تبني قانون SOX وأثره في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في العراق

م.د. آلاء عبد الواحد ذنون
Alaa_abd_d@yahoo.com
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل

م.م. ثابت حسان ثابت
thabit.acc@gmail.com
جامعة نينوى

المستخلص :

يعتبر الفساد المالي من الامراض المتفشية في المجتمع نتيجة سوء استخدام السلطة المالية وضعف الرقابة وهشاشتها، ولغرض التقليل من استغلال المال العام للمصالح الشخصية والهدر في مقدرات المؤسسة المالية وزيادة موثوقية المستثمرين والدائنين كان لا بد من وضع بعض القيود أو المحددات لضبط العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة المالية والحد بشكل كبير من التلاعب غير الشرعي في مقدراتها.

يهدف البحث الى دراسة أثر تبني قانون SOX (Sarbanes Oxley) في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد وسبل تبنيه مع تحديد الإيجابيات والسلبيات الناجمة. إذ قام الباحثان في هذه الدراسة بالاستعانة بأهم المراجع العلمية – الاكاديمية والمهنية – المتخصصة بالتدقيق والرقابة الداخلية بالإضافة الى المواقع الإلكترونية الرصينة لتحديد أثر القانون على تقليص ظاهرة الفساد المالي، ولغرض تعزيز الجانب النظري قام الباحثان باستقراء أراء بعض المحاسبين والمدققين في عدد من الشركات الصغيرة والمتوسطة العراقية عن طريق استمارة الاستبيان وتحليل المخرجات باستخدام أداوت التحليل الإحصائي.

توصل الباحثان الى عدة نتائج من شأنها أن تشجع الجهات المعنية على تبني قانون SOX وذلك من خلال تحليل دوره في تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة العراقية، حيث أن تبني قانون SOX بشكل كفوء سيؤدي الى تحسين نوعية التدقيق المالي وتعزيز دور النزاهة والرقابة المالية وبالتالي الحد من ظاهرة الفساد المالي.

الكلمات المفتاحية: قانون SOX، الشركات الصغيرة والمتوسطة، الفساد المالي، الرقابة الداخلية، التدقيق.

Adopting SOX Act & its impact on reinforcing the internal control to reduce financial corruption in Iraq

Abstract :

Financial corruption is one of the widespread diseases in Iraqi society due to the misuse of financial authority, weakness and fragility of financial control. To reduce the exploitation of public funds for personal interests, the wastage in the capabilities of the financial institution and the reliability of investors and creditors, some limitations had to be put in place to adjust financial and accounting operations in the financial institution and greatly cut the illegal manipulation of its capabilities. The paper aims to prove the impact of SOX act adoption to reinforce internal control for reducing the phenomenon of corruption as well as explains ways to adopt it with identifying the positives and negatives caused. In this study, we used the most important specialized scientific references - academic and professional - for auditing and internal control as well as use websites to learn about the experiences of SOX act impact for reducing the financial

corruption. For strengthening the theoretical side of our paper, we have extrapolated the opinions of some accountants and auditors in many small and medium-sized Iraqi companies through using a proposed questionnaire and analyzing the collected data by using the tools of statistical analysis. Several results were reached that would encourage stakeholders to adopt the SOX Act through analyzing its role in reinforce the internal control in Iraqi SMEs. The efficiently adoption of SOX Act will improve the quality of financial auditing as well as will reinforce the role of financial control institutions then increase its capabilities to reduce the phenomenon of financial corruption.

Keywords: SOX Act, Small and Medium-sized Companies, Financial Corruption, Internal Control, Auditing.

المقدمة :

تعتبر الشركات الصغيرة و المتوسطة من أهم القطاعات المساهمة في تعزيز التنمية المحلية لكونها الأساس الصلب لتطور الشركات الكبيرة في الدول النامية ، وإن أي تلكؤ في عمل تلك الشركات سيؤدي الى انهيار التنمية المحلية و زعزعة ثقة المستثمرين في القطاع المالي والاستثماري، ويعتبر الفساد المالي من أهم الآفات التي يمكن أن تؤثر و بشكل كبير على الشركات الصغيرة والمتوسطة، وعليه ومن أجل الحد من ظاهرة الفساد المالي لا بد من تحسين تطبيق الرقابة الداخلية في تلك الشركات وإضفاء الطابع القانون و التشريعي من خلال المشاركة الفعالة للأجهزة الرقابية ، ويمكن تحقيق ذلك من خلال دراسة تجارب بعض الدول و تبني بعض قوانينها كقانون SOX وبما يخدم بيئة العمل.

منهجية البحث

أولاً / مشكلة البحث:

يمثل وجود نظام للرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة من أهم الطرق لمكافحة الفساد المالي وخاصة إذا كان هذا النظام معززاً بتبني قانون يساهم في زيادة ثقة المستثمرين والنهوض به لتحقيق أهدافها في محاولة الحد والتقليل من الحالات المختلفة للفساد، ومن هذا المنطلق يمكن للباحثين صياغة مشكلة البحث بالآتي:

هل يؤثر تبني قانون SOX على تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة وبالتالي يحد من الفساد المالي في العراق؟

ثانياً / أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أنه يحاول ان يقدم تحليلاً شاملاً لدور تطبيق قانون SOX في الشركات الصغيرة والمتوسطة العراقية للحد من الفساد المالي من خلال تفعيل دور الأجهزة الرقابة ودور المدقق في ظل إطار الرقابة الداخلية وفقاً لوجهة نظر COSO[1] .

ثالثاً / هدف البحث:

يهدف البحث الى تحديد الدور الذي يلعبه تبني قانون SOX في تعزيز الرقابة الداخلية للشركات الصغيرة والمتوسطة من خلال القسم ٤٠٤ الخاص بتقييم الإدارة للرقابة الداخلية لغرض الحد من الفساد المالي في العراق.

[1] committee of sponsoring organizations the of the tread way commission

رابعاً / مخطط البحث: في ضوء مشكلة البحث واهميته وهدفه، يمكننا تصوير مخطط سير إجراءات البحث كما يلي:

الشكل (١) مخطط البحث

المصدر: إعداد الباحثين

خامساً / فرضية البحث:

ينبع البحث من فرضية أساسية مفادها "إن تبني قانون SOX في الشركات الصغيرة والمتوسطة من شأنه أن يعزز الرقابة الداخلية وبالتالي الحد من ظاهرة الفساد المالي في العراق".

