



إجراءات عمل مقترحة على وفق إطار COSO المتكامل لتقويم نظام الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية

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

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

Received:12/8/2020

Accepted :16/8/2020

Published : January / 2021

هذا العمل مرخص تحت اتفاقية المشاع الابداعي نسب المُصنّف - 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 قياس مدى مساهمة تطبيق الإجراءات المقترحة للرقابة الداخلية على وفق إطار COSO المحدث في تحسين إجراءات عمل الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية. إذ أن مشكلة البحث تمثلت في اقتراح إجراءات للرقابة الداخلية على وفق إطار COSO المحدث وإيجاد علاقة الارتباط والتأثير بينها وبين إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في شركات النفط العراقية. واتبع البحث المنهج الكمي في التعامل مع الظاهرة وتحليلها عبر تصميم إستبانة (Questionnaire) لتمثل أداة البحث لجمع البيانات. وتمثل مجتمع الدراسة في شركات النفط العراقية، فيما تمثلت عينة الدراسة في أربعة شركات نفطية وهي (شركة توزيع المنتجات النفطية، شركة مصافي الوسط، شركة خطوط الانابيب النفطية، وشركة نفط الوسط). وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج كان من بينها إن الرقابة الداخلية بمكوناتها الخمسة تؤثر في نظام الرقابة الداخلية في الشركات النفطية بشكل عالي، اي ان الإجراءات المقترحة ونظام الرقابة الداخلية احدهما مرتبط بالآخر، وإن قيام الشركات النفطية بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية المقترحة على وفق إطار COSO المحدث سوف يغير ويحسن من نظام الرقابة الداخلية بنفس الاتجاه. ويتوقع أن تؤثر نتائج البحث الحالي في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في الشركات النفطية وتشجيعها على تبني أحد الأطر العالمية للرقابة الداخلية. وأخيراً، فإن البحث الحالي يحل محل البحوث الأولى المهمة بتقويم إجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية بالاعتماد على الأطر العالمية الحديثة كأساس للتقويم.

نوع البحث: ورقة بحثية

المصطلحات الرئيسية للبحث: الرقابة الداخلية إطار COSO شركات النفط العراقية

*البحث مستل من رسالة ماجستير

1. المقدمة

تؤخذ عملية تطبيق الأطر العالمية في عين الاعتبار عند تقييم أي شركة بشكل عام، الأمر الذي يعتمد عليه مركز هذه الشركة ومدى التزامها بالمعايير العالمية المعتمدة، وبالتالي تقديم صورة أفضل عن الشركة أمام مساهميها وزبائنها الداخليين والخارجيين على حد سواء، فضلاً عن المجتمع. ولأهمية شركات النفط العراقية، فإن البحث في إمكانية تطبيق احد الأطر العالمية الخاصة بالرقابة الداخلية امر هام للقطاع النفطي. إذ يُفترض ان يحسن اعتماد الإطار العالمية الرصينة من عمليات وإجراءات الرقابة الداخلية، كما يُعد اعتماد الشركات النفطية العراقية للأطر العالمية بمثابة نقطة التحول في المنافسة المحلية والاقليمية، وتغير ايجابي في سمعة الشركات وموقفها تجاه المجتمع.

ولارتباط إطار COSO بالرقابة الداخلية، فإن الباحثان يجدان من الأهمية بمكان استخلاص إجراءات مقترحة للشركات النفطية العراقية بغية تحسين إجراءات الرقابة الداخلية فيها.

و بناءاً على ما تقدم، فإن الباحثين يحاولان عبر هذه الدراسة معرفة نوع واتجاه علاقات الارتباط والتأثير بين الإجراءات المقترحة ونظام الرقابة الداخلية، وبالتالي دورها في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية. وعليه، يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال الأسئلة الآتية :-

– ماهي إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة على وفق إطار (COSO) المتكامل لتحسين إجراءات عمل الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية؟

– هل توجد علاقة ارتباط بين تطبيق الإجراءات المقترحة على وفق إطار COSO المُحدث وإجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية.

– هل هناك تأثير للإجراءات المقترحة وفقاً لإطار COSO المُحدث في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية؟

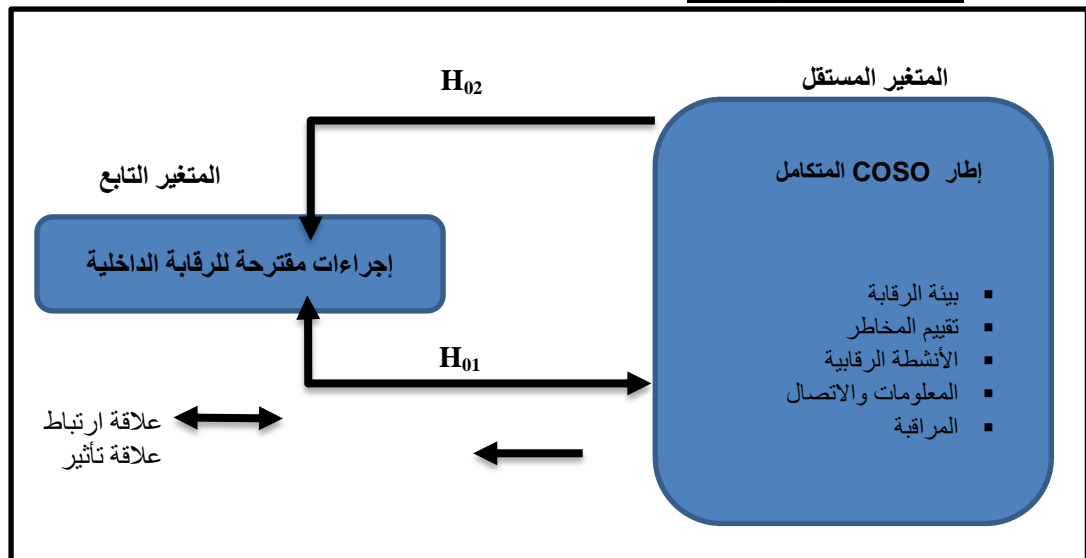
وتكمن أهمية البحث في تعريف شركات النفط العراقية بأهمية تطبيق الإجراءات المقترحة للرقابة الداخلية على وفق إطار COSO المتكامل، والذي يمكنها من الوصول الى التطبيق الكلي للإطار وبالتالي تبنيها لأحد الأطر العالمية المعتمدة للرقابة الداخلية وبالأخص إطار COSO وعلان التزامها به أمام الجهات الداخلية والخارجية. فضلاً عن إيضاح دور وتأثير الإجراءات المقترحة على وفق الإطار المحدث في تحسين عمل الرقابة الداخلية. أما اهم أهداف البحث فهي:

– تقديم إجراءات مقترحة للرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) المحدث والتي يمكن اعتمادها في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية.

– قياس مدى ارتباط وتأثير تطبيق الإجراءات المقترحة على وفق إطار (COSO) المحدث في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية.

2. منهجية البحث

2.1. المخطط الفرضي للبحث



الشكل (1) : المخطط الفرضي للبحث (المصدر: من اعداد الباحثان)

2.2. فرضيات البحث

قام الباحثان وباستعمال أدوات البحث بأثبات أو نفي فرضيات البحث، والتي تمت صياغتها بالشكل الآتي: -
الفرضية الرئيسية الأولى:

H₀₁ لا توجد علاقة ارتباط دالة معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق الإجراءات المقترحة على وفق إطار COSO المحدث وإجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية.
الفرضية الرئيسية الثانية:

H₀₂ لا يوجد تأثير دال معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإجراءات المقترحة وفقاً لإطار COSO المحدث في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية.

2.3. مجتمع وعينة البحث

تم اختيار شركات النفط العراقية التابعة لوزارة النفط العراقية كمجتمع للبحث، أما عينة البحث فتمثلت في أربعة شركات نفطية وهي (شركة توزيع المنتجات النفطية، شركة مصافي الوسط، شركة خطوط الانابيب النفطية، وشركة نفط الوسط) وتم اختيار هذه الشركات نظراً لأهمية النشاط الذي تمارسه من انتاج وتوزيع ونقل وتصفية المشتقات النفطية في العراق.

2.4. 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 (الإنترنت) وكذلك القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات ذات العلاقة بعينة البحث.
■ الجانب العملي: تم عمل إستبانة (Questionnaire) بالإجراءات المقترحة وفق إطار COSO لبيان مساهمة وتأثير هذه الإجراءات المقترحة في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في الشركات النفطية وتم توزيعها على عينة البحث وتم جمع البيانات وتحليلها باستخدام الأساليب الاحصائية المناسبة وبالشكل الذي يحقق أهداف البحث.

