Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 65, Part (2): 170-192
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.65.2.9

Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)
E-ISSN: 3006-9149

The effect of the board characteristics on the integrated reports quality from the perspective of agency theory: An applied study on Iraqi banks

Alaa Abboud Kazem*

Technical Institute: Al-Dur/ Northern Technical University

Abstract: The research aims to show the extent to which the characteristics of the board of directors affect the quality of the integrated reports according to the agency theory. To achieve the goal, the obtained quantitative methods were used. In collecting data, the researcher relied on the financial statements published on the Securities Commission website for a sample of banks. The research sample consisted of 10 banks for the period 2017-2021. The characteristics of the board of directors were measured through the mechanisms represented by (size, independence, level of activity, double position of CEO As for the quality of the integrated reports, it was measured through the mechanisms represented by (company overview, business model, risks and opportunities, strategy and resource allocation, governance, performance, basis for preparation and presentation, and future outlook). As for the agency theory, it was measured through (the utilization ratio of assets and the operating expenses ratio). The most important results that were reached is the existence of a positive (directive) correlation relationship with significant between the size of the board of directors and each of the percentage of utilization of assets and the quality of integrated reports. Meaning that an increase in the size of the board of directors is accompanied by an increase in the percentage of utilization of assets (i.e. a decrease in agency costs) and an increase in the quality levels of the integrated reports. As well as the presence of a positive (directive) correlation with significant significance between the independence of the board of directors and each of the percentage of utilization of assets and the quality of the integrated reports. Since the presence of independent members is an effective tool for monitoring the actions of managers and this leads to an increase in the quality of the integrated reports. The study recommended the need to take into account the level of activity of the Board of Directors in order for the Board to carry out its function effectively, as the number of annual meetings must be increased in this regard. As low levels of the activities of the Board of Directors can lead to a reduction in the quality of integrated reports.

Keywords:
Board characteristics, integrated reports quality, agency theory.

A R T I C L E I N F O

Article history:

Received	22 Oct. 2023
Accepted	22 Nov. 2023
Available online	31 Mar. 2024

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

*Corresponding author:
Alaa Abboud Kazem
Technical Institute: Al-Dur/ Northern Technical University

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 65, Part (2): 170-192
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.65.2.9

تأثير خصائص مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة من منظور نظرية الوكالة: دراسة تطبيقية على المصارف العراقية

علاء عبود كاظم
المعهد التقني-الدور/ الجامعة التقنية الشمالية

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان مدى تأثير خصائص مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة وفقا لنظرية الوكالة. ولتحقيق الهدف تم استخدام الأساليب الكمية التي تم الحصول عليها. واعتمد الباحث في جمع البيانات على القوائم المالية المنشورة في موقع هيئة الأوراق المالية لعينة من المصارف وبلغت عينة البحث 10 مصارف وللمدة من 2017-2021. وتم قياس خصائص مجلس الإدارة من خلال الأبعاد المتمثلة بـ (الحجم، والاستقلالية، ومستوى النشاط، ازدواجية منصب الرئيس التنفيذي) اما جودة التقارير المتكاملة فقد تم قياسها من خلال الاليات المتمثلة بـ (نظرة عامة عن الشركة، نموذج الاعمال، المخاطر والفرص، الاستراتيجية وتخصيص الموارد، الحوكمة، الأداء، أساس الاعداد والعرض، النظرة المستقبلية). أما نظرية الوكالة فقد تم قياسها من خلال (نسبة الانتفاع من الأصول ونسبة المصاريف التشغيلية). وإن أهم النتائج التي تم التوصل لها هي وجود علاقة ارتباط إيجابية (طردية) ذات دلالة معنوية بين حجم مجلس الإدارة وكل من نسبة الانتفاع من الموجودات وجودة التقارير المتكاملة، بمعنى أن زيادة حجم مجلس الإدارة يرافقه ارتفاع في نسبة الانتفاع من الموجودات (أي انخفاض تكاليف الوكالة) وزيادة في مستويات جودة التقارير المتكاملة وكذلك وجود علاقة ارتباط إيجابية (طردية) ذات دلالة معنوية بين استقلالية مجلس الإدارة وكل من نسبة الانتفاع من الموجودات (نظرية الوكالة) وجودة التقارير المتكاملة، إذ إن وجود أعضاء مستقلين يعد أداة فعالة لمراقبة تصرفات المديرين وهذا يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المتكاملة. وأوصت الدراسة ضرورة مراعاة مستوى نشاط مجلس الإدارة لكي ينفذ المجلس وظيفته بفعالية إذ يجب زيادة عدد الاجتماعات السنوية في هذا الصدد إذ يمكن أن تؤدي المستويات المنخفضة من أنشطة مجلس الإدارة الى تخفيض في جودة التقارير المتكاملة.

الكلمات المفتاحية: خصائص مجلس الادارة، جودة التقارير المتكاملة، نظرية الوكالة.

المقدمة

تعد جودة التقارير المتكاملة من أهم الشروط الأساسية لدخول الشركات إلى الأسواق العالمية، وهي تعتبر نتيجة لدور مجلس الإدارة المهم في اعداد التقرير المتكامل ومسؤوليتها عن مصداقيته وعرضه بشكل عادل لجميع أصحاب المصالح، إذ إنها تواجه هدفًا مهمًا يتمثل في تحسين كفاءة المعلومات التي يتم الكشف عنها، مما يسمح بتخصيص أفضل للموارد، حيث إن إعداد التقارير المتكاملة يتوافق مع التقدم المحرز في إعداد التقارير المالية وغير المالية، وإنها تمثل قدرة الشركات على خلق قيمة بمرور الوقت من خلال إظهار الترابط الحالي بين المعلومات المالية وغير المالية، وبين الخصائص المتنوعة التي تحتوي عليها، ويؤكد التقرير المتكامل على التوجه نحو المستقبل، والإيجاز، والتركيز الاستراتيجي، هذه القدرة على إعداد التقارير المتكاملة مرتبطة بوضوح بالتفكير المتكامل ويؤدي التفكير المتكامل للشركة إلى نشر تقارير قادرة على إظهار الروابط بين أنواع المعلومات المختلفة، مما يزيد من مستوى الاتصال. ومن ثم يمكن أيضًا توسيع هذه المسؤولية لتشمل

إعداد التقارير المتكاملة كأداة تتضمن كلاً من المعلومات المالية وغير المالية ومع ذلك من هذا المنظور، من الأساسي ألا يدفع مجلس الإدارة المديرين فقط إلى تبني التقارير المتكاملة، والتي يمكن أن تمثل أيضًا مجرد اختيار رسمي، ولكن تحقق لضمان توفير بيانات عالية الجودة لتقليل المعلومات غير المتماثلة، وبالتالي، تكاليف الوكالة. وفي هذا الصدد، يمكن لبعض خصائص مجلس الإدارة، مثل الحجم والاستقلالية ومستوى النشاط وازدواجية الرئيس التنفيذي، أن تمثل وسيلة لزيادة مستوى التحكم في عمل المديرين، وتحسين جودة المعلومات المقدمة.

المحور الأول: منهجية البحث

أولاً. مشكلة الدراسة: إن أصحاب المصالح يعتمدون على التقارير والقوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات، وبما إن القوائم المالية الحالية لم تعد توفر معلومات كاملة ومفيدة لأصحاب المصالح، إذ إنها تركز على المعلومات المالية دون المعلومات غير المالية المرتبطة بالجوانب الاجتماعية والبيئية، لذلك يتوجب على مجلس الإدارة أن يقوم بأعداد تقارير مالية متكاملة وذات مصداقية وعرضها بشكل يخدم أصحاب المصالح، ومن هنا نشأت المشكلة والتي تتمثل بالأسئلة الآتية:

(هل تؤثر خصائص مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة في ظل توسيط نظرية الوكالة؟)

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

1. هل تؤثر خصائص مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة؟
2. هل تؤثر خصائص مجلس الإدارة على نظرية الوكالة؟
3. هل تؤثر نظرية الوكالة على جودة التقارير المتكاملة؟

ثانياً. هدف الدراسة: في ضوء مشكلة الدراسة وأهميتها فأن الهدف الرئيسي لها هو بيان مدى تأثير خصائص مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة في ظل توسيط نظرية الوكالة، وذلك من خلال استقصاء عدد من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وكذلك بيان خصائص مجلس الإدارة وجودة التقارير المتكاملة ومشاكل نظرية الوكالة والعلاقة بين هذه المتغيرات.

ثالثاً. أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها في تحديد التزام مجلس الإدارة بعناصر حوكمة الشركات (الحجم، الاستقلالية، مستوى النشاط، ازدواجية الرئيس التنفيذي) من أجل تحقيق التقارير المتكاملة بما يتلائم مع احتياجات جميع المستخدمين، نظرا لأهمية التقارير المتكاملة لمختلف المستخدمين من اجل اتخاذ قراراتهم.

رابعاً. فرضية الدراسة: من خلال مشكلة الدراسة تم وضع الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسة الأولى: هناك تأثير لخصائص مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة.

الفرضية الرئيسة الثانية: هناك تأثير لخصائص مجلس الإدارة على نظرية الوكالة.

الفرضية الرئيسة الثالثة: هناك تأثير لنظرية الوكالة على جودة التقارير المتكاملة.

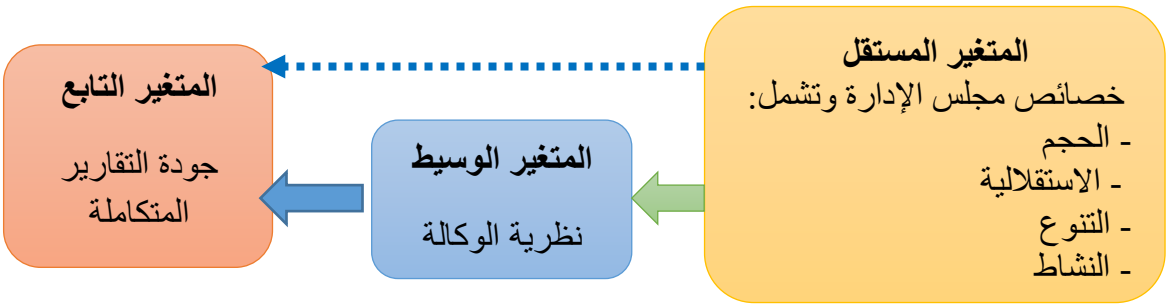
الفرضية الرئيسة الرابعة: يزداد تأثير خصائص مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة في ظل توسيط نظرية الوكالة.

