

The Relationship between Intellectual Capital and Audit Fees A Survey Study

Assist. Lecturer. **Wissam Hader Dhafer**

Tikrit University - College of Petroleum Operations Engineering

wissam.alqaisy@tu.edu.iq

Key words:

Intellectual capital, Human capital, Structural capital, Relationship capital, Audit fees.

ARTICLE INFO

Article history:

Received | 12 Jul. 2024
Accepted | 18 Jul. 2024
Avaliabble online | 31 Dec. 2024

©2024 College of Administration and Economy, University of Fallujah. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE.

e.mail

cae.jabe@uofallujah.edu.iq 



*Corresponding author:

Wissam Tikrit University
College of Petroleum Operations
Engineering Hader Dhafer

Abstract:

This study aims to investigate whether intellectual capital represented by its three dimensions (human capital, structural capital and relationship capital) is related to audit fees in external audit offices and companies. The study relied on the use of the descriptive analytical approach, as the study community consists of employees in external audit companies and offices. The number of study sample members reached 39 individuals, who answered the questionnaire questions. The hypothesis was tested using multiple regression, and the results showed that intellectual capital is positively and significantly related to audit fees. Therefore, the level of effective investment in intellectual capital and its dimensions can be considered a major factor that offices and companies are expected to take into account. The results of this study provide valuable implications for users of financial statements, analysts and policy makers with information related to intellectual capital, its dimensions and audit fees.

العلاقة بين رأس المال الفكري وأتعاب التدقيق
دراسة استطلاعية
م.م وسام حاضر ظاهر
كلية هندسة العمليات النفطية - جامعة تكريت
wissam.alqaisy@tu.edu.iq

المستخلص

تهدف هذه الدراسة للبحث في ما إذا كان رأس المال الفكري المتمثل بأبعاده الثلاثة (رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي ورأس مال العلائقي) مرتبطاً بأتعاب التدقيق في مكاتب وشركات التدقيق الخارجي، فقد اعتمدت الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في شركات ومكاتب التدقيق الخارجي، إذ بلغ عدد أفراد عينة الدراسة 39 فرداً، وهم الذين قاموا بالإجابة على أسئلة استمارة الاستبانة، تم اختبار الفرضية باستخدام الانحدار المتعدد، وأظهرت النتائج أن رأس المال الفكري يرتبط بشكل إيجابي ومعنوي بأتعاب التدقيق. لهذا يمكن اعتبار مستوى الاستثمار الفعال في الرأس المال الفكري وابعاده عاملاً رئيسياً من المتوقع أن تأخذ المكاتب والشركات في الاعتبار. وتوفر نتائج هذا الدراسة أثراً قيماً لمستخدمي البيانات المالية والمحللين وواضعي السياسات بمعلومات تتعلق بالرأس المال الفكري وأبعاده وأتعاب التدقيق. **الكلمات المفتاحية:** رأس المال الفكري، رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي، رأس مال العلائقي، أتعاب التدقيق.

المقدمة:

أدى ظهور اقتصاد جديد قائم على المعرفة إلى زيادة الأبحاث حول رأس المال الفكري، ففي عالم التجارة اليوم، لا تحتاج الشركات والمؤسسات إلى الأصول الملموسة فحسب، بل تحتاج أيضاً إلى الأصول غير الملموسة لتحقيق المزيد من النجاح. ومن المؤكد أن رأس المال الفكري هو أحد أهم الأصول غير الملموسة للمنظمة ويستخدم كأداة قيمة لتطوير الأصول التنظيمية الرئيسية، وقد ركزت العديد من البلدان المتقدمة والنامية حتى الآن على كيفية تأثير رأس المال الفكري في الحفاظ على استمرارية أعمالها وتطويرها، وخلق قيمة وميزة تنافسية من خلال إدارة موارد المعرفة والأصول غير الملموسة، مثل رأس المال الفكري (Corvino,2019:511).
وبالنظر إلى أهمية خدمات التدقيق، يجب تحديد العوامل المؤثرة على عيب هذه العملية لتحديد أتعابها بشكل صحيح، والتي أصبحت أحد الاهتمامات الرئيسية للمديرين وزبائن التدقيق وشركات التدقيق (Kanakriyah,2020:3). فاتعاب التدقيق هي الرسوم المدفوعة لشركة التدقيق مقابل جميع الخدمات المقدمة لعميل التدقيق والتي يمكن أن تتأثر بحجم العميل والتعقيد في البيانات المالية ومخاطر التدقيق، وبشكل عام جهود التدقيق ومخاطر النقص (Salehi et al.,2022: 156).
أن رأس المال الفكري هو قدرة المنظمة على الابتكار وتقديم سلع وخدمات جديدة إلى السوق وبناء علاقة دائمة مع الزبائن والموردين، وتؤدي زيادة رأس المال الفكري للشركة أو الأصول غير الملموسة إلى نمو الشركة، ويتكون من رأس المال البشري، ورأس المال الهيكلي، ورأس مال العلائقي، مما يؤدي إلى زيادة تركيز المدققين، وبالتالي ارتفاع تكاليف أو أتعاب التدقيق (Lotfi et al.,2022: 652). لذلك، نظراً لأن رأس المال الفكري كأصل غير ملموس يؤثر على أداء الشركة (Ramírez et al., 2021:280)، يقوم المدققون بمراقبة معلومات الشركة وتقييمها ومراجعتها وإضفاء المصادقية عليها. وبالتالي، من المتوقع أن يتطلب تقييم هذه الأصول مزيداً من الوقت وتركيزاً أكبر للمدقق، مما يؤدي إلى ارتفاع أتعاب التدقيق.

وللأجابة على تساؤل المشكلة ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تنظيم محتوياتها من عدة محاور، إذ يحتوي المحور الأول على الإطار المنهجي للدراسة، والمحور الثاني يتضمن الجانب النظري للدراسة يتضمن اهم الادبيات التي تناولت متغيرات البحث، وبعد ذلك المحور الثالث يمثل الجانب العملي يوضح منهجية ومجتمع وعينة الدراسة، وأما القسم الاخير فقد تضمن مناقشة لأهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة.