3. الإطار النظري

3.1. نشأة وتطور ومفهوم الرقابة الداخلية

يعود ظهور الرقابة الداخلية الى العصور المبكرة البابلية والمصرية القديمة، إذ ظهرت العلامات الأولى للرقابة الداخلية وبصفة خاصة التدقيق الداخلي والتي يمكن العثور عليها في سجلات حضارة بلاد الرافدين - السومرية- منذ حوالي 3600 إلى 3200 قبل الميلاد وكذلك هنالك أدلة أن الرقابة الداخلية كانت تمارس في الإمبراطوريات الرومانية واليونانية، العصور المظلمة، العصور الوسطى وفي القرن السادس عشر والسابع عشر (Lee,1971:151-157).

إذ تشير معظم الدراسات إلى أن السومريين سجلوا معاملاتهم التجارية على الحجر والتي تعود إلى 3600 قبل الميلاد. علاوة على ذلك، تكشف سجلات تلك الفترة عن وجود تاشيرات صغيرة ونقاط وعلامات ودوائر مما يشير إلى أنه قد تم إجراء التحقق من تلك المعاملات المثبتة في السجلات، وفي مصر القديمة كانت الرقابة الداخلية والتدقيق قيد الاستخدام، إذ أعدت مخططات سجل فيها الاموال المستلمة والمصروفة والسلع المباعة وغيرها، وبين الفترة 1500 و1850، تم استخدام الرقابة الداخلية فقط كنظام رقابة للمعاملات النقدية حتى عام 1905 (Hackett&Mobley,1976:1-2).

وكانت للفترة ما بين 1905 و1933 بصماتها الخاصة على الرقابة الداخلية من حيث حدوث الثورة صناعية والحجم المتزايد من الوحدات الاقتصادية، إذ أصبح من الواضح أن مدى التدقيق والاختبار الذي يجري على الأنظمة المحاسبية يحتاج إلى أن يستند إلى تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وكان إنهاء سوق الأسهم عام 1929 بسبب ممارسات الإبلاغ المالي السيئة ورداءة التدقيق التأثير في التطور السريع والمستمر للرقابة الداخلية، وفي عام 1940 تم استخدام كلمة "رقابة (control) "بدلاً من "الضبط الداخلي" (internal check). (Bubilek,2017:25)

وخلال الفترة الممتدة من عام 1905 إلى 2004 تقريباً، تطور معنى الرقابة الداخلية واستخدامها في التدقيق. كانت هذه التغييرات في كثير من الأحيان بمثابة رد فعل على التغيير الكبير في الوضع الاقتصادي للبلدان ككل أو لتأثير أفعال الشركات الفردية على الاقتصاد وقدمت دراسة (Heier, et al.,2005:41) تلخيصاً للتطورات التي مرت بها إجراءات الرقابة الداخلية يمكن بيانها من خلال الجدول الآتي:-

جدول (1) : تطور إجراءات الرقابة الداخلية

الفترة الزمنية	الأهداف الأساسية للرقابة الداخلية	مدى التحقق	أهمية الرقابة الداخلية
1500 وما قبلها	الكشف عن الاحتيال والتزوير.	بالتفصيل	غير معترف بها
بعد 1500-1850	الكشف عن الاحتيال والتزوير.	بالتفصيل	غير معترف بها
بعد 1850-1905	الكشف عن الاحتيال والتزوير. الكشف عن الأخطاء في السجلات.	بعض الأختبارات للتفاصيل المبدئية. أختبار بالتفصيل	غير معترف بها
بعد 1905-1933	التقرير عن مدى صدق القوائم المالية. الكشف عن الاحتيال والأخطاء.	فحص	أعتراف قليل (نهضة الاهتمام بالرقابة)
بعد 1933-1940	التقرير عن مدى صدق القوائم المالية. الكشف عن الاحتيال والأخطاء.	فحص	التشديد على الاهتمام بالرقابة
بعد 1940-1960	التقرير عن مدى صدق القوائم المالية	فحص	التشديد على الاهتمام بالرقابة

وفي نوفمبر 1948 أصدرت لجنة التدقيق الداخلي AIA تقريراً بعنوان "تقرير خاص عن الرقابة الداخلية"، والذي تضمن أول تعريف رسمي للرقابة الداخلية. أشار التقرير إلى أن "الرقابة الداخلية تشمل خطة تنظيمية وجميع الأساليب والإجراءات المنسقة المعتمدة في أي وحدة لحماية موجوداتها، والتحقق من دقة وموثوقية بياناتها المحاسبية، وتعزيز الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة" (Turedi&Celayir,2018,6)

وقد تم تعريف الرقابة الداخلية في عام 1949 من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها "خطة ووسائل وطرائق أخرى منسقة من قبل الوحدة الاقتصادية للحفاظ على موجوداتها، والتحقق من سرية وموثوقية البيانات، وزيادة فاعليتها وضمان استقرار سياسات الإدارة (Lakis&Giriunas,2012:146) وبعد عام 1949، تم تحديث الرقابة الداخلية باستمرار، وفي ذلك الوقت لم يكن هناك تعريف موحد للرقابة الداخلية (Moeller,1997,259).

وفي عام 1992، أصدرت لجنة المنظمات الراعية (COSO) إطارها المتكامل للرقابة الداخلية والذي حظي بقبول واستخدام على نطاق واسع في جميع أنحاء العالم. (Tazilaha,2015:5) وعرف إطار (COSO) المتكامل للرقابة الداخلية بأنها "عملية، تتم بواسطة مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية، وإدارتها وموظفيها الآخرين. تصمم لتوفر تأكيداً معقولاً فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التي تشملها المجموعات التالية" (Saudi Organizations for Certified Public Accountants,2009:8):-

1. كفاءة وفاعلية العمليات.
2. مصداقية التقارير المالية.
3. الإلتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة.

في عام 2004 تم تحديث تعريف الرقابة الداخلية من قبل لجنة المنظمات الراعية (COSO) إذ تم إضافة عنصر إدارة المخاطر والذي يرى أن الرقابة الداخلية كنظام يهدف إلى تقييم وتقليل والسيطرة على المخاطر المرتبطة بعمليات الوحدة الاقتصادية وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات وتزويد المعلومات لمتخذي القرار الداخليين والخارجيين. (Rikhardsson et al, 2006:6)

وفي عام 2013 تم تعريف الرقابة الداخلية من قبل لجنة المنظمات الراعية (COSO) ولم يختلف عن تعريف الرقابة الداخلية لسنة 1992. (Amling&Bantleon,2013:2)

3.2. أهمية الرقابة الداخلية

تشير النقاط التالية حاجة الوحدة الاقتصادية الى الرقابة الداخلية (Agyepong et al,2013:14):

1. تمنع فقدان الأشياء مثل الموجودات والمستندات والسجلات.
2. تفسر منطقياً كيف تقوم الوحدة الاقتصادية بأعمالها.
3. تمنع أو تقلل من مخاطر عمليات الوحدة الاقتصادية.
4. تحسن كفاءة وفاعلية مدراء الوحدة الاقتصادية والذي يضمن حماية الموجودات وصونها.

5. تؤكد على الانضباط في المعاملات التي تم إدخالها من قبل الوحدة الاقتصادية.

3.3. فاعلية الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فاعلاً لابد من توفر مجموعة من المقومات الأساسية الآتية:-

أ. الفصل بين المسؤوليات:

ينبغي على إدارة الوحدة الاقتصادية أن تفصل بين مسؤوليات العاملين فيها، حتى تقلل من احتمال الغش أو الأخطاء غير المتعمدة في البيانات المالية والإدارية، وهذا يعتمد على الفصل بين وظائف الاحتفاظ بالموجودات أو حيازته والأثبتات في السجلات وسلطة التصديق (أي العاملين الذين لهم سلطة التصريح بالعمليات). (Federal Board Of Supreme Audit, The Guidebook For Internal (Coordination Units In The Ministries, 2007:2)

ب. وجود خطة تنظيمية إدارية كفوءة:

يراعى في وضع الخطة التنظيمية تحديد وتسلسل الأختصاصات ضمن الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح دون أن يكون هناك تعارض في الأختصاصات ولاتداخل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة بما لا يسمح بتولي شخص واحد القيام بعملية كاملة من بدايتها حتى نهايتها وأستمرار شخص واحد بعمل معين لفترة طويلة من الزمن. (Faraq,2008:4)

ج. كفاءة الموظفين

تعتمد فاعلية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة العاملين في الوحدة الاقتصادية والذين تقع عليهم مسؤولية تنفيذه، فبالرغم من وضوح خطوط السلطة والمسؤولية وصحة توزيع الوظائف طبقاً لنظام الرقابة الداخلية، إلا أن هذه النظام قد لاينجح في تحقيق أهدافه نظراً لعدم كفاءة أو أمانة العاملين بالوحدة الاقتصادية في تأدية المسؤوليات الموكلة لهم. (Thomas, & Henky,1989:379)

