

العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة: دليل على الشركات السعودية المساهمة

سالم علي الغامدي-أستاذ مشارك- كلية إدارة الأعمال- قسم المحاسبة

المملكة العربية السعودية-جامعة الطائف

s.alaghamdy@tu.edu.sa

The Relationship between Internal Audit Characteristics and Agency Costs: Evidence from Saudi Listed Firms

Salim Ali Alghamdi-Associate Professor- College of Business Administration
Saudi Arabia-Taif University

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة في المملكة العربية السعودية، ولتحقيق هذا الهدف، تم إجراء الاختبارات الإحصائية بين متغيرات خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة باستخدام نموذجين، ومجموعة من الفرضيات باستخدام الانحدار المتعدد شملت عينة من الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية باستثناء الشركات المالية والتأمين. أظهرت نتائج التحليل إلى وجود علاقة عكسية بين خبرة فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة؛ بالإضافة إلى ذلك، وجود علاقة عكسية بين حجم فريق المراجعة وتكاليف الوكالة، بينما لم تظهر الخصائص الأخرى (التعليم المهني، والتدريب، والموضوعية والاستقلالية) أي تأثير معنوي على تكاليف الوكالة. يتوقع أن تثري هذه الدراسة الأدبيات في المراجعة الداخلية من خلال إبراز دليل تجريبي جديد من المملكة العربية السعودية. بالإضافة إلى ذلك، نتائج الدراسة ربما تكون مفيدة للمراجعين الداخليين، والمشرعين والمهتمين بالمهنة في تعزيز جودة المراجعة الداخلية ومراقبة تكاليف الوكالة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، تكاليف الوكالة، المملكة العربية السعودية.

**The Relationship between Internal Audit Characteristics and Agency
Costs: Evidence from Saudi Listed Firms**

Abstract: This study aims to explore the relationship between internal audit characteristics and agency costs in Saudi Arabia. Statical tests are performed between internal audit characteristics variables and agency cost using two models. These models are tested by a logistic regression through employing a sample consisting of all firms listed on the Saudi Stock Exchange with the exception of financial and insurance firms. The result of analysis shows a negative relationship between the experience of the internal audit team and agency costs; further, there is a negative relationship between the size of the internal audit team and agency costs. Unexpectedly, other characteristics of internal audit have no impact on agency costs. This study is expected to enrich internal audit literature by presenting new empirical evidence from Saudi Arabia. In addition, the findings provided in this study could be useful to internal auditors, regulators, and legislators in their attempts to reinforce the quality of internal audit and monitoring agency costs.

Key words: Internal Audit, Agency Costs, Saudi Arabia.

١-المقدمة:

١-١ تمهيد:

تلعب المراجعة الداخلية دوراً حيوياً ومهماً داخل منظمات الأعمال؛ فهي بجانب ما تقدمه من تأكيدات ورأي فني؛ فإنها تقيّم الأداء والمخاطر، وتبلغ أوجه نقاط الضعف، وتبلغ التقارير للإدارة العليا لاتخاذ القرارات الرشيدة، كما أنها تعد ركيزة أساسية من آليات الحوكمة من خلال مساهمتها كخط دفاع لحماية الأموال والموارد العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها في أي منظمة (Tabără, 2012؛ Prawitt & Smith, 2012)، كما أنها تعتبر الأداة الفاعلة في تحسين السياسات، وزيادة الكفاءة الإنتاجية للمنظمة، وتسهم في حمايتها من الممارسات الخاطئة بما يعود على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة بفاعلية وكفاءة، ويعرف معهد المراجعين الداخليين الدولي المراجعة الداخلية بأنها "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمنظمة، وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المنظمة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم؛ لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر والرقابة" (CIA, 2020:p22)، وتعمل المراجعة الداخلية وفق منهجية واضحة تحت إطار من المعايير المهنية التي تمثل مقاييس يتم من خلالها تقييم نشاط المراجعة، ونصوص تسهم في وصف طريقة الممارسة (Almasria et al., 2018).

من جهة أخرى، تصف نظرية الوكالة (Agency theory) كنظرية اقتصادية أنه -وبسبب انفصال الإدارة عن الملكية- قد يتخذ المديرون قرارات لا تتوافق مع احتياجات المساهمين؛ مما يؤدي إلى ظهور ما يسمى مشاكل الوكالة (Leng et al., 2022)، المتمثلة في عدم التماثل المعلوماتي؛ ومن ثم إلى تضارب في المصالح؛ حيث يسعى المديرون إلى زيادة ثرواتهم بينما يحاول المساهمون أيضاً تعظيم ثرواتهم، وينتج من ذلك زيادة تكاليف الوكالة، وأكدت أدبيات المحاسبة أن "المديرين ربما يتلاعبون بالأرقام المحاسبية من خلال استخدام التقديرات والافتراضات المحاسبية الممكنة؛ وذلك بإظهار هذه الأرقام بقيم غير حقيقية، والسبب أنهم يرغبون في تحسين الصورة المالية لهم، وزيادة التعويضات المالية التي يتقاضونها، والابتعاد عن ما يسيء إلى الكفاءة الإدارية" (Latridis, 2012:p11).

وكخط دفاعي هام، تسعى المراجعة الداخلية كأحد أهم أساليب الرقابة والتفويض إلى المساهمة في توفير معلومات مالية تتصف بجودة عالية ومتماثلة تخدم الأطراف المستفيدة من المشروع، كما أنها تحاول تقليل حدة التضارب في المصالح بين المديرين والمساهمين أو أصحاب المصلحة بشكل عام، من خلال ما تنتجه من تقارير مختلفة تتضمن التأكيدات، والاستشارات المختلفة بما يتعلق بتقييم المخاطر، وآليات الحوكمة، وتحسين الأداء، وقيمة مضافة للمنظمة.

٢-١ مشكلة الدراسة:

تصف نظرية الوكالة أن هناك مشكلة نشأت من علاقة الوكالة الناتجة عن فصل الإدارة عن الملكية؛ حيث إن الوكالة عبارة عن علاقة ترتبط بطرفين، هما: الإدارة باعتبارها وكيلًا، والمساهمين (الملاك أو الأصيل)، وإنه -وبسبب انفصال الإدارة عن الملكية في الشركات المساهمة - أدى إلى إعادة تنظيم شكل الملكية؛ حيث يتركز عدد المساهمين بشكل متفاوت، وبالتالي ظهرت أشكال مختلفة للملكية تتمثل في فئة قليلة من الملاك أو فئة كبيرة منهم، سواء من الأفراد، أو المؤسسات الخاصة أو الحكومية (Blockholders)، نتج عن ذلك ضعف قدرة المساهمين على التحكم في تصرفات الإدارة (Alghamdi, 2016)، كما أن المساهمين يمثلون النواة الأساسية التي تمتد المنظمة بالتمويل اللازم لتكوين رأس مالها، ومن ثم تسيير نشاطها بشكل يؤكد استمراريتها؛ لذا فإن عدم وجود الاهتمام الكافي والعدل لحقوق حملة الأسهم من قبل إدارة المنظمة قد يقود هؤلاء المساهمين عن التخلي في الاستثمار فيها؛ مما ينتج انهيار وإفلاس لهذه المنظمة، ومن ثم خروجها من السوق، وأغلب الدراسات المحاسبية السابقة أكدت أن الإدارة (الوكيل) تقدم معلومات إلى المساهمين، والتي ربما تكون غير متماثلة، أو صحيحة (Information asymmetry)؛ والذي ينتج اتخاذ القرارات تنعكس بالسلب على المساهمين، أو أنهم يستغلون بعض المعلومات الخاصة لخدمتهم دون المساهمين (Easley & Latridis, 2012) (O'Hara, 2004)، وتلجأ بعض الإدارات لهذا الأسلوب من أجل الحصول على منافع أهمها تحسين الصورة المالية، وزيادة التعويضات المالية التي يحصلون عليها، والاحتفاظ بمناصبهم التنفيذية، وكنتيجة للممارسات السابقة فإنه ينتج ما يسمى بتكاليف الوكالة والتي تتحملها المنظمة، وبالتالي ينعكس بشكل سلبي على الأداء المالي لها (Almasria et al., 2018).

