

تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO وتأثيره في بيئة الرقابة الداخلية لشركات النفط العراقية

م.د. دجلة عبد الحسين عبد

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة بغداد

dijlahabd@gmail.com

الباحثة: بشرى عباس جاسم

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة بغداد

albagdadyabushra82@gmail.com

المستخلص:

هدف البحث إلى بيان مدى تطبيق عناصر الرقابة الداخلية وفقاً لمقررات لجنة دعم المنظمات الاقتصادية (COSO) وتأثيرها في بيئة الرقابة للوحدات الاقتصادية، ولتحقيق أهداف البحث تم اعداد قائمة فحص اشتملت على خمسة مكونات وسبعة عشر مبدأً فضلاً عن (92) نقطة تركيز وزعت على عينة من شركات النفط العراقية بواقع (50) قائمة فحص وكان المسترد منها (39) قائمة وقد خضعت للتحليل الاحصائي لاختبار النتائج والفروض وتم التوصل الى عدد من الاستنتاجات منها: هناك فروقات حول تركيز أساليب الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث على مبادئ اطار (COSO)، أي ان الشركات عينة البحث هي أكثر ميلاً إلى تطبيق أغلب مبادئ الاطار. بالرغم من اختلاف مستويات تبني هذا الإطار، وقد اوصى البحث على ضرورة تبني الاطر الحديثة ومنها إطار COSO كونها ملائمة في تحسين بيئة الرقابة الداخلية. الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، إطار COSO، شركات النفط.

Activating the internal control system in accordance with the COSO framework and its impact on the internal control environment for Iraqi oil companies

Researcher: Bushra Abbas Jassim
College of Administration and Economics
University of Baghdad

Lecturer Dr. Dijlah Abdul-Hussein Abd
College of Administration and Economics
University of Baghdad

Abstract:

The aim of the research is to show the extent of application of internal control elements according to the decisions of the Committee for the Support of Economic Organizations (COSO) and their impact on the control environment of economic units. To achieve the objectives of the research, a checklist was prepared that included five components and seventeen principles in addition to (92) focus points distributed on a sample of the Iraqi oil companies had (50) checklists and recovered (39) lists were subject to statistical analysis to test the results and hypotheses, and a number of conclusions were reached, including: There are differences about the focus of internal control methods in the companies, the research sample, on the principles of the framework (COSO), that is, the companies who are the research sample are more inclined to apply most of the framework principles. Despite the different levels of adoption of this framework, the research recommended the necessity of adopting

modern frameworks, including the COSO framework, as it is appropriate in improving the internal control environment.

Keywords: internal control, COSO framework, oil companies.

المقدمة

يُعد تطور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية مؤشراً على قوتها واحد العوامل الداعمة لقدرتها التنافسية في بيئة الأعمال، فنظام الرقابة الداخلية هو وسيلة لتحقيق غاية، وليس غاية في حد ذاتها، وهو يوفر فقط ضمانات معقولة لكل من الإدارات ذات العلاقة وأيضاً لمجلس الإدارة في الوحدات الاقتصادية، كما يسعى إلى تحقيق أهداف الإدارات بصورة متداخلة ومتكاملة، ولذلك تم وضع إطار عمل متكامل للرقابة الداخلية يعرف بإطار COSO الذي مر بمراحل تطور أكد خلالها على تقييم المخاطر ومعالجتها وإصدار التقارير المالية وغير المالية والالتزام بمدونة قواعد السلوك المهني وبذلك يعمل الإطار على تحسين أداء الوحدات الاقتصادية وتحقيق أهدافها وتفعيل دور المدقق الداخلي بإعطائه زمام المبادرة لخلق تغيير إيجابي داخل الوحدة الاقتصادية.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً. مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في ضعف مواكبة أنظمة الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية للتحديات الدولية مما يؤدي إلى ضعف أدائها ويحد من تطورها، ومما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث الرئيسية في السؤال الآتي: ما مدى فاعلية الرقابة الداخلية ودورها وفقاً لإطار COSO وتأثير ذلك في أنشطتها؟

ويتفرع عن المشكلة الرئيسية الأسئلة الفرعية الآتية:

١. ما مدى فاعلية ودور بيئة الرقابة وتأثيرها على أنشطة الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية؟
٢. ما مدى فاعلية ودور تقييم المخاطر وتأثيرها على أنشطة الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية؟
٣. ما مدى فاعلية ودور أنشطة الرقابة وتأثيرها على أنشطة الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية؟
٤. ما مدى فاعلية ودور طبيعة المعلومات والاتصالات وتأثيرها على أنشطة الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية؟
٥. ما مدى فاعلية ودور أنشطة المتابعة وتأثيرها على أنشطة الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية؟

ثانياً. أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية الذي يسهم في تخفيض المخاطر التي قد تتعرض لها، وما يحققه من تحسين في كفاءة وفاعلية أداء تلك الوحدات وفقاً لإطار COSO الذي يعد أحد المفاهيم الحديثة للرقابة الداخلية.

ثالثاً. أهداف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

١. التعرف على مفهوم الرقابة الداخلية وأجراءاتها.
٢. بيان أهمية إطار COSO ومكوناته ومراحل تطوره.
٣. اختبار فرضيات البحث باستخدام قائمة الفحص للوصول إلى نتائج البحث.
٤. التعرف على مدى تطبيق إطار COSO وتأثيره في بيئة الرقابة الداخلية في الوحدات عينة البحث.

رابعاً. فرضية البحث:

(H1) الفرضية الرئيسية الأولى: هناك فروقات حول تركيز أساليب الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث على مبادئ إطار (COSO)
(H2) الفرضية الرئيسية الثانية: تختلف مستويات تبني إطار (COSO) في أساليب الرقابة الداخلية باختلاف الشركات عينة البحث.
خامساً. الأدوات الإحصائية المستخدمة في البحث: تم معالجة بيانات هذا البحث باستخدام البرنامج الإحصائي المعروف باسم الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V.20) وتم الاستعانة ببعض الأدوات الإحصائية أهمها:

١. معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha).
٢. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة درجة موافقة المستجيبين للبحث.
٣. معامل الارتباط بيرسون: تم استخدامه لتحديد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
٤. الانحدار الخطي البسيط: تم استخدامه لقياس التأثير المعنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع.
- سادساً. أداة قياس البحث: تم استخدام استمارة فحص (checklist) من قبل الباحثان لجمع البيانات اللازمة لفحص الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO المتكامل وذلك من خلال الوصول الى الافراد المسؤولين عن الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث، وتم جمع البيانات وتحليلها إحصائياً.
- سابعاً. مجتمع وعينة البحث: تمثلت الحدود المكانية لعينة البحث في خمس شركات (شركة نفط الوسط، وشركة توزيع المنتجات النفطية، شركة مصافي الوسط شركة خطوط الانابيب النفطية والشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز) موزعة في محافظة بغداد وتتمثل عينة البحث بعدد من المسؤولين في مراكز مختلفة من اقسام الشركات المذكورة اعلاه منها قسم الرقابة والتدقيق والهيئة المالية وقسم الانتاج وكان معدل الاستجابة كما موضح بالجدول (١).

الجدول (١): عدد استمارات الفحص الصالحة المستردة من الشركات عينة البحث

ت	اسم الشركة	عدد موزع	مسترد	استبعاد الاجابات المتطرفة	الصالح للتحليل
1	شركة نفط الوسط	10	9	2 (الإجابة 3 و9)	7
2	شركة توزيع المنتجات النفطية	10	9	0	9
3	شركة مصافي الوسط	10	8	0	8
4	شركة خطوط الانابيب النفطية	10	8	0	8
5	الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز	10	7	0	7
	الاجمالي	50	41	2	39

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

المبحث الثاني: الجانب النظري للبحث

أولاً. مفهوم الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO:

١. مفهوم الرقابة الداخلية: تُعد الرقابة الداخلية إحدى الأدوات المهمة المستخدمة للتصدي للمشاكل المختلفة التي قد تتعرض لها الوحدات الاقتصادية وينبغي أن يرتقي دورها نحو توجيه العمليات

المالية والإدارية والتشغيلية من خلال فحص وتقويم انشطتها وتوفير المعلومات الملائمة للإدارة لجميع مستوياتها لتحقيق اهدافها.

ويمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها "نظام تم تصميمه وتوظيفه وصيانته من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية وكبار المدراء التنفيذيين من أجل توفير درجة كبيرة من الضمان لتحقيق الاهداف مع الالتزام بالسياسات والقوانين وحماية الأصول والحفاظ على الكفاءة والفاعلية في العمليات المنتظمة وموثوقية البيانات المالية" (Defond and Lennox, 2017: 601).

