

# تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في ظل قانون ساربنيز أوكسلي

\* م.م. حارث راشد حمدون

Harth\_rashd2007@yahoo.com

## المستخلص :

إن قانون ساربنيز أوكسلي قد حدد وبشكل واضح ومباشر أدواراً لكل من لجنة التدقيق والإدارة والمدقق الخارجي والرقابة الداخلية، لكنه لم يحدد الدور الذي يمكن أن تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي، إلا أن المتطلبات العديدة التي تطلبها القانون من هذه الأطراف تتطلب ضرورة قيام التدقيق الداخلي بأدوار إضافية لمساعدتها على الوفاء بمسؤولياتها، وفي هذا الإطار ينبغي الإشارة إلى إن تطبيق قانون ساربنيز أوكسلي صاحبه تغيرات في احتياجات هذه الأطراف من المدققين الداخليين، لذلك فإن هناك حاجة للتوسع وتفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي من أجل دعم ومساندة الشركة على مقابلة هذه المتطلبات الحديثة، ويركز البحث على توضيح الأجزاء الرئيسية للقانون والإصلاحات التي جاء بها، وتأثيره على كافة الأطراف، مع التركيز على تلك العناصر من القانون التي من شأنها أن تؤثر بشكل مباشر على التدقيق الداخلي. الكلمات المفتاحية: قانون ساربنيز أوكسلي، التدقيق الداخلي، المدقق الداخلي، الأطراف ذات العلاقة (لجنة التدقيق، الإدارة، التدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية) .

## Abstract :

*The law of Sarbanes Oxley has clearly and directly identified and clearly and directly the respective roles of the Audit Committee , management and the external auditor and internal control , but has not specified the role that could be played by the internal audit function ,The various requirements required by the law of these parties require the need for internal audit roles mustiuake additional roles to help to fulfill their responsibilities , In this context it should be noted that the application of the law Sarbnex Oxley accompanied by changes in the needs of the parties of the IIA , so there is a need for expansion and activating the role of the internal audit function in order to support and assist the company to meet these modern requirements, the research focuses on clarifying the main parts of the law and the reforms that came out , and its impact on all parties, with a focus on those elements of the law that would directly affect the internal audit.*

*Keywords: the Sarbnex Oxley Act , internal audit , internal auditor , related parties ( the audit committee , management, external audit , internal control )*

## مشكلة البحث:

- تتمحور مشكلة البحث في كيفية تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في ظل قانون ساربنيز أوكسلي، وتكمن في الإجابة على الأسئلة الآتية:
1. كيف يمكن لدور وظيفة التدقيق الداخلي أن يتغير نتيجة لتوالي صدور القوانين والتشريعات الحديثة، كصدور قانون ساربنيز أوكسلي؟
  2. هل ارتفعت مكانة ووظيفة التدقيق الداخلي نتيجة صدور قانون ساربنيز أوكسلي؟ وهل حدد القانون دور التدقيق الداخلي بشكل واضح ومباشر؟
  3. ماهي انعكاسات قانون ساربنيز أوكسلي على الدور الحالي والمرتبب للتدقيق الداخلي؟ وهل ازدادت مسؤولية التدقيق الداخلي مع زيادة متطلبات القانون على لجنة التدقيق والإدارة والرقابة الداخلية؟

## أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من الدور المهم الذي تقوم به القوانين والتشريعات والمدونات الحديثة، والتي يتوالى صدورها في أعقاب الفضائح والانهيارات المالية التي تشهدها الدول المتقدمة، وما يجب أن تقوم به وظيفة التدقيق الداخلي لتأسيس بيئة رقابية فعالة داخل الشركة، من أجل دعم ومساندة الشركة وكافة الجهات الرقابية على مقابلة هذه المتطلبات الحديثة.

## هدف البحث:

يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على التطور الحاصل في ممارسة التدقيق الداخلي نتيجة توالي ظهور التشريعات الحديثة، والسعي لتفعيل الدور الحالي والمرتبب للتدقيق الداخلي حيث أن إدارة تدقيق كفوءة سيساعد الإدارة (الإدارة والإدارة العليا التنفيذية ومجلس الإدارة) ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي على الوفاء بمعظم مسؤولياتهم التي يتطلبها قانون ساربنيز أوكسلي منهم. فالتدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقلة أنشئت داخل الشركة لدراسة وتقييم أنشطتها، والهدف منه مساعدة أعضاء الشركة في الإطلاع بمسؤولياتهم بكفاءة، وهو يوفر التحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي يتم تدقيقها لكافة الأطراف.

## فرضية البحث:

إن قانون ساربنيز أوكسلي سيغير بوضوح دور التدقيق الداخلي في المستقبل المنظور، وعلى المدقق الداخلي التصرف بشكل مختلف إلى حد ما والقيام بوظائف إضافية في تعامله مع لجنة التدقيق والإدارة والمدقق الخارجي في ظل زيادة المتطلبات والتعليمات التي حددها القانون من هذه الأطراف. وترتكز الفرضية على الكشف عن وجود علاقة ارتباط من عدمها بين التدقيق الداخلي وبقية الأطراف ذات العلاقة (لجنة التدقيق، الإدارة، التدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية) والتي حددت أدوارها في قانون ساربنيز أوكسلي.

## منهجية البحث:

لتحقيق هدف البحث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي بالاعتماد على الوثائق الرسمية والرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات والكتب العربية والأجنبية فضلاً عن أبحاث ومقالات الانترنت ذات الصلة بالموضوع، وكذلك المنهج التحليلي في الجانب العملي بعمل استبانته وزعت على المدققين الداخليين العاملين في مجموعة من الوحدات الاقتصادية الحكومية.

## محدويات البحث:

- لتحقيق منهجية البحث تم تقسيم البحث الى المحاور التالية:
- 1- المحور الأول: مكونات قانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley وأهدافه الرئيسية
    - نشأة قانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley وأسباب ظهوره
    - المكونات الرئيسية لقانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley
    - الأهداف الرئيسية لقانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley
  - 2- المحور الثاني: التدقيق الداخلي في ظل متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley من الأطراف ذات العلاقة
    - موقف وظيفة التدقيق الداخلي في ظل قانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley .
    - متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي من الأطراف ذات العلاقة ودور وظيفة التدقيق الداخلي.
    - أ- متطلبات القانون من لجنة التدقيق ودور التدقيق الداخلي من المتطلبات.
    - ب- متطلبات القانون من الإدارة ودور التدقيق الداخلي من المتطلبات.

- ت- متطلبات القانون من المدقق الخارجي ودور التدقيق الداخلي من المتطلبات.  
ث- متطلبات القانون من الرقابة الداخلية ودور التدقيق الداخلي من المتطلبات.  
3- المحور الثالث: أثر قانون ساربنيز أوكسلي في زيادة فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي.  
4- المحور الرابع: الجانب العملي وتحليل نتائج الإستبانه.

## 1- المحور الأول: مكونات قانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley وأهدافه الرئيسية:

### 1-1 نشأة قانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley وأسباب ظهوره:

أصدرت الحكومة الأمريكية في 30 تموز (يوليو) من عام 2002 القانون المسمى Sarbanes-Oxley ساربنيز أوكسلي والمعروف أيضا في مجلس الشيوخ باسم "قانون المحاسبة والإصلاح لحماية المستثمرين في الشركات" وبأسم "مساءلة الشركات والتدقيق وقانون المسؤولية" في البيت الأبيض، وهو القانون الاتحادي للولايات المتحدة وقد وقع الرئيس الأمريكي جورج بوش George W. Bush على هذا القانون وصادق الكونغرس عليه والذي سُمي نسبة إلى النابيين في الكونغرس الأمريكي (السلطة التشريعية الأمريكية) والمكلفين بصياغة القانون وهما Meshael Oxley والسيناتور Paul Sarbanes، ويعرف القانون اختصارا بـ SOX أو SOA أو Sarbox (Oxley act, 2002, p11-67)، وهذا القانون يمثل رد فعل على الفضائح والانهيارات المالية التي ألمت بالعديد من الشركات الأمريكية وأثقلت كاهل الاقتصاد الأمريكي، منها على سبيل المثال شركة (Enron) للطاقة وشركة جلوبال كروسينغ (Global Crossing) وشركة اديلفيا (Adelphia) وشركة تايكو (Tyco) وشركة هيلوث ساوث (Health South) وشركة الاتصالات (السلكية واللاسلكية) العملاقة وورلد كوم (WorldCom) وغيرها من الشركات الأمريكية نتيجة لحالات التزوير والتلاعب بالقوائم المالية لتلك الشركات من قبل إدارتها، الأمر الذي أدى إلى إفلاس تلك الشركات وحدث أضرار بالغة بالمستثمرين، وخسارة لثقة الجمهور في شركات المحاسبة والتدقيق (Holt, 2008, 4-5)، إن الاندفاع نحو تمرير هذا القانون قد نبع من الإحساس بزيادة الفشل المالي أو الضغوط من الكونغرس وكذلك قرب انتخابات الكونغرس مع تزايد الدعوات إلى الإشراف من قبل البورصة على مدققي الشركات (لطفي، 2007، 722)، ويعد هذا القانون من أهم القوانين لتنظيم الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية منذ صدور قانون الأوراق المالية لسنة 1933-1934 فهو يحتوي على بنود مهمة لإزالة المخاطر وحالات عدم التأكد التي تواجه المحاسبين الممارسين للمهنة في إيفاء المحاسبة وتدقيق الحسابات للأهداف المرجوة منها كما أن الغرض من هذا القانون هو خلق بعض القوانين الصارمة الجديدة التي من شأنها أن تمنع أو تقلل الفضائح والانهيارات المالية وإحكام الرقابة على مهنة المحاسبة وإدارة الشركات، فضلا عن فرض عقوبات جنائية قاسية على إدارة الشركة عندما لا تتصرف بما يتفق وحقوق المستثمرين أو الدائنين (الركابي، 2008، 64). وهذا القانون موجه لأولئك الذين اهتزت ثقتهم في شركات المحاسبة والتدقيق، والقانون يرسل رسائل لكل الأطراف المعنية، فرسالته لمدراء الشركات الفاسدة "سوف نتعرض لك ونعاقبك" لقد انتهى عصر الأرباح الكاذبة والمعايير المنخفضة ولا وجود لمجلس إدارة أعلى أو خارج القانون، وبالمقابل رسالة إلى مدراء الشركات غير الفاسدة "سيتم الاعتراف بسلامة الإجراءات الخاصة بك" وسيرفع الشك من الشركات الجيدة (Holt, 2008, 5).

### 1-2 المكونات الرئيسية لقانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley:

يتضمن قانون ساربنيز أوكسلي أحد عشر بابا يناقش فيها متطلبات إعداد التقارير المالية، ويتطلب من هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) تنفيذ الأحكام على متطلبات الامتثال للقانون، وقد تم اعتماد العشرات من القواعد لتنفيذ قانون ساربنيز أوكسلي، ويحتوي كل باب على مجموعة من الأقسام واجبة التنفيذ تبدأ من مسؤوليات إضافية لمجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB، واستقلالية المدقق، ومسؤولية الشركات، والإفصاحات المالية المعززة، والتعارض في المصالح محل الإهتمام، وسلطة لجنة التدقيق ومواردها، والدراسات والتقارير، والمساءلة المحاسبية للشركة عن الغش والغش الجنائي، وتعزيز الالتزام بالعقوبات الجنائية، وإقرارات ضرائب الشركات، وكذلك المساءلة المحاسبية عن غش الشركة. وفيما يلي عرض مختصر لهذه المكونات: (لطفي، 2007، 708-716) (Oxley act, 2002, 11- 67)

1. مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) : الباب الأول يتكون من تسعة أقسام ويتضمن المتطلبات الإدارية لتشكيل مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة ( Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) وهو كيان مستقل لوضع معايير التدقيق التي تحكم وتُنظم صناعة المحاسبة العامة في شركات المحاسبة والتدقيق، ويتكون من خمسة أعضاء متفرغين يتم تعيينهم لمدة خمس سنوات، وتكون شروط التعيين التي ينبغي توافرها في أعضاء هذا المجلس هي حصول عضو هذا المجلس على تأهيل علمي ملائم والإمام بطبيعة أعمال الشركة وبالواجبات المالية والمحاسبية وذلك بأن يكون حاصلًا على درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها وخبرة عملية في مجال المحاسبة والتدقيق لا تقل عن 4 سنوات أو درجة ماجستير وخبرة لا تقل عن 8 سنوات. كما يجب على شركات المحاسبة والتدقيق أن تقوم بتسجيل نفسها خلال 180 يوم من تشكيل المجلس من أجل أداء وظائف التدقيق للشركات العامة، ويتعين تطبيق معايير وقواعد للتدقيق والرقابة على الجودة والاستقلالية ومعايير أخلاقية عند إعداد وإصدار تقارير التدقيق، وسيقوم المجلس بإجراء برنامج مستمر لفحص شركات المحاسبة والتدقيق وسيتم إعداد تقارير عن أوجه القصور وستكون متاحة