نتيجة لما سبق، ظهرت الحاجة لوجود رقابة فاعلة، وآليات للحوكمة لمراقبة مشاكل الوكالة بهدف تخفيض تكاليفها (Agency cost) إلى أقل حد ممكن، من هذه الأدوات المراجعة الداخلية التي تسهم في مراجعة الأداء وتحسين العمليات التشغيلية وتقييم مستوى الإنجاز للأهداف التنظيمية وتعزيز فعالية استخدام الموارد الاقتصادية والحد من مبالغة الإدارة في التقديرات المحاسبية والممارسات الاحتياطية (Jachi & Yona, 2019).

على هذا الأساس يتوقع أن المراجعة الداخلية التي تتمتع بخصائص فاعلة تسهم بشكل إيجابي في تخفيض تكاليف الوكالة الناتجة من ممارسات الإدارة، أو من خلال الموائمة بين الأطراف ذات العلاقة، واستناداً لما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة في البحث عن إجابة للتساؤل التالي:

- ما هي العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة في الشركات المساهمة السعودية؟

٣-١ هدف وأهمية الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى الكشف عن العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة في الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، من خلال إجراء الاختبارات الإحصائية بين

متغيرات خصائص المراجعة الداخلية ومتغير تكاليف الوكالة، وتتبع أهمية هذه الدراسة من ندرة الأبحاث في أدبيات المحاسبة؛ لذا تكمن أهمية البحث من خلال ما يلي:

أولاً: الأهمية العلمية:

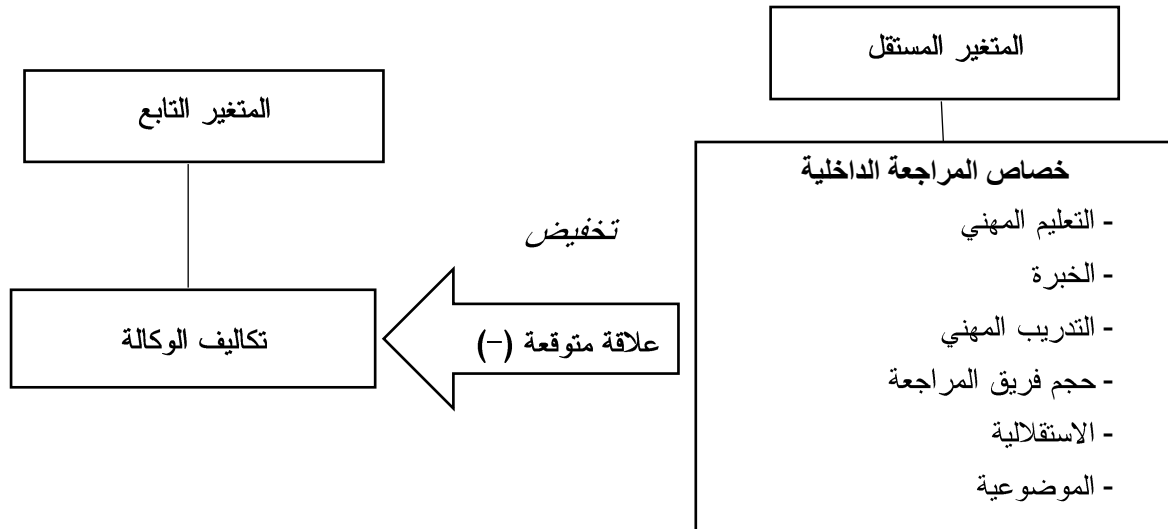
- ١-المساهمة في إثراء أدبيات المراجعة الداخلية بالمعرفة العلمية حول العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة، وتسلط الضوء على التأثيرات المحتملة.
- ٢-إمكانية أن تكون الدراسة أداة لمزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية حول مدى جدوى خصائص المراجعة الداخلية في تخفيض تكاليف الوكالة، وتقديم التوصيات اللازمة.

ثانياً: الأهمية العملية:

- ١-قد تسهم هذه الدراسة في مساعدة أصحاب القرار في التنبؤ بالمشاكل والتحديات التي تواجه مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية بشكل خاص؛ لتحسين بيئتها.
- ٢-مساعدة الممارسين المهنيين في قطاع المراجعة الداخلية على معرفة التحديات والمشاكل التي تواجه المهنة في الممارسة العملية.

١-٤ متغيرات الدراسة وحدودها:

تمثل متغيرات الدراسة في الشكل أدناه: كما تمثل حدود الدراسة تطبيقها على الشركات المدرجة في السوق السعودي خلال الفترة من ٢٠٢٠م-٢٠٢١م، باستثناء الشركة المالية وشركات التأمين.



شكل رقم (١) متغيرات الدراسة (المصدر: الباحث)

٢-الإطار النظري للدراسة:

٢-١ تطور مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية:

يعد الاهتمام الأول للمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية عام ١٤١٤هـ عند صدور قرار وزارة التجارة بإنشاء لجان مراجعة بالشركات المساهمة، ثم صدر قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين-حالياً) عام ١٤٢٢هـ القاضي بتكوين لجنة للمراجعة الداخلية تهتم بتطوير معايير مهنة ممارسة المراجعة الداخلية، ومنذ ذلك الحين كان الاهتمام بالمراجعة الداخلية في الشركات المساهمة لتعزيز دور الرقابة الداخلية فيها، وعلى صعيد القطاع الحكومي، صدر قرار مجلس الوزراء عام ١٤٢٥هـ والقاضي بإنشاء إدارات (وحدات الرقابة الداخلية) المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، وفي عام ١٤٢٨هـ صدر من مجلس الوزراء لائحة تنظم أعمال هذه الإدارات فنياً وإدارياً، وظل الاهتمام قائم بالمراجعة الداخلية؛ حيث وقّعت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين اتفاقاً مع معهد المراجعين الداخليين الدولي لإنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، والتي تأسست عام ١٤٣٢هـ، والتي يشرف عليها الآن الديوان العام للمحاسبة. ويقتصر دور الجمعية على التأهيل والتدريب لمنسوبي المراجعة الداخلية في المملكة، كما أنها تعقد المؤتمرات والندوات المهنية لتعزيز دور المهنة.

٢-٢ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة:

أكدت الدراسات السابقة أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً مهماً في الكشف عن المبالغة في التقديرات المحاسبية التي يقوم بها بعض المديرين، وتحسين عمليات الرقابة داخل المنظمات، وبالتالي تقليل خطر عدم تماثل المعلومات للأطراف المستفيدة منها، خاصة المساهمين (Leng et al., 2022)، من خلال تعزيز الشفافية والموثوقية في التقارير المالية، وتحسين الأداء المالي، وبالتالي فإنها تلعب دوراً في تخفيض تكاليف الوكالة.

من جهة أخرى، تعرف تكاليف الوكالة في أدبيات المحاسبة بأنها التكاليف التي ترتبط بالعلاقة بين الإدارة (الوكيل) والمساهمين (الأصيل)؛ حيث يعطى الوكيل الصلاحيات من أجل اتخاذ القرارات لخدمة المنظمة، إلا أن هذه القرارات ربما لا تخدم المساهمين؛ ما ينتج تضارباً بالمصالح، ويؤدي هذا لزيادة تكاليف الوكالة (Hoque, 2006). الدراسات السابقة مثل (Iskander و Hoque 2006) و (Denis et al. 1997) قسمت تكاليف الوكالة إلى ثلاثة أقسام، هي:

١- تكاليف الرقابة (Monitoring costs): وهي التكاليف الناتجة من تطبيق آليات الرقابة مثل تطبيق حوكمة الشركات، وتكاليف أتعب المراجع الخارجي، أو أي آلية تكافح أو تحد من ممارسات الاحتيال أو التلاعب.

٢- التكاليف المرتبطة (Bonding costs): وهي التكاليف المرتبطة بالعلاقة التعاقدية والناتجة من استخدام آليات لمواءمة مصالح الوكيل (الإدارة) مع الأصيل (المساهمين) مثل تعويضات المديرين التنفيذيين، أو أي مكافآت تجنب المديرين العمل لمصالحهم الخاصة.

