

تأثير الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO المتكامل في تحسين تقارير الاستدامة 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:

أصبح التوجه نحو إعداد تقارير الاستدامة ضرورة ملحة تتحمل عبئها الوحدات الاقتصادية من أجل توفير المعلومات المالية وغير المالية بشكل موجز وموثوق لكي يفي باحتياجات أصحاب المصلحة، لقد هدف البحث الى تقييم كفاءة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO وبيان دورها في تحسين تقارير الاستدامة، ولتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته، تم تصميم استمارة الاستبيان التي تضمنت إعداد تقارير الاستدامة المعدل وفقاً لتوصيات إطار (COSO) المتكامل لسنة 2013 لذا فقد تم استخدامها لتمثل المتغير التابع وكذلك استمارة فحص التي تم من خلالها قياس مدى استناد الرقابة الداخلية للشركات عينة البحث على مبادئ مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) لتكون ممثلة للمتغير التوضيحي (أي المستقل). وتمثلت عينة البحث في خمس شركات نفطية (شركة نفط الوسط، شركة توزيع المنتجات النفطية، شركة مصافي الوسط، شركة خطوط الانابيب النفطية والشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز) وتم توزيع الاستبانة على مسؤولين في مراكز مختلفة من اقسام الشركات المذكورة اعلاه منها قسم الرقابة والتدقيق والهيئة المالية وقسم الانتاج وقسم البيئة والسلامة. وتوصل البحث الى ان هناك تأثير لأليات الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).
الكلمات المفتاحية: رقابة داخلية، إطار COSO المتكامل، تقارير الاستدامة.

The impact of internal control in accordance with the COSO Integrated Framework in improving sustainability reporting 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 orientation towards preparing sustainability reports has become an urgent necessity that economic units bear in order to provide financial and non-financial information in a concise and reliable manner in order to meet the needs of stakeholders. The research aimed to evaluate the efficiency of internal control in accordance with the COSO framework and its role in improving sustainability reports, and to achieve research and testing objectives. His hypotheses, the questionnaire form that included preparing the modified sustainability reports was designed according to the recommendations of the 2013 Integrated Framework (COSO), so it was used to

represent the dependent variable, as well as an examination form in which the extent of the reliance of the internal control of companies. (COSO) to be representative of the explanatory (i.e., independent) variable. The research sample was represented in five oil companies (Middle Oil Company, Oil Products Distribution Company, Middle Refineries Company, Oil Pipelines Company and the General Company for Gas Filling and Services). The questionnaire was distributed to officials in various centers of the above-mentioned companies' departments, including the Control and Audit Department and the Financial Commission. And the production department and the environment and safety department. The research found that there is an impact of internal control mechanisms based on the principles of the (COSO) framework in improving the preparation of sustainability reports according to (COSO).

Keywords: Internal control, integrated COSO frame, sustainable development reports.

المقدمة

تواجه الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر تحديات كبيرة ومتغيرة في النواحي الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، لذلك نادى المنظمات المهنية الدولية بضرورة التزام الوحدات الاقتصادية بأعداد تقارير الاستدامة من أجل تجنب التأثيرات السلبية الناتجة عن أنشطتها المختلفة وسوء استخدام الموارد المتاحة لديها، لذا أصبح التوجه نحو إعداد تقارير الاستدامة ضرورة ملحة تتحمل عبئها هذه الوحدات من أجل توفير المعلومات المالية وغير المالية، وهنا تلعب هذه الوحدات دوراً جوهرياً في تحقيق التنمية المستدامة من خلال أدراك تأثير أنشطتها على المجتمع، وعليه لا بد لها من التعاون في استغلال الفرص المتاحة لتجنب إيذاء الإنسان والبيئة وتعظيم قيمة الوحدة في ذات الوقت بما يتلاءم مع طموحات أصحاب المصلحة، ومن هذه الفرص تطبيق إطار COSO وهو إطار عمل متكامل للرقابة الداخلية عرف بإطار COSO اختصاراً لـ (Committee of Sponsoring Organizations)، ويعمل هذا الإطار على وضع القواعد والتوجيهات بشأن إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والمحافظة على البيئة وتحمل المسؤولية الاجتماعية، وكل ذلك يشير إلى العدالة في تلبية احتياجات الجيل الحالي مع المحافظة على احتياجات الأجيال القادمة وتحقيق التوازن بين التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً. مشكلة البحث: هناك مبادرات دولية مستمرة والتي تلزم الوحدات الاقتصادية بضرورة إعداد تقارير الاستدامة وذلك لإدانة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وعليه فإن مشكلة البحث تكمن في ضعف مواكبة أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية العراقية لتلك المبادرات والإصدارات وتحديثاتها وهذا يؤثر بشكل كبير على أدائها وكفاءتها مما ينعكس سلباً على موقفها من أصحاب المصلحة ونتيجة نشاطها. مما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال الإجابة عن التساؤل الآتي: ما مدى تأثير تبني إطار COSO المتكامل وتحديثاته على أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية العراقية من أجل تحسين تقارير الاستدامة؟

ثانياً. أهمية البحث: تكمن أهمية البحث كونه يسعى إلى بيان تأثير الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO المتكامل ومكوناته في تحسين تقارير الاستدامة في شركات النفط العراقية.

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

١. توضيح مفهوم إطار COSO ومكوناته وتأثيره في تقارير الاستدامة.

٢. توضيح تأثير تبني إطار COSO ومكوناته على انظمة الرقابة الداخلية لشركات النفط العراقية عينة البحث.

٣. بيان دور الرقابة الداخلية وفق إطار COSO المتكامل في تحسين اعداد تقارير الاستدامة في عينة من الشركات النفطية العراقية.

رابعاً. **فرضية البحث:** يبنى البحث على فرضيتين رئيسيتين هما:

(H1) الفرضية الرئيسة الاولى: هناك تأثير لآليات الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

(H2) الفرضية الرئيسة الثانية: هناك تأثير لآليات الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) وفق مكوناته الخمس في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

تتفرع هذه الفرضية إلى خمس فرضيات فرعية بحسب المكونات الخمس لإطار (COSO) كما يأتي:

(H2. 1) الفرضية الفرعية الأولى: هناك تأثير لُبعد بيئة الرقابة ضمن مبادئ إطار (COSO) لآليات الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

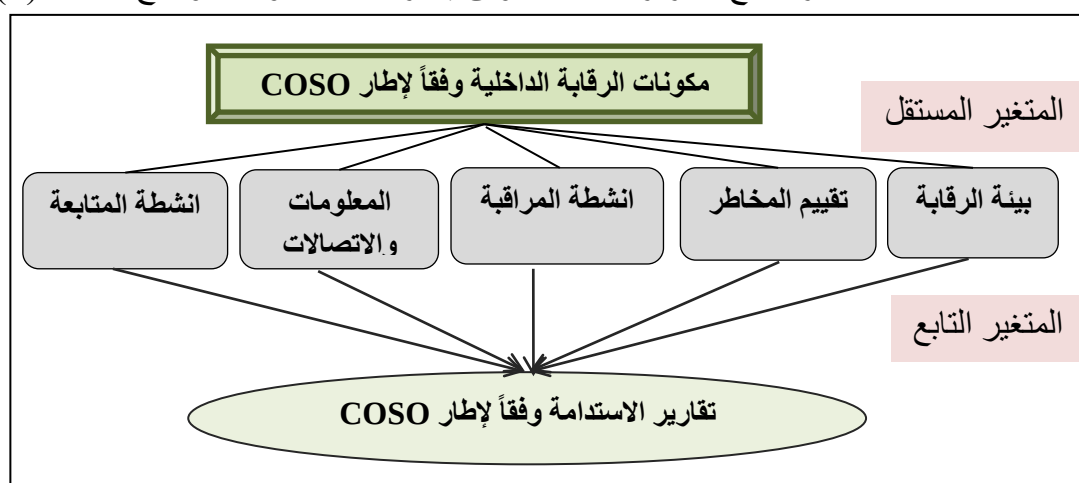
(H2. 2) الفرضية الفرعية الثانية: هناك تأثير لُبعد تقييم المخاطر ضمن مبادئ إطار (COSO) لآليات الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

(H2. 3) الفرضية الفرعية الثالثة: هناك تأثير لمكون أنشطة الرقابة ضمن مبادئ إطار (COSO) لآليات الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

(H2. 4) الفرضية الفرعية الرابعة: هناك تأثير لمكون المعلومات والاتصالات ضمن مبادئ إطار (COSO) لآليات الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

(H2. 5) الفرضية الفرعية الخامسة: هناك تأثير لُبعد أنشطة المتابعة ضمن مبادئ إطار (COSO) لآليات الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

خامساً. المخطط الفرضي للبحث: تعد مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO المتكامل وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، وأنشطة المتابعة المتغير المستقل، بينما يتمثل المتغير التابع بتقارير الاستدامة وفق إطار COSO وكما موضح بالشكل (١).



