

عضوية الشبكات والجمعيات المحاسبية ودورها في تحسين
جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الصغيرة
بالتطبيق على البيئة المصرية

**Membership of Accounting Networks and
Associations and Their Role in Improving the
Quality of Services Provided by the Small Audit
Firms in Application to the Egyptian
Environment**

د. أشرف محمد إبراهيم منصور^(١)

ملخص البحث:

يتمثل الهدف العام للبحث في بيان أثر عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية، على تحسين جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب. وقد اعتمد البحث على المنهجين الإستنباطي والإستقرائي للقيام بدراستين، الدراسة النظرية وتتم من خلال تحليل ما ورد بالفكر الأكاديمي عن موضوع البحث. والدراسة الميدانية وتتم من خلال قائمة استبيان وُزعت على عينة من المراجعين والأكاديميون وأعضاء لجان المراجعة بالبيئة المصرية، لجمع البيانات اللازمة لإختبار فرضيات البحث. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج، منها: أن سوق المراجعة يحتاج إلى مكاتب المراجعة الصغيرة، إلا أن هذه المكاتب لا تحظى بثقة معظم العملاء، خاصة الكبار منهم، بسبب عدم قدرتها على أداء الخدمات بجودة مرتفعة. تواجه مكاتب المراجعة الصغيرة العديد من التحديات، أهمها نقص الموارد المتاحة لديها. تعد عضوية الشبكات أو الجمعيات المحاسبية، أحد الآليات الهامة التي تساعد مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على الموارد التي تحتاج إليها. تعد جودة المراجعة وغيرها من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الصغيرة الأعضاء في شبكة أو جمعية محاسبية أعلى مقارنةً بمكاتب المراجعة الصغيرة غير الأعضاء. تختلف الشبكات المحاسبية عن شبكات الأربعة الكبار، في أن المكاتب الأعضاء في الشبكات بخلاف شبكات الأربعة الكبار، مكاتب مستقلة، وتختلف عن الإسم والهيكل القانوني للشبكة، من أهم فوائد عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية تعزيز شرعية هذه المكاتب؛ الإستفادة من الموارد المتاحة والإسم والعلامة التجارية للشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ من أهم محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الإنضمام إليها، الخدمات التي ستوفرها لأعضائها. تواجه مكاتب المراجعة الصغيرة الأعضاء في شبكة أو جمعية محاسبية العديد من التحديات، أهمها ارتفاع تكاليف الحصول على هذه العضوية. تواجه مكاتب المراجعة عدة مخاطر من الإنضمام شبكة محاسبية، أهمها صعوبة تحكم مكتب المراجعة في الشبكة. وقد أوصت

^(١) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة (كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان). البريد الإلكتروني: amamansour@hotmail.com

الدراسة الأطراف المعنية بمهنة المراجعة بمساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية للإستفادة من الموارد والإمكانيات التي توفرها، مما يحسن من جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب. كما أوصت الباحثين بالبحث في أثر عضوية مكاتب المراجعة في شبكة أو جمعية محاسبية على جودة عملية التقرير المالي وعلى أتعاب المراجعة والفحص، وعلى رأي المراجع.

الكلمات المفتاحية: مكاتب المراجعة الصغيرة، الشبكات والجمعيات المحاسبية، جودة الخدمات المقدمة من مكاتب المراجعة الصغيرة.

ABSTRACT:

The overall objective of the research is clarification of the impact of the membership of the small audit firms in an accounting network or association to improve the quality of the services provided by these firms. The research has been based on the deductive and inductive methods for conducting two types of studies, theoretical study and field study. The study found several results: the audit market needs small audit firms, but most audit clients do not have the confidence of most audit clients, because they are unable to perform the services they demand. Small audit firms face many challenges, most notably the lack of resources available to them. Membership of networks or accounting associations is one of the important mechanisms that helps small audit firms get the resources they need and improve the quality of their services. The accounting networks of the Big Four networks differ from the fact that networks other than the Big Four networks are made up of independent members that differ from the name and legal structure of the network. One of the most important benefits of membership of small audit firms in an accounting network or association is to enhance the legitimacy of these firms; make use of the resources available at the member firms of the network; and benefit from the name and brand of the network or accounting association. One of the most important determinants of the choice of the small audit firms of the network or the association to be joined is the resources and services to be provided to its members. Small audit firms that are members of an accounting network or association face many challenges, the most important of which are the high costs of obtaining membership. The study recommended that audit professionals assist small audit firms in obtaining membership in an accounting network or association to take advantage of the resources and possibilities they provide, thereby improving the quality of services provided by these firms. It also recommended that researchers investigate the impact of the membership of the large and medium audit firms in accounting network or association on financial reporting quality and fees of the audit, and the auditor's opinion.

Key words: small audit firms, accounting networks and associations, quality of services provided by small audit firms.

١. الإطار العام للبحث:

١/١. مقدمة:

خلال العقد الأخيرين، تعرضت العديد من الشركات الكبيرة العالمية لمشاكل ضخمة. ففي العقد الأول من القرن الحالي وقعت إختلاسات كبيرة في شركة WorldCom الأمريكية للإتصالات، وشركة Parmalate الأوربية للأغذية. كما إنهارت بعض الشركات والمكاتب العملاقة مثل شركة Enron للطاقة، ومكتب Arthur Anderson للمحاسبة والمراجعة. ويعد إنهيار إنرون وآرثر أندرسون من القضايا التي كان لها تأثيراً كبيراً، ليس على الولايات المتحدة وحدها، بل على العديد من دول العالم، حيث أن شركة إنرون كانت من أكبر الشركات العاملة في مجال الغاز والطاقة، ولها فروع في العديد من دول العالم، كما أن مكتب آرثر أندرسون كان من أكبر مكاتب المحاسبة والمراجعة في العالم (منصور، ٢٠١٠). وقد أدى إنهياره، إلى تشكك العديد من عملاء المراجعة في جودة خدمة المراجعة (وغيرها من الخدمات) التي تنفذها مكاتب المراجعة الكبيرة، خاصة وأن مكتب آرثر أندرسون كان أكبر مكتب محاسبة ومراجعة على مستوى العالم حيث الحجم والإنتشار، الأمر الذي لفت الإنتباه إلى ضرورة تعزيز امكانيات وقدرات مكاتب المراجعة الأخرى بخلاف مكاتب الأربعة الكبار وغيرها من مكاتب المراجعة الكبيرة الأخرى، وتحديداً مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم، لتكون قادرةً على مراجعة جميع أنواع منشآت الأعمال، لا سيما الكبيرة منها، سواء كانت شركات محلية أو دولية أو متعددة الجنسيات.

إن تركيز سوق المراجعة في مكاتب الأربعة الكبار (Deloitte, EY, KPMG, PwC) وغيرها من المكاتب الكبيرة، يمكن أن يُحد من الحوافز لمكاتب المراجعة الصغيرة لتوفير خدمات عالية الجودة. وتأكيداً على ذلك، أفادت اللجنة الإستشارية المعنية بمهنة المراجعة بوزارة الخزانة الأمريكية Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of the Treasury (ACAP) بأن مكاتب المراجعة الصغيرة تواجه صعوبات في إجراء عمليات المراجعة في بيئات العمل متزايدة التعقيد، مثل مراجعة الشركات الدولية والشركات متعددة الجنسيات (ACAP, 2008)، لأن الشركات التي لديها عمليات في دول متعددة تحتاج إلى مكاتب مراجعة، تتمتع بموارد عالية وخبرات فنية وصناعية لمراجعتها، ولا تتوافر هذه المقومات للمكاتب الصغيرة (Ahn et al., 2018). وقد أوصت هذه اللجنة بأن تتخذ الجهات المنظمة لمزاولة مهنة المراجعة إجراءات لتمكين مكاتب المراجعة الصغيرة، لتصبح من الموردين القادرين على مراجعة الشركات الكبيرة (ACAP, 2008). وتتمثل إحدى التوصيات التي قدمتها ACAP لذلك في إنضمام مكاتب المراجعة الصغيرة لمكتب من مكاتب الأربعة الكبار، أو الحصول على عضوية شبكة Network أو جمعية Association أو اتحاد Union أو تحالف Alliance أو كيان Entity محاسبي (شبكة أو جمعية محاسبية Accounting

(Network or Association)⁽⁹⁾، وذلك للتغلب على القيود والمعوقات التي تواجه هذه المكاتب الصغيرة (Bills, Hayne and Stein, 2018). خاصةً وأن سوق مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة أكثر قدرة على المنافسة من سوق مكاتب المراجعة الكبيرة (IFAC, 2015).

٢/١. مشكلة البحث:

إذا كانت مكاتب الأربعة الكبار تراجع الكثير من الشركات كبيرة الحجم (PCAOB, 2011b)، فإن لمكاتب المراجعة الكبيرة الأخرى - بخلاف الأربعة الكبار - دوراً هاماً في سوق المراجعة. فعلى سبيل المثال تراجع المكاتب الكبيرة بخلاف الأربعة الكبار حوالي ٤٥ % من الشركات المدرجة في الولايات المتحدة الأمريكية، وحوالي ٩٠ % في الصين، وحوالي ٦٠ % في تايلاند، وحوالي ٤٩ % في البرازيل (Mao, Qi and Xu, 2017). ومع ذلك، فإن مكاتب المراجعة الكبيرة بخلاف الأربعة الكبار بشكل عام ومكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة بشكل خاص، ما زالت مقيدة في قدرتها على مراجعة العديد من الشركات الكبيرة، مما يؤدي إلى مخاوف حول مدى قدرة هذه المكاتب على المنافسة في سوق مراجعة الشركات الكبيرة، ومدى قدرتها على خدمة عملائها عند توسع نشاطهم في الداخل والخارج. ويرجع ذلك إلى أسباب متعددة منها انخفاض موارد تلك المكاتب، وبشكل خاص المتاحة لمكاتب المراجعة الصغيرة، (Gunny and Zhang, 2013).

إن الوجود الفعال لمكاتب المراجعة الصغيرة في سوق المراجعة أمراً هاماً لمنافسة غيرها من مكاتب المراجعة في نفس السوق (سواء مكاتب الأربعة الكبار وغيرها من المكاتب كبيرة الحجم، أو مكاتب المراجعة متوسطة الحجم)، إلا أن مكاتب المراجعة الصغيرة قد لا تستطيع القيام بهذا الدور، نظراً لعدم ثقة العديد من عملاء المراجعة فيها، وتشككهم في قدرتها على تقديم خدمات ذات جودة عالية (IFAC, 2014, 2015, 2016, 2017). وهذه هي مشكلة البحث.

فقد واجهت مكاتب المراجعة الصغيرة العديد من التحديات في تقديم خدمات مرتفعة الجودة لمعظم الشركات الكبيرة، خاصةً الدولية ومتعددة الجنسيات، نتيجة ضعف الموارد المتاحة لديها، وقد قُدمت بعض المقترحات للتغلب على تلك التحديات، منها سعي هذه المكاتب للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية من خلال الإنضمام إليها. إن إنضمام مكاتب المراجعة الصغيرة لشبكة أو جمعية محاسبية قد يساعدها بشكل كبير على تعزيز الموارد المتاحة لها وتحسين قدرتها على تقديم خدمات مرتفعة الجودة لجميع العملاء.

وبالنظر إلى وضع سوق المراجعة في جمهورية مصر العربية، نجد أنه توجد سيطرة لمكاتب المراجعة الكبيرة على هذا السوق، وأن فرصة مكاتب المراجعة الصغيرة في مراجعة

⁽⁹⁾ في هذا البحث، تستخدم مصطلحات شبكة أو جمعية أو إتحاد أو تحالف أو كيان محاسبي كمتراادفات.

الشركات كبيرة الحجم ضعيفة إلى حدٍ كبيرٍ. والسؤال هنا هو: هل إنضمام مكاتب المراجعة المصرية الصغيرة إلى شبكة أو جمعية محاسبية، سوف يمكنها من مواجهة التحديات التي تواجهها، ومن ثم تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة. ويمكن إعادة صياغة مشكلة البحث في تساؤل رئيسي وهو: ما أثر عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية على تحسين جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب؟ وتحتاج الإجابة على هذا التساؤل الرئيسي، تقسيمه إلى التساؤلات الآتية:

١. ما هي السمات الأساسية لمكاتب المراجعة بإعتبارها مكاتب خدمات مهنية؟
 ٢. ما المقصود بالشبكات والجمعيات المحاسبية، وكيف نشأت، وما هي شروط العضوية بها؟
 ٣. كيف يتم تكوين وتنظيم الشبكات والجمعيات المحاسبية، وما هي أهم نظريات وأشكال ذلك؟
 ٤. ما هي الفوائد المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية؟
 ٥. ما هي محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية التي سيتم الإنضمام إليها؟
 ٦. ما هي الأسباب التي تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية؟
 ٧. ما هي المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية؟
 ٨. ما هو دور الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية؟
- ٣/١. أهداف البحث:

يتمثل الهدف العام لهذا البحث في "بيان أثر عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية على تحسين جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الصغيرة". ولتحقيق هذا الهدف العام، فإنه سيتم تقسيمه إلى الأهداف التالية:

١. تحديد السمات الأساسية لمكاتب المراجعة، بإعتبارها مكاتب خدمات مهنية.
٢. بيان طبيعة الشبكات والجمعيات المحاسبية.
٣. بيان كيفية تكوين وتنظيم الشبكات والجمعيات المحاسبية، وبيان أهم نظريات وأشكال ذلك.
٤. بيان الفوائد المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية.

٥. بيان محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية التي سيتم الإنضمام إليها.
٦. تحديد الأسباب التي تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.
٧. بيان المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية.
٨. بيان دور الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.

٤/١. أهمية البحث:

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في عدم وجود دراسة عربية في الموضوع الذي يتناوله. فلا توجد حتى الآن - في حدود علم الباحث - دراسة عربية ناقشت أثر عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية على قدرة هذه المكاتب على تحسين جودة الخدمات التي تقدمها. لذا، يعتقد الباحث أن مناقشة هذا الموضوع يعتبر إضافة علمية هامة، تساهم في تعزيز الأدب المحاسبي. وتتمثل الأهمية العملية للبحث في بيان أهمية عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية، في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب. ويتوقع الباحث أن يفيد هذا البحث مهنة المراجعة ككل من خلال توسيع قاعدة المنافسة بين مكاتب المراجعة الكبيرة والمتوسطة والصغيرة؛ ويفيد لجان المراجعة والمساهمين عند إختيار والتعاقد مع مكتب مراجعة معين؛ ويفيد مكاتب المراجعة نفسها في تحسين جودة المراجعة وغيرها من الخدمات التي تقدمها؛ ويفيد المنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم مزاوله المهنة في تشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة على الإنضمام لشبكة أو جمعية محاسبية، للاستفادة من الموارد المتاحة لديها.

٥/١. منهج البحث:

يعتمد البحث على المنهجين الإستنباطي والإستقرائي للقيام بنوعين من الدراسات، هما:
١/٥/١. الدراسة النظرية: تتم من خلال دراسة وتحليل ما ورد بالفكر الأكاديمي للمراجعة عن موضوع عضوية مكاتب المراجعة المصرية الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية. وتتمثل أهم المصادر التي يتم الحصول منها على المعلومات اللازمة في الكتب والدوريات الأجنبية والعربية، كذلك ما أصدرته الهيئات العلمية والمنظمات المهنية المعنية بالمراجعة عن موضوع البحث.

٢/٥/١. الدراسة الميدانية: بعد عرض الأدبيات ذات العلاقة وبناء الإطار النظري للبحث، قام الباحث بإعداد قائمة استبيان لجمع البيانات اللازمة لإختيار فرضيات البحث، وقد تم توزيع هذه القائمة على عينة من بعض الأطراف ذات العلاقة بموضوع البحث، والتي تهتم

بمهنة المراجعة، وهي: مكاتب المراجعة، والأكاديميون، وأعضاء لجان المراجعة بشركات المساهمة المصرية.

٦/١. الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات الأجنبية التي ناقشت تأثيرات عضوية مكاتب المراجعة بشكل عام؛ ومكاتب المراجعة الصغيرة بشكل خاص في شبكة أو جمعية أو تحالف أو إتحاد محاسبي، على تحسين أداء هذه المكاتب، خاصةً على جودة المراجعة وغيرها من متغيرات المراجعة. ففيما يتعلق بدور مكاتب المراجعة الصغيرة في سوق المراجعة، خلصت دراسة (Cassell et al., 2010) إلى أن زيادة الدعاوى القضائية الناتجة عن إهيار مكتب آرثر اندرسون، وإصدار قانون ساربنز أوكسلي في الولايات المتحدة، والمخاطر التي قد تتعرض لها مكاتب المراجعة، أدت بمراجعي مكاتب الأربعة الكبار إلى تخفيض عدد العملاء المعرضين لمخاطر عالية في محافظتهم، مما أدى إلى تحويل الطلب من قبل عملاء المراجعة نحو مكاتب المراجعة من الدرجة الثانية *Second-Tier firms* ومكاتب المراجعة الصغيرة. وأشارت هذه الدراسة أيضاً إلى أن ثقة المستثمرين في الولايات المتحدة، في مكاتب المراجعة صغيرة الحجم تزايدت بعد سن قانون ساربنز أوكسلي الأمريكي عام ٢٠٠٢. وأكدت دراسة (Lawrence, Minutti-Meza and Zhang, 2011) على أن تركيز معظم الدراسات التي تناولت مكاتب المراجعة الصغيرة، كان على فحص الاختلافات في جودة المراجعة بين مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم. وأكدت دراسة (Eshleman and Guo, 2014) على ذلك بالقول أن تأثير عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة على نمو وتطور هذه المكاتب لم يحظ بإهتمام كبير في الأدب الأكاديمي.

وفيما يتعلق بالتحديات التي تواجه مكاتب المراجعة الصغيرة، أكدت عدة دراسات مسحية قام بها الإتحاد الدولي للمحاسبين *International Federation of Accountants (IFAC)* (IFAC, 2014, 2015, 2016, 2017) على أن أحد أهم التحديات العالمية التي تواجه مكاتب المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم هي صعوبة جذب عملاء جدد. لذا فإن العديد من فرق العمل واللجان التابعة للمنظمات المهتمة بعمل مكاتب المراجعة تعمل من أجل بناء قدرات ورفع مستوى هذه المكاتب على مستوى العالم. ومن أهم الطرق المتاحة لمكاتب المراجعة الصغيرة لتحقيق ذلك، عضوية شبكة أو جمعية أو تحالف أو إتحاد محاسبي.

وفيما يتعلق بنشأة وظهور ونمو الشبكات أو الجمعيات المحاسبية، أشارت دراسة (DeAngelo, 1981) إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة تقوم بإستثمارات كبيرة في تكنولوجيا المراجعة، من أجل زيادة عدد العملاء الذين تخدمهم هذه المكاتب. وتعزز هذه الإستثمارات من جودة المراجعة، على الرغم من أن ذلك قد يستتبعه زيادة تكاليف السمعة

للمكتب. ففي حالة اكتشاف تقديم مكتب معين لخدمة مراجعة منخفضة الجودة، فقد يؤدي ذلك إلى مغادرة العملاء للمكتب. وأشارت إلى أن مكتب المراجعة الكبير قد يتوسع ويصبح شبكة عالمية. وأشارت أيضاً إلى أن الشبكات المتخصصة صناعياً، التي يتم إدارتها على المستوى الدولي، هي الآلية التي تعتمد عليها مكاتب المراجعة العالمية لإدارة الانتشار الفعال للمعرفة الحالية ونشر معرفة جديدة داخل المكتب.

وفيما يتعلق بطبيعة وتنظيم الشبكات أو الجمعيات المحاسبية أشارت دراسة (Gulati, Nohria and Zaheer, 2000) إلى أن شبكات المراجعة الوطنية والدولية هي أشكال تعاقدية متوسطة وطويلة الأجل للتعاون بين الكيانات المستقلة قانونياً وإقتصادياً لتنفيذ المهام المشتركة. وأن الهدف منها هو التعاون للوصول إلى المزايا النسبية التي لا تتوفر للمنافسين الذين ليسوا أعضاء في الشبكة، من خلال تعاون فعال بين أعضاء الشبكة. وعرفت دراسة (Lenz and James, 2007) الشبكة الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على أنها "تعاون تعاقدية بين مكاتب المراجعة المستقلة قانونياً وإقتصادياً، والتي يتم تنظيمها في إطار القيادة الإستراتيجية لمكتب واحد أو أكثر من المكاتب الأعضاء، من أجل الوفاء المشترك لإحتياجات العملاء الدوليين". وأشارت إلى أن عولمة أسواق المراجعة توفر فرصة لمراجعي الأربعة الكبار في الولايات المتحدة لتوسيع معرفتهم واستغلال خبراتهم الدولية، وتجعل من السهل على هذه المكاتب الانتشار في الأسواق الخارجية، وأن مكاتب المراجعة الرئيسية في أمريكا استخدمت ونجحت في توسيع نطاق أعمالها بنجاح عبر أنحاء العالم من خلال الشبكات والإتحادات والاندماجات بين مكاتب المراجعة. وأكدت على أن شبكات مكاتب المراجعة العالمية تخلق قيمة إقتصادية من خلال هيكلها التشغيلي. وتساعد الشبكات على تنمية صورة العلامة التجارية لخبرتها الدولية. وحددت هذه الدراسة أربعة مخاطر مرتبطة بالإنضمام إلى شبكة محاسبية دولية هي: صعوبة التحكم في الشبكة؛ احتمالية فقد الأعضاء لهوياتهم؛ عدم استقرار الشبكات؛ احتمالية فقد المكاتب للكفاءة. وخلصت إلى أن فشل مكاتب المراجعة المحلية التابعة لمكاتب كبيرة، يمكن أن تضر بسمعة المكتب المركزي.

وفي دراسته لمكاتب المراجعة الدولية الكبيرة بإعتبارها شبكات إستراتيجية، أشارت دراسة (Lenz and James, 2007) إلى أن تطور مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، كان مدفوعاً بظهور شركات متعددة الجنسيات تحتاج لمراجعة عملياتها. ويمكن إعتبار الهيكل التنظيمي لتلك المكاتب بمثابة شبكة إستراتيجية. وأشارت الدراسة إلى أن شبكات مكاتب المراجعة تعد مثلاً واضحاً على هياكل الحوكمة المختلطة بين الأسواق وعلى التسلسلات الهرمية، وتنظمها علاقات تعاقدية بين منشآت الشراكة القانونية والمستقلة إقتصادياً من مختلف الدول. ويتم التحكم في الشبكات من خلال هيكل لجنة. ويتم اتخاذ القرارات الإستراتيجية من خلال واحدة أو أكثر من المكاتب الرائدة. وفي شبكات مكاتب

المراجعة، فإن المكاتب الرائدة هي المكاتب التي تعمل في أسواق المراجعة الهامة، مثل الولايات المتحدة أو بريطانيا.

