346) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.009) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.0798) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية اعتماد مكاتب ومؤسسات المراجعة على تقنية المعلومات المتطورة كعامل مؤثر في نجاح تطبيقهم لمتطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه، يؤكدون على أن واقع ذلك الاعتماد يمكن اعتباره قوياً.

١٥) فيما يتعلق بمدى تأثير الإلمام الكافي بمعايير (PCAOB) ذات العلاقة بالرقابة الداخلية، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (228) مراجعاً، أي ما نسبته (87%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (142) مراجعاً، أي ما نسبته (54%) من عينة الدراسة، يرون أن واقع ذلك الإلمام متوافراً بمستوى متوسط على مستوى مكاتب ومؤسسات المراجعة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.2738) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.7757) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية إلمامهم بالمعايير المطبقة في مجال تنفيذ متطلبات قانونSarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن إلمام المراجعين على مستوى البيئة العربية يعتبر ضعيفاً.

١٦) فيما يتعلق بمدى تأثير الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالية الرقابة الداخلية، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (241) مراجعاً، أي ما نسبته (92%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (158) مراجعاً، أي ما نسبته (60%) من عينة الدراسة، يعتقدون بأن خبرة

المراجعين في ذلك متوسطة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3384) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.6920) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية الخبرة السابقة في تقويم فعالية الرقابة الداخلية كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن الخبرة السابقة ضعيفة على مستوى مكاتب ومؤسسات المراجعة والشركات المساهمة في البيئة العربية.

١٧) فيما يتعلق بمدى تأثير الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المساهمة، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (252) مراجعاً، أي ما نسبته (96%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من (44) أن (150) مراجعاً، أي ما نسبته (57%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بدرجة متوسطة على مستوى بيئة الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4981) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.1787) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لما لذلك من أثر كبير في تحسين جودة البيانات والمعلومات بشكلٍ عام (متوسط=2.9544)، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقع الوعي على مستوى مدراء الشركات المساهمة العربية يمكن اعتباره قوياً.

18-a) فيما يتعلق بمدى تأثير برامج التعليم والتدريب المستمر الموضوعة من قبل الشركات المساهمة لتطوير تصميم وتشغيل وتقويم الرقابة الداخلية، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (257) مراجعاً، أي ما نسبته (98%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (196) مراجعاً، أي ما نسبته (74%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بدرجة متوسطة على مستوى بيئة الشركات المساهمة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ

(4.5323) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (.272) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على عدم وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.0342) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية التعليم والتدريب المستمر حول تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه، يؤكدون على أن واقع ذلك التعليم والتدريب المستمر على مستوى بيئة الشركات المساهمة العربية لا يتعدى كونه معقولاً، أي متوسطاً.

18-b) فيما يتعلق بمدى تأثير برامج التعليم والتدريب المستمر لمراجعي الحسابات فيما يتعلق بتقويم الرقابة الداخلية أو حتى تقديم خدمات تصميمها، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (252) مراجعاً، أي ما نسبته (96%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (198) مراجعاً، أي ما نسبته (75%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بدرجة متوسطة على مستوى بيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T-test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4753) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (.173) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على عدم وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.0418) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2).بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية التعليم والتدريب المستمر في كفاءة تقويم الرقابة الداخلية وتحسين جودة خدمات تصميمها، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقع ذلك التعليم والتدريب المستمر على مستوى بيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة لا يتعدى كونه معقولاً أي متوسطاً.

١٩) فيما يتعلق بمدى تأثير التخصص العلمي والمهني لمراجع الحسابات في تقييم مخاطر إعداد التقرير المالي، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (245) مراجعاً، أي ما نسبته (94%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (154) مراجعاً، أي ما نسبته (59%) من عينة الدراسة، يرونه ضعيفاً على مستوى بيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4030) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ

(1.5209) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية تخصص المراجعين علمياً ومهنياً في تقييم مخاطر إعداد التقرير المالي لما لذلك من أثر إيجابي على عملية تقويم فعالية الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن الواقع يشهد ضعفاً فيما يتعلق بتخصص المراجعين في تقييم المخاطر المالية.

٢٠) فيما يتعلق بمدى تأثير حجم الأتعاب المتوقع لمستوى العمل المطلوب لتقويم فعالية الرقابة الداخلية على إعداد التقرير المالي، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (221) مراجعاً، أي ما نسبته (84%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (178) مراجعاً، أي ما نسبته (68%) من عينة الدراسة، يرون بأن حجم الأتعاب على مستوى البيئة العربية سيكون معقولا إلى حدً ما. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.2281) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (330.) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على عدم وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.9658) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية حجم الأتعاب كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن الواقع المتوقع لتلك الأتعاب على مستوى البيئة العربية سيكون متوسطاً لا غير.

٢١) فيما يتعلق بمدى تأثير تقييد تقديم المراجع للخدمات الآخرى للشركة محل المراجعة، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (244) مراجعاً، أي ما نسبته (93%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (224) مراجعاً، أي ما نسبته (85%) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بشكل ضعيف على مستوى بيئة الممارسة المهنية العربية. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3194) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.1749) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية تقييد تقديم المراجع للخدمات الآخرى صوناً لاستقلاله كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقع ذلك التقييد لا يزال ضعيفاً على مستوى بيئة المراجعة العربية.

٢٢) فيما يتعلق بمدى تأثير وجود توجيهات بضرورة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات بصفة دورية، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (228) مراجعاً، أي ما نسبته (87%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (121) مراجعاً، أي ما نسبته (٤٥٪) من عينة الدراسة، يرونه متوافراً بدرجة متوسطة على مستوى بيئة الممارسة المهنية العربية. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.2281) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.001) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.1444) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية تدوير المراجع الخارجي كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن هناك توجيهات مشددة تلزم الشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية بتدوير مراجعيها.

٢٣) فيما يتعلق بمدى تأثير وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (237) مراجعاً، أي ما نسبته (90%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (156) مراجعاً، أي ما نسبته (59%) من عينة الدراسة، يرون بدرجة متوسطة وجود شركات عربية في حاجة للأخذ بمتطلبات القانون. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3916) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.1483) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية وجود شركات مساهمة عملاقة تتعقد فيها العمليات وتتنوع فيها الأنشطة حتى تكون في حاجة لتطبيق مثل هذه المتطلبات، وفي الوقت نفسه، يؤكدون على الوجود القوي لمثل هذا النوع من الشركات في البيئة العربية.

٢٤) فيما يتعلق بمدى تأثير وجود جهات رقابية قانونية متخصصة في الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة على غرار PCAOB، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (250) مراجعاً، أي ما نسبته (95%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (245) مراجعاً، أي ما نسبته (94%) من عينة الدراسة، يرون بأن وجود مثل هذه الجهات الرقابية على أرض الواقع ضعيف للغاية على مستوي بيئة الممارسة المهنية العربية. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One

Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4487) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.0722) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية وجود مثل هذه الجهات في متابعة أداء مراجعي الحسابات وفي تعزيز مصداقية واستقلالية مهنة المراجعة، وفي الوقت نفسه، يؤكدون على أن واقع تلك الرقابة وذلك الإشراف على مستوى بيئة المراجعة العربية يعتبر ضعيفاً إلى حد كبير.

٢٥) فيما يتعلق بمدى تأثير ملائمة قواعد السلوك المهني والقدرة على فرضها، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (247) مراجعاً، أي ما نسبته (94%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (134) مراجعاً، أي ما نسبته (51%) من عينة الدراسة، يعتقدون أن قواعد السلوك المهني ملائمة وتوجد قدرة على فرضها بدرجة متوسطة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4335) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.7909) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية قواعد السلوك المهني الملائمة، وأهمية وجود قدرة على فرضها كعامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه، يؤكدون على أن قواعد السلوك المهني على مستوى بيئة المراجعة العربية غير ملائمة بشكلٍ كافٍ، هذا فضلاً على عدم وجود قدرة على فرضها بالشكل المطلوب.

٢٦) فيما يتعلق بمدى تأثير وعي المستخدمين بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (255) مراجعاً، أي ما نسبته (97%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (190) مراجعاً، أي ما نسبته (72%) من عينة الدراسة، يرون أن المستخدمين لا يعو أهمية تقارير الرقابة الداخلية. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4487) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري

(0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.3042) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية وعي المستخدمين بأهمية التقرير عن فعالة الرقابة الداخلية كعامل مؤثر في تفعيلها بموجب متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه، يؤكدون على أن واقع ذلك الوعي على مستوى مستخدمي المعلومات في البيئة العربية يعتبر ضعيفاً للغاية.

٢٧) فيما يتعلق بمدى تأثير التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قوانين وقواعد أسواق المال، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (243) مراجعاً، أي ما نسبته (92%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (212) مراجعاً، أي ما نسبته (52% من عينة الدراسة، يرون بأن تركيز القوانين وقواعد الحوكمة العربية على الرقابة الداخلية يعتبر معقولاً. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3450) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.8517) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية ذلك التركيز كمؤشر يعكس مدى الحرص والانفتاح والوعي بأهمية تطبيق أي مبادئ يمكن أن تسهم في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية ولو بشكل إلزامي، وفي الوقت نفسه يؤكدون على أن واقع ذلك التركيز في قوانين وقواعد أسواق المال العربية لا يزال ضعيفاً.

٢٨) فيما يتعلق بمدى تأثير مستوى المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات، ونزاهة النظام القضائي في الفصل فيها، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (243) مراجعاً، أي ما نسبته (92%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (122) مراجعاً، أي ما نسبته (٤٥٪) من عينة الدراسة، يرون بأن واقع ذلك يعتبر متوسطاً على مستوى البيئة القانونية العربية. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.4221) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.7110) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية قوة المتابعة القانونية ونزاهة النظام القضائي في الفصل في أي منازعات قد تحدث بين الإدارة والمراجع الخارجي أو

بينهم وبين المساهمين...الخ، نتيجة تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية بقوة القانون، وهذا من شأنه أن يعزز التطبيق السليم لمتطلبات الرقابة الداخلية، وفي الوقت نفسه، يؤكدون على أن واقع المتابعة القانونية ونزاهة النظام القضائي على مستوى البيئة العربية يمكن اعتباره واقعاً ضعيفاً.

٢٩) فيما يتعلق بمدى تأثير هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (233) مراجعاً، أي ما نسبته (89%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (139) مراجعاً، أي ما نسبته (60%) من عينة الدراسة، يرون أن هيمنة المتنفذون السياسيين على الشركات المساهمة موجود بدرجة متوسطة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.3916) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.1749) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأن هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة، (أي تأثير المتنفذون السياسيين من العائلات الحاكمة أو من يدور في فلكهم على الشركات عامةً كانت أم خاصة وقدرتهم بسهولة على تجاوز ضوابط الرقابة الداخلية أو حتى تجاهلها) يحد من نجاح أي تطبيق لأي مبادئ يهدف من ورائها إقامة نظام فعال للرقابة الداخلية في هذه الشركات، بشكل يفاقم من ظاهرة الفساد، وفي الوقت نفسه، يؤكدون على أن تلك الهيمنة أو التأثير موجود ومتغلغل على مستوى بيئة الأسواق والشركات في البيئة العربية.

٣٠) فيما يتعلق بمدى تأثير توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (212) مراجعاً، أي ما نسبته (81%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (170) مراجعاً، أي ما نسبته (65%) من عينة الدراسة، يرون بأن واقع ذلك التوجه معقولا إلى حدً ما على مستوى البيئة الاقتصادية العربية. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.0380) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.001) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (2.1255) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون أن تحرير الاقتصاد و تبني آليات السوق المفتوح عامل مؤثر في نجاح تطبيق متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، لأن ذلك التوجه سيزيد من

الحاجة إلى بيانات ومعلومات موثوق فيها، وهذا بالضبط ما تركز عليه متطلبات قانون (SOX) لتقويم الرقابة الداخلية، التي أعتبرت ذروة قرن من التطوير التفاعلي في تحقيق هدف إمكانية الاعتماد على التقارير المالية. وفي الوقت نفسه، يؤكدون على أن توجه الدول العربية نحو تحرير الاقتصاد يعد معقولا إلى حدً كبير.

٣١) فيما يتعلق بمدى تأثير وجود إعلام اقتصادي ومالي متخصص، يلاحظ من الجدول (٤٣) أن (216) مراجعاً، أي ما نسبته (82%) من عينة الدراسة، يرونه عاملاً مؤثراً. في حين يلاحظ من الجدول (٤٤) أن (141) مراجعاً، أي ما نسبته (53%) من عينة الدراسة، يرون بأن واقع تلك الرقابة يعد معقولا إلى حدً ما على مستوى البيئة الإعلامية العربية. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test. إذ تبين من نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (٤٣) المتعلق بمدى التأثير، أن دلالة t (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (4.1255) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (3). وكذلك بالنظر في الجدول (٤٤) المتعلق بمدى الواقعية، يتضح أن دلالة t (0.011) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعياري (0.05)، وهذا يدلل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة البالغ (1.8935) ومتوسط المجتمع الفرضي البالغ (2). بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية وجود رقابة إعلامية متخصصة تلقي الضوء على التطورات المحاسبية وقضايا الحوكمة، وتتابع واقع هذه القضايا في قوانين وقواعد أسواق المال العربية وواقع تطبيقها بالشركات المساهمة، هذا فضلاً على إنها وسيلة هامة لنشر الوعي المتخصص لدى كل الأطراف المعنية، وبالتالي الرقابة الإعلامية توفر مناخاً ملائماً من شأنه تعزيز نجاح أي تطبيق لأي مبادئ تسهم في تفعيل الرقابة الداخلية وتقلل من فرص الفساد، وفي الوقت نفسه، يؤكدون على أن الرقابة الإعلامية المتخصصة على مستوى البيئة العربية، يمكن اعتبارها ضعيفة إلى حدً ما.

2- باستخدام اختبار تحليل التباين لدراسة الفروق بين المجموعات واختبار شافيه لتتبع مصدرها:

أولاً: دراسة الفروق وتتبع مصدرها بين المجموعات حول مدى التأثير:

لاختبار ما إذا كان هناك فروق معنوية في طبيعة العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية بشكلٍ أساسي والمعايير الدولية بشكلٍ ثانوي بين المجموعات الفرعية المكونة لعينة الدراسة، يمكن إرجاعها لهذه المجموعات وظروف البيئة التي سحبت منها، وليس للصدفة، يتم تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي، لاختبار الفروض التالية:

فرض العدم: متوسطات المجتمعات المسحوب منها العينات متساوية.

H0: μ1=μ2=μ3=μ4=μ5=μ6=μ7.

الفرض البديل: يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف.

H1: μ1=μ2#...=μ7. At least one of them different.

وسيتم قبول فرض العدم إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، أو قيمة مستوى المعنوية المحسوب (Sig) أكبر من (0.05)، أو (0.01) والعكس تماماً للفرض البديل.

الجدول (٤٥) نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية [٦]

ر.م	السؤال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig	القرار
1	وجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة المهنية مكتوبة ومشدد عليها في كافة مستويات الشركة.	بين المجموعات	4.445	6	.742	1.839	.092	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	103.363	256	.404			
		المجموع	107.817	262				
2	مسؤوليات مجالس الإدارة تجاه الرقابة الداخلية.	بين المجموعات	10.767	6	1.794	4.233	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	108.511	256	.424			
		المجموع	119.278	262				
3	صلاحيات لجان المراجعة وفعالة تدخلها في عملية الرقابة الداخلية	بين المجموعات	8.236	6	1.373	4.315	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	81.437	256	.318			
		المجموع	89.673	262				
4	التزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام .	بين المجموعات	3.195	6	.532	1.544	.164	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	88.212	256	.344			
		المجموع	91.407	262				
5	مستوى الثقافة التنظيمية للشركة والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي.	بين المجموعات	8.607	6	1.434	3.065	.007	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	119.827	256	.458			
		المجموع	128.433	262				
6	التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقرير المالي.	بين المجموعات	3.837	6	.639	1.660	.131	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	98.604	256	.385			
		المجموع	102.441	262				
7	ثقافة الحوار وروح الجماعة والاتصالات الشفافة داخل الشركة وبينها وبين المراجع الخارجي.	بين المجموعات	4.594	6	.766	1.916	.079	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	102.281	256	.400			
		المجموع	106.875	262				
8	مساحة الحرية والسرية الممنوحة للموظفين في توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة.	بين المجموعات	7.716	6	1.286	2.687	.015	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	122.505	256	.479			
		المجموع	130.221	262				
9	مدى قبول الموظفين لفكرة توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل	بين المجموعات	11.451	6	1.910	4.244	.000	توجد فروق
		ضمن المجموعات	115.201	256	.440			

(٦) يبين الملحق (٥) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بنتائج تحليل التباين لاختبار فروق الاجابات بين فئات الدراسة حول طبيعة العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول.

	الشركة.	المجموع	126.662	262				معنوية
10	توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب، وخصوصاً المسؤولين عن التقرير المالي.	بين المجموعات	8.160	6	1.360	4.073	.001	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	85.475	256	.334			
		المجموع	93.635	262				
11	مدى التركيز على إدارة المخاطر المالية ووجود إدارات متخصصة.	بين المجموعات	5.931	6	.988	2.349	.032	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	107.720	256	.421			
		المجموع	113.650	262				
ر.م	**السؤال**	**مصدر التباين**	**مجموع المربعات**	**درجات الحرية**	**متوسط المربعات**	**F**	**Sig**	**القرار**
12	مدى استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية	بين المجموعات	5.584	6	.931	2.709	.014	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	87.952	256	.344			
		المجموع	93.536	262				
13	تأثير العلاقات الشخصية ضمن الشركة ومع المراجع الخارجي	بين المجموعات	13.538	6	2.256	3.571	.002	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	161.732	256	.632			
		المجموع	175.270	262				
14a	درجة اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات المتطورة	بين المجموعات	9.943	6	1.657	5.598	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	75.783	256	.296			
		المجموع	85.726	262				
14b	درجة اعتماد مكاتب ومؤسسات المراجعة على تقنية المعلومات المتطورة	بين المجموعات	5.852	6	.975	2.215	.042	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	112.703	256	.440			
		المجموع	118.555	262				
15	الإلمام الكافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية	بين المجموعات	13.249	6	2.208	4.314	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	131.040	256	.512			
		المجموع	144.289	262				
16	الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالة الرقابة الداخلية	بين المجموعات	10.193	6	1.699	3.278	.004	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	132.689	256	.518			
		المجموع	142.882	262				
17	الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المساهمة.	بين المجموعات	4.150	6	.692	1.892	.083	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	93.599	256	.366			
		المجموع	97.749	262				
18a	برامج التعليم والتدريب المستمر الموضوعة من قبل الشركات المساهمة لتطوير تصميم وتشغيل وتقويم الرقابة الداخلية	بين المجموعات	3.110	6	.518	1.784	.103	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	74.365	256	.290			
		المجموع	77.475	262				
18b	برامج التعليم والتدريب المستمر للمراجعين الخارجيين بغرض تقويم الرقابة الداخلية أو حتى تقديم خدمات تصميمها	بين المجموعات	2.499	6	.416	1.144	.337	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	93.091	256	.364			
		المجموع	95.589	262				
19	التخصص العلمي والمهني لمراجع الحسابات في تقويم المخاطر المالية.	بين المجموعات	10.942	6	1.824	3.816	.001	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	122.336	256	.478			

		المجموع	133.278	262				
20	حجم الأتعاب المتوقع لمستوى العمل المطلوب لتقويم فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي	بين المجموعات	14.526	6	2.421	2.845	.011	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	217.786	256	.851			
		المجموع	232.312	262				
21	تقييد تقديم المراجع للخدمات الآخرى للشركة محل المراجعة	بين المجموعات	4.723	6	.787	1.645	.135	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	122.448	256	.478			
		المجموع	127.171	262				
ر.م	**السؤال**	**مصدر التباين**	**مجموع المربعات**	**درجات الحرية**	**متوسط المربعات**	**F**	**Sig**	**القرار**
22	وجود توجيهات بالتغيير الإلزامي للمراجع دوريا.	بين المجموعات	5.890	6	.982	1.567	.157	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	160.422	256	.627			
		المجموع	166.312	262				
23	وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات	بين المجموعات	10.061	6	1.677	2.969	.008	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	144.600	256	.565			
		المجموع	154.662	262				
24	وجود جهات رقابية قانونية متخصصة في الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة على غرار PCAOB .	بين المجموعات	9.709	6	1.618	3.720	.001	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	111.348	256	.435			
		المجموع	121.057	262				
25	ملائمة قواعد السلوك المهني والقدرة على فرضها.	بين المجموعات	5.904	6	.984	2.361	.031	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	106.681	256	.417			
		المجموع	112.586	262				
26	وعي المستخدمين بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها	بين المجموعات	2.702	6	.440	1.471	.188	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	78.355	256	.306			
		المجموع	81.057	262				
27	مدى التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قوانين وقواعد أسواق المال	بين المجموعات	4.112	6	.685	1.459	.189	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	119.401	256	.456			
		المجموع	123.513	262				
28	مستوى المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات، ونزاهة النظام القضائي في الفصل فيها.	بين المجموعات	4.669	6	.778	1.787	.102	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	111.483	256	.435			
		المجموع	116.152	262				
29	هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة.	بين المجموعات	7.032	6	1.172	2.032	.062	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	147.630	256	.577			
		المجموع	154.662	262				
30	توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد	بين المجموعات	12.431	6	2.072	3.811	.001	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	139.188	256	.544			
		المجموع	151.620	262				
31	وجود وتأثير الإعلام الاقتصادي المتخصص.	بين المجموعات	10.720	6	1.787	2.597	.018	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	176.139	256	.688			
		المجموع	186.859	262				
	الإجمالي	بين المجموعات	3.926	6	.654	6.484	.000	توجد فروق

		ضمن المجموعات	25.834	256	.101			معنوية
		المجموع	29.759	262				

يلاحظ من نتائج الجدول السابق رقم (٤٥)، معنوية عدد مهم من المتغيرات عند مستوى معنوية (0.01)، وهي المتغيرات (32,26,25,21,19,16,15,14a,13,10,9,5,3,2)، إذ إن قيم P-Value لها أقل من مستوى المعنوية (0.01) مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات آراء فئات الدراسة حولها، وعليه يتم رفض الفرض العدمي للاختبار وقبول الفرض البديل فيما يتعلق بهذه المتغيرات، أي أنه يوجد متوسط على الأقل من المجتمعات المسحوبة منها العينات مختلف معنوياً. أما باقي المتغيرات فيتم فيها قبول الفرض العدمي، القائل أن "متوسطات المجتمعات المسحوب منها العينات متساوية."

ولتحديد أي المقارنات الثنائية كانت السبب في هذه الفروق تم استخدام اختبار **شافيه (Scheffe)**، فكانت النتائج عند مستوى (0.05) كما هي ملخصة في الجداول التالية (*):

الجدول رقم (46)نتائج اختبار شافيه حول تأثير متغير مسؤوليات مجالس الإدارة تجاه الرقابة الداخلية

العينات	حجم العينة	Subset for alpha= .05	
		1	2
التونسية	31	4.1613	
الأردنية	41	4.2195	4.2195
السعودية	41	4.2439	4.2439
السورية	30	4.3333	4.3333
الليبية	30	4.4000	4.4000
الكويتية	58	4.6379	4.6379
المصرية	32		4.7188
Sig		.149	.110

من الجدول رقم (46) يتبين أن مصدر الفروق جاء من التباين بين العينتان المصرية والتونسية، فكلاهما تؤيدان تأثير مسؤوليات مجالس الإدارة تجاه الرقابة الداخلية متى كانت قوية ومباشرة في نجاح تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في القانون المبحوث، ولكن بدرجات متباينة، إذا كان متوسط العينة المصرية أكبر.

الجدول رقم (47)نتائج اختبار شافيه حول تأثير متغير صلاحيات لجان المراجعة وفعالية تدخلها فيما يتعلق بالرقابة الداخلية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الليبية	السعودية	-.1260	.1355	.990	-.6109	.3589
	الكويتية	-.4440*	.1268	.050	-.9079	-1.4321E-

(*) على اعتبار أن نتائج اختبار شافيه تعرض في جدولين، أحدهما يصنف العينات على أساس المتوسطات والآخر يبين الاختلافات المعنوية بين هذه المتوسطات، وحرصاً من الباحث على سلاسة القراءة والفهم وبعداً عن التفصيل والتعقيد عطفاً على كثرة المتغيرات محل المقارنة، سنتم الإشارة إلى نتائج الجدول الاول والثاني فقط من خلال العينات مصدر الفروق بناءً على كبر أو صغر المتوسطات ومعنوية الاختلافات بينها، على أن تعرض نتائج الاختبار كاملة في الملحق (5) الذو يبين مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بنتائج اختبار *شافيه* للمقارنات الثنائية بين عينات الدراسة حول العوامل المؤثرة في تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية.

						04
	الأردنية	-.3445	.1355	.373	-.8304	.1394
	السورية	-.6000*	.1445	.011	-1.1211	-7.8891E-02
	المصرية	-.3645	.1433	.376	-.8775	.1483
	التونسية	-.2527	.1444	.801	-.7696	.2642

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الليبية البالغ (4.1667) هو أصغر المتوسطات، ومتوسطي العينتان السورية والكويتية البالغ (4.7667)، (4.6207) على التوالي هما أكبر المتوسطات، ومن الجدول رقم (47) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والعينتان السورية والكويتية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينتان السورية والكويتية هما أكثر العينات تأييداً لتأثير الصلاحيات القوية للجان المراجعة في نجاح تطبيق متطلبات القانون المبحوث، بينما العينة الليبية تؤيد ولكن بدرجة أقل.

الجدول رقم (48) نتائج اختبار شافيه حول تأثير مستوى الثقافة التنظيمية للشركة والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي.

العينات	حجم العينة	Subset for alpha= .05
		1
الليبية	30	4.1333
السعودية	41	4.1453
التونسية	31	4.1613
السورية	30	4.1667
الأردنية	41	4.3171
الكويتية	58	4.5000
المصرية	32	4.6250
Sig		.167

من الجدول رقم(48) يتبين أن مصدر الفروق جاء من التباين في متوسطات العينات، ولم يكن متوسط الاختلاف هاماً عند مستوى (0.05) أو حتى عند (0.01)، إذ كانت العينة المصرية أكثر العينات تأييداً لتأثير هذا المتغير في نجاح تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في القانون المبحوث.

الجدول رقم (49) نتائج اختبار شافيه للمقارنة المتعددة حول تأثير قبول الموظفين لفكرة توصيل أي تجاوزات تحدث في الشركة

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الليبية	السعودية	-.2683	.1612	.836	-.8440	.3084
	الكويتية	-.6034*	.1509	.016	-1.1433	-6.3618E-02
	الأردنية	-.3659	.1612	.526	-.9426	.2109
	السورية	-.2000	.1732	.969	-.8198	.4198
	المصرية	-.6563*	.1705	.024	-1.2663	-4.6221E-02
	التونسية	-.4839	.1718	.248	-1.0986	.1309

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الليبية البالغ (4.0000) هو أصغر المتوسطات، ومتوسطي العينتان المصرية والكويتية البالغ (4.6563)، (4.6034) على التوالي هما أكبر المتوسطات، ومن الجدول رقم (49) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والعينتان المصرية والكويتية معنوي عند مستوى (0.05) وليس معنوياً عند (0.01)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينتان المصرية والكويتية هما أكثر العينات تأييداً لتأثير قبول الموظفين لفكرة توصيل أي تجاوزات تحدث في الشركة في نجاح تطبيق متطلبات القانون المبحوث، بينما العينة الليبية تؤيد ولكن بدرجة أقل.

الجدول رقم (50) نتائج اختبار شافيه للمقارنة المتعددة حول تأثير توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	-.2683	.1612	.836	-.8440	.3084
	الأردنية	-.6034*	.1509	.016	-1.1433	-6.3618E-02
	السورية	-.3659	.1612	.526	-.9426	.2109
	المصرية	-.2000	.1732	.969	-.8198	.4198
	الليبية	-.6563*	.1705	.024	-1.2663	-4.6221E-02
	التونسية	-.4839	.1718	.248	-1.0986	.1309

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الكويتية البالغ (4.7414) هو أكبر المتوسطات، كما يلاحظ من الجدول رقم (50) أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية والعينتان الأردنية والتونسية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينة الكويتية هي أكثر العينات تأييداً لتأثير توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب وخاصة المسؤولين عن عملية التقرير المالي في نجاح تطبيق متطلبات القانون المبحوث، وأيضاً تؤيد كلٍ من العينة الأردنية والتونسية ذلك ولكن بدرجة أقل من العينة الكويتية.

الجدول رقم (51) نتائج اختبار شافيه للمقارنة المتعددة حول تأثير العلاقات الشخصية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	.4580	.1875	.401	-.2029	1.1389
	الكويتية	.2047	.1750	.967	-.4216	.8311
	الأردنية	.3704	.1875	.690	-.3005	1.0413
	السورية	.5208	.2020	.358	-.2020	1.2436
	الليبية	.8208*	.2020	.013	9.803E-02	1.5436
	التونسية	.4940	.2003	.417	-.2228	1.2107

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (4.6875) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسط العينة الليبية البالغ (3.8667) هو أصغرها، وبالتالي يلاحظ من الجدول رقم (51) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية والليبية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنهما مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينة المصرية هي أكثر العينات تأييداً لتأثير العلاقات الشخصية في نجاح تطبيق متطلبات القانون المبحوث متى طغت على علاقات العمل الرسمية، بينما العينة الليبية تؤيد ولكن بدرجة أقل من العينة المصرية.

الجدول رقم (52) نتائج اختبار شافيه للمقارنة المتعددة حول تأثير درجة اعتماد الشركات على تقنية المعلومات

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السعودية	الكويتية	-.4214*	.1110	.028	-.8186	-2.4117E-02
	الأردنية	-.2195	.1202	.765	-.6495	.2105
	السورية	-.2650	.1307	.662	-.7328	.2027
	المصرية	-.5130*	.1283	.016	-.9722	-5.3715E-02
	الليبية	3.496E-02	.1307	1.000	-.4328	.5027
	التونسية	-5.4288E-02	.1295	1.000	-.5177	.4091
العينة الليبية	السعودية	-3.4959E-02	.1307	1.000	-.5027	.4328
	الكويتية	-.4453*	.1224	.034	-.8942	-1.8483E-02
	الأردنية	-.2544	.1307	.705	-.7222	.2133
	السورية	-.3000	.1405	.602	-.8027	.2027
	المصرية	-.5479*	.1383	.018	-1.0427	-5.3142E-02
	التونسية	-8.9247E-02	.1393	.999	-.5879	.4094

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسطي العينتان الليبية والسعودية البالغين (4.2333)، (4.2683) على التوالي، هما أصغر المتوسطات، إذ تبين من الجدول رقم (52) أن متوسط الاختلاف بين العينة السعودية والعينتان الكويتية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، كما تبين أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والعينتين الكويتية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنهم مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينتان الكويتية والمصرية هما أكثر العينات تأييداً لتأثير درجة اعتماد الشركات على تقنية المعلومات المتطورة في نجاح تطبيق متطلبات القانون المبحوث، بينما العينتان الليبية والسعودية تؤيدان ولكن بدرجة أقل من العينتان الكويتية والمصرية.

الجدول رقم (53) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول تأثير الإلمام الكافي بمعايير PCAOB للرقابة الداخلية.

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	.4580	.1688	.266	-.1359	1.0719

	الكويتية	.3427	.1575	.580	-.2211	.9064
	الأردنية	.6875*	.1688	.013	8.361E-02	1.2914
	السورية	.2875	.1818	.868	-.3631	.9381
	الليبية	.3208	.1818	.794	-.3298	.9715
	التونسية	.7520*	.1803	.009	.1068	1.3972

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (4.6875) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسطي العينتان التونسية والأردنية البالغين (3.9355)، (4.0000) على التوالي، هما أصغر المتوسطات، وبالتالي يلاحظ من الجدول رقم (53) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية والعينتان التونسية والأردنية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنهم مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينة المصرية هي أكثر العينات تأييداً لتأثير الإلمام الكافي بمعايير PCAOB في نجاح تطبيق متطلبات القانون المبحوث، بينما العينتان التونسية والأردنية تؤيدان أهمية وتأثير ذلك الإلمام ولكن بدرجة أقل من العينة المصرية.

الجدول رقم (54) نتائج اختبار شافيه حول تأثير الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالية الرقابة الداخلية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	.5404*	.1459	.039	1.473E-02	1.0660
	الأردنية	.2721	.1459	.753	-.2536	.7977
	السورية	.5045	.1619	.142	-7.4760E-02	1.0840
	المصرية	.1692	.1585	.980	-.3981	.7365
	الليبية	.4379	.1619	.297	-.1414	1.0173
	التونسية	.3799	.1602	.459	-.1933	.9530

*** متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.**

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الكويتية البالغ (4.6379) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسط العينة السعودية البالغ (4.0976) هو أصغرها، وبالتالي يلاحظ من الجدول رقم (54) أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية والسعودية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينة الكويتية هي أكثر العينات تأييداً لتأثير الخبرة السابقة في نجاح تطبيق متطلبات القانون المبحوث، بينما العينة السعودية تؤيد ولكن بدرجة أقل من العينة الكويتية.

الجدول رقم (55) نتائج اختبار شافيه حول تأثير التخصص العلمي والمهني للمراجع في تقويم المخاطر المالية.

العينات	حجم العينة	Subset for alpha= .05
		1
التونسية	31	4.1613
الليبية	30	4.2333
السعودية	41	4.2683
الأردنية	41	4.2927

السورية	30	4.3333
الكويتية	58	4.6552
المصرية	32	4.7188
Sig.		.076

من الجدول رقم(55) يتبين أن مصدر الفروق جاء من التباين في متوسطات العينات، ولم يكن متوسط الاختلاف هاماً عند مستوى (0.05) أو حتى عند (0.01)، إذ أيدت العينة المصرية بشكل أقوى تأثير هذا المتغير، فقد اعتبرت التخصص العلمي والمهني للمراجع في تقويم المخاطر المالية عاملاً مؤثراً في نجاح متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في القانون المبحوث، أما تأييد العينة التونسية فكان أقل من العينة المصرية.

الجدول رقم (٥٦) نتائج اختبار شافيه حول تأثير وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات

العينات	حجم العينة	Subset for alpha= .05	
		1	2
السورية	30	3.9333	
الليبية	30	4.3667	4.3667
التونسية	31	4.3871	4.3871
السعودية	41	4.3902	4.3902
الأردنية	41	4.3902	4.3902
الكويتية	58	4.4555	4.4555
المصرية	32		4.7188
Sig.		.182	.688

من الجدول رقم (56) يتبين أن مصدر الفروق جاء من التباين في متوسطات العينات، ولم يكن متوسط الاختلاف هاماً عند مستوى (0.05) أو حتى عند (0.01)، إذ كانت العينتان المصرية والسورية هما مصدر الفروق. فقد كانت العينة المصرية أكثر العينات تأييداً لتأثير هذا المتغير، إذ تعتبر وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في القانون المبحوث عاملاً مؤثراً في نجاح تطبيقها، بينما العينة السورية تؤيد ولكن بدرجة أقل.

الجدول رقم (57) نتائج اختبار شافيه حول تأثير وجود جهات رقابية قانونية متخصصة في الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة على غرار PCAOB.

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	.2934	.1556	.736	-.2632	.8501
	الكويتية	.2123	.1442	.906	-.3074	.7320
	الأردنية	.5861*	.1556	.031	2.945E-02	1.1428
	السورية	.4479	.1676	.312	-.1518	1.0477
	الليبية	.2479	.1676	.901	-.3518	.8477
	التونسية	.5877	.1662	.056	-7.0254E-03	1.1824

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (4.7813) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسط العينة التونسية والأردنية البالغين (4.1935)، (4.1951) على التوالي، هما أصغر المتوسطات، وبالتالي يلاحظ من الجدول رقم (57) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية والتونسية غير معنوي عند مستوى (0.05)، وذلك بسبب تقارب حجم العينتان. على العكس، متوسط الاختلاف بين العينة المصرية والأردنية معنوي عند مستوى (0.05)، وذلك بسبب الاختلاف في حجم العينتان، وهذا يدلل على أنهما مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينة المصرية هي أكثر العينات تأييداً لتأثير وجود جهات رقابية قانونية متخصصة في الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة على غرار PCAOB في نجاح تطبيق متطلبات القانون المبحوث، بينما العينة الأردنية تؤيد ولكن بدرجة أقل من العينة المصرية.

الجدول رقم (58) نتائج اختبار شافيه حول تأثير توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد

العينات	حجم العينة	Subset for alpha= .05
		1
التونسية	31	3.7742
السورية	30	3.8000
الأردنية	41	3.8537
السعودية	41	3.9512
الليبية	30	4.1000
المصرية	32	4.2813
الكويتية	58	4.3276
Sig.		.128

من الجدول رقم(58) يتبين أن مصدر الفروق جاء من التباين في متوسطات العينات، ولم يكن متوسط الاختلاف هاماً عند مستوى (0.05) أو حتى عند (0.01)، إذ أيدت العينة الكويتية بشكل أقوى تأثير هذا المتغير في نجاح تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في القانون المبحوث.

ثانياً: دراسة الفروق وتتبع مصدرها بين المجموعات حول واقع العوامل المؤثرة:

لاختبار ما إذا كان هناك فروق معنوية في واقع العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية بين المجموعات الفرعية المكونة لعينة الدراسة، يمكن إرجاعها لهذه المجموعات وظروف البيئة التي سحبت منها، وليس للصدفة، يتم تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي، لاختبار الفروض التالية:

فرض العدم: متوسطات المجتمعات المسحوب منها العينات متساوية.

H0: μ1=μ2=μ3=μ4=μ5=μ6=μ7.

الفرض البديل: يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف.

H1: μ1=μ2#...=μ7. At least one of them different.

وسيتم قبول فرض العدم إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، أو قيمة مستوى المعنوية المحسوب (Sig) أكبر من (0.05)، أو (0.01) والعكس تماماً للفرض البديل.

الجدول (59) نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول واقع العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية [٧]

ر.م	السؤال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig	القرار
1	وجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة المهنية مكتوبة ومشدد عليها في كافة مستويات الشركة.	بين المجموعات	8.101	6	1.350	3.861	.001	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	89.526	256	.350			
		المجموع	97.627	262				
2	مسؤوليات مجالس الإدارة في كل ما يتصل بالرقابة الداخلية.	بين المجموعات	9.081	6	1.514	3.328	.004	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	116.417	256	.445			
		المجموع	125.498	262				
3	صلاحيات لجان المراجعة وفعالة تدخلها في عملية الرقابة الداخلية	بين المجموعات	47.950	6	7.992	31.829	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	64.278	256	.251			
		المجموع	112.228	262				
4	التزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام .	بين المجموعات	6.140	6	1.023	4.000	.001	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	65.488	256	.256			
		المجموع	71.627	262				
5	مستوى الثقافة التنظيمية للشركة والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي.	بين المجموعات	6.379	6	1.063	3.136	.006	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	86.777	256	.339			
		المجموع	93.156	262				
6	التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقرير المالي.	بين المجموعات	6.690	6	1.115	5.086	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	56.123	256	.219			
		المجموع	62.814	262				
7	ثقافة الحوار وروح الجماعة والاتصالات الشفافة داخل الشركة وبينها وبين المراجع الخارجي.	بين المجموعات	5.799	6	.967	2.860	.010	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	86.505	256	.338			
		المجموع	92.304	262				
8	مساحة الحرية والسرية الممنوحة للموظفين في توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة.	بين المجموعات	5.320	6	.887	2.697	.015	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	84.162	256	.329			
		المجموع	89.483	262				
9	مدى قبول الموظفين لفكرة توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة.	بين المجموعات	3.637	6	.606	2.784	.012	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	55.732	256	.218			
		المجموع	59.369	262				

(٧) يبين الملحق (5) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بنتائج تحليل التباين لاختبار فروق الاجابات بين فئات الدراسة حول واقع العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في البيئة العربية والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول.

