

أثر فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون SOX على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية

د. عمران عامر البتي / أستاذ مساعد / كلية الاقتصاد / جامعة طرابلس
د. محمد محمد أبو عقرب / محاضر / كلية الاقتصاد / جامعة طرابلس

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأطر والأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley (SOX) الأمريكي ، التي تمثل عامل مساعد في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية والتي لها تأثير في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية ، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي وذلك نظراً لملاءمته لطبيعة الدراسة ، كما استخدمت استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة المتمثلة في أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية ، ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم استخدام برنامج (SPSS) الإحصائي ، وقد توصلت الدراسة إلى أن أساليب الرقابة الداخلية وأطرها المتكاملة لها تأثير في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية مما يساهم لحد كبير في زيادة الثقة بالتقارير المالية ، كما يعتبر الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley من العوامل التي من شأنها أن تساهم في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية التي تؤثر على فاعلية التقارير المالية مما يعد تحدياً أمام الوحدات الاقتصادية في مواجهة المتغيرات في تطوير وتحديث المفاهيم المحاسبية.

1- الاطار العام للدراسة

1-1- المقدمة:

إن ضعف نظام الرقابة الداخلية بالمنشآت كان أحد أهم أسباب الانهيارات المالية التي حدثت في الأسواق العالمية قديماً وحديثاً ، الأمر الذي أدى إلى اهتمام الجهات والهيئات والمنظمات الحكومية وغير الحكومية المهتمة بشؤون المهنة بالقيام بالعديد من الجهود لإيجاد الآليات والقواعد والأساليب التي تعمل على تطوير كل من الإشراف والرقابة على المنشآت ، وزيادة الإفصاح والشفافية ، وتعزيز المسؤولية والرقابة الداخلية ، وتمثل تلك الجهود في اصدار وتطوير تشريعات وقوانين معنية لترشيد وحوكمة هذا الدور ، والارتقاء بجودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة خصوصاً في البلدان المتقدمة وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية ، ومن هذه التشريعات على سبيل المثال لا الحصر تشريعات (SEC) ، وتوصيات تقرير لجنة Treadway 1987 التي أشارت إلى أهمية الرقابة الداخلية بخصوص إعداد القوائم المالية ، والتي أوصت بأن يتضمن التقرير السنوي للشركات المساهمة العامة تقارير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية. كما أن الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والذي له السلطة في وضع الإصدارات المهنية التي تنظم العلاقة ما بين كل من مراجع الحسابات والرقابة الداخلية كان من أهم إصداراته المعيار رقم (78) والذي يُعد انعكاساً لتقرير لجنة COSO ، وغيرها من الأمثلة.

إلا أنّ أهمّ هذه التشريعات هو قانون Sarbanes-Oxley الذي يطلق عليه اختصاراً (SOX) ، الذي صدر في يوليو 2002 ، حيث ألزم الشركات بتبني نظم رقابة داخلية صارمة ، ومراقبة أداء أعمال المحاسبين على مختلف عناصر عملية المراجعة بما يكفل الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمحاسبين.

ويعتبر هذا القانون من أكثر التشريعات والقوانين التي تعالج أوجه الضعف والقصور التي تعاني منها مهنة المحاسبة والمراجعة ، بخلق كيان جديد يسمى مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة المسجلة في البورصة الأمريكية (Public (PCAOB Company Accounting Oversight Board لتنفيذ بنود قانون (SOX) ، وتحسين جودة التقارير المالية (الإفصاح والشفافية) ، وتحسين الخدمات المهنية ، بغية حماية مصالح المجتمع المختلفة وخصوصاً المستثمرين.

وقد أخذت العديد من البلدان بهذا القانون ، ففي الستين اللتين تلتا تطبيق القانون أصدرت 28 دولة قوانين مشابهة ، ومن تلك البلدان على سبيل المثال اليابان التي أقرت قانوناً مشابهاً للقانون الأمريكي سُمي (J-SOX) يُطبق على كل الشركات المساهمة العامة.

1-2- الدراسات السابقة:

تناول العديد من الدراسات موضوع قانون Sarbanes-Oxley ، حيث تمت هذه الدراسات في بيئات مختلفة ، وفيما يلي عرض لأهم هذه الدراسات وخصوصاً الدراسات التي لها علاقة بالرقابة الداخلية:-

1- دراسة (2005) Nilsson, Petkovski and Rähä

استهدفت هذه الدراسة استكشاف أثر قانون Sarbanes-Oxley على الشركات السويدية المسجلة بأسواق المال الأمريكية وعددها 6 شركات ، ودراسة اختلاف هذا الأثر فيما بينها ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن هذا القانون فرض تحديات مهمة على هذه الشركات تمثلت في عملية توثيق المعلومات وتصميم أنظمة متطورة لها سواء كانت يدوية أو الكترونية لإنجاز متطلبات الرقابة الداخلية ، كما استنتجت الدراسة أن هذه الشركات تُقر بأهمية القانون في تحسين حماية المستثمر ، وحاجة أوروبا لقانون مشابه بتفاصيل أقل ، ولكنها تدمرت من الأعباء الكبيرة التي فرضها عليها بشكل ساهم في خروج إحدى هذه الشركات من السوق الأمريكية.

2- دراسة بكار (2005)

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطبيق الإدارة والمراجعين الخارجيين في ليبيا لمضامين الرقابة الداخلية التي توجبها المعايير الأمريكية المستجدة (SOX-404) ، وشملت الدراسة عينة من الشركات المساهمة الخاصة في مدينة بنغازي الليبية ، واعتمدت الدراسة في تجميع البيانات على الاستبانة ، وأهم ما توصلت إليه أن الإدارة والمراجعين لا يطبقون ما تتضمنه المعايير الأمريكية المستجدة (SOX-404) فيما يتعلق بتقويم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بالشركات محل الدراسة.

3- دراسة Krimmer (2005)

هذه الدراسة استهدفت التعرف على تأثير قانون Sarbanes-Oxley في الشركات الأوروبية ، وتحديد موقفها من بنوده وخاصةً متطلبات الرقابة الداخلية ، واعتمدت الدراسة على الاستبانة كوسيلة لتجميع البيانات من خلال توزيعها عبر شبكة الانترنت على 290 شركة أوروبية متأثرة بالقانون وملزمة بتطبيقه ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن الشركات الصغيرة واجهت مشاكل أكثر عند التزامها بهذا القانون ، كما أن تدخل الإدارة العليا والتزامها أثناء عملية التطبيق قام بدور حاسم في نجاحه ، كما توصلت الدراسة إلى أن أغلب الشركات تعتقد أن تكاليف الالتزام بتطبيق هذا القانون تجاوزت المنافع في سنة 2004 ، ولكن هناك اتجاه إيجابي نحو تحقيق منافع فيما بعد.

4- دراسة Andersson, Hjelte and Persson (2006)

هدفت هذه الدراسة للتعرف على كيفية التزام الشركات السويدية بمتطلبات القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley ، وكيف خططت لتطبيقه بشكل قابل للاستمرار ، وما إذا تم هذا التطبيق تحت نفس ظروف تطبيق الشركات الأمريكية من حيث توافر نفس عوامل النجاح الأساسية في تطبيق القسم 404 ، واعتمدت الدراسة في ذلك على إجراء مقابلات شخصية مع مسئولين في شركة Volvo للخدمات المالية ، وشركة Volvo للسيارات ، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد اختلاف مهم بين عوامل النجاح الأساسية للالتزام بمتطلبات تقييم الرقابة الداخلية في ظل قانون SOX بين الشركات السويدية والأمريكية.

5- دراسة Campbell & Others (2006)

استهدفت هذه الدراسة تحديد القيمة المضافة للشركات من خلال الالتزام بالقسم 404-SOX ، وكذلك التعرف على عوامل الالتزام الفعال ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن الالتزام بالقسم 404-SOX أدى إلى تحسين عملية تقويم الرقابة الداخلية وتوثيقها.

6- دراسة Owens (2006)

هذه الدراسة 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 أمريكا ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن تطبيق القسم 404-SOX أرغم الشركات على النظر بجدية لأنظمتها وعملياتها التجارية ، ولكن تكاليف التطبيق كانت مرتفعة ، كما أن هناك غموض يحيط بعملية الالتزام خصوصاً من جانب مراجعي الحسابات ، واقتрحت الدراسة أن يكون اعتماد المراجع الخارجي بشكل أكبر على نشاط المراجعة الداخلية ، ويجب أن تكون المراجعة الداخلية مرتبطة بلجنة المراجعة داخل الشركة.