المحور الأول: الإطار المنهجي للدراسة

مشكلة الدراسة:

بسبب التعقيد الكبير للمعاملات، وحدوث مشاكل الوكالة، وحجم المنظمة، وقدرة أو عدم قدرة أصحاب المصلحة والمستثمرين على الوصول مباشرة إلى جميع المعلومات الخاصة بالشركات، ونظراً لأن البيانات المالية قدمت جزءاً معيناً من المعلومات المطلوبة للمستثمرين والدائنين ومستخدمي الشركات الآخرين، فقد أصبحت الحاجة إلى مهني مستقل لإضفاء المصداقية على التقارير المالية أكثر من أي وقت مضى، مما أدى إلى ظهور مهنة التدقيق. ونظراً إلى أن اقتصاد العراق يعاني من ظروف مالية صعبة وأزمات ناجمة عن التضخم، كما ان اقتصاد العراق أيضاً يعتبر ناشئاً فيما يتعلق بالاستثمار في مكونات رأس المال الفكري وسلوك تسعير أتعاب التدقيق، وهذا قد يغير تقديرات المدققين لمكونات رأس المال الفكري لهذا يسعى هذا الدراسة إلى حل مشكلة ما إذا كان رأس المال الفكري في مكاتب وشركات التدقيق الخارجي، يمكن أن يكون له علاقة بأتعاب التدقيق، وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة، كالاتي :

- هل هناك علاقة بين رأس المال الفكري واتعاب التدقيق ؟

وينبثق من هذا التساؤل مجموعة من التساؤلات حسب أبعاد رأس المال الهيكلي، وكالاتي :

- هل هناك علاقة بين رأس المال البشري واتعاب التدقيق ؟

- هل هناك علاقة بين رأس المال الهيكلي واتعاب التدقيق ؟

- هل هناك علاقة بين رأس المال العلائقي واتعاب التدقيق ؟

فرضية الدراسة:

للإجابة على تساؤل مشكلة الدراسة وهل هناك علاقة بين رأس المال الفكري ابعاده الثلاثة المتمثلة برأس المال البشري ورأس المال الهيكلي ورأس مال العلائقي وبين اتعاب التدقيق، لذلك فقد تم تحديد فرضية الدراسة الرئيسية على النحو التالي :

H1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الفكري وأتعاب التدقيق .

وتتفرع من هذه الفرضية بناءً على أبعاد رأس المال الفكري ثلاث فرضيات فرعية وهي كالاتي:

H1-1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال البشري وأتعاب التدقيق .

H1-2 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الهيكلي وأتعاب التدقيق.

H1-3 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس مال العلائقي وأتعاب التدقيق.

أهمية الدراسة:

يمكن تحديد أهمية الدراسة على النحو التالي:

1. فهم العلاقة بين رأس المال الفكري واتعاب التدقيق، إذ سيساعد هذا الفهم الشركات على تحسين تخصيص الموارد لعمليات التدقيق وتحديد المجالات التي تحتاج الى اهتمام خاص.
2. ان هذا الدراسة هو مساعدة لأصحاب المصلحة المختلفين في تحديد ما إذا كان رأس المال الفكري في العراق يمكن أن يكون له علاقة بأتعاب التدقيق.

3. إن المدققين يهتمون برأس المال الفكري، فإن نتائج الدراسة يمكن أن تكون بمثابة مبدأ توجيهي لتحديد مبالغ أتعاب التدقيق الخاصة بهم.
4. إن هذا الدراسة يزود المحللين والكيانات القانونية والمعلومات الكمية والنوعية للشركات برؤى قيمة حول رأس المال الفكري ومكوناته وتأثيراتها على أتعاب التدقيق.
5. المساهمة في المعرفة العلمية في مجال التدقيق الخارجي إدارة المخاطر.

هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى توسيع البحث في ادبيات رأس المال الفكري وأدبيات التدقيق، مع عرض وتحليل مفهوم رأس المال الفكري ابعاده (رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي و رأس مال العلائقي) وأتعاب التدقيق وطبيعة العلاقة بينها في الشركات العراقية، وتقديم الأدلة التجريبية والرؤى النظرية التي يمكن أن تفيد الأبحاث والممارسات المستقبلية في هذا المجال، فضلاً عن ذلك يمكن أن تكون نتائج هذه الدراسة مفيدة للشركات في مختلف الاحجام والصناعات في تحسين عمليات التدقيق الخاصة بها وتقليل التكاليف.

دراسات سابقة:

أولاً: الدراسات العربية

1. **دراسة (الفواله ، 2020)** تهدف هذه الرسالة الى التعرف على أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على كل من خطر التدقيق و أتعاب التدقيق، إذ اعتمدت الدراسة العملية على بيانات عينة من المنشآت المقيدة بالبورصة المصرية: و البالغ عددها 78 منشأة عن الفترة من سنة 2015 الى 2017، و قام الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية، لمنشآت العينة لتجميع بيانات الدراسة، كما استعان الباحث بأساليب التحليل الإحصائي: مثل أسلوب تحليل الارتباط "بيرسون": و أسلوب الانحدار التدريجي لاختبار الفروض. وتوصلت الدراسة الى أن زيادة درجة الإفصاح عن رأس المال البشري تعمل على تخفيض خطر التدقيق: بينما تؤدي زيادة درجة و جودة الإفصاح عن رأس المال الفكري الى زيادة أتعاب التدقيق: و يرجع هذا بسبب زيادة درجة و جودة الإفصاح عن مكونة المتمثل في رأس المال الهيكلي.

2. **دراسة (بن سلامة و أبوكيل ، 2023)** حيث تناولت أثر مكونات رأس المال الفكري على جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلية بالمصارف التجارية الليبية العاملة بالخمس، و علاقة هذه المكونات بمفهوم جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي، وفي هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في دراسة طبيعة عناصر المسألة البحثية وأبعادها المختلفة. وتتكون عينة الدراسة من المصارف التجارية الليبية العاملة بالخمس. وتوصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها: أن مستوى توفر مكونات رأس المال الفكري بالمصارف قيد الدراسة كان بمستوى متوسط وبالترتيب التالي (رأس المال الهيكلي، رأس مال العملاء، رأس المال البشري). واختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان من أهمها انه على إدارات المصارف الاهتمام لتحقيق مستوى أفضل لمكونات رأس المال الفكري لتأثيره الإيجابي على جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

1. **دراسة (Demartini & Trucco, 2014)** في هذه الدراسة يتم اختبار العلاقة بين الإفصاح عن رأس المال الفكري ومخاطر التدقيق. إذ يتم قياس المخاطر من منظور نوعي وكمي، حيث تظهر النتائج التجريبية من عينة من 191 شركة مدرجة في المملكة المتحدة وإيطاليا للفترة 2004-2011 أن المدققين يقدرون مخاطر نوعية أقل، وإن كانت كمية أعلى، للشركات التي تبلغ عن درجات أعلى في الإفصاح عن رأس المال الفكري، مقارنة بتلك التي لديها درجات إفصاح أقل في رأس المال الفكري. وعلاوة على ذلك، تقوم هذه الدراسة بتقييم تأثير رأس المال الفكري

والمخاطر على أتعاب التدقيق، وتوفر المقارنة فيها بين الشركات البريطانية والإيطالية أيضاً رؤى مثمرة لطرق البحث المستقبلية.