كما يمكن تعريفها على أنها "عملية منظمة لضمان تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفاعلية ونشر تقارير مالية موثوقة من خلال الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات، حيث يمكن أن تتحكم الرقابة الداخلية في جميع المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الوحدة الاقتصادية (Donelson et al., 2017: 54).

٢. إجراءات الرقابة الداخلية: يمكن تقسيم إجراءات الرقابة الداخلية الى ثلاثة أنواع كالاتي (PwC, 2015: 12):

أ. الإجراءات التحقيقية: تم تصميم هذا النوع من الإجراءات لتسليط الضوء على أي مشاكل في العمليات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية، اذ تستخدم هذه الإجراءات بشكل واسع لمنع الاحتيال ومراقبة الجودة والامتثال للقوانين، وتتضمن اجراءات الجرد والتدقيق الداخلي والتحقق المفاجئ للموجودات المختلفة لحمايتها من خلال تشخيص الأخطاء عند حدوثها.

ب. الإجراءات الوقائية: تعد هذه الإجراءات أحد العناصر المهمة للرقابة الداخلية لاستباق الأخطاء ومنع المخالفات قبل حدوثها، اذ يتم تنفيذها بشكل منتظم وتتضمن فصل الواجبات، وتطبيق محاسبة القيد المزدوج، ورقابة الموجودات.

ج. الإجراءات التصحيحية: يتم وضع الإجراءات التصحيحية من أجل تصحيح أي خطأ يتم العثور عليه من قبل نظام الرقابة الداخلية، إذ تبدأ هذه الإجراءات باكتشاف النتائج غير المرغوب فيها وإلقاء الضوء على المشكلة حتى تتمكن الإدارة من حلها.

٣. مفهوم اطار COSO ومراحل تطوره: تم وضع اطار عمل متكامل للرقابة الداخلية في سنة 1992 عرف باطار COSO وان هذا المصطلح هو اختصار لـ (Committee of Sponsoring Organizations) وتعني اللجنة الراعية للمنظمات المنبثقة عن تريدواي (Treadway) وهي منظمة غير ربحية تركز على تحسين التقارير المالية من خلال التأكيد على أخلاقيات المهنة (Morelo, 2011: 25)، لقد بادرت هذه اللجنة بإصدار نسخة محدثة من الاطار المتكامل للرقابة الداخلية سنة 2013، وقد لاقت اقبالاً واسعاً، اذ اصبح اطار الرقابة الداخلية الأكثر استخداماً على مستوى العالم لأنه اعطى الحق للشركات الامريكية كافة، المدرجة في البورصة والخاضعة لنص الفقرة 404 من قانون ساربنز اوكسلي لعام 2002، باختيار اطار الرقابة الداخلية الذي يناسبها، وقد قامت معظم الشركات باختيار اطار COSO (بن علي، ٢٠١٧: ٦٣). لم يكن التركيز الأساس لإطار COSO على المخاطر بل على الأسباب الكامنة وراء مشاكل الرقابة الداخلية التي أسهمت في إخفاقات التقارير المالية، وقد طالب الإدارة بتقديم تقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية الخاصة بهم، وشدد تقرير لجنة Treadway على العناصر الرئيسة من أجل نظام فعال للرقابة الداخلية وهي بيئة رقابة قوية ومدونة لقواعد السلوك المهني ولجنة تدقيق مختصة وادارة مخاطر قوية (ثابت وشاكر، ٢٠١٧: ٦).

الاصدار الأول: لقد تم إصدار تقرير إطار COSO النهائي عن الرقابة الداخلية في عام 1992 تحت عنوان "إطار عمل متكامل للرقابة الداخلية" وهذا الإطار ملائم لإنجاز أهداف الوحدة الاقتصادية (التشغيلية، التقارير المالية، الالتزام) ويشار إلى هذا التقرير باسم تقرير إطار COSO للرقابة الداخلية أو إطار COSO لإدارة المخاطر المؤسسية (3: Moeller, 2007).



الشكل (١): عناصر إطار COSO للرقابة الداخلية عام 1992

المصدر: (الاسدي ٢٠١٧: ٢٤).

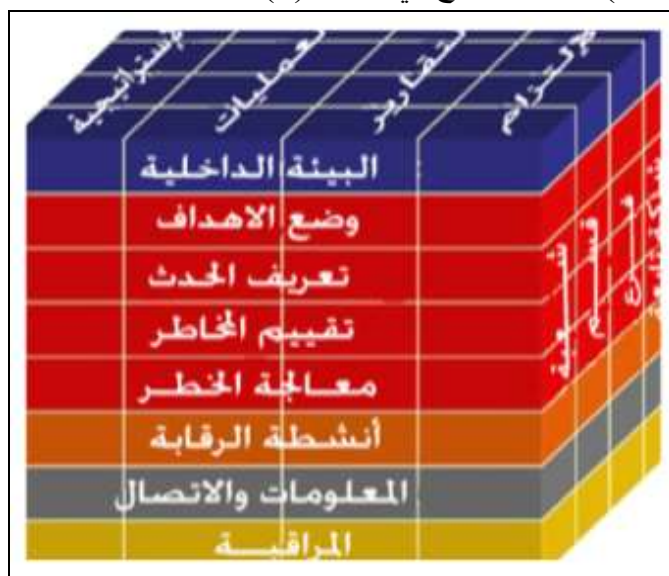
في سنة 2002، استطاعت لجنة COSO من التوسع بعناصر الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وتطوير مفهوم إدارة المخاطر وقدمت الإطار بصورة أشمل وهو إدارة مخاطر الشركة ككل وليس مخاطر الرقابة الداخلية فقط، إذ تمكنت الشركات من تحسين إدارة المخاطر فيها والشكل (٢) يوضح التحول في إطار لجنة COSO لعام 2002 وعناصر إدارة المخاطر. (Thabit, 2019: 4).



الشكل (٢): عناصر إطار COSO لإدارة المخاطر عام 2002

الاصدار الثاني: ومن أجل تقديم تصور أفضل لإدارة المخاطر ومن أجل توسيع مفهوم تقييم المخاطر، فلقد قدمت لجنة تريديواي إطاراً محدثاً عام 2004 من خلال مراقبة الأخطار المحتملة وتقييم خطورتها وبيان نوع المعالجة المتفقة معها، حيث ركز الإطار على تقييم المخاطر، كما تم

إضافة الهدف الاستراتيجي الى أهداف الإطار من أجل تحقيق هدف الشركة الرئيسي، كما تم توسيع مكونات الإطار من خلال إضافة عناصر أخرى (وضع الأهداف وتعريف الحدث ومعالجة الخطر) (Uwadiae, 2015: 37)، وكما موضح في الشكل (٣).



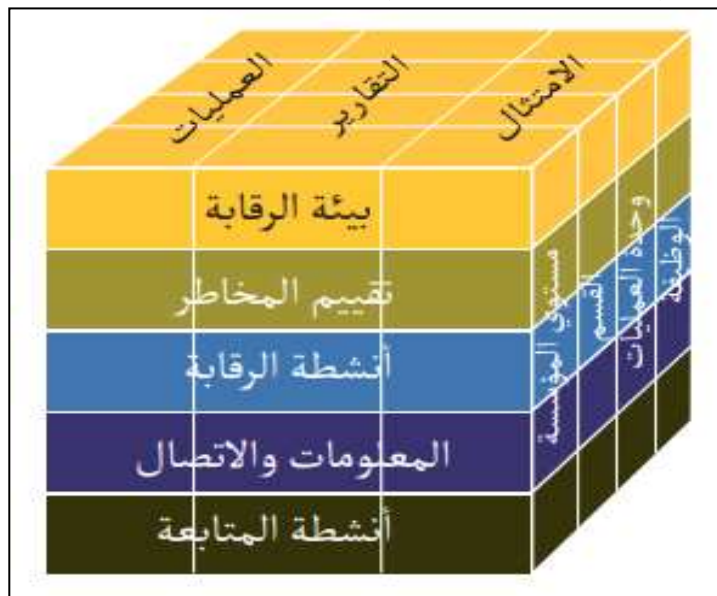
الشكل (٣): عناصر إطار COSO لإدارة المخاطر الموسعة عام 2004

المصدر: (حمو، ٢٠١٨: ٤٩).

في عام 2006، أصدرت لجنة COSO وثيقة توجيه للرقابة الداخلية التي تلبي توجيهات لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC)، إذ أن الغرض من هذا الدليل هو التركيز بشكل كبير على دور تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات العامة الصغيرة (بن علي، ٢٠١٧: ٧٤)، كما أعلنت COSO في نهاية عام 2010 على أنه سيتم تنفيذ مشروع لمراجعة وتحديث الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وذلك من أجل تعزيز حوكمة الشركات والتخفيف من احتمال فشلها وزيادة شفافية سوق المال (Dinapoli, 2007: 55).

