



## مدى التزام شركات النفط العراقية بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO المحدث (دراسة تطبيقية في شركة نفط الوسط)

أ.د. صفاء احمد محمد  
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة  
بغداد / العراق

الباحث / نوار علي عبد الكريم  
وزارة النفط العراقية / بغداد / العراق

Received: 19/8/2020

Accepted :2/9/2020

Published :December / 2020

هذا العمل مرخص تحت اتفاقية المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - الترخيص العمومي الدولي 4.0

[Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

### مستخلص البحث:

هدف البحث الى معرفة مدى التزام شركات النفط العراقية بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO المحدث. إذ أن مشكلة البحث تمثلت في كون العديد من إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في شركات النفط العراقية غير متوافقة مع معظم الأطر العالمية الحديثة للرقابة الداخلية وبضمنها إطار COSO المتكامل، والصادر عن لجنة المنظمات الراعية للجنة تريديوي. واتبع البحث المنهج الكمي في التعامل مع الظاهرة وتحليلها عبر تصميم قائمة فحص لتمثل أداة البحث لجمع البيانات. وتمثل مجتمع الدراسة في شركات النفط العراقية، فيما تمثلت عينة الدراسة في شركة نفط الوسط، وهي إحدى تشكيلات وزارة النفط العراقية. أما وحدة المعاينة فتمثلت في مقابلة المسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية في الشركة. وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج كان من بينها ضعف التزام شركة نفط الوسط العراقية بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية بشكل كامل وبدرجة ضعيفة نسبياً (حوالي 25.67%). ويتوقع أن تؤثر نتائج البحث الحالي في تحسين التزام شركة نفط الوسط بالأطر العالمية للرقابة الداخلية، ومدى أهمية مواكبة التطورات العالمية الخاصة بالرقابة الداخلية عبر اعتماد وتنفيذ الأطر العالمية المتكاملة لتحسين إجراءات الرقابة الداخلية. أخيراً، فإن البحث الحالي يحل محل البحوث الأولى المهمة بمقارنة إجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية بالاعتماد على الأطر العالمية الحديثة كأساس للتقييم والمقارنة.

نوع البحث: ورقة بحثية

**المصطلحات الرئيسية للبحث:** الرقابة الداخلية / إطار COSO شركات النفط العراقية

\*البحث مستل من رسالة ماجستير

## 1. المقدمة

إزداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بأنظمة الرقابة الداخلية كونها إحدى الوسائل التي تضمن تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفاعلية، فالرقابة الداخلية هي رقابة شاملة لا تقتصر على تدقيق العمليات المحاسبية والمالية فحسب، بل هي مفهوم أوسع يشمل مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى حماية موجودات الوحدة الاقتصادية والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها. في شركات النفط العراقية بالتحديد هناك إهتمام وتوجه نحو تطوير عمل أنظمة الرقابة الداخلية من خلال أعداد برامج تطويرية وتدريبية لغرض تدريب وتطوير العاملين فيها، وكذلك أعداد برامج تدقيقية ورقابية من خلال الاستعانة بالأدلة الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي. ويتناول البحث الحالي قياس مدى التزام الشركات النفطية بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) المتكامل لسنة 2013، والذي يحكم الرقابة الداخلية ويمكن الاسترشاد به لوضع معايير لنظام الرقابة الداخلية بحيث إن أي انحراف في تطبيقه يعد مؤشراً على وجود فساد. وان إطار (COSO) قد تشكل برعاية مشتركة من جمعيات ومعاهد المحاسبة المهنية الرئيسية الخمسة في الولايات المتحدة ويطلق عليها تسمية لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدوي، "The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission" وتبنت عدة دول في الشرق الأوسط هذا الإطار ومن ضمنها دولة الإمارات العربية المتحدة إذ قامت جمعية المدققين الداخليين بالعمل على ترجمة الإطار والتشجيع على تطبيقه كونه يساهم في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية. وبناءً على ذلك، تتركز مشكلة البحث في إن إجراءات الرقابة الداخلية المتبعة في شركات النفط العراقية غير متوافقة مع معظم الأطر العالمية الحديثة للرقابة الداخلية ومنها إطار COSO المتكامل الصادر عن لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدوي.

وعليه، يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي:-

- هل تلتزم شركات النفط العراقية بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على وفق إطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية لسنة 2013؟

وتكمن أهمية البحث في التعرف على أهمية تبني الشركات لإطار COSO المتكامل لسنة 2013 والذي يمكن الاسترشاد به لوضع معايير لنظام الرقابة الداخلية الفاعل ومساهمته في زيادة فاعلية الرقابة الداخلية ومواكبتها للتطورات الحالية. إذ تركز الدراسة الحالية على الإجراءات الرقابية المتبعة في شركات النفط العراقية وبالتالي الوقوف على جوانب القصور فيها وتقويمها بما يتفق مع إطار COSO المتكامل المحدث. أما أهم أهداف البحث فهي:

- بيان الأطر العالمية المعتمدة ومنها إطار (COSO) المتكامل للرقابة الداخلية لسنة 2013.
- التعرف على مكونات الرقابة الداخلية الخمسة وفق إطار COSO ومبادئه السبعة عشر لتحسين فاعلية الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية.
- قياس مدى التزام شركات النفط العراقية بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على وفق إطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية.

## 2. منهجية البحث

### 2.1 مجتمع وعينة البحث

تم اختيار شركات النفط العراقية التابعة لوزارة النفط العراقية كمجتمع للبحث، أما عينة البحث فتمثلت بشركة نفط الوسط، والكائن موقعها في بغداد/ الراشدية.

### 2.2 أسلوب جمع البيانات

- الجانب النظري: فيما يخص الجانب النظري للبحث، اعتمد الباحثان على الكتب والإطاريح والرسائل والدوريات المتعلقة بموضوع الدراسة العربية والاجنبية الموجودة في المكتبات والمنشورة على الشبكة العالمية (الأنترنت) وكذلك القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات ذات العلاقة بعينة البحث.
- الجانب العملي: تم جمع البيانات اللازمة للبحث عبر استخدام الباحثان أستمارة فحص كأداة لجمع البيانات.

### 3. الأطار النظري

#### 3.1. مفهوم الرقابة الداخلية

تعد الرقابة الداخلية خطة لتنظيم طرائق استخدام الموجودات المملوكة للوحدة وصيانتها ومراجعة دقة وتوثيق البيانات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) والعمل على تحقيق الأهداف المخططة للإنتاج بكفاءة واقتصادية وفاعلية، فضلاً عن اتخاذ السياسات الإدارية المناسبة (الرقابة الإدارية) (Alharbi,2017:233). في عام 1936 عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة الداخلية على أنها "مجموعة من الوسائل والطرائق التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية بقصد حماية النقدية وغيرها من الموجودات، ولضمان الدقة المحاسبية للعمليات الواردة في السجلات". (Al-Jawhar, et al. 2017:81). وفي عام 1978 عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) الرقابة الداخلية بأنها "خطت الوحدة الاقتصادية وكل الطرائق والإجراءات المتخذة من قبلها لضمان ملائمة البيانات وشمولها وحماية الموجودات والالتزام بكافة السياسات والقوانين لتحقيق البرامج والأنشطة بشكل اقتصادي". (El Khierou, et al. ) (2012:16)

وأستمر تطور مفهوم الرقابة من قيل العديد من العلماء وكذلك ظهور العديد من منظمات الرقابة الدولية مثل منظمة (الأنتوساي) والتي عرفت الرقابة الداخلية بأنها "عملية متكاملة تنفذها إدارة الوحدة الاقتصادية وموظفيها، وهي مصممة لمواجهة المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها الوحدة ولتوفير تأكيد معقول بأن الإدارة في متابعة مستمرة لمهام الوحدة الاقتصادية (INTOSAI,2004:6)".

في العراق عرف نظام الرقابة الداخلية من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بأنها تمثل " أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وتضمن التنفيذ المنظم والعمل للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات وتهينة البيانات المالية المطلوبة والمعمل عليها في الوقت المناسب" (ACSB, 2000:4)

#### 3.2. أنواع الرقابة الداخلية

تختلف أنواع الرقابة الداخلية وفقاً لاختلاف آراء الكتاب ودراساتهم وتوجهاتهم، إذ صنفت بعض الدراسات الرقابة الداخلية الى ثلاثة أنواع وبعض آخر قسمها الى أربعة أنواع، وصنفت دراسات مثل (Tsehaye,2016:14) (Bagranoff,2007:256) (Kinyua,2016) الرقابة الداخلية الى ثلاثة أنواع :-

- الرقابة الوقائية: هي الرقابة التي تتوقع المشاكل المحتملة قبل حدوثها، كما أنها تمنع حدوث خطأ أو السهو أو الخطأ المتعمد ولكن ليس بنسبة 100% ولا يمكن الاعتماد عليها كلياً. ومن الأمثلة عليها، استخدام مستندات جيدة التصميم لمنع الأخطاء، ووضع الضوابط والإجراءات اللازمة للتصريح بالمعاملات، فصل الواجبات وتوظيف الموظفين المؤهلين للقيام بالأعمال الموكلة لهم. (Tsehaye,2016:14)
- الرقابة الكاشفة: نظراً لأن الرقابة الوقائية لا يمكن أن تمنع كل مشكلة محتملة الحدوث، إذ تحتاج الوحدة الاقتصادية أيضاً إلى رقابة كاشفة قوية تنبه المدراء عند فشل الرقابة الوقائية في اكتشاف الخطأ. مثل نظام معلومات الوحدة الاقتصادية يعد تقارير يومية للإدارة التي تحسب اختلافات تكاليف الإنتاج الفعلية من تكاليف الإنتاج المعيارية للكشف عن الاختلافات والبدء بالإجراءات التصحيحية. (Bagranoff,2007:257)
- الرقابة التصحيحية: إن الرقابة التصحيحية هي تصحيح للمشاكل التي اكتشفتها الرقابة الكاشفة وتعديل نظام العمليات في الوحدة الاقتصادية لتقليل حدوث المشاكل والأخطاء في المستقبل. (Kinyua,2016:8) مثل، إعادة تصميم النظام والمتابعة ومراجعات التدقيق وتطبيق العقوبات من قبل الإدارة بسبب الأخطاء المرتبكة. (Ofori,2011:17)

وأضافت دراسة (Njeri,2014:8) نوع رابع للرقابة الداخلية وهو :

- الرقابة المادية: تُعرف الرقابة المادية بأنها الإجراءات المصممة والإجراءات الأمنية المتخذة لحماية الموجودات، إذ إن الرقابة المادية شائعة في معظم الوحدات الاقتصادية وتشمل توظيف الحراس، نظام الإنذار، السياج المكهرب القوي، غرف محمية، والخزائن والأضواء الأمنية وغيرها.

