

دور انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA في تحسين التقارير المتكاملة وانعكاسه على قيمة الوحدة الاقتصادية

The role of the three-line model issued by IIA in improving integrated reports and its reflection on the value of the economic unit

Hasan Faiz Hussein AL-shammari¹Dr. Bushra Fadhil Khudhair Al-taie²

Received

27/11/2023

Accepted

25/12/2023

Published

31/3/2024

Abstract:

The current research aims to explain the concept of the three-line model issued by the American Institute of Internal Auditors (IIA) as a new concept related to controlling accounting practices, especially its new role in evaluating and improving risk and opportunity management systems, and its role in providing its services to all parties concerned with the unit in a way that contributes to achieving value. Added to the economic unit, in addition to the involvement of all administrative and operational entities working in the economic unit, as it describes the financial and non-financial influences on each other in preparing integrated reports according to what was stated by the Integrated Reporting Council (IIRC), as the researchers adopted the statistical method to prove the hypothesis by building A questionnaire included three main axes: explaining the concept and roles of the three-line model issued by the IIA, the second axis explaining the concept of integrated reports, and the third and final axis was devoted to enhancing the value of the economic unit through the role of the three-line model in improving integrated reports, as (65) paper questionnaires were distributed. On the research sample, (58) questionnaires were retrieved, and (52) questionnaires were valid for analysis. The questionnaire was also sent electronically to a group of employees. (26) questionnaires were answered, making the total number (78), as the descriptive analytical approach was adopted in analyzing the results of the questionnaire and linking them to the results, and testing the hypothesis through Using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS), and one of the most important results reached is that the three lines model issued by the IIA has a positive impact on the performance of economic units, and is also considered one of the important and necessary mechanisms in enhancing the reliability of integrated reports because they contain information of great importance to decision makers to enhance From the value of economic units, the research also recommended the necessity of applying the three-line model issued by the IIA in a mandatory manner in economic units to manage risks and activate the principles of governance, internal auditing and internal control, to enhance transparency and reliability in the data disclosed within the integrated reports of the economic unit.

Keywords: The three–line model of the IIA, Integrated reports and integrated thinking, The value of the economic unit.

1-Postgraduate Student, College of Management and Economics, University of Baghdad, hasan.faez1106a@coadec.uobaghdad.edu.iq

2- Assistant Professor, College of Administration and Economics, University of Baghdad, bushra@coadec.uobaghdad.edu.iq.

المستخلص:

يهدف البحث الحالي الى بيان مفهوم انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن معهد المدققين الداخليين الامريكى (IIA) كمفهوم جديد مرتبط بضبط الممارسات المحاسبية ، لاسيما دوره الجديد في تقييم وتحسين نظم إدارة المخاطر والفرص ، ودوره في تقديم خدماته لكل الأطراف المعنية بالوحدة بما يسهم ذلك تحقيق قيمة مضافة للوحدة الاقتصادية ، فضلاً عن اشراك جميع الجهات العاملة الادارية والتشغيلية في الوحدة الاقتصادية ، أذ يصف التأثيرات المالية وغير المالية بعضها على بعض في اعداد التقارير المتكاملة وفقاً لى بينه مجلس اعداد التقارير المتكاملة (IIRC) ، اذ اعتمد الباحثان الاسلوب الاحصائي لأثبات الفرضية من خلال بناء استبانة تضمنت ثلاث محاور رئيسة متمثلة في بيان مفهوم وادوار انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA والمحور الثاني بيان مفهوم التقارير المتكاملة واما المحور الثالث والاخير فخصص لتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال دور انموذج الخطوط الثلاث في تحسين التقارير المتكاملة ، اذ تم توزيع (65) استبانة ورقية على عينة البحث وتم استرداد (58) وكان الصالح للتحليل (52) استبانة وكذلك تم ارسال الاستبانة الالكترونياً لمجموعة موظفين تمت اجابة (26) استبانة ليصبح المجموع الكلي (78) اذ اعتمد المنهج الوصفي التحليلي في تحليل نتائج الاستبانة وربطها بالنتائج ، واختبار الفرضية من خلال استعمال الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS ، ومن أهم النتائج التي تم الوصول إليها أن انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA له أثر ايجابي على أداء الوحدات الاقتصادية ، وايضاً يعد من الأليات المهمة والضرورية في تعزيز موثوقية التقارير المتكاملة لما تحتويه من معلومات ذات اهمية كبيرة لمتخذي القرارات ليعزز من قيمة الوحدات الاقتصادية كما اوصى البحث الى ضرورة تطبيق انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA بصورة إلزامية في الوحدات الاقتصادية لإدارة المخاطر وتفعيل مبادئ الحوكمة والتدقيق الداخلية والرقابة الداخلية ، لتعزيز الشفافية والموثوقية في البيانات المفصح عنها ضمن التقارير المتكاملة للوحدة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: انموذج الخطوط الثلاث للـ (IIA)، التقارير المتكاملة والتفكير المتكامل، قيمة الوحدة الاقتصادية.

المقدمة:

تعد التقارير المتكاملة (Integrated Reports) بمثابة إطار عمل جديد لإعداد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة والتي يطلق عليها المعلومات غير المالية والافصاحات المالية في تقرير واحد ،لتعزيز وتحسين أداء الوحدة الاقتصادية ، اذ يتم إعداد التقارير المتكاملة برؤية أكثر عمقاً تتمثل في ربط المعلومات ذات الصلة مع بعضها البعض بحيث تشكل صورة أكبر ومتكاملة عن قيمة الوحدة وما لديها من موارد وعلاقات وكيفية تفاعلها مع المجتمع الذي تعمل فيه ، كما تعد هذه التقارير بمثابة قاعدة بيانات محدثة حول الإطار العام للوحدة في الماضي والحاضر والمستقبل ، لمساعدة أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا واصحاب المصلحة في اتخاذ قرارات سليمة لتحقيق أهداف الوحدة ، ومن ثم تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية ، وان أحد الأدوات الرئيسية لتقويم عمل التقارير المتكاملة هو انموذج الخطوط الثلاث ، الذي طوره معهد المدققين الداخليين (IIA) كإطار عمل لإدارة المخاطر بشكل فعال عام 2020 ، اذ حدد النموذج ثلاثة خطوط ينبغي أن تعمل معاً لضمان تحديد مخاطر الوحدة وتقييمها وإدارتها بشكل مناسب، من خلال تعزيز فهم إدارة المخاطر والرقابة، فضلاً عن توضيح الأدوار والواجبات المفترض القيام بها في ظل الاشراف والتوجيه من قبل الادارة العليا ومجلس الادارة لتحقيق الأهداف لجميع الأنشطة على أساس الوعي بالمخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية. ولتحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه الى خمس محاور كالآتي.

المحور الاول: - منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة

المحور الثاني: - انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA مدخل مفاهيمي.

المحور الثالث: - مفهوم التقارير المتكامل مدخل مفاهيمي.

المحور الرابع: - الجانب العملي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات

المحور الخامس: - الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول: منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة

أولاً: مشكلة البحث: -

أصبحت التقارير المالية بشكلها الحالي والتي تفصح عن المعلومات المالية غير كافية كون (النموذج التقليدي للتقارير المالي) تستوفي المتطلبات القانونية والتشريعية للإفصاح ولكنها لا توفر احتياجات متخذي القرار وأصحاب المصالح من المعلومات التي تمكنهم من تقييم مدى قدرة الوحدة على انشاء القيمة ، كونها تتجاهل المشاكل البيئية والاجتماعية والسلوك غير الأخلاقي للوحدات الاقتصادية ، والآثار السلبية للنجاح الاقتصادي للوحدات على استدامة المجتمع وموارده ، وان الإدارة تبحث عن وجود ادارة للمخاطر وللفرص وحوكمة ورقابة داخلية قوية على محتوى التقارير المتكاملة، ويمكن بلورة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :

- هل ينعكس دور انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA في اعداد التقارير المتكاملة؟
- هل يساهم نموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA في تحسين قيمة الوحدة الاقتصادية؟
- هل تساهم التقارير المتكاملة المعدة وفق انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية؟

ثانياً: اهداف البحث: -

يسعى البحث من خلال جانبيه النظري والعملي الى تحقيق الاتي:

- 1- بيان مفهوم انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA واهدافه ومبادئه ومهامه.
- 2- بيان مفهوم إطار التقارير المتكاملة وأهم المبادئ التوجيهية والعناصر التي تحكمها.
- 3- العلاقة بين التقارير المتكاملة وفق انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA لتعزيز قيمة الوحدات الاقتصادية العراقية.

ثالثاً: اهمية البحث: -

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في تناول موضوع تعددت فيه آراء الباحثين والمنظمات المعنية حول دور التقارير المتكاملة وما تحتويه من معلومات مالية وغير مالية مهمة لمتخذي القرارات، فضلاً عن ان استخدام أنموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA ليساعد على تحقيق فائدة التقارير المتكاملة من خلال الامتثال لمتطلبات المبادئ الست التي تستند الى الحوكمة وادارة المخاطر القويتين التي تضمن وجود هياكل عمليات فاعلة تساعد في اعداد التقارير المتكاملة لتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية العراقية وتلبية حاجات اصحاب المصلحة.

رابعاً: فرضية البحث: -

- أ- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA والتقارير المتكاملة.
- ب- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA وقيمة الوحدة الاقتصادية
- ت- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اعداد التقارير المتكاملة وتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA.

خامساً: مجتمع البحث: -

يتمثل مجتمع البحث بموظفي وحدات التدقيق الداخلي وموظفي قسم المحاسبة وقسم ادار المخاطر وفق نهج التدقيق الداخلي في البنك المركزي العراقي وان سبب اختيار عينة البحث يعود الى كونه هو من يرسم السياسات للمصرف وان موظفيه لديهم خبرة ومشاركة في دورات ومؤتمرات عالمية في مجال التدقيق والمحاسبة ، لذا فقد وزعت (65) استبانة على أفراد مجتمع البحث والتي تستهدف فيها حملة الشهادات الاتية دبلوم وبكالوريوس ودبلوم عالي والماجستير او ما يعادلها والدكتوراه او ما يعادلها ، وتم استرداد (58) استبانة أي ما نسبته (90%) وهي نسبة استرداد عالية ، وبعد الفحص استبعدت (6) استبانات لعدم استيفائها للشروط المطلوبة وتكامل المعلومات فيها وتم توزيع مجموع من الاستبانات الالكتروني وتم استلام (26) استبانة ، وبذلك يكون عدد الاستبانات المستوفية لشروط التحليل والدراسة (78) استبانة وهي تشكل نسبة (93%) من الاستبانات المستردة وهي نسبة عالية تحقق اهداف البحث العلمي.