خامساً. مجتمع وعينة الدراسة: تمثل مجتمع الدراسة بالمصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أما عينة الدراسة فتمثلت ب (10) مصارف، وقد تمثلت الحدود الزمنية لهذه العينة بخمس سنوات امتدت من عام 2017 إلى عام 2021 لتكون عدد المشاهدات التي شملتها الدراسة (50) مشاهدة (مصرف/سنة)، علما إن اختيار العينة تمثل بالمصارف التجارية فقط ووفق شرطين

هما توافر البيانات المالية للمصارف لعام 2021، واستمرار المصارف بالإبلاغ عن بياناتها المالية للسنوات المحددة على موقع سوق العراق للأوراق المالية دون انقطاع.

سادساً. منهج الدراسة: تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي والاستقرائي وقد تم استقراء الادبيات العلمية من رسائل ومجلات عربية واجنبية من اجل بناء الجانب النظري، وقد تم اختبار البحث على عشرة مصارف وتم الحصول على البيانات من القوائم المالية الخاصة بهذه المصارف والمنشورة بسوق العراق للأوراق المالية.

سابعاً. انموذج الدراسة: يظهر الشكل رقم (1) انموذج الدراسة حسب العلاقة بين متغيراته.



الشكل (1): انموذج الدراسة

المصدر: الشكل من إعداد الباحث

ثامناً. الدراسات السابقة: تناولت العديد من الدراسات موضوع خصائص مجلس الإدارة وجودة التقارير المتكاملة ونظرية الوكالة إذ هدفت دراسة (Obeng, et al., 2021) إلى بيان ما إذا كانت ممارسة إعداد التقارير المتكاملة (IR) يمكن أن تقلل من مشاكل الوكالة بين المديرين والمستثمرين، مما يؤدي إلى انخفاض تكاليف الوكالة. وتناولت الدراسة نظرية الوكالة والتقارير المتكاملة. وتوصلت إلى أن الشركات التي تطبق ممارسات علاقات المستثمرين على نطاق أوسع (شركات علاقات المستثمرين العالية) ترتبط بمستويات أقل من تكاليف الوكالة والمزيد من التغييرات السلبية من سنة إلى أخرى في تكاليف الوكالة مقارنة بشركات IR الأخرى (شركات IR المنخفضة). كما نجد أيضًا أن العلاقة بين مستوى ممارسة علاقات المستثمرين وتكاليف الوكالة تكون أكثر سلبية في البلدان ذات التوجه نحو المساهمين مقارنة بالدول ذات التوجه نحو المساهمين. فضلا عن ذلك، فإن فعالية علاقات المستثمرين تكون أكثر وضوحًا في الشركات المتنوعة التي تواجه مشكلات أكبر في الوكالة.

أما دراسة (Widhiastuti & Harto, 2022) فقد هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير ضغط لجنة التدقيق والمفوضين المستقلين وأصحاب المصلحة (نظرية الوكالة) على إعداد التقارير المتكاملة سواء بشكل مباشر أو خاضع للإشراف من خلال الربحية. وتناولت الدراسة لجنة التدقيق والتقارير المتكاملة والربحية ونظرية الوكالة. وتوصلت إلى أن عدد لجان التدقيق والمفوضين المستقلين كان في المتوسط مثاليا، ووفقا للقواعد، بلغت الملكية المؤسسية أكثر من 50% من جميع الشركات في جميع القطاعات الصناعية. وأظهرت نتائج الاختبار أن لجنة التدقيق وضغوط أصحاب المصلحة كان لهما تأثير إيجابي كبير على التقارير المتكاملة، في حين كان للمفوض المستقل تأثير سلبي كبير. وكانت الربحية قادرة على إضعاف تأثير لجنة التدقيق، وتعزيز تأثير المفوضين المستقلين، ولم تكن قادرة على تخفيف تأثير ضغط أصحاب المصلحة (نظرية الوكالة) على التقارير المتكاملة.

أما دراسة (lnjeni, et al., 2022) فقد هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح عن معلومات الاستدامة (SR) والتقرير المتكامل (IR) ونظرية الوكالة في سياق

الدول النامية، مع الإشارة بشكل خاص إلى كينيا. وتناولت الدراسة نظرية الوكالة والتقارير المتكاملة والاستدامة. وتوصلت إلى أن هناك زخمًا نحو أطر إعداد التقارير الأحدث في كينيا مع إفصاحات كبيرة عن العلاقات الدولية والمتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية في تقاريرها السنوية. وأظهرت أيضًا أن مستوى إفصاحات SR وIR يتأثر بكل من العوامل المرتبطة بالوكالة (التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة، واستقلال لجنة التدقيق، والملكية الجماعية، ووجود ملكية أجنبية). فضلا عن ذلك، تؤثر العوامل المؤسسية (الضغط التنظيمي والجهود الترويجية للهيئات التنظيمية والمهنية [الإبلاغ عن جوائز التميز]) على الإفصاحات.

أما دراسة (السيلاوي، 2022) فقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور خصائص مجلس الإدارة التي المتمثلة (الاستقلالية، حجم مجلس الإدارة، أعضاء مجلس الإدارة، تنوع الجنس في مجلس الإدارة، التحصيل العلمي، الخبرة) كعنصر من عناصر الحوكمة ومدى تاثيرها على التقارير المتكاملة. وتناولت الدراسة خصائص مجلس الإدارة والتقارير المتكاملة. وتوصلت إلى أن أعضاء مجلس الإدارة كان لديهم تاثير إيجابي بشكل كبير اتجاه حوكمة الشركات وبينت أن خصائص مجلس الإدارة في التقارير المتكاملة وهذا يدل على اهتمام الشركة عينة الدراسة بابعاد خصائص مجلس الإدارة وهذا من شأنه أن يعزز بشكل إيجابي للتقارير المتكاملة.

أما دراسة (الجبلي، 2023) فقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الافصاح الاختياري على العلاقة بين خصائص مجلس الادارة وخصائص الشركة من أجل تخفيض تكاليف الوكالة للشركة الصناعية المدرجة في بورصة الأوراق المصرية. وتناولت الدراسة الإفصاح الاختياري، خصائص مجلس الإدارة، خصائص الشركة، تكاليف الوكالة. وتوصلت إلى أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص الشركة على مستوى الإفصاح الاختياري، كما لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص مجلس الإدارة على مستوى الإفصاح الاختياري، وكذلك بينت الدراسة بوجود علاقة للإفصاح الاختياري على تخفيض تكاليف الوكالة، إذ يمكن تفسيره كلما أفصحت الشركة عن هذه المعلومات كلما تلاشت مشكلات نظرية الوكالة وبالتالي تنخفض تكاليف الوكالة.

المحور الثاني: الإطار النظري للبحث

أولاً. مفهوم مجلس الإدارة: إن انفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى حدوث مشكلات الوكالة، ونظراً لكون الوكلاء لا يقومون بالأفعال التي يمكن أن تحقق مصالح الموكلين فقد تقوم الإدارة بسلوك تسعى من خلاله الى اتخاذ قرارات لتحقيق مصالحها الخاصة، أو قيامها بنقل الثروة من طرف إلى طرف آخر، وفي ضوء ذلك يبحث حملة الأسهم عن الوسائل التي تمكنهم من الرقابة بشكل فعال على أداء الإدارة ويعد مجلس الإدارة أحد أهم الوسائل التي تشرف على عمل الإدارة اذ تقوم الفكرة على انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من قبل حملة الأسهم للعمل على مصالحهم ونظرا لأهمية الدور الذي يقوم به المجلس تدخلت كثير من التشريعات في بعض الدول إلى ضرورة تشكيل المجلس وتحديد مؤهلاته وأعضاءه بهدف تعظيم الدور الرقابي والاشرافي الذي يقوم به (يوسف، 2012: 236). ويعد مجلس الإدارة كجهاز ارشادي يلعب دور في رعاية أنشطة المديرين التنفيذين والاشراف عليهم من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين ومن وجهة نظرية الوكالة يساعد وجود أعضاء مجلس الإدارة المستقلين على تقليل تضارب المصالح القائمة بين المساهمين والمديرين ومع ذلك تجدر الإشارة إلى أن المديرين التنفيذيون للشركة يخططون لدور مهم هو خلق مزيج بين المديرين

التنفيذين وغير التنفيذين ويعد وجود مثل هذا المزيج من العناصر الرئيسية لمجلس الإدارة (السعدي واخرون، 2020: 88).

ثانياً. خصائص مجلس الإدارة: بناءً على منظور الوكالة، فإن وجود خصائص مجلس الإدارة يمكن أن يوفر الرقابة وبشكل فعال ومن منظور الاعتماد على الموارد، تم عد خصائص مجلس الإدارة كمورد للشركات. وتركز هذه الدراسة على أربع خصائص – حجم المجلس، استقلالية المجلس، تنوع المجلس، نشاط المجلس.

1. **حجم المجلس:** ليس هنالك اتفاق في الدراسات المحاسبية على الحجم الأمثل لمجلس الإدارة إذ إن المجالس ذات الحجم الكبير تكون ذا فعالية أقل من المجالس ذات الحجم الصغير وذلك نتيجة الصعوبات التي تخص التنسيق بين أعضاء المجلس إذ إن المجالس الكبيرة تقوم بألقاء الرقابة ومتابعة الأعمال على الأعضاء وإن المجالس الصغيرة تكون أفضل وذلك لسهولة اتخاذ القرار وإمكانية التنسيق بين الأعضاء إذ إن حجم المشاكل تقل في هذه الحالة مما يجعل المجلس أكثر فاعلية وذو تأثير أقل بالمدير التنفيذي (الشاهد، الكردي، 2018: 123).
2. **استقلالية المجلس:** تعد استقلالية المجلس أحد أبرز الخصائص المهمة للمجلس ومحور أساسي في دور فعالية التوجيه والاشراف ويقصد بها أن يكون عضو مجلس الإدارة مستقلا بأن لا تربطه بالشركة أو مديريها علاقة تحول دون أداء عمله بالشكل المطلوب، ولقد ركزت العملية البحثية المعاصرة على دراسة أهمية تعزيز استقلالية المجلس للإدارة وتعيين أعضاء يتمتعون بالاستقلالية التامة من أجل تعزيز الشفافية والافصاح وملاءمة التقارير لاحتياجات المستخدمين وهذا يؤدي إلى زيادة ملائمة الأرباح المحاسبية ومدى منفعتها لمتخذي القرار (نزيهة، 2018: 26). وحسب نظرية الوكالة يعد وجود الأعضاء المستقلين بمجلس الإدارة من الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات التي يمكن أن تعزز من حيوية وكفاءة مجلس الإدارة وتقلل من فرص السرقة لثروة المساهمين من قبل المديرين على عكس الأعضاء الداخلين الذين يعدون أعضاء تابعين لا يشجعون على خلق قيمة وليس بمقدورهم معاقبة المدير مخافة أن تضيع منهم المنافع الشخصية التي يريدون الحصول عليها (عبداللطيف، 2016: 697).
3. **ازدواجية منصب الرئيس التنفيذي:** في مجال حوكمة الشركات توفرت بحوث تجريبية عدة تبين بأن هنالك أدلة قوية تؤكد على أنه من الأفضل الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي لان ذلك يؤدي الى تحسين فعالية وظيفة الرقابة، إذ إن هنالك وجهة نظر قوية حول مسالة فصل السلطات بين الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة ألا وهي نظرية الوكالة ونظرية الإشارة إذ ترى نظرية الوكالة بأن الفصل بين الدوريين أمر لابد منه من أجل زيادة فعالية مجلس الإدارة لأنه عندما يشغل منصبين مهمين فمن المرجح بأنه سوف يقوم باستخدام استراتيجيات تخدم مصالحه الشخصية على حساب مصلحة المالكين الآخرين في المؤسسة أما نظرية الإشارة ترى بأن الجمع بأن المنصبين سيعزز عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة (نزيهة، 2018: 23).
4. **نشاط المجلس:** تعني أنشطة مجلس الإدارة أن أعضاء مجلس الإدارة يشغلون العديد من الإدارات ومع ذلك فأن مجلس الإدارة المتنوع يخلق خبرة أفضل لأعضاء المجلس من أجل إدارة عمليات الشركة (yeni, et al., 2020: 53). وإن تكرار اجتماعات مجلس الإدارة له تأثير كبير على عمل الشركة إذ يعد تكرار اجتماعات مجلس الإدارة عاملاً حاسمًا ممتازًا لفعالية مراقبة المديرين، وتقليل إدارة الأرباح يمكن أن تساعد أنشطة مجلس الإدارة المنتظمة على مواكبة وضع الشركة بشكل جيد،