وصنف الدليل الأسترشادي لديوان الرقابة المالية الأتحادي ودليل التدقيق رقم (4) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق وبعض من الكتاب والباحثين الرقابة الداخلية الى الأقسام التالية :-

- الرقابة المحاسبية: هي الخطة التنظيمية والطرائق والإجراءات التي تضعها الوحدة الاقتصادية بهدف حماية موجودات الوحدة والأطمئنان عن أمكانية الاعتماد على البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وتهدف الى توفير تأكيد معقول عن تنفيذ عمليات الوحدة طبقاً لتعليمات الإدارة. (Al-Jario, 2015:23)

- الرقابة الإدارية: تتضمن السياسات الإدارية والخطط التنظيمية والسجلات، والتي تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية، وتوضع هذه الأساليب من أجل تنمية الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الألتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالوحدة الاقتصادية، وتقليل احتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات والتعليمات. (Thomas, & Henky, 1989:371)

- الضبط الداخلي: يعني تنظيم خطوات العمل وتحديد وفصل المسؤوليات بين موظفي الوحدة الاقتصادية، بحيث يلزم شخصين أو أكثر لتنفيذ أي عملية، ويقوم كل شخص بمراجعة ومراقبة عمل شخص آخر، ويهدف الضبط الداخلي الى الحفاظ على موجودات الوحدة الاقتصادية ومخزونها وإكتشاف الاحتيال والأخطاء. (Alharbi,2017:234)

- التدقيق الداخلي: التدقيق الداخلي هو "جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية ويعد أحد وسائل الرقابة الداخلية الفاعلة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على أن وسائل الضبط الموضوع مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والأحصانية وللتأكد من حماية موجودات وأموال الوحدة الاقتصادية والتحقق من إتباع موظفي الوحدة الاقتصادية للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم". (ACSB 2000:2)

### 3.3. أهداف ومحددات الرقابة الداخلية

وضع المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) (Eisenberg,1997:243) ومنظمة الأنطوساي (INTOSAI,2004:6) و بعض الباحثين والكتاب مثل (Rekiat,2016:92) الأهداف العامة للرقابة الداخلية:-

1. تنفيذ عمليات الوحدة الاقتصادية بصورة منظمة وأخلاقية واقتصادية وبكفاءة وفاعلية.
  2. تأمين موثوقية ودقة وسلامة المعلومات في السجلات.
  3. الامتثال للسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح.
  4. حماية الموجودات من الفقدان وسوء الاستخدام والأضرار التي ممكن أن تتعرض لها.
  5. الاستخدام الاقتصادي والفاعل للموارد.
  6. تحقيق الأهداف والغايات المحددة والوفاء بالالتزامات المسؤولة عنها الوحدة الاقتصادية.
- وبالرغم من المزايا العديدة التي يوفرها نظام الرقابة الداخلية، فإنه لا يتوقع لهذا النظام أن يوفر الحماية الكاملة لموجودات الوحدة الاقتصادية أو أن يقضي تماماً على جميع فرص التلاعب والغش، ومن الأمثلة على المحددات والقيود التي تحيط بهذا النظام (Al-Alusi, 2003:221) :-
1. توجه نظم الرقابة الداخلية اهتمامها عادة الى العمليات العادية المتوقعة، وتغفل العمليات غير العادية التي لا يتكرر وقوعها عادة داخل الوحدة الاقتصادية.
  2. عدم ملائمة إجراءات الرقابة نتيجة للظروف المحيطة مما يؤدي الى عدم الاقتناع بها وبالتالي عدم الألتزام بها.
  3. احتمال التحايل على نظم الرقابة عن طريق التواطؤ بين أطراف داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها.

### 3.4. إطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية لسنة 2013

#### 3.4.1. نبذة عن إطار (COSO) للرقابة الداخلية-الإطار المتكامل

في عام 1985، تم إنشاء لجنة (Treadway Commission) وهي اللجنة الوطنية للتقارير المالية الاحتيالية في الولايات المتحدة وكانت مبادرة مستقلة من القطاع الخاص والتي تشكلت لدراسة أسباب حدوث الاحتيال في التقارير المالية وكان هدفها الأساس الرقابة الداخلية. (Morelo,2011:24)

وفي نفس السنة تم تشكيل لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدوي The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. ويطلق عليها (COSO) لدعم لجنة تريدوي في مهمتها. (Vollbehr,2014:7)

وتتألف لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدوي من جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ومعهد المدراء الماليين (FEI)، ومعهد المدققين الداخليين (IIA)، ومعهد المحاسبين الإداريين (IMA) وقامت اللجنة بأصدار إطار متكامل للرقابة الداخلية في عام 1992، إذ يقدم هذا الإطار المساعدة للإدارة لتقييم وتعزيز الرقابة الداخلية ويعد مرجعاً مقبولاً بشكل واسع لاعتماد الوحدات الاقتصادية عليه عند تصميم السياسات، والقوانين، واللوائح المستخدمة في ضبط أنشطة الرقابة. (Al-Jawhar at al. 2017:82)

وفي مايو 2013 أطلقت (COSO) تحديث للإطار إذ تم عمل تغييرات رئيسة لإطار الرقابة الداخلية لسنة 1992. في هذه النسخة قامت لجنة (COSO) بدمج تغييرات كبيرة في جميع مكونات إطار 1992 الأصلي. (Martin et al, 2014:4) وعرف الإطار الرقابة الداخلية بأنها "عملية، يتم تنفيذها بواسطة مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية والإدارة والموظفين الآخرين، وتهدف إلى توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات والإبلاغ والامتثال. (COSO,2013:3)

ويمكن تلخيص أهم التغييرات التي طرأت على الإطار في الآتي: (Lawson et al,2017:2)

■ إن إطار 2013 يحدد بشكل صريح ومعلن سبعة عشر مبدأ أساسياً لكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية. تمثل هذه المبادئ المفاهيم الأساسية المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية الفاعلة. بعد أن كانت ضمنية في عام 1992 أصبحت معلنة صراحة في إطار 2013.

■ تتضمن التغييرات الإضافية "نقاط التركيز"، والتي تركز على الخصائص المهمة المتعلقة بكل مبدأ من المبادئ السبعة عشر.

■ يؤكد إطار 2013 أيضاً على أهمية تطبيق الرقابة الداخلية على أهداف التشغيل والالتزام، ويوسع أهداف إعداد التقارير لتشمل أهداف إعداد التقارير الداخلية وغير المالية.

#### 3.4.2. مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO المحدث

تتكون الرقابة الداخلية وفقاً لأطار COSO من خمسة عناصر أساسية، ويحدد الإطار سبعة عشر مبدأ تمثل المفاهيم الأساسية المرتبطة بكل مكون. ولأن هذه المبادئ مستمدة مباشرة من المكونات، فيمكن لأي وحدة تحقيق الرقابة الداخلية الفاعلة من خلال تطبيق جميع المبادئ (COSO,2013:6)

- بيئة الرقابة: إن بيئة الرقابة تنطوي على الكفاءة التقنية والالتزام الأخلاقي وهو أمر ضروري لتحقيق فاعلية الرقابة الداخلية، وتصبح بيئة الرقابة فاعلة عندما يعرف موظفوا الوحدة الاقتصادية مسؤولياتهم وحدود سلطتهم والالتزام بالقيام بما هو صحيح بالطريقة الصحيحة، وللإدارة العليا دوراً حاسماً في هذا المكون الذي يضع السياسات والإجراءات والقواعد الأخلاقية والسلوكية مما يجعلها واضحة لموظفيها.

(Morelo,2011:27) ويتكون عنصر بيئة الرقابة من خمسة مبادئ: (COSO,2013:6)

1. المبدأ الأول: تظهر الوحدة الاقتصادية الألتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.

2. المبدأ الثاني: يظهر مجلس الإدارة الاستقلال عن الإدارة ويمارس الإشراف على تطوير وأداء الرقابة الداخلية.

3. المبدأ الثالث: تنشئ الإدارة وبإشراف مجلس الإدارة، الهياكل التنظيمية، خطوط الإبلاغ، والسلطات والمسؤوليات المناسبة في السعي لتحقيق الأهداف.

4. المبدأ الرابع: إلتزام الوحدة الاقتصادية بجذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد ذوي الكفاءة بما يتوافق مع الأهداف.

5. المبدأ الخامس: تحمل الوحدة الاقتصادية الأفراد المسؤولية عن أعمالهم المتعلقة بالرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف.

