

دور مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة في أداء خدمات مهام التأكد في بيئة الأعمال المصرية "دراسة تحليلية ميدانية"

إعداد

دكتور

عبد الاله فراج الليثي

كلية التجارة - جامعة أسيوط

دكتور

أحمد أشرف عبد الحميد

كلية العلوم الادارية والمالية - جامعة الطائف

ملخص البحث

خدمات مهام التأكد هي احدى المهام التي يمكن أن يطلب أداؤها من مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة، وزاد الاهتمام بتلك الخدمات منذ منتصف التسعينيات، وعليه فقد سارعت المنظمات والهيئات الراعية لمهنة المحاسبة والمراجعة لإصدار الارشادات والمعايير الخاصة بتلك الخدمات التي تواجه فيها المهنة منافسة من بعض أصحاب المهن الأخرى مثل الاستشاريين في مجال الخدمات الادارية والبيئية والقانونية وتكنولوجيا المعلومات. وقد اشتملت الدراسة الحالية على جزئين رئيسيين: الأول عبارة عن دراسة نظرية بهدف مراجعة الأدب المحاسبي بشأن خدمات مهام التأكد، الثاني عبارة عن دراسة استقصائية وجهت الى مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية بهدف معرفة ما اذا كان هناك طلب حقيقي على ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء تلك الخدمات، وأيضاً معرفة آراء ممارسي المهنة بشأن أبرز الموضوعات ذات الصلة بتلك الخدمات. وخلصت الدراسة الى وجود طلب محدود على ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء خدمات مهام التأكد، والى مجموعة من التوصيات التي تدعم دور مزاوولي المهنة في أداء تلك الخدمات بالمستوى الملانم من الجودة لاسيما في ضوء المنافسة التي يواجهونها في أداء تلك الخدمات

مقدمة الدراسة:

لقد ترتب على التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال وفي مقدمتها عولمة الأسواق، والتطورات الهائلة في تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات وجود كم هائل من المعلومات التي يتم نشرها وتداولها بالسوق، وهي معلومات تتسم بالتنوع الشديد ما بين معلومات مالية وغير مالية، كمية ووصفية وفنية، تاريخية وحالية ومستقبلية. وهذا الكم الهائل من المعلومات بقدر ما يمكن أن يكون له من منافع من خلال مساعدة متخذي القرارات بقدر ما يمكن أن يؤدي أيضاً إلى إرباكهم واختلاط الأمر عليهم، وجعلهم غير قادرين على التمييز بين ما يمكن الوثوق به من تلك المعلومات وما هو ليس كذلك. ومن ثم فقد أصبح أصحاب المصالح الآن أكثر من أي وقت مضى في أمس الحاجة إلى من يقوم بفحص هذه المعلومات أو بعضها بما يضيف عليها الثقة ويطمئن المستخدمين إلى إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات، ومن ثم فقد ظهرت الحاجة إلى ما

يعرف بخدمات مهام التأكد أو إضفاء الثقة. ووفقا لتعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإن تلك الخدمة عبارة عن " فحص يؤديه طرف مهني مستقل بما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات أو سياقها لمتخذي القرارات "

وفي الواقع فإن خدمات مهام التأكد بهذا المعنى المشار إليه يمكن أن تشمل مجموعات كبيرة جدا من الخدمات المتنوعة في طبيعتها، بعض هذه الخدمات يمكن اعتباره امتداداً طبيعياً لخدمات المراجع الخارجي ، أو على الأقل لا يتعد كثيرا عن طبيعة الخدمات التقليدية المالية والاستشارية مثل خدمات فحص خطط وتنبؤات الإدارة ، تقييم نظم الرقابة الداخلية ، ومدى قدرة الشركة على الاستمرار ومواجهة المخاطر، والبعض الآخر ليس كذلك مثل فحص وتقييم مستوى وجودة هيكل الحوكمة الذي تتبعه الشركة أو مدى التزامها بقواعد الحوكمة، تقييم مستوى الأداء البيئي للشركة ، تقييم الالتزام القانوني للشركة، تقييم أهلية الشركة للحصول على شهادات الأيزو بأشكالها المتنوعة، تقييم موقع الشركة على شبكة المعلومات والثقة في معاملاتها الاليكترونية.... وغيرها الكثير من الخدمات التي أصبح يطلب أداؤها لأغراض خاصة ولمجموعات محددة من أصحاب المصالح.

وتاريخياً فقد كانت التقارير المالية هي المصدر الرسمي الرئيس (إن لم يكن الوحيد) للمعلومات عن الأداء المالي للشركة، وكان المراجع الخارجي هو الطرف المنوط به إضفاء الثقة على ما تحتويه تلك التقارير من معلومات. ومن ثم وفي ضوء ما هو متوفر للمراجع الخارجي من خبرات متراكمة في إجراء عمليات الفحص بغرض إضفاء الثقة، وفي ظل وجود معايير مهنية تحكم أداءه فقد كان من الطبيعي والمنطقي أن تكون مهنة المحاسبة والمراجعة مرشحة وبقوة لأداء الكثير من الأشكال المستحدثة من الخدمات الخاصة بفحص التأكيدات وإضفاء الثقة، ومن ثم فقد أصبح وجود هذه الخدمات يمثل فرصاً هائلة لمهنة المحاسبة والمراجعة لتوسيع نطاق ما تقدمه من خدمات لمجتمع الأعمال وتعظيم دورها. وفي واقع الأمر فقد شاركت مهنة المحاسبة والمراجعة في معظم أسواق الدول المتقدمة في أداء الكثير من تلك الخدمات واغتنت كبرى شركات المحاسبة والمراجعة الفرصة حتى أصبح أداء تلك الخدمات يمثل نسبة هامة من حجم أعمال ودخول تلك الشركات الممارسة لمهنة المحاسبة والمراجعة، بل ذهب البعض إلى القول بأن المستقبل سوف يكون لصالح تلك الخدمات على حساب الخدمات التقليدية للمهنة، Knechel et al.,

2005 & 2006. Hasan et al.

كما بادرت الهيئات المهنية بالاهتمام بمشاركة المحاسبين والمراجعين بأداء تلك الخدمات، فقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA منذ عام ١٩٩٦ بتشكيل ما عرف آنذاك بلجنة إيليويت Elliot والتي عيّنت بدراسة ومناقشة توسيع دور ونطاق الخدمات التي يمكن أن تقدمها المهنة في ظل

التطورات في بيئة الأعمال، وقد لقيت توصيات تلك اللجنة قبولا كبيرا داخل وخارج الولايات المتحدة. وقد أشار الاتحاد الدولي المحاسبين الى أن المجلس المختص بإصدار معايير ونشرات إرشادية لعمليات الفحص **International Auditing and Assurance Standards Board (IAAS)** أصبح نشاطه يتضمن قسمين أحدهما لإصدار معايير تتعلق بمهام المراجعة التقليدية **audit and review of historical financial information** والآخر لإصدار معايير وإرشادات لمهام التأكيد الأخرى **assurance engagement other than audit or review of historical financial information (IFAC, 2008, p:6)**. وفي عام ٢٠٠٥ أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** معياراً خاصاً بتلك الخدمات: **International Standard on Assurance Engagements: ISAE 100**، وفي سنة ٢٠٠٤ قام الاتحاد بتطوير المعيار **International Standard on Assurance Engagements 3000** بعنوان " **Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information**" ليمثل إطار عمل لخدمات الفحص و ليحل محل المعيار السابق اعتباراً من يناير ٢٠٠٥. كذلك قام المعهد الأمريكي في نفس السنة بالاشتراك مع المعهد الكندي بإصدار دليل عن خدمات **إضفاء الثقة في نظم المعلومات ومواقع الشركات ومعاملاتها الإلكترونية**، باعتبارها تمثل أحد أهم مجالات خدمات فحص التأكيدات وإضفاء الثقة. وزاد الاهتمام بتلك الخدمات في دول العالم على اختلاف مستوياتها فقد قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٢١هـ (٢٠٠١م) بإصدار "معيار فحص التأكيدات"، وفي جمهورية مصر العربية أصدرت وزارة الاستثمار النسخة المعدلة من معايير المراجعة المصرية وضمنها المعيار المصري لمهام التأكيد رقم (٣٠٠٠) بعنوان "مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية".

ويقدر ما تقدمه مشاركة المهنة في أداء تلك الخدمات من فرص بقدر ما تفرض من تحديات وتثير من قضايا كانت ولا تزال تحتاج إلى الكثير من إسهامات الهيئات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، نذكر منها، أثر أداء تلك الخدمات على استقلال المراجع الخارجي، حدود المسؤولية القانونية عن ما يقدمه الفاحص من آراء، مستويات الثقة التي يمكن أن يقدمها القائم بعملية الفحص، أثر وجود تلك الخدمات على منهجية التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي، المنافسة التي تواجهها المهنة من أصحاب المهن الأخرى، ففي الخدمات التقليدية كانت المنافسة محصورة بين أصحاب نفس المهنة أما في تلك الخدمات فإن المهنة تواجه بمنافسة من مهن أخرى كثيرة مثل الفنيين والمتخصصين في نظم الجودة، ونظم المعلومات، وشركات الاستشارات

البيئية Environmental Consultants ، ومن ثم يثار التساؤل عن محددات الطلب على تلك الخدمات من قبل المراجع الخارجي.

مما سبق يتبين أن خدمات فحص التأكيدات تثير الكثير من القضايا التي تحتاج إلى جهد كبير من قبل الباحثين والهيئات المهنية، ولعل هذه الدراسة تحاول الإسهام في ذلك من خلال دراسة تلك الخدمات في بيئة الأعمال المصرية، فتسعى لمعرفة مدى إدراك المحاسبين والمراجعين لتلك الخدمات ومشاركتهم في أدائها، وهل هناك طلب حقيقي على تلك الخدمات ، وما هي أبرز الخدمات التي يشارك فيها أصحاب المهنة في مصر.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. مراجعة الأدب المحاسبي فيما يتعلق بخدمات مهام التأكد وإضفاء الثقة.
٢. تحديد مدى وجود طلب حقيقي على ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء تلك الخدمات.
٣. التعرف على محددات الطلب على تلك الخدمات من وجهة نظر الممارسين للمهنة في بيئة الأعمال المصرية.
٤. التعرف على أهم الخدمات التي طلب من ممارسي المهنة المشاركة في أدائها.
٥. تحديد مدى كفاية التأهيل العلمي والمهني لممارسي المهنة لضمان مشاركتهم في أداء تلك الخدمات بالمستوى اللائق من الجودة .
٦. التعرف على توقعات مزاولي المهنة بشأن أثر خدمات مهام التأكد على مستقبل المهنة في بيئة الأعمال المصرية.

محتويات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة فإنها تتضمن بالإضافة إلى المقدمة جزئين رئيسيين:

أولاً: دراسة نظرية تتناول النقاط الآتية:

١. أهمية المعلومات في بيئة الأعمال
٢. مهنة المحاسبة والمراجعة والتغيرات في بيئة الأعمال (المخاطر والتحديات)
٣. المقصود بخدمات مهام التأكد وأبرز مجالاتها
٤. مدى استجابة المهنة للفرص والتحديات
٥. مدى ملاءمة المراجع الخارجي لأداء خدمات مهام التأكد

٦. العوامل التي تؤثر على قرار اختيار مزاوولي مهنة المحاسبة لأداء خدمات مهام التأكد
٧. مستويات الثقة التي يقدمها المراجع الخارجي عند أدائه لخدمات مهام التأكد

ثانياً: دراسة استقصائية تتناول محاولة معرفة مدى مساهمة ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في أداء خدمات مهام التأكد في الواقع العملي، أهم الخدمات التي طلب منهم المشاركة في أدائها، ورأي المراجعين الخارجيين في القضايا المهنية التي تتعلق بتلك الخدمات

أهمية المعلومات في بيئة الأعمال:

لا يمكن أن نتخيل وجوداً لنشاط الأعمال بدون معلومات، وقد أصبحت الأسواق تموج بالمعلومات التي تتدفق على السوق من مصادرها المختلفة رسمية وغير رسمية، فجميع القرارات الصادرة من مختلف المتعاملين بالأسواق يفترض أنها اتخذت بناءً على معلومات ساعدت متخذ القرار على الوصول إلى قراره.

وتأكيداً لما سبق فإنه منذ أن بدأ الاهتمام بالحوكمة والتوجه نحو وضع مبادئ واليات لحوكمة الأسواق والشركات، كانت "الشفافية" واحداً من أهم مبادئ الحوكمة، فمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD في إعلانها لمبادئ الحوكمة الصادر سنة ١٩٩٩م والمعدل في سنة ٢٠٠٢م اعتبرت "الإفصاح والشفافية" أحد المبادئ الأساسية للحوكمة، وفي شرحها له أشارت إلى ضرورة الإفصاح عن الحقائق الأساسية الخاصة بالشركة بدءاً من التفاصيل المالية إلى هياكل الحوكمة بالشركة بما في ذلك مجلس الإدارة، وما يحصل عليه الأعضاء من مكافآت وبدلات.

إلا أن العبرة دائماً ليست بما ينتج ويروج بالسوق من معلومات، فالمستخدم أو متخذ القرار لن يعتمد على المعلومات إلا إذا وثق فيها، وتأكيداً لذلك فإن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عند تناوله لخصائص جودة المعلومات المالية اعتبر مصداقية المعلومات أو الوثوق فيها Reliability أحد خاصيتين أساسيتين لجودة تلك المعلومات، وأن افتقاد المعلومات لهذه الخاصية يفقدها قيمتها والهدف منها.

