

تأثير إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة
على أتعاب خدمات المراجعة: دراسة ميدانية
الأء مصطفى عبدالقادر أحمد

المخلص :

هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة علي أتعاب خدمات المراجعة ، واستخدمت الباحثة الدراسة الميدانية لتحقيق الهدف من خلال بناء وتوزيع قائمة الاستقصاء التي صممت خصيصاً وفقاً لمقياس الخماسي لإثبات صحة فروض البحث من عدمه والتي تم توزيعها علي عينة التي تتكون من فئتين من مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية وهي المكاتب التي لها تحالفات خارجية ومكاتب المراجعة التي لديها تحالفات داخلية ومن ثم إجراء تحليل إحصائي وفقاً لأساليب ملائمة للوصول للنتائج ، وقد خلصت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها: يعد بُعد تحالف مكاتب المراجعة أحد أهم المداخل الحديثة في مواجهة التغيرات السريعة في بيئة الاعمال، حيث يحقق العديد من المزايا الاقتصادية و الإدارية ومهنية ومساعدتها علي تحقيق معدلات عالية من النمو والأرباح، كما أنها أوصت بضرورة إصدار معيار مصري أو دولي لإستراتيجية التحالف في مجال المراجعة، ضرورة التقييم المستمر لأداء التحالف الاستراتيجي القائم من خلال أساليب كمية مثل الحصة السوقية أو من خلال أساليب غير كمية مثل إضافة قيمة المؤسسة، تحسين صورتها الذهنية.

Abstract :

The study aimed to study the effect of the coalition strategy for auditing institutions on the fees of auditing services, and the researcher used the field study to achieve the goal by building and distributing the survey list that was specially designed

according to the five-point scale to prove the validity of the research hypotheses or not, which was distributed to a sample that consists of two categories of offices The audit in the Arab Republic of Egypt is the offices that have external alliances and the audit offices that have internal alliances and then perform a statistical analysis according to appropriate methods to reach the results ,The study concluded many of the most important results: The dimension of the audit offices alliance is one of the most important modern approaches in the face of rapid changes in the business environment, as it achieves many economic, administrative and professional advantages and helps it to achieve high rates of growth and profits,It also recommended that an Egyptian or international standard be issued for the coalition's audit strategy,and The need for continuous evaluation of the performance of the existing strategic alliance through quantitative methods such as market share or through non-quantitative methods such as adding the value of the institution and improving its mental image.

الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة ومشكلة البحث :

نظراً للتغيرات والتطورات العالمية المتلاحقة في السنوات الأخيرة أدركت الشركات الحاجة إلى ضرورة امتلاك استراتيجيات عمل مناسبة لتوسيع نشاطها وزيادة ربحيتها بالتالي دعم قدرتها التنافسية ، وتتضمن بعض هذه الاستراتيجيات تقوية وضع الشركة أو الاستحواذ على شركات أخرى أو الشراكة مع شركات أخرى أو التحالفات الاستراتيجية وغيرها من الاستراتيجيات.

تري الباحثة أن أتعاب خدمات المراجعة والعوامل المؤثرة في تحديدها من القضايا الهامة في الأونة الأخيرة، وهذا يرجع إلي تغير الأنشطة وتغير سعر العملة ولصعوبة الظروف الاقتصادية التي يمر بها العالم والتقنيات الجديدة المستحدثة.

ولقد شهد العقدان الأخيران من القرن العشرين ظهور ظاهرة التحالف الاستراتيجي بين شركات المراجعة المهنية الكبرى، وتغير درجة التركيز بسوق خدمات المراجعة الخارجية علي المستوى الدولي والمحلي ذلك لتحقيق مركز متقدم في مضمار المنافسة المهنية وذلك يآثر علي متغيرات تحديد أتعاب عمليات المراجعة الخارجية، ويمكن بلورة المشكلة البحثية لهذه الدراسة في الإجابة على التساؤلات الآتية :-

- هل هناك علاقة بين إستراتيجية التحالف وبين أتعاب خدمات المراجعة بمؤسسات المراجعة ؟ .
- هل يوجد هناك اختلافات في آراء عينة الدراسة حول مظاهر التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة في سوق المراجعة المصرية تبعاً لإختلاف نوع الارتباط بمكاتب دولية أو محلية؟ .
- هل تتأثر درجة التركيز السوقي بالتحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة؟ .

ثانياً: أهمية البحث :

- الأهمية العلمية :

تأتى أهمية البحث من الناحية النظرية في قلة الدراسات التي تناولت موضوع التحالفات الإستراتيجية ، كما أن طبيعة سوق خدمات المراجعة وما يرتبط به من ظواهر وذلك نظراً لظهور تطورات مهمة قد طرأت وفرضت نفسها على تلك السوق، الأمر الذى شكل دافعا قويا لدى الباحثين في مجال المراجعة نحو توظيف أدوات البحث العلمي لمحاولة قياس وتفسير أبعاد تلك الظواهر وقياس العوامل المؤثرة فيها وبيان أثارها الايجابية والسلبية على سوق خدمات المراجعة.

- الأهمية العملية:

كما تأتى أهمية الدراسة من الناحية العملية في أن التحالفات الاستراتيجية أصبحت ضرورة معاصرة للتغلب على المشكلات ولمواجهة التحديات التكنولوجية والبيئية والمالية ، وإن إتباع مؤسسات المراجعة لاستراتيجية التحالف سيساعدها في الاستفادة من القدرات والامكانيات التي تمتلكها المؤسسات الاخرى خاصة الدولية منها مما يؤدي في النهاية إلى زيادة الأرباح أو الايرادات من خلال أتعاب خدمات المراجعة.

ثالثاً: أهداف البحث :

يتمثل الهدف العام للبحث في دراسة حول تأثير الإستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة على أتعاب خدمات المراجعة، وحيث يتفرع من الهدف العام، مجموعة من الأهداف الفرعية التالية :-

- اختبار العلاقة بين التحالفات الاستراتيجية لمكاتب المراجعة وبين أتعاب المراجعة.