- تقييم المخاطر: تواجه كل وحدة اقتصادية مخاطر ينبغي تحديدها وتحليلها وإدارتها لتحقيق أهدافها، إذ ينبغي على الإدارة أولاً تحديد الفرص والأهداف، ثم تحديد المخاطر لتلك الفرص والأهداف، وأخيراً تصميم عمليات الرقابة الداخلية لإدارة المخاطر المحددة. (Tazilaha,2015:6) ويتكون عنصر تقييم المخاطر من أربعة مبادئ هي:- (COSO,2013:7)

1. المبدأ السادس: تحدد الوحدة الأهداف بوضوح كافٍ لتتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف.

2. المبدأ السابع: تحدد الوحدة المخاطر التي تواجه تحقيق أهدافها في جميع أنحاء الوحدة وتحلل المخاطر كأساس لتحديد كيفية إدارة المخاطر.

3. المبدأ الثامن: تأخذ الوحدة بنظر الاعتبار احتمال الاحتيال عند تقييم المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف.

4. المبدأ التاسع: تقوم الوحدة بتحديد وتقييم التغيرات التي قد تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية.



- أنشطة الرقابة: هي الاتجاهات والمعايير والإستراتيجيات والخيارات الموضوعة على أنشطة مختلفة من قبل الإدارة، لتوقع أو تقليل المخاطر التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها، وتتضمن أنشطة الرقابة على سبيل المثال، مراجعات الأداء، الرقابة المادية، فصل المسؤوليات.(Agbenyo et al,2018:3) ويتكون عنصر أنشطة الرقابة من ثلاثة مبادئ:- (COSO,2013:7)

1. المبدأ العاشر: إختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تسهم في تخفيف المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف.  
2. المبدأ الحادي عشر: إختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات لدعم تحقيق الأهداف.  
3. المبدأ الثاني عشر: نشر أنشطة الرقابة من خلال السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة موضع التنفيذ.  
- المعلومات والاتصال: ويتضمن هذا المكون إجراء تحديد المعلومات والتقاطها وتبادلها في الوقت المناسب لتمكين الوحدة الاقتصادية من تحقيق أهدافها. ويمكن نظام المعلومات الوحدة الاقتصادية من إتخاذ القرارات المناسبة في الإدارة والرقابة على الأنشطة. وعلى الإدارة تنظيم البرامج للموظفين لتوعيتهم بفهم أدوارهم في نظام الرقابة الداخلية.(Ofori,2011:14)

ويتكون عنصر المعلومات والاتصال من ثلاثة مبادئ هي:- (COSO,2013:7)

1. المبدأ الثالث عشر: تستخدم الوحدة المعلومات الملائمة والمفيدة لدعم عمل الرقابة الداخلية.  
2. المبدأ الرابع عشر: تنقل الوحدة المعلومات داخلياً، بما في ذلك أهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية اللازمة لدعم عمل الرقابة الداخلية (الاتصال الداخلي).

3. المبدأ الخامس عشر: تتواصل الوحدة مع الأطراف الخارجية فيما يتعلق بالمسائل التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية (الاتصال الخارجي).

- المراقبة: وفقاً لإطار COSO المراقبة هي عملية تقييم جودة أداء نظام الرقابة الداخلية بمرور الوقت من خلال أنشطة المراقبة المستمرة والمنفصلة أو مزيج من الاثنين. وتشمل أنشطة الإدارة والإشراف المنتظمة فضلاً عن الإجراءات الأخرى التي يقوم بها الموظفون أثناء أداء واجباتهم.(Frazer,2012:364) ويتكون عنصر المراقبة من مبدئين هما: (COSO,2013:7)

1. المبدأ السادس عشر: تختار الوحدة وتطور وتنفذ تقييمات مستمرة أو منفصلة أو الجمع بينهما للتحقق من أن عناصر الرقابة الداخلية ومبادئها السبعة عشر موجودة ومستمرة بالعمل.

2. المبدأ السابع عشر: تقوم الوحدة بتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية والإبلاغ عنها في الوقت المناسب إلى الأطراف المسؤولة عن إتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

#### 4. الجانب العملي

في هذا الجانب، تم قياس مدى التزام شركات النفط العراقية بتطبيق إطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية من خلال استخدام استمارة فحص نظام الرقابة الداخلية لشركة نفط الوسط والتي تمثل عينة البحث ومن ثم تحليل مدى التزام إجراءات الرقابة بتطبيق الإطار من خلال مكونات الرقابة الداخلية الخمسة ومبادئها السبعة عشر. وعليه، قام الباحثان بتحليل مدى تطبيق كل مبدأ من مبادئ الإطار على حدة في شركة نفط الوسط. ومن ثم قام الباحثان بتحليل تطبيق الإطار في الشركة المبحوثة على أساس المكونات. وأخيراً تم تحليل التزام وتطبيق شركة نفط الوسط بإطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية وذلك من خلال عرض وتحليل البيانات الكلية لقائمة الفحص.

#### 3.1. نبذة عن عينة البحث (شركة نفط الوسط)

صدر قرار تأسيس الشركة عام 2010 برأسمال مائة مليار دينار، ويقع المركز الرئيسي لشركة نفط الوسط في محافظة بغداد، إذ يعتبر حقل شرقي بغداد من أهم الحقول النفطية للشركة ولها فروع وحقول أخرى داخل جمهورية العراق (حقل نفط خانة، الأحذب، بدره).

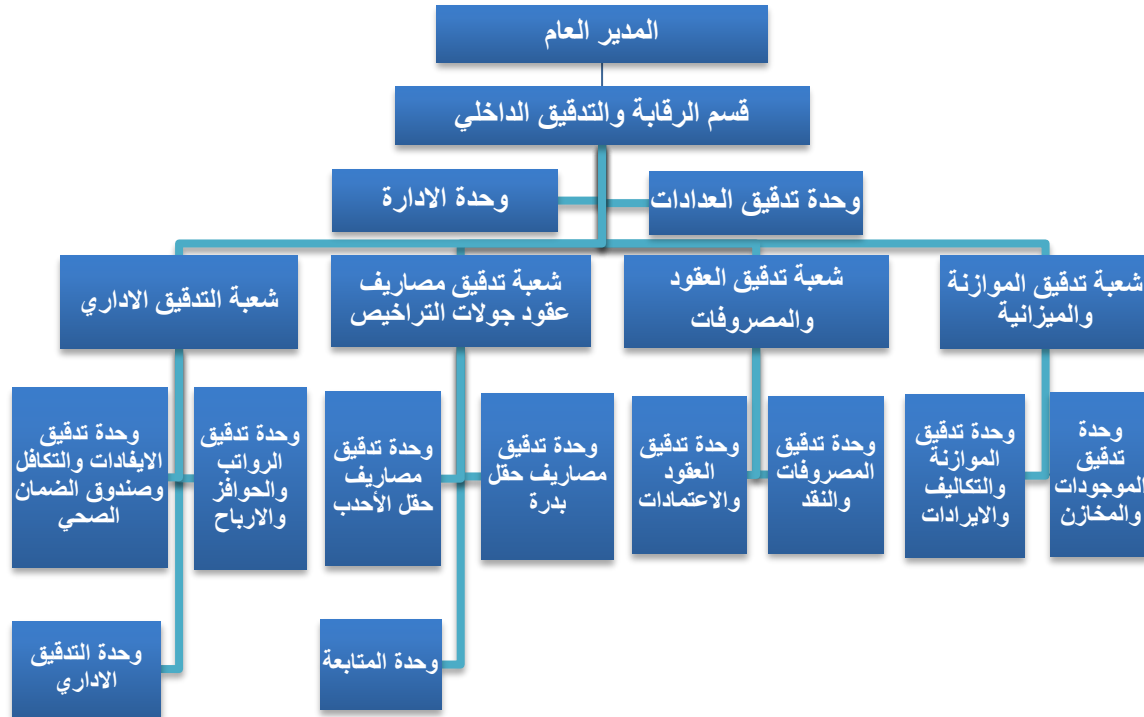
تهدف الشركة الى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال القطاع النفطي من خلال تطوير وانتاج النفط الخام والغاز في منطقة العمليات التي يحددها وزير النفط لأغراض الاستهلاك المحلي والتصدير لما يحقق اهداف وخطط التنمية المعتمدة في وزارة النفط العراقية.

ويعد قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في شركة نفط الوسط جهاز تقويم مستقل ضمن تشكيلات الشركة، أنشأته إدارة الشركة بموجب القوانين النافذة للقيام بمجموعة من الإجراءات والوسائل التي تهدف لمساعدة الإدارة العليا في التحقق من أن السياسات الإدارية الموضوعة مطبقة بصورة صحيحة وكفيلة بحماية الموجودات وضمان دقة البيانات المحاسبية وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وضمان التزام الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة.

أما أهم المهام التي يمارسها قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في شركة نفط الوسط فهي كالاتي:

1. ضمان التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف الشركة.

2. التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية والسياسات الادارية وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الإنحرافات ومعالجتها وتقديم المقترحات للعمل على تجنبها في المستقبل.
3. التأكد من دقة وكفاية وواقعية المعلومات المعروضة على الإدارة العليا.
4. التحقق من وجود حماية كافية لموجودات الشركة ضد الفقدان والسرقة وسوء الاستخدام.
5. التأييد على امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية كأساس لاتخاذ القرارات.
6. تقييم مدى فاعلية الأفراد وقدرتهم على تحمل المسؤولية وتقييم كفاءة استخدام المواد.
7. المتابعة والإشراف على كافة اعمال القسم وأنشطة الشعب والوحدات ضمن التشكيل التابع له والمسؤولة عن تدقيق جميع نشاطات الشركة.