سادساً: بعض الدراسات السابقة: -

1- دراسة (Luburić,2017)	
"Strengthening the Three Lines of Defence in Terms of More Efficient Operational Risk Management in Central Banks"	عنوان الدراسة
دراسة بعنوان "تقوية خطوط الدفاع الثلاثة من حيث زيادة كفاءة إدارة المخاطر التشغيلية في البنوك المركزية"	مجتمع وعينة الدراسة
تم اعداد مخطط لمعرفة دور انموذج الدفاع الثلاث في الادارة والمخاطر التشغيلية والافراد في البنك المركز للجبل الاسود في الاتحاد الاوربي وتضمنت الدراسة تحليل دراسات سابقة	هدف الدراسة
ركزت هذه الدراسة على تعزيز نموذج "خطوط الدفاع الثلاثة" من حيث الإدارة الأكثر كفاءة للمخاطر التشغيلية - تلك التي تنشأ نتيجة لعمليات وأنظمة غير كافية وغير ناجحة، وكذلك تلك العوامل البشرية، التي يمكن أن تظهر نتيجة للأحداث الخارجية.	أهم الاستنتاجات
وتوصلت هذه الدراسة بأن تكامل هذين الدورين يساهمان في فاعلية وكفاءة العمليات وإدارة المخاطر، جنباً إلى جنب مع ثقافة الجودة، وثقافة المخاطر، والتفكير القائم على المخاطر مع تحديد السياسات والأهداف والخطط، وصولاً إلى تنفيذها التشغيلي وأن هذا يضمن تلبية متطلبات واحتياجات وتوقعات العملاء وأصحاب المصلحة الآخرين ذوي الصلة	
ركزت الدراسة الحالية أن عملية إدارة المخاطر هي جزء لا يتجزأ من عمل اي وحدة، ليتم تحقيق النتائج الأكثر فعالية، في أنظمة وعمليات الوحدة التي من شأنه أن يعزز بشكل كبير خطوط الدفاع الثلاثة، والتي تولد موقف جديد تجاه مسؤولياتها وأهدافها وموظفيها وبيئتها وهو جزء من هذا البحث الذي كان أكثر شمولية في تحديد ادوار انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA عام 2020.	
2- دراسة (Engelbrecht , et al 2018)	
"The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective"	عنوان الدراسة
دراسة بعنوان "دور وظيفة التدقيق الداخلي في إعداد التقارير المتكاملة: منظور اقتصادي متطور"	مجتمع وعينة واداة الدراسة
تم إجراء مقابلات مفصلة في عام 2016 مع 10 رؤساء للتدقيق الداخلي من جنوب إفريقيا الحاصلين على جوائز التميز في التقارير المتكاملة لجنوب إفريقيا، تم استخدام نهج تفسيري يتضمن تحليل المحتوى الموضوعي، ثم تمت مقارنة نتائج الدراسات الحالية بالمصادر المتاحة.	هدف الدراسة
تهدف هذه الدراسة إلى إضافة قيمة ووظيفة التدقيق الداخلي حول إعداد التقارير المتكاملة في جنوب إفريقيا. تلتفت هذه الورقة الانتباه إلى التحديات والعوائق المحتملة التي تحول دون مشاركة التدقيق الداخلي في عملية إعداد التقارير المتكاملة	أهم الاستنتاجات
توصلت الدراسة الى ان وظيفة التدقيق الداخلي لديه إمكانات غير مستغلة لتحسين اعداد التقارير المتكاملة، وتشمل هذه الأدوار توفير ضمانات بشأن تكامل البيانات، مراجعة المخاطر والفرص، وتقييم مدى كفاية ضوابط الحوكمة وإدارة المخاطر والتأكيد على اعداد التقارير المتكاملة.	
علاقته بالبحث الحالي بأنه يدرس دور التدقيق الداخلي في عملية اعداد التقارير المتكاملة وهو ما يمثل الخط الثالث من انموذج الخطوط الثلاث بينما توسع البحث الحالي في دراسة إثر المخاطر والفرص وادوار الادارة ومفهوم التفكير المتكامل في تحسين التقارير المتكاملة لتعزز من قيمة الوحدة الاقتصادية.	
3- دراسة (Lakhani & Herbert,2022)	
" Theoretical frameworks applied in integrated reporting and sustainability reporting research"	عنوان الدراسة

"الأطر النظرية المطبقة في أبحاث التقارير المتكاملة والإبلاغ عن الاستدامة"	
تم البحث في شبكة الانترنت وتم العثور على 574 مقالة عن التقارير المتكاملة والإبلاغ المستدام المنشورة في قاعدة بيانات Scopus للفترة الممتدة من 2010 إلى 2019، بحثاً عن وجود نظريات يمكن استخدامها لشرح هذه الممارسات.	مجتمع وعينة وإداة الدراسة
الهدف من هذه الدراسة هو تحديد وتحليل النظريات المستخدمة لأبحاث التقارير المتكاملة والإبلاغ عن الاستدامة، للتوصل الى مفهوم عن الاتجاهات الحالية في استخدام هذه النظريات وهيمنتها في الأدبيات ذات الصلة.	هدف الدراسة
أن النظريات الأكثر انتشاراً في العقد الماضي هي نظريات الشرعية، وأصحاب المصلحة، والمؤسسات، والوكالة، والإشارة وهناك حالياً تركيز متزايد على التقارير غير المالية في جميع الأدبيات، إذ قدم هذا البحث نظرة ثاقبة للنظريات المستخدمة في دراسة التقارير المتكاملة وتقارير الاستدامة ليساهم البحث الحالي في تحديد الأطر النظرية القابلة للتطبيق لدراسة ممارسات تقارير الوحدات المتمثلة بالتقارير المالية وغير المالية.	أهم الاستنتاجات
علاقة الدراسة بالبحث الحالي بكونها تطرقت الى التقارير المتكاملة وتقارير الاستدامة وكذلك النظريات التي ركزت على التقارير المتكاملة لكن البحث الحالي توسع في بيان النظريات وكذلك المبادرات التي دعت الى التقارير المتكاملة لتكون النتيجة تقارير تعزز من قيمة الوحدة الاقتصادية.	

المحور الثاني: أنموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA مدخل مفاهيمي

أولاً: تطور أنموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA: -ان الوحدة الاقتصادية تسعى جاهدة لتحقيق اهدافها، وأن هذه الأهداف ستواجه أحداثاً وظروفاً قد تهدد تحقيقها، وان هذه الأحداث والظروف المحتملة تخلق مخاطر ينبغي على الوحدة تحديدها وتحليلها ومعالجتها، وقد يتم قبول بعض المخاطر (كلياً أو جزئياً) او يتم تخفيف بعضها كلياً أو جزئياً إلى درجة تكون عند مستوى مقبول لدى الوحدة، وهناك عدد من الطرق للتخفيف من حدة المخاطر (Anderson,et.al,2015:2)،وتتمثل إحدى الطرق الرئيسية في تصميم وتنفيذ رقابة داخلية فاعلة،للتنتهج اساليب متطورة وتقنيات مستحدثة في عملياتها ونشاطها فضلاً عن التدقيق المبني على المخاطر (RBA) ومفاهيم الحوكمة والمخاطر والامتثال(GRC) والمفهوم الحديث للرقابة الداخلية (COSO) (Yaqoub, 2018: 78).ومن هنا جاءت فكرة أنموذج خطوط الدفاع الثلاثة الصادرة عن معهد المدققين الداخليين،وكيفية تعيين وتنسيق واجبات محددة تتعلق بالمخاطر والحوكمة داخل الوحدة الاقتصادية،وانشاء هيكل عمليات لإدارة المخاطر بشكل افضل في تحقيق تلك الاهداف وتوزيع الادوار بين المديرين والإدارة،وفهم الاختلافات الجوهرية في الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بهذه الواجبات وكيف ينبغي تعيينها على النحو الأمثل للوحدة لزيادة احتمالية تحقيق أهدافها على وجه الخصوص (IIA,2013:4) ، وفي عام 2013 قام معهد المدققين الداخليين (IIA) بإصدار ورقة عمل بعنوان "خطوط الدفاع الثلاثة في مجال فاعلية إدارة المخاطر والرقابة"، وهو مقتبس من نموذج تم تطويره من قبل كل من اتحاد إدارة المخاطر الأوروبي واتحاد معاهد التدقيق الداخلي الأوروبي،ومن الملفت للنظر أن قصة ظهوره غامضة للغاية،ولا يوجد إجماع حول كيفية دخول مفهوم خطوط الدفاع الثلاثة إلى مجال المخاطر مع بعض النظريات التي تشير إلى أصوله عسكرية أو رياضية،على الرغم من إمكانية تحديده في عمليات مراقبة الجودة (Luburic,et.al,2015:246).فضلا عن وجود ورقة تعاون بين كل من COSO و IIA في عام 2015،اوضحت انه اذا تم استخدام اطار COSO وأنموذج خطوط الدفاع الثلاث جنباً الى جنب سيكون هناك اطار متكامل يتضمن الحوكمة والمخاطر والرقابة الداخلية واوضحت هذه الورقة كيفية الاستفادة من الاطار عبر أنموذج الخطوط الثلاث وكالاتي (CIIA,2018:5) . ((Anderson,et.al,2015:14

1. تتحمل الإدارة العليا ومجلس الإدارة المسؤولية النهائية عن ضمان كفاءة وفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
2. تكون إدارة المخاطر أقوى عندما يكون هناك ثلاثة خطوط دفاع منفصلة ومحددة بوضوح.

3. ينبغي أن يكون لكل مجموعة ضمن خطوط الدفاع الثلاثة أدوار ومسؤوليات محددة بوضوح مدعومة بالسياسات والإجراءات وآليات الإبلاغ المناسبة.

4. ينبغي تبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة بين كل من خطوط الدفاع لتحسين الكفاءة وتجنب ازدواجية الجهود مع ضمان معالجة جميع المخاطر الهامة بشكل مناسب.

5. لا ينبغي الجمع بين خطوط الدفاع أو تنسيقها على نحو يضر بفعاليتها.

يرى الباحثان ان مفهوم نموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA جاء عن المفاهيم التي تم التطرق لها كل من COSO و GRC وبازل التي اعطت اهمية كبيرة في بيان اهمية ادارة المخاطر والحوكمة في اشراك جميع العاملين في الوحدة بما فيهم اصحاب المصلحة ، فضلاً عن الادوار التي حددها (IIA) في نموذج الخطوط الثلاث ، ان نشأة الانموذج تكاد تكون غير واضحة في الأدبيات لذا يعتقد الباحث ان لعلاقة معهد (IIA) مع المنظمات والهيئات الدور في اعداد انموذج الخطوط الثلاث ، لإبراز دور ادارة المخاطر والحوكمة وتحديد ادوار كل من الادارة التنفيذية ومجلس الادارة وارتباط التدقيق الداخلي واهمية التوكيد الخارجي ، وهي ليست غريبة على بعضها البعض ولكن تكمل بعضها البعض ولديهم نفس الغرض. ولم تتوقف مساعي معهد المدققين الداخليين (IIA) عن مواصلة تطوير وإعادة تصميم انموذج خطوط الدفاع الثلاثة ، إذ طور معهد المدققين الداخليين (IIA) النموذج الجديد عام 2020 اذ يميز النموذج بين أربعة فاعلين رئيسيين وهم مجلس الادارة ، وهو المسؤول أمام أصحاب المصلحة عن الرقابة التنظيمية للوحدة ، والإدارة ، وهي التي تتخذ إجراءات لتحقيق أهداف الوحدة ، التدقيق الداخلي ، وهو الذي يوفر تأكيداً مستقلاً لمجلس الادارة ، كما يفعل مقدمو خدمات التأكيد الخارجيون (Schuett,2022:3)، فضلاً عن الاتي (IIA,2020:1).