الشكل (١): المخطط الفرضي للبحث

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على فرضيات البحث.

سادسا. الأدوات الإحصائية المستخدمة في البحث: تم معالجة بيانات هذا البحث باستخدام البرنامج الإحصائي المعروف باسم الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وتم الاستعانة ببعض الأدوات الإحصائية أهمها:

١. اختبار الالتواء للتوزيع الطبيعي.
 ٢. اختبار تضخم التباين والتباين المسموح.
 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.
- سابعا. أداة قياس البحث: استخدمت استمارة فحص (checklist) لجمع البيانات اللازمة لفحص الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO المتكامل، وكذلك استخدمت استمارة استبيان لجمع البيانات حول اليات الرقابة الداخلية لغرض اعداد تقارير الاستدامة المعدل وفقاً لإطار COSO المتكامل عن طريق أخذ آراء الافراد والمسؤولين في الهيئة المالية وقسم البيئة والسلامة وقسم الانتاج في الشركات عينة البحث وتم تحليلها احصائياً.
- ثامناً. 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 البيئة والسلامة وقسم الانتاج وتم جمع البيانات وتحليلها احصائياً، وكان معدل الاستجابة كما موضح بالجدول (١):

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

ت	اسم الشركة	عدد موزع	مسترد	استبعاد الاجابات المتطرفة	الصالح للتحليل
1	شركة نفط الوسط	20	18	0	18
2	شركة توزيع المنتجات النفطية	20	18	0	18
3	شركة مصافي الوسط	20	17	0	17
4	شركة خطوط الانابيب النفطية	20	16	0	16
5	الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز	20	18	0	18
	الاجمالي	100	87	0	87

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

تاسعا. الحدود الزمانية: تمثلت الحدود الزمانية في السنة 2020.

المبحث الثاني: إطار COSO المتكامل ودوره في اعداد تقارير الاستدامة

اولاً. مفهوم إطار COSO المتكامل: تم وضع إطار عمل متكامل للرقابة الداخلية في سنة 1992 عُرف بإطار COSO، ويعني اللجنة الراعية للمنظمات المنبثقة عن تريديواي (Treadway)، وهي منظمة غير ربحية تركز على تحسين التقارير المالية من خلال التأكيد على اخلاقيات المهنة وتقوم بتمويلها خمس جمعيات من الفئة المهنية الرئيسة في المجال المالي في الولايات المتحدة وهي: (جمعية المحاسبة الأمريكية، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، المدراء التنفيذيين

الدوليين، جمعية المحاسبين و المهنيين الماليين في مجال الأعمال التجارية، معهد المدققين الداخليين). (Morelo, 2011: 25)

بادرت اللجنة اعلاه بإصدار نسخة محدثة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية لعام 2013، إذ كانت النسخة الاصلية منه قد صدرت عام 1992 ولاقت اقبالاً واسعاً واصبح إطار الرقابة الداخلية الاكثر استخداماً على مستوى العالم، إذ اعطى الحق لكافة الشركات الامريكية المُدرجة في البورصة والخاضعة لنص الفقرة 404 من قانون (Sarbanes-Oxley) لعام 2002 باختيار إطار الرقابة الداخلية الذي يُناسبها وقد قامت معظم الشركات باختيار إطار COSO (بن علي، ٢٠١٧: ٦٣). ولقد تعامل إطار COSO مع الرقابة الداخلية بوصفها نظام يرسم الخطط والسياسات والخطوات التي تقوم بها إدارة الوحدة الاقتصادية من أجل الحفاظ على موجوداتها (COSO, 1992: 7).

ثانياً. مكونات إطار COSO: تحتوي الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على خمسة مكونات تم تصميمها وتنفيذها من قبل الإدارة لتسهم في تحقيق أهداف الرقابة.

ويمكن تحديد هذه المكونات بما يأتي: (Arens et al., 2012: 314)

١. **بيئة الرقابة:** تصبح بيئة الرقابة فعالة عندما يعرف أفراد الوحدة الاقتصادية ما هي مسؤولياتهم وحدود سلطتهم والالتزام بفعل ما هو صحيح بالطريقة الصحيحة. وتلعب الإدارة العليا دوراً حاسماً في هذا المجال من خلال اعتماد السياسات والإجراءات ومدونات الأخلاق والسلوك المهني (Morelo, 2011: 27).

٢. **تقييم المخاطر:** ان وجود الأهداف هو شرط اساس لوجود رقابة داخلية وينبغي أن تكون واضحة من أجل تحديد أفضل للمخاطر التي تهدد تحقيقها وكذلك الإجراءات اللازمة لإدارة تلك المخاطر، ويُعد تقييم المخاطر مسؤولية إدارية، فضلاً عن قيام المدقق الداخلي بتقييم المخاطر الخاصة به ومقارنتها مع تلك التي يقوم بها المسؤول الإداري. لذا يعد تحديد وإدارة المخاطر إجراء استباقي لتجنب المفاجآت غير المتوقعة. ويعرف الخطر بأنه احتمال الخسارة أو عدم التأكد المرتبط بتحقيق الهدف ولذلك ينبغي إجراء عملية تحديد المخاطر لكل هدف مُقترح بمجرد تحديد الأهداف (Morelo, 2011: 28).

٣. **أنشطة الرقابة:** تتمثل أنشطة الرقابة بمجموعة من الإجراءات الرقابية التي تساعد في تحقيق فاعلية مكونات الرقابة الأخرى، إذ انها تساعد على التأكد من ان التصرفات الضرورية قد تم اخذها عند التعامل مع مخاطر تحقيق اهداف الوحدة بخصوص الاعمال والتقرير المالي او الالتزام (السلماي، ٢٠١٤: ٥٧).

٤. **المعلومات والاتصالات:** يوفر هذا المكون من إطار COSO اتصالاً بين العناصر الأربعة الأخرى من خلال مشاركة المعلومات والاتصالات، وله دور مهم في زيادة الأداء الوظيفي وقدرة التنفيذ لهيكل الرقابة الداخلية والذي يُعتبر أداة للوصول إلى الأهداف والغايات التنظيمية من خلال تنظيم تدفق المعلومات في جميع أنحاء الوحدة الاقتصادية، وتشير الاتصالات إلى نقل المعلومات وتحويلها داخل الوحدة الاقتصادية أفقياً وعمودياً وإلى خارج الوحدة لجهات ذات علاقة (Uzun, 2017: 25).

٥. **أنشطة المتابعة:** 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 والفحوصات العشوائية والتدقيق الداخلي، وتكون الرقابة فعالة

عندما يكون لدى الإدارة المركزية تأكيد معقول لدرجة تحقيق الأهداف التشغيلية المقترحة، وأن المعلومات الواردة في التقارير موثوق بها وأن القوانين واللوائح والمعايير ذات العلاقة يتم الامتثال لها (Morelo, 2011: 31).

ثالثاً. مراحل تطور إطار COSO: ان إطار COSO هو نظام عمل متكامل للرقابة الداخلية والذي ركز على تحسين التقارير المالية وغير المالية ومنها تقارير الاستدامة، وقد مر هذا الإطار بمراحل عدة وكما يأتي:

المرحلة الاولى: تم إصدار تقرير إطار COSO النهائي عن الرقابة الداخلية في سنة 1992 تحت عنوان "إطار عمل متكامل للرقابة الداخلية" وهذا الإطار مُلائم لإنجاز أهداف الوحدة الاقتصادية (التشغيلية، التقارير المالية، الالتزام) ويُشار إلى هذا التقرير باسم تقرير إطار COSO للرقابة الداخلية أو إطار COSO لإدارة المخاطر المؤسسية (Moeller, 2007: 3). إن إطار العمل المتكامل للرقابة الداخلية مازال إطاراً سليماً ومقبولاً على نطاق واسع في بيئة الأعمال من أجل تصميم وتنفيذ وإجراء أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم فعاليتها، ونظراً للعديد من التغييرات التي حدثت في بيئة الأعمال فقد تم تحديثه مع الاحتفاظ بالتعريف الأساسي للرقابة الداخلية ومكوناتها الخمسة (بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات وأنشطة المتابعة) (COSO, 1992: 41)، كما أكد هذا الإطار على أهمية حوكمة الإدارة في تصميم وتنفيذ وإجراء الرقابة الداخلية، وقد سعت الجهة المنظمة لإطار COSO للحفاظ على نقاط القوة للإطار وإدخال التعديلات والتوضيحات من أجل تحسين استخدامه وتطبيقه (Lutz, 2015: 1)، وفي 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، لتتمكن الشركات من تحسين إدارة المخاطر فيها (Thabit, 2019: 4).