7- دراسة Patterson & Smith (2007)

استهدفت هذه الدراسة التعرف على أثر قانون Sarbanes-Oxley في مراجعة الحسابات ، ومثانة أنظمة الرقابة الداخلية ، وتوصلت الدراسة إلى أن هذا القانون أثر إيجابياً في أنظمة الرقابة الداخلية وجعلها أقوى ، وأن الاختبارات الرقابية تعتبر أداة ثمينة للمراجع في حالة ما تكون الرقابة الداخلية قوية وغنية بالمعلومات المفيدة حول احتمالات الاحتيال.

8- دراسة James Bierstaker, Jordan Lowe (2007)

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى إمكانية اعتماد مراجعي الحسابات على تقارير المراجعة الداخلية في حالة وجود نظام رقابة داخلية فعّال تم إعداده في ضوء أحكام قانون سارينز- أوكسلي ، والذي يتطلب اختبار مجموعة من العوامل لقياس مدى الالتزام باختبارات الرقابة الإلزامية لزيادة كفاءة التقارير المالية التي يعتمدها مراجعي الحسابات ، وأشارت الدراسة إلى أن معايير مراجعة الحسابات تتطلب من مراجعي الحسابات ضرورة حصولهم على أدلة إثبات للحكم على كفاءة أسلوب الرقابة الداخلية المطبق ، للاعتماد عليه كما هو محدد من قبل التنظيمات المهنية ، ولكن مع تطبيق قانون سارينز- أوكسلي أصبح ذلك مطلب قانوني.

9- دراسة Rikhardsson (2007)

استهدفت هذه الدراسة التعرف على التغييرات الحاصلة في أنظمة الرقابة الداخلية في عدد 4 شركات دنماركية بعد التزامها بقانون Sarbanes-Oxley ، واعتمدت الدراسة على المقابلات الشخصية مع المدراء المسؤولين عن هذا الالتزام داخل الشركات المبحوثة ، بالإضافة إلى الإطلاع على الوثائق ذات العلاقة ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن القانون فرض تغييرات هامة في أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الدنماركية الأربع بإتباع نظام واحد للرقابة الداخلية ، وذلك بفرض ممارسات رقابة معينة ، كما استنتجت الدراسة أن ثقافة المدير الدنماركي من المحتمل أن تقود لمقاومة التطبيق ، لأن فلسفة الرقابة الداخلية في الدنمارك تعتمد على ضوابط الرقابة الداخلية اللاحقة أكثر من ضوابط الرقابة الداخلية المانعة ، وهذا بعكس ما يتطلبه القسم SOX-404 الذي يركز ويؤشدد على الرقابة المانعة أكثر من الرقابة اللاحقة.

10- دراسة Li (2007)

استهدفت هذه الدراسة دراسة أثر قانون Sarbanes-Oxley في بيئة المراجعة الأمريكية من خلال ثلاث قضايا ، وألها دراسة أثر تقييم الرقابة الداخلية في ضوء متطلبات القانون في تأخير وإطالة عملية المراجعة الخارجية ، وفحص تأثير جودة الرقابة الداخلية في تأخير عملية المراجعة الخارجية بعد تطبيق القانون ، وأهم ما توصلت إليه في هذه القضية يتمثل في أن إنجاز متطلبات تقييم الرقابة الداخلية ساهم في تأخير عملية المراجعة الخارجية بعد مراعاة عوامل التأخير الأخرى ، كما توصلت إلى أن وجود ضعف جوهري في الرقابة الداخلية عند إعداد التقارير المالية يؤدي إلى إطالة عملية المراجعة ، أي أنه كلما كانت بيئة الرقابة غير فعّالة ، أو وجود لجان مراجعة غير فعّالة في الإشراف على عملية الرقابة الداخلية كلما تسبب ذلك في توسيع عملية المراجعة الخارجية وبالتالي إطالة أمدتها.

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

أما القضية الثالثة للدراسة فتتمثل في استكشاف أثر قانون SOX في استقلال المراجعين من خلال فحص تأثير أهمية العميل (نسبة مساهمة ما يدفعه من أتعاب لقاء خدمات المراجعة أو غيرها في الإيراد الإجمالي لمنشآت المراجعة)، وأهم ما توصلت إليه في هذا الشأن أنه توجد علاقة إيجابية بين الأتعاب الإجمالية وميل المراجع لإصدار رأيه بعناية.

11- دراسة Foster, Ornstein & Shastri (2007)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أوجه الضعف الجوهري وتكاليف مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية لبعض الشركات التي قدمت تقاريرها بموجب متطلبات القسم SOX-404 ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن أتعاب المراجعة ارتفعت بشكل جوهري خلال سنة التطبيق الأولى وهي سنة 2004 ولم تنخفض بعدها بشكل كبير ، كما بيّنت أن تطبيق القسم SOX-404 ساهم في تحسين ICFR وجودة إعداد التقرير المالي وحوكمة الشركات بشكل عام ، وأن الزيادة في أتعاب المراجعة لا يمكن إرجاعها فقط لتطبيق القسم SOX-404 ، وإنما أيضاً لزيادة إجراءات المراجعة ، أو لزيادة الطلب على خدمات التأكيد في ضوء متطلبات قانون Sarbanes-Oxley.

12- دراسة Bonnefond & Lounkokobi (2007)

هدفت هذه الدراسة للتعرف على تأثير القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley في مجال الرقابة الداخلية على التقرير المالي ، ولتحقيق ذلك تم تجميع البيانات من مسؤولين في أربع شركات متأثرة بهذا القانون في السويد ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن هناك تأثير إيجابي للقسم 404 من هذا القانون على الشركات تمثل في العديد من التحسينات منها تنظيم الشركة ، ورفع مستوى كفاءة موظفيها وخاصةً مديري وموظفي الإدارات المالية ، وتحسين شفافية الاتصالات وأنظمة IT ، بالإضافة إلى أن هذه الشركات أصبحت أكثر قدرة في التركيز على الرقابة الداخلية.

13- دراسة Göthe & Vrcic (2007)

هدفت هذه الدراسة للتعرف على آثار متطلبات القسم SOX-404 في تقويم الرقابة الداخلية من وجهة نظر مراجع الحسابات السويدي ، واعتمدت في تحقيق ذلك على إجراء مقابلات شخصية مع مراجعين من ذوي المعرفة والخبرة في هذا المجال ، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة توسيع المراجع لمدى الاختبارات الرقابية التي يجريها عما كان عليه التقويم في السابق ، وهذا بدوره ساهم في تحسين جودة عملية المراجعة.

14- دراسة لظفي (2007)

وتعد هذه الدراسة هي الدراسة العربية ربما الأولى التي تعرضت لقانون ساربينز- أوكسلي ، حيث تعرضت هذه الدراسة بشكل ملخص للمتطلبات الرئيسية لقانون ساربينز- أوكسلي ، وهدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر قانون ساربينز- أوكسلي الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002 على عمليات المراجعة للشركات ، والذي أضاف أعباء جديدة على المراجعين من منطلق عدم استقلالية المحاسبين ، وبالتالي اعتمادهم لتقارير مالية لا تعبر عن الواقع الحقيقي للشركات محل المراجعة ، وقد أوصت الدراسة بضرورة إنشاء مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة ، وضرورة قيام الشركات بتقديم تقرير شامل عن ضوابط الرقابة الداخلية ضمن تقاريرها المالية.

15- دراسة Chia Yan (2007)

استهدفت هذه الدراسة فحص ثلاث قضايا مرتبطة بتطبيق القسم SOX-404 ، القضية الأولى تناولت فحص ظروف تغيير مراجعي الحسابات في الفترة 2003-2005 من خلال مسح 2454 شركة غير مالية التزمت بتطبيق القسم SOX-404 ، وبيّنت نتيجة الفحص أن هناك ارتباطاً بين الآراء السالبة للمراجعين على الرقابة الداخلية وبين انتقالمهم قبل وبعد إصدار الرأي بموجب متطلبات القسم SOX-404.

أما القضية الثانية للدراسة فتمثلت في فحص العلاقة بين خصائص لجان المراجعة والتغير في أوجه الضعف الجوهرية في أنظمة الرقابة الداخلية ، وتبين من نتيجة الفحص أن التحسينات في الرقابة الداخلية في السنة التالية ارتبطت بعدد أعضاء لجان المراجعة وخبرتهم المالية.

أما القضية الثالثة التي ركزت عليها الدراسة فتمثلت في فحص العلاقة بين تعيين المدراء التنفيذيين الجدد وبين استلام آراء سلبية على الرقابة الداخلية بموجب القسم SOX-404 ، وأوضحت الدراسة أن التقارير السالبة لم تكن بعيدة عن تعيين المدراء الجدد.

