

دراسة انتقادية لخدمات التأكد الأخرى لمراجع الحسابات في ضوء  
المعايير ذات الصلة بالتطبيق على بيئة المراجعة المصرية

إعداد

الدكتورة/ هدير محمد نبيل وديع

## الخلاصة:

تسعى الباحثة في هذا البحث إلى مراجعة الأدب المحاسبي فيما يتعلق بخدمات التأكد الأخرى والمعايير ذات الصلة لتحديد الدور الجوهرى لها في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة. ودورها في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمي المعلومات المرتقبون، وتحديد أبرز مجالاتها في مصر ومحددات الطلب عليها، وكذلك تحديد المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في المراجع لتقديم تلك الخدمات لتحديد مسؤليته تجاه القيام بها، والتحقق من المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة عند تقديمه لتلك الخدمات في مصر.

وقد اعتمدت الباحثة على المنهج العلمي المعاصر الذي يمزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، وتم جمع البيانات المطلوبة للبحث من خلال إعداد قائمة استقصاء تم توزيعها على مفردات عينة البحث المكونة المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وقد تم التحليل الإحصائي لعدد (182) استمارة صالحة للتحليل ببرنامج SPSS.V.25.

وقد توصلت الباحثة من خلال هذه البحث إلى عدة نتائج من أهمها أن خدمات التأكد خدمات لتحقيق التأكد المطلوب لدعم ثقة أصحاب المصالح في نواحي التشغيل المالية وغير المالية لمنشآت الأعمال وما يترتب عليها من آثار بيئية واجتماعية في المجتمع. وكلما كان موضوع القضية محل الفحص في خدمة التأكد نوعي وغير منتظم ويغطي فترة معينة والمعلومات المتوفرة عنه ترتبط بالمستقبل فإنه لا توجد وسيلة لتجنب وجود قيود على الحد الأقصى لمستوى التأكد، ويمكن أن يعوض ذلك بالجهد المبذول في العمل. وأنه توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه كل من الدور الجوهرى لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة. ودورها في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمي المعلومات المرتقبون. وتحديد أبرز مجالاتها في مصر ومحددات الطلب عليها، وكذلك تحديد المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في المراجع لتقديم تلك الخدمات لتحديد مسؤليته تجاه القيام بها، والتحقق من المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة عند تقديمه لتلك الخدمات في مصر.

## مقدمة:

في السياق التنظيمي الحالي الذي تكون فيه المنافسة جزءاً من الحياة اليومية، هناك حاجة مستمرة لمزيد من المعلومات ذات الصلة والموثوقة في الوقت المناسب لمساعدة فريق الإدارة في اتخاذ القرار وتحقيق الأهداف المخطط لها وتوقع آفاق المستقبل. في هذا السياق، كان التأكيد المستمر يتولى دوراً متزايد الأهمية داخل المنشآت، كوظيفة للدعم الإداري ولضمان الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد المتاحة، والمجالات التي يكون فيها التأثير المحتمل للمخاطر الجديدة كبير بسبب التغيير المستمر والمنافسة الشرسة والوصول الواسع النطاق إلى المعلومات العالمية (Channuntapipat, 2021).

ولقد بدأ الاهتمام بتطوير خدمات التأكيد من جانب المنظمات المهنية منذ بداية التسعينيات من القرن الماضي حيث أخذ ذلك الاهتمام يتجسد من خلال المحاولات والجهود المبذولة من جانب تلك المنظمات في سبيل تطوير الأنواع المختلفة من خدمات التأكيد الجديدة، وقد تمثلت عملية تطوير تلك الخدمات في صياغة المفاهيم الأساسية المتعلقة بها وإعداد إطار نظري لكل منها ينضمن الأسس والمبادئ والمتطلبات اللازمة لقيام المراجع بأداء الخدمة المهنية بالصورة التي تحقق الأهداف المرجوة من وراء تطويرها، بالإضافة إلى تطوير معايير المراجعة المهنية الخاصة بخدمات التأكيد التي تهدف إلى تنظيم صلاحيات وواجبات ومسئوليات المراجع في حال قيامه بأداء هذه الخدمات (Louwers, et al., 2018).