وتأكيداً لما سبق فإن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في بيانها للشفافية والإفصاح كأحد مبادئ الحوكمة أشارت إلى "ضرورة إجراء المراجعة السنوية بواسطة مراجعين مستقلين مستندين في ذلك إلى مجموعة من المعايير عالية الجودة في مجال المحاسبة والمراجعة".

ونخلص مما سبق الى أن المعلومات هي الأساس الذي يجب أن تبنى عليه قرارات المتعاملين بالأسواق، وأن المعلومات لن تستخدم ما لم تكن موضع ثقة المتعاملين بتلك الأسواق.

مهنة المحاسبة والمراجعة والتغيرات في بيئة الأعمال (المخاطر والتحديات):

في ظل عولمة الأسواق التي تشهد زخماً هائلاً في حجم المعلومات المتداولة بالأسواق، وفي بيئة تتوالى فيها الأزمات المالية فقد زاد حرص المستخدمين وأصحاب المصالح على جودة المعلومات التي يستخدمونها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات. فقبل الاعتماد على المعلومات لا بد وأن يثق المستخدمون بتلك المعلومات. وتاريخياً كانت القوائم المالية المنشورة هي المصدر الرئيس للمعلومات عن الأداء المالي لشركات الأعمال، وكانت المراجعة الخارجية هي مصدر إضفاء الثقة على تلك القوائم المعدة من قبل الإدارة، ولكن هذه المراجعة كان مصدرها الإلزام القانوني وليس طلب العميل. ومنذ منتصف التسعينيات تقريباً أصبح هناك إدراك بضرورة إعادة تهيئة مهنة المحاسبة المراجعة لمقابلة احتياجات العملاء إذا أراد أصحاب هذه المهنة الاستمرار في القيام بدورهم والحفاظ على وضعهم في خدمة المتعاملين في أسواق المال، وقد أشار اليوت، **Elliot, 1998** إلى أنه منذ منتصف التسعينيات توجد حالة من الاستاتيكية في المهنة وفي أتعاب المراجعين وذلك عن خدمات المراجعة التقليدية، وقد تزامن ذلك مع زيادة في الأتعاب التي تدفعها الشركات عن الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون مثل إضفاء الثقة على نظم الرقابة الداخلية وتقييم الشركات في مجال الحوكمة.

إن التطور الهائل في مجال الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وما ترتب عليه من زيادة هائلة في حجم ما ينتج وينشر من معلومات يقدم للمراجعين فرصاً بقدر ما يمثله من تحديات، فقد ساهم ذلك التقدم في تخفيض الوقت الذي يمكن أن يقضيه المراجع في أداء بعض العمليات، كما أنه خلق فرصاً مهنية هائلة من خلال الحاجة إلى إضفاء الثقة على ما توفره الشركات من معلومات بخلاف القوائم المالية المدققة. إن خدمة تدقيق القوائم المالية السنوية لم تعد تمثل محور أعمال مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة، وتراجعت مكانتها أمام العمليات الاستشارية وعمليات الفحص لأغراض إضفاء الثقة. ومنذ نهاية التسعينيات بدأ بعض الباحثين يرى أن عمليات المراجعة التقليدية لم تعد لها جاذبية لذوي المهارات العالية من مزاولي المهنة، وبدأت تظهر أصوات تطالب الجهات المنظمة للمهنة بعدم اعتبار أعمال المراجعة التقليدية هي فقط محور اختبارات مزاولة المهنة، وأيضاً الاهتمام بتدريب

المحاسبين تدريبات مهنية تركز على عمليات الفحص لأغراض إضفاء الثقة
Percy (1999).

وحتى على مستوى عمليات المراجعة التقليدية فإن الاهتمام بتلبية احتياجات السوق و المستثمرين من المعلومات أدى في السنوات الأخيرة إلى توسيع نطاق ومحتوى المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية المنشورة لتشمل معلومات مالية وغير مالية، بل إن بعض المعلومات والمقاييس غير المالية لأداء الشركة وقدرتها على النمو والاستمرار يشار إلى أنها أصبحت تفوق في أهميتها لدى المستخدمين المعلومات المالية وهو ما يتطلب من المراجع الذي يعتمد مثل هذه المعلومات إعمالاً قد تختلف عن ما كان يؤديه من أعمال في مراجعة التقارير المالية لفترة طويلة من الزمن.

إن التغييرات في مجال الالتزامات القانونية واصدار معايير وقواعد لحوكمة الشركات وظهور أشكال جديدة من المهام المطلوب أدائها من الممارسين للمهنة جعل الكثير من المهام التي تتضمنها عمليات الفحص تختلف في طريقة أدائها عما كانت عليه من قبل **the auditing more process than judgment**، كما أشار إلى ذلك أحد الباحثين **Hasan, et, al. (2005)**، وتابع بأن الخدمات المطلوب أدائها من ممارسي المهنة ربما تتطلب أن يكون أغلب أعضاء فرق المراجعة من الشباب، بعكس ما كانت تتطلبه خدمات المراجعة التقليدية والتي كانت تحتاج إلى ذوي الخبرة لما يتطلبه الأمر من تقديرات مهنية في كثير من جوانب العمل.

ومن الآثار المتوقعة للتغيرات في بيئة الأعمال وما ترتب عليها من أعمال ومهام جديدة أن تتوسع مكاتب وشركات المراجعة فيما تضمه من خبرات بل ربما تتضمن تلك الشركات أقساماً مثل قسم مراجعة النظم، قسم المراجعة البيئية، قسم المراجعات التشريعية والقانونية وربما يكون هناك اتجاه لحدوث عمليات اندماج بين شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة. ولعل من الأمور التي يجب أن يدرکها أصحاب المهنة أن المنافسين الآن ليسوا فقط من نفس المهنة بل انهم في الكثير من المهام المستحدثة من الخدمات الاستشارية وخدمات مهام التأكد أصبحوا يواجهون منافسين من أصحاب المهن الذين يمكن لهم أن يقوموا بمثل هذه الخدمات والتي لا تحتاج لأن يكون لذي القائمين بها دراية بالأمور المحاسبية، مثل المتخصصين في العلوم الإدارية والهندسية ونظم المعلومات، والقانونيين ومستشاري الشؤون البيئية ولكن لديهم القدرة على القيام بعمليات الفحص عموماً في بعض الموضوعات المتخصصة التي يطلبها أصحاب المصالح، بل وربما نرى في المستقبل القريب شركات مهنية تكون متخصصة في أداء عمليات الفحص لأغراض إضفاء الثقة دون غيرها من الخدمات. وفي ظل الانتشار الواسع لاستخدام شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) في الإفصاح المباشر والسريع عن المعلومات، وإدراكاً لحاجة

المستخدمين لتدقيق تلك المعلومات ربما لن يكون مستغرباً أن تقوم شركات البرمجيات مثل شركة ميكروسوفت بتوفير برامج تتضمن عمليات مراجعة فورية للمعلومات بحيث يكون مصدر إضفاء الثقة هو نفس البرامج المستخدمة في إنتاج وتوفير المعلومات، ولا شك أن مثل هذه التطورات تلقي أعباءً ضخمة على عاتق الجهات المسئولة عن تنظيم المهنة. أن ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة ربما يكون مطلوباً منهم أيضاً الإفصاح عن ما لديهم من إجراءات ضمان الجودة بما يؤهلهم لتقديم خدمات مهام التأكد ومواجهة المنافسة ولاسيما من خارج المهنة.

على أية حال ليس ثمة شك بأن المستخدمين أصبحوا الآن أكثر من أي وقت سابق يحتاجون إلى التأكد من مستوى جودة ومصداقية الكثير من المعلومات المتاحة أمامهم، كما أن هناك إدراك من قبل الجهات المعنية بوضع المعايير الدولية بأن إشباع حاجة المستخدمين يتطلب توسيع نطاق خدمات المراجعة. فليس مقبولاً أن نخبر عملاءنا (كمهنة) بأننا لا نستطيع تلبية حاجتهم إلى التأكد من مستوى جودة المعلومات أو غيرها من خدمات إضفاء الثقة (بأشكالها المختلفة) إذا كان هؤلاء العملاء أنفسهم يعتمدون علينا في معرفة مدى قدرة الشركة على الاستمرار وقدرة إدارة الشركة على مواجهة وإدارة المخاطر. الآن هناك الكثير من الخدمات التي يمكن أن تمثل فرصاً أمام المهنة مثل فحص التزام الشركات بمبادئ الحوكمة، وتقييم الأداء البيئي، أو الالتزام القانوني أو فحص تنبؤات وخطط الإدارة أو الخدمات التي تتعلق بمواقع الشركات ومعاملاتها الإلكترونية، كما أصبح هناك إدراكاً متزايداً بأن إدارة الشركة ليست مسؤولة فقط عن مجرد وضع قواعد الرقابة الداخلية ولكن كيفية استعدادها لمواجهة مخاطر مجال الأعمال عموماً، ومدى كفاءة وكفاية نظم الرقابة التشغيلية بالشركة، وفي هذا الصدد فإن الكثير من الشركات الممارسة للمهنة أصبحت تلعب دوراً في تطوير خدمة إضفاء الثقة في مجال إدارة المخاطر. إن خدمات فحص مصداقية أو اعتمادية نظم التشغيل **system reliability** من المهام التي يجب أن يؤديها مزاولو مهنة المحاسبة، وهي من الخدمات التي تحتاج إليها إدارات الشركات للتأكد من قدرة الشركات على الاستمرار في ظل عولمة مجال الأعمال **complex global business** بنفس قدر احتياج أصحاب المصالح لتلك الخدمات.

المقصود بخدمات مهام التأكد وأبرز مجالاتها:

وفقاً لتعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإن خدمات مهام التأكد **assurance services** عبارة عن " فحص يؤديه طرف مهني مستقل بما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات أو سياقها لمتخذي القرارات". ورغم أن هذا التعريف يركز على قيمة المعلومات ذاتها، إلا أن كلمة " أو سياقها" تشير

إلى إمكان أن تتجاوز العملية ذلك إلى أبعاد أخرى للمعلومات وليس مجرد التأكيد على دقة المعلومات فقط. فعلى سبيل المثال يمكن أن تتعلق عملية التأكيد بالثقة في الطرق التي يتم بها إنتاج المعلومات، أو تجميعها أو التقرير عنها. وهو ما يتيح ميدانا فسيحا جدا يمكن من خلاله النظر في دور وطبيعة خدمة إضفاء الثقة التي يمكن أن يقدمها المحاسب المستقل. وفي تقرير لجنة إيليوث 1996 **The Elliot Committee** تم تصنيف عددا من فرص الفحص أمام المحاسبين على أساس إحتياجات العملاء ، وما إذا كانت تلك الخدمات تؤدي بالفعل من قبل المحاسبين أم لا (وذلك وفقا للأوضاع في الولايات المتحدة في وقت إعداد التقرير) وأشار التقرير إلى مجموعات متعددة من تلك الخدمات:

المجموعة الأولى تشير إلى خدمات الفحص التي تؤدي بالفعل لعملاء الحاليين مثل الخدمات التقليدية، **traditional view of auditing** (Financial audit review, Agreed – upon procedures & Compilations)

المجموعة الثانية تشير إلى مجموعة الخدمات التي يمكن أداءها لعملاء الحاليين **services that could be provided to existing clients (ISO 9000 certification & internet controls)**

المجموعة الثالثة تشير إلى الخدمات التي يمكن أن يحصل عليها العملاء من فئات مهنية أخرى غير المحاسبين، **Performance indicators, Risk assessment, IT quality**

أما المجموعة الرابعة فتشير إلى مجموعة خدمات مستقبلية يمكن أن تكون متاحة أمام المحاسبين والمراجعين مستقبلا. **(E- Commerce, System reliability & Health care effectiveness)**

وقد وصف الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** في إصداره رقم 100 سنة 2000 و **ISAE 100** مهام التأكيد بأنها "المهمة التي يقوم فيها الفاحص بالتوصل إلى رأي أو استنتاج لتعزيز مستوى ثقة المستخدمين المعنيين (بخلاف الطرف المسئول) في مخرجات تتعلق بقياس أو تقييم موضوع محدد وفقا لمعايير محددة " **an engagement in which a practitioner expresses a conclusion designed to enhance the degree of confidence of the intended users other than the responsible party about the outcome of the evaluation or measurement of a subject matter against criteria"**

(**IFAC, 2008, P: 140**) ويمكن القول بأن تعريف الاتحاد الدولي لتلك الخدمات كان ضيقا أو محددا بالمقارنة بتعريف المعهد الأمريكي ، ورغم ذلك فإن هذا التعريف يشمل مجالا واسعا من الخدمات المحتملة، أما المعيار

المصري لمهام التأكيد رقم (٣٠٠٠) بعنوان " مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية" فبعكس كل من المعهد الأمريكي والاتحاد الدولي للمحاسبين لم يتضمن أي تعريف للمقصود بتلك الخدمات وإنما اكتفى بالإشارة إلى أن ما ورد بهذا المعيار يجب أن يطبق عند أداء أي مهام للتأكد بخلاف عمليات مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية.

وقد أشار المعيار الذي أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى ثلاث مجالات يمكن للمحاسبين أن يقدموا من خلالها تلك الخدمات وهي:

- مجال المعلومات والبيانات، مثل فحص المعلومات المستقبلية المالية وغير المالية، فحص تقارير المعلومات والبيانات البيئية والاجتماعية.
- نظم التشغيل والأداء، e.g., Systems and process performance, مثل فحص كفاءة تلك النظم وجودتها وإدارة المخاطر والفحص للتأكد من استيفاء شروط ومتطلبات الأيزو.
- تلبية احتياجات أصحاب المصالح Stakeholder مثل الفحص لأغراض الحوكمة، والالتزام بالقوانين والتشريعات والقواعد، والجوانب الأخلاقية والسلوكية، ethics and integrity of individuals, governance, enforcement of codes of conduct and legal compliance.