- التحقق من الاختلافات في آراء عينة الدراسة حول مظاهر التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة في سوق المراجعة المصرية تبعا لإختلاف نوع الارتباط بمكاتب دولية أو محلية.

- التحقق من مدى تأثر درجة التركيز السوقي في سوق المراجعة المصرية بالتحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة.

رابعاً: فروض البحث :

- وقد تم صياغة الفروض في صورة فرض العدم وهي كما يلي:
١. لا يوجد علاقة معنوية للتحالفات بين مكاتب المراجعة وبين اتعاب المراجعة .
 ٢. لا يوجد اختلافات جوهرية في آراء عينة الدراسة حول مظاهر التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة في سوق المراجعة المصرية تبعاً لإختلاف نوع الارتباط بمكاتب دولية أو محلية.
 ٣. لا تتأثر درجة التركيز السوقي في سوق المراجعة المصرية بالتحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة.

خامساً: منهجية البحث :

تقوم منهجية الدراسة علي الجمع بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي حيث تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة وفروض البحث ، والإطلاع علي المراجع العربية والأجنبية وخاصة في مجالات المحاسبة والمراجعة ، لدراسة النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات والأستفادة منها في إختبارات الفروض بمدى تأثير التحالف الإستراتيجي علي أتعاب خدمات المراجعة لمؤسسات المراجعة ، وذلك للوصول إلي مجموعة من الاعتبارات التي يمكن الاستناد إليها عند إجراء الدراسة الميدانية .

أما المنهج الاستنباطي فإنه سوف يقوم بالكشف عن النتائج المنطقية المترتبة علي إختبارات الفروض الأساسية للبحث ، فمن خلال قائمة الاستقصاء التي صممت خصيصاً وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي لإثبات صحة فروض البحث من عدمه والتي تم توزيعها علي عينة التي تتكون من فئيتين من مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية وهي المكاتب التي لها تحالفات خارجية ومكاتب المراجعة التي لديها تحالفات داخلية ومن ثم إجراء تحليل إحصائي وفقاً لإساليب ملائمة للوصول للنتائج .

سادساً: حدود البحث :

اقتصرت حدود البحث علي تحديد تأثير إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة علي أتعاب خدمات المراجعة فقط دون غيرها من المتغيرات المرتبطة بعملية المراجعة مثل فجوة التوقعات وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات وقرارات تخطيط عملية المراجعة وغيرها .

سابعاً: خطة البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه تم تقسيم البحث إلى أربع أجزاء . يناقش الجزء الأول الأدبيات الفكر المحاسبي من كتب ورسائل علمية متعلقة بموضوع البحث ، وموضوع إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة ، ويناقش الجزء الثاني موضوع أتعاب المراجعة ، تأثير تحالف الإستراتيجي في ظل درجة تركيز السوق علي أتعاب خدمات المراجعة ، بينما يناقش الجزء الثالث فرضية البحث ويستعرض المنهج الذي تم استخدامه في البحث ، ويقدم الجزء الرابع خلاصة البحث والنتائج والتوصيات .

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

شهدت البيئة المحيطة في سوق خدمات المراجعة تغيرات سريعة في السنوات الأخيرة أدت إلي بروز العديد من الظواهر المهمة، ومنها ظهرت التحالفات الإستراتيجية التي تهدف علي الزيادة في الأرباح وفرص النمو، من خلال أنماط عدة أهمها⁽¹⁾: الاندماج والاستحواذ، أو القيام بالمشاريع المشتركة، أو القيام بمشاريع حصرية علي شركات الاستثمار الخاصة.

ولقد أصبح التحالف الإستراتيجي أحد الأدوات المهمة الذي يلعب دورا في الوقت الحاضر خاصة بعد إنشاء منظمة التجارة العالمية وزيادة حدة العولمة واللامركزية وانفصال الملكية في الشركات، حيث مكنتها مكاتب المحاسبة والمراجعة والشركات

العالمية من معالجة بعض التحديات والقضايا الرئيسية التي تقف أمام جهودهم الرامية نحو خدمة العملاء التي يعطيها ميزة تنافسية في السوق، وتمثل التحالفات الإستراتيجية البحث في ردود الإدارة على التأثيرات البيئية الخارجية، وهذا التحالف يشمل الجمع بين المعرفة والموارد التي يمكن المؤسسات من اختراق الأسواق داخل وخارج حدود التحالف^(٢)، وستناول الباحثة الموضوع كما يلي :

أولاً: مفهوم إستراتيجية التحالف وأهدافه وارتباطها بمؤسسات المراجعة :

❖ مفهوم إستراتيجية التحالف :

أن أوسع التعريفات شيوعاً لإستراتيجية التحالف هو (هو اتفاق بين طرفين أو أكثر من أجل متابعة مجموعة من الأهداف المتفق عليها اللازمة مع بقاء المنظمات المستقلة)^(٣).

وترى الباحثة أن التحالف أيضاً أحد المفاهيم المختلطة مع الإندماج والإستحواذ، حيث يوضح الفرق بينهم من حيث المفهوم : التحالف هو إتفاق تبادل منافع طويل الأجل، يتم بمقتضاه المشاركة في الموارد والمعرفة والقدرة والتكنولوجي، أما الإندماج فهو الجمع بين منظمتان معاً، بشكل يؤدي إلى الإبقاء على حياة أحدهما دون الأخرى، يتولد عن الإندماج تكوين كيان قانوني جديد ، والاستحواذ هو قيام منظمة بالسيطرة على منظمة أو أكثر، ولا يترتب عليه إختفاء الصفة القانونية للمنظمات، ولكن يكون هناك منظمة مسيطرة وأخرى مسيطر عليها. أو بمعنى آخر منظمة مستثمرة وأخرى مستثمر فيه، لا يتولد عن الإستحواذ ظهور كيان قانوني جديد.