المرحلة الثانية: من أجل تقديم تصور أفضل لإدارة المخاطر وتوسيع مفهوم تقييم المخاطر قدمت لجنة تريديواي إطاراً محدثاً سنة 2004 بعد مراقبة الأخطار المحتملة وتقييم خطورتها وبيان نوع المعالجة المناسبة لها، كما تم إضافة (الهدف الاستراتيجي) الى أهداف الإطار وتوسيع مكوناته من خلال إضافة عناصر أخرى هي (وضع الأهداف وتعريف الحدث ومعالجة الخطر) (Uwadiae, 2015: 37)، كما قدم الإطار تعريفاً لإدارة المخاطر على أنه الوظيفة التي يتعاون على تنفيذها مجلس الإدارة وكل من المدراء العامين لوضع استراتيجية لمواجهة الأخطار المحتملة والتي من الممكن أن تتعرض لها الوحدة الاقتصادية عند ممارسة انشطتها في ظل التطورات البيئية الحاصلة. اما في سنة 2006، فقد أصدرت لجنة COSO وثيقة لتوجيه الرقابة الداخلية تُلبي متطلبات لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC)، وكان الغرض من هذه الوثيقة هو التركيز على تعزيز الرقابة الداخلية في الشركات العامة الصغيرة (بن علي، ٢٠١٧: ٧٤)، كما أعلنت COSO في نهاية سنة 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).

المرحلة الثالثة: في سنة 2013، أصدرت لجنة COSO نسخة محدثة للإطار المتكامل للرقابة الداخلية والتي حظيت بقبول واسع دولياً، إذ نتج عن هذا التحديث تحسينات عدة كان من ضمنها التأكيد على إعداد التقارير غير المالية ذات الصلة بالاستدامة والتي تعمل على خلق تغيير إيجابي

داخل الوحدة الاقتصادية (بن علي، ٢٠١٧: ٧٤). ان التغير المستمر في بيئة الاعمال تبعه تغير في الانشطة والعمليات بشكل جذري وذلك بسبب التطور التكنولوجي مما جعل من هذا الإطار داعماً للوحدات لتصميم وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية التي تسعى لتوفير المزيد من الشفافية وفقاً لرغبات اصحاب المصلحة (Provasi, 2015: 490).

لقد كان الهدف من تحديث إطار COSO هو لتسهيل تطور نظم الرقابة الداخلية وتقييم فعاليتها، لتعكس العديد من التغييرات في بيئات العمل والتشغيل على مدار العشرين سنة الماضية وزيادة سهولة استخدام وتطبيق هذا الإطار (Lutz, 2015: 2). أن التطبيق المختلف لإطار COSO من قبل المستخدمين في ظروف مختلفة يُمكن أن يؤدي إلى اختلافات في نتائج التطبيق (ثابت وشاكر، ٢٠١٧: ٦).

وقد أعلن مجلس COSO أنه سيستمر في العمل بإطار COSO الأصلي خلال الفترة الانتقالية التي تمتد حتى نهاية 2014 وبعد ذلك سيتم النظر في استبداله (بن علي، ٢٠١٧: ٧٧)، إن الإصدار الثالث لإطار COSO يُرسخ تعريفاً للرقابة الداخلية بوصفها عملية يُنفذها مجلس الإدارة والمدراء والموظفين من أجل توفير ضمانات معقولة حول تحقيق الأهداف التشغيلية وعرض المعلومات المالية والامتثال للقوانين والتشريعات، وقدم الإطار المحدث سبعة عشر مبدأ يخصص المكونات الخمسة الرئيسية للرقابة الداخلية والتي تحتوي على 92 نقطة مهمة مُرتبطة أساساً بالمبادئ وتُقدم وصفاً تفصيلياً لها، وعلى الرغم من أن بعض المواصفات قد تكون غير مُلائمة للوحدة الاقتصادية في مرحلة تصميم نظامها للرقابة الداخلية ولكن الإطار لا يُجبر الوحدة على تفعيل كل النقاط بشكل مُتكامل وإنما يمنح الإدارة حرية التركيز على النقاط التي تُناسبها من أجل تصميم نظام رقابة فعال (COSO, 2013: 124)، ولتحقيق ذلك ينبغي توفر المتطلبات الاتية: (Lutz, 2015: 3)

١. كل عنصر من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة والمبادئ ذات العلاقة موجود ويتم العمل به.
٢. تعمل المكونات الخمسة معاً بطريقة متكاملة.

رابعاً. الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO: لقد أدركت الوحدات الاقتصادية وأصحاب المصلحة الرئيسيون في الوقت الحاضر بأن المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات مالية واستثمارية فعالة لا تقتصر على المؤشرات المالية قصيرة الأجل، هذا وبالرغم من استمرار طلب السوق على معلومات الاستدامة، فإن أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين لم يتفوقوا على أهمية معلومات الاستدامة، وهذا يحد من فائدة وجودة المعلومات المتاحة في القوائم المالية التقليدية (Bini & Bellucci, 2020: 112)، ولكن بعد الازمات المالية الناجمة عن الفضائح والاحتياالات التي حصلت في الولايات المتحدة الامريكية، مما حدا بالعديد من المنظمات الدولية الى إصدار معايير وقوانين رادعة لها، وأحد أهم الاطر التي تم إصدارها والتي تنظم دور الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية هو إطار COSO فهو يعزز من جودة المعلومات لمتخذي القرارات (Kinkela, 2015: 63)، لقد أوضح إطار COSO متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال كونه يقلل من خطر عدم تحقيق الاهداف الى المستوى المقبول، وتتمثل تلك المتطلبات في وجود مكونات الرقابة الداخلية الخمس والمبادئ ذات العلاقة، وان تعمل تلك المكونات معاً بطريقة متكاملة (Lutz, 2015: 3)، وتعامل إطار COSO مع الرقابة الداخلية بوصفها نظام يرسم السياسات والخطط والخطوات التي تقوم بها الوحدة من اجل الحفاظ على موجوداتها وتقديم تأكيد مقبول حول

تحقيقها لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية والعمل على اعداد تقارير الامتثال ومنها تقارير الاستدامة (COSO, 2013: 24).

خامساً. مفهوم وخصائص التنمية المستدامة: لقد اتجهت العديد من الوحدات الاقتصادية الى اتخاذ خطوات جادة اتجاه التنمية المستدامة التي وضعت أساسها مفوضية الأمم المتحدة للتنمية والبيئة، وبعد إصدار تقريرها الانمائي لم يعد مفهوم التنمية مقتصرأ على النمو الاقتصادي بل يؤكد على الحاجة الى تحسين الظروف ونوعية الحياة المادية والمعنوية والجوانب الاخرى ذات العلاقة بها (إلياس وعمار، ٢٠٠٩: ٢٧)، ولذلك فان استدامة الوحدات الاقتصادية يقيس مدى تأثير العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية على عملياتها وبالتالي تأثيرها على المجتمع والوحدة ذاتها، فهي استراتيجية الاعمال التي تهدف الى استخدام أفضل الممارسات بما يسهم في تحقيق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين (محيسن وآخرون، ٢٠٢٠: ٣٦٥)، ويمكن أن نعرف التنمية المستدامة على أنها (نموذج يمكننا من تلبية الاحتياجات الحالية دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتهم الخاصة) (Gardetti, 2019: 5). وتتميز التنمية المستدامة بالعديد من الخصائص، لخص كل من (Grosskuth and Rotmans) والرفاعي أهم تلك الخصائص وكما يأتي: (Grosskuth & Rotmans, 2005: 135) و (الرفاعي، ٢٠٠٧: ٢٥)

١. تنمية طويلة الأمد تقوم على البعد الزمني مع التركيز على مصير ومستقبل الأجيال القادمة.
 ٢. المساواة في الحقوق، لأنها تنص على حق الأجيال الحالية والمقبلة في التمتع بالموارد الطبيعية.
 ٣. خطة مترابطة ومتعددة تقوم على التنسيق والتكامل بين أبعاد الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
 ٤. للتنمية المستدامة بُعد دولي اذ يسعى المجتمع الدولي إلى تكثيف الجهود لمساعدة الدول الفقيرة.
 ٥. تهدف بشكل أساس إلى تلبية احتياجات الفئات الفقيرة وبهذا فهي تحد من الفقر العالمي وتحرص على تنمية الجوانب الاجتماعية والثقافية والحفاظ على حضارة كل مجتمع.
- سادساً. أبعاد التنمية المستدامة:** يمكن تمثيل الابعاد الأساسية لقياس ووصف الأداء المستدام بالأداء (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي)، وهي على النحو الآتي:
١. **البعد الاقتصادي:** وهو بعد يعالج تأثير الوحدة على الظروف الاقتصادية لأصحاب المصلحة، والنظام الاقتصادي، والمستوى المحلي والدولي ويهدف الى إظهار تدفق رأس المال بين مختلف أصحاب المصلحة والأثر الاقتصادي للوحدة على المجتمع. كما يهدف إلى زيادة مستوى الرفاهية الافراد بالمجتمع عن طريق زيادة حصة الفرد من السلع، وتقديم الخدمات من خلال الاستخدام الأمثل للموارد الحالية وتحقيق الكفاءة الاقتصادية. ويغطي هذا النطاق أيضا التأثير الاقتصادي غير المباشر ويعزز المكانة السوقية (شرف، ٢٠١٥: ١٨).
 ٢. **البعد الاجتماعي:** يتعلق هذا البعد بتأثير الوحدة على الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها، ويهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الموارد الاقتصادية أو الطبيعية، ومن ثم تقديم الخدمات الاجتماعية مثل الرعاية الصحية والتعليم للمحتاجين، والقضاء على البطالة والفقر وتنمية العلاقات بين الوحدة من جهة واصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين من جهة اخرى، فهو يمثل البعد الإنساني الذي يجعل النمو وسيلة للتكامل الاجتماعي لأنه يهتم بحق الإنسان للعيش في بيئة صحية ونظيفة يمارس فيها جميع الأنشطة مع ضمان حقه في كافة الخدمات البيئية والاجتماعية والموارد

الطبيعية ويستثمرها بطرق تلبي احتياجاته الأساسية والمكملة لتحسين المستوى المعيشي له، دون المساس أو التأثير على حقوق الأجيال القادمة (ابراهيم، ٢٠١٦: ١١).