وفيما يتعلق بالفوائد والمنافع المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية، خلصت دراسة (Das, Sen and Sengupta, 1998) إلى أنه من المرجح أن تحصل المكاتب المهنية الصغيرة على فوائد أكبر من عضويتها في الشبكات أو الجمعيات المهنية، خاصةً عندما توفر لها الشبكة أو الجمعية - التي حصلت على عضويتها - الموارد والشرعية التي تحتاج إليها لتوسيع نطاق عملها. كما خلصت دراسة (Provan, Fish and Sydown, 2007) إلى أهمية إنتماء المكاتب المهنية الصغيرة لشبكة أو جمعية مهنية للحصول على الدعم الاجتماعي، وأشارت إلى أن العلاقات بين أعضاء الشبكة أو الجمعية هي في المقام الأول غير هرمية Nonhierarchical، وغالباً ما يكون للأعضاء المشاركين في الشبكة أو الجمعية إستقلالية كبيرة في التشغيل. كما أن الأعضاء يستفيدون من الاتصالات والعلاقات التي تربطهم. ويتبادلون المعلومات والموارد المالية. وأشارت دراسة (Dacin, Oliver and Roy, 2007) إلى وجود عدة أنواع من الشرعية المرتبطة بالمكاتب المهنية بشكل عام، التي تسعى للحصول على عضوية الشبكات أو الجمعيات المهنية. فالمكاتب تحرص على هذه العضوية للحصول على حق التوسع في بعض الخدمات أو الأسواق الجغرافية (أي شرعية السوق Market Legitimacy)، لكي ينظر إليها على أنها شركاء أعمال يحظوا بالإهتمام (أي شرعية العلاقات Relational Legitimacy)، وتحسين صورتها المجتمعية (أي الشرعية الاجتماعية Social Legitimacy). وتعني هذه الأنواع من الشرعية أن المكاتب الصغيرة قد تحاول الاستفادة من المصادقية التي تمنحها عضوية الشبكة أو الجمعية المحاسبية Accounting Association and Network (AAN) في مختلف تفاعلات السوق الخارجية، بما في ذلك مع العملاء والموظفين الحاليين والمحتملين.

وتشير دراسة (Hillman, Withers and Collins, 2009) إلى أنه نظراً لأن الأعضاء من المكاتب الصغيرة والمنظمات الرائدة SF-and LO-AAN تعد أصغر حجماً، ومع وجود قيود على الموارد، فإنها تتغلب على ذلك بالإعتماد على مجموعة واسعة من موارد شبكة أو جمعية محاسبية. ونتيجة لذلك تتوسع الفرص ويتحسن أداء هذه المكاتب. كما أشارت دراسة (Defond and Lennox, 2011) إلى أنه منذ صدور قانون SOX، قامت العديد من مكاتب المراجعة الصغيرة التي لديها بعض عملاء الشركات المدرجة - إما بإختيارها أو بشكل اضطراري - بمغادرة سوق مراجعة الشركات المدرجة. كما أشارت إلى أن المكاتب الكبيرة تسيطر تقليدياً على سوق الخدمات المحاسبية للشركات الدولية، وأن الإنضمام للتحالفات المحاسبية يعطي المكاتب الصغيرة فرصة

للتنافس في سوق المراجعة وتوسيع أعمالها وجذب أعمال مراجعة خاصة بالشركات الكبيرة.

وفي تأكيد لأهمية الإنتماء لشبكة محاسبية، اقترحت دراسة (Christensen, Smith and Wang, 2016) ضرورة حصول مكاتب المراجعة الصغيرة على عضوية شبكة أو جمعية، للتغلب على المعوقات التي تواجه هذه المكاتب ومراجعة شركات مدرجة. وتوفر الجمعيات لمكاتب المراجعة الأعضاء فيها العديد من الفوائد، هي: الاستفادة من خبرة المهنيين في المكاتب الأخرى؛ والمشاركة في المؤتمرات والتدريبات التقنية؛ والمساعدة في التعامل مع مشكلات التوظيف والقيود الجغرافية؛ والقدرة على استخدام إسم الجمعية في التسويق. ومن المتوقع أن تؤدي هذه الفوائد إلى مراجعة ذات جودة مرتفعة وأتعاب مراجعة مرتفعة (أو زيادة في أتعاب المراجعة). وأشارت الدراسة إلى أنه على الرغم من أهمية الكيانات المحاسبية، فإن الدراسات السابقة التي تناولت دور الشبكات والجمعيات المحاسبية في سوق المراجعة نادرة.

وأشارت دراسة (Baron, 2016) إلى أن مكاتب المراجعة الصغيرة ومتوسطة الحجم كان ينظر إليها على أنها تخدم العملاء المحليين فقط، ولكن مع الزيادة المتسارعة في التكنولوجيا، أصبح العالم بشكلٍ سريع مكاناً أصغر للقيام بالأعمال التجارية. ونظراً لأن العولمة تتيح فرصاً عديدة للمنشآت الصغيرة، فإنها تفتح الباب أمام مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية في تحالف محاسبي دولي، لتوسيع نطاق خدماتها على الساحة الدولية. وأوضحت أنه من بين الفوائدها العديدة لهذه العضوية: أنها توفر منبراً وبرنامجاً للمكاتب المستقلة في جميع أنحاء العالم لتبادل المعارف فيما بينها، بشأن الخدمات المحاسبية والضريبية والمراجعة والاستشارية الخاصة بكل دولة؛ كما أنها توفر فرص التواصل؛ والاستفادة من رؤية وخبرة الآخرين الذين يؤدون هذا العمل. كما خلصت دراسة (Williams, 2017) إلى أن مكاتب المراجعة الصغيرة أقل قدرة على المنافسة مقارنةً بالمكاتب الكبيرة، وأن مكتب المراجعة الصغير العضو في شبكة أو جمعية محاسبية بشكلٍ عام أكثر قدرة على المنافسة، مقارنةً بمكتب المراجعة الصغيرة الذي ليس عضو.

وفي سعيها لاستكشاف ما إذا كانت مكاتب المراجعة الصغيرة التي لديها عضوية في شبكة أو جمعية محاسبية تجتذب المزيد من العملاء من القطاعين العام والخاص، مقارنةً بمنافسيها الذين لا ينتمون إلى مثل هذه الشبكة، أفادت دراسة (Ahn et al., 2018) أن ما يقرب من ٦٥% من عينة الشركات المدرجة التي تمت مراجعتها من قبل مكاتب مراجعة صغيرة (أي ليست من الأربعة الكبار أو مكاتب الدرجة الثانية) تمت مراجعتها من قبل مكاتب صغيرة لديها عضوية جمعية محاسبية. وأشارت إلى أن ٢٩% فقط من مكاتب المراجعة الصغيرة تعمل في سوق مراجعة الشركات المدرجة. وأن الهدف الرئيسي لمكاتب المراجعة الصغيرة هو جذب عملاء جدد، من خلال الإنضمام لشبكة محاسبية، من أجل

تعزيز شرعيتها بين عملاء المراجعة. وباستخدام البيانات التي تم جمعها يدوياً، نجد أن مكاتب المراجعة الصغيرة التي لها عضوية في شبكة أو جمعية محاسبية تحصل على ما يقرب من ٣٨% (٥%) أكثر من عملاء الشركات الخاصة (العامة)، مقارنةً بالذين ليس لديهم عضوية لشبكة محاسبية. وبجانب ذلك.

وفيما يتعلق بتأثير عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية على جودة وأتاعب المراجعة في هذه المكاتب، استخدمت دراسة (Carson, 2009) عينة كبيرة مكونة من ١٥٧٤٩ عميل من ٦٤ دولة، لتحديد الشبكات العالمية المتخصصة صناعياً على المستوى العالمي، وبحثت في دور تلك الشبكات في سوق خدمات المراجعة. وخلصت إلى وجود عدة فوائد من استخدام تلك الشبكات، أهمها أن مكاتب شبكات المراجعة العالمية تقدم خدمة مرتفعة الجودة، لذا، تهيمن هذه المكاتب على تقديم خدمات المراجعة للشركات المساهمة الكبيرة في جميع أنحاء العالم؛ كما تمكن تلك الشبكات المكاتب الأعضاء بها من التوسع بكفاءة في سوق المراجعة العالمي. وأشارت إلى أن الأربعة الكبار وغيرها من شبكات ومكاتب المراجعة العالمية يحصلون على أتاعب أكبر. وخلصت إلى أن المتخصصين في الصناعة على المستوى الدولي يتقاضون أتاعب عالية نظير خبراتهم الدولية، وتشير إلى وجود قيمة إقتصادية مرتبطة بالهيكل التنظيمي للشبكات الدولية.

كما وجدت دراسة (Bills, Dreher and Myers, 2014) - باستخدام عينة من مكاتب المراجعة الصغيرة - أن المكاتب الأعضاء تقوم بعمليات مراجعة ذات جودة مرتفعة مقارنةً بالمكاتب غير الأعضاء، حيث يتم تقييم جودة المراجعة من قبل Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). بعدد قليل من أوجه القصور من خلال عمليات التقصي التي يقوم بها PCAOB وتحريفات أقل في القوائم المالية، فضلاً عن استحقاقات تقديرية أقل بشكل كبير. ووجدت أيضاً أن أتاعب المراجعة أعلى لعملاء المكاتب الأعضاء مقارنةً بعملاء المكاتب غير الأعضاء، مما يشير إلى أن العملاء على استعداد لدفع أتاعب مراجعة أكثر، من أجل التعاقد مع مكاتب مراجعة لديها عضوية في شبكة أو جمعية محاسبية. وأخيراً وجدت أن عمليات المراجعة التي يقوم بها مكتب عضو تعد ذات جودة مماثلة لتلك التي تقوم بها الأربعة الكبار، إلا أن عملاء المكتب العضو يدفعون أتاعب مراجعة أقل مقارنةً بعملاء الأربعة الكبار. وأشارت إلى أن الشبكات والجمعيات توفر لمكاتب المحاسبة الأعضاء فيها عدة فوائد، هي: الوصول إلى خبرة المهنيين في المكاتب الأعضاء الأخرى؛ حضور المؤتمرات المشتركة والتدريبات التقنية؛ المساعدة في تطوير الممارسات المتخصصة؛ والمساعدة في التعامل مع التوظيف والقيود الجغرافية. ومن المتوقع أن تؤدي هذه الفوائد إلى عمليات مراجعة ذات جودة مرتفعة وأتاعب مراجعة مرتفعة.

وخلصت دراسة (Cairney and Stewart, 2015) إلى أن مكاتب المراجعة الأعضاء عادةً تقدم عمليات مراجعة أكثر كفاءة، نتيجة قدرتهم على الوصول إلى موارد إضافية توفرها الشبكة، مثل المزيد من المعرفة عن الصناعة الحالية؛ وتكنولوجيا معلومات أكثر تقدماً؛ وتقنيات مراجعة أفضل؛ والمشاركة في فرص التدريب والتعلم. وقامت دراسة (Malsch and Salterio, 2016)، بتحليل الممارسات الفعلية لمكاتب مراجعة مختلفة في أنواع مختلفة من الشبكات والجمعيات المحاسبية AANs، وقدمت تحليلاً مفصلاً وشاملاً لكيفية إستفادة المكاتب من عضوية AAN. ووفرت الدراسة أدلة على أن مكاتب المراجعة الصغيرة التي لها عضوية في AAN توفر عمليات مراجعة مرتفعة الجودة، مقارنةً بالمكاتب من غير الأعضاء، ويتضمن ذلك مستويات جودة مماثلة لحجم العميل المتطابق مع مكاتب المراجعة الأربعة الكبار. وأشارت إلى أن "الموارد الفعلية المقدمة يمكن أن تختلف بشكل كبير من خلال عضوية الجمعية، وقد لا يستطيع أعضاء الجمعية الاستفادة من جميع الموارد المتاحة". كما خلصت دراسة (Keune, Mayhew and Schmidt, 2016) إلى أن هناك محدد واحد رئيسي بشأن جودة المراجعة مستخدم في الأدبيات الموجودة، وهذا المحدد هو حجم مكتب المراجعة. وأكدت على أن هناك محددات أخرى لذلك، منها ما إذا كان مكتب المراجعة عضواً في شبكة أو تحالف محاسبي أم لا.

وقامت دراسة (Bills, Cunningham and Myers, 2016) بجمع بيانات عن عضوية أفضل ٣٠ شبكة وجمعية محاسبية التي تُنشر سنوياً حسب العمر المحاسبي، للسنوات من ٢٠١٠ حتى ٢٠١٣، باستخدام قوائم الجمعيات في "الدليل السنوي لشبكات وجمعيات مكاتب المحاسبة القانونية"، التي تُنشر سنوياً بمعرفة منتدى إدارة ممارسة CPA و CCH في الولايات المتحدة. وقامت بمقارنةً جودة وأتعاب المراجعة لمكاتب المراجعة الصغيرة في الولايات المتحدة الأعضاء في جمعية مع مكاتب المراجعة الصغيرة غير الأعضاء. ووجدت أن كل من أتعاب وجودة المراجعة تعد أعلى لمكاتب المراجعة الأعضاء Member Audit Firms في شبكات محاسبية دولية، مقارنةً بغيرها من مكاتب المراجعة، التي ليس لديها عضوية. حيث توفر العضوية لمكاتب المراجعة الصغيرة الموارد التي تساعد على تحسين جودة المراجعة، خاصةً ما يتعلق بالخبرة التقنية، وتوفر فرص لها للحصول على الشرعية وتبادل الرؤى.

واستكمالاً للدراسة السابقة، ألقت دراسة (Bills, Hayne and Stein, 2018) الضوء على الصندوق الأسود المحيط بعضوية AAN، وما يترتب على ذلك من انعكاسات على جودة المراجعة. وأشارت إلى أن مكاتب المحاسبة الصغيرة Small Accounting Firms مشارك مهم في سوق المراجعة، إلا أنها غالباً تواجه تحديات عند الحصول على الموارد اللازمة، والشرعية التي تمكنها من التوسع الجغرافي. ولتقليل تلك التحديات، تحصل المكاتب الصغيرة على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية. واعتمدت الدراسة على

إجراء مقابلات مع ٣٧ شريك من ١٨ مكتب تمثل عضوية تسع شبكات وجمعيات محاسبية، وفهم الإنعكاسات المتعلقة بذلك على جودة المراجعة. ومن خلال تحليل ردود المشاركين، يمكن القول أن المنافع الأولية التي تم تحديدها يمكن تصنيفها إلى فئتين هما الوصول إلى موارد الجمعية، وتعزيزات الشرعية. وتتسق هاتين النتيجتين مع كل من نظرية الإعتماد على الموارد ونظرية الشرعية. إلا أنه وعلى الرغم من أن الجمعيات المحاسبية يتم تنظيمها بشكل مختلف عن شبكات مكاتب الأربعة الكبار ومكاتب الدرجة الثانية، فإنها تتشارك في أغراض مشتركة وتوفر العديد من الفوائد المشتركة. وتتكون هذه المنظمات من المكاتب الأعضاء التي تعتبر كيانات منفصلة ومستقلة وقانونية. وعلى عكس النموذج الذي تستخدمه المكاتب الوطنية والدولية من الأربعة الكبار والدرجة الثانية، فإن آراء المراجعة التي تصدرها المكاتب الأعضاء يتم إصدارها تحت إسم مكتب فردي، والمسؤولية القانونية ليست مشتركة من قبل أعضاء الجمعية. وتختلف طبيعة ومدى إستفادة المكاتب الأعضاء من الموارد والشرعية حسب نوع الشبكة أو الجمعية المحاسبية. ووجدت الدراسة أن غالبية المستقصى منهم ينظرون إلى عضوية AAN باعتبارها حاسمة وفي غاية الأهمية Critical لجودة المراجعة بالمكتب.

وعلى عكس ما خلصت إليه معظم الدراسات السابقة، خلص عدد من الدراسات إلى وجود بعض التأثيرات السلبية لعضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية على سمعة المكتب العضو ومخاطر الدعاوى القضائية التي قد ترفع عليه، وما يحصل عليه المكتب من أتعاب، ففي سعيها لإختبار أثر فشل المراجعة من قبل مكتب مراجعة مركزي على عملاء المراجعين غير المنتمين للولايات المتحدة، خلصت دراسة (Barton, 2005) إلى أن إتهام مكتب Andersen أدى إلى تحول العملاء السابقين - خاصة الذين يشعرون بالقلق أزاء ظهورهم في أسواق رأس المال - إلى مراجعي الأربعة الكبار الآخرين، على الرغم من أن عملاء الأربعة الكبار الآخرين قد تكبدوا خسائر كبيرة في قيمة الأسهم (الملكية). وحللت دراسة (Hecker, Krieg and Pfauth, 2006) تأثير فشل المراجعة التي قام بها مكتب Andersen على عملائه، وعلى مكاتب المراجعة الألمانية التابعة للأربعة الكبار في أمريكا، ووجدت أن المكاتب الألمانية عانت من خسارة في قيمة الأسهم (حقوق الملكية) بسبب هذا الفشل. وهذا دليل واضح على إنتشار ضرر السمعة. كما أشارت دراسة (Miller, 2006) إلى أن مكاتب المراجعة الأعضاء قد تتعرض لمخاطر تقاضي أعلى، بسبب سوء سلوك أعضاء آخرين في الشبكة أو الجمعية المحاسبية. لذلك، قد تطلب أتعاب أعلى كتعويض عن الخسائر المحتملة من الدعاوى القضائية في المستقبل.

كما أشارت دراسة (Knechel, Niemi and Sundgren, 2008) إلى أن الشركات التي تسعى إلى التعاقد مع مكاتب مراجعة صغيرة للحصول على أعمال المراجعة

الخاصة بها، قد لا تقوم بالتأكد من جودة المراجعة الخاصة بهذه المكاتب، وقد تسعى إلى تجنب جودة المراجعة كلية، الأمر الذي سيجعل عضوية مكتب صغير لشبكة أو جمعية غير مرغوب فيها مع هذه النوعية من العملاء. وأكدت على ذلك دراسة (Cahan, Emanuel and Sun, 2009) حيث قدمت أدلة على أن الآثار السلبية لفشل Andersen في المراجعة، امتدت إلى عملاء المكاتب التابعة له من خارج الولايات المتحدة. وأكدت على وجود مخاطر محتملة قد تواجهها مكاتب المراجعة غير الأمريكية من الإنضمام إلى شبكات مكاتب المراجعة العالمية.

وقارنت دراسة (Saito and Takeda, 2014) حجم الإنخفاض في أسعار الأسهم بسبب فشل المراجعة في مكتب Andersen مع تلك الناجمة عن فشل المراجعة في مكتب ChuoAoyama - هو مكتب ياباني يتبع أحد مكاتب الأربعة الكبار وهو مكتب PwC - في الأسواق اليابانية. وخلصت إلى أن اختلال صداقية مكتب ChuoAoyama قلل من أسعار الأمان، ليس فقط لعملاء PwC في أمريكا، ولكن أيضاً للعملاء الأمريكيين لجميع مراجعي الأربعة الكبار الآخرين الذين ينتمون إلى مكاتب الأربعة الكبار اليابانية. وأدى ذلك إلى التأثير السلبي على سمعة جميع شبكات المراجعة العالمية التي تقودها الولايات المتحدة. وإذا كانت عولمة أسواق المراجعة توفر فرصة لمكاتب الأربعة الكبار في الولايات المتحدة لتكوين خبرات دولية من خلال الشبكات العالمية، فإنها قد تعرضهم لمخاطر السمعة الناشئة عن أفعال وتصرفات شركائهم المحليين.

وبحثت دراسة (Mao, Qi and Xu, 2017) تأثيرات عضوية شبكة محاسبية على أتعاب وجودة المراجعة في الصين، والتي تنسم بالبيئة المؤسسية الضعيفة. وباستخدام بيانات شركات مدرجة تمت مراجعتها من قبل مكاتب مراجعة ليست كبيرة في الفترة من ٢٠٠١ حتى ٢٠١٠، وجدت الدراسة أن الجهات التنظيمية ترى أن مكاتب المراجعة الصغيرة تحرص على الإنضمام إلى شبكة محاسبية، من أجل تخفيف القيود على مواردها لتقديم خدمات ذات جودة عالية للعملاء الكبار. كما أن هذه المكاتب تفرض أتعاب أعلى بنسبة ٣,٩ % مقارنةً بالمكاتب غير الأعضاء، وهي أقل بكثير من زيادة الأتعاب التي تبلغ ٣٠ % التي تفرضها مكاتب المراجعة الأعضاء في الولايات المتحدة. ولم تجد الدراسة أدلة مقنعة على أن جودة المراجعة في الصين أعلى لمكاتب المراجعة الأعضاء في شبكة أو جمعية محاسبية. وبشكل عام، تظهر نتائج البحث أن البيئة المؤسسية الضعيفة في الصين، قد تطفئ على رقابة الجودة المستمدة من شبكات المحاسبة الدولية، مما يؤدي إلى تأثيرات أقل أو حتى لا توجد تأثيرات للعضوية على أتعاب وجودة المراجعة في البيئة المؤسسية الضعيفة. وقد سبق وأكدت على ذلك دراسة (Francis and Wang, 2008)، والتي أشارت إلى أن البيئة المؤسسية الضعيفة قد تطفئ على رقابة

جودة شبكات المحاسبة، ومن ثم قد لا تحرض منشآت الأعمال في مثل هذه البيئات الضعيفة على البحث عن المكاتب ذات الجودة المرتفعة.

- تقييم عام للدراسات السابقة:

اتفقت معظم الدراسات السابقة المعروضة أعلاه على أهمية عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية، من أجل تعزيز شرعيتها، ليس فقط في نظر عملائها الحاليين، ولكن العملاء المحتملين أيضاً. فهذه العضوية توفر فرص التدريب المشتركة؛ وتقدم توصيات عن أفضل ممارسات المراجعة؛ وتتيح إمكانية الوصول إلى شبكة من مكاتب المراجعة الموثوق فيها، التي يمكن الإستعانة بها كمصادر خارجية في أعمال المراجعة؛ كما أنها تسمح للمكاتب الأعضاء بالبقاء باسم وهيكل قانوني مستقل. وخلصت معظم الدراسات إلى أن عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في الشبكات والجمعيات المحاسبية يساعدها في الوصول إلى الموارد التي تحتاج إليها، ومن ثم سيكون بإستطاعة هذه المكاتب مواجهة التحديات التي تواجهها، ومن ثم تمكنها من تقديم خدمات ذات جودة أعلى مقارنةً بعملاء المكاتب غير الأعضاء في شبكة أو جمعية محاسبية.

وعلى الرغم من تعدد الدراسات التي بحثت في الطلب على خدمات المراجعة، فإن معظم هذه الدراسات ركزت على مكاتب المراجعة الكبيرة وسوق مراجعة الشركات المدرجة. فلم تحظى مكاتب المراجعة الصغيرة بإهتمام كبير في الأدب الأكاديمي. فالدراسات السابقة التي تناولت دور الشبكات والجمعيات المحاسبية في تحسين جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الصغيرة في سوق المراجعة ما زالت تتسم بالندرة. كما يلاحظ أن جميع الدراسات السابقة هي دراسات أجنبية، فلا توجد - في حدود علم الباحث - دراسة باللغة العربية في هذا المجال، الأمر الذي يؤكد على أهمية البحث.