ر.م	السؤال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig	القرار
10	توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب وخاصة المسؤولين عن عملية إعداد التقرير المالي.	بين المجموعات	19.502	6	3.250	11.917	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	69.821	256	.273			
		المجموع	89.323	262				
11	مدى التركيز على إدارة المخاطر المالية ووجود إدارات متخصصة.	بين المجموعات	11.141	6	1.857	4.750	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	100.083	256	.391			
		المجموع	111.224	262				
12	مدى استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية	بين المجموعات	25.125	6	4.188	16.005	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	66.981	256	.262			
		المجموع	92.106	262				
13	واقع تأثير العلاقات الشخصية ضمن الشركة ومع المراجع الخارجي	بين المجموعات	8.015	6	1.336	3.575	.002	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	95.658	256	.374			
		المجموع	103.673	262				
14a	درجة اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات المتطورة	بين المجموعات	5.245	6	.874	4.492	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	49.827	256	.195			
		المجموع	55.072	262				
14b	درجة اعتماد مكاتب ومؤسسات المراجعة على تقنية المعلومات المتطورة	بين المجموعات	2.145	6	.358	1.497	.179	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	61.177	256	.239			
		المجموع	63.323	262				
15	الإلمام الكافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية	بين المجموعات	23.341	6	3.890	11.796	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	84.424	256	.330			
		المجموع	107.764	262				
16	الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالة الرقابة الداخلية	بين المجموعات	10.932	6	1.822	6.748	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	69.121	256	.270			
		المجموع	80.053	262				
17	الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المساهمة.	بين المجموعات	30.627	6	5.105	17.665	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	73.974	256	.289			
		المجموع	104.601	262				
18a	برامج التعليم والتدريب المستمر الموضوعة من قبل الشركات المساهمة لتطوير تصميم وتشغيل وتقويم الرقابة الداخلية	بين المجموعات	11.175	6	1.862	8.588	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	55.517	256	.217			
		المجموع	66.692	262				
18b	برامج التعليم والتدريب المستمر لمكاتب ومؤسسات المراجعة بغرض تقويم الرقابة الداخلية أو حتى تقديم خدمات تصميمها	بين المجموعات	3.994	6	.666	2.814	.011	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	60.545	256	.237			
		المجموع	64.540	262				

ر.م	السؤال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig	القرار
19	التخصص العلمي والمهني لمراجع الحسابات في تقييم مخاطر إعداد التقرير المالي.	بين المجموعات	11.120	6	1.853	4.293	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	110.515	256	.432			
		المجموع	121.635	262				
20	حجم الأتعاب المتوقع لمستوى العمل المطلوب لتقويم فعالية الرقابة الداخلية	بين المجموعات	7.423	6	1.237	4.099	.001	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	77.269	256	.302			
		المجموع	84.692	262				
21	تقييد تقديم المراجع للخدمات الآخرى لعميل المراجعة	بين المجموعات	1.685	6	.281	1.430	.203	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	50.270	256	.196			
		المجموع	51.954	262				
22	وجود توجيهات بضرورة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات بصفة دورية.	بين المجموعات	44.173	6	7.362	20.411	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	92.337	256	.361			
		المجموع	136.510	262				
23	وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات	بين المجموعات	37.585	6	6.264	25.202	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	63.632	256	.249			
		المجموع	101.217	262				
24	وجود جهات رقابية قانونية متخصصة في الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة على غرار PCAOB .	بين المجموعات	.608	6	.101	1.234	.289	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	21.019	256	8.211E-02			
		المجموع	21.627	262				
25	ملائمة قواعد السلوك المهني والقدرة على فرضها.	بين المجموعات	48.760	6	8.127	30.266	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	68.738	256	.269			
		المجموع	117.498	262				
26	وعي المستخدمين بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها	بين المجموعات	15.157	6	2.526	11.864	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	54.509	256	.213			
		المجموع	69.665	262				
27	مدى التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قوانين وقواعد أسواق المال	بين المجموعات	7.910	6	1.318	9.045	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	37.307	256	.145			
		المجموع	44.217	262				
28	مستوى المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات، ونزاهة النظام القضائي في الفصل فيها.	بين المجموعات	58.741	6	9.790	28.710	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	87.297	256	.341			
		المجموع	145.038	262				
29	هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة.	بين المجموعات	17.343	6	2.890	7.504	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	98.611	256	.385			
		المجموع	115.954	262				
٣٠	توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد	بين المجموعات	26.126	6	4.354	17.769	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	62.733	256	.244			
		المجموع	88.859	262				
ر.م	السؤال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات	متوسط	F	Sig	

								القرار
31	وجـود وتـأثير الإعـلام الاقتصادي المتخصص.	**بين المجموعات**	37.894	6	6.316	19.930	.000	**توجد فروق** معنوية
		ضمن المجموعات	81.125	256	.317			
		المجموع	119.019	262				
	الإجمالي	**بين المجموعات**	5.630	6	.938	23.376	.000	**توجد فروق** معنوية
		ضمن المجموعات	10.276	256	4.014E-02			
		المجموع	15.906	262				

يلاحظ من نتائج الجدول السابق رقم (59)، معنوية واقع معظم العوامل عند مستوى معنوية (0.01) أو حتى (0.05) إذ إن قيم P-Value لها أقل من مستوى المعنوية (0.01) أو (0.05)، مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات آراء فئات الدراسة حولها، وعليه يتم رفض فرض العدم للاختبار وقبول الفرض البديل له على أنه يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف. هذا باستثناء واقع متغيرات معينة "كثقافة الحوار وروح الجماعة والاتصالات الشفافة ضمن الشركة وبينها وبين المراجع الخارجي"، "ومدى مساحة الحرية والسرية الممنوحة للموظفين في توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة"، و"مدى قبول الموظفين لفكرة توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة"، و"درجة اعتماد مكاتب ومؤسسات المراجعة على تقنية المعلومات المتطورة"، و"تقييد تقديم المراجع للخدمات الآخرى لعميل المراجعة"، و"وجود جهات رقابية قانونية متخصصة في الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة على غرار PCAOB"، و"برامج التعليم والتدريب المستمر لمكاتب ومؤسسات المراجعة بغرض تقويم الرقابة الداخلية أو حتى تقديم خدمات تصميمها". فلم تكن الفروق حولها معنوية عند مستوى معنوية (0.01) إذ إن قيم P-Value لها أكبر من مستوى المعنوية (0.01)، وعليه يتم قبول فرض العدم للاختبار حول هذه المتغيرات، الذي ينص على أن"متوسطات المجتمعات المسحوب منها العينات متساوية".

ولتحديد أي المقارنات الثنائية كانت السبب في هذه الفروق تم استخدام اختبار شافيه (**Scheffe**)، فكانت النتائج عند مستوى (0.05) كما هي ملخصة في الجداول التالية (*):

الجدول رقم (60) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع وجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة المهنية مكتوبة ومشدد عليها في كافة مستويات الشركة المساهمة.

(*) على اعتبار أن نتائج اختبار شافيه تعرض في جدولين، أحدهما يصنف العينات على أساس المتوسطات والآخر يبين الاختلافات المعنوية بين هذه المتوسطات، وحرصاً من الباحث على سلاسة القراءة والفهم وبعداً عن التفصيل والتعقيد عطفاً على كثرة المتغيرات محل المقارنة، ستتم الإشارة إلى نتائج الجدول الاول والثاني فقط من خلال العينات مصدر الفروق بناءً على كبر أو صغر المتوسطات ومعنوية الاختلافات بينها، على أن تعرض نتائج الاختبار كاملة في الملحق (٥) الذو يبين مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بنتائج اختبار شافيه للمقارنات الثنائية بين عينات الدراسة حول واقع العوامل المؤثرة في تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية.

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	-.5419*	.1395	.022	-1.1211	3.723E-02
	الكويتية	-.4588*	.1302	.047	-1.0094	7.192E-02
	الأردنية	-.4931	.1395	.056	-1.0723	8.601E-02
	السورية	-.2021	.1503	.936	-.8260	.4219
	الليبية	-.4354	.1503	.215	-1.0594	.1885
	التونسية	-.5010	.1490	.084	-1.1198	.1177

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (1.5313) هو أصغر المتوسطات، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (60) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية والعينتان السعودية والكويتية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنهم مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينة المصرية هي أكثر العينات التي ترى بأن هناك ضعفاً يتعلق بوجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة مشدد عليها في كافة مستويات الشركات المصرية.

الجدول رقم (61) نتائج اختبار شافيه للمقارنات حول واقع مسؤوليات مجالس الإدارة في كل ما يتصل بالرقابة الداخلية.

العينات	حجم العينة	Subset for alpha= .05
		1
الليبية	30	1.5000
السورية	30	1.6000
الكويتية	58	1.7069
التونسية	31	1.7742
الأردنية	41	1.8293
السعودية	41	1.9756
المصرية	32	2.1250
Sig.		.020

من الجدول رقم(61) يتبين أن مصدر الفروق جاء من التباين في متوسطات العينات، ولم يكن متوسط الاختلاف هاماً عند مستوى (0.05) أو حتى عند (0.01)، إذ تعتبر العينة المصرية أن مسؤوليات مجالس الإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية كما هي في قواعد الحوكمة المصرية قوية إلى حدً ما، بينما تعتبرها العينة الليبية ضعيفة إلى حدً ما، تليها في هذا الاعتقاد العينة السورية.

الجدول رقم (62) نتائج اختبار شافيه حول واقع صلاحيات لجان المراجعة وفعالية تدخلها في عملية الرقابة الداخلية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %

		الاختلاف (I-j)			الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	.6067*	.1182	.000	.1160	1.0974
	الكويتية	.6853*	.1103	.000	.2272	1.1435
	الأردنية	.6799*	.1182	.000	.1891	1.1706
	السورية	1.4750*	.1273	.000	.9453	2.0037
	الليبية	1.4083*	.1273	.000	.8796	1.9370
	التونسية	.7782*	.1263	.000	.2539	1.3025
العينة الليبية	السعودية	-.8016*	.1204	.000	-1.3015	-.3018
	الكويتية	-.7230*	.1127	.000	-1.1909	-.2551
	الأردنية	-.7285*	.1204	.000	-1.2283	-.2286
	السورية	6.667E-02	.1294	1.000	-.4705	.6038
	المصرية	-1.4083*	.1273	.000	-1.9370	-.8796
	التونسية	-.6301*	.1283	.001	-1.1629	-9.7288E-02
العينة السورية	السعودية	-.8683*	.1204	.000	-1.3681	-.3685
	الكويتية	-.7897*	.1127	.000	-1.2575	-.3218
	الأردنية	-.7951*	.1204	.000	-1.2950	-.2953
	المصرية	-1.4750*	.1273	.000	-2.0037	-.9453
	الليبية	-6.6667E-02	.1294	1.000	-.6038	.4705
	التونسية	-.6968*	.1283	.000	-1.2296	-.1640

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (2.8750) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسطي العينتان السورية والليبية البالغين (1.4000)، (1.4567) على التوالي، هما أصغر المتوسطات، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (62) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وباقي العينات معنوي عند مستوى (0.05)، كما يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينتان السورية والليبية وباقي العينات معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أن العينة المصرية والعينتان السورية والليبية هم مصدر الفروق المعنوية، إذ ترى العينة المصرية أن صلاحيات لجان المراجعة وتدخلها في الرقابة الداخلية قوية في البيئة المصرية، بينما ترى العينتان السورية والليبية العكس تماماً على مستوى بيئتيهما المحليتين.

الجدول رقم (63) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع التزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السورية	السعودية	-.2488	.1215	.651	-.6836	.1860
	الكويتية	-.4486*	.1137	.014	-.8656	-5.1607E-02
	الأردنية	-.3951	.1215	.107	-.8300	3.971E-02
	المصرية	-.1375	.1285	.979	-.5974	.3224
	الليبية	-.1333	.1306	.984	-.6006	.3340
	التونسية	-.3290	.1295	.378	-.7925	.1344

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة السورية البالغ (1.8000) هو أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة الكويتية البالغ (2.2586)، كما يلاحظ من الجدول رقم (63) أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية والسورية معنوي عند مستوى (0.05)، إذ تعتبر العينة السورية، أن التزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام في سورية ما زال ضعيفاً، بينما تعتبره العينة الكويتية قوياً على مستوى بيئتها المحلية.

الجدول رقم (64) نتائج اختبار شافيه للمقارنات حول واقع الثقافة التنظيمية للشركة والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي

العينات	حجم العينة	Subset for alpha= .05
		1
المصرية	32	1.3125
السورية	30	1.3667
الليبية	30	1.3667
التونسية	31	1.5806
السعودية	41	1.6098
الكويتية	58	1.6552
الأردنية	41	1.7561
Sig.		.115

من الجدول رقم (64) يتبين أن مصدر الفروق جاء من التباين في متوسطات العينات، ولم يكن متوسط الاختلاف بين العينات هاماً عند مستوى (0.05) أو حتى عند (0.01)، إذ تشترك جميع العينات وبدرجات متفاوتة في اعتبار أن الثقافة التنظيمية للشركات وكفاءة إدارتها في إدارة التغيير التنظيمي على مستوى بيئاتهم المحلية ضعيفتان.

الجدول رقم (65) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقرير المالي

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الليبية	السعودية	-.2845	.1125	.383	-.6871	.1180
	الكويتية	-.3851*	.1053	.041	-.7618	-8.2658E-03
	الأردنية	-.4453*	.1125	.014	-.8578	-5.2743E-02
	السورية	-6.6667E-02	.1209	.999	-.4993	.3659
	المصرية	-.3645	.1190	.158	-.7904	6.121E-02
	التونسية	-.4524*	.1199	.024	-.8915	-3.3266E-02

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الليبية البالغ (1.6667) هو أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة التونسية البالغ(2.1290) هو أكبرها، كما يلاحظ من الجدول رقم (65) أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والتونسية والأردنية والكويتية معنوي عند مستوى (0.05)، وبالتالي هم مصدر الفروق المعنوية. إذ تعتبر العينة الليبية أن التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقرير المالي في ليبيا ما زال

ضعيفاً، بينما تعتبره العينة التونسية والأردنية تليهما وبدرجة أقل العينة الكويتية واقعاً قوياً إلى حدً ما على مستوى بيئاتها المحلية.

الجدول رقم (66) نتائج اختبار شافيه حول واقع توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب وخاصة الماليين.

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	.7050*	.1232	.000	.2642	1.1448
	الكويتية	.4566*	.1150	.013	5.508E-02	.8781
	الأردنية	.5587*	.1232	.003	.1179	.9995
	السورية	.8563*	.1327	.000	.3813	1.3312
	الليبية	.9896*	.1327	.000	.5147	1.4544
	التونسية	.5595*	.1316	.007	8.853E-02	1.0304
العينة الليبية	السعودية	-.2845	.1255	.527	-.7335	.1644
	الكويتية	-.5230*	.1174	.004	-.9433	-.1027
	الأردنية	-.4309	.1255	.071	-.8799	1.809E-02
	السورية	-.1333	.1348	.986	-.6158	.3492
	المصرية	-.9896*	.1327	.000	-1.4544	-.5147
	التونسية	-.4301	.1338	.116	-.9087	4.850E-02

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الليبية البالغ (1.6667) هو أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة المصرية البالغ (2.6563) هو أكبرها، كما يلاحظ من الجدول رقم (66) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وباقي العينات معنوي عند مستوى (0.05)، كما يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والعينتان المصرية والكويتية معنوياً عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن اعتبار العينتان المصرية والليبية هما المسئولتان عن وجود فروق معنوية. إذ تعتبر العينة المصرية أن الشركات المساهمة المصرية نجحت إلى حدً كبير في توظيف العاملين وتدريبهم بالشكل المناسب، وخاصةً الأفراد المسؤولين عن إعداد التقرير المالي، بينما لا ترى العينة الليبية أن شركاتها المساهمة نجت بالشكل المطلوب في ذلك، وتشاركها هذا الواقع وإن كان بدرجة أقل العينة السورية والسعودية.

الجدول رقم (67) نتائج اختبار شافيه حول واقع التركيز على إدارة المخاطر المالية ووجود إدارات متخصصة في ذلك

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السورية	السعودية	-.5163	.1502	.071	-1.0538	2.129E-02
	الكويتية	-.5747*	.1406	.012	-1.0779	-7.1548E-02
	الأردنية	-.6138*	.1502	.012	-1.1514	-7.6270E-02
	المصرية	-.4483	.1589	.220	-1.0269	.1103
	الليبية	-.2333	.1614	.911	-.8110	.3444
	التونسية	-.6720*	.1601	.009	-1.2441	-9.9027E-02

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة السورية البالغ (1.1667) هو أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة التونسية البالغ (1.8387) هو أكبرها، وكما يلاحظ من الجدول رقم (67) أن متوسط الاختلاف بين العينة السورية والعينات التونسية والكويتية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، وبالتالي هم مصدر الفروق المعنوية. إذ تعتبر العينة السورية أن تركيز الشركات المساهمة السورية على إدارة المخاطر المالية يعد ضعيفاً، هذا فضلاً عن عدم وجود إدارات متخصصة في ذلك فيها، وتشاركها في ذلك وإن كان بدرجة أقل جميع العينات المبحوثة.

الجدول رقم (68) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	.7218*	.1207	.000	.2900	1.1535
	الكويتية	.7748*	.1126	.000	.3717	1.1778
	الأردنية	.6730*	.1207	.000	.2413	1.1048
	السورية	1.1771*	.1300	.000	.7119	1.6422
	الليبية	.9771*	.1300	.000	.5119	1.4422
	التونسية	.7470*	.1289	.000	.2857	1.2082
العينة السورية	السعودية	-.4453*	.1229	.036	-.8950	-1.5525E-02
	الكويتية	-.4023	.1150	.061	-.8139	9.329E-03
	الأردنية	-.5041*	.1229	.012	-.9438	-6.4306E-02
	المصرية	-1.1771*	.1300	.000	-1.6422	-.7119
	الليبية	-.2000	.1321	.890	-.6726	.2726
	التونسية	-.4301	.1310	.100	-.8989	3.866E-02

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة السورية البالغ (1.6667) هو أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة المصرية البالغ (2.8438) هو أكبرها، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (68) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وجميع العينات معنوي عند مستوى (0.05)، وكذلك يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة السورية وعينات كالسعودية والأردنية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، وبالتالي هم مصدر الفروق المعنوية. إذ تعتبر العينة المصرية أن هيئة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية تتمتع بالكفاءة والاستقلال بدرجة قوية، بينما تعتبر العينة السورية أن هيئة المراجعة الداخلية على مستوى شركاتها المساهمة لا تزال في حاجة أكبر لتحسين كفاءتها ودعم استقلالها.

الجدول رقم (69) نتائج اختبار شافيه للمقارنة حول واقع تأثير العلاقات الشخصية ضمن الشركة ومع المراجع الخارجي

العينات	حجم العينة	Subset for alpha= .05
		1
الكويتية	58	2.3103
السورية	30	2.3667
الأردنية	41	2.3902
الليبية	30	2.5667
السعودية	41	2.6585
التونسية	31	2.7419
المصرية	32	2.7500
Sig.		.166

من الجدول رقم(69) يتبين أن الجميع يعتبر العلاقات الشخصية بين الأفراد ضمن الشركات المساهمة من ناحية وبين هذه الشركات ومراجعيها الخارجيين من ناحية آخرى لها حضور قوي على مستوى بيئاتهم المحلية، وهذا ربما يقودنا إلى استنتاج مفاده أن اختيار مراجعي الحسابات في العالم العربي تؤدي فيه العلاقات الشخصية دوراً مهماً، إلا أنهم يختلفون فيما بينهم على مدى قوة ذلك الحضور وهذا واضح من خلال تباين المتوسطات، ولكن لم يكن متوسط الاختلاف معنوياً بين العينات.

الجدول رقم (70) نتائج اختبار شافيه للمقارنات حول واقع اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات المتطورة

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الليبية	السعودية	-.4260*	.1060	.015	-.8053	-4.6728E-02
	الكويتية	-.2368	9.922E-02	.450	-.5918	.1182
	الأردنية	-.2797	.1060	.328	-.6590	9.961E-02
	السورية	-1.0000E-01	.1139	.993	-.5076	.3076
	المصرية	-.4145*	.1121	.037	-.8158	-1.3390E-02
	التونسية	-.3914	.1130	.066	-.7957	1.291E-02

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة الليبية البالغ (1.8667) هو أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة السعودية البالغ (2.2927) هو أكبرها، كما يلاحظ من الجدول رقم (70) أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والعينتان السعودية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، وبالتالي العينة الليبية هي مصدر الفروق المعنوية. إذ تعتبر العينة الليبية أن واقع اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات المتطورة في تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية يميل إلى أن يكون معقولاً ولكنه لا يزال ضعيفاً، بينما ترى العينة السعودية أن شركاتها المساهمة تعتمد بشكل قوي على تقنية المعلومات المتطورة في تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (71) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع الإلمام الكافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ ٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السورية	السعودية	.7050*	.1232	.000	.2642	1.1448
	الكويتية	.4566*	.1150	.013	5.508E-02	.8781
	الأردنية	.5587*	.1232	.003	.1179	.9995
	المصرية	.8563*	.1327	.000	.3813	1.3312
	الليبية	.9896*	.1327	.000	.5147	1.4544
	التونسية	.5595*	.1316	.007	8.853E-02	1.0304
العينة الليبية	السعودية	-.2845	.1255	.527	-.7335	.1644
	الكويتية	-.5230*	.1174	.004	-.9433	-.1027
	الأردنية	-.4309	.1255	.071	-.8799	1.809E-02
	السورية	-.1333	.1348	.986	-.6158	.3492
	المصرية	-.9896*	.1327	.000	-1.4544	-.5147
	التونسية	-.4301	.1338	.116	-.9087	4.850E-02

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة السورية البالغ (1.2000) هو أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة المصرية البالغ (2.1875) هو أكبرها، كما يلاحظ من الجدول رقم (71) أن متوسط الاختلاف بين العينة السورية وجميع العينات باستثناء العينة الليبية معنوي عند مستوى (0.05)، كما أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والعينتان الأردنية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، وبالتالي العينتان السورية والليبية هما المسؤولتان عن وجود فروق معنوية. إذ تعتبر العينة السورية أن الإلمام الكافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية من قبل مكاتب ومؤسسات المراجعة في سورية لا يزال ضعيفاً، وتشاركها في هذا وبدرجة أقل العينة الليبية، بينما تعتبر العينة المصرية والأردنية أن مكاتب ومؤسسات المراجعة في بيئتيهما، لها دراية وإلمام كافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة.

الجدول رقم (72) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالية الرقابة الداخلية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ ٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة التونسية	السعودية	.5924*	.1237	.001	.1499	1.0350
	الكويتية	.3704	.1156	.119	-4.3271E-02	.7841
	الأردنية	.4217	.1237	.075	-2.0833E-02	.8643
	السورية	.5624*	.1331	.008	8.616E-02	1.0386
	المصرية	.3790	.1309	.216	-8.9544E-02	.8476
	الليبية	.7624*	.1331	.000	.2862	1.2386

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

تبين أن متوسط العينة التونسية (2.1290) أكبر المتوسطات، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (72) أن متوسط الاختلاف بين العينة التونسية وعينات كالسعودية والسورية والليبية معنوي عند مستوى

(0.05)، إذ تعتبر العينة التونسية أن خبرة مراجعيها قوية في مجال تقويم الرقابة الداخلية لغرض الفعالة، بينما ترى عينات كالسورية والليبية أن هذه الخبرة لا تزال ضعيفة.

الجدول رقم (73) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المساهمة.

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ ٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الأردنية	السعودية	.4390*	.1187	.037	1.419E-02	.8639
	الكويتية	.2839	.1097	.353	-.1086	.6763
	السورية	.7390*	.1292	.000	.2769	1.2012
	المصرية	-.4047	.1268	.122	-.8585	4.900E-02
	الليبية	.6724*	.1292	.000	.2102	1.1344
	التونسية	.1487	.1279	.968	-.3091	.6065
العينة السورية	السعودية	-.3000	.1292	.496	-.7621	.1621
	الكويتية	-.4452*	.1209	.031	-.8878	-2.2592E-02
	الأردنية	-.7390*	.1292	.000	-1.2012	-.2769
	المصرية	-1.1438*	.1366	.000	-1.6326	-.6549
	الليبية	-6.6667E-02	.1388	1.000	-.5633	.4300
	التونسية	-.5903*	.1377	.007	-1.0830	-9.7689E-02
العينة المصرية	السعودية	.8438*	.1268	.000	.3900	1.2975
	الكويتية	.6886*	.1184	.000	.2650	1.1122
	الأردنية	.4047	.1268	.122	-4.9002E-02	.8585
	السورية	1.1438*	.1366	.000	.6549	1.6326
	الليبية	1.0771*	.1366	.000	.5883	1.5659
	التونسية	.5534*	.1355	.012	6.868E-02	1.0382
العينة الليبية	السعودية	-.2333	.1292	.774	-.6955	.2288
	الكويتية	-.3885	.1209	.116	-.8211	4.407E-02
	الأردنية	-.6724*	.1292	.000	-1.1344	-.2102
	السورية	6.667E-02	.1388	1.000	-.4300	.5633
	المصرية	-1.0771*	.1366	.000	-1.5659	-.5883
	التونسية	-.5237*	.1377	.028	-1.0163	-3.1022E-02

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسطي العينتان السورية والليبية البالغين (1.7000)، (1.7667)على التوالي، هما أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة المصرية البالغ (2.8438) هو أكبرها، كما يلاحظ من الجدول رقم (73) أن متوسط الاختلاف بين العينة الأردنية والعينات السعودية والسورية والليبية معنوي عند مستوى (0.05)، هذا بالإضافة إلى أن متوسط الاختلاف بين العينة السورية وجميع العينات باستثناء العينتان السعودية والليبية معنوي عند مستوى (0.05)، كما أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وجميع العينات باستثناء العينة الأردنية معنوي عند مستوى (0.05)، زيادة على ذلك، أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والعينات الأردنية والمصرية والتونسية معنوي عند مستوى (0.05). إذ

تعتبر العينة المصرية أن الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المصرية عالٍ جداً وبدرجة أقل تراه العينة الأردنية وتليهما في هذا العينتان التونسية والكويتية. بينما العينتان السورية والليبية لا ترياه كذلك، وإنما تعتبرانه يميل إلى أن يكون معقولا ولكنه لا يزال ضعيفاً.

الجدول رقم (74) نتائج اختبار شافيه حول واقع برامج التعليم والتدريب الموضوعة من الشركات لتطوير تصميم وتشغيل وتقويم الرقابة الداخلية.

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السورية	السعودية	-.4797*	.1119	.007	-.8800	-7.9313E-02
	الكويتية	-.5057*	.1047	.001	-.8805	-.1310
	الأردنية	-.5285*	.1119	.001	-.9288	-.1281
	المصرية	-.2708	.1183	.515	-.6943	.1527
	الليبية	-3.3333E-02	.1202	1.000	-.4536	.3969
	التونسية	-.5269*	.1193	.004	-.9537	-.1001
العينة الليبية	السعودية	-.4453*	.1119	.016	-.8457	-4.5980E-02
	الكويتية	-.4724*	.1047	.003	-.8472	-9.7663E-02
	الأردنية	-.4951*	.1119	.004	-.8955	-9.4760E-02
	السورية	3.333E-02	.1202	1.000	-.3969	.4536
	المصرية	-.2375	.1183	.673	-.6610	.1860
	التونسية	-.4935*	.1193	.010	-.9203	-6.6773E-02

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسطي العينتان السورية والليبية البالغين (1.6667)، (1.7000)، على التوالي، هما أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة الأردنية البالغ (2.1951) هو أكبرها، كما يلاحظ من الجدول رقم (74) أن متوسط الاختلاف بين العينة السورية وجميع العينات الآخرى باستثناء العينتان الليبية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، كما يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية وجميع العينات الآخرى باستثناء العينتان السورية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، أي أن العينتان السورية والليبية هما مصدر الفروق المعنوية. إذ تعتبران أن برامج التعليم والتدريب المستمر الموضوعة من قبل الشركات المساهمة لتطوير تصميم وتشغيل وتقويم الرقابة الداخلية لا تزال ضعيفة على مستوى بيئتيهما المحليتين.

الجدول رقم (75) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع التخصص العلمي والمهني لمراجع الحسابات في تقييم مخاطر إعداد التقرير المالي

العينات(I)	العينات (j)	متوسط	الخطأ	Sig	فترة الثقة ٩٥٪

		الاختلاف (I-j)	المعياري		الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	.5823*	.1550	.031	2.773E-02	1.1369
	الكويتية	.5302*	.1447	.040	1.244E-02	1.0479
	الأردنية	.1433	.1550	.990	-.4113	.6979
	السورية	.5083	.1670	.164	-8.9161E-02	1.1058
	الليبية	.2083	.1670	.955	-.3892	.8058
	التونسية	.3589	.1656	.584	-.2336	.9514

*متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (1.8750) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسط العينة السعودية البالغ (1.2927) هو أصغرها، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (75) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية والعينتان السعودية والكويتية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينة المصرية ومعها كل العينات المشاركة دون استثناء تقر بأن هناك ضعفاً في تخصص المراجعين على مستوى بيئة المراجعة العربية في تقييم المخاطر المالية.

الجدول رقم (76) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول حجم الأتعاب المتوقع لمستوى العمل المطلوب لتقويم فعالية الرقابة الداخلية على إعداد التقرير المالي.

العينات	حجم العينة	Subset for alpha= .05
		1
التونسية	31	1.7742
السورية	30	1.8000
الأردنية	41	1.8049
الليبية	30	1.9000
المصرية	32	1.9375
السعودية	41	2.1453
الكويتية	58	2.1897
Sig.		.121

من الجدول رقم (76) يتبين أن مصدر الفروق جاء من التباين في متوسطات العينات، ولم يكن متوسط الاختلاف بين العينات هاماً عند مستوى (0.05)، إذ إن العينة الكويتية تعتقد أكثر من غيرها أن حجم الأتعاب المتوقع لمستوى العمل المطلوب لتقويم فعالية الرقابة الداخلية طبقاً لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley إذ ألزموا بهذا العمل مع الشركات المساهمة المحلية، سيكون كبيراً، وتشاركها هذا الاعتقاد العينة السعودية، وهذا ربما عطفاً على ثروات هذون البلدين، أما باقي العينات تعتقد أنه سيكون معقولاً وأقلهم في ذلك العينة التونسية.

الجدول رقم (77) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى وجود توجيهات بضرورة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات بصفة دورية.

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى

العينة المصرية	السعودية	.6623*	.1417	.002	.1554	1.1693
	الكويتية	.8718*	.1323	.000	.3985	1.3440
	الأردنية	.8819*	.1417	.000	.3749	1.3888
	السورية	.4729	.1526	.147	-7.3231E-02	1.0191
	الليبية	1.6063*	.1526	.000	1.0601	2.1524
	التونسية	.7772*	.1513	.000	.2356	1.3188
العينة الليبية	السعودية	-.9439*	.1443	.000	-1.4502	-.4276
	الكويتية	-.7344*	.1351	.000	-1.2178	-.2512
	الأردنية	-.7244*	.1443	.000	-1.2407	-.2081
	السورية	-1.1333*	.1551	.000	-1.6882	-.5784
	المصرية	-1.6063*	.1526	.000	-2.1524	-1.0601
	التونسية	-.8290*	.1538	.000	-1.3794	-.2786

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (2.9063) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسط العينة الليبية البالغ (1.3000) هو أصغرها، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (77) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وجميع العينات باستثناء العينة السورية معنوي عند مستوى (0.05)، كما يتبين من ذات الجدول، أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية وجميع العينات المشاركة معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أن العينتان المصرية والليبية هما مصدر الفروق المعنوية. إذ تؤكد العينة المصرية ومعها العينة السورية على وجود هذه التوجيهات وبقوة ولكن ليس على مستوى بيئة المراجعة ككل وإنما للمراجعين المعتمدين من قبل هيئات أسواق المال، وفقط إذا ما قام المراجع بتقديم خدمات المراجعة للشركات المدرجة بالأسواق المالية، بينما تؤكد العينة الليبية غياب مثل هذه التوجيهات على مستوى مهنة المراجعة ككل، أما باقي العينات تؤكد وجود توجيهات بذلك على مستوى بيئاتها المحلية.

الجدول رقم (78) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السورية	السعودية	.6067*	.1182	.000	.1160	1.0974
	الكويتية	.6853*	.1103	.000	.2272	1.1435

	الأردنية	.6799*	.1182	.000	.1891	1.1706
	المصرية	1.4750*	.1273	.000	.9453	2.0037
	الليبية	1.4083*	.1273	.000	.8796	1.9370
	التونسية	.7782*	.1263	.000	.2539	1.3025
العينة المصرية	السعودية	-.8016*	.1204	.000	-1.3015	-.3018
	الكويتية	-.7230*	.1127	.000	-1.1909	-.2551
	الأردنية	-.7285*	.1204	.000	-1.2283	-.2286
	السورية	6.667E-02	.1294	1.000	-.4705	.6038
	الليبية	-1.4083*	.1273	.000	-1.9370	-.8796
	التونسية	-.6301*	.1283	.001	-1.1629	-9.7288E-02
العينة الليبية	السعودية	-.8683*	.1204	.000	-1.3681	-.3685
	الكويتية	-.7897*	.1127	.000	-1.2575	-.3218
	الأردنية	-.7951*	.1204	.000	-1.2950	-.2953
	المصرية	-1.4750*	.1273	.000	-2.0037	-.9453
	السورية	-6.6667E-02	.1294	1.000	-.6038	.4705
	التونسية	-.6968*	.1283	.000	-1.2296	-.1640

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (2.9063) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسط العينة السورية البالغ (1.4333) هو أصغرها، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (78) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وكل العينات معنوي عند مستوى (0.05)، كما يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة السورية وباقي العينات باستثناء العينة الليبية معنوي عند مستوى (0.05)، بالإضافة إلى ذلك، يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والعينتان المصرية والسعودية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أن العينة المصرية والعينتان السورية والليبية هي مصدر الفروق المعنوية. إذ ترى العينة السورية أن الشركات المساهمة سواءً المدرجة أم غير المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية، لا يمكن اعتبارها شركات من التعقيد والتنوع في عملياتها بمكان إلى درجة أنها في حاجة لتطبيق قواعد من نوع قواعد قانون Sarbanes-Oxley، وتشاركها في ذلك العينة الليبية ولكن بدرجة أقل، وقد يفسر هذا الاعتقاد من قبل العينة الليبية باعتبار معرفة الباحث بها، أن شركات النفط ومشتقاته العملاقة لا تعتبر شركات مساهمة بالمفهوم المتعارف عليه، هذا فضلاً على أنها غير مدرجة بسوق الأوراق المالية الليبي، بينما ترى العينة المصرية عكس ذلك تماماً، أي أن هناك وجود للشركات مساهمة في مصر في حاجة لتطبيق قواعد من نوع قواعد قانون Sarbanes-Oxley، أما باقي العينات فهي تؤكد أيضاً وجود شركات مساهمة كبيرة على مستوى بيئاتها المحلية في حاجة لتطبيق قواعد من نوع قواعد قانون Sarbanes-Oxley.

الجدول رقم (79) نتائج اختبار شافيه للمقارنات حول مدى ملائمة قواعد السلوك المهني وواقع القدرة على فرضها

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى

العينة السورية	السعودية	-.9154*	.1244	.000	-1.3609	-.4700
	الكويتية	-.9184*	.1165	.000	-1.3354	-.5014
	الأردنية	-1.0618*	.1244	.000	-1.5073	-.6163
	المصرية	7.083E-02	.1317	1.000	-.4004	.5420
	الليبية	-.3667*	.1338	.280	-.8444	.1121
	التونسية	-.9634*	.1327	.000	-1.4383	-.4886
العينة المصرية	السعودية	-.9863*	.1222	.000	-1.4237	-.5489
	الكويتية	-.9892*	.1141	.000	-1.3975	-.5809
	الأردنية	-1.1326*	.1222	.000	-1.5700	-.6952
	السورية	-7.0833E-02	.1317	1.000	-.5420	.4004
	الليبية	-.4375	.1317	.092	-.9087	3.372E-02
	التونسية	-1.0343*	.1306	.000	-1.5016	-.5670
العينة الليبية	السعودية	-.5488*	.1244	.004	-.9943	-.1033
	الكويتية	-.5517*	.1165	.001	-.9687	-.1347
	الأردنية	-.6951*	.1244	.000	-1.1406	-.2496
	المصرية	.3667	.1338	.280	-.1121	.8444
	السورية	.4375	.1317	.092	-3.3716E-02	.9087
	التونسية	-.5968*	.1327	.003	-1.0717	-.1219

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسطات العينات المصرية والسورية والليبية البالغة (1.0625)، (1.1333)، (1.5000) هي أصغر المتوسطات، في المقابل يعتبر متوسط العينة الأردنية البالغ (2.1951) هو الأكبر، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (79) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية والسورية والليبية من ناحية والعينة الأردنية والكويتية والسعودية والتونسية من ناحية آخرى معنوي عند مستوى (0.05). إذ ترى كلٍ من العينة المصرية والسورية والليبية أن قواعد السلوك المهني التي تحكم سلوك مراجعي الحسابات في بيئاتهم المحلية غير كافية، ولا توجد رقابة فعالة تلزم المراجعين الممارسين على الالتزام بها، أما باقي العينات وعلى رأسها العينة الأردنية، ترى بأن هذه القواعد على مستوى بيئاتهم المحلية يمكن اعتبارها قوية، وهناك إلى حدً ما رقابة على إلزام المراجعين بها. وبالتأكيد كلما كانت هناك قواعد لشرف المهنة قوية، هذا فضلاً عن قدرة لفرضها سينعكس ذلك إيجابياً على كفاءة أداء المراجعين الممارسين بشكلٍ عام، وسينعكس أيضاً على إمكانية نجاحهم في تقويم فعالة أنظمة الرقابة الداخلية طبقاً لمتطلبات قانون SOX إذ طلب منهم ذلك.

الجدول رقم (80) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول وعي المستخدمين بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	.4756*	9.415E-02	.000	.1387	.8125
	الأردنية	.1341	9.415E-02	.916	-.2028	.4711

	السورية	.5000*	.1038	.001	.1287	.8713
	المصرية	.3438	.1016	.080	-1.9853E-02	.7074
	الليبية	.2667	.1038	.362	-.1047	.6380
	التونسية	-.2419	.1027	.477	-.6093	.1254
العينة التونسية	السعودية	.7175*	.1098	.000	.3244	1.1105
	الكويتية	.2419	.1027	.477	-.1254	.6093
	الأردنية	.3761	.1098	.073	-1.6915E-02	.7691
	السورية	.7419*	.1182	.000	.3191	1.1648
	المصرية	.5857*	.1163	.000	.1696	1.0018
	الليبية	.5086*	.1182	.006	8.572E-02	.9315

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسطي العينتان السورية والسعودية البالغين (1.0000)، (1.0244) على التوالي، هما أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة التونسية البالغ (1.7419) هو أكبرها، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (80) أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية والعينتان السعودية والسورية معنوي عند مستوى (0.05)، كما يلاحظ أيضاً، أن متوسط الاختلاف بين العينة التونسية وباقي العينات باستثناء العينتان الكويتية والأردنية معنوي عند مستوى (0.05)، وبالتالي يتبين أن العينتان الكويتية والتونسية هما مصدر الفروق المعنوية. إذ إن كل العينات وإن كانت بدرجات متباينة، ترى بأن مستخدمي المعلومات في بيئاتهم المحلية لا يعيرون بالاً لمعرفة أي شيء عن فعالة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بالشركات المحلية. ويمكن تفسير هذه النتيجة في إطار عدم طرح مثل هذه الأفكار والمطالب من قبل على مستوى البيئات المحلية العربية سواءً بشكلٍ تنظيمي من هيئات أسواق المال أم مهني من قبل جمعيات وهيئات ونقابات المحاسبة والمراجعة، وبالتالي لا توجد خلفية لدى المستخدمين عن أهمية مثل تلك التقارير في تقرير مدى اعتمادهم على البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات المساهمة.

الجدول رقم (81) نتائج اختبار شافيه حول واقع التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قوانين وقواعد أسواق المال

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السورية	السعودية	-.4935*	9.172E-02	.000	-.8217	-.1653
	الكويتية	-.5149*	8.585E-02	.000	-.8221	-.2077
	الأردنية	-.5179*	9.172E-02	.000	-.8451	-.1897
	المصرية	-.5042*	9.701E-02	.000	-.8513	-.1570
	الليبية	-.2333	9.857E-02	.471	-.5860	.1194
	التونسية	-.5022*	9.777E-02	.000	-.8520	-.1523

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة السورية البالغ (1.4333)، هو أصغر المتوسطات، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (81) أن متوسط الاختلاف بين العينة السورية وجميع العينات المشاركة باستثناء العينة الليبية معنوي عند مستوى (0.05)، إذ يتبين أن العينة السورية هي المسؤولة عن وجود فروق معنوية. إذ ترى العينة السورية تليها العينة الليبية أن التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قوانين وقواعد هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية وإدارة السوق الليبية لا يزال ضعيفاً، وتشاركهم في هذا باقي عينات الدراسة ولكن بدرجات أقل.