2.دراسة (Tarighi et al., 2022) تهدف هذه الدراسة لقياس أثار رأس المال الاجتماعي (SC) ورأس المال الفكري (IC) على أتعاب التدقيق بين الشركات المدرجة في بورصة طهران، فقد استخدمت الدراسة تحليل المكونات الرئيسية (PCA) لبناء مؤشر لرأس المال الاجتماعي لكل شركة بين عامي 2011 و2016. تم استخدام انحدار المربعات الصغرى العادية (OLS) في هذه الدراسة لاختبار الفرضيات، تظهر النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الشركات التي يقع مقرها الرئيسي في المقاطعات ذات رأس المال الاجتماعي المرتفع تدفع أتعاب تدقيق أعلى.

المحور الثاني: الجانب النظري للدراسة

1-2. رأس المال الفكري

بالرغم من ان مفهوم رأس المال الفكري قديماً نسبياً حيث ترجع بدايته الى خمسينات القرن الماضي الا ان عقد التسعينات شهد اهتماماً كبيراً بهذا المفهوم الواسع ليشمل جميع الشركات (عطية، 2008: 148). ويعتبر رأس المال الفكري اليوم هو رأس المال الأساسي في المنظمات لأنه أساس الابتكار والتجديد والقوة الدافعة للتغيير التنظيمي والإبداع. ويرتبط رأس المال هذا بجودة أداء الفرد أو خدمته أو غير ذلك من الاستراتيجيات المتفوقة (Alnassafi, 2022: 114). يمثل رأس المال الفكري المعرفة والأفكار الإبداعية والمبتكرة التي تمتلكها المؤسسة والتي تساعد على زيادة قدرتها على مواجهة الأزمات. ولذلك، أدركت المنظمات أنه يجب عليها إيلاء المزيد من الاهتمام لرأس المال الفكري. ويعتقد بعض الباحثين أن الثروة الاقتصادية للمنظمات تأتي من الأصول غير الملموسة، مثل رأس المال الفكري والإدارة السليمة (Peces Prieto and Trillo, 2019:23).

يشمل رأس المال الفكري على الموارد غير النقدية أو الأصول غير الملموسة، مثل الابتكار، وتدريب الموظفين، والمعرفة، والدراسة والتطوير، ورضا الزبائن، ويتألف رأس المال الفكري من ثلاثة عناصر رئيسية، وهي رأس المال البشري والهيكلية ورأس مال العلاقات (Amin et al., 2018: 522). حيث أن رأس المال البشري يتكون من أفراد الشركة وهو مصدر استراتيجي للإبداع والابتكار. علاوة على ذلك، يتكون رأس المال البشري من الكفاءة الاجتماعية، والكفاءة المهنية، والقدرة القيادية، وتحفيز الموظفين، والخبرة المكتسبة في الأعمال التجارية وعلى مدى الحياة المهنية للموظفين (Abdulaali, 2018:3).

يشمل رأس المال الهيكلية البنية التحتية غير المادية (أي براءات الاختراع، والأدوات، وأنظمة المعلومات، وقواعد البيانات، والمعرفة التكنولوجية، وما إلى ذلك) التي اكتسبتها الشركة على مر السنين. يشمل رأس المال الهيكلية المعرفة والأصول غير الملموسة المكتسبة من العمليات التي هي ملك للمنظمة وتبقى في المنظمة عندما يغادر الموظفون، ويتكون رأس المال الهيكلية من أصول البنية التحتية التي توفر الأنشطة والمعرفة المقننة، مثل قواعد البيانات والوثائق وحقوق الملكية الفكرية (Bueno et al., 2011:2).

ويعرف رأس مال العلاقات بأنه المهارات المضمنة في المنظمة وأفرادها، يُعرف (Ordóñez de Pablos, 2004:627) رأس مال العلاقات بأنه المهارات بما في ذلك التدريب الفردي والمعرفة، والمواقف المتمثلة بالعوامل السلوكية، مثل خصائص الحوافز والقيادة، وخفة الحركة الفكرية بما في ذلك قدرة أعضاء المنظمة على الابتكار والمشاركة والتفاعل والتكيف مع الأوضاع الجديدة.

2-2. أتعاب التدقيق

أن تعيين مدقق حسابات مستقل يمكن أن يشير إلى أن الإدارة تفي بالتزاماتها تجاه المستثمرين، وإن معايير التدقيق المهنية، تؤكد على المدققين إجراء عمليات التدقيق للتأكد من أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، إن أتعاب التدقيق هي التكاليف المدفوعة لشركة التدقيق أو المدقق مقابل خدماتهم (Salehi, 2020:1125). ويعرف (مصطفى ومدو، 2023: 1424) أتعاب التدقيق بأنها المبالغ أو الاجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات الشركة، ويتم تحديد هذه الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المدقق وفقاً للزم الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين. إن تحديد ومراقبة العوامل التي تؤثر على أتعاب التدقيق يمكن أن يساعد في تقليل هذه الأتعاب، ومن خلال تحديد هذه العوامل، يمكن للمدققين تسعير خدماتهم بشكل صحيح. ومثال على تلك العوامل الوقت المطلوب والخدمات والقوى العاملة اللازمة لاستكمال عملية التدقيق، خصائص عميل التدقيق، مثل حجم الشركة والمخاطر والتعقيد (Habib et al.,2018: 428)

ويرى (Amran et al.,2021:60) أن من أهم المواضيع التي عادة ما تشغل أذهان أصحاب الأعمال والمدققين والتي يتم مناقشتها دائماً بينهم هي أتعاب خدمات التدقيق. تشمل أتعاب التدقيق جميع المبالغ المدفوعة لمدقق الحسابات أو شركة التدقيق مقابل خدمات التدقيق بموجب العقد أو الاتفاقية مع المدقق. وفقاً لـ (Kirana and Ramantha,2020: 127)، فإن أتعاب التدقيق هي دالة على ساعات التدقيق، كما أن علاوة المخاطر التي يأخذها المدقق في الاعتبار بسبب مخاطر التقاضي والخسائر المستقبلية المحتملة للعميل لها أهمية كبيرة لزبائن التدقيق وشركات التدقيق. وصناع السياسات والمنظمين. تؤثر العوامل التي تؤدي إلى التقاضي ومخاطر أعمال العميل على أتعاب التدقيق لأنها تتطلب المزيد من جهد التدقيق.