٣. **البعد البيئي:** ويشمل هذا البعد تأثير الوحدات الاقتصادية على النظم الطبيعية المتمثلة في الارض والهواء والماء والأنظمة البيئية، ويهدف إلى الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية وحمايتها وسلامتها من التلوث، لذلك من الضروري إدراك الارتباط بين ادارة الموارد البشرية والطبيعية لأن فهم العلاقة بين البشر والموارد الطبيعية سيمكن المدراء من اتخاذ أفضل القرارات بشأن استخدام هذه الموارد، ويغطي هذا البعد عناصر المدخلات المتمثلة بالطاقة والمياه وتأثيرها على المخرجات المتمثلة بالانبعاثات والنفايات السائلة والصلبة (محيسن وآخرون، ٢٠٢٠: ٣٣٦).

سابعاً. مفهوم تقرير الاستدامة: تقدم محاسبة الاستدامة معلومات لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين في شكل تقارير تسمى تقارير الاستدامة تساعد على اتخاذ القرارات وتعطي صورة عن مدى وعي الوحدة الاقتصادية للتوازن بين الابعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وتكون هذه التقارير بشكل دوري، ويفضل ان تعد قبل عملية اتخاذ القرار، ويمكن أن تنشر معلومات الاستدامة باستخدام المواقع الالكترونية لتصبح متوفرة للجهات المستفيدة (ابراهيم، ٢٠١٦: ٢١)، وتقارير الاستدامة تعني قيام الوحدات الاقتصادية بدمج معلومات عن انشطتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في قوائمها المالية او بصورة تقارير منفصلة للتعبير عن مسؤوليتها اتجاه المجتمع وتقييم ادائها من قبل اصحاب المصلحة، وهذا يدل على أن الاداء المالي لم يعد هو المؤشر الوحيد على نجاحها او أخذ مكانتها في الاسواق، بل يتعدى ذلك الى توفير المعلومات عن تأثير أبعاد الاستدامة الثلاثة في أدائها بشكل عام .

وتعرف تقارير الاستدامة على انها تقارير علنية تعد من قبل الوحدات الاقتصادية لتزويد اصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين بصورة واضحة عن انشطتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، أو هي ممارسة القياس والافصاح والمساءلة امام اصحاب المصالح عن الاداء التنظيمي تجاه هدف التنمية المستدامة، وعليه فان تقارير الاستدامة بما تحويه من معلومات مالية وغير مالية عن أداء الوحدات الاقتصادية في أبعادها الثلاثة تمثل الادارة الفعالة في سد فجوة المعلومات بين ادارة الوحدة والاطراف ذات المصلحة داخلها (محيسن وآخرون، ٢٠٢٠: ٣٧٠)، ولقد تم صياغة ووضع مؤشرات الاستدامة من قبل لجنة المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) تحت مسمى تقارير الاستدامة لسنة 2000 وكانت قد وضعت ارشادات متفق عليها دولياً تخص الاستدامة بهدف مساعدة الوحدات الاقتصادية بتقديم تقرير متوازن للتواصل مع اصحاب المصلحة، وتتزايد المبادرات العالمية بشأن الافصاح عن تقارير الاستدامة اذ اصبح توجه المستثمرين نحو الوحدات التي تدمج في ستراتييجيتها عنصر الاستدامة بحيث لا يترتب عليها اضرار سلبية وعلى البيئة المحيطة وتبين مدى الالتزام بمسؤوليتها الاقتصادية والاجتماعية (ابراهيم، ٢٠١٦: ٢٩).

ثامناً. اعداد تقارير الاستدامة والعقبات التي تواجهها: ينبغي أن تحتوي تقارير الاستدامة على كل من المعلومات النوعية والكمية التي تكشف عن اداء الوحدة وفاعليته للأنشطة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية خلال فترة معينة وكيف يتم دمج هذه الجوانب في نظام واحد يسمى إدارة الاستدامة.

إن هذه التقارير تعد أداة للتواصل، فمن خلالها يمكن تقييم سياسة الاستدامة للوحدة بشكل كامل (Zsoka, 2018: 21).

كما تعد هذه التقارير لقياس وكشف الاداء التنظيمي للتنمية المستدامة للوحدة الاقتصادية أمام أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين باستخدام المؤشرات المالية وغير المالية لتحقيق اهداف التنمية الشاملة (Idowu, et al., 2015: 101)، ويساعد تقرير الاستدامة الوحدات الاقتصادية على تحديد الأهداف وقياس الأداء وإدارة التغيير وذلك بأعداد تقارير الإبلاغ عن الآثار الإيجابية أو السلبية عن البيئة والمجتمع والاقتصاد، فهو يساعد في فهم وإدارة آثار التطورات الاستراتيجية على أنشطة الوحدة الاقتصادية، وقد كان هناك توجه عالمي نحو زيادة الطلب على تقارير الاستدامة بسبب الاهتمام المتزايد بالقضايا البيئية والاجتماعية (Mammatt, 2009: 15).

ومن العقبات التي تواجه إعداد تقارير الاستدامة هي: (Lee & Herold, 2018: 23)

١. يتطلب اعداد تقرير الاستدامة جهداً وعملاً أكثر مما يتطلبه إعداد التقارير المالية.
 ٢. قد يختلف تفسير المستفيد من منافع تقرير الاستدامة اعتماداً على وجهة نظره.
 ٣. هناك العديد من فقرات هذه التقارير تحتوي على معلومات لا يمكن قياسها لأنها تغطي فترات مستقبلية لذلك يتم تقديرها، مثل انبعاثات الغازات الضارة ونسبها.
- تاسعاً. تأثير تطبيق إطار الرقابة الداخلية COSO على تقارير الاستدامة: تقوم معظم الشركات العالمية في الوقت الحاضر بإصدار شكلاً من أشكال التقارير الخارجية عن الاستدامة بشكل ملزم، مثل إصدار تقارير الامتثال للوائح الاتحاد الأوروبي الجديدة، أو استجابة لمتطلبات الإدراج الحديثة الخاصة بـ (Securities and Exchange Commission: SEC) وهي هيئة الأوراق المالية والبورصات، وفي حالة عدم وجود إلزام، تقوم الشركات بإصدار تقارير الاستدامة بشكل طوعي للاستجابة لمطالب أصحاب المصلحة، وان التنافس للحصول على رأس المال من المستثمرين وخاصة المستثمرين المؤسسيين الذين لديهم آفاق طويلة الاجل، فان ذلك يشجع الشركات على إصدار تقارير خارجية تتضمن مؤشرات بيئية واجتماعية وحوكمة (ESG). وان هذه المؤشرات الى جانب التصنيفات أصبحت شائعة على منصات معلومات المستثمرين مثل (Bloomberg) و (Eikon). لقد أصبحت الشركات ومساهميها الرئيسيين يدركون أن اتخاذ قرارات مالية واستثمارية فعالة يتطلب معلومات تتجاوز الامور المالية قصيرة الاجل، ومع استمرار طلب السوق على معلومات الاستدامة في الارتفاع بشكل كبير، فان أصحاب المصلحة الداخليون (الإدارة والموظفون وأعضاء مجلس الإدارة) والخارجيون (المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون وغيرهم) ليس لديهم الثقة بجودة معلومات الاستدامة المتوفرة حالياً في القوائم المالية التقليدية، وبعد سنوات من البحث تم إصدار إطار (COSO) المتكامل للرقابة الداخلية من قبل لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريدواي باعتبارها الجهة المنظمة المهنية الوحيدة التي نادى بضرورة تعزيز جودة المعلومات بأبعادها المختلفة في التقارير المالية المحدثه، ونظراً لنمو الشركات وحاجتها المتزايدة مع أصحاب المصلحة الى معلومات الاستدامة، لابد من تطبيق إطار COSO على عملياتها لتحقيق ذلك (WBCSD, 2013: 4) & (Littan, 2019: 22).