الجدول (82) نتائج اختبار شافيه حول واقع المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات ونزاهة القضاء في الفصل فيها

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	1.0213*	.1377	.000	.5284	1.5142
	الكويتية	1.2543*	.1286	.000	.7942	1.7144
	الأردنية	1.2409*	.1377	.000	.7480	1.7338
	السورية	1.4417*	.1484	.000	.9106	1.9727
	الليبية	1.6417*	.1484	.000	1.1106	2.1727
	التونسية	1.5524*	.1472	.000	1.0258	2.0790
العينة الليبية	السعودية	-.6203*	.1403	.004	-1.1224	-.1183
	الكويتية	-.3874	.1313	.196	-.8573	8.257E-02
	الأردنية	-.4008	.1403	.231	-.9029	.1012
	السورية	-.2000	.1508	.940	-.7395	.3395
	المصرية	-1.6417*	.1484	.000	-2.1727	-1.1106
	التونسية	-8.9247E-02	.1496	.999	-.6244	.4449
العينة التونسية	السعودية	-.5311*	.1390	.026	-1.0284	-3.3736E-02
	الكويتية	-.2981	.1299	.512	-.7630	.1668
	الأردنية	-.3116	.1390	.542	-.8089	.1858
	السورية	-.1108	.1496	.997	-.6449	.4244
	المصرية	-1.5524*	.1472	.000	-2.0790	-1.0258
	الليبية	8.925E-02	.1496	.999	-.4449	.6244

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (2.8750) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسطي العينتان الليبية والتونسية البالغين (1.2333)، (1.3226) هما أصغرها، وبالتالي يلاحظ من الجدول (82) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وجميع العينات المشاركة معنوي عند مستوى (0.05)، كما يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والعينتان السعودية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، وأيضاً يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة التونسية والعينتان السعودية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، إذ يتبين أن كلٍ من العينات المصرية والليبية والتونسية هم مصدر

الفروق المعنوية. إذ تعتبر العينة المصرية أن مستوى المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات، ونزاهة النظام القضائي في الفصل فيها سيكون عالٍ جداً، أما باقي العينات فتعتقد وإن كانت بدرجات مختلفة بأن مستوى المتابعة القانونية المتوقعة لفرض أي متطلبات للرقابة الداخلية في الشركات العربية بموجب القانون، ومدى نزاهة النظام القضائي في الفصل في منازعاتها لن يكون قوياً أو حتى معقولاً، وكما هو معروف فإنه إذا لم تكن هناك متابعة قانونية فعالة للتحقق من مدى تطبيق الإدارة والمراجعين لهذه المتطلبات، ونظام قضائي يحكم بما يجب فلن يكون هناك نجاح مستمر في تطبيقها والاستفادة بمنافعها.

الجدول رقم (83) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة.

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	.8613*	.1454	.000	.3374	1.3851
	الكويتية	.8297*	.1367	.000	.3407	1.3188
	الأردنية	.5930*	.1454	.014	6.912E-02	1.1169
	السورية	.6792*	.1577	.006	.1148	1.2436
	الليبية	.6448*	.1577	.012	8.143E-02	1.2102
	التونسية	.6512*	.1564	.010	9.153E-02	1.2109

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (2.8125) هو أكبر المتوسطات، وبالتالي يلاحظ من الجدول (83) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وجميع العينات المشاركة معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية. إذ ترى العينة المصرية أن هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المصرية قوية مما يحد من إمكانية إقامة أي نظام فعال للرقابة الداخلية، بينما ترى عينات كالسعودية والكويتية أن هيمنة السلطات أو المتنفذون السياسيين على الشركات يمكن اعتباره متوسطاً، أما باقي العينات فترى أن تلك الهيمنة يمكن اعتبارها موجودة وهي فعلاً تؤثر سلباً في الشفافية وتمثل عائقاً حقيقياً أمام إمكانية النجاح في تصميم وتشغيل أنظمة للرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها بكل شفافية وموضوعية للجمهور في البيئة العربية طبقاً لمتطلبات قانون SOX المبحوث.

الجدول رقم (84) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ ٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	.8155*	.1168	.000	.3977	1.2334
	الكويتية	.9375*	.1090	.000	.5474	1.3276
	الأردنية	.9375*	.1168	.000	.5197	1.3553
	السورية	1.1375*	.1258	.000	.6873	1.5877
	الليبية	.8375*	.1258	.000	.3873	1.2877
	التونسية	.9052*	.1248	.000	.4488	1.3516

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (2.9375) هو أكبر المتوسطات، وبالتالي يلاحظ من الجدول (84) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وجميع العينات المشاركة معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية. إذ تعتقد العينة المصرية أن واقع توجه الدولة المصرية نحو تحرير الاقتصاد يسير بخطى سريعة، بينما ترى باقي العينات ذلك الواقع معقولا إلى حدً ما.

الجدول رقم (85) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى وجود إعلام متخصص

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السورية	السعودية	-.5626*	.1352	.010	-1.0456	-7.8635E-02
	الكويتية	-.6644*	.1266	.000	-1.1174	-.2114
	الأردنية	-.8309*	.1352	.000	-1.3149	-.3459
	المصرية	-1.2645*	.1431	.000	-1.7765	-.7527
	الليبية	-6.6667E-02	.1443	1.000	-.5868	.4434
	التونسية	-.8624*	.1442	.000	-1.3783	-.3455
العينة المصرية	السعودية	.7020*	.1328	.000	.2268	1.1771
	الكويتية	.6002*	.1240	.001	.1566	1.0438
	الأردنية	.4337	.1328	.104	-4.1454E-02	.9088
	السورية	1.2645*	.1431	.000	.7527	1.7765
	الليبية	1.1979*	.1431	.000	.6860	1.7098
	التونسية	.4022	.1419	.240	-.1054	.9099
العينة الليبية	السعودية	-.4959*	.1352	.040	-.9799	-1.1968E-02
	الكويتية	-.5977*	.1266	.001	-1.0507	-.1447
	الأردنية	-.7642*	.1352	.000	-1.2482	-.2803
	السورية	6.667E-02	.1443	1.000	-.4434	.5868
	المصرية	-1.1979*	.1431	.000	-1.7098	-.6860
	التونسية	-.7957*	.1442	.000	-1.3116	-.2798

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج الاختبار يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (2.5313) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسطي العينتان السورية والليبية البالغين (1.2667)، (1.3333) هما أصغر المتوسطات، وبالتالي يلاحظ من الجدول (85) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وجميع العينات المشاركة باستثناء العينة الأردنية معنوي عند مستوى (0.05)، كما يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة السورية وجميع العينات المشاركة باستثناء العينة الليبية معنوي عند مستوى (0.05)، زيادة على ذلك، يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية وجميع العينات المشاركة باستثناء العينة السورية معنوي عند مستوى (0.05)، إذ يتبين أن كلٍ من العينة المصرية والليبية والسورية هم مصدر الفروق المعنوية. إذ تعتقد العينتان السورية والليبية أن الإعلام الاقتصادي بشكلٍ عام والإعلام المالي بشكلٍ خاص، الذي يهتم بمتابعة القضايا المحاسبية والمالية

والمستجدات فيها، لا يزال ضعيفاً على مستوى بيئتيهما المحليتين، بينما ترى عينات كالسعودية والكويتية أن واقع ذلك الإعلام يميل إلى أن يكون معقولاً ولكنه لا يزال ضعيفاً، أما عينات كالأردنية والتونسية فتريانه إعلاماً معقولاً إلى حدً ما، أما العينة المصرية فتراه إعلاماً قوياً، إذ تعتبر أن حرية الإعلام الاقتصادي متوافرة وفعالة في البيئة المصرية. وبالتأكيد هذا عامل إيجابي في دعم نجاح أي تطبيق لمبادئ الحوكمة بشكلٍ عام ومبادئ قانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ خاص.

الجدول رقم (86) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول واقع العوامل المؤثرة بشكلٍ عام في البيئة العربية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السورية	السعودية	-.2985*	4.814E-02	.000	-.4707	-.1262
	الكويتية	-.3098*	4.506E-02	.000	-.4710	-.1486
	الأردنية	-.3621*	4.814E-02	.000	-.5343	-.1898
	المصرية	-.4878*	5.092E-02	.000	-.6699	-.3056
	الليبية	-6.1616E-02	5.173E-02	.964	-.2457	.1235
	التونسية	-.3436*	5.131E-02	.000	-.5272	-.1600
العينة المصرية	السعودية	.1893*	4.726E-02	.016	2.014E-02	.3584
	الكويتية	.1780*	4.412E-02	.014	2.009E-02	.3358
	الأردنية	.1257	4.726E-02	.318	-4.3420E-02	.2948
	السورية	.4878*	5.092E-02	.000	.3056	.6699
	الليبية	.4261*	5.092E-02	.000	.2439	.6083
	التونسية	.1441	5.049E-02	.232	-3.6551E-02	.3248
العينة الليبية	السعودية	-.2369*	4.814E-02	.001	-.4091	-6.4532E-02
	الكويتية	-.2482*	4.506E-02	.000	-.4094	-8.6941E-02
	الأردنية	-.3004*	4.814E-02	.000	-.4727	-.1282
	السورية	6.162E-02	5.173E-02	.964	-.1235	.2457
	المصرية	-.4261*	5.092E-02	.000	-.6083	-.2439
	التونسية	-.2820*	5.131E-02	.000	-.4556	-9.8400E-02

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (2.0473) هو أكبر المتوسطات، بينما متوسطي العينتان السورية والليبية البالغين (1.5596)، (1.6212) هما أصغر المتوسطات، وبالتالي يلاحظ من الجدول (86) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وجميع العينات المشاركة باستثناء العينة الأردنية والتونسية معنوي عند مستوى (0.05)، كما يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة السورية وجميع العينات المشاركة باستثناء العينة الليبية معنوي عند مستوى (0.05)، زيادة على ذلك، يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية وجميع العينات المشاركة باستثناء العينة السورية معنوي عند مستوى (0.05)، إذ يتبين أن كلٍ من العينة المصرية والليبية والسورية هم مصدر الفروق المعنوية. إذ تعتقد العينتان السورية والليبية أن ظروفهم الحالية سواءً على مستوى بيئة الشركات أم بيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة أم على مستوى البيئة العامة لا تزال تحتاج إلى المزيد من العمل حتى يمكن فيها إقامة أنظمة فعالة

للرقابة الداخلية بشركاتهم المحلية تتسق مع المعايير العالمية مثل معايير قانون SOX تكون خط الدفاع الأول أمام الفساد والفاسدين والمفسدين المؤثرين. وتشاركهم هذا الاعتقاد وإن كان بدرجة أقل حدة العينتان السعودية والكويتية، بينما تعتقد العينتان التونسية والأردنية أن ظروفهم البيئية ليست بذلك السوء ولكنها تحتاج لعمل إضافي حتى تصبح ملائمة بالشكل المطلوب، بينما تعتقد العينة المصرية أن ظروف البيئة المصرية يمكن اعتبارها إلى حدً ما معقولة، وإن كان هذا لا يلغي الحاجة للمزيد من العمل المؤسسي المنظم.

مؤثرات في الآراء حول تأثير متغيرات الدراسة في تطبيق القانون وواقع توافرها الفعلي.

من أجل تحديد ما إذا كان لتبعية مكتب أو مؤسسة المراجعة تأثير في رأي المراجع (المجيب على الاستبيان) حول تأثير العوامل المشار إليها سابقاً في إمكانية نجاح تطبيق القانون المبحوث، ومدى توافر تلك العوامل في بيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة وفي بيئة الشركات المساهمة والبيئة بشكلٍ عام عربياً، قام الباحث باستخدام اختبار t لعينتين مستقلتين لاختبار الفروض التالية عند مستوى معنوية (0.01):

فرض العدم: متوسط الفروق في المجتمع الذي سحبت منه المجموعتان يساوي صفراً.

فرض البديل: متوسط الفروق في المجتمع للمجموعتين لا يساوي صفراً.

H0: μ1= μ2

H1: μ1# μ2

حيث إن: **μ1 :** متوسط المجتمع في المجموعة الأولى (ممثلو الأربع الكبار).

μ2: متوسط المجتمع في المجموعة الثانية (محلية وأجنبية آخرى).

الجدول (87) نتائج اختبار(t) لعينتين مستقلتين لاختبار الفروق بين متوسط الإجابات حول تأثير متغيرات الدراسة في نجاح التطبيق ومدى توافر تلك المتغيرات على أرض الواقع تبعا لمتغير تبعية المستقصي

مدى التأثير					مدى الواقعية		
العوامل	العينات	الوسط الحسابي	t تساوي التباين	دلالة t	الوسط الحسابي	t تساوي التباين	دلالة t Sig
مدى استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية	ممثلو الأربع الكبار	4.3137	-3.480	.001			
	محلية وأجنبية آخرى	4.5714					
الإلمام الكافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية	ممثلو الأربع الكبار				2.0588	6.077	.000
	محلية وأجنبية آخرى				1.5963		

درجة اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات المتطورة	ممثلو الأربع الكبار	4.3725	-2.693	.008			
	محلية وأجنبية آخرى	4.5652					
الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالة الرقابة الداخلية	ممثلو الأربع الكبار	4.1667	-3.049	.003			
	محلية وأجنبية آخرى	4.4472					
وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات	ممثلو الأربع الكبار				2.3039	3.292	.001
	محلية وأجنبية آخرى				2. 0497		
توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد	ممثلو الأربع الكبار	3.8431	-3.372	.001			
	محلية وأجنبية آخرى	4.1615					
وجود وتأثير الإعلام الاقتصادي المتخصص.	ممثلو الأربع الكبار			.	2.1078	4.235	.000
	محلية وأجنبية آخرى				1.7578		

يتضح من الجدول رقم (87) عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة الممثلة للأربع الكبار وإجابات غيرهم من المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى عند مستوى معنوية (0.01)، حول أغلب العوامل المؤثرة وواقعها الفعلي، باستثناء بعض العوامل التي كانت حولها فروق معنوية عند (0.01) وهي:

1- مدى تأثير استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية، إذ يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى، بأن هيئة المراجعة الداخلية ذات الاستقلال الكبير وذات الكفاءة سيكون لها تأثير أكبر في نجاح تطبيق متطلبات قانون SOX للرقابة الداخلية (متوسط=4.5714)، أكثر مما يرى به المراجعون التابعون إلى الأربع الكبار (متوسط=4.3137).

2- واقع الإلمام الكافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية، إذ يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة الممثلة للأربع الكبار، بوجود الإلمام معقول بمعايير PCAOB (متوسط=2.0588)، بينما يراه المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى ضعيف (متوسط=1.5963).

3- تأثير درجة اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات المتطورة، يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى، بأن درجة اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات المتطورة سيكون لها تأثير أكبر في نجاح تطبيق متطلبات قانون SOX للرقابة الداخلية (متوسط=4.5652)، مما يراه المراجعون التابعون إلى الأربع الكبار (متوسط=4.3725).

4- تأثير الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالة الرقابة الداخلية، إذ يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى، بأن درجة تأثير الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم

فعالة الرقابة الداخلية سيكون لها تأثير أكبر في نجاح تطبيق متطلبات قانون SOX للرقابة الداخلية (متوسط=4.4472)، مما يراه المراجعون التابعون إلى الأربع الكبار (متوسط=4.1667).

5- وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات، إذ يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة الممثلة للأربع الكبار، بوجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات في البيئة العربية (متوسط=2.3039) أكثر مما يراه المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى (متوسط=2. 0497).

6- تأثير توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد، إذ يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى، بأن تأثير توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد سيكون له تأثير أكبر في نجاح تطبيق متطلبات قانون SOX للرقابة الداخلية (متوسط=4.1615)، مما يرى به المراجعون التابعون إلى الأربع الكبار (متوسط=3.8431).

7- وجود وتأثير الإعلام الاقتصادي المتخصص، إذ يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة الممثلة للأربع الكبار، بوجود وتأثير الإعلام المتخصص (متوسط=2.1078) بينما يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى بضعف هذا الوجود والتأثير (متوسط=1.7578).

وعليه يتم قبول الفرض العدمي للاختبار الذي ينص على أن"متوسط الفروق في المجتمع الذي سحبت منه المجموعتان يساوي صفراً". أي عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات حول تأثير متغيرات الدراسة وواقعها الفعلي في تطبيق القانون المبحوث، تعزى لتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة محل الاختبار لمعظم المتغيرات، أما فيما يتعلق بالمتغيرات (٧) المشار إليها سابقاً التي وجدت حولها فروق، فيتم من خلالها رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حولها.

ج- تحليل آراء المستجوبين حول الجاهزية وجدوى التطبيق المحتملة لمعايير قانون (SOX) ومعايير المراجعة الدولية في البيئة العربية

زيادة في الاستدلال على صحة أو عدم صحة فرضي الدراسة الأول والثاني، يتم التحقق من مدى **الجاهزية وجدوى التطبيق المحتملة لمعايير قانون (SOX) ومعايير المراجعة الدولية في البيئة العربية**، وذلك من خلال تحليل ردود المستجوبين كمجموعة واحدة على أسئلة المحور الثالث من الاستبيان، وذلك على النحو التالي:

الجدول (88) تحليل آراء المستجوبين حول الجاهزية وجدوى التطبيق المحتملة لمعايير قانون (SOX) ومعايير المراجعة الدولية في البيئة العربية [٨]

---

(٨) يبين الملحق (٥) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة تحليل آراء المستجوبين حول الجوهزية وجدوى التطبيق المحتملة لمعايير قانون (SOX) ومعايير المراجعة الدولية في البيئة العربية والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول

د.م	السؤال عن الجدوى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	دلالة t
1	منافع تطبيق معايير SOX أكبر من تكاليفه للشركات المساهمة	4.5665	.5815	43.691	.000
2	منافع تطبيق معايير SOX أكبر من تكاليفه لمكاتب ومؤسسات المراجعة	4.3650	.7489	29.558	.000
3	منافع تطبيق معايير SOX أكبر من تكاليفه بالنسبة للأسواق المالية.	4.3156	.7066	30.195	.000
	الإجمالي	4.4157	.5230	43.900	.000
	السؤال عن الجاهزية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	دلالة t
1	البيئة العربية أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية؟	2.5932	1.0254	-6.435	.000
2	البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير القانون ومعايير المراجعة الدولية؟	3.916٣	.9732	15.269	.000
3	البيئة العربية جاهزة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية؟	2.2433	.8159	-15.039	.000

من الجدول السابق رقم (88)، يلاحظ أن الوسط الحسابي للفقرة الأولى يبلغ (4.5665) وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل (.5815)، وكذلك الوسط الحسابي للفقرة الثانية البالغ (4.3650) وللفقرة الثالثة البالغ (4.3156)، هما أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3) مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول تجاوز المنافع المتوقعة لتطبيق معايير قانون (SOX) تكاليف التطبيق المحتملة للجهات الثلاث المتأثرة بالتطبيق، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على جدوى التطبيق ككل البالغ (**4.4157**) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع الفرضي، مما يعني أن متوسط المجتمع لا يساوي (3)، وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة على الجدوى الاقتصادية لتطبيق متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية.

أما فيما يتعلق بمدى جاهزية البيئة العربية لتطبيق معايير (SOX) أم معايير المراجعة الدولية، فتبين من ذات الجدول رقم (88)، أن الوسط الحسابي للفقرتين الأولى والثالثة البالغين (2.5932)، (2.2433) على التوالي، هما أصغر من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل على التوالي إلى (1.0254)، (.8159)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير على أن البيئة العربية ليست أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية، ولا أكثر جاهزية لتطبيق معايير المراجعة الدولية من معايير (SOX). ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار

One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على الفقرتين الأولى والثالثة البالغيين (2.5932)، (2.2433) على التوالي، والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t للفقرتين البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أصغر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أنهم متفقون على أن البيئة العربية ليست أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية ولا العكس.

كما يلاحظ أيضاً، أن الوسط الحسابي للفقرة الثانية يبلغ (3.9163) وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل (.9732)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير على إن البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير (SOX) ومعايير المراجعة الدولية، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة البالغ (3.9163) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع الفرضي، مما يعني أن متوسط المجتمع لا يساوي (3)، وهذا يعني أنهم متفقون على إن البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير (SOX) ومعايير المراجعة الدولية.

ولاختبار ما إذا كان هناك فروق معنوية في الإجابات حول الجاهزية وجدوى التطبيق بين المجموعات الفرعية المكونة لعينة الدراسة، يمكن إرجاعها لهذه المجموعات وظروف البيئة التي سحبت منها، وليس للصدفة، يتم تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي، لاختبار الفروض التالية:

فرض العدم: متوسطات المجتمعات المسحوب منها العينات متساوية.

H0: μ1=μ2=μ3=μ4=μ5=μ6=μ7.

الفرض البديل: يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف.

H1: μ1=μ2#...=μ7. At least one of them different.

وسيتم قبول فرض العدم إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، أو قيمة مستوى المعنوية المحسوب (Sig) أكبر من (0.05)، أو (0.01) والعكس تماماً للفرض البديل.

الجدول (89) نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول الجدوى الاقتصادية المتوقعة من وراء تطبيق متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية: [٩]

السؤال عن الجدوى	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig	القرار
منافع التطبيق أكبر من تكاليفه للشركات المساهمة	بين المجموعات	3.900	6	.650	1.965	.071	لا توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	84.685	256	.331			
	المجموع	88.586	262				
منافع التطبيق أكبر من تكاليفه لمكاتب ومؤسسات المراجعة	بين المجموعات	10.845	6	1.808	3.400	.003	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	136.112	256	.532			
	المجموع	145.958	262				
منافع التطبيق أكبر من تكاليفه بالنسبة للأسواق المالية	بين المجموعات	6.174	6	1.029	2.113	.052	لا توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	124.632	256	.487			
	المجموع	130.806	262				
الإجمالي	بين المجموعات	39.729	6	6.621	2.801	.012	لا توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	605.207	256	2.364			
	المجموع	644.935	262				

الجدول (90) نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين الآراء حول جاهزية البيئة العربية لتطبيق متطلبات القانون[١٠]

السؤال عن الجاهزية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig	القرار
البيئة العربية أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية؟	**بين المجموعات**	45.229	6	7.705	8.604	.000	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	229.239	256	.895			
	المجموع	275.458	262				
البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير القانون ومعايير المراجعة الدولية؟	**بين المجموعات**	٢٦.٥٤٠	6	٤.٤٢٣	5.109	.000	توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	221.620	256	.866			
	المجموع	248.160	262				
البيئة العربية جاهزة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية؟	**بين المجموعات**	10.358	6	1.726	2.694	.015	لا توجد فروق معنوية
	ضمن المجموعات	164.067	256	.641			

---

[٩] يبين الملحق (٥) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء عينة الدراسة حول الجدوى الاقتصادية المتوقعة من وراء تطبيق متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول.

[١٠]- يبين الملحق (٥) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء عينة الدراسة حول جاهزية البيئة العربية لتطبيق متطلبات القانون المبحوث والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول.

				262	174.426	**المجموع**	

يلاحظ من الجدول السابق رقم (89) معنوية المتغير الثاني المتعلق بجدوى التطبيق عند مستوى معنوية (0.05) أو حتى عند (0.01)، إذ إن قيمة P-Value له أقل من مستوى المعنوية (0.05) أو (0.01)، مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات آراء فئات الدراسة حوله، وعليه يتم رفض الفرض العدمي للاختبار وقبول الفرض البديل له على أنه "يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف". وبالنسبة للإجمالي فهو معنوي عند(0.05)، ولكنه غير معنوي عند (0.01).

أما فيما يتعلق بجاهزية التطبيق، فيلاحظ من الجدول رقم (90)، معنوية المتغيرين الأول والثاني عند مستوى معنوية (0.05) أو حتى عند (0.01)، إذ إن قيمة P-Value لهما أقل من مستوى المعنوية (0.05) أو (0.01)، مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات آراء فئات الدراسة حولهما، وعليه يتم رفض الفرض العدمي للاختبار وقبول الفرض البديل لهما على أنه "يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف".

ولتحديد أي المقارنات الثنائية كانت السبب في هذه الفروق تم استخدام اختبار شافيه (**Scheffe**)، فكانت النتائج كما هي ملخصة في الجدول التالي عند مستوى (0.05):

الجدول رقم (91) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول الجدوى الاقتصادية من وراء إلزام المراجعين بمتطلبات قانون SOX

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السعودية	الكويتية	-.5761*	.1488	.023	-1.1085	-4.3734E-02
	الأردنية	-.4390	.1610	.287	-1.0153	.1373
	السورية	-.3911	.1752	.547	-1.0179	.2358
	المصرية	-.6181*	.1720	.048	-1.2336	-2.6731E-03
	الليبية	-.2244	.1752	.949	-.8513	.4025
	التونسية	-.4115	.1735	.469	-1.0325	.2095

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

من الجدول رقم (91) يتبين أن متوسط الاختلاف بين العينة السعودية والعينتان الكويتية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، وبالتالي هم مصدر الفروق المعنوية حول جدوى تطبيق القانون لمكاتب ومؤسسات المراجعة على مستوى البيئة العربية، إذ إن العينة السعودية تقر بتلك الجدوى ولكن بشكل أقل من باقي العينات ومن العينتان الكويتية والمصرية على وجه الخصوص.

الجدول رقم (92) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول ما إذا كانت البيئة العربية أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية؟.

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	-1.2668*	.2232	.000	-2.0655	-.4580
	الكويتية	-1.3685*	.2084	.000	-2.1142	-.6229
	الأردنية	-1.2668*	.2232	.000	-2.0655	-.4580
	السورية	-.9042*	.2405	.031	-1.7647	-4.3635E-02
	الليبية	-.9042*	.2405	.031	-1.7647	-4.3635E-02
	التونسية	-1.0827*	.2385	.003	-1.9360	-.2293

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (1.5625) هو أصغر المتوسطات، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (92) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية والعينتان السورية والليبية معنوي عند مستوى (0.05)، ولكنه غير معنوي عند (0.01)، أما متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وباقي العينات معنوي عند مستوى (0.05)، ومعنوي أيضاً عند (0.01)، مما يدل على أن العينة المصرية هي مصدر الفروق المعنوية، إذ إن العينة المصرية هي أكثر العينات التي لا توافق على أن البيئة العربية أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية، وتليها في هذا العينتان السورية والليبية وإن كان بدرجة أقل، مع إن كل العينات تقريباً لا توافق أو تقف على الحياد.

الجدول رقم (93) نتائج اختبار شافيه للمقارنات حول ما إذا كانت البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير القانون ومعايير المراجعة الدولية؟

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة السعودية	الكويتية	-.4159	.1898	.571	-1.0952	.2634
	الأردنية	-.5610	.2055	.285	-1.2963	.1744
	السورية	-.8033*	.2235	.048	-1.6032	-3.3380E-03
	المصرية	-.9428*	.2195	.006	-1.7282	-.1575
	الليبية	-.5699	.2235	.373	-1.3698	.2300
	التونسية	-2.0456E-02	.2215	1.000	-.8129	.7720
العينة المصرية	السعودية	.9428*	.2195	.006	.1575	1.7282
	الكويتية	.5269	.2049	.361	-.2062	1.2601
	الأردنية	.3819	.2195	.805	-.4035	1.1672
	السورية	.1396	.2365	.999	-.7065	.9857
	الليبية	.3729	.2365	.869	-.4732	1.2190
	التونسية	.9224*	.2345	.019	8.334E-02	1.7614

* **متوسط الاختلاف هام عند مستوى** 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسطي العينتان السعودية والمصرية البالغين (3.4634)، (4.4063)، هما أصغر وأكبر المتوسطات على التوالي، وعليه يلاحظ من الجدول رقم (93) أن متوسط الاختلاف بين العينة السعودية والعينتان السورية والمصرية معنوي عند مستوى (0.05)، كما يلاحظ أيضاً، أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية والعينتان السعودية والتونسية معنوي عند مستوى (0.05)، وبالتالي يتبين أن العينتان السعودية والمصرية هما مصدر الفروق المعنوية. إذ إن العينة المصرية ترى أكثر من غيرها أن البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير القانون ومعايير المراجعة الدولية، وترى بذلك العينة السعودية ولكن بدرجة أقل.

مؤثرات في الآراء حول الجاهزية وجدوى التطبيق في البيئة العربية

من أجل تحديد ما إذا كان لتبعية مكتب أو مؤسسة المراجعة تأثيراً في رأي المراجع (المجيب على الاستبيان) حول جاهزية وجدوى التطبيق، قام الباحث باستخدام اختبار t لعينتين مستقلتين لاختبار فرضية حول ما إذا كان هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابات لأفراد العينة تعزى لتلك التبعية وليس للصدفة، أي ما إذا كان:

فرض العدم: متوسط الفروق في المجتمع الذي سحبت منه المجموعتان يساوي صفراً.

فرض البديل: متوسط الفروق في المجتمع للمجموعتين لا يساوي صفراً.

H0: $\mu 1 = \mu 2$
H1: $\mu 1 \# \mu 2$

حيث إن: **$\mu 1$:** متوسط المجتمع في المجموعة الأولى (ممثلو الأربع الكبار).

$\mu 2$: متوسط المجتمع في المجموعة الثانية (محلية وأجنبية آخرى). وللوقوف على معنوية الفروق عند مستوى (0.01) تم الآتي:

الجدول (94) نتائج اختبار(t) لعينتين مستقلتين لاختبار متوسطات الإجابات حول الجاهزية وجدوى التطبيق المحتملة لمعايير قانون (SOX) ومعايير المراجعة الدولية في البيئة العربية تبعاً لتبعية المستقصي

الجدوى	الوسط الحسابي		t		df		دلالة t		القرار
	ممثلو الأربع الكبار	محلية وأجنبية آخرى	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	
منافع التطبيق أكبر من تكاليفه للشركات المساهمة	4.6373	4.5217	1.574		261		.117		لا توجد فروق معنوية
منافع التطبيق أكبر من تكاليفه لمكاتب ومؤسسات المراجعة	4.4216	4.3292	.975		261		.331		لا توجد فروق معنوية
منافع التطبيق أكبر من تكاليفه بالنسبة للأسواق المالية	4.2843	4.3354	-.571		261		.569		لا توجد فروق معنوية

الجاهزية	الوسط الحسابي		t		df		دلالة t		القرار
	ممثلو الأربع الكبار	محلية وأجنبية آخرى	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	
البيئة العربية أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية؟	2.3627	2.7391	-2.943		261		.004		**توجد فروق معنوية**
البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير القانون ومعايير المراجعة الدولية؟	3.8431	3.9627	-.971		261		.332		**لا وجد فروق معنوية**
البيئة العربية جاهزة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية؟	2.1471	2.3043	-1.527		261		.128		**لا توجد فروق معنوية**

يتضح من الجدول رقم (94) عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة الممثلة للأربع الكبار وإجابات غيرهم من المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى حول معظم المتغيرات باستثناء وجود فروق حول متغير الجاهزية الأول عند مستوى معنوية (0.01) أو حتى (0.05) ، وذلك على النحو التالي:

1- فيما يتعلق بجاهزية البيئة العربية أكثر لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية، إذ يلاحظ أن المراجعون التابعون إلى الأربع الكبار لا يوافقون على ذلك (متوسط=2.3627)، أكثر من المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى (متوسط=2.7391).

د– تحليل آراء المستجوبين حول ما إذا كانت متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية ستمثل صيغة صحيحة لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية في ضوء السياق الثقافي في البيئة العربية، هذا فضلاً عن ما إذا كانت الصيغة الأكثر قبولاً في ذلك.

إذ أدرج تحت المحور الرابع من الاستبيان (8) خيارات، تمثل (8) صيغ تتعلق بالكيفية التي تتم بها تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المحلية وتقويم فعاليتها والتقرير عنها إلى أطراف محددة، سواءً تم ذلك تحت غطاء القانون أم دونه، إذْ طلب من المشاركين ضمن عينة الدراسة تحديد درجة موافقتهم على هذه الخيارات أو الصيغ، حتى يمكن تحديد الصيغة الصحيحة والأكثر قبولاً في تطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في ضوء الخصائص الثقافية في البيئة العربية، ولقد تم تحليل آراء المشاركين ضمن العينة باستخدام مقاييس الإحصاء الوصفي واختبارات الإحصاء الاستدلالي، والجداول التالية تبين النتائج:

1- باستخدام الإحصاء الوصفي واختبار T للعينة الواحدة للاستدلال على معالم المجتمع.

سيتم التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس (اعتمد الباحث في تحليل هذا المحور الوسط الحسابي **(3)**، وهو درجة محايد على

مقياس ليكرت الذي يمثل نسبة **60**%)، وذلك وصفياً عن طريق المتوسطات والانحرافات المعيارية، واستدلالياً عن طريق اختبار (**t**) لعينة واحدة، فإذا أشارت نتيجة هذا الاختبار إلى فرق معنوي بين متوسط العامل والمتوسط المفترض، وكان متوسط العامل أكبر، فهذا يعني أن العامل مقبول ومتفق حوله وفقًا لرأي فئات الدراسة كمجموعة واحد ة، والعكس هو الصحيح، وذلك على النحو التالي:

الجدول (95) تحليل آراء المستجوبين حول أفضل الصيغ الممكنة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في البيئة العربية (١١)

ر.م	الصيغ	التوزيعات التكرارية					التحليل الاحصائي			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ.موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	دلالة t Sig
1	تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ومراجع الحسابات كما جاء في قانون Sarbanes-Oxley؟	139	100	19	3	2	4.4106	.7405	30.895	0.000
2	تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ومراجع الحسابات كما جاء في قانون Sarbanes-Oxley؟ ولكن بشكل اختياري؟	51	88	51	39	34	3.3156	1.2971	3.945	0.000
3	تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ؟ وذلك:	79	86	48	35	15	3.6806	1.1966	9.224	0.000
-	بشكل الإلزامي									

(١١) يبين الملحق (5) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء عينة الدراسة حول أفضل الصيغ الممكنة لتفعيل وتطوير نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في البيئة العربية والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول.

-	بشكل اختياري	5	43	90	78	47	2.5475	1.0248	-7.160	0.000
4	*تقويم الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها للجمهور من قبل المراجع فقط؟ وذلك :	65	107	43	33	15	3.6616	1.1473	9.352	0.000
-	بشكل إلزامي									
-	بشكل اختياري	14	62	80	73	34	2.8061	1.1002	-2.858	0.005
5	تقويم الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها للجمهور من قبل خبير مستقل يتبع مكتب أو مؤسسة المراجعة؟	100	108	30	15	10	4.0380	1.0331	16.295	0.000
6	اعتماد معايير المراجعة الدولية دون النظر في معايير قانون Sarbanes-Oxley؟	8	9	20	196	30	2.1217	.7669	-18.573	0.000

*المراجع غير مسؤول مهنياً وقانونياً عن التصميم الأولي لنظام الرقابة الداخلية، ولكن من خلال تقويمه أصبح طرف مسؤول عن فعالة التصميم والتشغيل لنظام الرقابة الداخلية بالشركة.

يلاحظ من الجدول (95) الآتي:-

١) **فيما يتعلق بتصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ومراجع الحسابات كما جاء في قانون Sarbanes-Oxley**، (أي بشكل الإلزامي)، يلاحظ أن الغالبية العظمى من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق**، إذ بلغ الوسط الحسابي (4.4106) وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل (7405.)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير حول هذه الصيغة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T-test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.4106) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أن متوسط المجتمع لا يساوي (3)، وأن المراجعين (المجيبين على الاستبيان) يعتبرون ما جاء به قانونSarbanes-Oxley كما هو صيغة ملائمة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية.

٢) **فيما يتعلق بتصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ومراجع الحسابات كما جاء في قانون Sarbanes-Oxley، ولكن بشكل اختياري**، يلاحظ أن إجابات مراجعي الحسابات توزعت بتباين طفيف مابين **الموافقة من جهة والمحايدة وعدم الموافقة من جهة**

آخرى، إذ بلغ الوسط الحسابي (3.3156)، وهو لا يزيد كثيراً عن وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل إلى (1.2971)، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (3.3156) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أن متوسط المجتمع لا يساوي (3)، وأن المراجعين (المجيبين على الاستبيان) يعتبرون ما جاء به قانونSarbanes-Oxley، صيغة ملائمة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية، وإن ترك للتطبيق الطوعي من قبل الشركات ومكاتب ومؤسسات المراجعة متى شاءت ذلك. والجدير بالانتباه هنا، أن المراجعين المشاركين ثابتين على موقفهم من اعتبار القانون صيغة صحيحة وملائمة للبيئة العربية، سواء كان بشكل قانوني إلزامي أم طوعي.

٣) **فيما يتعلق بتصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة فقط وبشكل إلزامي**، يلاحظ أن (63%) من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق**، إذ بلغ الوسط الحسابي (3.6806)، والانحراف المعياري (1.1966)، وهذا يعني أن هناك أغلبية معينة تؤيد إلزام الإدارة لوحدها بذلك. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (3.6806) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أن متوسط المجتمع لا يساوي (3)، وأن المراجعين (المجيبين على الاستبيان) يعتبرون ما جاء به قانونSarbanes-Oxley، صيغة صحيحة وملائمة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية، حتى لو ألزمت به الإدارة دون غيرها.

٤) **فيما يتعلق بتصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة فقط وبشكل اختياري**، يلاحظ أن غالبية إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **محايد وغير موافق وغير موافق بشدة**، إذ بلغ الوسط الحسابي (2.5475)، بانحراف معياري (1.0248)، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق

معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (2.5475) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أصغر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أن هناك أغلبية لا تؤيد قيام الإدارة طوعاً ولوحدها بذلك.

٥) **فيما يتعلق بتقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها من قبل مراجع الحسابات فقط وبشكل إلزامي**، يلاحظ أن (66%) من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق**، إذ بلغ الوسط الحسابي (3.6616)، بانحراف معياري (1.1473)، وهذا يعني أن هناك أغلبية معينة تؤيد إلزام المراجع الخارجي بذلك. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (3.6616) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أن متوسط المجتمع لا يساوي (3)، وأن المراجعين (المجيبين على الاستبيان) يعتبرون ما جاء به قانون Sarbanes-Oxley، صيغة صحيحة وملائمة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية، حتى لو تم إلزام مراجع الحسابات به دون غيره.

٦) **فيما يتعلق بتقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها من قبل مراجع الحسابات بشكل اختياري**، يلاحظ أن ما نسبته (71%) من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **محايد وغير موافق وغير موافق بشدة**، إذ بلغ الوسط الحسابي (2.8061)، بانحراف معياري (1.1002). ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (2.8061) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.005)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أصغر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أن هناك أغلبية لا تؤيد قيام المراجع طوعاً بذلك. والجدير بالذكر هنا أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أوصت بتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley بشكل طوعي (التكلفة مقابل المنفعة) من قبل مراجعي الحسابات بالمملكة العربية السعودية (أخبار هيئة المحاسبة، 2007، ص16).

٧) **فيما يتعلق بتقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها للجمهور من قبل خبير مستقل يتبع مكتب أو مؤسسة المراجعة وفقاً لمتطلبات القانون المبحوث**، يلاحظ أن (79%) من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **موافق بشدة وموافق**، إذ بلغ الوسط الحسابي (4.0380)، بانحراف معياري (1.0331)، وهذا يعني أن هناك أغلبية كبيرة نسبياً تؤيد تحميل هذه المسؤولية لخبير مستقل يتبع مكتب أو مؤسسة المراجعة. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T-test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (4.0380) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أن متوسط المجتمع لا يساوي (3)، وأن المراجعين (المجيبين على الاستبيان) يعتبرون ما جاء به قانونSarbanes-Oxley، صيغة صحيحة وملائمة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية، وأن أيدوا آليات متعددة لتنفيذ مضامينه.

٨) **فيما يتعلق باعتماد معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية دون النظر في معايير قانون Sarbanes-Oxley؟**، يلاحظ أن (86%) من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **غيرموافق وغيرموافق بشدة**، إذ بلغ الوسط الحسابي (2.1217)، بانحراف معياري (.7669)، وهذا يعني أن هناك أغلبية كبيرة نسبياً لا تؤيد اعتماد معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية دون النظر في معايير قانون Sarbanes-Oxley. ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على هذه الفقرة البالغ (2.1217) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (0.000)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أصغر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أن متوسط المجتمع لا يساوي (3)، وأن المراجعين (المجيبين على الاستبيان) يفضلون ما جاء به قانون Sarbanes-Oxley كصيغة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية، أكثر من ما توجبه معايير المراجعة الدولية، وأن كان هذا لا يفسر على أساس أنه رفض للمعايير الدولية بقدر تفضيل قوة المعايير الامريكية في تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية.