عند تحديد أتعاب التدقيق، تدخل بعض العوامل في الاعتبار، فعلى سبيل المثال، يرى & (Izedonmi, 2015:50) Urhohide أن تسعير أتعاب التدقيق هو التفاعل بين قوى العرض والطلب، فهناك عوامل تدخل في الاعتبار وهذه العوامل أما أن تكون متعلقة بخصائص شركة التدقيق كحجم شركة التدقيق ومدة شركة التدقيق والرابط الدولي لشركة التدقيق، أو عوامل تخص زبائن شركات التدقيق ومن أمثلتها حجم عميل التدقيق والربحية والتعقيد وصناعة التشغيل (Urhohide. & Emeni, 2014:51) والتالي توضيح لأهم العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب التدقيق وهي:

أ. خصائص عميل التدقيق

خصائص زبون شركة التدقيق كحجم الزبون والربحية والتعقيد تؤثر على أتعاب التدقيق. يرى (Gonthier-Besacier & Schatt,2007:141) أن نسبة حجم زبون التدقيق فأن التدقيق على الزبائن الكبار يتطلب إنفاق المزيد من الوقت والجهد حيث تعتمد الأتعاب المدفوعة للمدققين على مقدار الوقت اللازم لإكمال المهمة المعطاة، ومن المتوقع أن تضطر الشركات الأكبر إلى دفع أتعاب تدقيق أعلى. وبالنسبة لربحية زبون التدقيق فهي مؤشر مهم لأداء الإدارة وكفاءتها في تخصيص الموارد المتاحة، فالشركات التي تبلغ عن مستويات عالية من الأرباح ستخضع لاختبارات تدقيق مكثفة لإيراداتها ونفقاتها وهذا سيؤدي إلى أتعاب تدقيق أعلى، وأما تعقيد الجهة الخاضعة للتدقيق فقد تعتمد أتعاب التدقيق على المدة التي يتعين على المدققين قضاؤها في مهمة تدقيق معينة، وقد يعني هذا بالتالي أن الشركات ذات التعقيد ستفرض عليها أتعاب تدقيق أعلى.

ب. خصائص شركات التدقيق

أن خصائص شركات التدقيق كحجم شركة التدقيق ومدة خدمة شركة التدقيق لها تأثير في تحديد أتعاب التدقيق، فيرى (Bedard & Johnstone,2010:48) أن شركات التدقيق الأكبر حجماً والأكثر رسوخاً مثل الشركات الست الكبرى التي فرضت أسعار تدقيق أعلى مقارنة بالشركات غير الست الكبرى بسبب التمايز في المنتجات والمنافسة، أما مدة خدمة شركة التدقيق هي المدة التي يخدم

فيها المدققون عملانهم، وهي عامل حاسم مهم لرسوم التدقيق، إذ ينخفض وقت التدقيق مع زيادة المدة ربما لأن المدقق معتاد الآن على تلك الوظيفة المعينة لأنه يعرف أين وكيف يحصل على أي معلومات ضرورية لعمله.

ج. متغيرات حوكمة الشركات

حجم مجلس الإدارة والخبرة واستقلال لجنة التدقيق، تؤثر على أتعاب التدقيق، وجد (Boo & Sharma 2008:69) أن مجالس الإدارة الأكبر حجماً أقل فعالية في مراقبة عملية إعداد التقارير المالية مما يؤدي دائماً إلى بذل المدقق الخارجي المزيد من الجهود في تقييم بيئة الرقابة في الشركة وبالتالي أتعاب تدقيق خارجية أعلى.. وإن الخبرة التي يتمتع بها أعضاء مجلس الإدارة تشكل عنصراً بالغ الأهمية في ضمان أداء مجلس الإدارة لدوره الرقابي على نحو فعال، وهذا الأمر له تأثير إيجابي على تحديد أتعاب التدقيق. أما عن الارتباط بين خصائص لجنة التدقيق وأتعاب التدقيق حيث وجد (Vafeas & Waagelein, 2017:253) أن لجنة التدقيق المستقلة مرتبطة بشكل إيجابي أتعاب التدقيق ويقترحون كذلك أن لجنة التدقيق تعمل كمكمل للمدقق الخارجي في آلية المراقبة وجودة التقارير المالية.

3-2. العلاقة بين رأس المال الفكري واتعاب التدقيق

التدقيق هو أسلوب منهجي يتبع تقنيات مختلفة شائعة الاستخدام لتحليل السجلات المحاسبية أثناء عملية التدقيق، ويعتمد الوقت الذي يمكن قضاؤه في عملية التدقيق على مدى تعقيد الشركة وحجمها، مما يؤدي إلى تحديد واستلام الأتعاب من قبل المدقق مقابل خدمات التدقيق حسب نوع عمل التدقيق (Muslim et al., 2020:13)

وفقاً للنظرية القائمة على الموارد (RBT)، يمكن للشركات تحقيق ميزة تنافسية إذا كانت لديها موارد متفوقة، والتي يمكن أن تكون أصولاً ملموسة وغير ملموسة، إذ يتم قياس المزايا المستقبلية للأصول غير الملموسة بشكل أقل من الأصول الملموسة، ولا يتم عادةً عرض فعالية الأصول غير الملموسة، مثل رأس المال الفكري، في الميزانية العمومية والبيانات المالية، ويؤدي هذا إلى عدم تناسق المعلومات وزيادة مخاطر التدقيق الناجمة عن تقييم رأس المال الفكري، وبالتالي تزداد جهود التدقيق بسبب تركيز المراجع على تقييم الأصول الملموسة مما يؤدي إلى ارتفاع أتعاب التدقيق، تطرح تدقيق الأصول غير الملموسة تحديات مختلفة عن تدقيق الأصول الملموسة، مثل الممتلكات والمصانع والمعدات، فمن ناحية، تتطلب الأصول الملموسة التحقق المادي، وهو ما قد يستغرق وقتاً طويلاً ومكلفاً، في حين أن الأصول غير الملموسة لا تتطلب ذلك. ومن ناحية أخرى، قد يكون تقييم الأصول الملموسة أسهل من تقييم الأصول غير الملموسة، وبالتالي، يحتاج المدققون إلى مزيد من الوقت لتقييم الأصول غير الملموسة (Dashtbayaz et al., 2023:6).

في بعض الأحيان قد لا تستخدم الشركات رأس المال الفكري للحصول على ميزة تنافسية فحسب، بل تستخدمه أيضاً كأداة لإدارة الأرباح، وأن هناك دائماً احتمال أن ترغب الإدارة في استخدام قدرات وإمكانات رأس المال الفكري للتلاعب بالمعلومات المالية والاحتيايات في البيانات المالية، لإجراء التلاعب في الأرباح، يجب على الشركة التي تتمتع برأس مال بشري جيد أن تفهم وأن تكون ذكية في مراقبة الحالة الكلية للشركة أو حتى الاستراتيجيات المحاسبية التي سيتم استخدامها لإعداد البيانات المالية. وبطبيعة الحال، يستطيع رأس المال البشري أن يستخدم خبرته ومعرفته وتجربته للتلاعب بالمعلومات المالية لتلبية توقعات المستثمرين والدائنين عندما يتمكن رأس المال الهيكلي من دعمهم بشكل جيد (Jaya et al., 2021:727).