الإصدار الثالث: في سنة 2013، أصدرت لجنة COSO نسخة محدثة للإطار المتكامل للرقابة الداخلية والتي حظيت بقبول واسع دولياً، إذ نتج عن تحديث إطار الرقابة الداخلية ضمن هذه النسخة العديد من التحسينات من ضمنها التأكيد على إعداد تقارير غير مالية ذات صلة بالاستدامة، إذ يعمل الإطار على تحسين أداء المنظمات وتحقيق أهدافها من أجل قيادة المدقق الداخلي لخلق تغيير إيجابي داخل المنظمة (بن علي، ٢٠١٧: ٧٤). كان هدف مجلس COSO في تحديث الإطار الأصلي هو إضفاء الطابع الرسمي بشكل أوضح على المبادئ المضمنة في الإطار الأصلي لتسهيل تطوير الرقابة الداخلية الفعالة وتقييم فعاليتها، لتعكس العديد من التغييرات في بيئات العمل والتشغيل على مدار العشرين سنة الماضية وزيادة سهولة استخدام وتطبيق الإطار على أهداف الوحدات الاقتصادية (Lutz, 2015: 2)، إن الإصدار الثالث لإطار COSO يرسخ تعريفاً للرقابة الداخلية بوصفها عملية ينفذها مجلس الإدارة والمدراء والموظفين من أجل توفير ضمانات معقولة حول تحقيق الأهداف التشغيلية وعرض المعلومات المالية ومطابقة القوانين والتشريعات، وقد قدم الإطار المحدث (17) مبدأ يخص المكونات الخمسة الرئيسية للرقابة الداخلية والتي تحتوي على (92) نقطة هامة مرتبطة أساساً بالمبادئ وتقدم وصفاً تفصيلياً لها كما موضح في الشكل (٤)،

وعلى الرغم من أن بعض المواصفات قد تكون غير ملائمة للمنظمة في مرحلة تصميم نظام الرقابة الداخلية لها ، ولكن الإطار لا يجبر المنظمة على تفعيل كل النقاط بشكل متكامل وإنما يمنح إدارة المنظمة حرية التركيز على النقاط التي تناسبها من أجل تصميم نظام رقابة فعال وتقييم مدى توفر ما نصت عليه المبادئ (COSO, 2013: 124).



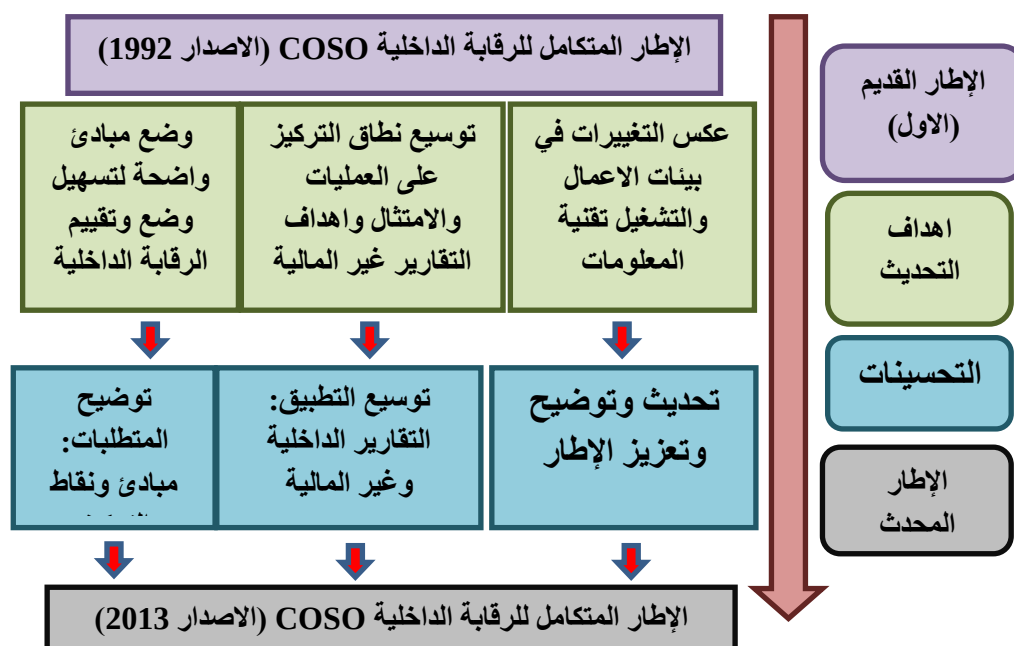
الشكل (٤): عناصر إطار COSO الإصدار الثالث عام 2013

المصدر: (Arens et al., 2016: 340).

الفرق بين اهداف إطار COSO 2013 المحدث والنسخة الاصلية لعام 1992:

يتكون نظام الرقابة الداخلية من سياسات وإجراءات مصممة لتزويد الإدارة بتأكيدات معقولة بأن الوحدة تحقق أهدافها. وغالبًا ما تسمى هذه السياسات والإجراءات الضوابط، وهي مجتمعةً تكون الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية. عادة ما يكون للإدارة ثلاثة أهداف واسعة النطاق في تصميم نظام رقابة داخلية فعال: يحدد إطار COSO أهداف الرقابة الداخلية من خلال الآتي (Arens et al., 2016: 336):

- أهداف العمليات التشغيلية: في إطار سنة 2013 تتعلق أهداف العمليات بفاعلية وكفاءة عمليات وأنشطة الوحدة الاقتصادية بما في ذلك أهداف الأداء التشغيلي والمالي وحماية الأصول، أما في إطار عام 1992 فقد اقتصر هدف العمليات على الاستخدام الفعال والكفاء لموارد الوحدة.
- ب. أهداف إعداد التقارير: في إطار سنة 2013 تتعلق أهداف التقرير بالتقارير المالية وغير المالية الداخلية والخارجية لأصحاب المصلحة، والتي تشمل الموثوقية والملائمة والشفافية وغيرها، على النحو المنصوص عليه من قبل المنظمين أو واضعي المعايير أو سياسات الوحدة الاقتصادية، أما في إطار سنة 1992 أطلق على هدف التقرير اسم هدف التقرير المالي ووصف بأنه يتعلق بإعداد بيانات مالية موثوقة.
- ج. أهداف الامتثال: تتعلق بالالتزام بالقوانين واللوائح التي تخضع لها الوحدة الاقتصادية. في إطار سنة 1992 تم وصف هدف الامتثال على أنه مدى التزام الوحدة بالقوانين واللوائح المعمول بها، بينما يأخذ إطار سنة 2013 في الاعتبار الطلبات المتزايدة والتعقيدات في القوانين واللوائح والمعايير المحاسبية التي حدثت منذ سنة 1992 (Amling and Bantleon, 2013: 2).



الشكل (٥): تحديث إطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية

المصدر: (العبيدي، ٢٠١٤: ٢٧)

ثانياً. مكونات أطار COSO:

١. بيئة الرقابة (Control Environment): وهي تنطوي على الكفاءة الفنية والالتزام الأخلاقي، وتصيح بيئة الرقابة فعالة عندما يعرف أفراد الوحدة الاقتصادية ما هي مسؤولياتهم وحدود سلطاتهم والالتزام بفعل ما هو صحيح وبالطريقة الصحيحة، وتلعب الإدارة العليا دوراً حاسماً في هذا المجال من خلال اعتماد السياسات والإجراءات ومدونات الأخلاق والسلوك مما يجعلها واضحة وشفافة بالتعامل مع موظفيها. ويمكن اختبار بعض الأفكار للتحقق من فاعلية بيئة الرقابة داخل الوحدة الاقتصادية وبشكل عملي بواسطة التأكد مما يأتي: (Morelo, 2011: 27-28).

- أ. تصبح بيئة الرقابة أكثر فعالية عندما تكون الادارة مهيمنة وقوية.
- ب. أن الموظفين على دراية بمسؤولياتهم وواجباتهم.
- ج. إذا كان هناك خطة تدريب وتطوير مناسبة للعاملين.
- د. يعلم الموظفون بقواعد السلوك والأخلاقيات وينبغي عليهم الالتزام بها.
- هـ. التحقق من اتخاذ الإجراءات التأديبية عندما لا يتصرف الموظف وفقاً للمعايير والقواعد التي تحددها الوحدة الاقتصادية.