٣- التكاليف الأخرى أو المتبقية (Residual costs): وهي التكاليف الناتجة من اتجاه المديرين استخدام أساليب لتعظيم مصالحهم الخاصة، مثل استخدام الأساليب الاحتمالية، أو اتخاذ القرارات غير السليمة أو أي تكاليف أخرى ناتجة من غير تكاليف الرقابة والتكاليف المرتبطة.

وبشكل عام؛ فإن قلة جداً من الدراسات السابقة بحثت العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة بشكل مباشر أو غير مباشر؛ حيث وجدت دراسة (Jachi & Yona (2019 علاقة إيجابية بين استقلالية المراجعة الداخلية ومستوى معدل الشفافية والمحاسبة داخل المنظمة، وأكدت أن المراجعة الداخلية التي تمارس وظائفها بشكل فاعل، وتتمتع باستقلالية تسهم في تخفيض تكاليف الوكالة.

أضافة إلى ذلك، استخدمت دراسة (Latridis (2012 عينة إحصائية للشركات من دولتين، ووجدت أن آليات الحوكمة الجيدة التي تعد المراجعة الداخلية إحدى أدواتها في جنوب إفريقيا تخفض تكاليف الوكالة، بينما لا تؤثر آليات الحوكمة على تكاليف الوكالة في البرازيل.

دراسة (Tabără (2012 أوضحت أنه -وبسبب انفصال الإدارة عن الملكية- قد يسعى بعض المديرين لاستغلال المعلومات لصالحهم، وإظهار معلومات غير صحيحة؛ ما يؤدي إلى ما يسمى مشاكل الوكالة، إلا أن الدراسة توصلت إلى أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً كبيراً في تقليل مشاكل الوكالة، من جهة أخرى -وباستخدام بيانات شركات من الفترة ٢٠٠٠م إلى ٢٠٠٥م ببريطانيا- وجدت دراسة (Prawitt et al. (2012 علاقة عكسية بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح، مؤكدة أن المراجعة الداخلية التي تتمتع بوظائف فاعلة تسهم في خفض تكاليف الوكالة، أيضاً دراسة (Ege et al. (2022 التي استخدمت بيانات لشركات في شمال أمريكا كشفت أن وظائف المراجعة الداخلية الفاعلة تخفض إدارة الأرباح السلبية التي تنتهجها الإدارة، وهذا يؤدي حتماً إلى تخفيض تكاليف الوكالة.

دراسة (Braswell & Daniels (2017 أكدت أن المراجعين الداخليين الذين يتمتعون بكفاءة عالية قادرون أن يحددوا الحالات التي يتم فيها التلاعب بالدخل لإظهاره بشكل غير حقيقي، وبالتالي عند تخفيض هذا التلاعب سوف تتخفض تكاليف الوكالة، أيضاً باستخدام بيانات الجمعية الأمريكية للاحتيال، توصلت دراسة (Tworek (2022 إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تلعب دوراً حيوياً في تخفيض أو الحد من عمليات الاحتيال في المنظمة، والتي تعد العنصر الثالث من تكاليف الوكالة. كما أوضحت دراسة (Almasria et al. (2018 أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً مهماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية وتخفيض تكاليف الوكالة، إضافة إلى ذلك، أشارت دراسة (Coram et al. (2008 أن الشركات التي تواجه مخاطر عالية تحاول تفعيل وظائف المراجعة الداخلية، وأن المراجعة الداخلية تشكل قيمة مضافة لاكتشاف الممارسات الخاطئة، وتسهم في تخفيض مشاكل الوكالة، بينما وجدت دراسة (Cerasela & Alina (2014 أن المراجعة الداخلية عنصر فاعل لنجاح المنظمات الاقتصادية، بسبب دورها الحيوي في تخفيض المخاطر والتكاليف.

في الوطن العربي، وجدت دراسة الصواني وآخرون، (٢٠٢٣) أن المراجعة الداخلية التي تتمتع بالاستقلالية، ونطاق عمل متسع، وكفاءة مهنية، وتنسيق معقول مع المراجع الخارجي، يتوقع أن تكون فاعلة في الحد من الفساد وتخفيض تكاليف الوكالة في ليبيا، كما خلصت دراسة نزيهة ولطيفة (٢٠٢٢) في الجزائر إلى أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً مهماً في مكافحة الفساد وطرق التحايل المالي غير المشروعة الذي يعد أحد مكونات تكاليف الوكالة، واقترحت الدراسة ضرورة مؤامة مهام المراجعة الداخلية مع الخارجية لتفعيل الرقابة بشكل أفضل، كما توصلت دراسة (Alshebli 2020) إلى أن نظام المراجعة الداخلية في الكويت يلبي الأساسيات للمهنة، لكن الشركات الكويتية تفتقد المعرفة الكافية بنظام المراجعة الداخلية، وكيفية تطبيقها؛ ما نتج عنه تفاوت في التطبيق بشكل صحيح، الذي أدى إلى ضعف الرقابة وزيادة التكاليف.

في بلاد الرافدين، دراسة محمد، ونرجس (٢٠٢٠) التي استخدمت بيانات السوق العراقي ترى ضرورة أن يكون هناك مواعمة بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال الاتصال الفعال، الذي يسهم في تخفيض مشاكل الوكالة.

في الأردن، استخدمت دراسة (Jarrah et al. 2022) عينة من البنوك الإسلامية الأردنية، واستنتجت أن استقلالية وحيادة المراجعين الداخليين، والعناية المهنية اللازمة تلعب دوراً مهماً في تخفيض ممارسة إدارة الأرباح، إضافة إلى ذلك؛ قدمت دراسة أبو جبريل والذنيبات (٢٠١٦) دليلاً آخر من الأردن اشتمل على عينة قدرها (٥٨) استبانة من الشركات الأردنية؛ حيث توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي بين استقلالية المراجع الداخلي، وكفاءة المدققين الداخليين، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعناية المهنية اللازمة وإدارة الأرباح؛ حيث تؤدي كل هذه المتغيرات إلى التقليل من ممارسة إدارة الأرباح، وبالتالي تخفيض تكاليف الوكالة، بالإضافة إلى ذلك؛ كان هناك دراسة ميدانية على (٨٣) من الوحدات الاقتصادية اليمنية العامة؛ حيث كشفت دراسة الربيدي والضبيعة (٢٠٢٢) أن معايير صفات المراجعة الداخلية أسهمت في الحد من الاحتيال، وتعزيز القيمة المضافة للمنظمات الاقتصادية.

في القارة الآسيوية، أكدت دراسة (Lonto et al. 2023) في إندونيسيا أن استقلالية المراجع الداخلي تدعم الحد من التلاعب والاختلاس في الشركات المساهمة، ومن خلال دليل آخر من إندونيسيا، أكدت دراسة (Sitanggang et al. 2020) أن هناك مجموعة من آليات الرقابة مثل المراجع الخارجي، ولجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية تسهم في تخفيض تكاليف الوكالة، وتوصلت إلى أن هناك علاقة عكسية بين جودة المراجعة وممارسة إدارة الأرباح، وفي ماليزيا، استخدمت دراسة (Leng et al. 2022) بيانات (٣٤٠) شركة، وكشفت عن وجود علاقة عكسية بين وظائف المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح السلبية التي تعد أحد مكونات تكاليف الوكالة.

خلاف النتائج السابقة، ابرزت دراسة الياتي والمبارك (٢٠٢٢) دليل من المملكة العربية السعودية، إلى وجود علاقة طردية بين حجم مجلس الإدارة وتكاليف الوكالة، كما وجد عدد من الدراسات مثل دراسة (Carey et al. 2000) و (Mehrazeen 2016) أنه لا يوجد علاقة بين المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة. دليل آخر، وباستخدام الشركات المدرجة بالسوق الباكستاني، وجدت دراسة (Khanm et al. 2020) أن وظائف المراجعة الداخلية لم تكن فاعلة في الحد من الاحتيال، وأوصت الدراسة

بضرورة الاهتمام باستقلالية المراجع الداخلي، وكذلك التدريب والتأهيل المهني للمراجعين الداخليين. إضافة إلى ذلك، دراسة (Labuschagne 2018) والتي استخدمت دراسة الحالة، وجدت أن كفاءة ومعرفة ومهارات المراجعين الداخليين لا ترتبط بالحد من حالات الاحتيال. دراسة (Khosravi & Mehrazeen 2016) توصلت إلى عدم وجود علاقة بين جودة المراجعة وتكاليف الوكالة، كما استنتجت دراسة (Jeppesen 2018) أن المراجعة الداخلية لا يمكن لها الحد من الفساد ما لم يكن هناك معايير مهنية تساعدهم في ذلك، كما أكدت على ضرورة حصول المراجعين الداخليين على شهادة في مكافحة الاحتيال المالي على سبيل المثال شهادة (CFE).