- للجمهور، وقد تم تخويل المجلس للقيام بعمليات الفحص وجمع الشهادات والإقرارات وإجراء التوثيق الضروري من خلال سلطة تعليق مزاولة المدققين مؤقتاً أو إلغاء تسجيل شركات المحاسبة والتدقيق أو فرض عقوبات أخرى لعدم الالتزام، مع تحديد غرامات نقدية بحد أقصى 100000 دولار للفرد و200000 دولار للشركة عند انتهاك قواعد المجلس، وتكون البورصة هي المشرفة على المجلس وقراراته، وقد خول المجلس أيضاً بتبني معايير المحاسبة، ويتم تمويل المجلس وأنشطته من أجور التسجيل فيه .
2. استقلال المدقق : الباب الثاني يتكون من تسعة أقسام، وتعد استقلالية مدقق الحسابات من أهم معايير قانون ساربنيز أوكسلي ، والقواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق، لما لها من أثر على شفافية وصحة التقارير المالية والمعلومات المعلن عنها. وقد تناول القانون مسألة استقلالية مدقق الحسابات وحدد نطاق الخدمات المقدمة إلى المستفيدين التي تضم في طياتها تدقيق الحسابات ووضع معايير لاستقلال المدقق الخارجي، ويتضمن الاستقلال الحظر على المدققين وشركات المحاسبة والتدقيق عن القيام بخدمات أخرى (على سبيل المثال الاستشارات) متزامنة بنفس الوقت مع خدمات التدقيق المقدمة لنفس الشركة على وجه التحديد.
3. مسؤولية الشركات : الباب الثالث يتكون من ثمانية أقسام ويركز على تحميل لجنة التدقيق لأي شركة مسؤولية التعيين والإشراف على أي عمل تدقيقي يتم تأديته عن طريق إحدى شركات المحاسبة والتدقيق، وتحديد التفاعل بين مدققي الحسابات الخارجيين ولجان تدقيق الحسابات للشركات.
4. الإفصاحات المالية المعززة : الباب الرابع يتكون من تسعة أقسام فهو يصف تعزيز متطلبات الإفصاح عن التقارير المالية السنوية والربع سنوية، بحيث يتم الإفصاح الكامل عن كافة المعاملات خارج الميزانية العمومية التي يكون لها أثر حالي أو مستقبلي على الموقف المالي للشركة، كالإيضاحات المتممة لأثر المعاملات المالية في صورة بيانات رقمية تعبر عن المعاملات، وهي تحتاج إلى ضوابط داخلية لضمان دقة التقارير المالية سواء تقارير تدقيق الحسابات في صورة مالية أو غير مالية بالإضافة إلى تقارير عن الرقابة الداخلية وقواعد كاملة تتطلب بأن يتم استيفائها بحيث لا تتضمن أي بيان غير حقيقي، وكذلك متطلبات تعارض المصلحة المعززة الذي يحظر وجود قروض شخصية من وإلى الشركة والمدراء التنفيذيين مع بعض الاستثناءات المحدودة، والإفصاح عن المعاملات المرتبطة بالإدارة والمدراء والمساهمين الرئيسيين عند قيامهم ببيع أو الحصول على أسهم جديدة من الشركة محل التدقيق خلال 15 يوم من العملية. وكل ذلك من أجل تعزيز دور مراقب الحسابات ولجنة التدقيق في إلقاء الضوء على كفاءة الشركة محل التدقيق وقوتها المالية في السوق للحفاظ على ممتلكات أصحاب المشروع وإظهار فاعلية التقارير المالية لمستخدميها من المستثمرين والمقرضين وأصحاب المصالح وغيرهم.
5. التعارض في المصالح محل الاهتمام : الباب الخامس يتكون من قسم واحد فقط، والذي يشمل تعامل المحللين الماليين في إجراءات تهدف إلى المساعدة في استعادة ثقة المستثمرين في الأوراق المالية التي تقدم من خلال تقارير المحللين الماليين التي يتم نشرها والإعلان عنها. وهي بالتالي تحدد قواعد السلوك الإلزامي للمحللين، ويتطلب الكشف عن الصراعات بين المصالح وتعارضها بين الملاك والإدارة.
6. سلطة لجنة التدقيق ومواردها : الباب السادس يتكون من أربعة أقسام، ويحدد الممارسات لاستعادة ثقة المستثمرين في سوق الأوراق المالية والمحللين الماليين للترخيص والتخصيصات. كما يعطي الحق والسلطة للجنة مراقبة عمليات البورصة لفرض الرقابة على الأوراق المالية، ويضع قيوداً تحد من ممارسة المهنيين في صورة الشروط التي بموجبها يمكن للشخص أن يتعرض لتوجيه اللوم والحرمان من مزاولة المهنة إذا زاول المهنة بصفته وسيطاً أو مستشاراً أو تاجراً أو وكيلاً.
7. الدراسات والتقارير : الباب السابع يتكون من خمسة أقسام، وينص على قيام الشركات المحاسبية بتقديم دراسات وتقارير تتضمن في مجملها عدة أمور أهمها اندماج شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى وأثرها على السلوك الذي قد يتنافى مع المنافسة، وتحديد درجة الصعوبات والتعارض وتقدير درجة الملائمة الأمر الذي قد ينتج عنه تضارب في المصالح وتعرقل دخول تلك الشركات، وإعداد دراسات وتقارير تدرج فيها أسماء منتهكي قانون الأوراق المالية من المحاسبين وشركات المحاسبة والتدقيق والوسطاء والتجار والمحامين والمستشارين في شؤون الاستثمار ومدراء المصارف.... الخ، وعرض للإجراءات المتخذة من قبل لجنة مراقبة البورصة على درجة التنفيذ ومدى شفافية التقارير المالية، وتقديم دراسات تتضمن في مجملها المصارف الاستثمارية وإيضاح لمراكزها المالية، وذلك تحسباً لقيام المصارف بالتلاعب بأرباحها وإخفاء وتعتيم مركزها المالي الحقيقي.
8. المساءلة الجنائية والغش والاحتيايل المحاسبي للشركات : الباب الثامن يتكون من سبعة أقسام ويشار إليه أيضاً بـ "قانون مسؤولية الشركات عن الغش الجنائي لعام 2002". فهو يصف في طياته عدة أمور منها فرض غرامات شديدة ذات طابع جديد وأحكام بالسجن للتلاعب بالسجلات المالية والمستندات تقع على المسؤولين التنفيذيين والماليين، وأن يتم مسك وتدقيق سجلات الحسابات للشركات لمدة لا تقل عن خمس سنوات كأدنى حد، وتوفير الحماية اللازمة للموظفين "المخبرين" الذين يبلغون السلطات بوقوع عمليات الغش والتلاعب في التقارير المالية ويوفرون دليل إثبات عن الغش، والعقوبات الجنائية الخاصة ببعض المساهمين في الشركات العامة المسجلة.
9. تعزيز المعاقبة على جرائم المسؤولين : الباب التاسع يتكون من ستة أقسام. ويسمى هذا القسم أيضاً "تعزيز وتشديد عقوبة جريمة المسؤولين لعام 2002". هذا المقطع يزيد من العقوبات الجنائية المرتبطة بالمسؤولين عن الجرائم والمؤامرات لارتكاب الغش الجنائي. وذلك بفرض غرامة عليهم قد تصل إلى 5 ملايين دولار والسجن لمدة 20 سنة وذلك لشهادتهم أو إفادتهم بمعلومات فصلية أو سنوية خاطئة تعد على أنها صحيحة، باعتبار أن هذه الجريمة هي جريمة جنائية. كما يتضمن هذا الباب المسؤولية المشتركة للتقارير المالية يحدد متطلبات التقارير الدورية وأهمية التأكد من أنها تحتوي على جميع المعلومات المادية.

10. إقرارات الضرائب للشركات : الباب العاشر يتكون من مقطع واحد. القسم 1001 ينص على أن الرئيس التنفيذي يجب أن يوقع الإقرار الضريبي الشركة، ويختص بإجراءات اعتماد الإقرارات الضريبية من مدققي الحسابات.
11. مسؤولية الشركة عن عمليات الغش : الباب الحادي عشر ويتألف من سبعة أقسام. يوصي القسم الأول اسما لهذا الباب بأنه "قانون مسؤولية الشركات عن الغش والتلاعب والاحتيال لعام 2002". ويتضمن على عقوبات أخرى إن ثبت العبث بالسجلات المالية أو القيام بعمل أخر لعرقلة إجراء رسمي هو عمل إجرامي، وتعزز العقوبات في اللجوء إلى عمليات تجميد مؤقت للسلطة، ومنع أشخاص من العمل كمدرء، وينص أيضا على عقوبات للانتقام من مخبرين ومبلغين غير صادقين في تبليغهم عن الشركات (الوشايات الزور)، وبالمقابل حماية الصادقين من المبلغين عن المخالفات.

ويتضح من خلال العرض إن ظهور قانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley Act كأحد تداعيات التعامل مع بوادر الأزمة في بداية هذا العقد، يهدف إلى تنظيم وترتيب إجراءات وآليات عالية الكفاءة لتحقيق مزيد من الشفافية والإفصاح وترتيب أعمال التدقيق الداخلي وكذلك إيجاد آلية أكثر فاعلية للرقابة على أداء شركات المحاسبة والتدقيق لضمان الحد الكافي من النزاهة والكفاءة في تحقيق دورها المهم في توزيع الموارد في الاقتصاد. كل ذلك يُعنى في الأصل بخلق وترتيب منظومة من الممارسات والتطبيقات السليمة لمن يتولى إدارة الشركات بما يحقق المحافظة على حقوق الملاك والدائنين والعاملين في الشركة وأصحاب المصالح وجميع الأطراف الأخرى وبما يحقق أهداف ضبط وتحسين جودة الرقابة والشفافية والإفصاح .

### 3-1 الأهداف الرئيسية لقانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley:

- أن الهدف الرئيس من القانون هو وضع معايير جديدة أو تقوية المعايير القائمة بما يتعلق بالمحاسبة والعقوبات بما يخص الأخطاء التي ترتكبها الشركات، وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين والجمهور بالتقارير المالية، ويتضمن قانون ساربنيز أوكسلي جملة من الأهداف الداعية إلى النهوض بالبيئة المحاسبية ومنها الآتي: (Coates IV, 2007, 91-116)
1. الشفافية في تقديم المعلومات المالية فالشفافية تتحقق بدراسة القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة، وإن تكون ذات أهمية نسبية، والتأكد من أنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها أن تجعل من هذه القوائم مُضللة.
  2. التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها وقدرته على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن التحقق من جودة تنفيذ هذه الأنشطة والثبات في تنفيذها.
  3. دراسة السياسات المحاسبية المتبعة التي تتبناها الشركة وأي تغيير فيها، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمتها لطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها.
  4. الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة.
  5. دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والأخذ بالآراء الواردة فيها.
  6. التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها.
  7. تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد الاستقلالية لمدققي الحسابات الداخليين والرفع من كفاءة ما يقومون به من الأعمال.
  8. جعل المدرء التنفيذيين أكثر مسؤولية عن أفعالهم واتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات على المدرء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين.