2- باستخدام اختبار تحليل التباين لدراسة الفروق واختبار شافيه لتتبع مصدرها:

لاختبار ما إذا كان هناك فروق معنوية في مدى الموافقة بين المجموعات الفرعية المكونة لعينة الدراسة، يمكن إرجاعها لهذه المجموعات وظروف البيئة التي سحبت منها، وليس للصدفة، يتم تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي، لاختبار الفروض التالية:

فرض العدم: متوسطات المجتمعات المسحوب منها العينات متساوية.

H0: μ1=μ2=μ3=μ4=μ5=μ6=μ7.

الفرض البديل: يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف.

H1: μ1=μ2#...=μ7. At least one of them different.

وسيتم قبول فرض العدم إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، أو قيمة مستوى المعنوية المحسوب (Sig) أكبر من (0.05)، أو (0.01) والعكس تماماً للفرض البديل.

الجدول (96) نتائج تحليل التباين لاختبار فروق الإجابات بين فئات الدراسة حول أفضل الصيغ الممكنة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في البيئة العربية[١٢]

ر.م	السؤال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig	القرار
1	تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ومراجع الحسابات كما جاء في قانون Sarbanes-Oxley	بين المجموعات	8.445	6	1.409	2.669	.016	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	135.194	256	.528			
		المجموع	143.650	262				
2	تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ومراجع الحسابات كما جاء في قانون طوعياً	بين المجموعات	98.257	6	16.376	12.239	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	342.549	256	1.338			
		المجموع	440.806	262				
3a	تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة بشكل إلزامي.	بين المجموعات	51.557	6	8.593	6.797	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	323.614	256	1.264			
		المجموع	375.171	262				
3b	تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة بشكل طوعي.	بين المجموعات	42.308	6	7.051	7.753	.000	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	232.847	256	.910			
		المجموع	275.156	262				
4a	تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها للجمهور بواسطة المراجع الخارجي بشكل إلزامي.	بين المجموعات	24.472	6	4.079	3.259	.004	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	320.410	256	1.252			
		المجموع	344.882	262				
4b	تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها للجمهور بواسطة	بين المجموعات	27.233	6	4.539	4.008	.001	توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	289.878	256	1.132			

(١٢) يبين الملحق (5) مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء عينة الدراسة حول أفضل الصيغ الممكنة لتفعيل وتطوير نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في البيئة العربية والتي استخدمت في إعداد هذا الجدول.

	المراجـــع الخـــارجي بشـــكل طوعي.	المجموع	317.110	262				
5	تقـويم فعاليـة الرقابـة الداخليـة والتقرير عنها للجمهور من قبل خبير مستقل يتبع مكتب أو مؤسسة المراجعة.	بين المجموعات	12.536	6	2.089	2.003	.066	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	267.083	256	1.043			
		المجموع	279.620	262				
6	اعتماد معايير المراجعة الدولية دون النظـر في معـايير قـانون Sarbanes-Oxley؟	بين المجموعات	8.907	6	1.484	2.617	.018	لا توجد فروق معنوية
		ضمن المجموعات	144.200	256	.567			
		المجموع	154.106	262				

يلاحظ من نتائج الجدول السابق رقم (96)، معنوية بعض الصيغ عند مستوى معنوية (0.05) أو (0.01)، إذ إن قيم P-Value لها أقل من مستوى المعنوية (0.05) أو (0.01)، مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات آراء فئات الدراسة حولها، باستثناء الصيغة الأولى عند مستوى (0.01) "**تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ومراجع الحسابات كما جاء في قانون Sarbanes-Oxley**" فلم تكن الفروق حولها معنوية عند مستوى (0.01)، والصيغة الأخيرة وما قبلها " **تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها للجمهور من قبل خبير مستقل يتبع مكتب أو مؤسسة المراجعة**"، و" **اعتماد معايير المراجعة الدولية دون النظر في معايير قانون Sarbanes-Oxley**"، فلم تكن الفروق حولهما معنوية عند مستوى (0.05) و (0.01) على التوالي، وعليه يتم قبول الفرض العدمي للاختبار لهذه المتغيرات ورفض الفرض البديل لهم. أما بالنسبة لباقي الصيغ فقد وجد حولها فروق معنوية، وعلية يتم رفض الفرض العدمي لهم وقبول البديل الذي ينص على أنه "يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف."

ولتحديـد أي المقـارنات الثنائيـة كانـت السـبب في هـذه الفـروق تم اسـتخدام اختبـار شـافيه (**Scheffe**)، فكانت النتائج عند مستوى (0.05) كما هي ملخصة في الجداول التالية(*):

الجدول رقم (97) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى ملاءمة تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها بشكل طوعي من قبل الإدارة ومراجع الحسابات في البيئة العربية

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	-1.7378*	.2729	.000	-2.7142	-.7614
	الكويتية	-2.0259*	.2547	.000	-2.9374	-1.1144
	الأردنية	-1.5671*	.2729	.000	-2.5435	-.5907
	السورية	-2.0167*	.2940	.000	-3.0686	-.9647

(*) على اعتبار أن نتائج اختبار شافيه تعرض في جدولين، أحدهما يصنف العينات على أساس المتوسطات والآخر يبين الاختلافات المعنوية بين هذه المتوسطات، وحرصاً من الباحث على سلاسة القراءة والفهم وبعداً عن التفصيل والتعقيد عطفاً على كثرة المتغيرات محل المقارنة، ستتم الإشارة إلى نتائج الجدول الاول والثاني فقط من خلال العينات مصدر الفروق بناءً على كبر أو صغر المتوسطات ومعنوية الاختلافات بينها، على أن تعرض نتائج الاختبار كاملة في الملحق (٥) الذو يبين مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بنتائج اختبار *شافيه* للمقارنات الثنائية بين عينات الدراسة حول الصيغ الملائمة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في ضوء الخصائص الثقافية في البيئة العربية.

	الليبية	-1.6500*	.2940	.000	-2.7019	-.5981
	التونسية	-1.5726*	.2915	.000	-2.6157	-.5295

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (1.7500) هو أصغر المتوسطات، وبالتالي يلاحظ من الجدول (97) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وجميع العينات المشاركة معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية. إذ إن العينة المصرية لا توافق على الصيغة الطوعية لتطبيق متطلبات قانون SOX في البيئة المصرية، بينما توافق كل العينات المشاركة الآخرى.

الجدول رقم (98) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى ملاءمة إلزام الإدارة دون غيرها بتقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة الكويتية	السعودية	.2700	.2294	.966	-.5509	1.0909
	الأردنية	.3919	.2294	.818	-.4290	1.2128
	السورية	1.2057*	.2528	.001	.3010	2.1105
	المصرية	.6724	.2476	.292	-.2135	1.5584
	الليبية	1.2391*	.2528	.001	.3343	2.1439
	التونسية	.2369	.2501	.989	-.6582	1.1320
العينة الليبية	السعودية	-.9691*	.2701	.049	-1.9357	-2.4924E-03
	الكويتية	-1.2391*	.2528	.001	-2.1439	-.3343
	الأردنية	-.8472	.2701	.137	-1.8138	.1195
	السورية	-3.3333E-02	.2903	1.000	-1.0721	1.0055
	المصرية	-.5667	.2857	.686	-1.5891	.4458
	التونسية	-1.0022	.2880	.064	-2.0325	2.823E-02

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسطي العينتان الليبية والسورية البالغين (2.9333)، (2.9667) على التوالي، هما أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة الكويتية البالغ (4.1724) هو أكبرها، كما يلاحظ من الجدول رقم (98) أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية والعينتان السورية والليبية معنوي عند مستوى (0.05)، كما يلاحظ أن متوسط الاختلاف بين العينة الليبية والعينتان السعودية والكويتية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أن العينتان الكويتية والليبية هما مصدر الفروق المعنوية. وربما يفسر رفض هذه الصيغة أو الوقوف على الحياد منها من قبل العينتان الليبية والسورية في إطار عدم الثقة في موضوعية تقرير الإدارة عن تقويمها لفعالة نظامها الرقابي، ومن ثم الحرص على توفير موضوعية أكبر لهذه الصيغة بأن يكون هناك طرف آخر غير الإدارة يوفرها، أما الباقي يؤيد هذه الصيغة.

الجدول رقم (99) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى ملاءمة تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها بواسطة الإدارة دون غيرها وبشكل طوعي

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى

العينة المصرية	السعودية	-1.1204*	.2250	.001	-1.9254	-.3154
	الكويتية	-1.3858*	.2100	.000	-2.1373	-.6343
	الأردنية	-1.0960*	.2250	.001	-1.9010	-.2910
	السورية	-.9042*	.2424	.034	-1.7714	-3.6889E-02
	الليبية	-.9042*	.2424	.034	-1.7714	-3.6889E-02
	التونسية	-1.0827*	.2403	.003	-1.9427	-.2226

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (1.5625) هو أصغر المتوسطات، وبالتالي يلاحظ من الجدول (99) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية وجميع العينات المشاركة معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية. إذ إن العينة المصرية أكثر العينات التي لا توافق على الصيغة الطوعية لتطبيق متطلبات قانون SOX من قبل إدارة الشركات وحدها في البيئة المصرية، وتشاركها في هذا الرفض كل العينات المشاركة دون استثناء وبدرجة واحدة تقريباً. وهذا ربما يفسر في إطار ثقافة الكتمان والسرية التي يميل إليها العرب كثيراً في كل أمورهم، والابتعاد قدر المستطاع عن الشفافية والوضوح، وهذا في رأي الباحث ما يسوغ رفض العينات ترك الخيار للإدارة بأن تقوم بذلك أم لا.

الجدول رقم (100) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى ملاءمة إلزام المراجع دون غيره بتقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها

العينات	حجم العينة	Subset for alpha= .05
		1
الليبية	30	3.2667
التونسية	31	3.3226
الأردنية	41	3.3415
السورية	30	3.6333
المصرية	32	3.7813
السعودية	41	3.8780
الكويتية	58	4.0690
Sig.		.169

من الجدول رقم (100) يتبين أن الفروق جاءت من التباين في المتوسطات ولم يكن هناك اختلاف معنوي يميز متوسط عن آخر، إذ إن الجميع وعلى رأسهم العينة المصرية يؤكد أهمية قانون Sarbanes-Oxley كما جاء كصيغة يمكن من خلاله تطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة العربية، حتى وإن تم إلزام المراجع وحده بذلك.

الجدول رقم (101) نتائج اختبار شافيه للمقارنة بين العينات حول مدى ملاءمة تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها بواسطة المراجع دون غيره وبشكل طوعي

العينات(I)	العينات (j)	متوسط الاختلاف (I-j)	الخطأ المعياري	Sig	فترة الثقة ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العينة المصرية	السعودية	-.7355	.2510	.203	-1.6337	.1627
	الكويتية	-1.0614*	.2343	.003	-1.8999	-.2229
	الأردنية	-.9063*	.2510	.045	-1.8044	-8.0684E-03
	السورية	-.7062	.2704	.341	-1.6739	.2614

	الليبية	-.4396	.2704	.851	-1.4073	.5281
	التونسية	-.7772	.2682	.215	-1.7368	.1824

* متوسط الاختلاف هام عند مستوى 0.05.

بناءً على نتائج اختبار شافيه يتبين أن متوسط العينة المصرية البالغ (2.0938) هو أصغر المتوسطات، بينما متوسط العينة الكويتية البالغ (3.1552) أكبر المتوسطات، وبالتالي يلاحظ من الجدول (101) أن متوسط الاختلاف بين العينة المصرية والعينتان الكويتية والأردنية معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أنها مصدر الفروق المعنوية. إذ إن العينة المصرية أكثر العينات التي لا توافق على الصيغة الطوعية لتطبيق متطلبات قانون SOX من قبل مراجع الحسابات الخارجي وحده في البيئة المصرية، وتشاركها معظم العينات، إلا العينتان الكويتية والأردنية التي تقف على الحياد.

مؤثرات في الآراء حول أفضل الصيغ لتطوير وتفعيل الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة العربية.

من أجل تحديد ما إذا كان لتبعية مكتب أو مؤسسة المراجعة تأثير في رأي المراجع (المجيب على الاستبيان) حول أفضل الصيغ الممكنة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة العربية، والتي من خلالها يمكن الحكم على ما إذا يمكن اعتبار قانون Sarbanes-Oxley الصيغة الأنسب في ذلك، قام الباحث باستخدام اختبار t لعينتين مستقلتين لاختبار الفروض التالية عند مستوى معنوية (0.01):

فرض العدم: متوسط الفروق في المجتمع الذي سحبت منه المجموعتان يساوي صفراً.

فرض البديل: متوسط الفروق في المجتمع للمجموعتين لا يساوي صفراً.

الجدول (102) نتائج اختبار(t) لعينتين مستقلتين لاختبار الفروق بين متوسط الإجابات حول أفضل الصيغ الممكنة لتطوير وتفعيل الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة العربية تبعاً لمتغير تبعية المستقصي

الصيغة	الوسط الحسابي		t		df		دلالة t		القرار
	ممثلو الأربع الكبار	محلية وأجنبية آخرى	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	بافتراض تجانس التباين	بافتراض عدم تجانس التباين	
تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها للجمهور بواسطة الإدارة بشكل طوعي	2.2941	2.7081	-3.250		261		.001		توجد فروق معنوية
تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها للجمهور بواسطة المراجع الخارجي بشكل إلزامي	3.4020	3.8261	-2.964		261		.003		توجد فروق معنوية

يتضح من الجدول رقم (102) عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة الممثلة للأربع الكبار وإجابات غيرهم من المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة

المحلية والأجنبية الآخرى عند مستوى معنوية (0.01)، حول أغلب الصيغ الممكنة، باستثناء بعضها التي كانت حولها فروق معنوية عند (0.01) وهي:

1- تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها للجمهور بواسطة الإدارة بشكل طوعي، إذ لا يوافق المراجعون التابعون إلى الأربع الكبار على ذلك (متوسط=2.2941)، أكثر من المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى (متوسط=2.7081).

2- تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها للجمهور من قبل المراجع الخارجي بشكل إلزامي قانوني، إذ يوافق المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى على ذلك (3.8261)، بشكل أكبر من المراجعون التابعون إلى الأربع الكبار (متوسط=3.4020).

وعليه يتم قبول الفرض العدمي للاختبار الذي ينص على"عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات حول ما إذا كان قانون Sarbanes-Oxley صيغة صحيحة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية للشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية تعزى لتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة محل الاختبار وليس للصدفة".

ثانياً: اختبار فروض الدراسة: Test of The Study Hypotheses

بعد تحليل وعرض نتائج الدراسة يتم في هذا الجزء اختبار فروضها بحسب ترتيبها، وذلك على النحو التالي:

1- اختبار قبول أو رفض الفروض على مستوى عينة الدراسة كمجموعة واحدة:

إذ سيتم التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس (اعتمد الباحث في هذه الدراسة الوسط الحسابي (**3**)، وهو درجة محايد على مقياس ليكرت الذي يمثل نسبة **60**% لمعظم متغيرات المحاور، باستثناء متغيرات مدى الواقعية المتعلقة بالتحقق من مدى توافر المتغير على أرض الواقع، وفي هذا تم اعتماد الوسط الحسابي (**2**)وهو يمثل درجة متوسط)، وتم استخدام **الاختبار الإحصائي One Sample T- test** وكانت قاعدة القرار وفقاً لهذا الاختبار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت دلالة t أكبر من أو تساوي ٠,٠٥ في حين سترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة إذا كانت دلالة t أقل من ٠,٠٥. أي بمعنى إذا أشارت نتيجة هذا الاختبار إلى وجود فرق معنوي بين متوسط المتغير والمتوسط المفترض، وكان متوسط المتغير أكبر، فهذا يعني أن العامل مقبول ومتفق حوله وفقًا لرآي فئات الدراسة كمجموعة واحدة، والعكس هو الصحيح.

2- اختبار الفروض حول ما إذا كانت هناك فروق معنوية بين المجموعات الفرعية المكونة لعينة الدراسة يمكن إرجاعها لهذه المجموعات وظروف البيئة التي سحبت منها وليس للصدفة.

إذ تم استخدام اختبار تحليل التباين لدراسة الفروق بين المجموعات واختبار شافيه لتتبع مصدرها، وذلك بهدف اختبار ما إذا كان هناك فروق معنوية في مدى الموافقة بين المجموعات الفرعية المكونة لعينة الدراسة، يمكن إرجاعها لهذه المجموعات وظروف البيئة التي سحبت منها، وليس للصدفة، وزيادة على ذلك، قام الباحث باستخدام اختبار t لعينتين مستقلتين لاختبار فرضية حول ما إذا كان هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابات لأفراد العينة تعزى لتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة التي يعملون أو ينتمون إليها وليس للصدفة.

أ- اختبار الفرض الأول:

كما هو معلوم، المنطق يفرض أولاً السؤال عن أهمية الشيء وما يحققه من منافع قبل دراسة أي إمكانية للأخذ به، ولهذا تم في هذه الدراسة السؤال أولاً عن المحفزات التي قد تدفع إلى تطبيق متطلبات ومعايير قانون(SOX)، ومن بعد تم بحث إمكانية تطبيقها في البيئة العربية أو ما إذا كانت البيئة العربية مهيأة لذلك التطبيق، من خلال بحث العوامل المؤثرة في التطبيق ومدى توافرها في البيئة المبحوثة، وذلك لاختبار ما يلي:

الفرض الرئيسي الأول: "البيئة العربية غير مهيأة لتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية." ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم صياغته على النحو التالي:

فرض العدم (H0):يوجد اتفاق معنوي على إن البيئة العربية غير مهيأة لتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية.

الفرض البديل (H1):يوجد اتفاق معنوي على إن البيئة العربية مهيأة لتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية.

الفرض الفرعي الأول:"توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول جاهزية البيئة العربية لتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية تعزى للفئات المكونة لعينة الدراسة وظروف البيئة التي سحبت منها وليس للصدفة."

الفرض الفرعي الثاني:"توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول جاهزية البيئة العربية لتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxleyومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية تعزى لتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة وليس للصدفة."

وتم التحقق من ذلك من خلال تحليل إجابات المستجوبين على أسئلة المحور الأول والثاني والثالث من الاستبيان، فتبين من الجدول رقم (30) بشكلٍ عام، أن قيمة الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغ (**4.2278**)، وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (**3**)، وبانحراف معياري يصل (**0.5191**)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم حول وجود محفزات تسوغ تطبيق متطلبات ومعايير

قانون (SOX)، ولتعزيز هذه النتائج والاستدلال عليها، تم استخدام اختبار One Sample T- test، لاختبار ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات فئات الدراسة كمجموعة واحدة على فقرات المحور ككل البالغ (**4.2278**) والمتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (**3**)، وبالنظر لمعنوية t البالغة (**0.000**)، يتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (**0.05**) لجميع الفقرات التي تضمنها المحور، وهذا يدل على وجود فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع. وعليه يتم رفض الفرض العدمي للاختبار، وقبول الفرض البديل له القائل: بوجود فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع، (أي أن المتوسط الحسابي للمجتمع البالغ (**4.2278**) يختلف معنوياً عن المتوسط الفرضي 3). وهذا يعني أنهم متفقون وبقوة حول تحقق كافة المنافع إذ طبقت متطلبات القانون المبحوث في البيئة العربية. كما يلاحظ من نتائج الجدول رقم (31) معنوية معظم المنافع أو المحفزات عند مستوى معنوية (0.05)، إذ إن قيم P-Value لها أقل من مستوى المعنوية (0.05) مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات آراء فئات الدراسة في مدى الموافقة حولها، وعند تتبع مصدر هذه الفروق باستخدام اختبار شافيه للمقارنة المتعددة بين العينات على مستوى البيئة العربية كافة، تبين من الجدول رقم (41) أن متوسط الاختلاف بين العينة الكويتية وباقي العينات معنوي عند مستوى (0.05)، مما يدل على أن العينة الكويتية هي مصدر الفروق المعنوية في البيانات حول متغيرات المحور الأول، إذ إن الكويتيين يراهنون أو يعتقدون أكثر من غيرهم بأن تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية سينتج عنها محفزات مهمة تسوغ ذلك التطبيق. زيادة على ذلك يتبين من الجدول رقم (42) عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة الممثلة للأربع الكبار وإجابات غيرهم من المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى حول معظم المنافع المتوقعة من تطبيق القانون.

وبشكلٍ عام، يتبين من الجداول رقم (30)، (31)... و(42) التي تتضمن نتائج التحليل الوصفي والاستدلالي لأسئلة المحور الأول من الاستبيان، أن المراجعين المشاركين ضمن عينات الدراسة على اختلاف مناطقهم الجغرافية وتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة التي يعملون بها، يرون عموماً بأن هناك محفزات مهمة تسوغ تبني أفكار الرقابة الداخلية ومتطلبات تقويمها المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley على مستوى البيئة العربية، وهم لا يتناقضون فيما بينهم بل هناك منهم من يشدد أكثر على تحقق هذه المحفزات، ويعني هذا،إنه في حال عدم تبني وتطبيق أفكار ومتطلبات معايير القانون المبحوث في البيئة العربية لن تتمكن المؤسسات المعنية فيها وكل من له مصلحة من الاستفادة بتلك المنافع. الأمر الذي يمكن معه الإستدلال على إجابة تساؤلي المشكلة الفرعيان، وهما "هل توجد محفزات تسوغ تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية؟، وما هي الآثار المترتبة على عدم تطبيقها في البيئة العربية؟.

كما يتضح من الجداول رقم (٤٣)...(87) التي تتضمن نتائج التحليل الوصفي والاستدلالي لأسئلة المحور الثاني من الاستبيان، أن المشاركين ضمن عينة الدراسة على اختلاف مناطقهم الجغرافية، وتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة التي يعملون بها (سواءً كانت الأربع الكبار أم مكاتب ومؤسسات محلية وأجنبية آخرى)، يتفقون على أن هناك عدة عوامل متنوعة ومتعددة تؤثر في إمكانية نجاح تطبيق متطلبات تقويم الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley في بيئاتهم المحلية، إذ تتوزع هذه العوامل ما بين عوامل شخصية وفنية وتنظيمية وأخرى ثقافية وقانونية وسياسية، إذ بلغ الوسط الحسابي لمستوى التأثير للأسئلة مجتمعة (**4.3763**)، وهو أعلى من متوسط أداة القياس لهذا المحور (3)، وفي الوقت ذاته يؤكدون على أن العوامل التي لها تأثير إيجابي في نجاح التطبيق لا تتوافر بشكلٍ كافٍ على مستوى بيئاتهم المحلية ومن ثم على المستوى العربي، وإن واقعها يعتبر ضعيفاً، إذ بلغ الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (**1.8378**)، وهو أقل من متوسط أداة القياس لهذا المحور (**2**)، كما تبين أن واقع وطبيعة تلك العوامل تتباين من بيئة عربية إلى آخرى، وتبعاً لذلك تختلف إمكانية نجاح التطبيق من بيئة عربية إلى آخرى، ومن البيئات التي لديها إمكانية أكبر من غيرها لنجاح التطبيق فيها؛ البيئة المصرية، تليها البيئة التونسية والأردنية، ومن البيئات التي لها أدنى إمكانية لنجاح التطبيق فيها؛ هي البيئة السورية والليبية، وهذا لا يعد انتقاصاً منهما، وقد لا يعود إلى عيوب بنيوية في قطاع الاقتصاد فيهما، ولكن ربما يعود إلى بيروقراطية الإدارة الحكومية التي استمرت لفترات طويلة في البلدين، بجانب حداثة صيغ الشركات المساهمة وتوجه الدولتين نحو تحرير اقتصادهما وتبني آليات السوق المفتوح، فهما لم تبادرا إلى إنشاء أسواق للأوراق المالية إلا مؤخراً مع بداية 2006، إذ انطلاقة عندها الجهود والمحاولات الحثيثة لتنظيم وضع الشركات المساهمة ومهنة المراجعة وقوانينها ولوائحها...الخ، ومن الطبيعي أن تكونا في آخر القائمة، بعكس البيئات العربية الآخرى التي تسبقهما بالتجربة والخبرة في هذا المجال، وإن كان هذه البيئات استعدادها أيضاً لا يزال غير كافٍ.

كما تبين من الجداول رقم (88)،...،(94) التي تتضمن نتائج التحليل الوصفي والاستدلالي لأسئلة المحور الثالث من الاستبيان، التي تستهدف الوقوف على الجدوى الاقتصادية المتوقعة من تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في القانون المبحوث في البيئة العربية ومدى الجاهزية لذلك التطبيق، أن المراجعين المشاركين ضمن عينة الدراسة على اختلاف مناطقهم الجغرافية وتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة التي يعملون بها، يرون بجدوى التطبيق الاقتصادية، وإن كان يؤكدون أن البيئة العربية غير جاهزة في الوقت الراهن لتطبيق معايير القانون أو حتى معايير المراجعة الدولية.

وبناءً على النتائج السابقة، يتم قبول فرض العدم القائل "بوجود اتفاق معنوي على إن **البيئة العربية غير مهيأة لتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية.**"، الأمر الذي يمكن معه الاستدلال إحصائيا، على صحة فرض الدراسة الأول القائل بأن "**البيئة العربية غير مهيأة لتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية.**"

هذا بالإضافة إلى قبول الفرض الفرعي الأول الذي ينص على "**وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول جاهزية البيئة العربية لتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية تعزى للفئات المكونة لعينة الدراسة وظروف البيئة التي سحبت منها وليس للصدفة.**" إذ تبين من الجدول رقم (59) وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين واقع معظم العوامل المؤثرة في تطبيق معايير القانون عند مستوى معنوية (0.01) أو حتى (0.05) إذ إن قيم P-Value لهذه العوامل أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.01) أو (0.05)، مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات إجابات فئات الدراسة تعزى لهذه الفئات وظروف البيئة التي سحبت منها، وعند تتبع مصدر هذه الفروق، تبين من الجدول رقم (86) أن كلٍ من العينة المصرية والليبية والسورية هم مصدر الفروق المعنوية. إذ تعتقد العينتان السورية والليبية أن ظروفهم الحالية سواءً على مستوى بيئة الشركات أم بيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة أم على مستوى البيئة العامة لا تزال تحتاج إلى المزيد من العمل حتى يمكن فيها إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية بشركاتهم المحلية تتسق مع المعايير العالمية مثل معايير قانون SOX تكون خط الدفاع الأول أمام الفساد والفاسدين والمفسدين المؤثرين. وتشاركهم هذا الاعتقاد وإن كان بدرجة أقل حدة العينتان السعودية والكويتية، بينما تعتقد العينتان التونسية والأردنية أن ظروفهم البيئية ليست بذلك السوء ولكنها تحتاج لعمل إضافي حتى تصبح ملائمة بالشكل المطلوب، بينما تعتقد العينة المصرية أن ظروف البيئة المصرية يمكن اعتبارها إلى حدً ما معقولة، وإن كان هذا لا يلغي الحاجة للمزيد من العمل المؤسسي المنظم. **أما بالنسبة للفرض الفرعي الثاني**، فيتضح من الجدول رقم (87) عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة الممثلة للأربع الكبار وإجابات غيرهم من المراجعين العاملين بمكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الآخرى عند مستوى معنوية (0.01)، حول أغلب العوامل المؤثرة وواقعها في البيئة العربية.

ويمكن من خلال قبول الفرض الأول للدراسة، الاستدلال على إجابة التساؤل الفرعي الرابع للمشكلة، وهو" **هل عوامل التطبيق الأساسية المحددة في الأدب السابق لضمان تطبيق فعال لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية هي نفسها ما يحتاجه التطبيق في البيئة العربية؟**. إذ اتضح بأن هناك بعض العوامل المؤثرة بالفعل في نجاح التطبيق في البيئة العربية لم يشر إليها من خلال الدراسات السابقة في البيئة الغربية بشكلٍ عام كعوامل تطبيق أساسية، مثل: مدى قبول الموظفين لفكرة توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة، وتأثير العلاقات الشخصية ضمن الشركة ومع المراجع الخارجي، ووعي المستخدمين بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها، ومستوى المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات، ونزاهة النظام القضائي في الفصل فيها، وهيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة، ووجود وتأثير الإعلام المالي المتخصص، والاختلاف هنا يمكن حصره في وجود عوامل

إضافية متعلقة بخصوصية وواقع البيئة العربية، بالإضافة إلى أن هذه العوامل تعتبر مسلمات في البيئة الغربية، فقد لا يبحث في تأثيرها من عدمه.

ب– اختبار الفرض الرئيسي الثاني:

"**البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية.**" ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم صياغته على النحو التالي:

فرض العدم (H0): لا يوجد اتفاق معنوي ذو دلالة إحصائية على أن البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية.

الفرض البديل (H1): يوجد اتفاق معنوي ذو دلالة إحصائية على أن البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية.

الفرض الفرعي الأول: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أن البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية تعزى للفئات المكونة لعينة الدراسة وظروف البيئة التي سحبت منها وليس للصدفة."

الفرض الفرعي الثاني:"توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أن البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية تعزى لتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة وليس للصدفة."

إذ تم التحقق منهم من خلال تحليل إجابات المستجوبين على أسئلة المحور الثالث من الاستبيان التي تستهدف في جزأً منها الوقوف على مدى جاهزية البيئة العربية للنجاح في تطبيق معايير (SOX) ومعايير المراجعة الدولية، على الرغم من أن نتائج تحليل بيانات المحور الثاني بينت أن البيئة العربية في العموم لا تتوافر فيها المتطلبات الملائمة لتطبيق معايير (SOX)، وبالتالي لا تتوافر أيضاً لتطبيق المعايير الدولية، ولكن، وبشكلٍ محدد بينت الجداول رقم (88)،...،(94)، من خلال استخدام اختبار One Sample T- test، والاختبارات الآخرى، أن الوسط الحسابي للمتغيرين الأول والثالث لمدى الجاهزية البالغين (2.5932)، (2.2433) على التوالي، هما أصغر من المتوسط الفرضي للمجتمع البالغ (3)، وعندما تم النظر في معنوية t للفقرتين البالغة (0.000)، تتبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أصغر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أنهم متفقون على أن البيئة العربية ليست أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية ولا العكس.

كما يلاحظ أيضاً، أن الوسط الحسابي للفقرة الثانية يبلغ (3.9160) وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وبانحراف معياري يصل (8159.)، مما يشير إلى انسجام واضح في إجابات المستجوبين واتفاقهم بشكل كبير على أن البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير (SOX)

ومعايير المراجعة الدولية، إذ تم الاستدلال على هذه النتائج، باستخدام اختبار One Sample T- test، وعندما تم النظر في معنوية t البالغة (0.000)، تبين أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع الفرضي، مما يعني أن متوسط المجتمع لا يساوي (3)، وهذا يعني أنهم متفقون على أن البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير (SOX) ومعايير المراجعة الدولية. وبالتالي يتضح أن المشكلة ليست مشكلة مفاضلة بين المعايير بل المشكلة تكمن في من يطبق وبيئة التطبيق.

أما فيما يتعلق بما إذا كانت هناك فروق معنوية حول جاهزية التطبيق يمكن إرجاعها إلى العينات وظروف البيئات التي سحبت منها وليس للصدفة، فيلاحظ من الجدول رقم (90)، معنوية المتغيرين الأول والثاني عند مستوى معنوية (0.05) أو حتى عند (0.01)، إذ إن قيمة P-Value لهما أقل من مستوى المعنوية (0.05) أو (0.01)، مما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات آراء فئات الدراسة حولهما، وعليه يتم رفض الفرض العدمي للاختبار وقبول الفرض البديل لهما على أنه "يوجد على الأقل متوسط واحد من المجتمعات المسحوب منها العينات مختلف".

وعند استخدام اختبار شافيه (**Scheffe**) لتحديد أي المقارنات الثنائية كانت السبب في هذه الفروق، تبين من الجدول (92) أن العينة المصرية هي مصدر الفروق المعنوية حول أن البيئة العربية أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية، إذ إن العينة المصرية هي أكثر العينات التي لا توافق على أن البيئة العربية أكثر جاهزية لتطبيق معايير القانون من معايير المراجعة الدولية، وتليها في هذا العينتان السورية والليبية وإن كان بدرجة أقل، مع إن كل العينات تقريباً لا توافق أو تقف على الحياد، كما تبين من الجدول رقم (93) أن العينتان السعودية والمصرية هما مصدر الفروق المعنوية حول أن البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير القانون ومعايير المراجعة الدولية. إذ إن العينة المصرية ترى أكثر من غيرها أن البيئة العربية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من معايير القانون ومعايير المراجعة الدولية، وترى بذلك العينة السعودية ولكن بدرجة أقل.

وعليه يتم رفض الفرض البديل، وقبول الفرض العدمي، الذي ينص على "عدم وجود اتفاق معنوي ذو دلالة إحصائية على أن البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية." الأمر الذي يمكن معه الاستدلال إحصائيا، **على خطأ الفرض الثاني للدراسة** القائل أن "**البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية.**"، هذا بالإضافة إلى **قبول الفرض الفرعي الأول** القائل "بوجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أن البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية تعزى للفئات المكونة لعينة الدراسة وظروف البيئة التي سحبت منها وليس للصدفة." **ورفض الفرض الفرعي الثاني الذي ينص على** "وجود فروق ذات دلالة

إحصائية حول أن البيئة العربية مهيأة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية تعزى لتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة وليس للصدفة."

ج- اختبار الفرض الرئيسي الثالث:

"متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية لا تمثل صيغة صحيحة ومقبولة في تأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في ضوء السياق الثقافي في البيئة العربية." ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم صياغته على النحو التالي:

فرض العدم (H0): يوجد اتفاق معنوي ذو دلالة إحصائية على أن متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية لا تمثل صيغة صحيحة ومقبولة في تأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في ضوء السياق الثقافي في البيئة العربية.

الفرض البديل (H1): يوجد اتفاق معنوي ذو دلالة إحصائية على أن متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية تمثل صيغة صحيحة ومقبولة في تأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في ضوء السياق الثقافي في البيئة العربية.

الفرض الفرعي الأول: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أن متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية لا تمثل صيغة صحيحة ومقبولة في تأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في ضوء السياق الثقافي في البيئة العربية تعزى للفئات المكونة لعينة الدراسة وظروف البيئة التي سحبت منها وليس للصدفة."

الفرض الفرعي الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أن متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية لا تمثل صيغة صحيحة ومقبولة في تطوير وتأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية في ضوء السياق الثقافي في البيئة العربية تعزى لتبعية مكاتب ومؤسسات المراجعة وليس للصدفة."

إذ تم التحقق من هذه الفروض من خلال تحليل إجابات المستجوبين على أسئلة المحور الرابع من الاستبيان، فتبين من الجدول رقم (95)، أن معظم المراجعين العرب يؤيدون متطلبات ومعايير قانون Sarbanes-Oxley كما جاءت كصيغة يمكن من خلالها إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية بالمؤسسات العربية، إذ بلغ الوسط الحسابي لهذه الصيغة (4.4106) وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، وعندما تم استخدام اختبار One Sample T-test، تبين أن معنوية t بلغت (0.000)، وهي أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أكبر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أن المراجعين (المجيبين على الاستبيان) يعتبرون ما جاء به قانونSarbanes-Oxley كما هو صيغة صحيحة وملائمة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية.

كما يلاحظ من الجدول رقم (95) أن المراجعين العرب يؤيدون أيضاً ما جاء به قانونSarbanes-Oxley سواءً ترك للتطبيق الطوعي أم تم إلزام خبير مستقل يتبع مكتب أم مؤسسة المراجعة بتقويم فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، على الرغم من أنهم يشددون على الصيغة القانونية أكثر من الطوعية. زيادة على ذلك، عندما تم سؤال المراجعين **عن صيغة اعتماد معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية دون النظر في معايير قانون Sarbanes-Oxley؟**، تبين أن (86%) من إجابات مراجعي الحسابات تركزت مابين **غيرموافق وغيرموافق بشدة**، إذ بلغ الوسط الحسابي (2.1217)، والانحراف المعياري (.7669)، وهذا يعني أن هناك أغلبية كبيرة نسبياً لا تؤيد اعتماد معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية دون النظر في معايير قانون Sarbanes-Oxley. وعندما تم استخدام اختبار One Sample T- test، تبين أن معنوية t بلغت (0.000)، إذ أنها أصغر من مستوى المعنوية المعياري (0.05)، أي أن هناك فروق معنوية بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لا ترجع للصدفة وإنما ترجع لإجابات أفراد العينة التي كان متوسطها أصغر من متوسط المجتمع الفرضي، وهذا يعني أن متوسط المجتمع لا يساوي (3)، وأن المراجعين (المجيبين على الاستبيان) يفضلون ما جاء به قانون Sarbanes-Oxley كصيغة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية، أكثر من ما توجبه معايير المراجعة الدولية، وأن كان هذا لا يفسر على أساس أنه رفض للمعايير الدولية بقدر تفضيل قوة المعايير الامريكية في تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية. وربما يكون الخطأ على مستوى البيئة العربية، هو فرض معايير المراجعة الدولية من قبل هيئات وإدارات أسواق الأوراق المالية دون إشراك مراجعي الحسابات في تقرير المعايير الأنسب التي يمكن أن يتعاملوا بها، فقد يجادل البعض بالقول، أن المعايير الدولية لغة مشتركة تسهم في توافر درجة من الثقة للمستثمر المحلي والأجنبي بهدف جلب الاستثمار، ولكن قد تكون اللغة المشتركة أكثر اليوم، هي لغة الأزمات والإخفاقات المالية والفساد الداخلي وتقييم المخاطر، وهذه اللغة تتطلب تسخير كافة المقومات والوسائل المتاحة للتعامل معها، ودون أدنى شك تؤدي الرقابة الداخلية الفعالة دورا مهماً في ذلك وبخاصة في تقييم المخاطر، وبالتالي أي أفكار مبتكرة تقدم مساهمة أفضل في هذا الصدد، من المهم الأخذ بها.

كما يلاحظ من نتائج الجدول رقم (96)، عدم وجود فروق معنوية تعزى لعينات الدراسة وظروف البيئات التي سحبت منها وليس للصدفة عند مستوى معنوية (0.01) حول صيغة "**تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ومراجع الحسابات كما جاء في قانون Sarbanes-Oxley**" وعدم وجود فروق حول الصغتان " **تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها للجمهور من قبل خبير مستقل يتبع مكتب أو مؤسسة المراجعة**"، و" **اعتماد معايير المراجعة الدولية دون النظر في**

معايير قانون Sarbanes-Oxley"، فلم تكن الفروق حولهما معنوية عند مستوى (0.05) و (0.01) على التوالي، وعليه يتم قبول الفرض العدمي للاختبار لهذه المتغيرات ورفض الفرض البديل لهم.

وعليه يتم رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل، الذي ينص على "وجود اتفاق معنوي ذو دلالة إحصائية على أن متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية تمثل صيغة صحيحة ومقبولة في تأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في ضوء السياق الثقافي في البيئة العربية." هذا بالإضافة إلى رفض **الفرضين الفرعيان الأول والثاني**، وهذه النتائج تنسجم مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة التي تمت في بيئات وثقافات عالمية مختلفة، الأمر الذي يمكن معه الاستدلال إحصائيا، على خطأ الفرض الثالث للدراسة الذي ينص على أن "**متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية لا تمثل صيغة صحيحة ومقبولة في تأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في ضوء السياق الثقافي في البيئة العربية**".

وبناء على النتيجة أعلاه يحاول الباحث توظيف النظرية البنيوية لـ(Giddens) بهدف فهمها وتفسيرها، وذلك على اعتبار أن مفاهيم وممارسات الرقابة الداخلية وثيقة الصلة بالبنى الاجتماعية والثقافية السائدة في المجتمعات وأنه حتى يتم قبولها يجب أن يتم تحليلها وفهمها في ضوء هذه البنى، وقد يساعد توظيف النظرية على ذلك "فالنظرية البنيوية أداة ثمينة لأنها تسمح لنا بتكوين أفكار عامة على الرقابة الداخلية والمحاسبة الإدارية كنماذج للبنيوية تتوسط بين الفعل والبنية، إذ أنها تساعد على "فهم كيف يتم التفاعل بين البنى المحاسبية والتفاعلات الشخصية وبالتالي، يمكن اعتبار النظرية البنيوية لـ(Giddens) إطاراً ملائماً، يركز على ثنائية البنية أي الفعل والتفاعل وسلوك الفاعلين المحكوم بواسطة البنى الاجتماعية، والذي تباعاً ينشئها ويعيد إنشاءها مثل: بنى الرقابة والمحاسبة [1](Rikhardsson, 2007, p.7)."