أما في الفترة الأخيرة منذ عام ٢٠١٠م وحتى الآن بدأ الاهتمام بإدخال خدمات جديدة تحت خدمات التأكيد مثلاً لفحص والتقرير عن قدرة الشركة على الاستدامة Sustainability Assurance والتي أصبحت تمثل مجالاً لكثير من الممارسات والأبحاث التي نذكر منها على سبيل المثال دراسة (He, Xinwu, 2021) التي أكدت الحاجة إلى وضع إطار متكامل لأداء والتقرير عن تلك الخدمات وعدم الاكتفاء بأدائها استناداً إلى أساليب أداء خدمات المراجعة التقليدية، أيضاً من مجالات اهتمام الممارسين والباحثين في خدمات التأكيد والفحص والتقرير عن أداء الشركة لدورها في مجال المسؤولية الاجتماعية مثل دراسة (Chen, et al., 2020) والتي أكدت على أثر التقارير الصادرة عن عمليات الفحص المستقلة لأداء الشركات واستثماراتها في مجال المسؤولية الاجتماعية على توقعات المستثمرين عن أداء الشركات ومن ثم على حركة أسعار أسهمها في السوق.

ومن ثم نجد أن المراجعين يشاركون بالفعل في تقديم خدمات التأكيد في المجالات الحديثة في بيئة الأعمال، ولكن تاريخياً كان اهتمام المراجعين مركزاً بشكل أساسي على التقارير ذات الطابع المالي، في حين أن خدمات التأكيد تمتد بالطبع لمجالات أوسع وأكثر تنوعاً (Turker & Bicer, 2020).

## مشكلة البحث:

ظهرت خدمات التأكيد حديثاً ونالت اهتمام ورغبة من مكاتب المحاسبة والمراجعة للقيام بها، ولكن هذه الخدمات تُثير الكثير من القضايا والمشكلات التي تحتاج إلى جهد بحثي كبير من جانب الباحثين والهيئات المهنية، ولعل هذا البحث يحاول الإسهام في ذلك من خلال دراسة تلك الخدمات في بيئة

الأعمال المصرية، فتسعى الباحثة في هذا البحث إلى مراجعة الأدب المحاسبي فيما يتعلق بخدمات التأكد الأخرى والمعايير ذات الصلة لتحديد الدور الجوهرى لها في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، ودورها في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمي المعلومات المرتقبون، وتحديد أبرز مجالاتها في مصر ومحددات الطلب عليها، وكذلك تحديد المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في المراجع لتقديم تلك الخدمات لتحديد مسؤليته تجاه القيام بها، والتحقق من المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة عند تقديمه لتلك الخدمات في مصر.

#### أهداف البحث:

تتمثل أهداف البحث في الآتي:

- ١) مراجعة الأدب المحاسبي فيما يتعلق بخدمات مهام التأكد الأخرى.
- ٢) تحديد الدور الجوهرى لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة. ودور تلك الخدمات في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمي المعلومات المرتقبون.
- ٣) تحديد أبرز مجالاتطلب خدمات التأكد في مصر ومحددات الطلب عليها.
- ٤) تحديد المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في مراقب الحسابات لتقديم خدمات التأكد.
- ٥) تحديد مسؤلية المراجع تجاه القيام بخدمات التأكد الأخرى، والمتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة.

#### أهمية البحث:

تتجسد أهمية البحث فيما يلي:

- ١) أهمية الدراسة النظرية: تتبع من تناولها لموضوع يعد الأكثر أهمية ومعاصرة لواقع لمنشآت الأعمال في الوقت الحاضر في ظل اقتصاديات المعرفة وتحقيق الاستدامة، لاسيما فيما يتعلق بالإطار النظري لخدمات التأكد والمعايير ذات الصلة.
- ٢) أهمية الدراسة الميدانية: تتبع من تقديمها إطاراً ميدانياً يبرز الدور الجوهرى لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، ودورها في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمي المعلومات المرتقبون. وتحديد أبرز مجالاتها في مصر ومحددات الطلب عليها، وكذلك تحديد المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في المراجع لتقديم تلك الخدمات لتحديد مسؤليته تجاه القيام بها. والتحقق من المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة عند تقديمه لتلك الخدمات في مصر.

## الدراسات السابقة:

### ١- دراسة (Onyango-Delewa & Nkote, 2021):

بحثت هذه الدراسة في علاقة المراجعة وغيرها من خدمات التأكيد بإدارة النفقات في الحكومات المحلية بالإضافة إلى دراسة الطابع المؤسسي المالي بالدولة، وذلك باستخدام تصميم البحث الميداني القطاعي، وتم جمع البيانات من (٢١) محافظة و(٩) بلديات من أوغندا وشرق إفريقيا، ثم خضعت البيانات للتحليل. وكشفت النتائج أن المراجعة وأنشطة التأكيد الأخرى تتنبأ بالتغيرات في حوكمة الإنفاق العام علاوة على ذلك، أن إضفاء الطابع المؤسسي المالي وسيط فعال في تلك العلاقة.