وبالتالي تقليل عدم تناسق المعلومات. إذا تم دعوة أعضاء مجلس الإدارة بشكل متكرر، فيمكنهم المساهمة بمزيد من الوقت في مراجعة قرارات فريق الإدارة والطعن فيها. نتيجة لذلك، يمكن لأعضاء مجلس الإدارة مراقبة الشركة بشكل أفضل، وبالتالي يمكنهم تقليل التلاعب بالأرباح ويصبح المدراء الذين لا يشاركون في اجتماعات مجلس الإدارة غير فعالين في حماية ممتلكات المساهمين لأنهم لا يمتلكون معلومات محدثة عن السلوكيات الإدارية، وبالتالي لا يمكنهم اكتشاف الإجراءات غير العادية (Dieu, 2020: 8).

ثالثاً. طبيعة ومفهوم التقارير المتكاملة: إذ بدأت فكرة التقارير المتكاملة في عام 2009 إذ ناشدت الأمم المتحدة الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل تطوير اطار عالمي للتقارير المتكاملة ولخصت اللجنة بأن التقارير المتكاملة تسهم في تحسين طريقة تفكير وتخطيط الشركة وهدف هذا الاطار الى تحسين جودة المعلومات التي توفرها التقارير والتي تسهم في كفاءة وانتاجية رأس المال وتعزيز منهج متماسك ذو فعالية لتقارير الشركات من خلال الاعتماد على معايير وايصال صورة متكاملة عن كافة العوامل الأساسية التي تؤثر بالمؤسسة عند خلق قيمة على مر الزمن والمساهمة في تعزيز الاشراف على قاعدة كبيرة وواسعة من المواضع الخاصة التي تكون متعلقة بالبيئة والموارد البشرية وكذلك دعم التفكير المتكامل وصنع القرارات التي تسهم في خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل (عبده، 2019: 661-662) ونتيجة لحدوث الأزمات في العالم في العقود الماضية أصبح هنالك اتفاقات بين المحاسبين والاكاديميين على أن تطبيق الأنظمة الحالية الخاصة بالتقارير المالية الحالية سيترتب عليها الكثير من الانتقادات المحاسبية (Busco, et al., 2013: 36) ونظرا لعدم قدرة نظام المعلومات المحاسبية المالية في وضعها الحالي في عدم قدرتها على توفير المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصالح والتي تتضمن معلومات غير مالية لذلك يقتضي الامر تطوير هذا النظام لكي ينتج معلومات غير مالية ذات بعد استراتيجي واجتماعي وبيئي واستدامي (علي، 2012: 143) حيث إن في السنوات الأخيرة أدى الإفصاح عن التقارير المالية وتقارير الاستدامة بشكل منفصل إلى زيادة حجم المعلومات المتاحة في الأسواق مما أدى إلى توفير قدر كبير من الشفافية والفهم لعملية خلق القيمة للشركات وفي هذا الصدد يظهر شكل التقرير المتكامل كتطور طبيعي للتغلب على درجة القصور في تقارير الشركات الحالية ليصبح اكثر فائدة ويلبي بشكل فعال المتطلبات المعلوماتية لأصحاب المصالح ويعتبر المساهمون هم أصحاب المصلحة الرئيسين بسبب تعرضهم المتزايد للمخاطر والقدرة على تأثير أرباح الشركة (Ferrira, 2020: 1).

هنالك مفاهيم عدة لها فقد عرفها المجلس الدولي لاعداد التقارير المتكاملة بأنها عملية يتم بمقتضاها تجميع المعلومات الجوهرية فيما يتعلق بمساهمة الشركة وبيان أدائها في توضيح النواحي البيئية والاجتماعية (شعبان، 2019: 22) وتعرف أيضا بأنها اطار متكامل يعمل على جمع المعلومات المالية والاجتماعية والبيئية والحوكمية في تقرير واحد متسق وواضح وقابل للمقارنة بما يسمح لأصحاب المصالح من معرفة أداء الشركة (سيد، 2017: 19) ومما سبق يتضح بأن التقارير المتكامل عبارة عن اطار يتم من خلاله جمع المعلومات المالية وغير المالية والتي من خلالها يمكن توفير معلومات عن أداء الشركة لأصحاب المصالح بشكل واسع.

رابعاً. فوائد اعداد التقارير المتكاملة: لا شك أن عملية الإفصاح عن المعلومات غير المالية فضلا عن المعلومات المالية في صورة تقارير متكاملة سيؤدي ذلك إلى فوائد كثيرة على مستوى الشركة ككل وعلى مستوى أصحاب المصالح وهذه الفوائد التي تحققها التقارير المتكاملة اما تكون داخلية من

خلال عملية تحسين قرارات الموارد وتحسين السمعة او خارجية من خلال تحسين جودة التقارير المالية المقدمة لأصحاب المصالح ومن فوائدها هي:

1. **بالنسبة للشركة:** إذ تحقق فوائد هي (Pavlopoulos, et al., 2017: 26) (vogt, et al., 2017: 36)،

- ❖ تخفيض تكاليف التمويل: تعمل التقارير المتكاملة على توفير معلومات ملاءمة وهذا سيؤدي إلى زيادة مستوى الشفافية وتخفيض مشتوى المخاطر داخل الشركة فطبقا لنظرية الإشارة توصل التقارير المتكاملة صورة واضحة وإيجابية عن الشركة لأصحاب المصالح وهذا سيؤدي إلى زيادة قدرة الشركة على جذب رؤوس الأموال.
- ❖ تخفيض مخاطر السمعة: إذ إن من ضمن أبعاد التقارير المتكاملة هو الإفصاح عن علاقة الشركة بالمجتمع والافصاح عن الاثار المالية وغير المالية التي تنتج عن علاقة الشركة بالمجتمع من اجل إعطاء صورة واضحة عن سمعة الشركة لدى المجتمع وهذا ينعكس على قيمتها.
- ❖ الحد من ممارسة الأرباح: أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية تتسم بالشمول وهذا يؤدي إلى تفهم صحيح عن حقيقية المعلومات المالية التي أفصح عنها وبالتالي تسهم التقارير المتكاملة في زيادة جودة الأرباح والعمل على الحد من ممارسة ادارتها.

2. **بالنسبة للمستثمرين:** تعطي المعلومات التي توفرها التقارير المتكاملة نظرة شاملة عن مدى البعد الاستراتيجي للشركة وعلى هذا الأساس يمكن الاعتماد على هذه التقارير كمصدر لاتخاذ القرارات بناء على المعلومات المتوفرة فيها وذلك على أساس أن التقارير المالية التقليدية لم تعد الأساس التي يعتمد عليها من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية وذلك لأن هذه التقارير المالية التقليدية تحتوي على معلومات تاريخية ولا تعبر عن القدرة المستقبلية وبالتالي تم التعويض عنها بالتقارير المتكاملة التي تزيد من فعالية الإفصاح عن المعلومات وكيفية إدارة الشركة لاستراتيجيتها وأداء الحوكمة بشكل يتوافق مع البيئة الخارجية وبما يساعدها بخلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل (عبده، 2019: 660).
3. **بالنسبة للسوق:** نظرا للازمة المالية العالمية التي حدثت إذ اتضح أن الآثار المالية تتغلغل بين جميع الأطراف التي تشارك في السوق ولتجنب هذه الآثار لا بد من وجود الشفافية والافصاح وهذا يمكن تحقيقيه من خلال التقارير المتكاملة نظرا لما تحتويه من المعلومات والتي تسهم في دعم الاستقرار المالي (مصطفى، 2022: 315).