الشكل (1) : الهيكل التنظيمي لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في شركة نفط الوسط

### 3.2. تحليل نظام الرقابة الداخلية على وفق إطار COSO المتكامل وعلى أساس مكونات الرقابة

#### الداخلية الخمسة ومبادئها السبعة عشر:

بهدف معرفة مدى التزام شركة نفط الوسط بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO المحدث، قام الباحثان أولاً بدراسة مدى تطبيق الشركة المبحوثة لكل مبدأ من مبادئ الإطار على حدة، وكما في الآتي:

## 3.2.1. التحليل على أساس المبادئ السبعة عشر:-

## الجدول (1) : المبدأ الأول (الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 1<br>الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية  |
|----------|------|---|
| ✓        |      | هل يوضح مجلس الإدارة والادارة أهمية النزاهة والقيم الأخلاقية على جميع مستويات الوحدة؟   |
| ✓        |      | هل يضع مجلس الإدارة والادارة معايير للسلوك الوظيفي فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية وتوضحها على جميع مستويات الوحدة والجهات الخارجية ذات الصلة؟ |
| ✓        |      | هل هناك آلية معمول بها لتقييم الالتزام بمعايير السلوك الوظيفي من خلال تحديد الفرق بين أداء الأفراد على مختلف المستويات وبين معايير السلوك المحددة؟  |
| ✓        |      | هل يتم معالجة الانحرافات بمعايير السلوك الوظيفي بطريقة مناسبة؟  |
| %0       |      | نسبة التطبيق  |

يتبين من الجدول (1) ان مبدأ الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية غير مطبق في شركة نفط الوسط، وتشير هذه النتيجة الى ضعف دور مجلس الإدارة والادارة على حد سواء في توضيح وايصال سلوكيات النزاهة والقيم الأخلاقية للعاملين في الوحدة الاقتصادية، وقد يكون السبب في ذلك اختيار قنوات الاتصال غير المناسبة، أو اهمال مجلس الإدارة والادارة لأنشطة تبني وتوضيح القيم النزاهة والأخلاقية، بما في ذلك الندوات الداخلية، والتعميمات الدورية، والمكافآت التشجيعية لمتبني هذه القيم.

## الجدول (2): المبدأ الثاني (استقلال مجلس الإدارة عن الإدارة وممارسة مسؤولية الإشراف على أداء الرقابة وتطويرها)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 2<br>استقلال مجلس الإدارة عن الإدارة وممارسة مسؤولية الإشراف على أداء الرقابة وتطويرها  |
|----------|------|--|
| ✓        |      | هل يحدد مجلس الإدارة مسؤولياته الإشرافية على أداء وتطوير الرقابة الداخلية، فيما يتعلق بتحديد متطلباته وتطلعاته المقررة والخاصة بأداء الرقابة؟  |
| ✓        |      | هل لدى مجلس الإدارة أعضاء مستقلين عن الإدارة (لجنة التدقيق) وموضوعيين في التقييمات وصنع القرار؟  |
| ✓        |      | هل يحدد مجلس الإدارة المهارات والخبرات اللازمة لأعضائه التي تزيد من فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية وتعزز من أدائها وتسهم بتطويرها والعمل على تقييمها بشكل دوري؟   |
| ✓        |      | هل يحتفظ مجلس الإدارة بمسؤولية الإشراف على الإدارة في تصميمها وتنفيذها وإدارتها وتطويرها للرقابة الداخلية بمكوناتها الخمسة؟ (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، أنشطة المراقبة) |
| %0       |      | نسبة التطبيق   |

ويوضح الجدول (2) ان مبدأ استقلال مجلس الإدارة عن الإدارة وممارسة مسؤولية الإشراف على أداء الرقابة وتطويرها غير مطبق هو الآخر في شركة نفط الوسط إذ يبدو انه لا يوجد تحديد واضح لواجبات واختصاصات مجلس الإدارة، وكذلك ملائمة مهارات واختصاص أعضاء المجلس مع نشاط الشركة والذي بدوره يعكس على زيادة فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية. وكذلك لا توجد لجنة تدقيق مشكلة بموجب أمر إداري معين، يحدد واجباتها وارتباطها بمجلس الإدارة والتي لها دور رقابي مهم على جميع عمليات الشركة والتي تساعد المجلس في القيام بمسؤولياته الإشرافية والرقابية.



الجدول (3) : المبدأ الثالث (انشاء الادارة وبأشراف مجلس الادارة، الهياكل التنظيمية، وخطوط الإبلاغ، والسلطات والمسؤوليات)

| مطبق | غير مطبق | المبدأ 3<br>انشاء الادارة وبأشراف مجلس الادارة، الهياكل التنظيمية، وخطوط الإبلاغ، والسلطات والمسؤوليات   |
|------|----------|--|
| ✓    |          | هل يأخذ مجلس الادارة والادارة بنظر الاعتبار جميع هياكل الوحدة الاقتصادية الفرعية لتحقيق الأهداف بما في ذلك (وحدات التشغيل، الوحدات القانونية، التوزيعات الجغرافية ومقدمي الخدمات الخارجيين)؟ |
| ✓    |          | هل تصمم الادارة خطوط إعداد التقارير لكل هياكل الوحدة الاقتصادية لتنفيذ السلطات والمسؤوليات وتدقق المعلومات لإدارة أنشطة الوحدة وتعمل على تقييمها؟  |
| ✓    |          | هل يعمل مجلس الادارة والادارة على توضيح وتعيين حدود السلطات والمسؤوليات لمختلف مستويات الوحدة الاقتصادية؟  |
| ✓    |          | هل يعمل مجلس الادارة والادارة على توضيح مسؤوليات وواجبات أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي والعاملين فيها؟  |
| %25  |          | نسبة التطبيق   |

ويوضح الجدول (3) ان مبدأ انشاء الادارة وبأشراف مجلس الادارة، الهياكل التنظيمية، وخطوط الإبلاغ، والسلطات والمسؤوليات مطبق بنسبة ضعيفة جداً وهي(25%) في شركة نفط الوسط. وهو ما يدل على ضعف اهتمام مجلس الادارة والادارة على حد سواء بإنشاء وتطوير الهياكل التنظيمية للوحدة الاقتصادية وبما يتناسب مع حجم وطبيعة عمل الشركة، وكذلك يتبين جانب القصور من ناحية تعيين مسؤوليات المستويات الادارية المختلفة للشركة وتوفير البدائل المناسبة للإبلاغ وبالخاص قسم الرقابة والتدقيق الداخلي إذ يتوضح من خلال مسؤوليات وواجبات القسم التي يفترض بها أن تصل من قبل مجلس الادارة والإدارة، فيما يبدو ان مهمة توضيح وتعيين حدود السلطات والمسؤوليات تقع على الادارة الوسطى.

الجدول(4) : المبدأ الرابع (جذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد ذوي الكفاءة في الوحدات الاقتصادية)

| مطبق | غير مطبق | المبدأ 4<br>جذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد ذوي الكفاءة في الوحدات الاقتصادية  |
|------|----------|--|
| ✓    |          | هل يضع مجلس الادارة والادارة السياسات والممارسات التي تعكس الكفاءة المطلوبة للموظفين لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية؟                                       |
| ✓    |          | هل يقوم مجلس الادارة والادارة بتقييم كفاءة الموظفين بأدائهم ومن ثم وضع السياسات والإجراءات التي تعالج أوجه القصور بأدائهم في جميع أنحاء الوحدة الاقتصادية؟ |
| ✓    |          | هل تقوم الوحدة الاقتصادية بجذب الأفراد من ذوي الكفاءة وتطويرهم والاحتفاظ بهم من خلال التوجيه والتدريب؟   |
| ✓    |          | هل يقوم مجلس الادارة والادارة بالتخطيط لاختيار البديل المناسب لمدير الرقابة والتدقيق الداخلي. (اي تهيئة مدير لشغل منصب المدير الحالي عند التقاعد)؟         |
| %50  |          | نسبة التطبيق   |

ويتبين من الجدول (4) ان مبدأ جذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد ذوي الكفاءة في الوحدات الاقتصادية مطبق في شركة نفط الوسط وبنسبة (50%). إذ يتبين جانب القصور في ضعف إهتمام مجلس الادارة والادارة بوضع السياسات التي تحدد إجراءات قبول الموظفين وتعيينهم وحسب الاختصاصات المطلوبة والتي تضمن تشغيل الافراد على وفق مهاراتهم وخبراتهم وبما يتناسب مع أنشطة الشركة وان غير المطبق من المبدأ أيضاً هو أنشطة التخطيط التعاقبي، والتي تهتم في تهيئة الافراد المناسبين لشغل المناصب القيادية او الإدارية العليا

عند حدوث أي فراغ فيها، سواء كان هذا الفراغ لأسباب التقاعد أو أسباب غير متوقعة. ويمكن تفسير عدم تنفيذ أنشطة التخطيط التعاقبي من خلال عدم استقرار المناصب الإدارية العليا، وتشكيل العديد منها بالوكالة، وهو ما لا يمكن معه التخطيط لشغل المناصب العليا من قبل البدلاء المهنيين لهذه المناصب بشكل جيد. الجدول (5): المبدأ الخامس (مسؤولية الأفراد داخل الوحدة الاقتصادية عن الأعمال المتعلقة بالرقابة الداخلية)

| مطبّق | غير مطبّق | المبدأ 5<br>مسؤولية الأفراد داخل الوحدة الاقتصادية عن الأعمال المتعلقة بالرقابة الداخلية  |
|-------|-----------|---|
| ✓     |           | هل يضع مجلس الإدارة والادارة آليات للتواصل مع الأفراد ومساءلتهم عن أداء مسؤوليات الرقابة الداخلية؟  |
|       | ✓         | هل يقوم مجلس الإدارة والادارة بوضع مقاييس للأداء والحوافز والمكافآت الأخرى المناسبة لمسؤوليات الموظفين؟   |
| ✓     |           | هل يقوم مجلس الإدارة والادارة بتقييم مقاييس الأداء ومواعة الحوافز والمكافآت مع الوفاء بالمسؤوليات؟  |
| ✓     |           | هل يقوم مجلس الإدارة والادارة بتقييم أداء الرقابة الداخلية من خلال الإلتزام بمعايير السلوك الوظيفي ومستويات الكفاءة المتوقعة وتقديم المكافآت أو معاقبة الأفراد وحسب الاقتضاء؟ |
| %25   |           | نسبة التطبيق  |

ويتبين من الجدول (5) ان مبدأ مسؤولية الأفراد داخل الوحدة الاقتصادية عن الأعمال المتعلقة بالرقابة الداخلية مطبق بدرجة ضعيفة جداً وبنسبة (25%) في شركة نفط الوسط. وهو ما يدل على ضعف اهتمام الإدارة ومجلس الإدارة في شركة نفط الوسط بتحديد وتعريف وايصال مسؤوليات الرقابة الداخلية الى الافراد ذوي العلاقة، وبالتالي مسألتهم عن تلك المسؤولية الموكلة إليهم.