## 2- المحور الثاني: التدقيق الداخلي في ظل متطلبات قانون ساربنيز

### أو كسلي Sarbanes-Oxley من الأطراف ذات العلاقة:

#### 2-1 موقف وظيفة التدقيق الداخلي في ظل قانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley:

إن الهندسة الطبيعية لمهنة التدقيق بصورة عامة قد تغيرت، حيث توجد الآن مسؤوليات تقرير جديدة، فضلاً عن التغيرات في التوقعات والهيكل العام الجديد المسؤول عن وضع معايير التدقيق، لذلك فمن الأهمية وصف الدافع لتلك التغيرات ووصف الاختلافات في المسؤوليات بين تدقيق مختلف الشركات بالإضافة إلى وصف معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها عموماً، وكذلك يتعين تقديم نظرة عامة موجزة أيضاً عن عملية التدقيق كأساس لفهم التطورات الحديثة في الأخلاقيات المهنية وتحليل المخاطر (لطفي، 2007، 725). ويتضح التطور الذي حصل للتدقيق الداخلي من خلال تعريفه خلال مدد زمنية متعاقبة، إذ إن التدقيق الداخلي بموجب التعريف الأخير لمعهد المدققين الداخليين ومعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ينظر له على أنه " دائرة، أو قسم، أو فريق من المستشارين أو غيرهم ممن يقدمون تأكيدات وخدمات استشارية موضوعية ومستقلة بهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر والرقابة" (IIA, 2009, 16). وهذا التعريف متناغم مع تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين

حيث عُرف بأنه "فاعلية تقييمية مقامة ضمن الشركة لغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختيار وتقييم ومراقبة وملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتهم" (Moeller, 2004, 137). وهذا التطور في المفهوم قد أدى إلى اتساع مجال عمل التدقيق الداخلي واعتراف الشركات بأهميته وحميته. وهذا ما أكد عليه أيضاً قانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley الذي أكد على ضرورة وجود تدقيق داخلي، إلا أن تحديد القانون وبشكل واضح لأدوار ومسؤوليات كلاً من لجنة التدقيق والإدارة والمدققين الخارجيين والرقابة الداخلية، وعدم تحديده بشكل قاطع وواضح ومباشر لدور وظيفة المدققين الداخليين أثار العديد من التساؤلات، فالتوسع في أدوار ومسؤوليات هذه الأطراف تستلزم ضرورة حدوث توسع مماثل في أدوار ومسؤوليات المدققين الداخليين باعتبارهم طرفاً رئيساً ومصدراً أساسياً لمعلومات كل من لجنة التدقيق والإدارة والمدققين الخارجيين والرقابة الداخلية ومساعدتهم في الوفاء بمتطلبات ومتطلبات قانون ساربنيز أوكسلي. وقد أشارت الكتابات الحديثة التي تناولت الإرشادات والقوانين والممارسات العملية إلى أهمية وجود علاقات تعاونية ملائمة بين وظيفة التدقيق الداخلي والأطراف الأخرى، وبناءً عليه فقد زادت الحاجة نحو فهم الكيفية التي يمكن أن تتفاعل بها وظيفة التدقيق الداخلي مع كل من لجنة التدقيق والإدارة والمدقق الداخلي والرقابة الداخلية (Tapestry Networks, 2004, 4). ولكي تستطيع الشركات التماسي مع قانون ساربنيز أوكسلي أصبح من الضروري عليها إنشاء قسم تدقيق داخلي بشكل ملح أكثر من السابق، وتوضيح هذه الضرورة لأصحاب المناصب العليا فيها كي تتمكن من إصدار إعلانات مالية بفاعلية أكبر من السابق، كما يجب على المدققين الداخليين التركيز على المجالات من ضمنها المالية، وأن يقوموا بعملية تحليل المخاطر قبل موافقتهم على أي خطة تدقيق مزع إنشائها، والافتتاح بأن تقرير التدقيق الداخلي سيكون له الأثر الرئيسي في إنجاح الشركة ككل، وبالفعل قد بدأت الشركات بإجراء تغييرات جوهرية على التدقيق الداخلي، والتي أشملت على إنشاء أقسام تدقيق داخلي بشكل رسمي، وإمداد تلك الأقسام بالأشخاص المختصين بنسبة 80% على الأقل، وإطلاع لجنة التدقيق على تقارير التدقيق الداخلي قبل رفعها لأصحاب المناصب الإدارية العليا في الشركة (Carpenter, 2004, 15). ولكي تكون وظيفة التدقيق الداخلي أداة قوية لدعم الأطراف الأخرى (لجنة التدقيق والإدارة والمدقق الخارجي والرقابة الداخلية) يجب أن تتميز بمستوى ملائم من الجودة، بحيث يجب أن يكون كل طرف من هذه الأطراف أداة داعمة في دعم غيره من الأطراف وذلك بعلاقة تكاملية، ومن حقيقة أن العديد من أنشطة التدقيق الداخلي لها مسؤوليات مباشرة أمام هذه الأطراف، وهذا يعني أن جودة وظيفة التدقيق الداخلي تؤثر على علاقاتها بالأطراف الأخرى. ولكي تلعب وظيفة التدقيق الداخلي هذا الدور المحوري ينبغي أن يتوافر فيها خصائص أو عوامل معينة تؤدي إلى تحسين جودتها، ومن ثم تحسين جودة علاقاتها بالأطراف الأخرى. كما أن هناك العديد من الإحصائيات التي تؤكد على أنه كلما كبر حجم الشركة وازدادت درجة تعقيد نشاطها، كلما كان من الصعب على لجنة التدقيق والإدارة والمدقق الخارجي وحتى الرقابة الداخلية تكوين صورة دقيقة للمخاطر التي تتعرض لها تلك الشركة وإجراءات الرقابة عليها، وهنا يكون للمدقق الداخلي دوره الحيوي في تعريف هذه الأطراف بالمخاطر وإجراءات الرقابة عليها، مما يعني تحسين فعالية إدارة المخاطر (IIA, 2004, 14).

## 2-2 متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي من الأطراف ذات العلاقة ودور وظيفة التدقيق الداخلي:

من نص قانون ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley وتحديده بشكل واضح لأدوار ومسؤوليات كلاً من لجنة التدقيق والإدارة والمدققين الخارجيين والرقابة الداخلية، وعدم تحديده بشكل قاطع وواضح ومباشر لدور ووظيفة المدققين الداخليين لا بد هنا من تحديد وبشكل مختصر المتطلبات الأساسية التي فرضها القانون على هذه الأطراف مع التركيز على تلك العناصر من القانون التي من شأنها أن تؤثر على المدقق الداخلي، وبيان الأنشطة التي سيساهم فيها: (\*)

أولاً: متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي من لجنة التدقيق ودور التدقيق الداخلي من المتطلبات:

ألزم قانون ساربنيز أوكسلي الشركات بوجود تشكيل لجان تدقيق وهي إحدى اللجان المُنبتة عن مجلس الإدارة والتي يجب على المدقق الداخلي حضور جميع اجتماعاتها، وقد خلق القانون مسؤولية مُشددة عليها، ويسعى القانون لتعزيز استقلالية أعضاء لجنة التدقيق، حيث يشترط في أعضاء اللجنة الاستقلالية وتتوفر الاستقلالية بتوفر الشروط التالية (Moeller, 2004, 11):

- أن لا تكون لديه أي مصلحة مباشرة وغير مباشرة في العقود والأعمال التي تتم لحساب الشركة .
- أن لا يكون له أي مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة شخصية ذات شأن مع المدراء التنفيذيين في الشركة أو مع احد أقربائهم ولا زوجاتهم، وان لا يكون قريباً لأي أحد منهم حتى الدرجة الثانية.
- أن لا يشارك في عضوية لجنة التدقيق لأكثر من شركة واحدة تمارس ذات النشاط.

ويتطلب القانون من لجنة التدقيق في القسم 202 التصريح بالموافقة المُسبقة على كافة خدمات التدقيق والخدمات الأخرى بخلاف التدقيق المقدم للشركة. وفي الأقسام 204، 205 يُطلب من شركات المحاسبة والتدقيق إعداد تقرير عن الطرق والممارسات والسياسات المرتبطة بعمل التدقيق يُرفع إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر والتي تكون مسؤولة عن اختيار شركة تدقيق الحسابات وتكون مسؤولة أيضاً عن دفع أتعابها ومراقبتها. وفي القسم 301 يتطلب من لجنة التدقيق تطبيق أحكام هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) لتحديد استقلاليتها وموضوعيتها، والقسم 407 يوجب على لجنة التدقيق أن تشمل في عضويتها وبعده أدنى خبيراً مالياً واحداً وإذا لم يكن يتعين تحديد الأسباب، والقسم 806 الذي

(\*) الإشارة إلى أقسام قانون ساربنيز أوكسلي أخذت جميعها من نص القانون كمصدر (Sarbanes-Oxley Act, 2002, 11-67) وسيكون عرض القوانين ومتطلباتها من كافة الأطراف على التوالي.

يتطلب إنشاء برنامج للإبذار المبكر (Whistleblower Program) (نافخي الصافرة) وهو برنامج يسمح بالتقرير عن المشاكل المحاسبية المحتملة وإيصال المخالفات خارج نطاق الهيكل التنظيمي. والبرنامج يلعب دوراً مهماً في تخفيض احتمالات الغش وتوفير تأكيد بأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة وفاعلية، ويمكن الشركات من الاكتشاف المبكر للمشاكل قبل تفاقمها ومن ثم صعوبة السيطرة عليها، وفي دراسة خلصت إلى أن المدققين الداخليين يمكنهم لعب هذا الدور من خلال العمل مع لجنة التدقيق على تكوين نظام يعمل على حماية صفة الموظفين المبلغين عن المخالفات الذين يستخدمونه وإعطائهم كافة الصلاحيات للوصول إلى الأدوات التي تساعد في التقرير عن ما يحيط بهم، كما خلصت الدراسة إلى أن تطوير برنامج الإبذار المبكر يتم من خلال أربع مراحل يمكن للمدقق الداخلي المشاركة في كلاً منها بشكل فاعل (عبد الحميد، 2009، 133)، المرحلة الأولى هي التقييم حيث يتطلب من المدقق الداخلي أن يساعد في وضع بروتوكول وتوفير تأكيد بأن التصميم يتضمن ضوابط رقابية كافية، وهذه المرحلة تتطلب اختيار مجلس إشرافي رقابي يعزز مصداقية البرنامج يكون مدير التدقيق الداخلي احد أعضائه مع مجموعة من المدراء، أما المرحلة الثانية هي بناء البرنامج ومن خلال هذه المرحلة يتم تدريب مشغلي البرنامج والمجلس الإشرافي وتحديد السياسات والإجراءات وكتابة ميثاق المجلس، وعلى المدقق الداخلي العمل على التأكد من أن البرنامج جزءاً من دليل المستخدمين ودليل قواعد السلوك المهني، وكذلك وضع ميثاق للمجلس الإشرافي يتضمن تحديد لأدوار المجلس وعضويته وسلطته، أما المرحلة الثالثة فهي وضع البرنامج موضع التنفيذ وإطلاق البرنامج داخل الشركة وعلى المدقق الداخلي أن يشارك مع الإدارة العليا من أجل إضفاء صفة الإلزامية على البرنامج، ليس فقط لإضفاء الشرعية ولكن لزيادة ودعم رؤية إدارة التدقيق الداخلي في المستقبل، أما المرحلة الرابعة والأخيرة هي متابعة ومراقبة الأداء والتي تتضمن المقابلة مع المجلس الإشرافي وفحص وتدقيق تقارير الأداء واستقصاء المستخدمين، وعلى المدقق الداخلي أن يساهم بتوفير تقييم مستقل وموضوعي لفاعلية البرنامج.

وهنا يرى الباحث أن مسؤوليات لجنة التدقيق التي يتطلبها قانون ساربنيز أوكسلي قد ازدادت وبالتالي سيتغير وضع التدقيق الداخلي داخل الشركة استجابة لهذه التغيرات، وكذلك طبيعة العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق. وفي سبيل مساعدة لجنة التدقيق على الوفاء بمتطلبات قانون ساربنيز أوكسلي يجب أن يتصرف المدقق الداخلي بشكل مختلف إلى حد ما في تعامله مع لجنة التدقيق ويكون أكثر اتساقاً ويمكن أن يقوم المدقق الداخلي بأنشطة معينة ويكون قادراً على تقديم الدعم للجنة التدقيق التي هي بحاجة لهذا الدعم في كافة أعمالها. وبالمقابل فإن لجنة التدقيق تقوم بدراسة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وفحص خطة وأهداف وأستراتيجيات إدارة التدقيق الداخلي لضمان أنها توفر الحد الأساس للتحقق من إدارة المخاطر وكفاية الرقابة الداخلية، وتقييم مدى كفاية الموارد المخصصة، وكذلك الإشراف على كافة الأنشطة التدقيق الداخلي وتقاريره ومناقشة كافة السلبيات التي تواجه عمل المدقق الداخلي (العاني، 2005، 71)، وهذا ما أكد عليه معهد المدققين الداخليين عند تبنيه وجود علاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، وذلك من خلال رفع تقارير التدقيق الداخلي إلى لجنة التدقيق (IIA, 2003, b)، كما أن تعيين وعزل رئيس التدقيق الداخلي يتم بالاتفاق مع لجنة التدقيق، وعند قيام المدقق الداخلي بعمليات التدقيق يتوجب من مدير التدقيق الداخلي توسيع المعلومات التي يتم جمعها من خلال مرحلة تحديد النطاق خلال مزيد من الاطلاع عن بيئة وثقافة الشركة، وإن أفضل طريقة للقيام بذلك تكمن في إجراء تقييم للرقابة الداخلية للشركة، فلجنة التدقيق تعتمد على التدقيق الداخلي في دراسة وتقييم مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ومعرفة مدى التزام الشركة بالقوانين والتعليمات المعمول بها، فالمدقق الداخلي يمثل بالنسبة للجنة التدقيق الأداة المهمة واللازمة للوصول للحقائق (العاني، 2005، 77). وتعد نتائج هذا العمل عظيمة بالنسبة للجنة التدقيق إذ أنها تعطي اللجنة تقويماً عالي المستوى لبيئة الرقابة بالشركة، وأيضاً هذه النتائج توفر للإدارة بعض التوجهات مدعومة بمستند رسمي، وهذا يتفق بصورة جيدة مع متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي، وكذلك يمكن للمدقق الداخلي مساعدة لجنة التدقيق في الإشراف على المدققين الخارجيين ومراقبتهم، وإثارة مخاوف لجنة التدقيق عن أدائهم وكذلك محاولة السعي إلى تخفيض أتعابهم، وتزويد اللجنة بكل ما تحتاجه من معلومات لتقييم عمل التدقيق الداخلي، وتزويدها بتقييم موضوعي لنظام الرقابة الداخلية وتقييم مستمر لعمليات إدارة المخاطر ومساعدة اللجنة في تقييم جهود الإدارة المتعلقة بإدارة مخاطر الشركة، كذلك مشاركة اللجنة فيما تقوم به من تحقيقات خاصة. أما بخصوص برنامج الإبذار المبكر (نافخي الصافرة) الذي ذكر سابقاً فبإمكان المدقق الداخلي التأكيد بأن تصميم البرنامج يتضمن ضوابط رقابية كافية، كذلك المشاركة في مراحل تطوير البرنامج مما يعزز مصداقيته، كما بإمكان المدقق الداخلي مساعدة اللجنة في التحقق من مدى ملائمة آليات التقرير التي يتضمنها البرنامج، والقيام بتقييم مستقل وموضوعي لفاعليته، حيث إن التدقيق الداخلي هو نشاط منطقي للمساعدة في تنفيذ أعمال برنامج الإبذار المبكر ونافخي الصافرة لمسؤولياتهم بحسب القانون، حيث يحتاج الموظفين إلى إيصال المخالفات خارج نطاق الهيكل التنظيمي للشركة، والمدققين الداخليين هم المرشحين للمساعدة في تطوير التقارير وحماية أعضاء برنامج الإبذار المبكر ونافخي الصافرة بسبب استقلالية التدقيق الداخلي، ومن حقيقة أن التدقيق الداخلي لديه مسؤولية مباشرة أمام لجنة التدقيق.