٢. تقييم المخاطر (Risk Assessment): ان وجود الأهداف شرط لا بد منه، وينبغي أن تكون واضحة من أجل تحديد أفضل للمخاطر التي تهدد تحقيقها وكذلك الإجراءات اللازمة لإدارة تلك المخاطر، والخطر هو احتمال الخسارة أو عدم اليقين المرتبط بتحقيق الهدف، ويعد تقييم المخاطر مسؤولية إدارية، وكذلك هو من مسؤولية التدقيق الداخلي الذي يقوم بتقييم المخاطر الخاصة به، ان تحديد وإدارة المخاطر هو إجراء استباقي لتجنب المفاجآت غير المتوقعة، لذلك ينبغي إجراء عملية تحديد المخاطر لكل هدف مقترح: (Morelo, 2011: 28).

٣. أنشطة الرقابة (Control Activities): الرقابة هي تقييم ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية يستطيع ان يحقق أهدافه وغاياته، وتقييم الامتثال لمعايير الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات الخاصة بالجوانب التي يمكن تحسينها، اذ تقوم الرقابة بتقييم ما إذا كانت أنشطة المؤسسة تنفذ وفقاً للأهداف والضوابط اللازمة، ان مبادئ أنشطة الرقابة التي حددها إطار COSO يمكن ان تقوم ادارة المنظمة باختيار وتطوير وتنفيذ تقييمات فردية ومنفصلة لتحديد أن نظام الرقابة الداخلية موجود ويعمل كما تريد (Uzun, 2017: 25).

٤. المعلومات والاتصالات (Information & Communication): الاتصالات هي تدفق المعلومات داخل الوحدة الاقتصادية وهو أمر ضروري للعمليات الجيدة، عندما يعمل في جميع الاتجاهات من المستويات الهرمية العليا إلى المستويات الدنيا، وينبغي إرسال المعلومات حول الخطط والتحكم في البيئة والمخاطر والأنشطة ومراقبة الأداء إلى الوحدة بأكملها. ومن ناحية أخرى، ينبغي تحديد المعلومات التي تم استلامها إذا كانت رسمية أو غير رسمية، داخلية أم خارجية والتحقق من أهميتها وموثوقيتها ومن ثم معالجتها وتحويلها الى الاشخاص المناسبين، وان مصدر المعلومات يمكن الحصول عليه من أنظمة الحوسبة المعقدة أو من اجتماعات فرق العمل البسيطة: (Morelo, 2011: 30-31).

٥. أنشطة المتابعة (Activities Monitoring): ان نشاط المتابعة هو تقييم للرقابة الداخلية بمرور الوقت للتحقق مما إذا كانت الرقابة الداخلية ملائمة وفعالة، ويتم ذلك من خلال الملاحظة المستمرة للأنشطة ومن خلال التقييمات الدقيقة مثل التقييم الذاتي والاختبارات العشوائية، وتكون الرقابة فعالة عندما يكون لدى الإدارة المركزية تأكيد معقول لإمكانية تحقيق الأهداف التشغيلية المقترحة، وأن المعلومات الواردة في التقارير وأنظمة المنظمة موثوق بها وأن القوانين واللوائح والمعايير ذات العلاقة يتم الامتثال لها : (Morelo, 2011: 31).

ثالثاً. تحسين فاعلية الرقابة الداخلية وفق إطار COSO: تتمثل إحدى الطرق الرئيسة لتحسين فاعلية الرقابة الداخلية في المواءمة المستمرة بين المخاطر والضوابط للوحدات الاقتصادية مع أهدافها ، اذ تتبنى الادارة مهمة وضع الاستراتيجيات والأهداف وتضع خططاً لتحقيقها وبمرور الوقت يتم تحديث هذه الاستراتيجيات والأهداف والخطط وتغييرها استجابةً للمنافسين الجدد والبيئة التنظيمية المتغيرة والظروف الاقتصادية العالمية الديناميكية والقيود على الموارد الداخلية وغيرها من التحديات التي تواجهها ، وبالمقابل ينبغي تحديث وتغيير ومواءمة المخاطر والضوابط مع الاستراتيجيات والأهداف والخطط المعدلة. تدعم أهداف COSO وعناصر الرقابة الداخلية الوحدة الاقتصادية في جهودها الرامية إلى مواءمة المخاطر والضوابط باستمرار مع أهدافها، اذ ترتبط هذه الأهداف والمكونات بالوحدة الاقتصادية بأكملها وأقسامها وفروعها أو أي من وحداتها التشغيلية، وبالتالي سيتضح أن إطار عمل 2013 لن يوفر فقط أساساً للمواءمة المبدئية للمخاطر والضوابط لأهدافها ورؤيتها، بل سيوفر أيضاً أساساً متواصلاً لإعادة التنسيق اذ يتم تحديث استراتيجيات المنظمة وأهدافها وخططها وتغييرها بشكل مستمر. (Janvrin and Payne, 2012: 21).

المبحث الثالث: الجانب العملي للبحث

التحليل الوصفي لقائمة الفحص:

أ. الاوساط الحسابية للإطار ومكوناته الخمس:

الجدول (٢): الوسط الحسابي للإطار ومكوناته الخمس

المكونات	الوسط الحسابي	نقاط التركيز لكل مكون	الاهمية النسبية
بيئة الرقابة	22.0769	26	%84.6
تقييم المخاطر	16.6667	20	%83.3
انشطة الرقابة	14.0513	16	%87.8
الاتصالات	16.0513	19	%84.4
انشطة المتابعة	9.6410	11	%87.6
الإطار ككل	78.4872	92	%85.3

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يمثل الجدول (٢) الوسط الحسابي للمكونات الخمسة لإطار COSO ومدى توفر الإطار في الشركات فيلاحظ ان الوسط الحسابي لإجمالي الإطار هو (78.4872) من إجمالي نقاط التركيز البالغ عددها (92) نقطة تركيز وهذا يعد مستوى عالي وجيد لتوافر مفردات الإطار في الشركات عينة البحث. إذ حقق اهمية نسبية ما يقارب (%85.3) في حين ان توافر الابعاد بصورة منفردة في الشركات الخمس عينة البحث كان كما يلي: ببيئة الرقابة حقق وسط حسابي (22.0769) من إجمالي نقاط تركيز بلغت (26) نقطة تركيز اي بأهمية نسبية محققة قدرها (%84.6) بينما حقق المكون الثاني تقييم المخاطر وسط حسابي (16.6667) من إجمالي نقاط تركيز كانت (22) نقطة تركيز واهمية نسبية بلغت (%83.3). في حين كان الوسط الحسابي للمكون الثالث انشطة الرقابة (14.0513) لنقاط التركيز البالغ عددها (16) نقطة تركيز واهمية نسبية (%87.8) وحصل المكون الرابع الاتصالات على وسط حسابي (16.0513) من أصل (19) نقطة تركيز واهمية نسبية بلغت (%84.4) واخيراً جاء المكون الخامس بأدنى وسط حسابي (9.6410) ونقاط تركيز كان عددها (11) نقطة تركيز واهمية نسبية (%87.6).

ب. متوسط توافر المكونات الخمس لإطار (COSO) في الشركات عينة البحث:

١. مجموع نقاط:

الجدول (٣): الوسط الحسابي لمدى توافر المكونات الخمس لإطار COSO في الشركات عينة

البحث

الايوساط الحسابية للشركات	بيئة الرقابة	تقييم المخاطر	انشطة الرقابة	الاتصالات	انشطة المتابعة	الإطار ككل
شركة نفط الوسط	18.1429	13.0000	12.4286	13.1429	8.4286	65.1429
شركة توزيع المنتجات النفطية	23.7778	17.7778	15.2222	17.1111	10.5556	84.4444
شركة مصافي الوسط	25.3750	19.6250	15.2500	18.1250	10.8750	89.2500

الإطار ككل	أنشطة المتابعة	الاتصالات	أنشطة الرقابة	تقييم المخاطر	بيئة الرقابة	الأوساط الحسابية للشركات
67.8750	8.0000	13.6250	11.7500	15.0000	19.5000	شركة خطوط الانابيب النفطية
84.0000	10.1429	18.0000	15.4286	17.4286	23.0000	الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز
78.4872	9.6410	16.0513	14.0513	16.6667	22.0769	الاجمالي

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يوضح الجدول (٣) الوسط الحسابي لمدى توفر المكونات الخمسة لإطار COSO في الشركات عينة البحث ويلاحظ ان اعلى وسط حسابي للإطار ككل لشركة مصافي الوسط كان (89.2500) وتليها بالمرتبة الثانية شركة توزيع المنتجات النفطية بوسط حسابي (84.4444) وبالمرتبة الثالثة الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز بوسط حسابي (84.0000) وجاءت شركة خطوط الانابيب النفطية بالمرتبة الرابعة بوسط حسابي (67.8750) اما أدنى وسط حسابي كان (65.1429) لشركة نفط الوسط.