### ٢- دراسة (Al-Masry & Salam, 2020):

بحثت هذه الدراسة في مدى التزام مكاتب المراجعة بالإبلاغ عن خدمات التأكيد بخلاف مراجعة البيانات المالية للشركات المدرجة في البورصة. وتحلل الدراسة القضايا المهنية والقوانين المتعلقة بخدمات التأكيد ومتطلباتها، من أجل تقييم دور مكاتب المراجعة في ضوء المعايير المهنية والدولية لخدمات التأكيد، وخاصة قانون "SOX" - Sarbanes-Oxley، وتبحث هذه الدراسة في تقارير شركات المراجعة وتعتمد على المقابلات الشخصية لعينة عشوائية مستقلة من المراجعين ضمن العينة المختارة من شركات المراجعة. وتتمثل عينة الدراسة في جميع شركات المراجعة وعددها (٦٧) شركة والتي تقوم بمراجعة جميع الشركات المدرجة في جميع القطاعات في بورصة الأوراق المالية المصرية لمدة ١٠ سنوات ابتداءً من عام ٢٠٠٨ إلى عام ٢٠١٧.

وتشير النتائج إلى أن عدداً صغيراً من شركات المراجعة يمثل للإبلاغ عن أنواع معينة من خدمات التأكيد مثل تقييمات فعالية هيكل الرقابة الداخلية وتقييم الامتثال لمبادئ حوكمة الشركات، وتقييم الامتثال لمتطلبات السلامة البيئية والمهنية، وفيما يخص الرعاية الصحية فإنها ليست مطلباً إلزامياً بل هي عمل طوعي ومن ثم لا تتضمن بيئة الأعمال الإبلاغ عن خدمات التأكيد لها.

### ٣- دراسة (Al-Masry & Salam, 2020):

بحثت هذه الدراسة في العلاقة بين خصائص شركة المراجعة (الحجم، المستوى التكنولوجي، التخصص الصناعي) وتقديم خدمات التأكيد. وتتبنى الدراسة منهج البحث الكمي من خلال نموذج الانحدار اللوجستي لتحليل الحجم والمستوى التكنولوجي والتخصص الصناعي في تقديم خدمات التأكيد. وتتمثل عينة الدراسة في جميع مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة الشركات المتداولة المدرجة في البورصة المصرية لجميع القطاعات خلال الفترة (٢٠١٣-٢٠١٧)، وهي ٦٧ شركة مراجعة تشمل مكاتب مراجعة مع شركاء أجانب وشركات مراجعة محلية بدون شركاء أجانب.

وتوضح النتائج العلاقة المهمة الإيجابية بين مستوى التكنولوجيا وتقديم خدمات التأكيد، ويؤدي استخدام واعتماد حزم البرامج المتقدمة وأدوات المراجعة إلى قيام شركات المراجعة بتقديم خدمات تأكيد بخلاف مراجعة البيانات المالية. ولا يوجد تفاعل مهم بين الحجم والتخصص الصناعي لشركة المراجعة

مع تقديم خدمات التأكد، وكانت المتغيرات الثلاثة المستقلة مختلفة في القيمة والأهمية مع تقديم خدمات التأكد.

#### ٤- دراسة (جمال عبد الحق راجح، ٢٠١٦):

استهدفت هذه الدراسة تقديم إطار مقترح لتأكد المعلومات المالية المستقبلية المنشورة إلكترونياً وذلك للحد من مخاطر الأعمال.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها اتفاق مستخدمي المعلومات المالية المستقبلية بشأن أهمية دوافع تأكد المعلومات المالية المستقبلية المنشورة إلكترونياً، كما تمكنت الدراسة من تحديد نوعين من المخاطر والتي تواجه المراجع الخارجي عند تأكد المعلومات المالية المستقبلية المنشورة إلكترونياً، النوع الأول: يتعلق بمرحلة إعداد وتشغيل البيانات، بينما يتعلق النوع الثاني: بمرحلة التقرير عن تلك المعلومات، كما تبين ملائمة الإطار المقترح لقيام المراجع الخارجي بتأكد المعلومات المالية المستقبلية المنشورة إلكترونياً.