**ثانياً: متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي من الإدارة<sup>(1)</sup> ودور التدقيق الداخلي من المتطلبات:**  
 تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دوراً هاماً في كافة الشركات، حيث تقوم بتزويد الإدارة العليا بالمعلومات اللازمة التي تساعد في اتخاذ القرارات من ناحية، وإمدادها بالمعلومات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة من ناحية أخرى، وهي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من الإدارة، وذلك من خلال قيامها بالعديد من الأعمال الإدارية كتقييم أداء العاملين بالشركة، وتزويد الإدارة العليا بالمعلومات الصحيحة وفي الوقت المناسب عن المخاطر التي من الممكن أن تواجهها الشركة، وتزويدها بالعناصر المؤهلة للقيام بالمهام الإدارية. هذا بالإضافة إلى مهامها التقليدية المتمثلة في حماية موجودات الشركة من أي تصرفات غير مرغوب فيها، والتأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات والإجراءات الموضوعية (Ahlawat &Lowe, 2004, 147). إن قانون ساربنيز أوكسلي يتطلب من الإدارة في القسم 302 وبالتحديد من المدير التنفيذي الرئيسي (PEO) أو المدير المالي الرئيسي (PFO) أو أي أشخاص يقومون بوظائف مماثلة أن يشهدوا ويصدقوا تجاه نظام الرقابة الداخلية وعلى فعالية ضوابط وإجراءات الإفصاح في التقارير السنوية وربع السنوية (الفصلية)، وفي القسم 303 يحظر على إدارة الشركات تقديم معلومات مزيفة أو مضللة عن الموقف المالي للشركة إلى أحد شركات المحاسبة والتدقيق التي تقوم بالتدقيق، وأن يتسبب المدراء التنفيذيين بالتأثير السلبي على عملية التدقيق، والقسم 401 يشير إلى أنه يجب عدم الإفصاح عن أية معلومات مالية لاتتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة (GAAP) وكذلك الإفصاح الكامل عن الالتزامات التعاقدية، وإصدار إفصاح لحظي (real-time) وكذلك إجراء تعديلات تصحيحية هامة للقوائم المالية، وفي الأقسام 403، 402 سيتم منح القروض الشخصية للتنفيذيين من قبل الشركة، والقسم 404 يتطلب من الإدارة أن تُدرك مسؤولياتها تجاه إنشاء نظم رقابة داخلية فاعلة وكاملة إلزامية والحفاظ عليها، وإجراءات للتقرير المالي، كما يتضمن تقييم فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية هذه، وهذا يتضمن التأكيد عن فاعلية هذه النظم بشكل رسمي ومكتوب بلغة واضحة. وفي القسم 406 من القانون الذي يلزم الشركات الإفصاح علانية عن ما إذا كان هناك تطوير لدليل أو مدونة لقواعد السلوك الأخلاقي للمدراء التنفيذيين أم لا، وإذا لم يكن هناك يتعين تحديد الأسباب، وعلى المدراء الماليين الرئيسيين التوقيع عن الالتزام بدليل السلوك الأخلاقي. وفي القسم 409 يتعين على كل شركة أن توفر إفصاح سريع وحالي يتعلق بالتغيرات الجوهرية (المادية) في الموقف المالي أو أعمال الشركة، وهذا يستلزم وجود أنظمة في الشركات تلبى هذه المتطلبات (Information Alternatives, 2004, 3).

ويلاحظ أن الخاصية الرئيسية لقانون ساربنيز أوكسلي تتمثل في قوة إلزامه القانونية، حيث أن الانحراف عن القانون سيؤدي إلى عقوبات صريحة، وإن المسؤولين التنفيذيين بالشركة الذين يعدون تقرير عن قوائم مالية بشكل احتيالي يتعرضون لعقوبات جنائية إذا ما انتهكوا ذلك (غرامة بمقدار مليون دولار أو السجن لمدة عشرة سنوات) وإذا كانوا متعمدين ويعلمون بانتهاكاتهم (عقوبة بغرامة 5 مليون دولار أو السجن لمدة 20 عام) (لظفي، 2007، 722-723)، وقبل هذا القانون كان لا يتم تحميل المدراء أي مسؤولية بحال إدعائهم عدم المعرفة أو العلم بالمخالفات والفساد، في حين إن هذا القانون يعطي القوة للزج بالسجن وفرض الغرامات على المدير التنفيذي الرئيس والمدير المالي الرئيسي أو ما يكافئهما بالمناصب والمستويات الإدارية العليا إذا وجد أنهم مذنبين وقاموا بالتوقيع على قوائم بها فساد وتلاعب هام نسبياً. كما يأخذ بالعقوبات التجريد من المكافآت ومصادرة أي حوافز أو أرباح بالنسبة للمسؤولين التنفيذيين الكبار والمسؤولين الماليين الكبار في حالة طلب الجهة المصدرة (الشركة) تقديم بياناتها مرة أخرى أو إعادة تصوير الأرباح. وكذلك إيقاع اشد العقوبات على الغش بكافة أنواعه وجوانبه كإتلاف السجلات المالية بهدف عرقلة التحقيقات.

وهنا يرى الباحث أن مسؤوليات الإدارة التي يتطلبها قانون ساربنيز أوكسلي قد ازدادت وبالتالي سيتغير وضع التدقيق الداخلي داخل الشركة استجابة لهذه التغيرات وكذلك طبيعة العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والإدارة (الإدارة والإدارة العليا التنفيذية ومجلس الإدارة). حيث سيعمل المدقق الداخلي كهمزة وصل بين الإدارة والمدقق الخارجي. وفي سبيل مساعدة الإدارة على الوفاء بمتطلبات قانون ساربنيز أوكسلي يمكن أن يقوم المدقق الداخلي بأنشطة معينة كتقديم الدعم والنصح والمشورة للإدارة فيما يتعلق بتطوير إجراءات الرقابة الداخلية وتعزيز وعي الإدارة بالمخاطر ونظم الرقابة وتصميم الاختبارات اللازمة للوقوف على درجة كفاءة وفعالية هذه النظم، والقيام بتدقيق مستمر للخطط التي وضعتها الإدارة للتغلب على نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية، وإجراء تقييم موضوعي لما قامت به الإدارة من اختبارات وعمليات تقييم، والمساهمة في إطلاق مدونة قواعد السلوك الأخلاقي لجميع موظفي الشركة، كما يجب على المدقق الداخلي مشاركة الإدارة في وضع وتطوير إستراتيجية مواجهة المخاطر ومساعدتها في القيام بتقييم شامل لهذه المخاطر، ويجب عليه أيضاً فحص وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المتاحة للإدارة لاتخاذ القرارات. وفي عام 2000 أشارت قائمة مسؤوليات المدققين الداخليين أن دور المدقق الداخلي هو مساعدة أعضاء الإدارة العليا على الوفاء بمسؤولياتهم بشكل فعال، وذلك من خلال إمدادهم بتحليلات وتقييمات وتوصيات تتعلق بالأنشطة التي تم تدقيقها، فالمدقق الداخلي يهتم بأي مرحلة من مراحل النشاط يستطيع من خلالها خدمة الإدارة وهذا يتطلب السعي وراء السجلات المالية والمحاسبية للحصول على فهم كامل للعمليات التي يتم تدقيقها، كما يرى (Felix&Maletta) إن الإدارة تطلب من المدقق الداخلي المساعدة في تزويدهم بالتأكدات المتعلقة بتحديد ومراقبة المخاطر بكفاءة وفاعلية، والسيطرة على العمليات التنظيمية على نحو كفوء ومؤثر وفعال، وفاعلية العمليات التنظيمية في الشركة المعنية (البلداوي وآخرون، ب ت، 5). كما يجب على الإدارة العليا توفير كل الوسائل والتسهيلات اللازمة عند قيام التدقيق الداخلي بمهامه، وبالمقابل يقوم التدقيق الداخلي بدعم مجلس الإدارة والإدارة العليا حيث أشارت

(1) المقصود بالإدارة (الإدارة والإدارة العليا التنفيذية ومجلس الإدارة) .



المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في المعيار رقم 2060 - التقرير لمجلس الإدارة والإدارة العليا منتظمة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية عن الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات لنشاط التدقيق الداخلي، وكذلك الانجازات المتعلقة بالخطوة الموضوعية، كما يجب أن يشمل التقرير مواقع المخاطرة الهامة، وكذلك الإفصاح عن المخاطر الجوهرية التي تتعرض لها الشركة وإجراءات الرقابة الداخلية وغيرها من الأمور التي تتطلبها الإدارة (IIA, 2003, b). إن أكثر المدراء التنفيذيين يدعون بأنهم على وعي كامل بما يحدث في شركاتهم، ولكن بالمقابل هم مترددون في التوقيع على القوائم المالية، ويطلب العديد من المدراء أن يُوقع موظفيهم أولاً لكي يقوموا بعمل الشهادات والمصادقات المطلوبة حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية، علماً أن القانون قد تطلب هذه المصادقات بهدف ضمان أن الرئيس التنفيذي والمدير المالي يفهمون بالكامل القوائم المالية المرافقة للإفصاحات وهي يجب أن تعبر بعدالة وتُظهر بالكامل الوضع المالي للشركة كما إن المسؤولية الأولى في ضمان الالتزام بقانون ساربنيز أوكسلي تقع على الرئيس التنفيذي، ويحتاج الرئيس التنفيذي للمساعدة والتنسيق وقيادة الجهود لضمان هذا الالتزام، وهو بالتأكيد بحاجة إلى تدقيق داخلي جيد لضمان انه تم تعيين المسؤوليات بفاعلية وقد تم إكمال المهام بنجاح.