٧/١. خطة البحث:

١. الإطار العام للبحث.
٢. الإطار النظري للبحث وصياغة فرضيات البحث.
٣. الدراسة الميدانية.
٤. نتائج وتوصيات البحث.
٥. حدود البحث.
٦. المراجع المستخدمة.

١. الإطار النظري للبحثوصياغة فرضيات البحث.

١/٢. السمات الأساسية لمكاتب المراجعة بإعتبارها مكاتب خدمات مهنية:

تعتبر مكاتب المراجعة على إختلاف أشكالها القانونية وأحجامها، مكاتب خدمات مهنية (Professional Services Firms(PSF، تتصف بما يلي (Lenz and James, 2007):

- عدم وضوح المدخلات والمخرجات: حيث أن الخدمات التي تقدمها هي خدمات ذهنية في الأساس، فهي أصول لا تحتوي على أي مواد مادية.
 - حل المشكلات يتم بشكلٍ فردي: لا تعد خدمات المراجعة وغيرها من الخدمات التي تقدمها مكاتب الخدمات المهنية منتجات جماعية، ولكنها خدمات خاصة بعميل معين وفي وقت معين. فمراجعة القوائم المالية والاستشارات التي تقدمها مكاتب المراجعة ليست سلعاً عامة.
 - التفاعل مع العميل: تتطلب عملية إنتاج خدمات المراجعة وغيرها من الخدمات التي تقدمها مكاتب الخدمات المهنية تعاون العملاء طالبي الخدمة. فهناك تفاعل مستمر مع موظفي العميل الذين يقومون بتسليم المعلومات وتفسير المعاملات التجارية بناءً على طلب المراجع.
 - عدم تناسق المعلومات بين عميل المراجعة كطالب للخدمة ومكتب المراجعة كمقدم للخدمة: لا يمكن لعملاء المراجعة تقييم جودة خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة مسبقاً. فهناك الكثير من عدم التأكد من جانب العميل بشأن جودة المراجعة، لأن المكتب لديه معلومات أفضل عن جودة المراجعة وغيرها من الخدمات التي تقدمها مكاتب الخدمات المهنية.
- ويتم تحديد حجم مكتب المراجعة (أي تحديد ما إذا كان مكتب المراجعة صغير أو متوسط أو كبير)، في ضوء عدة ضوابط، أهمها: الإيرادات السنوية للمكتب؛ عدد الشركات التي يراجعها المكتب؛ حجم الشركات التي يراجعها المكتب؛ طبيعة نشاط الشركات التي يراجعها المكتب؛ عدد الشركاء في المكتب (Bills, Hayne and Stein, 2018).
- ٢/٢. الشبكات والجمعيات المحاسبية (التعريف، النشأة والنمو، وشروط العضوية):

تُعرف الشبكات والجمعيات^(١) Networks and Associations على أنها شبكات خدمات مهنية Professional Services Networks، هدفها الرئيسي توفير موارد لأعضائها. وتُعرف الشبكات المحاسبية الأكبر بإسم "الأربعة الكبار" (Wikipedia, 2017). وتُعرف الشبكة الإستراتيجية لمكاتب المراجعة على أنها "تعاون تعاقدى بين مكاتب المراجعة المستقلة قانونياً واقتصادياً، والتي يتم تنظيمها في إطار القيادة الإستراتيجية لمكتب واحد أو أكثر من المكاتب الأعضاء، من أجل الوفاء المشترك لإحتياجات العملاء الدوليين" (Lenz and James, 2007).

وقد عرف معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ الشبكة Network على أنها: هيكل أكبر يهدف إلى التعاون؛ وإلى المشاركة في الربح أو التكلفة أو الملكية أو السيطرة أو الإدارة

(١) يمكن الحصول على بيانات عن عضوية الجمعيات من القوائم التي يتم الكشف عنها في الدليل السنوي لجمعيات وشبكات مكاتب المراجعة Annual Directory Of CPA Firm Associations and Networks، الذي ينشره منتدى إدارة ممارسة المراجعة CCH and CPA Practice Management Forum (Bills, Dreher and Myers, 2014).

أو سياسات وإجراءات رقابة جودة مشتركة أو استراتيجية عمل مشتركة أو استخدام إسم تجاري مشترك أو جزء مهم من الموارد المهنية. كما عرف نفس المعيار مكتب في شبكة على أنه: مكتب أو منشأة تنتمي إلى شبكة (IAASB, ISA 220, Par. 7). فشبكات المحاسبة الدولية هي مجموعة من مكاتب المحاسبة التابعة الموجودة في دول مختلفة. وتتشارك هذه المكاتب في المعرفة والموارد، وفي بعض الأحيان الموظفين، لكنها تظل مستقلة قانونياً ومالياً (Mao, Qi and Xu, 2017).

وقد يختلف تعريف المكتب أو الشبكة، من حيث المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة عن تلك المنصوص عليها في معيار المراجعة الدولي ٢٢٠. فقواعد السلوك المهني الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك المهني للمحاسبين المهنيين International Ethics Standards Board for Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code) تُعرف المكتب على النحو التالي (IAASB, ISA 220, Par. A5):

(أ) فرد ممارس أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو أي منشأة أخرى لمحاسبين مهنيين.

(ب) منشأة تسيطر على مثل تلك الأطراف من خلال الملكية، أو الإدارة، أو غيرها من الوسائل.

ج. منشأة مُسيطر عليها من قبل تلك الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل.

ومع تبني وتطبيق تلك الضوابط، فإن الكيانات المحاسبية التي لم تستوفي تعريف الشبكة أصبحت تعرف بإسم جمعيات (Associations) (AICPA, 2012; CCH, 2015). ولا يوجد تعريف رسمي للجمعية، ولا تطبق المصطلحات بشكلٍ متسق، لأن بعض مجموعات المكاتب تشير إلى نفسها على أنها تحالفات (Alliances) (McCable, 2015). وقد نشأت ونمت الشبكات والجمعيات المحاسبية مع توسع الشركات الكبيرة لعملياتها في الخارج، حيث طلب العملاء الكبار من مكاتب المراجعة أن يكون لديها معرفة متخصصة في العمليات الدولية. وقد نشأت مكاتب مراجعة عالمية للاستجابة لمثل تلك المطالب (Saito and Takeda, 2014).

ومقابل المنافع التي تتمتع بها مكاتب المراجعة نتيجة عضويتها في شبكة أو جمعية، توجد عدة شروط للحصول على هذه العضوية. وتعد تلك الشروط بمثابة التزامات على المكاتب تجاه تلك الشبكات، أهمها (Bills, Cunningham and Myers, 2016): موافقة الشبكة على الإنضمام؛ وسداد رسوم أولية وسنوية؛ والمشاركة في منهجيات المراجعة وبرامج تقنية بين الأعضاء، لتقديم خدمة مرتفعة الجودة لجميع العملاء (Mao, Qi and Xu, 2017)؛ والالتزام بالسياسات المشتركة؛ والحفاظ على معايير جودة

الشبكة العالمية (PwC, 2005). وتختلف رسوم العضوية، وغالباً ما تكون متغيرة، وتستند إلى إيرادات وحجم المكتب. وقد يدفع الأعضاء رسوم سنوية تصل إلى مئات الآلاف من الدولارات. وتحدد هذه الرسوم عادةً كمبلغ ثابت أو نسبة مئوية من إيرادات المراجعة أو كليهما (Bills, Dreher and Myers, 2014; Bills, Hayne and Stein, 2018). فمثلاً تتراوح الرسوم السنوية لإتحاد BDO بالولايات المتحدة ما بين ١٠٠٠٠٠ و ١٠٠٠٠٠٠ دولار (<https://www.aicpa.org/research/externallinks/accountingassociationslin.ks.html>)

وفيما يتعلق بعلاقة مكاتب المراجعة الأعضاء بالشبكات والجمعيات المحاسبية التي تنتمي إليها، نجد أن هذه المكاتب تتمتع بنوعين من الإستقلالية هما:

- الإستقلال القانوني: الإستقلالية القانونية تعني أن كل مكتب عضو في الشبكة يحافظ على وضعه القانوني الخاص به، وفقاً للدولة التي يعمل فيها المكتب. حيث تقوم مكاتب المراجعة الوطنية بقبول العقود بشكل مستقل وتحصل على إيراداتها الخاصة. وأكد AICPA على أن المكاتب التي تعد جزءاً من شبكة ينبغي أن تكون مستقلة عن المكاتب الأخرى في الشبكة (AICPA, 2012). ويهدف منح المكتب العضو الإستقلال القانوني، الحماية ضد مخاطر المسؤولية لشبكة بأكملها وثرثرة الشركاء. مثال على ذلك، مكتب KPMG هو أحد مكاتب الأربعة الكبار. وهو منظمة تعاونية سويسرية تعمل ككيان تنسيقي لشبكة من المكاتب الأعضاء المستقلة التي تقدم خدمات المراجعة والإستشارات لمجموعة كبيرة من منظمات القطاعين العام والخاص التي تعمل تحت إسم KPMG. ولا يقدم KPMG أي مراجعة أو خدمات أخرى. حيث يتم تقديم هذه الخدمات فقط من قبل المكاتب الأعضاء فيه (KPMG, 2005).

- الإستقلال الإقتصادي: من الناحية الإقتصادية تستند درجة الإعتماد على الشبكة الدولية على صافي القيمة الحالية للدخل الإضافي المستقبلي الذي يتم توليده من خلال عضوية الشبكة. ويعني ذلك أن القرارات الإستراتيجية يجب أن تُتخذ بشكل مستقل. مثال ذلك أن يكون للمكتب العضو الحق في الدخول أو الخروج من الشبكة. فيمكن لمكتب المراجعة الوطني أن ينتقل إلى شبكة دولية أخرى، مما يحد من الإعتماد إقتصادياً على شبكة معينة. وهذا هو الفرق الملحوظ بين الشبكة Network والمجموعة Group، ففي المجموعة يتولى كيان واحد السيطرة على كيان آخر، في الغالب من خلال الحصول على أغلبية حقوق التصويت. ويُمكن هذا المستحوذ من التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة الأخرى للحصول على منافع من أنشطتها. في حين أن الشبكة الدولية لمكاتب المراجعة لا تعتمد على المساهمات بين المكاتب الأعضاء، ولا يوجد كيان له تأثير كبير على المكتب العضو.

لذا لا يمكن النظر إلى شبكة مكاتب المراجعة ككيان إقتصادي واحد. وعلى عكس ذلك، أشارت المفوضية الأوروبية EC إلى أن المكاتب الأعضاء في PwC تعمل بشكل جماعي كوحدة إقتصادية واحدة. وتؤكد مكاتب المراجعة في كتيباتها وتقريرها السنوية إستقلاليتها. ورغم ذلك، في عقد التعاون، قد تنقل مكاتب المراجعة الوطنية حقوقاً طوعية محددة للمنظمة الدولية لضمان تعاون دولي، لذلك، قد يتم التخلي عن الإستقلالية. ولا تتخلى المكاتب الأعضاء عن إستقلالها، إلا بقدر درجة التكامل بينها، ويقدر دعم العملاء الدوليين؛ ومقدار الإيرادات المحولة من مكاتب الشبكات الأخرى (Lenz and James, 2007).

وتعد مكاتب الأربعة الكبار بمثابة شبكات محاسبية عالمية. وجدير بالذكر أن مكاتب الأربعة الكبار أضخم أربع شبكات محاسبية دولية. وتقدم هذه المكاتب خدمات المراجعة والفحص والتأكد والضرائب والخدمات الإستشارية والخدمات الإكتوارية وتمويل الشركات والخدمات القانونية وغيرها. وتتميز هذه المكاتب بأن لديها منهجيات مكاتب المراجعة العالمية (Sunderland and Trompeter, 2017). وتستحوذ هذه المكاتب على نسبة كبيرة من سوق المراجعة على مستوى العالم (Saito and Takeda, 2014)، مما يخلق احتكار القلة في سوق المراجعة، خاصةً عند مراجعة الشركات الكبيرة. فعلى الرغم من وجود مئات من مكاتب المراجعة المسجلة لدى PCAOB، إلا أن غالبية أعمال مراجعة الشركات المدرجة تقدمها الأربعة الكبار أو مكاتب الدرجة الثانية. فمن بين ١٥٠٠ أكبر شركة عامة في الولايات المتحدة، تراجع الأربعة الكبار حوالي ٩٨ % (GAO, 2008; Bills, Cunningham and Myers, 2016).

ولا يوجد أي مكتب من مكاتب الأربعة الكبار في شكل مكتب فردي؛ بل هي شبكات دولية، كل منها عبارة عن شبكة من المكاتب التي يتم تملكها وإدارتها بشكل مستقل، والتي دخلت في اتفاقيات مع مكاتب أعضاء أخرى في الشبكة للإشتراك في إسم مشترك، وعلامة تجارية ومعايير جودة مشتركة. وقد أنشأت كل شبكة منشأة (وحدة entity) لتنسيق أنشطة الشبكة. وفي شبكات الأربعة الكبار، يعتمد تأثير القادة الإستراتيجيين، وخاصةً المكاتب الأمريكية أو البريطانية، على أهميتها الإقتصادية بالتزامن مع التكنولوجيا والمعرفة (Lenz and James, 2007).

وفي حالة واحدة (KPMG)، فإن الوحدة المنسقة في سويسرا، وفي ثلاث حالات (Deloitte Touche Tohmatsu, PricewaterhouseCoopers and Ernst and Young)، فإن الوحدة المنسقة هي شركة محدودة في المملكة المتحدة. وهذه الوحدات لا تقدم بنفسها خدمات مهنية، ولا تملك الوحدات المكاتب الأعضاء أو تتحكم فيها. وفي كثير من الحالات، يمارس كل مكتب عضو نشاطه في دولة واحدة، ويتم تنظيمه من أجل الإلتزام بقوانين ولوائح تلك الدولة (Wikipedia, 2017). وتعد BDO

International هي الأخرى شبكة عالمية من مكاتب المحاسبة، تخدم العملاء الدوليين. وكل مكتب عضو فيها هو كيان قانوني مستقل في دولته. ولا يوجد في قواعد BDO قواعد تشكل أو تشير ضمناً إلى وجود شراكة بين المكاتب الأعضاء (BDO International, 2005). وبالإضافة إلى شبكات مكاتب الأربعة الكبار، يوجد ما يقرب من ٦٠ شبكة تعد من أكبر شبكات المحاسبة على مستوى العالم، يشار إليها مجتمعة بالشبكات والجمعيات المحاسبية (CCH, 2015; IPA, 2015a, 2015b). وتوظف هذه الشبكات أكثر من مليون من المهنيين والموظفين، ولها إيرادات سنوية تتجاوز ٣٠٠ مليار دولار (McGarry, 2017).

٣/٢. تكوين وتنظيم الشبكات والجمعيات المحاسبية، وأهم نظريات وأشكال ذلك:

تتكون الشبكات والجمعيات المحاسبية من مجموعة من مكاتب المحاسبة والمراجعة، تعمل بشكلٍ تعاونيٍ مستقلٍ لخدمة العملاء في جميع أنحاء العالم (Baron, 2016). وتختلف الشبكات والجمعيات المحاسبية هيكلياً من حيث كيفية تنظيمها (Baron, 2016). وتمثل نوعاً من العلاقات بين المنظمات (Interorganizationl Relationship (IOR)). وتوفر وسائل لزيادة الموارد والتوسع الجغرافي لمكاتب المحاسبة مع السماح لها بالبقاء مستقلة (Bills, Hayne and Stein, 2018). إن AANs لها تاريخ ناجح على الرغم من ارتفاع معدلات فشل العلاقات بين المنظمات (Kale and Singh 2009). فعلى سبيل المثال كان متوسط عضوية الشبكات والجمعيات المحاسبية لمكاتب من غير الأربعة الكبار لأكثر من ٣٠ عام، أكثر من ٩٠ % لأكثر من ٣٠٠ مكتب محاسبي في الولايات المتحدة. وتدير مكاتب المراجعة الأعضاء ما يتراوح بين ٦٩ و ٨٠ % من حصة السوق من الشركات المتداولة في البورصة الأمريكية التي تتعاقد مع مكتب محاسبة صغير بين عامي ٢٠١٠ و ٢٠١٥ (Bills, Hayne and Stein, 2018). وجدير بالذكر أن CCH^(٤) تنشر قائمة سنوية بالجمعيات المحاسبية، إلى جانب تفاصيل عن أعداد المكاتب الأعضاء والخدمات التي تقدمها وتكاليفها^(٥) (CCH, 2015).

^(٤) يشير مصطلح IOR إلى ثلاث منظمات أو أكثر، والتفاعلات والعلاقات بين هذه المنظمات. وغالباً تكون IORS رسمية، ولكن قد تكون غير رسمية أيضاً، وأنشأت لتحقيق غرض مشترك (Provan, Fish and Sydow, 2007).

^(٥) تم تجميع تلك البيانات من المصادر التالية: تم جمع تواريخ تأسيس AAN لجميع المكاتب في عام ٢٠١٥ من دليل الجمعيات والشبكات لمكاتب المحاسبة القانونية (CCH, 2015). متوسط تاريخ التأسيس (١٩٨٤)، وأقدم تاريخ كان عام ١٩١٥، وأحدث تاريخ كان ٢٠١٢. وباستخدام دليل الجمعيات لمكاتب المراجعة، وجدنا أنه في حين أنه اندمجت خمسة AANs، لم تتم إزالة أي من AANs نتيجة الفشل الذي حدث بين ٢٠٠٤ و ٢٠١٥. بعد ذلك حسبنا معدل عضوية AAN لأكثر من ٣٠٠ مكتب مراجعة في أمريكا (Bills, Hayne and Stein, 2018).

^(٦) CCH هي شركة رائدة في مجال توفير المعلومات المتعلقة بالضرائب والمحاسبة والمراجعة، التي تركز على العملاء فضلاً عن برامج وخدمات للمحترفين في مكاتب وشركات المحاسبة (CCH, 2015).

^(٧) للاطلاع على ملخص لجميع الخدمات المشمولة في (CCH, 2011) (CCH, 2011)، ونسبة الجمعيات التي تقدم كل خدمة، انظر (Bills, Cunningham, and Myers. 2016, Table 1).

وتتكون الشبكة أو الجمعية المحاسبية بشكل أساسي من (Bills, Hayne and Stein, 2018):

- الشبكات والجمعيات المحاسبية ذات المكاتب الأعضاء الأكبر حجماً AAN of Larger Member Firms (LF-AANs): وتشمل عادةً المكاتب التي لديها صافي دخل كبير، وعدة مواقع لمقر المكتب، وعدة شركاء. ويبدو أن المكاتب الأعضاء في LF-AAN أقل اعتماداً على عدد الموارد هذه الشبكات، ورغم ذلك فهي أكثر احتمالاً للاستفادة من القدرات الدولية لـ AAN. وتمتاز مكاتب المحاسبة الكبيرة بأن لديها قدرة أكبر لتطوير وتحديث مواردها. ويحقق الإنتماء إلى LF-AANs لمكاتب المراجعة الأعضاء ما يطلق عليه الامتداد العالمي Global Reach أو البصمة الدولية International Footprint نتيجة هذه العضوية (Bills, Hayne and Stein, 2018).

- الشبكات والجمعيات المحاسبية ذات المكاتب الأعضاء الأصغر حجماً AAN of Smaller Member Firms (SF-AANs)، تعد هذه الشبكات والجمعيات الأقل تنظيمياً والتزاماً بالقواعد مقارنةً بالأنواع الأخرى. ومن المرجح أن تعتمد مكاتب المحاسبة الصغيرة على مصادر خارجية، وذلك لأسباب تتعلق بالقدرة والتكاليف.

- الشبكات والجمعيات المحاسبية ذات المنظمة الرائدة AAN with a Lead Organization (LO-AANs). تعد (LO-AANs) مقارنةً بالأنواع الأخرى أكثر تنظيمياً والتزاماً بالقواعد، وغالباً توفر اتساق أكبر في الوصول إلى الموارد. وفي نموذج المنظمة الرائدة، فإن المكاتب داخل AAN، عادةً ما تكون أكثر قوة و/أو أكبر من الأعضاء الآخرين (Mead, 2008). وتعد (LO-AAN) مسؤولة عن تنسيق الأنشطة والمحافظة على العلاقات فيما بين الأعضاء. في حين أن (LF-AANs) و (SF-AANs)، تتحكم المكاتب الأعضاء في AAN وتوجيه عملياتها (Provan, Fish and Sydown, 2007). وبشكل عام نجد أن الأعضاء من المكاتب الصغيرة والمنظمات الرائدة SF- and LO-AAN، تبدو أكثر اعتماداً على مدى واسع من الموارد لخدمة العملاء، باعتبارها منافع هامة للعضوية (Bills, Hayne and Stein, 2018). ومن جانب آخر قد تصبح عضوية LO-AAN أكثر اعتماداً على الأدوات التي تقدمها المنظمة الرائدة. ويمكن أن يؤدي ذلك إلى فقدان الخبرة الداخلية وتشجيع التفكير في الاعتماد الكامل على المكاتب الأخرى الأعضاء مما قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة (Bills, Dreher and Myers, 2014).

ويمكن تنظيم الشبكات والجمعيات بطرق متنوعة، ولها متطلبات مختلفة لمشاركة الأعضاء (Bills, Hayne and Stein, 2018). وتعمل الشبكات والجمعيات بشكل مستقل عن

الأعضاء. وتقوم مكاتب المحاسبة الكبيرة على تنظيم عملياتها الدولية باعتبارها شبكات عالمية لمكاتب المراجعة (Carson, 2009). ومكاتب المحاسبة الدولية الرائدة نفسها هي شبكات وجمعيات عالمية مهنية. ورغم أن المكاتب الأعضاء في الشبكات الكبيرة تمتلك الحق الحصري لتمثيلها في الشبكة في الأسواق الوطنية، فإن هذا لا يعني بالضرورة أن المنافسة مقيدة لأن المنافسة من الآن فصاعداً تتم بين الشبكات (Carson, 2009). وتعد شبكات مكاتب المراجعة من المنظمات غير المركزية (Lenz and James, 2007).