خامساً. جودة التقارير المتكاملة: إن جودة التقارير المتكاملة تشير من الناحية المفاهيمية إلى درجة امتثال التقارير المتكاملة واخضاعها إلى ممارسة الحوكمة من قبل القائمين على اعداد هذه التقارير وأيضا البيئة التي تخص الوحدة الاقتصادية من أجل تحديد الأمور الجوهرية وكيفية الكشف عنها في التقارير المتكاملة وعرض المخاطر والفرص المحدودة التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية وتعبر جودة التقارير المتكاملة عن مدى انعكاس البنود والإجراءات الخاصة بإعداد التقارير المتكاملة التي تتمثل بالمفاهيم الأساسية والمبادئ والعناصر التي نص عليها المجلس الدولي لأعداد التقارير إذ إن التقارير المتكاملة التي تصدر من قبل الشركات تبين مدى التزامها بالإجراءات والبنود عند القيام بإعداد هذه التقارير حيث يعد هذا الاطار لأعداد التقارير من المقاييس التي تناسب جودة تقارير الأعمال المتكاملة ولكي يتم الوصول إلى جودة التقارير المتكاملة بصورة جيدة لابد للشركات التركيز بشكل عالي على جودة المعلومات المقدمة ومدى قابلية فهمها وملائمتها وإمكانية الوصول لها وتوصيلها للمستخدمين لهذه التقارير مع الأخذ في نظر الاعتبار مدى خبرتهم ومعرفتهم بالبيانات

الأساسية للأنشطة والعمليات الخاصة بالشركات ومدى قابليتها على توفير المعلومات التي يتوقع أصحاب المصالح الحصول والاعتماد عليها من اجل اتخاذ القرارات (كاطع، 2022: 66) وان جودة التقارير المتكاملة لها ارتباط إيجابي ومباشر بالسيولة النقدية والمخزون وإدارة المسؤولية الاجتماعية وحوكمة الشركات ومدى قابليتها في التحكم في جودة الحسابات والافصاح الشامل إذ تساعد أصحاب المصالح والمستثمرون في فهم استراتيجية الشركة ونموذج أعمالها بشكل افضل مما يساعدهم في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وأيضا في الطريقة التي تفكر بها إدارة الشركة وكيفية توظيف هذا التفكير في فهم محتويات التقارير المتكاملة إذ له دور إيجابي في توعية المستثمرين وتوجيهم نحو القرارات الاستثمارية والتشغيلية مما يسهم في تدفق نقدي أكبر للشركة حيث يمكن تحسين جودة التقارير المتكاملة من خلال اتباع الشركة منهج متماسك من اجل قراءة وفهم كيفية استخدام المعلومات التي يحتويها التقرير من قبل أصحاب المصالح وضرورة الأخذ في الاعتبار وجهات وآراء أصحاب المصالح بشكل كبير عند القيام بإعداد التقارير ومن الأفضل أن يتم بيان لضمان جودة ودقة المعلومات المالية وغير المالية التي يحتويها التقرير مما يؤدي إلى تحسين الثقة لأصحاب المصالح داخل الشركة (شعبان، 2019: 53).

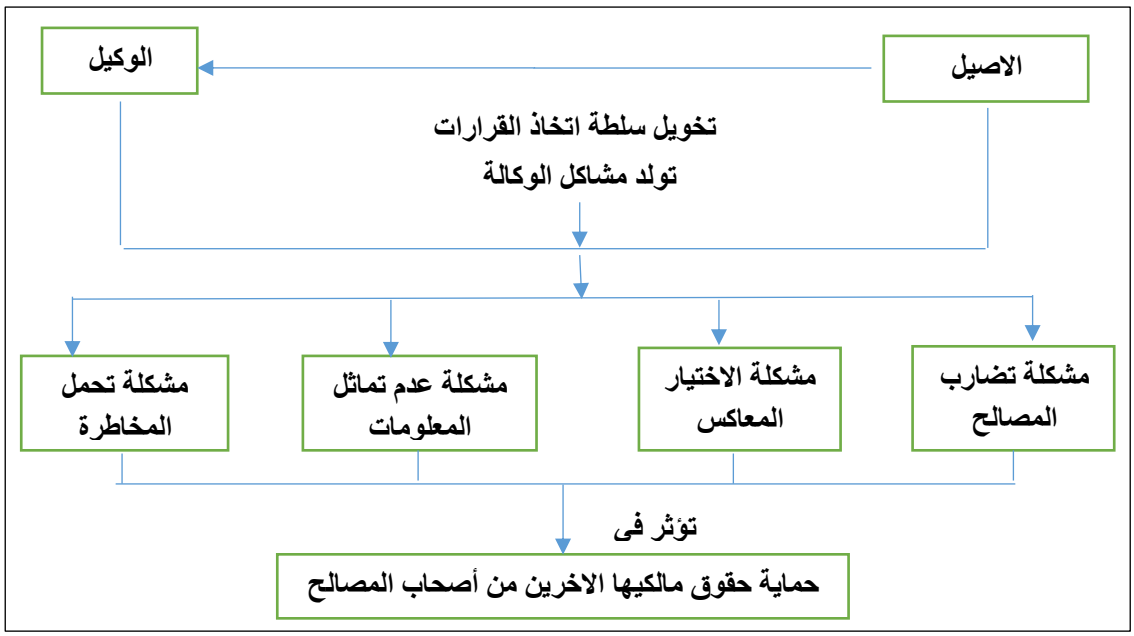
ويحتوي إطار التقارير المتكاملة على أبعاد عدة (الرفاعي، 2022: 49) (كاظم، 2022: 21)

1. نظرة عامة عن الشركة: يجب أن تتضمن التقارير معلومات ثقافة وانشطة الشركة والهيكل التشغيلي والمشهد التنافسي ووضع السوق وعدد الموظفين والايرادات والدول التي تعمل فيها الشركة.
2. الحوكمة: تحتوي على معلومات عن الهيكل التنظيمي للشركة بما في ذلك المهارات والكفاءة والتنوع والخبرة والجنس والعمليات الخاصة من أجل اتخاذ قرارات استراتيجية واليات معالجة قضايا الاخلاق والنزاهة.
3. نموذج الأعمال: إذ يوضح كيفية استخدام الشركة لأنشطتها التجارية من أجل تحويل المدخلات إلى مخرجات والنتائج إلى تهدف إلى تحقيق اهداف الشركة وانشاء قيم مستدامة بمرور الوقت.
4. الفرص والمخاطر: يجب أن تتضمن التقارير المتكاملة معلومات عن الفرص والمخاطر سواء داخلية أو خارجية وحجم تأثيرها.
5. الاستراتيجية وتخصيص الموارد: تتضمن معلومات عن استراتيجية الشركة واستراتيجية العمل لتحقيق الأهداف فضلا عن خطط تخصيص الموارد من أجل تنفيذ الاستراتيجيات والنتائج المستهدفة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
6. الأداء: يجب أن يقدم التقرير المتكامل معلومات عن نوعية وكمية الأداء لإظهار مدى قدرة الشركة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
7. أساس العرض: يجب توفير ملخص عن الأساليب المهمة التي تم استخدامها لقياس وتقييم الأداء وتحديد الأهمية النسبية للشركة.
8. نظرة مستقبلية: يجب أن يحتوي التقرير المتكامل معلومات عن توقعات الإدارة عن البيئة الخارجية والتحديات المحتمل أن تواجهها عند تنفيذ الاستراتيجية الخاصة بالشركة.

سادساً. مفهوم نظرية الوكالة: إن نظرية الوكالة تشير إلى مجموعة من علاقات تعاقدية تكون بين طرفين هما الإدارة (الوكيل) والمساهمين (الموكل) إذ يكلف الطرف الثاني الطرف الأول بالقيام بأداء مجموعة من الأنشطة والخدمات التي تتمثل في إدارة الموارد المتاحة للمنظمة بطريقة تؤدي إلى تعظيم ثروة الملاك حيث يفوضه باتخاذ القرارات نيابة عنه ووفقا لهذه العلاقات التعاقدية قد تنشأ

مشاكل ناجمه عن التضارب في الرغبات والأهداف بين الموكل والوكيل الأمر الذي يؤدي إلى قيام الوكيل بإجراءات من شأنها أن تؤدي إلى زيادة المنفعة الشخصية له ولا تصب في مصلحة المساهمين ووفقا لتضارب المصالح بين الأطراف المتعاقدة سيؤدي ذلك إلى صعوبة فهم واستيعاب المساهمين لقرارات المديرين وذلك بسبب عدم قدرة المساهمين على الحصول على المعلومات التي تدعم مصالحهم إذ إن الإدارة سوف تفصح عن المعلومات التي تسهم في تقليص فجوة عدم التماثل من أجل تخفيف الصراع بين الإدارة وهذا يؤثر على جودة التقارير المتكاملة (احميدة، 2019: 265) لذلك فان القيام ببناء اليات قوية للرقابة سيساعد من تخفيف صراع ومشاكل الوكالة بين المساهمين والمديرين مما يجعل اتخاذ القرارات من قبل المديرين أكثر عقلانية وهذا يساعد على تقليل السلوك غير المتماثل للتكلفة لأن تنفيذ اليات الحوكمة بشكل صارم سيؤدي إلى السيطرة على القرارات الإدارية وبالتالي ضمان توجه القرارات إلى تحقيق التقارب بين مصالح المساهمين والإدارة (خيري، 2022: 255).

سابعاً. مشاكل نظرية الوكالة: إن نظرية الوكالة تعد تعبير للعلاقة التعاقدية بين مجموعتين تتضارب مصالحهما وهم الإدارة والمساهمين وتهدف هذه النظرية إلى صياغة العلاقة بين هذه المجاميع بهدف جعل تصرفات الوكيل تؤدي إلى تعظيم ثروة المالكين ومن خلال هذه العلاقة تنشا المشاكل بين هذين المجموعتين ويمكن تمثيلها من خلال المخطط الآتي:



الشكل (1): مشاكل نظرية الوكالة

المصدر: نوري وسلمان، 2012: 18.

ثامناً. ما هية تكاليف الوكالة: عند القيام بتفويض السلطة من قبل الأصيل للوكيل تتولد تكاليف يتحملها الطرفين فالبنسبة للأصيل فانه يتحمل تكاليف جراء قيامه بوضع نظام رقابة على عمل الوكيل في حين إن الوكيل يتحمل تكاليف في سبيل اثبات امكانيته وقدراته من أجل المحافظة على المنصب والانتفاع بالتحفيزات والمزايا التي يحصل عليها وتقسم على ثلاثة أنواع من التكاليف هي (تغليسية، 2018: 7-8):

1. تكاليف الرقابة: هي مجموعة من التكاليف التي يتحملها الأصيل من أجل الرقابة على عمل الوكيل من أجل جعل الوكيل يعمل لتعظيم المنفعة العامة وليس المنفعة الشخصية.
2. تكاليف الالتزام أو التعهد: يتحمل الوكيل هذه التكاليف من أجل أن يشهر ويبرر قدراته للأصيل من أجل المحافظة على منصبه في الشركة.
3. التكاليف المتبقية: وهي تخص كل من الوكيل والأصيل معا وهي تنتج من عدم إمكانية تطبيق نظام شامل للرقابة على نشاط الوكيل ويطلق عليها تكاليف الفرصة البديلة وهي يتحملها الأصيل لأن تكاليف تخفيضها في الغالب تكون أكبر من التخفيض الذي يحصل عليها.