### ثالثاً : متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي على المدقق الخارجي ودور التدقيق الداخلي من المتطلبات:

إن قانون ساربنيز أوكسلي كان واضحاً وشاملاً في تعزيز استقلالية المدقق الخارجي كما أنه عطل أي قانون سابق يتنافى مع متطلبات الاستقلالية التي نص عليها، وقد قدم خطوات عملية من شأنها الإسهام في تعزيزها (خدش والسرطاوي، 2010، 300). وقد ركز القانون على زيادة استقلالية المدققين بإزالة أو تقليل عملهم الذي لا يتعلق بالتدقيق ومنع العلاقات بين الإدارة التنفيذية والتدقيق الخارجي. فبعد أن ربط القانون عمل المدقق الخارجي بجهتين الأولى هي لجنة التدقيق ومهمتها الإشراف على عمل المدقق في مهمته داخل الشركة، والجهة الثانية هي الجهة التي أقرها قانون ساربنيز أوكسلي في قسمه الأول وهي مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات (PCAOB) وهي جهة رقابية تنظيمية على كل المهنة. ففي القسم 103 يتطلب القانون أن تُبنى معايير للرقابة على جودة الأداء ومعايير أخلاقية والتي يتعين استخدامها من قبل شركات المحاسبة والتدقيق عند إعداد وإصدار تقارير التدقيق، وأن تصف تقارير التدقيق نطاق اختبار المدقق لهيكل الرقابة الداخلية والإجراءات محل التدقيق. وفي الأقسام 201، 202 التي توجب استيفاء موافقة مسبقة من لجنة التدقيق على أعمال التدقيق، كما يُمنع المدقق من القيام بجملة من الخدمات الأخرى التي تؤدي للشركة والملتزمة بنفس الوقت مع خدمات التدقيق المُقدمة لنفس الشركة لأنها تؤثر على استقلاليته، ويحظر القيام ببعض الأعمال التي ليست من طبيعة التدقيق والمُغطاة بهذا القانون، ومن هذه الخدمات: مسك الدفاتر والسجلات وتسجيل الحسابات، وخدمات القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية والمحاسبية، وخدمات التقدير والتخمين والتقييم، وخدمات التأمين، وتوريد خدمات التدقيق الداخلي، والخدمات الإكتوارية، ووظائف الإدارة بالوكالة، والخدمات المرتبطة بالموارد البشرية ووظائفها، والسمسرة والاستشارات الاستثمارية والاستثمار المصرفي، والخدمات القانونية، وخدمات الخبرة للتدقيق، بالإضافة للقيام أو المساعدة في القيام بالأنشطة الإدارية، وأي خدمات أخرى يقوم المجلس بتحديدها (Lee, 2003, 3-5)، وكذلك الحظر على شركات المحاسبة والتدقيق تقديم خدمات التدقيق إذا ما كانت مسؤولة عن فحص التدقيق في أي سنة من السنوات المالية الخمسة السابقة لتلك الشركة، باستثناء حالات تتم الموافقة عليها من قبل لجنة التدقيق كالمسماح للمدققين الخارجيين بالقيام بالخدمات الاستشارية والضرورية. وهناك عدة شروط للقيام بأداء هذه الخدمات من قبل شركات المحاسبة والتدقيق ومنها ما يلي (Moeller, 2004, 24):

1. عند اقتراح توفير بعض من هذه الخدمات من قبل شركة المحاسبة والتدقيق، وتكون لجنة التدقيق في الشركة على علم بحظرها من قبل قانون ساربنيز أوكسلي.
2. أن تكون شركة المحاسبة والتدقيق مسجلة ومرخصة، وليس لها علاقة أو اتصال مباشر مع المدقق الخارجي للشركة، ومع المدراء التنفيذيين أو أعضاء مجلس الإدارة أو أسرهم.
3. الموافقة المسبقة على جميع الخدمات الإضافية من قبل لجنة التدقيق وإعداد كشف بذلك، ويجب أن تكون أجور هذه الخدمات لا تتجاوز 5% من أجور ورسوم التدقيق، مع التأكيد على وجود سجل يُرصد طبيعة هذه الخدمات والتكاليف المترتبة عليها.
4. يكون أعضاء لجنة التدقيق هم المسؤولين عن الموافقة على الخدمات الإضافية المناسبة وكافة الوثائق والتكاليف المترتبة، وأن تكون هذه الخدمات لا تنتهك الحظر كنظم الاستشارات المالية.
5. تأكيد تنفيذ الخدمات الإضافية، وإعداد مذكرة رسمية موثقة تؤكد على إكمال إجراءات الانتهاء من تنفيذها، وفي نهاية السنة المالية يجب الكشف عن هذه الخدمات إلى المُستثمرين.
6. إعداد كشف من قبل لجنة التدقيق يضم الخيارات البديلة من شركات المحاسبة والتدقيق التي كان من الممكن أن تقدم نفس الخدمات الإضافية.

وبالمقابل أعطى القانون صلاحيات شديدة لـ (PACOB) في القيام بإجراءات تأديبية تتباين بين التعليق المؤقت للمدقق الخارجي أو لشركة المحاسبة والتدقيق مع فرض غرامات مالية كبيرة، وقد تصل إلى الحظر على الأفراد والشركات من مزاوله هذه المهنة، وبالمحصلة فإن القصد من القانون هو تقليل أو إزالة تلك الخدمات الاستشارية. وفي القسم 203 يؤكد القانون على أن يتم تقدير مكافآت التدقيق الخارجي من قبل لجنة التدقيق، وأن يتم تدوير شركاء التدقيق (أي التناوب على التغيير بين شركات التدقيق). وفي الجزء الأخير من

القسم 404 يجب أن يقوم المدقق أو شركات المحاسبة والتدقيق بالتقرير عن تأكيدات الإدارة لفاعلية نظم الرقابة الداخلية في نهاية كل سنة للشركة، أي يعبر عن رأيه فيما يتعلق بهذه التأكيدات. وفي الأقسام 802، 1101، 804، 1102، يوجب القانون أن يتم حيازة السجلات المحاسبية المُساندة، والحظر من تغيير أو إتلاف أو تزوير أي وثائق بقصد عرقلة التحقيق، لذلك يجب أن يكون المدقق الداخلي مُلتزم بالقانون وأن يضمن بأن أوراق عمله قد تم حيازتها بما يتفق مع المُحددات الموضوعية من قبل القانون، وبهذا فإن المجلس سوف يتطلب من هذه شركات الاحتفاظ بكافة الأوراق والمواد المرتبطة بالتدقيق على الأقل لمدة سبعة أعوام.

إن الكثير من الرؤساء التنفيذيين ولجان التدقيق يرون أن التدقيق مقسم كنشاط بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، كما أن العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي علاقة قديمة، ولكن لا بد من تعميق هذه العلاقة بينهما حيث أصبح دورهما تكاملياً في ظل بيئة الأعمال الحديثة (Tapestry Networks, 2004, 6). وقد أكدت معايير التدقيق على ضرورة الاستعانة بأنشطة المدقق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وأكدت معايير PCAOB على أن اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي قد شجع الشركات على الاهتمام بتحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي، ومن ثم فإنه يمكن القول أن زيادة أهلية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وزيادة شمولية اختباراتهما، يؤدي إلى زيادة إمكانية اعتماد المدقق الخارجي عليها، وقد حددت هذه المعايير أيضاً دور التدقيق الداخلي في دعم المدقق الخارجي عند تنفيذ مهامه، وكذلك قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، التي تدفع المدقق الخارجي للتشاور معه بشأن تقييم مخاطر التلاعب (PCAOB, 2004, AS 2)، هذا وقد أصدرت (PCAOB) (15) معياراً ومنها ما يأتي: المعيار (1) الإرشادات لتقارير المدققين وفقاً لمعايير PCAOB. المعيار (2) ملغي. المعيار (3) توثيق أعمال التدقيق. المعيار (4) التقرير فيما إذا كان القصور الجوهرية المقرر عنه سابقاً لم يزل موجوداً. المعيار (5) تدقيق الرقابة الداخلية. المعيار (6) تقييم الثبات في القوائم المالية. المعيار (7) الارتباط بتدقيق الجودة.

ومن الجدير بالذكر أن المعيار الدولي للتدقيق 610 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين قد حدد العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وقد أشار إلى أن دور التدقيق الداخلي يحدد من قبل الإدارة، أما المدقق الخارجي فيتم تعيينه لتقديم تقرير بشكل مستقل حول البيانات المالية، ويتباين اهتمام التدقيق الداخلي حسب متطلبات الإدارة، أما اهتمام المدقق الخارجي فهو عما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، ومن ما لا شك فيه أن كثيراً من أعمال التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي، في حين أن التدقيق الداخلي لا يستطيع الوصول لنفس درجة الاستقلالية المطلوبة من المدقق الخارجي عند إبداء رأيه في البيانات المالية، حيث يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، 213).

وهنا يرى الباحث أن مسؤوليات التدقيق الخارجي التي يتطلبها قانون ساربنيز أوكسلي قد ازدادت وبالتالي سيتغير وضع التدقيق الداخلي داخل الشركة استجابة لهذه التغيرات وكذلك طبيعة العلاقة القائمة وتنسيق العمل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. وفي ظل قانون ساربنيز أوكسلي فإن مسؤوليات المدقق الخارجي تغيرت جذرياً من حيث توجهات تفسير المسؤوليات حيث انتقلت هذه المهمة من المهنة إلى المجتمع من خلال PCAOB حيث أصبح المجتمع ممثلاً في هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) والكونغرس الأمريكي، وتقوم PCAOB برفع تقاريرها إلى (SEC) والتي بدورها تقوم بعرضها على الكونغرس، فيما أبقى القانون على الشركات غير العامة تحت مسؤولية AICPA، ويلاحظ أن قانون ساربنيز أوكسلي ركز وبشكل أساسي على إزالة أية عوائق قد تسبب تضارب مصالح في أداء المدققين الخارجيين والتي قد تعزز استقلاليتهم إضافة إلى المعايير المهنية لاستقلالية المدقق كإلغاء أو تقليل العمل الاستشاري والتأكيد على تدوير الشريك المسؤول عن التدقيق، مع ضمان أن المدققين لا يمكن أن يصبحوا موظفين لدى الشركة وبالتالي قيامهم بتعيين شركة التدقيق. إن القانون قد كُتب أساساً للتدقيق الخارجي أي أن هناك سبباً للاعتقاد بأن القانون سيركز أيضاً على أوراق عمل التدقيق، وبالتحديد إذا ما اعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، حيث أن التدقيق الداخلي لديه سياسة احتفاظ بأوراق العمل تنسجم مع القانون أي القيام بأشرفه جميع الأنشطة التي لا تُعد ولا تُحصى، ومن المنطق الاعتقاد بأن أوراق العمل يمكن أن تُطلب في المحكمة لإكمال التحقيقات والتحريات، لذلك يجب أن يكون المدقق الداخلي مُلتزم بقانون ساربنيز أوكسلي وأن يضمن بأن أوراق عمله قد تم حيازتها بما يتفق مع المُحددات الموضوعية من قبل القانون. أن الهدف الرئيسي للمدقق الداخلي هو التأكد من أن المدقق الخارجي يمكن أن يعتمد على عمليات التدقيق الداخلي بأكثر قدر ممكن، وبالأخص اختبارات الرقابة الداخلية التي يجريها المدقق الداخلي عند قيامه بالتدقيق المتكامل للشركة، وهناك إزام من معايير التدقيق على ضرورة فهم الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي، وذلك لأن التدقيق الداخلي جزءاً من الرقابة الداخلية. لذا على المدقق الداخلي إدخال متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي في كل عملية تدقيق أثناء تقويم توثيق الإدارة لبيئة الرقابة، الاختبارات، النتائج، وتدقيق العمليات، كما يمكن أن يقوم

المدقق الداخلي بأشظة معينة كتقديم كل المعلومات التي يحتاجها المدقق الخارجي لتقييم عمل التدقيق الداخلي، وتزويده برأي الإدارة حول تقارير التدقيق الداخلي، ومساعدة المدقق الخارجي على فهم هيكل الرقابة الداخلية، كما على المدقق الداخلي السعي الدائم للحصول على الفهم الكافي لطرق وأساليب والمصطلحات المستخدمة من قبل المدقق الخارجي، وتبادل تقارير التدقيق وخطابات الإدارة مع المدققين الخارجيين بما يساعد على التنسيق وتفاذي التكرار، كما أن التناوب الدائم للمدقق الخارجي على الشركة سيضع المدقق الداخلي في تحدي كبير، فعليه أن يكون معتاداً على العمل مع فريق جديد من المدققين الخارجيين من وقت إلى آخر، وعليه لعب دور أقوى مع الفريق الجديد. ومن الأمور الأخرى التي تؤثر على عمل المدقق الداخلي وتزيد من مسؤوليته هو الحظر على المدقق الخارجي من القيام بجملة من الخدمات التي تم توضيحها سابقاً، والتي كان من الممكن القيام بها من قبل المدقق الخارجي قبل قانون ساربنيز أوكسلي.