المبحث الثالث: الجانب العملي

الجدول (٢): عدد استثمارات الاستبيان التي وزعت على الشركات عينة البحث

النسبة	التكرارات	الشركات
20.7	18	شركة نفط الوسط
20.7	18	شركة توزيع المنتجات النفطية
19.5	17	شركة مصافي الوسط
18.4	16	شركة خطوط الانابيب النفطية
20.7	18	الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز
100.0	87	الاجمالي

الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).
أولاً. أداة البحث وقياس المتغيرات: تمثلت أدوات البحث بكل من قائمتي الاستبيان و الفحص، إذ تم توزيع استمارة استبيان لأفراد نظام الرقابة الداخلية كافة على اختلاف تخصصاتهم (محاسبين، ومهندسين)، وبلغ عدد الاستثمارات الموزعة 100 استمارة، وكان المسترد والصالح منها للتحليل 87 استمارة، وقد خصصت استمارة الاستبيان وفق 30 عبارة لقياس المتغير التابع، إذ يتم فيه قياس آليات الرقابة الداخلية المعدل بما ينسجم مع مبادئ (COSO) لإعداد تقارير الاستدامة من وجهة نظر افراد العينة وفق ابعادها الثلاث (اقتصادي، بيئي، اجتماعي) وموزعة العبارات بواقع 10 عبارات للبعد الاقتصادي و 10 عبارات للبعد البيئي وأخيراً 10 عبارات للبعد الاجتماعي، وكانت خيارات الإجابة ضمن استمارة الاستبيان محددة باعتماد مقياس ليكرت الخماسي (غير موافق تماماً، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماماً) ومرجحة بدرجات (1,2,3,4,5) ترتفع حسب اتجاه الاتفاق، في حين تم اعداد استمارة فحص لغرض قياس المتغير التوضيحي (المستقل) عبر قياس مدى تمسك الشركات عينة البحث بمبادئ (COSO) ضمن نظم وآليات الرقابة الداخلية فيها، وذلك وفق 17 مبدأ، يتم الإجابة عليها بنعم أو لا مرجحة بدرجات (1، 0) على التوالي وقد تم توزيع 50 استمارة فحص تم ملأ 41 استمارة عبر المقابلة المباشرة مع افراد من العاملين في نظم الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث، وكانت الصالحة للتحليل هي 39 استمارة بعد ان تم استبعاد 2 استمارة تتضمن إجاباتها قيم متطرفة، وتم اختيار الافراد واعدادهم بصورة حكيمة بحسب خبراتهم. والجدول (٣) يظهر متغيرات البحث وأرقام العبارات في استمارة الاستبيان واستمارة الفحص.

الجدول (٣): متغيرات البحث وأرقام العبارات في استمارة الاستبيان واستمارة الفحص

متغيرات البحث	المكونات
توضيحي (مستقل)	المكون الأول: بيئة الرقابة - المبدأ الأول - المبدأ الثاني - المبدأ الثالث - المبدأ الرابع - المبدأ الخامس
	اليات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO)

متغيرات البحث		المكونات		
توضيحي (مستقل)	اليات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO)	المكون الثاني: تقييم المخاطر		
		- المبدأ السادس		
		- المبدأ السابع		
		- المبدأ الثامن		
		- المبدأ التاسع		
		المكون الثالث: أنشطة الرقابة		
		- المبدأ العاشر		
		- المبدأ الحادي عشر		
		- المبدأ الثاني عشر		
		المكون الرابع: المعلومات والاتصالات		
		- المبدأ الثالث عشر		
		- المبدأ الرابع عشر		
		- المبدأ الخامس عشر		
		المكون الخامس: أنشطة المتابعة		
		- المبدأ السادس عشر		
		- المبدأ السابع عشر		
		الإجمالي		
		تابع	تقارير استدامة عبر (COSO)	اقتصادي
				بيئي
				اجتماعي
الإجمالي				

الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).
ثانيا. اختبار الالتواء للتوزيع الطبيعي: من أجل التحقق من افتراض التوزيع الطبيعي للبيانات، استندت الباحثتان إلى احتساب قيمة معامل الالتواء (Skewness) لجميع متغيرات البحث إذ أن البيانات تقترب من التوزيع الطبيعي إذ كانت القيمة الناتجة عن قسمة معامل الالتواء على الخطأ المعياري بين (1.96-)، ويظهر الجدول (4) أن كافة القيم للمتغير التابع تقع ضمن الحدود المسموح بها، لذا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي ومن ثم يمكن استخدام أدوات واليات التحليل الاحصائي المعلمية.

الجدول (٤): قيم معامل الالتواء

المتغيرات	معامل الالتواء	الخطأ المعياري	القيمة
التابع 1 تقارير الاستدامة وفق (COSO)	-0.303	0.258	-1.1744

الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).
اختبار تضخم التباين والتباين المسموح: لكي تلبى 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) ينبغي 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 (٥): اختبار التعدد الخطي

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

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

ثالثاً. اختبار الفرضيات: هناك علاقة بين أساليب الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) وتحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام أسلوب بيرسون، كما هو مبين في الجدول (٦).

الجدول (٦): قيم معاملات الارتباط بين أليات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO) المتكامل مع تحسين تقارير الاستدامة للوحدات الاقتصادية العراقية

المتغيرات	اليات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO)	بيئة الرقابة	تقييم المخاطر	أنشطة الرقابة	المعلومات والاتصالات	أنشطة المتابعة
تقارير الاستدامة وفق (COSO)	0.477**	0.635**	0.606**	0.528**	0.641**	0.605**
**	وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 1%					

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

يلاحظ من مصفوفة العلاقات أن هناك علاقة معنوية بين اليات الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) وفق مكوناته الخمس مع تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

وقد تضمن البحث فرضيتين رئيسيتين هما:

(H1) الفرضية الرئيسية الاولى: هناك تأثير لأليات الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

يعرض الجدول (٧) تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط لانحدار المتغير التابع متوسط آراء العينة حول تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO) نتيجة لتأثير أليات الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) كمتغير توضيحي.

الجدول (٧): نتائج تحليل تأثير اليات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) في تحسين تقارير الاستدامة

المتغير	(F)(Sig)	(T)(Sig)	β	Adjusted R ²	R ²	Durbin-Watson
اليات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO)	25.076 (0.000)	5.008 (0.000)	0.477	0.219	0.228	1.363

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

ويتضح من الجدول أعلاه ما يأتي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، إذ بلغت قيمة $(F) = (25.076)$ ، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (0.01).

٢. ثبوت معنوية معاملات انحدار اليات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) والحد الثابت، وبلغت قيمة (T) لآليات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) (5.008) عند مستوى معنوية (0.01).

٣. ثبوت معنوية تأثير اليات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) في تحسين تقارير الاستدامة عند مستوى معنوية (0.01)، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = (0.477)$.

٤. بلغت قيمة معامل التحديد $(R^2) = (0.228)$ ، مما يدل على أن اليات الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) تفسر ما نسبته 22.8% من التغيرات التي تحدث في مستويات تحسين تقارير الاستدامة.

٥. ظهرت القيمة المقدرة لاختبار اختبار دورين-واتسون (Durbin-Watson) بقيمة (1.363) لذا يتم الإقرار بعدم وجود ارتباط ذاتي من الدرجة الأولى بين الأخطاء الإحصائية، إذ أن القيمة واقعة بين 0 و 4 وهذا المدى هو شرط هذا الاختبار في قبول التأثير، وتؤكد هذه النتائج على صحة الفرضية الأولى.

(H2) الفرضية الرئيسية الثانية: هناك تأثير لآليات الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) وفق مكوناته الخمس في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

تتفرع هذه الفرضية إلى خمس فرضيات فرعية بحسب المكونات الخمس لإطار (COSO) كما يلي:

(H2. 1) الفرضية الفرعية الأولى: هناك تأثير لُبعد بيئة الرقابة ضمن مبادئ إطار (COSO) لآليات الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

الجدول (٨): نتائج تحليل تأثير مكون بيئة الرقابة ضمن مبادئ إطار (COSO) في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO)

المتغير	(F)(Sig)	(T)(Sig)	β	Adjusted R ²	R ²	Durbin-Watson
بيئة الرقابة وفق إطار (COSO)	57.321 (0.000)	7.571 (0.000)	0.635	0.396	0.403	1.344