يلاحظ -من خلال الدراسات- السابقة مايلي:

- ١- لا يوجد دراسات في المملكة العربية السعودية تناولت تأثير خصائص المراجعة الداخلية على تكاليف الوكالة، باستثناء دراستين هما دراسة الياتي والمبارك (٢٠٢٢) و (Alghamdi 2016) ارتبطت بتأثير آليات الحوكمة على تكاليف الوكالة دون المراجعة الداخلية.
- ٢- يوجد ندرة في الدراسات العربية حول العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة.
- ٣- يوجد اختلاف في نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين خصائص أو وظائف المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة، مما يشجع ذلك إلى مزيد من البحث والتقصي.

لذا تبنت هذه الدراسة الفجوة في الدراسات السابقة لتكون انطلاقةً لهدف الدراسة، وهو دراسة العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة، على هذا الأساس وبناءً على هدف الدراسة السابق ومراجعة الأدبيات التي سبق مناقشتها، تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- ف١-١: توجد علاقة عكسية بين التعليم المهني لفريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة.
- ف١-٢: توجد علاقة عكسية بين خبرة فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة.
- ف١-٣: توجد علاقة عكسية بين عدد ساعات التدريب لفريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة.
- ف١-٤: توجد علاقة عكسية بين حجم فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة.
- ف١-٥: توجد علاقة عكسية بين استقلالية فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة.
- ف١-٦: توجد علاقة عكسية بين موضوعية وحياد فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة.

٢-٣ نظرية الدراسة:

حتى الآن لا يوجد إجماع على استخدام نظرية محددة تتوافق مع وظائف أو خصائص المراجعة الداخلية، إلا أن محاولات الباحثين في البحث في النظريات المختلفة توصلت إلى أن نظرية الوكالة والنظرية المؤسسية (Institutional theory) ربما تكون أكثر النظريات التي تخدم وظائف المراجعة الداخلية (Endaya & Hanefah, 2013؛ Sarens & Abdolmohammad, 2011)، حيث إن نظرية الوكالة ترى أنه بسبب فصل الإدارة عن الملكية تنشأ أساليب وآليات للرقابة مثل المراجعة الداخلية.

وعندما لا تكون هذه الآلية في مستوى الكفاءة المطلوبة تنشأ مشكلات الوكالة، التي من أهمها التكاليف التي سبق ذكرها، بينما تفسر النظرية المؤسسية أن تبني معايير مهنية، أو آليات جديدة ربما يكون نتيجة للتقليد، أو نتيجة لضغوط لمقابلة هذه المتطلبات، إلا أن هذه القواعد ربما لن تكون فاعلة؛ لأنها جاءت بشكل إجباري أو تقليد لمنظمات أخرى.

من جهة أخرى، ترى بعض الدراسات أن تبني النظرية الإيجابية (Positive Theory) التي تهتم بمفهوم التكاليف السياسية؛ حيث تفترض أن الدول تفرض قوانين أو أنظمة لخدمة المجتمع والاقتصاد؛ وعلى هذا الأساس يترتب عليها زيادة الضغوط على المنظمات لتحسين آليات معينة، مثل: آليات الرقابة؛ وبالتالي يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف على المنظمات، والتي تسعى غالباً إلى تخفيضها (Watts & Zimmerman, 1986).

٣- منهجية الدراسة:

٣-١ الأسلوب الإحصائي للدراسة:

بناءً على هدف الدراسة؛ سوف يستخدم البحث نموذج الانحدار المتعدد للإجابة على الفرضيات السابقة، حيث يعد من أكثر الأساليب الإحصائية استخداماً في المنهج الوصفي لاختبار العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية (كمتغير مستقل) وتكاليف الوكالة (كمتغير تابع)، ويعد استخدام الانحدار المتعدد أفضل من البسيط عند وجود عدد من المتغيرات المستقلة والتابعة؛ حيث إنه يعطي نتائج دقيقة وأفضل من الانحدار البسيط، كما أن الدراسة أعطت اعتباراً لاستخدام الانحدار التدريجي (Stepwise) لإزالة أي ارتباطات مؤثرة بين المتغيرات، ولم يتم استبعاد أي متغير من المتغيرات.

٣-٢ مجتمع وعينة الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة الخاضع للبحث جميع الشركات السعودية المدرجة في سوق الأسهم (تاسي) باستثناء الشركات ذات الطبيعة المالية وشركات التأمين التي يوجد بها ممارسات محاسبية مختلفة؛ حيث أفادت الدراسات السابقة، مثل دراسة (Piot (2001 و (Chen et al. (2005 بأن الشركات المالية وشركات التأمين لديها ممارسات محاسبية مختلفة من شأنها أن تعطي نتائج غير دقيقة تتعلق بتكاليف الوكالة، أو إدارة الأرباح.

من جهة أخرى، ونظراً للجهد الكبير في الحصول على معلومات المتغير المستقل (خصائص المراجعة الداخلية)، والذي تم بشكل يدوي؛ حيث تم توزيع استمارة استبانة موجه لمديري المراجعة الداخلية تتضمن معلومات المتغير المستقل، والتي تم الحصول عليها بشكل مكتوب أو تزويد الباحث بالمعلومات، كما أنه تم الحصول على المتغير التابع (تكاليف الوكالة) من خلال قاعدة البيانات، باستثناء المصاريف التشغيلية يدوياً، إضافة إلى أن هذه الدراسة تغطي سنتين، هما عام (٢٠٢٠م-٢٠٢١م).

٣-٣ عرض متغيرات الدراسة وكيفية قياسها والنماذج الإحصائية المستخدمة:

تفترض هذه الدراسة وجود علاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة؛ لذا من الطبيعي أن يوجد متغيران: (المستقل)، وهو خصائص المراجعة الداخلية و(التابع) وهو تكاليف الوكالة؛ حيث تم

وصف المتغيرات وفقاً للدراسات السابقة: (Alghamdi, 2016؛ Khosravi & Mehrazeen, 2016؛ ماير، ٢٠١٧؛ Aboczki, 2018؛ Eulerich et al., 2019).

٣-٣-١ المتغير المستقل (خصائص المراجعة الداخلية):

سوف يتم قياس المتغير المستقل (خصائص المراجعة الداخلية) من خلال عدة عناصر مختلفة مستندة إلى معايير المراجعة الداخلية المعتمدة دولياً وللدراسات السابقة، كما يظهر أدناه والذي يقدم وصف وقياس متغيرات خصائص المراجعة الداخلية على النحو الآتي:

رمز المتغير	اسم المتغير	قياس المتغير
PLE	التعليم المهني	إجمالي عدد الشهادات المهنية / إجمالي عدد المراجعين.
EXP	الخبرة	إجمالي عدد سنوات الخبرة للمراجعين / إجمالي عدد المراجعين.
TRN	التدريب	مجموع عدد ساعات التدريب السنوية / مجموع عدد ساعات العمل المقدر داخل إدارة المراجعة الداخلية.
SIZ	حجم فريق المراجعة	عدد المراجعين الداخليين / عدد موظفي الشركة.
IND	الاستقلالية	متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية ترفع تقريرها إلى لجنة المراجعة، ماعدا ذلك (0).
SUB	الموضوعية	متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا لم يشترك أحد أفراد فريق المراجعة في أعمال أو لجان تنفيذية، ماعدا ذلك (0).