فإن الاستخدام الإداري لرأس المال الفكري هو بمثابة سيف ذو حدين. وهذا يعني أنه إذا استخدمه المديرون للحصول على ميزة تنافسية، فسيؤدي ذلك إلى تحسين الأداء المالي للشركات، مما يؤدي بالتالي إلى تحسين جودة التقارير المالية وتقليل مخاطر التدقيق. ومع ذلك، عندما تستخدمها الإدارة

كأداة لتشويه البيانات المالية، فإنها ستؤدي في النهاية إلى زيادة مخاطر التدقيق وأتعاب التدقيق (Tarighi et al.,2022:8).

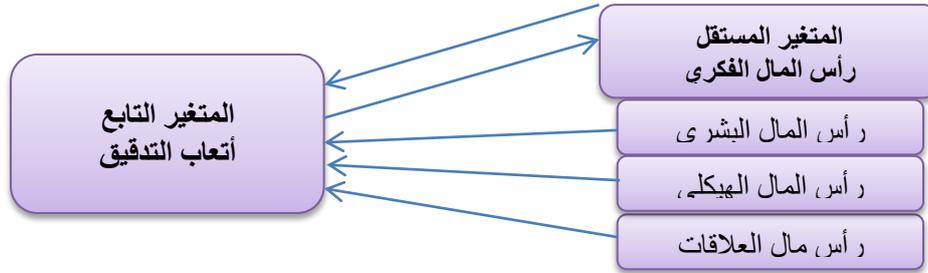
المحور الثالث: الجانب العملي من الدراسة

1-3. منهجية الدراسة واداة جمع البيانات

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لأنه الأنسب للوصول الى نتائج الدراسة، وذلك من خلال وصف متغيرات الدراسة المتمثلة برأس المال الفكري وأتعاب التدقيق ووصف العلاقة بين المتغيرين، كما اعتمد الدراسة على استمارة الاستبانة كأداة جمع البيانات من أفراد العينة التي شملت مجموعة من المدققين الخارجيين العاملين في شركات ومكاتب التدقيق، الذين تم اختيارهم لمليء استمارة الاستبانة المرسله لهم عبر الإنترنت، وقد تم توزيع 50 استمارة على المدققين المتواجدين في المكاتب وتم استرجاع 39 استمارة صالحة للقياس، ولقياس متغيرات الدراسة استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي في قياس فقرات متغيرات الدراسة.

2-3. أنموذج الدراسة

الأنموذج التالي للدراسة يجسد العلاقة بين متغيرات الدراسة والتي تتمثل بالمتغير المستقل وهو رأس المال الفكري والذي يتفرع الى ثلاث ابعاد (رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي، رأس المال العلائقي)، والمتغير التابع الذي يتمثل بأتعاب التدقيق.



شكل رقم 1: أنموذج الدراسة

3-3. اختبار صدق الاستبانة

قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بهدف التأكد من دقتها وموضوعيتها، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث طريقتين:

- الصدق الظاهري:** أختار الباحث عدداً من المحكمين المتخصصين في مجال موضوع الدراسة، ولضمان صدق الاستبانة أستجاب الباحث لملاحظات المحكمين وأجرى عليها التعديلات.
- الصدق التطبيقي:** قام الباحث بتطبيق الاستمارة ميدانياً على عينة البحث، وبعد ذلك تم حساب معامل ارتباط سبيرمان لمعرفة درجة الارتباط لكل فقرة من فقرات الاستبانة وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول 1 : معاملات ارتباط سبيرمان لفقرات الاستبانة

ت	الفقرة	Spearman's Rank
1	رأس المال الفكري	**0.808
2	- رأس المال البشري	**0.817
3	- رأس المال الهيكلي	**0.820
4	- رأس مال العلائقي	**0.787
5	أتعاب التدقيق	**0.606

** دالة معنوية عند مستوى 0.01

من الجدول رقم 1: نلاحظ أن هناك ارتباط بين فقرات المحور الخاص بأبعاد رأس المال الفكري حيث بلغت الدرجة الكلية للمحور (0.808)، في حين كان معامل الارتباط محور الخاص بأبعاد التدقيق (0.606) وهذا يبين أنها دالة إحصائياً عن مستوى دلالة 0.01 لهذا تعتبر هذه المحاور صادقة لما وضعت أساساً لقياسه.

4-3. النتائج

التحليل الوصفي لعينة الدراسة:

تضمنت استمارة الاستبانة قسمين، تضمن القسم الأول المعلومات الوصفية لعينة الدراسة، والجدول (2) يوضح التوزيع الخاص بالمعلومات العامة، وكما يلي:

الجدول 2 : الإحصائيات الوصفية لعينة الدراسة

النسبة	العدد	الخيارات	المعلومات الشخصية
84.6%	33	ذكر	الجنس
15.4%	6	انثى	
14.5%	6	29 – 20	العمر
25.6%	10	30 – 39	
56.4%	22	40 – 49	
2.6%	1	50 فما فوق	
17.9%	7	دبلوم	مستوى التعليم
48.7%	19	بكالوريوس	
23.1%	9	ماجستير	
10.3%	4	دكتوراه	
0.07%	3	5 - 1	سنوات الخبرة
41%	16	10 – 6	
43%	17	20 – 11	
70.0%	3	21 فما فوق	

المصدر : أعداد الباحث بناءً على مخرجات Spss.

الجدول أعلاه يعطينا صورة واضحة حول صفات عينة الدراسة التي تم توزيع عليها استمارة الاستبانة، حيث نلاحظ أن نسبة الذكور هي الأعلى حيث شكلت نسبة تقارب 85% من إجمالي العينة، وأما بالنسبة للعمر فكانت النسبة الأعلى هم ممن تتراوح أعمارهم بين 40-49 سنة حيث شكلوا نسبة 56%، أما أغلب العينة فكانوا يحملون شهادة البكالوريوس بنسبة تقارب 49% من أفراد العينة، أما عن سنوات الخدمة فإن أغلب أفراد العينة كانت لهم سنوات خبرة طويلة نسبياً.