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

يتضح من الجدول السابق ما يأتي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، وبلغت قيمة $(F) = (57.321)$ ، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (0.01) .
 ٢. ثبوت معنوية معاملات انحدار بيئة الرقابة وفق إطار (COSO) والحد الثابت، وبلغت قيمة (T) لبيئة الرقابة وفق إطار (COSO) (7.571) عند مستوى معنوية (0.01) .
 ٣. ثبوت معنوية تأثير بيئة الرقابة وفق إطار (COSO) في تحسين تقارير الاستدامة عند مستوى معنوية (0.01) ، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = (0.635)$.
 ٤. بلغت قيمة معامل التحديد $(R^2) = (0.403)$ ، مما يدل على أن بيئة الرقابة وفق إطار (COSO) تفسر ما نسبته 40.3% من التغيرات التي تحدث في مستويات تحسين تقارير الاستدامة.
 ٥. ظهرت القيمة المقدرة لاختبار اختصار دورين-واتسون (Durbin-Watson) بقيمة (1.344) لذا يتم الإقرار بعدم وجود ارتباط ذاتي من الدرجة الأولى بين الأخطاء الإحصائية، إذ أن القيمة واقعة بين 0 و 4 وهذا المدى هو شرط هذا الاختبار في قبول التأثير، لذا تقبل الفرضية الفرعية الأولى.
- (H2. 2) الفرضية الفرعية الثانية:** هناك تأثير لبعْد تقييم المخاطر ضمن مبادئ إطار (COSO) لآليات الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).
- الجدول (٩): تحليل تأثير مكون تقييم المخاطر ضمن مبادئ إطار (COSO) في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO)

المتغير	(F)(Sig)	(T)(Sig)	β	Adjusted R^2	R^2	Durbin-Watson
تقييم المخاطر وفق (COSO)	49.334 (0.000)	7.024 (0.000)	0.606	0.360	0.367	1.598

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

ويتضح من الجدول أعلاه ما يأتي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، وبلغت قيمة $(F) = (49.334)$ ، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (0.01) .
 ٢. ثبوت معنوية معاملات انحدار تقييم المخاطر وفق إطار (COSO) والحد الثابت، وبلغت قيمة (T) لتقييم المخاطر وفق إطار (COSO) (7.024) عند مستوى معنوية (0.01) .
 ٣. ثبوت معنوية تأثير تقييم المخاطر وفق إطار (COSO) في تحسين تقارير الاستدامة عند مستوى معنوية (0.01) ، وبلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = (0.606)$.
 ٤. بلغت قيمة معامل التحديد $(R^2) = (0.367)$ ، مما يدل على أن تقييم المخاطر وفق إطار (COSO) تفسر ما نسبته 36.7% من التغيرات التي تحدث في مستويات تحسين تقارير الاستدامة.
 ٥. ظهرت القيمة المقدرة لاختبار اختصار دورين-واتسون (Durbin-Watson) بقيمة (1.598) لذا يتم الإقرار بعدم وجود ارتباط ذاتي من الدرجة الأولى بين الأخطاء الإحصائية، إذ أن القيمة واقعة بين 0 و 4 وهذا المدى هو شرط هذا الاختبار في قبول التأثير، لذا تقبل الفرضية الفرعية الثانية.
- (H2. 3) الفرضية الفرعية الثالثة:** هناك تأثير لمكون أنشطة الرقابة ضمن مبادئ إطار (COSO) لآليات الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

الجدول (١٠): تحليل تأثير مكون أنشطة الرقابة ضمن مبادئ إطار (COSO) في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO)

المتغير	(F)(Sig)	(T)(Sig)	β	Adjusted R ²	R ²	Durbin-Watson
أنشطة الرقابة وفق (COSO)	32.884 (0.000)	5.734 (0.000)	0.528	0.270	0.279	1.478

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).
ويتضح من الجدول أعلاه ما يأتي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، وبلغت قيمة (F) = (32.884)، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (0.01).
 ٢. ثبوت معنوية معاملات انحدار أنشطة الرقابة وفق إطار (COSO) والحد الثابت، وبلغت قيمة (T) لتقييم أنشطة الرقابة وفق إطار (COSO) (5.734) عند مستوى معنوية (0.01).
 ٣. ثبوت معنوية تأثير أنشطة الرقابة وفق إطار (COSO) في تحسين تقارير الاستدامة عند مستوى معنوية (0.01)، وبلغت قيمة معامل الانحدار β = (0.528).
 ٤. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) = (0.279)، مما يدل على أن أنشطة الرقابة وفق إطار (COSO) تفسر ما نسبته 37.9% من التغيرات التي تحدث في مستويات تحسين تقارير الاستدامة.
 ٥. ظهرت القيمة المقدرة لاختبار اختصار دورين-واتسون (Durbin-Watson) بقيمة (1.478) لذا يتم الإقرار بعدم وجود ارتباط ذاتي من الدرجة الأولى بين الأخطاء الإحصائية، إذ أن القيمة واقعة بين 0 و 4 وهذا المدى هو شرط هذا الاختبار في قبول التأثير، لذا تقبل الفرضية الفرعية الثالثة.
- (H2. 4) الفرضية الفرعية الرابعة:** هناك تأثير لمكون المعلومات والاتصالات ضمن مبادئ إطار (COSO) لأليات الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).
- الجدول (١١): تحليل تأثير مكون المعلومات والاتصالات ضمن مبادئ إطار (COSO) في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO)

المتغير	(F)(Sig)	(T)(Sig)	β	Adjusted R ²	R ²	Durbin-Watson
المعلومات والاتصالات وفق إطار (COSO)	59.270 (0.000)	7.699 (0.000)	0.641	0.404	0.411	1.522

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).
ويتضح من الجدول أعلاه ما يأتي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، وبلغت قيمة (F) = (59.270)، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (0.01).
٢. ثبوت معنوية معاملات انحدار المعلومات والاتصالات وفق إطار (COSO) والحد الثابت، وبلغت قيمة (T) للمعلومات والاتصالات وفق إطار (COSO) (7.699) عند مستوى معنوية (0.01).

٣. ثبوت معنوية تأثير المعلومات والاتصالات وفق إطار (COSO) في تحسين تقارير الاستدامة عند مستوى معنوية (0.01)، وبلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = (0.641)$.

٤. بلغت قيمة معامل التحديد $(R^2) = (0.411)$ ، مما يدل على أن المعلومات والاتصالات وفق إطار (COSO) تفسر ما نسبته 41.1% من التغيرات التي تحدث في مستويات تحسين تقارير الاستدامة.

٥. ظهرت القيمة المقدرة لاختبار اختبار دورين-واتسون (Durbin-Watson) بقيمة (1.522) لذا يتم الإقرار بعدم وجود ارتباط ذاتي من الدرجة الأولى بين الأخطاء الإحصائية، إذ أن القيمة واقعة بين 0 و 4 وهذا المدى هو شرط هذا الاختبار في قبول التأثير، لذا تقبل الفرضية الفرعية الرابعة.

(5. H2) الفرضية الفرعية الخامسة: هناك تأثير لُبعد أنشطة المتابعة ضمن مبادئ إطار (COSO) لأليات الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

الجدول (12): تحليل تأثير مكون أنشطة المتابعة ضمن مبادئ إطار (COSO) في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO)

المتغير	(F)(Sig)	(T)(Sig)	β	Adjusted R^2	R^2	Durbin-Watson
أنشطة المتابعة وفق إطار (COSO)	49.148 (0.000)	7.011 (0.000)	0.605	0.359	0.366	1.596

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

ويتضح من الجدول أعلاه ما يأتي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، وبلغت قيمة (F) = (49.148)، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (0.01).

٢. ثبوت معنوية معاملات انحدار أنشطة المتابعة وفق إطار (COSO) والحد الثابت، وبلغت قيمة (T) لأنشطة المتابعة وفق إطار (COSO) (7.011) عند مستوى معنوية (0.01).

٣. ثبوت معنوية تأثير أنشطة المتابعة وفق إطار (COSO) في تحسين تقارير الاستدامة عند مستوى معنوية (0.01)، وبلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = (0.605)$.

٤. بلغت قيمة معامل التحديد $(R^2) = (0.366)$ ، مما يدل على أن أنشطة المتابعة وفق إطار (COSO) تفسر ما نسبته 36.6% من التغيرات التي تحدث في مستويات تحسين تقارير الاستدامة.

٥. ظهرت القيمة المقدرة لاختبار اختبار دورين-واتسون (Durbin-Watson) بقيمة (1.596) لذا يتم الإقرار بعدم وجود ارتباط ذاتي من الدرجة الأولى بين الأخطاء الإحصائية، إذ أن القيمة واقعة بين 0 و 4 وهذا المدى هو شرط هذا الاختبار في قبول التأثير، لذا تقبل الفرضية الفرعية الخامسة. وبناءً على قبول الفرضيات الفرعية الخمس أعلاه لذا تقبل الفرضية الرئيسية الثانية.