#### ٥- دراسة (وجدي حامد حجازي، ٢٠١٥):

استهدفت هذه الدراسة تحليل جانبي العرض والطلب على خدمات التأكد المهني بواسطة مراجع الحسابات على تقارير الأعمال المتكاملة بما تتضمنه من الاستدامة بعناصرها الثلاث (الاجتماعي والبيئي والحوكمي) واعتماد المستثمرين عليها في اتخاذ قرارات شراء وبيع الأسهم، وذلك للوصول لأثر والقيمة المضافة لتلك الخدمات على قرارات المستثمرين، نتيجة للتأكد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة من وجهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين في الأسهم، واختبار ذلك تجريبياً في فترة تشهد اهتماماً دولياً وإقليمياً بهذا المدخل من جهة وحاجة مصر لتطوير سوق المال ودعم شفافيته من جهة أخرى.

وقد قام الباحث بإجراء دراسة تجريبية استهدفت اختبار فروض البحث وإيجاد دليل على العلاقات بين متغيرات البحث، وقد تم اختبار فروض البحث من خلال استطلاع آراء مجتمعين فرعيين هما مراقبي الحسابات الذين يعملون في مكاتب المراجعة العالمية الكبرى في مصر والمستثمر المؤسسي وتم سحب عينة منه من أمناء الاستثمار في البنوك التجارية المصرية، باعتبارهم يمثلون المستثمر المؤسسي في الأسهم في مصر، وقد كان الهدف الرئيسي عند اختيار عينة البحث هو الحصول على عينة ممثلة تشمل كل عناصر وصفات المجتمع الأصلي محل الدراسة لكلا المجموعتين.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه يزداد الطلب على تقارير الأعمال المتكاملة بما تتضمنه من الاستدامة بعناصرها الثلاث (الاجتماعي والبيئي والحوكمي) في ظل تفعيل خدمات التأكد بواسطة مراجع الحسابات على تقارير الأعمال المتكاملة.

من واقع الدراسات السابقة أعلاه تستنتج الباحثة ما يلي:

- إن مراقب الحسابات هو الأنسب لأداء الدور التأكدي المتطور في مجال المراجعة.

- إن الدور التأكدي لمراقب الحسابات يتم وفقاً لمعايير مهنية تشمل معايير التأكد المهني الدولية الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكد المهني الدولية IAASB وكذا المعايير الأمريكية الخاصة بخدمات التصديق SSAEs الصادرة عن AICPA، وذلك باعتبار هذه لا تشمل مراجعة أو فحص القوائم المالية التاريخية السنوية والدورية.
- تمر خدمات التأكد بأربعة مراحل متكاملة ومتتابعة تشمل قبول التكليف، تخطيط إجراءات التكليف، أداء الإجراءات، والتقرير عن النتائج وتوصيلها لأصحاب المصالح.
- تؤدي خدمات التأكد وفقاً لمقاييس محددة معينة في ظل متطلبات أدائها وهذا يحقق قدر ملائم من الثقة للمستثمرين ومتخذي القرارات وتحسن من جودة خدمات التأكد، وتعمل على تصديق فجوة التوقعات لدى مستخدمي خدمات التأكد.
- وجود أطر للتأكد سواء محلية أو دولية توفر الإرشادات لمقدمي خدمات التأكد فيما يتعلق بالأمور المختلفة الخاصة بالتأكد يحسن درجة الثقة والمصداقية في تلك الخدمات.

### منهج البحث:

- (١) الدراسة النظرية: لتحقيق أهداف البحث الأكاديمية تم الاعتماد على المنهجين التاليين:
  - المنهج الاستقرائي: بهدف دراسة واستقراء الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر الإداري والمتعلقة بموضوع البحث والموجودة في المراجع العلمية والدوريات والمؤتمرات وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.
  - المنهج الاستنباطي-الذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لتحديد واقع خدمات التأكد في بيئة العمل المصرية.
- (٢) الدراسة الميدانية: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختيار فروضها للتحقق من مدى صحتها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

### خطة البحث:

#### الجانب النظري:

يتناول العناصر التالية:

- ماهية خدمات التأكد.
- أنواع خدمات التأكد.
- معايير -الإصدارات المهنية- الدولية في مجال خدمات التأكد.
- مستويات الثقة التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي عند أدائه لخدمات التأكد.