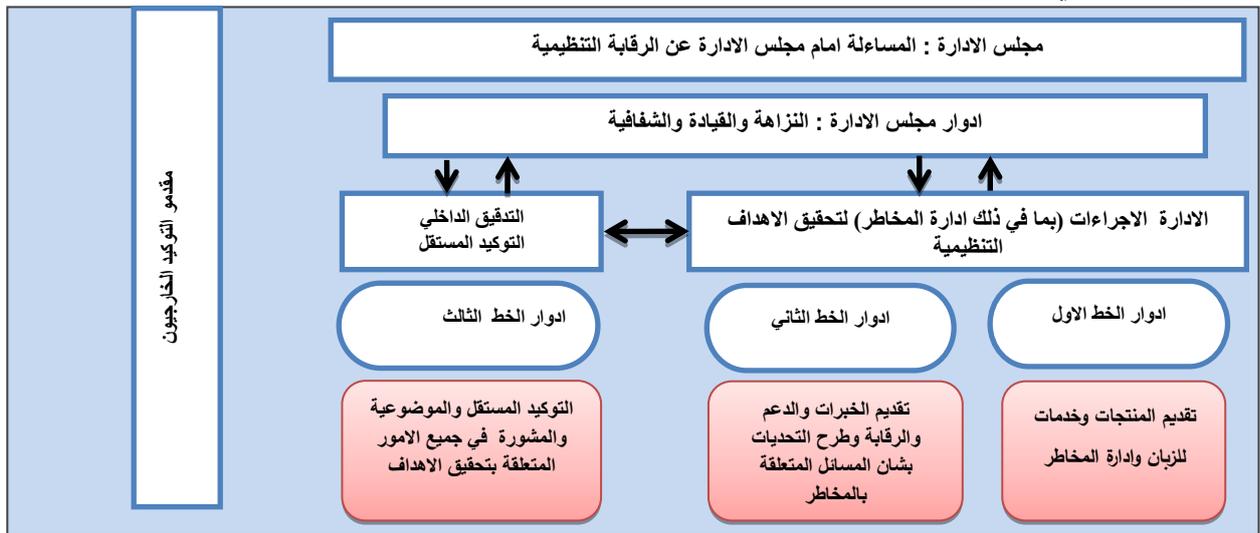
- اعتماد نهج قائم على المبادئ أكثر مرونة يناسب أهداف وبيئة الوحدة.

- التركيز المتزامن على إدارة مخاطر والمساهمة كذلك على مسائل "الدفاع" وحماية القيمة.

- شرح الأدوار والمسؤوليات والعلاقات فيما بينهم.

- ضمان توافق الأنشطة والأهداف لتحقيق المصلحة الرئيسية ذات الأولوية لأصحاب المصلحة.

ويوضح الشكل الاتي أنموذج الخطوط الثلاث الصادر عن (IIA).



الشكل رقم (1) انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA

IIA (2020). The IIA Three Lines Model An update of the Three Lines of Defense, The Institute of Internal Auditors

يتضمن النموذج الجديد لمعهد المدققين الداخلي IIA ثلاثة تعديلات رئيسية على النموذج السابق (IFC,2021:15).

1- تم تغيير الاسم من "Three Lines of Defense" إلى "Three Lines Model" اذ تبين لمجلس الإدارة أن حوكمة الوحدات ينبغي ألا تركز فقط على لعب الدفاع، ولكن ينبغي أن تظهر الرقابة والمرونة، فضلاً عن معالجة وبيان الاتي:

- أ- الهيكل وكيفية تعيين الأدوار .
- ب- التفاعلات المطلوبة بين الخطوط الثلاثة ومجلس الإدارة لتحقيق التوافق الفعال والتعاون والمساءلة والأهداف .
- 2- تم تحديد الأدوار الرئيسية في النموذج الجديد، مع الاعتراف بالدور المهم الذي ينبغي أن يلعبه مجلس الإدارة في الإشراف على الخطوط الثلاثة فضلاً عن إضافة القيمة.
- 3- النموذج الجديد مناسب للأسواق الناشئة.
- كما ينبغي أيضاً ملاحظة إلى أي مدى يكون لهذا المفهوم تأثير سلبي على الواقع، ويخص الجدول (1) أوجه التشابه والاختلاف لأنموذج خطوط الدفاع الثلاث وأنموذج الخطوط الثلاث.

جدول (1) أوجه التشابه والاختلاف لأنموذج خطوط الدفاع الثلاث وأنموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA

أوجه الاختلاف بين النموذج القديم والحالي	أوجه التشابه بين النموذج القديم والحالي
<ul style="list-style-type: none"> - من خلال استبعاد مصطلح "دفاع"، من الواضح أن النموذج يأخذ في الاعتبار وجهات نظر أكثر أو مختلفة ويتضمن أيضاً الفرص وما إلى ذلك. - بدلاً من الإشارة إلى خطي الدفاع "الأول" و "الثاني" كعناصر هيكلية، يصف النموذج أدوار الخط الأول والثاني والثالث، والتي يمكن دمجها أو فصلها. - يحدد النموذج الحالي المبادئ التي تدعم النموذج مع السماح أيضاً بالمرونة. - صممت كأداة حوكمة واسعة تجمع بين انشاء القيمة وحماية الأصول على حد سواء . 	<ul style="list-style-type: none"> - جاء كل منهما وفق إطار عمل الممارسات المهنية الدولية لـ IIA . - يمكن تطبيق النموذج على جميع أنواع الوحدات الصغير والمتوسطة والكبيرة . - يهدف النموذج الى مساعدة الوحدات على تخطيط وهيكله جميع الموارد والأنشطة المطلوبة لإدارة المخاطر . - التركيز داخلي في المقام الأول للوحدة من خلال تحديد الادوار الثلاث - النظر في أدوار وعلاقات الحوكمة والرقابة والإدارة والوظائف المرتبطة بها، وكذلك وظيفة التدقيق الداخلي. - الاحتفاظ بمصطلحات TLOD المألوفة فيما يتعلق "بالخطوط" المختلفة.

Eulerich,2021 The new Three Lines model for structuring corporate governance – A critical discussion of similarities)
(and differences,p17

يرى الباحثان ان تسليط الضوء على النموذج الجديد لأهميته في موازنة التدقيق الداخلي والامتثال وإدارة المخاطر مع الأهداف الاستراتيجية والتشغيلية للوحدة، هو أمر أكثر أهمية لأن هذه الوظائف تحتاج إلى التطوير والنتيجة تكون قيمة مضافة تتماشى مع إستراتيجية الوحدة، لتكون نقطة انطلاق جيدة لأعضاء مجلس الإدارة في سؤال الإدارة والتدقيق الداخلي عما إذا كانت الوحدة قد اعتمدت نموذج الخطوط الثلاثة أم لا لضمان الإشراف الفعال والمناسب بين هذه الوظائف الهامة.

ثانياً: أهداف انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA :-

أكد كل من Decaux&Sarens بأن انموذج خطوط الدفاع الثلاث يهدف إلى التخفيف من مخاطر الوحدات بشكل منهجي ومن وجهات نظر مختلفة، إذ يهدف خط الدفاع الأول أو ما يسمى بالخط الأمامي للأعمال، إلى تغطية مخاطر أنشطة زيادة الأعمال في مرحلة مبكرة فضلاً عن الضوابط الداخلية المنسقة والضوابط الإدارية، أما خط الدفاع الثاني يهدف إلى النظرة الشاملة والمنهجية لمخاطر محددة والإدارة الشاملة لأنشطة خط الدفاع الأول (Decaux & Sarens, 2015:60).

وتشغل وظيفة التدقيق الداخلي خط الدفاع الثالث، باعتبارها وظيفة ضمان واستشارية مستقلة وموضوعية، بفحص كفاءة وفعالية خطي الأول والثاني نيابة عن المجلس التنفيذي، ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق ويمرر النتائج، إلى المجلس التنفيذي وأصحاب المصلحة الرئيسيين، (Bantleon,et al,2020:2).

حدد معهد المدققين الداخليين الدولي (IIA) ثلاثة أهداف رئيسية لأنموذج الخطوط الثلاث وهي (Mann,2021:39-37)

- المساءلة: الإدارة العليا مسؤولة أمام أصحاب المصلحة عن الرقابة، وإن دور مجلس الإدارة هو ضمان وجود الهياكل والعمليات المناسبة للحوكمة الفعالة.
- الإجراءات: الإدارة مسؤولة عن اتخاذ إجراءات (بما في ذلك إدارة المخاطر) بما في ذلك تصميم وتنفيذ الضوابط والإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف التنظيمية، وتتضمن أدوار ووظائف الدعم تقدم أدوار الخط الثاني المساعدة في إدارة المخاطر.

•التأكيد: يتطلب من قسم تدقيق داخلي المشورة والثقة والتشجيع على التحسين المستمر، وتأكيدات مستقلة وموضوعية بشأن كفاية وفاعلية الحوكمة وإدارة المخاطر، ويتحقق ذلك من خلال التطبيق الكفء للعمليات والخبرات المنضبطة، وقد تنظر في ضمانات من مقدمي خدمات داخليين وخارجيين آخرين.

يرى الباحثان ان كل خط من الخطوط الثلاثة يؤدي دوراً مميزاً ضمن الوحدة الاقتصادية، لتتجح في تحقيق أهدافها العامة، ويتحمل كل فرد في الوحدة بعض المسؤولية عن الرقابة الداخلية، للمساعدة في ضمان تنفيذ الواجبات الأساسية المناطة بهم على النحو المنشود، اذ يوضح النموذج الأدوار والمسؤوليات المحددة عندما تقوم الوحدة الاقتصادية ببناء انموذج الخطوط الثلاث بشكل صحيح، مما سيتيح لمجلس الإدارة فرص متزايدة لتلقي معلومات غير متحيزة حول أهم مخاطر الوحدة، وكيفية استجابة الإدارة لتلك المخاطر.

ثالثاً: التحديات التي واجهت انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA: - قدم معهد المدققين الداخليين في عام 2020 مفهوم IIA ذو الخطوط الثلاثة، وهو مراجعة للنموذج الدفاعي ثلاثي الخطوط، وشمل النموذج الجديد أربعة أنواع من العلاقات بين الأدوار الرئيسية متمثلة بالإدارة العليا ومجلس الإدارة، وبين مجلس الإدارة و (أدوار الخط الأول والخط الثاني)، وبين التدقيق الداخلي والإدارة العليا ومجلس الادارة، وبين كل الأدوار (Iskak& Muslih,2022:446).

وهناك بعض التحديات التي واجهت تطبيق انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن (IIA) وكالاتي (PKF,2020:2): -

1. يستند النموذج إلى مبادئ وبيانات عامة تجعل من الصعب على الوحدات تفسير وتطبيق الطريقة التي ينويها معهد المدققين الداخليين (IIA) وهذا يتطلب من الوحدات فهم المبادئ التي أثرت في التوجيه وتقييم هيكلها الحالي.
2. أنشأت الوحدات أطراً للحوكمة ووظائف التدقيق الداخلي مع وظائف محددة للمخاطر والامتثال، ومع ذلك لا تزال هذه الوحدات في كثير من الأحيان بحاجة إلى تحسين فاعلية التنسيق والتفاعلات عبر الخطوط الثلاثة.
3. ستجد الوحدات الصغيرة أنه من الأسهل تبني النموذج الجديد، اذ أن مبادئه تسمح بمرونة أكبر مثل المزج بين الأدوار الأولى والثانية.

رابعاً أهمية نموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA:- ان انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن (IIA) يعزز فهم إدارة المخاطر والرقابة فضلاً عن توضيح الأدوار والواجبات المفترض القيام بها، في ظل الاشراف والتوجيه من قبل الادارة العليا ومجلس الادارة، اذ توجد ثلاثة خطوط دفاع داخل أي وحدة لإدارة فاعلة للمخاطر والسيطرة عليها، كما أن الادارة العليا ومجلس الادارة يعدان جزء لا يتجزأ من هذا النموذج ومكملان له، ولهما المسؤولية الكاملة في ضمان كفاءة وفاعلية الحوكمة، وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة، فالإدارة العليا تخضع للمساءلة واختيار وتطوير وتقييم نظم الرقابة الداخلية، مع الرقابة عليها من قبل مجلس الادارة، كما أن الادارة العليا ومجلس الادارة لهم المسؤولية الرئيسية في التحكم في بيئة الرقابة للوحدة والرقابة عليها (Nawal,2016:119)

1- يعد انموذج الخطوط الثلاثة أكثر فاعلية عندما يتم تكييفه مع أهداف الوحدة الاقتصادية وتنظيم عمل الوحدة وتعيين الأدوار، مما ينبغي على الإدارة والادارة العليا تحديد هذه المخاطر التي اصبحت أمراً متكرراً في كل جانب من جوانب حياة الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن عدم وجود مكان يخلو من المخاطر في العالم (Eryilmaz, 2018:244).