الجدول (6): المبدأ السادس (التحديد الواضح لأهداف تحديد وتقييم المخاطر)

| مطبّق | غير مطبّق | المبدأ 6<br>التحديد الواضح للأهداف لتحديد وتقييم المخاطر   |
|-------|-----------|--|
| ✓     |           | هل تستخدم الإدارة الأهداف التشغيلية كأساس في تقييم المخاطر من خلال تخصيص الموارد اللازمة لتحقيق العمليات المطلوبة والأداء المالي؟  |
| ✓     |           | هل تتوافق أهداف التقارير المالية مع المبادئ المحاسبية المعمول بها والمناسبة لظروف الوحدة لتقييم المخاطر المالية؟   |
| ✓     |           | هل تضع الإدارة أهدافاً تتوافق مع القوانين واللوائح أو معايير وأطر المنظمات الخارجية المعترف بها لتقييم المخاطر المتأتية من جراء عدم تنفيذ القوانين واللوائح المتعلقة بإدارة المخاطر؟ |
| ✓     |           | هل يوفر الإبلاغ الداخلي للإدارة معلومات تتسم بنوع من الدقة فيما يتعلق بالمخاطر المتعلقة بقراراتها؟   |
| %75   |           | نسبة التطبيق   |

ويتبين من الجدول (6) ان مبدأ التحديد الواضح للأهداف من أجل تحديد وتقييم المخاطر مطبق بدرجة جيدة وبنسبة (75%) في شركة نفط الوسط. وهو ما يوضح اهتمام الشركة بتحديد الأهداف التشغيلية وأهداف الإبلاغ الداخلي والخارجي والالتزام بالقوانين بوضوح وبدقة كافية، واعتمادها كأساس لتحديد وتقييم المخاطر. وبالتالي السعي وراء تحقيق تلك الأهداف عبر توجيه الموارد المتاحة نحو بلوغ الأهداف على نحو كفوء.

الجدول (7): المبدأ السابع (تحديد وتحليل المخاطر كأساس لتحديد كيفية إدارتها)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 7<br>تحديد وتحليل المخاطر كأساس لتحديد كيفية إدارتها   |
|----------|------|---|
| ✓        |      | هل تقوم الوحدة الاقتصادية بتحديد وتقييم المخاطر في فروعها وأقسامها والمستويات الوظيفية كافة لتحقيق أهدافها؟ |
| ✓        |      | هل تضع الوحدة الاقتصادية آليات فاعلة لتقييم المخاطر المحددة وتحليلها باشتراك مستويات مناسبة من الإدارة؟     |
| ✓        |      | هل يأخذ تحديد المخاطر في الاعتبار العوامل الداخلية والخارجية وتأثيرها على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية؟    |
| ✓        |      | هل يتم الأخذ بنظر الاعتبار كيفية إدارة المخاطر وأن كان ينبغي قبولها أو تجنبها أو الحد منها؟                 |
|          | %0   | نسبة التطبيق  |

ويتوضح من الجدول (7) ان مبدأ تحديد وتحليل المخاطر كأساس لتحديد كيفية إدارتها غير مطبق في شركة نفط الوسط. وهو ما يفسر عدم قدرة الشركة على التحليل السليم للمخاطر المحيطة بعملها، وبالتالي فهي غير قادرة على اعتماد هذا التحليل كبيانات مدخلة ضرورية لتحديد كيفية إدارة المخاطر عبر اختيار التقنيات والأدوات المناسبة لإدارة تلك المخاطر.

الجدول(8): المبدأ الثامن (إدراك احتمالات الاحتيال عند تقييم المخاطر)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 8<br>إدراك احتمالات الاحتيال عند تقييم المخاطر  |
|----------|------|--|
| ✓        |      | هل يتضمن تقييم الاحتيال النظر في أنواع مختلفة من الاحتيال كالتقارير الاحتيالية، احتمال فقدان الموجودات، والفساد الناتج عن الطرائق المختلفة التي يمكن أن يحدث بها الاحتيال وسوء السلوك؟ |
| ✓        |      | هل إن تقييم مخاطر الاحتيال يأخذ بعين الاعتبار الحوافز والضغط التي تدفع الموظفين لممارسة اي نوع من أنواع الاحتيال؟  |
|          | ✓    | هل يأخذ تقييم مخاطر الاحتيال في الاعتبار فرص ارتكاب أعمال غير مناسبة مثل اكتساب أو استعمال الموجود غير المصرح به؟  |
|          | ✓    | هل يأخذ تقييم مخاطر الاحتيال في الاعتبار إمكانية الإدارة والموظفين الآخرين المشاركة أو التورط في إجراءات غير مناسبة؟   |
|          | %50  | نسبة التطبيق   |

يفسر الجدول (8) ان مبدأ إدراك احتمالات الاحتيال عند تقييم المخاطر مطبق نصفياً وبنسبة (50%) في شركة نفط الوسط. وهو ما يدل على ان الإدارة لديها الوعي بإمكانية وجود أنشطة احتيالية ينتج عنها مخاطر معينة، وبالتالي فهي تأخذ بعين الاعتبار هذه الاحتمالات عبر تحديد وانشاء التعليمات والتوجيهات المناسبة للحد من تلك المخاطر.

الجدول (9) : المبدأ التاسع (تحديد وتقييم مخاطر التغيرات المحتملة التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 9<br>تحديد وتقييم مخاطر التغيرات المحتملة التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية   |
|----------|------|--|
|          | ✓    | هل تأخذ عملية تحديد المخاطر في الحسبان التغيرات التي تطرأ على البيئة الخارجية كالتغيرات الاقتصادية في البيئة التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية والتي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية؟ |
|          | ✓    | هل تأخذ الوحدة الاقتصادية بالاعتبار التغيرات في نموذج الأعمال، كالمخاطر المحتملة من إنشاء خطوط إنتاج جديدة مثلاً؟  |
|          | ✓    | هل تأخذ الوحدة الاقتصادية بالاعتبار المخاطر الناشئة من التغيرات القيادية كالتغيرات في مناصب الإدارة العليا؟  |
| ✓        |      | هل تأخذ الوحدة الاقتصادية بالاعتبار المخاطر الناشئة عن عدم رضا العاملين عن وظائفهم؟  |
|          |      | نسبة التطبيق %75   |

ويفسر الجدول (9) ان المبدأ الخاص بتحديد وتقييم مخاطر التغيرات المحتملة التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية مطبق بنسبة (75%) في شركة نفط الوسط. ويمكن تفسير هذه النتيجة من خلال المراقبة الدقيقة والكفوءة لتغيرات البيئة الخارجية والداخلية، وإمكانية تأثير هذه التغيرات سلباً في أنشطة الرقابة الداخلية، وبالتالي التعامل معها على الوجه السليم.

الجدول (10) : المبدأ العاشر (اختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تسهم في تخفيف المخاطر)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 10<br>اختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تسهم في تخفيف المخاطر                       |
|----------|------|---|
| ✓        |      | هل تتكامل أنشطة الرقابة مع أهداف تقييم المخاطر عبر الأخذ بالاعتبار تأثير البيئة وتعقيدها؟ |
| ✓        |      | هل تأخذ الإدارة بالاعتبار أنشطة الرقابة على مختلف المستويات في الوحدة الاقتصادية؟         |
| ✓        |      | هل تحدد الإدارة العمليات التجارية الملانمة التي تتطلب أنشطة رقابية محددة؟                 |
| ✓        |      | هل تفصل الإدارة الواجبات غير المتوافقة لتحديد وتطوير أنشطة الرقابة البديلة؟               |
|          |      | نسبة التطبيق %0   |

ويتبين من الجدول (10) ان المبدأ الخاص باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تسهم في تخفيف المخاطر غير مطبق في شركة نفط الوسط. ويشير ذلك الى أن أنشطة الرقابة بأنواعها المختلفة من الفصل بين المهام وتفويض حدود السلطة والمسؤولية والرقابة على الموجودات وغيرها من الأنشطة الرقابية غير مطبقة على مختلف المستويات في الوحدة الاقتصادية والتي بدورها تقلل من المخاطر المحتملة وتسهم في تخفيفها والحد منها. وان الإدارة لاتقوم بتحديد العمليات التجارية الملانمة التي تتطلب أنشطة رقابية محددة. وهو ما يبدو في مضمونه أن الإدارة تعتمد أنشطة رقابية شاملة للعمليات التجارية الخاصة بها.