والأشكال القانونية الشائعة لتنظيم الشبكة قد تكون في شكل جمعية (مثل مكتب KPMG)، وهو جمعية سويسرية، أو إتحاد (مثل Deloitte) وهو اتحاد في المملكة المتحدة، أو شركة (مثل مكتب PwC) وهي شركة بريطانية خاصة. ويدير الشبكة مجلس الشبكة، وجميع الأعضاء ممثلين فيه. وينتخب مجلس الشبكة أعضاء مجلس الإدارة، والجهاز القائد في الشبكة. ويحدد مجلس الشبكة الأهداف الإستراتيجية، ويقرر قبول المكاتب الأعضاء واستبعادها، ويضع المعايير المهنية للخدمات العالمية. وينتخب أعضاء المجلس التنفيذي ويتابع أنشطته. ويتولى المجلس التنفيذي قيادة المكتب التنفيذي الذي ينظم الأنشطة اليومية. وينسق التعاون بين المكاتب الأعضاء، ويطبق قرارات مجلس الإدارة ويتولى مسؤولية الإدارة الكاملة للشبكة. ويوفر الموارد لجميع الأنشطة، ويساعد على توجيه اللجان، ويساعد المكاتب الأعضاء على تنفيذ معايير وسياسات الشبكة ويراقبها. ويقدم توصيات بشأن الأعضاء الجدد المحتملين (Lenz and James, 2007).

وتختلف الشبكات المحاسبية مثل (AGN International, BDO Seidman Alliance, IGAF Worldwide, Nexia International) عن شبكات الأربعة الكبار، في أن الشبكات الأخرى بخلاف شبكات الأربعة الكبار، تتكون من أعضاء مستقلين تختلف عن الإسم والهيكل القانوني للشبكة، وبالتالي فإن آرائهم المتعلقة بالمراجعة تحمل أسماء مكاتب المراجعة الفردية (بدلاً من إسم الشبكة أو الجمعية)، كما أنها لا تضع معايير على نطاق الشبكات لجميع الأعضاء. ويتأثر الشكل التنظيمي لمكتب محاسبة دولي بشدة بالقوانين واللوائح المحلية (Provan and Kenis, 2008). ففي معظم الدول، لا يمنح الحق في ممارسة مهنة المراجعة، إلا للمكاتب الوطنية التي يتمتع فيها المهنيون المؤهلون محلياً بأغلبية أو ملكية كاملة. لذلك فإن المكاتب الأعضاء في شبكة محاسبة تعد مملوكة ومدارة محلياً (Lenz and James, 2007).

ويستند تكوين وتنظيم الشبكات أو الجمعيات المهنية المحاسبية إلى بعض النظريات، أهمها (Bills, Hayne and Stein, 2018; Hillman, Withers and Collins, 2009):

أولاً: نظرية الإعتماد على الموارد (RDT)Resource Dependence Theory: تشير هذه النظرية إلى أن المنشآت تدخل في تحالفات للتغلب على التحديات التنافسية القائمة، بسبب عدم كفاية الموارد (Bills, Dreher and Myers, 2014). وتقرح RDT أن تقيم المنظمات علاقات مع منشآت أخرى، من خلال ترتيبات مختلفة مثل الاندماجات mergers والتحالفات alliances، من أجل الحصول على الموارد، وبالتالي توسيع الفرص أو تحسين الأداء (Hillman, Withers and Collins, 2009; Christensen, Smith and Wang, 2016). وفي مجال المحاسبة، تتبع أهمية RDT من أن مكاتب المحاسبة الصغيرة، غير قادرة على الوفاء بمطالب معينة تتعلق بمخزونها من الموارد، وسوف تتفاعل مع مكاتب أخرى أو شبكات أو جمعيات محاسبية لسد النقص في الموارد الرئيسية. لذا إذا واجهت مكاتب المحاسبة الصغيرة قيود على الموارد، فمن المتوقع سعيها للحصول على عضوية في شبكة أو جمعية محاسبية، للحصول على الموارد (Bills, Hayne and Stein, 2018). وأدى تطبيق هذه النظرية إلى تكوين شبكات وجمعيات تقدم خدمات لأعضائها. لقد أصبحت مكاتب المراجعة الصغيرة بالفعل قادرة على الحصول على الموارد اللازمة من خلال عضويتها في شبكة أو جمعية محاسبية. ومن هذه الموارد الخبرة في تنفيذ المراجعة، وتلقى توجيهات بشأن أفضل الممارسات (Bills, Hayne and Stein, 2018).

وتتبع أهمية هذه النظرية في أن معايير المراجعة تتطلب تنفيذ المراجعة بمعرفة مراجعين لديهم تدريب وكفاءة فنية وتقنية كافية، وفهم كافٍ لعميل المراجعة وبيئته لتقدير المخاطر بشكلٍ صحيح، وتنفيذ إجراءات ضرورية للحصول على أدلة المراجعة لدعم رأي المراجع. كما يتعين على مكاتب المراجعة أن يكون لديها إجراءات رقابة داخلية لرقابة الجودة لضمان تقديم خدمات بكفاءة وإشراف ملائم (Bills, Hayne and Stein, 2018). وتوفر أكثر من ٧٥% من الشبكات المهنية الموارد التالية (Bills, Cunningham and Myers, 2016; Bills, Dreher and Myers, 2014):

(أ) موارد تساعد في مدخلات المراجعة: وتتضمن: ١. مؤتمرات وإجتماعات للأعضاء؛ ٢. شبكة داخلية للأعضاء؛ ٣. تبادل المعلومات. وتتيح الموارد الثلاثة السابقة للأعضاء الفرصة لتعلم أفضل الممارسات التي تتم في المكاتب الأعضاء الأخرى، والحصول على إمكانية الوصول السريع إلى موارد من هذه المكاتب. ٤. التعليم المهني المستمر للكفاءة التقنية والمهارات الناعمة Soft Skills (مثل ذلك، القيادة والتسويق والعلاقات العامة)؛ ٥. الأدلة الفنية وأدوات البرمجيات. ويوفر الموردان السابقين تدريب إضافي وإمكانية الوصول إلى حلول تقنية والتي قد لا تكون متاحة محلياً للمكاتب غير الأعضاء. ٦. المساعدة في تطوير المهارات المتخصصة؛ ٧.

مجموعة مصالح خاصة، والبت الشبكي والمؤتمرات عن بعد؛ ٨. تبادل الموظفين الدوليين؛ ٩. برامج ومساعدات في التوظيف والموارد البشرية. ويتم استخدام الشبكات الداخلية ورسائل البريد الإلكتروني اليومية، الحصول على ردود فعل فورية عن قضايا المراجعة وغيرها. وتتيح النشرات الإخبارية والبت الشبكي والمؤتمرات عبر الهاتف للمكاتب الأعضاء الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالقضايا الراهنة التي تخص صناعة معينة أو قطاعات السوق. وتسمح برامج تبادل الموظفين الدوليين لمكاتب الأعضاء المحلية بخدمة العملاء بالعمليات الدولية، كما تمكن مساعدات التوظيف المكاتب الأعضاء على جذب الموظفين.

(ب) موارد تساعد في الوعي بالعلامة التجارية للشبكة: وتتضمن: احالات (تحويلات) referrals دولية، توفر امكانية الوصول إلى فرص النمو؛ النشرات البريدية والإخبارية العامة للعميل؛ البحوث الخاصة و/أو الدراسات الاستقصائية التي تقدم الرعاية لأعضاء الجمعية، لزيادة الوعي بالعلامة التجارية للمكاتب الأعضاء والجمعية.

(ج) موارد تساعد في رقابة الجودة: وتتضمن برامج رسمية لفحص النظر، توفر فرصاً فريدة لتعزيز جهود رقابة الجودة المستمرة التي تبذلها المكاتب الأعضاء. وتنشر هذه الموارد بأنواعها الثلاثة من خلال الشبكة أو من خلال أعضاء آخرين في الشبكة. وتمكن المكاتب الأعضاء من التغلب على قيود الموارد التي يمكن أن تمنع مكاتب المراجعة الصغيرة من مراجعة الشركات الكبيرة المدرجة (Bills, Dreher and Myers, 2014).

ثانياً: نظرية الشرعية (LT) Legitimacy Theory: نشأت هذه النظرية عن مفهوم النظرية المؤسسية Institutional Theory. ففي إطار النظرية المؤسسية، تفرض البيئة ضغوطاً كبيرة على المنظمات لتبرير تصرفاتها. ونتيجة لهذه الضغوط، يتم تحفيز المنظمات على زيادة شرعيتها. وتؤدي الشرعية إلى فهم العمل التنظيمي وتعطي المصادقية. وتفترض هذه النظرية أن المنظمات شرعية فقط، طالما أن أنشطتها مرغوبة أو صحيحة أو مناسبة وتتماشى مع قيم النظام الاجتماعي العام الذي تنتمي إليه (Suchman, 1995). ووفقاً لنظرية الشرعية، قد تستخدم المكاتب الصغيرة إنتمائها لشبكة محاسبية دولية على أنها تعزز من شرعية مكانتها. بناءً على ذلك، فإن مكاتب المحاسبة الصغيرة تتكيف مع المكاتب الأخرى، على أمل أن تظهر أكثر اقناعاً لأصحاب المصالح وجديرة بالثقة (Bills, Hayne and Stein, 2018). وبناءً على ذلك قد تحشد مكاتب المراجعة الصغيرة عضويتها في AAN لاقناع أصحاب المصلحة أنها مكاتب تقدم خدمات مرتفعة الجودة (Suchman, 1995). وعلى الرغم من أن المكاتب الصغيرة التي تمثل جزء من الجمعيات تشهد نمو أكبر في محفظة العملاء، مقارنةً بمكاتب المراجعة

الصغيرة التي ليست كذلك، فإن الجمعيات لا يتم انشاؤها على قدم المساواة، ويمكن تنظيمها بطرق متنوعة، ولها أهداف مختلفة ومعايير للجودة ومتطلبات لمشاركة الأعضاء (Bills, Hayne and Stein, 2018). وفي ضوء ذلك من المتوقع أن تختلف الشرعية بين الجمعيات (Ahn et al., 2018).

- وتوجد ثلاثة أشكال أساسية لتكوين وتنظيم الشبكة أو الجمعية المحاسبية، هي:
١. عقود المراسلات: واحدة من الإستراتيجيات المتبعة في مزاولة مكاتب الخدمات المهنية لأعمالها، هي تقديم الخدمات عبر الحدود، حيث ينتقل موظفو المكاتب الموجودة في بلد ما بشكل مؤقت إلى بلد آخر (Mao, Qi and Xu, 2017). وفي ضوء هذا العقد، تتفق بعض مكاتب المراجعة الوطنية الصغيرة التي لها عدد قليل من العملاء الدوليين، مع مكاتب مراجعة في دول أخرى، لتمثيل بعضها البعض. وفي هذا الشكل يجتمع الشركاء على فترات منتظمة، ولا يتم تبادل الموظفين بين مكاتب الشبكات. ولأغراض الترويج للإسم التجاري، يمكن إختيار إسم مشترك، ولكن عند تقديم خدمات المراجعة، يتم استخدام الإسم المحلي. وتستخدم العديد من الشبكات الصغيرة ومتوسطة الحجم هذا الشكل من العقود (Lenz and James, 2007).
 ٢. عقد تعاون: بسبب التكاليف المرتفعة، فإن أسلوب عقود المراسلات غير قابل للتطبيق على المدى الطويل. لذا، يوجد شكل آخر يتمثل في إنشاء وجود تجاري في بلد آخر في شكل مكتب أقليمي أو مكتب فرعي مملوك بالكامل (تكوين مكتب مراجعة) أو الحصول على مكتب مراجعة موجود (إستثمارات أجنبية في مكاتب المراجعة) (Lenz and James, 2007; Mao, Qi and Xu, 2017). وفي ضوء هذا العقد، يتم تنظيم شبكات مكاتب المراجعة على أساس مبادئ الشراكة تحت قيادة مكتب عضو أو أكثر من أجل تلبية إحتياجات العملاء الدوليين (Lenz and James, 2007). وتنظم هذه العقود حقوق وواجبات المكاتب الأعضاء، مما يخلق بيئة مؤسسية أقوى (مثل استخدام إسم الشبكة، التمثيل الحصري في دولة معينة، ومعايير الجودة). ويحدد عقد التعاون الواجبات التالية للمكاتب الأعضاء: ١. النظر في معايير الجودة العالمية والقبول بعمليات فحص الجودة؛ ٢. النظر في الأهداف الإستراتيجية؛ ٣. الرجوع إلى أعمال المراجعة الخارجية (الأجنبية) للمكاتب الأعضاء في الشبكة في دولة معينة؛ ٤. مشاركة الأعضاء الأجانب في الشبكة، للحصول على أفضل ممارسة. ويعطي عقد التعاون الحقوق التالية للمكاتب الأعضاء: استخدام الإسم الدولي؛ واستخدام الموارد والمعرفة المشتركة؛ تقديم خدمات للعملاء في الأسواق الوطنية حصراً.
 ٣. عقود الدمج: في ضوء هذا العقد، يتم دمج أكثر من مكتب معاً، لينشأ كيان جديد، قد يكون بنفس اسم أحد المكاتب المندمجة، أو يتم إطلاق اسم جديد عليه.

٤/٢. الفوائد المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية:

نخلص من الدراسات السابقة إلى أن العضوية في شبكة مهنية محاسبية دولية تحقق لمكاتب المراجعة فوائد ومنافع متعددة، أهمها (Deloitte, 2017; Baron, 2016; Bills, Hayne and Stein, 2018; Bills, Dreher and Myers, 2014):

- تعزيز شرعية هذه المكاتب: قد تستخدم المكاتب الصغيرة إنتمائها لشبكة أو جمعية محاسبية لتعزيز شرعيتها. بناءً على ذلك، فإن هذه المكاتب تتكيف مع المكاتب الأخرى، لتكون جديرة بالثقة ولتظهر أكثر اقناعاً لأصحاب المصالح (Bills, Hayne and Stein, 2018).

- الاستفادة من الموارد المتاحة لدى المكاتب الأعضاء الأخرى في الشبكة أو الجمعية المحاسبية: إن عضوية شبكة أو جمعية محاسبية آلية هامة تحصل المكاتب الصغيرة من خلالها على الموارد والمهارات التقنية الضرورية من أعضاء الشبكات الآخرين ومن الشبكة نفسها، خصوصاً إذا كانت طبيعة AANs تمنح جميع المكاتب الأعضاء فيها القدرة على الاعتماد على الموارد بالتساوي (Seavey, Imhof and Westfall, 2018). فبدون العضوية لن تكون المكاتب قادرة على الحصول بسهولة على الموارد اللازمة للحفاظ على أعمالها أو تنميتها. إن زيادة وتعدد عمليات المراجعة يزيد حاجة مكاتب المراجعة للموارد (Deloitte, 2016). وعادةً توفر الشبكات المحاسبية ذلك لمكاتب المراجعة الأعضاء (Bills, Hayne and Stein, 2018).

- الاستفادة من خبرات ومعارف المكاتب الأعضاء الأخرى في الشبكة أو الجمعية المحاسبية: فعضوية شبكة محاسبية وسيلة رائعة للاستفادة من كيفية إدارة الأعضاء الآخرين لأعمال المكتب. كما أنها توفر فرص الاستفادة من خبرة الآخرين الذين يؤدون العمل من خلال تبادل الموظفين (Baron, 2016).

- تقديم مستوى أفضل من التأكيد: إن فرص التعلم والتطوير المهني في المكاتب الأعضاء في شبكات محاسبية، والثقافة المبنية على التعاون والابتكار في تقديم الخدمات المهنية التي تتمتع بها هذه الشبكات، يمكنها من تقديم مستوى أفضل من التأكيد مقارنةً بالمكاتب التي ليست أعضاء في شبكات محاسبية (Ahn et al., 2018).

- زيادة قاعدة عملائها من خلال جذب عملاء جدد: فعضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية إحدى أهم الطرق لجعل هذه المكاتب أكثر قدرة على تلبية إحتياجات عملائها، ومن ثم يتزايد الطلب على عمليات المراجعة التي تقدمها تلك المكاتب (Seavey, Imhof and Westfall, 2018; Ahn et al., 2018).

خصوصاً وأن بعض عملاء مكاتب المراجعة قد يملكون فروعاً في دول مختلفة وفقاً لقواعد ثقافية وقانونية مختلفة. لذلك يحتاج عملاء مكاتب المراجعة في بلدانهم الأصلي إلى خدمات مراجعة وإستشارات فيما يتعلق بشركاتهم التابعة في الخارج. فمثلاً عندما تعد الشركات متعددة الجنسيات قوائم مالية موحدة، فإنها ستحتاج إلى مراجعة تلك القوائم على أساس قواعد الدولة الأم (Lenz and James, 2007).

- التوسع الدولي في تقديم الخدمات المهنية بشكلٍ أسرع: فالنمو في كل من عملاء الشركات الخاصة والعامة أكبر بكثير بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغيرة الأعضاء في جمعية محاسبية، مقارنةً بغيرها التي ليست عضو. ووفقاً لإستطلاع (AICPA) لعام ٢٠١٤ لمكاتب المحاسبة الأمريكية، فإن ٧١٪ من المكاتب الصغيرة يتوقعون النمو الدولي. ومع ذلك فإن عضوية جمعية محاسبية قد لا يزيد من نمو مكتب المراجعة، وذلك إذا كانت تلك الشركات التي تسعى إلى مكتب مراجعة عضو في جمعية محاسبية لأداء أعمال المراجعة الخاصة بها، لا تسعى ولا تقدر جودة المراجعة (Ahn et al., 2018).

- زيادة إقتناع عملاء المراجعة بالتعاقد مع هذه المكاتب: توجد عدة محددات تعتمد عليها لجان المراجعة عند البحث عن مكتب المراجعة المتوقع التعاقد معه، أهمها سمعته؛ وأتباع المراجعة؛ والتخصص الصناعي للمكتب؛ والتوصيات التي يقدمها المكتب للعميل؛ وعلاقات العمل الجيدة مع العملاء؛ وجودة المراجعة (Knechel, Niemi and Sundgren, 2008). ويعتقد الباحث أن عضوية المكتب في شبكة أو جمعية محاسبية دولية تؤثر في معظم هذه المحددات. وفيما يلي بعض الإستفسارات التي يمكن لأعضاء لجان المراجعة أن يطلبوها من مراجعيهم الذين هم أعضاء في شبكة أو جمعية محاسبية، لفهم أفضل لكيف يمكن للعضوية أن تؤثر على أداء المراجعة (Bills, Cunningham and Myers, 2016): ما العمل الذي تنوي الإستعانة فيه بأعضاء آخرين داخل الشبكة؟؛ كيف ستتابع جودة العمل المنفذ بمعرفة أعضاء الشبكات الأخرى؟؛ ما هي أنواع الخبرات الفنية التي تقدمها الشبكة للقضايا المحاسبية التي يواجهها المكتب عند أداء المراجعة؟؛ كيف تؤثر العضوية على جودة المراجعة؟.

- الإستفادة من الإسم والعلامة التجارية للشبكة أو الجمعية المحاسبية: يتمتع الأعضاء في جمعية محاسبية معينة بالمساعدات التسويقية من مكاتب مراجعة أخرى في نفس الجمعية (Miller, 2006)، حيث يمكن استخدام العلامة التجارية للجمعية Association Brand كإشارة على زيادة الجودة قبل المراجعة. كما يمكن لأعضاء الجمعية استخدام العلامة التجارية للإشارة إلى قدرتهم على المنافسة مع مكاتب المراجعة الكبيرة من حيث جودة الخدمات (Bills, Dreher and Myers, 2014).

- فعلى سبيل المثال عن الإنضمام إلى شبكة PwC العالمية، والحصول على عضويته، يحق للمكاتب الأعضاء استخدام اسم PwC والحصول على الموارد والمعارف والخبرات المشتركة ومنهجيات المراجعة (Lenz and James, 2007).
- الاستفادة من التخصص الصناعي للشبكة أو الجمعية المحاسبية: مفهوم التخصص ليس جديداً، إلا أن الجديد نسبياً هو إعادة هيكلة شبكات مكاتب المراجعة العالمية على أساس الصناعة. فقد استخدمت شبكات المراجعة العالمية إستراتيجية التخصص، لتحقيق عوائد إقتصادية والإحتفاظ بالعملاء الحاليين وجذب عملاء جدد (Carson, 2009). لقد كان ذلك تغييراً هيكلياً في مكاتب المراجعة الخمسة الكبار (الأربعة الكبار) عالمياً منذ منتصف تسعينيات القرن الماضي (Gramling and Stone, 2001). ويتألف التخصص من المعرفة الخاصة بكل بلد حول اللغة والثقافة والنظام القانوني (قوانين الشركات والضرائب والمحاسبة وغيرها) وهو أمر هام للمراجعة والخدمات الإستشارية ذات الصلة. وتمتلك المكاتب والشبكات العالمية المتخصصة صناعاتاً مزايًا غير متاحة للمكاتب المحلية. وسوف تجذب هذه المزايا العملاء الذين يسعون إلى مراجعة عالية الجودة. وتتضمن هذه المزايا (Lenz and James, 2007; Carson, 2009): المعرفة والالمام بممارسات الأعمال؛ القدرة على العمل في بيئات متنوعة؛ خبرة يتم تكوينها من خلال خدمة عملاء متشابهين في مواقع مختلفة؛ العلامة التجارية المتفوقة؛ المعرفة والموظفين ذوي الخبرة؛ القدرة على تكوين الخبرة الصناعية المتخصصة.
- زيادة ثقة عملاء المراجعة: تزايدت ثقة المستثمرين في الولايات المتحدة الأمريكية، في مكاتب المراجعة صغيرة الحجم بعد سن قانون ساربنز أوكسلي الأمريكي عام ٢٠٠٢ (Cassell et al., 2010). وقد تستخدم المكاتب الصغيرة إنتماؤها لشبكة أو جمعية محاسبية دولية لتظهر أكثر اقناعاً لأصحاب المصالح وجديرة بالثقة (Bills, Hayne and Stein, 2018).
- تحسين قدرتها على المنافسة في سوق المراجعة: تعد مكاتب المراجعة الصغيرة العضو في شبكة أو جمعية محاسبية بشكل عام أكثر قدرة على المنافسة، مقارنةً بمكاتب المراجعة الصغيرة التي ليست عضو (Williams, 2017).
- مواجهة العقبات التي تحول دون مراجعة الشركات الكبيرة المدرجة: أفادت ACAP أن أحد التحديات الرئيسية للمنافسة في سوق المراجعة هو أن مكاتب المراجعة الصغيرة عادةً ما تكون غير مجهزة للتعامل مع عمليات مراجعة الشركات الكبيرة المدرجة (ACAP, 2008)، وأكد على ذلك مكتب المساءلة الحكومي الأمريكي (GAO) Government Accountability Office (GAO, 2008). وقد أوصى ACAP بأن تساعد الجهات التنظيمية مكاتب المراجعة الصغيرة في أن

يصبحوا موردين قادرين على مراجعة الشركات الكبيرة (ACAP, 2008). وأحد مقترحات ACAP في ذلك هو تشجيع المكتب الصغيرة للانضمام إلى شبكات أو جمعيات محاسبية دولية (GAO, 2008).