د. رقابة الأداء

إن إدارة الوحدة الاقتصادية هي المسؤولة عن أستعمال الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية لتحقيق الأهداف، إذ أن إدارة الوحدة تقوم بالتخطيط وأتخاذ القرارات لكيفية أستعمال وتوجيه الموارد، وتعيين الموظفين المؤهلين للعمل من أجل تحقيق الأهداف المخطط لها. وتتم رقابة الأداء أما بشكل مباشر مثل أشرف كل مسؤول عن العمل بصورة مباشرة أو إستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التخطيطية والتدقيق الداخلي والتقارير الدورية. (Mustafa,2012:32)

هـ. نظام محاسبي سليم

يعتمد نظام المحاسبة على مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات والأدلة المبوبة للحسابات والتي يتم أخذها بنظر الاعتبار عند التويب والتصنيف للعمليات، إذ تعد المبادئ والمستندات والسجلات المحاسبية المقبولة عموماً أساساً لتوثيق عمليات الوحدة الاقتصادية ومصدر للمعلومات التي يمكن أن تعتمد عليها الإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية. فلا يمكن توفير المعلومات دون تثبيت عمليات الوحدة الاقتصادية في المستندات وفي السجلات التي يتكون منها النظام المحاسبي. (Hawatmeh & (Hawatmeh:2016:238)

3.4. إطار COSO المُحدث للرقابة الداخلية

طلبت لجنة الأوراق المالية والبورصة من الشركات المدرجة في البورصات الأمريكية استخدام إطار عمل للرقابة الداخلية يفي بالمعايير المحددة في القسم 404 لقانون (SOX). وكان إطار عمل (COSO) للرقابة الداخلية لعام 1992، يفي بمعايير لجنة الأوراق المالية والبورصة ويمكن أستخدامه كإطار لأغراض تقييم الرقابة الداخلية السنوية من قبل الإدارة ومتطلبات الإفصاح. (Gupta,2009:28) وفي مايو 2013 أطلقت (COSO) تحديث للإطار إذ تم عمل تغييرات رئيسية 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)

3.4.1. التحسينات التي طرأت على إطار (COSO) المحدث لسنة 2013

قدمت لجنة COSO تحديث (COSO) الإطار المتكامل-الرقابة الداخلية. وتعتقد اللجنة أن الإطار سيمكن الوحدات الاقتصادية من تطوير وصيانة أنظمة الرقابة الداخلية بكفاءة والتي يمكن أن تعزز من احتمال تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية والتكيف مع التغييرات في بيئات العمل والتشغيل، وتساعد الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية على تحقيق أهداف مهمة والحفاظ على الأداء وتحسينه، وتخفيف المخاطر إلى مستويات مقبولة، ودعم إتخاذ القرارات السليمة. (COSO,2013,7)

إن تعريف الرقابة الداخلية وفقاً للإطار يؤكد على المميزات الهامة للرقابة (EY,2014:4):
 – الرقابة الداخلية هي عملية: تتطور وتتغير الرقابة الداخلية باستمرار. إذ بمجرد تنفيذها، تتطلب الرقابة الداخلية المراقبة وإعادة التصميم بسبب التغيرات في البيئات الخارجية والداخلية للوحدة.
 – تنفذ بواسطة مجلس الإدارة والإدارة والموظفين الآخرين: يعد الأفراد عنصراً أساسياً لرقابة داخلية فاعلة، وجميعهم مسؤولين عنها، إذ بدونهم من غير الممكن أن تنجح أي وحدة في أداء عملياتها بصورة فاعلة أو توفير بيانات مالية موثوقة أو تحقيق الإمتثال القانوني.
 – توفر تأكيداً معقولاً: إن وجود نظام فاعل للرقابة الداخلية يمكن أن يوفر تأكيد معقول، وليس مطلق لأن تحقق الوحدة أهدافها.

– تحقيق أهداف العمليات والأبلاغ والأمتثال: تمكن الرقابة الداخلية الفاعلة الوحدة من إنجاز مهمتها والوصول إلى أهدافها، وتزويد بيانات دقيقة وموثوقة لإتخاذ القرارات من قبل الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة، والأمتثال للتشريعات والقوانين والسياسات، وحماية موجوداتها.
 ويوفر الإطار ثلاث فئات من الأهداف، والتي تسمح للوحدات بالتركيز على الجوانب المختلفة للرقابة الداخلية وهي:- (COSO,2013:3)

1. أهداف العمليات: تتعلق هذه الأهداف بفاعلية وكفاءة عمليات الوحدة، بما في ذلك أهداف الأداء التشغيلي والمالي، وحماية الموجودات من الخسارة.
 2. أهداف إعداد التقارير: تتعلق هذه التقارير بالإبلاغ المالي وغير المالي الداخلي والخارجي ويمكن أن تشمل الموثوقية أو التوقيت المناسب أو الشفافية أو الشروط الأخرى المحددة من قبل المنظمين أو واضعي المعايير المعترف بها أو سياسات الوحدة الاقتصادية.
 3. أهداف الامتثال: وتتعلق هذه الأهداف بالالتزام بالقوانين واللوائح التي تخضع لها الوحدة الاقتصادية.
- ووفقاً لإطار 2013، فلم تقتصر أهداف العمليات على "الاستخدام الكفوء والفاعل" لموارد الوحدة كما في إطار 1992، بل شملت أيضاً أهداف الأداء التشغيلي والمالي. أما بالنسبة لهدف الإبلاغ فهو لا يشير فقط إلى التقارير المالية ولكن أيضاً إلى التقارير غير المالية التي تهم مختلف أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين، إذ كان الهدف المنشود في إطار عام 1992 صارماً للغاية فيما يتعلق فقط بموثوقية التقارير المالية. وفيما يتعلق بهدف الامتثال إذ إن إطار 2013 أخذ بنظر الإعتبار زيادة الطلبات في القوانين واللوائح والمعايير المحاسبية. (Provasi & Riva,2015:496)

4. الجانب العملي

في هذا الجانب، وضع الباحثان عدداً من الإجراءات المقترحة على وفق إطار COSO المحدث والتي يفترض إنها تحسن من أنشطة الرقابة الداخلية في شركات النفطية العراقية، ومن ثم تم قياس مدى ارتباط وتأثير تطبيق هذه الإجراءات المقترحة في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية من خلال استخدام استبانة والتي تضمنت محورين الأول هو الإجراءات المقترحة وفق إطار COSO، والمحور الثاني أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات النفطية عينة البحث، لبيان مساهمة وتأثير هذه الإجراءات المقترحة في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في الشركات النفطية. وتم توزيعها على عينة البحث وتم جمع البيانات وتحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والوصول إلى نتائج الدراسة.

4.1. إجراءات عمل مقترحة للرقابة الداخلية على وفق إطار COSO المحدث

- 1) وضع معايير خاصة بالسلوك الوظيفي والتشجيع على الإلتزام بالأنشطة الأخلاقية فيما يتعلق بأهمية النزاهة والقيم الأخلاقية، ينبغي ان يقوم مجلس الإدارة والادارة بالمزيد من الجهد في توضيح وإيصال القيم الاخلاقية وسلوكيات النزاهة الى العاملين في الشركة على مختلف المستويات، من خلال عمل لوائح بقواعد السلوك الوظيفي وإختيار قنوات الاتصال الملائمة مثل الندوات الداخلية والتعميمات الدورية وغيرها من الوسائل التي تساهم في تعزيز النزاهة والقيم الاخلاقية لجميع العاملين في الشركة.
- 2) ممارسة مجلس الإدارة مسؤولية الاشراف على الأنشطة الرقابية بشكل مستقل عن الإدارة يتطلب من الشركات ان تقوم بأصدار نظام داخلي بها او تعديله بالشكل الذي يحدد المهارات والخبرات اللازمة لعضائه وبما يتناسب مع نشاط كل شركة، وان يكون مجلس الإدارة على اطلاع كاف بما تقوم به الإدارة عند تصميمها وتنفيذها وتطويرها للرقابة الداخلية وتحديد متطلباتها وتطلعاتها فيما يتعلق بأداء الرقابة. وان الشركات النفطية عينة البحث جميعها لا تشمل على وجود لجنة تدقيق مستقلة في مجلس ادارتها (أعضاء من خارج القطاع النفطي) في مجلس الإدارة، ليكونوا موضوعيين في التقييمات وصنع القرار. ولمعالجة هذه الامر، لابد من العمل على ضم أعضاء خارجيين ومتخصصين لمجلس الإدارة تتمثل مهامهم الأساسية في أنشطة