فالبنى الاجتماعية تجعل العمل الاجتماعي ممكناً، وفي ذات الوقت العمل الاجتماعي ينشئ تلك البنى إلى حد بعيد. ففي هذا الصدد، يقول Giddens إن **البنى الاجتماعية** (Structures) هي عبارة عن قواعد ومصادر نظمتا كخواص للنظم الاجتماعية، أي تلك "القواعد والمصادر المتضمنة بشكل متكرر في عملية إعادة الإنتاج الاجتماعي"[2](Rikhardsson,2007,p.3)." فالقواعد هي أنماط الناس التي قد تتبع في الحياة الاجتماعية، والتي يجب أن ينظر إليها على "أنها تقنيات أو إجراءات يمكن تعميمها وتطبيقها، لأداء أو إعادة إنتاج الممارسات الاجتماعية (Da-Silva, et al.,2006,p.43)." وبدورها، المصادر تكون أسساً تمكن من الوصول للقوة التي توفر وسائل التأثير على مسار التفاعل بين الوكلاء، وتلك التي لا تنفصل عن الدلالات والجوانب الأخلاقية [1](Da-Silva, et al., 2006, pp.42-43)، وفيما يلي النص الحرفي المقتبس من المرجع المشار إليه:

Resources are accessible bases of power that supply the means to influence the course of interaction among agents, but which are not separated from the semantic and moral aspects.

أي أن المصادر لا تكون طبيعية، وإنما هي ما يتم إنشاؤه بواسطة فعل الإنسان، فهي قد تكون مصادر تتحكم في الأشخاص، ومصادر تتحكم في الأهداف المادية. وتعتبر البنى في نفس الوقت مصادر لأجل إعادة إنتاج النظام، وعموماً، البنى هي مجموعة مبادئ وقوالب وقواعد وصيغ تهيكل وتنظم المجتمع.

كما يعرف Giddens **الوكالة** (Agency) على أنها "الأفعال المقصودة للأفراد في المحيط الاجتماعي التي تشكل على نحو نشط الحياة الاجتماعية [3](Rikhardsson,2007,p.3)." وفيما يلي النص الأصلي لهذا:

"As the intentional acts of individuals in social settings that actively constitutes social life."

وبالتالي النظرية البنيوية توظف فكرة التكرارية للأفعال المقيدة والمصرح بها من قبل البنى الاجتماعية والتي تُنتج ويعاد إنتاجها بواسطة تلك الأفعال، فالنظام الاجتماعي يمكن أن يفهم بواسطة بنيته ووسائله (Modality– الكيفية التي بواسطتها تترجم البنى إلى أفعال) وتفاعله (أي نشاط الوكيل ضمن النظام الاجتماعي). إذ يحدد Giddens ثلاثة أنواع من البنى في النظم الاجتماعية، وهي المغزى والشرعية والهيمنة، والتي يمكن شرحها على النحو التالي:

- المغزى (Signification): ينتج المعنى من خلال شبكات منظمة للغة (الرموز الدلالية والمخططات التفسيرية،...الخ).
- الشرعية (Legitimation): تنتج أو تقدم النظام الأخلاقي عن طريق طبعه في قواعد السلوك والقيم والمعايير المجتمعية.
- الهيمنة (Domination): تقدم (وتمارس) القوة أو السلطة، وهي نابعة من رقابة المصادر.

وبالتالي يمكن اعتبار "الأبعاد الثلاث للبنيوية من شرعية ومغزى وهيمنة مفيدة لدراسة الرقابة والمحاسبة الإدارية في سياقها التنظيمي (Scapens and Macintosh, 1996)."

ففي هذا السياق، يقول [4](Rikhardsson,2007,p.18) أن متطلبات الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley تؤثر في المخططات التفسيرية المستخدمة من قبل المدراء التي توضح **مغزى** (signification) الرقابة الداخلية وتؤثر في الوسائل المستخدمة من قبل المدراء للتنسيق والرقابة على الأعضاء الآخرين بالمنظمة (domination) وتؤثر أيضاً في **الشرعية** (legitimation) فهي تتعلق بالقيم والمثل حول ما هو مقبول وما هو مرفوض.

فقانون Sarbanes-Oxley صيغ على أساس إرث من ثقافة الفساد وحالات الاحتيال والفضائح المالية والسلوك الأخلاقي المشين لكبار المدراء والمراجعين، هذا الإرث الذي ترتبت عليه نتيجة أساسية بحسب كبار السياسيين والاقتصاديين والباحثين الأمريكيين أنفسهم مثلما أشير إلى هذا في أماكن سابقة من هذه الدراسة، وهي فقدان الثقة في نزاهة إدارة الشركات المساهمة بدرجة أولى، وأيضا فقدانها في

استقلال وحياد مراجع الحسابات الخارجي، وبالتالي جاءت بنود الرقابة الداخلية مركزة بشكل كبير على ضوابط الرقابة الداخلية المانعة، ومن أهمها بيئة الرقابة والتفويضات اليدوية والإلكترونية...، أكثر من ضوابط الرقابة اللاحقة، هذا فضلاً عن أن القانون زج بالمراجعين وأعضاء مجالس الإدارة في عملية الرقابة الداخلية، ففي هذا الصدد، كتب (Mitchell,2003,p.1189) "إن القانون أحدث تغييرات عدة في الطريقة التي نفكر بها حول حوكمة الشركات، منها جلب الحراس الذين بقوا يوما ما خارج الصندوق إلى دنيا الحوكمة الداخلية في الشركات، ومن هؤلاء المراجعين والمحللين والمحامين." وهذا كله بهدف إعادة الثقة إلى عامة المستثمرين، ومن هنا قد يتضح أن متغير الثقة كان سبب إصدار القانون وهدفه، أي أن ثقافة الرقابة الداخلية اليوم في الولايات المتحدة الأمريكية والغرب عموماً تحمل ثقافة من الشك، واعتمد في صياغتها مبدأ سوء النية، ولا تترك أي مجال للأمانة والنزاهة الشخصية للمدراء والأطراف الأخرى المتأثرة (أي لا مكان للرقابة الذاتية)، ففي هذا المجال، كتب [5](Rikhardsson,2007,p.18) " **أن SOX كان أكثر تركيزاً على ضوابط الرقابة الداخلية الوقائية والثقة الأقل.**" وما يعزز هذه الثقافة ما يردده الكتاب الأمريكيين اليوم حول (SOX) من قول أن "the Trust is good but control is better"، أي بمعنى أن "الثقة جيدة ولكن الرقابة أفضل".

وبالتالي هذا القانون يقود إلى معايرة نظام محدد للرقابة الداخلية في مختلف الشركات الاقتصادية، يفرض ممارسات رقابية محددة، وينتج ويعيد إنتاج مغزى الرقابة على أساس ضوابط الرقابة المانعة، وعلى أساس هذه الضوابط ينتج ويعيد إنتاج وسائل القوة والسلطة لفاعلين على فاعلين آخرين في المنشأة، هذا فضلاً، على أنه ينتج أيضاً على أساسها شرعية محددة ويعيد إنتاجها بشكل قانوني فيما يتعلق بما يجب أن يعمل وفق المعايير الأخلاقية وما لا يجب. زيادة على ذلك، النظام لا يترك أي مجال للثقة الشخصية ومفاهيم الرقابة الذاتية، فهو يفصل العلاقة التعايشية بين الرقابة والثقة، ويعتمد بشكل كبير على ضوابط الرقابة المسبقة. **مما يجعل عملية نقله ومحاولة تطبيقه في سياقات ثقافية أخرى تحتاج بالفعل إلى وقفة تحليلية تفسيرية وخاصة في السياق الثقافي في البيئة العربية**، هذه البيئة التي فيها الثقافة الرقابية تستمد مضمونها وفلسفتها من مجموعة معقدة من المعارف والمعتقدات والأخلاق والقانون والأعراف والتقاليد الاجتماعية والأديان سواءً كانت هذه الأديان تمثل الدين الإسلامي أم المسيحي أم اليهودي، فلو استشهدنا على سبيل المثال لا للحصر، بفلسفة وثقافة الرقابة في الإسلام على أساس أنه دين الأغلبية، ومن المتوقع أن يكونوا المستهدفين بالبحث جلهم من المسلمين. لا وجدنا أن فلسفة الرقابة الداخلية في الإسلام تعتمد بشكل أساسي على القيم الإيمانية للإنسان المسلم وخوفه الذاتي من الله أكثر من اعتمادها على أي شيء آخر، إذ أكد القرآن الكريم هذه المعنى في قوله تعالى: ﴿ يا أيها الناس اتقوا ربكم الذي خلقكم من نفس واحدة وخلق منها زوجها وبث منهما رجالاً كثيراً ونساء واتقوا الله الذي تساءلون به والأرحام أن الله كان عليكم رقيباً ﴾

(سورة النساء، آية: ١)، أما في السنة النبوية فقد وردت عدة أحاديث تناولت مفهوم الرقابة وفلسفتها، فقد قال رسول الله صلى الله عليه وسلم عندما سئل عن الإحسان "أن تعبد الله كأنك تراه، فإنك إن لم تكن تراه فإنه يراك" (رواه الترمذي). وهذا الحديث تتجلى فيه جوهر الثقافة الرقابية في الإسلام وهي الرقابة الذاتية النابعة من ذات الإنسان المسلم. ففي هذا الصدد، كتب (النوباني، 2008) يقول "إن الإسلام غرس في نفوس المسلمين قيماً أخلاقية باتجاه محاسبة الذات، وهو نوع من الرقابة الداخلية". وفي المجال نفسه، كتب (البنا، 1995، صـ85-86) "إن الرقابة المالية في الإسلام اتخذت شكلين؛ رقابة خارجية ورقابة داخلية، وهذه الأخيرة "كانت تنبع في المقام الأول من النفس البشرية، فهي رقابة كونها الإسلام في نفس المسلم، فأصبحت ذاتية داخل نفسه يطبقها في كل شيء، عند الحصول على الأموال، وعند الصرف منها، مؤمناً بمراقبة الله سبحانه وتعالى له، وبالتالي كانت لها بعض الخصائص التي تميزها عن غيرها من النظم الوضعية، إذ تعد الرقابة على الأموال شرعية في المقام الأول تتم وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية، وتعد رقابة ذاتية، فهي من أهم وسائل الرقابة، وأساسها هو العقيدة الإسلامية الراسخة عند المسلم، إذ يقوم بمراقبة نفسه بنفسه، كما أن الرقابة في النظام الإسلامي تقوم على القيم الأخلاقية، حيث يلتزم جميع العاملين بالرقابة، بالأمانة والقدوة الصالحة والصدق." وفي هذا، يقول (ﷻ)﴿ يَٰٓأَيُّهَا ٱلَّذِينَ ءَامَنُواْ لَا تَخُونُواْ ٱللَّهَ وَٱلرَّسُولَ وَتَخُونُوٓاْ أَمَٰنَٰتِكُمۡ وَأَنتُمۡ تَعۡلَمُونَ ٢٧ ﴾ (سورة الأنفال: الآية 27).

هذا بالإضافة إلى أن الثقافة الرقابية في الإسلام اعتمدت أيضاً على مفاهيم الرقابة اللاحقة التي تتم بواسطة الغير استناد إلى التوجيه الرباني ﴿ وَقُلِ ٱعۡمَلُواْ فَسَيَرَى ٱللَّهُ عَمَلَكُمۡ وَرَسُولُهُۥ وَٱلۡمُؤۡمِنُونَۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَٰلِمِ ٱلۡغَيۡبِ وَٱلشَّهَٰدَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمۡ تَعۡمَلُونَ ١٠٥ ﴾ (سورة التوبة، الآية: 105). يفسرها القرطبي: (وقل اعملوا) خطاب للجميع. (فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون) أي باطلاعه إياهم على أعمالكم. والآية جاءت في المؤمنين لذا يجوز الاستشهاد بها على عمل الناس. وجاء في الحديث أيضاً: "كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته، فالإمام راع ومسؤول عن رعيته، والرجل في أهله راع وهو مسؤول عن رعيته، والمرأة في بيت زوجها راعية وهي مسؤولة عن رعيتها، والخادم في مال سيده راع وهو مسؤول عن رعيته" – (الجامع الصحيح للبخاري :٢٢٣٢).

فواجب المسلم مراعاة الله في كل أعماله وأقواله، وهو يعلم أنه محاسب عليها. كما يقول الله عزّ وجل﴿ وَكُلَّ إِنسَٰنٍ أَلۡزَمۡنَٰهُ طَٰٓئِرَهُۥ فِي عُنُقِهِۦۖ وَنُخۡرِجُ لَهُۥ يَوۡمَ ٱلۡقِيَٰمَةِ كِتَٰبٗا يَلۡقَىٰهُ مَنشُورًا ١٣ ٱقۡرَأۡ كِتَٰبَكَ كَفَىٰ بِنَفۡسِكَ ٱلۡيَوۡمَ عَلَيۡكَ حَسِيبٗا ١٤ ﴾ (سورة الإسراء، الآيتان: 13-14).

وعلى الرغم من تركيز الإسلام على فلسفة الثقة والرقابة الذاتية النابعة من ذات الإنسان المسلم في الأساس وعلى الرقابة اللاحقة التي تتم بواسطة الغير، إلا أنه في حالات أخرى شدد على مفاهيم الرقابة الوقائية، وذلك على نحو خاص في علاقة الرجال بالنساء، وأساس ذلك في القرآن الكريم قوله تعال﴿ وإذا سألتموهن متاعًا فسألوهن من وراء حجاب ذلكم أطهر لقلوبكم وقلوبهن﴾ (سورة الأحزاب، الآية ٥٣). وكذلك قوله تعالى ﴿ يا أيها النبي قل لأزواجك وبناتك ونساء المؤمنين يدنين عليهن من جلابيبهن ذلك أدنى أن يعرفن فلا يؤذون وكان الله غفورًا رحيمًا﴾ (سورة الأحزاب، الآية 59)، وقوله تعالى ﴿يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه...﴾ (سورة البقرة، الآية: ٢٨٢). والحق يوضح لنا: "إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه" وكلمة "فاكتبوه" هي رفع لحرج الأحباء من الأحباء. إنه تشريع سماوي، فلا تأخذ أحد الأريحية، فيقول لصاحبه: "نحن أصحاب"، إنه تشريع سماوي يقول لك: اكتب الدين، ولا تقل: "نحن أصدقاء" فقد يموت واحد منكما فإن لم تكتب الدين حرجاً فماذا يفعل الأبناء، أو الأرامل، أو الورثة؟ (الشعراوي). والمسالة هنا حرص على أداء الحقوق لا أكثر. والأساس من السنة النبوية الشريفة، قول رسول الله صلى الله عليه وسلم "مروا أولادكم بالصلاة وهم أبناء سبع سنين واضربوهم عليها وهم أبناء عشر سنين وفرقوا بينهم في المضاجع" (سنن البيهقي-الجزء الثاني-ص228).

ومع هذا، فهذه الإجراءات الوقائية والتحذير من فتنة النساء للرجال، جاءت في سياق علاقة يقينية مخبر عنها وهي لا تلغي الرقابة الذاتية كأساس وقاعدة تحكم سلوك الإنسان المسلم. ففي هذا، يقول (القرق، 2008) "إن أصول الرقابة المسبقة على العمليات كانت موجودة أيضاً في الإسلام ومطبقة وإن لم تكن مفصلة كما هي الآن لأن هذا التفصيل لم يكن ضرورياً لسبب واحد وهو وجود الرقابة الذاتية في نفس المسلم في ذلك الوقت."

وبالتالي يتبين أن ثقافة الرقابة في الإسلام ومفهومها مصطلح ذو شقين: رقابة ذاتية تنبع من داخل الفرد على نفسه فهو رقيب على سلوكه وأعماله. ورقابة خارجية تتمثل قي قدرة الفرد على متابعة وملاحظة الآخرين بغرض توجيه أدائهم إلى السلوك الأفضل المرجو منهم. وإن كان الأساس في الإسلام الرقابة الذاتية، فهذا لا يلغي وجود رقابة تتم بواسطة الآخرين سواء كانت مانعة أم لاحقة. وليس هذا فحسب، فحتى الرقابة في ظل الأعراف والتقاليد الاجتماعية الأساس فيها الرقابة الذاتية وثقافة الرقابة اللاحقة أكثر منها ثقافة رقابة مانعة، فقد كان في الماضي القريب الكثير من الناس في البلدان العربية، وربما لا يزال الحال على ما هو عليه في الكثير من القرى والأرياف العربية، يفتحون بيوتهم إلى الغرباء ويكرمونهم دون التوجس أو محاولة أخذ الحيطة والحذر منهم، وكذلك أصحاب المحال التجارية يقفلون محلاتهم بفرشاة التنظيف ويذهبون إلى إنجاز بعض شؤونهم المستعجلة، وهذا إنما يدل على قوة المنظومة الأخلاقية وقيمها المتعددة ومنها قيمة الثقة في الآخر وهي قيمة إنسانية ثمينة جداً، إذ كان الإنسان العربي في العموم لا يرغب في إظهار سوء نيته في الآخر

لأن ذلك في فلسفة الثقافة الاجتماعية "عيب"، وبالتالي جوهر الثقافة الرقابية في المنظومة الاجتماعية في الأساس غير وقائي.

وبالتالي مسألة قبول بنية الرقابة التي يستهدفها قانون (SOX) بثقافتها المانعة في البيئة العربية هي مسألة تطرح نظرية معينة، مضمونها أن القيم في السياقات الثقافية لم تعد تؤثر في ظل العولمة وإرهاصاتها على الأقل في مجال قبول ونقل مفاهيم الرقابة وثقافتها كما هي عبر سياقات ثقافية مختلفة، وهذا على عكس ما قالت به بعض الآراء بأن الرقابة الداخلية تتأثر بالسياقات الثقافية، إذ يجب أن يؤخذ هذا التأثير في الحسبان عند نقلها من سياق ثقافي إلى سياق ثقافي آخر[2](Scheytt, Soin & Metz, 2003). واتساقاً مع نتائج الأدبيات السابقة التي تناولت الموضوع ذاته والتي تمت في بيئات عالمية وسياقات ثقافية مختلفة وأثبتت أهمية وصلاحية معايير القانون للتطبيق فيها، يمكن الاستدلال منطقياً على أن "**متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية تمثل صيغة صحيحة ومقبولة في تأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في مختلف البيئات والسياقات الثقافية**".

الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً: خلاصة الدراسة: Summary

أبدت الدراسات السابقة اهتماماً ملحوظًا بقانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ عام ومتطلباته ومعاييره للرقابة الداخلية بشكلٍ خاص ومحفزات تطبيقها والعوامل المؤثرة في إمكانية نجاح ذلك التطبيق سواءً في البيئة الأمريكية أم الغربية أم الدولية بشكلٍ عام، لما لهذه المعايير من أهمية كبيرة في تحسين جودة البيانات وحماية حقوق المساهمين، إذ جاء تشريعها كردة فعل قوية على الاخفاقات المالية التي شهدها الاقتصاد الأمريكي في بداية الألفية الثالثة، وقد بحثت هذه المتطلبات والمعايير على مستوى عدد كبير من دول العالم وأخذت بها دول كاليابان وكندا والدا نمارك ...إلخ، ونظراً لأهميتها وحاجة البيئة العربية بأسواقها الناشئة لمتطلبات بهذا الحجم في طريق محاربة الفساد ومنع الاخفاقات المالية والانهيارات الاقتصادية، جاءت هذه الدراسة لبنة في بناء لم يكتمل بعد، تهدف إلى محاولة التعرف على وجهات نظر المراجعين في البيئة العربية من خلال البيئة السعودية والكويتية والأردنية والسورية والمصرية والبيئة الليبية والتونسية كبيئات مختارة عن البيئة العربية بشكل قد يعكس الواقع في عموم البيئة العربية، وتم ذلك من خلال إجابة عينة الدراسة على إستمارة الإستبيان التي حاول الباحث من خلالها التعرف على ما إذا كانت البيئة العربية مهيأة لتطبيق متطلبات ومعايير قانون Sarbanes-Oxley مقارنة بمعايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالرقابة الداخلية، وذلك من خلال تحديد المحفزات التي قد تدفع إلى تطبيق معايير القانون في البيئة العربية، بالإضافة إلى محاولة التعرف على العوامل أو متطلبات التطبيق القابل للاستمرار فيها، ومدى توافر هذه الأخيرة في بيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة والشركات المساهمة والبيئة بشكلٍ عام في الدول العربية محل البحث فراداً ومجتمعةً، هذا فضلاً عن دراسة ما إذا كانت معايير القانون أكثر قبولاً من المعايير الدولية في تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية في الشركات العربية، زيادة على ذلك، استهدفت الدراسة بحث ما إذا كانت متطلبات القانون المبحوث ومعاييره تمثل صيغة صحيحة لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية في مختلف البيئات والسياقات الثقافية، من خلال دراسة مدى ملائمتها لتطوير وتفعيل هذه الأنظمة في السياقات الثقافية العربية على اعتبار أن البيئة العربية لها خصوصية معينة تميزها عن البيئة الغربية والبيئات الأخرى بشكلٍ عام، واعتمد الباحث في تحقيق ذلك على خطة تضمنت تقسيم الدراسة إلى **ثلاثة فصول**، زيادة على **المقدمة**، التي تضمنت أهمية الدراسة وأهدافها ومشكلتها وعناصرها وفروضها، اشتملت الدراسة على **الفصل الأول** الذي تناول الإطار النظري بالشرح والتحليل، كذلك اشتملت على **الفصل الثاني**، الذي يتطرق إلى مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة وذلك لتحديد نقطة البدء لهذه الدراسة وما تتميز به عن ما سبقها من الدراسات وهذه المراجعة

في الواقع ساهمت بشكل أو بآخر في صياغة الفروض، **أما الفصل الثالث** فاشتمل على منهجية الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث على عينة الدراسة، بالإضافة إلى اختبار الفروض وعرض النتائج.

وبناءً على العرض المتقدم فقد توصل الباحث إلى مجموعة نتائج واستنتاجات تم تلخيصها في الآتي:

ثانياً: نتائج الدراسة واستنتاجاتها: Findings & Conclusions

أ- نتائج الدراسة: Findings of the Study

1- توجد محفزات مهمة تسوغ تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية في عموم البيئة العربية. إذ تبين أن كل العينات الفرعية المسحوبة من مجتمعاتها الأصلية في الدول العربية محل البحث، سواءً كانت تتبع الأربع الكبار أم مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الأخرى، تؤكد على إمكانية تحقق عدة محفزات من وراء تطبيق متطلبات ومعايير القانون، والتي يمكن عرضها في الآتي:

- تحسين جودة إعداد التقارير المالية في الشركات المساهمة المحلية.
- الحد من الاحتيال والفساد في الشركات المساهمة المحلية.
- تحسين التقديرات المحاسبية من قبل الإدارة.
- تعزيز حماية الأصول.
- مراقبة ومتابعة ضوابط الرقابة الداخلية من أكثر من طرف داخلي وخارجي.
- تحسين كفاءة عملية المراجعة بشكلٍ عام.
- زيادة الثقة في الأسواق المالية من قبل المستثمرين والجمهور عموماً.
- إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الشركات المساهمة المحلية.
- إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة.
- إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى الأسواق المالية المحلية.
- **إذاً لمتطلبات الرقابة الداخلية المتضمنة في قانون Sarbanes-Oxley محفزات مهمة إذا طبقت في البيئة العربية، وعدم القدرة على تطبيقها أو تجاهلها، يعني تفويت فرصة الاستفادة من تلك المحفزات الهامة.**

2- متغيرات البيئة العربية لا تساعد على إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية بالشركات المساهمة وتقويمها بموضوعية طبقاً لما توجبه معايير (SOX) ومعايير المراجعة الدولية.وذلك لأن معظم العوامل المؤثرة في ذلك تتوافر بشكلٍ سلبي في عموم البيئة العربية، هذا فضلاً على أن بعضاً منها يختلف من بيئة عربية إلى أخرى، وهذه العوامل هي:

2-1- العوامل الشخصية:

- واقع العلاقات الشخصية بين الموظفين داخل الشركات المساهمة العربية، وبين الإدارة من ناحية ومراجعي حسابات هذه الشركات من ناحية أخرى يعتبر واقعاً قوياً في عموم البيئة العربية، إذ تطغى هذه العلاقات على علاقات العمل الرسمية بشكل يؤثر سلباً في إمكانية تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية وتقويمها بموضوعية وفق المعايير المبحوثة.

2-2- العوامل الفنية وعوامل الثقافة التنظيمية:

- وجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة المهنية مكتوبة ومشدد عليها في كافة مستويات الشركات المساهمة العربية يعتبر وجوداً ضعيفاً، وإن العينة المصرية هي أكثر العينات اعترافاً بذلك الضعف على مستوى بيئة الشركات المساهمة المصرية.
- مسؤوليات مجالس الإدارة في كل ما يتصل بتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، تعتبر مسؤوليات ضعيفة سواءً على مستوى الشركات المساهمة أم على مستوى القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات في عموم البيئة العربية.
- لجان المراجعة على مستوى بيئة الشركات المساهمة العربية لها من الصلاحيات والخبرات مما يجعلها تؤدي دوراً فعالاً في الإشراف على الرقابة الداخلية في تلك الشركات. ولكن هي لا تزال ضعيفة على مستوى بيئة الشركات المساهمة الليبية والسورية في مقابل دور قوي لها في الشركات المصرية.
- واقع التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقارير المالية ليس بذلك السوء ويمكن اعتباره متوسطاً. إذ وُجدت حوله فروق معنوية تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة الليبية أن التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقرير المالي في ليبيا ما زال ضعيفاً، بينما ترى العينتان التونسية والأردنية تليهما وبدرجة أقل العينة الكويتية العكس تماماً على مستوى بيئاتها المحلية.
- واقع سياسات توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب، وبخاصة الأفراد المسؤولين عن عملية إعداد التقارير المالية، يعتبر واقعاً قوياً في عموم البيئة العربية، وقد وُجدت فروق معنوية تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة المصرية أن الشركات المساهمة المصرية نجحت إلى حدً كبير في توظيف العاملين وتدريبهم بالشكل المناسب، وخاصةً الأفراد المسؤولين عن إعداد التقرير المالي، بينما لا ترى العينة الليبية أن شركاتها المساهمة نجت بالشكل المطلوب في ذلك.
- لا يشهد واقع الشركات المساهمة في البيئة العربية تركيزاً كبيراً ولا حتى معقولاً على إدارة المخاطر المالية، والدليل على ذلك ضعف وجود إدارات متخصصة فيها وهذا يمثل عيبا كبيرا في أنظمة الرقابة الداخلية. وقد تبين أن هناك فروق معنوية حوله تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة السورية أن تركيز الشركات المساهمة السورية على إدارة المخاطر المالية يعد ضعيفاً، هذا فضلاً عن عدم وجود إدارات متخصصة في ذلك فيها، وتشاركها في ذلك جميع العينات المبحوثة وإن كان بدرجة أقل.

- يعتبر استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العربية معقولاً إلى حد كبير. وإن وُجدت حول هذا المتغير فروق معنوية في الإجابات تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة المصرية أن هيئة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المصرية تتمتع بالكفاءة والاستقلال بدرجة قوية، بينما تعتبر العينة السورية أن هيئة المراجعة الداخلية على مستوى شركاتها المساهمة لا تزال في حاجة لتحسين كفاءتها ودعم استقلالها.
- اعتماد الشركات المساهمة في البيئة العربية على تقنية المعلومات المتطورة في تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية يمكن اعتباره قوياً. إذ وُجدت حوله فروق معنوية تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة الليبية أن اعتماد الشركات المساهمة على تقنية المعلومات المتطورة في تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية يميل إلى أن يكون معقولاً ولكنه لا يزال ضعيفاً، بينما ترى العينة السعودية أن شركاتها المساهمة تعتمد بشكل قوي على تقنية المعلومات المتطورة في تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية.
- الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالية الرقابة الداخلية لا تتوافر سواءً للشركات المساهمة ولا للمرجعين الخارجيين على مستوى البيئة العربية. إذ وُجدت حولها فروق معنوية تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة التونسية إن خبرة مراجعيها قوية في مجال تقويم الرقابة الداخلية لغرض الفعالية، بينما ترى عينات كالسورية والليبية أن هذه الخبرة لا تزال ضعيفة على مستوى بيئتيهما المحليتين.
- الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية يعتبر وعياً قوياً، إذ تعتبر العينة المصرية أن الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المصرية عالٍ وبدرجة أقل تراه العينة الأردنية وتليهما في هذا العينتين التونسية والكويتية. بينما العينتين السورية والليبية لا تريانه كذلك، وإنما تعتبرانه يميل إلى أن يكون معقولاً ولكنه لا يزال ضعيفاً.
- برامج التعليم والتدريب المستمر الموضوعة من قبل الشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية لتطوير تصميم وتشغيل وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية بهدف تفعيلها يمكن اعتبار وُجودها متوسطاً. وإن وُجدت فروق معنوية حول وجودها تعزى بشكل أساسي إلى العينتين السورية والليبية، إذ تعتبران واقع وجود وجدية برامج التعليم والتدريب المستمر الموضوعة من قبل الشركات المساهمة في بيئتيهما المحليتين لا يزال واقعاً ضعيفاً.
- درجة اعتماد مكاتب ومؤسسات المراجعة على مستوى البيئة العربية على تقنية المعلومات المتطورة يمكن اعتبارها قوية.
- إلمام مكاتب ومؤسسات المراجعة على مستوى البيئة العربية بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية يعتبر إلماماً غير كافياً، وإن كان هناك فروق معنوية حوله تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة

التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة السورية أن الإلمام الكافي بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة الداخلية من قبل مكاتب ومؤسسات المراجعة في سورية لا يزال ضعيفاً، وتشاركها في هذا وإن بدرجة أقل العينة الليبية، بينما تعتبر العينة المصرية والأردنية أن مكاتب ومؤسسات المراجعة في بيئتيهما، لها إلمام كاف بمعايير PCAOB ذات العلاقة بالرقابة.

- مدى وجود وجدية برامج التعليم والتدريب المستمر الموضوعة من قبل مكاتب ومؤسسات المراجعة لمراجعيها، بغرض تقويم الرقابة الداخلية أو حتى تقديم خدمات تصميمها، يعتبر وجود متوسط على مستوى البيئة العربية.
- تخصص المراجعين علمياً و (أو) مهنياً في تقييم المخاطر المالية على مستوى البيئة العربية، يعتبر ضعيفاً على مستوى بيئة مكاتب ومؤسسات المراجعة. إذ إن العينة المصرية ومعها كل العينات المشاركة دون إستثناء تقر بأن هناك ضعف في تخصص المراجعين على مستوى بيئة المراجعة العربية في تقييم المخاطر المالية.
- حجم الأتعاب المتوقع لمستوى العمل المطلوب لتقويم فعالية الرقابة الداخلية في ضوء متطلبات قانون SOX، سيكون حجم معقولاً. وإن كان هناك فروق معنوية حوله تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ أن العينتين الكويتية والسعودية تعتقدان أكثر من غيرهما أن حجم الأتعاب المتوقع، سيكون كبيراً، وهذا ربما عطفاً على ثروات هذين البلدين.
- لا توجد توجيهات بتقييد تقديم مراجع الحسابات للخدمات الأخرى لعميل المراجعة على مستوى بيئة المراجعة العربية، بشكل يضعف من استقلاله ونزاهته عند تقويم فعالية الرقابة الداخلية.
- توجد توجيهات مشددة تلزم الشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية باستبدال مراجعيها الخارجيين. وإن كان هناك فروق معنوية حول وجودها تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تؤكد العينة المصرية ومعها العينة السورية على وجود هذه التوجيهات وبقوة ولكن ليس على مستوى بيئة المراجعة ككل وإنما للمراجعين المعتمدين من قبل هيئات أسواق المال، وفقط إذا ما قام المراجع بتقديم خدمات المراجعة للشركات المدرجة بالأسواق المالية، بينما تؤكد العينة الليبية غياب مثل هذه التوجيهات على مستوى بيئة المراجعة الليبية.
- لا توجد جهات رقابية قانونية تتخصص في الإشراف والرقابة على مراجعة حسابات الشركات المساهمة، وتطلع بنفس مهام مجلس الإشراف المحاسبي الأمريكي الجديد (PCAOB) وذلك بهدف دفع المراجعين نحو الالتزام بالمعايير الموضوعة في تقويم الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها.
- قواعد السلوك المهني على مستوى بيئة المراجعة العربية، تعتبر غير ملائمة بشكلٍ كافٍ، هذا فضلاً على عدم القدرة على فرضها بالشكل المطلوب. وإن كان هناك فروق معنوية حول واقعها تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ ترى كلٍ من العينة المصرية والسورية والليبية أن

قواعد السلوك المهني التي تحكم سلوك مراجعي الحسابات في بيئاتهم المحلية غير كافية، ولا توجد رقابة فعالة تلزم المراجعين الممارسين على الالتزام بها.

- توجد شركات مساهمة على مستوى البيئة العربية تتعقد فيها العمليات وتتنوع فيها الأنشطة في حاجة لتطبيق متطلبات ومعايير قانون SOX. وإن كان هناك فروق معنوية حول واقع وجودها تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ ترى العينة السورية بإن الشركات المساهمة سواءً المدرجة أو غير المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية، لا يمكن اعتبارها شركات من التعقيد والتنوع في عملياتها بمكان إلى درجة أنها في حاجة لتطبيق معايير من نوع معايير قانون Sarbanes-Oxley، وتشاركها في ذلك العينة الليبية ولكن بدرجة أقل، بينما ترى العينة المصرية عكس ذلك تماماً، أي أن هناك وجود لشركات مساهمة في مصر في حاجة لتطبيق معايير من نوع معايير قانون Sarbanes-Oxley.
- التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قوانين وقواعد أسواق المال العربية يعتبر تركيزاً ضعيفاً إلى حدً ما. وإن كان هناك فروق معنوية حول واقع التركيز تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ يتبين أن العينة السورية هي المسؤولة عن وجود فروق معنوية. إذ ترى العينة السورية تليها العينة الليبية أن التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قوانين وقواعد هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية وإدارة السوق الليبية لا يزال ضعيفاً، وتشاركهم في هذا باقي عينات الدراسة ولكن بدرجات أقل.
- يعتبر توجه الدول العربية نحو تحرير اقتصادياتها توجهاً قوياً. وقد وُجدت فروق معنوية حول هذا التوجه تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة المصرية أن واقع توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد يسير بخطى سريعة، أكثر مما ترى به باقي العينات.

2-3- العوامل الثقافية والقانونية والسياسية:

- تعتبر ثقافة الحوار وروح الجماعة والإتصالات الشفافة داخل الشركات المساهمة العربية، وبين إدارتها ومراجعي حساباتها ضعيفة بشكل يؤثر سلباً في فعالية نظام الاتصال كأحد مكونات الرقابة.
- تعتبر مساحة الحرية والسرية الممنوحة للموظفين في توصيل أي تجاوزات تحدث داخل الشركات المساهمة العربية ضيقة للغاية بشكل يحد من فعالية أي نظام للرقابة الداخلية.
- لا يوجد قبول من قبل الموظفين لفكرة توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركات المساهمة في البيئة العربية بشكل يحد من فعالية أي نظام للرقابة الداخلية.
- يعتبر التزام الإدارة وثقافتها نحو تطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام في الشركات المساهمة العربية قوياً. وإن وُجدت حوله فروق معنوية تعزى للعينات الفرعية وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة السورية، إن إلتزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام في سورية ما زال ضعيفاً في مقابل هذا تعتبره العينة الكويتية قوياً على مستوى بيئتها المحلية.

- الثقافة التنظيمية والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي في الشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية يمكن اعتبارهما ضعيفتين بشكل يقلل من فرص نجاح تطبيق أي متطلبات جديدة.
- هناك ضعف في وعي المستخدمين على مستوى البيئة العربية بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها. إذ وجد حوله فروق معنوية تعزى لتبعية مكتب أو مؤسسة المراجعة، إذ يرى المراجعون التابعون إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة المحلية والأجنبية الأخرى بضعفه أكثر مما يرى به المراجعون التابعون إلى الأربع الكبار.
- لا يوجد إعلام اقتصادي مالي متخصص قوي ولا حتى معقول في عموم البيئة العربية، وإن كان هناك فروق معنوية حول هذا الوجود تعزى للعينات الفرعية للدراسة وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينتان السورية والليبية أن الإعلام الاقتصادي والمالي بشكلٍ عام، لا يزال إعلاماً مقيداً ضعيفاً على مستوى بيئتيهما المحليتين، في مقابل هذا تعتبره العينة المصرية قوياً وفعالاً.
- واقع المتابعة القانونية المتوقعة لإلزام الإدارة ومراجعي الحسابات بمتطلبات التقرير عن تقويم فعالية الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة على مستوى البيئة العربية، ونزاهة النظام القضائي في فض أي منازعات حول ذلك من المتوقع أن يكون ضعيفاً. وإن كان هناك فروق معنوية حول فعالية المتابعة واستقلال ونزاهة القضاء تعزى للعينات الفرعية للدراسة وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة المصرية أن مستوى المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات، ونزاهة النظام القضائي في الفصل فيها سيكون عالٍ.
- توجد هيمنة للسلطات الحاكمة أو للمتنفذين السياسيين على الشركات الاقتصادية تؤثر سلباً في الشفافية وتمثل عائقاً حقيقياً أمام إمكانية النجاح في تصميم وتشغيل أنظمة للرقابة الداخلية يتم الإفصاح عن فعاليتها بكل شفافية وموضوعية للجمهور في البيئة العربية طبقاً لمتطلبات ومعايير قانون (SOX) أو حتى طبقا لمعايير المراجعة الدولية. وإن كان هناك فروق معنوية حولها تعزى للعينات الفرعية للدراسة وظروف البيئة التي سحبت منها، إذ تعتبر العينة المصرية أن هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة المصرية قوية، بينما ترى باقي العينات أن تلك الهيمنة يمكن اعتبارها موجودة بشكل أو بآخر وهي فعلاً تؤثر سلباً في مستوى الشفافية وتخلق عائقاً أمام إمكانية إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية تسمح بثقافة السؤال والمساءلة.
- **مما سبق يتبين أن البيئة العربية غير مهيأة في الوقت الراهن لتبني وتطبيق متطلبات قانون (SOX) ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية وأيضاً في تطبيق معايير المراجعة الدولية. إذ إن المشكلة ليست مشكلة معايير أو المفاضلة بين هذه المعايير بل المشكلة تكمن في بيئة التطبيق.**

3- توجد جدوى اقتصادية متوقعة (تكلفة مقابل المنفعة) من وراء تطبيق معايير قانون Sarbanes-Oxley للرقابة الداخلية في عموم البيئة العربية.

4- متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية تمثل صيغة صحيحة ومقبولة في تأسيس وتطوير بنية فعالة للرقابة الداخلية في مختلف البيئات والسياقات الثقافية. وذلك لعدة اعتبارات، تتمثل في الآتي:

- معظم المراجعين ضمن عينات الدراسة يؤكدون أهمية متطلبات ومعايير قانون (SOX) كما جاءت كصيغة يمكن من خلالها تطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة في البيئة العربية، حتى وإن تم إلزام خبير مستقل يتبع مكتب أو مؤسسة المراجعة بمسألة تقويم فعالية الرقابة الداخلية، وبالتالي لم يعد مقبولاً اليوم الاعتماد على مفاهيم الرقابة الذاتية التي لطالما كانت تشكل جزءاً أساسياً في بنية الثقافة الرقابية في السياق الثقافي في البيئة العربية، وهذا ينسجم مع نتائج الأدبيات السابقة التي تمت في بيئات عالمية وسياقات ثقافية مختلفة.
- معظم المراجعين ضمن عينات الدراسة يعتبرون أن معايير قانون Sarbanes-Oxley للرقابة الداخلية أكثر قبولاً وملائمة من معايير المراجعة الدولية كصيغة يمكن من خلالها تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية في البيئة العربية.