الجدول (11): المبدأ الحادي عشر (اختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 11<br>اختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف  |
|----------|------|---|
| ✓        |      | هل تستخدم الإدارة التكنولوجيا في أنشطتها التجارية والمحاسبية والرقابية؟   |
| ✓        |      | هل تستثمر الإدارة في البنية التحتية التكنولوجية لكي تحسن من الأنشطة الرقابية؟   |
| ✓        |      | هل تقوم الإدارة بتصميم وتنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية لضمان الوصول التكنولوجي للمستخدمين المصرح لهم حسب مسؤولياتهم الوظيفية؟ |
| ✓        |      | هل تقوم الإدارة بتطوير وصيانة الأنشطة الرقابية بالاعتماد على التكنولوجيا المستخدمة وفقاً لأهداف الإدارة؟                    |
|          | %0   | نسبة التطبيق  |

ويتبين من الجدول (11) ان مبدأ اختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف غير مطبق ايضاً في شركة نفط الوسط. ويفسر هذا الامر ضعف اهتمام الإدارة في الشركة بإنشاء وتطوير البنية التحتية للتكنولوجيا، واستخدامها لأغراض الرقابة الداخلية ودعم الأهداف.

الجدول (12): المبدأ الثاني عشر (نشر أنشطة الرقابة عبر سياسات واجراءات الإدارة)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 12<br>نشر أنشطة الرقابة عبر سياسات واجراءات الإدارة  |
|----------|------|---|
|          | ✓    | هل تنشر الإدارة أنشطة رقابية ضمن العمليات التجارية وأنشطة الموظفين اليومية من خلال سياساتها وإجراءاتها؟                       |
|          | ✓    | هل يقوم الموظفون ذوي الخبرة والكفاءة بتنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وعلى النحو المحدد في السياسات والإجراءات؟ |
| ✓        |      | هل يتم اتخاذ إجراءات تصحيحية من قبل الموظفين المسؤولين بعد التحقق في قضايا محددة كنتيجة لتنفيذ أنشطة الرقابة؟                 |
| ✓        |      | هل تقوم الإدارة بشكل دوري بتدقيق أنشطة الرقابة لتحديد مدى استمرار ملاءمتها، وتحديثها عند الضرورة؟                             |
|          | %50  | نسبة التطبيق  |

ويتبين من الجدول (12) ان المبدأ المتعلق بنشر أنشطة الرقابة عبر سياسات واجراءات الإدارة مطبق بنسبة (50%) في شركة نفط الوسط. ويعود هذا الى الدور الكبير الذي تقوم به الإدارة في وضع السياسات والاجراءات التي توجه الموظفين والعاملين في الشركة الى تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية بالشكل الصحيح، كالندوات والمناقشات التي تجري وجه لوجه والتوجيهات المكتوبة وغيرها من الوسائل التي تستخدمها الإدارة لنشر أنشطة الرقابة، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال وجود دليل إجراءات بعمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي والذي يوضح مختلف الأنشطة الرقابية التي يقوم بها القسم على مستوى الشعب والوحدات، الا أن ما ينقص تطبيق المبدأ بالكامل هو ضعف قيام الإدارة بتدقيق أنشطة الرقابة وتحديثها بما يتلائم مع التغيرات في أنشطة الشركة، وكذلك لا يتم اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة للنتائج التي يتم الوصول اليها عند تنفيذ أنشطة الرقابة.

الجدول (13): المبدأ الثالث عشر (استخدام الوحدة للمعلومات المفيدة لدعم الرقابة الداخلية)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 13<br>استخدام الوحدة للمعلومات المفيدة لدعم الرقابة الداخلية  |
|----------|------|--|
| ✓        |      | هل تلتقط أنظمة المعلومات البيانات الداخلية والخارجية الملائمة بهدف معالجتها وتحويلها إلى معلومات تساعد في تحقيق أهداف الرقابة؟ |
| ✓        |      | هل تنتج أنظمة المعلومات، معلومات في الوقت المناسب، حديثة وأمنة يمكن الوصول إليها والتحقق منها والاحتفاظ بها؟                   |
| ✓        |      | هل يتم تدقيق المعلومات التي تم الوصول إليها وفقاً لفترة حدوثها خلال السنة المالية؟   |
| ✓        |      | هل يتم النظر في التكاليف والمنافع من حيث طبيعة وكمية وتوقيت ونوعية المعلومات التي يتم الحصول عليها وإيصالها إلى الآخرين؟       |
|          | %0   | نسبة التطبيق   |

ويتبين من الجدول (13) ان مبدأ استخدام الوحدة للمعلومات المفيدة لدعم الرقابة الداخلية غير مطبق في شركة نفط الوسط. ، وقد يعود السبب الذي يبعد المبدأ عن التطبيق الى ضعف أنظمة المعلومات، إذ يبدو أنها ليست فاعلة بصورة كافية في التقاطها للبيانات الداخلية والخارجية وتحويلها الى معلومات ملائمة وذلك بسبب ضعف التكنولوجيا المستخدمة في الشركات وأنعكاسها على توفير معلومات في الوقت المناسب وحديثة وأمنة، وفيما لو تم تطوير التكنولوجيا، فإن ذلك سوف يؤدي الى تطبيق المبدأ ويكسب المعلومات الخصائص النوعية المطلوبة. وكذلك ان عدم تدقيق المعلومات التي يتم الوصول إليها وفقاً لفترة حدوثها خلال السنة المالية، بل لسنة التدقيق بدلاً من ذلك، وهو ما قد يعطي قصوراً معيئاً في عملية التدقيق هذه، ويحد أيضاً من تطبيق المبدأ.

الجدول (14): المبدأ الرابع عشر (الاتصال الداخلي وأهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 14<br>الاتصال الداخلي وأهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية  |
|----------|------|---|
|          | ✓    | هل يتم إيصال المعلومات المطلوبة الى جميع الموظفين ليتمكنوا من فهم وتنفيذ مسؤولياتهم في الرقابة الداخلية؟  |
|          | ✓    | هل يتم التواصل بين مجلس الإدارة والادارة بحيث يكون لديهم المعلومات اللازمة للوفاء بأدوارهم فيما يتعلق بأهداف الوحدة الاقتصادية؟   |
| ✓        |      | هل توجد طرائق اتصال داخلية معينة مثل الخطوط الساخنة للمبلغين عن المخالفات، لتمكين الاتصال المجهول أو السري عندما تكون القنوات العادية غير صالحة للعمل أو غير فاعلة؟   |
|          | ✓    | هل يتم اختيار طريقة الاتصال الملائمة من حيث توقيت المعلومات والمستفيدين منها وطبيعتها، مثل لوحات الاعلان، ورسائل البريد الإلكتروني، والتدريب المباشر أو عبر الإنترنت، والمذكرات، والمناقشات وجهاً لوجه، تقييمات الأداء، والسياسات والإجراءات، والعروض التقديمية، ومنشورات وسائل التواصل الاجتماعي، والرسائل النصية؟ |
|          | %75  | نسبة التطبيق  |



ويتوضح من الجدول (14) ان مبدأ الاتصال الداخلي وأهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية مطبق بدرجة جيدة في شركة نفط الوسط، وبنسبة (75%). ولكن لا يزال هناك اخفاق في وسائل الاتصال الداخلية والتي تمكن من الاتصال المجهول أو السري عندما تكون القنوات العادية غير صالحة للعمل أو غير فاعلة. كما أن قنوات التغذية العكسية لاتزال غير فاعلة في الإبلاغ عن المخالفات أو الانحرافات أو عمليات الاحتيال التي تقع في الشركة عينة البحث.

الجدول (15):المبدأ الخامس عشر (الاتصال الخارجي وأهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية)

| مطبق | غير مطبق | المبدأ 15<br>الاتصال الخارجي وأهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية   |
|------|----------|--|
| ✓    |          | هل هناك آلية (طريقة إتصال ملائمة) يتم من خلالها إيصال المعلومات الملائمة الى الأطراف الخارجية وفي الوقت المناسب بما في ذلك المساهمون والشركاء والزبائن والأطراف الخارجية الأخرى؟ |
| ✓    |          | هل هناك طريقة إتصال ملائمة يتم من خلالها إستلام المعلومات الملائمة من الأطراف الخارجية وفي الوقت المناسب بما في ذلك المساهمون والشركاء والزبائن والأطراف الخارجية الأخرى؟        |
| ✓    |          | هل يتم إيصال المعلومات الملائمة الناتجة عن التقييمات التي تجريها أطراف خارجية إلى مجلس الإدارة؟  |
| ✓    |          | هل توجد طرائق إتصال خارجية مثل الخطوط الساخنة للمبلغين عن المخالفات، لتمكين الاتصال المجهول أو السري عندما تكون القنوات العادية غير صالحة للعمل أو غير فاعلة؟                    |
| %50  |          | نسبة التطبيق   |

يتبين من الجدول (15) ان مبدأ الاتصال الخارجي وأهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية مطبق نصفياً في شركة نفط الوسط، وهو ما يدل على أن قنوات الاتصال الخارجية أقل كفاءة من الداخلية في الشركة. إذ ان المعلومات الملائمة تتدفق من وإلى الأطراف الخارجية على نحو سليم. إلا إن آليات الإبلاغ الخارجية عن المخالفات أو الانحرافات أو الاحتيال لا تعمل بشكل مناسب في الشركة.