وأعمال التدقيق، وبالتالي يركز دورهم على جوانب التقارير المالية في الشركة، وبمناخ حلقه وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

(3) تصميم الشركات للهياكل التنظيمية، وإتاحة خطوط اعداد التقارير، والتعيين المحدد للسلطات والمسؤوليات بشكل يتناسب مع أنشطة الشركة

أهمية قيام مجلس الإدارة والادارة في الشركات النفطية بأعاده النظر بالهيكل التنظيمي للشركة وتحديثه بما يتناسب مع احتياجات الشركة، واعادة توضيح وتعيين حدود السلطة والمسؤولية، فضلاً عن تصميم خطوط اعداد التقارير على مختلف مستويات الشركة وبما يتناسب مع المهام والواجبات المحددة للمستويات الوظيفية كافة، وذلك بإصدار اوامر إدارية بالصلاحيات والمسؤوليات التي تحدد لكل مستوى وظيفي، وبالأخص قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وتوضيح مسؤوليات وواجبات العاملين فيه. وتركيز الاهتمام نحو ما يتعلق بخطوط اعداد التقارير (تزويد الإدارة العليا بالتقارير الرقابية والمعلومات اللازمة سواء كانت بشكل مباشر أو غير مباشر) وبما يتلائم مع الهيكل التنظيمي للشركة والصلاحيات والمسؤوليات.

(4) التخطيط التعاقبي لتهيئة الأفراد المناسبين لشغل منصب مدير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي. يعد من الضروري ان يقوم مجلس الإدارة والادارة في الشركات النفطية بتهيئة الأفراد المناسبين لشغل منصب مدير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الشركات النفطية عند حدوث فراغ فيه لأسباب التقاعد أو أسباب غير متوقعة، وهو ما يُعرف عالمياً بالتخطيط التعاقبي، ويتطلب الالتزام بهذا البند قياس دقيق لمهارات الموظفين وقياس الأداء وتهيئة جميع الوسائل اللازمة التي يمكنها من القيام بتحديد خطة تعاقب صحيحة، وبالتالي تهيئة ذوي المواهب والخبرات والعلاقات العامة لان توكل اليهم مهام منصب مدير قسم الرقابة الداخلية في فيما لو حصل أي ظرف طارئ أو غير متوقع، وبما لا يؤثر على سلامة العمليات أو إجراءات العمل اليومية.

(5) تعيين مسؤولية الأفراد عن أعمال الرقابة الداخلية بشكل واضح داخل الوحدة الاقتصادية ينبغي على مجلس الإدارة والادارة في الشركات النفطية الاتصال المباشر ومتابعة الأفراد العاملين في الرقابة الداخلية ومساءلتهم عن مسؤولياتهم في الرقابة الداخلية من خلال عمل إجتماعات دورية فضلاً عن قيام مدراء الأقسام والشعب بهذه المهام، والبقاء على اتصال دائم ومتابعة مستمرة للأفراد العاملين في الرقابة الداخلية. وتقييم مقاييس الاداء بين فترة واخرى من ناحية ملائمتها مع المسؤوليات التي يتحملها الأفراد، وتقديم المكافآت أو معاقبتهم وحسب الوفاء بالمسؤوليات.

(6) إدارة المخاطر على أساس التحديد والتحليل للملزم للمخاطر المختلفة والمحيطة بالوحدة الاقتصادية لتحسين إجراءات الرقابة الداخلية في الشركات النفطية من الضروري إختيار التقنيات والأدوات المناسبة لإدارة المخاطر. من خلال التحديد والتحليل الجيد للمخاطر وكيفية التعامل معها من ناحية تجنبها أو قبولها أو التقليل منها والذي يتطلب أخذ قرارات تتعلق بأختيار مجموعة من الطرائق التي يمكن اتباعها للتعامل مع المخاطر المحتملة. كما ينبغي ان تمثل مخرجات تقنيات وأدوات إدارة المخاطر مدخلات للنظام الخاص بتحليل المخاطر على المستوى الكلي للشركة.

(7) الإخذ بعين الاعتبار تغيرات البيئة الداخلية والخارجية والتي قد تنشأ مخاطر محتملة على اهداف الوحدة الاقتصادية.

من خلال زيارة الباحثان الميدانية للشركات عينة البحث، وعبر قراءة وتفسير نتائج قائمة الفحص المستردة، يتبين ان الشركات النفطية ملزمة بأخذ التغيرات البيئية المحيطة بعين الاعتبار، والتي يمكن ان تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في أنشطة الرقابة الداخلية وتحد من فاعليتها، ومن ثم وضع الخطط والبرامج اللازمة للتعامل من هذه التغيرات وبما يضمن سلامة وسلاسة عمليات الشركة عند تعرضها لأي موقف بيئي مفاجئ. كما ينبغي ألا تشمل عمليات التحليل البيئي على البيئة الخارجية للشركة فقط، بل تمتد لتشمل التغيرات الداخلية أيضاً، كالتغيرات الناتجة عن التغيرات في المناصب الوظيفي العليا مثلاً. أخيراً في هذا الجانب، يجد الباحثان أهمية لمراقبة رضا العاملين ومدى تأثير عدم رضاهم عن وظائفهم في التسبب بإخفاقات رقابية معينة.

(8) العمل على ملائمة أنشطة الرقابة الداخلية مع أهداف الوحدة الاقتصادية بهدف التخفيف من المخاطر بهدف تخفيف المخاطر ينبغي على إدارة الشركات المتابعة المستمرة للأنشطة الرقابية بأنواعها المختلفة من الفصل الملزم بين المهام وتفويض حدود السلطة والمسؤولية والرقابة المادية على الموجودات واستخدام السجلات والوثائق لتسجيل وتلخيص العمليات المالية، لذا ينبغي ان تقوم الادارة بوضع السياسات والإجراءات التي تضمن تنفيذ توجيهاتها على جميع مستويات الشركة، وتطويرها وملائمتها مع العمليات التجارية للشركة بهدف ضمان سير العمل بالشكل الذي يحقق الاهداف.

وفيما يتعلق بتحديد الادارة للعمليات التجارية التي تتطلب أنشطة رقابية محددة في الشركات، ينبغي على ادارة الشركات الأخذ في الاعتبار جميع جوانب مكونات الرقابة الداخلية للشركة وعملياتها ذات الصلة، وقد يتطلب ذلك التفكير في العمليات أو الوظائف التي يتم تنفيذها من قبل موفري الخدمات الخارجيين. على سبيل المثال، قد تحتاج الشركة إلى إنشاء أنشطة رقابية للتأكد من سلامة المعلومات المرسله والمستلمة من مزودي الخدمات الخارجيين.

(9) تعزيز الاستثمار في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لتحسين فاعلية الأنشطة الرقابية والتجارية للوحدة الاقتصادية.

فيما يتعلق باستخدام تكنولوجيا المعلومات في الأنشطة الرقابية في شركات النفط العراقية، ينبغي على ادارة الشركات توجيه الاهتمام الى استخدام التكنولوجيا (الاعتماد على الحاسوب) الى جانب الانشطة اليدوية في تسيير أعمالها ومعالجة بياناتها. ويتضمن الالتزام ببنود هذا المبدأ البحث عن البرامجيات والأجهزة المناسبة والتي تسهل من أنشطة الرقابة الداخلية وتضمن مخرجات أكثر دقة في الأداء، هذه البرامجيات تشمل البرامج الحاسوبية ونظم الرقابة الداخلية الالكترونية وشبكات الاتصال الداخلية وبرامج الإبلاغ عن الأخطاء غير المقصودة، فضلاً عن الخوادم السحابية وأجهزة التخزين، وتدريب العاملين على استخدامها وتحديد الصلاحيات الخاصة بالوصول واستخدام الأجهزة والبرامج الالكترونية وحسب المسؤوليات، والتي تمكن المستخدم من الوصول للملائم الى البيانات المطلوبة.

(10) تطوير أنظمة المعلومات التي توفر المعلومات الدقيقة والملائمة في الوقت المناسب وتقديمها لمتخذي القرار في الوحدة الاقتصادية

لغرض توفير المعلومات الملائمة والتي تسهم بدعم عمل الرقابة الداخلية، على الشركات النفطية ان تعمل على تصميم وتطوير أنظمة معلومات كفوءة قادرة على انتاج معلومات مهمة لمتخذي القرارات في الوقت المناسب وعلى النحو الذي يمكن الشركة من مراقبة التغيرات البيئية والتكيف معها. وفيما يتعلق بتدقيق المعلومات التي تم الوصول اليها وفقاً لفترة حدوثها خلال السنة المالية في الشركات، ينبغي ان يقوم قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بملاحظة تاريخ المعلومات الخاضعة لعملية التدقيق وفيما لو هناك حاجة مستمرة لها وما يترتب عليها من تكاليف وان كانت الوحدة مستعدة لتحمل تكاليفها بشكل يتناسب مع منفعتها خلال سنة التدقيق.