٣-٣-٢ المتغير التابع (تكاليف الوكالة):

تقاس تكاليف الوكالة بعدد من المؤشرات المالية المختلفة، وفي هذه الدراسة سوف يتم اختيار المؤشرات الأكثر شيوعاً المستخدمة في قياس تكاليف الوكالة وفقاً للدراسات السابقة ذكرها، وهي تتمثل فيما يلي:

التعريف الإجرائي الأول: يقيس معدل دوران الأصول، وهو مؤشر مالي يوضح كفاءة استخدام المنظمة لأصولها في توليد الإيرادات؛ حيث أكدت الدراسات السابقة أن انخفاض هذا المعدل يعني عدم وجود قرارات جيدة بالاستثمار الأمثل؛ ما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الوكالة، ويعبر عنها (AC_1) بالمعادلة على النحو الآتي:

إجمالي المبيعات / إجمالي الأصول

التعريف الإجرائي الثاني: يقيس المصروفات التشغيلية إلى حجم إجمالي المبيعات أو الإيرادات، ويعد الارتفاع في المؤشر سلبياً، ويقود إلى ارتفاع تكاليف الوكالة، ويعبر عنها (AC_2) بالمعادلة التالية:

المصروفات التشغيلية/ إجمالي المبيعات

٣-٣-٣ تعريف المتغيرات الضابطة:

بالإضافة إلى المتغيرات السابقة، عدد من المتغيرات الضابطة (Control variables) سوف يتم إضافتها لمعادلة الانحدار المتعدد بسبب ما أكدته الدراسات السابقة من تأثيرها المحتمل على المتغير التابع (تكاليف الوكالة)، وبالتالي سوف يتم تحديد تأثيرها بتوظيفها كمتغيرات ضابطة، وهي على النحو الآتي:

رمز المتغير	اسم المتغير	قياس المتغير
SZC	حجم الشركة	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية السنة.
LEV	نسبة المديونية	إجمالي الديون/ إجمالي الأصول.
ROA	الأداء المالي	صافي الدخل + مصاريف الفوائد (١-معدل الفائدة) /متوسط إجمالي الأصول.
BIG4	جودة المراجعة الخارجية	متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت تراجع الشركة من شركات المحاسبة الكبرى، ما عدا ذلك (0).

٣-٣-٤ معادلة الانحدار المتعدد:

سوف تستخدم الدراسة نموذجين إحصائيين، معبراً عنها بالنموذج الإحصائي الأول، وفقاً للتعريف الإجرائي الأول لتكاليف الوكالة:

$$AC_1 = \beta_0 + \beta_1 (EXP) + \beta_2 (EXP) + \beta_3 (TRN) + \beta_4 (SIZ) + \beta_5 (IND) \\ \beta_6 (SUB) + \beta_7 (SZC) + \beta_8 (LEV) + \beta_9 (ROA) + \beta_{10} (BIG4) + \varepsilon$$

فيما يمثل النموذج الإحصائي الثاني، وفقاً للتعريف الإجرائي الثاني لتكاليف الوكالة:

$$AC_2 = \beta_0 + \beta_1 (EXP) + \beta_2 (EXP) + \beta_3 (TRN) + \beta_4 (SIZ) + \beta_5 (IND) \\ \beta_6 (SUB) + \beta_7 (SZC) + \beta_8 (LEV) + \beta_9 (ROA) + \beta_{10} (BIG4) + \varepsilon$$

٤- التحليل ونتائج الدراسة:

٤-١ الإحصاء الوصفي للنتائج:

تمثلت عينة الدراسة في الشركات المدرجة في السوق السعودي (تاسي) عامي ٢٠٢٠م و ٢٠٢١م، والتي بلغت (٢١٣) و (٢١٧) شركة على التوالي، إلا أنه تم استبعاد الشركات المالية وشركات التأمين؛ حيث إن هذه الشركات تتمتع بممارسات مالية مختلفة، كما سبقت الإشارة إلى ذلك في منهجية الدراسة، كما تم استبعاد بعض الشركات التي لم يتمكن من الحصول البيانات خاصة المتعلقة بالمتغير المستقل أو التابع، وكذلك الشركات التي أظهرت قيماً شاذة أثناء التحليل المبدئي.

من جهة أخرى، يظهر الجدول رقم (١) تحليلاً وصفيًا لمتغيرات الدراسة تشمل المتغيرات المستقلة (خصائص المراجعة الداخلية) والمتغير التابع لكلا النموذجين (تكاليف الوكالة) والمتغيرات الضابطة؛ حيث أظهر (AC_1) متوسطاً قدره (٠.٦٢١)، علماً أن الدراسات في السعودية مثل (Alghamdi 2016) أظهرت المتوسط (٠.٧٨) ودراسة الياتي والمبارك (٢٠٢٢) (٠.٥٠)، كما أظهر (AC_2) متوسطاً قدره (٠.٤٥٧). بالنسبة لبيانات المتغير المستقل يظهر أن التعليم المهني بلغ (٥٠٪) يحملون شهادات مهنية إلى إجمالي موظفي المراجعة، كما أن متوسط الخبرة بلغ (١٢) سنة، فيما يخص التدريب، بلغ معدل الساعات (٢٪) لإجمالي عدد ساعات عمل المراجعة المقدر، كما بلغ متوسط حجم فريق المراجعة (٤٪) لإجمالي موظفي الشركة، أما بخصوص الموضوعية والاستقلالية فإن معظم الشركات تلتزم بنصوص معايير المراجعة الداخلية المتعلقة بمعايير الصفات. كما أبرز الجدول الانحراف المعياري لعينة الدراسة واختبارات تحليل التباين؛ حيث أظهر اختبار (Skewness) في أغلب المتغيرات أعلى من واحد، في المقابل أظهر تحليل (Kurtosis) في أغلب المتغيرات معدلاً أعلى من (٣)؛ لذا سوف يتبع تحليل الدراسة الطريقة اللامعلمية (Non-parametric Test).

من جهة أخرى، سوف تستخدم الدراسة التأثير العشوائي (Random effect) بسبب أن الدراسة لم تغطي كل مستويات خصائص المراجعة الداخلية، كما أن عينة الدراسة تعتبر عشوائية حيث تم استبعاد الشركات المالية وشركات التأمين وبعض الشركات التي لم نحصل على بيانات المتغيرات المستقلة أو التابعة، بالإضافة إلى أنه تم إجراء اختبار هوس مان (Hausman test) حيث أظهرت النتائج لكلا النموذجين $Prob>chi2$ أكثر من (٥٪) لذلك من الأفضل استخدام التأثير العشوائي.

يظهر الجدول رقم (٢) تحليل ارتباط سيبرمان، الذي يستخدم مع البيانات اللامعلمية (Non-Parametric)؛ حيث وجد علاقة سلبية وغير مهمة بين العائد على الأصول (الأداء) والمديونية، وكذلك علاقة طردية بين التدريب والخبرة، وبشكل عام أظهر التحليل عدم وجود ارتباط قوية (Mulicollinearity) من شأنها التأثير على المتغيرات والتحليل، كما يوضح جدول رقم (٦) التحليل الإضافي (VIF) تحليل التباين الارتباطي عدم وجود ارتباطات قوية ومؤثرة بين المتغيرات؛ حيث جميع المتغيرات أقل من (١٠)، كما أظهر المتوسط (١.٥).