ب– استنتاجات الدراسة:Conclusions of the Study

- تطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية يتوقف على عدة عوامل؛ شخصية وفنية وتنظيمية وثقافية وقانونية وسياسية.
- النجاح في تبني وتطبيق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ومعاييره في تقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية بشكل قابل للاستمرار يتطلب توافر العوامل الأساسية المحددة في الأدب السابق ذاتها، هذا فضلاً عن عوامل أخرى تتعلق بخصوصية وظروف البيئة العربية.
- وجود مجالس إدارة ولجان مراجعة أكثر استقلالية وفعالية يؤثر إيجابيًا في إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية.
- تصميم أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في عموم البيئة العربية لا ينسجم مع الأطر والمعايير العالمية الحديثة مثل إطار (COSO) ومعايير المراجعة الدولية ولا يشكل حصانة حقيقية أمام التلاعب والتواطؤ والفساد بشكلٍ عام. وبالتالي ضعف هذه الأنظمة يشكل عائقاً أمام المراجعين للنجاح في تطبيق ما توجبه المعايير الأمريكية أو حتى ما تتطلبه المعايير الدولية.
- هناك قصور واضح في قواعد الحوكمة الصادرة عن هيئات وإدارات أسواق المال العربية، إذ إنها لا تتضمن أي نصوص بشأن توجيه الشركات نحو أطر معينة في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية ولا تلزم الإدارة فيها ومراجعي الحسابات بإصدار تقارير عن فعالية تلك الأنظمة، بشكل يتجاهل ما حدث في العالم من فضائح مالية وإنهيارات وأزمات اقتصادية، وما أعقبها من تحركات عالمية لمعالجة أسبابها.

- هناك قصور في الرقابة والإشراف على مهنة المراجعة والمراجعين في عموم البيئة العربية من حيث مدى الالتزام بقواعد السلوك المهني، وتعاقدات المراجعين مع عملائهم، والالتزام بمعايير المراجعة المعتمدة، والخدمات الأخرى وقضية الاستقلال...الخ.
- العلاقات الشخصية ضمن الشركات المساهمة وبين إدارات هذه الشركات ومراجعي حساباتها تطغى على علاقات العمل الرسمية.
- تؤثر متغيرات البيئة العربية من متغيرات اجتماعية وسياسية وقانونية وتنظيمية سلباً في إمكانية إقامة أنظمة فعالة للرقابة الداخلية في الشركات الاقتصادية يتم تصميمها وتشغيلها وتقويمها طبقاً لما توجبه متطلبات ومعايير قانون Sarbanes-Oxley أو حتى ما تتطلبه معايير المراجعة الدولية. وبشكل خاص في إمكانية تأسيس موقف عام جاد يتغلغل في ثقافة الشركة ويشجع على السلوك الأخلاقي والانضباط الذاتي.
- متطلبات ومعايير قانون Sarbanes-Oxley أثرت في ثقافة الرقابة ونقلتها إلى ثقافة رقابية تعتمد بشكل أساسي على مفاهيم الرقابة المسبقة بشكل لا يترك أي مجالاً للثقة والنزاهة والأمانة الشخصية للمدراء والموظفين وحتى المراجعين الداخليين والخارجيين (لا للرقابة الذاتية).
- السياقات الثقافية في ظل العولمة وإرهاصاتها لم تعد تؤثر على الأقل في إمكانية نقل وقبول مفاهيم الرقابة الداخلية وثقافتها من سياق ثقافي إلى آخر، وهذا على عكس ما طرح في بعض الأدبيات التي تناولت قضايا الرقابة الداخلية.

ثالثاً: التوصيات: Recommendations of the Study

بناء على نتائج الدراسة يقدم الباحث مجموعة من التوصيات على النحو التالي:-

أ- توصيات إلى هيئات وإدارات الأسواق المالية العربية:

1- تدعيم قواعد حوكمة الشركات الصادرة عن هذه الهيئات والإدارات بمضامين قانون Sarbanes-Oxley بشكلٍ عام ومضامينه حول الرقابة الداخلية بشكلٍ خاص، مثل إلزام الشركات بتقديم تقارير سنوية للمساهمين عن فعالية أنظمة الرقابة الداخلية فيها، سواءً بإلزام الإدارة ومراجعي الحسابات معاً وبشكل مستقل، أو طلب ذلك من خبير مستقل يتبع مكتب أو مؤسسة المراجعة. لأن التركيز على تقويم فعالية الرقابة الداخلية من الإدارة والمراجع الخارجي تحت إلزام القانون، وبشكل دوري، سينتج دون أدنى شك بنية قوية للرقابة الداخلية تسهم في تعزيز الثقة في البيانات والمعلومات بشكل كبير.

2- حظر تقديم خدمات التصميم أو حتى الإشراف على تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية تحديداً من قبل مراجعي الحسابات المعتمدين من هيئات وإدارات أسواق المال سواءً لعميل المراجعة أو لغيره إلا إذا حدثت تغييرات جوهرية على نظام الرقابة الداخلية ما بعد فترة التصميم، إذ إن المراجع اليوم قد يقدم خدمات

التصميم أو حتى الإشراف، فكيف يستقيم الأمر، إذا أصبح المراجع غداً مراجعاً لخدماته اليوم؟، إذ لا يجوز للمراجع مراجعة أعماله اليوم وغداً، أو العمل على منع المراجع من تقديم هذه الخدمة بشكل نهائي، كأن توكل إلى مكاتب استشارات وتصميم أنظمة مستقلة عن مكاتب المراجعة.

3- ضرورة إشراك مراجعي الحسابات في أي عملية تبني أو تطبيق لأية معايير مهنية قبل إلزامهم بتطبيقها.

ب– توصيات إلى القائمين على مهنة المراجعة في البلدان العربية:

1- يوصي الباحث بضرورة إنشاء مجالس مهنية أو قانونية على غرار PCAOB تتخصص في الرقابة والإشراف على كل ما يتصل بمراجعة حسابات الشركات بحسب القطاعات وصيغ الشركات، كأن ينشئ مجلساً يتخصص في كل ما يتعلق بمراجعة حسابات الشركات المساهمة المقيدة بالسوق أو غير المقيدة كخطوة أساسية نحو تطوير مهنة المراجعة في بيئة سوق الأوراق المالية بشكلٍ خاص، وفي البيئات المحلية على المستوى العربي بشكلٍ عام.

2- ينبغي تشكيل لجان من الخبراء لإعادة صياغة مهام مراجع الحسابات ومسؤولياته عن تقويم أنظمة الرقابة الداخلية تماشياً مع التطورات العلمية الحديثة التي شهدتها المعايير العالمية منها؛ قانون Sarbanes-Oxley ومعايير AICPA.

3- الحظر على المراجعين تقديم الخدمات الأخرى لعميل المراجعة حفاظاً على استقلالهم.

ج– توصيات إلى الشركات المساهمة العربية:

1- ينبغي على إدارة الشركات المساهمة تصميم وتشغيل أنظمة رقابتها الداخلية وفق أطر ومعايير متطورة، مثل إطار (COSO) على سبيل المثال.

2- ينبغي على إدارة الشركات المساهمة أن تبادر إلى نشر تقرير عن فعالية أنظمة رقابتها الداخلية وذلك زيادة في الإفصاح والشفافية وكسب ثقة أكبر في بياناتها ومعلوماتها المنشورة، بأن يتضمن التقرير رأيها فيما إذا كانت هناك أوجه ضعف جوهرية في فعالية التصميم والتشغيل خلال فترة محددة هي الفترة المالية للشركة.

3- زيادة تدخل مجالس الإدارة في الإشراف على عملية تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية، وكذلك توسيع صلاحيات لجان المراجعة بالخصوص.

4- العمل على نشر ثقافة الحوار وروح الجماعة وإتاحة إمكانية الاتصال الشفاف ضمن الشركة وعلى مختلف المستويات من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى دون عائق، وكذلك بين الشركة من جهة والمراجع الخارجي من جهة أخرى.

5- إعطاء مساحة أكبر من الحرية والسرية للموظفين لتوصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركات إلى مجالس الإدارة أو لجان المراجعة أو المراجع الخارجي.

6- وضع حوافز للموظفين تحفزهم نحو التعاون وتوصيل أي تجاوزات تحدث داخل الشركات التي تعتبر مصدر رزقهم ويجب أن يسهموا في المحافظة عليه.

7- الاهتمام أكثر بكفاءة إعداد التقارير المالية من حيث وضع أفراد مؤهلين في الإدارات المالية.

8- التركيز على إدارة المخاطر المالية بشكل أكبر وإنشاء إدارات متخصصة تعنى بذلك التركيز.

9- توفير مجال أكبر لإستقلال هيئة المراجعة الداخلية كأن تلحق بمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة أو تؤدى خدماتها من خارج الشركة من طرف مختص.

10- زيادة الاعتماد بشكل أكبر على تقنية المعلومات المتطورة في تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية (التكلفة مقابل المنفعة).

11- ينبغي تخصيص ميزانيات لوضع برامج للتعليم والتدريب المستمر لموظفي الشركات المختصين حول كيفية تصميم وتشغيل وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية وفق أحدث المعايير العالمية.

12- ينبغي المشاركة الفعالة في عقد الندوات والمؤتمرات حول قانون Sarbanes-Oxley ودراسة مضامينه الجديدة وخاصة ما يتعلق منها بالرقابة الداخلية، ودراسة آليات تطبيقه بكافة الشركات المساهمة العربية، خاصة تلك المقيدة بالبورصات ومناقشته مع جميع الأطراف المعنية.

13- يجب على الشركات المساهمة أن تستثمر ليس فقط في الأموال أو التقنية أو الموارد البشرية، بل هي في حاجة للاستثمار في الأخلاق، على اعتبار أن الإنسان وليس القوانين والأنظمة من سيحدد في النهاية فعالية أنظمة الرقابة الداخلية داخل الشركات الاقتصادية، كأن يتم وضع قواعد للسلوك الأخلاقي والعمل على تحفيز المدراء والموظفين على الالتزام بها.

د– توصيات إلى مكاتب ومؤسسات المراجعة:

1- ضرورة إهتمام مكاتب ومؤسسات المراجعة بالتخصص العلمي والمهني في تقييم المخاطر المالية من خلال وضع برامج للتعليم والتدريب المستمر للمراجعين، وكذلك الاهتمام بكيفية التعامل مع عملية تقويم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية سواء كانت أنظمة يدوية أم مؤتمتة وفق أحدث المعايير العالمية.

2- ينبغي المشاركة الفعالة في عقد الندوات والمؤتمرات حول قانون Sarbanes-Oxley ودراسة مضامينه الجديدة ودراسة آليات تطبيقه عند مراجعة حسابات الشركات المساهمة لتقديم تقارير أقوى للمساهمين.

هـ– توصيات عامة:

على اعتبار أن قانون (SOX) جاء كردة فعل سياسية على حالات الاحتيال الحادثة آنذاك، والتي كان من أهم أسبابها اخفاق أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المفلسة، هذا فضلاً على أن ضعف هذه الأنظمة يعتبر أحد أهم مسببات الفساد المالي والإداري بالشركات، وبالتالي مهما كانت قوة المعايير الموضوعة في تصميم وتشغيل هذه الأنظمة وحياد واستقلال المسؤولين عن تقويمها فإنها لن تؤدي وظائفها كما يجب في ظل وجود مؤثرات تعطل فعاليتها، وعليه يوصي الباحث بالآتي:

1- ينبغي أن تحد السلطات الحاكمة من تدخل وهيمنة بعض أطرافها على الشركات الاقتصادية وتعمل على إشاعة جو من الشفافية على مستوى بيئة الأسواق المالية على الأقل، إذا أرادت حقاً محاربة الفساد وإنجاح سياسات الخصخصة ودعم التنمية الاقتصادية وتوفير لقمة عيش لمواطنيها.

2- ينبغي على السلطات الحاكمة العمل على توفير متابعة قانونية فعالة ونزيهة أكثر لمحاربة الفساد والفاسدين والمتلاعبين بأموال الناس.

3- ينبغي على السلطات الحاكمة العمل على توفير مناخ من الحرية الإعلامية المتخصصة في الشؤون الاقتصادية والمالية لما لذلك من أثر كبير في كشف الفساد وأسبابه والدعوة لمعالجتها، ومن أهم تلك الأسباب بالطبع ضعف أنظمة الرقابة الداخلية.

4- زيادة النشاط التثقيفي لتوعية المساهمين وغيرهم من المستخدمين بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها، وأهمية توعية مكاتب ومؤسسات المراجعة بأهمية خضوعها لرقابة مجلس على غرار (PCAOB) في إضفاء مصداقية أكثر على خدماتها، وتقع المسؤولية في ذلك على هيئات وإدارات أسواق المال، وأيضاً على الأكاديميين والإعلاميين المتخصصين، وذلك من خلال برامج إعلامية ومؤتمرات ومحاضرات علمية ودورات مهنية.

رابعاً: التوجهات البحثية المستقبلية:

1- يقترح الباحث إجراء مزيد من الدراسات في مجال اختبار مدى صلاحية تطبيق معايير قانون Sarbanes-Oxley للرقابة الداخلية في البيئة العربية من وجهة نظر أطراف أخرى كأعضاء مجالس الإدارة وأعضاء لجان المراجعة، والمراجعين الداخليين بالإضافة إلى المراجعين الخارجين، وباستخدام أدوات أخرى بخلاف استمارة الاستبيان، كأن يتم الاعتماد على الملاحظة المباشرة والمقابلات الشخصية...

2- لازالت هناك حاجة إلى إ جراء مزيد من الدراسات في مجال تحديد المؤثرات في إمكانية تطبيق قابل للاستمرار لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية والتي من الممكن أنه قد تم إغفالها في هذه الدراسة.

3- يقترح الباحث إجراء مزيد من الدراسات في البنود الأخرى لقانون Sarbanes-Oxley وبشكلٍ خاص، أثر قانون Sarbanes-Oxley في مهنة المراجعة الخارجية. "**كدور الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة في تحسين جودة الخدمات المهنية**" أو "**في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية**" أو "**في تعزيز ثقة المستخدمين**"، أو "**جدوى وواقعية الاكتفاء بتقويم فعالية بيئة الرقابة الداخلية دون عناصر الرقابة الداخلية الأخرى**".

4- يقترح الباحث إجراء مزيد من الدراسات في كيفية إدارة المخاطر للمشروعات الاقتصادية العربية بهدف التعرف في وقت مبكر على بوادر الأزمات والتحرك لمعالجتها في الوقت المناسب.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً:الكتب المقدسة والمصادر والمراجع باللغة العربية:

أ- القرآن الكريم:

1- قوله تعالى﴿ يا أيها الناس اتقوا ربكم الذي خلقكم من نفس واحدة وخلق منها زوجها وبث منهما رجالاً كثيراً ونساء واتقوا الله الذي تسآءلون به والأرحام أن الله كان عليكم رقيباً ﴾ (سورة النساء،آية:١).

2- قوله تعالى ﴿ يَٰٓأَيُّهَا ٱلَّذِينَ ءَامَنُواْ لَا تَخُونُواْ ٱللَّهَ وَٱلرَّسُولَ وَتَخُونُوٓاْ أَمَٰنَٰتِكُمۡ وَأَنتُمۡ تَعۡلَمُونَ ﴿٢٧﴾ ﴾ (سورة الأنفال، الآية: 27).

3- قوله تعالى ﴿ وَقُلِ ٱعۡمَلُواْ فَسَيَرَى ٱللَّهُ عَمَلَكُمۡ وَرَسُولُهُۥ وَٱلۡمُؤۡمِنُونَۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَٰلِمِ ٱلۡغَيۡبِ وَٱلشَّهَٰدَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمۡ تَعۡمَلُونَ ﴿١٠٥﴾ ﴾ (سورة التوبة، الآية:١٠٥).

4- قوله تعالى ﴿وَكُلَّ إِنسَٰنٍ أَلۡزَمۡنَٰهُ طَٰٓئِرَهُۥ فِي عُنُقِهِۦۖ وَنُخۡرِجُ لَهُۥ يَوۡمَ ٱلۡقِيَٰمَةِ كِتَٰبٗا يَلۡقَىٰهُ مَنشُورًا ﴿١٣﴾ ٱقۡرَأۡ كِتَٰبَكَ كَفَىٰ بِنَفۡسِكَ ٱلۡيَوۡمَ عَلَيۡكَ حَسِيبٗا ﴿١٤﴾ ﴾ (سورة الإسراء، الآيتان:١٣-١٤).

5- قوله تعالى ﴿ وإذا سألتموهن متاعاً فسألوهن من وراء حجاب ذلكم أطهر لقلوبكم وقلوبهن﴾ (سورة الأحزاب، الآية:٥٣).

6- قوله تعالى ﴿ يأيها النبي قل لأزواجك وبناتك ونساء المؤمنين يدنين عليهن من جلابيبهن ذلك أدنى أن يعرفن فلا يؤذين وكان الله غفوراً رحيماً﴾ (سورة الأحزاب، الآية:٥٩).

7- قوله تعالى ﴿**يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه وليكتب بينكم كاتب بالعدل ولا يأب كاتب أن يكتب كما علمه الله فليكتب وليملل الذي عليه الحق وليتق الله ربه ولا يبخس منه شيئا فإن كان الذي عليه الحق سفيها أو ضعيفا أو لا يستطيع أن يمل هو فليملل وليه بالعدل واستشهدوا شهيدين من رجالكم فإن لم يكونا رجلين فرجل وامرأتان ممن ترضون من الشهداء أن تضل إحداهما فتذكر إحداهما الأخرى ولا يأب الشهداء إذا ما دعوا ولا تسأموا أن تكتبوه صغيرا أو كبيرا إلى أجله ذلكم أقسط عند الله وأقوم للشهادة وأدنى ألا ترتابوا إلا أن تكون تجارة حاضرة تديرونها بينكم فليس عليكم جناح ألا تكتبوها وأشهدوا إذا تبايعتم ولا يضار**

كاتب ولا شهيد وإن تفعلوا فإنه فسوق بكم واتقوا الله ويعلمكم الله والله بكل شيء عليم﴾ (سورة البقرة، الآية:٢٨٢).

ب- الأحاديث النبوية الشريفة:

1- (أن تعبد الله كأنك تراه، فإنك إن لم تكن تراه فإنه يراك) [رواه الترمذي].

2- (كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته، فالإمام راع ومسؤول عن رعيته، والرجل في أهله راع وهو مسؤول عن رعيته، والمرأة في بيت زوجها راعية وهي مسؤولة عن رعيتها، والخادم في مال سيده راع وهو مسؤول عن رعيته) – [الجامع الصحيح للبخاري :٢٢٣٢]

3- (مروا أولادكم بالصلاة وهم أبناء سبع سنين واضربوهم عليها وهم أبناء عشر سنين وفرقوا بينهم في المضاجع) [سنن البيهقي-الجزء الثاني].

ج- الكتب:

1- النجار، فايز جمعة، النجار نبيل جمعة والزعبي، ماجد راضي (**2009**). ***أساليب البحث العلمي- منظور تطبيقي***. (ط٢) الأردن، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.

2- صالح، نصر محمد (**2008**). ***نظرية المراجعة*** (الطبعة الأولى). ليبيا، غريان: الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة.

3- أمين، أسامة ربيع (**2008**). ***التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SSPS***. مصر، القاهرة: الدار العالمية.

4- عبد العال، طارق (**2007**). حوكمة الشركات- شركات قطاع عام وخاص ومصارف-المفاهيم- المبادئ-التجارب- المتطلبات (الطبعة الثانية). مصر، القاهرة: الدار الجامعية.

5- نور، أحمد محمد، عبيد، حسن أحمد و شحاته، السيد شحاته (**2007**). ***دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات***. مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية.

6- لطفي، أمين السيد أحمد (**2007**). ***التطورات الحديثة في المراجعة قبل وبعد قانون Sarbanes-Oxley، مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد ومجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة***. مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية.

7- الصحن، عبد الفتاح، سرايا، محمد السيد، نصر، عبد الوهاب و شحاته السيد شحاته (**2007**). ***المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية***. مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية.

8- القاضي، حسين يوسف ، دحدوح، حسين أحمد و قريط، عصام نعمة (**2007**). ***التدقيق الداخلي***. سورية، دمشق: منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

9- نصر، عبد الوهاب و شحاته السيد شحاته (**2006**). ***الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال(الواقع والمستقبل)***. مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية.

10- الصحن، عبد الفتاح، سرايا، محمد السيد و السوافيري، فتحي رزق (**2006**). ***الرقابة والمراجعة الداخلية***. مصر، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.

11- القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد و قريط، عصام نعمة (**2006**). ***أصول المراجعة (١)***. سورية، دمشق: منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

12- سيكاران، أوما (**2006**). ***طرق البحث في الإدارة– مدخل بناء المهارات البحثية***. (ترجمة: إسماعيل على بسيوني). السعودية، الرياض: دار المريخ للنشر. (سنة النشر الأصلية **2004**).

13- أبو علام، رجاء محمود (**2006**). ***التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SSPS***. (ط8). مصر، القاهرة: دار النشر للجامعات.

14- نجيب، حسين على والرفاعي، غالب عوض (**2006**). ***تحليل ونمذجة البيانات بإستخدام الحاسوب (تطبيق شامل للحزمة SSPS)***. (ط١). الأردن، عمان: الأهلية للنشر والتوزيع.

15- أبو زينة، فريد كامل، الشايب، عبد الحافظ، عبابنة، عماد والنعيمي، محمد عبد العال (**2006**). ***الإحصاء في البحث العلمي***. (ط1). الأردن، عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة.

16- فرانكفورت، شافا وناشيماز، ديفيد ناشيماز (**2004**). ***طرائق البحث في العلوم الاجتماعية***. (ترجمة: ليلى الطويل). (ط١). سورية، دمشق: بترا للنشر والتوزيع.

17- قنديلجي، عامر (**2002**). ***البحث العلمي وإستخدام مصادر المعلومات التقليدية والالكترونية***. (ط١). الأردن، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

18- مصطفى، عبد الحفيظ محمد (**2002**). ***الاستدلال الإحصائي/ (2) نظرية إختبار الفرضيات***. (ط1). مصر، القاهرة: مجموعة النيل العربية.

19- أرينز، الفين ولويك، جيمس (**٢٠٠٢**). ***المراجعة مدخل متكامل***. (ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي). السعودية، الرياض: دار المريخ.

20- الجزار، محمد محمد (**1978**). ***المراقبة الداخلية أسلوب تحقيق الرقابة الوقائية وتنمية الكفاية***. مصر، القاهرة: مكتبة عين شمس.

21- رزق الله، عايدة نخلة (بدون). ***دليل الباحثين في التحليل الإحصائي "الاختيار والتفسير"*** (ط1). مصر، القاهرة.

22- الحكيم، إبراهيم (بدون). ***SSPS– المرجع في تحليل البيانات***. العراق: RAY للنشر والعلوم.

د– الدوريات العلمية:

1- القاضي، حسين، الأمين، ماهر وصوفي، سامي محمد (**2006**). دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية. ***مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية***، المجلد٢٨، العدد (2). سورية، اللاذقية: جامعة تشرين.

3- دهمش، نعيم والقشي، ظاهر (**2004**). الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثها. ***البنوك***، المجلد 23، العدد (4). الأردن.

هـ– مقالات مقدمة في مؤتمرات علمية:

1- الجرف، ياسر أحمد السيد (**2010**). ***أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية– إطار مقترح.*** ورقة بحثية مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض، المملكة العربية السعودية.

2- محمود، مصطفى بكار (**2005**). ***الرقابة الداخلية واقعها ومجالات دعمها في ضوء المعايير الأمريكية المستجدة ومستجدات البيئة المحلية***. ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية–الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا.

و– الرسائل العلمية:

1- البنا، دماء عبد الباسط (**1995**). ***الرقابة الداخلية في النظام المالي الإسلامي والعصر الحديث– دراسة مقارنة– مع التطبيق على ديوان بيت المال***. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر فرع البنات، القاهرة، مصر.

ز– مصادر إلكترونية وأخرى:

1- النوباني، خوله فريز (**4-7-2008**). ***المحاسبة المالية والرقابة في الإسلام***، جريدة الغد الأردنية، 2008، زيارة في عام 2009 على شبكة الإنترنت: www.finance.alghad.jo

2- أخبار هيئة المحاسبة (**2007**). ***الإلتزام الطوعي بإحكام قانون ساربينز– أوكسلي: المنفعة مقابل التكلفة***. زيارة عام ٢٠٠٨ على شبكة الإنترنت: www.socpa.org.sa

3- القرق، خضر (**2008**). ***الإعجاز الإداري في القرآن الكريم***.

5- الشعراوي، محمد متولي (بدون). تفسير القرآن. زيارة عام 2009 على شبكة الإنترنت: http://www.nourallah.com

6- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: زيارة في عام 2008 على شبكة الانترنت:www.socpa.org.sa

7- جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية: دليل مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات،إصدار 2006.

8- جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين: استمارة مزاولة المهنة، كشف بأسماء المدققين.

9- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، زيارة في عام 2009 على شبكة الانترنت: http://esaaegypt.com/esaa/index.asp

10- جمعية المحاسبين القانونيين السورية– أصحاب المكاتب في سورية، زيارة في عام 2009 على شبكة الانترنت: http://www.asca-sy.com/Main/Offices.aspx

11- مصرف ليبيا المركزي، كشف بمكاتب المحاسبة المقيدين في سجل مصرف ليبيا المركزي للمحاسبين والمراجعين القانونيين، 2008.

12- مقابلة شخصية مع السيد أحمد منصور رئيس هيئة الخبراء المحاسبين بتونس، 2009.

ثانياً: مصادر و مراجع باللغة الإنكليزية:

A- Acts & Official Journals:

1- The Sarbanes–Oxley Act of 2002. **(2002)**. Retrieved February 15, 2007, from http://info.ethicspoint.com/files/PDF/resources/SOX2002.pdf
2- Official Journal of the European Union, **2006**.

B- Books:

1- Rittenberg, Larry E., Schwieger, Bradley J. & Johnstone, Karla M. **(2008)**. ***Auditing- A Business Risk Approach*** **(**Sixth Edition**)**.USA, Thomson South-Western.
2- Messier, William F., Jr, Glover, Steven M. & Prawitt, Douglas F. **(2008)**. ***Auditing & Assurance Services- A Systematic Approach*** **(**Sixth Edition**)**. USA, New York: Published by McGraw-Hill Companies,Inc.
3- Moeller, Robert R. **(2008)**. ***Sarbanes-Oxley-Internal Controls-Effective Auditing with AS5, CobiT, and ITIL***, USA, , New Jersey: Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken.
4- Dauber, Nick A., . Levine, Marc H., Qureshi, Ahmed A. & Siegel, Joel G. **(2008)**. ***The Complete Guide to Auditing Standards and Other Professional Standards for Accountants***. USA, New Jersey: Published by John Wiley & Sons, Inc.
5- Spira, Laura F., Gowthorpe, Catherine **(2008)**. ***Reporting on Internal Control in the UK and the US: Insights from the Turnbull and Sarbanes-Oxley Consultations*** **(**First Edition**)**.UK, Edinburgh, Scotland: Published by The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
6- Harrer, Julie **(2008)**. ***Internal Control Strategies- A Mid to Small Business Guide.*** USA, New Jersey: Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken.
7- Ramos, Michael J. **(2008)**. ***How To Comply With Sarbanes-Oxley Section 404-Assessing The Effectiveness Of Internal Control*** **(**Third Edition**)**. USA, New Jersey: Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken.
8- Soltani, Bahram **(2007)**. ***Auditing-An International Approach*** **(**First Edition**)**. England: Published by FT Prentice Hall-Financial Times.
9- Louwers, Timothy J., Ramsay, Robert J., Sinason, David H. & Strawser, Jerry R. **(2007)**. ***Auditing & Assurance Services***. USA, New York: Published by McGraw-Hill Companies,Inc.
10- Jackson, Peggy M. **(2006).** ***Sarbanes-Oxley for Small Businesses-Leveraging Compliance for Maximum Advantage***. USA, New Jersey: Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken.
11- Ramos, Michael J. **(2006)**. ***Practitioner's Guide to GAAS- Covering all SASs, SSAEs, SSARSs, and Interpretations***. USA, New Jersey: Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken.

12- Tierney, Cornelius E., Kearney, Edward F., Fernandez, Roldan, Jeffrey Gree W. & Ramos, Michael **(2006)**. ***OMB Circular A-123 and Sarbanes-Oxley: Management's Responsibility for Internal Control in Federal Agencies***. USA**,** New Jersey**:** Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken.
13- Rittenberg L. E, Schwieger, B. J **(2005)**. ***Auditing- Concepts for Change Environment***. USA: Mason, South-Western, Thomosn Corporation.
14- Arens, Alvin A., Elder, Randal J. & Beasley, Mark S. **(2005)**. ***Auditing & Assurance Services- An Integrated Approach*** **(**Eleventh Edition**)**. USA, New Jersey: Published by Prentice Hall.
15- Bosin, Brent, Reyna, Vera & Quist, Jan **(2004)**. ***11i Implement Internal Controls Manager- Student Guide*** **(**Edition2**)**. USA: Oracle Corporation.
16- Messier, William F., Jr **(2003)**. ***Auditing & Assurance Services***. USA, New York: Published by McGraw-Hill Companies,Inc.
17- Whittington, O. Ray, Pany, Kurt **(2000)**. ***Principles of Auditing & Other Assurance Services*** **(**Thirteenth Edition**)**. USA, New York: Published by McGraw-Hill Companies,Inc.

C- Electronic Books:

20- The Institute of Internal Auditors[IIA] **(2008)**. ***Sarbanes-Oxley Section 404: A Guide for Management by Internal Controls Practitioners*** **(**2nd Edition**)**. USA, ***www.theiia.org***.
21- Smith, M. **(2003)**. ***Research Methods in Accounting***. England, London: SAGE Publication Ltd.

D- Periodicals:

First: Periodicals in The Scientific Journals

1- Beichler, Vinnie **(**March-**2009)**. Communicating Internal Control-Related Matters in SAS NO. 115. ***Tennessee CPA Journal***. USA.
2- Yun, Eun Gee **(**Aug-**2009)**. A Structuration Theory for the Transformation of Administrative Culture in South Korea with the Comparative Method of Huge Comparison. ***International Journal of Public Administration***. Vol. 32, **(**Iss.١٠ **)**, pg. 898, USA, New York.
3- Cortesi, Alessandro, Tettamanzi, Patrizia & Corno, Fabio **(2009)**. Empirical evidence on internal control systems and corporate governance in Italy ***Journal of Management & Governance***. Dordrecht. Vol. 13, (Iss. 2-1); pg. 75, 26 pgs.
4- Elbannan, Mohamed A **(2009).** Quality of internal control over financial reporting, corporate governance and credit ratings. ***International Journal of Disclosure and Governance***. London**.** Vol. 6, (Iss. 2); pg. 127, 23 pgs.
5- Kermis**,** George F.& Kermis**,** Marguerite D.**(2009).** Model for the Transition from Ethical Deficit to a Transparent Corporate Culture:

A Response to the Financial Meltdown. ***Journal of Academic and Business Ethics***, Vol. 2, pp.1-11.

6- Earley, Christine E, Hoffman, Vicky B & Joe, Jennifer R **(**Nov-**2008)**. Reducing Management's Influence on Auditors' Judgments: An Experimental Investigation of SOX 404 Assessment**.** ***The Accounting Review*****;** Vol. 83, (No.6), pp. 1461-1485.

7- Jones, Michael John **(2008)**. Internal control, accountability and corporate governance; Medieval and modern Britain compared. ***Accounting, Auditing & Accountability Journal***. Bradford**,** Vol. 21, (Iss. 7); pg. 1052

8- Chan, Kam C., Lee, Picheng & Seow, Gim S. **(2008)**. Why did management and auditors fail to identify ineffective internal controls in their initial SOX 404 reviews?. ***Review of Accounting and Finance***, Vol. 7, (No. 4), pp. 338-354.

9- Taliento, Marco **(2007)**. The Role and the Ambit of Corporate Governance and Risk Control Frames. ***Journal of American Academy of Business***, Cambridge,Vol.11, (No.2); pp.251-256.

10- Foster, Benjamin P., Ornstein, William and Shastri, Trimbak **(2007)**. Audit costs, material weaknesses under SOX Section 404. ***Managerial Auditing Journal***, Vol. 22, (No. 7), pp. 661-673.

11- Yuan, Jianguo & Yuan, Chunsheng **(2007)**. How to Improve China's Enterprise Internal Control System: Based on the Perspective of Corporate Governance. ***The Business Review***, Cambridge; Vol.7, (No.2); pp.91-97.

12- Krishnan, Gopal V & Visvanathan, Gnanakumar **(**Jul-**2007)**. Reporting Deficiencies in the Post-Sarbanes-Oxley Era: The Role of Auditors and Corporate Governance**.** ***International Journal of Auditing*****.** Oxford**,** Vol. 11, (Iss. 2); pg. 73.

13- Prentice**,** Robert **(2007).** Sarbanes-Oxley: The Evidence Regarding The Impact of SOX 404**.** ***Cardozo Law Review,*** Vol. 29 (2).

14- Machado-da-Silva, Clóvis L.**,** Filho, Edson Guarido R. **&** Rossoni, Luciano **(2006)**. Organizational Fields and the Structuration Perspective: Analytical Possibilities. ***Brazilain Administration Review***, Vol. 3, (No. 2), p. 32-56, Brazil.

15- Rittenberg, Larry E., Miller, Patricia K. **(2005)**. Sarbanes-Oxley Section 404 Work Looking at the Benefits. ***The Institute of Internal Auditors Research Foundation***, USA, Florida.

16- Baker, Neil **(2005)**. Global debate over controls. ***The Journal of Internal Auditor***, Vol.62, (No.3.), USA.

17- Heier, Jan R., Dugan, Michael T. **&** Sayers, David L. **(2005)**. A Century of debate for internal controls and their assessment: a study of reactive evolution. ***Accounting History***, Vol. 10, **(**No. 3**)**, pp. 39-70.

18- Engelen, Klaus C. **(2004)**. Preventing European □Enronitis□. ***The International Economy.***

19- Scheytt, Tobias , Soin, Kim & Metz, Thomas **(2003)**. Exploring Notions of Control across Cultures: A Narrative Approach. ***European Accounting Review***, Vol. 12, (No. 3), pp. 515-547.
20- Baxter, J., & Chua, W. F. **(2003)**. Alternative management accounting research-- whence and whither. ***The Journal of Accounting, Organizations and Society***, 28(2-3), pp. 97-126.
21- Oliverio, Mary Ellen. **(**February-**2002)**. The Architect is Missing. ***The Journal of Internal Auditor***.
22- Scapens, R. W., & Macintosh, N. B. **(1996)**. Structure and agency in management accounting research: A response to Boland's interpretive act. ***The Journal of Accounting, Organizations and Society***, 21(7-8), 675-690.
23- Kinney, W.R. & Felix, W.L **(1993)**. "Implementing SAS No. 55: An Interim Report." in The Expectation Gap Standards- Progress, Implementation Issues, Research Issues, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), New York.
24- Kelly, Thomas P. **(**February-**1993)**. The COSO Report: Challenge and Counterchallenge**.** ***Journal of Accountancy***.
25- Henery, Fernald B. **(**July-**1943)**. Internal Auditing. ***Accounting Review***, Vo. 18 (No. 3), pp. 228- 234.
26- Bower, James B. & Schlosser, Robert E. **(**Apr-**1965)**. Internal Control -- Its True Nature, ***The Accounting Review***, Vol. 40, (No 2), pp. 338-344.

Second: Electronic Periodicals:

29- T. Vo, Thuy-Nga **(2007)**. Lifting the Curse of the SOX Through Employee Assessments of the Internal Control Environment. ***Kansas Law Review***, Vol. 56, Retrieved 2008 from http://www.ssrn.com/abstract=985153
30- Patterson, Evelyn R. & Smith, J. Reed **(2007)**. The Effects of Sarbanes-Oxley on Auditing and Internal Control Strength. ***The Accounting Review***, Vol: 82, Issue (2), pp. 427-455. Retrieved 2009 from http://www.atypon-link.com/AAA/doi/pdf/10.2308/accr.2007.82.2.427
31- Lin, Heng H. and Wu, Frederick H. **(**March-**2006)**. Limitations of Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. ***The CPA Journal***, Retrieved 2008 from http://www.cpajournal.com.
32- Owens, David K. **(**Apr-**2006)**. Implementing Sarbanes-Oxley Act Section 404 Lessons Learned from the Front Lines. ***The CPA Journal***. Retrieved 2008 from http://www.cpajournal.com.
33- Campbell, David R., Campbell, Mary, and Adams. Gary W. **(2006)**. Adding Significant Value with Internal Controls. ***The CPA Journal***. . Retrieved 2008 from http://www.cpajournal.com.
34- Hillm Nancy T., McEnroe, John E., and Stevens, Kevin T. **(2005)**. Auditors' Reactions to Sarbanes-Oxley and the PCAOB. ***The CPA Journal***, Retrieved 2008 from http://www.cpajournal.com.

35- Joseph, Gilbert W. and Engle, Terry J. **(**Dec-**2005)**. The Use of Control Self-Assessment by Independent Auditors**.** ***The CPA Journal***, Retrieved 2008 from http://www.cpajournal.com

36- McConnell, Donald K. Jr. and Banks, George Y. **(**Sep-**2003)**. How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process, ***Journal of Accountancy***, Retrieved 2008 from http://www.journalofaccountancy.com

37- Spira, Laura F, Page, Michael **(2003)**. Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. ***Accounting, Auditing & Accountability Journal***, Vol:16, (4), Page: 640 - 661, Retrieved 2008 from http://www.emeraldinsight.com/10.1108/09513570310492335.

38- Mitchell, Lawrence E.**(2003).** The Sarbanes-Oxley Act and the Reinvention of Corporate Governance?**.** ***the Villanova University School of Law's Law Review Symposium***, Vol:48, (4), Retrieved 2008 from http://www ssrn.com/abstract=474761.

E- Essays in the Conferences

39- Rikhardsson, Pall **(**April-**2007)**. Sarbanes Oxley and Changes in Internal Controls: Experiences from Danish Companies in a Structuration Perspective. ***European Accounting Association Annual Conference***. Lisbon, Portugal.

F- Doctoral Dissertations & Master's Theses

First: Doctoral Dissertations:

1- Stephens, Nate M. **(2008)**. ***Corporate Governance Quality And Internal Control Reporting Under SOX Section 302***. Unpublished Doctoral Dissertation, The University of Arizona, State of Arizona, USA.

2- Gawaly**,** Hatem I. **(2008)**. ***Sarbanes–Oxley And IT Security: An Exploratory Case Study Investigating The Impact of Section 404 On Information Security***. Unpublished Doctoral Dissertation, Capella University**,** USA.

3- Wu, Yi-Jing **(2008)**. ***Manager's Personal Legal Liability And External Audits of Internal Controls: Are These Regulatory Mechanisms Complements Or Substitutes?.*** Unpublished Doctoral Dissertation, University of South Carolina, USA.

4- Wee Goh, Beng **(2007)**. ***Internal Control Failures and Corporate Governance Structures– A Post Sarbanes-Oxley Act (SOX) Analysis***. Unpublished Doctoral Dissertation, Georgia Institute of Technology, USA.

5- Chia Yan, Yun **(2007)**. ***Associations between SOX404 Opinions And Auditors, Audit Committee And Executives.*** Unpublished Doctoral Dissertation, Florida International University, Miami, USA.

6- Franklin, Mitchell **(2007)**. ***Sarbanes Oxley Section 404: Can Material Weakness be Predicted and Modeled? An Examination of the ZETA Model***

in Prediction of Material Weakness. Unpublished Doctoral Dissertation, Walden University, USA.

7- Li, Chan **(2007)**. ***Three Essays On The Effect Of The Sarbanes-Oxley Act Of 2002 On The Audit Environment***. Unpublished Doctoral Dissertation, Submitted to the Department of Accounting Information Systems and the Faculty of the Graduate School of the University of Kansas, USA.

Second: Master's Theses:

8- Bergström, Anette & Wengrud, Hanna **(2008)**. ***Internal control and financial reporting – How can the internal and external audit interact in order to create an efficient audit?.*** Unpublished Master's Thesis, Mälardalens Högskola, Sweden.

9- Jangvik, Elin, Johansson, Mikael, Åkerblad, Patrik **(2007*).*** ***Implementation of Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act in a Swedish Environment.*** Unpublished Master's Thesis, Högskolan i Halmstad Sektion för Ekonomi och Teknik Europaekonomprogrammet, Sweden.

10- Bonnefond, Julie & Lounkokobi, Karell **(2007)**. ***Sarbanes-Oxley section 404 Impacts on European companies***. Unpublished Master's Thesis, Sweden.

11- Göthe, Sara & Vrcic, Marina **(2007)**. ***Section 404 . has the auditors´ review and independence been affected?.*** Högskolan i Borås**,** Sweden.