(11) تحسين وسائل اتصال الأطراف الخارجية بالوحدة الاقتصادية
ينبغي توجيه الاهتمام في شركات النفط العراقية لتحديث طريقة الاتصال بالأطراف الخارجية وان لا يقتصر على الاتصال الشفوي، بحيث تصل المعلومات في الوقت المناسب للأطراف الخارجية، مثل ارسال المعلومات الى الاطراف الخارجية عن طريق البريد الالكتروني أو أي وسيلة سريعة وفاعلة تراها الادارة مناسبة.

(12) توفير خطوط ساخنة للتبليغ عن المخالفات داخل الشركة وخارجها
ينبغي على الادارة العليا في شركات النفط العراقية توجيه الاهتمام لتوفير الخطوط الساخنة للتبليغ عن المخالفات (التبليغ السري) داخل الشركات وخارجها. من خلال وضع فقرة التبليغ في الموقع الالكتروني للشركة، أو الاتصال عن طريق رقم خاص توفره الشركة أو أية وسيلة أخرى تراها الادارة مناسبة، وما يترتب عليها من إجراءات ضرورية لنجاح سياسة التبليغ عن المخالفات، كالإعلانات عن الخطوط الساخنة في الاماكن الخارجية التابعة للشركة وداخلها، وعقد الندوات للتوعية بأهمية التبليغ عن المخالفات وتوزيع بطاقات تعريفية بالخطوط الساخنة للشركة، فضلاً عن الأخذ بالاعتبار تعديل الهيكل التنظيمي للشركة بإضافة مكتب مختص لاستقبال التبليغات ويكون ارتباطه بالمدير العام وتوظيف الموظفين من ذوي الاختصاص للتعامل مع التبليغات.

(13) اجراء التقييمات بنوعها المستمرة والمنفصلة لتحقيق التكيف المناسب مع الظروف المتغيرة.
يتطلب من الادارة في الشركات النفطية التوجيه بإجراء التقييمات بنوعها الدورية او المستمرة والتقييمات المنفصلة التي يتطلب القيام بها بشكل مفاجئ على بعض العمليات. والمتابعة المستمرة للتغيرات التي تطرأ على البيئة التشغيلية وتطوير وتحديث أنشطة المراقبة المستمرة والمنفصلة على اساسها من خلال تحديث البرامج التدقيقية المعتمدة وباستمرار لجعلها تواكب التغيرات التي تجري على العمليات التشغيلية للشركة.

(14) إتخاذ الإجراءات التصحيحية من قبل مجلس الإدارة والإدارة على أساس نتائج تقييمات المستمرة والمنفصلة ينبغي على قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الشركات النفطية عند إجراء تقييمات مستمرة ومنفصلة ايصال أوجه القصور التي يتم اكتشافها من خلال نتائج التقييمات الى الجهات المختصة من مجلس الادارة والادارة العليا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. ومن المهم تشكيل لجان متخصصة لتدقيق التقارير الخاصة بالرقابة الداخلية وبموجب أوامر إدارية تحدد عضوية هذه اللجان وتكون مستقلة عن الجهات المعدة للتقارير ويتمتع أعضائها بالكفاءة والخبرة اللازمة لتقييم هذه التقارير. وتمثل أهمية هذه اللجان في التأكد من سلامة تقارير الرقابة الداخلية، وتحسين ما يمكن منها، بغية الاستناد التام لهذه التقارير في قرارات وإجراءات الإدارة.

4.2. تحليل الاستبانة باستخدام الاساليب الاحصائية المناسبة:-

4.2.1. الخصائص الديموغرافية للمستجيبين

تضمنت أداة البحث (الاستبانة) مجموعة من المتغيرات الديموغرافية، والتي تم سؤال العينة فيها عن عدد من الخصائص، وهي: النوع الاجتماعي (ذكر، أنثى)، الفئة العمرية (20 سنة فأقل، 20-30 سنة، 31-40 سنة، 40 سنة وأكبر)، المؤهل العلمي (ابتدائي/ ثانوي، دبلوم، بكالوريوس، شهادة عليا)، سنوات الخبرة (1- أقل من 3 سنوات، 3- أقل من 6 سنوات، 6- أقل من 9 سنوات، 9 سنوات وأكثر)، وأخيراً المنصب الوظيفي (عضو مجلس إدارة، مدير عام، معاون/نائب مدير عام، مدير قسم، مسؤول شعبة). ويلخص الجدول (2) الخصائص الديموغرافية لعينة البحث.

الجدول (2): الخصائص الديموغرافية لعينة البحث

ت	المتغير	الفئات	عدد الاجابات	التمثيل النسبي
1	النوع الاجتماعي	ذكر	61	84%
		انثى	12	16%
		المجموع	73	100%
2	العمر	20 سنة فأقل	0	0%
		20-30 سنة	7	10%
		31-40 سنة	30	41%
		40 سنة وأكبر	36	49%
	المجموع	73	100%	
3	التعليم	ابتدائي/ ثانوي	2	3%
		دبلوم	11	15%
		بكالوريوس	47	64%
		شهادة عليا	13	18%
	المجموع	73	100%	
4	الخبرة	1- أقل من 3 سنوات	2	3%
		3- أقل من 6 سنوات	12	16%
		6- أقل من 9 سنوات	31	43%
		9 سنوات وأكثر	28	38%
	المجموع	73	100%	
5	المنصب الوظيفي	مدير عام	2	3%
		معاون/نائب مدير عام	5	6%
		عضو مجلس إدارة	12	16%
		مدير هيئة	9	12%
		مدير قسم	15	21%
		مسؤول شعبة	30	42%
	المجموع	73	100%	

النوع الاجتماعي: بلغ عدد المشاركين في الاستبيان من الذكور (61) وبنسبة (84%)، فيما بلغ عدد المشاركين في الاستبيان من الإناث (12) وبنسبة (16%). وتوضح هذه النتيجة ان نسبة التمثيل الأكبر في شركات النفط العراقية هي من نصيب الذكور، إذ تشتمل مهام هذه الشركات على عدد متنوع من المهام والواجبات التي تتطلب تنقل مستمر بين مرافق الشركة، وقد تشتمل هذه المهام على الزيارات المتكررة لوزارة النفط، او باقي الشركات النفطية، او ديوان الرقابة المالية. فضلاً عن طبيعة عمل الشركات النفطية والتي تتطلب مزيداً من الجهد العضلي والفني في الحالات التي يتم التعامل فيها مع القطاعات الإنتاجية او الصناعية، وهو ما يتميز به الرجال بصورة أكبر مقارنة بالسيدات.

الفئة العمرية: يتبين من خلال نتائج تحليل الخصائص الديموغرافية أن المشاركين من الفئة العمرية (40 سنة وأكبر) هم الأكثر مشاركة في البحث، إذ بلغ عددهم (36) مشاركاً وبنسبة تمثيل قدرها (49%). تليها الفئة العمرية (31-40 سنة)، إذ كان عدد المستجيبين ضمن هذه الفئة (30)، وبنسبة تمثيل مقاربة بلغت (41%) من إجمالي المشاركين. لتأتي الفئة العمرية (20-30 سنة) في المركز الأخير من حيث الترتيب، إذ بلغ عدد المشاركين ضمن هذه الفئة (7) وبنسبة (10%). أما المشاركين من الفئات العمرية التي تقل عن (20) سنة فلم يكن لها تمثيل في أداة البحث. ومن هنا يتبين أن المشاركين من ذوي الفئات العمرية بين (31-40 سنة وأكبر) كانوا الأكثر مشاركة في البحث، وقد بلغت نسبة مشاركتهم حوالي (90%) وتؤشر هذه النتيجة إلى أن العاملين ضمن الإدارات العليا والوسطى في شركات النفط العراقية هم من الفئة متوسطة العمر، ويعود السبب في ذلك إلى التدرج الوظيفي للفئة المشاركة في البحث، والتي تتطلب عدة سنوات لشغل المناصب الهامة في الشركة.