2- تستخدم الوحدات إدارة المخاطر لاغتنام الفرص المتعلقة بتحقيق أهدافها، اذ توفر إدارة المخاطر ضمان لتحديد أحداث أو ظروف معينة ذات صلة بأهداف الوحدة، ومعالجتها بشكل استباقي، كما تحمي وحدات الأعمال أصحاب المصلحة وتضيف قيمة لهم، بما في ذلك الملاك والموظفون والزبائن والمجتمع ككل، وبسبب عولمة الأعمال التجارية، وأصبح الاعتماد المتبادل بين المخاطر المختلفة عنصراً مهماً ينبغي معالجته في عملية إدارة المخاطر (Dekker& Cargou,2010:14).

3- ان إدارة الوحدة تتحمل المسؤولية النهائية عن نظام الرقابة الداخلية، وكونها أحد أهم مكونات إدارة المخاطر وكيفية تقوية الخطوط الثلاث الصادرة عن IIA في الوحدة فضلاً عن توظيف الرقابة الداخلية في تكامل الخطوط الثلاث، ويمكن أن يساعد التنفيذ الفعال للرقابة الداخلية في الوحدة على زيادة مستوى الامتثال وتعزيز استقلالية المدقق الداخلي. (Deloitte, 2018: 5)

4- يمثل انموذج الخطوط الثلاثة نظرة جديدة لأنموذج خطوط الدفاع الثلاثة المألوفة، إذ يوضح ويشرح كيفية عمل الادوار التنظيمية الرئيسة معاً لتسهيل الحوكمة القوية وإدارة المخاطر، والامتثال للقوانين واللوائح وغالباً ما يتم تنفيذ التأكيدات المستقلة من قبل التدقيق الداخلي، وهي ضرورية للإشراف الفعال لمجلس الإدارة و الإدارة (Cro forum, 2021:5).

5- تساعد الحوكمة القوية التي تم تنفيذها جيداً في الممارسة العملية على وضع معايير وثقافة وحوافز مناسبة للوحدة، كما أنها توفر أساساً متيناً لإدارة المخاطر والابتكار (Yacoub, 2022: 42).

6- يختلف دور مجلس الإدارة في الحوكمة بشكل واضح عن دور الإدارة، ذا يعد مجلس الإدارة مسؤول عن توجيه العام والإشراف على الوحدة ولكنه ليس مسؤولاً عن إدارة الوحدة بشكل يومي، لذا ينبغي أن تخضع الإدارة للمساءلة عن تحقيق الأهداف الاستراتيجية ضمن درجة تقبل ادارة المخاطر (Das& Mishra,2017:10).

يرى الباحثان ان نموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA نص على التعاون والتواصل عبر الخطوط الثلاث مع الادارة ومجلس الادارة والتدقيق الداخلي لأهميته في الوحدة الاقتصادية فضلاً عن توفير قدر أكبر من المرونة في تطبيق الانموذج وان أحد اساسيات المرونة في تطبيق الانموذج والرقابة الداخلية التي تعمل على مراقبة واطافة قيمة للوحدات الاقتصادية.

خامساً: - الادوار والمسؤوليات الرئيسة لأنموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA

لقد جاء نموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA في عام 2020 لضمان فعالية إطار عمل إدارة المخاطر في الوحدة، وينبغي أن تكون لجنة التدقيق والحوكمة والإدارة قادرين على الاعتماد على وظائف تنفيذية مناسبة، بما في ذلك وظائف الرقابة والتأكد داخل الوحدة، وان نموذج الخطوط الثلاثة يبين العلاقة الادارة ومجلس الادارة والخطوط الثلاث بالآتي (Nurdiani:2022,359).

1- ادوار الخطوط الداخلية:

1-1 ادوار مجلس الإدارة: ينبغي على مجلس الإدارة إنشاء الهيكل التنظيمي للوحدة وقبوله، إذ يمكن مجلس الإدارة والإدارة العليا من الاضطلاع بمسؤولياتهم وتسهيل اتخاذ القرارات الفعالة والحوكمة السليمة، ويشمل ذلك التحديد الواضح للمسؤوليات والصلاحيات الرئيسة لمجلس الإدارة ذاته والإدارة العليا والمسؤولين عن إدارة المخاطر، ووحدات الرقابة وتأسيس وظيفة التدقيق الداخلي تتمتع بالاستقلالية والموضوعية والمشورة (Saudi Financial Academy, 2020: 99).

1-2 الادارة: ينبغي على الإدارة تقييم هيكل الرقابة الداخلية طبقاً لبيئة الممارسات المهنية الحديثة والافصاح عن القصور في تحديد وتقييم المخاطر التي تنشأ عن هذا القصور، وتوضيح التأثير الحالي للمخاطر على الوحدة الاقتصادية (Saudi Authority for Auditors and Accountants, 2023:316)، فيمكن للإدارة من استخدام التقييم الذاتي لإدارة المخاطر والرقابة، إذ يساعد انموذج الخطوط الثلاثة في توضيح الادوار، ويميز هذا الأنموذج بين الخطوط الثلاث التالية المشاركة في الإدارة الفعالة للمخاطر (IIA,2020:3).

1-2-1 أدوار الخط الأول (الإدارة) وتتمثل بالآتي (COSO,2020:23):

- يقود ويوجه الإجراءات (بما في ذلك إدارة المخاطر) وتطبيق الموارد لتحقيق أهداف الوحدة.
- التواصل المستمر مع مجلس الإدارة، ويقدم تقارير عن النتائج المخطط لها والفعالية والمتوقعة المرتبطة بأهداف الوحدة والمخاطر.
- إنشاء واعداد الهياكل والعمليات المناسبة لإدارة العمليات والمخاطر.
- يضمن الامتثال للتوقعات القانونية والتنظيمية والأخلاقية.

1-2-2 أدوار الخط الثاني (الإدارة):

توفير الخبرة التكميلية والدعم والمراقبة والتحدي المتعلق بإدارة المخاطر، بما في ذلك التالي (IIA, 2020:6):

- التطوير والتنفيذ والتحسين المستمر لممارسات إدارة المخاطر (بما في ذلك الرقابة الداخلية) على مستوى عمليات والوحدة.
- تحقيق أهداف إدارة المخاطر، مثل الالتزام بالقوانين والأنظمة والسلوك الأخلاقي المقبول، الرقابة الداخلية، وأمن المعلومات والتكنولوجيا، والاستدامة، وضمان الجودة.
- تقديم تحليلات وتقارير عن مدى كفاية وفعالية إدارة المخاطر (بما في ذلك الرقابة الداخلية).

1-2-3 أدوار الخط الثالث (التدقيق الداخلي) وتتمثل بالآتي (Ali, 2018: 78):

- يحافظ على المساءلة امام مجلس الادارة والاستقلال عن مسؤوليات الإدارة
- يوفر ضمانات ومشورة مستقلة وموضوعية للإدارة ومجلس الادارة بشأن كفاية وفاعلية الحوكمة وإدارة المخاطر (بما في ذلك الرقابة الداخلية) لدعم تحقيق الأهداف التنظيمية وتعزيز وتسهيل التحسين المستمر.
- تقديم تقارير عن ضعف الاستقلالية والموضوعية إلى مجلس الإدارة.

2- الأدوار الخارجية

1-2 المدققين الخارجيين: عند النظر في نموذج الخطوط الثلاث نجد أن التدقيق الخارجي يتمثل بالخط الرابع في تقديم تأكيد بأن التقارير المالية للوحدة ممثلة بشكل عادل وتحديد الممارسات التي لم تحدد من قبل أنموذج الخطوط الثلاث، في حين أن جهود الخط الرابع تبنى على عمل الخطوط الثلاثة، لاسيما ان يكون تصميم انموذج الخطوط الثلاث قوياً وكاملاً لتحديد القصور فيه (Iskak& Muslih,2022:444)، كونهم مطالبون بإبداء رأي حول التقارير المالية، وتقديم تأكيد إضافي بشأنها فضلاً عن الآتي (Mutevhe, 2019:27).

- تلبية التوقعات القانونية والتنظيمية التي تعمل على حماية مصالح أصحاب المصلحة.
- تلبية طلبات الإدارة ومجلس الإدارة اللازمة لتكميل مصادر التوكيد الداخلي.

2-2 اصحاب المصلحة: يعتمد أصحاب المصلحة بشكل عام على الخطوط الثلاث المختلفة للعمل كطبقات إشراف داخل الوحدة، وتوفر الخطوط الداخلية لأصحاب المصلحة درجة من الثقة في أن الوحدة الاقتصادية تعمل بشكل فعال ومناسب، وتساعد الخطوط الخارجية في حماية مصالحهم في حالة فشل الوحدة في التزاماتها تجاههم، ولكل دور من هذه الخطوط دور إشرافي ومسؤوليات مختلفة، ومن المتوقع أن تقدم جميعها مساهمة لأنشاء قيمة على أنشطة الوحدة الاقتصادية (Lyons:2011,3)

يسعى انموذج الخطوط الثلاث الى وجود مبادئ تتضمن ادوار تتمثل بالحوكمة التي تعطي تصور عن مساءلة مجلس الادارة امام اصحاب المصلحة والاجراءات التي تتخذها الادارة لتعطي توكيد لتحقيق اهداف الوحدة على اساس المخاطر ،وان تفويض المسؤوليات يوفر الموارد للإدارة وتأسس وظيفة تدقيق مستقلة وموضوعية ،وترتبط ادوار الخط الاول بصورة مباشرة بالخدمات وارضاء الزبون عن المنتجات بينما تتمثل ادوار الخط الثاني بتقديم المساعدة بإدارة المخاطر ليكون دور الخط الثالث باستقلالية التدقيق الداخلي ومدى كفاية وفاعلية الحوكمة وإدارة المخاطر وتعد استقلالية التدقيق الداخلي من مسؤولية الادارة لتساهم جميع هذه الادوار في اضافة قيمة والحفاظ عليها عندما تكون متوائمة مع بعضها البعض ومتوافقة مع مصالح اصحاب المصلحة .

المحور الثالث : اطار التقارير المتكاملة مدخل مفاهيمي لتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية

اولاً: نشأة التقارير المتكاملة: -

تمثل نشأة التقارير المتكاملة بمثابة إطار عمل جديد لإعداد التقارير الاجتماعية والبيئية والحوكمة والتي يطلق عليها (المعلومات غير المالية) والافصاحات المالية في تقرير واحد، وزادت عدد الوحدات التي تنتج تقارير اجتماعية أو بيئية أو تقارير الاستدامة، لا سيما بين الوحدات الكبيرة متعددة الجنسيات (Kolk,2010:368).