12- Åsa, Bengtsson & Elvira, Hendeby **(2007)**. ***The Swedish Code of Corporate Governance– An Analysis of the Information Provided in Companies' Annual Reports***. Unpublished Master's Thesis, Jönköping International Business School, Jönköping University, Sweden.

13- Andreasson, Johan & Pettersson, Jens **(2006)**. ***Public Company Accounting Oversight Board – a Forced Change on The Auditing Profession*** Unpublished Master's Thesis, Jönköping International Business School, Jönköping University, Sweden.

14- Nordenadler, Cecilia & Änghede, Elisabeth **(2006)**. ***Internal Control-Efficiency in the Audit Process***, Unpublished Master's Thesis, School of Economics and Management, Lund University, Sweden.

15- Morén, Anna, Sunebrand, Linda **(2006)**. ***Internal Audit How the internal audit has been affected by the Code***. Unpublished Master's Thesis, Jönköping International Business School, Jönköping University, Sweden.

16- Noorvee, Lembi **(2006)**. ***Evaluation of The effectiveness of Internal Control Over Financial Reporting***. Unpublished Master's Thesis, Institute of Finance & Accounting, University of Tartu, Estonia.

17- Farrell B. Sc, Thomas **(2006)**. ***Sarbanes-Oxley Compliance Within Irish I.T. Departments– Milestone or Millstone?***. Unpublished Master's Thesis, Department of Information Technology, National University of Ireland, Galway.

18- Johansson Susanne & Törnkrans, Stine **(2006)**. ***Sarbanes Oxley Act A burden or an opportunity?- with focus on Swedish companies***. Unpublished Master's Thesis, Jönköping International Business School, Jönköping University, Sweden.
19- Andersson, Therese, Hjelte, Emma and Persson, Kristin **(2006)**. ***Key Success Factors for a Sustainable Compliance With Section 404 of the Sarbanes Oxley Act- Are Recommendations From Accounting Firms Considered Useful by Swedish Companies?***. Unpublished Master's Thesis, School of Business, Economics and Law, University of Gothenburg, Sweden.
20- Nilsson, Gustav, Petkovski, Pece and Räihä, Toni **(2005)**. ***The Implementation and the Effects of SOX on Swedish Companies***. Unpublished Master's Thesis, School of Business, Economics and Law, University of Gothenburg, Sweden.
21- Liljeros, Henrik, Svensson, Mathias & Tobiaeson, Martin **(2005)**. ***Sarbanes-Oxley Act 404 – A study concerning the companies and firm of auditors in questions perception of the consequences of the law***. Unpublished Master's Thesis, School of Business, Economics and Management, Lund University, Sweden.
22- Smith, Thomas J. **(2005)**. ***The Effect Of The Sarbanes-Oxley Act On Local CPA Firms Who Perform External Audits On Public Companies***. Unpublished Master's Thesis, College Of Business, The Florida State University.
23- Krimmer, Peter **(2005)**. ***The Sarbanes-Oxley Act and Its Impact on European Companies***. Unpublished Master's Thesis, Vienna University of Economics and Business Administration, Vienna, Austria.
24- Jettingstad, Annika, Kåver, Sara **(2005)**. ***Internal Control in Corporate Governance Codes- a comparative study.*** Unpublished Master's Thesis, Department of Business Studies, Uppsala University, Sweden.

G- Legal & Professional Auditing Standards

1- International Federation of Accountants **(2009)**. International Standards on Auditing (ISA NO.200): ***Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*.**
2- International Federation of Accountants **(2009)**. International Standards on Auditing (ISA NO.315): ***Understanding the entity and its environment and assessing the risk of material***.
3- International Federation of Accountants **(2009)**. International Standards on Auditing (ISA NO.330): ***The auditor's procedures in response to assessed risks*.**

4- International Federation of Accountants **(2009)**. International Standards on Auditing (ISA NO.265): ***Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management.***
5- American Institute of Certified Public Accountants **(**Oct-**2008)**. Statement of Auditing Standards No. 115: ***Communicating Internal Control-Related Matters Identified in an Audit***. New York, USA.
6- American Institute of Certified Public Accountants **(2008)**. Statements on Standards for Attestation Engagements No. 15: ***An Examination of an Entity's Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated With an Audit of Its Financial Statements***. New York, USA.
7- Public Company Accounting Oversight Board **(2007)**. Auditing Standard No. 5: ***An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements***. USA.
8- American Institute of Certified Public Accountants **(2006)**. Statement of Auditing Standards No. 112: ***Communicating Internal Control-Related Matters Identified in an Audit***. New York, USA.
9- Public Company Accounting Oversight Board **(2004)**. Auditing Standard No. 2: ***An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction With an Audit of Financial Statements***. USA.
10- American Institute of Certified Public Accountants **(2001)**. Statements on Standards for Attestation Engagements No. 10: ***Revision and Recodification***, New York, USA.
11- American Institute of Certified Public Accountants **(1995)**. Statement of Auditing Standards No. 78: ***Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit: An Amendment of SAS No. 55***. New York, USA.
12- International Federation of Accountants **(1994)**. International Standards on Auditing (ISA NO.400): ***Risk Assessment and Internal Control.***
13- American Institute of Certified Public Accountants **(1988)**. Statement of Auditing Standards No. 55: ***Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit***. New York, USA.

H- Other Electronic Media

1- US. Securities and Exchange Commission[SEC] **(2009)**. ***Study of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 Section 404 Internal Control over Financial Reporting Requirements.*** Retrieved 2009 from http://www.www.sec.gov
2- Chan, Kam, Kleinman, Gary & Lee, Picheng **(2009).** ***The Impact of Sarbanes-Oxley on Internal Control Remediation.*** Retrieved 2009 from http://ssrn.com/abstract=1370494
3- Singer, Zvi & You, Haifeng **(2008)**. ***The Effect of Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act on Financial Reporting***. Retrieved 2008 from http://www ssrn.com/id1052541[1].pdf.

4- Iliev, Peter **(2007)**. The Effect of the Sarbanes-Oxley Act (Section 404) on Audit Fees, Accruals and Stock Returns. Working Paper, Department of Economics, Brown University, Retrieved 2008 from http://www ssrn.com.

5- Ettredge, Michael, Heintz, James, Li, Chan & Scholz, Susan **(2007)**. ***Auditor Realignments Accompanying Implementation of SOX 404 Reporting Requirements***. Retrieved 2008 from http://www ssrn.com/id874836[2].pdf.

6- Bedard, Jean C., Hoitash, Rani & Hoitash, Udi **(2007)**. ***Regulatory Intent and Political Reality: Corporate Governance and Internal Controls in the Post-SOX World.*** Retrieved 2008 from http://ssrn.com/abstract=954057.

7- Hartman, Thomas E. **(2006).** ***The Cost of Being Public in The Era of Sarbanes-Oxley.*** Foley & Lardner LLP, Retrieved 2008 from http://www.foley.com/2006publicstudy.

8- Government Accountability Office [GAO] (April- **2006).** ***Sarbanes-Oxley ACT: Consideration of Key Principles Needed in Addressing Implementation for Smaller Public Companies. Retrieved 2008 from*** http://www.gao.gov

9- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission **(**June-**2006)**. ***Internal Control – Integrated Framework . Internal Control over Financial Reporting– Guidance for Smaller Public Companies***. Volume II, USA, AICPA: Retrieved 2008 from http://www.aicpa.org/cpyright.htm

10- Stoltenberg, Clyde, Lacey, Kathleen A., George, Barbara Crutchfield & Cuthbert, Michael **(2006)**. ***A Comparative Analysis of Post-Sarbanes-Oxley Corporate Governance Developments in the US and European Union: The Impact of Tensions Created by Extraterritorial Application of Section 404***. Retrieved 2008 from http://ssrn.com/abstract=1150365.

11- Colbert, Janet L., Bowen, Paul L. **(2005)*. A Comparison of Internal Controls: COBIT®, SAC, COSO and SAS 55/78.*** Retrieved 2008 from http:// www.isaca.org/TemplateRedirect.cfm? template=/ContentManagement/ContentDisplay.cfm

12- Financial Reporting Council **(2005)**. ***Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code (The Turnbull guidance)***. Retrieved 2008 from http:// www.FRC.org.uk/Corporate.

13- Deloitte **(2005)**. ***Sarbanes-Oxley Section 404: Compliance Challenges for Foreign Private Issuers***. USA.

14- IT Governance Institute **(2004)**. ***IT Control Objectives for Sarbanes-Oxley***. Published by IT Governance Institute, Rolling Meadows, IL 60008 USA: Retrieved 2009 from http://www.isaca.org/Content/ContentGroups/Research1/Deliverables/IT_Control_Objectives_for_Sarbanes-Oxley_7july04.pdf.

CobiT4.1Excerpt, http://www.stanford.edu/dept/Internal-Audit/infosec/docs/COBIT4.1-executive summary-membership. PDF

15- International Federation of Accountants **(2004)**. ***Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSS and ISAS.*** Retrieved 2009 from http:/ www.ifac.org
16- Heier, Jan R.**,** Dugan, Michael T. & Sayers, David L.**(2003)**. ***Sarbanes-Oxley and The Culmination of Internal Control Development: A Study of Reactive Evolution.*** Retrieved 2008 from http://www.ssrn.com/abstract=488783.
17- Tim J., **Leech (2003*). Sarbanes-Oxley Sections 302 & 404- A White Paper Proposing Practical, Cost Effective Compliance Strategies***. Ontario, Canada, Retrieved 2008 from http:// www.carddecisions.com
18- Ernst & Young LLP **(2002)**. ***Internal Control Reporting-A Guide for Management's Assessment under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act***. Retrieved 2008 from http:// www.ey.com
19- Italian Corporate Governance Code **(July-2002)**. Retrieved 2008 from http://www.ecgi.org/codes/documents/code_it_jul2002_eng.pdf, 2005-05-18
20- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission **(1992)**. ***Internal Control - Integrated Framework***. Retrieved 2008 from http://www.COSO.org
21- American Association for Information Systems **(n.d)**. ***Implementing Section 404 of the Sarbanes Oxley Act: Recommendations for Information Systems Organizations***. Vol.18 Article 22 . Retrieved 2008 from http://www.aisnet.org
22- Gress, Edward J. **(n.d)**. ***Professional Conduct Guidelines***. Arab Society of Certified Accountants (ASCA), Technical Bulletin, dateless: Retrieved 2009 from http://www.ascasociety.org

I- Others:

1- Piotroski, Joseph D. & Srinivasan, Suraj **(**Apr-**2007)**. ***The Sarbanes-Oxley Act and the Flow of International Listings.*** working paper, University of Chicago, USA.
2- Blaskovich, Jennifer & Mintchik, Natalia **(**January-**2007)**. ***Management's Assessment of Internal Controls, External Consultants, and Audit Efficiency: Evidence of New Factors in Client-Auditor Interactions***. Working Paper, Saint Louis University, USA.
3- Salterio, Steve & Schmidt, Regan **(2006)**. ***An Early Look at Internal Controls in Canadian Public Companies: SOX 404 Reports***. Working Paper, Queen's University School of Business Kingston, Ontario, Canada.
4- Stringer, Carolyn & Carey, Peter **(2001)**. ***Internal Control Re-design: An Exploratory Study of Australian Organisations***. Working Paper, Department of Accounting and Finance, Monash University, Australia.
5- Wikipedia.
6- www.pcaobus.org

الملاحق

الملحق رقم (١)

قائمة بأسماء المحكمين

قائمة بأسماء المحكمين الأكاديميين

الاسم	الدرجة العلمية	التخصص	جهة العمل
حسين القاضي	أستاذ	مراجعة حسابات	كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية
نصر محمد	أستاذ مساعد	محاسبة و مراجعة حسابات	أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا
حسين دحدوح	أستاذ	مراجعة حسابات	كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية
مصطفى صالح محمد	أستاذ مساعد	محاسبة و مراجعة حسابات	كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، ليبيا

قائمة بأسماء المحكمين المهنيين

الاسم	الصفة	مكان العمل
حسين القاضي	محاسب قانوني	سورية
محمود تنتوش	كبير المحاسبين القانونين	ليبيا
محمد الغرابلي	محاسب قانوني	ليبيا
أحمد منصور	رئيس هيئة المحاسبين الخبراء بالبلاد التونسية	تونس
عبد السلام كشادة	محاسب قانوني	ليبيا
مكتب حسين ابونوارة وشركاؤه– ممثل KPMG	محاسبين قانونيين	ليبيا

الملحق رقم (٢)

استمارة الاستبيان

إستمارة استبيان

إلى الأخوة الأعزاء/ مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب ومؤسسات المحاسبة والمراجعة.

تحية طيبة وبعد ...

يقوم الباحث بإعداد بحث يستهدف " استطلاع آراء المراجعين الخارجيين حول مدى إمكانية تأسيس بنية فعالة للرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في البيئة المحلية يتم تقويم فعاليتها والتقرير عنها للجمهور بحسب ما توجبه معايير قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002"، هذا فضلاً عن ما إذا كانت هذه المعايير أكثر قبولاً وملائمة من معايير المراجعة الدولية في ذلك.

ونظراً لخبرتكم العملية في هذا المجال، فإن إجاباتكم على الأسئلة الواردة بالاستمارة المرفقة، ستكون محل تقدير، وسوف تساعد الباحث بإذن الله في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم الأطراف المعنية.

ويؤكد الباحث أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، كما يفيدكم بأنه على أتم الإستعداد لتزويدكم بنتائج الدراسة عند طلبكم ذلك. (فقط أكتب في نهاية الإستمارة، عنوان بريدك الإلكتروني).

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير.

الباحث

فتحي المبروك سمهود

عنوان المراسلة على البريد الالكتروني: Samhod_Fathi@yahoo.co.uk

الجزء الأول: بيانات عامة يرجى الإشارة إلى الإجابة المناسبة:

1- التخصص العلمي واللغات التي تجيدها؟

☐ محاسبة عامة	☐ لغة إنجليزية
☐ مراجعة حسابات	☐ لغة فرنسية
☐ تخصص أخر.....	☐ لغة أخرى (يرجى ذكرها).....

2- ما هي وظيفتك الحالية؟

☐ مراجع حسابات يعمل بمكتب أو مؤسسة محلية.	☐ مراجع حسابات يعمل بإحدى المكاتب أو المؤسسات الممثلة للأربع الكبار.

3- المؤهل المهني والمسمى الوظيفي؟

☐ CPA	☐ أخر.....
☐ مراجع رئيسي	☐ مراجع مبتدئ
☐ مراجع تحت التمرين	☐ أخر.....

4- ما هي الدرجة العلمية التي تحملها حالياً؟

☐ مؤهل أقل من جامعي.	☐ مؤهل جامعي.
☐ ماجستير	☐ دكتوراه

4- كم عدد السنوات التي قضيتها في وظيفتك الحالية؟

☐ أقل من 5 سنوات	☐ من 5 إلى 10 سنوات
☐ من 10 – 15 سنة.	☐ من 15 – 20 سنة.
☐ 20 سنة فأكثر.	

الجزء الثاني: أسئلة الإستبيان

أولاً: تمهيد:

1-إطار COSO:(COSO) هو إختصار باللغة الإنكليزية لما يعرف بلجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي، التي أصدرت في عام 1992 إطاراً شاع استخدامه كأساس لتصميم وتقويم الرقابة الداخلية عرف بإطار COSO، تضمن خمسة مكونات مترابطة بحسب حدود الدراسة الحالية، تمثلت في (بيئة الرقابة– تقييم المخاطر– أنشطة الرقابة– المعلومات والإتصالات بما فيها النظام المحاسبي– المتابعة).

2-(SOX-404): قسم فرعي ضمن قسم تعزيز الإفصاح المالي في قانون Sarbanes-Oxley الأمريكي لعام 2002. إذ ينص مضمونه على ضرورة قيام إدارة الشركات المساهمة العامة(Publicly Traded Corporations)، (وهي الشركات المساهمة التي لها أكثر من 500 مساهم تقريباً وتخضع لمتطلبات إعداد التقارير بموجب قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي لعام

1934. ولا يقصد بها هنا الشركات الحكومية). بتصميم الرقابة الداخلية على أساس إطار رقابة معترف به مثل إطار COSO، وتقويم فعالية هذه الرقابة في مجال إعداد التقارير المالية بشكل محدد، وتقديم تقرير سنوي حولها للجمهور، هذا بالإضافة الى أن منشآت المراجعة الخارجية المتعاقدة مع هذه الشركات مطالبة بتحمل نفس مسؤوليات التقويم والتقرير، وهذه الأخيرة تم إصدار لها معيار المراجعة رقم (5) ما يعرف بـ **AS No. 5 في عام 2007** من مجلس الإشراف المحاسبي (PCAOB) بعنوان "مراجعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية يكون متكامل مع مراجعة القوائم المالية"، وأهم فقراته الأساسية تتمثل في:

القيام بمراجعة متكاملة للقوائم المالية والرقابة الداخلية، والإستفادة من الإجراءات المتبعة بشكل متبادل، وإبداء أراء على كليهما، بتشجيع المراجعين على الإعتماد على مدخل أساسه المخاطر (Top-Down) وذلك بالتركيز على المناطق ذات المخاطر العالية بإن الرقابة الداخلية ستفشل في منع أو الاكتشاف المناسب للتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ابتداء بتقويم فعالية تصميم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على مستوى الشركة (كبيئة الرقابة)، نزولاً لضوابط الرقابة على الحسابات وعمليات الإفصاح الهامة ومزاعمها ذات العلاقة...الخ.

ثانياً: الأسئلة:

المحور الأول: محفزات تطبيق معايير قانون SOX-404 لتقويم الرقابة الداخلية في البيئة المحلية.

س1: إلى أي مدى توافق على أن التقرير عن تقويم فعالية الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية سنوياً من قبل الإدارة والمراجع الخارجي سيحقق المنافع التالية:

ر.م	*المنافع المحتملة*	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تحسين جودة إعداد التقارير المالية في الشركات المساهمة المحلية ؟					
2	الحد من الاحتيال والفساد في الشركات المساهمة المحلية؟					
3	تحسين التقديرات المحاسبية من قبل الإدارة ؟					
4	تعزيز حماية الأصول ؟					
5	مراقبة ومتابعة ضوابط الرقابة الداخلية من أكثر من طرف داخلي وخارجي ؟					
6	تحسين كفاءة عملية المراجعة بشكلٍ عام ؟					
7	زيادة الثقة في الأسواق المالية من قبل المستثمرين والجمهور عموماً ؟					
8	إعطاء ميزة تنافسية محلية وإقليمية ودولية إلى:					
-	الشركات المساهمة.					
-	مكاتب ومؤسسات المراجعة.					
-	الأسواق المالية المحلية.					

المحور الثاني: متطلبات ومعوقات تطبيق (SOX-404) والمعايير الدولية في البيئة المحلية.

س2: إلى أي مدى ترى أن العوامل التالية تؤثر في إمكانية النجاح في تصميم وتقويم الرقابة الداخلية للشركات المساهمة في البيئة المحلية والتقرير عن فعاليتها للجمهور سنويا بحسب ما توجبه معايير قانونSarbanes-Oxley والمعايير الدولية للمراجعة ورقابة الجودة؟

2-1- والى أي مدى ترى أن هذه العوامل موجودة في الشركات ومؤسسات المراجعة والبيئة بشكلٍ عام محلياً؟

ر.م	العوامل	تؤثر جداً	تؤثر	لا أدري	لا تؤثر	لا تؤثر نهائياً	مستوى الواقعية		
							قوي	متوسط	ضعيف
1	درجة الاعتماد على إطار معترف به- مثل إطار COSO في تصميم وتقويم الرقابة الداخلية. والمتضمن للبنود التالية:								
–	وجود أدلة أخلاقية وقيم للنزاهة المهنية مكتوبة ومشدد عليها في كافة مستويات الشركة.								
–	مسؤوليات مجالس الإدارة تجاه الرقابة الداخلية.								
–	صلاحيات لجان المراجعة وفعالية تدخلها في عملية الرقابة الداخلية.								
–	التزام الإدارة بتطبيق اللوائح والقوانين بشكلٍ عام .								
–	مستوى الثقافة التنظيمية للشركة والكفاءة في إدارة التغيير التنظيمي.								
–	التزام الإدارة بكفاءة إعداد التقارير المالية.								
–	ثقافة الحوار وروح الجماعة والاتصالات الشفافة داخل الشركة وبينها وبين المراجع الخارجي.								
–	مساحة الحرية والسرية الممنوحة للموظفين في توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة.								

ر.م	العوامل	تؤثر جداً	تؤثر	لا أدري	لا تؤثر	لا تؤثر نهائياً	مستوى الواقعية		
							قوي	متوسط	ضعيف
–	مدى قبول الموظفين لفكرة توصيل أي مخالفات أو تجاوزات تحدث داخل الشركة.								
–	توظيف العاملين وتدريبهم بشكل مناسب، وخصوصاً المسؤولين عن عملية إعداد التقرير المالي.								
–	مدى التركيز على إدارة المخاطر المالية ووجود إدارات متخصصة.								
2	مدى استقلال وكفاءة هيئة المراجعة الداخلية.								
3	تأثير العلاقات الشخصية ضمن الشركة ومع المراجع الخارجي.								
4	درجة الاعتماد على تقنية المعلومات المتطورة بالنسبة إلى:								
-	الشركات المساهمة								
-	مكاتب ومؤسسات المراجعة								
5	الإلمام الكافي بمعايير مجلس الإشراف المحاسبي (PCAOB) ذات العلاقة بالرقابة الداخلية.								
6	الخبرة السابقة في التقرير عن تقويم فعالية الرقابة الداخلية على إعداد التقرير المالي.								
7	الوعي المحاسبي والمالي بين المدراء الكبار في الشركات المساهمة.								

ر.م	العوامل	تؤثر جداً	تؤثر	لا أدري	لا تؤثر	لا تؤثر نهائياً	مستوى الواقعية		
							قوي	متوسط	ضعيف
8	برامج التعليم والتدريب المستمر الموضوعة لتطوير تصميم وتشغيل وتقويم الرقابة الداخلية بالنسبة إلى:								
-	الشركات المساهمة								
-	مكاتب ومؤسسات المراجعة.								
9	التخصص العلمي والمهني لمراجع الحسابات في تقييم مخاطر إعداد التقارير المالية.								
10	حجم الأتعاب المتوقع لمستوى العمل المطلوب لتقويم فعالية الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.								
11	تقييد تقديم المراجع للخدمات الأخرى لعميل المراجعة.								
12	وجود توجيهات بضرورة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات بصفة دورية.								
13	وجود شركات مساهمة عملاقة في حاجة لتطبيق هذه المتطلبات.								
14	وجود جهات رقابية قانونية متخصصة في الرقابة والإشراف على منشآت المراجعة على غرار PCAOB .								
15	ملائمة قواعد السلوك المهني والقدرة على فرضها.								

ر.م	**العوامل**	تؤثر جداً	تؤثر	لا أدري	لا تؤثر	لا تؤثر	**مستوى الواقعية**

				نهائياً			قوي	متوسط	ضعيف
16	وعي المستخدمين بأهمية تقارير الرقابة الداخلية ومضامينها.								
17	مدى التركيز على تفعيل الرقابة الداخلية في قوانين وقواعد أسواق المال.								
18	المتابعة القانونية المتوقعة لفرض هذه المتطلبات، ونزاهة النظام القضائي في الفصل فيها.								
19	هيمنة السلطات الحاكمة على الشركات المساهمة.								
20	توجه الدولة نحو تحرير الاقتصاد.								
21	وجود وتأثير الإعلام الاقتصادي والمالي المتخصص.								

المحور الثالث: الجاهزية وجدوى التطبيق المحتملة لمتطلبات ومعايير (SOX) ومعايير المراجعة الدولية في البيئة المحلية.

س3- بعد كل ما سبق، إلى أي مدى ترى بأن هناك جدوى اقتصادية من تطبيق معايير قانون(**SOX**)؟، والى أي مدى جاهزة البيئة المحلية لتطبيق معايير القانون مقارنة بمعايير المراجعة الدولية؟

ر.م	الجهة المستفيدة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	منافع تطبيق متطلبات SOX أكبر من تكاليفه للشركات المساهمة؟					
2	منافع تطبيق متطلبات SOX أكبر من تكاليفه لمكاتب ومؤسسات المراجعة؟					
3	منافع تطبيق معايير SOX أكبر من تكاليفه لسوق الأوراق المالية؟					
4	البيئة المحلية أكثر جاهزية لتطبيق متطلبات القانون من معايير المراجعة الدولية؟					
5	البيئة المحلية غير جاهزة بالشكل المطلوب لتطبيق كلٍ من متطلبات القانون ومعايير المراجعة الدولية؟					
6	البيئة المحلية جاهزة أكثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية؟					

المحور الرابع: متطلبات ومعايير (SOX) ومعايير المراجعة الدولية والصيغة الصحيحة والملائمة للبيئة المحلية.

س4- بعد كل ما سبق، ما هي برأيك الصيغة الصحيحة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المحلية؟

ر.م	الصيغة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ومراجع الحسابات كما جاء في قانون Sarbanes-Oxley؟					
2	تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها من قبل الإدارة ومراجع الحسابات كما جاء في قانون Sarbanes-Oxley؟ ولكن بشكل اختياري؟					
3	تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية والتقرير عن فعاليتها للجمهور من قبل الإدارة فقط؟ وذلك:					
-	بشكل إلزامي؟					
-	بشكل اختياري؟					
4	تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها للجمهور من قبل المراجع فقط؟ وذلك:					
-	بشكل إلزامي؟					
-	بشكل اختياري؟					
5	تقويم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها للجمهور من قبل خبير مستقل يتبع مكتب أو مؤسسة المراجعة؟					
6	اعتماد معايير المراجعة الدولية دون النظر في معايير قانون Sarbanes-Oxley؟					

هل لديكم أي مقترحات أخرى أو وجهات نظر تودون تقديمها ؟

.....
.....
.....
.....
.....

شكراً لتعاونكم

الملحق رقم (٣)

المقابلات الشخصية

قائمة بأسماء مراجعو الحسابات الذين تم إجراء مقابلات شخصية معهم

الاسم	الصفة	مكان العمل

محمود قاسم تنتوش	محاسب قانوني	ليبيا
مسعود قريفة	محاسب قانوني	ليبيا
إبراهيم الباروني	محاسب قانوني	ليبيا
عبد السلام كشادة	محاسب قانوني	ليبيا
محمد درميش	محاسب قانوني	ليبيا
أحمد منصور	رئيس هيئة المحاسبين الخبراء بالبلاد التونسية	تونس
منتصر سرحان	محاسب قانوني	الأردن
أحمد المصري	محاسب قانوني	سورية

الملحق رقم (٤)

الملخص باللغة الإنكليزية

Abstract

Title: Evaluation of Internal Control Effectiveness under Sarbanes-Oxley Act and Standards of Auditing & likelihood of Implementation in the Arabic Environment

-Field Study-

This dissertation has been submitted in fulfillment of the requirements for the Doctorate Degree in Accounting

Prepared by: Fathi Samhoud

Supervised by: Prof. Hussein Al-Qadi, PhD & Prof. Nassr Saleh, PhD

The purposes of the study are to obtain an understanding about what the Arabic Environment is ready to implementation of internal control under Sarbanes-Oxley Act. Have Sox requirements are more effective in implementation in the Arabic environment than international Standards on Auditing and why?. And to examine what factors impact the likelihood that a sustainable implementation, as will as, the researcher will examine how will differ implementation challenges in the Arabic countries. Have some countries are more effective in implementation likelihood than others and why?.

Giddens' structuration theory is used to interpret & frame if the requirements of the Sarbanes-Oxley act are the right form for control systems in all contexts and cultures.

Methodology: To order to achieve these purposes, the study was conducted by a quantitative research method by questionnaire for evaluation of viewpoint of Arabic external auditors about implementation's benefits & challenges in the Arabic environment.
as well as, to investigate if the requirements of the Sarbanes-Oxley act are the right form for control systems in all contexts and cultures.

Findings & conclusions: The study reached some findings & conclusions, most important of which are:

1- Requirements or standards of the Sarbanes-Oxley Act have important expected benefits if they are implementing in the Arabic Environment.

2- The Arabic environment is not ready to implementation of internal control requirements under Sarbanes-Oxley Act & international standards on auditing. because there are many reasons of which are:

2-1- the Arabic environment political, legal, regulative & social variables impact adversely the likelihood a sustainable implementation. which are : weak dialogue culture in Arabic corporation environment & ineffective & untransparent communication.

3- The researcher in this study have identified differences in implementation challenges in the Arabic countries.

4- the Sarbanes-Oxley Act are more effective & acceptance in implementation in the Arabic environment than international standards on auditing.

5- the internal control requirements under the Sarbanes-Oxley act are the right form for control systems in all contexts and cultures.

6- Cultural contexts under globalization are not hindrance in acceptance & notions tradition of control across different cultures.

Keywords: Sarbanes-Oxley Act, International standards on auditing, Effectiveness evaluation of internal controls, Giddens' structuration theory, Auditors, Cultural contexts, Arabic environment.

الملحق رقم (٥)

مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل بيانات الدراسة

(بالنظر إلى حجم التحليل الإحصائي الكبير، سيتم عرض عينات منه في بعض المواضع حرصاً على الحجم المعتاد للدراسات العلمية)

أولاً: مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء المستجيبين حول المحفزات أو المنافع المتوقع تحقيقها إذا طبقت متطلبات قانون Sarbanes-Oxley للتقويم الرقابة الداخلية في البيئة العربية.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q1	263	4.5209	.5717	3.525E-02
Q2	263	4.4487	.5960	3.675E-02
Q3	263	4.1369	.6964	4.294E-02
Q4	263	4.2053	.7788	4.802E-02
Q5	263	4.4183	.6935	4.276E-02
Q6	263	4.4487	.7018	4.328E-02
Q7	263	4.0951	.9341	5.760E-02
Q8A	263	4.0038	.8931	5.507E-02
Q8B	263	4.1407	.8511	5.248E-02
Q8C	263	3.8593	.9725	5.997E-02

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q1	43.143	262	.000	1.5209	1.4515	1.5903
Q2	39.421	262	.000	1.4487	1.3763	1.5210
Q3	26.474	262	.000	1.1369	1.0523	1.2214
Q4	25.099	262	.000	1.2053	1.1108	1.2999
Q5	33.167	262	.000	1.4183	1.3341	1.5024
Q6	33.474	262	.000	1.4487	1.3635	1.5339
Q7	19.011	262	.000	1.0951	.9816	1.2085
Q8A	18.227	262	.000	1.0038	.8954	1.1122
Q8B	21.735	262	.000	1.1407	1.0373	1.2440
Q8C	14.330	262	.000	.8593	.7412	.9774

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Q1	Between Groups	3.026	6	.504	1.563	.158
	Within Groups	82.609	256	.323		
	Total	85.635	262			
Q2	Between Groups	6.983	6	1.164	3.461	.003
	Within Groups	86.074	256	.336		
	Total	93.057	262			
Q3	Between Groups	20.731	6	3.455	8.318	.000
	Within Groups	106.341	256	.415		
	Total	127.072	262			
Q4	Between Groups	15.420	6	2.570	4.585	.000
	Within Groups	143.493	256	.561		
	Total	158.913	262			
Q5	Between Groups	14.263	6	2.377	5.447	.000
	Within Groups	111.729	256	.436		
	Total	125.992	262			
Q6	Between Groups	9.913	6	1.652	3.550	.002
	Within Groups	119.144	256	.465		
	Total	129.057	262			
Q7	Between Groups	26.660	6	4.443	5.632	.000
	Within Groups	201.963	256	.789		
	Total	228.624	262			
Q8A	Between Groups	33.980	6	5.663	8.284	.000
	Within Groups	175.016	256	.684		
	Total	208.996	262			
Q8B	Between Groups	22.803	6	3.801	5.826	.000
	Within Groups	166.992	256	.652		
	Total	189.795	262			
Q8C	Between Groups	29.131	6	4.855	5.684	.000
	Within Groups	218.663	256	.854		
	Total	247.795	262			

Multiple Comparisons

Dependent Variable: للك لوال روحلها

Scheffe

تطيلخا (I)	تطيلخا (J)	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
العينة السعودية	العينة الكويتية	-.5418*	9.643E-02	.000	-.8868	-.1968
	العينةالأردنية	-2.4390E-02	.1044	1.000	-.3979	.3491
	العينة السورية	-.1007	.1135	.992	-.5069	.3056
	العينة المصرية	5.206E-02	.1115	1.000	-.3468	.4510
	العينة اليبية	-.1407	.1135	.957	-.5469	.2656
	العينة التونسية	7.978E-02	.1125	.998	-.3227	.4823
العينة الكويتية	العينة السعودية	.5418*	9.643E-02	.000	.1968	.8868
	العينةالأردنية	.5174*	9.643E-02	.000	.1724	.8625
	العينة السورية	.4411*	.1063	.010	6.085E-02	.8215
	العينة المصرية	.5939*	.1041	.000	.2215	.9662
	العينة اليبية	.4011*	.1063	.030	2.085E-02	.7815
	العينة التونسية	.6216*	.1051	.000	.2453	.9978
العينةالأردنية	العينة السعودية	2.439E-02	.1044	1.000	-.3491	.3979
	العينة الكويتية	-.5174*	9.643E-02	.000	-.8625	-.1724
	العينة السورية	-7.6260E-02	.1135	.998	-.4826	.3300
	العينة المصرية	7.645E-02	.1115	.998	-.3224	.4753
	العينة اليبية	-.1163	.1135	.983	-.5226	.2900
	العينة التونسية	.1042	.1125	.990	-.2983	.5067
العينة السورية	العينة السعودية	.1007	.1135	.992	-.3056	.5069
	العينة الكويتية	-.4411*	.1063	.010	-.8215	-6.0847E-02
	العينةالأردنية	7.626E-02	.1135	.998	-.3300	.4826
	العينة المصرية	.1527	.1201	.951	-.2770	.5825
	العينة اليبية	-4.0000E-02	.1220	1.000	-.4766	.3966
	العينة التونسية	.1804	.1210	.897	-.2527	.6135
العينة المصرية	العينة السعودية	-5.2058E-02	.1115	1.000	-.4510	.3468
	العينة الكويتية	-.5939*	.1041	.000	-.9662	-.2215
	العينةالأردنية	-7.6448E-02	.1115	.998	-.4753	.3224
	العينة السورية	-.1527	.1201	.951	-.5825	.2770
	العينة اليبية	-.1927	.1201	.859	-.6225	.2370
	العينة التونسية	2.772E-02	.1191	1.000	-.3984	.4539
العينة اليبية	العينة السعودية	.1407	.1135	.957	-.2656	.5469
	العينة الكويتية	-.4011*	.1063	.030	-.7815	-2.0847E-02
	العينةالأردنية	.1163	.1135	.983	-.2900	.5226
	العينة السورية	4.000E-02	.1220	1.000	-.3966	.4766
	العينة المصرية	.1927	.1201	.859	-.2370	.6225
	العينة التونسية	.2204	.1210	.768	-.2127	.6535
العينة التونسية	العينة السعودية	-7.9780E-02	.1125	.998	-.4823	.3227
	العينة الكويتية	-.6216*	.1051	.000	-.9978	-.2453
	العينةالأردنية	-.1042	.1125	.990	-.5067	.2983
	العينة السورية	-.1804	.1210	.897	-.6135	.2527
	العينة المصرية	-2.7722E-02	.1191	1.000	-.4539	.3984
	العينة اليبية	-.2204	.1210	.768	-.6535	.2127

*. The mean difference is significant at the .05 level.