التعليم: وزعت فئات المؤهل العلمي في الاستبانة على النحو التالي: (ابتدائي/ ثانوي، دبلوم، بكالوريوس، شهادة عليا)، وبلغت نسبة المشاركة الأكبر لحملة شهادات البكالوريوس، إذ بلغ عددهم (47) وبنسبة تمثيل قدرها (64%) من مجموع المشاركين. تلتها فئة حملة الشهادات العليا، وبلغ عددهم (13) وبنسبة (18%). وفي المرتبتين الأخيرتين حلت الفئات من حملة شهادات (11) و(2) على التوالي، وبلغت نسبة تمثيل هذه الفئات (15%) و(3%) على التوالي. ويتبين من هذه النتيجة أن الغالبية العظمى من المسؤولين في شركات النفط العراقية هم من حملة شهادات التعليم الجامعي، والنسبة العظمى منهم حملة شهادات البكالوريوس، وتشير هذه النتيجة إلى اهتمام شركات النفط العراقية بالمؤهل العلمي عند إسناد المناصب الإدارية العليا، كما يتبين اهتمام شركات النفط العراقية بالتعليم العالي أيضاً، إذ بلغت نسبة المشاركين من حملة الشهادات العليا (ماجستير/ دكتوراه) حوالي (18%)، أي أن ثلث العاملين ضمن الإدارات العليا والوسطى في شركات النفط العراقية هم من حملة الشهادات الجامعية العليا.

سنوات الخبرة في الشركة: بلغ عدد المشاركين في البحث من ذوي الخبرة الوظيفية في الشركة (6-أقل من 9 سنوات) ما قدره (31) فرداً، وبنسبة تمثيل (43%). تلتها فئة الخبرة الوظيفية (9 سنوات وأكثر) والتي بلغ عدد المستجيبين ضمنها حوالي (28) وبنسبة تمثيل قدرها (38%). وأخيراً الفئات (3-أقل من 6 سنوات) و(1-أقل من 3 سنوات) والتي بلغت نسبة تمثيلها حوالي (16%) و(3%) على التوالي. وتشير هذه النتيجة إلى تمتع العاملين في المستويات العليا في شركات النفط العراقية بقدر جيد من الخبرة الوظيفية، وهو ما يؤولهم لأن يكونوا قادرين على التعامل مع تحديات العمل اليومية بصورة كفوة، فضلاً عن تراكم المعلومات لديهم والذي يعني بالضرورة قيادة أفضل في الحالات غير المتوقعة، وأداء أكثر تميزاً على المدى الطويل.

المنصب الوظيفي: النسبة الأكبر من المشاركين في البحث كانت للأفراد الذي يشغلون منصب مسؤول شعبة، إذ بلغ عددهم (30) وبنسبة (42%) من إجمالي المشاركين. وجاء الأفراد الذين يشغلون منصب مدير قسم في المرتبة الثانية، وواقع (15) مشاركاً وبما نسبته (21%) من مجموع المشاركين. أخيراً، جاءت المناصب الوظيفية (عضو مجلس إدارة) و(مدير هيئة) و(معاون مدير عام) و(مدير عام) في آخر الترتيب، وبنسبة تمثيل قدرها (16%) و(12%) و(6%) و(3%) على التوالي. وتبين هذه النتائج توزيع تقسيم المناصب الوظيفية في شركات النفط العراقية، وبما يتناسب وحاجة كل شركة على وجه الخصوص. كما أعطت هذه النتائج تصوراً جيداً لدى الباحثين في قدرة المشاركين على الإجابة الدقيقة لفقرات الاستبانة.

4.2.2. الصدق والثبات

للتأكد من سلامة أداة الدراسة وقدرتها على جمع البيانات اللازمة للبحث، قام الباحثان باختبار صدق الأداة وهي الاستبانة. للتأكد من قدرتها على تحقيق هدف البحث. واعتمد الباحثين على نوعين من الاختبارات، وهي الصدق الظاهري والثبات، وذلك للتأكد من صدق أداة الدراسة في وصف وقياس الظاهرة، فضلاً عن قدرتها على تحقيق ثبات أعلى يعطي نفس النتائج فيما لو تم اختباره مرتين أو على فترات زمنية معينة. الصدق الظاهري: لاختبار الصدق الظاهري، قام الباحثان بعرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين والأستاذة الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة في عدد من الجامعات العراقية، فضلاً عن مجموعة من المهنيين العاملين ضمن شركات النفط العراقية، بهدف التأكد ظاهرياً من قدرة أداة الدراسة على وصف الظاهرة بشكل سليم. وقد حصلت الأداة على اتفاق عالي بين مجموعة المحكمين، وبالتالي فإن الأداة صالحة لقياس الصدق الظاهري للظاهرة.

4.2.3. الاتساق الداخلي لفقرات الأداة بطريقة Cronbach's Alpha

تعطي قيمة معامل Cronbach's Alpha تصوراً عن مدى اتساق إجابات العينة لكل فقرة من فقرات الاستبانة، وكذلك قياس قوة ودرجة الارتباط بين فقرات الاستبانة. وتتراوح قيم معامل Cronbach's Alpha للاتساق الداخلي بين (0) و(1)، ويكون الاتساق عالي كلما كانت القيمة أقرب إلى (1)، فيما تكون قيم الاتساق مقبولة عموماً في البحوث المحاسبية إذا كانت أكبر من (0.6). وقد بلغت قيمة معامل Cronbach's Alpha الكلية (95%)، وهي قيمة عالية جداً وتدل على وجود اتساق في إجابات العينة نحو الفقرات التي تضمنتها أداة الدراسة. وعلى المستوى الجزئي، فقد بلغت قيمة معامل Cronbach's Alpha للمتغير المستقل (الإجراءات المقترحة على وفق إطار COSO المتكامل) حوالي (92%)، فيما بلغت قيمة معامل Cronbach's Alpha للمتغير التابع (نظام الرقابة الداخلية) حوالي (93%). ويوضح الجدول (3) قيم معامل Cronbach's Alpha لفقرات أداة الدراسة بصورة شاملة.

الجدول (3): قيم معامل Cronbach's Alpha

ت	الفقرة	عدد الاسئلة	قيمة المعامل
1	المكون الأول: بيئة الرقابة	7	0.806
2	المكون الثاني: تقييم المخاطر	2	0.822
3	المكون الثالث: أنشطة الرقابة	2	0.684
4	المكون الرابع: المعلومات والاتصالات	3	0.845
5	المكون الخامس: المراقبة	2	0.852
6	المتغير المستقل: إجراءات مقترحة على وفق إطار COSO المحدث	16	0.927
7	المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية	12	0.934
	جميع فقرات الأداة	28	0.955

4.2.4. الإحصاءات الوصفية لمحاور البحث

قام الباحثان بإجراء الإحصاء الوصفي لمحاور البحث لتحديد أهمية وترتيب أبعاد ومحاور البحث، وكما في الجدول (4)

الجدول (4): الإحصاءات الوصفية لابتعاد ومحاور البحث

الفقرة	عدد الاسئلة	الوسط الحسابي	الاهمية	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية
المكون الأول: بيئة الرقابة	7	4.033	1	0.743	18%	عالية
المكون الثاني: تقييم المخاطر	2	3.527	5	1.139	32%	عالية
المكون الثالث: أنشطة الرقابة	2	3.684	4	1.049	28%	عالية
المكون الرابع: المعلومات والاتصال	3	3.726	3	1.125	30%	عالية
المكون الخامس: المراقبة	2	3.815	2	1.116	29%	عالية
المحور الأول: الإجراءات المقترحة على وفق إطار COSO المتكامل	16	3.841	-	0.812	21%	عالية
المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية	12	3.980	-	0.838	21%	عالية

يتبين من الجدول (4) أن المكون الأول (بيئة الرقابة) من الإجراءات المقترحة حصل على الوسط الحسابي الأعلى ضمن المكونات الخمس، وكذلك معامل الاختلاف الأقل بينها، إذ بلغ الوسط الحسابي له (4.033) ومعامل الاختلاف (0.18) وهو ما يدل على اتفاق العينة نحو فقرات المكون الأول من الإجراءات المقترحة، والتي تعني اتفاق العينة حول أهمية تطبيق الإجراءات الخاصة ببيئة الرقابة في شركات النفط العراقية، ويعزز هذا الأمر معامل الاختلاف الأقل، والذي يعني أن الإجابات كانت متجانسة نسبياً بين الأفراد المستجيبين. فيما حصل المكون الثاني (تقييم المخاطر) على أقل وسط حسابي ضمن المكونات الخمس، وكذلك أعلى معامل اختلاف، وهو ما يعني أن إجابات العينة حول الفقرات الواردة ضمن تقييم المخاطر لم تكن على اتفاق عالٍ، كما كان هناك تشتت في الإجابات. وهو ما يعني أن أفراد العينة ينظرون إلى سياسية الشركة في تقييم المخاطر بصورة متباينة، وقد لا يكون هناك اتفاق عالٍ على عمليات تقييم المخاطر في شركات النفط العراقية.