جدول (١) التحليل الوصفي للنتائج

Skewness	Kurtosis	الانحراف المعياري St-Deviation	أقل (قيمة) Min	أعلى (قيمة) Max	المتوسط Mean	
-١.٤١١	٣.٤٠١	٠.٥٥٧	٠.٠٠٣	٣.٤٤	٠.٦٢١	AC ₁
-١.٢٠٠	٣.٤٣٤	٠.٧١٨	٠.١٩٠	١.٤٨١	٠.٤٥٧	AC ₂
-٠.٨١٣	٥.٤٤١	٠.٩٠٧	٠.٠٠٤	٠.٢١٢	٠.٠٥١	PLE
-١.٦٦٠	٥.٢٧٨	١.٦٥٥	٦.٣١	١٧.٠٢	١٢.١١	EXP
٠.٤٣٢	٥.٢٠١	١.٢٠١	٠.٠٠١	٠.٠٧١	٠.٠٢١	TRN
٠.٣٠٣	٢.٧٨٠	٠.٧٤٤	٠.٠٠٨	٠.٠٦	٠.٠٤١	SIZ
١.٢٤١	٤.٠٢١	١.٢٢١	٠.٠٠	١.٠٠	٠.٩٨	IND
-١.٧٩٢	٢.٣٤٥	٠.٧٥٤	٠.٠٠	١.٠٠	٠.٩٣	SUB
١.٢٠٩	٣.٨٧٦	١.٢٤٥	٧.٦١	٢٠,٧٦	١٢,٦٦	SZC
-٠.٧١١	٥.٧٨٠	٠.١٢٨	٠.٠٣٠	٠.٨٧٠	٠.٤٥١	LEV
١.٢٩٥	٤.٩١٠	٠.٤٦٨	-٠.٣٣٤	٠.٤٠٢	٠.٠٩٦	ROA
-١.٣٧٥	٣.٧٨١	٠.٤٤٠	٠.٠٠	١.٠٠	٠.٧٨١	BIG4

جدول (٢) تحليل الارتباط (سييرمان) بين المتغيرات عند مستوى ٥٪، وتحليل التباين الارتباطي

	VIF	1/VIF
AC ₁	٢,٥٥٠	٠,٣٣٤
AC ₂	٢,١١٠	٠,٤٠١
PLE	١,٤٥٢	٠,٤٨٧
EXP	١,٣٢٢	٠,٥٠١
TRN	١,٣٩٠	٠,٤٣٠
SIZ	١,١٤١	٠,٥٢٢
IND	١,٦٤١	٠,٦٠١
SUB	١,١٢٩	٠,٦٨٦
SZC	١,٥٥٠	٠,٥٦٢
LEV	١,٤٦٨	٠,٧٣٠
ROA	١,٤٨٣	٠,٧١١
BIG4	١,٣٤١	٠,٥٦٦
١,٥٤١	المتوسط	

	AC ₁	AC ₂	PLE	EXP	TRN	SIZ	IND	SUB	SZC	LEV	ROA	BIG4
AC ₁	١,٠٠٠											
AC ₂	٠,١٦٤*	١,٠٠٠										
PLE	-٠,١٣٣*	٠,٢٣١	١,٠٠٠									
EXP	-٠,١١٠*	-٠,٠٧٠*	-٠,٢٨٠*	١,٠٠٠								
TRN	-٠,٢٣٩*	-٠,٠٩٩*	٠,٠٧٥	*	١,٠٠٠							
				٠,٣١٥								
SIZ	٠,٠٧٢	٠,١٨٣	-٠,١٥٤*	٠,٠٧٩	٠,٢١١	١,٠٠٠						
IND	٠,٠٩٠	٠,٠٧٧	-٠,١٢٥*	*	٠,٠٩٠*	٠,١٢١	١,٠٠٠					
				-٠,١٢٣	-							
SUB	-٠,٠٦٣*	٠,٠٩٤	-٠,٠٣٩	**	٠,٠٤٩*	٠,٣٥٩*	*	١,٠٠٠				
				-٠,٢٨٤	-		-٠,١٨٩					
SZC	-٠,١٤٧*	-٠,١٣٩*	٠,٢٣١	-٠,١٨٣	-٠,١٣٥	-٠,٠١١*	*	*	١,٠٠٠			
							-٠,١٠٢	٠,٠٧٣				
LEV	-٠,٢١٠*	-٠,٣٢٢*	-٠,٠٧٠*	٠,٠٦٥	٠,٣٨٩*	-٠,٢٤٤	*	-٠,٢٥٦	٠,٢٤٤	١,٠٠٠		
					-		٠,٢١٢					
ROA	-٠,٢٥٩	٠,٢١٠*	-٠,٦٤٣	*	٠,٢٧٠*	-٠,٣٠٩	-٠,١٤٥	٠,١٧٠	-٠,٢٢٣	٠,٣٣٧	١,٠٠٠	
				-٠,١٧١								
BIG4	-٠,٦٥٣*	-٠,١١٧	٠,١٣٠	-٠,٠٨١	**	٠,٢٠٠*	*	*	٠,١٠٩	*	*	١,٠
					-٠,١٥٩		-٠,٣٢٠	٠,١١٤		٠,١٢٣	٠,٠٨٩	

٤-٢ نتائج التحليل:

٤-٢-١ العلاقة بين المتغيرات المستقلة (خصائص المراجعة الداخلية) والتابعة (تكاليف الوكالة):

وظفت الدراسة اختبار الانحدار المتعدد باستخدام (GLS)، وهي طريقة المربعات الصغرى العامة نظراً لعدم استيفاء شروط التحليل المعلمي وهما التوزيع الطبيعي، والتجانس (normality-homogeneity)، ويظهر الجدول رقم (٣)؛ نتائج التحليل للنموذجين الأول AC_1 والثاني AC_2 على النحو الآتي:

١- التعليم المهني لأفراد إدارة المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة (PLE):

أبرزت النتائج كما يوضح الجدول رقم (٣) عدم وجود علاقة مؤثرة بين خاصية التعليم المهني لفريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة لكلا النموذجين، وعلى هذا الأساس تم رفض الفرض الأول من الدراسة القائل إنه "توجد علاقة عكسية بين التعليم المهني لفريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة"، هذه النتائج متسقة مع الدراسات السابقة، مثل دراسة ماير (٢٠١٧) والشرفاء وآخرون (٢٠١٢)؛ حيث أكدوا أن متغير التعليم المهني لا يؤثر على تحسين الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي أو الأداء المالي للشركات.

جدول (٣) تحليل الانحدار المتعدد للنموذجين باستخدام (GLS)

$P > 1$ *** 0.001, $P > 1$ ** 0.05, $P > 1$ * 0.10

AC_2			AC_1			
Coef.		P. value $P > 1$	Coef.	Z	P. value $P > 1$	
-٠,٠١٣	-١,٤٤٣		-٠,١٥٥	-٢,٣١٠		PLE
-٠,٠٠٤	-٢,٣٣	*	-٠,٠٢٩	-٠,٦٦٦	**	EXP
-٠,٠٠٦	-١,٣٠٣		-٠,٠١٠	-١,٥٤٩		TRN
-٠,٠٠٩	-٢,٤٧		-٠,٠١١	-٠,٠٤٠	*	SIZ
-٠,٦٧٦	-١,٤٥٠		-٠,٠٨٠	-١,٣٤٥		IND
-٠,٢٣٦	-٢,٤٤١		-٠,٢٣٦	-٢,٤٤١		SUB
+٠,٠٩٠	+٠,٩٨٧	*	٠,٠٤٢	٢,٣٣٠		SZC
+٠,٠١٠	+٠,٤٤٠	*	٠,١٢٢	٢,١٧٠	**	LEV
-٠,٠١٣	-٠,٣٣٢		-٠,٠٩١	-١,٣٣٢		ROA
-٠,٠٨٤	-٠,٠٧٠		-٠,٠٢٨	-١,٦٥١		BIG4
-٠,٧٦٠	-١,٤١٩	***	-٠,٥٤٤	-٣,٤٦٩	***	CONs
٠,٦٤٩			٠,٦٤٤			Adj R2 within
٪١٢,٧٧			٪١٤,٥٨			Adj R2 Overall
٤٥,٠١***			٤٧,٧٧***			Wald Chi2

٢- الخبرة العملية لأفراد إدارة المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة (EXP):

أبرزت النتائج وجود علاقة مؤثرة وعكسية بين خاصية الخبرة لفريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة؛ حيث سجل معامل (P -Value) تأثيراً أقل من (٠.٠٥) للنموذج الأول (Ac_1)، وأقل من (٠.١٠) للنموذج الثاني (Ac_2)؛ لذلك تم قبول الفرض الثاني القائل إنه "توجد علاقة عكسية بين خبرة فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة". نتائج الدراسة متسقة مع دراسة الصواني وآخرون، (٢٠٢٣).

٣- التدريب المهني لفريق إدارة المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة (TRN):

علماً أن العلاقة كانت عكسية، أبرزت النتائج عدم وجود علاقة مؤثرة بين خاصية التدريب المهني لفريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة. على هذا الأساس تم رفض الفرض الثاني القائل إنه "توجد علاقة عكسية بين عدد ساعات التدريب لفريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة" نتائج الدراسة متسقة مع الدراسات السابقة مثل دراسة (Khanm et al. (2020 و (Jeppesen (2018).