❖ أهداف التحالف الإستراتيجي:

تعمل التحالفات الإستراتيجية على حماية المركز التنافسي للمؤسسات المتحالفة ، وتساهم التحالفات الإستراتيجية في تقليل وتخفيض التكاليف، حيث أن التحالفات الإستراتيجية تقلل من تكاليف التصنيع والتكاليف الأخرى للمشروع من خلال تقاسم هذه التكاليف بين أطراف التحالف ، تساعد التحالفات الإستراتيجية أيضاً في الوصول إلى الأصول الغير مادية^(٤).

❖ إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة :

اهم التحالفات الاستراتيجية لمؤسسات المراجعة تتمثل إما في الارتباط بشبكات مكاتب المراجعة الدولية، أو القيام بممارسة المراجعة المشتركة أو الثنائية، وفيما يلي سوف نناول كلا منها : حيث ينظر إلى الشبكات الاستراتيجية على أنها عبارة عن تعاقدات تعاونية متوسطة أو طويلة الأجل بين مؤسسات مستقلة قانونياً و اقتصادياً من أجل تحقيق مهام مشتركة ^(٥) و أن مفهوم المراجعة المشتركة يتركز في قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة، بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد وتتميز بإصدار تقرير مراجعة مشترك يتوقف علي تنفيذ برنامج مراجعة واحد يعتمد علي تقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بناءً علي التخطيط المشترك. و فرقت دراسات عديدة بين مفهوم المراجعة المشتركة والمراجعة الثنائية أو المزدوجة، حيث تتمثل المراجعة المشتركة في عمليات المراجعة التي يشارك فيها أثنان من المراجعين وينفذان معاً مراحل التخطيط وإجراء الإختبارات وإعداد تقرير المراجعة والتوقيع عليه، وبالمقابل تتمثل المراجعة الثنائية أو المزدوجة في قيام أثنين من المراجعين على نحو منفصل بمراجعة القوائم المالية للشركة الواحدة مع إعداد تقريرين منفصلين عن المراجعة. ^(٦)

ثانياً: مفهوم أتعاب خدمات المراجعة وأسباب ارتفاعها وأسباب انخفاضها :

❖ مفهوم أتعاب خدمات المراجعة :

تعريف أتعاب خدمات المراجعة " أنها المبلغ المدفوع للمراجعين الماليين للتصديق على القوائم المالية ، بمعنى آخر يمكن تعريف أتعاب خدمات المراجعة على أنها مبالغ الأتعاب أو الأجور المحتسبة من قبل المراجع نظير مهمة مراجعة حسابات المنشأة أو العميل". ^(٧)

❖ أسباب ارتفاع أتعاب خدمات المراجعة :

من أهم أسباب التي تؤدي الي ارتفاع أتعاب خدمات المراجعة ^(٨) المسؤولية القانونية الملقاه علي عاتق المراجع الخارجي التي تعتمد علي عدة عوامل رئيسية بما

في ذلك احتمال الأخطاء المادية في التقارير المالية، واحتمال فشل المراجع الخارجي في الكشف عن أي أخطاء وبالتالي زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة مما يؤدي الي ارتفاع أتعاب عملية المراجعة ، مخاطر العميل ، حجم العميل ، تعقيد عملية المراجعة، مخاطر مكتب المراجعة ،مخاطر الدعاوي القضائية التي قد يتعرض لها المراجع الخارجي ،زيادة تكاليف عملية المراجعة بأوجهها فتؤدي الي زيادة أتعاب المراجع.

❖ أسباب انخفاض أتعاب خدمات المراجعة :

أن أحد أهم العوامل التي تؤدي إلى خفض أتعاب خدمات المراجعة هو ارتفاع الملكية العائلية بالشركة، حيث تبين أن المنشآت العائلية تدفع أتعاب خدمات مراجعة أقل بكثير من نظيرتها الغير عائلية، وهذا يبين أن الملكية العائلية المرتفعة تؤدي إلى انخفاض أتعاب خدمات المراجعة ، ومن جانب آخر يمكن اعتبار أن الملكية العائلية تؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية وانخفاض صراعات المصالح بين المديرين والملاك، والذي ينتج عنه بالتالي خفض تقييم مخاطر المراجعة ومن ثم انخفاض أتعاب خدمات المراجعة .^(٨)

ثالثا: تأثير إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة على أتعاب خدمات المراجعة :

نظرا لما توفره التحالفات من مزايا فمن المتوقع ارتفاع مستوى الاتعاب بالنسبة للخدمات المراجعة المقدمة، فالتحالفات الإستراتيجية تعتبر من أهم الفرص للتغلب علي نقص الموارد والحصول عليها من خلال المكاتب الأخرى الاعضاء التحالف ، وفي ظل التركيز السوقي خلال الاستحواذ علي عدد محدود من المكاتب علي حصة أكبر من السوق تجعل ذلك في وضع احتكاري لهذا السوق مما يندرج من خلاله: تغير سعر العملة التي يتم دفعها أتعاب للمراجع، تغير الوضع الاقتصادي، تغير الأنشطة.

و من خلال مقارنة أتعاب المراجعة المدفوعة بواسطة عملاء هذه المكاتب مع تلك المدفوعة من قبل المكاتب غير الاعضاء، وباستخدام عينة من عملاء مكاتب المراجعة الصغيرة وبعد ضبط بعض العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة توصلت

الدراسة الي أن عملاء مكاتب المراجعة (الاعضاء التحالف) دفعوا مستويات مرتفعة من الاتعاب مقارنة بعملاء المكاتب الأخرى غير الاعضاء، إلا أنه وعند مقارنتها بالأتعاب المدفوعة لمكاتب (BIG4) تم ملاحظة إن مستويات هذه الاتعاب كانت أقل من تلك المدفوعة لـ (BIG4).