سادساً / أساليب جمع البيانات: اعتمد البحث على مجموعة من الأساليب لجمع البيانات والمعلومات وكالاتي: الجانب النظري: تم تغطيته بالاستناد الى ما هو متوفر من المراجع العربية والأجنبية ذات الصلة بأدبيات البحث. اما على مستوى الجانب العملي: فقد تم تصميم استمارة استبيان تتعلق بتحليل اثر قانون SOX على مكونات اطار الرقابة الداخلية، والتي تم توزيعها على عدد من المحاسبين والمدققين في عينة من الشركات الصغيرة والمتوسطة في العراق.

المبحث الأول

قانون (SOX): المفهوم، الأقسام، الأهداف

اولاً: مفهوم قانون SOX

إن قانون حماية المستثمر والإصلاح المحاسبي للشركات العامة، أو ما يعرف بقانون ساربنيس – أوكسلي (SOX Act) هو قانون ناتج عن تعاون تشريعي لكل من السيناتور (Paul Sarbanes) والمستشار (Michael Oxley)، ولقد تم تطويره استجابة للقضايا التي أثارتها الممارسات المحاسبية الاحتيالية والفضائح المالية كفضائح Enron وTycoو WorldCom، والتي زعزعت ثقة المستثمرين في الأسواق المالية الأمريكية (Šimková, 2005: 94). يهدف قانون SOX الى تحسين جودة التقارير المالية للشركات العامة من خلال تعزيز الرقابة الداخلية وزيادة صلاحيات المدقق المستقل، بالإضافة الى تطوير فعاليات لجنة التدقيق والمدراء التنفيذيين للشركات، ومراقبة الإفصاح المحاسبي وتحسين حوكمة الشركات (Li, 2008: 45).

يمكن تعريف قانون SOX بأنه " قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية، حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة" (الدوغجي و سيد علي، ٢٠١١: ٨)، هذا القانون سيعطي القوة للزج بالسجن وفرض الغرامات على الرئيس التنفيذي ومدير القطاع المالي أو ما يكافئهما بالمناصب والمستويات الإدارية العليا إذا وجد أنهم مذنبين وقاموا بالتوقيع على قوائم بها فساد تلاعب هام نسبياً .

ثانياً: أقسام قانون SOX

إن من أهم منجزات قانون SOX هو تأسيس مجلس رقابة حسابات الشركات العامة (PCAOB) بالإضافة الى فرضه للعديد من القوانين والقيود على مدراء الشركات ومدققي الحسابات، ويمكن إيجاز تلك القوانين وتصنيفها الى إحدى عشر جزء (Alsharairi, 2012: 27):

- **الجزء الأول**: يتناول تأسيس (PCAOB) المكلفة بالإشراف وتسجيل الشركات العامة ووضع معايير تتعلق بالتدقيق والرقابة الداخلية.
- **الجزء الثاني**: يتناول القضايا المتعلقة باستقلال المدقق، ووضع القيود على الشركات العامة فيما يتعلق بخدمات التدقيق، وكذلك التناوب الدوري للتنسيق ومراجعة شركاء التدقيق.
- **الجزء الثالث:** يتناول مسؤوليات الشركات واستقلال لجنة التدقيق، والتأثير السلبي لعمليات التدقيق الخاطئة والعقوبات المتعلقة بإعادة إصدار القوائم المالية والمسؤولية المهنية للمدقق.
- **الجزء الرابع**: يتناول تعزيز الإفصاح المحاسبي، بما في ذلك الإفصاح في التقارير الدورية، وتعزيز تضارب الأحكام المتعلقة بالمصالح الفردية، والإفصاح عن أداء الإدارة والمساهمين، ووجود الخبير المالي في لجنة التدقيق، بالإضافة الى تقييم إدارة الرقابة الداخلية.
- **الجزء الخامس:** يتناول تحليل تضارب المصالح في الشركة.
- **الجزء السادس**: يتناول موارد وصلاحيات هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC)
- **الجزء السابع**: يركز على الدراسات والتقارير
- **الجزء الثامن**: يتناول مساءلة الاحتيال الجنائي للشركات
- **الجزء التاسع**: يتناول تحسين قوانين العقوبات الجنائية على جرائم المحاسبين
- **الجزء العاشر**: يتناول توثيق عوائد ضرائب الشركات التي تتم من قبل كبار المسؤولين التنفيذيين
- **الجزء الحادي عشر:** يحدد أساليب الاحتيال في الشركات وأهم طرق المساءلة

ويحتوي كل جزء على العديد من الأقسام، وإن أبرز ما ناقشه قانون SOX هو الاتي: (Oxley act, 2002,p1-3)

- **تشكيل مجلس الرقابة على الشركات العامة**

يشترط بهذا المجلس بأن يكون هيئة غير حكومية ومستقلة، ومن أبرز مهمات هذا المجلس تنظيم شركات المحاسبة واستعادة ثقة جمهور المستثمرين في تقارير مدققي الحسابات المستقلين.

- **استقلالية مدققي الحسابات**

تعد استقلالية مدقق الحسابات من اهم معايير قانون SOX ، والقواعد الاخلاقية لمهنة التدقيق، لما لها من اثر على شفافية وصحة التقارير المالية والمعلومات المعلن عنها.

- **مسؤوليات الشركات**

يتناول الباب الرابع في القانون الزام لجنة التدقيق والمسؤول التنفيذي الاول والمسؤول المالي الاول في الشركة بالتصديق على البيانات الفصلية والسنوية وسن القواعد السلوكية

للمحاسبين، كما انه اتى في مضمون هذا الباب على ايقاع عقوبات اشد للغش بمختلف جوانبه من اتلاف للسجلات المالية بهدف عرقلة التحقيقات.

كما ناقش القانون تعزيز الإفصاح عن البيانات المالية، وتحليل تعارض المصالح، بالإضافة الى تحديد الممارسات التي تهدف الى استعادة ثقة المستثمرين في سوق الاوراق المالية في التعامل مع المحللين الماليين، وتقديم التقارير والدراسات حول إمكانية الشركة على الاستمرارية، كما ركز القانون بشكل خاص على تطوير دور الرقابة الداخلية ومكوناتها في إضفاء حيادية على الإفصاح عن التقارير المالية.