- الإنتشار العالمي: تفتح العولمة الباب أمام مكاتب المراجعة الصغيرة لتوسيع نطاق خدماتها على الساحة الدولية، حيث ينظر إلى هذه المكاتب على أنها تخدم العملاء المحليين فقط (Baron, 2016). فعضوية شبكة أو جمعية محاسبية معينة، قد تمكن المكاتب الصغيرة من تحويل نطاق عملها من دولة واحدة إلى أكثر من دولة، ومن موقع واحد إلى أكثر من موقع في نفس الدولة، مما قد يمكنها تدريجياً من الذهاب للعالمية (Going global)(McCabe, 2015). وبغض النظر عن حجم المكتب، يمكن الاستفادة من هذه الفرص بدعم من الشبكات المحاسبية (Baron, 2016).

- تحسين أنظمة وسياسات رقابة الجودة في المكتب: غالباً ما يكون لدى المكاتب الصغيرة نسب عالية من الإنتقادات لنظام رقابة الجودة بها (Hermanson, Houston and Rice, 2007). ومن أهم المزايا المحققة من عضوية مكاتب المراجعة في AAN هو تحسين نظام رقابة الجودة، ومتابعة أية تغييرات على هذا النظام (Bills, Hayne and Stein, 2018).

- تحسين مستوى جودة المراجعة وغيرها من الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب: تُعرف جودة المراجعة من وجهة نظر السوق على أنها قيام المراجع ب: أ. اكتشاف خروقات في النظام المحاسبي لعميل المراجعة، وب. التقرير عن هذه الخروقات. وتعتمد الميزة الأولى على كفاءة المراجع. وتعتمد الميزة الثانية على إستقلال المراجع، فجودة المراجعة دالة لكل من كفاءة وإستقلال المراجع (DeAngelo, 1981). وتحرص الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المراجعة على تحسين جودة المراجعة من خلال مجموعة من المتطلبات، أهمها: قبول وتسجيل المراجعين؛ ومعايير المراجعة؛ وقواعد السلوك المهني؛ والإستقلال؛ ومعايير رقابة الجودة؛ وعضوية مكتب المراجعة في شبكة أو جمعية محاسبية (Lenz and James, 2007). فمقارنةً بالمكاتب غير الأعضاء في شبكة أو جمعية محاسبية، غالباً ما تكون المكاتب الأعضاء أقل عرضة لتلقي أوجه قصور متعلقة بتطبيق العميل لمبادئ المحاسبة، ومتعلقة بأداء المراجعة. فتقريباً ٦٨% من عملاء المكاتب الأعضاء الذين تعاقدوا مع مكتب مراجعة عضو في شبكة، يبلغون عن تحريفات أقل، كما أنهم أقل استخداماً للاستحقاقات التقديرية المطلقة، وأقل استخداماً للمستحقات التقديرية مقارنةً بعملاء المكاتب غير الأعضاء. كما أن احتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لعملاء المكاتب الصغيرة الأعضاء وعملاء الأربعة الكبار تعد متماثلة (Bills, Dreher and Myers,

(2014). ورغم ذلك فإن الإنضمام إلى شبكة محاسبية، لا يؤدي بالضرورة إلى جودة مراجعة أعلى في البيئات المؤسسية الضعيفة (Mao, Qi and Xu, 2017). فعلى سبيل المثال تتميز الصين ببيئة مؤسسية ضعيفة نسبياً، حيث من غير المرجح اكتشاف ومعاينة المسؤولين عن التقارير المضللة والمراجعة الضعيفة، بسبب القيود القانونية والتنظيمية. لذلك، قد يكون لدى مكاتب المراجعة الأعضاء في الصين حوافز أقل لتقديم مراجعة عالية الجودة (Lennox and Xin, 2014).

- تقليل الدعاوى القضائية المحتمل رفعها عليها: في ضوء المنافع السابقة التي من المتوقع أن تحققها مكاتب المراجعة الصغيرة من عضويتها في شبكة محاسبية، فمن المرجح إنخفاض الدعاوى القضائية التي قد ترفع على هذه المكاتب، نتيجة زيادة كفاءتها على أداء المراجعة.

٥/٢. محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الإنضمام إليها:

يوجد أكثر من ٦٠ شبكة وجمعية محاسبية دولية، يمكن لمكاتب المراجعة الإختيار من بينها. وتتضمنما يقرب من ٥٤٠٠ من مجموع المكاتب الأعضاء، منها ١٨٠٠ مكتب تعمل في أمريكا الشمالية (Bills, Hayne and Stein, 2018). وينبغي على كل مكتب القيام بالبحوث الخاصة به وإختيار الشبكة أو الجمعية المناسبة له. فالعديد من هذه الجمعيات والتحالفات والشبكات المهنية المحاسبية الدولية لها ضوابط صارمة، يجب الوفاء بها قبل أن تقبل عضوية مكتب معين (Baron, 2016; IPA, 2015a, 2015b). وفيما يلي بعض الأمور التي قد يرغب مكتب المراجعة في النظر فيها قبل إختيار جمعية محددة (Bills, Cunningham and Myers, 2016):

- تاريخ إنشاء الشبكة أو الجمعية المحاسبية، أي قدم أو حداثة الشبكة أو الجمعية المحاسبية.
- عدد المكاتب الأعضاء في الشبكة أو الجمعية المحاسبية.
- ما إذا كانت المكاتب الأعضاء الأخرى موجودة حالياً في المنطقة الجغرافية للمكتب، وما إذا كانت الشبكة أو الجمعية توفر التفرد الجغرافي للمكتب.
- ما إذا كانت توجد مكاتب ذات حجم متماثل تواجه قضايا متماثلة، وهل سيكون المكتب أكبر أو أصغر بكثير من المكاتب الأعضاء الأخرى.
- ما إذا كان المكتب يستطيع تقديم مساعدة للمكاتب الأعضاء الأخرى، وما إذا كان ذلك يتوافق مع متطلبات وتوقعات الشبكة أو الجمعية المحاسبية.
- ما إذا كان المكتب يحتاج مساعدة لخدمة العملاء أو للتوسع في صناعة أو منطقة معينة.

- ما إذا كانت عضوية الشبكة أو الجمعية تساعد في تحقيق خطط المكتب في السنوات القادمة.
- نوع المؤتمرات والتدريبات المتاحة في الشبكة أو الجمعية المحاسبية، والتي تساعد المكتب في التواصل مع المكاتب الأعضاء الأخرى، وما إذا كانت تتسق مع إهتمامات المكتب.
- جودة التدريب الذي تقدمه الشبكة أو الجمعية مقارنةً بالتدريب الذي توفره الشبكات أو الجمعيات الأخرى من حيث الخيارات، وتوافرها، ومدتها، واتساع المواضيع والخبرة.
- ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم برامج خاصة برقابة الجودة، مثل عملية فحص النظراء Peer Reviews أو الزيادات المكتبية.
- ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم نظاماً إستشارياً فنياً مركزياً لمساعدة المكاتب الأعضاء في الأمور التقنية العاجلة.
- ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تستخدم التكنولوجيا لنشر المعلومات وفرص التواصل والمساعدة التقنية، تلبيةً لإحتياجات المكتب.
- ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم برامج مراجعة و/أو أدلة تقنية تناسب إحتياجات المكتب.
- تحديد أفضل الممارسات التي تطبقها وتعممها الشبكة أو الجمعية المحاسبية، مقارنةً بالشبكات والجمعيات المحاسبية الأخرى.

٦/٢. الأسباب التي تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية:

من خلال الدراسات السابقة المعروضة أعلاه، نجد أن مكاتب المراجعة الصغيرة تواجه العديد من التحديات للدخول في سوق مراجعة الشركات الكبيرة، كما تواجه تحديات للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية. فقد أفاد ACAP أن مكاتب المراجعة الصغيرة مقيدة في قدرتها وتواجه تحديات عند مراجعة الشركات الكبيرة، لأن هذه الشركات لديها عمليات في دول متعددة، وتحتاج إلى مكاتب مراجعة تتمتع بموارد عالمية وبخبرة فنية وصناعية للتعامل مع بيئة عمل وتقرير مالي متزايدة التعقيد (ACAP, 2008). وتتمثل أهم هذه التحديات في (Bills, Dreher and Myers, 2014; Bills, Hayne and Stein, 2018): ارتفاع تكاليف الحصول على هذه العضوية؛ صعوبة المنافسة بين أعضاء الشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ استغراق وقت طويل للحصول على العضوية بشكلٍ كامل؛ عدم التطابق بين حجم وخبرة المكاتب الأعضاء في نفس الشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ ارتباك عملاء المكتب بشأن كيفية عمل الشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ غياب أو فقدان المكاتب الأعضاء في بعض المواقع الدولية؛ عدم الألفة بين المكاتب الأعضاء؛ القلق بشأن كفاءة المكاتب الأعضاء الأخرى؛ إختلاف اللغة والثقافة والنشاط وقوانين

الشركات والضرائب ومزاولة المهنة؛ نقص الموظفين والقيود الجغرافية مع تعقيدات المراجعة على المستوى الدولي؛ عدم القدرة على إنشاء شبكات عالمية ضرورية لخدمة العملاء العالميين، بسبب الافتقار إلى مكاتب مراجعة في الخارج للعمل كشركاء محتملين؛ الحاجة إلى قدر أكبر من القدرات التقنية والتخصص الصناعي. وتعتبر التحديات السابقة حواجز طبيعية لمراجعة شركة دولية تابعة لمكتب مراجعة من الخارج (Lenz and James, 2007).

٧/٢. المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية:

يمكن تحديد هذه المخاطر كالتالي (Saito and Takeda, 2014; Lenz and James, 2007):

- صعوبة تحكم مكتب المراجعة في الشبكة: لا يمكن التحكم في الشبكة إلا بشكل جزئي، بسبب الروابط والعلاقات الواسعة بين مكاتب الأعضاء في الشبكة.
- احتمالية فقد المكاتب الأعضاء لهويتها: فقد يفقد الأعضاء هوياتهم لأنهم يشتركون في إسم شائع مشترك، هو الإسم التجاري للشبكة.
- عدم تمتع الشبكة بالاستقرار: فبعض الشبكات قد تكون غير مستقرة، حيث يمكن للأعضاء تركها بسهولة.
- احتمالية فقد المكاتب للكفاءة التي تتمتع بها: فقد تفقد مكاتب المراجعة الأعضاء الكفاءة، إذا كان هناك قائداً قوياً أقل كفاءة في الشبكة، الذي يحدد ارشادات الشبكة وأدوات المراجعة.
- الضرر الناتج من سوء سلوك الأعضاء الآخرين في الشبكة.
- عدم توافق حجم المكتب وتخصصه مع حجم الشبكة: فقد لا يتمكن المكتب من تحقيق الفوائد المتعلقة بالخبرات الفنية أو الممارسات الأفضل أو وضع أسس مرجعية للمقارنة، بسبب عدم مناسبة حجم وتخصص المكتب مع حجم وتخصص الشبكة (Ahn et al., 2018).
- التأثير السلبي على سمعة المكاتب الأخرى في نفس الشبكة أو الجمعية المحاسبية عند فشل مكتب عضو: إذا فشل مراجع الشبكة المحلية في الحفاظ على معايير عالية الجودة، فإن ذلك قد يضر بسمعة ليس فقط هذا المكتب، بل أيضاً جميع أعضاء الشبكة الآخرين (Francis, Mehta and Zhao, 2017). وتوجد حالتان أساسيتان على ذلك هما فشل المراجعة في كل من Andersen و ChuoAoyama. وتعتبر فضيحة المراجعة في Andersen فشل مركزي، لأنها كانت في مركز شبكتها العالمية، أما فضيحة ChuoAoyama تعد فشل محلي، لأنه كان العضو الياباني في شبكة مراجعة عالمية تابعة لمكتب PwC(Cahan,

(Emanuel and Sun, 2009). فشل المراجعة في المكاتب المحلية التابعة يمكن أن يؤثر سلباً على سمعة مكاتب المراجعة المركزية الأمريكية. خاصةً وأن حالات فشل المراجعة المحلية أصبحت أكثر، حيث يتم من وقت لآخر الكشف عن حالات فشل إضافية خارج الولايات المتحدة (Saito and Takeda, 2014).

- قلق طالبي خدمات مكاتب المراجعة الصغيرة من توحيد أنظمة وسياسات الجودة التي توفرها الشبكات والجمعيات عند فشل مكتب عضو في نفس الشبكة أو الجمعية: يمكن أن يخلق التوسع السريع للشبكات والجمعيات المحاسبية نقاط ضعف في رقابة الجودة بين أعضائها؛ خاصةً بعد اكتشاف حالات عديدة من فشل المراجعة، خاصةً عند قيام وسائل الإعلام بنشر فضائح المراجعة المحلية التي ترتكبها المكاتب التابعة للشبكات والجمعيات المحاسبية العالمية (Bills, Dreher and Myers, 2014).
- التأثير السلبي على أسعار أسهم عملاء مكاتب المراجعة الكبيرة عند فشل مكتب عضو في نفس الشبكة أو الجمعية: فقد أثر فشل المراجعة في مكتب Andersen سلباً على أسعار أسهم عملائه في الأسواق المحلية والدولية (Hecker, Krieg and Pfauth, 2006). ويدل ذلك على ضعف رقابة الجودة للفروع الأجنبية التابعة لإجراءات التقصي الخاصة بالمكاتب الأجنبية التابعة لمكتب PwC فشلت في تقديم أدلة على الاشراف والرقابة على الفروع الأجنبية التابعة لها (PCAOB, 2004, Release No. 104-2004-005).

٨/٢. دور الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية: يحتاج تفعيل حصول مكاتب المراجعة الصغيرة على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية إلي قيام كل طرف من الأطراف المهتمة بتلك المكاتب بدور في هذا الأمر. ويمكن بيان ذلك كالتالي:

١/٨/٢. دور مكاتب المراجعة الصغيرة:

تعتبر مكاتب المراجعة بشكل عام الطرف المسؤول عن تقديم خدمات المراجعة وغيرها من الخدمات ذات العلاقة لمنشآت الأعمال على إختلاف أنواعها. ويمكن بيان دور مكاتب المراجعة الصغيرة في تفعيل عضويتها في شبكة أو جمعية محاسبية في النقاط التالية:
- تقييم قدرتها على تقديم خدماتها لجميع أنواع منشآت الأعمال، لتحديد مدى حاجتها للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية. وهنا يوجد أحد احتمالين، الأول: أن لدى هذه المكاتب الموارد التي تمكنها من تقديم خدماتها لجميع أنواع منشآت الأعمال بصرف النظر عن شكلها القانوني أو حجمها أو نشاطها. الثاني: أن ليس لدى هذه المكاتب الموارد التي تمكنها من تقديم خدماتها لجميع أنواع منشآت الأعمال. وفي

الاحتمال الأول يكون احتياج هذه المكاتب للإنضمام لشبكة أو جمعية محاسبية أكثر منه في الاحتمال الأول. ورغم ذلك ينصح الباحث جميع مكاتب المراجعة الصغيرة بالحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية إذا كان يمكنها ذلك.

- جمع معلومات كافية ومناسبة عن الشبكات والجمعيات المحاسبية التي يمكن الإنضمام إليها وتتناسب مع طبيعة هذه المكاتب.

- تحديد الشبكة أو الجمعية المحاسبية التي ستطلب عضويتها. ويتم ذلك بعد تقييم كل شبكة أو جمعية يمكن الإنضمام إليها، من خلال تحديد مزايا وعيوب كل شبكة أو جمعية محاسبية.

٢/٨/٢. دور المنظمات العلمية والمهنية والرقابية:

تعتبر المنظمات العلمية والمهنية الطرف المسؤول عن تنظيم عمل مكاتب المراجعة على إختلاف أحجامها. وللمنظمات العلمية (مثل المؤسسات التعليمية كالجامعات) بإعتبارها مؤسسات بحثية دوراً هاماً في نشر ثقافة حصول مكاتب المراجعة الصغيرة على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية. كما أن للمنظمات المهنية والرقابية دوراً هاماً في تفعيل حصول مكاتب المراجعة الصغيرة على هذه العضوية، بل أنها الجهة التي تستطيع إلزام مكاتب المراجعة بذلك، بما لديها من سلطة، وإلزام منشآت الأعمال بالتعاقد مع مكتب عضو في شبكة أو جمعية محاسبية. ويمكن بيان دور المنظمات العلمية والمهنية والرقابية في النقاط التالية:

- نشر ثقافة حصول مكاتب المراجعة الصغيرة على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية، وأن ذلك سيمكن هذه المكاتب من الحصول على ما تحتاج إليه من موارد، مما سيؤدي إلي زيادة كفاءتها على أداء المراجعة ومن ثم تحسين جودتها، وتقليل الدعاوى القضائية المحتمل رفعها عليها.

- تشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية، ببيان منافع العضوية.

- مساهمة المنظمات المهنية في الرسوم التي تتحملها مكاتب المراجعة الصغيرة من أجل الحصول على عضوية الشبكة أو الجمعية المحاسبية.

- إصدار دليل إرشادي يتضمن أسماء الشبكات والجمعيات المحاسبية التي ينصح بالإنضمام إليها، مع بيان موقع كل شبكة وشروط وفوائد الإنضمام إليها.

٣/٨/٢. دور لجان المراجعة:

تعتبر لجان المراجعة الطرف المسؤول عن ترشيح مكتب المراجعة الذي سيقدم خدمات المراجعة والذي سيتعاقد معه المساهمون. ويمكن بيان دور لجان المراجعة في تفعيل عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية في النقاط التالية:

- اعتبار عضوية مكتب المراجعة المحتمل التعاقد معه في شبكة أو جمعية، أحد محددات إختياره، بجانب المحددات الأخرى. بمعنى عدم التركيز عند التعاقد مع مكتب مراجعة معين على عنصر أتعاب المراجعة فقط، حيث قد يؤدي ذلك إلي الإستعانة بمكتب قد لا تتوافر لديه الخبرة الكافية.

- اعتبار عضوية مكتب المراجعة المحتمل التعاقد معه في شبكة أو جمعية محاسبية، أحد وسائل زيادة الثقة في الشركة، بجانب الوسائل الأخرى.

- اعتبار عضوية مكتب المراجعة المحتمل التعاقد معه في شبكة أو جمعية محاسبية، أحد عوامل تحسين جودة المراجعة، بجانب العوامل الأخرى.

- إختيار والتعاقد مع مكتب من مكاتب المراجعة الصغيرة الحاصلة على عضوية شبكة أو جمعية، لأنه سيكون أكثر قدرة على تقديم خدمة مراجعة أعلى جودة مقارنةً بالمكتب الذي ليس عضواً.

٩/٢. فرضيات البحث:

بعد عرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وبعد بناء الإطار النظري للبحث، ووفقاً لمشكلة البحث وتساؤلاته وأهدافه، يمكن صياغة فرضيات البحث كالتالي:

١. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على الفوائد التي تحققها مكاتب المراجعة الصغيرة من عضويتها في شبكة أو جمعية محاسبية.

٢. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على المحددات التي تحكم إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الإنضمام إليها.

٣. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على وجود أسباب تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.

٤. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على المخاطر التي تواجه مكاتب المراجعة الصغيرة بعد حصولها على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.

٥. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أهمية دور الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.

٦. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أن عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية يساعدها في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب.

٢. الدراسة الميدانية:

تعتمد هذه الدراسة على إعداد قائمة إستبيان، يستطلع فيها الباحث رأي عينة من الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، بخصوص دور عضوية الشبكات والجمعيات المحاسبية، في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الصغيرة.

١/٣ . مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

- ١ . مراجعون في مكاتب مراجعة، باعتبارهم المستفيدون من الحصول على عضوية الشبكات والجمعيات المحاسبية، والمسؤولون عن تطوير أنفسهم وتحسين أداء الخدمات التي يقدمونها.
 - ٢ . أكاديميون، باعتبارهم الطرف المتابع والمبادر لأية مقترحات من شأنها تطوير مهنة المراجعة والتي منها عضوية الشبكات والجمعيات المحاسبية.
 - ٣ . أعضاء لجان المراجعة، باعتبارهم المسؤولين عن إختيار وترشيح مكتب المراجعة الذي سيقدم خدمات المراجعة، والذي سيتعاقد معه المساهمون.
- وقد تم انتقاء عينة الدراسة بشكلٍ تحكيمي (عينة تحكيمي)، وروعي عند إختيارها أن يكون لها خبرة معقولة. وتتضمن العينة ٣٠٠ مفردة، ١٠٠ يمثلون مراجعون في مكاتب مراجعة، ١٠٠ يمثلون الأكاديميون، ١٠٠ يمثلون أعضاء لجان المراجعة. وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي ليوضح مستوى الموافقة الذي يبديه المستقصي منه تجاه المتغير محل السؤال. وقد إكتفى الباحث بالمقياس الخماسي بدلاً من الثنائي أو الثلاثي لتوفير عنصر المرونة في تقييم الوزن النسبي لكل متغير. وفيما يلي بيان بعدد القوائم المقدمة لعينة الدراسة الميدانية وخصائصها.

جدول رقم (١) قوائم الإستبيان الموزعة والمجمعة والخاضعة للتحليل الإحصائي

مفردات العينة	القوائم الموزعة	القوائم المجمعة	نسبة الاستجابة	القوائم محل التحليل	نسبة القوائم محل التحليل
المراجعون	١٠٠	٦٧	% ٦٧	٦١	% ٦١
الأكاديميون	١٠٠	٨٢	% ٨٢	٧٨	% ٧٨
لجان المراجعة	١٠٠	٥٨	% ٥٨	٥٣	% ٥٣
الإجمالي	٣٠٠	٢٠٧	% ٦٩	١٩٢	% ٦٤

جدول رقم (٢) التوزيع التكراري والنسبي للمستوى التعليمي

ومدة الخبرة وتصنيف مكتب المراجعة لعينة الدراسة الميدانية

التوزيع التكراري والنسبي للمستوى التعليمي		التوزيع التكراري والنسبي للخبرة			التوزيع التكراري والنسبي لتصنيف مكتب المراجعة			
المستوى التعليمي	التكرار	نسبة التكرار	مدة الخبرة الوظيفية	التكرار	نسبة التكرار	تصنيف مكتب المراجعة	التكرار	نسبة التكرار
مؤهل جامعي	٣٣	% ١٧	أقل من ٥ سنوات	١٨	% ٩	مكتب مراجعة صغير	١٤٣	% ٧٤,٥
دبلوم دراسات عليا	٣٥	% ١٨	من ٥ سنوات حتى ١٥ سنة	٨١	% ٤٢	مكتب مراجعة متوسط	٣٩	% ٢٠
ماجستير	٢٧	% ١٤	أكثر من ١٥ حتى ٢٥ سنة	٦٥	% ٣٤	مكتب مراجعة كبير	٩	% ٥
دكتوراه	٩٢	% ٤٨	أكثر من ٢٥ سنة	٢٨	% ١٥	فرع للأربعة الكبار	١	% ٠,٥
أخرى	٥	% ٣	-	-	-	-	-	-
الإجمالي	١٩٢	% ١٠٠	الإجمالي	١٩٢	% ١٠٠	الإجمالي	١٩٢	% ١٠٠

يخلص الباحث من التحليل الإحصائي للمستوى التعليمي والخبرة وتصنيف مكاتب المراجعة، الخاصة بعينة الدراسة إلى إمكانية الإعتماد على إجاباتها، نظراً لتمتعها بالخبرة

المعقولة، بجانب تنوع مؤهلاتها العلمية، وإنتماء معظم المكاتب إلى المكاتب الصغيرة. الأمر الذي يتوقع منه الباحث إمكانية الحصول على إجابات موضوعية تمثل مؤشرات مفيدة يمكن من خلالها إختبار الفرضيات.