٢. النسبة المئوية:

الجدول (٤): الاهمية النسبية لمدى توافر المكونات الخمس لإطار COSO في الشركات عينة البحث

الإطار ككل	أنشطة المتابعة	الاتصالات	أنشطة الرقابة	تقييم المخاطر	بيئة الرقابة	النسبة المئوية للشركات
0.7081	0.7662	0.6917	0.7768	0.6500	0.6978	شركة نفط الوسط
0.9179	0.9596	0.9006	0.9514	0.8889	0.9145	شركة توزيع المنتجات النفطية
0.9701	0.9886	0.9539	0.9531	0.9813	0.9760	شركة مصافي الوسط
0.7378	0.7273	0.7171	0.7344	0.7500	0.7500	شركة خطوط الانابيب النفطية
0.9130	0.9221	0.9474	0.9643	0.8714	0.8846	الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز
.8531	.8765	.8448	.8782	.8333	.8491	الاجمالي

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يبين الجدول (٤) الاهمية النسبية حيث يلاحظ من خلال توافر جميع مكونات الإطار ان اعلى وسط حسابي واهمية نسبية كان لشركة مصافي الوسط حيث بلغت الاهمية النسبية (97%) وبالمرتبة الثانية جاءت شركة توزيع المنتجات النفطية بأهمية نسبية (91.7%) في حين كانت الاهمية النسبية للشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز بالمرتبة الثالثة وبلغت (91.3%) اما شركة خطوط الانابيب النفطية فقد كانت الاهمية النسبية لها (73.7%) واخيراً جاءت شركة نفط الوسط بالمرتبة الخامسة بأدنى اهمية نسبية وكانت (70.8%).

ج. متوسط توافر مبادئ (COSO) في الشركات عينة البحث:

مجموع نقاط للمبادئ: يشير الجدول الى المبادئ السبعة عشر الخاصة بإطار COSO ومدى توافرها بالشركات عينة البحث ونظراً لكون عدد العبارات للمبادئ مختلفة فقد تم استخدام نسبة التوافر اي الوسط الحسابي مقسم على عدد العبارات لكل مبداء ويتم توضيح ذلك بالجدول الاتي:

الجدول (٥): الأوساط الحسابية لتوافر مبادئ إطار (COSO)

اسم الشركة	شركة نفط	شركة توزيع	شركة مصافي	شركة خطوط	الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز	الاجمالي
المبادئ	الوسط الحسابي	الوسط الحسابي	الوسط الحسابي	الوسط الحسابي	الوسط الحسابي	النسبة
المبدأ 1	2.8571	3.7778	3.7500	3.2500	3.1429	3.3846
المبدأ 2	5.0000	5.5556	5.8750	4.3750	5.8571	5.3333
المبدأ 3	3.2857	3.4444	3.8750	3.1250	3.4286	3.4359
المبدأ 4	4.1429	6.2222	6.8750	4.6250	6.4286	5.6923
المبدأ 5	2.8571	4.7778	5.0000	4.1250	4.1429	4.2308
المبدأ 6	3.5714	4.4444	4.8750	3.8750	4.8571	4.3333
المبدأ 7	3.2857	5.4444	6.0000	4.0000	5.4286	4.8718
المبدأ 8	3.8571	4.2222	4.7500	3.8750	3.8571	4.1282
المبدأ 9	2.2857	3.6667	4.0000	3.2500	3.2857	3.3333
المبدأ 10	4.4286	4.6667	4.6250	4.0000	4.8571	4.5128
المبدأ 11	5.2857	7.6667	7.6250	5.3750	7.5714	6.7436
المبدأ 12	2.7143	2.8889	3.0000	2.3750	3.0000	2.7949
المبدأ 13	3.5714	6.7778	6.7500	5.7500	6.7143	5.9744
المبدأ 14	6.2857	6.2222	6.8750	4.1250	6.2857	5.9487
المبدأ 15	3.7143	4.1111	4.5000	3.5000	5.0000	4.1538
المبدأ 16	5.5714	7.5556	7.8750	5.2500	7.4286	6.7692
المبدأ 17	2.8571	3.0000	3.0000	2.7500	2.7143	2.8718

الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يظهر الجدول (٥) المبادئ السبعة عشر ومدى توافر المبادئ في الشركات عينة البحث من خلال النسب المئوية التي تم تسجيلها حيث يتضح من الجدول ان اعلى نسبة مئوية كانت للمبدأ السابع عشر بنسبة مئوية بلغت 95.7% وجاء المبدأ الثاني عشر بالمرتبة الثانية بنسبة مئوية بلغت 93.1% اما المبدأ العاشر جاء بالمرتبة الثالثة من حيث التطبيق في الشركات عينة البحث بنسبة مئوية بلغت 90.2%، وهذا مؤشر على ان هذه المبادئ تم استخدامها بصورة أكبر مقارنة بنسب المبادئ الاخرى.

اختبار تضخم التباين والتباين المسموح: لكي تلبي البيانات المستخدمة شروط السلامة الاحصائية لاختبار معادلات الانحدار الخطي المتعدد، تم استخدام اختبار معامل تضخم التباين (VIF) لاكتشاف ما إذا كانت البيانات تعاني من التعددية الخطية أم لا. فإذا كان $VIF < 10$ فهذا يعني أن هناك تعدد خطي عالي، كما أن التباين المسموح (Tolerance) يجب ألا يقل عن (0.1) إذ في حالة انخفاض التباين المسموح به عن (0.1) معناه أن الارتباط المتعدد مع المتغيرات الأخرى مرتفع مما يزيد من احتمالية تحقق المصاحبة الخطية المتعددة.

الجدول (٦): اختبار التعدد الخطي

المتغيرات	التباين المسموح Tolerance	معامل تضخم التباين (VIF)
اليات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO	2.530	.395
البعد الأول: بيئة الرقابة	2.544	.393
البعد الثاني: تقييم المخاطر	3.570	.280
البعد الثالث: أنشطة الرقابة	3.232	.309
البعد الرابع: المعلومات والاتصالات	3.810	.262
البعد الخامس: أنشطة المتابعة	2.747	.364

الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS). وتشير النتائج الواردة في الجدول (٦) إلى أن قيم VIF هي أقل بكثير من القيمة المقبولة (10). وهذا يعني أن التعددية الخطية لا تمثل مشكلة في هذا البحث.

اختبار الفرضيات

اختبار فرضيات الفروقات:

(H1): الفرضية الرئيسية الأولى: هناك فروقات حول تركيز أساليب الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث على مبادئ إطار (COSO).

تم الاختبار باستخدام (One Sample T Test) لاختبار الفروقات المعنوية في هذه الفرضية بالاستناد على استمارة الفحص. كما هو مبين في الجدول (٧).

الجدول (٧): قيم اختبار (t) لمتوسطات نتائج مبادئ إطار (COSO)

الفروق	الاحتمالية sig	قيمة t	المتوسط الحسابي	
معنوي	.000	31.092	78.48718	COSO
معنوي	.000	29.002	22.07692	بيئة الرقابة
معنوي	.000	25.671	16.66667	تقييم المخاطر
معنوي	.000	33.425	14.05128	أنشطة الرقابة
معنوي	.000	25.572	16.05128	المعلومات والاتصالات
معنوي	.000	28.385	9.64103	أنشطة المتابعة

d.f (38)

$p \leq 0.05$

N=39

الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS). يتبين من الجدول أعلاه وجود فروق معنوية بين المتوسطات لأفراد العينة حول مبادئ إطار (COSO)، وما يؤكد ارتفاع قيمة المتوسط الحسابي لهذا المتغير، وهذه النتيجة تؤكد قبول الفرضية، وهذا يعني هناك فروقات حول تركيز أساليب الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث على مبادئ إطار (COSO)، أي ان الشركات عينة البحث هي أكثر ميلاً إلى تطبيق أغلب مبادئ الإطار.

(H2): الفرضية الرئيسية الثانية: تختلف مستويات تبني إطار (COSO) في أساليب الرقابة الداخلية باختلاف الشركات عينة البحث.

تم اختبار الفرضية الرئيسية الثانية باستخدام أسلوب (One Way ANOVA) لاختبار التباين بين المجموعات وما بين المجموعات بالاستناد على استمارة الفحص. كما هو مبين في الجدول (٨).