ثالثاً: أهداف قانون SOX

يهدف قانون SOX الى النهوض ببيئة الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها لغرض النهوض بدور مهنة المحاسبة والتدقيق، وتتلخص أهم أهداف القانون بالآتي (Coates, 2007: 96)، (الدوغجي وسيد علي، ٢٠١١: ١٧):

- الشفافية في تقديم المعلومات المالية؛ حيث تتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية السنوية والاولية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل الى قناعة بأنها لا تتضمن اي عبارات او بيانات غير صحيحة، وان تكون ذات اهمية نسبية، والتأكد من أنه لم يحذف من هذه القوائم اي بيانات او معلومات او مبالغ من شأنها ان تجعل من هذه القوائم مضللة.
- التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة، ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والاخطاء واكتشافها فور وقوعها وقدرتها على القيام بتنفيذ الانشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الانشطة والثبات في تنفيذها.
- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة، وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والاخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج اعمالها.
- الاشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والاخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة
- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والاخذ بالآراء الواردة فيها.
- التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها.
- تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد الاستقلالية لمدققي الحسابات الداخليين والرفع من كفاءة ما يقومون به من الأعمال.
- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة احدى الشركات للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض اجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من قبل المدققين.

المبحث الثاني

الفساد المالي: المفهوم، المظاهر، المنظمات والجهات الرقابية

تعتبر ظاهرة الفساد المالي من أكثر العوامل التي تحد وتعرقل عملية البناء والتقدم في كافة المستويات الاقتصادية والمالية والسياسية والاجتماعية والثقافية لعموم أبناء المجتمع ، فهي تهدر الأموال والثروات والوقت والطاقات ، وهي تمثل انتهاك القوانين والانحراف عن تأدية الواجبات الرسمية لتحقيق مكسب مالي شخصي ، ويعرف من خلال المفهوم الواسع بانه الإخلال بشرف الوظيفة ومهنيتها وبالقيم والمعتقدات التي يؤمن بها الشخص ، وكذلك هو اخضاع المصلحة العامة للمصالح الشخصية ، وغالباً ما يكون عن طريق وسطاء ولا يكون مباشراً .

أولاً: مفهوم الفساد المالي

تعرف منظمة الشفافية الفساد بأنه " استغلال السلطة من أجل المنفعة الخاصة " ووضع البنك الدولي تعريفاً للأنشطة التي يمكن أن تندرج تحت تعريف الفساد وذلك عندما قال بأن فالفساد يحدث عادة عند "إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص" (حسين ، ٢٠١٣: ٩٠).

يمكن تعريف الفساد المالي بأنه " مجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي والإداري في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والمنظمات في القطاع الخاص ، ويمكن ملاحظة مظاهر الفساد المالي في الرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي وتخصيص الأراضي والمحاباة والمحسوبية في التعيينات الوظيفية " (حسين ، ٢٠١٣ : ٩١) ، أما (Simcha , 2007) فقد عبر عن الفساد الإداري و المالي من خلال ثلاثة اتجاهات هي (Simcha , 2007 : 43) :

- الاتجاه الأخلاقي: والذي يعتبر الفساد المالي فعل فاسد إذا ما حكم عليه المجتمع فقط بأنه كذلك.
- **الاتجاه الضروري**: والذي يعتبره البعض ضرورة للتغير الاجتماعي وحافزاً على التطور.
- **الاتجاه الوظيفي:** والذي اعتبر الفساد نشاط فردي يتم بشكل عرضي، إضافة الى تمتعه بسمة الإدامة والاستمرارية في حالة توافر البيئة المناسبة.

ثانياً: مظاهر الفساد المالي في العراق

تنوعت مظاهر الفساد المالي في العراق واتخذت أشكالاً متعددة، أهمها (عنيزة ومحمد على ، ٢٠١٤: ١٤٩) و (حسين ، ٢٠١٣: ٩١):

- **الرشوة :**حصول الشخص على منفعة مالية من خلال تمرير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول المهنة.
- **المحسوبية :**إمرار ما تريده التنظيمات من إجراءات عن طريق استغلال نفوذهم دون استحقاقهم لها أصلا.
- **الوساطة :**تدخل شخص ذي مركز (وظيفي أو سياسي) لمصلحة من لا يستحق.
- **المحاباة :**تفضيل جهة على أخرى بغير وجه حق.
- **الابتزاز والتزوير**: الحصول على المال من أشخاص آخرين من خلال استغلال الموقع الوظيفي مقابل تبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة.
- **نهب المال العام :**استخدام الصلاحيات الممنوحة للتصرف بموارد الدولة بشكل مخالف للتعليمات.
- عدم تجاوز الاعتمادات المقررة والتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات شكلياً، وعدم المساعدة في تقويم مدى كفاية وفاعلية واقتصادية البرامج التي تقوم بها الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.
- إبرام عقود الإنشاء والتجهيز وغيرها عن طريق الدعوة المباشرة وليس عن طريق الإعلان بما يفسح المجال الى ارتفاع تكلفة الخدمات نتيجة التكاليف الإضافية الناجمة عن ممارسات الفساد.
- عدم إعداد الكشوفات المالية) متطلبات الحسابات الختامية) وفقا للمعايير المحاسبية المحلية او الدولية ، وعلى وجهه الخصوص كشف التدفقات النقدية الذي يمثل الحركة النقد الداخل والخارج وان تم إعداده فهو بعيد عن عرض منطقي .
- عدم إعداد او وضوح التقارير ذات الطابع المالي او غير المالي) تقارير كفاية الأداء) ، التي تفصح عن مدى كفاية وفاعلية الأداء المؤسسي في استغلال الموارد المالية العامة أفضل استغلال.
- تعدد أنواع الموازنات المكونة للموازنة العامة للدولة موازنة مجلس النواب ورئاسة الجمهورية ورئاسة الوزراء وذات المبالغ الطائلة إضافة إلى الموازنات السرية التي لا تخضع لرقابة البرلمان أو السلطات الرقابية الأخرى وهي غير مدونة في الموازنة العامة للدولة