و يتميز سوق المراجعة بأنه سوق تحكمه منافسة احتكارية، حيث يسيطر علي السوق مكاتب المراجعة الكبيرة التي تحصل علي أتعاب كبيرة وتقديم خدمات ذات جودة أعلى من المكاتب الصغيرة، بالإضافة إلي اتجاه السوق نحو التركيز والاندماج بين المكاتب لتكوين كيانات مهمة تتمتع بخصائص المكاتب الكبيرة، وقد أثر ذلك علي أتعاب خدمات المراجعة سلبيا بالنسبة لمكاتب الصغيرة نتيجة التنافس الشديد بينها بالإضافة إلي زيادة العرض منها في سوق المهنة.^(١٠)

الدراسة الميدانية

تمهيد:

تستعرض الباحثة في هذا الجزء الخطوات المتعلقة بالدراسة الميدانية الخاصة في تأثير إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة علي خدمات المراجعة .

أولاً: الهدف من الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية إلي إقامة الدليل العملي علي معنوية فروض البحث ، وإثبات مدي صحته .

ثانياً: تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة محل الدراسة :

❖ مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدارسة من مزاولي مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية من خلال التقرير السنوي لبيان إحصاء السادة أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية و البالغ عددهم جميعاً في جمهورية مصر العربية (١٣٢٨)^(١١).

❖ عينة الدراسة:

وتتكون عينة الدراسة من فئتين من مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية وهما المكاتب التي لديها تحالفات خارجية ومكاتب المراجعة التي لديها تحالفات داخلية. واعتمدت الدراسة على أسلوب العينات العشوائية الطبقية للفئتين. ولعدم توفر إحصائية بعدد المراجعين العاملين في كل مكتب قام الباحثة بتوزيع (٨٠) قائمة استقصاء لمكاتب المراجعة ذات التحالفات المحلية، و (٦٠) قائمة لمكاتب المراجعة ذات التحالفات الدولية وبإجمالي عدد (١٤٠) قائمة.

جدول رقم (١) توزيع عينة الدراسة

البيان	حجم أفراد العينة	القوائم الموزعة	القوائم المستردة	القوائم المستبعدة	القوائم المستخدمة	نسبة الاستجابة %
مكاتب مراجعة لديها تحالف محلي	٨٠	٨٠	٦٤	٣	٦١	٧٦%
مكاتب مراجعة لديها تحالف خارجي	٦٠	٦٠	٤٩	٩	٤٠	٦٧%
الإجمالي	١٤٠	١٤٠	١١٣	١٢	١٠١	٧٢.٢%

ثالثاً: معامل الصدق والثبات (ألفا كرونباخ) :

تم حساب معاملي الصدق و الثبات ألفا كرونباخ لأسئلة الاستقصاء ، وكانت قيم معاملي الصدق والثبات لأسئلة قائمة الاستقصاء كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٢) معاملات الصدق والثبات لأسئلة قائمة الاستقصاء

المحور	اسم المتغير	عدد العبارات	الكلية	
			معامل الثبات ألفا	معامل الصدق
الأول	العلاقة بين التحالفات الاستراتيجية لمكاتب المراجعة وبين أتعاب المراجعة	١٥	٠.٩٣٢	٠.٩٦٥
الثاني	مظاهر التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة في سوق المراجعة المصرية	١٠	٠.٨٨٧	٠.٩٤٢
الثالث	العوامل المؤثرة في درجة التركيز السوقي في ظل تحالفات مكاتب المراجعة في سوق المراجعة المصرية	١١	٠.٩٥٣	٠.٩٧٦
اجمالي عبارات قائمة الاستقصاء		٣٦	٠.٩٦١	٠.٩٨

من الجدول السابق يتضح أن قيم معاملات الصدق والثبات مقبولة لأسئلة قائمة الاستقصاء ككل، حيث بلغت قيم معاملات الثبات للمجال الثالث (٠.٩٥٣) و(٠.٩٣٢) للمحور الأول، و (٠.٨٨٧) للمحور الثاني، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج، لأن جميع قيمة معاملي الصدق والثبات تجاوزت (٠.٦) وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في التحليل دون استبعاد اي منها.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

لتحقيق نتائج الدراسة تستخدم الباحثة مجموعة من الأساليب الإحصائية بالاعتماد على برنامج SPSS.24 Statistical package for social science لتفريغ البيانات وجدولتها وإجراء التحليل الإحصائي المناسب لتحليل البيانات ولاختبار صحة فروض الدراسة، وتطلب ذلك تطبيق بعض أساليب الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي "التحليلي" كالآتي:

- المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى الأهمية، لوصف نتائج التحليل الإحصائي.
- اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach): والذي يستخدم لقياس درجة ثبات وصدق الإجابات على استمارة الاستقصاء، والتحقق من الترابط الداخلي فيما بينها، وإمكانية الاعتماد عليها في جمع بيانات الدراسة، وتعميم نتائج الدراسة.
- اختبار - ت (t-test) لعينة وحدة، للتعرف على مدى وجود علاقة بين التحالفات الاستراتيجية لمكاتب المراجعة على اتعاب خدمات المراجعة من وجهة نظر عينة الدراسة.
- اختبار - ت (Independent Samples Test) لعينتين مستقلتين للتعرف على مدى وجود اختلافات جوهرية في آراء عينة الدراسة حول مظاهر التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة في سوق المراجعة المصرية تبعاً لإختلاف نوع الارتباط بمكاتب دولية أو محلية.
- وبشكل عام فإن معامل الثقة المستخدم في هذه الدراسة هو (٩٥%)، فإذا كان مستوى الدلالة أقل من (٠.٠٥) فإنه يتم رفض فرض العدم، أي أن الاختلافات تعد معنوية.