ان اول ظهور للتقارير المتكاملة كان مع اصدار اول مدونة مبادئ للحوكمة كان من قبل Mervyn King والذي شغل منصب رئيس للمجلس الدولي للتقارير المتكاملة والذي اطلق عليها King I في جنوب افريقيا عام 1994 ،وأصبحت التقارير المتكاملة إلزامية للوحدات المدرجة في بورصة جوهانسبرغ (JSE) من خلال مبادئ King II و King III التي ظهرت عام 2009 والذي طالب بضرورة اصدار التقارير المتكاملة بدلاً من التقارير المنفصلة لأنه ركز اهميته على توفير عناصر الاستراتيجية والمخاطر والاداء والحوكمة والاستدامة (Dumay,etal,2016:2-3)، وفي عام 2010 أنشأ مشروع أمير ويلز للمحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) بالاشتراك مع مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) الهيئة الإدارية الرسمية للتقارير المتكاملة ،وكانت هناك جهود مشتركة بين المنظمين وواضعي المعايير (بما في ذلك المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) ومجلس معايير

المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وهيئات المحاسبة والتدقيق الدولية بما في ذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومعهد المراجعين الداخليين (IIA) بتشكيل (IIRC) اللجنة الدولية المتكاملة لإعداد التقارير، ليتم تسميتها بعد ذلك باسم المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (Camilleri,2018:12)، ويعد إصدار إطار عمل النموذج الأولي، أجرى IIRC برنامجاً تجريبياً لمدة عامين مع أكثر من (100) شركة على مستوى العالم، إذ اكتسبت التقارير المتكاملة أهمية كبيرة بسرعة منذ تشكيل لجنة التقارير الدولية المتكاملة في عام 2010 (IIRC) وأعيد تسميتها لاحقاً وسميت بالمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة، وانقلت IIRC غير الربحية إلى المملكة المتحدة في عام 2011 (Kannenberg,2019:11)، على الرغم من أن IIRC أصبحت الهيئة المهيمنة على مستوى العالم في تطوير السياسة والممارسة حول التقارير المتكاملة، إلا أنها لم تكن أول من يتحرك في هذا المجال، إذ كانت هنالك بعض منظمات إعداد التقارير المبتكرة رائدة بشكل فردي في مثل هذه الممارسات (De Villiers,et al,2014:1043)، وفي عام 2013 أصدرت IIRC مسودة تشاور حول إطار التقارير المتكاملة الأول، ويعد مشاورات مكثفة وتعليقات عامة، تم نشر النسخة النهائية من إطار عمل التقارير المتكاملة في ديسمبر 2013 (IIRC,2013)، وفي عام 2016 نشرت Deloitte مسودة تقرير King IV الصادر عن لجنة حوكمة الوحدات في جنوب إفريقيا، والتي تنص على توفير إطار حوكمة الوحدات جنباً إلى جنب مع قضايا الاستدامة التي لها تأثير على الأعمال وأدائها المالي يحل محل King III في مجمله (Deloitte,2016:2).

وكما أعلن المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) ومجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) عن نيتهما للاندماج وإطلاق مؤسسة الإبلاغ عن القيمة في عام 2021، وستقوم المؤسسة بدمج SASB و IIRC لتحافظ على دعم إطار عمل التقارير المتكاملة و التكفير المتكامل، ووضع معايير الإفصاح عن الاستدامة لأشياء قيمة للوحدة، ويركز كل من SASB و IIRC على المستثمرين بوصفهم الجمهور المستهدف، ويعد هذا الاندماج خطوة مهمة نحو تواصل الأعمال والمستثمرين بوضوح وسهولة، بشأن القضايا الأكثر أهمية بالنسبة للأداء المالي بعد أن أصدر (IIRC) الاطار الجديد للتقارير المتكاملة عام 2021 والذي وجب التطبيق في عام 2021 في الوحدات الاقتصادية www.integratedreporting.org.

مما سبق يتضح بأن التقارير المتكاملة تجمع بين المعلومات المالية وغير المالية بشكل يوضح الروابط بين الاداء المالي والبيئي والاجتماعي والحوكمي، وكيف يساهم الاداء الغير المالي في تحقيق الاداء المالي، وهو جزء من عملية الاتصال بين الوحدة واصحاب المصلحة، إذ يمكنهم تقييم قدرة الوحدة على انشاء قيمة والحفاظ عليها في الاجل القصير والمتوسط والطويل.

ثانياً: المبادرات التي دعت الى ظهور مفهوم التقارير المتكاملة

تتمثل المبادرات التي دعت الى تطبيق التقارير المتكاملة بالآتي:

1- المجلس الدولي لأعداد التقارير المتكاملة (IIRC) : ساعد هذا الاطار الوحدات في تطبيق السليم لأعداد التقارير المتكاملة التي تجمع بين تقارير الاستدامة والتقارير المالية، إذ قام هذا المجلس بتحديد بعض المفاهيم الاساسية مثل مفهوم اشكال رؤوس الاموال وكيفية انشاء القيمة وبعض المبادئ الارشادية الخاصة بالأعداد والتركيز الاستراتيجي، والتوجه المستقبلي، وترابط المعلومات فضلاً عن التأكيد على التكفير المتكامل، وعرض العناصر ومحتوى التقارير مثل الحوكمة والفرص والتحديات وتخصيص الموارد، لتساعد الجهات المعنية على فهم كيفية انشاء القيمة والمحافظة عليها . www.integratedreporting.org

2- لجنة التقارير المتكاملة بجنوب افريقيا (IRCSA) : كانت بداية ظهور لجنة التقارير المتكاملة بجنوب افريقيا مع اصدار King III عام 2009 والمتعلق بمبادئ حوكمة الوحدات الذي اعده كجزء اساسي من متطلبات القيد لديها، وبالتالي يكون مطلوباً من الوحدات المقيدة ببورصة بجوهانسبرج بضرورة اصدار تقارير متكاملة بدلاً من اصدار التقارير المنفصلة كجزء من متطلبات القيد لديها، ولأنه ركز على اهمية توفير عناصر الاستراتيجية والمخاطر والاداء والحوكمة والاستدامة، ويحتوي (IRC) على دعامتين اساسيتين هما المبادئ التوجيهية والعناصر المتضمنة بالتقارير. (Carels,et al,2013:949)

3- المبادرة العالمية للتقارير المالية (GRI) : هي منظمة دولية مستقلة تتمتع بدعم من قبل مجموعة متنوعة من الوحدات المهتمة في مجال اعداد وتقديم التقارير الخاصة بالاستدامة ،فضلاً عن ضمان التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية ،وتصدر المنظمة مبادئ توجيهية طوعية للإبلاغ عن الأبعاد البيئية ،الاقتصادية ،والاجتماعية ،وقواعد الحوكمة لأنشطة الوحدة الاقتصادية والتي من شأنها أن تعزز من التقارير الخاصة بالاستدامة ،وتقدم GRI إرشادات للوحدات حول كيفية تحديد موضوعات الاستدامة التي ينبغي مراقبتها وإدارتها (Abbas& Al-Dabas, 2020: 68) .

4- المنظمة الدولية للتوحيد والقياس (ISO 14064): تعد مبادرة المنظمة الدولية للتوحيد والقياس (ISO) وبالتعاون مع جهات عديدة لوضع معايير عالمية لإدارة الجودة للوحدات سواء كانت إنتاجية أو خدمية، وقدم Kevin نائب الامين العام لمعايير ضمان الجودة والسلامة رؤية للربط بين معايير ISO والتقارير المتكاملة، وان هذه الوحدات بحاجة لضمان جودة كاملة للوحدة، واستمراريتها وفق المواصفات المطلوبة لتساعد الوحدات في الوصول إلى أسواق جديدة (Idowu,et al,2016:2).

فضلاً عن تتبع تطور التقارير المتكاملة من المبادرات سابقة يمكن ملاحظة توقيت مبادرة اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة IIRC جاءت بالآتي (Rowbottom& Locke,2015:40).

- قدمت IIRC حل لتلك الجهات الفاعلة التي سعت إلى الاستفادة من الاهتمام التنظيمي في جنوب إفريقيا وأماكن أخرى.
- معالجة المخاوف بشأن التقارير غير المالية.
- الطلب المتزايد على إطار عمل دولي لإعداد تقارير الحوكمة البيئية والاجتماعية واقتصادية مقبولة من المجتمع واصحاب المصلحة يقدم في تقرير واحد .

ومما سبق يتضح ان اسس هذه المبادرات جميعها تعود الى تقارير الاستدامة التي لم تكن كافية لتلبية حاجات اصحاب المصلحة ،مما تطلب البحث عن مبادرات كمبادرة GRI ،وهناك مبادرات في جنوب إفريقيا بدأت مبكراً في طريق وضع إرشادات لأعداد التقارير المتكاملة ،وكذلك المجلس الدولي للتقارير المتكاملة IIRC محاولة للوصول لأفضل الممارسات من خلال تحديد نطاق ومكونات التقارير المتكاملة ،وان هذه المبادرات تجمع بين الجهود الداخلية للوحدة ،والجهود الخارجية للمنظمات والجمعيات التي تساعد على استمرارية عمل الوحدات بإظهار عناصر غير مرئية من شأنها ان تؤثر على قيمة الوحدة .

ثالثاً : المفاهيم التي يقوم عليها إطار التقارير المتكاملة الصادر عن IIRC :-

تعد التقارير المتكاملة مفهوم تناولته العديد من الدراسات لبيان دورها في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية وأصحاب المصلحة، اذ تطمح التقارير المتكاملة إلى توفير نهج أكثر تماسكاً وكفاءة لتقارير الوحدات (De Villiers,et al,2016:4).

واشارت دراسة Zenkina إن مفهوم التقارير المتكاملة هو تعزيز نهج أكثر تماسكاً وكفاءة لتقارير الوحدات التي تعتمد على سلاسل تقارير مختلفة وتوصيل مجموعة كاملة من العوامل التي تؤثر مادياً على قدرة الوحدة لإنشاء القيمة بمرور الوقت وتعزيز المساءلة والإشراف على رؤوس الأموال وتعزيز فهم الترابط بينها (Zenkina I.V,2018:5022)، واكدت دراسة Eccles هناك مفاهيم استعدت الانتقال الى التقارير المتكاملة (Eccles & Serafeim,2011:73)

1- الأزمات المالية العالمية المتكررة.

2- زيادة الوعي بآثار تغير المناخ والقيود المفروضة على الموارد الطبيعية.

3- الأهمية المتزايدة لرأس المال البشري في انشاء القيمة في الاقتصادات المتقدمة وحقوق الإنسان في البلدان النامية.

4- الاعتراف بالدور الأساسي للحوكمة وإدارة المخاطر للوحدات لمنع الكوارث الكبرى مثل الاحتيال والفساد والتضخم والأخطاء الفادحة.

كما عرفت التقارير المتكاملة بإصداره الاخير في عام 2021 من قبل المجلس الدولي للتقارير المتكاملة IIRC بأنه "عملية قائمة على التفكير المتكامل ينتج عنها تقرير دوري متكامل من قبل الوحدة حول إنشاء القيمة أو الحفاظ عليها أو تأكلها بمرور الوقت والاتصالات ذات الصلة فيما يتعلق بجوانب خلق القيمة أو الحفاظ عليها أو تأكلها" (Abeywardana et. al., 2022.593)

وعليه ان تحسين مستوى الافصاح والشفافية في توفير احتياجات اصحاب المصلحة والمستثمرين تساعد في زيادة كفاءة اسواق المال، وان زيادة الاهتمام بالمعلومات المالية والغير مالية تتفق مع مستجدات بيئة الاعمال واحتياجات المستخدمين التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الافضل للحفاظ على قيمة الوحدة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

رابعاً: التحديات التي تواجه اعداد التقارير المتكاملة: -

ان التنبؤ المبكر للتقارير المتكاملة له فوائد عديدة للوحدة ولأصحاب المصلحة عكست الكثير من المزايا التحديات التي عاقت تطبيقها وبالأخص تلك الدول التي تتمتع بمقبولية على المستوى الاقتصادي والتكنولوجي والجدول الآتي يوضح هذه التحديات:

جدول (2) التحديات الداخلية والخارجية لأعداد التقارير المتكاملة

تحديات خارجية لأعداد التقارير المتكاملة	تحديات داخلية لأعداد التقارير المتكاملة
1. عدم وجود معيار ملزم في كيفية اعداد التقارير المتكاملة وعدم وجود معيار لأعدادها.	1. عدم دراية الوحدة بالدور الذي تلعبه التقارير المتكاملة في تحقيق الرؤية الاستراتيجية للوحدة
2. عدم قبول حملة الاسهم للتكاليف الناتجة عن عملية اعادة الهيكلة اللازمة لأعداد التقارير المتكاملة نظراً لقناعتهم بان المنافع المترتبة لا تبرر التكاليف	2. عدم دراية العاملين بالوحدة بدوافع وكيفية اعداد التقارير المتكاملة حيث يتطلب الامر المزيد من التدريب والتعليم من اجل اعداد تقارير متكاملة ذي معنى وقيمة.
3. في ظل غياب نموذج موحد لأعداد التقرير ستؤدي الى فقداً خواص الاتساق والاهمية النسبية والقابلية للمقارنة والملائمة.	3. سعي الوحدة الى نشر تقارير متكاملة دون النظر الى ما تحتاجه من بيانات مشتركة بين أنشطة الوحدة المختلفة وبيانات اخرى داعمة له.
4. افتقار المحللين الماليين للمعرفة الكافية التي تمكنهم من تحليل المعلومات الواردة بالتقارير المتكاملة والاستفادة منها بشكل الامثل.	4. يواجه معدي التقارير المتكاملة مشكلة الكم الهائل من المعلومات في كيفية ادارتها وتلخيصها بشكل متكامل، اذ يصعب تحديد ما ينبغي قياسه من معلومات مستدامة وتقارير مالية، فضلاً عن وجود تعارض ما بينهم.