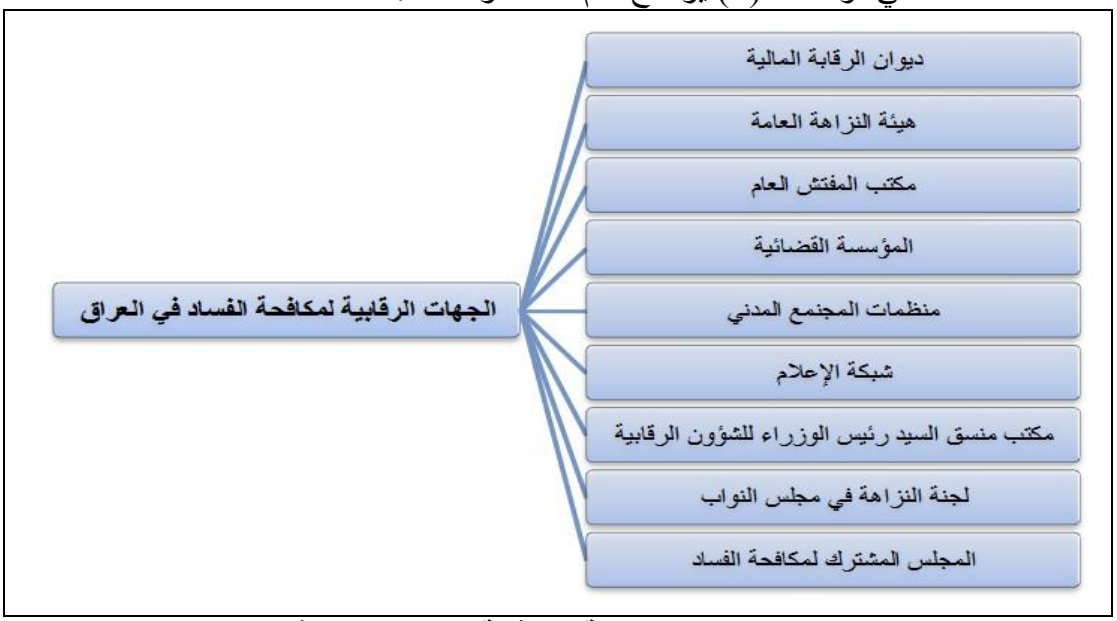
ثالثاً: المساعي الدولية والمحلية للحد من الفساد المالي

لا شك ان مكافحة ممارسات الفساد المالي تعد من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمخالفات المحاسبية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها ، وتعاني المحاسبة اليوم في ضوء فضائح الشركات التي حدثت في الآونة الاخيرة من أزمة ثقة حقيقية باعتبارها اسلوب موضوعي لعرض الواقع الاقتصادي ، وبالرغم من ان معظم الفضائح قد حدثت في الولايات المتحدة إلا ان أزمة الثقة كان لها تأثير تخطى بكثير الحدود الامريكية حيث ان النظام الجهود الأمريكية في مكافحة الفساد المالي أخذ في الانتشار في انحاء القارة الاوربية ولا سيما في فرنسا ومن اجل احتواء الازمة فقد التزمت الولايات المتحدة وفرنسا بأجراء و مؤسسي ، علاوة على ذلك فقد تم معاقبة اولئك الذين تم التأكد من ارتكابهم مثل هذا التلاعب ، الا اننا ينبغي ان نتساءل مع ذلك عما اذا كانت التدابير القانونية والتشريعية والرقابية ستكون كافية لاستعادة الثقة في المحاسبة على المدى البعيد ، وظهرت دولياً و إقليميا جهات و منظمات نصبت نفسها كمسؤول عن مكافحة الفساد المالي ، والتي يمكن تلخيصها بالشكل (٢) .

الشكل (٢) أهم المنظمات الدولية لمكافحة الفساد المالي

المصدر : الشكل من إعداد الباحثين بالاعتماد على (لطفي ، ٢٠٠٥ : ٥٤)

أما محلياً في العراق، فهنالك مجموعة من المؤسسات الرقابية التي تم تشكيلها للعمل على مكافحة الفساد المالي، والشكل (٣) يوضح أهم تلك المؤسسات.



الشكل (٣) الجهات الرقابية لمكافحة الفساد المالي في العراق

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على (عبدالله ، ٢٠١١ : ٩)

المبحث الثالث

الرقابة الداخلية والحد من الفساد المالي في ضوء قانون SOX

أولًا: القسم ٤٠٤ تقييم الإدارة للرقابة الداخلية

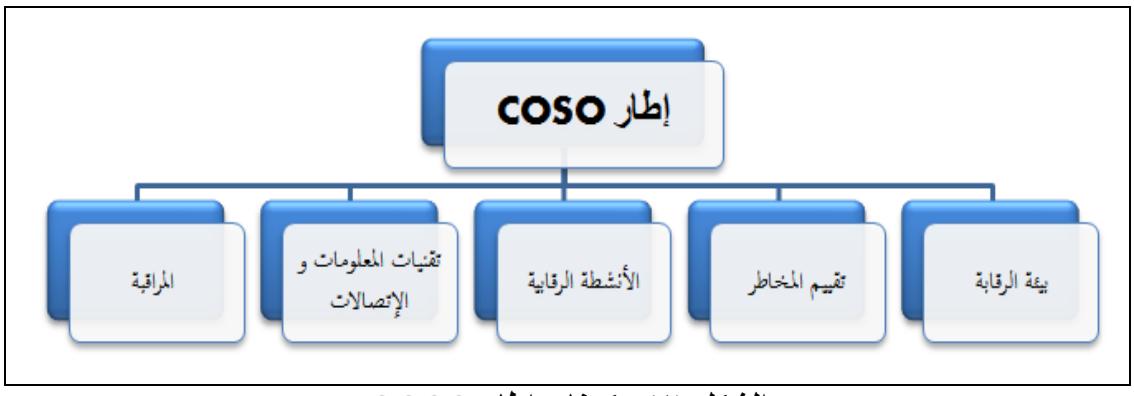
إن ابرز اقسام قانون SOX التي تخص الرقابة الداخلية والتي ستكون محور اهتمام هذا البحث القسم (٤٠٤) تقييم الإدارة للرقابة الداخلية، ويشمل تقييم الإدارة للرقابة الداخلية على مفهومين أساسيين وهما: (ارنز وآخرون،٢٠١٣، ٤٧١)

- **تصميم الرقابة الداخلية:** ينبغي على الإدارة ان تقيم ما إذا كانت الضوابط الرقابية قد تم تصميمها وتطبيقها لمنع أو كشف التحريفات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية ويتركز اهتمام الإدارة على الضوابط التي تحكم كل التأكيدات المتعلقة بكل أنواع الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية.
- **الفعالية التشغيلية للضوابط:** ينبغي أن تقوم الإدارة باختبار الفعالية التشغيلية للضوابط، ويتمثل هدف الاختبار في تحديد ما إذا كانت تلك الضوابط الرقابية تعمل وفقاً للتصميم، وما اذا كان الشخص الذي يؤدي تلك الرقابة يملك السلطة الضرورية والمؤهلات المطلوبة لأداء الوظيفة بفاعلية.