وقد تناول المعيار الصادر عن الاتحاد الدولي العناصر الآتية باعتبارها تمثل عناصر عملية إضفاء الثقة (التأكد):

- وجود أطراف ثلاثة هم مقدم الخدمة، الطرف المسئول عن توفير المعلومات أو تصميم وتشغيل النظم موضوع الفحص، والطرف المستخدم أو المستفيد من عملية إضفاء الثقة.
- موضوع الفحص The subject matter of Assurance أو الموضوع المطلوب التأكيد منه.
- المعيار المستخدم في تقييم موضوع الفحص The criteria used to evaluate the subject matter
- طبيعة الدليل على مستوى الثقة The nature of assurance evidence
- الشكل الملائم للتقرير عن مستوى الثقة The appropriate form of an assurance report.

وقد أشار أحد الباحثين (Knechel et, al (2006,2007) إلى عدد من الخدمات التي يمكن أن يقدمها المحاسبون والتي يمكن أن تمثل إضافة أو امتداد لعمليات مراجعة القوائم المالية وكانت تلك الخدمات تتمحور حول موضوعات ذات علاقة بإدارة المخاطر، مثل: تحديد المخاطر، كيفية التعامل مع تلك المخاطر، تصميم نظم معلومات تضمن الكشف عن الخطر، قياس الأداء

المرتبط بمواجهة المخاطر **measuring performance related to risks** ، وأخيرا كيفية رد الفعل للتغيرات في ظروف الخطر **reacting to changes in risk conditions**.

وفي الواقع لا يمكن التقليل من أهمية المعايير التي صدرت لترشد المحاسبين في أدائهم لتلك الخدمات، الا انه أيضا لا تزال هناك الكثير من التساؤلات التي لم تجد إجاباتها، وتحتاج الى جهد العديد من الأطراف ذات الصلة وفي مقدمتهم الباحثين و منها على سبيل المثال ما هي محددات الطلب على تلك الخدمات؟، وكيف يمكن إعلام العملاء المرتقبين بأن المحاسبين والمراجعين المستقلين هم الطرف المنطقي والكفاء لأداء تلك الخدمات؟ ولاشك في أنه لضمان نجاح المحاسبين في أداء تلك الخدمات لا بد من الاهتمام أيضا بجانب الطلب على تلك الخدمات.

مدى استجابة المهنة للفرص والتحديات:

إذا كانت مهنة المحاسبة والمراجعة جادة في الاستفادة من الفرص ومواجهة التحديات فان واحدا من أهم التحديات هو التأهيل العلمي و العملي لممارس المهنة، فمن يتصدى لأداء مثل هذه الخدمات لا يكفي أن يكون مؤهلا ومدربا على الجوانب المالية فقط، وإنما يجب أن يكون مؤهلا تأهila شاملا ومتنوعا **various disciplines** ، وفي هذا الصدد فان الجامعات عليها أن تلعب الدور المنوط بها في تطوير التأهيل العلمي المناسب، وبالتأكيد لا يمكن إغفال دور الأكاديميين في مناقشة و بحث كل ما يتعلق بتلك الخدمات. ولاشك أنه سوف تكون هناك حاجة لاستقطاب بعض المتخصصين في مجالات أخرى للاستفادة بخبراتهم، وهنا ربما يثار العديد من التساؤلات مثل مستقبل مسمى الهيئات المهنية المحاسبية، و يثار من جديد موضوعات أخلاقيات المهنة والاستقلال في ظل الخدمات المستحدثة، ومعايير أداء هذه الخدمات ومدى استيعاب المراجعين لها، وقدرتهم على الاستفادة منها، وهل طريقة إعداد المعايير والوقت الذي تستغرقه عملية إصدار المعايير تلائم الظروف الحالية.

ومنذ بداية التسعينيات بدأت المهنة بالفعل في مواجهة التحديات الناتجة عن التغيرات في بيئة الأعمال، حيث بدأت الهيئات المهنية دراسة الجديد في مجال الخدمات التي يمكن أن تقدمها المهنة في ظل تلك البيئة المتغيرة بدرجات متسارعة والتي تمثل تحديات للمهنة بقدر ما توفره من فرص لأداء الجديد من الخدمات التي يمكن أن تساهم فيها المهنة. فقام المعهد الأمريكي للمحاسبين

القانونيين بتشكيل لجنة خاصة سنة ١٩٩٦ **Special Committee on Assurance services** والتي عرفت بلجنة **Elliot** والتي أجرت نقاشات موسعة حول توسيع طبيعة خدمات مهام التأكد (إضفاء الثقة) والتي يمكن أن يقدمها المراجع المستقل، وخلصت اللجنة الى وجوب تدعيم دور المراجع

المستقل لأداء هذه الخدمات، وقد لقيت توصيات تلك اللجنة قبولا ودعما سواء داخل أو خارج الولايات المتحدة الأمريكية. وقد تزامن ذلك مع جهود لبعض الباحثين الذين بدأوا دراسات حول الدور المرتقب للمحاسبين والمراجعين في أداء تلك الخدمات، مثل دراسة (Percy 1999)، ثم تلتها عديد من الدراسات (سوف نذكرها كل في موضعها)، ولعله من قبيل سوء الحظ أن المهنة في تلك الفترة (منذ منتصف التسعينيات) واجهت شكوكا كثيرة كنتيجة لحالات انهيار الشركات التي زادت في تلك الفترة، مما جعل الجهود في تلك الفترة مشتتة فيما بين التركيز على استعادة الثقة في أداء الخدمات التقليدية، بالإضافة إلى تقديم خدمات إضفاء الثقة والاستفادة من احتياجات السوق لخدمات مهام التأكد.

وقد أهتم كلا من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وكذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والذين يمثلان أكبر جهتان ترعيا شؤون المهنة، اهتماما بدراسة دور المراجع في أداء خدمات فحص التأكيدات، وأصدرا مجموعة من الإرشادات والمعايير، ففي عام ٢٠٠٠ أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيارا يتناول خدمات فحص التأكيدات International Standard on assurance engagements ISAE 100، وفي سنة ٢٠٠٤ قام الاتحاد بتطوير المعيار International Standard on Assurance Engagements 3000 بعنوان " Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information" ليتمثل إطار عمل لخدمات الفحص ولحل محل المعيار السابق اعتباراً من يناير ٢٠٠٥، تلي ذلك جهودا بحثية تناولت تحديد مستويات الثقة الممكنة وكيفية توصيلها والتعبير عنها منها على سبيل المثال Hasan et al., 2005.

وعموما فقد أصبحت خدمات مهام التأكد موضوعا لاهتمام كلا من الباحثين والهيئات المهنية في العالم، فعلى سبيل المثال قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار معيار "فحص التأكيدات". وذلك في ١٤٢١/٣/٥ (سنة ٢٠٠١م). وفي مصر فقد صدر المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٠٠٠) بعنوان "مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية وذلك ضمن معايير المراجعة المصرية الصادرة عن وزارة الاستثمار سنة ٢٠٠٨. وقد بدأت الهيئات المهنية العالمية تعنى بإصدار معايير تتناول كيفية أداء خدمات مهام التأكد في مجالات محددة، فقام الاتحاد الدولي للمحاسبين على سبيل المثال بإصدار معيار عن فحص المعلومات المالية المستقبلية ISAE, 3400 " The Examination of Prospective Financial Information"، كما أن المعهد الأمريكي بالاشتراك مع المعهد الكندي قاما بإصدار دليل عن أداء خدمات إضفاء الثقة في نظم

المعلومات و مواقع الشركات ومعاملاتها من خلال شبكة المعلومات Web Trust, SysTrust

ومع زيادة الاهتمام بخدمات مهام التأكد وكيفية أداء تلك الخدمات كان لابد من الاهتمام بدراسة جوانب أخرى لا تقل أهمية وشغلت ولا تزال اهتمام الباحثين وأبرزها دراسة الطلب على تلك الخدمات، فالمحاسبين لا يمثلون الطرف الوحيد الذين يمكنهم تقديم تلك الخدمات ، ويشير أحد الباحثين Knechel et al., 2006 إلى أن هناك العديد من الأسئلة التي تحتاج إلى إجابات منها على سبيل المثال ما هو مدى انتشار تلك الخدمات في الأسواق الناشئة؟، إلى أي مدى يمكن للمحاسبين والمراجعين تلبية احتياجات الطلب على تلك الخدمات والاستفادة من مهاراتهم وخبراتهم في مجال القياس والفحص؟ وهل المراجعون قادرون على أداء تلك الخدمات بمستوى الجودة المتوقع؟ وما مدى تأثير تلك الخدمات على مصداقيتهم في أداء الخدمات التقليدية لمراجعة القوائم المالية؟ ولا شك بأن الإجابة على تلك الأسئلة سوف يكون لها أثرا إيجابيا في تأكيد وجود دور ملائم لمهنة المراجعة في أداء خدمات إضفاء الثقة، ويمكن القول بأنه لازال لدينا القليل من المعرفة عن سوق تلك الخدمات لاسيما في الأسواق الناشئة مثلما هو الوضع في مصر.

ونعرض في الأجزاء التالية لأهم الموضوعات التي شغلت اهتمام الباحثين :

مدى ملاءمة المراجع الخارجي لأداء خدمات مهام التأكد:

منذ بدأ الاهتمام بخدمات مهام التأكد في منتصف التسعينيات كان ثمة اعتقاد بأن المراجعين المستقلين يمكن لهم أداء تلك الخدمات وذلك في ضوء خبراتهم في مجال الفحص المستقل. وقد تأكد ذلك الاعتقاد من خلال ما أشارت إليه نتائج مجموعة من الأبحاث بوجود طلب متزايد على المراجعين لأداء خدمات تتعلق بإضفاء الثقة في مجالات عدة، ورأى البعض أن أداء تلك الخدمات أصبح يمثل جزءاً هاماً من أعمال شركات المحاسبة والمراجعة Knechel et al., 2006 & Hasan et al., 2005. وهناك الكثير من الدراسات المسحية التي تناولت أداء المحاسبين وتوقعاتهم بشأن خدمات مهام التأكد، واختبار طبيعة ما يؤديه المحاسبون القانونيون من تلك الخدمات مثل دراسة Broitz & Cockburn (1998) والتي تناولت آراء واتجاهات شركات المراجعة الكبرى بشأن تلك الخدمات. وفي نفس الاتجاه اهتمت دراسة Hasan, et al, 2005 بالتعرف على الخدمات المطلوب أداءها ومستويات الثقة. وأشارت نتائج تلك الدراسات التي تناولت طبيعة الخدمات التي يقدمها المحاسبون في مجال إضفاء الثقة أن معظم ما يطلب منهم من مهام تنسم موضوعاته بأنها ذات طبيعة مالية. إضافة إلى أن إحدى التحديات التي

تواجههم في أداء تلك الخدمات تتمثل في صعوبة تصنيف وتبويب تلك الخدمات في مجموعات متجانسة محددة، وعدم وجود فهم واضح لاحتياجات العملاء المحتملين، وخلص الكثير من تلك الدراسات إلى أن شركات المحاسبة والمراجعة تتوقع استمرار التوسع في أداء خدمات مهام التأكد (غير التقليدية) Knechel et al., 2006.

و فيما يتعلق بتحديد موضوعات الخدمات التي يطلب من المراجعين أدائها، اهتمت دراسة (Fragher & Gramling 1996) بدراسة إضفاء الثقة على تقارير أداء مديرو الاستثمار لتأكيد إعداد تقرير الأداء بما يتوافق مع معايير محددة، وأشارت الدراسة إلى أن الطلب على تلك الخدمة يكون لإضفاء المصداقية على النتائج الواردة بتلك التقارير. ، إضافة لما سبق أشارت النتائج إلى أن عمليات الفحص كانت ذات تأثير على مستوى ثقة المستخدمين في المعلومات التي كانت مجالاً للفحص.

وفي دراسة هنتن وآخرون (Hunton et al., 2000) توصل الباحثون إلى أن أداء المحاسبين لخدمات إضفاء الثقة فيما يتعلق بمواقع الشركات على شبكة المعلومات الدولية ومعاملاتها الأليكترونية قد كان له أثر على تقدير حجم المخاطر المحيطة بالشركة من وجهة نظر أصحاب المصالح، حيث أيدت النتائج وجود أثر إيجابي لتلك الخدمات على تقدير حجم المخاطر المحيطة بالشركة من وجهة نظر المحللين الماليين مما أدى إلى رفع مستوى توقعاتهم عن أداء الشركة من حيث حجم عملياتها الأليكترونية. وبنفس الموضوع اهتمت دراسة (Havelka et al., 1998) بالتحليل النظري لتلك الخدمات وقدمت منها مقترحاً لتطوير معيار لقياس الثقة في تصميم نظم المعلومات To measure system design reliability.