٢/٦ أساليب جمع وتحليل البيانات:

تم جمع البيانات اللازمة لإختبار الفرضيات من خلال أسلوبين: الأول المقابلة الشخصية، حيث تم إجراء مقابلات مع بعض مفردات العينة قبل وبعد إعداد القائمة. وهدف المقابلات التي تمت قبل الإعداد، استطلاع الآراء بخصوص مدى إلمامهم بموضوع البحث، تمهيداً لإعداد الشكل المبدئي للقائمة. أما هدف المقابلات التي تمت بعد إعداد الشكل المبدئي للقائمة، تحديد الأسئلة الأكثر إرتباطاً بالبحث، والإجابة على بعض التساؤلات التي قد يطرحها المستقصى منهم، وتوضيح بعض النقاط الواردة بالإستبيان. أما الأسلوب الثاني إعداد قائمة الإستبيان. وقد مر إعدادها بمرحلتين، الأولى تم فيها وضع تصور مبدئي لمضمونها، في ضوء الإطار النظري للبحث والمقابلات الشخصية. أما المرحلة الثانية تمثلت في الإعداد النهائي للقائمة، وتم فيها التحقق من سلامة القائمة، من خلال إجراء دراسة استطلاعية لبعض مفردات العينة بهدف إختبار مدى صلاحيتها ومدى إحتوائها على الأسئلة والبيانات الضرورية ومدى وضوحها. وقد أسفرت هذه الدراسة عن إستبعاد بعض الأسئلة وإعادة صياغة بعضها، وإعادة ترتيب البعض الأخر ودمج بعضها، وفي نهاية هذه المرحلة تم إعداد الشكل النهائي للقائمة، وتوزيعها على عينة الدراسة.

- إختبار مدى ثبات وصدق الإستبيان:

يقصد بالثبات درجة الاتساق بين مفردات المقياس. ولبيان مدى ثبات قائمة الإستبيان تم حساب معامل الثبات Alpha لأسئلة الإستبيان، لبحث إمكانية تعميم نتائج الدراسة (غنيم، صبري، ٢٠٠٠). ويقصد بإختبار الصدق الإختبار الذي يقيس ما أعد لقياسه. ويرتبط صدق الإختبار ككل بصدق كل سؤال فيه. ومن أجل التأكد من مدى صدق قائمة الإستبيان سواء من ناحية الوضوح والقابلية للفهم أو من ناحية كفاءتها كأداة لقياس آراء مفردات العينة عن متغيرات الدراسة، تم إخضاعها لإختبار المصدقية، حيث تم عرضها على عدة متخصصين في الإحصاء، لتحديد مدى سلامتها من الناحية النظرية، كما تم عرضها على بعض مفردات العينة لتحديد مدى وضوحها وقابليتها للفهم. ومن ناحية أخرى تم إخضاعها إحصائياً لتحليل الموثوقية. وقد تضمن إختبار مدى صلاحية الإستبيان للاستخدام ثلاثة إختبارات (النجار، ٢٠٠٢) الأول يهدف إلى تصحيح مضمون كل سؤال وإزالة ما قد يوجد به من غموض، وتم ذلك من خلال عرض الإستبيان على من لهم خبرة عملية في مجال البحث. الثاني يهدف إلى تحديد مدى تمثيل الإستبيان للهدف منه، وتم ذلك من خلال إختبار عدة أشخاص من مجتمع البحث، وطلب منهم إجابة الإستبيان وفي

ضوء إجاباتهم تم قياس مدى صدق الإستبيان. والثالث يهدف إلى التأكد من جدية المستقسي منهم في إجاباتهم من خلال تنويع صياغة بعض الأسئلة. ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق كالتالي:

جدول رقم (٣) معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستبيان

رقم السؤال	مضمون السؤال	معامل الثبات	معامل الصدق
١	الفوائد المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية.	٠,٧٨٥	٠,٨٨٦
٢	محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الإنضمام إليها.	٠,٨٧٢	٠,٩٣٤
٣	الأسباب التي تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.	٠,٨٠١	٠,٨٩٥
٤	المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية.	٠,٦١٨	٠,٧٨٦
٥	الدور الذي يمكن أن تقدمه الأطراف المعنية بمهنة المراجعة، في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.	٠,٦٥١	٠,٨٠٧

يُظهر الجدول السابق أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أنه إذا بلغت قيمة معامل الثبات (ألفا) ٠,٦ فأكثر يمكن قبوله، حيث يدل ذلك على وجود توافق بين متغيرات كل سؤال وبينها وبين متغيرات الأسئلة الأخرى (بخيت، ٢٠٠٤، ص ١٥٣). وقد تراوحت قيمة معامل الثبات بين ٠,٦١٨ و ٠,٨٧٢، أما قيم معامل الصدق فتتراوح بين ٠,٧٨٦ و ٠,٩٣٤. وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة، ويمكن الإعتماد عليها في تعميم النتائج.

وبعد تجميع قوائم الإستبيان تمت مراجعتها وتصنيفها، تمهيداً لترميز أسئلتها وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي، باستخدام برنامج (SPSS). وقد تم استخدام الإختبارات اللامعلمية، والتي لا تتأثر بشكل المجتمع الأصلي، فضلاً عن أنها تستخدم مع البيانات التي تكون في شكل تكرارات. ولتحليل متغيرات قائمة الإستبيان تم استخدام الأساليب التالية (غنيم، صبري، ٢٠٠٠):

(أ) الإحصاءات الوصفية: تختص بجمع البيانات وتحليلها ووصفها دون تعميم. وتم استخدام أسلوب المتوسط (الوسط) كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل متغير.

(ب) الإختبارات الإحصائية: تمثل هذه الإحصاءات الاستدلالية **Inferential Statistics**. وتختص بطرق تحليل وتفسير وتقدير واستخلاص الاستنتاجات بالإعتماد على عينة للتوصل لقرارات تخص المجتمع، أي أنها تتعامل مع التعميم. وقد تم استخدام إختبار (كا^٢) **Chi Square Test** للتحقق مما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين كلاً من التكرارات الفعلية والتكرارات المتوقعة. كما تم استخدام كروسكال واليس **Kruskal Wallis** لإختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاثة مجموعات أو أكثر من المجموعات ذات البيانات الترتيبية.

ويتم إختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة الميدانية عند مستوى معنوية (درجة خطأ) ٥ % . ويلاحظ أن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية هو بمثابة إتفاق عينة الدراسة حول أي

متغير من متغيرات الدراسة. في حين أن وجود فروق أو إختلافات بين فئات ومفردات الدراسة بخصوص متغير معين يعني عدم إتفاقهم حول هذا المتغير.

٣/٦ نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية:

(١) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الأولى وإختبارها:

نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على الفوائد التي تحققها مكاتب المراجعة الصغيرة من عضويتها في شبكة أو جمعية محاسبية". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الأول إختبار صحته أو خطأه. ويعتمد التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول رقم (٤)

الفوائد المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية	المتوسط	الرتبة	إختبار كا ^٢		المتوسط حسب الفئة			إختبار كروسكال واليس	
			القيمة	مستوى الدلالة	مراجعون	أكاديميون	المراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
تعزيز شرعية هذه المكاتب الصغيرة.	٤	(٤)	٣٤,٦٥	٠,٠٠٠	٤,٢	٤,٣	٣,٤	٢٧,٤٢	٠,٠٠٠
الإستفادة من الموارد المتاحة لدى المكاتب الأعضاء الأخرى في الشبكة أو الجمعية.	٤,٢	(٢)	٤٩,٢٨	٠,٠٠٠	٣,٨	٤,٥	٤,٢	١١,٤٨	٠,٠٠٠
الإستفادة من خبرات ومعارف المكاتب الأعضاء الأخرى في الشبكة أو الجمعية.	٤,٣	(١)	٢١,٥٠	٠,٠٠٥	٤,٣	٤,٤	٤,١	٢٨,٠٣	٠,٠٠٥
تقديم مستوى أفضل من التأكيد.	٣,٨	(٥)	٣١,٠٤	٠,٠٠٠	٣,٧	٤,١	٣,٥	٤٧,٢٥	٠,٠٠٠
جذب عملاء جدد، وتوسيع قاعدة العملاء.	٤,٢	(٢)	٦٥,١٧	٠,٠٠٠	٤,٥	٤,٤	٣,٨	٣٣,٦١	٠,٠٠٠
التوسع في تقديم الخدمات بشكل أسرع.	٣,٥	(٨)	٣١,٧١	٠,٠٠٠	٣,٦	٣,١	٣,٧	١٦,٤٩	٠,٠٠٠
زيادة إقتناع العملاء بالتعاقد مع هذه المكاتب.	٣,٤	(٩)	٢٠,١٥	٠,٠٠٠	٣,٣	٣,١	٣,٩	٤١,٣٣	٠,٠٠٠
الإستفادة من الإسم والعلامة التجارية للشبكة أو الجمعية المحاسبية.	٤,١	(٣)	٣٨,٠٧	٠,٠٠٠	٣,٩	٤,٣	٤,٢	٣٢,٧٧	٠,٠٠٠
الإستفادة من التخصص الصناعي للشبكة	٣,٦	(٧)	١٢,٥٧	٠,٠٠٠	٣,٥	٣,٩	٣,٣	٣٥,٦٢	٠,٠٠٠
زيادة ثقة العملاء في مكاتب المراجعة الصغيرة.	٤	(٤)	٢٥,١٤	٠,٠٠٣	٣,٩	٤,٣	٣,٩	٢١,٠٠	٠,٠٠٧
تحسين قدرتها على المنافسة.	٣,٨	(٥)	٥٢,٨٢	٠,٠٠٠	٣,٨	٣,٩	٣,٧	٣٦,٩٠	٠,٠٠٠
مواجهة العقبات التي تحول دون مراجعة مكاتب المراجعة الصغيرة للشركات الكبيرة.	٣,٣	(١٠)	١٩,٢٥	٠,٠٠٠	٣,٤	٣,١	٣,٤	٣١,٥٢	٠,٠٠٠
الإنتشار العالمي.	٢,٨	(١١)	٢٨,٤٣	٠,٠٠٩	٣,١	٢,٦	٢,٧	١٨,٥٣	٠,٠٠٠
تحسين سياسات رقابة الجودة في المكتب.	٣,٥	(٨)	١٨,٠٤	٠,٠٠٠	٣,٢	٣,٨	٣,٤	٥١,٦٦	٠,٠٠٠
تحسين مستوى جودة المراجعة وغيرها من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الصغيرة.	٣,٧	(٦)	٤١,٧٣	٠,٠٠٠	٤,١	٣,٦	٣,٣	٤٠,١٠	٠,٠٠٠
تقليل الدعاوى القضائية المحتمل رفعها على مكاتب المراجعة الصغيرة.	٣,٦	(٧)	٤٠,٨١	٠,٠٠٠	٣,٦	٣,٧	٣,٥	٢٣,٩٠	٠,٠٠٥

يتضح من الجدول السابق أن هناك إتجاهاً من قبل عينة الدراسة نحو الموافقة على الفوائد المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة المتوسط (أكثر من ٣). وعلى مستوى الفئات المختلفة يلاحظ إتفاق جميع الفئات على الموافقة. ويستثنى من ذلك "الإنتشار العالمي"، حيث أن قيمة المتوسط لهذا العنصر (أقل من ٣). وقد يرجع ذلك إلى أن فئات العينة ترى أن الهدف الرئيسي لإنضمام مكاتب المراجعة الصغيرة لشبكة أو لجمعية محاسبية، هو تدعيم

- قدرة هذه المكاتب على المنافسة في سوق المراجعة المحلي من خلال تحسين جودة الخدمات التي تقدمها (خاصةً خدمة جودة المراجعة). ومن ثم زيادة ثقة العملاء فيها، وجذب عملاء جدد. وقد جاء ترتيب الفوائد المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية من حيث الأهمية النسبية كما يلي:
- الإستفادة من خبرات ومعارف المكاتب الأخرى في الشبكة أو الجمعية (متوسط: ٤,٣).
 - الإستفادة من الموارد المتاحة لدى المكاتب الأخرى في الشبكة أو الجمعية؛ وجذب عملاء جدد، وتوسيع قاعدة العملاء (متوسط: ٤,٢).
 - الإستفادة من الإسم والعلامة التجارية للشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ وتقليل الدعاوى القضائية المحتمل رفعها عليها (متوسط: ٤,١).
 - تعزيز شرعية هذه المكاتب؛ وزيادة ثقة عملاء المراجعة (متوسط: ٤).
 - تحسين قدرتها على المنافسة؛ وتقديم مستوى أفضل من التأكيد (متوسط: ٣,٨).
 - تحسين مستوى جودة المراجعة وغيرها من الخدمات التي تقدمها المكاتب (متوسط: ٣,٧).
 - الإستفادة من التخصص الصناعي للشبكة أو الجمعية المحاسبية (متوسط: ٣,٦).
 - تحسين أنظمة رقابة الجودة؛ والتوسع في تقديم الخدمات بشكلٍ أسرع (متوسط: ٣,٥).
 - زيادة إقتناع عملاء المراجعة بالتعاقد مع هذه المكاتب (متوسط: ٣,٤).
 - مواجهة العقبات التي تحول دون مراجعة الشركات الكبيرة المدرجة (متوسط: ٣,٣).
 - الإنتشار العالمي (متوسط: ٢,٨).
- ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لدرجة الموافقة على كل فائدة تم استخدام إختبار كاي^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % لجميع الفوائد، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء الموافقة على كل فائدة (الإختبار موافق تماماً أو موافق). وبالتالي يمكن استنتاج أن الأغلبية يرون وجود فوائد متوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرضية الأولى للبحث.
- وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث (مراجعون، أكاديميون، أعضاء لجان المراجعة) حول الموافقة على كل فائدة باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع الفوائد المذكورة، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

(٢) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الثانية واختبارها:

نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على المحددات التي تحكم إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الإنضمام". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الثاني إختباره. ويعتمد التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول رقم (٥)

محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الإنضمام لها	المتوسط	الترتيب	إختيار ك٢		المتوسط حسب الفئة			إختيار كروسكال واليس	
			القيمة	المستوى	مراجعون	أكاديميون	المراجعة	القيمة	المستوى
تاريخ إنشاء الشبكة أو الجمعية المحاسبية.	٣,٩	(١)	٧٧,٢٩	٠,٠٠٠	٣,٨	٤,٢	٣,٧	١٠١,٤٩	٠,٠٠١
عدد المكاتب الأعضاء في الشبكة أو الجمعية.	٣,٧	(٢)	٢٨,٢٧	٠,٠١٤	٤,٣	٣,٦	٣,٣	٣٥,٧١	٠,٠٠٠
ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية توفر التفرد الجغرافي للمكتب.	٣,٧	(٢)	٤٣,٦٦	٠,٠٠٠	٣,٨	٣,٧	٣,٦	٣٣,٩٤	٠,٠٠٠
ما إذا كان المكتب أكبر أو أصغر بكثير من المكاتب الأعضاء الأخرى.	٣,٢	(٧)	٧٣,٦٣	٠,٠٠٠	٣,٣	٢,٨	٣,٤	٣٢,٥٠	٠,٠١٠
ما إذا كان المكتب يستطيع تقديم مساعدة للمكاتب الأعضاء الأخرى.	٣,٢	(٧)	٨٢,٥٤	٠,٠٠٠	٣,١	٣,٣	٣,٣	٣٦,٨٧	٠,٠٠٠
ما إذا كان المكتب يحتاج إلى مساعدة لخدمة العملاء الحاليين أو للتوسع في صناعة أو منطقة جغرافية معينة.	٣	(٨)	١٣,٤٠	٠,٠٠٠	٣,٣	٣	٢,٦	٤٢,٨٤	٠,٠٠٠
ما إذا كانت عضوية الشبكة أو الجمعية تساعد في تحقيق خطط المكتب في السنوات القادمة.	٣,٩	(١)	٥٥,٧٢	٠,٠٠٠	٣,٩	٣,٨	٤,١	٢٢,٠١	٠,٠٠٠
نوع المؤتمرات والتدريبات المتاحة في الشبكة أو الجمعية المحاسبية.	٣,٢	(٧)	٩٩,٧٦	٠,٠٠٦	٣,٥	٣,١	٣,١	٣٩,٣١	٠,٠٠٠
جودة التدريب الذي تقدمه الشبكة أو الجمعية مقارنة بالتدريب الذي توفره الشبكات والجمعيات الأخرى.	٣,٦	(٣)	٤٧,٦٥	٠,٠٠٠	٣,٦	٣,٥	٣,٨	٢٠,٢٩	٠,٠٠٠
ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم برامج خاصة برقابة الجودة.	٣,٥	(٤)	١١٢,٥٥	٠,٠٠٠	٣	٤,٢	٣,٣	٤٢,٥٩	٠,٠٠٠
ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم نظاماً إستشارياً فنياً لمساعدة المكاتب الأعضاء في الأمور التقنية العاجلة.	٣,٣	(٦)	٦٧,٧٠	٠,٠٠٠	٣,٢	٣,١	٣,٦	٣٣,٦٩	٠,٠٠٠
ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تستخدم التكنولوجيا لنشر المعلومات والواصل والمساعدة التقنية.	٣,٤	(٥)	٣٣,٥٨	٠,٠٠٠	٣,٦	٣,٦	٣,١	٣٤,٩٠	٠,٠٠٠
ما إذا كانت الشبكة تقدم برامج مراجعة و/أو أدلة تقنية تناسب إحتياجات المكتب.	٣,٤	(٥)	٦٢,٣٩	٠,٠١٨	٣,٤	٣,٨	٣,١	١٧,٤١	٠,٠٠٠
تحديد أفضل الممارسات التي تطبقها وتعممها الشبكة أو الجمعية مقارنة بالشبكات والجمعيات الأخرى.	٣,٦	(٣)	٢٧,٦١	٠,٠٠٠	٣,٨	٣,٦	٣,٣	١٦,٤٧	٠,٠٠٩

يتضح من الجدول السابق أن هناك إتجاهاً من قبل عينة الدراسة نحو الموافقة، على محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الإنضمام إليها، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة المتوسط (أكثر من ٣). وعلى مستوى الفئات المختلفة يلاحظ إتفاق جميع الفئات على الموافقة على ذلك. ويستثنى من ذلك

لأعضاء لجان المراجعة "ما إذا كان المكتب يحتاج إلى مساعدة لخدمة العملاء الحاليين أو للتوسع في صناعة أو منطقة جغرافية معينة"، حيث أن قيمة المتوسط لهذا العنصر (أقل من ٣). وقد يرجع ذلك إلى أن فئة المراجعين وفئة الأكاديميين أكثر إقتناعاً من فئة الأعضاء في لجان المراجعة، بأن العديد من مكاتب المراجعة الصغيرة قد لا يسعون إلى الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية، إلا إذا كانت بحاجة لهذه العضوية. وقد جاء ترتيب محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الإنضمام إليها من حيث الأهمية النسبية كما يلي:

- تاريخ إنشاء الشبكة أو الجمعية؛ ما إذا كانت عضوية الشبكة أو الجمعية تساعد في تحقيق خطط المكتب في السنوات القادمة (متوسط: ٣,٩).
- عدد المكاتب الأعضاء في الشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ وما إذا كانت الشبكة أو الجمعية توفر التفرد الجغرافي للمكتب (متوسط: ٣,٧).
- جودة التدريب الذي تقدمه الشبكة أو الجمعية مقارنةً بالتدريب الذي توفره الشبكات والجمعيات الأخرى؛ وتحديد أفضل الممارسات التي تطبقها وتعممها الشبكة أو الجمعية مقارنةً بالشبكات والجمعيات الأخرى (متوسط: ٣,٦).
- ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم برامج خاصة برقابة الجودة (متوسط: ٣,٥).
- ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تستخدم التكنولوجيا لنشر المعلومات والتواصل والمساعدة التقنية؛ وما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم برامج مراجعة و/أو أدلة تقنية تناسب المكتب (متوسط: ٣,٤).
- ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم نظاماً إستشارياً فنياً لمساعدة المكاتب الأعضاء في الأمور التقنية العاجلة (متوسط: ٣,٣).
- ما إذا كان المكتب أكبر أو أصغر بكثير من المكاتب الأعضاء الأخرى؛ وما إذا كان المكتب يستطيع تقديم مساعدة للمكاتب الأعضاء الأخرى؛ نوع المؤتمرات والتدريبات المتاحة في الشبكة أو الجمعية المحاسبية (متوسط: ٣,٢).
- ما إذا كان المكتب يحتاج إلى مساعدة لخدمة العملاء الحاليين أو للتوسع في صناعة أو منطقة جغرافية معينة (متوسط: ٣).