أما فيما يخص المحورين بالكامل، فقد حصل المحور الثاني (أنظمة الرقابة الداخلية) على الوسط الحسابي الأعلى (3.980) مقارنة بوسط المحور الأول (الإجراءات المقترحة) على وفق إطار COSO المتكامل والذي بلغ (3.841)، وقد حصل المحورين على نفس معامل الاختلاف والذي بلغ (0.21) ويتبين من خلال هذه النتيجة أن اتفاق العينة حول أنظمة الرقابة الداخلية كانت بدرجة أعلى من اتفاقهم حول الإجراءات المقترحة، مع أن الوسط الحسابي للمحورين كان أعلى من الوسط الفرضي. وبذلك يمكن القول أن هناك اتفاق نسبي حول ما ورد من فقرات في المحورين.

4.2.5. تحليل فرضيات الدراسة

للتأكد من ملائمة بيانات البحث لاختبار تحليل الانحدار، والتأكد من كفاية العينة لتمثيل النموذج الخاص بالبحث الحالي، فقد اعتمد الباحثان على تحليل KMO and Bartlett للتأكد من سلامة البيانات وقدرتها على التمثيل السليم لبنية البحث. وكذلك اعتمد الباحثان على اختبار معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor للتأكد من عدم وجود تعددية خطية بين مكونات المحور الأول (المتغير المستقل). وفيما يخص افتراض التوزيع الطبيعي للبيانات، فقد اعتمد الباحثان على تحليل معامل الالتواء (Skewness) والذي يعبر عن حالات الالتواء الخاصة بتفطح منحى التوزيع الطبيعي، وبالتالي فإن قيم معامل الالتواء التي تكون بين (-2، +2) تُعد قيم مقبولة وتعبّر عن التوزيع الطبيعي للبيانات حسب رأي (Ryu, 2011:1073)

جدول (5): تحليل KMO and Bartlett

ت	الاختبار	القيمة
1	مقياس Kaiser-Meyer-Olkin لكفاية العينة	0.891
2	مربع كاي التقريبي	1486.96
3	درجة الحرية	378
4	مستوى الدلالة	0.000

ويتبين من الجدول (5) أن قيمة معامل KMO and Bartlett هي (0.891) وهي قيمة عالية ودالة احصائياً (sig.=0.000) مما يدل على كفاية العينة وقدرتها على تمثيل بنية البحث.

جدول (6): تحليل معامل تضخم التباين VIF

ت	المتغير	التباين المسموح به	معامل تضخم التباين
1	المكون الأول: بيئة الرقابة	0.559	1.788
2	المكون الثاني: تقييم المخاطر	0.346	2.887
3	المكون الثالث: أنشطة الرقابة	0.277	3.608
4	المكون الرابع: المعلومات والاتصال	0.255	3.921
5	المكون الخامس: المراقبة	0.313	3.200

ويتبين من الجدول (6) عدم وجود مشكلة تتعلق بالتعددية الخطية بين متغيرات البحث المستقلة، أي أن البيانات صالحة لإجراء تحليل الانحدار وأنها لا تعاني من ارتباطات عالية فيما بينها. إذ أن قيم معامل تضخم التباين جميعها أقل من (5) وتتراوح بين (1.78-3.921). وبالتالي فإن النموذج صالح لاختبار تحليل الانحدار. وفيما يتعلق بقيم معامل الالتواء، فقد بلغت قيمة معامل الالتواء للمكون الأول (-1.44) وللمكون الثاني (-0.909)، وهي جميعها بين القيمة الإحصائية المقبولة (±2). وبالتالي فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي. تحليل الفرضية الرئيسية الأولى

H_{01} لا توجد علاقة ارتباط دالة معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق الإجراءات المقترحة على وفق إطار COSO المُحدث وإجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية.

ولاختبار هذه الفرضية، قام الباحثان بإجراء تحليل معامل الارتباط المتعدد، وكما في الجدول (7)

جدول (7): مصفوفة الارتباط (Pearson) المتعدد

المراقبة	المعلومات والاتصال	أنشطة الرقابة	تقييم المخاطر	بيئة الرقابة	نظام الرقابة الداخلية	المتغيرات
					1	نظام الرقابة الداخلية
				1	**0.500	بيئة الرقابة
			1	**0.600	**0.639	تقييم المخاطر
		1	**0.754	**0.637	**0.729	أنشطة الرقابة
	1	**0.808	**0.766	**0.580	**0.715	المعلومات والاتصال
1	**0.872	**0.702	**0.635	**0.495	**0.728	المراقبة
					**0.740	الارتباط العام
					0.000	مستوى الدلالة
					73	العينة
						** = الارتباط دال احصائياً عند مستوى دلالة (0.01)
						* = الارتباط دال احصائياً عند مستوى دلالة (0.05)

ويتبين من الجدول (7) وجود علاقة ارتباط موجبة وقوية بين أبعاد المحور الأول (الإجراءات المقترحة) والمحور الثاني (نظام الرقابة الداخلية)، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين المحورين (74%) وتدل هذه القيمة على أن المحورين مرتبطين طردياً بنسبة كبيرة، وأن تأثر أحدهما ارتفاعاً أو نزولاً يغير في الآخر بنفس الاتجاه. كما تبين هناك علاقات ارتباط قوية بين أبعاد المحور الأول (الإجراءات المقترحة) والمحور الثاني (نظام الرقابة الداخلية)، وان اعلى ارتباط كان بين المكون الثاني (أنشطة الرقابة) والمحور الثاني (نظام الرقابة الداخلية)، وقد بلغت قيمة الارتباط بينهم (72%) وهي قيمة إيجابية عالية. وبناءً على ما تقدم، يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، أن انه:

H_{01} توجد علاقة ارتباط إيجابية وقوية ودالة معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) و ($\alpha \leq 0.01$) بين تطبيق الإجراءات المقترحة على وفق إطار COSO المُحدث وإجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية.

تحليل الفرضية الرئيسية الثانية

H_{02} لا يوجد تأثير دال معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإجراءات المقترحة وفقاً لإطار COSO المُحدث في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية.

لتحليل الفرضية الرئيسية الثانية (فرضية التأثير)، قام الباحثان بإجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط لبيان أثر المجال الأول (الإجراءات المقترحة على وفق إطار COSO المتكامل) في المجال الثاني (نظام الرقابة الداخلية)، وكما في الجدول (8)

جدول (8): تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية الأولى

Sig.	□	t	Sig.	F	R ²	R	المجال
0.000	0.763	9.279	0.000	86.10	0.584	0.740	الإجراءات المقترحة

ويتبين من الجدول (8) أن نموذج الانحدار دال احصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، وأن قيمة معامل التحديد (R^2) هي (0.58)، أي أن المجال الأول (الإجراءات المقترحة) فسر ما نسبته (58%) من التغيرات الحاصلة في المجال الثاني (نظام الرقابة الداخلية)، أما النسبة المتبقية من التفسير فتعود لعوامل أخرى لم تدخل ضمن البحث الحالي. وان قيمة (F) المحسوبة (86.1) أكبر من قيمتها الجدولية (3.97) وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة: أي انه:

H_{02} يوجد تأثير دال معنوياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإجراءات المقترحة وفقاً لإطار COSO المُحدث في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية.
وتعبر قيمة (\square) عن معادلة التنبؤ، وهي توقع التغيرات التي تحصل في المجال الثاني فيما لو تم تغيير المجال الأول بمقدار وحدة واحدة، وعلى هذا النحو، فإن تغيير وحدة واحدة في الإجراءات المقترحة ضمن إطار COSO المُحدث سيُحسن من نظام الرقابة الداخلية بمقدار (76%).

5. مناقشة النتائج

يتبين من خلال النتائج إن أن إجابات المستجيبين حول أهمية الإجراءات المقترحة التي تم وضعها بالاعتماد على إطار COSO المُحدث في تحسين نظام الرقابة الداخلية يتجه بشكل كبير نحو الاتفاق، وهو ما يدل على تشجيع وإستعداد العاملين في الشركات لتطبيق هذه الإجراءات لتحسين نظام الرقابة الداخلية. وتوضح نتائج تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة البحث ان نسبة العاملين في الشركات النفطية من الذكور أكبر من نسبة الإناث. ويُفسر ذلك بسبب طبيعة عمل الشركات النفطية من نقل وتوزيع وانتاج وتصفية وتسويق المشتقات النفطية وغيرها من الأنشطة التي تمارسها الشركات النفطية من شمال الى جنوب العراق والتي تتطلب عمل ميداني وجهد عضلي أكبر مقارنة بالاعمال الادارية. وكذلك ان العاملين ضمن الإدارات العليا والوسطى في شركات النفط العراقية هم من الفئة متوسطة العمر، ويفسر ذلك الى ان المناصب العليا والوسطى تتطلب عدة سنوات من الخبرة لشغلها وان الشركات النفطية توزع المناصب حسب الأقدمية في الوظيفة. وهو ما أظهرته أيضاً نتائج تحليل سنوات الخبرة والمنصب الوظيفي. اي ان الشركات النفطية تهتم بثلاثة عوامل مهمة لشغل المناصب العليا والوسطى وهي سنوات الخبرة الوظيفية والفئة العمرية فضلاً عن المؤهل العلمي عند اسناد المناصب الإدارية العليا والوسطى.