رابعاً : متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي على الرقابة الداخلية ودور التدقيق الداخلي من المتطلبات:

قدم القانون إجراءات رقابة مالية هامة على الشركات التي تحكم عملها هيئة تداول الأوراق المالية SEC، ويعتبر القانون شاملاً ومعقداً، ولقد عُرف نظام الرقابة الداخلية من قبل قانون ساربنيز أوكسلي على انه عملية مصممة أو بأشراف المدير التنفيذي والمدير المالي أو الأشخاص القانمين بنفس الوظائف والمتأثرة بمجلس الإدارة والإدارة وبأشخاص آخرين، لتوفير تأكيد معقول بخصوص الثقة في التقارير المالية، وإعداد القوائم المالية للأغراض الخارجية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (Louwers, 2008, 173). وهذا التعريف جاء متناغماً مع متطلبات القسم 302 الذي أكد على تطوير الإجراءات والرقابة على الإفصاح، وكذلك القسم 404 " تقييم الإدارة لنظام الرقابة الداخلية " الذي يلزم الشركات أن يحتوي تقريرها السنوي على تقرير عن الرقابة الداخلية يتضمن تقييم لفاعلية نظم الرقابة الداخلية الخاصة بالتقرير المالي، وتتم عملية التقييم هذه من خلال الإدارة ويمكن للمدقق الداخلي أن يساهم في ذلك لامتلاكه الخبرة الفنية والموضوعية المهنية التي تؤهله لذلك. كما يتضمن هذا القسم شهادة الرئيس التنفيذي والمدير المالي الموسعة، وكذلك الإجراءات والرقابة على شهادة الإفصاح للرئيس التنفيذي والمدير المالي. وإغراض تطبيق هذا القسم صدر معيار من مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة في مارس 2004 يحتوي على إرشادات لفحص الرقابة الداخلية على التقرير المالي، من أجل تكوين رأي عما إذا كان تقييم الإدارة عن تصميم وتشغيل فاعلية الرقابة الداخلية على التقرير المالي قد حدد أنها تمت بعدالة في كافة النواحي الهامة والضرورية، وبالتالي فعلى المدقق الخارجي إرفاق تقرير مفصل عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية المطبق يتضمن رأي واضح بان الشركة تحتفظ برقابة فعالة على التقرير المالي تأسيساً على المعايير المقررة في الرقابة الداخلية الصادرة عن لجنة التنظيمات الراعية للجنة (Treadway). كما أن الالتزام بقانون ساربنيز أوكسلي يتطلب من الشركة تبني أطر لنظام الرقابة الداخلية والمرتبطة بالقسم 404، والالتزام بهذه القسم يتضمن عدة خطوات تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وكالاتي (Anand, 2007, 53-54): أ. تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، ب. تطوير برامج إدارة المخاطر، ت. أتمتة تقارير العمليات، ث. تحديد ومعالجة مخاطر تقنيات المعلومات، ج. تطوير إجراءات حفظ الوثائق. ولتنفيذ الخطوات السابق ذكرها يقترح Moeller هيكلية للالتزام بالقسم 404، وتوزيع العمل كالاتي:

1. أن يتم تحديد فريق التدقيق، وأعضاء التدقيق الآخرين بضمن ذلك التدقيق الداخلي.
2. تأسيس مدخل عملي لتدقيق كل عملية، وذلك بتعريف طبيعة وأنواع الأخطاء والتقصير وحجم العمليات التي سيتم تدقيقها، وكذلك وضع تعليمات تحدد الأخطاء الهامة والجوهرية.
3. تعريف أهداف هيكلية الالتزام وذلك بتحديد فيما إذا كان التدقيق سيغطي هيكل الرقابة فقط أو الكفاءة والفاعلية أيضاً، وتحديد نتائج تطبيق القسم 404 ونتائج التدقيق الداخلي التي تتطلب متابعة، وكذلك تدقيق هذه الهيكلية مع المدير المالي ولجنة التدقيق.
4. تحديد توقيت وأسس التدقيق والفحص والاختبار مع المدققين الخارجيين، ووضع معايير لتدقيق التوثيق، والقيام بتدقيق أولي لكل عملية.
5. تحضير أولي للتقرير بخصوص الخطوات السابقة الذكر، واستعراض نتائجه مع المدير المالي للشركة.

ويضيف الكاتب بان الالتزام بتطبيق القسم 404 يتطلب من الشركات أن تبذل جهود كبيرة، وإن التدقيق الداخلي يجب أن يؤدي دوراً مهماً في ذلك على أن يكون استشارياً وذلك من خلال فهم قانون ساربنيز أوكسلي والاتصال مع المدقق الخارجي، والاجتماع مع الإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق واطلاعهم على متطلبات القانون، ومساعدة الخبير المالي للجنة التدقيق وإبداء الرأي في الأمور المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقديم الدعم المستمر للإدارة ولجنة التدقيق للبقاء على خطط الالتزام بالقانون، وفي حالة استخدام مستشارين خارجيين – مختصين بالقسم 404 – فإن المدقق الداخلي يمكنه أن يحدد مدى الدعم الذي يمكن أن يقدمه، والاشتراك في تعديل وتدقيق الخطط الموضوعة لتنفيذ الالتزام بها (Moeller, 2004, 108-114). إن حزمة التعليمات والمتطلبات التي جاء بها قانون ساربنيز أوكسلي

وفي ظل التركيز على نظام الرقابة الداخلية وفاعليته، فإن هذا القانون متمثلاً بالقسم 404 يعزز ويدعم تفعيل نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال الأدوار الجديدة التي أسندها القسم للمدقق الداخلي حيث ألزمه القيام بدور استشاري والاتصال مع المدقق الخارجي ولجنة التدقيق في الأمور المتعلقة بفهم القانون والمشاركة في تعديل الخطط الموضوعة مما يجعل دوره مهما ومؤثراً في زيادة العمل من أجل المحافظة على نظام رقابة داخلية كفوء وفعال (النعمي، 2011، 100).

وهنا يرى الباحث أن المسؤولية تجاه الرقابة الداخلية التي يتطلبها قانون ساربنيز أوكسلي قد ازدادت وبالتالي سيتغير وضع التدقيق الداخلي داخل الشركة استجابة لهذه التغيرات وكذلك طبيعة العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية، حيث يوفر المدققين الداخليين عادةً رأياً حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وعندها تستطيع الإدارة التنفيذية القيام بشهادة حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية، ويجب على الإدارة أن تحدد كيف أن القرار سيتم اتخاذه قبل الشهادة حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وعلى الإدارة تحديد ما إذا كان تقييم الرقابة الداخلية منسجماً بين الإدارة العليا والتدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، وبالأخص الانسجام مع التقييمات والنتائج المستوحاة من نشاط التدقيق الداخلي، حيث تقوم هذه المجموعات الثلاث بالمساهمة بتقييم الرقابة الداخلية والاتفاق حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية، ويجب مقارنة التقييمات الثلاثة وتسوية الاختلافات بينهما، ومن ثم الإفصاح عن نقاط الضعف الرئيسية في نظام الرقابة الداخلية، وهنا يقع الدور الكبير على عاتق التدقيق الداخلي حيث إن القيام بأكثر القرارات سيتخذ بناءً على معلومات تتوفر للإدارة التنفيذية من قبل المدققين الداخليين وإن جمع المعلومات حول نقاط الضعف الرئيسية وتعديلاتها يجب أن تكون عملية مستمرة والتدقيق الداخلي هو المسؤول عن حيازة مثل هذه السجلات، ويجب إجراء المناقشات ضمن السجلات مع كل من الإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق والمدققين الخارجيين لضمان الإفصاح الكامل، ذلك أن وظيفة التدقيق الداخلي تقوم ضمن مهام عمله بالتحقق من وجود نظام رقابة داخلية فاعل من ناحية التصميم ومن الناحية العملية، وكلما كان نظام الرقابة الداخلية فاعل كانت قطاعات الشركة أكثر قدرة على تحقيق أهدافها، كما إن مكانة التدقيق الداخلي داخل نظام الرقابة الداخلية تشبه مكانة العمود الفقري داخل جسم الإنسان فهي التي تضمن سلامة واستقامة عناصر نظام الرقابة الداخلية، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون عوناً في الاحتفاظ بنظم رقابة فعالة وذلك من خلال تقييم كفاءة وفاعلية هذه النظم والعمل على تطويرها على نحو مستمر.

### 3 - المحور الثالث : اثر قانون ساربنيز أوكسلي في زيادة فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي:

يتضح مما سبق إن قانون ساربنيز أوكسلي قد حدد وبشكل واضح ومباشر أدوار كل من لجنة التدقيق والإدارة والمدقق الخارجي والرقابة الداخلية، لكنه لم يحدد الدور الذي يمكن أن تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي الذي تعتبر الجهود التي يقدمها مصدراً للمعلومات وعنصراً هاماً يفيد كل من له علاقة بالأداء الرقابي في الشركة بما في ذلك كافة الأطراف التي تم ذكرها وغيرها من الجهات الخارجية، ولكن وعلى الرغم من أن القانون لم يتضمن تحديداً واضحاً للدور الملقى على التدقيق الداخلي، إلا أن المتطلبات العديدة التي تتطلبها القانون من لجنة التدقيق والإدارة والمدقق الخارجي والرقابة الداخلية تتطلب ضرورة قيام التدقيق الداخلي بأدوار إضافية لمساعدة هذه الأطراف على الوفاء بمسؤولياتها، وفي هذا الإطار ينبغي الإشارة إلى إن تطبيق قانون ساربنيز أوكسلي صاحبه تغيرات في احتياجات هذه الأطراف من المدققين الداخليين وإنهم يتوقعون منه أكثر من التقرير عن حالة نظام الرقابة الداخلية في الشركة والمساعدة في تقييمه، لذلك فإن هناك حاجة للتوسع في دور وظيفة التدقيق الداخلي من أجل دعم ومساندة الشركة على مقابلة هذه المتطلبات الحديثة، ويتطلب من المدققين الداخليين أن يكونوا على إدراك كامل بالتأثير الذي قد يحدثه أي متطلب من متطلبات القانون على خطط التدقيق الداخلي، ومن ثم ومن خلال وصول التدقيق إلى كافة أنحاء الشركة ويكون في موقع مميز يمكنه من دعم الأطراف الأخرى، أي بمعنى آخر إن تطبيق قانون ساربنيز أوكسلي أتاح فرصة أمام المدققين الداخليين لأخذ مسارات جديدة خلال العمل. وترتب على ذلك زيادة اجتماع المدققين الداخليين مع لجان التدقيق والمدقق الخارجي، وكذلك زيادة موازنات قسم التدقيق الداخلي، فضلاً عن إعادة تنظيم أقسام التدقيق الداخلي بالأشخاص الذين يملكون المهارات والخبرات المطلوبة (Carcello, et al, 2005, 9). لقد تغيرت النظرة القديمة لوظيفة التدقيق الداخلي ومكانته من مجرد متصيد للأخطاء والانحرافات إلى أداة فعالة في خدمة الإدارة من خلال التقييم والتحليل والمشورة والدراسات والاقتراحات التي تتيح للشركات إصلاح وتطوير نفسها ذاتياً والمساهمة في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، حيث اعتبرت هذه الوظيفة صمام أمان بيد الإدارة، وتم وصفها بأنها " عيون الإدارة وأذنها "The Eyes and Ears of Management" (Guy, et al. 1999, 802). وتم وصفها أيضاً بأنها نافذة على الشركة ككل (Tapestry Networks, 2004, 3).

إن كافة الخدمات التي يمكن أن تؤدي من خلال نشاط التدقيق الداخلي لمقابلة المتطلبات والمسؤوليات الملقاة من قبل قانون ساربنيز أوكسلي على عاتق كل من لجنة التدقيق والإدارة والمدقق الخارجي وكذلك الرقابة الداخلية لا يجب أن تتعارض مع متطلبات معايير التدقيق الداخلي وخاصة ما يتعلق باستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي والإفصاح عن مسؤولية الإدارة على إنشاء وتقييم هيكل للرقابة الداخلية وفاعليته والإجراءات اللازمة لإعداد التقارير المالية. وقد حددت معايير الأداء الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين "Standards For the Professional Practice of Internal Auditors"، أن الموضوعية في أداء وتقارير التدقيق تكون من خلال تعامل إدارة التدقيق الداخلي وتقاريرها مباشرة إلى كل من الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي، في حين حدد المعيار 300 نطاق أو مجال عمل المدقق الداخلي بأن مجال التدقيق الداخلي يجب أن يشمل اختبار وتقييم مدى كفاءة وفاعلية نظام

الرقابة الداخلية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات التي يتم تخصيصها، ويتضمن هذا معيار ما يلي (لويك وأرينز، 2002، 1034): المعيار رقم 310 مدى الاعتماد وأمانة المعلومات: يجب أن يفحص المدققين الداخليين مدى الاعتماد على أمانة المعلومات المالية والمعلومات الخاصة بالتشغيل والوسائل التي تم استخدامها في تعريف، قياس، تبويب والتقرير عن هذه المعلومات. المعيار رقم 320 الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والقواعد التنظيمية: حيث يجب أن يفحص المدققين الداخليين النظم التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالسياسات، والخطط والإجراءات، والقوانين، والقواعد التي لها أثر معنوي على العمليات التشغيلية والتقارير وتحديد إذا كانت الشركة قد التزمت بها. المعيار رقم 330 حماية الأصول: يجب أن يفحص المدققين الداخليين وسائل حماية الأصول والتحقق على نحو ملائم من وجود هذه الأصول. المعيار رقم 340 الاستخدام الاقتصادي والكفاء للمواد: يجب أن يقيم المدققين الداخليين اقتصادية وكفاءة توظيف الموارد. المعيار رقم 350 إنجاز الأهداف الموضوعية وأهداف العمليات التشغيلية وأهداف البرامج: يجب أن يفحص المدققين الداخليين أن العمليات التشغيلية أو البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها.