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لدرجة الموافقة على كل محدد تم استخدام إختبار كاي^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % لكل المحددات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء الموافقة على كل محدد (الإختيار موافق تماماً أو موافق). وبالتالي يمكن استنتاج أن العينة ترى وجود محددات لإختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الإنضمام إليها. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرضية الثانية للبحث.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث (مراجعون في مكاتب المراجعة، أكاديميون، أعضاء لجان المراجعة) حول الموافقة على كل محدد باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع المحددات المذكورة، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

(٣) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الثالثة وإختبارها:

نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على وجود أسباب تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الثالث إختبار صحته أو خطأه. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول رقم (٦)

الأسباب التي تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية	المتوسط	الترتيب	إختبار كا ^٢		المتوسط حسب الفئة			إختبار كروسكال واليس	
			القيمة	مستوى الدلالة	مراجعون	أكاديميون	لجان المراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
ارتفاع تكاليف الحصول على هذه العضوية.	٣,٨	(١)	٤٧,١٠	٠,٠٠٠	٤,٣	٣,٦	٣,٤	٢٧,٩٤	٠,٠٠٠
صعوبة المناقشة بين أعضاء الشبكة أو الجمعية.	٣,٤	(٤)	٢٩,٣٢	٠,٠٠٠	٣,٦	٣,٢	٣,٥	١٥,١٧	٠,٠٠٠
استغراق وقت طويل للحصول على عضوية الشبكة أو الجمعية المحاسبية بشكل كامل.	٣,٨	(١)	٥٨,٣٥	٠,٠٠٠	٣,٩	٤,١	٣,٣	٢٩,٧١	٠,٠٠٠
عدم التطابق بين حجم وخبرة المكاتب الأعضاء في نفس الشبكة أو الجمعية المحاسبية.	٣,٢	(٦)	٤١,٧٧	٠,٠٢٦	٣,٢	٣,١	٣,٢	٣٠,٤٣	٠,٠٠٤
ارتباك عملاء المكتب بشأن كيفية عمل الشبكة أو الجمعية.	٣,٣	(٥)	١٣,٣٦	٠,٠٠٠	٣,٢	٣,٦	٣,١	٥٩,٦٢	٠,٠٢٢
غياب أو فقدان المكاتب الأعضاء في بعض المواقع الدولية.	٣,٦	(٣)	١٨,٣٧	٠,٠٠٠	٣,٣	٣,٦	٣,٨	١٧,٣٩	٠,٠٠٠
عدم الألفة بين المكاتب الأعضاء.	٣,٢	(٦)	٥٦,٣١	٠,٠٠٠	٣,٢	٣,٢	٣,١	١٠,٢٩	٠,٠٠٠
القلق بشأن كفاءة المكاتب الأعضاء الأخرى.	٣,٦	(٣)	٢٤,٠٩	٠,٠٠٠	٣,٩	٣,٤	٣,٥	٣٥,٢٠	٠,٠٠٠
إختلاف اللغة والثقافة والنشاط وقوانين الشركات والضرائب ومزاولة المهنة.	٣,٧	(٢)	٤٠,٨٠	٠,٠٠٨	٣,٨	٣,٥	٣,٨	٢٩,٣٠	٠,٠٠٥
نقص الموظفين والقيود الجغرافية مع تعقيدات المراجعة على المستوى الدولي.	٢,٩	(٨)	٢٥,١٨	٠,٠٠٠	٣	٢,٧	٣,١	٤٨,٢٣	٠,٠٠٤
عدم القدرة على إنشاء شبكات عالمية لخدمة العملاء العالميين، بسبب الافتقار إلى مكاتب مراجعة في الخارج للعمل كشركاء محتملين.	٣,٤	(٤)	٤٩,٦٢	٠,٠١٨	٣,٣	٣,٧	٣,١	١٦,٨٨	٠,٠٠٠
الحاجة إلى قدر أكبر من القدرات التقنية والتخصص الصناعي.	٣,١	(٧)	١١,٠٦	٠,٠٠٠	٢,٧	٣,٤	٣,٢	٤٠,٤٠	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول السابق إتفاق أفراد العينة على أهمية جميع الأسباب المذكورة، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل سبب (أكبر من ٣)، وجاء السببين "إرتفاع تكاليف الحصول على هذه العضوية، واستغراق وقت طويل للحصول على عضوية الشبكة أو الجمعية المحاسبية بشكل كامل." في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة، في حين

جاء السبب "نقص الموظفين والقيود الجغرافية مع تعقيدات المراجعة على المستوى الدولي" في المرتبة الأخيرة.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لدرجة الموافقة على كل سبب تم استخدام إختبار كاي^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % لجميع الأسباب، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء الموافقة (الإختبار موافق تماماً أو موافق). وبالتالي يمكن استنتاج أن العينة ترى وجود أسباب تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرضية الثالثة للبحث.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث (مراجعون في مكاتب المراجعة، أكاديميون، أعضاء لجان المراجعة) حول الموافقة على كل سبب باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع الأدوار المذكورة، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

(٤) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الرابعة وإختبارها:

نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على المخاطر التي تواجه مكاتب المراجعة الصغيرة بعد حصولها على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الرابع إختبار صحته أو خطأه. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول رقم (٧)

المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية	المتوسط	الرتبة	إختبار كاي ^٢		المتوسط حسب الفئة			إختبار كروسكال واليس	
			القيمة	مستوى الدلالة	مراجعون	أكاديميون	لجان المراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
صعوبة تحكم مكتب المراجعة في الشبكة.	٣,١	(٦)	٤٣,٢٩	٠,٠٠٠	٣,٥	٢,٨	٣,١	٤٩,٢١	٠,٠٢١
احتمالية فقد المكاتب الأعضاء لهويتها.	٢,٩	(٧)	٣٧,١٩	٠,٠٠٠	٣	٢,٦	٣,٢	٦٧,٥٢	٠,٠٠٠
عدم تمتع الشبكة بالإستقرار.	٢,١	(٩)	٢٥,١١	٠,٠٠٠	٢,١	١,٥	٢,٧	١٥,٣٨	٠,٠٠٠
احتمالية فقد المكاتب للكفاءة التي تتمتع بها.	٢,٦	(٨)	٤٦,٣٠	٠,٠٠٠	٢,٢	٢,٥	٣,٢	١٧,٣١	٠,٠٠٠
الضرر الناتج من سوء سلوك الأعضاء الآخرين في الشبكة.	٤,١	(١)	١٣,٢٨	٠,٠٠٠	٤,٢	٤,٤	٣,٨	٢٨,٥٦	٠,٠٠٠
عدم توافق حجم المكتب وتخصصه مع حجم الشبكة.	٣,٢	(٥)	٤٣,٢٩	٠,٠٠٠	٣,٤	٢,٧	٣,٥	٤٧,١٥	٠,٠٠٠
التأثير السلبي على سمعة المكاتب الأخرى في نفس الشبكة أو الجمعية عند فشل مكتب عضو في نفس الشبكة.	٤	(٢)	٣٩,٠٩	٠,٠٠٠	٣,٩	٣,٩	٤,١	٢٥,١٧	٠,٠٠٠
قلق طالبي خدمات مكاتب المراجعة الصغيرة من توحيد سياسات الجودة عند فشل مكتب عضو.	٣,٣	(٤)	٤١,٨٠	٠,٠٠٨	٣,٥	٣,١	٣,٣	٢٧,٦١	٠,٠٠٠
التأثير السلبي على أسعار أسهم عملاء مكاتب المراجعة الكبيرة عند فشل مكتب عضو في نفس الشبكة أو الجمعية.	٤	(٢)	٥٧,٣١	٠,٠٠٠	٤,٣	٣,٧	٣,٩	٣٨,٦٦	٠,٠٠٩

يتضح من الجدول السابق إتفاق أفراد العينة على عدد من المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية، حيث يبدو ذلك جلياً في

ارتفاع قيمة المتوسط (أكبر من ٣). وقد جاء ترتيب هذه المخاطر من حيث الأهمية النسبية كما يلي:

- الضرر الناتج من سوء سلوك الأعضاء الآخرين في الشبكة (متوسط : ١, ٤).
- التأثير السلبي على سمعة المكاتب الأخرى في نفس الشبكة أو الجمعية عند فشل مكتب عضو في نفس الشبكة أو الجمعية (متوسط : ٤).
- التأثير السلبي على أسعار أسهم عملاء مكاتب المراجعة الكبيرة عند فشل مكتب عضو في نفس الشبكة أو الجمعية (متوسط : ٤).
- قلق طالبي خدمات مكاتب المراجعة الصغيرة من توحيد سياسات الجودة الذي توفره الشبكات والجمعيات عند فشل مكتب عضو (متوسط : ٣, ٣).
- عدم توافق حجم المكتب وتخصصه مع حجم الشبكة (متوسط : ٣, ٢).
- المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية صعبة تحكم مكتب المراجعة في الشبكة. (متوسط : ٣, ١).
- ويتضح أيضاً من الجدول السابق عدم إتفاق أفراد العينة على عدد من المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية، حيث يبدو ذلك جلياً في انخفاض قيمة المتوسط (أقل من ٣). وقد جاء ترتيب هذه المخاطر من حيث الأهمية النسبية كما يلي:

- احتمالية فقد المكاتب الأعضاء لهويتها (متوسط: ٢, ٩).
 - احتمالية فقد المكاتب للكفاءة التي تتمتع بها (متوسط: ٢, ٦).
 - عدم تمتع الشبكة بالإستقرار (متوسط: ٢, ١).
- ولاختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة للدرجة المواقفة على كل خطر، تم استخدام اختبار كاي^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥% لجميع المخاطر، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء الموافقة على كل خطر منهم (الإختيار موافق تماماً وموافق)، وبالتالي يمكن استنتاج أن الأغلبية يوافقون على هذه المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرضية الرابعة للبحث.
- ولبيان الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث (مراجعون في مكاتب المراجعة وأكاديميون وأعضاء لجان المراجعة) حول درجة الموافقة على كل خطر باستخدام اختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من ٥%). ويستثنى من ذلك الخطر الخاص باحتمالية فقد المكاتب الأعضاء لهويتها، حيث يتبين من الجدول عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لهذا الخطر (مستوى الدلالة أكبر من ٥%).

(٥) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الخامسة وإختبارها:

نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أهمية دور الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الخامس إختبار صحته أو خطأه. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجداول التالي:

جدول رقم (٨)

دور الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية	المتوسط	النسبة المئوية	إختبار كا ^١		المتوسط حسب الفئة			إختبار كروسكال واليس	
			القيمة	مستوى الدلالة	مراجعون	أكاديميون	لجان المراجعة	القيمة	مستوى الدلالة
(أ) دور مكاتب المراجعة الصغيرة: تقييم قدرتها على تقديم خدماتها لجميع أنواع منشآت الأعمال، لتحديد مدى حاجتها للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.	٣,٧	(٢)	١٨,٢٥	٠,٠٢٠	٣,٦	٤	٣,٥	٥٠,٧٢	٠,٠٠٠
جمع معلومات كافية ومناسبة عن الشبكات والجمعيات المحاسبية التي يمكن الإنضمام إليها.	٣,٦	(٣)	٢٨,١٦	٠,٠٠٠	٣,٧	٣,٨	٣,٣	٢٩,٥٩	٠,٠٠٠
تحديد الشبكة أو الجمعية المحاسبية التي ستطلب عضويتها. ويتم ذلك بعد تقييم كل شبكة أو جمعية يمكن الإنضمام إليها.	٣,٨	(١)	١٢١,٤٤	٠,٠٠٠	٣,٩	٣,٩	٣,٦	١٦,٣١	٠,٠٠٦
(ب) دور المنظمات العلمية والمهنية والرقابية: نشر ثقافة حصول مكاتب المراجعة الصغيرة على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.	٣,٨	(٣)	٥٢,٩٠	٠,٠٠٠	٣,٤	٤	٣,٩	٥١,٤٨	٠,٠٠٠
تشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية.	٣,٦	(٤)	٤٩,٨١	٠,٠٠٠	٣,٨	٣,٤	٣,٦	٣٩,٦٦	٠,٠٠٠
إصدار دليل إرشادي يتضمن أسماء الشبكات والجمعيات التي ينصح بالإنضمام إليها، مع بيان موقع كل شبكة وشروط الإنضمام إليها.	٣,٩	(٢)	٢١,٣٧	٠,٠٠٠	٣,٩	٣,٥	٤,٣	١٠٢,٣٨	٠,٠٠٠
مساهمة المنظمات المهنية في الرسوم التي تتحملها مكاتب المراجعة الصغيرة من أجل الحصول على عضوية الشبكة أو الجمعية.	٤,١	(١)	٣٢,٦٧	٠,٠٠٠	٤,٣	٣,٧	٤,٢	٣٨,٨٦	٠,٠٠٠
(ج) دور لجان المراجعة: اعتبار عضوية مكتب المراجعة المحتمل التعاقد معه في شبكة أو جمعية، أحد محددات إختياره.	٣,٢	(٢)	٢٧,٤٥	٠,٠٠٠	٣	٣,٣	٣,٣	٩,٨٤	٠,٠٠٠
اعتبار عضوية مكتب المراجعة المحتمل التعاقد معه في شبكة أو جمعية محاسبية، أحد وسائل زيادة الثقة في الشركة.	٣,٣	(١)	٦٧,٢٣	٠,٠٢٠	٣,٢	٣,٥	٣,٢	٥١,٢٦	٠,٠٠٠
اعتبار عضوية مكتب المراجعة المحتمل التعاقد معه في شبكة أو جمعية محاسبية، أحد عوامل تحسين جودة المراجعة.	٣,٢	(٢)	٤٠,٦٠	٠,٠٠٠	٣,٣	٣,١	٣,٢	٣٩,٥١	٠,٠٠٧
التعاقد مع مكتب من مكاتب المراجعة الصغيرة الحاصلة على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.	٣,١	(٣)	١٤,٠٦	٠,٠٠٦	٣,١	٢,٨	٣,٣	٤٠,٣٩	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول السابق إتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص دور الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة

أو جمعية محاسبية. وقد تبين إتفاق أفراد العينة على أهمية جميع الأدوار المذكورة، حيث يبدو ذلك جلياً في القيمة المرتفعة للمتوسط (أكبر من ٣).

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لدرجة الموافقة على كل دور تم استخدام إختبار كا^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع الأدوار، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وذلك لصالح الآراء الموافقة على كل دور، وبالتالي يمكن استنتاج أن الأغلبية يوافقون على أهمية دور الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرضية الخامسة للبحث.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث (مراجعون في مكاتب المراجعة، أكاديميون، أعضاء لجان المراجعة) حول درجة الموافقة على كل دور باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ % بالنسبة لجميع الأدوار المذكورة، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

(٦) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية السادسة وإختبارها:

نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أن عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية يساعدها في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال السادس إختبار صحته أو خطأه.

ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول رقم (٩)

تأثير عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية على جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب	القيمة العددية	إختبار كا ^٢		المتوسط حسب الفئة			إختبار كروسكال واليس	
		مستوى الدلالة	القيمة العددية	الدرجة	المتوسط	القيمة	مستوى الدلالة	
عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية يساعدها في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب	٣,٩	٤١,٧٥	٠,٠٠٠	٤,٣	٣,٨	٣,٧	٢٩,٤٦	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول السابق إتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص تأثير عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية على جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب. وقد تبين إتفاق أفراد العينة على هذا التأثير، حيث يبدو ذلك جلياً في القيمة المرتفعة للمتوسط (أكبر من ٣).

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لدرجة الموافقة على هذا التأثير تم استخدام إختبار كا^٢، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ %، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وذلك لصالح الآراء الموافقة على هذا التأثير، وبالتالي يمكن استنتاج أن الأغلبية يوافقون على وجود

تأثير لعضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية على جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرضية السادسة للبحث.

وقد تم إختبار الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث (المراجعون، أكاديميون، أعضاء لجان المراجعة) حول درجة الموافقة على تأثير عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية على جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٥ %، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

- خلاصة إختبار فرضيات البحث: مما سبق، يمكن عرض نتيجة إختبار الفرضيات كالتالي:

نتيجة الإختبار	نص الفرضية	رقم الفرضية
قبول	يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على الفوائد التي تحققها مكاتب المراجعة الصغيرة من عضويتها في شبكة أو جمعية محاسبية.	(١)
قبول	يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على المحددات التي تحكم إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية التي سيتم الإنضمام.	(٢)
قبول	يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على وجود أسباب تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.	(٣)
قبول	يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على المخاطر التي تواجه مكاتب المراجعة الصغيرة بعد حصولها على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.	(٤)
قبول	يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أهمية دور الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية.	(٥)
قبول	يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أن عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية يساعدها في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها.	(٦)

٤. نتائج وتوصيات البحث:

٤/١. نتائج البحث:

- يتم تحديد ما إذا كان مكتب المراجعة صغير أو متوسط أو كبير، في ضوء عدة ضوابط، أهمها: الإيرادات السنوية للمكتب؛ عدد وحجم وطبيعة نشاط الشركات التي يراجعها المكتب.
- يحتاج سوق المراجعة إلى مكاتب المراجعة الصغيرة، بإعتبارها أحد موردي خدمات المراجعة والخدمات الأخرى ذات العلاقة، إلا أن هذه المكاتب لا تحظى بثقة معظم العملاء، خاصة الكبار منهم، بسبب عدم قدرتها على أداء الخدمات التي يطلبها هؤلاء العملاء بجودة مرتفعة.
- تواجه مكاتب المراجعة الصغيرة العديد من التحديات، أهمها صعوبة المنافسة في سوق مراجعة الشركات الكبيرة؛ ونقص الموارد المتاحة لديها، وتعقيدات المراجعة.
- تعد عضوية الشبكات أو الجمعيات المحاسبية، أحد الآليات الهامة التي يمكن لمكاتب المراجعة الصغيرة الإستناد إليها في الحصول على الموارد التي تحتاج إليها، ومواجهة التحديات التي تواجهها، وتحسين جودة الخدمات التي تقدمها.

- بشكلٍ عام، تعد جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الصغيرة الأعضاء في شبكة أو جمعية محاسبية أعلى من جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الصغيرة غير الأعضاء.
- الشبكات والجمعيات المهنية شبكات خدمات مهنية، هدفها الرئيسي توفير موارد لأعضائها، من أجل مساعدة العملاء في جميع أنحاء العالم. فهي تعاون تعاقدية بين مكاتب المراجعة المستقلة قانونياً وإقتصادياً. وقد نشأت ونمت مع توسع الشركات الكبيرة لعملياتها في الخارج.
- توجد عدة شروط للحصول على عضوية الشبكات والجمعيات المهنية، أهمها: موافقة الشبكة المراد الانضمام إليها؛ وإرتفاع رسوم العضوية؛ والمشاركة في منهجيات المراجعة وبرامج تقنية بين الأعضاء؛ والالتزام بالسياسات المشتركة؛ والحفاظ على معايير جودة الشبكة العالمية.
- تتمتع مكاتب المراجعة الأعضاء بالشبكات والجمعيات المحاسبية بنوعين من الإستقلالية هما: الإستقلال القانوني والإستقلال الإقتصادي.
- تتكون الشبكات والجمعيات المحاسبية بشكلٍ أساسي من شبكات وجمعيات ذات المكاتب الأعضاء الأكبر حجماً؛ وشبكات وجمعيات ذات المكاتب الأعضاء الأصغر حجماً؛ والشبكات والجمعيات ذات المنظمة الرائدة.
- تختلف الشبكات المحاسبية عن شبكات الأربعة الكبار وغيرها من مكاتب المحاسبة الكبيرة، في أن الشبكات الأخرى بخلاف شبكات الأربعة الكبار، تتكون من أعضاء مستقلين تختلف عن الإسم والهيكل القانوني للشبكة، وبالتالي فإن أرائهم المتعلقة بالمراجعة تحمل أسماء مكاتب المراجعة الفردية (بدلاً من إسم الشبكة أو الجمعية).
- يستند تكوين وتنظيم الشبكات أو الجمعيات المهنية المحاسبية إلى بعض النظريات، أهمها نظرية الإعتماد على الموارد؛ ونظرية الشرعية.
- توجد ثلاثة أشكال أساسية لتنظيم الشبكة أو الجمعية المحاسبية، هي عقود المراسلات؛ عقد تعاون؛ وعقود الدمج.
- من أهم الفوائد المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية: تعزيز شرعية هذه المكاتب؛ الإستفادة من الموارد والخبرات والمعارف المتاحة لدى المكاتب الأعضاء في الشبكة؛ تقديم مستوى أفضل من التأكيد؛ تحسين جودة المراجعة؛ جذب عملاء جدد؛ الإستفادة من الإسم والعلامة التجارية للشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ مواجهة العقبات التي تحول دون مراجعة الشركات الكبيرة المدرجة؛ وتحسين نظام رقابة الجودة.
- من أهم محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الانضمام إليها: الموارد والخدمات التي ستوفرها الشبكة أو الجمعية لأعضائها؛

تاريخ إنشاء الشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ عدد المكاتب الأعضاء في الشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ ما إذا كانت عضوية الشبكة أو الجمعية تساعد في تحقيق خطط المكتب في السنوات القادمة.

- تواجه مكاتب المراجعة الصغيرة الأعضاء في شبكة أو جمعية محاسبية العديد من التحديات، أهمها: ارتفاع تكاليف الحصول على هذه العضوية؛ استغراق وقت طويل للحصول على العضوية بشكلٍ كامل؛ صعوبة المنافسة بين أعضاء الشبكة أو الجمعية؛ عدم التطابق بين حجم وخبرة المكاتب الأعضاء في نفس الشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ ارتباك عملاء المكتب بشأن كيفية عمل الشبكة أو الجمعية المحاسبية؛ القلق بشأن كفاءة المكاتب الأعضاء الأخرى.
- توجد عدة مخاطر تواجه مكاتب المراجعة من الإنضمام إلى شبكة محاسبية، أهمها: صعوبة تحكم مكتب المراجعة في الشبكة؛ احتمالية فقد المكاتب الأعضاء لهويتها؛ عدم تمتع الشبكة بالإستقرار؛ احتمالية فقد المكاتب للكفاءة التي تتمتع بها؛ عدم توافق حجم المكتب وتخصصه مع حجم الشبكة؛ احتمال التأثير السلبي على مستوى الجودة في مكاتب الشبكة العالمية.

٢/٤. توصيات البحث:

يحتاج تفعيل عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية إلى جهود الأطراف المعنية للمساهمة في حل المشكلات التي قد تعترض تطبيقه، لذا تتضمن التوصيات:

- (١) يوصي الباحث مكاتب المراجعة الصغيرة بالسعي للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية للإستفادة من الموارد والإمكانيات التي توفرها الشبكات والجمعيات المحاسبية لأعضائها، مما يحسن من جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب.
- (٢) يوصي الباحث لجان المراجعة والمساهمين بإعتبار عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية أحد محددات إختيار مكتب المراجعة الذي سيتم التعاقد معه.
- (٣) يوصي الباحث المنظمات العلمية والمهنية والمؤسسات الأكاديمية المعينة بالمراجعة بنشر ثقافة عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية؛ وبيان شروط الحصول عليها، ومنافعها ومشاكلها.
- (٤) يوصي الباحث الشبكات والجمعيات المحاسبية بتيسير شروط الحصول على عضويتها، خاصةً ما يتعلق برسوم العضوية.
- (٥) أخيراً يوصي الباحث زملائه الباحثين بمناقشة أثر عضوية مكاتب المراجعة في شبكة أو جمعية محاسبية على جودة عملية التقرير المالي وعلى أتعاب واستقلال مكتب المراجعة، وعلى ترشييد الأحكام المهنية للمراجع الخارجي، وعلى رأي المراجع.

٥. حدود البحث:

- يشير مصطلح مكاتب المراجعة الصغيرة في هذا البحث إلى مكاتب المراجعة من غير الأربعة الكبار وغيرها من مكاتب المراجعة الكبيرة والمتوسطة.
- تستخدم مصطلحات شبكة أو جمعية أو إتحاد أو تحالف أو كيان محاسبي كمرادفات.
- يستخدم مصطلح مكاتب المراجعة ومصطلح مكاتب المحاسبة كمرادفين.
- يستخدم مصطلح شبكة أو جمعية المراجعة ومصطلح شبكة أو جمعية المحاسبة كمرادفين.