خامساً: نتائج التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي واختبار فروض البحث:

حيث يتم تحليل النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق باختبار فروض الدراسة ، ومن ثم القيام بالتحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي حتي تحقيق فرض البحث ، وتفسير نتائج الدراسة ، وعليه يتم تقسيم هذا المبحث وتناوله من خلال ما يلي :

❖ نتائج التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات :

وللتعرف على آراء عينة الدراسة حول مدى وجود العلاقة بين إستراتيجية التحالف وبين أتعاب خدمات المراجعة بمؤسسات المراجعة ، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية، ودرجة الموافقة لكل فقرة من فقرات ، كما يلي:-

جدول (٣)

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية لنتائج إجابات عينة الدراسة حول العلاقة بين إستراتيجية التحالف وبين أتعاب خدمات المراجعة

م	الفقرات	مكاتب تحالفات محلية				مكاتب تحالفات دولية			
		الوسء الحسابي	المعياري	الانحراف	الوزن النسبي	درجة الموافقة	الوسء الحسابي	المعياري	الانحراف
٠.١	التحالفات الإستراتيجية تعتبر من أهم الفرص للتغلب على نقص الموارد والحصول عليها من خلال المكاتب الأخرى والاعضاء في التحالف.	٤.٢٥	٠.٨٣	٠.٨٥	٤.٦	٠.٥	٠.٩٢	موافق بشدة	
٠.٢	يؤدي التحالف بين مكاتب المراجعة إلى ارتفاع الاتعاب التي تتقاضاها تلك المكاتب بعد عملية التحالف بالمقارنة مع الاتعاب التي تقاضتها المكاتب قبل عملية التحالف.	٤.٣٢	٠.٧٥	٠.٨٦٤	٤.٦٣	٠.٤٩	٠.٩٢٦	موافق بشدة	
٠.٣	تؤدي التحالفات الإستراتيجية في مكاتب المراجعة إلى زيادة الأرباح وفرص نموها وزيادتها.	٤.١٣	٠.٧٩	٠.٨٢٦	٤.٦٣	٠.٤٩	٠.٩٢٦	موافق بشدة	
٠.٤	تساهم التحالفات في ارتفاع	٤.٢١	٠.٦٩	٠.٨٤٢	٤.٥٥	٠.٥	٠.٩١	موافق	

تأثير إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة على أتعاب خدمات المراجعة :دراسة ميدانية

الأء مصطفى محمد القادر أحمد

م	الفقرات	مكاتب تحالفات محلية				مكاتب تحالفات دولية			
		الدرجة الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الدرجة الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
	معدل تركيز السوق المراجعة وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة	بشدة							
٥	تحالف مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة من الكبار يعد من أكثر العوامل تأثيرا علي الأتعاب.	موافق بشدة	٤.١٨	٠.٧٤	٠.٨٣٦	موافق	٤.٥	٠.٥٦	٠.٩
٦	التحالف مع مكاتب مراجعة ذات خبرة كبيرة يساهم في الحصول على أتعاب مراجعة مرتفعة.	موافق	٣.٧٢	٠.٨٦	٠.٧٤٤	موافق	٤.٢	٠.٦١	٠.٨٤
٧	التحالف مع مكاتب مراجعة متخصصة في نشاط معين يمكن من الحصول على أتعاب مراجعة مرتفعة.	موافق بشدة	٤	٠.٥٨	٠.٨	موافق	٤.٣٨	٠.٦٣	٠.٨٧٦
٨	التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية تساهم في الحصول على أتعاب مراجعة مرتفعة.	موافق بشدة	٤.٠٥	٠.٧٢	٠.٨١	موافق	٤.٤٨	٠.٥٥	٠.٨٩٦
٩	تؤدي التحالفات الإستراتيجية الى زيادة شهرة مكتب المراجعة وبالتالي امكانية فرض اتعاب مراجعة اعلى.	موافق بشدة	٣.٩	٠.٦٨	٠.٧٨	موافق	٤.٤	٠.٥٩	٠.٨٨
١٠	تؤدي التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة الى زيادة الاتعاب عن الخدمات التأكيدية.	موافق بشدة	٣.٩٨	٠.٦٢	٠.٧٩٦	موافق	٤.٣٥	٠.٥٨	٠.٨٧

تأثير إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة على أتعاب خدمات المراجعة: دراسة ميدانية

الأء مصطفى محمد القادر أحمد

م	الفقرات	مكاتب تحالفات محلية				مكاتب تحالفات دولية			
		الدرجة الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الدرجة الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
١١	تؤدي التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة إلى زيادة الاتعاب عن خدمات ابداء الرأي.	٣.٩٨	٠.٦٥	٠.٧٩٦	موافق بشدة	٤.٤	٠.٥٥	٠.٨٨	موافق بشدة
١٢	تؤدي التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة إلى زيادة الاتعاب عن الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة.	٤.٠٣	٠.٦٦	٠.٨٠٦	موافق بشدة	٤.٣٨	٠.٥٤	٠.٨٧٦	موافق بشدة
١٣	تساهم التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة إلى زيادة معدلات الربحية.	٣.٩٧	٠.٧٥	٠.٧٩٤	موافق بشدة	٤.٣٨	٠.٥٤	٠.٨٧٦	موافق بشدة
١٤	قد تمكن التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة من الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات الجديدة وبالتالي تزيد من امكانية التفاوض في الحصول على اتعاب اعلى.	٣.٨٤	٠.٧٨	٠.٧٦٨	موافق بشدة	٤.٣٨	٠.٥٤	٠.٨٧٦	موافق بشدة
١٥	سيؤدي التحالف بين مكاتب المراجعة إلى تخفيض تكاليف عمليات المراجعة	٣.٨٩	٠.٨٦	٠.٧٧٨	موافق بشدة	٣.٩٣	٠.٥٣	٠.٧٨٦	موافق بشدة
	المحور الكلي	٤.٠٣	٠.٥	٠.٨٠٦	موافق بشدة	٤.٤١	٠.٤	٠.٨٨٢	موافق بشدة