#### الجانب الميداني:

يتناول العناصر التالية:

- إطار الدراسة الميدانية.

- قياس متغيرات البحث في البنوك المحددة للدراسة.
- اختبار فروض البحث وعرض النتائج وتحليله.

## الإطار النظري للبحث:

### ١) ماهية خدمات التأكيد:

#### ١/١ مفهوم خدمات التأكيد:

بدأ يظهر مصطلح خدمات التأكيد Assurance services أول مرة في عام ١٩٩٦م من خلال لجنة "إليوت" Elliott committee والتي قدمت من خلال تقريرها تعريف لخدمات التأكيد المهني بأنها "خدمات مهنية مستقلة لتحسين جودة ومحتوى المعلومات لخدمة متخذي القرارات (Elliott, 1998).

ويُعرف مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عملية التأكيد Assurance Engagement بأنها "العملية التي يُعبر فيها المراجع عن استنتاج مُصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين والمستثمرين المستقبليين عن نتيجة تقييم أو قياس لموضوع ما ويتم ذلك على أساس المعلومات المتاحة والتي يستطيع منها المراجع تحديد معايير أو مقاييس التقييم. (IFAC/IAASB, 2013).

وبالنسبة للمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، فقد عرفت عملية التأكيد على أنها "العملية التي يعبر فيها المراجع عن نتيجة تهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبون- بخلاف الطرف المسؤول عن موضوع المهمة - في نتائج التقييم، أو قياس موضوع التقرير، وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٨).

وتعرف الباحثة خدمات التأكيد بأنها خدمات لتحقيق التأكيد المطلوب لدعم ثقة أصحاب المصالح في نواحي التشغيل المالية وغير المالية لمنشآت الأعمال وما يترتب عليها من آثار بيئية واجتماعية في المجتمع.

وتوجد ثلاثة شروط يجب على مراقب الحسابات التحقق من توافرها معاً قبل أن يقبل التكاليف بأداء خدمة التأكيد المهني، وهي أن يكون لديه معرفة كافية بمجال التكاليف، وقابلية مجال التكاليف للاختبار، وأن يكون مراقب الحسابات مستقلاً وموضوعياً فيما يتعلق بالمعلومات مجال التكاليف (Lessambo, et al., 2018).

#### ٢/١ عناصر خدمات التأكيد:

إن قيام المراجع بتقديم خدمات التأكيد ينطوي على توافر خمس عناصر أساسية في عملية التأكيد، حسب ما نص عليه الإطار الدولي لعمليات التأكيد، وهذه العناصر هي: (IFAC/IAASB, 2013):

#### ١/٢/١ العلاقة بين ثلاثة أطراف:

تشمل المراجع (الممارس)، والجهة المسؤولة، والمستخدمين المقصودين: أما بالنسبة للممارس فقد ذكرت الفقرة ٢٣ من الإطار أن هذا المصطلح هو أكثر اتساعاً من مصطلح "المراجع" المستخدم في المعايير



الدولية لعمليات المراجعة ISREs والذي يتعلق فقط بالممارسين الذين يقومون بعمليات المراجعة، أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية، وأنه من الممكن وحسب الفقرة ٢٤ أن يطلب منه إجراء عمليات تأكيد لسلسلة واسعة من الموضوعات، والتي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة، وعلى الممارس عدم قبول العملية إذا كانت المعلومات الأولية حول ظروفها تدل على أن المتطلبات الأخلاقية الخاصة بالكفاءة المهنية لن يتم تليتها، وفي بعض الحالات يمكن للممارس تلبية هذه المتطلبات من خلال استخدام عمل أشخاص من تخصصات مهنية أخرى يُشار إليهم بالخبراء، وعليه أن يقتنع بأنهم يمتلكون المهارات والمعرفة الضرورية، وأن له مستوى مناسب من المشاركة في العملية، وفهم للعمل الذي يستخدم له أي خبير، وبالنسبة للجهة المسؤولة فتمثل في الشخص أو الأشخاص المسؤولين مباشرة عن الموضوع، وأما بالنسبة للمستخدمين المقصودين فهم الأشخاص الذين يعد الممارس لهم تقرير التأكيد، ومن الممكن أن تكون الجهة المسؤولة هي أحد المستخدمين المقصودين، ولكن ليس المستخدم الوحيد.