16- دراسة Singer & You (2008)

هدفت هذه الدراسة للتعرف على تأثير القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley في الشركات العامة الأمريكية ، وبشكل محدد أكثر فيما إذا ساهم تطبيق هذا القسم في تحسين جودة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية ، واعتمدت الدراسة في تحقيق ذلك على تحليل مقارن لأنظمة الرقابة لعدد 3895 شركة أمريكية ، وبمقارنة زمنية قبل وبعد تطبيق هذا 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 هذا القسم ، وإن تطبيق هذا القسم من القانون يساعد على تحقيق الهدف الرئيسي للقانون ألا وهو حماية المستثمر ، وإعادة ثقته في أسواق الأوراق المالية ، حيث أن هذا الهدف لم يتحقق بإقرار قانون Sarbanes-Oxley وإنما بتطبيق القسم 404 من هذا القانون.

17- دراسة Hollis & Others (2008)

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى الفائدة التي تعود على الشركات من الالتزام بأحكام قانون Sarbanes-Oxley فيما يتعلق بالأساليب الخاصة بالرقابة الداخلية ، حيث أن ذلك يعمل على تخفيض مخاطر المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية للمحافظة على تركيبة رأس المال وحقوق المساهمين ، والسعى وراء عدم تعرض أسهم الشركة للاهتزاز في السوق المالي . كما اهتمت الدراسة بإجراء اختبار لتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة وفق هذا القانون للكشف عن مواطن القصور فيها ، وتوصلت الدراسة إلى أن أساليب الرقابة الداخلية وفق قانون سارينز-أوكسلي تؤثر على قوة أسهم الشركة بالإيجاب ، وتساهم في تخفيض خطر تكلفة رأس المال .

18- دراسة Dessalegn & Getachew (2008)

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى جدوى نظم الرقابة الداخلية المطبقة على شركات القطاع العام الأثيوبية المسجلة بسوق الأوراق المالية ، لبيان مدى أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الداخلي والخارجي عند اعتماده عليها ، وكذلك أهميتها في القيمة المضافة لإدارة المراجعة الداخلية للحفاظ على حقوق الملاك ، كما اهتمت هذه الدراسة بتسليط الضوء على النتائج غير التقليدية للاهتمام بأساليب الرقابة الداخلية ومتابعة واختبار مستويات المخاطر في الشركة عند وجود قصور في نظم الرقابة الداخلية والتي أهتم بها قانون سارينز- أوكسلي ، وخلصت الدراسة إلى ضرورة التخطيط الإستراتيجي للأساليب الواجب تطبيقها لمراقبة نشاط الشركة ذاتياً والتي تتفق مع متطلبات قانون سارينز- أوكسلي فيما يتعلق بالرقابة الداخلية .

19- دراسة Haihong He, El-Hussein (2008)

هدفت هذه الدراسة لتقييم طرق وأساليب الرقابة الداخلية المطبقة في عدد من الشركات الأمريكية المقيدة أوراقها المالية في البورصة بعد صدور قانون سارينز- أوكسلي ، للحكم على مدى جدوى تلك الطرق والأساليب التي أقرها القانون ، وتوصلت الدراسة إلى أن تلك الأساليب ساهمت بشكل فعال في إحكام الرقابة على الأعمال المحاسبية وأيضاً الإدارية داخل هذه الشركات ، وأضفت مصداقية للقوائم المالية بالصورة التي تُمكن مستخدمي تلك القوائم من الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات الاستثمارية ، وأوصت الدراسة بضرورة التزام جميع الشركات بتطبيق أساليب الرقابة الداخلية للمحافظة على قيمة أوراقها المالية في السوق المالي .

20- دراسة Earley, Hoffman & Joe (2008)

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق مما إذا كانت عملية بناء مهمة تقويم الرقابة الداخلية من قبل المراجعين الخارجيين بموجب متطلبات قانون Sarbanes-Oxley ستقلل من تأثير الإدارة في قرارات وأحكام هؤلاء المراجعين ، وذلك من خلال استطلاع آراء المراجعين الذين قيّموا ووثقوا مشاكل الرقابة الداخلية المؤثرة في القوائم المالية تحت هذا القانون ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن عملية إعادة بناء هذه المهمة من قبل المراجعين أسهم في تقليل تأثير الإدارة في قرارات وأحكام هؤلاء المراجعين .

21- دراسة Stephens (2008)

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

22- دراسة Bergström & Wengrud (2008)

هذه الدراسة استهدفت استكشاف أثر القسم 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 ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن قانون ومبادئ الحوكمة السويدية أديا إلى تركيز متزايد على الرقابة الداخلية ، كما أثر هذا القانون في أدوار المراجعين الخارجيين والداخليين من خلال تشريع أعباء عمل إضافية ، أيضاً فإن هذا القانون قد طوّر هدفاً مشتركاً بين الطرفين تمثل في تحسين فعالية الرقابة الداخلية بشكل انعكس إيجاباً على عملية المراجعة بشكل عام.

23- دراسة SEC (2009)

هدفت هذه الدراسة للتعرف على ما إذا كان تطبيق القسم SOX-404 قد تم بأسلوب أكثر جدوى اقتصادية من قبل الشركات الأمريكية المتأثرة به بعد التعديلات التي تمت عليه ، وذلك عن طريق إجراء مسح لأراء مدراء هذه الشركات ، ومراجعي الحسابات الخارجيين ، ومستخدمي البيانات المالية لهذه الشركات ، وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن تكاليف التطبيق تختلف باختلاف حجم الشركات ، حيث تتزايد التكاليف كلما زاد حجم الشركة ، كما توصلت إلى أن المنافع المتحققة من تطبيق هذا القسم هي أنظمة رقابة داخلية أكثر جودة ، ولجان مراجعة أكثر ثقة في هذه الأنظمة عند الشركات الأكبر أكثر منه عند الشركات الأصغر ، وأن الدليل الإرشادي الصادر عن SEC بخصوص تقويم الإدارة للرقابة الداخلية كان مفيداً جداً عند التطبيق ، كما أن ثقة المستخدمين في البيانات المالية لهذه الشركات قد ازدادت بشكل ملحوظ.

24- دراسة Chan, Kleinman & Lee (2009)

استهدفت هذه الدراسة استكشاف طبيعة العوامل المؤثرة في معالجة أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية المقرر عنه بموجب متطلبات القسم SOX-404 ، واعتمدت الدراسة في تحقيق ذلك على بيانات وتقارير عينة من الشركات الأمريكية التي أفصحت في تقاريرها عن وجود أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية خلال الفترة 2004-2005 ، وحاولت الدراسة فحص تأثير حوكمة الشركات وآلياتها ، وتأثير الموارد المادية ، وتأثير معوقات معينة مثل حدة الضعف الجوهرية في اكمال عملية معالجة الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن حجم الموارد المادية ، وكثرة اجتماعات لجان المراجعة ، وتقاسيم العمل ، يرتبط إيجابياً بالمعالجة ، وبالتالي يعتبر عاملاً مؤثراً ، كما أن عدد وطبيعة الضعف الجوهرية يرتبط سلبياً بمعالجته ، وشددت الدراسة على أهمية البيئة الاجتماعية والقانونية في التأثير على سلوك الشركات.

25- دراسة Kermis & Kermis (2009)

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

26- دراسة إبراهيم (2009)

هذه الدراسة هدفت إلى قياس مدى فاعلية الأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية وفق قانون Sarbanes-Oxley على تلبية احتياجات المستثمرين لبيانات التقرير المالي ، وشملت الدراسة عينة من شركات السلع الغذائية والأدوية العاملة في جمهورية مصر ، حيث تم توزيع 180 صحيفة استبيان على مفردات عينة الدراسة المتمثلة في المدراء الماليين والمراجعين والمساهمين ورجال أعمال ، وتوصلت الدراسة إلى أن أساليب الرقابة الداخلية الفعالة وأطرها المتكاملة وفق هذا القانون تُعد كافية لسد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية مما يساهم في الحفاظ على ممتلكات أصحاب الملكية وبقاء المنشأة في دنيا الأعمال ، ومن تم تحقيق أهدافها.