بعد استعراض أهم المقاييس المتعلقة بالرقابة الداخلية وفق إطار COSO والمتعلقة بالتنمية المستدامة بالاستناد الى مكونات إطار COSO ومقارنتها مع النتائج التي تم الحصول عليها اتضح للباحثين ان هناك تأثير للرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO المتكامل في تحسين تقارير الاستدامة

لشركات النفط العراقية، وبالتالي يثبت صحة الفرضيات التي تبنتها الباحثين والتي تنص على أن هناك تأثير لأليات الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO). وان هناك تأثير لأليات الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

استنتاجات الجانب النظري:

١. يوجد قصور في الإفصاح عن التنمية المستدامة ضمن القوائم المالية التقليدية، وذلك لوجود قيود محددة عند إعدادها.
٢. ان استخدام الاطر الحديثة في تصميم نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية ومنها إطار COSO المحدث من شأنه ان يحقق العديد من الاهداف منها اعداد تقارير الاستدامة.
٣. هناك تأييد ودعم من معظم المنظمات الدولية المهتمة بالمهنة لأهمية التنمية المستدامة وضرورة الإفصاح عنها في تقارير الاستدامة، وهذا الإفصاح يعطي المستثمرين الثقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية مما يساعدهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

استنتاجات الجانب العملي:

١. تختلف مستويات تبني إطار (COSO) في أساليب الرقابة الداخلية باختلاف الشركات عينة البحث.
٢. أن مبادئ إطار (COSO) وأساليب الرقابة الداخلية يمكن أن تحسن من اعداد تقارير الاستدامة، وكذلك فإنه أيضا يمكن ان تحسن من إعداد تقارير الاستدامة.
٣. توجد علاقة معنوية بين اساليب الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) وفق مكوناته الخمس مع تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO) الممثل للمتغير التابع
٤. هناك تأثير لأساليب الرقابة الداخلية المستندة على مبادئ إطار (COSO) وفق مكوناتها الخمس في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).
٥. هناك تأثير لُبعد بيئة الرقابة ضمن مبادئ إطار (COSO) لأساليب الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).
٦. هناك تأثير لُبعد تقييم المخاطر ضمن مبادئ إطار (COSO) لأساليب الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).
٧. هناك تأثير لمكون أنشطة الرقابة ضمن مبادئ إطار (COSO) لأساليب الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).
٨. هناك تأثير لمكون المعلومات والاتصالات ضمن مبادئ إطار (COSO) لأساليب الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).
٩. هناك تأثير لُبعد أنشطة المتابعة ضمن مبادئ إطار (COSO) لأساليب الرقابة الداخلية في تحسين اعداد تقارير الاستدامة وفق (COSO).

ثانياً. التوصيات:

التوصيات للجانب النظري:

١. ضرورة تبني الوحدات الاقتصادية مفهوم الاداء البيئي والاجتماعي فضلاً عن الاداء المالي من اجل أعداد تقارير تتضمن المعلومات المالية وغير المالية لتفي بمتطلبات أصحاب المصلحة.

٢. ينبغي صياغة انموذج خاص للتنمية المستدامة يتناسب مع الامكانيات المتاحة ويلبي احتياجات الوحدات الاقتصادية ويعمل على أدامة أنشطتها المختلفة.

٣. ضرورة اهتمام الدولة بقضايا التنمية المستدامة وإصدار القوانين واللوائح التي تلزم الوحدات الاقتصادية بأعداد تقارير عن المعلومات حول أدائها البيئي والاجتماعي والاقتصادي.

التوصيات للجانب العملي:

١. التركيز على مكون بيئة الرقابة واعطاءه المزيد من الاهتمام لما له من تأثير على الرقابة الداخلية من خلال التزام الموظفين بالنزاهة والقيم الاخلاقية والقيام بمسؤولياتهم فضلاً عن قيام مجلس الادارة بدوره برسم السياسات والخطط المالية والادارية بكفاءة وفاعلية.

٢. توجيه اهتمام الشركات عينة البحث بضرورة اجراء تقييم دقيق وشامل للمخاطر التي من الممكن ان تحد من انشطتها او تؤثر سلباً في اعمالها.

٣. ضرورة اهتمام ادارة الشركات بمكون أنشطة الرقابة والعمل على تطبيق اجراءات معالجة البيانات والتفويضات والفصل بين المهام وغيرها من الانشطة التي تعمل على تحسين فاعلية أنشطة الرقابة والتي تنعكس بدورها على فاعلية الرقابة الداخلية للشركات عينة البحث.

٤. 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.

٥. توجيه الاهتمام نحو مكون أنشطة المتابعة للتحقق مما إذا كانت الرقابة الداخلية ملائمة وفعالة من خلال عمليات التقييم المستمرة او المنفصلة وتقييم اوجه القصور والابلاغ عنها.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. ابراهيم، افاق ذنون، (٢٠١٦)، نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار/دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة كلية التجارة جامعة المنصورة.

٢. الرفاعي، سحر قدوري، (٢٠٠٧)، التنمية المستدامة مع تركيز خاص على الإدارة البيئية: إشارة خاصة للعراق، المؤتمر العربي الخامس للإدارة البيئية، تونس.

٣. السلماي، قيس عبدالرزاق، (٢٠١٤)، استعمال عناصر الرقابة الداخلية على وفق أنموذج COSO لتقويم الأداء البيئي في الوحدات الاقتصادية، رسالة دبلوم عالي، المعهد العالي للمحاسبين القانونيين، العراق.

٤. الياس، بومعروف وعمار، عماري، (٢٠٠٩)، من أجل تنمية صحية مستدامة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد ٧.

٥. 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 وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

٦. 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، السليمانية، العراق.

٧. شرف، أحمد عبدالقادر، (٢٠١٥)، مدخل مقترح لتأكيد تقارير استدامة الشركات المصرية وانعكاسه على ادراك اصحاب المصالح، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

٨. محيسن، حسين علي وعلي، خالد صباح وعبد الرضا، ثامر كاظم، (٢٠٢٠)، تطبيق ارشادات اعداد تقارير الاستدامة الخاصة بقطاع النفط والغاز IPIECA ٢٠٢٠ ودورها في تحقيق التنمية المستدامة/دراسة حالة في شركة نفط الوسط، المؤتمر الدولي الثالث، والسنوي الرابع عشر/كلية الادارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Arens, Alvin A., et al., (2012), Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14th edition, Prentice Hall.
2. Bini, Laura, and Bellucci, Marco, (2020), Integrated Sustainability Reporting Linking Environmental and Social Information to Value Creation Processes, Springer Nature Switzerland AG.
3. COSO (1992), Internal Control-Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO Report.
4. COSO (2013), Internal Control-Integrated Framework: Executive Summary, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
5. Dinapoli, Thomas P., (2007), Standards for Internal Control in New York State Government, Available online at:
6. Gardetti, M. Á., (2019), Sustainability: Is It Redefining the Notion of Luxury?. Springer Nature.
7. Grosskuth, J. and Rotmans, J., (2005), The Scene Model: Getting Grip on Sustainable Development in Policy Making Environment, Development and Sustainability, 7(1).
8. Idowu, Samuel O., (2015), Social Audit in the Supply Chains Sector. In: Idowu, Samuel O., and Rahim, Mia Mahmudur (eds.), Social Audit Regulation Development, Challenges and Opportunities, pp. (187-200), Springer International Publishing Switzerland .
9. Kinkela, Katherinem (2015)m United States Accounting Firms Respond to COSO Advice on Social Audit, Sustainability Risk and Financial Reporting. In: Idowu, Samuel O., and Rahim, Mia Mahmudur (eds.), Social Audit Regulation Development, Challenges and Opportunities, pp. (59-77), Springer International Publishing Switzerland.
10. Lee, Ki-Hoon and Herold, David M., (2018), Cultural Relevance in Environmental and Sustainability Management Accounting (EMA) in the Asia-Pacific Region: A Link between Cultural Values and Accounting Values Towards EMA Values. In: Lee, Ki-Hoon, and Schaltegger, Stefan (eds.), Accounting for Sustainability: Asia Pacific Perspectives, pp. (11–38), Springer International Publishing AG.
11. Littan, S., (2019), The COSO Internal Control Framework and Sustainability Reporting. The CPA Journal, 89(7), 22-26.
12. Lutz, Julia, (2015), Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Internal Control-Integrated Framework in special consideration of the

- changes in the new edition 2013, MSc. Thesis, University of Applied Sciences, Germany.
13. Mammatt, J., (2009), Integrated Sustainability Reporting and Assurance. CIS Corporate Governance Conference, Sandton Convention Centre, Johannesburg, South Africa.
 14. Moeller, R. R., (2007), COSO enterprise risk management: understanding the new integrated ERM framework. John Wiley & Sons.
 15. 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.
 16. Provasi, R., and Riva, P., (2015), The Updated COSO Report 2013, Journal of Modern Accounting and Auditing, 11(10), 487-498.
 17. Thabit, T., (2019, April), Determining the Effectiveness of Internal Controls in Enterprise Risk Management based on COSO Recommendations. In International Conference on Accounting, Business Economics and Politics.
 18. Uzun, Sertan, (2017), Evaluating COSO Model As An Internal Auditing Structure in Botaş, E-MBA, School of Social Sciences, Istanbul Bilgi University, Turkey .
 19. Uwadiae, Oduware, (2015), COSO-An Approach to Internal Control Framework, Financial Reporting, Deloitte.
 20. Zsoka, Agnes, and Vajkai, Eva, (2018), Corporate Sustainability Reporting: Scrutinizing the Requirement of Comparability, Transparency and Reflection of Sustainability Performance. Journal of Society and Economy in Central and Eastern Europe.
 21. WBCSD, (2013), Controlling Non-Financial Reporting, World Business Council for Sustainable Development, Conches-Geneva, Switzerland.