Source: Shaheen, Abdel Hamid Ahmed Shaheen, Al-Mihi, Ramadan Abdel Hamid Al-Mihi, Al-Bastawisi, Marwa Ahmed Abdel-Rahman, the integrated report as an input for evaluating the facility's ability to continue and create value (field study), Scientific Journal of Financial and Administrative Studies and Research, 4 (2), 2019

وعلى الرغم من التحديات التي تواجه التقارير المتكاملة إلا أن تلك التقارير تحقق للوحدات منافع كثيرة منها المساعدة في توافر العوامل ذات التأثير الجوهرية في مقدار الوحدة على انشاء القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، فضلاً عن دعم التفكير المتكامل وتحسين الاتصال مع كافة أصحاب المصلحة.

خامساً: مزايا اعداد التقارير المتكاملة

يوضح IIRC أن مزايا التقارير المتكاملة تعطي نظرة أكثر شمولاً من التقارير التقليدية لأنه يظهر استخدام واعتماد رؤوس الاموال الست المالي والمصنع والبشري والفكري والطبيعي والاجتماعي، وكيفية تحديد المخاطر والفرص من قبل الوحدة، وتخصيص الموارد بشكل أكثر فاعلية (91: 2021, Khayoun&Al-Muaini), وبالتالي فإن فائدة استخدام التقارير المتكاملة ستساعد الوحدات على تحقيق الاتي: (IIRC,2013:7)

1- توفير مجموعة من العوامل ذات التأثير الجوهرية على مقدرة الوحدة على انشاء القيمة وتحسين تخصيص رأس المال، والذي بدوره يدعم خلق هذه القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل .

2- دعم التفكير المتكامل وتحسين الاتصال مع كافة اصحاب المصلحة بما في ذلك العالمين والمساهمين وواضعي السياسات .

3- تكمن اهمية التقارير المتكاملة في فهم العلاقات السبب والاثر بين الاداء المالي وتقارير الاستدامة بطريقة تسهل القدرة على تحليل العلاقات المعقدة بين النواحي الاقتصادية والبيئية والقضايا الاجتماعية والحوكومية .

4- تقرير ثقافة التعليم والابتكار والبحث عن كفاءات لمواجهة التحديات المستمرة .

5- تعزيز ادارة المخاطر من خلال منظور متكامل .

ويلخص الباحثان ان هذه التقارير تزيد من قيمة الوحدة الاقتصادية، وزيادة ثقة اصحاب المصلحة، وان النموذج الحالي المستخدم والمتمثل بالقوائم المالية اصبح لا يلبي احتياجات الادارة ولا اصحاب المصلحة، اذ يرغب كلاً منهم في الحصول على معلومات عن الاداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي والحوكومي لتحقيق الترابط بين المعلومات المالية وغير المالية، وفهم استراتيجية الوحدة

بشكل افضل والفرص التي يمكن للوحدة استغلالها في الحصول على التمويل بتكلفة منخفضة وامكانية تخفيض المخاطر ومواجهتها، لنتثبت ان التقارير المتكاملة تلبي احتياجات البيئة الداخلية والخارجية وان اعداد التقارير المتكاملة يحقق العديد من المزايا كما يواجه العديد من التحديات

سادساً: نموذج الخطوط الثلاثة الصادر عن IIA خطوة نحو تحسين التقارير المتكاملة لتعزيز قيمة الوحدات الاقتصادية.

ان الاستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي ومعرفتها الواسعة بالأعمال التجارية تضعها في وضع مثالي للقيام بدور استراتيجي في تقييم المخاطر وتوفير خارطة طريق للوحدات لأعداد التقارير المتكاملة، اذ كان على هذه الوحدات أن تدير المخاطر بنجاح، ويعود ذلك للدور الخاص بأنموذج الخطوط الثلاث في تفعيل المخاطر ووضع الاقتراحات التي تساهم في تخفيض الأثار لهذه المخاطر، وتتمثل نقطة البداية في توضيح دور مجلس الإدارة في عملية إعداد التقارير المتكاملة ومساهمة التدقيق الداخلي في مجلس الإدارة في الاضطلاع بهذه المسؤولية (Nurdiani,2021:250).

وان تقرير التأكيد هو تقرير داخلي يجمع عمل الخطوط الثلاثة ومجلس الادارة فيما يتعلق بسلامة عملية إعداد التقارير المتكاملة في وثيقة واحدة شاملة وموجزة، بالاعتماد على السياسات والعمليات التي تسمح بتعزيز الحوكمة من خلال إدارة المخاطر، لتؤدي هذه الأدوار والمسؤوليات المحددة بوضوح إلى تقليل الفجوات الازدواجية فيما يتعلق بإعداد التقارير في نهج تقليدي للحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية (Irwin & Pugliese,2022:7).

أن التقارير المتكاملة تسهل عملية المساءلة أمام الوحدة لتعزيز الثقافة الأخلاقية، والإشراف على حوكمة مجلس الإدارة المتمثلة بالنزاهة والقيادة والمشاركة والشفافية، وتعد التقارير المتكاملة فعالة في عملية الاتصال، ومساعدة المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين على فهم ليس فقط أداء الوحدة في الماضي والحاضر، ولكن أيضاً مرونتها المستقبلية (Hoque,2017:245).

إن اعتماد التفكير المتكامل وإعداد التقارير من قبل انموذج الخطوط الثلاث هو أيضاً أحد العوامل الدافعة لتنفيذ الضمان المشترك (Wibowo,et al,2022:291)، اذ يمثل نموذج الخطوط الثلاثة مجلس الإدارة بمدى تقبله للمخاطر، والإشراف على الامتثال، ويفوض المسؤولية ويوفر الموارد للإدارة لتحقيق الأهداف، وأن يكون مجلس الإدارة واضحاً بشأن دوره وكيفية تنفيذ مسؤوليته الرقابية على كل خط اذ ينفذ إستراتيجية العمل ومسؤوليات في إعداد التقارير (Al-Qawasmi, 2019: 6).

ان النتائج أو الأثار السلبية أو الإيجابية اليوم يمكن أن يكون لها تداعيات مستقبلية ومخاطر على القيمة كمكون ونتيجة لممارسة إعداد التقارير المتكاملة، وان الهدف من التفكير المتكامل التركيز على انشاء القيمة بمرور الوقت، وأن النظرة الشاملة للجوانب المالية وغير المالية للوحدات ضروري لنجاح الأعمال ودعم قرارات لأنشاء القيمة، ليوفر هذا الأساس المنطقي لإعداد التقارير المتكاملة (Opanyi&Omare,2022:33).

المحور الرابع : الجانب العملي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: اختبار صدق وثبات الاستبانة:

تم التأكد من صدق أداة الاستبانة لقياس متغيرات البحث، والتي تتمثل بنوعين من الاختبارات هما، اختبار الصدق الظاهري، واختبار صدق المضمون أو صدق المحتوى وكالاتي:

1.الصدق الظاهري : لغرض التحقق من صلاحية الفقرات في قياس صدق فقرات الظاهرة المراد قياسها، وان أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري بواسطة استخدام مربع كاي، اذ عرضت فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء المتخصصين في مجال المحاسبة للحكم على صلاحيتها وكان عددهم (12)، واعتماد مربع كاي معيار لقبول الفقرة وكانت نسبة اتفاق الخبراء على فقرات المقياس كما هو موضح في الجدول رقم (3).

مستوى دلالة 0.05	قيمة مربع كاي		غير موافقين	الموافقين	عدد الخبراء	محاور الاستبانة
	الجدولية	المحسوبة				
دالة	3.84	12	----	12	12	المحور الاول
دالة	3.84	9.16	1	11	12	المحور الثاني

بلغت قيمة كاي الجدولية (3.84) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (1) ،وبما ان قيمة مربع كاي المحسوبة أكبر من الجدولية فتعد المحاور مقبولة في قياس المتغيرات .

2- الثبات : وهو الاتساق في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على الأفراد أنفسهم، وتم حساب الثبات بطريقتين:

أ- الثبات بطريقة التجزئة النصفية: الفكرة تقوم على تجزئة فقرات المقياس الى نصفين متجانسين، لغرض حساب الثبات على وفق هذه الطريقة تم استخدام جميع استمارات افراد العينة والبالغ عددها (78) استمارة وتم تقسيم فقرات المقياس البالغ عددها (39) فقرة الى نصفين يضم الأول الفقرات الفردية، ويضم الثاني الفقرات الزوجية ،وتم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين فبلغ (0.868) وباستخدام معادلة سبيرمان التصحيحية بلغ معامل الثبات بهذه الطريقة (0.929) وهو معامل ثبات مقبول وقوي جداً.

ب- معامل (ألفا كرونباخ) للاتساق الداخلي: ان معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في اغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة الى أخرى ولإستخراج الثبات وفق هذه الطريقة تم استخدام جميع استمارات البحث البالغ عددها (78) استمارة، ثم استخدمت معادلة (ألفا) وقد بلغ معامل ثبات المقياس (0.924) ويعد المقياس متسقاً داخلياً، لان هذه المعادلة تعكس مدى اتساق الفقرات داخلياً.

ثانياً:- التحليل الإحصائي الوصفي لمحاور الاستبانة: يتناول هذا الجزء الوصف الإحصائي لكل فقرة من فقرات المحاور التي تضمنتها الاستبانة ، وباستعمال نظرية الغاية المركزية الاحصائية ولكبر حجم عينة البحث فهذا يدل على إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي لذلك سيتم استعمال الاختبارات المعلمية باستخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة، ولخصت النتائج وفقاً للمحاور الآتية:

المحور الاول :- متطلبات نموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA: بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.18) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان اجابات العينة في هذا المحور متجه نحو الاتفاق والاتفاق بشدة، وبانحراف معياري (0.40) اظهرت نتائج معامل الاختلاف لأسئلة الاستبانة للمحور الاول ظهر في المرتبة الاولى فقرة (يساعد نموذج الخطوط الثلاث مجلس الإدارة في تنفيذ مهامه المتعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية) بنسبة (14%) وان معامل الاختلاف كلما كان قريب على الصفر كلما كان معامل التشتت قليل وهو يبين اهمية هذا السؤال من قبل عينة البحث وظهر في المرتبة الثانية والثالثة (أن الخط الأول في نموذج الخطوط الثلاثة الصادر عن IIA يلعب دوراً مهماً في إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة)، (يقوم الخط الثالث (التدقيق الداخلي) بتنفيذ أنشطته وفق نموذج الخطوط الثلاثة في سياق تقبل المخاطر والتقيضات التي أنشأها مجلس الإدارة بشكل مستقل عن الإدارة) اذ تمثل هذه النسبة مدى حاجة الادارة العليا في تطبيق نموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA من حيث تنفيذ مهام الادارة المتعلقة بالحوكمة وادارة المخاطر والرقابة الداخلية بوجود خدمات التدقيق الداخلي والذي يتمثل بالفحص والتقييم وتقديم الخدمات التوكيدية والاستشارية تعد هذه الخدمات محل اطمئنان من قبل مجلس الادارة واصحاب المصلحة على مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالحوكمة وادارة المخاطر الذي يكون من مسؤولية مجلس الادارة.