27- دراسة الخرسان وسعود (2016)

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم فاعلية الرقابة الداخلية على المال العام عند تنفيذ الموازنة من قبل الحكومة في العراق في ضوء بعض المتطلبات التي جاء بها قانون Sarbanes-Oxley ، وذلك من خلال دراسة تحليلية لإجراءات الرقابة الداخلية والخارجية في ثلاث محافظات عراقية ، ومقارنتها ببعض المؤشرات التي حددها قانون SOX ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن اتباع عدد من النقاط التي جاء بها القانون من شأنه أن يُفعّل الرقابة على المال العام عند تنفيذ الموازنة.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال تحليل ومناقشة الدراسات السابقة نلاحظ أنها اتفقت على أن قانون SOX الأمريكي كان له تأثير كبير على الشركات المساهمة ، والمستثمرين ، ومنشآت المراجعة ، وعلى قواعد حوكمة الشركات ، وأن تأثيره لم يقتصر على حدود البيئة الأمريكية

بل امتد خارجها ، كما اتفقت هذه الدراسات على أن متطلبات الرقابة الداخلية التي فرضها القانون كانت قضية مركزية حازت اهتماماً كبيراً حول كيفية تطبيق مضامينها ، وما هي عوامل نجاح ذلك ، وما هي الآثار المترتبة عليها ، وما هي أهم صعوبات التطبيق ، وركزت هذه الدراسات على دراسة هذا القانون وعوامل تطبيقه من وجهة نظر الإدارة ، أو من وجهة نظر مراجعي الحسابات ، وقد تمت هذه الدراسات في بيئات مختلفة لها خصائص مشتركة أو متقاربة إلى حد ما مع البيئة الأمريكية ، وأن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها أجريت في البيئة الليبية ، ففي حدود علم الباحثان أنه لا توجد أي دراسة تناولت هذا الموضوع في البيئة الليبية ، وبالتالي تعتبر هذه الدراسة دراسة أولية استطلاعية أخذت بآراء الأكاديميين في الجامعات الليبية ، كما أنها اهتمت بالربط بين موضوعين مهمين هما الرقابة الداخلية في ظل قانون SOX والإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

1-3- مشكلة الدراسة:

إن فشل محلي القوائم المالية في التنبؤ بالانهيئات المالية التي حدثت في الأسواق العالمية قديماً وحديثاً كان نتيجة لاعتمادهم في بناء نماذج التحليل المالي على بيانات مالية شابها ممارسات خاطئة وتدني واضح في الإفصاح ، في الوقت الذي لم تستطع نظم الرقابة الداخلية فائقة التقدم التكنولوجي كشف مثل هذه الممارسات ، كما أن معيار الرقابة الداخلية وهو أحد معايير المراجعة الدولية المعتمدة لمراجعي الحسابات لم يعد كافياً في تخفيف الضرر من اكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال ، على الرغم من صدور قواعد حوكمة الشركات ، بالإضافة إلى صدور قانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة والذي يطالب مراجعي الحسابات ولجنة المراجعة بضرورة الالتزام بأساليب الرقابة الداخلية الواردة بالقانون من أجل تفادي أوجه الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية. وفي هذا الصدد يقول معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IAA, 2008, P6) أن تقوم فعالية الرقابة الداخلية والتقرير عنها وفقاً لمتطلبات القسم SOX-404 سيوضح للمستثمرين ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية متين بما فيه الكفاية ، أما (SEC) فقد ذكرت بأن المعلومات حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للوحدة تعتبر ضرورية للمستثمرين لتقييم أفضل لكل من أداء الإدارة وسلامة التقارير المالية المنشورة (Moeller, 2008, P 91).

بينما يقول (T.VO, 2007) بأن تقييم نظم الرقابة الداخلية وفقاً للقسم SOX-404 سيسهم في إنجاز هدف إعداد تقرير مالي على نحو صحيح ، وسيحد من الاحتيال ، ويقول (Prentice, 2007, P720) إن القسم 404 من قانون SOX زود المستثمرين في الأسواق الأمريكية بالقوائم المالية الأكثر موثوقية في التاريخ والتي تفيده الشركات في تخفيض تكلفة رأس المال ، وتفيد المستثمرين في تخفيض مخاطر استثماراتهم ، حتى لو كانت تكاليف التطبيق عالية فالمنافع حقيقية.

مما سبق يمكن القول بأن مشكلة الدراسة تتمثل في التعرف عن أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل قانون SOX في تعزيز

الإفصاح والثقة بالتقارير المالية ، حيث سيتم في هذه الدراسة البحث والتحليل في متطلبات الرقابة الداخلية وفقاً لقانون Sarbanes-Oxley باعتباره قانون له تأثير دولي وانعكاسات على تطور المهنة في البلدان النامية والتي منها دولة ليبيا ، إذا ما تم

النظر في قضايا (SOX) باعتبارها قضايا تسعى إليها مؤسسات مختلفة عبر العالم ، فقضايا مثل تأسيس بنية فعّالة للرقابة الداخلية ، وتقليل الاحتيال والمعلومات الخاطئة ، ومحاربة الفساد بشكلٍ

عام ، وتعزيز الثقة بالتقارير المالية أهداف لا يمكن حصرها في جزء من العالم دون آخر ، والبيئة الليبية ليست بعيدة عن هذه الأحداث والقضايا ، حيث يجب الاستفادة من أي تجارب ناجحة في هذا المجال ، وتعتبر هذه الدراسة دراسة أولية استطلاعية تأخذ بأراء الأكاديميين في عدد من الجامعات الليبية ، ففي حدود علم الباحثان أنه لا توجد أي دراسة تناولت هذا الموضوع في البيئة الليبية ، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي:

- هل متطلبات الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley تساهم في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية وفي تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية ؟

ويتفرع من هذا التساؤل السؤالين التاليين:

- هل أطر الرقابة الداخلية في ظل قانون (SOX) لها تأثير على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية والتي تمثل عامل مساعد في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية؟

- هل أساليب الرقابة الداخلية في ظل قانون (SOX) لها تأثير في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية؟

1-4- أهمية الدراسة:

1- تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تُعد من الأبحاث القليلة في الدول النامية ومنها ليبيا والتي تُسلط الضوء على قانون SOX وتأثيراته على مهنة المحاسبة ، وقد يكون طرح هذا الموضوع نقطة انطلاق لدراسات مستقبلية في البيئة الليبية.

2- كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من ضرورة الاستفادة من قانون SOX باعتباره يُعد مدحلاً للارتقاء بمستوى الأداء المهني للمحاسبة.

3- تطرح هذه الدراسة متطلبات حديثة لنظم الرقابة الداخلية والتي قد تُسهم في زيادة مصداقية وشفافية التقارير المالية ، حيث ستساعد الدراسة الحالية واستنتاجاتها في بيان مدى مساهمة تلك المتطلبات التي يمكن اعتمادها في التطبيق لتحسين البيئة الرقابية في البيئة الليبية.

4- كما تأتي أهمية هذه الدراسة في التأكيد على أهمية تطوير أنظمة الرقابة الداخلية وفق أحدث المعايير العالمية في منشآت الأعمال بالبيئة الليبية ، وما يترتب على ذلك التطوير من تحقيق جودة أعلى للمعلومات المحاسبية والمالية ، بالإضافة إلى تأسيس بنية قوية لمكافحة مظاهر الفساد والاحتيال المالي بشكل يُحسن من فرص التنمية.

1-5- أهداف الدراسة:

- 1- التعرف على متطلبات الرقابة الداخلية في ظل قواعد ومعايير قانون (SOX).
- 2- بيان أطر الرقابة الداخلية في ظل قانون (SOX) التي لها تأثير على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية والتي تمثل عامل مساعد في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية.
- 3- بيان أساليب الرقابة الداخلية في ظل قانون (SOX) التي لها تأثير في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

1-6- فرضيات الدراسة:

تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:-

- 1- لا تساهم أطر الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية والتي لها تأثير على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.
- 2- لا تؤثر أساليب الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

1-7- منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي ، من خلال إجراء مسح نظري والإطلاع على الدراسات السابقة المنشورة وغير المنشورة المتعلقة بموضوع الدراسة والمراجعة الأدبية للكتب والدوريات العربية والأجنبية للوقوف على أهم ما كُتِبَ في هذا الموضوع وتكوين إطار نظري كافٍ حوله ، كما استخدمت استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات ، حيث تم توزيعها على عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية ، ولدراسة البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة سيتم تحليلها باستخدام الحاسب الآلي ومن خلال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإنسانية والاجتماعية (SPSS) وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية المناسبة لبيان مدى تمثيل النتائج وفاعلية تعميمها.