الجدول (٨): تحليل التباين (ANOVA) استخدام مبادئ (COSO) في أساليب الرقابة الداخلية للشركات عينة البحث

Sig.	(F)	متوسط مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
.002	5.251	3606.289	4	901.572	بين المجموعات
		5837.454	34	171.690	داخل المجموعات
		9443.744	38		كلي

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

نظراً أن قيمة معنوية (F) هي (0.002) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعنوية (5%) لذا فهذا يدل على معنوية الفرق بين متوسطات تبني مبادئ إطار (COSO) في أساليب الرقابة الداخلية حسب الشركات عينة البحث، مما يعني قبول الفرضية الرئيسية إذ تختلف مستويات تبني إطار (COSO) في أساليب الرقابة الداخلية باختلاف الشركات عينة البحث.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

١. يوضح تحقيق مكون بيئة الرقابة وحصوله على المرتبة الأولى في التطبيق مما يدل على اهتمام الشركات النفطية بالكفاءة الفنية والالتزام الأخلاقي ويؤكد على أن الموظفين على دراية بمسؤولياتهم وواجباتهم، ويشير إلى مدى فاعلية دور مجلس الإدارة والادارة العليا في وضع السياسات والخطط المالية والادارية والتنظيمية.
٢. تشير نسبة التطبيق لمكون تقييم المخاطر إلى عدم وضوح الاهداف والغايات من اجل تحديد أفضل للمخاطر والاجراءات اللازمة لإدارة المخاطر.
٣. يلاحظ من خلال من خلال نسبة تطبيق مكون أنشطة الرقابة ضعف اهتمام ادارة الشركات عينة البحث بالاجراءات الرقابية التي تساعد في تحقيق فاعلية مكونات الرقابة الاخرى بالإضافة إلى قلة استخدام التكنولوجيا التي تدعم تلك الأنشطة.
٤. ومن خلال مراقبة نسبة تطبيق مكون المعلومات والاتصالات، تبين ان معظم شركات النفط ليس لديها أنظمة معلومات فعالة، وهناك وسائل اتصال داخلية وخارجية مثل رسائل البريد الإلكتروني ولوحات الإعلانات والمناقشات وجهاً لوجه ومواقع التواصل الاجتماعي وما إلى ذلك. ومع ذلك، فإن معظم الشركات ليس لديها الوسائل المذكورة مما سبب في ضعف مكون المعلومات والاتصالات وان افتقار اغلب الشركات الى وجود خطوط ساخنة للتبليغ السري التي كان يوفرها مكتب المفتش العام. وان هناك شركات عملت على الاهتمام بتوفير خطوط للتبليغ الداخلي والخارجي منها شركة مصافي الوسط والشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز وشركة توزيع المنتجات النفطية.
٥. حقق مكون أنشطة المراقبة أدنى نسبة تطبيق، وهذا يدل على قلة اهتمام الشركات عينة البحث بمكون أنشطة المراقبة بنوعها المستمرة والمنفصلة وبدرجات متفاوتة.

٦. هناك فروقات حول تركيز أساليب الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث على مبادئ إطار (COSO)، أي ان الشركات عينة البحث هي أكثر ميلاً إلى تطبيق أغلب مبادئ الإطار.
٧. تختلف مستويات تبني إطار (COSO) في أساليب الرقابة الداخلية باختلاف الشركات عينة البحث.
- ثانياً. التوصيات:**

١. توجيه الاهتمام نحو ادارة المخاطر وتحديث اجراءاتها بصورة مستمرة لتحقيق التطبيق والتحوط للأسباب غير المتوقعة التي تخص بيئة الرقابة للشركة.
٢. ضرورة مواكبة الشركات النفطية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات كي تسهم في دعم أنشطة الرقابة الداخلية من خلال تحسين البنية التحتية فضلاً عن توفير الخطوط الساخنة للتبليغ السري عن المخالفات من خلال توفير ارقام خاصة.
٣. اهتمام ادارة الشركات بمكون أنشطة الرقابة والعمل على تطبيق اجراءات معالجة البيانات والتفويضات والفصل بين المهام وغيرها من الأنشطة التي تعمل على تحسين فاعلية أنشطة الرقابة والتي تنعكس بدورها على فاعلية الرقابة الداخلية للشركات.
٤. من الضروري إعطاء المزيد من الاهتمام لتصميم وتحديث نظام الرقابة الداخلية لإدارة الوحدة، وأداء واجباتها بمساعدة الخبراء، والاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، وينبغي استخدام نموذج COSO القائم على المكونات الخمسة كأساس لتصميم نظام الرقابة الداخلية للوحدة، واعتبار تطبيق بعض آليات حوكمة الشركات جزءاً مهماً من تصميم بيئة الرقابة.
٥. ينبغي على الوحدات الاقتصادية الأخرى الاهتمام بالرقابة الداخلية وتطوير عناصرها وفق أحدث إصداراتها، لأنها من أهم الإجراءات الدفاعية لمنع فشل الوحدات الاقتصادية، بالإضافة الى انها محرك مهم لأداء الأعمال وإدارة المخاطر.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. العبيدي، احمد جاسم حمودي، ٢٠١٤، تطوير الرقابة الداخلية لمواجهة مخاطر تقنية المعلومات باستعمال إطار COBIT -دراسة تطبيقية في مصرف بغداد، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
٢. الاسدي، وسام عبد الحسين، ٢٠١٧، تقويم نظام الرقابة الداخلية في جامعة الكوفة باستعمال التكامل بين إطار عمل الرقابة الداخلية COSO وإدارة مخاطر المشروع ERM، رسالة دبلوم عالي، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق.
٣. بن علي، إلياس، ٢٠١٧، مدى استجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مع إطار COSO: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
٤. ثابت، ثابت حسان، وشاكر، أنس إحسان، ٢٠١٧، دور إطار COSO في تقييم وإصلاح نظام الرقابة الداخلية: دراسة حالة في عدد من شركات إقليم كردستان، المؤتمر الدولي السابع، جامعة جرمو، العراق.
٥. حمو، عمر عزيز، ٢٠١٨، انعكاس تكامل عناصر الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) على فاعلية وكفاءة اداء الوحدات الاقتصادية، رسالة دبلوم عالي، المعهد العالي للمحاسبين القانونيين، العراق.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Amling, T., & Bantleon, U. COSO Internal Control-Integrated Framework 2013: Auswirkungen auf die Interne Revision.
2. Arenes, Alvin A., Elder, Randal J., Beasley, Mark S., and Hogan, Chris E., 2016, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 16th Edition, Pearson.
3. COSO, 2013, Internal Control-Integrated Framework: Executive Summary, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
4. Defond, M. L., and Lennox, C. S., 2017, Do PCAOB Inspections Improve the Quality of Internal Control Audits? Journal of Accounting Research, 55(3), 591–627.
5. Janvrin, D. J., Payne, E. A., Byrnes, P., Schneider, G. P., and Curtis, M. B., 2012, the Updated COSO Internal Control-Integrated Framework: Recommendations and Opportunities for Future.
6. Lutz, J., 2015, Committee of sponsoring organizations of the treadway commission: Internal control; integrated framework mit besonderer berücksichtigung der änderungen in der neuauflage 2013.
7. Moeller, R. R., 2007, COSO enterprise risk management: understanding the new integrated ERM framework. John Wiley & Sons.
8. 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.
9. PwC, 2015, Internal Audit and Enterprise Risk Management, PwC.
10. Uwadiae, Oduware, 2015, COSO-An Approach to Internal Control Framework, Financial Reporting, Deloitte.
11. Uzun, Sertan, 2017, Evaluating COSO Model as an Internal Auditing Structure in Botaş, E-MBA, School of Social Sciences, Istanbul Bilgi University, Turkey.
12. Dinapoli, Thomas P., 2007, Standards for Internal Control in New York State Government, Available online at:
13. Donelson, Dain C., Ege, Matthew S., and McInnis, John M. (2017). Internal Control Weaknesses and Financial Reporting Fraud, Auditing: A Journal of Practice (2017) 36 (3): 45-69.