5-3. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

لغرض اكتشاف العلاقة السببية بين المتغيرات سنقوم بإجراء تحليل وصفي لفقرات الاستبانة، وكالاتي:

5-3-1. تحليل فقرات المتغير المستقل (رأس المال الفكري)

في الجدول أدناه نتائج التحليل الوصفي للإجابات عينة الاستبانة حول البعد الأول لرأس المال الفكري، وكالاتي:

الجدول 3 : التحليل الوصفي للبعد الأول (رأس المال البشري)

ت	محتوى الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
1	تحتوي المكاتب على مدققين ذو كفاءة عالية.	33.3	13	43.6	17	10.3	4	12.8	5	0
2	تقدم مكاتب التدقيق لموظفيها دورات	25.6	10	28.6	11	20.5	8	25.6	10	0

										تدريبية في مجال عملهم لتحسين الأداء.
2.6	1	15.4	6	17.9	7	41	16	23.1	9	تدعم المكاتب عملية اكتساب المعرفة ذاتياً بكافة الأشكال.
0	0	5.1	2	12.8	5	41	16	41	16	تدعم المكاتب تبادل المعرفة والخبرات بين موظفيها لرفع مستوى كفاءتهم.
المتوسط		4		3		2		1		الفقرة
3.839		4.179		3.666		3.538		3.971		الوسط الحسابي
0.698		0.854		1.084		1.143		0.985		الانحراف المعياري

المصدر : أعداد الباحث بناءً على مخرجات Spss.

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه أن بعد رأس المال البشري قد اشتمل على (4) فقرات كما جاء في استمارة الاستبانة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للبعد (3.83) وبلغ الانحراف المعياري (0.69)، وهذا يعني ان مستوى موافقة عينة الدراسة على كفاءة وخبرة الموظفين مرتفعة جداً. وفي الجدول ادناه نتائج التحليل الوصفي للإجابات عينة الاستبانة حول البعد الثاني لرأس المال الفكري، وكالاتي:

الجدول 4 : التحليل الوصفي للبعد الثاني (رأس المال الهيكلي)

ت	محتوى الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
1	يتضمن الهيكل التنظيمي للمكاتب تقديم التسهيلات اللازمة لأداء العمل بشكل مميز.	25.6	10	51.3	20	12.8	5	7.7	3	2.6
2	تعتمد المكاتب على تحديث اجهزة الحاسوب وبرمجياتها بشكل دوري لتحسين ادائها.	23.1	9	46.2	18	17.9	7	10.4	4	2.6
3	تضمن مكاتب التدقيق اطلاع موظفيها على المعلومات المتعلقة بالواجبات والمهام.	25.6	10	66.7	26	2.6	1	2.6	1	2.6
4	تمتلك المكاتب نظام معلومات يوفر المعلومات اللازمة في الوقت المناسب لأداء المهام.	30.8	12	51.3	20	15.3	6	2.6	1	0
المتوسط		1		2		3		4		المتوسط
3.897		3.769		4.102		3.967		3.967		الوسط الحسابي
0.753		0.787		1.012		0.967		0.503		الانحراف المعياري

المصدر : أعداد الباحث بناءً على مخرجات Spss.

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه أن بعد رأس المال الهيكلي قد اشتمل على (4) فقرات كما جاء في استمارة الاستبانة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للبعد (3.96) وبلغ الانحراف المعياري (0.5)، وهذا يعني ان مستوى موافقة عينة الدراسة على ضمان الهيكل التنظيمي اداء المهام بسهولة مرتفعة جداً. وفي الجدول ادناه نتائج التحليل الوصفي للإجابات عينة الاستبانة حول البعد الثالث لرأس المال الفكري، وكالاتي:

الجدول 5 : التحليل الوصفي للبعد الثالث (رأس مال العلائقي)

ت	محتوى الفقرة		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
1	16	41	13	33.3	6	15.4	3	7.7	1	2.6		
2	11	28.2	13	33.3	7	17.9	4	10.4	4	10.3		
3	20	51.9	14	35.9	3	7.7	1	2.6	1	2.6		
4	18	46.2	14	35.9	4	10.3	1	2.6	2	5.1		
		الفقرة		1		2		3		4		المتوسط
		الوسط الحسابي		4.025		3.589		4.307		4.153		4.019
		الانحراف المعياري		1.063		1.292		0.922		1.064		0.849

المصدر: أعداد الباحث بناءً على مخرجات Spss. نلاحظ من خلال الجدول اعلاه أن بعد رأس مال العلائقي قد اشتمل على (4) فقرات كما جاء في استمارة الاستبانة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للبعد (4.01) وبلغ الانحراف المعياري (0.84)، وهذا يعني ان مستوى موافقة عينة الدراسة على اهتمام مكاتب التدقيق برغبات عملائهم مرتفعة جداً.

3-2-5. تحليل فقرات المتغير التابع (ألعاب التدقيق)

في الجدول ادناه نتائج التحليل الوصفي للإجابات عينة الاستبانة حول ألعاب التدقيق، وكالاتي:

الجدول 6 : التحليل الوصفي للمتغير الثاني (ألعاب التدقيق)

ت	محتوى الفقرة		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
1	4	10.3	16	41	15	38.5	3	7.7	1	2.6		
2	8	20.5	25	64.1	2	5.1	3	7.7	1	2.6		
3	16	41	16	41	5	12.8	2	5.1	0	0		
4	19	48.7	15	38.5	2	5.1	3	7.7	0	0		
5	16	41	14	35.8	5	12.8	4	10.3	0	0		
		الفقرة		1		2		3		4		المتوسط
		الوسط الحسابي		3.487		3.923		4.179		4.282		3.967
		الانحراف المعياري		0.884		0.899		0.854		0.887		0.510

المصدر: أعداد الباحث بناءً على مخرجات Spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 6: أن متغير أتعاب التدقيق قد اشتمل على (5) فقرات كما جاء في استمارة الاستبانة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للبعد (3.96) وبلغ الانحراف المعياري (0.51)، وهذا يعني ان مستوى موافقة عينة الدراسة على فقرات أتعاب المدقق مرتفعة جداً.

3-6. اختبار فرضيات الدراسة

لغرض اختبار فرضيات الدراسة فقد قام الباحث باستخدام نموذج الانحدار الخطي وتحليل التباين الاحادي ANOVA لمعرفة إذا ما كان هناك علاقة ذو دلالة احصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع عند مستوى دلالة احصائية (0.05) لاختبار الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية من الفرضية الرئيسية.

3-6-1. اختبار الفرضية الرئيسية

الفرضية الرئيسية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الفكري وأتعاب التدقيق .
 لاختبار الفرضية الرئيسية نستعرض نتائج التحليل الاحصائي وحسب الجدول أدناه، وكالاتي:

الجدول 7 : نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الرئيسية

أتعاب التدقيق								المتغيرات
أختبار F		معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	اختبار t		معامل الانحدار	معامل الثبات	
قيمة F	sig			قيمة t	sig			
6.632	.014	.390	.152	2.575	.014	.422	2.339	رأس المال الفكري

المصدر : أعداد الباحث بناءً على مخرجات Spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الفكري وأتعاب التدقيق، فقد بلغ معامل الانحدار (.422) وهذا يشير الى ان رأس المال الفكري يساهم بنسبة تزيد عن 42% في أتعاب التدقيق بافتراض ثبات العوامل الأخرى، وهذا التأثير ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية 5% . أما بالنسبة للقابلية التفسيرية والمتمثلة في معامل التحديد R² فقد بلغ (.152) وهذا يشير الى ان ما يزيد عن 15% من التغيرات التي حدثت على أتعاب التدقيق يعود سببها الى رأس المال الفكري، ومن خلال قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع والتي بلغت 39% يمكن القول ان هناك علاقة طردية بينهما ، ومما سبق يمكن قبول الفرضية الرئيسية وهذا يتفق مع دراسة (Tarighi et al., 2022) .