2- الدراسة النظرية:

1-1- قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002:

يُعرف هذا القانون أيضاً باسم قانون حماية المستثمر وإصلاح محاسبة الشركات العامة ، ويطلق عليه تعميماً اسم (SOX) أو (Sarbox)، وهو قانون فيدرالي (اتحادي) أمريكي ، يهدف من ورائه إلى إعادة ثقة جمهور المستثمرين في مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات ، وعمليات إفصاح الشركات المساهمة العامة وتقاريرها ، واشتهر هذا القانون باسم Sarbanes-Oxley ، وأقره المشرع الأمريكي (Congress) وتم التوقيع عليه تشريعياً في 30 يوليو 2002 من قبل الرئيس الأمريكي (George W. Bush) الابن ، وبحسب هذا القانون سيتم تحميل المدير التنفيذي CEO ، والمدير المالي CFO المسؤولية في حالة وجود فساد بالمعلومات أو القوائم المالية.

وقد جاء هذا القانون على إثر الفضائح والإخفاقات الحاسوبية والانهيارات الاقتصادية لعدد من كبريات الشركات الأمريكية في

بداية القرن الحالي ، وقد سُمي القانون بهذا الاسم نسبةً إلى مقترحيه وهما عضوا مجلس الشيوخ السيناتور (Paul

(Sarbanes) والنائب (Michael Oxley) ، وقد وسع هذا القانون من سلطة وموارد هيئة تنظيم وتبادل الأوراق المالية لمراقبة وتنظيم أسواق الأوراق المالية ، وفرض عقوبات صارمة نتيجة عدم الالتزام ببندوه ، وكان جوهر التشريع تحسين جودة عملية إعداد التقرير المالي ، وإضافة متطلبات جديدة لعمليات الإفصاح بشكل عام ، بالإضافة إلى تعزيز أهمية المعايير الأخلاقية للشركات ، وإعادة النظر في معايير حوكمة الشركات ، ووضع القانون مسؤولية هامة على عاتق الشركات تتعلق بتأسيس والحفاظ على أنظمة فعالة للرقابة الداخلية ، ومسؤولية على عاتق مراجعي حسابات هذه الشركات تتعلق بمراجعة هذه الفعالية بهدف تعزيز موثوقية التقرير المالي المقدم لـ (SEC) وللمستثمرين ، كما أعطى فرصة أكبر لاستقلال مراجعي الحسابات ، وتعزيز مساءلة الشركات ونوعية الخدمات المحاسبية المستفيدة منها ، وذلك لمنع مظاهر الفساد والاحتيال المحاسبي في الشركات المسجلة بهيئة تنظيم وتبادل الأوراق المالية الأمريكية ومعالجتها ، وحماية مصالح حملة الأسهم والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

وبشكل عام جاء قانون (SOX) بقواعد جديدة تؤثر تأثيراً مهماً على الممارسات المالية والمحاسبية ، وعلى أسس حوكمة الشركات ، بالإضافة إلى أن القانون يتميز بقوة إلزامه فأبي الخراف عنه سيؤدي إلى عقوبات صارمة ، ويتضمن قانون (SOX) أحد عشر باباً ، كل باب يتضمن عدة أقسام تتناول قضايا مختلفة ومتعددة ، وفيما يلي عناوين هذه الأبواب:-

1- مجلس الرقابة على حسابات الشركات العامة (PCAOB).

2- استقلالية مراجع الحسابات.

3- مسؤولية الشركات.

4- تعزيز عمليات الإفصاح المالي.

5- تحليل تعارض المصالح.

6- موارد وسلطة اللجنة.

7- الدراسات والتقارير.

8- الاحتيال والمساءلة الجنائية للشركات.

9- تشديد العقوبات على جرائم المسؤولين.

10- الإقرارات الضريبية للشركات.

11- مسؤولة الشركات عن عمليات الغش والتلاعب في السجلات.

2-2- تعزيز عمليات الإفصاح المالي في ظل قانون (SOX):

على اعتبار أن الدراسة الحالية تركز على متطلبات الرقابة الداخلية وهي ضمن الباب الرابع من القانون "تعزيز عمليات الإفصاح المالي"، وحيث أن المجال لا يتسع للحديث عنها بشكل مفصل ، فسيتم فقط عرض عناوين أقسام هذا الباب ، أما باقي أبواب وعناوين وأقسام القانون الأخرى فتكون خارج نطاق هذه الدراسة ، حيث يتضمن هذا الباب الأقسام التالية:
القسم 402 - تعزيز بنود تعارض المصالح.

القسم 403- عمليات الإفصاح عن المعاملات التجارية المرتبطة بالإدارة وأصحاب الأسهم الرئيسيين.

القسم 404- تقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية.

القسم 405- الإعفاء.

القسم 406- دليل الأخلاقيات للمدراء الماليين الكبار.

القسم 407- الإفصاح عن الخبر المالي بلجنة المراجعة.

القسم 408- الفحص المعزز لعمليات الإفصاح الدورية للشركات المصدرة.

القسم 409- عمليات إفصاح الشركة المصدرة المتعلقة بالفترة الزمنية.

2-3- أهداف قانون (SOX):

يتضمن هذا القانون جملة من الأهداف تدعو إلى النهوض بالبيئة المحاسبية ، واكتساب ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح ومن أهم هذه الأهداف مايلي:

1- الشفافية في تقديم المعلومات المالية ، وتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة ، وأن تكون تلك البيانات والمعلومات ذات أهمية نسبية ، والتأكد من أنه لم يحذف من تلك القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها جعل هذه القوائم مضللة.

2- التحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومدى فاعليته في منع عمليات الغش ، واكتشاف الأخطاء المحاسبية حال حدوثها ، والتحقق من قدرة الشركة على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تُمكن من التأكد من جودة تنفيذ تلك الأنشطة والثبات في تنفيذها.

3- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة وملاحظة أي تغيير في هذه السياسات المتبعة ، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة ، وأثرها على المركز المالي ونتائج الأعمال.

4- الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن عمليات الغش والأخطاء التي من الممكن أن تحدث في الشركة.

5- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب والأخذ بالآراء الواردة فيها.

6- التحقق من استقلالية مراجعي الحسابات الداخليين ، ورفع كفاءتهم ، ووضع نظام للمراجعة الداخلية في الشركة ، ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها.

7- تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد استقلالية المراجعين الداخليين ورفع من كفاءة ما يقومون به من أعمال.

8- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للقوانين والقواعد والأنظمة ، حيث تفرض أشدّ العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المراجعين.

2-4- أطر الرقابة الداخلية المستخدمة في ظل قانون (SOX):

إن أكثر إطارات الرقابة الداخلية المستخدمة في تقويم الرقابة الداخلية استجابة لمتطلبات SOX-404 في الولايات المتحدة الأمريكية هي إطار COSO وإطار COBIT.

1- إطار (COSO): - بحسب إطار (COSO) Committee of Sponsoring Organizations of the

Treadway Commission لعام 1992 ، فإن الرقابة الداخلية تشمل خمسة مكونات مترابطة ، هذه المكونات تقدم إطاراً فعالاً يستخدم في وصف وتحليل نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة ، ويتم تصميمها وتنفيذها من إدارة المنشأة لتقديم تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة الداخلية تم تحقيقها ، ومفهوم الرقابة الداخلية ومكوناتها الخمس المتضمنة في إطار COSO لعام 1992 الموصي بها والمشدد عليها من قبل قانون Sarbanes-Oxley هي:

أ- بيئة الرقابة:- وتتضمن سياسة حوكمة الشركات- مبادئ السلوك الأخلاقي- إدارة الوعي.

ب- تقييم المخاطر:- وتتضمن تحديد المخاطر- تقييم المخاطر- أنشطة المخاطر وتخفيفها- أنشطة رقابة المخاطر.

ج- أنشطة الرقابة:- وتتضمن أهداف الرقابة- السياسات والإجراءات- الممارسات.

د- الاتصالات والمعلومات:- وتتضمن توجيهات الإدارة على أنشطة الرقابة - التقرير عن أنشطة الرقابة - تقديم تقرير تالي لتقارير الإدارة الفصلية.

هـ- المتابعة:- وتتضمن متابعة فعالية الرقابة - إجراء حالات تقوم على ضوابط الرقابة المطبقة.

2- إطار (COBIT):- تم إصدار إطار (COBIT) Control Objectives for Information and

related Technology من قبل معهد حوكمة تقنية المعلومات (ITGI) وجمعية الرقابة ومراجعة أنظمة المعلومات (ISACA) في الولايات المتحدة الأمريكية ، وهو يغطي خمسة مجالات واسعة تتعلق بالرقابة الداخلية وتمثل في الآتي:

أ- التوفيق الإستراتيجي:- ويتمثل في الجهود التي يجب أن تبذل لتوفيق الأنشطة وعمليات تقنية المعلومات (IT) Information Technology مع كل العمليات الأخرى للمشروع ، بهدف ضمان الترابط بين عمل المشروع وخطط (IT).