قائمة الفحص

المحور الأول: بيئة الرقابة			
الدرجة (الوزن)	نعم	كلا	الاسئلة
٤			المبدأ الأول: ابداء الوحدة الاقتصادية التزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية.
١			هل يظهر مجلس الإدارة والادارة العليا وفي جميع المستويات في الوحدة الاقتصادية من خلال توجيهاتهم وأفعالهم وسلوكياتهم اهتمام بالنزاهة والقيم الاخلاقية لدعم عمل نظام الرقابة الداخلية؟
٢			هل يقوم مجلس الادارة والادارة العليا بوضع معايير للسلوك والقيم الاخلاقية والنزاهة تكون محددة ومفهومة من قبل جميع مستويات الوحدة الاقتصادية ومن قبل مقدمي الخدمات الخارجيين وشركاء الأعمال؟

٣	هل يتم تحديد مدى الالتزام بمعايير السلوك لتحديد الفرق بين المعايير والتطبيق الفعلي لغرض تقييم الاداء للوحدة الاقتصادية؟		
٤	عند تحديد الانحرافات عن معايير السلوك المتوقعة للوحدة الاقتصادية وهل يتم معالجتها في الوقت المناسب وبالطريقة الملائمة؟		
٦	المبدأ الثاني: يوضح مجلس الإدارة الاستقلال عن الإدارة ويمارس الرقابة على تطوير وأداء الرقابة الداخلية.		
١	هل يحدد مجلس الإدارة مسؤوليته الرقابية فيما يتعلق بالمتطلبات والتوقعات المحددة؟		
٢	هل يحدد مجلس الإدارة المهارات والخبرات اللازمة بين أعضائه ويقوم و يقيمها بشكل دوري.		
٣	هل ان مجلس الإدارة لديه عدد كاف من الأعضاء المستقلين الذين يتسمون بالموضوعية عند اتخاذ القرار؟		
٤	هل يقوم مجلس الإدارة بمسؤولية الرقابة على مستويات الادارة المختلفة وعلى أداء الرقابة الداخلية؟		
٥	هل تستطيع الوحدة الاقتصادية من الحصول على الاستشارات الخارجية؟		
٦	هل يمكن الاستفادة من المعلومات الراجعة لتصحيح الاخطاء؟		
٤	المبدأ الثالث: تحدد الإدارة، و يباشراف مجلس الادارة بإنشاء الهياكل، وخطوط الإبلاغ، والسلطات والمسؤوليات المناسبة من أجل تحقيق الأهداف.		
١	هل تقوم الادارة العليا بإنشاء الهيكل التنظيمي بالصورة التي تدعم تحقيق الأهداف؟		
٢	هل تحدد الادارة عند تصميم مستويات الهيكل التنظيمي خطوط الإبلاغ بما يضمن توسيع وتسهيل وصول المعلومات للمستويات كافة؟		
٣	هل لدى مجلس الادارة صلاحية التفويض لمنح الصلاحيات وتحديد المسؤوليات لمختلف مستويات الوحدة الاقتصادية؟		
٤	مما سبق هل تسعى الادارة العليا الى زيادة مسؤولية المدقق الداخلي؟		
٧	المبدأ الرابع: تتبنى الوحدة الاقتصادية الالتزام بجذب الأفراد ذوي الكفاءة والعمل على تطويرهم والاحتفاظ بهم بما يتفق مع تحقيق الأهداف.		
١	هل تعكس سياسات وممارسات ادارة الوحدة الاقتصادية الكفاءة المتوقعة واللائمة لدعم تحقيق الأهداف؟		
٢	هل يقوم مجلس الإدارة والإدارة العليا بتقييم كفاءة الاداء على نطاق الوحدة الاقتصادية ومعالجة أوجه القصور؟		
٣	هل تعمل ادارة الوحدة الاقتصادية على توفير التدريب اللازم لتطوير العاملين دعماً لتحقيق الأهداف؟		
٤	هل تضع الإدارة العليا خطط للطوارئ تكون ضمن مسؤولية الرقابة الداخلية؟		
٥	هل تقوم الادارة العليا بوضع برامج لتقييم الكفاءة والسلوك؟		
٦	هل تقوم الادارة العليا في الوحدة الاقتصادية بتقييم كفاءة المدراء الماليين؟		
٧	هل تقوم الادارة العليا في الوحدة الاقتصادية بتدريب واعداد بدلاء للمدراء الماليين؟		
٥	المبدأ الخامس: تحمل الوحدة الاقتصادية الأفراد مسؤولية الرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف.		
١	هل تفرض الإدارة آليات لمساءلة الأفراد على كافة المستويات؟		

٢	هل تضع الإدارة العليا حدود الرواتب والمكافآت والحوافز للعاملين حسب مسؤولياتهم وعلى جميع المستويات؟			
٣	هل يوجد انسجام بين الرواتب والمكافآت ومسؤوليات الرقابة الداخلية؟			
٤	هل تسعى الإدارة العليا الى تقييم وتعديل الضغوط الناتجة عن المسؤوليات المكلف بها الأفراد عن طريق تطوير مقاييس الأداء؟			
٥	هل تسعى الادارة العليا الى تقييم أداء الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بقواعد السلوك ومستويات الكفاءة المتوقع، وتحديد الامتيازات او الإجراءات التأديبية المطلوبة حسب الحاجة؟			
المحور الثاني: تقييم المخاطر				
الدرجة (الوزن)	نعم	كلا	الاسئلة	
٥			المبدأ السادس: تحدد الوحدة الاقتصادية الأهداف بوضوح كاف لتتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف	
١			هل ان أهداف إعداد التقارير المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؟	
٢			هل تأخذ الادارة العليا الاهمية النسبية بالحسبان عند اعداد التقارير المالية؟	
٣			هل ان التقارير المالية تعكس المعاملات والأحداث الأساسية وفقاً للخصائص النوعية للمعلومات المالية؟	
٤			هل تقوم ادارة الوحدة الاقتصادية بمراجعة المعايير المعمول بها وتحديثها؟	
٥			هل تسعى ادارة الوحدة الاقتصادية الى مراجعة أنشطة الوحدة؟	
٦			المبدأ السابع: تحدد الوحدة الاقتصادية المخاطر التي تحول دون تحقيق أهدافها والعمل على تحليلها كأساس لتحديد كيفية إدارتها.	
١			هل ان تحديد وتقييم المخاطر على كافة مستويات الوحدة الاقتصادية له صلة بتحقيق الأهداف؟	
٢			هل يتم تحليل العوامل الداخلية والخارجية وتحديد مخاطرها وبيان تأثيرها على تحقيق الأهداف؟	
٣			هل تقوم ادارة الوحدة الاقتصادية بوضع آليات فعالة لتقييم المخاطر؟	
٤			هل تقوم الوحدة الاقتصادية بتحليل وتقييم المخاطر المحتملة؟	
٥			هل تحدد الوحدة الاقتصادية كيفية الاستجابة للمخاطر وكيفية إدارتها؟	
٦			هل تقوم الوحدة الاقتصادية بعمل لقاءات دورية مع الموظفين للتعرف على المستجدات في الاعمال؟	
٥			المبدأ الثامن: تنظر الوحدة الاقتصادية في إمكانية الغش (الاحتيال) عند تقييم المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف.	
١			هل تهتم الوحدة الاقتصادية باكتشاف الاحتيال والخسائر المتوقعة منه؟	
٢			هل تسعى الوحدة الاقتصادية الى تقييم مخاطر الاحتيال؟	
٣			عند اكتشاف الاحتيال هل تقوم ادارة الوحدة الاقتصادية بالإعلان عن الاصول المتلاعب بها او السجلات او التقارير المالية الاخرى؟	
٤			هل تأخذ ادارة الوحدة الاقتصادية بعين الاعتبار مبررات او الاسباب التي دفعت الموظفين الى القيام بالاحتيال؟	
٥			هل تسعى الوحدة الاقتصادية الى اقتناء الادوات التكنولوجية المتطورة للكشف عن الاحتيال؟	