3-6-2. اختبار الفرضية الفرعية الاولى

الفرضية الفرعية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال البشري وأتعاب التدقيق.

الجدول 8 : نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الفرعية الاولى

أتعاب التدقيق								المتغيرات
أختبار F		معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	اختبار t		معامل الانحدار	معامل الثبات	
قيمة F	sig			قيمة t	sig			
11.935	0.001	0.493	0.244	3.454	0.001	0.495	1.974	رأس المال البشري

المصدر : أعداد الباحث بناءً على مخرجات Spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال البشري وأتعاب التدقيق، فقد بلغ معامل الانحدار (.495) وهذا يشير الى ان رأس المال البشري يساهم بنسبة تزيد عن 49% في أتعاب التدقيق بافتراض ثبات العوامل الأخرى، وهذا التأثير ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية اقل من 5% . أما بالنسبة للقابلية التفسيرية والمتمثلة في معامل

التحديد R^2 فقد بلغ (0.244). وهذا يشير الى ان ما يزيد عن 24% من التغيرات التي حدثت على أتعاب التدقيق يعود سببها الى رأس المال البشري، ومن خلال قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع والتي بلغت 49% يمكن القول ان هناك علاقة طردية بينهما، ومما سبق يمكن قبول الفرضية الفرعية الاولى وهذا يتفق مع دراسة (Tarighi et al., 2022).

3-6-3. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية الفرعية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الهيكلي وأتعاب التدقيق.

الجدول 9 : نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الفرعية الثانية

أتعاب التدقيق								المتغيرات
اختبار F		معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	اختبار t		معامل الانحدار	معامل الثبات	
قيمة F	sig			قيمة t	sig			
11.937	0.001	0.494	0.244	3.455	0.001	0.464	2.114	رأس المال الهيكلي

المصدر : أعداد الباحث بناءً على مخرجات Spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الهيكلي وأتعاب التدقيق، فقد بلغ معامل الانحدار (0.464). وهذا يشير الى ان رأس المال الهيكلي يساهم بنسبة تزيد عن 46% في أتعاب التدقيق بافتراض ثبات العوامل الأخرى، وهذا التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية اقل من 5%، أما بالنسبة للقابلية التفسيرية والمتمثلة في معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.244). وهذا يشير الى ان ما يزيد عن 24% من التغيرات التي حدثت على أتعاب التدقيق يعود سببها الى رأس المال الهيكلي، ومن خلال قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع والتي بلغت 49% يمكن القول ان هناك علاقة طردية بينهما، ومما سبق يمكن قبول الفرضية الفرعية الثانية وهذا يتفق مع دراسة (Tarighi et al., 2022).

3-6-4. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية الفرعية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس مال العلائقي وأتعاب التدقيق.

الجدول 10 : نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الفرعية الثالثة

أتعاب التدقيق								المتغيرات
اختبار F		معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	اختبار t		معامل الانحدار	معامل الثبات	
قيمة F	sig			قيمة t	sig			
13.847	0.000	0.535	0.286	3.853	0.000	0.698	1.186	رأس مال العلائقي

المصدر : أعداد الباحث بناءً على مخرجات Spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال العلائقي وأتعاب التدقيق، فقد بلغ معامل الانحدار (0.698). وهذا يشير الى ان رأس مال العلائقي يساهم بنسبة تزيد عن 69% في أتعاب التدقيق بافتراض ثبات العوامل الأخرى، وهذا التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية اقل من 5% . أما بالنسبة للقابلية التفسيرية والمتمثلة في معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.286). وهذا يشير الى ان ما يزيد عن 28% من التغيرات التي حدثت على أتعاب التدقيق يعود سببها الى رأس مال العلائقي، ومن خلال قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل والتابع والتي بلغت 53% يمكن القول ان هناك علاقة طردية بينهما، ومما سبق يمكن قبول الفرضية الفرعية الثالثة وهذا يتفق مع دراسة (Tarighi et al., 2022).

المحور الرابع : الاستنتاجات

- تشير نتائج الدراسة إلى الآتي :
- أ- أن رأس المال الفكري وأبعاده (البشري والهيكلية والعلائقي) يرتبط بشكل كبير وإيجابي بألعاب التدقيق، أي أنه كلما زاد حجم رأس المال الفكري وأبعاده، زادت ألعاب التدقيق.
 - ب- رأس المال البشري يؤثر على عملية إعداد التقارير المالية؛ أي أن رأس المال البشري الأقوى والأفضل يؤدي إلى عدد أقل من الأخطاء البشرية، وتقارير سنوية أكثر دقة، وتقارير مالية ذات جودة أعلى، وبالتالي تحسين جودة التدقيق، وهو أحد أسباب ارتفاع ألعاب التدقيق.
 - ت- تشير النتائج إلى وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال البشري وألعاب التدقيق.
 - ث- تعمل المستويات العالية من رأس المال الهيكلية على زيادة قيمة الأفراد مقارنة بالقيمة الإجمالية للشركات، مما يدفع الشركات إلى توظيف مدققين ذوي جودة أعلى لتحسين قيمتها ومكانتها في المجتمع وضمان جودة التقارير المالية السنوية، فهو يزود المستخدمين ببيانات مالية مدققة في الوقت المناسب، وبما أن ألعاب التدقيق يتم تحديدها على أساس جودة التدقيق، فمن المتوقع أن يطلب المدققون ذوو الجودة الأعلى ألعاباً أعلى، وبالتالي، يؤدي تعزيز رأس المال الهيكلية إلى ارتفاع ألعاب التدقيق.
 - ج- تشير النتائج إلى وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الهيكلية وألعاب التدقيق.
 - ح- رأس مال العلائقي هو العلاقات الخارجية الرئيسية للمنظمة، حيث تأخذ مكاتب التدقيق في الاعتبار بشكل أساسي خصائص العلاقة مع الزبائن، فيؤدي التعاون طويل الأمد إلى تحسين التواصل بين الطرفين في العلائقي، ويحتاج المدققون إلى وقت لزيادة معرفتهم الخاصة بالعمل قد تؤثر فترة عمل المدقق بشكل إيجابي على جودة التدقيق.
 - خ- تشير النتائج إلى وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال العلائقي وألعاب التدقيق.