ب- تسليم القيمة:- العمليات التي يجب أن تكون مطبقة لضمان بأن (IT) ووحدات التشغيل الأخرى تسلم المنافع المتعهد بها في كافة أنحاء دورة التسليم.

ج- إدارة المصادر:- أي يجب أن يكون هناك استثمار مثالي في إدارة سليمة لمصادر (IT) والتطبيقات والمعلومات والبنية التحتية والأفراد في هذا المجال ، إذ إن حوكمة (IT) الفعالة تتوقف على تحقيق أمثلية في المعرفة والبنية التحتية.

د- إدارة المخاطر:- ينبغي على الإدارة في كل المستويات أن يكون لديها فهم واضح لقابلية الشركة للمخاطر ، ومتطلبات الالتزام ، وأثر المخاطر الهامة ، وكل من (IT) والعمليات الأخرى لهما مسؤوليات مشتركة لإدارة المخاطر التي قد تؤثر سواء على نحو منفرد أم مشترك في الشركة برمتها.

هـ- قياس الأداء:- في هذا المجال يجب أن تكون العمليات مطبقة لتعقب ومتابعة تنفيذ الاستراتيجية واستخدام الموارد وأداء العملية وتسليم الخدمة ، إذ يجب أن تترجم آليات حوكمة (IT) إلى أفعال ومقاييس.

3- الدراسة العملية:

3-1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في عدد من الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية والمتمثلة في (جامعة طرابلس، جامعة مصراتة، جامعة الزيتونة، جامعة المرقب، الجامعة الأسمرية، جامعة صبراتة، جامعة الزاوية، جامعة الجبل الغربي)، وقد تم اختيار عينة بطريقة حكومية مكونة من (97) عضو هيئة تدريس من ذوي اختصاص المحاسبة في تلك الجامعات.

وهذا له ما يبرره ، حيث أنه مهما كان الحجم الأصلي لمجتمع الدراسة ، فإن حجم العينة الذي يفوق (30) مفردة في مجتمع متجانس يتكون من فئة واحدة (كما في هذه الدراسة) متمثلة في الأكاديميين المتخصصين في العلوم المحاسبية بالجامعات الليبية سألقة الذكر سيعطي توزيعاً طبيعياً ، وهذا يحقق شرط الإحصاء المعلمي الذي بدوره يُقلل التباين بين عينة ومجتمع الدراسة ، وبالتالي تكون إجابات عينة الدراسة معبرة عن مجتمعها باعتبارها دراسة أولية استطلاعية لمعرفة آراء ذوي الاختصاص حول موضوع الدراسة.

3-2- أداة تجميع البيانات

تم تجميع البيانات من خلال استمارة استبيان تم تصميمها لأغراض هذه الدراسة استناداً إلى ما جاء في أدبيات الموضوع ، حيث تم توزيع عدد 97 استمارة استبيان وتم استرداد 75 استمارة ، وبذلك تكون نسبة الردود 77% تقريباً.

3-3- وصف أداة الدراسة:

تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى قسمين هما:
القسم الأول ويحتوي على ثلاث أسئلة تقيس الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي والدرجة الأكاديمية وعدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني ويتكون من محورين كالتالي:

المحور الأول: يتكون من (8) فقرات تهدف إلى التعرف على آراء أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة حول مدى مساهمة أطر الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية والتي لها تأثير على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

المحور الثاني: يتكون من (12) فقرة تهدف إلى التعرف على آراء أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة حول مدى تأثير أساليب الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

3-4- تحليل البيانات:

أ) تحليل وصفي لملامح وخصائص المشاركين في الدراسة:

قام الباحثان بتحليل البيانات النوعية عن المشاركين في الدراسة بهدف المساعدة في التعرف عليهم وتفسير النتائج الإحصائية المرتبطة بإجاباتهم ومعرفة الخصائص النوعية عنهم ، والجدول رقم (1) يوضح خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي والدرجة الأكاديمية وسنوات الخبرة العملية لأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة المشاركين في الاستبيان.

الجدول رقم (1)

خصائص عينة الدراسة

م	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
1	المؤهل العلمي	دكتوراه محاسبة	32	42.7%
		ماجستير محاسبة	43	57.3%
2	الدرجة العلمية	أستاذ	4	5.3%
		أستاذ مشارك	13	17.3%
		أستاذ مساعد	17	22.7%
		محاضر	23	30.7%
		محاضر مساعد	18	24%
3	سنوات الخبرة	من 1 إلى أقل من 5 سنوات	21	28%
		من 5 إلى أقل من 10 سنوات	29	38.7%
		من 10 سنوات فأكثر	25	33.3%

يتضح من الجدول رقم (1) أن عينة الدراسة تتصف بالآتي:

1- فيما يتعلق بالمؤهل العلمي يتضح أن غالبية عينة الدراسة هم من حملة درجة الماجستير إذ بلغت نسبتهم 57.3%، يلي ذلك نسبة أفراد العينة من حملة درجة الدكتوراه بنسبة 42.7%، وهذا يعني قدرة عينة الدراسة على فهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بشكل جيد.

2- فيما يتعلق بالدرجة العلمية يلاحظ أن أكثر أفراد عينة الدراسة هم ممن يحملون درجة محاضر حيث بلغت نسبتهم 30.7%، يليها ممن يحملون درجة محاضر مساعد بنسبة 24%، يلي ذلك الذين يحملون درجة أستاذ مساعد بنسبة 22.7%، يليهم درجة أستاذ مشارك بنسبة 17.3%، وأخيراً درجة أستاذ بنسبة 5.3%، ولا شك أن ارتفاع الدرجات العلمية لعينة الدراسة يزيد من فرص الحصول على إجابات أكثر مهنية.

3- فيما يتعلق بعدد سنوات الخبرة يلاحظ أن غالبية عينة الدراسة هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن خمس سنوات ، فقد بلغت نسبتهم 38.7%، يليها ممن تزيد خبرتهم عن 10 سنوات إذ بلغت نسبتهم 33.3%، وهذه النسبة العالية تشير إلى ارتفاع مستوى الخبرة العملية لعينة الدراسة ، الأمر الذي يخدم أهداف الدراسة إلى حد كبير.

وعليه يمكن القول أن أفراد العينة هم أشخاص مؤهلون ويتمتعون بالتأهيل العلمي العالي ، ومن ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة ، والدرجات العلمية العالية ، وبالتالي تتوفر لديهم الخلفية العلمية والخبرة العملية الكافية حول موضوع الدراسة ، وهذا مؤشر جيد لإمكانية الاعتماد على المعلومات المتحصل عليها منهم ، مما سيضفي على نتائج الدراسة مزيداً من الثقة والمصداقية.

(ب) تحليل وصفي لنتائج إجابات عينة الدراسة عن أسئلة استمارة الاستبيان:

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام سلم ليكرت (Likert Scale) الخماسي للإجابة على أسئلة استمارة الاستبيان وذلك حسب المقاييس التالية: 5 = موافق بشدة ، 4 = موافق ، 3 = محايد ، 2 = غير موافق ، 1 = غير موافق بشدة ، ولتحديد درجة الموافقة حُددت ثلاث مستويات هي (مرتفعة، متوسطة، ومنخفضة) بناء على المعادلة الآتية:

$$\text{طول الفترة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبدليل} - \text{الحد الأدنى للبدليل}}{\text{عدد المستويات}}$$

عدد المستويات

ووفق المعادلة السابقة تكون الدرجة كالتالي:

الدرجة المنخفضة: من 1 - أقل من 2.33

الدرجة المتوسطة: من 2.33 - 3.66

الدرجة المرتفعة: من 3.67 فأكثر

ثم قام الباحثان بتبويب البيانات في جداول إحصائية ومن تم إجراء تحليلات إحصائية بسيطة عليها باستخدام برنامج (SPSS) من خلال استخدام مقاييس الاحصاء الوصفي بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ، بالإضافة إلى مقاييس الاحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة.

وقد تم إحصائياً احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة ، كما استخدم الباحثان اختبار **T** للعينة الواحدة **One Sample T-Test** وذلك لاختبار فقرات كل محور من محاور استمارة الاستبيان ، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة ، حيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية **0.05** والمتوسط الحسابي المرشح للفقرة أكبر من **3** ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية **0.05** والمتوسط الحسابي المرشح للفقرة أصغر من **3** ،

وتكون آراء أفراد عينة الدراسة محايدة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية **0.05** ، وهذا ينطبق على جميع الفقرات الواردة في استمارة الاستبيان.