٢/٢/١ موضوع مناسب:

تتنوع الأشكال التي من الممكن أن يأخذها موضوع التأكيد مثل:

- الأداء أو الشروط المالية (كمي): على سبيل المثال المركز المالي التاريخي، أو المحتمل، والأداء المالي، والتدفقات النقدية، والتي قد تكون معلومات الموضوع لها هي الاعتراف، والقياس، والإفصاح ممثلة في البيانات المالية.
  - الأداء أو الشروط غير المالية (نوعي): على سبيل المثال أداء الشركة التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها هي المؤشرات الرئيسية للكفاءة والفاعلية.
  - الأنظمة والأساليب: على سبيل المثال الرقابة الداخلية، أو نظام تقنية المعلومات للشركة، أو نظام إدارة البيئة، أو معلومات خاصة بإثبات الفاعلية.
  - السلوك: على سبيل المثال الرقابة على الشركات، والامتثال للأنظمة، وممارسات الموارد البشرية، التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها بيان امتثال، أو بيان فاعلية.
- ولموضوعات خدمات التأكيد المقدمة خصائص متعددة منها ما يلي (Frazer, 2020):
- بسيطة مقابل معقدة: تنعكس هذه الخاصية من واقع الجهد المبذول في العمل وتوقف على القدرة المعرفية للمراجع.
  - شخصية مقابل موضوعية: تعني الموضوعية في التقدير والحكم وهذا يمكن أن يؤدي إلى مجموعة كبيرة من النتائج المحتملة والمعقولة، مثل تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وسعر الخصم، وتقدير المخاطر.
  - كمية مقابل نوعية: فكلما تميل خصائص الموضوع إلى أن تكون نوعية كلما زاد الشك وانخفض مستوي التأكيد وذلك في ظل المعايير التي تكون وضعت من أجل تقييم الموضوع، على سبيل المثال

معايير تقييم الرقابة الداخلية للأنظمة، ولكن في معظم خدمات التأكد من المفترض الموضوع هو نوعي وليس كمي.

• منظم مقابل غير منظم: فكلما كان الموضوع غير منظم تتطلب عملية الفحص جهد أكبر ومهارات أعلى للمراجع.

• تاريخية مقابل مستقبلية: فكلما ارتبطت معلومات الموضوع بالمستقبل تتأثر الموثوقية والأحداث والإجراءات المطلوبة لعملية الفحص ومن ثم مستوي التأكد بدرجة كبيرة في مثل هذه الحالة يجب:

- التحقق من أن التشخيص والتقدير تم على أساس افتراضات سليمة.

- يجب التحقق ما إذا كانت البيانات والافتراضات تتوافق مع معايير التقييم ذات الصلة.

• لحظة (في لحظة زمنية معينة) مقابل تغطية فترة زمنية: يصعب الموضوع عندما يتطلب الفحص تأكد موضوع يغطي فترة معينة من الزمن.

وخلاصة القول أنه كلما كان موضوع القضية محل الفحص نوعي وغير منتظم ويغطي فترة معينة والمعلومات المتوفرة عنه ترتبط بالمستقبل فإنه لا توجد وسيلة لتجنب وجود قيود على الحد الأقصى لمستوى التأكد، ويمكن أن يعوض ذلك بالجهد المبذول في العمل، إلا أن الموضوع المناسب يتميز بأنه قابل للتحديد، ومن الممكن تقييمه أو قياسه بشكل ثابت بناءً على مقاييس محددة، ومن الممكن إخضاع المعلومات الخاصة به لإجراءات جمع أدلة مناسبة وكافية.

٣/٢/١ مقاييس مناسبة:

المقاييس هي: العلامات المرجعية المستخدمة لتقييم أو قياس الموضوع، وعلى المراجع أن يقوم بتقييم مدى مناسبة المقاييس لعملية معينة، وذلك بالنظر فيما إذا كانت تعكس عدة خصائص وهي: الصلة المناسبة، والاكتمال، والموثوقية، والحياد، والفهم، ويجب أن تكون هذه المقاييس متوفرة للمستخدمين المقصودين لإتاحة المجال لهم لفهم كيف تم تقييم أو قياس الموضوع.