ويرى الباحث أن هذا المعيار يشبه إلى حد ما المطلب الرئيس من قانون ساربنيز أوكسلي حول الإفصاح عن مسؤولية الإدارة على إنشاء وتقييم هيكل للرقابة الداخلية وفاعليته والإجراءات اللازمة لإعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB). كما أن التدقيق الداخلي يلعب دوراً كبيراً في هذا الإفصاح فالمعيار السابق نطاق العمل (Scope of Work 300) يوجب بشمول نطاق عمل المدقق الداخلي على فحص وتقييم مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من ضمن المسؤوليات المُسندة إليه. وهنا يمكن تحديد أربعة مناطق من العمل تمثل تحديات هامة لإدارة التدقيق الداخلي (عبد الحميد، 2009، 136):

1. تأثير قانون ساربنيز أوكسلي على الدور التقليدي للتدقيق الداخلي: فعندما يأخذ المدقق الداخلي دور قيادي في ظل القانون فإنه يُعد بمثابة منقذ لحياة الشركة (Life Saver) في العديد من الحالات.
  2. تدريب وتنقيف الإدارة فيما يتعلق بالمخاطر وضوابط الرقابة: فمناقشة الأمور المتعلقة بالمخاطر وضوابط الرقابة لم تعد قاصرة على اجتماعات مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والتي كانت عادة ما تضم الإدارة العليا فقط، ففي القسم 404 من قانون ساربنيز أوكسلي أكد على ضرورة فهم كل ما يتعلق بأداء المسؤوليات، مما يعني أن الإدارة والإدارة العليا بل أكثر من ذلك بعض الموظفين يجب أن يكونوا على دراية كاملة بالمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية وذلك للتأكد من أن كل طرف يقوم بأداء مسؤولياته الجديدة التي يتطلبها القانون بشكل كافي.
  3. تقديم النصح للإدارة فيما يتعلق بتطوير إجراءات الرقابة: فالإدارة وإدارة التدقيق الداخلي يجب أن يعملوا سوياً لتطوير عملية التقييم الذاتي للرقابة (Controls Self Assessment) يمكن الإدارة من توظيفها لاختبار ضوابط الرقابة الداخلية.
  4. زيادة الالتزام بقانون ساربنيز أوكسلي يعني زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتق المدققين الداخليين: فالتدقيق الداخلي يتطلب تقييم مستمر لأنشطته، خبرة ومعرفة، تدريب مستمر للأعضاء، خدمة الزبائن... الخ، وذلك حتى يكون قادر على مقابلة توقعات أصحاب المصالح.
- وقد خلصت دراسة قام بها (IIA, 2004, 1-13) لتقييم دور التدقيق الداخلي في قانون ساربنيز أوكسلي إن الأنشطة الواجب القيام بها من قبل المدقق الداخلي للوفاء بمتطلبات القانون هي:
1. رقابة ومتابعة الشركة من خلال العمل مع لجنة التدقيق وذلك لتوفير النصح والمشورة وكذلك تقديم التوصيات، والعمل كهمزة وصل بين المدقق الخارجي والإدارة.
  2. توفير المشورة والدعم للشركة من خلال توثيق العمليات من قبل إدارة التدقيق الداخلي والتي تقع داخل نطاقها، مع تقديم النصح فيما يتعلق بأفضل الممارسات ومعايير التوثيق وإستراتيجيات وأدوات الفحص، وتقديم الدعم للإدارة، مع القيام بتدقيق تأكيد الجودة لعملية التوثيق ونظم الرقابة الأساسية وذلك قبل أن ترفع يدها عنها للمدقق الخارجي.
  3. الرقابة المستمرة والفحص من خلال تقديم النصح للإدارة فيما يتعلق بتصميم الاختبارات التي يجب أن تؤدي مجالها ومدى تكرارها، والتقييم الموضوعي لما قامت به الإدارة من اختبارات وعمليات تقييم، والقيام باختبار الفعالية واختبارات للتحقق من الأسس الذي تعتمد الإدارة في تأكيدات، والمساعدة في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة وتدقيق الخطط التي وضعت من قبل الإدارة للتغلب عليها، كما يجب القيام بتدقيق متتابع، والمشاركة في لجنة الإفصاح للتأكد من أن نتائج أنشطة التدقيق الداخلي وأنشطة الفحص الأخرى قدمت للجنة من أجل اعتبارات الإفصاح، وتقوية بيئة الرقابة، وتعزيز وعي الإدارة بالمخاطر ونظم الرقابة. وتدقيق الشركة من خلال المساعدة في التأكيد من أن الخطوات الأساس للشركة قد تم إدارتها بشكل جيد مما يؤثر إيجاباً عليها، فهذا الدور التأكيدي يدعم كلاً من الإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق وأصحاب المصالح، كما يجب استخدام المدخل المُعتمد على الخطر في تخطيط العديد من الأنشطة المحتملة المتعلقة بتدقيق الشركة، فالتدقيق الأمثل يقترح مشاركة المدققين الداخليين في جميع مراحل دورة حياة الشركة.

#### 4- المحور الرابع : الجانب العملي وتحليل نتائج الاستبانة

لغرض تحليل نتائج الاستبانة فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية :

1. التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لعرض سمات عينة البحث.
  2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في ظل قانون ساربنيز أوكسلي.
  3. استخدام الوسط الرفضي لبيان فيما إذا كانت دور التدقيق الداخلي من الأطراف ذات العلاقة في تفعيل قانون ساربنيز أوكسلي تزيد على (3) والتي تعكس الحالة المتوسطة.
  4. استخراج معامل الارتباط سبيرمان لتحديد نوع العلاقة وقوتها بين متغيرات البحث.
- ولقد تم تحليل البيانات على الحاسب الالكتروني باستخدام البرنامج الإحصائي SSPS.

#### 4-1: خصائص عينة البحث :

تتمثل عينة البحث بعينة مختارة من المدققين الداخليين العاملين في الشركات الاقتصادية ممثلة بالشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية والشركة العامة للإسمنت الشمالية والشركة العامة للألبسة الجاهزة (مصنع الغزل والنسيج) في محافظة نينوى، إذ تم توزيع 60 استمارة تمكن الباحث من استرداد 50 استمارة وهي تمثل نسبة 83.33% من حجم العينة.

#### جدول (1)

#### خصائص عينة البحث

النسبة %	التكرار	البيانات الشخصية	المؤهلات المهنية
30%	15	مدقق	
75%	35	محاسب	
100	50	المجموع	
0.8%	4	ماجستير	المؤهلات العلمية
2.0%	1	دبلوم عال	
70%	35	بكالوريوس	
20%	10	دبلوم (معهد تقني)	
100%	50	المجموع	
18%	9	(5-1) سنوات	سنوات الخبرة
24%	12	(6-10) سنوات	
16%	8	(11-15) سنوات	
42%	21	16 سنة فأكثر	
100%	50	المجموع	

يبين الجدول (1) المؤهلات العلمية والمهنية وسنوات الخبرة وحسب التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لكل فئة من فئات البحث. كما يلاحظ ان نسبة المحاسبين اكبر من المدققين إذ بلغت للمحاسبين (75%) وللمدققين (30%) ، كما أن النسبة الأكبر هي لحملة شهادة البكالوريوس (70%) ثم للدبلوم (20%) ثم للماجستير (8%) ، وبالنسبة للخبرة فقد كانت النسبة الأكبر لمن تجاوزت خبرتهم أكثر من (16) سنة في مجال المحاسبة أو التدقيق وهذا يعني أن غالبية الإجابات جاءت من أشخاص يتمتعون بخبرة عالية مما يعكس على دقة الإجابة .

#### 4-2 المحور الأول: لجنة التدقيق ودور المدقق الداخلي

#### جدول (2)

#### لجنة التدقيق ودور المدقق الداخلي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق		محايد		اتفق		السؤال
		%	ت	%	ت	%	ت	
.78870	2.480	18	8	18	9	66	33	تشرف لجنة التدقيق على كافة أنشطة التدقيق الداخلي وتقاريره ومناقشة كافة السلبيات التي تواجه عمل المدقق الداخلي، وتقييم عمل التدقيق الداخلي.
.90373	2.140	18	9	34	17	48	24	تحصل لجنة التدقيق على تقارير خاصة من المدقق الداخلي عن أي انتهاكات لنظام الرقابة الداخلية ومدى التزام الشركة بالقوانين والتعليمات المعمول بها.
.69664	2.620	14	7	12	6	74	37	تقوم لجنة التدقيق بدراسة وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على التقييم الموضوعي الذي يقدمه المدقق الداخلي.
.84781	2.340	18	9	24	12	58	29	التدقيق الداخلي لديه مسؤولية مباشرة أمام لجنة التدقيق وعلى المدقق الداخلي حضور جميع اجتماعات لجنة التدقيق فهو أداة مهمة للجنة التدقيق للوصول للحقائق
.83299	2.400	16	8	22	11	62	31	يقوم المدقق الداخلي برفع تقاريره مباشرة إلى لجنة التدقيق.
.8140	2.396	16		22		62		المعدل العام

تشير النتائج الواردة في الجدول (2) الذي يتضمن (5) أسئلة، أن الوسط الحسابي مقداره (2.3960) وهي بدرجة جيدة وتجاوزت أداة القياس المقبولة وفق مقياس ليكرت الثلاثي وبانحراف معياري (0.8140) مما يدل على أن إجابات أفراد عينة البحث كانت ايجابية نحو أسئلة المحور الأول ، وهناك تأييد لوجود علاقة بينهما .

#### 3-4 المحور الثاني : الإدارة ودور المدقق الداخلي

##### جدول (3)

##### الإدارة ودور المدقق الداخلي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق		محايد		اتفق		السؤال
		%	ت	%	ت	%	ت	
.69664	2.620	14	7	12	6	74	37	يقدم المدقق الداخلي المساعدة والتنسيق للرئيس التنفيذي الذي تقع على عاتقه المسؤولية الأولى في ضمان الالتزام بقانون ساربنيز أوكسلي .
.78870	2.480	16	8	18	9	66	33	يقوم المدقق الداخلي بأنشطة معينة لتقديم النصح والدعم والمشورة إلى الإدارة فيما يتعلق بتطوير إجراءات الرقابة الداخلية .
.83299	2.400	16	8	22	11	62	31	يقوم المدقق الداخلي بتعزيز وعي الإدارة بالمخاطر ونظم الرقابة وتصميم الاختبارات اللازمة للوقوف على درجة كفاءة وفاعلية هذه النظم .
.82709	2.360	18	10	24	11	58	29	تصادق وتشهد الإدارة تجاه نظام الرقابة الداخلية بأنه يوفر تأكيداً بخلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية، ومدى الالتزام بضوابط وإجراءات الإفصاح .
.81039	2.420	18	9	20	10	62	31	يقدم المدقق الداخلي إلى الإدارة تحليلات وتقييمات وتوصيات تتعلق بالأنشطة التي تم تنفيذها، لمساعدتها على الوفاء بمسؤولياتها، والتغلب على نقاط ضعف الرقابة الداخلية .
.7912	2.456	17		19		64		المعدل العام

تشير النتائج الواردة في الجدول (3) الذي يتضمن (5) أسئلة ، أن الوسط الحسابي مقداره (2.4560) وهي بدرجة جيدة وتجاوزت أداة القياس المقبولة وفق مقياس ليكرت الثلاثي وبانحراف معياري (0.7912) مما يدل على ان إجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية نحو أسئلة المحور الثاني ، وهناك تأييد لوجود علاقة بينهما .

#### 4-4 المحور الثالث : التدقيق الخارجي ودور المدقق الداخلي

##### جدول (4)

##### التدقيق الخارجي ودور المدقق الداخلي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق		محايد		اتفق		السؤال
		%	ت	%	ت	%	ت	
.69664	2.620	14	7	12	6	74	37	يعتمد المدقق الخارجي على أوراق عمل التدقيق الداخلي والتي تتسجم وتتفق مع المحددات الموضوعية من قبل قانون ساربنيز أوكسلي.
.78870	2.480	16	8	18	9	66	33	يقوم المدقق الخارجي بالاستعانة بأنشطة المدقق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي
.81039	2.420	18	9	20	10	62	31	إن زيادة موضوعية وظيفية التدقيق الداخلي وزيادة شمولية اختباراتنا يؤدي إلى زيادة إمكانية اعتماد المدقق الخارجي عليها.
.84781	2.340	18	10	24	11	58	29	إن اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي قد شجع الشركات على الاهتمام بتحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي.
.69664	2.620	14	7	12	6	74	37	يقدم المدقق الداخلي إلى المدقق الخارجي رأي الإدارة حول تقارير التدقيق الداخلي، ويساعده على فهم هيكل الرقابة الداخلية.
.7680	2.496	16		17		67		المعدل العام

تشير النتائج الواردة في الجدول (4) الذي يتضمن (5) أسئلة، أن الوسط الحسابي مقداره (2.4960) وهي بدرجة جيدة وتجاوزت أداة القياس المقبولة وفق مقياس ليكرت الثلاثي وبانحراف معياري (0.7680) مما يدل على ان إجابات أفراد عينة البحث كانت ايجابية نحو أسئلة المحور الثالث ، وهناك تأييد لوجود علاقة بينهما .