مجال آخر من مجالات أداء تلك الخدمات من قبل المحاسبين القانونيين وهو مجال الفحص لأغراض الحصول على شهادة الأيزو ٩٠٠٠ Sustainability and ISO 9000 reporting حيث أجريت دراسة مسحية (O'Dwyer et al. 2005) أشارت نتائجها إلى زيادة في الطلب على خدمات الفحص المستقل في تلك المجالات، وفي نفس المجال جاءت دراسة (Heras et al., 2002), Sharma (2005) وقد أشارت نتائج كلتا الدراستين إلى وجود ارتباط بين تحقيق متطلبات الأيزو ٩٠٠٠ و حدوث تحسن في بعض مؤشرات الأداء المالي. وفي محاولة التعرف على الدور الفعلي للمراجعين في السوق حاولت دراسة (Hasan et al 2005) إجراء دراسة وصفية تفسيرية للممارسة الحالية للإجابة عن السؤالين الآتيين:

- ما هي خدمات فحص التأكيدات التي يشارك المحاسبون في تقديمها في الممارسة العملية ؟

• وهل ثمة اختلاف فيما يقدم من تلك الخدمات بين شركات المراجعة الأربعة الكبرى وغيرها من شركات المراجعة؟

وقد أجريت الدراسة في أسواق مجموعة من الدول الأوروبية والآسيوية وتوصلت الدراسة الى أنه:

- لا توجد فروق جوهرية بين ممارسات شركات المحاسبة الأربعة الكبرى وغيرها من شركات المحاسبة.
- أن أهم الموضوعات التي تم بشأنها تقديم هذا الشكل من الخدمات تعلق بالأداء البيئي للشركات ، ونظم الرقابة الداخلية.
- أن خدمات فحص التأكيدات أصبحت تمثل الجزء الأكبر من حجم أعمال شركات المحاسبة والمراجعة وذلك على حساب مهام المراجعة التقليدية للقوائم المالية.

ومن المجالات التي تشملها خدمات فحص التأكيدات ولقيت اهتماماً من قبل الباحثين فحص والتقرير عن قدرة الشركة على الاستمرارية **Sustainability Assurance** والتي أصبحت تمثل مجالاً لكثير من الممارسات والأبحاث التي نذكر منها على سبيل المثال دراسة **O'Dwyer 2011** التي أكدت الحاجة الى وضع اطار متكامل لأداء والتقرير عن تلك الخدمات وعدم الاكتفاء بأدائها استناداً الى أساليب أداء خدمات المراجعة التقليدية، أيضاً من مجالات اهتمام الممارسين والباحثين دور المهنة في فحص والتقرير عن أداء الشركة لدورها في مجال المسؤولية الاجتماعية ونشير هنا لدراسة **Liburd, et al 2012** والتي أكدت على أثر التقارير الصادرة عن عمليات فحص مستقلة لأداء الشركات واستثماراتها في مجال المسؤولية الاجتماعية على توقعات المستثمرين عن أداء الشركات ومن ثم على حركة أسعار أسهمها في السوق.

ومن ثم تشير الدراسات السابقة إلى أن المراجعين يشاركون بالفعل في تقديم خدمات مهام التأكد في المجالات المذكورة، ولكن تاريخياً كان اهتمام المراجعين مركزاً بشكل أساسي على التقارير ذات الطابع المالي، في حين أن خدمات مهام التأكد تمتد بالطبع لمجالات أوسع وأكثر تنوعاً. ويشير أحد الباحثين، **(Knechel 2007)** إلى أن هناك على الأقل أربعة محددات على توسيع سوق تلك الخدمات بالنسبة للمراجعين: الحصول على أعراف السوق من العملاء المحتملين **obtaining market permission from potential clients** ، الحفاظ على الاستقلال **maintaining independence**، تطوير الخبرات اللازمة لأداء تلك الخدمات، وأخيراً التوافق مع التنظيمات المهنية الحالية **complying with existing regulation**. وفي دراسة أخرى **(Carcello et al. 1998)** أشار الباحثون فيها إلى بعض المحددات على قدرة المحاسبين على أداء خدمات إضفاء الثقة،

وأهمها الطلب، الجوانب القانونية، التوصيل، القياس، الاستقلال. وبكلمات مختصرة فإنه حتى ينجح المحاسبون والمراجعون في تقديم خدمات الثقة الجديدة يجب أن يكونوا قادرين على مقابلة اختبارات السوق، ومواجهة المنافسين من أصحاب المهن الأخرى.

ومما سبق يمكن القول بأن نتائج الدراسات المسحية تشير إلى وجود فرص للمحاسبين لتقديم العديد من خدمات إضفاء الثقة في العديد من المجالات، ولكن من المهم إدراك أن المحاسبين والمراجعين ليسوا الطرف الوحيد الذين يمكنهم تقديم تلك الخدمات، ومن ثم فإنهم يواجهون منافسة من مجموعات مهنية أخرى، و جدير بالبحث حينئذ محاولة دراسة ومعرفة العوامل التي تؤثر على اختيار طالب الخدمة، وبعبارة أخرى في أي ظروف يتم اختيار المحاسبين لأداء تلك الخدمات، ومتى لا يتم اختيارهم. وقد كانت محاولة الإجابة عن ذلك السؤال محور اهتمام دراسة **Knechel et al., 2006**. ويشير الباحثون بتلك الدراسة إلى درجة كبيرة من التعقيد في سوق تلك الخدمات، وإلى وجود فشل نسبي (عدم فاعلية) فيما أصدره المعهد الأمريكي من دليل فحص المواقع الأليكترونية للشركات **the relative failure of the AICPA Web Trust** وهو ما يشير إلى وجود تحدي حقيقي في ذلك المجال أمام المهنة، وهو ما يظهر ضرورة توجيه اهتمام أكبر بتحديد أي مجموعة مهنية يمكنها النجاح في تقديم الخدمات التي يحتاج السوق إليها، **which professional group is most likely to be successful in introducing a service that the market does want.**

بعبارة أخرى يحتاج الأمر إلى توجيه اهتماما أكبر لتحديد الخدمات التي يمكن أن يحتاجها السوق وفي نفس الوقت يستطيع المحاسب أن يؤديها بنجاح، وتحديد الشروط والمواصفات التي يجب أن تتوافر في المحاسب حتى يستطيع أداء تلك الخدمات بنجاح، فليست كل الخدمات يمكن أن يؤديها كل المحاسبين والمراجعين.

العوامل التي تؤثر على قرار اختيار مزاولي مهنة المحاسبة لأداء خدمات مهام التأكد

إذا كان المحاسبون والمراجعون يواجهون منافسة من المهن الأخرى في أدائهم لخدمات فحص التأكيدات فمن المهم حينئذ البحث في جانب الطلب أو بعبارة أخرى محاولة معرفة العوامل التي تؤثر على قرار العملاء باختيار الشخص الذي يطلب منه أداء تلك الخدمات. والإجابة المنطقية هي أن العملاء سوف يختارون الممارس لمهنة المحاسبة والمراجعة إذا كانت لديهم القناعة بقدرته على أداء الخدمة على المستوى المطلوب من الجودة. وفي هذا الصدد يمكن الرجوع إلى دراسة **Carcello et al., (1992)** وهي دراسة مسحية اهتمت بدراسة العوامل التي تؤثر على جودة وقيمة عمليات المراجعة من

وجهة نظر المحاسب و.معد القوائم المالية، والمستخدم الرشيد، حيث أشارت نتائج الدراسة الى أن العوامل ذات التأثير الأكبر تتمثل في:

١. خبرة المراجع في المشروع موضوع الفحص *experience with the client*
٢. الخبرة في الصناعة التي يتبعها المشروع
٣. الاستجابة لاحتياجات العميل *responsiveness to client needs*
٤. التوافق مع المعايير المهنية

وطبقا لنفس الدراسة فقد كانت العوامل الأقل تأثيرا: الأتعاب التي يتقاضاها المراجع، عدم أداء المراجع لخدمات استشارية أخرى للشركة بخلاف خدمة المراجعة القانونية، حجم مكتب المراجعة، و أخيرا حصول المعاونين على شهادة محاسب قانوني. وبالطبع فإن تلك العوامل منها عوامل تتعلق بطبيعة المهمة، وعوامل تتعلق بمقدم الخدمة. ويمكن القول بقدر معقول من الثقة بأن نفس هذه الاعتبارات (أو أغلبها) التي تؤثر على جودة ومصداقية عمليات المراجعة التقليدية تنطبق أيضا على عمليات الفحص لإضفاء الثقة.

وقد كانت محاولة معرفة العوامل أو الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند اختيار الطرف القائم بعملية الفحص محور دراسة **Knechel et al., 2006**، حيث سعت دراستهم إلى محاولة تحديد العوامل التي تجعل مقدم الخدمة مقبولا من قبل العملاء، وإلى أي مدى تتوفر تلك العوامل في المحاسبين والمراجعين المستقلين، وذلك من خلال دراسة استقصائية شملت مديري أقسام المحاسبة في ٣٥٠ شركة وذلك في هولندا باعتبار أنها دولة بها سوق مال متقدم إلى حد كبير، واقتصاد مفتوح وسوق تنافسية لخدمات فحص التأكيد، حيث حاول الباحثون دراسة العوامل ذات الصلة بمقدم الخدمة **service providers attributes**، وطبيعة الخدمة **specific services**، ووجود منافسين يمكنهم تقديم نفس الخدمة **alternative providers** وذلك لتحديد أهم الاعتبارات التي تؤثر على قرار اختيار المراجعين لأداء تلك الخدمات. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن أهم العوامل كانت الخبرة في موضوع الفحص، ثم التكلفة. وفيما يتعلق بالعوامل التي تؤثر على قرار الاختيار فيما بين المحاسبين كانت أهم العوامل هي: سمعة المحاسب أو المراجع ثم الاستقلال. وأشارت النتائج إلى زيادة فرصة اختيار المحاسبين والمراجعين المستقلين لأداء المهمة حينما يكون هناك اهتماما كبيرا بسمعة المهنة وسلامتها وأيضا حينما لا يكون هناك اهتماما كبيرا بعامل الاستقلال. ولعل المفاجأة تكمن في العامل الأخير وهو زيادة فرصة اختيار المحاسب أو المراجع في حالة عدم توجيه الاهتمام لعامل الاستقلال، وربما يشير ذلك إلى اعتقاد العملاء بأن درجة استقلال المحاسب أو المراجع حينما يؤدي خدمة فحص التأكيدات تتأثر بأدائه

لخدمة المراجعة المالية، أو بعبارة أخرى فإن أداءه للمراجعة المالية يؤثر على استقلاله عند أداء خدمات مهام التأكد، وأشارت نتائج الدراسة أيضا إلى وجود تفاعل فيما بين العوامل التي تتعلق بمقدم الخدمة المتوقع و أنواع أو أشكال تلك الخدمات . وفي نفس المجال فقد عنيت دراسة **Simnett, et, al, 2009** بتحديد العوامل التي تؤثر على قرار اختيار الشركات لمقدم تلك الخدمات ، وأشارت الدراسة إلى أن المراجعين المستقلين هم الأقدر (مقارنة بغيرهم ممن يمكن لهم تقديم تلك الخدمات) على أداء خدمات مهام التأكد بدرجة أعلى من الجودة، وأكدت دراستهم المسحية على مستوى مجموعة من أسواق الدول المتقدمة (شملت ٣١ دولة) أنه كلما زادت حاجة الشركة طالبة الخدمة إلى مستوى أعلى من الجودة ومستوى أعلى من المصادقية في المعلومات موضوع الفحص، وكلما كانت تلك الشركات تعمل في الدول الأكثر اهتماماً بأصحاب المصالح **Companies operating in stakeholder orientated countries** كلما توجهت تلك الشركات إلى ممارسي مهنة المراجعة لطلب أداء تلك الخدمات.

مستويات الثقة التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي عند ادائه لخدمات مهام التأكد:

أشار المعيار الدولي **ISAE 3000** إلى مستويين من مستويات الثقة هما المستوى المعقول **Reasonable Assurance**، والمستوى المحدود **Limited Assurance**، وفي الممارسة العملية تشير الدراسات المسحية إلى أن المحاسبين والمراجعين عادة ما يقدمون تلك الخدمة من خلال تقديم مستويين محددين من الثقة هما المستوى العالي من الثقة أو المستوى المتوسط **High level or moderate level**. (Hasan, et, al, 2005). وقد أشار المعيار المصري لمهام التأكد إلى مستويين من مهام التأكد هما:

- مهام التأكد المناسب: كأساس للنموذج الإيجابي لإبداء استنتاج المزاوول
- مهام التأكد المحدود: كأساس للنموذج السلبي لإبداء استنتاج المزاوول

وعموماً فإن المعيار الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين حدد العناصر التي تؤثر على مستوى الثقة في الآتي:

- طبيعة الموضوع: فبعض الموضوعات بطبيعتها أكثر قابلية لقياس مستوى الثقة وتوفير أدلة تدعم الاستنتاجات حول مستوى الثقة فيها
- المعيار: اعتماداً على طبيعة الموضوع فإن وجود المعايير توفر وسائل أو أدوات لقياس أفضل للثقة في موضوع الفحص، وعلى سبيل المثال فإن مستوى أقل من الثقة غالباً سوف يقدم إذا كانت المعايير الممكن استخدامها معايير وصفية وليست كمية.

- الإجراءات أو حجم العمل المطلوب للوصول إلى مستوى معين من الثقة، فكلما ما يتطلب الوصول إلى مستوى أعلى من الثقة حجما أكبر وأشمل من العمل الذي يجب أن يؤدي.
- جودة وكمية الأدلة التي يمكن تجميعها: إن مقدم الخدمة سوف يسعى للوصول إلى أدلة كافية وملائمة كأساس لمستوى الثقة الذي يقدمه. ومن ثم فإن هذه العوامل مجتمعة : طبيعة وشكل موضوع الفحص، المعايير و الجهد المطلوب والثقة في الأدلة التي تم تجميعها تؤثر على مستوى الثقة الممكن تقديمه.