٦. المراجع المستخدمة:

١/٦. المراجع العربية:

- منصور، د. أشرف محمد إبراهيم (٢٠١٠)، مسؤولية المراجعين الخارجيين عن الأزمة المالية العالمية الحالية (دراسة ميدانية)، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الأول، الجمعية السعودية للمحاسبة، جامعة الملك سعود - المملكة العربية السعودية.
- البلداوي، د. عبد الحميد عبد المجيد (١٩٩٧): الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية، عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى.
- بخيت، أ. محمد نظمي عبد النبي (٢٠٠٤)، قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. نموذج مقترح، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة عين شمس.
- غنيم، د. أحمد الرفاعي، صبري، د. نصر محمود (٢٠٠٠)، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام البرنامج الجاهز SPSS، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة.
- القحطاني، د. سالم بن سعيد؛ العامري، د. أحمد بن سالم؛ آل مذهب، د. معدي بن محمد؛ العمر، د. بدران بن عبدالرحمن (١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م)، منهج البحث في العلوم السلوكية مع تطبيقات على SPSS، الطبعة الثانية، مكتبة العكبيان - الرياض.
- النجار، د. عبدالله بن عمر (٢٠٠٢): الصعوبات التي تواجه الباحثين في بناء الاستبانة واستخدامها كوسيلة لجمع البيانات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها. جامعة الزقازيق، العدد الأول.
- توفيق، د. عبد الجبار (١٩٨٥)، التحليل الإحصائي في البحوث التربوية والنفسية والاجتماعية - الطرق اللامعلمية، مؤسسة الكويت للتقدم العلمي - الكويت، الطبعة الثانية.

- Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of the Treasury (ACAP) (2008), Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of the Treasury, (October 6). Available at: <http://www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/Documents/final-report.pdf>
- Ahn, Jaehan; Akamah, Herita; Bills, Kenneth L. and Saunders, K. Kelli (2018), Accounting Firm Association Membership and Audit Firm Growth, Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3120493
- American Institute of Certified Public Accountants (2012), *Accounting Associations and Networks Directory*, (AICPA). Available at: www.aicpa.org/Research/ExternalLinks/Pages/AccountingAssociationsLinks.aspx.
- Baron, Jon (2016), "Should Your Firm Join an International Accounting Alliance?". Available at: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/organizations/accounting-firms/should-your-firm-join-an-international-accounting-alliance/>
- Barton, J. (2005), Who cares about auditor reputation? *Contemporary Accounting Research*, 22, 549-586.
- BDO International (2005): Annual Statement 2004. Available at: https://en.wikipedia.org/wiki/BDO_Global
- Bills, K. L.; Cunningham, L. M. and Myers, L. A. (2016), Small audit firm membership in associations, networks and alliances: Implications for audit quality and audit fees, *The Accounting Review*, 91 (3): 767-792.
- Bills, Kenneth L.; Dreher, Lauren M. and Myers, Linda A. (2014), Associations, Networks, and Alliances: Equipping Small Audit Firms with Big Resources. Available at: [http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014 Bills Dreher Myers.pdf](http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bills_Dreher_Myers.pdf)
- Bills, Kenneth L.; Hayne, Christie and Stein, Sarah E. (2018), A field study on small accounting firm membership in associations and networks: Implications for audit quality, *The Accounting Review*, Forthcoming. Available at:SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2884301>
- Cahan, F. S.; Emanuel, D. and Sun, J. (2009); Are the reputations of the large accounting firms really international? Evidence from the Andersen-Enron affair, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28(2), 199-226.
- Cairney, T. D. and Stewart, E. G. (2015), Audit fees and client industry homogeneity; *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34(4), 33-57.

- Carson, Elizabeth (2009), Industry Specialization by Global Audit Firm Networks, *The Accounting Review*, March, 84 (2), 355-382.
- CCH (2011), Annual directory of CPA firm associations and networks, In *Public Accounting Report (PAR)*, 1–12. Available at: http://www.jhi.com/sites/www.jhi.com/files/documents/par_02-15_directory.pdf
- CCH (2015), Annual Directory of CPA firm associations and networks, In *Public Accounting Report (PAR)*, 1–12. Available at: http://www.jhi.com/sites/www.jhi.com/files/documents/par_02-15_directory.pdf
- Christensen, B.; Smith, K and Wang, D. (2016), Small audit firm mergers in the United States: Determinants and consequences, *Working paper*, Available at: <https://ssrn.com/abstract=2635605>.
- Dacin, M. T.; Oliver, C. and Roy, J-P (2007), The legitimacy of strategic alliances: an institutional perspective, *Strategic Management Journal*, 28 (2): 169-187.
- Das, S.; Sen, P. K. and Sengupta, S. (1998), Impact of strategic alliances on firm valuation, *Academy of Management Journal*, 41 (1): 27-41.
- DeAngelo, L. E. (1981), Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3): 183-199.
- DeFond, M. L. and Lennox, C. S. (2011), The effect of SOX on small auditor exits and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 52 (1): 21-40.
- Deloitte (2017), “Top 10 Reasons to Join Deloitte”, Available at: <https://www2.deloitte.com/ca/en/pages/careers/articles/top-10-reasons-to-join-our-firm.html>
- Deloitte. (2016), *US Audit Quality Report*. Available at: <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/regulatory/audit-quality.html>
- Eshleman, J. D. and Guo, P. (2014), Do Big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor?, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33 (4): 197-219.
- Francis, J. R. and Wang, D. (2008), The joint effect of investors protection and big 4 audits on earnings quality around the world, *Contemporary Accounting Research*, 25: 157-191.
- Francis, J. R.; Mehta, M. N. and Zhao, W. (2017), Audit office reputation shocks from gains and losses of major industry clients, *Contemporary Accounting Research* (forthcoming).
- General Accounting Office (2008), *Public accounting firms: Mandated study on consolidation and competition*, Washington, DC: Report to the Senate Committee on Banking, (GAO), Housing and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services.
- Gramling, A.A. and Stone, D.N. (2001), Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature, *Journal of Accounting Literature*, 20: 1-29.

- Gulati, R.; Nohria, N. and Zaheer, A. (2000), Strategic Networks, *Strategic Management Journal*, 21: 203-215.
- Gunny, K. A. and Zhang, T. C. (2013), PCAOB inspection reports and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32: 136-160.
- Hecker, R.; Krieg, A., and Pfauth, A. (2006), The effect of auditor reputation on stock returns - The case of Arthur Andersen, (Working Paper), (October). Available at: <http://ssrn.com/abstract=939276>
- Hermanson, D. R.; Houston, R. W. and Rice, J. C. (2007), PCAOB inspections of smaller CPA firms: Initial evidence from inspection reports. *Accounting Horizons*, 21 (2): 137-152.
- Hillman, A. J.; Withers, M. C. and Collins, B. J. (2009), Resource dependence theory: A review, *Journal of Management*, 35 (6): 1404-1427.
- <https://www.aicpa.org/research/externallinks/accountingassociationslinks.html>
- Inside Public Accounting (IPA) (2015a), IPA Special Report: The 2015 IPA 100 Firms. In *The 2015 Largest Accounting Firms, Part One*, edited by Inside Public Accounting.
- Inside Public Accounting (IPA) (2015b), IPA Special Report: The 2015 IPA 200 Firms. In *The 2015 Largest Accounting Firms, Part Two*, edited by INSIDE Public Accounting.
- International Auditing and Assurance Standard Board (2015), *International Standard on Auditing 220 (Revised)*, Quality Control for an Audit of Financial Statements, (IAASB), New York, NY: International Federation of Accountants.
- International Federation of Accountants (2014), Global Small-and Medium-sized Practices Survey 2013 results, (IFAC), (February 6) Available at: <https://www.ifac.org/publicationsresources/ifac-smp-quick-poll-2013-year-end-round>.
- International Federation of Accountants (2015), Global Small-and Medium-sized Practices Survey 2014 results, (IFAC), (March 25) Available at: <https://www.ifac.org/publicationsresources/ifac-global-smp-survey-2014-results>.
- International Federation of Accountants (2016), Global Small-and Medium-sized Practices Survey 2015 results, (IFAC), (February 29) Available at: <https://www.ifac.org/publicationsresources/ifac-global-smp-survey-2015-results>.
- International Federation of Accountants (2017), Global Small-and Medium-sized Practices Survey 2016 Results, (IFAC), (March 16) Available at: <https://www.ifac.org/publicationsresources/2016-ifac-global-smp-survey-report-summary>.
- Kale, P. and Singh, H. (2009), Managing strategic alliances: What do we know now and where do we go from here?, *Academy of Management Perspectives*, 23 (3): 45-62.

- Keune, M. B.; Mayhew, B. W. and Schmidt, J. J. (2016), Non-Big 4 local market leadership and its effect on competition, *The Accounting Review*, 91 (3): 907-931.
- Knechel, W. R.; Niemi, L. and Sundgren, S. (2008), Determinants of auditor choice: Evidence from a small client market, *International Journal of Auditing*, 12 (1): 65-88.
- KPMG International (2005), KPMG's Transparency Report, March. Available at: <https://home.kpmg.com/ie/en/home/insights/2017/03/transparency-report-2016.html>
- Lawrence, A.; Minutti-Meza, M. and Zhang, P. (2011), Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics?, *The Accounting Review*, 86 (1): 259-286.
- Lennox, C. S. and Xin, Q. (2014), The effect of China's weak institutional environment on the quality of Big 4 audits, *The Accounting Review*, 90 (4), 1591–1619.
- Lenz, Hansrudi and James, Marianne L. (2007), International Audit Firms as Strategic Networks – The Evolution of Global Professional Service Firms. Published in: Cliquet, G.; Hendrikse, G.; Tuunanen, M. and Windsperger, J. (Eds.): Economics and Management of Networks, Physica-Verlag, Heidelberg, New York, pp. 367-392. Available at: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2719585>.
- Malsch, B. and Salterio, S. E. (2016), “Doing good field research”: Assessing the quality of audit field research, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 35 (1): 1-22.
- Mao, Juan; Qi, Baolei and Xu, Qian (2017), Does International Accounting Network Membership Affect Audit Fees and Audit Quality? Evidence from China, *The International Journal of Accounting*, 52 (3), September, 262-278.
- McCabe, S. (2015), Accountants going global: Firms seek growth abroad, with help from networks and alliances, *Accounting Today*, September 30.
- McGarry, Stephen J. (2017), “Professional Services Networks, The Future of the Accounting and Legal Professions”. Available at: <https://www.hg.org/professional-services-networks.asp>
- Mead, K. (2008), Finding the membership group that's right for your firm, *Accounting Today*, July 21.
- Miller, R. (2006), Liability for someone else's sins: The risks of accounting firm alliances, *Journal of Accountancy*, 202 (6), 30–32.
- PricewaterhouseCoopers International (PwC) (2005), Global Annual Review, announces incorporation and name of new accounting firm in Japan. Available at: <http://www.pwc.com/jp/ja/assurance/news-release/2006/20060613.jhtml>
- Provan, K. G. and Kenis, P. (2008), Modes of network governance: Structure, management and effectiveness, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 18 (2): 229-252.

- Provan, K. G.; Fish, A. and Sydow, J. (2007), Interorganizational networks at the network level: A review of the empirical literature on whole networks, *Journal of Management*, 33 (3): 479-516.
- Public Company Accounting Oversight Board (2004), Report on 2003 limited inspection of PricewaterhouseCoopers LLP, *Release No. 104-2004-005*, Washington, D.C.: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (2011b), *Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation*, PCAOB, *Release No. 2011-006*, Washington, D.C.: PCAOB.
- Saito, Yoshie and Takeda, Fumiko (2014), Global Audit Firm Networks and Their Reputation Risk, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 29(3), 203–237.
- Seavey, Scott E.; Imhof, Michael J and Westfall, Tiffany J. (2018), Audit Firms as Networks of Offices. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37 (3), 211-242.
- Suchman, M. C. (1995), Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches, *Academy of Management Journal*, 20 (3): 571-610.
- Sunderland, Dan and Trompeter, Gregory M. (2017), Multinational Group Audits: Problems Faced in Practice and Opportunities for Research, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, August, 36 (3): 159-183.
- Wikipedia (2017), “Accounting networks and associations”, Available at https://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_networks_and_associations
- Williams, D. (2017), The Effect of Potential Entrants on Audit Market Competition, University of Illinois, *Working paper*.

ملاحق البحث - قائمة إستبيان بشأن

عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في الشبكات والجمعيات المحاسبية

أستاذي/ زميلي الفاضل/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "عضوية الشبكات والجمعيات المحاسبية ودورها في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الصغيرة بالتطبيق على البيئة المصرية". وإستكمالاً للفائدة المرجوة من هذا البحث، يقوم الباحث بإستقراء الواقع بخصوص أثر عضوية الشبكات والجمعيات المحاسبية في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الصغيرة في بيئة الأعمال المصرية.

لذا، نقدم لسيادتكم هذا الاستبيان من أجل الاستفادة من الخبرة التي تتمتعون بها، للإجابة عن بعض التساؤلات التي يمكن من خلالها معرفة أثر عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة المصرية في الشبكات والجمعيات المحاسبية على تحسين جودة الخدمات التي تقدمها، والخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات التي يأمل الباحث أن تحسن من مستوى أداء مكاتب المراجعة الصغيرة في بيئة الأعمال المصرية، وبالتالي تحسن من صورتها أمام منشآت الأعمال على إختلاف أشكالها القانونية وعلى إختلاف أحجامها وأنشطتها. وما لذلك من فائدة في تدعيم قدرة هذه المكاتب على منافسة مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة الحجم.

شكراً مقدماً لتعاون سيادتكم الصادق،

الباحث: د. أشرف محمد إبراهيم منصور (أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية

التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان)

البريد الإلكتروني: amamansour@hotmail.com

أولاً: أسئلة عامة خاصة بالمستقصى منهم:

(١) برجاء وضع علامة (√) تحت الفئة التي تنتمي إليها سيادتكم:

أكاديمي	عضو لجنة مراجعة	مراجع خارجي

(٢) برجاء وضع علامة (√) تحت المستوى التعليمي لسيادتكم:

أخرى	دكتوراه	ماجستير	دبلوم دراسات عليا	مؤهل جامعي

(٣) برجاء وضع علامة (√) تحت تصنيف مكتب المراجعة الذي تنتمي إليه سيادتكم:

مكتب مراجعة كبير	مكتب مراجعة متوسط	مكتب مراجعة صغير

(٤) برجاء وضع علامة (√) تحت عدد سنوات خبرة سيادتكم:

أكثر من ٢٥ سنة	أكثر من ١٥ حتى ٢٥ سنة	من ٥ حتى ١٥ سنة	أقل من ٥ سنوات

ثانياً: أسئلة بحثية خاصة بموضوع البحث:

(١) فيما يلي الفوائد المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل محدد منها بوضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب:

الفوائد المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
تعزيز شرعية هذه المكاتب.					
الإستفادة من الموارد المتاحة لدى المكاتب الأعضاء الأخرى في الشبكة أو الجمعية المحاسبية.					
الإستفادة من خبرات ومعارف المكاتب الأعضاء الأخرى في الشبكة أو الجمعية المحاسبية.					
تقديم مستوى أفضل من التأكيد.					
جذب عملاء جدد، وتوسيع قاعدة العملاء.					
التوسع في تقديم الخدمات المهنية بشكل أسرع.					
زيادة إقتناع عملاء المراجعة بالتعاقد مع هذه المكاتب.					
الإستفادة من الإسم والعلامة التجارية للشبكة أو الجمعية المحاسبية.					
الإستفادة من التخصص الصناعي للشبكة أو الجمعية المحاسبية.					
زيادة ثقة عملاء المراجعة.					
تحسين قدرتها على المنافسة في سوق المراجعة.					
مواجهة العقبات التي تحول دون مراجعة الشركات الكبيرة المدرجة.					
الإنتشار العالمي.					
تحسين أنظمة وسياسات رقابة الجودة في المكتب.					
تحسين مستوى جودة المراجعة وغيرها من الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب.					
تقليل الدعاوى القضائية المحتمل رفعها عليها.					

(٢) فيما يلي محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية المحاسبية التي سيتم الإنضمام إليها. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل محدد منها بوضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب:

محددات إختيار مكاتب المراجعة الصغيرة للشبكة أو الجمعية التي سيتم الإنضمام لها	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
تاريخ إنشاء الشبكة أو الجمعية المحاسبية.					
عدد المكاتب الأعضاء في الشبكة أو الجمعية المحاسبية.					
ما إذا كانت المكاتب الأعضاء الأخرى موجودة حالياً في المنطقة الجغرافية للمكتب، وما إذا كانت الشبكة أو الجمعية توفر التفرد الجغرافي للمكتب.					
ما إذا كانت توجد مكاتب ذات حجم متماثل تواجه قضايا متماثلة، وهل سيكون المكتب أكبر أو أصغر بكثير من المكاتب الأعضاء الأخرى.					
ما إذا كان المكتب يستطيع تقديم مساعدة للمكاتب الأعضاء الأخرى، وما إذا كان ذلك يتوافق مع متطلبات وتوقعات الشبكة أو الجمعية المحاسبية.					
ما إذا كان المكتب يحتاج إلى مساعدة لخدمة العملاء الحاليين أو للتوسع في صناعة أو منطقة جغرافية معينة.					
ما إذا كانت عضوية الشبكة أو الجمعية تساعد في تحقيق خطط المكتب في السنوات القادمة.					
نوع المؤتمرات والتدريبات المتاحة في الشبكة أو الجمعية المحاسبية، والتي تساعد المكتب في التواصل مع المكاتب الأعضاء الأخرى، وما إذا كانت تتسق مع إهتمامات المكتب.					
جودة التدريب الذي تقدمه الشبكة أو الجمعية مقارنة بالتدريب الذي توفره الشبكات والجمعيات الأخرى.					
ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم برامج خاصة برقابة الجودة، مثل عملية فحص النظير.					

ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم نظاماً إستشارياً فنياً مركزياً لمساعدة المكاتب الأعضاء في الأمور التقنية العاجلة.					
ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تستخدم التكنولوجيا لنشر المعلومات والتواصل والمساعدة التقنية.					
ما إذا كانت الشبكة أو الجمعية تقدم برامج مراجعة و/أو أدلة تقنية تناسب إحتياجات المكتب.					
تحديد أفضل الممارسات التي تطبيقها وتعممها الشبكة أو الجمعية مقارنة بالشبكات والجمعيات المحاسبية الأخرى.					

(٣) فيما يلي الأسباب التي تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتك عن كل تحدي منها بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

الأسباب التي تقلل من دوافع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
ارتفاع تكاليف الحصول على هذه العضوية.					
صعوبة المنافسة بين أعضاء الشبكة أو الجمعية.					
استغراق وقت طويل للحصول على عضوية الشبكة أو الجمعية المحاسبية بشكل كامل.					
عدم التطابق بين حجم وخبرة المكاتب الأعضاء في نفس الشبكة أو الجمعية المحاسبية.					
ارتباك عملاء المكتب بشأن كيفية عمل الشبكة أو الجمعية المحاسبية.					
غياب أو فقدان المكاتب الأعضاء في بعض المواقع الدولية.					
عدم الألفة بين المكاتب الأعضاء.					
القلق بشأن كفاءة المكاتب الأعضاء الأخرى.					
إختلاف اللغة والثقافة والنشاط وقوانين الشركات والضرائب ومزاولة المهنة.					
نقص الموظفين والقيود الجغرافية مع تعقيدات المراجعة على المستوى الدولي.					
عدم القدرة على إنشاء شبكات عالمية ضرورية لخدمة العملاء العالميين، بسبب الافتقار إلى مكاتب مراجعة في الخارج للعمل كشركاء محتملين.					
الحاجة إلى قدر أكبر من القدرات التقنية والتخصص الصناعي.					

(٤) فيما المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل خطر منها بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

المخاطر المتوقعة من عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في شبكة أو جمعية محاسبية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
صعوبة تحكم مكتب المراجعة في الشبكة.					
احتمالية فقد المكاتب الأعضاء لهويتها.					
عدم تمتع الشبكة بالإستقرار.					
احتمالية فقد المكاتب للكفاءة التي تتمتع بها.					
الضرر الناتج من سوء سلوك الأعضاء الآخرين في الشبكة.					
عدم توافق حجم المكتب وتخصصه مع حجم الشبكة.					
التأثير السلبي على سمعة المكاتب الأخرى في نفس الشبكة أو الجمعية المحاسبية عند فشل مكتب عضو في نفس الشبكة أو الجمعية.					
قلق طالبي خدمات مكاتب المراجعة الصغيرة من توحيد أنظمة وسياسات الجودة الذي توفره الشبكات والجمعيات المحاسبية عند فشل مكتب عضو.					
التأثير السلبي على أسعار أسهم عملاء مكاتب المراجعة الكبيرة عند فشل مكتب عضو في نفس الشبكة أو الجمعية.					

(٥) فيما يلي بيان للدور الذي يمكن أن تقدمه الأطراف المعنية بمهنة المراجعة، في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية، والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن دور منها بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	دور الأطراف المعنية بمهنة المراجعة في مساعدة مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية
(أ) دور مكاتب المراجعة الصغيرة:					
					تقييم قدرتها على تقديم خدماتها لجميع أنواع منشآت الأعمال، لتحديد مدى حاجتها للحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.
					جمع معلومات كافية ومناسبة عن الشبكات والجمعيات المحاسبية التي يمكن الإنضمام إليها.
					تحديد الشبكة أو الجمعية التي ستطلب عضويتها. ويتم ذلك بعد تقييم كل شبكة أو جمعية يمكن الإنضمام إليها.
(ب) دور المنظمات العلمية والمهنية والرقابية:					
					نشر ثقافة حصول مكاتب المراجعة الصغيرة على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.
					تشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة للحصول على عضوية شبكة أو جمعية، من خلال بيان منافع العضوية.
					إصدار دليل إرشادي يتضمن أسماء الشبكات والجمعيات المحاسبية التي ينصح بالإنضمام إليها، مع بيان الموقع وشروط الإنضمام.
					مساهمة المنظمات المهنية في الرسوم التي تتحملها مكاتب المراجعة الصغيرة من أجل الحصول على العضوية.
(ج) دور لجان المراجعة:					
					اعتبار عضوية مكتب المراجعة المحتمل التعاقد معه في شبكة أو جمعية محاسبية، أحد محددات إختياره.
					اعتبار عضوية مكتب المراجعة المحتمل التعاقد معه في شبكة أو جمعية، أحد وسائل زيادة الثقة في الشركة.
					اعتبار عضوية مكتب المراجعة المحتمل التعاقد معه في شبكة أو جمعية، أحد عوامل تحسين جودة المراجعة.
					التعاقد مع مكتب من مكاتب المراجعة الصغيرة الحاصلة على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.

(٦) تعتبر عضوية مكاتب المراجعة الصغيرة في الشبكات والجمعيات المحاسبية، أحد الآليات التي تمكن هذه المكاتب من تحسين جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب، والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن ذلك بوضع علامة (√) تحت الخيار المناسب:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

خالص شكري وتقديري لسيادتكم أساتذتي وزملائي المحترمون
على حسن تعاونكم الصادق والمخلص،
الباحث،