كما يستلزم هذا القسم من القانون ان تقوم الشركات بتحديد الإطار المستخدم في تقييم فعالية الرقابة الداخلية، ويعد الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الذي حددته لجنة مراقبة المنظمات التابعة لهيئة (COSO) الأكثر انتشاراً في معظم الشركات. وعلى هذا الأساس يمكن القول بان أحد طرق تبني قانون SOX لتعزيز الرقابة الداخلية هو تحديد إطار الرقابة الداخلية بمكوناته بطريقة سليمة والالتزام بهذه المكونات بشكل يسهم وبشكل فاعل في تحقيق الهدف المنشود من هذه الرقابة.

ثانياً: إطار الرقابة الداخلية

بداية تعرف الرقابة الداخلية على أنها "مجموعة من الأساليب والتدابير الرامية إلى تنفيذها داخل الشركة لتحقيق أهدافها من خلال حماية الموجودات و تحقيق الدقة و الموثوقية للبيانات المحاسبية و تعزيز الكفاءة التشغيلية و التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية المقررة" (KPMG, 2002: 19)، ويعتبر إطار الرقابة الداخلية و الذي تم تطويره من قبل COSO من أفضل الأطر المستخدمة دولياً، حيث يتكون إطار الرقابة الداخلية وفقاً لوجهة نظر COSO من خمسة مكونات (Arens et al., 2012: 291)، كما موضح في الشكل (٤) أدناه:



الشكل (٤) مكونات إطار COSO

المصدر : الشكل من إعداد الباحثين بالاعتماد على (Arens et al., 2012: 295)

ويمكن توضيح هذه المكونات كما يلي: (ارنز وآخرون، ٢٠١٣، ٤٧٥- ٤٨٤)

١. بيئة الرقابة: يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في الشركات في اتجاه ادارتها وتتمثل بيئة الرقابة بالتصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين، وكذلك بالتزام المدققين بالقيم الأخلاقية والمعرفة والمهارة الضرورية لتنفيذ المهام المكلفين بها، إضافة الى مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق لتقييم ضوابط الرقابة الداخلية.

٢. تقدير الخطر: يمثل تقدير الخطر تعريف الإدارة وتحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعرف عليها.

٣. **أنشطة الرقابة:** تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف المنشأة، وتصنف الأنشطة الرقابية الى عدة أنواع منها الفصل بين الواجبات، التصريح الملائم للعمليات المالية، المستندات والسجلات الملائمة، الرقابة الفعلية على الموجودات، الضبط المستقل للأداء.

٤. تقنيات المعلومات والاتصالات: يتمثل الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في تعريف، تجميع، تبويب، تحليل، والتقدير عن العمليات المالية للوحدة، وتحديد المسؤولية عن الموجودات المرتبطة بها.

٥. المراقبة: تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر، أو التقدير الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة.

وعليه يمكن القول أن ألتزام الشركات بتعليمات قانون SOX في تعزيز ودعم الرقابة الداخلية من خلال التصميم الملائم للضوابط الرقابية وتقييم فعالية هذه الضوابط والالتزام بإطار الرقابة الداخلية، سيسهم وبشكل فاعل في الحد أو التقليل من وقوع الكثير من الاختلاسات التجاوزات الممكن حدوثها في ظل رقابة داخلية اعتيادية، وقد أوضح (زغير، ٢٠١١) ان ٥٢% من عمليات الغش والفساد المالي يتم اكتشافه عن طريق نظام الرقابة الداخلية (زغير، ٢٠١١، ٥٨).

المبحث الرابع
التحليل العملي

يتناول هذا المبحث أثر تبني قانون SOX في تعزيز الرقابة الداخلية للشركات الصغيرة والمتوسطة العاملة في العراق وبالتالي الحد من تفشي ظاهرة الفساد المالي، حيث ركز الباحثين على أثار قانون SOX على مكونات إطار COSO للرقابة الداخلية من خلال التحليل العملي لهذه الأثار على عينة من الشركات الصغيرة والمتوسطة في العراق بوصفها النواة للشركات الكبيرة ولكونها تحتوي على معظم مقومات الشركات والمؤسسات المتكاملة.

أولاً: مفهوم الشركات الصغيرة و المتوسطة

تعتبر الشركات الصغيرة و المتوسطة من أهم أعمدة الإقتصاد في جميع الدول و خصوصاً الدول النامية لأنها تعتبر المصدر الأهم في رفد الشركات الكبيرة بالأيدي العاملة و الخبرات و كافة الموارد الأخرى ، ولم يتفق الباحثون على تعريف محدد للشركات الصغيرة و المتوسطة فظهرت العديد من التعاريف التي تقدم وصفاً لها طبقاً لبيئة و مجال إختصاص الباحث ، حيث عرّفت لجنة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية الشركات الصغيرة و المتوسطة على أنها الشركات التي يعمل بها أقل من ٩٠ عامل في الدول النامية و أقل من ٥٠٠ عامل في الدول المتقدمة (الزاهي ، ٢٠٠٢ : ٥)، ويمكن تعريف الشركات الصغيرة و المتوسطة على أنها تلك المشروعات التي يدخلها حجمها دائرة المشروعات التي تحتاج للدعم والرعاية والنابعة من عدم قدرتها الفنية أو المالية على توفير هذا الدعم من مواردها وقدراتها وإمكانياتها الذاتية (أبو موسى ، ٢٠٠٣ : ٣)، و صرّح مجلس الاتحاد الأوربي بأنه لا يمكن إعطاء تعريف عام للشركات الصغيرة و المتوسطة، لأن المفهوم

يختلف من دولة إلى أخرى ومن قطاع إلى آخر وكقاعدة عامة للمنظمة تعتبر الشركة صغيرة ومتوسطة إذا كان عدد العمال المشتغلين فيها لا يتجاوز ٥٠٠ عامل على أن لا يتجاوز حجم الاستثمار فيها ٧٥ وحدة نقدية (قريشي ، ٢٠٠٥ : ٢٠)، و قدم (راتول ، ٢٠٠٦ : ١٧٢) تعريفاً مفاده أن الشركات الصغيرة و المتوسطة هي تلك المشاريع التي لا يتجاوز عدد عمالها ٢٥٠ عامل، أما اتحاد دول شرق أسيا ASEAN فقد عرّف الشركات الصغيرة و المتوسطة بأنها تلك الشركات التي لا يتجاوز عدد العاملين فيها عن ١٠٠ عامل أو موظف (SMRJ , 2008 : 3) .