و يمكن القول بوجود مجددین رئيسین لمستوى الثقة، أولهما هو العلاقات فيما بين هذه العناصر الأربعة المذكورة أعلاه مجتمعة، ثانيهما أن مقدم الخدمة يجب أن يستخدم تقديره المهني ليحدد المستوى المناسب من الثقة الذي يمكن تقديمه آخذاً في اعتباره العلاقات فيما بين العناصر الأربعة السابقة. ومن جهة أخرى فإن ثمة اتجاه آخر يرى بأن مستوى الثقة الممكن تقديمه يتحدد/ولا: على أساس احتياج المستخدمين. (بما فيها اعتبارات التكلفة)، وثانياً: على أساس حجم العمل والإجراءات المطلوب أداؤها للوصول إلى أدلة كافية.

أما المعيار وطبيعة الموضوع فيمكن النظر إليهما على أنهما مطلب أو شرط مسبق لقبول المهمة، فكلاهما (المعيار وطبيعة الموضوع) يمثل عنصراً حاسماً عند اتخاذ قرار بقبول أو عدم قبول المهمة. وبمجرد قبول المهمة في ضوء الاعتبارين السابقين يكون الاعتبار التالي المحدد لمستوى الثقة الناتج عن عملية الفحص (الممكن تقديمه) هو الجهد أو حجم العمل المطلوب وتوقيته **work effort** للوصول إلى مستوى معين من الثقة، وهذا الاعتبار يشمل طبيعة العمل وما يتطلبه من وقت وجهد وإجراءات.

و القليل من الدراسات تناولت محددات مستوى الثقة بطريقة منهجية. ونذكر منها دراسة (Roebuck et al (2000)، حيث حاول الباحثون استخدام بدائل متعددة من أشكال التقرير عن الفحص لاختبار ما إذا كان المستخدمون يختلف فهمهم وإدراكهم لمستوى الثقة كنتيجة لوصف أهم المحددات لمستوى الثقة مثل طبيعة موضوع الفحص (بيانات تاريخية أم مستقبلية) وحجم العمل المبدول في المهمة. **high versus low level**، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود اختلاف في مستوى الثقة الذي يدركه المستخدمون كنتيجة لوصف حجم الجهد الذي تم أدائه، ولكن في المقابل فإنهم يستجيبون للاختلافات في طبيعة موضوع الفحص. وعلى وجه الخصوص فقد أدرك المستخدمون مستويات أعلى من الثقة لفحص الموضوعات التاريخية.

أما دراسة (Debreceeny et al (2003) فقد أختبرت أثر مجموعة عوامل هي: مستوى الثقة المطلوب من قبل طالب الخدمة، وطبيعة التقرير المقدم عن الخدمة (إيجابي أم سلبي)، و مستوى الخطر ودرجة صعوبة أو

تعقيد المهمة، وقد أشارت النتائج إلى وجود أثر لكل تلك العوامل على مستوى الثقة الذي يقبل مقدم الخدمة أن يتعهد بتقديمه.

التوصيل الفعال لمستويات الثقة

effective communication of the levels of assurance

في هذا الجزء من الدراسة نستعرض أهم ما تضمنه الأدب المحاسبي عن تقرير المراجع وعملية الاتصال بالتركيز على ما يكون له صلة بالتقرير عن خدمات مهام التأكد. فالتوصيل الفعال (effective communication) لمستوى الثقة يعتبر على نفس درجة الأهمية لتحديد مستوى الثقة. فعملية الاتصال communication من ركائز وظيفة الفحص أياً كان هدفها، بل إنها من مسلمات Postulates وظيفة المراجعة. إن نظرية الاتصالات تتعامل مع موضوع المشاركة أو تخصيص المعلومات sharing of information وهي بهذا ربما تقدم دلالات أو إشارات هامة ومفيدة في صياغة أو هيكلة تقارير عن مستويات الثقة العالية والمتوسطة.

هناك منهجين شائعين في تحليل عملية الاتصال هما: (Fiske, 1990)، المنهج الأول process analysis: يرى عملية الاتصال كظاهرة ذات اتجاه واحد one-way linear phenomenon حيث يمكن تحسينها بتحديد أفضل الطرق لنقل الرسالة، وهذا المنهج لا يأخذ في حسبانته العنصر البشري في عملية الاتصال.

النموذج الثاني، النموذج العلاماتي semiotic analysis يرى نموذج الاتصال بشكل أكثر تعقيداً يأخذ في حسبانته العنصر البشري، وفي تحليل خصائص عملية الاتصال يرى عملية الاتصال على أنها إنتاج معنى من خلال عملية مشتركة ومتبادلة، وأن عملية الاتصال يمكن تحسينها من خلال فحص واختبار سياق التقرير، وكيف يمكن أن يؤثر هذا السياق على تفسير ذلك التقرير.

وبناءً على هاتين الرؤيتين فإن عملية التوصيل لمستوى الثقة يمكن تحسينها من خلال تناول طبيعة التقرير بذاتها، والقناة التي من خلالها يتم توفير ونقل المعلومات، بالإضافة إلى دور القارئ أو المستخدم في العملية.

وقد أشارت دراسة Hasan, et al, 2005 إلى أنه بالاستفادة من دراسات عملية التوصيل في مجال المراجعة التقليدية، فإن الأشكال المقترحة للتقرير يجب ألا تبعد كثيراً عن الأشكال السائدة في عمليات المراجعة التقليدية. كما أن هناك حاجة لوصف تام للعمل الذي تم أدائه، ونطاق مهمة الفحص، ومحدداتها، بحيث تعرض من خلال إطار أو هيكل للتقرير محدد بشكل جيد.

ويرى الباحث بوجود حاجة الى تدريب الممارسين على كيفية اختبار أو الاستفادة من نماذج التقرير عن تلك الخدمات.

إضافة إلى الدراسات النظرية فإن هناك بعض الدراسات الاختبارية (empirical) التي تناولت موضوع الاتصال وعلاقته بخدمات الفحص ، وهذه الدراسات يمكن تقسيمها إلى مجموعات فرعية:

المجموعة الأولى من الدراسات تناولت فاعلية عملية الاتصال المرتبطة بإصدار تقارير عن خدمات الفحص عند مستوى متوسط أو محدود من الثقة، وهذا النوع من الدراسات يمكن القول بأن بداياته ترجع إلى الثمانينات عندما صدر في الولايات المتحدة تقرير يتضمن تحديدا لمفهوم مراجعة القوائم المالية، وحينئذ كان تركيز تلك الدراسات حول معرفة ما إذا كان وجود أشكال بديلة ومتعددة للتقرير عن عمليات المراجعة يعتبر أمرا قابلا للفهم والتفسير الصحيح من قبل المستخدمين، (Gray et al 1998)

ومن تلك الدراسات يمكن استخلاص نتيجتين رئيسيتين: أولهما أن المستخدمين يصعب عليهم تمييز وإدراك طبيعة مهمة الفحص باختلاف صيغة التقرير، ثانيا: أن هناك اختلاف بين مستوى الثقة الذي يقصده معد التقرير (المراجع) و مستوى الثقة الذي يدركه المستخدمون وهو ما ينتج عنه ما يعرف بفجوة التوقعات.

المجموعة الثانية من الدراسات التي تناولت عمليات الاتصال وخدمات فحص التأكيدات، والتي اختبرت مدى فهم الرسائل المنقولة من مقدم الخدمة خلال عملية الاتصال، وقد أولت تلك المجموعة من الدراسات اهتماما خاصا باختبار ما إذا كانت الرسائل المنقولة من خلال التقارير قد تم توصيلها بشكل فعال (مدى فاعلية توصيل الرسائل المنقولة من خلال التقرير)، ولعل من أبرز النتائج التي خلصت إليها تلك الدراسات والتي لها صلة بموضوع مهام التأكيد هو أن إمكانية توصيل تحفظات تحت أي مستوى من مستويات الثقة ينبغي أن يؤخذ بعناية للتأكد من فاعلية عملية التوصيل. إضافة إلى ما سبق فإن بعض الدراسات اهتمت بدراسة أثر التغيير في إدراك المستخدمين للرسالة المنقولة نتيجة تغيير الكلمات والألفاظ المستخدمة ، وأشارت النتائج الى أن مراجعة وتنقيح الألفاظ والكلمات المستخدمة يكون لها اثرا معنويا على تحسين عملية الاتصال.

ولعل تلك النتائج توصلنا أو تربطنا بالمجموعة الثالثة من الدراسات والتي تناولت علاقة مستويات الثقة وعملية الاتصال، وتحديدًا فقد اهتمت تلك المجموعة بدراسة استخدام مصطلحات وتعبيرات متنوعة ، وأثر التنوع في تفسير تلك الجمل والمفردات على فاعلية عملية توصيل مستويات مختلفة من الثقة. على سبيل المثال فإن دراسة Amer et al 1994، قدمت دليلا على

كيفية تفسير المراجعين لمصطلحي متوسط وعالي **moderate , high** ، واهتمت هذه الدراسة أيضاً باستخدام وتفسير المراجعين للمصطلحات اللفظية الاحتمالية، مثل **reasonably, possible, probable** وبشكل عام فقد أشارت تلك الدراسة إلى وجود درجة محدودة من التجانس أو التوافق بين المراجعين في تفسير مثل هذه المصطلحات واحتمالاتها الرقمية أو القيمية. ولعل هذه النتائج توحي بضرورة توخي الدقة عند استخدام مثل هذه المصطلحات في محاولة تقدير وتوصيل مستويات محددة من الثقة. إن عدم وجود توافق بين المراجعين في تفسير مستويات الثقة وكيفية التعبير عنها يمكن أن يؤدي إلى تطبيق غير متجانس لنفس المعايير، أما دراسة **Hasan et al (2003)** فقد اختبرت ما إذا كانت أشكال مختلفة من التقارير والتي تستخدم في الممارسة الفعلية في توصيل مستويات متوسطة من الثقة تنقل مستويات متماثلة أو متشابهة من الثقة، وأي هذه الأشكال الذي ينقل مستويات أعلى من الثقة ، وأشارت نتائج الدراسة أن مختلف هذه الأشكال ينقل مستوى متوسط من الثقة عدا التقرير الذي يشير أو يستخدم عبارة **"agreed upon procedures reporting format"**

وقد جاءت دراسة **Hasan et al (2005)** وقد كانت دراسة وصفية تفسيرية للتعرف على الممارسات الفعلية بالسوق للإجابة عن الأسئلة الآتية:

- ما هي مستويات الثقة التي يقدمها المحاسبون في الممارسة الفعلية لمهام التأكيد؟
- هل ثمة اختلاف بين شركات المراجعة الكبرى وغيرها من شركات المراجعة من حيث مستويات الثقة المقدمة ؟
- ما هو أثر كل عامل من العوامل الآتية على مستوى الثقة المقدم : الجهد المطلوب لأداء عملية الفحص، موضوع الفحص، وجود معايير، حجم ونوعية الأدلة ؟
- هل ثمة فروق بين أثر تلك العوامل السابقة على مستوى الثقة بين الشركات الكبرى للمهنة وغيرها من الشركات؟
- وأخيراً كيف يتم توصيل المستوى المتوسط من الثقة ، وهل يتم إدراكه بشكل فعال؟

وقد اعتمد الباحثون في الإجابة عن تلك الأسئلة على توزيع قائمة استبيان على مجموعات من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في إحدى عشرة دولة هي استراليا، البرازيل، كندا، الدنمرك، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، المملكة المتحدة، سنغافورة، و هولندا، وفي كل دولة من تلك الدول تم توزيع الاستبيان على عشرة من شركات المراجعة منها الأربع الكبرى، وست شركات أخرى.

ويمكن تلخيص أبرز ما انتهت إليه الدراسة من نتائج فيما يلي:

- أن أغلب ما يؤدي من تلك الخدمات ينتهي بتقديم مستوى متوسط من الثقة moderate

- أن أهم الأسباب التي تؤدي إلى عدم تقديم مستوى عالٍ من الثقة تتمثل في:

1. طبيعة موضوعات الفحص the nature of the subject matter
2. عدم توفر معايير ملائمة للأداء،
3. اعتبارات التكلفة والعائد،
4. صعوبة التوصل إلى الحجم الكافي من الأدلة اللازمة لتقديم المستوى المرتفع من الثقة،
5. وأخيراً عدم وجود رغبة مؤكدة من المستخدمين أو طالبي الخدمة للحصول على المستوى المرتفع من التأكيد

إضافة إلى ما سبق فإن العوامل الآتية كانت من وجهة نظر المشتقسي منهم ذات تأثير على مستوى الثقة الذي يمكن تقديمه: احتياجات المستخدمين، المخاطر القانونية، عدم وجود معايير، الأتعاب المتفق عليها، وأخيراً الممارسات السائدة. وأشارت نتائج الدراسة أيضاً إلى أن عملية التوصيل يجب أن تتال اهتماماً مناسباً طالما أن الفرق بين مستوى الثقة المتوسط والمرتفع ليس واضحاً أو مفهوماً بدرجة كافية من قبل المستخدمين، ويجب أن تستخدم كلمات واضحة لا تحتمل الغموض، وأن مراجعة وتنقيح المصطلحات المستخدمة يمكن أن يؤدي إلى تحسين جوهري في توصيل نتائج الفحص وفهم المستخدمين لتلك النتائج. وتتفق تلك النتائج في مجملها مع ما توصلت إليه دراسة (Roebuck et al, 2000). وفي هذا الصدد أيضاً تجدر الإشارة إلى دراسة O'Dwyer, et al, 2011 والتي عيّنت بعمل استقراء وتحليل للإجراءات والتقارير الصادرة عن ممارسي المهنة بشأن قدرة الشركة على الاستمرار كأحد أبرز مجالات خدمات مهام التأكيد وخصت إلى الحاجة التي توجيه الجهود نحو إيجاد قدر أكبر من التنميط في كل من الإجراءات والتقارير عند ممارسة هذه الخدمات.