المصادر:

1. بن سلامة، علي رمضان، أبوكيل، عبد الحميد علي، (2023)، رأس المال الفكري وأثره على جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع لكلية الاقتصاد بجامعة المرقب.
2. الحمداني، سعد نوري وعباس، سامي حميد وعبد، مهدي خميس والحمداني، محمد نوري (2023)، أثر عرض النقد على سعر الفائدة في الاقتصاد العراقي للمدة (1991-2021)، مجلة اقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، المجلد (4) العدد (3).
3. عطية، لطيف عبدالرضا، (2008)، رأس المال الفكري وإدارة المعرفة، العلاقة والاثـر : دراسة استطلاعية لأراء عينة من مدراء المصارف الحكومية في محافظة الديوانية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد (10)، العدد (3) ، القادسية.
4. الفواله، مصطفى احمد متولي، (2020)، أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على كل من خطر المراجعة و ألعاب المراجعة: دراسة علمية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
5. الكبيسي، عقبة نافع سليم ومحمود، زيد خوام (2023)، دور رأس المال النفسي في بناء البيظنة الذهنية دراسة تحليلية لأراء عينة من الكادر الأكاديمي في رئاسة جامعة الفلوجة، مجلة اقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، المجلد (5) العدد (1).

6. مصطفى، اري سعيد، مندو، محمد كاظم، (2023)، محددات اتعاب التدقيق : دراسة تطبيقية للمصارف المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية ، مجلة دهورك للعلوم الانسانية والاجتماعية ، المجلد (26)، العدد (2)، العراق.
7. Abdulaali, A. R. (2018). The impact of intellectual capital on business organization. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(6), 1-16.
8. Alhamdany, Saba Noori(2024), The Effects of Strategic Alertness on the Perceived Quality of working life An analytical study of Fallujah University Staff, *Journal of Business Economics for Applied Research*, Vol. (6), No. (1), Part (2).
9. Alnassafi, F. M. (2022). Intellectual Capital and Its Role in Crisis Management During the COVID-19 Pandemic: An Empirical Study in Kuwait. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business (JAFEB)*, 9(3), 113-121.
10. Amin, S., Usman, M., Sohail, N., & Aslam, S. (2018). Relationship between intellectual capital and financial performance: The moderating role of knowledge assets. *Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences (PJCSS)*, 12(2), 521-547.
11. Amran, A., Susanto, E., Kalsum, U., Fitrianti, F., & Muslim, M. (2021). The Effect of Company Complexity and Company Size Against Audit Fees. *Point of View Research Accounting and Auditing*, 2(1), 59-65.
12. Bedard, J. C. & Johnstone, K.M. (2010). Audit partner tenure and audit planning and pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29, 45–70.
13. Boo, E. F., & Sharma, D. (2008). Effect of regulatory oversight on the association between internal governance characteristics and audit fees. *Accounting & Finance*, 48(1), 51-71.
14. Bueno, E., Del Real, H., Fernández, P., Longo, M., Merino, C., Murcia, C., & Salmador, M. (2011). Modelo Intellectus de medición, gestión e información del capital intelectual. *Madrid, España: Universidad Autónoma de Madrid*.
15. Corvino, A., Caputo, F., Pironti, M., Doni, F., & Bianchi Martini, S. (2019). The moderating effect of firm size on relational capital and firm performance: Evidence from Europe. *Journal of Intellectual Capital*, 20(4), 510-532.
16. Dashtbayaz, M. L., Hameed Mezher, A., Khalid Albadr, K. H., & Alkafaji, B. K. A. (2023). The relationship between intellectual capital and audit fees. *Journal of Risk and Financial Management*, 16(2), 93.
17. Demartini, M. C., & Trucco, C. (2014). Intellectual capital disclosure, audit risk, and audit fees: evidence from the UK and Italy. In *World Congress of Accountants 2014* (pp. 153-169). World Congress of Accountants.

18. Gonthier-Besacier, N. & Schatt, A. (2007). Determinants of audit fees for French quoted firms. *Managerial Auditing Journal*, 22 (2), 139 – 160
19. Habib, A., Hasan, M. M., & Al-Hadi, A. (2018). Money laundering and audit fees. *Accounting and Business Research*, 48(4), 427-459.
20. Jaya, I. M. L. M., Agustia, D., & Nasution, D. (2021). Impact of intellectual capital on earnings management: financial statement fraud in Indonesia. *J. Econ. Financ. Manag. Stud*, 4(06), 724-733.
21. Kanakriyah, R. (2020). Model to determine main factors used to measure audit fees. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(2), 1-13.
22. Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable:(empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018). *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(3), 126-136.
23. Lotfi, A., Salehi, M., & Lari Dashtbayaz, M. (2022). The effect of intellectual capital on fraud in financial statements. *The TQM Journal*, 34(4), 651-674.
24. Muslim, M., Rahim, S., Pelu, M. F. A., & Pratiwi, A. (2020). Kualitas Audit: Ditinjau dari Fee Audit, Risiko Audit dan Skeptisme Profesional Auditor sebagai Variabel Moderating. *Ekuitas: Jurnal Pendidikan Ekonomi*, 8(1), 9-19.
25. Ordóñez de Pablos, P. (2004). Measuring and reporting structural capital: Lessons from European learning firms. *Journal of intellectual capital*, 5(4), 629-647.
26. Peces Prieto, M. D. C., & Trillo Holgado, M. A. (2019). The influence of relational capital and networking on the internationalization of the university spin-off. *Intangible Capital*, 15(1), 22-37.
27. Ramírez, Y., Dieguez-Soto, J., & Manzaneque, M. (2021). How does intellectual capital efficiency affect firm performance? The moderating role of family management. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 70(2), 297-324.
28. Salehi, M. (2020). The relationship between the companies' political connections and audit fees. *Journal of Financial Crime*, 27(4), 1123-1141.
29. Salehi, Mahdi, Samira Ahmadzadeh, and Fahimeh Irvani Qale Sorkh. (2022a). The impact of intellectual capital and related party transactions on contractual costs. *International Journal of Productivity and Performance Management* 71: 156–81.

30. Tarighi, H., Salehi, M., Moradi, M., & Zimon, G. (2022). Social capital, intellectual capital, and audit fee: Conflicting evidence from Iran. *Economies*, 10(2), 39.
31. Urhoghide, R. O., & Izedonmi, F. O. I. (2015). An empirical investigation of audit fee determinants in Nigeria. *International Journal of Business and Social Research*, 5(8), 48-58.
32. Urhoghide, R.O. & Emeni, F.K. (2014). The effect of client characteristics on audit fee: Evidence from Nigeria. *Global Journal of Accounting*, 4(1), 48-58.
33. Vafeas, N. & Waegelein, J. (2017). The association between audit committees, compensation incentives, and corporate audit fees. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 28 (3), 241-255.