٤			المبدأ التاسع: تقوم الوحدة الاقتصادية بتحديد وتقييم التغيرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على الرقابة الداخلية.
١			هل ان عملية تحديد المخاطر تدرس التغيرات في البيئة التنظيمية والاقتصادية والمالية التي تعمل فيها الوحدة؟
٢			هل ان الوحدة الاقتصادية تعيد النظر في العمليات القائمة وتدرس التأثيرات المحتملة للعمليات الجديدة والنمو السريع والتقنيات الجديدة؟
٣			هل تنظر الوحدة الاقتصادية في التغيرات التي تؤثر في فلسفتها الخاصة بإدارة الوحدة وموقفها في نظام الرقابة الداخلية؟
٤			هل تستفيد الوحدة الاقتصادية من التغيرات المتعاقبة في الإدارات العليا والمستويات الأخرى؟
المحور الثالث: أنشطة الرقابة			
الدرجة (الوزن)	نعم	كلا	الاسئلة
٥			المبدأ العاشر: تقوم الوحدة الاقتصادية باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في تخفيف حدة المخاطر إلى المستويات المقبولة والتي تواجه تحقيق الأهداف.
١			هل تساعد أنشطة الرقابة في تقييم المخاطر ومعالجتها وتخفيفها؟
٢			هل تنظر ادارة الوحدة في تأثيرات البيئة، ودرجة تعقيدها وطبيعتها ونطاق عملياتها وتأثير ذلك في اختيار وتطوير أنشطة الرقابة؟
٣			هل تحدد الادارة العمليات التشغيلية ذات العلاقة بأنشطة الرقابة؟
٤			هل ان أنشطة الرقابة تتضمن مجموعة متنوعة من الاجراءات الرقابية مثل استخدام الرقابة اليدوية او الآلية او الرقابة الوقائية او الكاشفة؟
٥			هل تقوم الإدارة بإلغاء الاعمال التي لا تتوافق مع أنشطة الرقابة؟
٨			المبدأ الحادي عشر: تقوم الوحدة الاقتصادية باختيار وتطوير أنشطة رقابة عامة على تقنية المعلومات لدعم عملية تحقيق الأهداف.
١			قدرة الادارة على فهم الاجراءات العامة لتقنية المعلومات وتحديد ارتباطها بالعمليات والانشطة؟
٢			هل تستطيع الادارة تطوير الانشطة الرقابية بما يتوافق مع التطور التكنولوجي؟
٣			قدرة الادارة على تطوير أنشطة الرقابة بما يساهم في تقييد المستخدمين المصرح لهم في الوصول الى تكنولوجيا المعلومات بما يتناسب مع مسؤولياتهم وبما يحمي اصول الوحدة من التهديدات الخارجية؟
٤			هل تقوم الإدارة باستخدام التكنولوجيا في تطوير أنشطة الرقابة لتحقيق أهدافها؟
٥			هل تقدم الادارة الدعم لتكنولوجيا المعلومات لاستخدامها في المعالجات الدقيقة للمعاملات؟
٦			هل تقوم الادارة بتأمين الوصول الى المعلومات؟
٧			هل تطبق الوحدة الاقتصادية البرمجيات الجاهزة خلال دورة حياة النظام؟
٨			هل تطبق الوحدة البرامج المطورة داخليا خلال دورة حياة النظام؟
٣			المبدأ الثاني عشر: تنشر الوحدة الاقتصادية عمليا أنشطة الرقابة من خلال السياسات والتي تحدد ما هو متوقع من خلال الاجراءات التي تضع السياسات قيد التنفيذ.
١			هل تضع الإدارة أنشطة رقابة مرافقة في لأنشطة الموظفين اليومية تساهم في تحديد الإجراءات المتوقعة؟
٢			هل تحدد الإدارة المسؤولية لأنشطة الرقابة لغرض المساءلة في الأعمال التي تتضمن المخاطر؟

٣	هل يؤدي الموظفون المسؤولون عن أداء أنشطة الرقابة واجباتهم في الوقت المناسب؟			
المحور الرابع: المعلومات والاتصالات				
الدرجة (الوزن)	نعم	كلا	الاسئلة	
٧			المبدأ الثالث عشر: إن الوحدة الاقتصادية تحصل على أو تنتج وتستخدم المعلومات الملائمة، وذات الجودة لدعم الدور الوظيفي للرقابة الداخلية.	
١			هل يوجد اجراء لتحديد المعلومات المطلوبة والمتوقع منها أن تدعم عمل المكونات الأخرى للرقابة الداخلية وتحقيق أهداف الوحدة؟	
٢			هل تعتمد نظم المعلومات على جمع البيانات من المصادر الداخلية والخارجية؟	
٣			هل تقوم نظم المعلومات على معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات تكون ملائمة؟	
٤			هل ان قيام نظم المعلومات بإنتاج المعلومات في الوقت المناسب وبصورة دقيقة بما يحافظ على جودتها وامكانية الوصول اليها وحمايتها بصورة تدعم مكونات الرقابة الداخلية؟	
٥			هل يتم الاخذ بالاعتبار طبيعة المعلومات وكميتها ودقتها مع مراعاة التكلفة والمنفعة؟	
٦			هل تهتم الادارة بتحسين جودة المعلومات من خلال برامج ادارة البيانات؟	
٧			هل تضع الادارة الية مناسبة لحماية البيانات والمعلومات المالية؟	
٧			المبدأ الرابع عشر: تقوم الوحدة الاقتصادية بإيصال المعلومات على المستوى الداخلي، بما فيها الأهداف والمسؤوليات ذات الصلة بالرقابة الداخلية، والتي تعد ضرورية لدعم المكونات الأخرى للرقابة الداخلية.	
١			هل توجد عملية لتوصيل المعلومات لكافة الموظفين تساعدهم في فهم وتنفيذ مسؤوليات الرقابة الداخلية؟	
٢			هل يوجد تواصل بين الإدارة ومجلس الإدارة لتوفير المعلومات اللازمة لأداء أدوارهم في تحقيق أهداف الوحدة؟	
٣			هل توفر الادارة قنوات اتصال منفصلة، مثل الخطوط الساخنة للتبليغ عن المخالفات والمحافظة على السرية كالية امنة عندما تكون قنوات الاتصال غير فعالة؟	
٤			هل يتم اختيار طريقة ملائمة للاتصال تأخذ بنظر الاعتبار التوقيت وطبيعة المعلومات والجمهور؟	
٥			هل بالإمكان انشاء عمليات ومنتجات متعددة الوظائف والاتجاهات للاتصالات والرقابة الداخلية؟	
٦			اعداد البدائل المتاحة للاتصالات من خلال قنوات اعداد التقارير؟	
٧			هل هناك مبادئ توجيهية للاتصالات من مختلف المستويات مع مجلس الادارة؟	
٥			المبدأ الخامس عشر: تتواصل الوحدة الاقتصادية مع الاطراف الخارجية لتبادل المعلومات فيما يتعلق بالأمور التي تؤثر على عمل المكونات الأخرى للرقابة الداخلية.	
١			هل توجد عمليات ملائمة لتوصيل المعلومات في الوقت المناسب للأطراف الخارجية، بما في ذلك المساهمين والشركاء، المالكون والمنظمون والعملاء والمحللون الماليون والأطراف الخارجية الأخرى؟	
٢			هل تتوفر قنوات اتصال مفتوحة تتيح الإدخال من العملاء والمستهلكين والموردين والمدققين الخارجيين والمنظمين والمحللين الماليين وغيرهم، وتعمل على تزويد الإدارة ومجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة؟	

٣	هل يتم ابلاغ مجلس الادارة بالمعلومات الملائمة الناتجة عن التقييمات التي تجريها أطراف خارجية؟			
٤	هل تتوفر قنوات اتصال منفصلة، مثل الخطوط الساخنة للمبلغين عن المخالفات في مكانها وهل تعمل كآليات آمنة من الفشل لتمكين اتصال مجهول أو سري عندما تكون القنوات العادية معطلة أو غير فعالة؟			
٥	هل يتم اختيار طريقة الاتصال الملائمة التي تأخذ بالاعتبار توقيت الاتصال والجمهور وطبيعة الاتصال والمتطلبات القانونية والتنظيمية والتوقعات الانتمانية؟			
المحور الخامس: أنشطة المتابعة				
الدرجة (الوزن)	نعم	كلا	الاسئلة	
٨			المبدأ السادس عشر: تختار الوحدة الاقتصادية وتطور وتنفذ تقييمات مستمرة و/أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل.	
١			هل تعمل الادارة من خلال الاخذ بنظر الاعتبار التوازن بين التقييمات المستمرة والمنفصلة؟	
٢			هل تنظر الادارة في معدل التغيير في الأعمال والعمليات التشغيلية عند اختيار وتطوير التقييمات المستمرة والمنفصلة؟	
٣			هل يتم انشاء تصميم نظام الرقابة الداخلية يستخدم لتأسيس خط للعمليات والتقييمات المستمرة والمنفصلة؟	
٤			هل يتمتع الموظفون المقيمون الذين يؤدون مهام التقييمات المستمرة والمنفصلة بالمعرفة الكافية لفهم ما يتم تقييمه؟	
٥			هل التقييمات المستمرة المدمجة في عمليات الوحدة الاقتصادية تكون متكاملة وقابلة للتكيف مع الظروف المتغيرة؟	
٦			هل هناك تفاوت بالإدارة من حيث النطاق وتكرار التقييمات المنفصلة بالاعتماد على المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية؟	
٧			هل ان إجراء التقييمات المنفصلة بشكل دوري يؤدي تقديم تغذية مرتجعة (عكسية) بشكل موضوعي؟	
٨			هل يتمتع مزود الخدمة الخارجي بفهم كاف للرقابة؟	
٣			المبدأ السابع عشر: تقوم الوحدة الاقتصادية بتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية والإبلاغ عنها في الوقت المناسب للأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب المقتضيات.	
١			هل تقوم الإدارة العليا ومجلس الإدارة، بتقييم (اعطاء درجة) نتائج التقييمات المستمرة والمنفصلة حسب مقتضيات الحاجة؟	
٢			هل يتم إرسال أوجه القصور إلى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية والإدارة العليا ومجلس الإدارة والمديرين؟	
٣			هل تراقب الادارة الاجراءات التصحيحية وما إذا كان يتم معالجة أوجه القصور في الوقت المناسب؟	