الجدول (16):المبدأ السادس عشر (اختيار وتطوير وتنفيذ تقييمات التحقق من سلامة عناصر الرقابة الداخلية)

| مطبق | غير مطبق | المبدأ 16<br>اختيار وتطوير وتنفيذ التقييمات المستمرة والمنفصلة للتحقق من سلامة عناصر الرقابة الداخلية                                  |
|------|----------|--|
| ✓    |          | هل تأخذ الإدارة بالاعتبار نوعي التقييمات المستمرة والمنفصلة، وتقوم باعتمادها معاً عند الحاجة لضمان تنفيذ فاعل لعناصر الرقابة الداخلية؟ |
| ✓    |          | هل يتم استخدام الموظفين ذوي المعرفة الكافية لإجراء تقييمات مستمرة ومنفصلة لفهم ما يتم تقييمه؟  |
| ✓    |          | هل تجري عمليات تقييم وتكييف مستمرة ومنفصلة للعمليات التجارية مع الظروف المتغيرة؟   |
| ✓    |          | هل تأخذ الإدارة في الاعتبار معدل التغيير في الأعمال والعمليات التجارية عند إختيار وتطوير التقييمات المستمرة والمنفصلة؟                 |
| %0   |          | نسبة التطبيق   |

يوضح الجدول (16) ان مبدأ اختيار وتطوير وتنفيذ تقييمات التحقق من سلامة عناصر الرقابة الداخلية غير مطبق في شركة نفط الوسط. وتفسر هذه النتيجة ضعف اهتمام الإدارة بالتوجيه لإجراء تقييمات مستمرة ومنفصلة. وتكييف هذه التقييمات مع الظروف المتغيرة والتغيرات التي تحدث في الاعمال والعمليات التجارية، مما يتطلب الاطلاع الكاف والمتابعة المستمرة لهذه التغيرات وتطوير عمليات التقييم بنوعها واختيار الاشخاص الذين يتمتعون بالكفاءة اللازمة للقيام بهذه التقييمات.

الجدول (17): المبدأ السابع عشر (تقييم القصور في الرقابة الداخلية وإيصاله الى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية)

| غير مطبق | مطبق | المبدأ 17<br>تقييم القصور في الرقابة الداخلية وإيصاله الى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية                     |
|----------|------|---|
| ✓        |      | هل يقوم مجلس الإدارة والادارة بتقييم نتائج التقييمات المستمرة والمنفصلة حسب الحاجة؟   |
| ✓        |      | هل يتم الإبلاغ وإيصال أوجه القصور إلى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية وإلى مجلس الإدارة والادارة، حسب الحاجة؟ |
| ✓        |      | هل تقوم الادارة بتتبع ما إذا كان يتم معالجة أوجه القصور في الوقت المناسب "رقابة الإجراءات التصحيحية"؟                       |
| ✓        |      | هل تقوم الادارة بتشكيل لجان متخصصة لتقييم التقارير الخاصة بالرقابة الداخلية؟  |
| %0       |      | نسبة التطبيق  |

يتبين من الجدول (17) ان مبدأ تقييم القصور في الرقابة الداخلية وإيصاله الى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية غير مطبق في شركة نفط الوسط. من حيث رفع نتائج التقارير التي يعدها قسم الرقابة وغيرها من الاقسام المسؤولة الى مجلس الادارة والادارة ومتابعتها من قبل مجلس الادارة والادارة وتقييمها، فضلاً عن عدم تفعيل مجلس الادارة والادارة لنوع مهم من أنواع الرقابة وهي الرقابة التصحيحية وعدم تشكيل لجان خاصة او وجود شعب خاصة تقوم بتقييم التقارير الخاصة بالرقابة الداخلية وقد يعود السبب الى ثقة الادارة وتأكدتها من دقة المعلومات الواردة في التقارير المعدة من قبل الرقابة الداخلية، مما ينفي الحاجة الى تشكيل مثل هذه اللجان.

### 3.2.2. التحليل على أساس المكونات

بعد اجراء تحليل قائمة الفحص على مستوى المبادئ السبعة عشر من إطار COSO المتكامل، بهدف قياس مدى التزام وتطبيق هذه المبادئ في شركة نفط الوسط عينة البحث، قام الباحثان بأجراء تحليل قائمة الفحص على مستوى المكونات الخمس من الإطار وذلك لتحديد مدى تطبيق إطار COSO على مستوى المكونات الخمس. وكما في الآتي:

الجدول (18): تحليل مدى تطبيق مكونات إطار COSO

| النسبة الكلية للتطبيق | البنود غير المطبقة | البنود المطبقة | المكون                              |
|-----------------------|--------------------|----------------|-------------------------------------|
| 20%                   | 16                 | 4              | المكون الأول: بيئة الرقابة          |
| 50%                   | 8                  | 8              | المكون الثاني: تقييم المخاطر        |
| 16.67%                | 10                 | 2              | المكون الثالث: أنشطة الرقابة        |
| 41.67%                | 7                  | 5              | المكون الرابع: المعلومات والاتصالات |
| 0%                    | 8                  | 0              | المكون الخامس: المراقبة             |
| 25.67%                | 49                 | 19             | التطبيق الكامل للإطار               |

ويتبين من الجدول (18) أن إطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية غير مطبق في شركة نفط الوسط بشكل كامل، إذ بلغت نسبة التطبيق الكلية للإطار حوالي (25.67%). وعلى مستوى المكونات حقق مكون تقييم المخاطر أعلى نسبة تطبيق بواقع (50%). فيما تلاه مكون المعلومات والاتصالات ونسبة (41.67%) ومن ثم مكوني بيئة الرقابة وأنشطة الرقابة وواقع (20%) و(16.67%) لكل منهما. أما مكون المراقبة فلم يحقق أي نسبة تطبيق. وتفسر هذه النتائج عدم التزام وتطبيق شركة نفط الوسط لإطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية. ويوضح تحقيق مكون تقييم المخاطر وحصوله على المرتبة الأولى في التطبيق، اهتمام الشركة بتقييم وتحديد المخاطر المحتملة التي يمكن ان تتعرض لها، كما يفسر ذلك الامر أهمية نشاط الشركة وما تمارسه من دور فاعل في المساهمة ودعم الانتاج الوطني، لتتمكن من مواصلة الانشطة التي تمارسها بكفاءة وفاعلية وللمحافظة على ديمومة عملها. أما مكون المعلومات والاتصالات، إذ لوحظ ان الشركة ليس لديها أنظمة معلومات فاعلة، وان وسائل الاتصال الداخلية والخارجية موجودة مثل البريد الالكتروني ولوحات الاعلان والمناقشات وجهاً لوجه ومواقع التواصل الاجتماعي وغيرها من الوسائل. الا ان الوسائل الغير موجودة والتي سببت ضعف في مكون المعلومات والاتصالات هي عدم وجود خطوط ساخنة للتبليغ عن المخالفات الداخلية وخارجية.

ويتبين من خلال نسبة تطبيق مكون بيئة الرقابة أنه غير مطبق في الشركة ويدل ذلك على ضعف دور مجلس الادارة والادارة في وضع السياسات والخطط الادارية والمالية والتنظيمية، وعدم صدور النظام الداخلي للشركة والذي يحدد واجبات ومسؤوليات واختصاصات مجلس الادارة والهيكل الاداري للشركة والذي قد يكون واحد من الاسباب التي أدت الى عدم تطبيق المبدأ.

وفيما يتعلق بمكون أنشطة الرقابة، يلاحظ من خلال نتائج التحليل ضعف اهتمام إدارة الشركة بتصميم وتطوير أنشطة الرقابة وبما يتلائم مع عملياتها، وان الشركة لا تستخدم التكنولوجيا لدعم الانشطة الرقابية، وهو ما سبب انخفاض في مستوى تطبيق هذا المكون وكما تم ذكره سابقاً في التحليل على اساس المبادئ. ومن خلال ملاحظة انعدام تطبيق مكون المراقبة يمكن القول ان شركة نفط الوسط غير مهتمة بأنشطة المراقبة بنوعها المستمرة والمنفصلة، ولا تتخذ كافة الاجراءات اللازمة لمعالجة اوجه القصور التي تنتج عن اجراء التقييمات بنوعها ومن ثم متابعة اجراءات تصحيحها وتشكيل لجان متخصصة لتقييم التقارير الخاصة بالرقابة الداخلية.

اما على مستوى التطبيق الكامل للإطار والذي حقق نسبة ضعيفة جداً، يبدو ان شركة نفط الوسط لا تطبق جميع اجراءات الرقابة الداخلية على وفق البنود التي جاء بها إطار COSO والذي هو إطار عالمي تطبقه شركات عالمية كبرى، اي ان شركة نفط الوسط لا تطبق اجراءات عالمية للرقابة الداخلية وغير متبينة لأحد الاطر العالمية للرقابة الداخلية ومنها إطار COSO المحدث.

## 5. مناقشة النتائج

بالرغم من عدم التزام شركة نفط الوسط بتطبيق إطار COSO إلا ان هناك وعي بأهمية الإجراءات والأنشطة الرقابية. وتبين من خلال الزيارة الميدانية للشركة، قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بإعداد دليل إجراءات عمل جهاز الرقابة والتدقيق الداخلي في شركة نفط الوسط، والذي يتضمن توضيح لمهام وواجبات شعب ووحدات القسم، وإجراءات الضبط الداخلي المتبعة في الجوانب الفنية والادارية والمالية والمحاسبية والتقارير الشهرية التي ترفع الى الادارة العليا.