المحور الثاني:- متطلبات التقارير المتكاملة : بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.16) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان اجابات العينة في هذا المحور متجه نحو الاتفاق والاتفاق بشدة، وبانحراف معياري (0.42)، وجاءت نتائج معامل الاختلاف وفق الاهمية النسبية لأسئلة الاستبانة للمحور الثاني ظهر في المرتبة الاولى فقرة (التقارير المتكاملة تشير إلى النهج الشامل في إعداد التقارير والمعلومات الخاصة بأداء الوحدة الاقتصادية) بنسبة (14%) وان معامل

الاختلاف كلما كان قريب على الصفر كلما كان معامل التشتت قليل وهو يبين أهمية هذا السؤال من قبل عينة البحث وظهر في المرتبة الثانية والثالثة فقرة (ان تكامل المعلومات المالية وغير المالية في التقارير المتكاملة يمثل تحدي آخر في ضمان دقة البيانات وموثوقيتها) (يساعد اعداد التقارير المتكاملة الى تحسين وتقييم المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية وفق نهج متكامل وشفاف للوحدة الاقتصادية) من خلال عرض هذه الفقرات يتبين ان تكامل المعلومات المالية وغير المالية وتحسين ادارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية من خلال وجود نهج متكامل يربط بين الادارة والمراقبة المستمرة عليها وضمان دقة البيانات وموثوقيتها ليساعد مجلس الادارة في اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية .

المحور الثالث:- تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية : بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.19) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان اجابات العينة في هذا المحور متجه نحو الاتفاق والاتفاق بشدة، وبانحراف معياري (0.37) جاءت نتائج معامل الاختلاف لأسئلة الاستبانة للمحور الثالث ظهر في المرتبة الاولى فقرة (يدعم التفكير المتكامل ربط النتائج غير المالية بالنتائج المالية التي تعطي تصور أفضل عن الوحدة الاقتصادية على المدى الطويل) بنسبة (13%) وان معامل الاختلاف كلما كان قريب على الصفر كلما كان معامل التشتت قليل وهو يبين أهمية هذا السؤال وظهر في المرتبة الثانية والثالثة فقرة (يقدم نموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA مساهمة في تحسين عملية التخطيط الاستراتيجي وتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية) (تصف التقارير المتكاملة نموذج عمل الوحدة من خلال تحويل المدخلات التي تتمثل بأنشطتها التجارية إلى مخرجات ونتائج تهدف إلى تحقيق أهداف الوحدة الإستراتيجية وانشاء قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل) من خلال عرض هذه الفقرات يتبين ان تكامل المعلومات المالية وغير المالية وتحسين التخطيط الاستراتيجي تتمثل بمخرجات تحقق اهداف الوحدة بوجود نهج متكامل يربط بين الادارة والمراقبة المستمرة عليها وضمان دقة البيانات وموثوقيتها ليساعد مجلس الادارة على انشاء قيمة للوحدة الاقتصادية والاطراف المعنية .

ثالثاً : - تحليل علاقة الارتباط بين المحاور :- ان تحديد طبيعة العلاقة بين متغيرات البحث ومعرفة مدى قبول او رفض الفرضيات يكون باستخدام معامل الارتباط البسيط (بيرسون) ويعد من الطرق الاحصائية المستعملة لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين متغيرات البحث على مستوى العينة المبحوثة، وعلاقات الارتباط وكما يلي :

1- علاقة الارتباط بين نموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA وقيمة الوحدة الاقتصادية

من خلال استخدام معامل بيرسون لقياس العلاقة واتجاهها نجد ان هناك علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة معنوية موجبة قوية وبشكل طردي بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA و التقارير المتكاملة اذ بلغت قيمتها (0.551) عند مستوى دلالة (0.01) وهذا يعني توجد علاقة بين بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA واطار التقارير المتكاملة وهذا يثبت قبول الفرضية الاساسية الاولى (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA والتقارير المتكاملة) و ان هناك ارتباط ذو دلالة معنوية احصائيا لمحور انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA واطار التقارير المتكاملة في الوحدات الاقتصادية العراقية , كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول (4) بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA واطار التقارير المتكاملة

الارتباط		المحاور
0.551**	معامل الارتباط	توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA والتقارير المتكاملة
0.00	مستوى المعنوية	
دال	القرار	

(**) ارتباط ذو دلالة معنوية عند مستوى (0.01)

2- علاقة الارتباط بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA و قيمة الوحدة الاقتصادية :- من خلال استخدام معامل بيرسون لقياس العلاقة واتجاهها نجد ان هناك علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة معنوية موجبة قوية وبشكل طردي بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA و قيمة الوحدة الاقتصادية اذ بلغت قيمتها (0.630) عند مستوى دلالة (0.01) وهذا يعني توجد علاقة بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA وقيمة الوحدة الاقتصادية وهذا يثبت قبول الفرضية الاساسية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA وقيمة الوحدة الاقتصادية) و ان هناك ارتباط ذو دلالة معنوية احصائيا لمحور انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA وقيمة الوحدة الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية العراقية , كما هو موضح بالجدول الاتي :

جدول (5) بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA وأطار التقارير المتكاملة

الارتباط		المحاور
0.630**	معامل الارتباط	توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA وقيمة الوحدة الاقتصادية
0.00	مستوى المعنوية	
دال	القرار	

(**) ارتباط ذو دلالة معنوية عند مستوى (0.01)

3- اختبار العلاقة بين اعداد التقارير المتكاملة وتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA باستعمال الانحدار الخطي.

تم الاعتماد على معامل الانحدار الخطي البسيط (Simple Line Regression) اذ انه اسلوب احصائي يستخدم لتحديد اتجاهات التأثير السلبية او الايجابية ومقدارها، فضلا عن اختيار التأثير وتقديره الذي يحدثه المتغير المستقل (انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA) في المتغير التابع (قيمة الوحدة الاقتصادية) وحسب المعادلة الاتية:

$$Y = a + b X$$

اذ ان :-

$Y =$ ويعني المتغير التابع (قيمة الوحدة الاقتصادية) .

$a =$ الحد الثابت .

$b =$ الميل الحدي للمتغير المستقل .

$X =$ المتغير المستقل والمتمثل بالمتغيرات (انموذج الخطوط الثلاث).

وبهدف اختبار علاقة التأثير بين المتغير التفسيري التقارير المتكاملة بمحاوره المتعددة والمتغير المستجيب (تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية) وفي ضوء الفرضيات الاساسية ولمعرفة تأثير كل متغير توضيحي في متغير الاستجابة لغرض قبول او رفض فرضية التأثير من خلال مقارنة (F) المحسوبة بقيمة (F) الجدولية بمستوى معنوية معين ودرجتي حرية معينة ولإثبات او نفي الفرضية التي تنص (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين اطار التقارير المتكاملة وتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال انموذج لخطوط الثلاث الصادر عن IIA) وكما يلي :-

جدول رقم (6) يوضح تحسين التقارير المتكاملة وفقاً لأنموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA لتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية

القرار	Tدالة	Tقيمة المحسوبة	بيتا	F دالة	Fقيمة المحسوبة	معامل التحديد R ²	معامل التحديد R	المتغير المستقل	المتغير التابع والوسيط
توجد علاقة	0.00	2.589	1.230	0.000	41.767	0.527	0.726	انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA	التقارير المتكاملة لتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية

** قيمة (F) الجدولية عند مستوى دلالة 0.01

من أجل معرفة العلاقة بين التقارير المتكاملة لتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية العراقية والمتغيرات المستقلة (انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA) تم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد اظهرت نتائج الانحدار ان قيمة (F) البالغة (41.767) عند مستوى دلالة (0.000) اصغر من مستوى معنوية (0.001) وتفسر النتائج ان المتغيرات المستقلة تفسر 52.7% من التباين الحاصل في التقارير المتكاملة وذلك بالنظر الى معامل التحديد (R2) وكذلك جاءت قيمة بيتا لمتغير انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA بقيمة (1.230) دالة احصائية اي كلما تحسن انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA بمقدار وحدة تحسن مستوى التقارير المتكاملة التي تعزز قيمة الوحدة الاقتصادية بقيمة (1.230) وحدة، مما يتضح ان القرار يكون توجد علاقة بين انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA لتحسين التقارير المتكاملة لتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية العراقية مما يعني قبول الفرضية .

المحور الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات :-

1. أن تنفيذ انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA يمكن أن يزيد من فاعلية ممارسات إدارة المخاطر، وتمكين مجلس الإدارة من الإشراف على الإدارة بشكل أكثر فاعلية.
2. أن انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA يمكن أن يساهم بشكل معقول في ادارة المخاطر الناجمة بالوحدة الاقتصادية، إذا سلت الضوء على أهمية التدقيق الداخلي ليزيد ذلك من فرص تحسين اداء الوحدة الاقتصادية .
3. يوفر انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA الضمانات بأن الوحدة، عند التخطيط تأخذ في الاعتبار فهم احتياجات وتوقعات جميع الأطراف المعنية عند تحديد المخاطر والفرص والكشف المبكر عنها لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية .
4. ينبغي على الخططين الثاني والثالث تعزيز خط الأول باستمرار، لا سيما من خلال مسؤولية الإدارة والتدريب المستمر والمؤهلات المهنية، بهدف معالجة واكتشاف المخاطر وتقليصها باستمرار، لتحسين إدارة العمليات التي ستضيف قيمة كبيرة عندما تتماشى أنشطته مع استراتيجية الوحدة الاقتصادية .
5. أن تحسين جودة التقارير المتكاملة سينعكس على قيمة المعلومات المقدمة الى المستثمرين وقراراتهم في بيئة الأعمال والتي ستزيد من قيمة الوحدة الاقتصادية .
6. توفر التقارير المتكاملة منافع كثيرة منها المساعدة في توافر العوامل ذات التأثير الجوهري في مقدار الوحدة على انشاء القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل ، في ظل وجود ادارة للمخاطر والفرص والحوكمة .
7. تعطي التقارير المتكاملة صورة واضحة عن طبيعة العلاقات بين الوحدة وأصحاب المصلحة ، وكذلك المخاطر والفرص التي قد تتعرض لها الوحدة على المدى القصير والمتوسط والطويل ،إلى جانب تأثيرها على الأداء المالي وغير المالي، لينتج عن التفكير المتكامل تقرير دوري متكامل من قبل الوحدة حول تحسين سمعة الوحدة فيما يتعلق بجوانب انشاء القيمة
8. أن الوحدات الاقتصادية التي تفصح عن أداءها البيئي والاجتماعي والاقتصادي والحوكمي ضمن التقارير المتكاملة سوف يعزز من مكانتها في السوق بالتالي تحقق استدامة لأعمالها.