٤- حجم إدارة المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة (SIZ):

حجم فريق إدارة المراجعة الداخلية أظهر تأثيراً عكسياً على تكاليف الوكالة؛ حيث سجل معامل (P -Value) تأثيراً أقل من (٠.١٠) للنموذج الأول (Ac_1) بينما لم يسجل النموذج الثاني أي علاقة مؤثرة، علماً أن العلاقة كانت عكسية أيضاً، على هذا الأساس تم قبول الفرض الرابع من الدراسة القائل إنه "توجد علاقة عكسية بين حجم فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة". نتائج الدراسة متسقة مع دراسة أبو جبريل والذنيبات (٢٠١٦).

٥- استقلالية فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة (IND):

أبرزت نتائج التحليل عدم وجود علاقة مؤثرة بين خاصية استقلالية فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة في كلا النموذجين (Ac_1) و (Ac_2)؛ حيث أظهر معامل (P -Value) تأثيراً أعلى من (٠.١٠) لكلا النموذجين على التوالي، على هذا الأساس تم رفض الفرض الخامس والقائل إنه "توجد علاقة عكسية بين استقلالية فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة"، نتائج الدراسة متسقة مع نتائج الدراسات السابقة مثل (Khanm et al. (2020).

٦- موضوعية فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة (SUB):

أبرزت نتائج التحليل عدم وجود علاقة مؤثرة بين خاصية موضوعية فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة في كلا النموذجين، حيث سجل معامل (P -Value) تأثيراً أعلى من (٠.١٠)، على هذا الأساس تم رفض الفرض السادس، القائل إنه "توجد علاقة عكسية بين موضوعية وحياد فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة"، تتوافق نتائج الدراسة مع الدراسات السابقة، مثل دراسة (Khanm et al. (2020 و (Labuschagne (2018).

٤-٢-٢ المتغيرات الضابطة:

كما سبقت الإشارة في منهجية البحث، هناك مجموعة من المتغيرات الضابطة يعتقد أن يكون لها تأثير على المتغير التابع ونتائج الدراسة؛ ولذلك يتم تحييدها والتحكم في تأثيرها، وفيما يلي إبراز نتيجة التحليل لهذه المتغيرات: أبرزت النتائج عدم وجود علاقة مؤثرة بين الأداء المالي للشركات وتكاليف الوكالة، بينما أظهرت الرافعة المالية تأثيراً موجباً (طردياً) في كلا النموذجين مع تكاليف الوكالة؛ حيث سجل معامل (P-Value) تأثيراً أقل من (٠.٠٥) للنموذج (Ac_1)، وتأثيراً أقل من (٠.١٠) للنموذج (Ac_2).

في المقابل، أظهرت النتائج تأثيراً طردياً بين حجم الشركة وتكاليف الوكالة في النموذج الثاني فقط (Ac_2)؛ حيث سجل (P-Value) تأثيراً أقل من (٠.١٠)، وعلاقة عكسية مع عدم وجود تأثير مع جودة المراجعة الخارجية في كلا النموذجين، النتائج متوافقة مع الدراسات السابقة مثل دراسة ماير (٢٠١٧) والشرفاء وآخرين (٢٠١٢).

٥- خلاصة الدراسة والتوصيات:

هدفت الدراسة بشكل رئيس إلى الكشف عن العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة في الشركات المساهمة بالملكة العربية السعودية، من خلال إجراء الاختبارات الإحصائية بين متغيرات خصائص المراجعة الداخلية، ومتغيرات تكاليف الوكالة، وتتبع أهمية هذه الدراسة من ندرة الأبحاث في أدبيات المهنة، وخاصة في الوطن العربي.

على هذا الأساس، وظفت الدراسة نموذج الانحدار المتعدد، والذي يعد من أكثر الأساليب الإحصائية استخداماً في المنهج الوصفي لاختبار العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية (كمتغير مستقل) وتكاليف الوكالة (كمتغير تابع)، كما مثل مجتمع الدراسة الخاضع للبحث جميع الشركات السعودية المدرجة في سوق الأسهم (تاسي) باستثناء الشركات ذات الطبيعة المالية التي يوجد بها ممارسات محاسبية مختلفة.

أبرزت نتائج الدراسة الإجابة عن سؤال الدراسة الأساسي، ما هي العلاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة في الشركات المساهمة السعودية؛ حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين خبرة فريق المراجعة الداخلية وتكاليف الوكالة، كما أظهرت النتائج وجود علاقة عكسية مؤثرة بين حجم فريق المراجعة وتكاليف الوكالة. بالإضافة إلى ذلك، لم تظهر الخصائص الأخرى للمراجعة الداخلية (التعليم المهني، والتدريب، والموضوعية والاستقلالية) أي تأثير معنوي على تكاليف الوكالة.

وبشكل عام يمكن تفسير نتائج الدراسة من خلال النظرية المؤسسية التي تفترض أن تبني معايير مهنية، أو آليات جديدة ربما يكون نتيجة للتقليد، أو نتيجة ضغوط لمقابلة هذه المتطلبات، إلا أن هذه القواعد ربما لن تكون فاعلة؛ لأنها جاءت بشكل إجباري أو تقليد لمنظمات أخرى.

توصي الدراسة، ومن خلال النتائج السابقة، بضرورة الاهتمام بالتأهيل المهني لأفراد فريق المراجعة من خلال تشجيعهم للحصول على الشهادات المهنية على سبيل المثال وليس الحصر CIA أو

SOCPA، وكذلك التدريب والتعليم المستمر، كما يجب أن تعمل الشركات على توفير بيئة مناسبة لإدارة المراجعة لتحسين الاستقلالية والموضوعية لكي تتمتع بحرية لممارسة مهامها على أكمل وجه. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المراجعة الداخلية تقديم كل أشكال الدعم والمساندة لمهام المراجعة الخارجية وفقاً للمعيارين (٢٠٥٠) و(٢٣٣٠).

تقترح هذه الدراسة زيادة الدراسات المستقبلية باستخدام البحوث النوعية مثل المقابلات الشخصية والملاحظات مع أصحاب العلاقة لبحث موضوع الاستقلالية والموضوعية وفقاً لما ورد في المعيار الدولي (1110) من خلال دراسة التهديدات التي تواجهها البيئة التي تسمح للمراجعة الداخلية بالوصول إلى مهامها بدون قيود. ختاماً، توجد عدد من المحددات لهذه الدراسة أهمها أن الحصول على المعلومات المرتبطة بخصائص لجنة المراجعة والتي تمت عن طريق مديري المراجعة الداخلية من خلال استمارة استبانة، ومن خلال التواصل المباشر معهم، كما أن الدراسة التجريبية اقتصرت على سنتين فقط.

المراجع:

١- المراجع العربية:

- أبو جبريل، أحمد، والذنيبات، علي. (٢٠١٦). "أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي". المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، ١٢ (٤)، ٧٨٩-٨١١.
- الربيدي، محمد علي والضيعة، هشام صالح (٢٠٢٢). "أثر الالتزام بمعايير صفات التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال الوظيفي - دراسة ميدانية في الوحدات الاقتصادية العامة في الجمهورية اليمنية". مجلة الدراسات الاجتماعية، جامعة العلوم والتكنولوجيا- اليمن، ٨ (٢٢)، ١-٣٠.
- الياتي سعد، والمبارك، عائذ (٢٠٢٢). "حوكمة الشركات وعلاقتها بتكاليف الوكالة: دليل من السوق السعودي". مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، (١٥)، ١، ٦١-٨٣.
- سعيد نجيب، ماير. (٢٠١٧). "العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية والأداء المالي للشركات المساهمة المصرية (دراسة إمبريقية)". مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، (٣٩)، ٢، ٢٩١-٢٣٧.
- الشرفاء، أمجد، والمعايطة حازم، وكلبونه، أحمد (٢٠١٢). "التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين في ظل أنظمة المحاسبة الإلكترونية". المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة - جامعة الأزهر، ٤ (٢).
- الصواني، عادل وسمرة، ياسر والقرنشاوي، السيد (٢٠٢٣). "أثر تطبيق المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي الليبي": دراسة ميدانية بالقطاع الحكومي الليبي. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة دمياط، ٤ (١)، ٣٠٦-٣٥٤.
- عبدالرحمن، عبدالله عبدالرحمن، و خليل، عبدالرحمن عادل. (٢٠١٨). "أثر الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية على حقوق المساهمين". مجلة جامعة النيلين، (١٤)، ١٤١-١٦٢.