استنادا الى التعاريف أعلاه يظهر بشكل لا يقبل الشك بأنّ معيار عدد العمال وقيمة الموجودات يُعدّان عنصران أساسيان لمختلف بلدان العالم في تحديد الشركات الصغيرة والمتوسطة حسب مجال نشاطاتها الصناعية أو خارج مجال الصناعة.

ثانياً: أثر قانون SOX في تعزيز الرقابة الداخلية لمكافحة الفساد المالي في العراق

لقد تم اختيار عينة الدراسة على أساس مجتمع يمثل مجموعة من المحاسبين المهنيين في عدد من الشركات الصغيرة و المتوسطة في العراق، إذ تم توزيع (١١٠) استمارة استبيان، تمكن الباحثان من استرداد ١٠٠ من مجموع الاستمارات الموزعة، ومن ثم تم تفريغ إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تضمنتها استمارة الاستبيان حول أثر تبني قانون SOX على إطار الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة و المتوسطة ودوره في الحد من ظاهرة الفساد المالي في العراق، فكانت النتائج كما مبين أدناه:

١) بيئة الرقابة

الجدول (١) تحليل أثر قانون SOX على المكونات الجزئية لبيئة الرقابة

ت	الفقرات	أتفق	لا أتفق
١	النزاهة و أخلاقيات المهنة	%٦١.٥٠	%٣٨.٥٠
٢	الإلتزام بالكفاءة	%٧١.٦٥	%٢٨.٣٥
٣	مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق	%٥٥.٣٨	%٤٤.٦٢
٤	فلسفة الإدارة و النمط التشغيلي	%٢٨.٧٤	%٧١.٢٦
٥	الهيكل التنظيمي	%٣١.٩٥	%٦٨.٠٥
٦	ممارسات و سياسات الموارد البشرية	%٢٢.٧٧	%٧٧.٢٣
	المعدل	%٤٥.٣٣	%٥٤.٦٧

تشير النتائج الواردة في الجدول (١) والذي تضمن (٦) أسئلة، إن المعدل العام لموافقة إجابات أفراد عينة الدراسة على وجود تأثير إيجابي لقانون SOX على الرقابة الداخلية و الحد من الفساد المالي قد بلغ (٤٥.٣٣%) وهي درجة جيدة ومنطقية، وذلك لعدم تطبيق القانون بشكل فعلي في الشركات الصغيرة و المتوسطة العراقية، ولقد حصلت الفقرة الثانية على أعلى درجة قبول و بنسبة (٧١.٦٥%) بينما حصلت الفقرة السادسة على أقل درجة قبول وبنسبة (٢٢.٧٧%)، وتراوحت النسب المئوية للفقرات الباقية ما بين (٦١.٥٠%) و (٢٨.٧٤%) .

٢) تقييم المخاطر

الجدول (٢) تحليل أثر قانون SOX على المكونات الجزئية لتقييم المخاطر

ت	الفقرات	أتفق	لا أتفق
١	إجراءات تقييم المخاطر	%٣٤.٥٤	%٦٥.٤٦
٢	فئات تأكيدات الإدارة	%٤٨.٢٥	%٥١.٧٥
	المعدل	%٤١.٤٠	%٥٨.٦١

تشير النتائج الواردة في الجدول (٢) والذي تضمن (٢) سؤال، إن المعدل العام لموافقة إجابات أفراد عينة الدراسة على وجود تأثير إيجابي لقانون SOX على الرقابة الداخلية و الحد من الفساد المالي قد بلغ (٤١.٤٠%) وهي درجة متوسطة ومنطقية، ولقد حصلت الفقرة الثانية على أعلى درجة قبول و بنسبة (٤٨.٢٥%) بينما حصلت الفقرة الأولى على أقل درجة قبول وبنسبة (٣٤.٥٤%) .

٣) الأنشطة الرقابية

الجدول (٣) تحليل أثر قانون SOX على المكونات الجزئية للأنشطة الرقابية

ت	الفقرات	أتفق	لا أتفق
١	الفصل الكافي للواجبات	%٨٢.٣٣	%١٧.٦٧
٢	التصريح اللازم عن المعاملات المالية و الأنشطة	%٧٣.٣٥	%٢٦.٦٥
٣	السجلات و الوثائق و التقارير الكافية	%٦٤.٧٠	%٣٥.٣٠
٤	الرقابة الفعلية على الموجودات و السجلات	%٤٨.٥٦	%٥١.٤٤
٥	استقلالية التحقق من الأداء	%٦١.٣٨	%٣٨.٦٢
	المعدل	%٦٦.٠٦	%٣٣.٩٤

تشير النتائج الواردة في الجدول (٣) والذي تضمن (٥) أسئلة، إن المعدل العام لموافقة إجابات أفراد عينة الدراسة على وجود تأثير إيجابي لقانون SOX على الرقابة الداخلية و الحد من الفساد المالي قد بلغ (٦٦.٠٦%) وهي درجة جيدة جداً، ولقد حصلت الفقرة الأولى على أعلى درجة قبول و بنسبة (٨٢.٣٣%) بينما حصلت الفقرة الرابعة على أقل درجة قبول وبنسبة (٤٨.٥٦%) وتراوحت النسب المئوية للفقرات الباقية ما بين (٧٣.٣٥%) و (٦١.٣٨%) .