ثانياً : التوصيات :-

1. قيام مجلس الادارة بالإشراف بشكل أكثر فاعلية على الضوابط الداخلية لتشمل التعاملات المالية وغير المالية ، في إطار التقارير المتكاملة عن جميع الانشطة التي يمكن ان تؤثر على اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية عند تنفيذ انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA.
2. ضرورة اهتمام الادارة بتطبيق انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA والتفكير المتكامل يعطي فهم أكثر بأن الوحدة تأخذ بنظر الاعتبار احتياجات جميع الاطراف المعنية لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية .

3. ضرورة إقامة ندوات علمية وأكاديمية وتعريفهم بأهم المصطلحات الحديثة بما فيها ادوار انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA، على صعيد تعريف مسؤوليات الادارة والتدريب المستمر للعاملين وتزويدهم بالموظفين من ذي الخبرة والتوكيد على التقارير لتحسين ادارة العمليات التي ستضيف قيمة للوحدة الاقتصادية .
4. ضرورة نشر الوعي لدى الأطراف الداخلية والخارجية بوحدة الأعمال بأهمية انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA في إدارة المخاطر وتطبيق الحوكمة بشكل فعال ، باعتبارها حلقة وصل بين الفئات المختلفة المستفيدة منها.
5. ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بأعداد التقارير المتكاملة لأنها توفر مرونة في عرض معلوماتها المالية وغير المالية، بما يتلاءم مع احتياجات ورغبات اصحاب المصلحة، وبيان كيفية ادارة مواردها وربطها بنموذج اعمالها مما يجعلها أكثر معرفة ببيئتها الخارجية وما تحمله من مخاطر او فرص لمساعدتها في انشاء قيمة، ويجنبها الفشل وتعزيز الثقة فيها .
6. العمل على برنامج تدريبي وفق مفهوم التفكير المتكامل وبيان دوره في فهم العلاقات بين الوحدات الادارية والتشغيلية لغرض ادارة المخاطر والفرص وتقليل التهديدات على وفق انموذج الخطوط الثلاث الصادر عن IIA .
7. ضرورة تبني مفهوم إطار التقارير المتكامل من قبل الوحدات الاقتصادية كونه مفهوم يساعد على تعزيز قيمة الوحدات الاقتصادية واستدامتها .

Reference:

1. Abbas, Osama Tariq, Al-Dabbas, Wafa Abdel-Amir, the role of the auditor in measuring social and environmental performance indicators in light of the application of the Global Reporting Initiative (GRI) standards (applied research in the Iraqi General Cement Company), Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 15 Issue 51, 2020.
2. Abeywardana, N. L. E., Azam, S. F., & Teng, K. L. L. (2022). Towards the Sustainability Enhancement: Identification of Impediments on Integrated Reporting.
3. Al-Ahmedi, A. M. N., & Thijeel, A. P. D. A. M. (2023). A proposed audit program for a comprehensive electronic banking system based on business risks (applied research). *Journal of Accounting and Financial Studies*, 18(63).
4. Ali, Kast, Internal Auditing as a Modern Introduction to Information Security Risk Management, According to the Three Lines of Defense Model, Journal of Law and Basic Sciences, Economic Issue, Special Issue, 2018.
5. Al-Qawasmi, Ahmed, Speech by the President of the Association, Jordanian Internal Audit Association, Issue 2019, CIIA (2018). Control , Chartered Institute of Internal Auditors.
6. Anderson, D. J., & Eubanks, Gina, et al (2015). Leveraging COSO across the Three Lines of Defense. Institute of Internal Auditors (IIA).
7. Bantleon, Ulrich & d'Arcy ,Anne & Eulerich, Marc & Hucke, Anja & Pedell ,Burkhard & Ratzinger-Sakel, Nicole V.S. (2020) Coordination challenges in implementing the three lines of defense mode, wileyonlinelibrary.com/journal/ijau .
8. Camilleri, M. A. (2018). Theoretical insights on integrated reporting: The inclusion of non-financial capitals in corporate disclosures. *Corporate Communications: An International Journal*.
9. Carels, C., Maroun, W., & Padia, N. (2013). Integrated reporting in the South African mining sector. *Corporate Ownership and Control*, 11(1), 947-969.
10. COSO (2020) . Internal Control—Integrated Framework: Executive Summary, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
11. Cro forum (2021). The Three Lines Model , www.thecroforum.org
12. CIIA (2018). Control , Chartered Institute of Internal Auditors.
13. De Villiers, C., Venter, E. R., & Hsiao, P. C. K. (2017). Integrated reporting: background, measurement issues, approaches and an agenda for future research. *Accounting & Finance*, 57(4), 937-959.
14. Decaux ,Loïc & Sarens, Gerrit . (2015), Implementing combined assurance: insights from multiple case studies, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 .
15. Dekker, Peter den & Cargou, Claude, 2010, Monitoring the effectiveness of internal control, internal audit and risk management systems, FERMA / ECIIA, Guidance for boards and audit committees.
16. Deloitte (2018). Modernising the three lines of defense model An internal audit perspective, Deloitte Touche Tohmatsu.

17. Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., & Demartini, P. (2016, September). Integrated reporting: A structured literature review. In Accounting forum (Vol. 40, No. 3, pp. 166-185). No longer published by Elsevier.
18. Deloitte. (2016). King IV: Bolder Than Ever. Deloitte, Africa.
19. Eccles, R. G., & Serafeim, G. (2011). Accelerating the adoption of integrated reporting. InnoVatio Publishing Ltd.
20. Engelbrecht, Lindie & Yasseen, Yaeesh & Omarjee, Irfaan (2018). The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective, Meditari Accountancy Research, Vol. 26.
21. Eryilmaz, Mehmet (2018). Enterprise Risk Management: Past, Today and Future , St. Kliment Ohridski University Press , Bursa, Turkey .
22. Eulerich ,Marc (2021). The new Three Lines model for structuring corporate governance -A critical discussion of similarities and differences, Research Gate.
23. Financial Academy in Saudi Arabia, Basics of Risk Management in Financial Services, King Fahd National Publishing Library, Riyadh, 2020.
24. Hoque, M. E. (2017). Why company should adopt integrated reporting?. International Journal of Economics and Financial Issues, 7(1), 241-248.
25. Idowu, S. O., Dragu, I. M., Tiron-Tudor, A., & Farcas, T. V. (2016). From CSR and sustainability to integrated reporting. International Journal of Social Entrepreneurship and Innovation, 4(2), 134-151.
26. IFC (2021). Internal Control Handbook, Section 3: Control Environment . International Finance Corporation , Washington, D.C .
27. IIA (2013). The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control, position paper , The Institute of Internal Auditors .
28. IIA (2020). The IIA Three Lines Model An update of the Three Lines of Defense, The Institute of Internal Auditors .
29. IIA ,Global(2020). The Three Lines Model – An Important Tool for the Success of Every Organization, Global Perspectives And Insights ,The Institute of Internal Auditors .
30. IIRC (2013). The International Integrated Reporting Framework, The International Integrated Reporting Council info@theiirc.org .
31. Irwin, Rodney & Pugliese, Anthony .(2022). Embedding ESG and sustainability considerations into the Three lines model, collaborate The World Business Council for Sustainable Development and The IIA.
32. Iskak Jamaludin & Muslih, Mochamad.(2022). The Effect of the Three Lines of Defense Model on the Performance of State- Owned Enterprises Moderated by the Audit Committee , International Journal of Science and Society, Volume 4, Issue 2.
33. Kannenberg, L. (2019). An empirical analysis of the effects of integrated reporting on sustainability management: exploring the link between climate change reporting and management performance (Doctoral dissertation, Dissertation, Halle (Saale), Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, 2019).
34. Khayoon, A. M., & Sa'ad Salman, A. L. (2021). The Role of Integrated Reporting in Reducing Information Asymmetry Analytical Research of A sample of Iraqi Banks listed on the Iraq Stock Exchange. *Journal of Accounting and Financial Studies*, 16(56).
35. Kolk, A. (2010). Trajectories of sustainability reporting by MNCs. *Journal of world business*, 45(4), 367-374.
36. Lakhani, L., & Herbert, S. L. (2022). Theoretical frameworks applied in integrated reporting and sustainability reporting research. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 25(1), 1-12.
37. Luburić, Radoica & Perović, Milan J & Sekulovic, Rajko (2015). Quality Management in terms of strengthening the "Three Lines of Defence" in Risk Management - Process Approach, *International Journal for Quality Research* .
38. Luburić, Radoica ,2017, Strengthening the Three Lines of Defence in Terms of More Efficient Operational Risk Management in Central Banks, *Journal of Central Banking Theory and Practice*.
39. Lyons, Sean, 2011, Corporate Oversight and Stakeholder Lines of Defense, The Conference Board Of Canad.
40. Mann, Verena.(2021). Internal Audit and the Three Lines Model, Master of Arts in Business (MA), University of Applied Sciences FH Campus Vienna .
41. Mutevhe, T. (2019). Implementing combined assurance in organisations to enable boards to exercise risk oversight (Doctoral dissertation, University of Pretoria).
42. Nawal, Sayeh (2016), The contribution of internal audit to risk management and its reflection on the embodiment of corporate governance requirements in Algeria, a survey study of a group of companies, a thesis submitted to obtain a doctorate in commercial sciences, Farhat Abbas University of Setif, Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences and Management Sciences ,Algeria .

43. Nurdiani, Tanti Widia .(2021). The Three Lines Of Defense Model Establish Effective Governance, Risk Management And Compliance In Financial Institutions NSTITUTIONS: An International Cross Comparison Off UK, Europe, US AND Australia , International Journal of Economics, Commerce and Management ,vol IX.
44. Nurdiani,Tanti Widia(2022). Implementation of Three Lines of Deffnes Model Across Comparison : Sharia Banks, Regional Banks, Rural Banks, and National Banks, Journal of Tianjin University Science and Technology, vol:55.
45. Opanyi, R. O., & Omare, D. A. (2022). Effect of Integrated Reporting on Firm Value of Listed Companies in Kenya. European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, 10(7), 31-52.
46. PKF (2020). Three Lines Model: One year on, PKF Publishing, www.pkf-l.com .
47. Rowbottom, N. (2013). The emergence of integrated reporting. In asia pacific interdisciplinary research in accounting conference.
48. Schuett, Jonas .(2022) Three lines of defense against risks from AI, PhD Candidate, Faculty of Law, Goethe University Frankfurt, Germany; jonas.schuett@governance.ai.
49. Shaheen, Abdel Hamid Ahmed Shaheen, Al-Mihi, Ramadan Abdel Hamid Al-Mihi, Al-Bastawisi, & Marwa Ahmed Abdel Rahman. The integrated report as an input for evaluating the facility's ability to continue and create value (field study). Scientific Journal of Financial and Administrative Studies and Research, 4(2), 2019
50. The Saudi Organization for Auditors and Accountants, International Standards for Auditing, Examination, and Other Assurances and Related Services, and Other Standards and Publications Approved by the Saudi Organization for Auditors and Accountants, translated by the Saudi Organization for Auditors and Accountants, 2023 edition.
51. Wibowo, S., Achsan, N. A., Suroso, A. I., & Sasongko, H. (2022). Integrated governance, risk, and compliance (GRC) and combined assurance: A comparative institutional study. Indonesian Journal of Business and Entrepreneurship (IJBE), 8(2), 289-289.
52. Yaqoub, F. A. (2022). The role of auditing in analyzing the relationship between the governance of investment policy and the cost of debt and its reflection on the continuity of the institution. *Journal of Accounting and Financial Studies* .
53. Zenkina, I. V. (2018). Global promotion of integrated reporting by enhancing its informative and analytical value for stakeholders.
54. Yaqoub, F. A(2018) Survey the opinions professional and academics on building the strategy of internal audit function and the possibility of keeping abreast of developments. *Journal of Accounting and Financial Studies*, 13(42).