- محمد، حسين و نرجس، وسام (٢٠٢٠). "مواصفة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة التقارير مدققي الحسابات الخارجي". مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، (١٠) ٢. ٢٠٧ - ٢٣٦.
 - نزيهية، بايس، ولطيفة، كلاخي. (٢٠٢٢). "إطار مقترح لتفعيل دور التدقيق الداخلي في مكافحة الاحتيال المالي ولإثراء المشروع لدى الموظفين الحكوميين بالإشارة إلى السلطة العليا للشفافية المستحدثة سنة ٢٠٢٢". مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة- الجزائر، ٧ (٢)، ١١٠-١٣٨.
 - المدقق الداخلي المعتمد (٢٠٢٠). أساليب التدقيق الداخلي. الجزء الأول، الطبعة الثالثة، جمعية المدققين الداخليين.
- ٢-المراجع غير العربية (الأجنبية):

- Adams, M. (2004). "Agency theory and the internal audit". Managerial Auditing Journal, 9 (8), 8-12.
- Aikins, S. K., (2011). "An examination of government internal audits' role in improving financial performance". Public Financial and Management, 11, 306 – 337.
- Alghamdi, S. (2016). "Do board composition and ownership structure mitigate agency cost: evidence from listed Saudi firms"? Journal of Economics and Administration. 30 (2), 2-16.
- Almasria, N., Clark, J., & Choudhury, S. (2018). "Empirical evidence on the relationship between internal audit factors and the Quality of external audit". International Journal of Management and Applied Science, 4 (2), 294-317.
- Alshebli., A. (2020). "Internal audit system under corporate governance delegations: A comparison between Kuwait and New York Stock Exchanges". Journal of the Gulf and Arabian Peninsula Studies. 186, 63-87.
- Braswell, M., & Daniels, R. (2017). "Alternative earnings management techniques: What audit Committees and internal auditors should know". Corporate Accounting & Finance. 10, 45-55.
- Carey, P., G. Tanewski, & R. Simnett. (2000). "Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses". A Journal of Practice and Theory, 19, 37-51.

- Cerasela, S., & Alina, C. (2014). Internal audit function, organizational culture and their influence on corporate governance. University Annals, Economic Sciences Series, XIV (1), 737-749.
- Chen, Y. M., Moroney, R., & Houghton, K., (2005) "Audit committee composition and an industry specialist audit firm". Accounting and finance, (45), 217-239.
- Collier, P., & Gregory, A. (1999). "Audit committee activity and agency costs". Journal of Accounting and Public Policy. 18, 312-332.
- Coram, P., Ferguson, P. & Moroney, F. (2008). "Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud". Accounting and Finance, 48, 543-559.
- Denis, D. J., Denis, D.K., & Sarin, A. (1997). "Agency problems, equity ownership, and corporate diversification". Journal of Finance. 52, 135-160.
- Easley, D., & O'Hara, M. (2004). "Information and the cost of capital". Journal of Finance, 59, 1552-1583.
- Ege, M., Seidel, T., Sterin, M., & Wood, D. (2022). "The influence of management's internal audit experience on earnings management". Contemporary Accounting Research, 39 (3), 1834-1870.
- Endaya, K., & Hanefah, M. (2013). "Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework". Research Journal of Finance and Accounting, 4 (10), 92-103.
- Eulerich, M., Mazza, T., Behrend, J., & Krane, J. (2019). "Compensation of internal auditors empirical Evidence for different impact factors". Corporate Ownership & Control, 17 (1), 336-349.
- Florackis, C., (2008). "Agency costs and corporate governance mechanisms: evidence for UK Firms". International Journal of Managerial Finance, (4) 1, 37-59.

- Gul., Sajid, Sajid., Muhammad, Razzaq., Nasir., & Afzal., Farman., (2012). "Agency cost, corporate governance and ownership structure (Case of Pakistan)". *International Journal of Business and Social Science*. (3) 9, 268–278.
- Hope, O., Langli, J., & Thomas, W. (2012). "Agency conflicts and auditing in private firms". *Accounting, Organizations and Society*, 37, 500–517.
- Hoque, Z. M., (2006). "Methodological issues in accounting research": Theories and methods. Spiramus Press Ltd. Australia.
- Iskander, E. (2008). "The relationship between auditing expectations gap and voluntary corporate disclosure: Egyptian evidence". Unpublished thesis. Business School. Durham University.
- Jachi, J., & Yona, L. (2019). "The impact of independence of internal audit function on transparency and accountability case of Zimbabwe local authorities". *Research Journal of Finance and Accounting*, (10) 5, 64–77.
- Jarah, B., Jarah, M., Al-Zaqeba, M., & Jarah, M. (2022). "The role of internal audit to reduce the effects of creative accounting on the reliability of financial statements in the Jordanian Islamic Bank". *International Journal of Financial Studies*. 10 (60), 2–16.
- Jeppesen, K. (2018). "The role of auditing in the fight against corruption". *British Accounting Review*. DOI: 10.1016/j.bar.2018.06.001.
- Khanm N., Rafay, A., & Shakeel, A. (2020). "Attributes of internal audit and prevention, detection and assessment of fraud in Pakistan". *The Lahore Journal of Business*. 9 (1), 33–58.
- Khosravi, S., & Mehrazeen, M. (2016). "The relationship of audit quality & agency cost associated with Audit fees". *UCT Journal of Management and Accounting Studies*. 2, 79–88.
- Labuschagne, M. (20018). "Fraud investigation: An internal audit stakeholder expectation gap". *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 20, 123–132.

- Latridis, G., E. (2012) "Audit quality in common-law and code-law emerging markets: Evidence on earnings conservatism, agency costs and cost of equity". *Emerging Markets Review*, 13, 101–117.
- Leng, M., Sulaiman, N., & Jalil, A. (2022). "The audit committees, internal audit and external audit quality effects on earnings management: An analysis of Malaysian government-Linked companies". *Journal Pengurusan*, 66, 53 – 65.
- Lonto, M., Sukoharsono, E, Baridwan., Z, & Widya., m. (2023). "The effectiveness of internal audit for fraud prevention". *AABFJ*, 17 (3), 171–190.
- Ocatvia, E. (2013). "The effects of implementation on internal audit and good corporate governance in corporate performance". *Journal of Global Business and Economics*, 6, 77– 87.
- Piot, C., (2001). "Agency costs and audit quality: evidence from France" *The European Accounting Review*, Vol.10, No.3, pp.461–499.
- Prawitt, D., Smith, J., & Wood, D. (2012). "Internal audit quality and earnings management". *The Accounting Review*, 84 (4), 1255–1280.
- Raboczki., M.B. (2018). "Internal audit function and corporate governance: evidence from Hungary". *Society and Economy*, 40, 289–314.
- Sarens., G, and Abdolmohammad., A. (2011). "Monitoring effects of the internal audit Function: Agency theory versus other explanatory variables". *International Journal of Auditing*, 15, 1–20.
- Sitanggang, T., , Bambang, T., & Agoes, S. (2022). "The role of the audit committee to increase the influence of audit quality and internal control on earnings management". *Technium Social Science Journal*. 29, 399–418.

Tabără1., N. (2012). "Internal audit and its Role In Improving Corporate Governance System". *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14, (1), 139–145.

Tworek., A. (2022). "Internal audit as a tool to reduce the risk of fraud and abuse". *Journal of Intercultural Management*, 8 (4), 1–20.

Watts, R., & Zimmerman, J.L. (1986). "Positive accounting theory". First Edition, 201–204, New Jersey: Prentice–Hall, Inc.