٤) تقنيات المعلومات والاتصالات

الجدول (٤) تحليل أثر قانون SOX على المكونات الجزئية لتقنيات المعلومات والاتصالات

ت	الفقرات	أتفق	لا أتفق
١	الحدث المتزامن	%٢١.٨٢	%٧٨.١٨
٢	الكمال	%١٨.٩٤	%٨١.٠٦
٣	الدقة	%٢٢.٣٦	%٧٧.٦٤
٤	الترحيل والترصيد	%٥.٦٤	%٩٤.٣٦
٥	التصنيف	%١٧.٣٥	%٨٢.٦٥
٦	التوقيت المناسب	%١٢.٦٧	%٨٧.٣٣
	المعدل	%١٦.٤٦	%٨٣.٥٤

تشير النتائج الواردة في الجدول (٤) والذي تضمن (٦) أسئلة، إن المعدل العام لموافقة إجابات أفراد عينة الدراسة على وجود تأثير إيجابي لقانون SOX على الرقابة الداخلية و الحد من الفساد المالي قد بلغ (١٦.٤٦%) وهي درجة منطقية، بسبب إبتعاد فحوى القانون و خط مساره عن وظائف تقنيات المعلومات و الإتصالات، ولقد حصلت الفقرة الثالثة على أعلى درجة قبول و بنسبة (٢٢.٣٦%) بينما حصلت الفقرة الرابعة على أقل درجة قبول وبنسبة (٥.٦٤%) وتراوحت النسب المئوية للفقرات الباقية مابين (٢١.٨٢%) و (١٢.٦٧%) .

٥) المراقبة :

الجدول (٥) تحليل أثر قانون SOX على المكونات الجزئية للمراقبة

ت	الفقرات	أتفق	لا أتفق
١	مراقبة تقييم المخاطر الحالية	%١١.٨٩	%٨٨.١١
٢	مراقبة تقييم المخاطر المتوقعة	%١٥.٦٥	%٨٤.٣٥
٣	مراقبة فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية	%١٨.٢٨	%٨١.٧٢
	المعدل	%١٥.٢٧	%٨٤.٧٣

تشير النتائج الواردة في الجدول (٥) والذي تضمن (٣) أسئلة، إن المعدل العام لموافقة إجابات أفراد عينة الدراسة على وجود تأثير إيجابي لقانون SOX على الرقابة الداخلية و الحد من الفساد المالي قد بلغ (١٥.٢٧%) وهي درجة ضعيفة، بسبب ضعف ثقافة الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة و المتوسطة العراقية، ولقد حصلت الفقرة الثالثة على أعلى درجة قبول و بنسبة (١٨.٢٨%) بينما حصلت الفقرة الأولى على أقل درجة قبول وبنسبة (١١.٨٩%).

إن النتائج أعلاه، تدل بالمجمل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية نحو أسئلة استمارة الاستبيان، وهناك تأييد لوجود انعكاسات إيجابية لقانون SOX على مستوى الفساد المالي.

ولغرض التعرف على مدى تلك الانعكاسات، سيتم الاعتماد على معامل ارتباط سبيرمان والذي عن طريقه سيتم تحديد مدى العلاقة ما بين تبني قانون SOX كمتغير مستقل ومستوى الفساد المالي كمتغير تابع، وهذا ما يوضحه الجدول (6).

الجدول (٦) معامل ارتباط سبيرمان ما بين أثر قانون SOX و مستوى الفساد المالي

تبني قانون SOX	قيمة معامل الارتباط	القيمة التائية T	
		المحسوبة	الجدولية
مستوى الفساد المالي	٠.٧٩٦	٦.١٣٢	١.٨٧٥ ٠.٠٥ (١٠٤)

واعتماداً على النتائج الظاهرة في الجدول (٦)، يتبين وجود علاقة موجبة بين تبني قانون SOX و إنخفاض مستوى الفساد المالي، إذ بلغ معامل ارتباط سبيرمان بينهما (٠.٧٩٦) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠.٠٥)، وهذا يشير لوجود انعكاسات لتبني قانون SOX على الحد من مستوى الفساد المالي. ولتعزيز النتيجة السابقة فقد تم تحليل العلاقة من خلال اعتماد تحليل الانحدار وكما موضح في الجدول (٧).

الجدول (٧) نتائج تحليل الانحدار البسيط ما بين أثر قانون SOX و مستوى الفساد المالي

المتغير المستقل (x)	المتغير التابع (y) مستوى الفساد المالي		
	معادلة الانحدار	y = 1.325 + 0.295x	
	قيم بيتا	القيم التائية	معامل التحديد
تبني قانون SOX	١.٣٢٥	٥.٨٢٥	%٦٣.٤٢
	٠.٢٩٥	١٥.٢٣٥	

وبالعودة للجدول (٧) يلاحظ وجود علاقة بين الحد من الفساد المالي وتبني قانون SOX، إذ بلغت قيمة بيتا (٠.٢٩٥) عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) وبلغت قيمة T (١٥.٢٣٥) وبمعامل تحديد R^2 (٦٣.٤٢%) والذي يعد قيمة جيدة المعنوية تعكس مدى قوة تأثير العلاقة، لذلك تقبل الفرضية الأساسية للبحث.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات :

١. إن تبني قانون SOX سيؤدي الى الحد من الفساد المالي بسبب تعزيز إطار الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة العراقية.

٢. إن تبني قانون SOX سيعكس أثراً إيجابياً على دور الشركات الصغيرة والمتوسطة في تعزيز التنمية المحلية من خلال الحد من الفساد المالي

٣. اختلفت نتائج القبول لعينة البحث حول مكونات إطار الرقابة الداخلية بسبب تركيز قانون SOX على أجزاء معينة من إطار الرقابة الداخلية

٤. أثبتت التحليلات الإحصائية قبول فرضية البحث وهذا ما قد أيده أكثر من ٤٥% من أفراد العينة المستبانة.

٥. توصلت الدراسة عبر المقاييس الإحصائية الى وجود دور كبير لتبني قانون SOX على الحد من الفساد المالي في العراق.

٦. إن تبني قانون SOX بشكل صحيح سيؤدي الى خلق رقابة داخلية كفوءة في الشركات الصغيرة و المتوسطة، مما سيحد من الفساد المالي.

ثانياً: التوصيات

١. تشجيع الشركات الصغيرة والمتوسطة على تبني قانون SOX من خلال الالتزام بإطار الرقابة الداخلية والالتزام بمتطلبات عمله.

٢. العمل على تطوير أنظمة الرقابة الداخلية وتعيين الكفاءات العالية والمؤهلين في مجال عملهم في المحاسبة والتدقيق لمواكبة كافة التطورات والمستجدات في المهنة.