ثانياً: مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء المستجيبين حول العوامل التي يمكن أن يكون لها تأثير في إمكانية نجاح تصميم وتشغيل نظام للرقابة الداخلية يتم تقويم فعاليته والتقرير عنها للجمهور طبقاً لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley، أو حتى طبقاً لمعايير المراجعة الدولية.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
QYl	263	4.3498	.6415	3.956E-02
QY2	263	4.4030	.6747	4.161E-02
QY3	263	4.4829	.5850	3.607E-02
QY4	263	4.5361	.5907	3.642E-02
QY5	263	4.3118	.7001	4.317E-02
QY6	263	4.3878	.6253	3.856E-02
QY7	263	4.3954	.6387	3.938E-02
QY8	263	4.3308	.7050	4.347E-02
QY9	263	4.3916	.6953	4.287E-02
QY10	263	4.4791	.5978	3.686E-02
QY11	263	4.4106	.6586	4.061E-02
QY12	263	4.4715	.5975	3.684E-02
QY13	263	4.3004	.8179	5.043E-02
QY14a	263	4.4905	.5720	3.527E-02
QY14b	263	4.3346	.6727	4.148E-02
QY15	263	4.2738	.7421	4.576E-02
QY16	263	4.3384	.7385	4.554E-02
QY17	263	4.4981	.6108	3.766E-02
QY18a	263	4.5323	.5438	3.353E-02
QY18b	263	4.4753	.6040	3.725E-02
QY19	263	4.4030	.7132	4.398E-02
QY20	263	4.2281	.9416	5.806E-02
QY21	263	4.3194	.6967	4.296E-02
QY22	263	4.2281	.7967	4.913E-02
QY23	263	4.3916	.7683	4.738E-02
QY24	263	4.4487	.6797	4.191E-02
QY25	263	4.4335	.6555	4.042E-02
QY26	263	4.4487	.5562	3.430E-02
QY27	263	4.3460	.6866	4.234E-02
QY28	263	4.4221	.6658	4.106E-02
QY29	263	4.3916	.7683	4.738E-02
QY30	263	4.0380	.7607	4.691E-02
QY31	263	4.1255	.8445	5.207E-02

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
QYI	34.124	262	.000	1.3498	1.2719	1.4277
QY2	33.722	262	.000	1.4030	1.3211	1.4850
QY3	41.106	262	.000	1.4829	1.4119	1.5539
QY4	42.176	262	.000	1.5361	1.4644	1.6078
QY5	30.385	262	.000	1.3118	1.2268	1.3968
QY6	35.994	262	.000	1.3878	1.3119	1.4638
QY7	35.432	262	.000	1.3954	1.3179	1.4730
QY8	30.613	262	.000	1.3308	1.2452	1.4164
QY9	32.459	262	.000	1.3916	1.3072	1.4761
QY10	40.124	262	.000	1.4791	1.4065	1.5517
QY11	34.735	262	.000	1.4106	1.3307	1.4906
QY12	39.939	262	.000	1.4715	1.3989	1.5440
QY13	25.784	262	.000	1.3004	1.2011	1.3997
QY14a	42.257	262	.000	1.4905	1.4210	1.5599
QY14b	32.175	262	.000	1.3346	1.2529	1.4163
QY15	27.836	262	.000	1.2738	1.1837	1.3639
QY16	29.392	262	.000	1.3384	1.2487	1.4281
QY17	39.775	262	.000	1.4981	1.4239	1.5723
QY18a	45.698	262	.000	1.5323	1.4663	1.5983
QY18b	39.610	262	.000	1.4753	1.4019	1.5486
QY19	31.902	262	.000	1.4030	1.3164	1.4896
QY20	21.151	262	.000	1.2281	1.1138	1.3425
QY21	30.712	262	.000	1.3194	1.2348	1.4040
QY22	24.998	262	.000	1.2281	1.1314	1.3249
QY23	29.374	262	.000	1.3916	1.2983	1.4849
QY24	34.562	262	.000	1.4487	1.3661	1.5312
QY25	35.463	262	.000	1.4335	1.3539	1.5131
QY26	42.238	262	.000	1.4487	1.3811	1.5162
QY27	31.792	262	.000	1.3460	1.2626	1.4294
QY28	34.636	262	.000	1.4221	1.3412	1.5029
QY29	29.374	262	.000	1.3916	1.2983	1.4849
QY30	22.129	262	.000	1.0380	.9457	1.1304
QY31	21.613	262	.000	1.1255	1.0229	1.2280

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
QYI	Between Groups	4.455	6	.742	1.839	.092
	Within Groups	103.363	256	.404		
	Total	107.817	262			
QY2	Between Groups	10.767	6	1.794	4.233	.000
	Within Groups	108.511	256	.424		
	Total	119.278	262			
QY3	Between Groups	8.236	6	1.373	4.315	.000
	Within Groups	81.437	256	.318		
	Total	89.673	262			
QY4	Between Groups	3.195	6	.532	1.545	.164
	Within Groups	88.212	256	.345		
	Total	91.407	262			
QY5	Between Groups	8.607	6	1.434	3.065	.007
	Within Groups	119.827	256	.468		
	Total	128.433	262			
QY6	Between Groups	3.837	6	.639	1.660	.131
	Within Groups	98.604	256	.385		
	Total	102.441	262			
QY7	Between Groups	4.594	6	.766	1.916	.079
	Within Groups	102.281	256	.400		
	Total	106.875	262			
QY8	Between Groups	7.716	6	1.286	2.687	.015
	Within Groups	122.505	256	.479		
	Total	130.221	262			
QY9	Between Groups	11.461	6	1.910	4.245	.000
	Within Groups	115.201	256	.450		
	Total	126.662	262			
QY10	Between Groups	8.160	6	1.360	4.073	.001
	Within Groups	85.475	256	.334		
	Total	93.635	262			
QY11	Between Groups	5.931	6	.988	2.349	.032
	Within Groups	107.720	256	.421		
	Total	113.650	262			
QY12	Between Groups	5.584	6	.931	2.709	.014
	Within Groups	87.952	256	.344		
	Total	93.536	262			
QY13	Between Groups	13.538	6	2.256	3.571	.002
	Within Groups	161.732	256	.632		
	Total	175.270	262			
QY14a	Between Groups	9.943	6	1.657	5.598	.000
	Within Groups	75.783	256	.296		
	Total	85.726	262			
QY14b	Between Groups	5.852	6	.975	2.215	.042
	Within Groups	112.703	256	.440		
	Total	118.555	262			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
QY15	Between Groups	13.249	6	2.208	4.314	.000
	Within Groups	131.040	256	.512		
	Total	144.289	262			
QY16	Between Groups	10.193	6	1.699	3.278	.004
	Within Groups	132.689	256	.518		
	Total	142.882	262			
QY17	Between Groups	4.150	6	.692	1.892	.083
	Within Groups	93.599	256	.366		
	Total	97.749	262			
QY18a	Between Groups	3.110	6	.518	1.784	.103
	Within Groups	74.365	256	.290		
	Total	77.475	262			
QY18b	Between Groups	2.499	6	.416	1.145	.337
	Within Groups	93.091	256	.364		
	Total	95.589	262			
QY19	Between Groups	10.942	6	1.824	3.816	.001
	Within Groups	122.336	256	.478		
	Total	133.278	262			
QY20	Between Groups	14.526	6	2.421	2.846	.011
	Within Groups	217.786	256	.851		
	Total	232.312	262			
QY21	Between Groups	4.723	6	.787	1.646	.135
	Within Groups	122.448	256	.478		
	Total	127.171	262			
QY22	Between Groups	5.890	6	.982	1.567	.157
	Within Groups	160.422	256	.627		
	Total	166.312	262			
QY23	Between Groups	10.061	6	1.677	2.969	.008
	Within Groups	144.600	256	.565		
	Total	154.662	262			
QY24	Between Groups	9.709	6	1.618	3.720	.001
	Within Groups	111.348	256	.435		
	Total	121.057	262			
QY25	Between Groups	5.904	6	.984	2.361	.031
	Within Groups	106.681	256	.417		
	Total	112.586	262			
QY26	Between Groups	2.702	6	.450	1.471	.188
	Within Groups	78.355	256	.306		
	Total	81.057	262			
QY27	Between Groups	4.112	6	.685	1.469	.189
	Within Groups	119.401	256	.466		
	Total	123.513	262			
QY28	Between Groups	4.669	6	.778	1.787	.102
	Within Groups	111.483	256	.435		
	Total	116.152	262			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
QY29	Between Groups	7.032	6	1.172	2.032	.062
	Within Groups	147.630	256	.577		
	Total	154.662	262			
QY30	Between Groups	12.431	6	2.072	3.811	.001
	Within Groups	139.188	256	.544		
	Total	151.620	262			
QY31	Between Groups	10.720	6	1.787	2.597	.018
	Within Groups	176.139	256	.688		
	Total	186.859	262			

Group Statistics

العينات		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدى التأثير ككل	ممثلو الاربع الكبار	102	4.3348	.3414	3.380E-02
	ممثلو المحلية والاجنبية أخرى	161	4.4026	.3326	2.622E-02

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
مدى التأثير ككل	Equal variances assumed	.000	.999	-1.594	261	.112	-6.778E-02	4.253E-02	-.1515	1.596E-02
	Equal variances not assumed			-1.585	210.890	.115	-6.778E-02	4.277E-02	-.1521	1.654E-02

Multiple Comparisons

Dependent Variable: QY24

Scheffe

(I) تطبيقا	(J) تطبيقا	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
العينة السعودية	العينة الكويتية	-8.1161E-02	.1346	.999	-.5627	.4004
	العينةالأردنية	.2927	.1457	.672	-.2285	.8139
	العينة السورية	.1545	.1585	.987	-.4125	.7215
	العينة المصرية	-.2934	.1556	.736	-.8501	.2632
	العينة اليبية	-4.5528E-02	.1585	1.000	-.6125	.5215
	العينة التونسية	.2943	.1570	.742	-.2674	.8559
العينة الكويتية	العينة السعودية	8.116E-02	.1346	.999	-.4004	.5627
	العينةالأردنية	.3738	.1346	.264	-.1077	.8554
	العينة السورية	.2356	.1483	.865	-.2951	.7664
	العينة المصرية	-.2123	.1452	.906	-.7320	.3074
	العينة اليبية	3.563E-02	.1483	1.000	-.4951	.5664
	العينة التونسية	.3754	.1467	.368	-.1496	.9005
العينةالأردنية	العينة السعودية	-.2927	.1457	.672	-.8139	.2285
	العينة الكويتية	-.3738	.1346	.264	-.8554	.1077
	العينة السورية	-.1382	.1585	.993	-.7052	.4288
	العينة المصرية	-.5861*	.1556	.031	-1.1428	-2.9458E-02
	العينة اليبية	-.3382	.1585	.603	-.9052	.2288
	العينة التونسية	1.574E-03	.1570	1.000	-.5601	.5633
العينة السورية	العينة السعودية	-.1545	.1585	.987	-.7215	.4125
	العينة الكويتية	-.2356	.1483	.865	-.7664	.2951
	العينةالأردنية	.1382	.1585	.993	-.4288	.7052
	العينة المصرية	-.4479	.1676	.312	-1.0477	.1518
	العينة اليبية	-.2000	.1703	.967	-.8093	.4093
	العينة التونسية	.1398	.1689	.995	-.4646	.7442
العينة المصرية	العينة السعودية	.2934	.1556	.736	-.2632	.8501
	العينة الكويتية	.2123	.1452	.906	-.3074	.7320
	العينةالأردنية	.5861*	.1556	.031	2.946E-02	1.1428
	العينة السورية	.4479	.1676	.312	-.1518	1.0477
	العينة اليبية	.2479	.1676	.901	-.3518	.8477
	العينة التونسية	.5877	.1662	.056	-7.0254E-03	1.1824
العينة اليبية	العينة السعودية	4.553E-02	.1585	1.000	-.5215	.6125
	العينة الكويتية	-3.5632E-02	.1483	1.000	-.5664	.4951
	العينةالأردنية	.3382	.1585	.603	-.2288	.9052
	العينة السورية	.2000	.1703	.967	-.4093	.8093
	العينة المصرية	-.2479	.1676	.901	-.8477	.3518
	العينة التونسية	.3398	.1689	.670	-.2646	.9442
العينة التونسية	العينة السعودية	-.2943	.1570	.742	-.8559	.2674
	العينة الكويتية	-.3754	.1467	.368	-.9005	.1496
	العينةالأردنية	-1.5736E-03	.1570	1.000	-.5633	.5601
	العينة السورية	-.1398	.1689	.995	-.7442	.4646
	العينة المصرية	-.5877	.1662	.056	-1.1824	7.025E-03
	العينة اليبية	-.3398	.1689	.670	-.9442	.2646

*. The mean difference is significant at the .05 level.

ثالثا: مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء المستجيبين حول واقع العوامل المؤثرة في إمكانية نجاح تصميم وتشغيل نظام للرقابة الداخلية بالشركات العربية يتم تقويم فعاليته والتقرير عنها للجمهور طبقاً لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley، أو حتى طبقاً لمعايير المراجعة الدولية.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
QY1F	263	1.9278	.6104	3.764E-02
QY2F	263	1.7909	.6921	4.268E-02
QY3F	263	2.1027	.6545	4.036E-02
QY4F	263	2.0722	.5229	3.224E-02
QY5F	263	1.5475	.5963	3.677E-02
QY6F	263	1.9734	.4896	3.019E-02
QY7F	263	1.4259	.5936	3.660E-02
QY8F	263	1.3726	.5844	3.604E-02
QY9F	263	1.2662	.4760	2.935E-02
QY10F	263	2.0798	.5839	3.600E-02
QY11F	263	1.6312	.6516	4.018E-02
QY12F	263	2.1217	.5929	3.656E-02
QY13F	263	2.5171	.6290	3.879E-02
QY14aF	263	2.1369	.4585	2.827E-02
QY14bF	263	2.0798	.4916	3.031E-02
QY15F	263	1.7757	.6413	3.955E-02
QY16F	263	1.6920	.5528	3.408E-02
QY17F	263	2.1787	.6319	3.896E-02
QY18aF	263	2.0342	.5045	3.111E-02
QY18bF	263	2.0418	.4963	3.060E-02
QY19F	263	1.5209	.6814	4.201E-02
QY20F	263	1.9658	.5686	3.506E-02
QY21F	263	1.1749	.4453	2.746E-02
QY22F	263	2.1445	.7218	4.451E-02
QY23F	263	2.1483	.6215	3.833E-02
QY24F	263	1.0722	.2873	1.772E-02
QY25F	263	1.7909	.6697	4.129E-02
QY26F	263	1.3042	.5157	3.180E-02
QY27F	263	1.8517	.4154	2.562E-02
QY28F	263	1.7110	.7466	4.604E-02
QY29F	263	2.1749	.6653	4.102E-02
QY30F	263	2.1255	.5824	3.591E-02
QY31F	263	1.8935	.6740	4.156E-02

One-Sample Test

	Test Value = 2					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
QY1F	-1.919	262	.056	-7.224E-02	-.1464	1.873E-03
QY2F	-4.900	262	.000	-.2091	-.2932	-.1251
QY3F	2.544	262	.012	.1027	2.320E-02	.1821
QY4F	2.241	262	.026	7.224E-02	8.759E-03	.1357
QY5F	-12.306	262	.000	-.4525	-.5249	-.3801
QY6F	-.882	262	.379	-2.662E-02	-8.61E-02	3.283E-02
QY7F	-15.687	262	.000	-.5741	-.6462	-.5021
QY8F	-17.410	262	.000	-.6274	-.6983	-.5564
QY9F	-25.001	262	.000	-.7338	-.7916	-.6760
QY10F	2.218	262	.027	7.985E-02	8.953E-03	.1507
QY11F	-9.180	262	.000	-.3688	-.4479	-.2897
QY12F	3.328	262	.001	.1217	4.968E-02	.1937
QY13F	13.331	262	.000	.5171	.4407	.5935
QY14aF	4.842	262	.000	.1369	8.122E-02	.1925
QY14bF	2.634	262	.009	7.985E-02	2.016E-02	.1395
QY15F	-5.673	262	.000	-.2243	-.3022	-.1465
QY16F	-9.036	262	.000	-.3080	-.3751	-.2409
QY17F	4.587	262	.000	.1787	.1020	.2554
QY18aF	1.100	262	.272	3.422E-02	-2.70E-02	9.548E-02
QY18bF	1.367	262	.173	4.183E-02	-1.84E-02	.1021
QY19F	-11.403	262	.000	-.4791	-.5618	-.3964
QY20F	-.976	262	.330	-3.422E-02	-.1033	3.481E-02
QY21F	-30.048	262	.000	-.8251	-.8792	-.7710
QY22F	3.246	262	.001	.1445	5.684E-02	.2321
QY23F	3.869	262	.000	.1483	7.282E-02	.2238
QY24F	-52.367	262	.000	-.9278	-.9626	-.8929
QY25F	-5.064	262	.000	-.2091	-.2904	-.1278
QY26F	-21.883	262	.000	-.6958	-.7584	-.6332
QY27F	-5.789	262	.000	-.1483	-.1987	-9.78E-02
QY28F	-6.277	262	.000	-.2890	-.3796	-.1983
QY29F	4.264	262	.000	.1749	9.413E-02	.2557
QY30F	3.494	262	.001	.1255	5.477E-02	.1962
QY31F	-2.562	262	.011	-.1065	-.1883	-2.46E-02

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
QY1F	Between Groups	8.101	6	1.350	3.861	.001
	Within Groups	89.526	256	.350		
	Total	97.627	262			
QY2F	Between Groups	9.081	6	1.514	3.328	.004
	Within Groups	116.417	256	.455		
	Total	125.498	262			
QY3F	Between Groups	47.950	6	7.992	31.829	.000
	Within Groups	64.278	256	.251		
	Total	112.228	262			
QY4F	Between Groups	6.140	6	1.023	4.000	.001
	Within Groups	65.488	256	.256		
	Total	71.627	262			
QY5F	Between Groups	6.379	6	1.063	3.136	.006
	Within Groups	86.777	256	.339		
	Total	93.156	262			
QY6F	Between Groups	6.690	6	1.115	5.086	.000
	Within Groups	56.123	256	.219		
	Total	62.814	262			
QY7F	Between Groups	5.799	6	.967	2.860	.010
	Within Groups	86.505	256	.338		
	Total	92.304	262			
QY8F	Between Groups	5.320	6	.887	2.697	.015
	Within Groups	84.162	256	.329		
	Total	89.483	262			
QY9F	Between Groups	3.637	6	.606	2.784	.012
	Within Groups	55.732	256	.218		
	Total	59.369	262			
QY10F	Between Groups	19.502	6	3.250	11.917	.000
	Within Groups	69.821	256	.273		
	Total	89.323	262			
QY11F	Between Groups	11.141	6	1.857	4.750	.000
	Within Groups	100.083	256	.391		
	Total	111.224	262			
QY12F	Between Groups	25.125	6	4.188	16.005	.000
	Within Groups	66.981	256	.262		
	Total	92.106	262			
QY13F	Between Groups	8.015	6	1.336	3.575	.002
	Within Groups	95.658	256	.374		
	Total	103.673	262			
QY14aF	Between Groups	5.246	6	.874	4.492	.000
	Within Groups	49.827	256	.195		
	Total	55.072	262			
QY14bF	Between Groups	2.146	6	.358	1.497	.179
	Within Groups	61.177	256	.239		
	Total	63.323	262			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
QY15F	Between Groups	23.341	6	3.890	11.796	.000
	Within Groups	84.424	256	.330		
	Total	107.764	262			
QY16F	Between Groups	10.932	6	1.822	6.748	.000
	Within Groups	69.121	256	.270		
	Total	80.053	262			
QY17F	Between Groups	30.627	6	5.105	17.665	.000
	Within Groups	73.974	256	.289		
	Total	104.601	262			
QY18aF	Between Groups	11.175	6	1.862	8.588	.000
	Within Groups	55.517	256	.217		
	Total	66.692	262			
QY18bF	Between Groups	3.994	6	.666	2.814	.011
	Within Groups	60.546	256	.237		
	Total	64.540	262			
QY19F	Between Groups	11.120	6	1.853	4.293	.000
	Within Groups	110.515	256	.432		
	Total	121.635	262			
QY20F	Between Groups	7.423	6	1.237	4.099	.001
	Within Groups	77.269	256	.302		
	Total	84.692	262			
QY21F	Between Groups	1.685	6	.281	1.430	.203
	Within Groups	50.270	256	.196		
	Total	51.954	262			
QY22F	Between Groups	44.173	6	7.362	20.411	.000
	Within Groups	92.337	256	.361		
	Total	136.510	262			
QY23F	Between Groups	37.585	6	6.264	25.202	.000
	Within Groups	63.632	256	.249		
	Total	101.217	262			
QY24F	Between Groups	.608	6	.101	1.234	.289
	Within Groups	21.019	256	8.211E-02		
	Total	21.627	262			
QY25F	Between Groups	48.760	6	8.127	30.266	.000
	Within Groups	68.738	256	.269		
	Total	117.498	262			
QY26F	Between Groups	15.157	6	2.526	11.864	.000
	Within Groups	54.509	256	.213		
	Total	69.665	262			
QY27F	Between Groups	7.910	6	1.318	9.046	.000
	Within Groups	37.307	256	.146		
	Total	45.217	262			
QY28F	Between Groups	58.741	6	9.790	28.710	.000
	Within Groups	87.297	256	.341		
	Total	146.038	262			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
QY29F	Between Groups	17.343	6	2.890	7.504	.000
	Within Groups	98.611	256	.385		
	Total	115.954	262			
QY30F	Between Groups	26.126	6	4.354	17.769	.000
	Within Groups	62.733	256	.245		
	Total	88.859	262			
QY31F	Between Groups	37.894	6	6.316	19.930	.000
	Within Groups	81.125	256	.317		
	Total	119.019	262			

Group Statistics

	العينات	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
QY15F	ممثلو الاربع الكبار	102	2.0588	.5772	5.715E-02
	ممثلو المكاتب والمؤسسات المحلية الاخرى	161	1.5963	.6162	4.857E-02
QY23F	ممثلو الاربع الكبار	102	2.3039	.5225	5.174E-02
	ممثلو المكاتب والمؤسسات المحلية الاخرى	161	2.0497	.6596	5.198E-02
QY31F	ممثلو الاربع الكبار	102	2.1078	.7299	7.227E-02
	ممثلو المكاتب والمؤسسات المحلية الاخرى	161	1.7578	.5998	4.727E-02

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									99% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
QY15F	Equal variances assumed	20.768	.000	6.077	261	.000	.4626	7.611E-02	.2651	.6600
	Equal variances not assumed			6.168	225.359	.000	.4626	7.500E-02	.2677	.6574
QY23F	Equal variances assumed	.005	.942	3.292	261	.001	.2542	7.722E-02	5.386E-02	.4546
	Equal variances not assumed			3.466	248.178	.001	.2542	7.334E-02	6.385E-02	.4446
QY31F	Equal variances assumed	2.684	.103	4.235	261	.000	.3501	8.267E-02	.1356	.5646
	Equal variances not assumed			4.054	184.561	.000	.3501	8.636E-02	.1253	.5748

Multiple Comparisons

Dependent Variable: QY31F

Scheffe

(I) تطبيقا	(J) تطبيقا	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
العينة السعودية	العينة الكويتية	-.1018	.1149	.992	-.5128	.3092
	العينةالأردنية	-.2683	.1243	.589	-.7132	.1766
	العينة السورية	.5626*	.1352	.010	7.863E-02	1.0466
	العينة المصرية	-.7020*	.1328	.000	-1.1771	-.2268
	العينة الليبية	.4959*	.1352	.040	1.197E-02	.9799
	العينة التونسية	-.2998	.1340	.544	-.7792	.1797
العينة الكويتية	العينة السعودية	.1018	.1149	.992	-.3092	.5128
	العينةالأردنية	-.1665	.1149	.909	-.5775	.2445
	العينة السورية	.6644*	.1266	.000	.2114	1.1174
	العينة المصرية	-.6002*	.1240	.001	-1.0438	-.1566
	العينة الليبية	.5977*	.1266	.001	.1447	1.0507
	العينة التونسية	-.1980	.1252	.868	-.6462	.2502
العينةالأردنية	العينة السعودية	.2683	.1243	.589	-.1766	.7132
	العينة الكويتية	.1665	.1149	.909	-.2445	.5775
	العينة السورية	.8309*	.1352	.000	.3469	1.3149
	العينة المصرية	-.4337	.1328	.104	-.9088	4.146E-02
	العينة الليبية	.7642*	.1352	.000	.2803	1.2482
	العينة التونسية	-3.1471E-02	.1340	1.000	-.5109	.4480
العينة السورية	العينة السعودية	-.5626*	.1352	.010	-1.0466	-7.8635E-02
	العينة الكويتية	-.6644*	.1266	.000	-1.1174	-.2114
	العينةالأردنية	-.8309*	.1352	.000	-1.3149	-.3469
	العينة المصرية	-1.2646*	.1431	.000	-1.7765	-.7527
	العينة الليبية	-6.6667E-02	.1453	1.000	-.5868	.4534
	العينة التونسية	-.8624*	.1442	.000	-1.3783	-.3465
العينة المصرية	العينة السعودية	.7020*	.1328	.000	.2268	1.1771
	العينة الكويتية	.6002*	.1240	.001	.1566	1.0438
	العينةالأردنية	.4337	.1328	.104	-4.1464E-02	.9088
	العينة السورية	1.2646*	.1431	.000	.7527	1.7765
	العينة الليبية	1.1979*	.1431	.000	.6860	1.7098
	العينة التونسية	.4022	.1419	.240	-.1054	.9099
العينة الليبية	العينة السعودية	-.4959*	.1352	.040	-.9799	-1.1968E-02
	العينة الكويتية	-.5977*	.1266	.001	-1.0507	-.1447
	العينةالأردنية	-.7642*	.1352	.000	-1.2482	-.2803
	العينة السورية	6.667E-02	.1453	1.000	-.4534	.5868
	العينة المصرية	-1.1979*	.1431	.000	-1.7098	-.6860
	العينة التونسية	-.7957*	.1442	.000	-1.3116	-.2798
العينة التونسية	العينة السعودية	.2998	.1340	.544	-.1797	.7792
	العينة الكويتية	.1980	.1252	.868	-.2502	.6462
	العينةالأردنية	3.147E-02	.1340	1.000	-.4480	.5109
	العينة السورية	.8624*	.1442	.000	.3465	1.3783
	العينة المصرية	-.4022	.1419	.240	-.9099	.1054
	العينة الليبية	.7957*	.1442	.000	.2798	1.3116

*. The mean difference is significant at the .05 level.

Multiple Comparisons

Dependent Variable: يقرئها يقظا ىواو

Scheffe

(I) تطيئا	(J) تطيئا	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
العينة السعودية	العينة الكويتية	-1.1290E-02	4.088E-02	1.000	-.1576	.1350
	العينةالأردنية	-6.3562E-02	4.425E-02	.913	-.2219	9.478E-02
	العينة السورية	.2985*	4.814E-02	.000	.1262	.4707
	العينة المصرية	-.1893*	4.726E-02	.016	-.3584	-2.0143E-02
	العينة اليبية	.2369*	4.814E-02	.001	6.463E-02	.4091
	العينة التونسية	-4.5133E-02	4.769E-02	.989	-.2158	.1255
العينة الكويتية	العينة السعودية	1.129E-02	4.088E-02	1.000	-.1350	.1576
	العينةالأردنية	-5.2272E-02	4.088E-02	.949	-.1986	9.401E-02
	العينة السورية	.3098*	4.506E-02	.000	.1486	.4710
	العينة المصرية	-.1780*	4.412E-02	.014	-.3358	-2.0090E-02
	العينة اليبية	.2482*	4.506E-02	.000	8.694E-02	.4094
	العينة التونسية	-3.3842E-02	4.458E-02	.997	-.1933	.1257
العينةالأردنية	العينة السعودية	6.356E-02	4.425E-02	.913	-9.4783E-02	.2219
	العينة الكويتية	5.227E-02	4.088E-02	.949	-9.4011E-02	.1986
	العينة السورية	.3621*	4.814E-02	.000	.1898	.5343
	العينة المصرية	-.1257	4.726E-02	.318	-.2948	4.342E-02
	العينة اليبية	.3004*	4.814E-02	.000	.1282	.4727
	العينة التونسية	1.843E-02	4.769E-02	1.000	-.1522	.1891
العينة السورية	العينة السعودية	-.2985*	4.814E-02	.000	-.4707	-.1262
	العينة الكويتية	-.3098*	4.506E-02	.000	-.4710	-.1486
	العينةالأردنية	-.3621*	4.814E-02	.000	-.5343	-.1898
	العينة المصرية	-.4878*	5.092E-02	.000	-.6699	-.3056
	العينة اليبية	-6.1616E-02	5.173E-02	.964	-.2467	.1235
	العينة التونسية	-.3436*	5.131E-02	.000	-.5272	-.1600
العينة المصرية	العينة السعودية	.1893*	4.726E-02	.016	2.014E-02	.3584
	العينة الكويتية	.1780*	4.412E-02	.014	2.009E-02	.3358
	العينةالأردنية	.1257	4.726E-02	.318	-4.3420E-02	.2948
	العينة السورية	.4878*	5.092E-02	.000	.3056	.6699
	العينة اليبية	.4261*	5.092E-02	.000	.2439	.6083
	العينة التونسية	.1441	5.049E-02	.232	-3.6551E-02	.3248
العينة اليبية	العينة السعودية	-.2369*	4.814E-02	.001	-.4091	-6.4632E-02
	العينة الكويتية	-.2482*	4.506E-02	.000	-.4094	-8.6941E-02
	العينةالأردنية	-.3004*	4.814E-02	.000	-.4727	-.1282
	العينة السورية	6.162E-02	5.173E-02	.964	-.1235	.2467
	العينة المصرية	-.4261*	5.092E-02	.000	-.6083	-.2439
	العينة التونسية	-.2820*	5.131E-02	.000	-.4656	-9.8400E-02
العينة التونسية	العينة السعودية	4.513E-02	4.769E-02	.989	-.1255	.2158
	العينة الكويتية	3.384E-02	4.458E-02	.997	-.1257	.1933
	العينةالأردنية	-1.8430E-02	4.769E-02	1.000	-.1891	.1522
	العينة السورية	.3436*	5.131E-02	.000	.1600	.5272
	العينة المصرية	-.1441	5.049E-02	.232	-.3248	3.655E-02
	العينة اليبية	.2820*	5.131E-02	.000	9.840E-02	.4656

*. The mean difference is significant at the .05 level.

رابعاً: مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء المستجوبين حول الجاهزية وجدوى التطبيق المحتملة لمعايير قانون (SOX) ومعايير المراجعة الدولية في البيئة العربية.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
QZ1	263	4.5665	.5815	3.586E-02
QZ2	263	4.3650	.7489	4.618E-02
QZ3	263	4.3156	.7066	4.357E-02
QZ4	263	2.5932	1.0254	6.323E-02
QZ5	263	3.9163	.9732	6.001E-02
QZ6	263	2.2433	.8159	5.031E-02

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
QZ1	43.691	262	.000	1.5665	1.4959	1.6371
QZ2	29.558	262	.000	1.3650	1.2741	1.4560
QZ3	30.195	262	.000	1.3156	1.2298	1.4014
QZ4	-6.435	262	.000	-.4068	-.5313	-.2823
QZ5	15.269	262	.000	.9163	.7982	1.0345
QZ6	-15.039	262	.000	-.7567	-.8557	-.6576

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
QZ1	Between Groups	3.900	6	.650	1.965	.071
	Within Groups	84.685	256	.331		
	Total	88.586	262			
QZ2	Between Groups	10.846	6	1.808	3.400	.003
	Within Groups	136.112	256	.532		
	Total	146.958	262			
QZ3	Between Groups	6.174	6	1.029	2.113	.052
	Within Groups	124.632	256	.487		
	Total	130.806	262			
QZ4	Between Groups	46.229	6	7.705	8.604	.000
	Within Groups	229.239	256	.895		
	Total	275.468	262			
QZ5	Between Groups	26.540	6	4.423	5.109	.000
	Within Groups	221.620	256	.866		
	Total	248.160	262			
QZ6	Between Groups	10.358	6	1.726	2.694	.015
	Within Groups	164.067	256	.641		
	Total	174.426	262			

Group Statistics

	العينات	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
QZ4	ممثلو الاربع الكبار	102	2.3627	1.0321	.1022
	ممثلو المحلية والاجنبية أخرى	161	2.7391	.9970	7.858E-02

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
QZ4	Equal variances assumed	1.070	.302	-2.943	261	.004	-.3764	.1279	-.6282	-.1245
	Equal variances not assumed			-2.920	209.507	.004	-.3764	.1289	-.6305	-.1223

Multiple Comparisons

Dependent Variable: QZ5

Scheffe

(I) تطبيقا	(J) تطبيقا	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
العينة السعودية	العينة الكويتية	-.4159	.1898	.571	-1.0952	.2634
	العينةالأردنية	-.5610	.2055	.285	-1.2963	.1744
	العينة السورية	-.8033*	.2235	.048	-1.6032	-3.3380E-03
	العينة المصرية	-.9428*	.2195	.006	-1.7282	-.1575
	العينة الليبية	-.5699	.2235	.373	-1.3698	.2300
	العينة التونسية	-2.0456E-02	.2215	1.000	-.8129	.7720
العينة الكويتية	العينة السعودية	.4159	.1898	.571	-.2634	1.0952
	العينةالأردنية	-.1451	.1898	.997	-.8244	.5342
	العينة السورية	-.3874	.2092	.753	-1.1361	.3614
	العينة المصرية	-.5269	.2049	.361	-1.2601	.2062
	العينة الليبية	-.1540	.2092	.997	-.9028	.5947
	العينة التونسية	.3954	.2070	.724	-.3453	1.1362
العينةالأردنية	العينة السعودية	.5610	.2055	.285	-.1744	1.2963
	العينة الكويتية	.1451	.1898	.997	-.5342	.8244
	العينة السورية	-.2423	.2235	.978	-1.0422	.5576
	العينة المصرية	-.3819	.2195	.805	-1.1672	.4035
	العينة الليبية	-8.9431E-03	.2235	1.000	-.8089	.7910
	العينة التونسية	.5405	.2215	.431	-.2519	1.3329
العينة السورية	العينة السعودية	.8033*	.2235	.048	3.338E-03	1.6032
	العينة الكويتية	.3874	.2092	.753	-.3614	1.1361
	العينةالأردنية	.2423	.2235	.978	-.5576	1.0422
	العينة المصرية	-.1396	.2365	.999	-.9857	.7065
	العينة الليبية	.2333	.2402	.987	-.6263	1.0930
	العينة التونسية	.7828	.2383	.100	-6.9892E-02	1.6355
العينة المصرية	العينة السعودية	.9428*	.2195	.006	.1575	1.7282
	العينة الكويتية	.5269	.2049	.361	-.2062	1.2601
	العينةالأردنية	.3819	.2195	.805	-.4035	1.1672
	العينة السورية	.1396	.2365	.999	-.7065	.9857
	العينة الليبية	.3729	.2365	.869	-.4732	1.2190
	العينة التونسية	.9224*	.2345	.019	8.334E-02	1.7614
العينة الليبية	العينة السعودية	.5699	.2235	.373	-.2300	1.3698
	العينة الكويتية	.1540	.2092	.997	-.5947	.9028
	العينةالأردنية	8.943E-03	.2235	1.000	-.7910	.8089
	العينة السورية	-.2333	.2402	.987	-1.0930	.6263
	العينة المصرية	-.3729	.2365	.869	-1.2190	.4732
	العينة التونسية	.5495	.2383	.506	-.3032	1.4022
العينة التونسية	العينة السعودية	2.046E-02	.2215	1.000	-.7720	.8129
	العينة الكويتية	-.3954	.2070	.724	-1.1362	.3453
	العينةالأردنية	-.5405	.2215	.431	-1.3329	.2519
	العينة السورية	-.7828	.2383	.100	-1.6355	6.989E-02
	العينة المصرية	-.9224*	.2345	.019	-1.7614	-8.3342E-02
	العينة الليبية	-.5495	.2383	.506	-1.4022	.3032

*. The mean difference is significant at the .05 level.

Multiple Comparisons

Dependent Variable: QZ6

Scheffe

(I) تطبيقا	(J) تطبيقا	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
العينة السعودية	العينة الكويتية	2.397E-02	.1633	1.000	-.5605	.6085
	العينةالأردنية	-9.7561E-02	.1768	.999	-.7303	.5351
	العينة السورية	-8.2927E-02	.1923	1.000	-.7712	.6053
	العينة المصرية	.1608	.1888	.994	-.5149	.8365
	العينة الليبية	5.041E-02	.1923	1.000	-.6378	.7387
	العينة التونسية	.5751	.1905	.172	-.1067	1.2570
العينة الكويتية	العينة السعودية	-2.3970E-02	.1633	1.000	-.6085	.5605
	العينةالأردنية	-.1215	.1633	.997	-.7060	.4630
	العينة السورية	-.1069	.1800	.999	-.7511	.5373
	العينة المصرية	.1369	.1763	.996	-.4940	.7677
	العينة الليبية	2.644E-02	.1800	1.000	-.6178	.6707
	العينة التونسية	.5512	.1781	.149	-8.6176E-02	1.1885
العينةالأردنية	العينة السعودية	9.756E-02	.1768	.999	-.5351	.7303
	العينة الكويتية	.1215	.1633	.997	-.4630	.7060
	العينة السورية	1.463E-02	.1923	1.000	-.6736	.7029
	العينة المصرية	.2584	.1888	.930	-.4173	.9341
	العينة الليبية	.1480	.1923	.996	-.5403	.8362
	العينة التونسية	.6727	.1905	.056	-9.1169E-03	1.3545
العينة السورية	العينة السعودية	8.293E-02	.1923	1.000	-.6053	.7712
	العينة الكويتية	.1069	.1800	.999	-.5373	.7511
	العينةالأردنية	-1.4634E-02	.1923	1.000	-.7029	.6736
	العينة المصرية	.2437	.2034	.963	-.4843	.9718
	العينة الليبية	.1333	.2067	.999	-.6063	.8730
	العينة التونسية	.6581	.2050	.117	-7.5599E-02	1.3917
العينة المصرية	العينة السعودية	-.1608	.1888	.994	-.8365	.5149
	العينة الكويتية	-.1369	.1763	.996	-.7677	.4940
	العينةالأردنية	-.2584	.1888	.930	-.9341	.4173
	العينة السورية	-.2437	.2034	.963	-.9718	.4843
	العينة الليبية	-.1104	.2034	1.000	-.8384	.6176
	العينة التونسية	.4143	.2017	.648	-.3076	1.1362
العينة الليبية	العينة السعودية	-5.0407E-02	.1923	1.000	-.7387	.6378
	العينة الكويتية	-2.6437E-02	.1800	1.000	-.6707	.6178
	العينةالأردنية	-.1480	.1923	.996	-.8362	.5403
	العينة السورية	-.1333	.2067	.999	-.8730	.6063
	العينة المصرية	.1104	.2034	1.000	-.6176	.8384
	العينة التونسية	.5247	.2050	.368	-.2089	1.2584
العينة التونسية	العينة السعودية	-.5751	.1905	.172	-1.2570	.1067
	العينة الكويتية	-.5512	.1781	.149	-1.1885	8.618E-02
	العينةالأردنية	-.6727	.1905	.056	-1.3545	9.117E-03
	العينة السورية	-.6581	.2050	.117	-1.3917	7.560E-02
	العينة المصرية	-.4143	.2017	.648	-1.1362	.3076
	العينة الليبية	-.5247	.2050	.368	-1.2584	.2089

خامساً: مخرجات برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المتعلقة بتحليل آراء المستجوبين حول أفضل الصيغ الممكنة لتطوير وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة في البيئة العربية.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
QW1	263	4.4106	.7405	4.566E-02
QW2	263	3.3156	1.2971	7.998E-02
QW3a	263	3.6806	1.1966	7.379E-02
QW3b	263	2.5475	1.0248	6.319E-02
QW4a	263	3.6616	1.1473	7.075E-02
QW4b	263	2.8061	1.1002	6.784E-02
QW5	263	4.0380	1.0331	6.370E-02
Qw6	263	2.1217	.7669	4.729E-02

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
QW1	30.895	262	.000	1.4106	1.3207	1.5006
QW2	3.946	262	.000	.3156	.1581	.4731
QW3a	9.224	262	.000	.6806	.5353	.8259
QW3b	-7.160	262	.000	-.4525	-.5769	-.3280
QW4a	9.352	262	.000	.6616	.5223	.8009
QW4b	-2.858	262	.005	-.1939	-.3275	-6.03E-02
QW5	16.295	262	.000	1.0380	.9126	1.1635
Qw6	-18.573	262	.000	-.8783	-.9714	-.7852

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
QW1	Between Groups	8.456	6	1.409	2.669	.016
	Within Groups	135.194	256	.528		
	Total	143.650	262			
QW2	Between Groups	98.257	6	16.376	12.239	.000
	Within Groups	342.549	256	1.338		
	Total	440.806	262			
QW3a	Between Groups	51.557	6	8.593	6.797	.000
	Within Groups	323.614	256	1.264		
	Total	375.171	262			
QW3b	Between Groups	42.308	6	7.051	7.753	.000
	Within Groups	232.847	256	.910		
	Total	275.156	262			
QW4a	Between Groups	24.472	6	4.079	3.259	.004
	Within Groups	320.410	256	1.252		
	Total	344.882	262			
QW4b	Between Groups	27.233	6	4.539	4.008	.001
	Within Groups	289.878	256	1.132		
	Total	317.110	262			
QW5	Between Groups	12.536	6	2.089	2.003	.066
	Within Groups	267.083	256	1.043		
	Total	279.620	262			
Qw6	Between Groups	8.907	6	1.484	2.617	.018
	Within Groups	145.200	256	.567		
	Total	154.106	262			

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									99% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
QW3b	Equal variances assumed	.352	.554	-3.250	261	.001	-.4140	.1274	-.7445	-8.34E-02
	Equal variances not assumed			-3.222	208.915	.001	-.4140	.1285	-.7480	-7.99E-02
QW4a	Equal variances assumed	4.154	.043	-2.964	261	.003	-.4241	.1431	-.7954	-5.29E-02
	Equal variances not assumed			-2.893	197.929	.004	-.4241	.1466	-.8054	-4.29E-02

Multiple Comparisons

Dependent Variable: QW3a

Scheffe

(I) تطبيقا	(J) تطبيقا	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
العينة السعودية	العينة الكويتية	-.2700	.2294	.966	-1.0909	.5509
	العينةالأردنية	.1220	.2483	1.000	-.7666	1.0105
	العينة السورية	.9358	.2701	.066	-3.0841E-02	1.9024
	العينة المصرية	.4024	.2652	.889	-.5466	1.3514
	العينة الليبية	.9691*	.2701	.049	2.492E-03	1.9357
	العينة التونسية	-3.3045E-02	.2676	1.000	-.9906	.9245
العينة الكويتية	العينة السعودية	.2700	.2294	.966	-.5509	1.0909
	العينةالأردنية	.3919	.2294	.818	-.4290	1.2128
	العينة السورية	1.2057*	.2528	.001	.3010	2.1105
	العينة المصرية	.6724	.2476	.292	-.2135	1.5584
	العينة الليبية	1.2391*	.2528	.001	.3343	2.1439
	العينة التونسية	.2369	.2501	.989	-.6582	1.1320
العينةالأردنية	العينة السعودية	-.1220	.2483	1.000	-1.0105	.7666
	العينة الكويتية	-.3919	.2294	.818	-1.2128	.4290
	العينة السورية	.8138	.2701	.174	-.1528	1.7804
	العينة المصرية	.2805	.2652	.980	-.6685	1.2295
	العينة الليبية	.8472	.2701	.137	-.1195	1.8138
	العينة التونسية	-.1550	.2676	.999	-1.1126	.8026
العينة السورية	العينة السعودية	-.9358	.2701	.066	-1.9024	3.084E-02
	العينة الكويتية	-1.2057*	.2528	.001	-2.1105	-.3010
	العينةالأردنية	-.8138	.2701	.174	-1.7804	.1528
	العينة المصرية	-.5333	.2857	.746	-1.5558	.4891
	العينة الليبية	3.333E-02	.2903	1.000	-1.0055	1.0721
	العينة التونسية	-.9688	.2880	.083	-1.9992	6.157E-02
العينة المصرية	العينة السعودية	-.4024	.2652	.889	-1.3514	.5466
	العينة الكويتية	-.6724	.2476	.292	-1.5584	.2135
	العينةالأردنية	-.2805	.2652	.980	-1.2295	.6685
	العينة السورية	.5333	.2857	.746	-.4891	1.5558
	العينة الليبية	.5667	.2857	.686	-.4558	1.5891
	العينة التونسية	-.4355	.2833	.883	-1.4494	.5784
العينة الليبية	العينة السعودية	-.9691*	.2701	.049	-1.9357	-2.4924E-03
	العينة الكويتية	-1.2391*	.2528	.001	-2.1439	-.3343
	العينةالأردنية	-.8472	.2701	.137	-1.8138	.1195
	العينة السورية	-3.3333E-02	.2903	1.000	-1.0721	1.0055
	العينة المصرية	-.5667	.2857	.686	-1.5891	.4558
	العينة التونسية	-1.0022	.2880	.064	-2.0325	2.823E-02
العينة التونسية	العينة السعودية	3.304E-02	.2676	1.000	-.9245	.9906
	العينة الكويتية	-.2369	.2501	.989	-1.1320	.6582
	العينةالأردنية	.1550	.2676	.999	-.8026	1.1126
	العينة السورية	.9688	.2880	.083	-6.1568E-02	1.9992
	العينة المصرية	.4355	.2833	.883	-.5784	1.4494
	العينة الليبية	1.0022	.2880	.064	-2.8235E-02	2.0325

*. The mean difference is significant at the .05 level.