يلاحظ من الجدول السابق ما يلي:-

١. بالنسبة لمكاتب المراجعة ذات التحالفات المحلية:

- يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لآراء عينة الدراسة على فقرات المحور الاول: العلاقة بين إستراتيجية التحالف وبين أتعاب خدمات المراجعة، قد تراوحت بين (٤.٣٢ - ٣.٧٢)، فكان أعلى متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا المحور للفقرة (٢) ونصها (يؤدي التحالف بين مكاتب المراجعة إلى ارتفاع الاتعاب التي تتقاضاها تلك المكاتب بعد عملية التحالف بالمقارنة مع الأتعاب التي تقاضتها المكاتب قبل عملية التحالف). إذ بلغ (٤.٣٢) وبانحراف معياري (٠.٧٥)، وبوزن نسبي بلغ (٤٠.٨٦%)، وكانت درجة موافقة افراد العينة عند درجة الموافقة الشديدة.
- كان أقل متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا المحور للفقرة رقم (٦) ونصها (التحالف مع مكاتب مراجعة ذات خبرة كبيرة يساهم في الحصول على أتعاب مراجعة مرتفعة)، حيث بلغ متوسطها الحسابي (٣.٧٢)، وبانحراف معياري (٠.٨٦)، وبوزن نسبي بلغ (٧٤.٤%)، وكانت درجة اتفاق افراد العينة عند درجة موافق.
- كما كان المتوسط الحسابي لفقرات المحور ككل هو (٤.٠٣)، ووزن نسبي بلغ (٨٠.٦%)، وعند درجة موافق.
- كما تشير معاملات الانحراف المعياري التي لم تتجاوز الواحد الصحيح الى عدم تباين أو تشتت استجابات افراد العينة على فقرات هذا المحور. و يشير ذلك إلى وجود توافق عالي بين آراء المستجيبين العاملين في مكاتب المراجعة ذات التحالفات المحلية حول وجود علاقة بين إستراتيجية التحالف وبين أتعاب خدمات المراجعة.

٢. بالنسبة لمكاتب المراجعة ذات التحالفات الدولية:

- يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لأراء عينة الدراسة على فقرات المحور الأول: العلاقة بين إستراتيجية التحالف وبين أتعاب خدمات المراجعة، قد تراوحت بين (٤.٦٣ - ٣.٩٣)، فكان أعلى متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا المحور للفقرتان (٢،٣) ونصهما (يؤدي التحالف بين مكاتب المراجعة إلى ارتفاع الأتعاب التي تتقاضاها تلك المكاتب بعد عملية التحالف بالمقارنة مع الأتعاب التي تقاضتها المكاتب قبل عملية التحالف.)، تؤدي التحالفات الإستراتيجية في مكاتب المراجعة إلى زيادة الأرباح وفرص نموها وزيادتها.) إذ بلغ (٤.٦٣) وبانحراف معياري (٠.٥٣، ٠.٤٩) على التوالي، وبوزن نسبي بلغ (٩٢.٦%)، وبدرجة الموافقة الشديدة.
- كان أقل متوسط حسابي على مستوى فقرات هذا المحور للفقرة رقم (١٥) ونصها (سيؤدي التحالف بين مكاتب المراجعة إلى تخفيض تكاليف عمليات المراجعة)، حيث بلغ متوسطها الحسابي (٣.٩٣)، وبانحراف معياري (٠.٥٣)، وبوزن نسبي بلغ (٧٨.٦%)، وكانت درجة اتفاقات آراء افراد العينة بدرجة موافق.
- كما كان المتوسط الحسابي لفقرات المحور ككل هو (٤.٤١)، ووزن نسبي بلغ (٨٨.٢%)، وعند درجة الموافقة الشديدة.
- كما تشير معاملات الانحراف المعياري التي لم تتجاوز الواحد الصحيح الى عدم تباين أو تشتت استجابات افراد العينة على فقرات هذا المحور. ويشير ذلك إلى وجود توافق عالي بين آراء المستجيبين العاملين في مكاتب المراجعة ذات التحالفات الدولية حول وجود علاقة بين إستراتيجية التحالف وبين أتعاب خدمات المراجعة.

❖ نتائج التحليل الاستدلالي واختبار فرض البحث:

تهدف الباحثة من اختبار هذا الفرض إلى التعرف على مدى وجود علاقة بين التحالفات الاستراتيجية لمكاتب المراجعة وبين أتعاب المراجعة، وينص الفرض الأول

على أنه "لا يوجد علاقة معنوية للتحالفات بين مكاتب المراجعة وبين اتعاب المراجعة".

وللاستدلال حول مستوى هذه العلاقة تم استخدام اختبار - ت (t-test) لعينة واحدة، للتعرف على دلالة العلاقة بين التحالفات الاستراتيجية لمكاتب المراجعة وبين اتعاب المراجعة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.001$). ويوضح ذلك في الجدول رقم (٤) :-

جدول (٤)

يوضح اختبار (t) معنوية آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين التحالفات الاستراتيجية لمكاتب المراجعة وبين اتعاب المراجعة (العينة ١٠١)

م	الفقرات	المتوسط الحقيقي	المتوسط المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	الدلالة	
						قيمة - t	الاحصائية اللفظية
١	التحالفات الإستراتيجية تعتبر من أهم الفرص للتغلب على نقص الموارد والحصول عليها من خلال المكاتب الأخرى والاعضاء في التحالف.	٤.٣٩	٠.٧٣	٣	١٨.٩٦٧	٠.٠٠٠٠	دالة
٢	يؤدي التحالف بين مكاتب المراجعة إلى ارتفاع الاتعاب التي تتقاضاها تلك المكاتب بعد عملية التحالف بالمقارنة مع الأتعاب التي تقاضتها المكاتب قبل عملية التحالف.	٤.٤٤	٠.٦٧	٣	٢١.٤٤٥	٠.٠٠٠٠	دالة
٣	تؤدي التحالفات الإستراتيجية في مكاتب المراجعة إلى زيادة الأرباح وفرص نموها وزيادتها.	٤.٣٣	٠.٧٢	٣	١٨.٤٥٢	٠.٠٠٠٠	دالة