#### 5-4 المحور الرابع: الرقابة الداخلية ودور المدقق الداخلي

##### جدول (5)

##### الرقابة الداخلية ودور المدقق الداخلي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق		محايد		اتفق		السؤال
		%	ت	%	ت	%	ت	
.8103	2.420	18	9	18	10	66	31	من ضمن مهام عمل المدقق الداخلي التحقق من وجود نظام رقابة داخلية فعال، والإسهام بتقييم الإدارة للنظام لامتلاكه الخبرة الفنية والموضوعية والمهنية التي تؤهله لذلك.
.7887	2.480	18	8	34	9	48	33	يساعد نشاط التدقيق الداخلي في الاحتفاظ بنظام رقابة داخلية فعال وذلك من خلال تقييم كفاءة وفاعلية هذا النظام والعمل على تطويره على نحو مستمر.
.8478	2.340	14	10	12	11	74	29	يسهم المدقق الداخلي في كافة اللجان التي من شأنها تفعيل نظام الرقابة الداخلية والالتزام بالمادة 404 من قانون ساربنيز أوكسلي.
.8329	2.400	18	8	24	11	58	31	يقدم المدقق الداخلي دوراً استشارياً مهماً وذلك بالاتصال مع كافة الأطراف لإطلاعهم على متطلبات الالتزام بتطبيق المادة 404 من قانون ساربنيز أوكسلي.
.7284	2.600		6		7		37	تقدم الإدارة شهادة حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على رأي المدقق الداخلي لفاعلية النظام.
.7887	2.480	16	8	22	9	62	33	يتأكد المدقق الداخلي من قيام الإدارة بوضع مقاييس وافية لتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويتحقق من أن نظام الرقابة الداخلية موثق.
.7995	2.453	16		19		65		المعدل العام

تشير النتائج الواردة في الجدول (5) الذي يتضمن (6) أسئلة، أن الوسط الحسابي مقداره (2.4533) وهي بدرجة جيدة وتجاوزت أداة القياس المقبولة وفق مقياس ليكرت الثلاثي وبانحراف معياري (0.7995) مما يدل على أن إجابات أفراد عينة البحث كانت إيجابية نحو أسئلة المحور الرابع ، وهناك تأكيد لوجود علاقة بينهما .

#### 6-4 : تحليل علاقة الارتباط بين التدقيق الداخلي وبقية الأطراف ذات العلاقة:

يهدف التعرف على هذه العلاقة لتحديد دور التدقيق الداخلي من الأطراف ذات العلاقة في تفعيل قانون ساربنيز أوكسلي ، لذلك يوضح الجدول (6) هذه العلاقة من خلال معامل الارتباط البسيط :

##### جدول (6)

##### معامل الارتباط البسيط بين التدقيق الداخلي مع الأطراف ذات العلاقة

قيمة معامل الارتباط البسيط	تفعيل التدقيق الداخلي Y	
	الأطراف ذات العلاقة X	
0.910	لجنة التدقيق	
0.944	الإدارة	
0.895	التدقيق الخارجي	
0.959	الرقابة الداخلية	

وتأسيساً على نتائج الجدول (6) فإنه توجد علاقة موجبة بين لجنة التدقيق ودور المدقق الداخلي، إذ بلغ معامل الارتباط البسيط بينهما (0.910) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%) . كما أنه توجد علاقة موجبة بين الإدارة ودور التدقيق الداخلي ، إذ بلغ معامل الارتباط البسيط بينهما (0.944) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%) . كما أنه توجد علاقة موجبة بين التدقيق الخارجي ودور التدقيق الداخلي ، إذ بلغ معامل الارتباط البسيط بينهما (0.895) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%) ، وهذا يشير إلى وجود علاقة بين التدقيق الخارجي ودور التدقيق الداخلي. كما أنه توجد علاقة موجبة بين الرقابة الداخلية ودور التدقيق الداخلي ، إذ بلغ معامل الارتباط البسيط بينهما (0.959) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%) ، وهذا يشير إلى وجود علاقة بين الرقابة الداخلية ودور التدقيق الداخلي. وبذلك ترفض الفرضية التي تُقر بعدم وجود علاقة ارتباط بين التدقيق الداخلي وبقية الأطراف ذات العلاقة (لجنة التدقيق، الإدارة، التدقيق الخارجي، والرقابة الداخلية) والتي حددت أدوارها في قانون ساربنيز أوكسلي. وتقبل الفرضية التي تُقر بوجود علاقة ارتباط بين التدقيق الداخلي وبقية الأطراف ذات العلاقة (لجنة التدقيق، الإدارة، التدقيق الخارجي، والرقابة الداخلية) والتي حددت أدوارها في قانون ساربنيز أوكسلي، ولا تستطيع هذه الأطراف أداء أدوارها في القانون بدون تفعيل لدور ووظيفة التدقيق الداخلي.



## الاستنتاجات :

1. أن الهدف من التدقيق الداخلي هو خدمة كافة الأطراف وليس مقصوراً على خدمة الإدارة، فعندما نجد أنه تم أدرك أهمية الضوابط الرقابية وقانون ساربنيز أوكسلي فسوف نجد أن مزيداً من الزبائن يتوفر لديهم الشعور بالارتياح تجاه بيئة الشركة الرقابية.
2. إن أحد متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي تكمن في التأكد من أن الشركة تستطيع أن توفر للزبائن إمكانية الوصول لمجالات محددة في الشركة ولفترة زمنية محدودة وبصفة جوهرية للسماح لهم بإلقاء نظرة سريعة نحو بيئة الرقابة بالشركة وهذا يتوافق أيضاً مع مبدأ الشفافية.
3. إن التدقيق الداخلي هو الوظيفة الوحيدة داخل الشركة التي يكون لها فهم عميق بالمخاطر والرقابة، وقد أصبح هناك وعي أكبر بقيمته وبالتالي حصوله على دعم الأطراف ذات الصلة.
4. يلاحظ وجود توجه دولي نحو إيجاد قيمة لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات محوراً تعظيم قيمة الشركة وتخفيض مخاطرها المالية والتشغيلية، ووجود توجه دولي حول دعم استقلال المدقق الداخلي بطريق تبعيته لمجلس إدارة إشرافي مستقل.
5. إن الحظر على المدقق الخارجي من القيام بجملة من الخدمات التي تم توضيحها في البحث، والتي كان من الممكن القيام بها من قبل المدقق الخارجي قبل قانون ساربنيز أوكسلي، وهي من الأمور التي تؤثر على عمل المدقق الداخلي وتزيد من مسؤولياته.
6. توجد علاقة موجبة بين لجنة التدقيق والإدارة والمدقق الخارجي والرقابة الداخلية من جهة ودور المدقق الداخلي من جهة أخرى، إذ بلغ معدل معامل الارتباط البسيط بينهم (0.927) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%).
7. ترفض الفرضية التي تُقر بعدم وجود علاقة ارتباط بين التدقيق الداخلي وبقية الأطراف ذات العلاقة، وتقبل الفرضية التي تُقر بوجود علاقة ارتباط بين التدقيق الداخلي وبقية الأطراف ذات العلاقة والتي حددت أدوارها في قانون ساربنيز أوكسلي، ولا تستطيع هذه الأطراف أداء أدوارها في القانون من دون تفعيل لدور ووظيفة التدقيق الداخلي.

## التوصيات :

1. يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقلاً وبموارد كافية لإمكانية الارتقاء بمستويات الأداء، وأن يتناول أوجه الشركة ككل ويركز على مدى النجاح في إدارة المخاطر والرقابة مع توازن جيد لجهود التأكد والاستشارة.
2. على المدققين الداخليين مسؤولية الترافق مع موظفي الشركة في إدراك أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في المساعدة على التأكد بأنه تم تحقيق الالتزام بقانون ساربنيز أوكسلي.
3. ضرورة أن يكون للتدقيق الداخلي دوراً استراتيجياً متوافق مع دور الشركة الاستراتيجي ككل وداعم له، وهذا يتطلب تحديد الأهداف الإستراتيجية للشركة ودور المدقق الداخلي في تحقيقها.
4. ضرورة إعادة النظر في مسؤولية المدقق الداخلي تجاه الشركة ككل وذلك من حيث قيمتها الاقتصادية والمخاطر المختلفة التي تواجهها في توسيع دائرة أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات لتتضمن بجانب الفحص المالي والإداري فحص وتقييم وتحليل وإدارة إستراتيجيات الشركة وذلك من حيث نقاط القوة والضعف، وأيضاً من حيث الفرص والتهديدات.
5. ضرورة إعادة النظر في صلاحيات ومسؤولياتهم وسلطات ومهام المدققون الداخليون وتوصيف أبعاد علاقتهم بكل من الإدارة (الإدارة والإدارة العليا التنفيذية ومجلس الإدارة) ولجان التدقيق والمدققين الخارجيين الرقابة الداخلية، وإعادة النظر في الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي بالشركات والعمل على تدعيم كفاءة وفعالية هذه الإدارات بنظام لجان التدقيق.
6. يجب أن تكافح الشركات لإيجاد مدققين داخليين أكفاء ومنهجيات تساعد المستخدمين على التأكد بأنهم على توافق مع قانون ساربنيز أوكسلي، وإن على المدقق الداخلي أن يكون مُعتاداً على العمل مع فريق جديد من المدققين الخارجيين من وقت إلى آخر، وعليه لعب دور أقوى مع الفريق الجديد.

## المصادر

1. لطفي، أمين السيد 2007، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
2. خدش، حسام الدين، والسرطاوي، عبد المطلب 2010، مدى إسهام بنود الاستقلالية بقانون ساربنيز- أوكسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (6)، العدد (3)، الجامعة الأردنية.
3. العاني، صفاء احمد محمد 2005، دور لجان التدقيق في تعزيز أداء واستقلالية المدقق الداخلي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (54)، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
4. النعيمي، عبدالواحد غازي محمد، 2011، تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات دراسة في عينة من الشركات المساهمة، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، العراق.

5. الركابي، ناجي شايب كايم2008، دور الرقابة الداخلية في تخفيض تهديدات نظام المعلومات المحاسبي المومت لتحقيق قيمة للمنظمة والزبون، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.
  6. البلداوي، شاكور، ولرفاعي، خليل، والبياتي، محمود، بدون تاريخ، إدارة المخاطر في ظل إطار التحكم المؤسسي <http://eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011.doc>
  7. أرينز، الفين ولوبك، جيمس، ترجمة محمد عبد القادر الدسيطي وأحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005م.
  8. عبد الحميد، عمرو نجيب، 2009، دراسة تحليلية وميدانية للتأثير المتبادل بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
  9. (IIA) Institute of Internal Auditors, 2003, Standards For the Professional Practice of Internal Auditors.
  10. (IIA) Institute of Internal Auditors, 2009, International Standards For The Professional Practice of Internal Auditing.
  11. Ahlawat, Sunita S. & Lowe, D. Jordan, 2004, An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House versus Outsourcing: Auditing: Journal of Practice & Theory, Vol. 23, No. 2.
  12. Anand, Sanjay, 2007, Essentials of Sarbanes-Oxley , John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
  13. Carcello J. V., Hermanson Dana R., Raghunandan, K., 2005, Changes in Internal Auditing during the Time of the Major US Accounting Scandals, International Journal of Auditing, Vol. 9, No. 2.
  14. Carpenter, Tina D., et al, 2004, A Changing Corporate Culture - How companies are adjusting to Sarbanes-Oxley., Journal of Accountancy, <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2004/Mar/ACHangingCorporateCulture.htm>
  15. Coates IV, John C., 2007, the Goals and Promise of the Sarbanes–Oxley Act, Journal of Economic Perspectives, Volume 21, Number 1.
- نقلا عن: الدوغجي، علي حسين، وعلي، أسامة عبد المنعم سيد، دور قانون ساربنيز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 76، 2011،
16. Guy, Dan M., Alderman, Wayne C., & Winters, Alan J. , 1999, Auditing 5th Edition, Harcourt Brace & Company, USA.
  17. Holt, Michael F.,2008, The Sarbanes–Oxley Act Costs, Benefits and Business Impact, First published, CIMA Publishing, Elsevier Ltd.
  18. Information Alternatives, 2004, The Sarbanes-Oxley Act: Time is Not Your Side, [www.infoalt.com/PDF/SarbanesOxleyAct.pdf](http://www.infoalt.com/PDF/SarbanesOxleyAct.pdf).
  19. Institute of Internal Auditors IIA, 2004, Code of Ethics and Standards for The professional practice of Internal Auditors.
  20. Lee, Hoseoup, 2003, Effect of Sarbanes-Oxley Act of 2002 and SEC Final Rulings on Auditor Independence, [http://www.sba.muohio.edu/abas/2003/vancouver/lee\\_auditor%20independence.pdf](http://www.sba.muohio.edu/abas/2003/vancouver/lee_auditor%20independence.pdf).
  21. Louwers, Timothy J., et. al., 2008, Auditing and Assurance Services, 3rd edition, McGraw-Hill Irwin, New York.
  22. Moeller, Robert R., 2004, Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules , John Wiley & Sons, Inc., New Jersey & Canada.
  23. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2004, Auditing Standard No. 2, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction With an Audit of Financial Statements.
  24. Sarbanes-Oxley Act of—JULY 30, 2002, Corporate , responsibility <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>.
  25. Tapestry Networks Inc., 2004, The internal auditor's perspective, [http://www.tapestrynetworks.com/documents/Tapestry\\_EY\\_ACLN\\_July04\\_InSights.pdf](http://www.tapestrynetworks.com/documents/Tapestry_EY_ACLN_July04_InSights.pdf)