الملحق الاول

استبانة إعداد تقارير الاستدامة المعدل وفقاً لتوصيات إطار COSO

ت	الفقرة	لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً
المحور الاول: الاقتصادي						
١	تعمل الوحدة على تضمين المخاطر ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة في ثقافة الوحدة الاقتصادية					
٢	تمتلك الإدارة العليا الوعي الكافي بالمخاطر ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة					
٣	يتم الإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة خارجياً للوفاء بالالتزامات التنظيمية ودعم عملية اتخاذ القرار					
٤	يتم تحديد مستمر للفرص المتاحة لتحسين جودة البيانات المتعلقة بالمخاطر ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة داخلياً وخارجياً					
٥	تعمل الوحدة الاقتصادية على تحقيق الشفافية والعدالة والحماية لأصحاب المصلحة لجذب المستثمرين المحليين والاجانب بما يتوافق مع البيئة والمجتمع والحوكمة.					

ت	الفقرة	لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً
٦	تسعى الوحدة الاقتصادية الى زيادة الحصة السوقية وتحسين منتجاتها لجذب الاستثمارات الطويلة الاجل بما لا يتعارض مع الانشطة ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة.					
٧	تعمل الوحدة الاقتصادية على استخدام وسائل انتاج حديثة ومتطورة لزيادة الكفاءة والتأثير ايجابا في اصحاب المصلحة بشكل يخدم البيئة والمجتمع والحوكمة.					
٨	يتم وضع دراسة عملية خلق القيمة ونموذج الأعمال لفهم التأثيرات والتبعات على رأس المال على المدى القصير والمتوسط والطويل.					
٩	يتم التأكد من التنسيق ما بين استراتيجية الوحدة الاقتصادية وأهدافها ومدى تعرضها للمخاطر من خلال عملية إدارة مخاطر المؤسسات.					
١٠	يتم تحليل الأسباب الجوهرية للمخاطر ذات الصلة بالبيئة والمجتمع لفهم دوافعها.					
المحور الثاني: البيئي						
١١	يتم وصف السياسة البيئية للوحدة الاقتصادية بشكل مفصل وتحديد اثارها على البيئة والمجتمع واجراءات الحوكمة.					
١٢	يتم وضع ومناقشة خطط طويلة الأجل للوحدة الاقتصادية للحد من الانبعاثات الضارة.					
١٣	تضع الادارة العليا السياسات البيئية المتوافقة مع متطلبات نظام واجراءات الحوكمة.					
١٤	يتم تحديد المخاطر ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة والتي قد تؤثر على الخطط الاستراتيجية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية.					
١٥	يتم مراجعة المخاطر ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة التي يمكن أن تؤثر على استراتيجية الوحدة الاقتصادية وأهدافها.					
١٦	يتم توثيق المخاطر وتأثيراتها ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة على نشاطات الوحدة الاقتصادية.					
١٧	يتم وضع خطط للاستجابة للطوارئ والمخاطر غير المتوقعة للتقليل من آثارها السلبية تجاه البيئة والمجتمع وآليات الحوكمة.					
١٨	تضع الإدارة العليا خطة متكاملة لمواجهة المخاطر المتوقعة وجدولتها زمنياً للحد من آثارها السلبية تجاه البيئة والمجتمع وآليات الحوكمة.					
١٩	يتم تحديد وتقييم التغيرات الداخلية والخارجية المؤثرة بشكل جوهري على استراتيجية وأهداف الوحدة الاقتصادية.					
٢٠	يتم وضع برنامج بيئي متكامل للوحدة الاقتصادية خاص بالتخلص الرشيد من نفاياتها الصلبة والسائلة والغازية الناجمة عن نشاطاتها.					

المحور الثالث: الاجتماعي					
٢١					يتم تضمين المهارات والمعارف المتعلقة بالمخاطر ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة لغرض توظيف وإدارة المواهب لتعزيز التكامل في الوحدة الاقتصادية.
٢٢					يتم مراقبة إشراك ممارسي إدارة المخاطر ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة والمسؤولين عن الاستدامة في تحديد المخاطر.
٢٣					يتم تأكيد عقد اجتماعات دورية مع ممارسي إدارة المخاطر ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة والمسؤولين عن الاستدامة.
٢٤					التأكد من تسجيل وأرشفة جميع البيانات ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة.
٢٥					تتبع الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية تعليمات المنظمات البيئية الدولية والمؤشرات الكمية لتقييم آليات الرقابة الداخلية في إعداد تقارير الاستدامة.
٢٦					تتبع الإدارة العليا سياسة بيئية عادلة في توظيف عاملها والحفاظ على سلامتهم مهنيًا بما لا يتعارض مع أنشطتها ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة.
٢٧					يتم متابعة التحسينات في بيئة العمل والسلامة المهنية والعناية الصحية ذات الصلة بالبيئة والمجتمع والحوكمة.
٢٨					يتم وضع البرامج التدريبية والدورات التطويرية لتنمية القدرات الانتاجية للعاملين بما يخدم البيئة والمجتمع والحوكمة.
٢٩					تضع الوحدة الاقتصادية السياسات والاجراءات التنظيمية والية التعيين بما يتلاءم مع البيئة والمجتمع والحوكمة.
٣٠					تعمل الوحدة الاقتصادية على منح ذوي الخبرة والمهارة ما يستحقونه ماديا ومعنويا.

قائمة لفحص الرقابة الداخلية باستخدام نقاط التركيز لمبادئ مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.

الملحق الثاني

قائمة لفحص الرقابة الداخلية باستخدام مبادئ مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

المحور الأول: بيئة الرقابة		
نعم	كلا	الاسئلة
		المبدأ الأول: ابداء الوحدة الاقتصادية التزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية.
		المبدأ الثاني: يوضح مجلس الإدارة الاستقلال عن الإدارة ويمارس الرقابة على تطوير وأداء الرقابة الداخلية.
		المبدأ الثالث: تحدد الإدارة، وبإشراف مجلس الادارة بأنشاء الهياكل، وخطوط الإبلاغ، والسلطات والمسؤوليات المناسبة من أجل تحقيق الأهداف.
		المبدأ الرابع: تتبنى الوحدة الاقتصادية الالتزام بجذب الأفراد ذوي الكفاءة والعمل على تطويرهم والاحتفاظ بهم بما يتفق مع تحقيق الأهداف.
		المبدأ الخامس: تحمل الوحدة الاقتصادية الأفراد مسؤولية الرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف.

المحور الثاني: تقييم المخاطر		
الاسئلة	نعم	كلا
المبدأ السادس: تحدد الوحدة الاقتصادية الأهداف بوضوح كاف لتتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف		
المبدأ السابع: تحدد الوحدة الاقتصادية المخاطر التي تحول دون تحقيق أهدافها والعمل على تحليلها كأساس لتحديد كيفية إدارتها.		
المبدأ الثامن: تنظر الوحدة الاقتصادية في امكانية الغش (الاحتيال) عند تقييم المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف.		
المبدأ التاسع: تقوم الوحدة الاقتصادية بتحديد وتقييم التغيرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على الرقابة الداخلية.		
المحور الثالث: أنشطة الرقابة		
الاسئلة	نعم	كلا
المبدأ العاشر: تقوم الوحدة الاقتصادية باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في تخفيف حدة المخاطر إلى المستويات المقبولة والتي تواجه تحقيق الأهداف.		
المبدأ الحادي عشر: تقوم الوحدة الاقتصادية باختيار وتطوير أنشطة رقابة عامة على تقنية المعلومات لدعم عملية تحقيق الأهداف.		
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.		
المحور الرابع: المعلومات والاتصالات		
الاسئلة	نعم	كلا
المبدأ الثالث عشر: إنّ الوحدة الاقتصادية تحصل على أو تنتج وتستخدم المعلومات الملائمة، وذات جودة لدعم الدور الوظيفي للرقابة الداخلية.		
المبدأ الرابع عشر: تقوم الوحدة الاقتصادية بإيصال المعلومات على المستوى الداخلي، بما فيها الأهداف والمسؤوليات ذات الصلة بالرقابة الداخلية، والتي تعد ضرورية لدعم المكونات الاخرى للرقابة الداخلية.		
المبدأ الخامس عشر: تتواصل الوحدة الاقتصادية مع الاطراف الخارجية لتبادل المعلومات فيما يتعلق بالأمور التي تؤثر على عمل المكونات الاخرى للرقابة الداخلية.		
المحور الخامس: أنشطة المتابعة		
الاسئلة	نعم	كلا
المبدأ السادس عشر: تختار الوحدة الاقتصادية وتطور وتنفذ تقييمات مستمرة و/أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل.		
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.		