٣. اعداد الدورات التدريبية المستمرة للمحاسبين والمدققين لزيادة وتحديث معلوماتهم وخاصة في مجال اصدار القوانين المهنية والمنشورات المحاسبية الدولية.

٤. العمل على تشخيص مواطن ضعف الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة للتمكن من معالجتها وبالتالي التقليل من الثغرات التي يمكن ان تكون منفذاً لنتشار الفساد المالي فيها.

المصادر:

اولاً: المراجع العربية

أ.الرسائل والأطاريح الجامعية:

١. زغير، قيصر غازي (٢٠١١)، دور الاجهزة الرقابية الخارجية في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية وأثره في الحد من الفساد المالي والإداري، رسالة دبلوم عالي في التقنيات المالية والمحاسبية، الكلية التقنية الإدارية، بغداد، العراق.

٢. قريشي، يوسف(٢٠٠٥)، سياسات تمويل الشركات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، دراسة ميدانية ، أطروحه دكتوراه في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، الجزائر .

ب. الدوريات:

٣. جبار، ستار(٢٠٠٤)، معالجة مشكلة البطالة، مجلة العرب والمستقبل، مركز دراسات وبحوث الوطن العربي، العدد ٩.

٤. حسين، نادية شاكر(٢٠١٣)، المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والاداري (دراسة محاسبية تحليلية)، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث و الدراسات، العدد السادس، السنة الرابعة، هيئة النزاهة، بغداد، العراق .

٥. الدوغجي، علي حسين، و سيد علي، أسامة عبدالمنعم(٢٠١١)، دور قانون (ساربنيس-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة و الإقتصاد، العدد ٨٦،الجامعة المستنصرية، بغداد ، العراق.

٦. عبد الفضيل، محمود(٢٠٠٤)، مفهوم الفساد ومعاييره، مركز دراسات الوحدة العربية بيروت، لبنان .

٧. عبد الله ، اسامة ابراهيم (٢٠١١)، الفساد الاداري والمالي الاشكالية وطرق معالجته ، منشورات ديوان الرقابة المالية، قسم الرقابة والتدقيق، دائرة المفتش العام ، وزارة الشباب و الرياضة، بغداد ، العراق.

٨. عنيزة ، حسين هادي، و محمد علي ، أحمد ماهر (٢٠١٤)، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مركز دراسات الكوفة ، جامعة الكوفة، الكوفة، العراق .
٩. الناصح، أحمد كامل حسين(٢٠٠٨)، واقع الصناعات الصغيرة و المتوسطة في العراق وأثرها في التشغيل، مجلة الإدارة و الإقتصاد، العدد ٦٩، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.

ج. المؤتمرات:

١٠. أبو موسى ، عبدالحميد (٢٠٠٣)، تجربة بنك فيصل الإسلامي المصرفي في تمويل المنشآت الصغيرة المتوسطة ، الملتقى السنوي الإسلامي السادس حول دور المصارف والمؤسسات المالية الإسلامية في تمويل المنشآت الصغيرة والمتوسطة ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان، الأردن .
١١. خير الله ، داود (٢٠٠٦) ، الفساد كظاهرة عالمية واليات ضبطها ، ندوة الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية ، مركز دراسات الوحدة العربية بالتعاون مع المعهد السويدي في الإسكندرية ، ط٢ ، بيروت ، لبنان .
١٢. راتول ، محمد (٢٠٠٦)، بعض التجارب الدولية في دعم وتنمية الشركات الصغيرة والمتوسطة الدروس المستفادة ، ملتقى متطلبات تأهيل الشركات الصغيرة و المتوسطة في الدول العربية ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، الجزائر .
١٣. الزاهي، اسبيرو (٢٠٠٢)، اهمية وتطوير الصناعات الصغيرة والمتوسطة في دعم التنمية الاقتصادية ، المؤتمر العربي الأول حول البحث العلمي ودوره في الصناعات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، الجزائر .

د. الكتب:

١. أرنز، آلفين، ارندال الدر، و مارك س .بيسليو (2013) المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد مدخل متكامل، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، ترجمة ومراجعة :محمد عبدالفتاح وغريب جبر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
٢. الرازي ، زين العابدين محمد بن أبي بكر (1994) ، مختار الصحاح ، مؤسسة الرسالة ، بيروت ، لبنان .
٣. الراوي، حكمت أحمد (١٩٩٩) ، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة ، الرياض، السعودية .
٤. لطفي ، أمين السيد احمد (٢٠٠٥) ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق رأس المال ، الدار الجامعية ، اسكندرية ، مصر .
٥. المؤمن، قيس، حريم، حسين، و كريشان، وليد (١٩٩٧) ، التنمية الإدارية ، دار زهران للنشر , الأردن .

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

1. Sarbanes-Oxley Act of (2002), as originally enacted. Amendments to the Act made by the Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer, https://pcaobus.org.
2. Alsharairi, Malek Ahmad Refai, (2012), Pre-merger Earnings Management: Sarbanes Oxley, Leverage and Non-cash Acquisition Premia, Doctoral thesis, Durham University, UK.
3. Aminuzzaman , S.M. , (1996) , Accountability and Promotion of Ethics and Standard of Behaviour of the Public Bureaucracy in Bangladesh , Asian Review of Public Administration, Vol.8, No.1.
4. Arens, Alvin A., Beasley, Mark S., and Elder, Randal J., (2012), Auditing And Assurance Services: An Integrated Approach, 14th edition, Prentice Hall.
5. Coates, John C., (2007), The Goals and Promise of the Sarbanes–Oxley Act, Journal of Economic Perspectives—Volume 21, Number 1.
6. KPMG, (2002), Corporate governance The new strategic imperative, A white paper, The Economist Intelligence Unit.
7. Li, Zecong, (2008), Audit Committee, Corporate Governance and the Sarbanes-Oxley Act 2002, Doctoral thesis, the University of Leeds, UK.
8. Simcha , B. Wemer , (2007) , New Directions in the study of administrative corruption , PAR Marc ,Vol. 43 , Issue 2 .
9. Šimková, Eva, (2005), Impact of the Sarbanes-Oxley Act on the System of Internal Controls and IS Audit, Systémová Integrace no.3, pp. 92-111.
10. SMRJ , (2008), Small and Medium Enterprise Development Policies in 6 ASEAN Countries, Organization for Small & Medium Enterprises and Regional Innovation, Japan.