1- التحليل الإحصائي لفقرات المحور الأول:

يتضمن هذا المحور الأسئلة المرتبطة بالإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق قانون (Sarbanes-Oxley) حيث يتناول ثنائي أطر للرقابة الداخلية مع توضيح لمفهوم كل إطار ، لتحديد مدى مساهمة كل إطار في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية وفق قانون (Sarbanes-Oxley) والتي لها تأثير على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية من خلال إجابة عينة الدراسة على هذه العبارات في صورة التأثير من عدمه ، والجدول رقم (2) يوضح ذلك:

الجدول رقم (2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الموافقة لإجابات عينة الدراسة حول مدى مساهمة أطر الرقابة الداخلية وفق قانون Sarbanes-Oxley في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية والتي لها تأثير على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية

م	الإطار المتكامل للرقابة الداخلية	مفهوم الإطار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	البيئة الرقابية	حيث تتمثل البيئة الرقابية أساساً في كيفية النظر إلى الأخطار والتصدي لها من قبل أفراد الوحدة الاقتصادية ، بما في ذلك إدارة المخاطر ، والنزاهة والقيم الأخلاقية للعاملين بالوحدة الاقتصادية.	4.27	0.73	مرتفعة
2	تحديد الهدف	ويعني أنه من الضروري وجود أهداف تم تحديدها من قبل حتى يمكن التعرف على الأحداث التي تؤثر على إمكانية تحقيق هذه الأهداف بالشكل الذي يكفل دعم الإدارة في تحقيقها.	4.02	0.75	مرتفعة
3	تحديد الحدث	لا بد من التعرف على الأحداث الداخلية والخارجية التي تؤثر على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وتحديدها بدقة من أجل	3.98	0.75	مرتفعة

			التمييز بينها ، وتحديد ما يتعلق منها بالمخاطر وما يتعلق بالفرص.		
مرتفعة	0.74	3.93	فيجب دائما تقييم المخاطر لقياس مدى احتمالية تأثير الأحداث والمعاملات المالية وغير المالية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ، وكأساس لتحديد الكيفية التي يجب أن يدار بها العمل خلال الفترة الزمنية التي وقعت فيها تلك الأحداث لتجنب عدم التعرض لها في المستقبل ، ووضع مجموعة من الإجراءات الرامية إلى تنسيق المخاطر.	تقييم المخاطر	4
مرتفعة	0.76	3.89	وتعني أنه من الضروري الاستجابة للمخاطر لتجنب وقوعها في المستقبل ، وقبولها والسعي على تخفيض أثارها ، والحد منها ، ووضع مجموعة من الإجراءات الرامية إلى تنسيق المخاطر مع الوحدة الاقتصادية.	الاستجابة للمخاطر	5
مرتفعة	0.66	3.77	من الضروري مراقبة السياسات والإجراءات المقررة والمنفذة لضمان حسن سير العمل وضمان الانسياب الفعال لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية على مستوى جميع الأنشطة التي تراوحتها الوحدة الاقتصادية.	أنشطة المراقبة	6
مرتفعة	0.77	3.75	حيث تهدف عمليات الاتصال الفعال إلى التعرف على المعلومات ذات الصلة داخل الوحدة الاقتصادية بهدف انسياب المعلومات وتدفقها خلال المستويات التنظيمية من خلال أفراد يشعرون بمسؤولياتهم في السعي وراء تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.	المعلومات والاتصال	7
مرتفعة	0.80	3.73	لا بد أن يكون أسلوب الرقابة الداخلية المطبق قادر على متابعة جميع التعاملات والأحداث والتعديلات التي يتم إدخالها على الخطط الموضوعية مسبقاً ، ويتم ذلك من خلال المتابعة المستمرة لإدارة الأنشطة وكذلك التقييمات المستمرة بالوحدة الاقتصادية.	المتابعة	8
مرتفعة	0.745	3.92	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		

بمطالعة الجدول السابق يتبين ما يلي:

أن عينة الدراسة تؤيد تأثير أطر الرقابة الداخلية على تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية مما يساهم لحد كبير في زيادة الثقة بالتقارير المالية ، حيث حققت وسطاً حسابياً (3.92) وبدرجة موافقة مرتفعة ، كما أن الانخفاض النسبي للانحراف المعياري وهو (0.745) يشير إلى اتساق آراء عينة الدراسة حول مساهمة أطر الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية والتي لها تأثير على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

2- التحليل الإحصائي لفقرات الخور الثاني:

يتضمن هذا المحور (12) فقرة تشير إلى مدى تأثير أساليب الرقابة الداخلية المطبقة وفق قانون (Sarbanes-Oxley) في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية والتي يوضحها الجدول رقم (3):

الجدول رقم (3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الموافقة لإجابات عينة الدراسة حول تأثير أساليب الرقابة الداخلية وفق قانون Sarbanes-Oxley في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية

م	أساليب الرقابة الداخلية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	الفحص المستمر وأساليب التحقق والتقييم لكافة أوجه النشاط المتعلقة بسلامة وصحة المعاملات والتصرفات المالية أو إجراءات العمل.	4.42	0.65	مرتفعة
2	التحقق والمراجعة الداخلية للإيرادات وأنه قد تم تحصيلها في مواعيدها وتوثيقها في السجلات حسب الأصول التي تقرها التنظيمات المهنية ، واستخدامها في الأوجه المخطط لها.	4.16	0.79	مرتفعة
3	الفحص والتأكد من الالتزام بالخطط ومستويات الأداء والأهداف المرسومة.	4.11	0.70	مرتفعة
4	التحقق والتأكد من أن الأصول والممتلكات المختلفة قد تم امتلاكها أو شراؤها أو أنشائها أو توظيفها أو استخدامها أو الانتفاع بها وفق المواصفات والمعايير والخطط الموضوعية والمعتمدة لها ووفقاً للأنظمة والتعليمات والقوانين المعمول بها في المشروع.	4.09	0.76	مرتفعة
5	التحقق والتأكد من توفير كافة الوسائل الممكنة لسلامة الموارد المادية وصيانتها وحمايتها والحفاظة عليها على النحو الذي يساهم في المحافظة على موارد المشروع.	4.07	0.84	مرتفعة
6	التحقق والتأكد من أن إجراءات العمل قد تمت وفق التشريعات المعمول بها مما يشير إلى التزام المشروع بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.	4.04	0.89	مرتفعة
7	التحقق والتأكد من صحة التسجيل في السجلات والمستندات والوثائق والملفات.	3.93	0.73	مرتفعة
8	تقييم الأداء في كافة مجالات العمل لتخفيض مخاطر المراجعة.	3.89	0.62	مرتفعة
9	مراقبة أعمال اللجان مثل لجان المشتريات والتعاقدات والتعيينات والتدريب والجرد والتريقات وغيرها مما يساعد في الاطمئنان على سلامة وصحة إجراءات تفويض السلطات لبعض المسؤولين.	3.86	0.86	مرتفعة
10	الاستفسار والسؤال والحصول على البيانات والمعلومات والتقارير للمراجع الخارجي يعد من نطاق المهام المناط بها عمله بالشكل الذي يساعده على تقديم تقرير يفصح فيه عن كافة	3.91	0.76	مرتفعة

			وسائل القصور في نظم الرقابة الداخلية المطبقة.	
مرتفعة	0.73	4.23	التوصية بإلغاء أو تعديل كل ما يعيق أو يحول دون الأداء الفعال والرقابة الفعالة على المدفوعات والمقبوضات النقدية مما يساهم في عرض تقرير مراجعة يوضح جوانب القصور في هيكل الرقابة الداخلية المطبق.	11
مرتفعة	0.78	3.93	تقييم القرارات الإدارية للتأكد من انسجامها مع التشريعات المعمول بها مما يساهم لحد كبير في قياس مدى كفاءة وفعالية المراجعة الإدارية للمشروع.	12
مرتفعة	0.759	4.05	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

بمطالعة بيانات الجدول السابق يتضح ما يلي:

إن عينة الدراسة تؤيد تأثير أساليب الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية، حيث حققت وسطاً حسابياً (4.05) وبدرجة موافقة مرتفعة، كما أن الانخفاض النسبي للانحراف المعياري وهو (0.759) يشير إلى اتساق آراء عينة الدراسة حول أن أساليب الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley تساهم في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

3-5- اختبار فرضيات الدراسة:

استخدم الباحثان اختبار T لعينة الواحدة (One Sample T- Test)، وذلك لاختبار فرضيتي الدراسة، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء عينة الدراسة في كلا الفرضيتين، والجدول رقم (4) يوضح المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري وكذلك نتائج اختبار (One Sample T- Test) لكلا الفرضيتين.