فجوة التوقعات من خدمة فحص التأكيدات:

كان ولا يزال موضوع فجوة التوقعات من الموضوعات التي شغلت اهتمام الكثير من الباحثين في مجال المراجعة، ويقصد بها الفرق أو الاختلاف بين ما يؤديه المراجع بالفعل وبين ما يعتقد أو يتوقعه الآخرون عما يؤديه أو ما يجب أن يؤديه المراجع، ويشير بعض الباحثين إلى أن تلك الفجوة يصعب إغلاقها تماماً وإنما بالكاد يمكن تضيقها من خلال محاولة زيادة وعي العامة أو المستفيدين من خدمات المراجعة بطبيعة ومحددات عملية الفحص (Saleh,

(2007). وإذا كانت فجوة التوقعات من الموضوعات التي لا تزال تشغل الاهتمام في مجال المراجعة التقليدية ، فمن المتوقع أن تكون وربما بشكل أكبر في مجال خدمات مهام التأكيد نظراً لما تتسم به من حداثة الممارسة من ناحية ومن ناحية أخرى لما تتسم به من تنوع وتعدد في طبيعة الخدمت والفرص منها.

وبما أن خدمات فحص التأكيدات تشمل مجالات عديدة ومتنوعة فمن الصعب أن يتم دراستها أو البحث فيها إجمالاً ولكن يمكن دراسة فجوة التوقعات على مستوى مجال محدد من مجالات تلك الخدمات. ويعتبر **Houston & Taylor(1999)** من أوائل من اهتم بفجوة التوقعات في مجال خدمات مهام التأكيد لإضفاء الثقة على مواقع الشركات على شبكة الانترنت و عمليات التجارة الالكترونية للشركات، ولعل الاهتمام بفجوة التوقعات في هذا المجال بالتحديد يرجع إلى أنها من أكثر هذه الخدمات انتشاراً بل وكانت موضوعاً لاهتمام الهيئات المهنية مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين **(AICPA & SCAS (1998), AICPA (1998)** وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أنه على الرغم من أن خدمة الفحص تشمل مصداقية المعلومات وأمان التعاملات من خلال الموقع ، إلا أن المستخدمين ربطوا بين هذا الفحص وبين جودة المنتجات التي يتم عرضها وتسويقها من خلال المواقع الالكترونية بل وأيضاً أثر ذلك على رغبة المتعاملين في الشراء، حيث أن عامل الجودة يمثل أحد أهم العوامل التي تدفع العملاء إلى اتخاذ قرار الشراء، رغم أن هذا الشكل من الفحص لا يتعرض لجودة المنتجات ولا مواصفاتها ورغم أن تقرير المراجعين عادة يشير بوضوح إلى أن هذه الخدمة تشير إلى الثقة والأمان في معاملات الشركة من خلال موقعها الالكتروني. وتشير تلك النتائج إلى وجود فجوة توقعات بين نتيجة الفحص الذي يقدمه المراجعون وبين ما يتوقعه المستخدمون لنتائج ذلك الفحص وهو ما قد يترتب عليه احتمال تعرض الممارسين لتلك الخدمات إلى دعاوى قضائية، وخلصاً إلى ضرورة إعادة النظر في أنسب الأساليب للتقرير عن نتائج عملية الفحص بما يجنب وجود تلك الفجوة.

الدراسة الميدانية:

يهتم هذا الجزء من الدراسة بتحديد وتحليل آراء مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة بشأن خدمات مهام التأكيد وما يرتبط بها من موضوعات، وقد كانت الأسئلة الرئيسية التي وجهت إليهم من خلال قائمة استقصاء هي:

- هل هناك طلب فعلي على خدمات مهام التأكيد؟
- ما هي أهم العوامل التي تؤثر على حجم الطلب على هذه الخدمات؟
- ما هي أبرز موضوعات ومجالات أداء هذه الخدمات؟

• ما هو تأثير أداء المراجعين لهذه الخدمات على أدائهم لخدمات المراجعة التقليدية؟

• ما مدى كفاية التأهيل العلمي والعملية لمزاوي مهنة المحاسبة والمراجعة لمقابلة متطلبات ادائهم لخدمات مهام التأكد؟

مجتمع وعينة الدراسة:

للإجابة على الأسئلة السابقة فقد تم إعداد قائمة استقصاء موجهة لمزاوي مهنة المحاسبة والمراجعة من أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وقد استخدم في صياغة معظم الأسئلة والعبارات الواردة في قائمة الاستقصاء مقياس ليكرت، وقد تم ادخال البيانات التي تم تجميعها بحيث يشير الرقم ١ لإجابة موافق جداً ، و ٢ لإجابة موافق، و ٣ لإجابة موافق الى حد ما، و ٤ لغير موافق، و ٥ لإجابة غير موافق على الإطلاق. ومن ثم إذا كان متوسط الاجابات يتراوح بين ١-٣ فهو يشير الى موافقة المستقصى منهم على ما ورد بالعبارة موضوع السؤال ، وإذا كان المتوسط يتراوح بين أكثر من ٣ الى ٥ فهو يشير الى الإجابة على السؤال (أو ماورد بالعبارة) بالنفي. وقد تم اختبار القائمة من خلال عرضها على عدد من مزاوي المهنة والأكاديميين وأخذ ملاحظاتهم عليها.

وقد بلغ عدد أعضاء الجمعية المزاولين للمهنة فعلا وقت إجراء الدراسة ١١٢٠ عضواً حيث تم اختيار عينة عشوائية من ٢٢٤ عضواً تمثل ٢٠% من أعضاء الجمعية وجهت اليهم القائمة، وبلغ عدد القوائم التي تم استلامها ١١٣ قائمة بنسبة استجابة ٤٠.٤% (استبعدت منهم قائمة أثناء التحليل الإحصائي).

نتائج الدراسة وتحليلها:

وبعد مراجعة البيانات الواردة في قائمة الاستقصاء وترميزها و تفرغها باستخدام الجداول الإليكترونية EXCELL، تم إجراء التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS وكانت الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات هي :

- ١- الأساليب الإحصائية الوصفية مثل التكرارات والمتوسطات
- ٢- اختبار Wilcoxon لاختبار معنوية الاختلاف بين آراء المستقصى منهم، وقد تم استخدام هذا الاختبار وهو من الاختبارات اللامعلمية Non Parametric Tests حيث أن البيانات الخاصة بالدراسة تعد بيانات وصفية

وقد أسفر التحليل الإحصائي لإجابات المستقصى منهم عن النتائج التالية.

المحور الأول: مجالات وموضوعات الخدمات التي يطلب أداؤها من
مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة:

تناول هذا المحور مجموعة أسئلة حول مجالات وموضوعات الطلب
على خدمات مهام التأكد:

السؤال الأول:

هل هناك طلب حالي على مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء خدمات مهام
التأكد؟

وجاءت نتائج تحليل الإجابات كالآتي:

٢.٧٧	المتوسط Mean
٠.٩	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٣١	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

ومن ثم فإن النتائج تشير إلى أنه وبمستوى ثقة ٩٥% (معدنية ٥%) فإن
المستقصى منهم يميلون إلى الموافقة إلى حد ما (أدنى درجات الموافقة) على
وجود طلب على مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء خدمات مهام التأكد

السؤال الثاني:

الهدف من الطلب على خدمات مهام التأكد يتركز في اضعاء الثقة على
المعلومات غير المالية التاريخية؟

وجاءت نتائج تحليل الاجابات كالآتي:

٢.٣٥	المتوسط Mean
٠.٩٨	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وتشير تلك النتائج الى أنه وبمستوى ثقة ٩٥% فإن المستقصى منهم
يتجهون إلى الموافقة إلى حد ما على وجود طلب على خدمات مهام التأكد بهدف
اضعاء الثقة على المعلومات غير المالية التاريخية.

السؤال الثالث:

الهدف من الطلب على خدمات مهام التأكد يتركز في اضعاء الثقة
على المعلومات غير المالية المستقبلية؟

وجاءت نتائج تحليل الاجابات كالآتي:

٢.٩١	المتوسط Mean
٠.٨٨	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٢٩٧	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

ورغم أن متوسط اجابات المستقصى منهم ٢.٩١ يشير الى الموافقة الى حد ماعلى وجود طلب لإضفاء الثقة على المعلومات غير المالية المستقبلية إلا أن مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون ٠.٢٩٧ يشير الى وجود اختلافات معنوية بين المستقصى منهم ، ومن ثم لا يمكن قبول تلك النتيجة أو الاعتماد عليها في افتراض وجود طلب على خدمات مهام التأكد بهدف اضفاء الثقة على المعلومات غير المالية المستقبلية .

السؤال الرابع:

الهدف من الطلب على خدمات مهام التأكد يتركز في اضفاء الثقة على المعلومات والنظم بأشكالها المختلفة

وجاءت نتائج تحليل الاجابات كالآتي:

٢.٩٠	المتوسط Mean
١.٣٦	الانحراف المعياري St. deviation
٠.١٦١	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

ورغم أن متوسط اجابات المستقصى منهم ٢.٩ يشير الى الموافقة الى حد ماعلى وجود طلب الا أن مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون ٠.١٦١ يشير الى عدم معنوية ومن ثم لا يمكن قبول تلك النتيجة أو الاعتماد عليها في افتراض وجود طلب على خدمات مهام التأكد بهدف اضفاء الثقة على المعلومات والنظم بأشكالها المختلفة.

وبناءً على نتائج تحليل اجابات المستقصى منهم يمكن القول بوجود طلب على خدمات مهام التأكد بهدف اضفاء الثقة على المعلومات غير المالية التاريخية، وعدم وجود اجابة معنوية تشير الى وجود طلب على تلك الخدمات بهدف اضفاء الثقة على المعلومات المستقبلية أو على المعلومات والنظم بأشكالها المختلفة، ويلاحظ وجود تضارب أو عدم توافق بين اجابات المستقصى منهم فيما يتعلق بمجالات تلك الخدمات، ويرى الباحث بأن ذلك يرجع الى محدودية حجم الطلب على ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء تلك الخدمات.

المحور الثاني: محددات الطلب على خدمات مهام التأكد تناول هذا المحور مجموعة أسئلة حول أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على حجم الطلب على ممارسي المهنة لأداء تلك الخدمات.

السؤال الخامس:

هل يمكن أن يؤدي صدور المعيار المصري لمهام التأكد (المعيار ٣٠٠٠) الى زيادة الطلب على مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء خدمات مهام التأكد؟ وجاءت نتائج تحليل الإجابات كالآتي:

٢.٥١	المتوسط Mean
٠.٩٨	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

ومن ثم فإن النتائج تشير الى أنه وبمستوى ثقة ٩٥% فإن المستقصى منهم يتجهون الى الموافقة على أن صدور المعيار المصري لمهام التأكد (المعيار ٣٠٠٠) يمكن أن يؤدي الى زيادة الطلب على مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء خدمات مهام التأكد. ولعل ذلك يرجع الى عدة أسباب أهمها: الأثر الإيجابي لوجود هذا المعيار على مستوى جودة أداء ممارسي المهنة لخدمات مهام التأكد، ومن ثم ثقة مجتمع الأعمال وطلبي تلك الخدمات في قدرة المحاسبين والمراجعين على أدائها، إضافة إلى الأثر الإعلامي لصدور المعيار.

السؤال السادس:

من المتوقع أن يؤدي تكرار الأزمات المالية وما يترتب عليها من تقلبات في أداء أسواق المال إلى زيادة الطلب على مزاولي المهنة لأداء خدمات مهام التأكد وجاءت نتائج تحليل الإجابات كالآتي:

٢.٥٣	المتوسط Mean
٠.٩٧	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

ومن ثم فإن النتائج تشير الى أنه وبمستوى ثقة ٩٥% فإن المستقصى منهم يتجهون الى الموافقة على أن تكرار الأزمات المالية وما يترتب عليها من تقلبات في أداء أسواق المال يمكن أن يؤدي إلى زيادة الطلب على مزاولي المهنة لأداء خدمات مهام التأكد، وتفسيراً لذلك يمكن القول بأن تكرار الأزمات المالية والتقلبات الحادة في أداء أسواق المال تعني زيادة حجم المخاطر وعدم

التأكد ، ومن ثم يصبح الطلب على هذه الخدمات أحد الوسائل والأدوات التي يلجأ إليها متخذو القرارات لإضفاء الثقة ومن ثم الحد بقدر ما من المخاطر المحيطة بقراراتهم المرتبطة بالشركات العاملة في تلك الأسواق.

السؤال السابع:

من المتوقع أن تؤدي زيادة عدد الشركات العاملة في مجال الخدمات والاستشارات المالية والتحليل المالي إلى زيادة الطلب على مزاولي المهنة لأداء خدمات مهام التأكد

وجاءت نتائج تحليل الإجابات كالآتي:

٢.٧	المتوسط Mean
٠.٩٩	St. deviation الانحراف المعياري
٠.٠٠٠٤	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وتشير نتائج تحليل البيانات الى أنه وبمستوى معنوية ٥% فإن المستقصى منهم يتجهون الى الموافقة على أن زيادة عدد الشركات العاملة في مجال الخدمات والاستشارات المالية والتحليل المالي يمكن أن تسهم في زيادة الطلب على خدمات مهام التأكد، ولعل تفسير ذلك يرجع الى أن هذه المؤسسات تعتبر من الجهات المكونة لجانب الطلب على تلك الخدمات خلال أداءها لأنشطة التحليل المالي والتنبؤ بأداء الشركات وتقديم الاستشارات لمختلف الأطراف المتعاملة بالسوق.

السؤال الثامن:

أن انتشار نظم الإفصاح الفوري والمستمر للمعلومات على مواقع الشركات بشبكة المعلومات يعد أحد محددات الطلب على خدمات مهام التأكد.