وفقاً لمخرجات بيانات البحث، فإن شركة نفط الوسط لا تطبق إطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية بشكل جيد، وهو ما يؤشر على ضعف التزام وحرص إدارة الشركة ومجلس الادارة فيها على أهمية تحديد وتنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية في الشركة. كما أظهرت النتائج أن تطبيق المكون الثاني من مكونات الإطار (مكون تقييم المخاطر) جاء بشكل جيد، ويمكن تفسير هذه النتيجة من خلال اعتماد الشركة للعديد من الأدوات والتقنيات والأنشطة المناسبة للتعامل مع المخاطر، السلوكية والفنية منها. فخصوصية الشركة في كونها شركة إنتاجية يتطلب منها تقييم دقيق وشامل للمخاطر التي يمكن ان تحد من نشاطها أو تؤثر سلباً في عملياتها، وهو ما تتعامل معه الشركة بدرجة جيدة.

يتبين أيضاً من النتائج ان المكونات (بيئة الرقابة الداخلية، أنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة) غير مطبقة بشكل جيد في الشركة، إذ تراوحت نسبة تطبيق هذه المكونات بين (0%-41.67%). وتدل هذه النتيجة على ان تطبيق هذه المكونات من الإطار لا يسير بشكل جيد، ويستلزم من الشركة زيادة الجهود لتوسيع نسبة التطبيق هذه الى مستويات أعلى قدر ما أمكن ذلك. كما يتوضح من النتائج ان الشركة لا تعتمد على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحسين أنشطة الرقابة الداخلية، بما في ذلك انشاء وتحسين وصيانة البنية التحتية التكنولوجية للشركة. أخيراً، فانه من الواضح أن شركة نفط الوسط لا تطبق إطار

COSO العالمي للرقابة الداخلية بشكل كامل، وهو ما يعني أن الشركة غير ملتزمة أساساً بمعظم مكونات الإطار. وعليه يتوجب على الشركة العمل على ملئ الفجوات الفعلية ومطابقتها مع بنود الإطار بغية الوصول الى تطبيق كامل لاحد أهم الأطر العالمية المعتمدة في الرقابة الداخلية.

## 6. الاستنتاجات

يتبين من خلال النتائج أن العديد من البنود الخاصة بالرقابة الداخلية غير مطبقة في شركة نفط الوسط، وبالتالي يمكن لشركات النفط العراقية وشركة نفط الوسط خصوصاً تبني أحد الإطار العالمية للرقابة الداخلية، او تبني إطار COSO المتكامل على وجه الخصوص، وذلك من خلال العمل على تنفيذ وتطبيق البنود غير المنفذة منه في الشركة بغية الوصول الى تطبيق شامل للإطار. كما يجد الباحثان أن شركة نفط الوسط تعير اهتماماً لجانب إدارة المخاطر، وقد حققت نسبة تطبيق لهذا المكون، وعليه ينبغي على شركة نفط الوسط إدامة هذا الاهتمام وضرورة تحديثه بصورة مستمرة بغية الاستعداد لأي مصدر غير متوقع من مصادر المخاطر الخاصة ببيئة الشركة.

هناك أهمية قصوى للاستفادة من تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في اسناد أنشطة الشركات النفطية، ودعم أنشطة الرقابة الداخلية على وجه الخصوص، وذلك عبر تصميم بنية تحتية تكنولوجية مناسبة تسهم في تحسين عمليات الرقابة الداخلية وتقليل تكاليف الأنشطة الورقية او الروتينية المعتمدة. فضلاً عن أهمية تحديث دليل إجراءات عمل أجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي لشركة نفط الوسط لأجل أن يتضمن توضيح كاف وواضح للمسؤوليات والمهام وكيفية أداء الوظائف خصوصاً الرقابية منها. كذلك الحال بما يتعلق بإيلاء الاهتمام بصورة أكبر لجانب الرقابة المحاسبية والمالية للشركة.

أيضاً، يتبين وجود أهمية عالية لإجراء المزيد من الدراسات التي تهدف الى معرفة مدى تطبيق الأطر العالمية المعتمدة للرقابة في شركات النفط العراقية، والعمل على الوفاء بجميع بنودها تماشياً مع التعليمات الدولية المستمرة والمتعلقة بالرقابة الداخلية.

## قائمة المصادر

- 1.ACSB Accounting and Control Standards Board in the Republic of Iraq, Audit Manual No. 4 (2000) Study and Evaluation of the Internal Control System, Federal Financial Supervision Bureau.
- 2.Agbenyo, W., Jiang, Y., & Cobblah, P. K. (2018). Assessment of Government Internal Control Systems on Financial Reporting Quality in Ghana: A Case Study of Ghana Revenue Authority. *International Journal of Economics and Finance*, 10(11), 40-50.
- 3.Al-Alusi, Hazem Hashem (2003) *The Path to the Science of Auditing and Auditing (Part One)*, The Open University, Tripoli.
- 4.Alharbi, M. S. A. (2017). The Effectiveness of the Implementation of Internal Control in Kuwaiti Shareholding Companies. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(4), 232-241.
- 5.Al-Jario, Zahraa Hussein (2015) *Evaluation of internal control procedures to achieve the effectiveness of agricultural loans - applying to the Agricultural Cooperative Bank*, Master thesis submitted to the College of Administration and Economics / University of Baghdad to obtain a Master of Science degree in Accounting.
- 6.Al-Jawhar, Karima Ali, Al-Baldawi, Shaker Abdul Karim, Abdul, Ihsan Diab, and Hammoudi, Ahmed Jassem, (2017) *Recent Trends in Auditing and Control according to International Standards and Local Legislations (First Edition)*, Iraq, Baghdad, Al-Jazirah Office for Printing and Publishing.
- 7.Bagranoff, N. A. (2007). *Core Concepts of Accounting Information Systems: With Modeling and Designing Accounting Systems*. John Wiley & Sons, Inc.

8. COSO, E. (2013). Internal Control–Integrated Framework Executive Summary. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
9. Eisenberg, M. A. (1997). The board of directors and internal control. *Cardozo L. Rev.*, 19, 237.
10. El Khierou, Iman Moayed (2012) Improving the effectiveness of internal control according to the COSO model, Master thesis submitted to the College of Administration and Economics / University of Baghdad to obtain a degree "Master of Science in Accounting".
11. Frazer, L. (2012). The effect of internal control on the operating activities of small restaurants. *Journal of Business & Economics Research (Online)*, 10(6), 361.
12. INTOSAI (2004). Guidelines for internal control standards for the public sector. Intosai Professional standards committee.
13. KINYUA, J. K. A. (2016). Effect of Internal Control Systems on Financial Performance of Companies Quoted in the Nairobi Securities Exchange (Doctoral dissertation, Jomo Kenyatta University of Agriculture and Technology).
14. Lawson, B. P., Muriel, L., & Sanders, P. R. (2017). A survey on firms' implementation of COSO's 2013 Internal Control–Integrated Framework. *Research in accounting regulation*, 29(1), 30-43.
15. Martin, K., Sanders, E., & Scalan, G. (2014). The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 110-117.
16. Morelo, N. (2011). The importance of internal control in the brazilian public administration. The George Washington University–School of Business and Public Management. Minerva Program Spring
17. Njeri, C. K. (2014). Effect of internal controls on the financial performance of manufacturing firms in Kenya. Unpublished Thesis.
18. Ofori, W. (2011). Effectiveness of internal controls: a perception or reality? The evidence of Ghana Post Company Limited in Ashanti region (Doctoral dissertation).
19. Rekiat, O. M. I. F. O. (2016). Evaluation of Effectiveness of Internal Control System U.S. Department of Energy, 2014. m in *Small Business Organisations in Ekiti State of Nigeria*. Evaluation, 8(31).
20. Tazilaha, M. D. A. B. K., Hussainb, N. B. C., & Rahman, T. A. (2015). The Importance of Internal Control in SMEs: Fraud Prevention & Detection.
21. Thomas, William, Henky, Emerson (1989) The review between theory and audit, translation of Hajjaj, Ahmed Hamid, Saeed, Kamal al-Din, Riyadh, Saudi Arabia, Dar Al-Merikh for Publishing and Printing.
22. Tsehaye, s. (2016). Evaluation of internal control system in oil and gas companies: a case study in total ethiopia sc (doctoral dissertation, st. Mary's university).
23. Vollbehr, L. (2014). Implementing the monitoring activities component of the COSO framework.

**Extent of Iraqis oil companies commitment to implement internal control procedures in accordance to updated COSO framework (an applied study in Midland Oil Company)**

**Nawar Ali Abdulakareem**  
Iraqi Ministry of Oil

**Prof. Safaa Ahmed Mohammed**  
University of Baghdad

Received: 19/8/2020

Accepted :2/9/2020

Published :December / 2020



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

**Abstract:**

The research aimed to find out the extent of Iraqi oil companies commitment to implement internal control procedures in accordance to the updated COSO framework. As the research problem was represented in the fact that many of the internal control procedures applied in the Iraqi oil companies are incompatible with most modern international frameworks for internal control, including the integrated COSO framework, issued by the Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Committee. The research followed the quantitative approach to handling and analysing data by designing a checklist to represent the research tool for collecting data. The study population was represented in the Iraqi oil companies, while the study sample was midland Oil Company, which is one of the Iraqi Oil Ministry formations. The sampling unit consisted of interviewing those responsible for the company's internal control system. The results indicated the weakness of the Iraqi midland Oil Company commitment to implement the internal control procedures in accordance with the integrated COSO framework for internal control in a relatively weak degree (about 25.67%). It is expected that the results of the current research will affect improving the commitment of midland Oil Company to the global frameworks of internal control, and the importance of cope with global developments related to internal control through the adoption and implementation of integrated global frameworks to improve internal control procedures. Lastly, the current research represents the first research interested in comparing internal control procedures in Iraqi oil companies with reliance on modern global frameworks as a basis for evaluation and comparison.

Paper type: Research paper

**Keywords:** internal control Iraqi oil companies COSO framework