تاسعًا. العلاقة بين متغيرات الدراسة

العلاقة بين جودة التقارير المتكاملة ونظرية الوكالة: إن الهدف الأساسي لأبحاث الحوكمة في المحاسبة هو تقديم أدلة حول دور المعلومات المحاسبية في "التخفيف من مشكلات الوكالة بسبب الفصل بين المديرين والمستثمرين الخارجيين". حيث ان إعداد التقارير المتكاملة يرتبط بانخفاض تكاليف الوكالة، إذ يمكن أن تؤدي زيادة الإفصاح إلى زيادة قيمة المساهمين من خلال القنوات التي لا تتعلق بالوكالة (على سبيل المثال، عن طريق تقليل عدم تناسق المعلومات أو مخاطر التقدير). ونتيجة لزيادة طلبات أصحاب المصلحة على المعلومات غير المالية، أصبح تكامل المعلومات المالية وغير المالية أكثر أهمية، حيث تطورت علاقات المستثمرين منذ سبعينيات القرن الماضي عندما حددت اللجنة التوجيهية للمعايير المحاسبية في المملكة المتحدة الحاجة إلى توسيع نطاق اوسع للشركات ليشمل مصالح جميع أصحاب المصلحة، وبعد ذلك ظهرت مجالات مختلفة من ممارسات إعداد التقارير حيث تم التركيز بشكل أكبر على توفير المعلومات غير المالية فضلا عن المعلومات المالية (Raimo, et al., 2021: 5).

وتعد نظرية الوكالة واحدة من وجهات النظر النظرية الأكثر استخدامًا على نطاق واسع لشرح العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والإفصاح، نظرا لاختلاف المصالح بين المساهمين (المديرين) والمديرين (الوكلاء)، فإن الأخير قد لا يتصرف دائمًا بما يحقق أفضل مصالح المساهمين من خلال خلق مشاكل الوكالة مثل قرارات الاستثمار دون المستوى الأمثل والإنفاق الزائد، إذ ترتبط إمكانية قيام المديرين بالتصرف بما يتعارض مع مصالح المساهمين بوجود عدم تناسق المعلومات بين المديرين والوكلاء وهذا بدوره سيؤثر على جودة التقارير المتكاملة فقد يتم اعدادها بما يتوافق مع مصالحهم، لذلك وجب أن يكون هنالك أعضاء مستقلين من اجل ضمان الحصول على تقارير مالية متكاملة تخدم جميع الأطراف (Yassin, 2021, 230).

العلاقة بين نظرية الوكالة وخصائص مجلس الإدارة: تهيمن نظرية الوكالة على الأساس النظري لتفسير دور مجلس الإدارة داخل الشركة، إذ يطرح هذا المنظور فكرة تضارب المصالح بين المديرين (أصحاب الشركة) والوكلاء (مديرو الشركة) نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة في المجتمعات المعاصرة، ويعد مجلس الإدارة أداة رقابية أساسية لإدارة الشركة والسيطرة على المشاكل التي قد تحدث بين الوكلاء والمديرين، ويتولى مجلس الإدارة تحديد الإستراتيجية العامة للشركة بما يضمن حماية مصالح المساهمين، إذ إن نجاح أو فشل الشركات يعتمد على اتخاذ القرارات الإدارية من قبل مجلس إدارة الشركة، ومن ثم فإن المسؤولية النهائية عن هذه القرارات وتأثيرها على الأداء المالي للشركة تقع على عاتق مجلس الإدارة (Wahba, 2015: 22).

ومن وجهة نظر نظرية الوكالة، يجب على مجلس الإدارة أن يلعب دورًا هامًا في الرقابة الداخلية لتحديد تضارب المصالح بين المدير والوكلاء بهدف تحقيق تطابق المصالح، ومن الواضح

أن نظرية الوكالة تعتمد بشكل كبير على فعالية مجلس الإدارة واستقلاليته لحل مشاكل الصراع وتعزيز مستوى حوكمة الشركات مما يؤدي إلى أداء أفضل للشركات، وعليه فإن نظرية الوكالة تدعم خصائص مجلس الإدارة والشركة التي تعزز استقلالية مجلس الإدارة. وبالتالي، تفترض نظرية الوكالة وجود علاقة إيجابية بين الأداء المالي للشركات وحجم مجلس الإدارة الكبير، والتنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة، وعدم ازدواجية الرئيس التنفيذي، والمديرين المستقلين غير التنفيذيين، ولجان مجلس الإدارة، وجودة التدقيق، ومستوى الرفع المالي، وعدد اجتماعات مجلس الإدارة (Gaur, et al., 2015: 915).

ويرى الباحث إن نظرية الوكالة هي علاقة بين الوكيل والموكل هذه العلاقة يمكن أن تؤدي إلى حدوث مشاكل تسمى بمشاكل الوكالة بسبب تضارب المصالح بين المديرين التنفيذين والمالكين مما ينعكس بدوره على جودة التقارير المتكاملة، لذلك فأن وجود خصائص مجلس الإدارة التي تعد أحد اليات الحوكمة جانب مهم جدا، إذ ينظر إلى أعضاء مجلس الإدارة المستقلين على أنهم مراقبون لأداء الشركة، لذلك فأن وجود خصائص مجلس الإدارة سيؤدي إلى التخلص من مشاكل الوكالة وبالتالي سيتم اعداد تقارير متكاملة ذات موضوعية وتخدم جميع الأطراف.

المحور الثالث: الدراسة التطبيقية

أولاً. وصف عينة الدراسة: تمثل ميدان الدراسة بالقطاع المصرف العراقي، وذلك لأهميته في تحريك عجلة التنمية المحلية، في حين تمثل مجتمع البحث بالمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وعددها 47 مصرف في نهاية عام 2022، في حين تمثلت عينة الدراسة بعشر مصارف مختارة ولفترة زمنية تمتد من 2017 ولغاية 2021، ليكون عدد المشاهدات التي تم جمع البيانات على أساسها 50 مشاهدة، ويظهر الجدول رقم (1) نبذة مختصرة عن المصارف عينة البحث من حيث تاريخ تأسيسه ورأس المال واجمالي الموجودات.

ت	اسم المصرف	تاريخ تأسيسه	راس المال في 31/ 12/ 2021	اجمالي الموجودات 31/ 12/ 2021
1	مصرف الشرق الأوسط	7/ 7/ 1993	250 مليار دينار	640 مليار دينار
2	مصرف بغداد	1992/2/18	250 مليار دينار	1.5 مليار دينار
3	مصرف الخليج التجاري	1999/10/20	300 مليار دينار	538 مليار دينار
4	مصرف اشور الدولي	2005/4/25	250 مليار دينار	613 مليار دينار
5	المصرف التجاري العراقي	1992/2/11	250 مليار دينار	512 مليار دينار
6	مصرف الاستثمار العراقي	1993/7/13	250 مليار دينار	650 مليار دينار
7	الموصل للتنمية والاستثمار	2001 /8/23	252 مليار دينار	772 مليار دينار
8	مصرف بابل	8/ 6/ 1999	252 مليار دينار	434 مليار دينار
9	مصرف سومر التجاري	1999/8/7	250 مليار دينار	372 مليون دينار
10	مصرف الاتحاد العراقي	23/ 9/ 2002	250 مليار دينار	491 مليار دينار

المصدر: الجدول من أعداد الباحث بالاعتماد على منشورات سوق العراق للأوراق المالية.

ثانياً. متغيرات الدراسة وكيفية قياسها: تضمن البحث ثلاث متغيرات هم كما يلي:

المتغير الأول: المتغير المستقل (خصائص مجلس الإدارة): تم تمثيل المتغير المستقل من خلال أربعة مؤشرات تعكس خصائص مجلس الإدارة (الحجم، الاستقلالية، النشاط، ازدواجية منصب الرئيس التنفيذي) ويتم قياسها كالآتي: وبالاتفاق مع دراسة (نزيهة، 2018) ودراسة (Zaqeeba, & Iskanda, 2020) ودراسة (Saadi, et al., 2020)

1. الحجم: العدد الإجمالي لأعضاء مجلس الإدارة في السنة.
2. الاستقلالية: نسبة المديرين المستقلين الى العدد الإجمالي.
3. النشاط (عدد الاجتماعات): عدد الاجتماعات المنعقدة سنويا من قبل مجلس الإدارة.
4. ازدواجية منصب الرئيس التنفيذي: يأخذ المتغير قيمة (1) عندما يوجد فصل بين وظيفتي مجلس الإدارة والعضو المنتسب وقيمة (صفر) ما عدا ذلك.

المتغير الثاني: المتغير التابع (جودة التقارير المتكاملة): يتمثل المتغير التابع بجودة التقارير المتكاملة، واعتمد الباحث في قياسه على مؤشر الإفصاح والذي قسم على ثمان أبعاد وهي (نظرة عامة عن الشركة، نموذج الأعمال، المخاطر والفرص، الاستراتيجية وتخصيص الموارد، الحوكمة، الأداء، أساس الاعداد والعرض، النظرة المستقبلية) والتي تتضمن معظم المعلومات التي يجب أن يتضمنها التقرير المتكامل بالاتفاق مع دراسة (piston, et al., 2018) و (كاظم، 2022) وقد تم قياس هذه الأبعاد بالاعتماد على (1, 0) من خلال تحليل محتوى التقارير السنوية للمصارف عينة الدراسة، إذ يتم إعطاء قيمة (1) في حالة افصاح المصرف عن البعد وقيمة (0) فيما عدا ذلك.

ثالثاً. المتغير الوسيط (نظرية الوكالة): هنالك العديد من المؤشرات لنظرية الوكالة ولعل من أكثرها تداولا هي نسبة المصروفات التشغيلية ونسبة الانتفاع من الأصول وبالاتفاق مع دراسة (بن عزيزة وزعيبط، 2019) و (زريقات والغرايبة والحداد، 2016) ويتم قياسها من خلال مؤشرين هما:

- ❖ نسبة الانتفاع من الأصول: وتقاس من خلال اجمالي المبيعات على اجمالي الأصول. فالشركة التي لها نسبة منخفضة من الانتفاع من الأصول تعاني من تكاليف الوكالة.
- ❖ نسبة المصاريف التشغيلية: وتقاس من خلال اجمالي المصاريف التشغيلية على اجمالي الإيرادات. إذ إن ارتفاع هذه النسبة تشير الى عدم كفاءة واهتمام الإدارة بضغط النفقات.

ثالثاً. التحليل الوصفي: يظهر الجدول رقم (2) مستويات خصائص مجلس الإدارة الأربع ومستوى جودة التقارير المتكاملة ونظرية الوكالة حسب المصارف عينة البحث.