الجدول رقم (4)

نتائج اختبار (One Sample T- Test) لفرضيات الدراسة

النتيجة	الدلالة الاحصائية	قيمة إحصاء الاختبار (T)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضيات
رفض H_0	*0.000	39.267	0.745	3.92	الفرضية الأولى
رفض H_0	*0.000	39.073	0.759	4.05	الفرضية الثانية

*دال احصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

1- اختبار الفرضية الأولى للدراسة

لاختبار أثر فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون (Sox) على تعزيز الإفصاح والثقة في التقارير المالية قام الباحثان باختبار الفرضية الأولى للدراسة والتي صياغتها كالتالي :-

H_0 : لا تساهم أطر الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية والتي لها تأثير على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

H_1 : تساهم أطر الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية والتي لها تأثير على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

نلاحظ من خلال بيانات الجدول رقم (4) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح هو 3.92 بانحراف معياري مناظر له بلغ 0.745 ، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي لآراء أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة لهذه الفرضية أكبر من 3 ، فإن ذلك يشير إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، مما يدل على قبول الفرض القائل ب : تساهم أطر الرقابة الداخلية وفقاً لقانون Sarbanes-Oxley في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية والتي لها تأثير على تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

2- اختبار الفرضية الثانية للدراسة

لاختبار أثر فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون (Sox) على تعزيز الإفصاح والثقة في التقارير المالية قام الباحثان باختبار الفرضية الثانية للدراسة والتي صياغتها كالتالي :-

H_0 : لا تؤثر أساليب الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

H_1 : تؤثر أساليب الرقابة الداخلية في ظل قانون Sarbanes-Oxley في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

نلاحظ من خلال بيانات الجدول رقم (4) أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح هو 4.05 بانحراف معياري مناظر له بلغ 0.759 ، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي لآراء أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة لهذه الفرضية أكبر من 3 ،

فإن ذلك يشير إلى رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 ، مما يدل على قبول الفرض القائل ب : تؤثر أساليب الرقابة الداخلية وفقاً لقانون Sarbanes-Oxley في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.

النتائج والتوصيات:

أولاً:- النتائج:

- 1- تساهم أطر وأساليب الرقابة الداخلية وفق متطلبات قانون Sarbanes-Oxley في تعزيز الإفصاح والثقة بالتقارير المالية.
- 2- إن أطر وأساليب الرقابة الداخلية التي أوصى بها قانون ساربنز - أوكسلي تساهم بشكل فعال في إحكام الرقابة على الأعمال المحاسبية وأيضاً الادارية داخل منشآت الأعمال وتُضفي مزيد من المصداقية على التقارير المالية بالصورة التي تمكن مستخدمي تلك القوائم من الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات.
- 3- بينت الدراسة مدى الفائدة التي قد تعود على منشآت الأعمال لو تم الالتزام بأحكام قانون Sarbanes - Oxley فيما يتعلق بالأطر والأساليب الخاصة بالرقابة الداخلية حيث أن ذلك يعمل على تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية في تلك المنشآت.
- 4- أظهرت الدراسة أهمية تكامل عناصر الرقابة الداخلية الموصى بها من قبل قانون (SOX) وضرورة تطبيقها بصورة مجتمعة من أجل تحقيق أهداف الرقابة في منشآت الأعمال.

ثانياً:- التوصيات:

- 1- ينبغي المشاركة الفعالة في عقد الندوات والمؤتمرات حول قانون Sarbanes-Oxley ودراسة مضامينه الجديدة وخاصة ما يتعلق منها بالرقابة الداخلية وآليات تطبيقها.
- 2- ضرورة تعزيز الوعي بأهمية قانون SOX من قبل المعنيين بتنظيم مهنة المحاسبة في ليبيا.
- 3- ضرورة تبني المؤسسات الليبية الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق قانون (Sarbanes-Oxley) والاهتمام بتطبيق مكوناته من أجل تحسين نظم الرقابة الداخلية بها.
- 4- تركيز الاهتمام بالأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية من أجل تحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية ، وتعزيز مصداقية البيانات المالية.
- 5- تدعيم قواعد حوكمة الشركات الصادرة عن الهيئات والإدارات بمضامين قانون Sarbanes-Oxley بشكل عام ومضامينه حول الرقابة الداخلية بشكل خاص.
- 6- البحث بصفة مستمرة حول المتغيرات والإصدارات الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة لمسايرة إصدارات التنظيمات المهنية المتجددة.
- 7- ضرورة أن تهتم شركات الأعمال في ليبيا بمستوى الإفصاح والشفافية في إطار قانون SOX باعتباره أساس في نظام حوكمة الشركات.

المراجع

1- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، (2009)، مدى فاعلية الأساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون سارينز - اوكسلي ، بحث منشور على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).

www.infotechaccountants.com

2- الخرسان، محمد حلو داود ، سعود، عبد الرضا حسن، (2016)، تقويم فاعلية الرقابة على أداء الحكومات المحلية في ضوء بعض متطلبات قانون SOX ، دراسة تطبيقية في عينة من المحافظات العراقية ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 18 ، العدد 3.

3- بكار، محمود مصطفى، (2005)، الرقابة الداخلية واقعتها 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.

4- لطفى، أمين السيد، (2007)، أثر قانون Sarbanes-Oxley على مهنة المحاسبة والمراجعة ، المؤتمر الثالث عشر ، التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، دار الدفاع الجوى ، القاهرة.

5- 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.

6- 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.

7- Bonnefond, Julie & Lounkokobi, Karell, (2007), Sarbanes-Oxley section 404 Impacts on European companies, Unpublished Master's Thesis, Sweden.

8- Chia Yan, Yun, (2007), Associations between SOX 404 Opinions And Auditors, Audit Committee And Executives, Unpublished Doctoral Dissertation, Florida International University, Miami, USA.

- 9- Dessalegn, Getie Mihret, and Getachew, Zemenu Woldeyohannis, (2008), Value - added role of internal audit: an Ethiopian case study, *Managerial Auditing Journal*, Volume: 23, Issue: 6, PP.567–595.
- 10- Earley, Christine E, Hoffman, Vicky B & Joe, Jennifer R ,(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.
- 11- 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.
- 12- Göthe, Sara & Vrcic, Marina, (2007), Section 404 has the auditors review and independence been affected? *Högskolan i Borås, Sweden*.
- 13- Hollis, Ashbaugh. Skaife, Daniel W. Collins, William R. Kinney, and Jr. Ryan LaFond, (2008), The Effect of sox Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity, *Journal of Accounting Research*, Forth coming.
- 14- Haihong He, El-Hussein. El-Masry, Yanna Wu, (2008), Accounting conservatism of cross-listing firms in the pre-and post-Sarbanes Oxley periods, *Advances in Accounting* volume 24, Issue 2, December, PP.237-242
- 15- James Bierstaker, Diane. Janvrin, D. Jordan Lowe, (2007), An Examination of Factors Associated with the Type and Number of Internal Control Documentation Formats, *Advances in accounting*, volume 23, PP.31-48.
- 16- 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.
- 17- 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.

18- 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.

19- 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.

20- Nilsson, Gustav. Petkovski, Pece and Rähä, 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- Prentice, Robert, (2007), Sarbanes-Oxley: The Evidence Regarding The Impact of SOX 404, Cardozo Law Review, Vol. 29 (2).

- Rikhardsson, Pall, (2007), Sarbanes Oxley and Changes in Internal Controls: Experiences from Danish Companies in a Structuration Perspective, European Accounting Association Annual Conference. Lisbon, Portugal.

22- 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.

23- 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.

24- US. Securities and Exchange Commission [SEC], (2009), Study of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 Section 404 Internal Control over Financial Reporting Requirements. <http://www.sec.gov>

25- Campbell, David R. Campbell, Mary. and Adams, Gary W, (2006), Adding Significant Value with Internal Controls. The CPA Journal. <http://www.cpajournal.com>.

- 26- T. Vo, Thuy-Nga ,(2007), Lifting the Curse of the SOX Through Employee Assessments of the Internal Control Environment, Kansas Law Review, Vol.56. <http://www.ssrn.com/>
- 27- 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. <http://www.atyponlink.com/>
- 28- Owens, David K, (2006), Implementing Sarbanes-Oxley Act Section 404 Lessons Learned from the Front Lines, The CPA Journal. <http://www.cpajournal.com/>
- 29- Chan, Kam. Kleinman, Gary & Lee, Picheng ,(2009), The Impact of Sarbanes-Oxley on Internal Control Remediation. [http:// www.ssrn.com/](http://www.ssrn.com/)
- 30- Singer, Zvi & You, Haifeng, (2008), The Effect of Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act on Financial Reporting. [http:// www.ssrn.com/](http://www.ssrn.com/)