تأثير إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة على أتعاب خدمات المراجعة: دراسة ميدانية

الأء مصطفى محمد القادر أحمد

م	الفقرات	المتوسط الحقيقي	المعياري	الانحراف الأتراضى المتوسط	قيمة - t	الدلالة	
						الاحصائية	اللفظية
٤.	تساهم التحالفات في ارتفاع معدل تركيز السوق المراجعة وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة	٤.٣٥	٠.٦٤	٣	٢١.١٦٧	٠.٠٠٠	دالة
٥.	تحالف مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة من الكبار يعد من أكثر العوامل تأثيرا على الأتعاب.	٤.٣١	٠.٦٩	٣	١٩.٠٦١	٠.٠٠٠	دالة
٦.	التحالف مع مكاتب مراجعة ذات خبرة كبيرة يساهم في الحصول على أتعاب مراجعة مرتفعة.	٣.٩١	٠.٨	٣	١١.٤٢٥	٠.٠٠٠	دالة
٧.	التحالف مع مكاتب مراجعة متخصصة في نشاط معين يمكن من الحصول على أتعاب مراجعة مرتفعة.	٤.١٥	٠.٦٢	٣	١٨.٥٣٧	٠.٠٠٠	دالة
٨.	التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية تساهم في الحصول على أتعاب مراجعة مرتفعة.	٤.٢٢	٠.٦٩	٣	١٧.٨١٣	٠.٠٠٠	دالة
٩.	تؤدي التحالفات الإستراتيجية الى زيادة شهرة مكتب المراجعة وبالتالي امكانية فرض أتعاب مراجعة اعلى.	٤.١	٠.٦٩	٣	١٦.١٠٩	٠.٠٠٠	دالة
١٠.	تؤدي التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة الى زيادة الأتعاب عن الخدمات التأكيدية.	٤.١٣	٠.٦٣	٣	١٨.٠٨٨	٠.٠٠٠	دالة

تأثير إستراتيجية التحالف لمؤسسات المراجعة على أتعاب خدمات المراجعة: دراسة ميدانية

الأء مصطفى محمد القادر أحمد

م	الفقرات	المتوسط الحقيقي	المعياري	الانحراف المتوازي	المتوسط	قيمة - t	الدلالة	
							الاحصائية	اللفظية
١	تؤدي التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة إلى زيادة الاتعاب عن خدمات ابداء الراي.	٤.١٥	٠.٦٤	٣	١٨.٠٧٧	٠.٠٠٠	دالة	
٢	تؤدي التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة إلى زيادة الاتعاب عن الخدمات الاخرى بخلاف المراجعة.	٤.١٧	٠.٦٣	٣	١٨.٥٣٣	٠.٠٠٠	دالة	
٣	تساهم التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة إلى زيادة معدلات الربحية	٤.١٣	٠.٧	٣	١٦.١٥١	٠.٠٠٠	دالة	
٤	قد تمكن التحالفات الاستراتيجية بين مكاتب المراجعة من الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات الجديدة وبالتالي تزيد من امكانية التفاوض في الحصول على اتعاب اعلى.	٤.٠٥	٠.٧٤	٣	١٤.٢٥٤	٠.٠٠٠	دالة	
٥	سيؤدي التحالف بين مكاتب المراجعة إلى تخفيض تكاليف عمليات المراجعة	٣.٩	٠.٧٤	٣	١٢.٢٠٨	٠.٠٠٠	دالة	
	المحور ككل	٤.١٨	٠.٥	٣	٢٣.٩٨١	٠.٠٠٠	دالة	

أظهرت النتائج في الجدول رقم (٤) وجود علاقة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.001$) بين التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة وبين اتعاب المراجعة ؛ حيث بلغت قيمة المتوسط المحسوب لهذه العلاقة على مستوى المحور ككل (٤.١٨)، كما انحصرت على مستوى الفترات بين (٤.٤٤ - ٣.٩٠)، في حين أن قيمة المتوسط الفرضي لهذه العلاقة يبلغ (٣). وتشير هذه النتيجة إلى موافقة أفراد مجتمع الدراسة على وجود علاقة كبيرة بين التحالفات الإستراتيجية لمكاتب المراجعة وبين اتعاب المراجعة.

ويشير ذلك الى رفض الفرع العدمي الاول وقبول الفرض البديل ونصه " يوجد علاقة معنوية للتحالفات بين مكاتب المراجعة وبين اتعاب المراجعة".

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

تناول هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة وذلك من خلال الجانب النظري والميداني المتمثل في نتائج التحليل الوصفي واختبارات الفروض ، وذلك على النحو التالي :

(أ) النتائج من الدراسة النظرية:

في ضوء ما انتهت إليه الدراسة النظرية والدراسات السابقة يمكن أهم النتائج التي توصلت إليها فيما يلي:-

(١) أن وجود ظاهرة التركيز السوقي يعد نتيجة حتمية للاندماجات والتحالفات الإستراتيجية بين مكاتب المحاسبة والمراجعة وارتفاع الأتعاب المراجعة في سوق خدمات المراجعة.

(٢) التحالفات الإستراتيجية هي تبادل وتقاسم والمشاركة في الخدمات والمعرفة وتلجأ إليها شركات ومكاتب المراجعة بهدف تعزيز قدرتها على الاستثمار، وتحسين وضعها التنافسي، ومساعدتها على تحقيق معدلات عالية من النمو والأرباح.