الجدول (2): الوسط الحسابي لمستويات متغيرات البحث ضمن المصارف عينة البحث

ت	المصرف	حجم المجلس	الاستقلالية	النشاط	الازدواجية	الانتفاع%	المصاريف%	التقارير المتكاملة
		X1	X2	X3	X4	M1	M1	Y
1	الشرق الأوسط	8.00	0.820	12.60	1.00	0.036	0.933	0.950
2	مصرف بغداد	6.20	0.726	9.60	0.60	0.035	0.631	0.650
3	الخليج التجاري	7.40	0.772	8.40	1.00	0.057	0.507	0.850
4	اشور الدولي	5.40	0.694	12.00	1.00	0.019	0.617	0.575
5	التجاري العراقي	8.00	0.790	8.40	0.00	0.046	0.468	0.850
6	الاستثمار العراقي	5.00	0.690	10.60	1.00	0.026	0.902	0.675
7	الموصل للتنمية	5.60	0.850	10.20	0.00	0.037	0.806	0.700
8	مصرف بابل	6.00	0.756	10.60	0.00	0.023	0.603	0.550
9	سومر التجاري	6.60	0.698	6.60	0.00	0.032	0.723	0.600
10	الاتحاد العراقي	7.40	0.822	11.20	0.00	0.054	0.854	0.900
	الاجمالي	6.56	0.762	10.02	0.46	0.037	0.705	0.730

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (2) أن الوسط الحسابي (للسنوات الخمس لعينة البحث لكل مصرف) قد أظهر أن مستويات متقاربة من حيث حجم المجلس بين المصارف عينة البحث، بمعدل يقع ما بين 8 و5 اعضاء، في حين تشهد المصارف مستويات مرتفعة في استقلالية مجالس اداراتها وقد سجل مصرف الموصل للتنمية والاستثمار اعلى مستوى في استقلالية المجلس يليها مصرف الاتحاد العراقي، أما من حيث نشاط مجلس الإدارة في اجتماعاته الدورية والاستثنائية، فقد سجل مصرف الشرق الأوسط اعلى عدد اجتماعات يليه مصرف اشور كدلالة على نشاط المجلس، أما من حيث ازدواجية رئاسة المجلس مع المدير التنفيذي فقد كان هناك بعض مصارف (4 مصارف) ممن حققت الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة لشخص ما ولمنصب المدير التنفيذي شخص آخر كما في مصرف الشرق الأوسط ومصرف الخليج، كما يلاحظ حول مستوى نظرية الوكالة والمعبر عنها بتكاليف الوكالة وفق مقياسين الأول نسبة الانتفاع والثانية نسبة المصاريف، فحسب المقياس الأول المتمثل بنسبة الانتفاع من الموجودات يلاحظ وجود انخفاض حاد في هذه النسبة مما يعد مؤشر على ارتفاع تكاليف الوكالة، إذ يلاحظ أن أدنى نسبة كانت في مصرف بابل كدلالة على ارتفاع تكاليف الوكالة فيه، أما أعلى نسبة فكانت في مصرف الخليج مما يدل على انخفاض تكاليف الوكالة، أما حسب المقياس الثاني والمتمثل بنسبة المصاريف التشغيلية إلى الايرادات فيلاحظ أن مصرف الخليج سجل ادنى نسبة وسجل مصرف الشرق الأوسط اعلى نسبة، كما يظهر الجدول رقم (3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات البحث ولإجمالي العينة.

الجدول (3): وصف متغيرات البحث

نوع المتغير	المتغيرات	الرمز	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	معامل الاختلاف
مستقل	حجم المجلس	X1	6.560	1.248	5.000	8.000	19%
	الاستقلالية	X2	0.762	0.068	0.690	0.850	9%
	النشاط	X3	10.020	3.761	0.000	18.000	38%
	الازدواجية	X4	0.460	0.503	0.000	1.000	109%
وسيط	نسبة الانتفاع	M1	0.037	0.019	0.013	0.095	53%
	نسبة المصاريف	M2	0.705	0.203	0.107	0.985	29%
تابع	جودة التقارير المتكاملة	Y	0.730	0.206	0.250	1.000	28%

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (3) أن حجم المجلس لعينة البحث ولمتوسط المشاهدات كافة (5 سنة و10 مصرف)، قد سجلت مستوى يقارب الـ7 أعضاء في مجالس الإدارة ويؤكد هذا التعميم على العينة ككل انخفاض درجة الانحراف المعياري وكذلك انخفاض قيمة معامل الاختلاف إلى أقل من 50% التي تمثل القيمة المعيارية للتشتت حسب هذا المعامل، كما يلاحظ أن متوسط الاستقلالية للعينة ككل كان مرتفع بنسبة تقارب 76%، كما أن المصارف في المتوسط تقوم مجالس اداراتها بعقد اجتماعات تقارب الـ 10 اجتماعات سنوياً، كما أن الوسط الحسابي لازدواجية المنصب يدل على وجودها وعدمه بنسبة متساوية بين المصارف ولكن ارتفاع الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف يضعف إمكانية تعميم هذه النسبة، كما يلاحظ أن متوسط نسبة الانتفاع من الموجودات سجلت 3.7% وهي نسبة ضئيلة تفسر ارتفاع مستويات تكاليف الوكالة، في حين تدل نسبة المصاريف إلى الإيرادات

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 20, No. 65, Part (2): 170-192
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.20.65.2.9

البالغة 70% إلى تأكيد ذلك، كما يدل الوسط الحسابي لجودة التقارير المتكاملة إلى ارتفاع النسبة البالغة 73% للعينة ككل.

ثالثاً. اختبار العلاقة: لغرض اجراء اختبارات التأثير لا بد من فحص مستويات العلاقة بين متغيرات البحث كخطة أولية لتحديد المتغيرات التي يمكن إدخالها ضمن نماذج معادلات الانحدار الخاصة بالتأثير، وقد تم اعتماد معامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول رقم (4) لاختبار مستويات العلاقة بين متغيرات البحث.

الجدول رقم (4): قيم معامل الارتباط بين متغيرات البحث

		الانتفاع%	المصاريف%	جودة التقارير المتكاملة
حجم المجلس	بيرسون	0.416**	-0.149-	0.710**
	Sig.	0.003	0.303	0.000
الاستقلالية	بيرسون	0.390**	0.005	0.631**
	Sig.	0.005	0.971	0.000
النشاط	بيرسون	-0.145	-0.010	0.297*
	Sig.	0.316	0.947	0.036
الازدواجية	بيرسون	-0.047	0.016	0.165
	Sig.	0.746	0.914	0.254
جودة التقارير المتكاملة	بيرسون	0.351*	-0.004-	1
	Sig.	0.013	0.976	

** : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 1% * : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 5%

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (4) ما يأتي:

1. هناك علاقة ارتباط إيجابية (طردية) ذات دلالة معنوية بين حجم مجلس الإدارة وكل من نسبة الانتفاع من الموجودات وجودة التقارير المتكاملة، بمعنى أن زيادة حجم مجلس الإدارة يرافقه ارتفاع في نسبة الانتفاع من الموجودات (أي انخفاض تكاليف الوكالة) وزيادة في مستويات جودة التقارير المتكاملة، في حين لم تسجل أي علاقة معنوية مع نسبة المصاريف إلى الإيرادات.
2. هناك علاقة ارتباط إيجابية (طردية) ذات دلالة معنوية بين استقلالية مجلس الإدارة وكل من نسبة الانتفاع من الموجودات وجودة التقارير المتكاملة، في حين لم تسجل أي علاقة معنوية مع نسبة المصاريف إلى الإيرادات.
3. لم تسجل أي علاقة معنوية بين نشاط مجلس الإدارة (أي عدد اجتماعاته السنوية)، وكل من نسبة الانتفاع من الموجودات ونسبة المصاريف إلى الإيرادات وجودة التقارير المتكاملة، لذا سيتم استبعاد خاصية نشاط مجلس الإدارة من اختبارات التأثير اللاحقة.
4. لم تسجل أي علاقة معنوية بين ازدواجية منصب رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي المفوض، وكل من نسبة الانتفاع من الموجودات ونسبة المصاريف إلى الإيرادات وجودة التقارير المتكاملة، لذا سيتم استبعاد خاصية الازدواجية من اختبارات التأثير اللاحقة.
5. هناك علاقة ارتباط إيجابية (طردية) ذات دلالة معنوية بين جودة التقارير المتكاملة ونسبة الانتفاع من الموجودات، في حين لم تسجل أي علاقة معنوية مع نسبة المصاريف إلى الإيرادات، لذا سيتم استبعاد نسبة المصاريف إلى الإيرادات من الاختبارات اللاحقة.

وبناءً على خلاصة قيم معامل الارتباط فإن كل من حجم مجلس الادارة واستقلالية مجلس الإدارة ونسبة الانتفاع من الموجودات وجودة التقارير المتكاملة هم فقط من يمتلكون علاقة معنوية تؤهلهم ليكونوا جزء من معادلات الانحدار الخاصة باختبارات التأثير الكلي أو التأثير غير المباشر (أي تم استبعاد نشاط المجلس وازدواجية المنصب ونسبة المصاريف إلى الايرادات).

رابعاً. اختبار فرضيات البحث: تضمن البحث أربع فرضيات رئيسة كما يأتي:

(H1). الفرضية الرئيسة الأولى: هناك تأثير لخصائص مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة. ينبثق عنها فرضيتين فرعيتين:

(H1. 1). الفرضية الفرعية الأولى: هناك تأثير لحجم مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة.

تم صياغة معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير جودة التقارير المتكاملة بدلالة حجم المجلس، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في جودة التقارير المتكاملة، والجدول رقم (5) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول رقم (5): تأثير حجم المجلس في جودة التقارير المتكاملة

المتغيرات	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T) (Sig.)	قيمة (F) (Sig.)	(R^2)
حجم المجلس	-0.038	0.117	6.990 (0.000)	48.857 (0.000)	0.504

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (5) أن قيمة (F) البالغة (48.857) كانت دالة احصائياً عند مستوى معنوية (5%) مما يؤكد ثبات نموذج الانحدار، معنى ذلك يمكن تقدير جودة التقارير المتكاملة بدلالة حجم المجلس، وهذا يشير إلى صحة النموذج. كما تشير قيمة (T) البالغة (6.990) بدلالة معنوية أقل من 5%، على معنوية تأثير حجم المجلس في جودة التقارير المتكاملة، كما تدل قيمة معامل الانحدار بيتا (β) البالغة (0.117) الموجبة على أن التأثير ايجابي، بمعنى كلما زاد حجم المجلس فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع جودة التقارير المتكاملة، في حين تشير قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.504) على أن حجم المجلس يفسر ما نسبته (50.4%) من التغيرات الحاصلة في جودة التقارير المتكاملة، وبناءً على ما سبق تقبل الفرضية الفرعية الأولى.

(H1. 2). الفرضية الفرعية الثانية: هناك تأثير لاستقلالية مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة.