وجاءت نتيجة تحليل اجابات المستقصى منهم كالآتي:

١.٧٦	المتوسط Mean
٠.٧٤	St. deviation الانحراف المعياري
٠.٠٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وتشير تلك النتائج وبمستوى معنوية ٥% الى موافقة المستقصى منهم على أن انتشار نظم الإفصاح الفوري والمستمر للمعلومات على مواقع الشركات بشبكة المعلومات يعد أحد محددات الطلب على خدمات مهام التأكد، وهي نتيجة منطقية حيث أن وجود هذه النظم يمثل أحد محاور الطلب على هذه الخدمات حيث السعي نحو التأكيد للأطراف المتعاملة مع الشركات على الثقة

والاعتمادية على بيانات تلك المواقع وأمانها، وهو ما يعني بالتبعية زيادة في الطلب على تلك الخدمات كوسيلة لاضفاء الثقة.

السؤال التاسع:

تعتبر ثقة ادارات الشركات في قدرة مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة على أداء خدمات مهام التأكد أحد محددات الطلب على ممارسي المهنة لاداء خدمات مهام التأكد.

وجاءت نتيجة تحليل اجابات المستقصى منهم كالآتي:

1.9	المتوسط Mean
0.79	الانحراف المعياري St. deviation
0.0000	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وتشير تلك النتائج وبمستوى معنوية 5% الى موافقة المستقصى منهم على أن ثقة ادارات الشركات في قدرة مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة على أداء خدمات مهام التأكد تعد أحد محددات الطلب على ممارسي المهنة لاداء تلك الخدمات وهي نتيجة منطقية، حيث تعد ادارات الشركات المتعاملة بالأسواق أحد أهم الفئات المستفيدة من أداء تلك الخدمات ، ولا شك بأنه كلما زادت ثقة تلك الأطراف في قدرة ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة على أداء تلك الخدمات بالجودة الملائمة كلما زاد الطلب على المحاسبين والمراجعين لأداء تلك الخدمات، والعكس صحيح فكلما انخفضت ثقة المستفيدين في ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة كلما كان ذلك دافعاً لهم لطلب تلك الخدمات من المهن المنافسة التي يمكن لها تقديم بعضاً من تلك الخدمات، وقد تم تمييز إدارات الشركات عن غيرهم من المستفيدين من تلك الخدمات بافتراض أنهم يمثلون الجانب الأكبر في الطلب على تلك الخدمات

السؤال العاشر:

تعتبر ثقة فئات المستفيدين من خدمات مهام التأكد (بخلاف ادارات الشركات) في قدرة مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة على أداء خدمات مهام التأكد أحد محددات الطلب على ممارسي المهنة لاداء خدمات مهام التأكد.

وجاءت نتيجة تحليل اجابات المستقصى منهم كالآتي:

2.38	المتوسط Mean
0.80	الانحراف المعياري St. deviation
0.0000	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وتشير تلك النتائج وبمستوى معنوية ٥% الى موافقة المستقصى منهم على أن ثقة فئات المستفيدين من خدمات مهام التأكد (بخلاف ادارات الشركات) في قدرة مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة على أداء خدمات مهام التأكد تعد أحد محددات الطلب على ممارسي المهنة لإداء تلك الخدمات، وهي نتيجة منطقية لنفس الأسباب السابق ذكرها في السؤال السابق.

ويمكن ترتيب محددات الطلب على مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء خدمات مهام التأكد في ضوء نتائج التحليل السابق ذكرها وذلك كالآتي:

المحدد	المتوسط	مستوى المعنوية	الترتيب على أساس متوسط الإجابات
صدور المعيار	٢.٥١	٠.٠٠٠	الرابع
الآزمات المالية	٢.٥٣	٠.٠٠٠	الخامس
زيادة عدد شركات الخدمات والاستشارات المالية	٢.٧	٠.٠٠٤	السادس
انتشار نظم الإفصاح الفوري والمستمر للمعلومات	١.٧٦	٠.٠٠٠	الأول
ثقة إدارات الشركات في أداء ممارسي المهنة	١.٩	٠.٠٠٠	الثاني
ثقة بقية فئات المستفيدين في أداء ممارسي المهنة	٢.٣٨	٠.٠٠٠	الثالث

المحور الثالث: أثر وجود خدمات مهام التأكد على الخدمات التقليدية للمهنة:

تضمن هذا المحور أسئلة حول أثر تقديم مزاولي المهنة لخدمات مهام التأكد على الخدمات التقليدية:

السؤال الحادي عشر:
أن الخدمات التقليدية للمهنة سوف تظل هي السائدة (تحتل المرتبة الأولى) رغم وجود خدمات مهام التأكد.

وجاءت نتيجة تحليل اجابات المستقصى منهم كالآتي:

٢.٥٣	المتوسط Mean
١.٢	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وتشير تلك النتائج وبمستوى معنوية ٥% الى موافقة المستقصى منهم الى حد ما على أن الخدمات التقليدية للمهنة سوف تظل هي السائدة رغم وجود خدمات مهام التأكد.

السؤال الثاني عشر:

أن الخدمات التقليدية للمهنة سوف توجد بشكل متوازن ومتكافئ مع خدمات مهام التأكد.

وجاءت نتيجة تحليل اجابات المستقصى منهم كالآتي:

١.٩٨	المتوسط Mean
٠.٧٦	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وتشير تلك النتائج وبمستوى معنوية ٥% الى موافقة المستقصى منهم على أن الخدمات التقليدية سوف تستمر بشكل متوازن ومتكافئ مع خدمات مهام التأكد.

السؤال الثالث عشر:

ان خدمات مهام التأكد سوف تصبح هي السائدة (تحتل المرتبة الأولى) مقارنة بالخدمات التقليدية.

وجاءت نتيجة تحليل اجابات المستقصى منهم كالآتي:

٣.٨٩	المتوسط Mean
٠.٥٨	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وتشير تلك النتائج وبمستوى معنوية ٥% الى عدم موافقة المستقصى منهم على أن خدمات مهام التأكد سوف تصبح هي السائدة أو تحتل المرتبة الأهم في نشاط مزاولي المهنة.

واسترشادا بمتوسط اجابات المستقصى منهم (مستوى المعنوية متساو في نتائج تحليل الأسئلة الثلاث) فانه يمكن القول بأن المستقصى منهم يتجهون للموافقة بدرجة أكبر على أن النوعين من الخدمات سوف يتواجدان بشكل متواز دون القول بأن احدهما سوف تكون هي السائدة ، مع رفض الفرض القائل بأن الخدمات الجديدة سوف تصبح هي السائدة أو الأكثر أهمية في نشاط مزاولي المهنة. وهذا الرأي عكس ما أشارت اليه الكثير من الدراسات في اسواق الدول المتقدمة من أن الخدمات الجديدة سوف تصبح هي السائدة والتي

ربما يكون الدخل المتوقع من أدائها يمثل الجزء الأكبر بالنسبة لمزاوولي المهنة، وربما يرجع ذلك الى محدودية الطلب على ممارسي المهنة لأداء تلك الخدمات حتى الآن، ومن ثم محدودية تلك الخدمات مقارنة بأسواق الدول المتقدمة.

المحور الرابع: التأهيل العلمي والعملية لمزاوولي المهنة ومدى كفايته لأداء خدمات مهام التأكد بالمستوى المناسب من الجودة

تناولت أسئلة هذا المحور رأي المستقصى منهم حول التأهيل العلمي والعملية لمزاوولي المهنة ومدى كفايته لأداء خدمات مهام التأكد بالمستوى المناسب من الجودة، وجاءت النتائج كالآتي:

السؤال الرابع عشر:

أن التأهيل العلمي والعملية الحالي لمزاوولي المهنة كاف لجعلهم قادرين على أداء خدمات مهام التأكد وبالمستوى المناسب من الجودة

وقد تم ادخال بيانات الاجابة على هذا السؤال بحيث يعطى الرقم ١ للموافقة على كفاية التأهيل والرقم ٢ لعدم الموافقة على كفاية التأهيل الحالي، وجاءت نتائج التحليل كالآتي:

١.٩	المتوسط Mean
٠.٢٩	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وعليه فان الأجابات تشير وبشكل يكاد يصل الى حد الاجماع على عدم كفاية التأهيل الحالي لجعل مزاوولي المهنة قادرين على أداء خدمات مهام التأكد بالمستوى المناسب من الجودة وبما يجعلهم قادرين على منافسة المهن الأخرى القادرة على أداء الكثير من خدمات مهام التأكد.

وفي ضوء ماسبق جاءت الأسئلة التالية عن أهم المحاور الواجب التركيز عليها في سبيل رفع مستوى التأهيل ، وذلك على النحو الآتي:

السؤال الخامس عشر:

الاستفادة من آليات وأدوات التعليم المهني المستمر لتطوير أداء مزاوولي المهنة لتقديم خدمات مهام التأكد:

وجاءت نتائج التحليل كالآتي:

١.٧٢	المتوسط Mean
٠.٥٦	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

ومن ثم يمكن القول وبمستوى معنوية ٥% الى موافقة المستقصى منهم على ضرورة الاستفادة من آليات التعليم المهني المستمر لتطوير قدرات مزاولي المهنة على أداء خدمات مهام التأكد ومواجهة المنافسة.

السؤال السادس عشر:

يعد تطوير المناهج والخطط الدراسية لبرامج المحاسبة بالجامعات أداة هامة لزيادة قدرة مزاولي المهنة على أداء خدمات مهام التأكد.

وجاءت نتائج تحليل الاجابات كالآتي:

٢.٤٢	المتوسط Mean
١.٠٠٠	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

ومن ثم تشير النتائج وبمستوى معنوية ٥% الى موافقة المستقصى منهم على أن تطوير المناهج والخطط الدراسية لبرامج المحاسبة بالجامعات يعد أداة هامة لزيادة قدرة مزاولي المهنة على أداء خدمات مهام التأكد، ومواجهة المنافسة.

السؤال السابع عشر:

يجب زيادة الاهتمام في الاختبارات المهنية بقياس قدرة المتقدم على أداء خدمات مهام التأكد كأداة هامة لزيادة قدرة مزاولي المهنة على أداء الخدمات.

وجاءت نتائج تحليل الاجابات كالآتي:

١.٨٠	المتوسط Mean
٠.٧٨	الانحراف المعياري St. deviation
٠.٠٠٠	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

ومن ثم يمكن القول وبمستوى معنوية ٥% الى موافقة المستقصى منهم على أهمية زيادة الاهتمام في الاختبارات المهنية بقياس قدرة المتقدم على أداء خدمات مهام التأكد كأداة هامة لزيادة قدرة مزاولي المهنة على أداء تلك الخدمات، ومواجهة المنافسة.

وباستعراض نتائج تحليل هذا المحور يمكن القول:

- أن ثمة توجه بعدم كفاية التأهيل الحالي لجعل مزاولي المهنة قادرين على أداء خدمات مهام التأكد بمستوى مناسب من الجودة كاف لكسب ثقة مجتمع الأعمال ومواجهة المنافسة والحفاظ على نصيب المهنة من سوق تلك الخدمات

• يمكن ترتيب آليات وأدوات رفع مستوى كفاءة مزاولي المهنة على أداء تلك الخدمات ومواجهة المنافسة وذلك باستخدام متوسط اجابات المستقصى منهم على النحو الآتي:

١. الاستفادة من آليات وأدوات التعليم المهني المستمر مثل ضرورة الحصول على عدد مناسب من ساعات التدريب الالزامية لتجديد الترخيص بمزاولة المهنة، (المتوسط ١,٧٢).
٢. أن تمثل خدمات مهام التأكد جزءاً هاماً في الاختبارات المهنية للحصول على ترخيص مزاولة المهنة (المتوسط ١,٨٠).
٣. تطوير المناهج والخطط الدراسية لبرامج المحاسبة والمراجعة وتضمينها ما يتيح تأهيل أفضل لأداء تلك الخدمات (المتوسط ٢,٤٢).

المحور الخامس: رأي مزاولي المهنة حول بعض عناصر خدمات مهام التأكد:

السؤال الثامن عشر:

هل مصطلح الحكم المهني واضحاً لمزاولي المهنة عند أداءهم لخدمات مهام التأكد بنفس إدراكهم له عند أداءهم لخدمات المراجعة التقليدية وجاءت نتائج تحليل إجابات المستقصى منهم كالآتي:

2.95	المتوسط Mean
0.72	الانحراف المعياري St. deviation
0,516	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وحيث أن مستوى المعنوية 0.516 فإنه يمكن القول بوجود اختلافات معنوية في آراء المستقصى منهم و بالتالي لا يمكن الوصول إلى رأي يعول عليه معنوياً، (لاحظ أن متوسط الإجابات يشير إلى أدنى درجات الموافقة).

السؤال التاسع عشر:

لا توجد صعوبة في تحديد الإجراءات اللازمة للوصول إلى أدلة الإثبات الكافية للوصول إلى الرأي (مستوى الثقة المطلوب).

وجاءت نتائج تحليل إجابات المستقصى منهم كالآتي:

2.7	المتوسط Mean
0.67	الانحراف المعياري St. deviation
0.000	مستوى المعنوية باختبار ويلكوسون Asymp. Sig.

وتشير تلك النتائج إلى أنه وبمستوى معنوية 0.05 فإن المستقصى منهم يوافقون إلى حد ما على أنه لا توجد صعوبة في تحديد الإجراءات اللازمة للوصول إلى أدلة الإثبات الكافية للوصول إلى الرأي (مستوى الثقة المطلوب). وربما كان لصدور المعيار المصري لأداء خدمات مهام التأكد أثراً إيجابياً في الوصول إلى هذا الرأي.