ووفقاً لنتائج تحليل الاستبانة فتبين من خلال إجراء تحليل معامل الارتباط المتعدد والانحدار الخطي البسيط، إن ارتباط المحورين جاء بنسبة عالية نسبياً وبدرجة (74%)، اي ان الإجراءات المقترحة ونظام الرقابة الداخلية احدهما مرتبط بالآخر وان اي تغيير في أحدهما يؤثر بالآخر بنفس الاتجاه، اي ان قيام الشركات النفطية بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية المقترحة على وفق إطار COSO سوف يغير ويحسن من نظام الرقابة الداخلية بنفس الاتجاه وان علاقة الارتباط الأقل بين بيئة الرقابة ونظام الرقابة الداخلية للشركات والأكثر ارتباطاً بين مكون أنشطة الرقابة ونظام الرقابة الداخلية للشركات.

أما نتائج تحليل الانحدار والذي جاء بدرجة عالية نسبياً أيضاً فيتبين ان تطبيق اي إجراء مقترح من إجراءات الرقابة الداخلية على وفق إطار COSO سوف يؤثر ويحسن من نظام الرقابة الداخلية بدرجة عالية نسبياً، وهذا يعني إن الرقابة الداخلية بمكوناتها الخمسة تؤثر في نظام الرقابة الداخلية في الشركات النفطية بشكل عالي أيضاً.

6. الاستنتاجات

يرى الباحثان ومن خلال العرض السابق للنتائج أن الإجراءات المقترحة على وفق إطار COSO المُحدث تؤثر وتحسن من نظام الرقابة الداخلية المعمول به في شركات النفط العراقية، وبالتالي يمكن لشركات النفط العراقية والشركات عينة البحث خصوصاً تبني إطار COSO المُحدث وذلك من خلال العمل على تنفيذ وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية المقترحة على وفق إطار COSO المُحدث بغية الوصول الى تطبيق شامل للإطار. كما يجد الباحثان أن مكون أنشطة الرقابة يسهم بدرجة كبيرة بتحسين نظام الرقابة الداخلية، وعليه ينبغي على الشركات النفطية عينة البحث التركيز على مكون أنشطة الرقابة وتطبيق الإجراءات المقترحة الخاصة به كون ان اعلى ارتباط تحقق بين المكون الثاني (أنشطة الرقابة) وبين نظام الرقابة الداخلية للشركات، بأنواعه المختلفة من الفصل الملازم بين المهام وتفويض حدود السلطة والمسؤولية والرقابة المادية على الموجودات وغيرها من الأنشطة الرقابية، وتطويرها وتحديثها بالشكل الذي يتلائم مع التغيرات في العمليات التجارية للشركة، والاستثمار في تكنولوجيا المعلومات بالشكل الذي يحسن من أنشطة الرقابة الداخلية للشركات النفطية. وبشكل عام يجد الباحثان ان تركيز الشركات النفطية على مكونات الرقابة الداخلية الخمسة ومبادئها السبعة عشر (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، والمراقبة) والتي جاء بها إطار COSO المُحدث سوف يحسن من نظام الرقابة الداخلية وان تطبيق الإجراءات المقترحة الخاصة به سوف تنعكس بدورها على تحسين نظام الرقابة الداخلية للشركات بشكل عام.

أيضاً، يتبين وجود أهمية عالية لإجراء المزيد من الدراسات التي تهدف الى معرفة تأثير تطبيق الأطر العالمية المتعمدة للرقابة وبالأخص إطار COSO المتكامل والمحدث للرقابة الداخلية في بقية شركات النفط العراقية.

قائمة المصادر

1. Agyepong, D., Awuah, R., Bota Akoto, e. E., Peprah, D., & Fordjour Asoomaning, e. M. M. A. N. U. E. L. (2013). Assessing the effectiveness of internal control systems in the beverage industry (doctoral dissertation).
2. Al-Hawatmeh, O. M., & Al-Hawatmeh, Z. M. (2016). Evaluation of Internal Control Units for the Effectiveness of Financial Control in Administrative Government Units: A Field Study in Jordan. *European Scientific Journal*, 12(13).
3. Amling, T., & Bantleon, U. COSO Internal Control—Integrated Framework 2013: Auswirkungen auf die Interne Revision.
4. Bublek, O. (2017). Importance of internal audit and internal control in an organization-case study.
5. Committee for Sponsoring Organizations of the Treadoway Committee (2009) Internal Control - Integrated Framework, translated by the Saudi Organization for Certified Public Accountants, Saudi Organization for Certified Public Accountants.
6. COSO, E. (2013). Internal Control—Integrated Framework Executive Summary. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
7. EY (2014). Transitioning to the 2013 COSO Framework for External Financial Reporting Purposes.
8. Farag, Kareem Hammoud (2008) Requirements For Establishing Effective Internal Control Departments In Commercial Banks With A Focus On Iraqi Privacy In Daily Performance, Baghdad, Association of Iraqi Banks.
9. Federal Board Of Supreme Audit, (2007) The Guidebook For Internal Coordination Units In The Ministries, Department of Technical Affairs and Studies, Iraq.
10. Gupta, P. P. (2009). COSO 1992 Control framework and management reporting on internal control: survey and analysis of implementation practices. Published as a Research Monograph by the Institute of Management Accountants in USA.
11. Hackett, W., & Mobley, S. C. (1976). Auditing perspective of the historical development of internal control.
12. Heier, J. R., Dugan, M. T., & Sayers, D. L. (2005). A century of debate for internal controls and their assessment: a study of reactive evolution. *Accounting History*, 10(3), 39-70.
13. Lakis, V., & Giriūnas, L. (2012). The concept of internal control system: Theoretical aspect. *Ekonomika*, 91(2), 142-152
14. Lee, T. A. (1971). The historical development of internal control from the earliest times to the end of the seventeenth century. *Journal of Accounting Research*, 150-157. Bublek.
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. Moeller, R. R. (1997, December). Changing definitions of Internal Control and Information Systems Integrity. In *Working Conference on Integrity and Internal Control in Information Systems* (pp. 255-272). Springer, Boston, MA.

17. Mustafa, Sherzad Ahmed (2012) **The Importance Of Study And Evaluation Internal Auditing In Planning And Supervision External Auditing Applied Research In Erbil International Hotel**, A research presented to the Guardian Foundation of the Arab institute of certified Public Accounting and it is part of The requirements to got the certificate of the puplice accountant.
18. Provasi, R., & Riva, P. (2015). **The Updated COSO Report 2013**. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 11(10), 487-498.
19. Rikhardsson, P., Best, P. J., Green, P., & Rosemann, M. (2006). **Business process risk management and internal control: A proposed research agenda in the context of compliance and ERP systems**.
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. Turedi, H., & Celayir, D. (2018). **Role of effective internal control structure in achievement of targeted success in businesses**. *European Scientific Journal*, 14(1), 1-18.

Suggested Procedures According To COSO Integrated Framework To Evaluate The Internal Control System In Iraqi Oil Companies

Nawar Ali Abdulakareem
Iraqi Ministry of Oil

Prof. Safaa Ahmed Mohammed
University of Baghdad

Received:12/8/2020

Accepted :16/8/2020

Published : January / 2021



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 measure the extent of the Suggested procedures of the internal control in accordance with the updated COSO framework in improving the procedures for internal control work in Iraqi oil companies. As the research problem was represented in suggesting procedures for internal control according to the updated COSO framework and finding out the relationship of correlation and influence between the suggested procedures and the internal control procedures that are done in the Iraqi oil companies. The research followed the quantitative approach to handling and analysing data by designing a Questionnaire to represent the research tool for collecting data. The study population was represented in the Iraqi oil companies, while the study sample were (Midland Oil Company, Oil Pipelines Company, Petroleum Products Distribution Company, Midland Refineries Company). The results were that the internal control in its five components affects the internal control system in oil companies strongly, meaning that the Suggested procedures and the internal control system, which are related to each other, and the oil companies' implementation of the Suggested internal control procedures according to the COSO framework will change and improve the internal control system accordingly. It is expected that the results of the current research will affect improving the internal control procedures in the Iraqi oil companies and encouraging them to adopt one of the global frameworks for internal control. Lastly, the current research represents the first research interested in evaluating internal control procedures in Iraqi oil companies by relying on modern international frameworks as a basis for evaluation.

Paper type: Research paper

Keywords: internal control Iraqi oil companies COSO framework