تم صياغة معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير جودة التقارير المتكاملة بدلالة استقلالية المجلس، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في جودة التقارير المتكاملة، والجدول رقم (6) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (6): تأثير استقلالية المجلس في جودة التقارير المتكاملة

المتغيرات	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T) (Sig.)	قيمة (F) (Sig.)	(R^2)
استقلالية المجلس	-0.716	1.898	5.640 (0.000)	31.805 (0.000)	0.399

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (6) أن قيمة (F) البالغة (31.805) كانت دالة احصائياً عند مستوى معنوية (5%) مما يؤكد ثبات نموذج الانحدار، معنى ذلك يمكن تقدير جودة التقارير المتكاملة بدلالة استقلالية المجلس، وهذا يشير إلى صحة النموذج. كما تشير قيمة (T) البالغة (5.640) بدلالة معنوية أقل من 5%، على معنوية تأثير استقلالية المجلس في جودة التقارير المتكاملة، كما تدل قيمة معامل الانحدار بيتا (β) البالغة (1.898) الموجبة على أن التأثير ايجابي، بمعنى كلما زاد استقلالية المجلس فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع جودة التقارير المتكاملة، في حين تشير قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.399) على أن استقلالية المجلس يفسر ما نسبته (39.9%) من التغيرات الحاصلة في جودة التقارير المتكاملة، وبناءً على ما سبق تقبل الفرضية الفرعية الثانية. عليه يمكن القول بقبول الفرضية الرئيسة الأولى.

(H2). الفرضية الرئيسة الثانية: هناك تأثير لخصائص مجلس الإدارة على نظرية الوكالة.

ينبثق عنها فرضيتين فرعيتين:

(H2. 1). الفرضية الفرعية الأولى: هناك تأثير لحجم مجلس الإدارة على نظرية الوكالة.

تم صياغة معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير نظرية الوكالة بدلالة حجم المجلس، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في نظرية الوكالة، والجدول رقم (7) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (7): تأثير حجم المجلس في نظرية الوكالة

المتغيرات	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T) (Sig.)	قيمة (F) (Sig.)	(R^2)
حجم المجلس	-0.006	0.006	3.168 (0.003)	10.037 (0.003)	0.173

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (7) أن قيمة (F) البالغة (10.037) كانت دالة احصائياً عند مستوى معنوية (5%) مما يؤكد ثبات نموذج الانحدار، معنى ذلك يمكن تقدير نظرية الوكالة بدلالة حجم المجلس، وهذا يشير إلى صحة النموذج. كما تشير قيمة (T) البالغة (3.168) بدلالة معنوية أقل من 5%، على معنوية تأثير حجم المجلس في نظرية الوكالة، كما تدل قيمة معامل الانحدار بيتا (β) البالغة (0.006) الموجبة على أن التأثير ايجابي، بمعنى كلما زاد حجم المجلس فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع نظرية الوكالة، في حين تشير قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.173) على أن حجم المجلس يفسر ما نسبته (17.3%) من التغيرات الحاصلة في نظرية الوكالة، وبناءً على ما سبق تقبل الفرضية الفرعية الأولى.

(H2. 2). الفرضية الفرعية الثانية: هناك تأثير لاستقلالية مجلس الإدارة على نظرية الوكالة.

تم صياغة معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير نظرية الوكالة بدلالة استقلالية المجلس، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في نظرية الوكالة، والجدول رقم (8) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (8): تأثير استقلالية المجلس في نظرية الوكالة

المتغيرات	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T) (Sig.)	قيمة (F) (Sig.)	(R^2)
استقلالية المجلس	-0.047	0.110	2.932 (0.005)	8.595 (0.005)	0.152

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (8) أن قيمة (F) البالغة (8.595) كانت دالة احصائياً عند مستوى معنوية (5%) مما يؤكد ثبات نموذج الانحدار، معنى ذلك يمكن تقدير نظرية الوكالة بدلالة استقلالية المجلس، وهذا يشير إلى صحة النموذج. كما تشير قيمة (T) البالغة (2.932) بدلالة معنوية أقل من 5%، على معنوية تأثير استقلالية المجلس في نظرية الوكالة، كما تدل قيمة معامل الانحدار بيتا (β) البالغة (0.110) الموجبة على أن التأثير ايجابي، بمعنى كلما زاد استقلالية المجلس فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع نظرية الوكالة، في حين تشير قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.152) على أن استقلالية المجلس يفسر ما نسبته (15.2%) من التغيرات الحاصلة في نظرية الوكالة، وبناءً على ما سبق تقبل الفرضية الفرعية الثانية. عليه يمكن القول بقبول الفرضية الرئيسة الثانية.

(H3). الفرضية الرئيسة الثالثة: هناك تأثير لنظرية الوكالة على جودة التقارير المتكاملة.

تم صياغة معادلة انحدار خطي بسيط لتقدير جودة التقارير المتكاملة بدلالة نظرية الوكالة، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في جودة التقارير المتكاملة، والجدول رقم (9) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (9): تأثير نظرية الوكالة في جودة التقارير المتكاملة

المتغيرات	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T) (Sig.)	قيمة (F) (Sig.)	(R^2)
نظرية الوكالة	0.593	3.725	2.595 (0.013)	6.735 (0.013)	0.123

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم (9) أن قيمة (F) البالغة (6.735) كانت دالة احصائياً عند مستوى معنوية (5%) مما يؤكد ثبات نموذج الانحدار، معنى ذلك يمكن تقدير جودة التقارير المتكاملة بدلالة نظرية الوكالة، وهذا يشير إلى صحة النموذج. كما تشير قيمة (T) البالغة (2.595) بدلالة معنوية أقل من 5%، على معنوية تأثير نظرية الوكالة في جودة التقارير المتكاملة، كما تدل قيمة معامل الانحدار بيتا (**β**) البالغة (3.725) الموجبة على أن التأثير ايجابي، بمعنى كلما زاد نظرية الوكالة فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع جودة التقارير المتكاملة، في حين تشير قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.123) على أن نظرية الوكالة يفسر ما نسبته (12.3%) من التغيرات الحاصلة في جودة التقارير المتكاملة، وبناءً على ما سبق تقبل الفرضية الرئيسة الثالثة.

(H4). الفرضية الرئيسة الرابعة: يزداد تأثير خصائص مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة في ظل توسيط نظرية الوكالة.

ينبثق عنها فرضيتين فرعيتين:

(H4. 1). الفرضية الفرعية الأولى: يزداد تأثير خاصية حجم مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة في ظل توسيط نظرية الوكالة.

تم استخدام البرنامج الإحصائي (AMOS: Ver. 22) لقياس هذه التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين خاصية حجم مجلس الإدارة وجودة التقارير المتكاملة عند توسيط نظرية الوكالة، وللتعرف على مستوى معنوية العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين تلك المتغيرات تم استخدام طريقة الأرجحية العظمى (Maximum Likelihood)، وقد ثبتت معنوية النموذج.

وفيما يأتي عرض لنتائج التحليل الإحصائي لاختبار هذه الفرضية، وفقًا للنموذج المقترح لعلاقات التأثير المباشر وغير المباشر بين حجم المجلس في جودة التقارير المتكاملة، والجدول رقم (10) يوضح نتائج هذه العلاقات عند توسيط نظرية الوكالة.

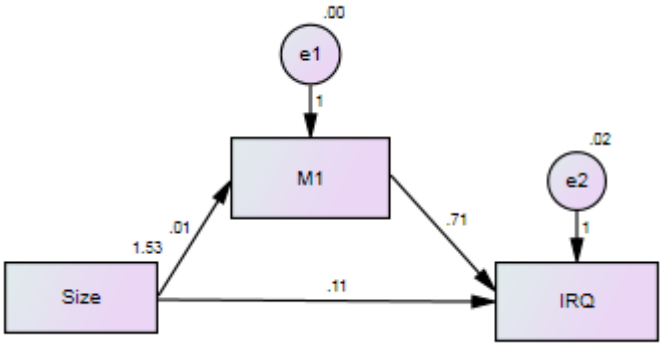
الجدول (10): نتائج تحليل التأثيرات المباشرة وغير المباشرة والكلية لحجم المجلس في جودة التقارير المتكاملة عند توسيط نظرية الوكالة

المتغير			قيمة معامل المسار المباشر	قيمة معامل المسار غير المباشر	قيمة معامل المسار الكلي
المستقل	الوسيط	التابع			
حجم المجلس	نظرية الوكالة	جودة التقارير المتكاملة	0.112	0.005	0.117
**: وتعنى أن الارتباط دال معنوياً عند (0.01).					

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS)

ويتضح من الجدول رقم (10) ازدياد التأثير الايجابي لحجم المجلس في جودة التقارير المتكاملة عند توسيط نظرية الوكالة، إذ بلغت قيمة الزيادة الايجابية (0.005)، وهي قيمة التأثير غير المباشرة، إذ يمكن القول إنه عند توسيط نظرية الوكالة فإن ذلك ينتج عنه زيادة التأثير الايجابي لحجم المجلس في جودة التقارير المتكاملة، مما يسفر عن ثبوت صحة الفرضية الفرعية الاولى.

والشكل رقم (3) يظهر التأثير المباشر وغير المباشر لحجم المجلس في جودة التقارير المتكاملة عند توسيط نظرية الوكالة.



الشكل (3): التأثير المباشر وغير المباشر لحجم المجلس في جودة التقارير المتكاملة

المصدر: الشكل من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (AMOS).

(H4. 2). الفرضية الفرعية الثانية: يزداد تأثير خاصية استقلالية مجلس الإدارة على جودة التقارير المتكاملة في ظل توسيط نظرية الوكالة.

تم استخدام البرنامج الإحصائي (AMOS: Ver. 22) لقياس هذه التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين خاصية استقلالية مجلس الإدارة وجودة التقارير المتكاملة عند توسيط نظرية الوكالة، وللتعرف على مستوى معنوية العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين تلك المتغيرات تم استخدام طريقة الأرجحية العظمى (Maximum Likelihood)، وقد ثبتت معنوية النموذج.

وفيما يلي عرض لنتائج التحليل الإحصائي لاختبار هذه الفرضية، وفقًا للنموذج المقترح لعلاقات التأثير المباشر وغير المباشر بين استقلالية المجلس في جودة التقارير المتكاملة، والجدول رقم (11) يوضح نتائج هذه العلاقات عند توسيط نظرية الوكالة.