٣) يعد بُعد تحالف مكاتب المراجعة أحد أهم المداخل الحديثة في مواجهة التغيرات السريعة في بيئة الأعمال، حيث يحقق العديد من المزايا الاقتصادية والإدارية ومهنية .

(ب) النتائج من الدراسة الميدانية:

في ضوء ما انتهت إليه الدراسة الميدانية يمكن إيجاز أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:-

أ. نتائج التحليل الوصفي لبيانات الدراسة:

- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي اتفاق آراء فننتي الدراسة من المراجعين بمكاتب المراجعة ذات التحالفات المحلية والدولية على مظاهر العلاقة بين إستراتيجية التحالف وبين أتعاب خدمات المراجعة في سوق المراجعة المصرية، فبلغ المتوسط الحسابي لآراء فئة المراجعين بمكاتب مرتبطة محلياً (٤.٠٣)، كما كان المتوسط الحسابي لآراء فئة المراجعين بمكاتب مرتبطة دولياً (٤.٤١).

ثانياً: التوصيات :

في ضوء نتائج الدراسة توصي الباحثة بالآتي:-

- ١) التوعية بأهمية تحالفات الاستراتيجية بين مؤسسات المراجعة المحلية والدولية للاستفادة من خبرات وامكانيات المكاتب العالمية الكبيرة.
- ٢) العمل علي إنشاء تحالفات استراتيجية بين مؤسسات المراجعة المتوسطة والصغيرة ومكاتب المراجعة بالدول العربية والافريقية.
- ٣) أهمية معرفة مؤسسات المراجعة للإجراءات و الاساليب التي يجب القيام بها من أجل إقامة تحالفات إستراتيجية ناجحة، والتي تتمثل في وجود إتصالات رسمية وغير رسمية مع الحليف، الاشتراك في التخطيط المستقبل، فهذه المتغيرات تساعد في زيادة الثقة في التحالف.

- ٤) يجب على الهيئات المنظمة للمهنة وضع الآليات والضوابط التي تكفل الحد من تركيز سوق خدمة المراجعة.
- ٥) يجب علي المسؤولين في قطاع المراجعة (ديوان المحاسبة، نقابة المحاسبين والمراجعين الي غير ذلك من الهيئات ذات العلاقة) القيام بدور فاعل في تنظيم المؤتمرات والندوات واللقاءات لعرض تجارب المؤسسات الدولية المتميزة في إستخدام الفكر الإستراتيجي للتحالفات، مع بيان أسباب نجاحها ومساهمتها في تعظيم مكانة ودور تلك المؤسسات في أسواقها الداخلية والخارجية وما يحققه ذلك من تنمية إدراك المسؤولين بأهمية التحالفات الإستراتيجية.
- ٦) تنمية مهارات وقدرات وكفاءات المراجعين بالمكاتب المحلية لتمكين مكاتب المراجعة التي يعملون بها من التعاون والمنافسة العالمية في سوق المراجعة.
- ٧) ضرورة وجود إدارة للتحالفات الإستراتيجية داخل مؤسسة المراجعة تكون مهمتها التوصل الي الموارد والقدرات التي تحتاجها المؤسسة والبحث عن المؤسسة التي يمكن التحالف معها سواء في الداخل أو الخارج من أجل تنمية وإستكمال تلك القدرات التي تحتاجها.
- ٨) ضرورة التقييم المستمر لأداء التحالف الاستراتيجي القائم من خلال أساليب كمية مثل الحصة السوقية أو من خلال أساليب غير كمية مثل إضافة قيمة المؤسسة، تحسين صورتها الذهنية.
- ٩) ضرورة إصدار معيار مصرى أو دولي لإستراتيجية التحالف في سوق المراجعة

المراجع :

- 1) Ryan, H. A. And Other's , "Stratgic Alliances in Public Accounting Firms " , **The Journal of Applied Business Research**, Vol. 25 , No. 4, 2011.
- 2) Hwang , Y. Park & S. H. "The Organizational Life Cycle as a Determinant of Stratrgic Aliance Tactics: Research Propositions " , **International Journal of Management** , Vol. 24, NO. 3 , 2007.
- 3) Simand, D.," Iterative Lagged asymmetric responses in Strategic management and long-range planning. Time & Society" , **Online First** , <https://doi.org/10.1177/0961463x17752652>.
- 4) Zamir, Zainab; Sahar, Arooj; Zafar, Fareeha "Strategic alliances; a comparative analysis of successful alliances in large and medium scale enterprises around the world", **Educational Research International**, Vol. 3, No. 1, 2014.
- 5) Hansrudi Lenz, Marianne James, "International Audit Firms as Strategic Alliances" , **Working Paper** [http://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-7908-417\(2007\)pp367-392](http://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-7908-417(2007)pp367-392).
- 6) Julia Baldauf & Rudolf Stacker (2012) , " Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical study, **International Journal of Economic Sciences and Applied Research** , (10), pp:14-25.
- 7) Ohidoa, T., & Okun, O. O. "Firms Attributes and Audit Fees in Nigeria Quoted Firms". International **Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, ٢٠١٨, p.686-687.

8) Homayoon, Saeid, and Maryam Hakimzadeh. "Audit Fee and Audit Quality: An Empirical Analysis in Family Firms." **International Journal of Economics and Financial Issues**, 2017: 469-471.

٩) د. نيفين عبدالله أبو سمهدانة، " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات "، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثاني، (٢٠١٥).

١٠) د. عاصم محمد أحمد سرور، "أثر الاندماج بين مكاتب المراجعة الصغيرة علي تحقيق التوازن السعري وتحسين جودة عملية المراجعة"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، ٢٠٠٩.

١١) جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، التقرير السنوي ٢٠١٢، ملحق التقرير السنوي، بيان احصاء السادة الاساتذة زملاء وأعضاء الجمعية"، القاهرة، جمهورية مصر العربية.