السؤال العشرون:

أن هناك حاجة لوجود مستوى ثالث من مستويات التأكد إضافة إلى المستويين الواردين بالمعيار (التأكد المناسب / التأكد المحدود)

وجاءت نتائج تحليل إجابات المستقصى منهم كالآتي:

3.5	المتوسط Mean
0.85	الانحراف المعياري St. deviation
0.000	مستوى المعنوية باختبار ويلكوكسون Asymp. Sig.

وتشير تلك النتائج إلى أنه وبمستوى معنوية 0.05 فإن المستقصى منهم يرون عدم الحاجة لوجود مستوى ثالث من مستويات التأكد إضافة إلى المستويين الواردين بالمعيار (التأكد المناسب / التأكد المحدود)، ويتفق ذلك مع ما هو وارد بالمعايير المصرية والدولية.

السؤال الحادي والعشرون:

هناك حاجة لإصدار إرشادات مستقلة من قبل الهيئات المهنية تتناول بالشرح والتفصيل أداء أبرز مهام خدمات التأكد،

وجاءت نتائج تحليل إجابات المستقصى منهم كالآتي:

1.47	المتوسط Mean
0.695	الانحراف المعياري St. deviation
0.000	مستوى المعنوية باختبار ويلكوكسون Asymp. Sig.

وتشير تلك النتائج إلى أنه وبمستوى معنوية 0.05 فإن المستقصى منهم يرون أن هناك حاجة أو فائدة من إصدار الهيئات المهنية إرشادات مستقلة تتناول بالشرح والتفصيل أداء أبرز مهام خدمات التأكد مثل وجود إرشادات خاصة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، الثقة في معلومات المواقع الإلكترونية للشركات.

التوصيات

يمكن صياغة التوصيات من حيث الأطراف المعنية بتلك الخدمات على النحو الآتي:

أولاً: الهيئات المهنية والتي تعتبر الطرف القائم على رفع شأن المهنة والمحافظة على مستويات أداء الممارسين:

١. العمل على رفع مستوى أداء ممارسي المهنة بشكل عام وأخذ الأشكال الجديدة من مهام التأكيد في الاعتبار من خلال الاختبارات المهنية ، البرامج التدريبية التي يجب أن تكون الزامية لاستمرار مزاولة المهنة في اطار برامج التعليم والتدريب المستمر لاسيما في مهنة تعمل في سوق يموج بالمتغيرات وأصبح يواجه منافسة من مهن أخرى

٢. وضع برامج فاعلة لضمان جودة الأداء في مكاتب المحاسبة والمراجعة واجراء تقييمات دورية ونشر نتائجها على موقع الهيئات المهنية.

٣. زيادة الدور الاعلامي للهيئات المهنية نحو اعلام مجتمع الأعمال لاسيما في أسواق ناشئة مثل السوق المصري بالدور الذي يمكن أن يقدمه ممارسو مهنة المحاسبة في مجالات متعددة من خدمات مهام التأكيد.

٤. إصدار إرشادات مهنية نوعية لأبرز مهام خدمات التأكيد لمساعدة ممارسي المهنة.

٥. وضماناً لجودة أداء ممارسي المهنة للخدمات وبما يحافظ على الوضع التنافسي للمهنة ربما يمكن التفكير في منح ترخيص مستقل لمزاولة أداء هذه الخدمات بحيث يسمح بأدائها لمن تتوفر لديهم مستويات عالية من حيث جودة الأداء وفقاً لتقييم الهيئة المنظمة للمهنة وأيضاً خبرات متنوعة لدى العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة.

٦. الاستفادة من خبرات الهيئات المهنية الدولية في هذا الشأن لاسيما وأن هذه الهيئات المهنية الدولية معنية برفع مستوى أداء المهنة على مستوى العالم وأيضاً تبدي استعدادها لدعم الهيئات المهنية المحلية بل أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ضمن هيكله التنظيمي قسم لتقديم الدعم والمشورة للهيئات المهنية المحلية.

ثانياً: ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة

١. التوجه نحو أن يكون أغلب أعضاء فرق المراجعة من الشباب، بعكس ما كانت تتطلبه خدمات المراجعة التقليدية والتي كانت تحتاج الى ذوي الخبرة لما يتطلبه الأمر من تقديرات مهنية في كثير من جوانب العمل.
٢. ضرورة تنويع الخبرات البشرية بمكاتب وشركات المراجعة التي تقدم خدمات التأكيدات، وربما كان من الأفضل أن تتضمن تلك الشركات

أقساماً، مثل قسم مراجعة النظم، قسم المراجعة البيئية، قسم المراجعات التشريعية والقانونية. ويمكن اقتراح اجراء عمليات اندماج بين شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقدم هذه الخدمات.

٣. أن يدرك ممارسو المهنة أن المنافسين الآن ليسوا فقط من أصحاب المهنة بل أنه في الكثير من الخدمات أصبحوا يواجهون منافسين من أصحاب المهن الأخرى، ومن ثم يجب أن تبذل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة جهداً أكبر في دراسة السوق والمنافسة والعوامل التي تؤثر على الطلب على المحاسبين لاداء تلك الخدمات، وأن يكون لها سياسات واستراتيجيات تسويقية وكلها قضايا جديدة على المهنة نتجت عن وجود منافسين يمكنهم تقديم نفس الخدمات.

٤. أن شركات المحاسبة ربما يكون مطلوباً منها أيضاً الإفصاح عن ما لديها من إجراءات ضمان الجودة بما يؤهلها لتقديم خدمات أضفاء الثقة ومواجهة المنافسة ولاسيما من خارج المهنة.

ثالثاً: الجامعات و الباحثين في مجالات المحاسبة والمراجعة:

١. الجامعات عليها دور في تطوير عملية التأهيل العلمي لخريجي المحاسبة والمراجعة بما يضمن وجود القاعدة العلمية التي تمكنهم من استيعاب وأداء تلك الخدمات.
٢. الباحثين وخاصة في عالمنا العربي عليهم توجيه الاهتمام بالبحث في ما تفرضه تلك الخدمات من تساؤلات وقضايا تحتاج لجهود الباحثين وإسهاماتهم لتكون عوناً للجهات المهنية عند تصديها لتلك القضايا مهنيًا.

ومن الموضوعات البحثية التي يجب الاهتمام بها:

- العوامل التي تتعلق بجانب الطلب من حيث نوعية الخدمات المطلوبة
- واقع ومستقبل المنافسة في أداء تلك الخدمات في السوق المصري
- فجوة التوقعات المرتبطة بخدمات مهام التأكيد مع دراستها على مستوى المجموعات المتجانسة من تلك الخدمات
- جودة أداء ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء خدمات مهام التأكيد مقارنة بالمهن الأخرى و سبل تدعيمها.
- اجراء دراسات مسحية لاستقراء كيفية أداء ممارسي المهنة لكل نوع من هذه الخدمات وسبل العمل على وضع أنماط ومعايير لأداء تلك الخدمات والتقارير عنها وهو ما يمكن أن يسهم بشكل ايجابي على مستوى أداء الممارسين لتلك الخدمات وأيضاً يعين الهيئات المهنية في اصدار الارشادات والتوجيهات المهنية.

المراجع:

المراجع العربية:

1. وزارة الاستثمار (٢٠٠٨)، معايير المراجعة المصرية: المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٠٠٠): مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية.

المراجع الأجنبية:

- 1- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1996). Report of the special committee on assurance services (Elliott Committee). New York: 1996.
- 2-AICPA, (1998) Electronic commerce assurance: attitudes toward CPA Web Trust [http://www. Aicpa.org/webtrust/yankel.htm](http://www.Aicpa.org/webtrust/yankel.htm).
- 3-AICPA, (1998) SCAS : Electronic commerce assurance: [http://www. Aicpa.org/assurance/scas/newsvs/elec/index.htm](http://www.Aicpa.org/assurance/scas/newsvs/elec/index.htm).
- 4- Amer, T., Hackenbrack, K. & Nelson, M. (1994), Between – auditor differences in the interpretation of probability phrases, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(1), 126-136.
- 5- Brackney, K., & Helms, G., (1996). A survey attestation practices. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (2) , 85-98.
- 6- Broitz , J., & Cockburn, D.(1998). Audit symposium panel discussion on assurance services, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 17, (supplement) , 133-151.
- 7-Carcello, J.V., Hermanson, R. H. & McGrath, N. T. (1992), ' Audit quality attributes : The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users', *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol. 11, No.1(Spring), pp. 1-15.
- 8- Carcello, J.V., Messier, W.F. & Ricchiute, D.N. (1998), Research opportunities in assurance services, Working Paper, AAA Audit Section.
- 9-Debreceeny, R., Geisler, C., Keong, T., Ping, T., & Chong, Y. (2003), Responding to the new assurance environment: auditor reaction to varying levels and communication of assurance, working paper, Nanyang Technological University.
- 10- Elliott, R. K. (1995). The future of assurance services: implications for academia. *Accounting Horizons*, 9(4), 118-127.
- 11- Elliot,, R.K. (1998) Assurance service and the audit heritage: what's new and what's rooted in the past. *The CPA Journal*, 68; pp. 40-47.

- 12- Fiske, J. (1990), Introduction to communication studies, 2nd ed
Routledge, London.
- 13- Fargher, N.L. & Gramling, A.A. (1996), A new market for
attestation services: the performance presentation standards of the
association for investment management and research, *Auditing :
A Journal of Practice & Theory*, Vol. 15 (Supplement), pp. 72-91.
- 14- Fargher, N.L. & Gramling, A.A. (2003), Research note :The
influence of attestation on user's perceptions of assertion
credibility in the asset management industry, *International
Journal of Auditing*, Vol. 7, pp. 87-100.
- 15- Gray, G.L. and Debreceny, R. (1998) New assurance services: *The
electronic Journal of Accountancy*, 185, pp. 32-38.
- 16- Gay, G. E., Schelluch, P. & Baines, A. (1998), Perceptions of
messages conveyed by review and audit reports. *Accounting and
Accountability Journal*, 11(4), 472-494.
- 17- Hasan, M. , Maijoor, S., Mock, T., Roebuck, P., Simnett, R., and
Vanstraelen, A. (2005) The different types of assurance services
and levels of assurance provided. *International Journal of
Auditing*, 9, 91-102.
- 18- Hasan, M., Roebuck, P. & Simnett, R. (2003), Effectively
communicating moderate levels of assurance. *Auditing: A Journal
of Practice & Theory*, 22 (2), 171-187 .
- 19- Havelka, D., Sutton, S. G. & Arnold, V. (1998), ' A methodology
for developing measurement criteria for assurance services: An
application in information systems assurance ', *Auditing A Journal
of Practice & Theory*, Vol. 17 (Supplement), pp. 73-92.
- 20- Heras, I., Casadesus, M. & Dick, G.P.M. (2002), ' ISO certification
and the bottom line : A comparative study of the profitability of
Basque region companies', *Managerial Auditing Journal*, Vol.
17, Nos 1/2, pp. 72-78.
- 21- Houston, R.W., & Taylor, G. K. (1999), Consumer perceptions of
CPA Web Trust system Assurances: evidence of an expectation
gap. *International Journal of Auditing* 3:89-105.
- 22- Hunton, J.E., Benford, T., Arnold, V. & Sutton, S. G. (2000), ' The
impact of electronic commerce assurance on financial analysts'
earnings forecasts and stock price estimates', *Auditing: A Journal
of Practice & Theory*, Vol. 19 (Supplement), pp. 5-22.
- 23- International Federation of Accountants. (2008). Handbook of
international auditing, assurance, and ethics pronouncement, 2008
edition.
- 24- Knechel, R., Salterio, S., & Ballou, B. (2007). Auditing assurance
and risk, 3rd edition, Cincinnati, OH: Thomson Southwest.

- 25- knechel, R., Wallage,P., Eilifsen, A., & Praag, B, (2006) The demand attributes of assurance services providers and the role of independent accountants. *International Journal of Auditing* 10: 143-162.
- 26- Liburd, L, Brown., Cohen, Jeffrey R., and Zamora, L, valentine,(2012). The effects of corporate social responsibility investment, assurance , and perceived fairness on investors' judgments. Available at [Http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com). January 2012.
- 27 - O'Dwyer, B., Unerman, J. & Hession, E. (2005), ' User needs in sustainability reporting : perspectives of stakeholders in Ireland' , *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 4, pp. 759-787.
- 28- O'Dwyer Brendan (2011). The case of sustainability assurance: constructing a new assurance service. Available at [Http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com). february 2012.
- 29- O'Dwyer B., Owen, D., and Uneman, J., (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: the case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organization and society*, Vol.36, 1, 2011, PP: 31-52.
- 30 - Percy, J.P.(1999), Assurance Services -vision for the future. *International Journal of Auditing* 3:81-87.
- 31- Power, M.(2007). Business risk auditing – debating the history of its present. *Accounting Organization and Society*, 32(4/5), 379-382.
- 32- Roebuck, P., Simnett,R. &Ho, H. L. (2000), Understanding Assurance services report: A user perspective. *Accounting and Finance*, 40 (3), 211-232.
- 33- Saleh, Mahdi,(2007), Reasonableness of Audit Expectation Gap: Possible Approach to Reducing. *The Icfai Journal of Audit Practice*, Vol. 14, No. 3, pp. 50-59.
- 34-Sharma, D.S. (2005), 'The association between ISO 9000 certification and financial performance ', *The International Journal of Accounting*, Vol. 40, No. 2, pp. 151-172.
- 35-Simnet. R., Ann. V., and Wai. Chu.(2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. Available at: <http://www.ssrn.com>.
- 36- OECD. (2004), Principles of corporate governance.