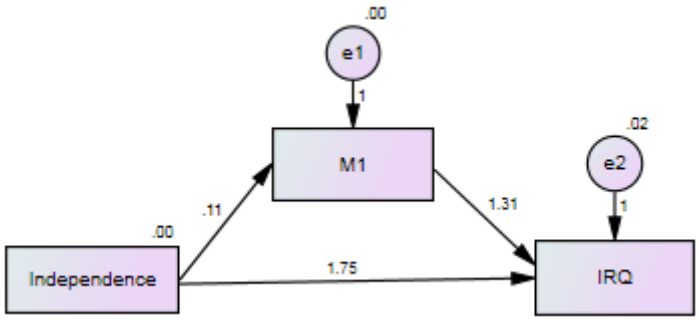
الجدول (11): نتائج تحليل التأثيرات المباشرة وغير المباشرة والكلية لاستقلالية المجلس في جودة التقارير المتكاملة عند توسيط نظرية الوكالة

المتغير			قيمة معامل المسار المباشر	قيمة معامل المسار غير المباشر	قيمة معامل المسار الكلي
المستقل	الوسيط	التابع			
استقلالية المجلس	نظرية الوكالة	جودة التقارير المتكاملة	1.753	0.145	1.898
**: وتعنى أن الارتباط دال معنوياً عند (0.01).					

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS)

ويتضح من الجدول رقم (11) ازدياد التأثير الايجابي لاستقلالية المجلس في جودة التقارير المتكاملة عند توسيط نظرية الوكالة، إذ بلغت قيمة الزيادة الايجابية (0.145)، وهي قيمة التأثير غير المباشرة، إذ يمكن القول إنه عند توسيط نظرية الوكالة فإن ذلك ينتج عنه زيادة التأثير الايجابي لاستقلالية المجلس في جودة التقارير المتكاملة، مما يسفر عن ثبوت صحة الفرضية الفرعية الثانية، عليه يمكن القول بقبول الفرضية الرئيسة الرابعة.

والشكل رقم (4) يظهر التأثير المباشر وغير المباشر لاستقلالية المجلس في جودة التقارير المتكاملة عند توسيط نظرية الوكالة.



الشكل (4): التأثير المباشر وغير المباشر لاستقلالية المجلس في جودة التقارير المتكاملة
المصدر: الشكل من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (AMOS).

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

وفقاً لما تم تناوله البحث في الإطار النظري، فقد توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات وهي كالآتي:

أولا. الاستنتاجات: تم التوصل لمجموعة من الاستنتاجات أهمها ما يأتي:

1. هناك علاقة ارتباط إيجابية (طردية) ذات دلالة معنوية بين حجم مجلس الإدارة وكل من نسبة الانتفاع من الموجودات وجودة التقارير المتكاملة، بمعنى أن زيادة حجم مجلس الإدارة يرافقه ارتفاع في نسبة الانتفاع من الموجودات (أي انخفاض تكاليف الوكالة) وزيادة في مستويات جودة التقارير المتكاملة.
2. هناك علاقة ارتباط إيجابية (طردية) ذات دلالة معنوية بين استقلالية مجلس الإدارة وكل من نسبة الانتفاع من الموجودات وجودة التقارير المتكاملة إذ إن وجود أعضاء مستقلين يعد أداة فعالة لمراقبة تصرفات المديرين وهذا يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المتكاملة
3. لم تكن هنالك علاقة إيجابية معنوية بين نشاط المجلس وازدواجية الرئيس التنفيذي على جودة التقارير المتكاملة من خلال منظور نظرية الوكالة

ثانياً. التوصيات: في ضوء الاستنتاجات للبحث يوصي الباحث بما يأتي:

1. ضرورة وضع مجلس إدارة قوي من شأنه أن يكون قادر على دعم وتطوير التقارير المتكاملة وهذا يسهل في تخفيض تكاليف الوكالة.
2. ضرورة أن تضم المصارف عدد كبيرا من الأعضاء والمديرين المستقلين والذي بدوره يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المتكاملة.
3. ضرورة مراعاة مستوى نشاط مجلس الإدارة لكي ينفذ المجلس وظيفته بفعالية إذ يجب زيادة عدد الاجتماعات السنوية في هذا الصدد إذ يمكن أن تؤدي المستويات المنخفضة من أنشطة مجلس الإدارة الى تخفيض في جودة التقارير المتكاملة.

المصادر

اولاً. المصادر العربية

1. احميده، إبراهيم محمد، (2019)، العلاقة بين حوكمة الشركات وممارسات الإفصاح البيئي في البيئة الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد 13، ص 236-287.
2. برودي، مفروم، عبد اللطيف، مصطفى، (2016)، تأثير مجلس الإدارة وخصائص لجنة التدقيق على الأداء المالي: دراسة تجريبية على شركات CAC40، مجلة الواحة للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد 2، ص 690-721.
3. بن عزيزة، صورية، زعيبط، نور الدين، (2019)، أثر هيكل الاستدانة في تكاليف الوكالة- حالة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 7، العدد 11، ص 231- 259.
4. تغليسية، لمين، (2018)، مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة – دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة الجزائرية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
5. الجبلي، وليد سمير عبدالعظيم، (2023)، اثر الإفصاح الاختياري على العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وخصائص الشركة وانعكاسه على تخفيض تكاليف الوكالة- دليل تطبيقي من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 37، العدد 2، ص 1445-1564.
6. خيري، يسرى محمد علي، (2022)، اثر التحصين الإداري على السلوك غير المتماثل للتكلفة في اطار نظرية الوكالة: دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 46، العدد 4، ص 336- 396.
7. زريقات، زياد محمد، الغرايبة، محمد عبدالرحمن، الحداد، لارا محمد، (2016)، تكاليف الوكالة والحاكمية المؤسسية: دليل من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 12، العدد 2، ص 307- 329.
8. السيلاوي، وسام نوري عبدالحسين، (2022)، خصائص مجلس الإدارة وتأثيرها في التقارير المتكاملة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
9. الشاهد، ريما محمود، الكردي، امنة علي، (2018)، اثر خصائص مجلس الإدارة ولجان التدقيق على جودة الأرباح دليل من البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد 20، العدد 1، ص 121-136.

10. شعبان، سمير عماد، (2019)، دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات في تعزيز جودة التقارير المتكاملة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.
11. عبده، احمد عبدالله خليل، (2019)، استخدام مدخل التقارير المتكاملة في تحسين القياس والافصاح المحاسبي البيئي، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 23، العدد 1، ص 647- 683.
12. علي، ايمن صابر سيد، (2017)، دراسة أهمية واثر الإفصاح غير المالي لتقارير الاعمال المتكاملة على خلق قيمة المنشاة واحتياجات أصحاب المصالح، مجلة جامعة عين شمس، مجلد 21، العدد 2، ص 1- 60.
13. علي، عبد الوهاب نصر، (2012)، مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، مجلة الفكر المحاسبي، المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بعنوان " الاتجاهات عدد خاص.
14. كاطع، علي خلف، (2022)، تأثير الابعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.
15. كاظم، عادل موفق، (2022)، تاثير جودة الإبلاغ عن تقارير الاعمال المتكاملة في القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاستثمارية: دراسة تطبيقية على عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
16. مصطفى، اميمة عبدالناصر محمد، (2022)، التقارير المتكاملة وتخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات المحاسبية بسوق الأوراق المالية: دراسة نظرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 6، العدد 3، ص 283- 335.
17. نزيهة، مباركي، (2018)، أثر خصائص مجلس الإدارة على الأداء المالي في المؤسسة: دراسة حالة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر CAC40، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، الجزائر.
18. نوري، بتول محمد، سلمان، علي خلف، (2012)، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.
19. يوسف، علي، (2012)، أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية: دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، الـ 28، العدد 2، ص 232- 254.

ثانياً. المصادر الأجنبية

1. Injeni, G., Mangena, M., Mathuva, D., & Mudida, R. (2022). Agency and institutional-related factors and the heterogeneity of sustainability and integrated report information disclosures in Kenya. Journal of Financial Reporting and Accounting, 20(5), 809-840.

2. Raimo, N., Vitolla, F., Marrone, A., & Rubino, M. (2021). Do audit committee attributes influence integrated reporting quality? An agency theory viewpoint. Business Strategy and the Environment, 30(1), 522-534.
3. Busco, C., Frigo, M., Quattrone, P. & Riccaboni, A., (2013)," Redefining Corporate Accountability through Integrated Reporting", Strategic Finance, August 2013, PP. 33-41
4. Vo thi dieu, M, (2020), The effect of Board of Directors' characteristics on Earnings Management: Empirical evidence from Finnish non-financial listed companies.
5. Vogt, M., Hein, N., Silva-da Rosa, F., & Degenhart, L. (2017). Relationship between determinant factors of disclosureof information on environmental impacts of Brazilian companies. Estudios Gerenciales, 33(142), PP.24-38.
6. Yeni, F., Melmusi, Z., Wulandari, E., & Ilona, D. (2020, June). The Effect of the Board of Directors' Characteristics on Company Value. In 8th International Conference of Entrepreneurship and Business Management Untar (ICEBM 2019) (pp. 52-56). Atlantis Press.
7. Obeng, V. A., Ahmed, K., & Cahan, S. F. (2021). Integrated reporting and agency costs: International evidence from voluntary adopters. European Accounting Review, 30(4), 645-674.
8. erreira, T. S. V., & Martins, O. S. (2020). Integrated reporting and shareholder value creation: International evidences. In XX USP International Conference in Accounting, São Paulo, PP. 1- 20
9. Wahba, H. (2015). The joint effect of board characteristics on financial performance: Empirical evidence from Egypt. Review of Accounting and Finance, 14(1), 20-40.
10. Yassin, M. (2021). Investigating the effects of board and firm characteristics on firm performance: an agency theory perspective, A scientific journal for financial and commercial studies and research, 1 (1), 228-264.
11. Widhiastuti, R., & Harto, P. (2022). Maximizing Agency Theory in Integrated Reporting of Companies Listed in Kompas100 Index. Jurnal Pendidikan Ekonomi Dan Bisnis (JPEB), 10(1), 01-14.
12. Pavlopoulos, A., Magnis, C., & Iatridis, G. E. (2017). Integrated reporting: Is it the last piece of the accounting disclosure puzzle?. Journal of Multinational Financial Management, 41, PP.23-46.
13. Pistoni, A., Songini, L., & Bavagnoli, F. (2018). Integrated reporting quality: An empirical analysis. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 25(4), PP.489-507.
14. Gaur, S. S., Bathula, H., Singh, D., Gaur, S. S., Bathula, H., & Singh, D. (2015). Ownership concentration, board characteristics and firm performance: A contingency framework. Management Decision, 53(5), 911–931.
15. Saadi, F. M. B. A., Falah Hasan, H., & Khalbas, H. N. (2020). Relationship between Characteristics of the Board Directors and Earning Management: Case Study in the Iraq Stock Exchange. Alkut university college journal, 5(2), PP.87-106.