٤/٢/١ أدلة مناسبة وكافية:

يقوم المراجع بتخطيط وأداء عملية التأكد متخذاً موقف التشكك المهني من أجل الحصول على أدلة مناسبة من الناحية النوعية، وكافية من الناحية الكمية، بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع خالصة من الأخطاء الجوهرية، وعليه أن يأخذ في عين الاعتبار الأهمية النسبية، ومخاطر عملية التأكد، وكمية ونوعية الأدلة المتوفرة، وبشكل خاص عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة، وتعتمد نوعية الأدلة المتوفرة على مدى ملاءمتها وموثوقيتها التي تتأثر بمصدرها، وطبيعتها، والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها (Bedford, 2021).

٥/٢/١ تقرير تأكد كتابي بالشكل المناسب لعملية تأكد معقولة، أو عملية تأكد محدودة:  
يقدم المراجع تقرير خطي أي يحتوي على استنتاج بشأن التأكد الذي تم الحصول عليه بخصوص  
معلومات الموضوع، وبشأن محتوى تقرير التأكد فقد نصت الفقرة ٤٩ من المعيار الدولي لعمليات التأكد  
رقم ٣٠٠٠ أنه يجب أن يشمل التقرير العناصر الأساسية التالية: (IFAC/IAASB, 2013):

- عنوان يدل بوضوح على أن التقرير هو تقرير مستقل.
- المخاطب وهو الجهة، أو الجهات الموجه لها تقرير التأكد.
- تحديد ووصف لمعلومات الموضوع، ويشمل ذلك على سبيل المثال: الفترة الزمنية التي يتعلق بها  
تقييم الموضوع، وأسم الشركة التي يتعلق بها الموضوع حيثما ينطبق ذلك، وتفسير لخصائص  
الموضوع.
- تحديد المقاييس التي تم على أساسها تقييم أو قياس الموضوع، بحيث يستطيع المستخدمون فهم  
أساس استنتاج المراجع.
- وصف لأي تحديد مهم مرتبط بتقييم أو قياس الموضوع مقابل المقاييس حيثما كان ذلك مناسباً.
- بيان يحدد المستخدمين المقصودين أو الغرض من تقرير التأكد، عندما تكون المقاييس  
المستخدمة لتقييم أو قياس الموضوع متوفرة فقط لمستخدمين مقصودين محددين، أو أنها مناسبة  
فقط لغرض معين.
- تحديد الجهة المسؤولة، ووصف مسؤوليات كل من الجهة المسؤولة والمراجع.
- بيان بأنه تم أداء العملية حسب المعايير الدولية لعمليات التأكد.
- ملخص للعمل الذي تم أدائه.
- استنتاج الممارس مع تقديم استنتاج منفصل عندما تكون معلومات الموضوع تشمل عدة نواحي،  
ويتم التعبير عن كل استنتاج بالشكل المناسب.
- تاريخ تقرير التأكد وهو ما يشير إلى أن المراجع أخذ في اعتباره أثر الأحداث التي وقعت حتى  
هذا التاريخ على معلومات الموضوع وعلى تقرير التأكد.
- اسم المراجع، ومحدد به موقع المدينة التي يوجد فيها مكتب المراجع.

## ٢) أنواع خدمات التأكد:

يمكن تقسيم أنواع خدمات التأكد من حيث مدى وجود إطار خاص بها ومعايير مهنية للتقرير عنها  
إلى قسمين هما:

### ١/٢ خدمات تأكد لها إطار خاص بكل منها ومعايير مهنية للتقرير عنها:

هي الخدمات التي جرى وضع إطار خاص بكل منها ومعايير مهنية للتقرير عنها، ويتم بالتالي قيام  
المراجع بتقديمها لمختلف فئات العملاء ويتضمن هذا القسم أربعة أنواع من خدمات التأكد، وهي:  
(Louwers, et al., 2018):

## ١/١/٢ خدمة تأكد المعلومات المالية المستقبلية :

تعرف هذه الخدمة وفقاً لمعيار التأكد الدولي رقم ٣٤٠٠ على أنها خدمة مهنية تقوم على فحص المعلومات المالية المستقبلية والافتراضات التي بنيت عليها من خلال جمع الدليل الكافي والملائم لتقييم معقولية الافتراضات وكفاية الإفصاح عنها وسلامة إعداد وعرض المعلومات المستقبلية بناءً على تلك الافتراضات وباستخدام نفس المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وذلك بهدف زيادة اعتمادية تلك المعلومات، وتتميز هذه الخدمة بالخصائص التالية:

• أنها تهدف إلى زيادة اعتمادية المعلومات المالية المستقبلية وتعزيز الثقة بها من جانب المستخدمين.

• أنها تتم من خلال القيام بعملية فحص يتعين على المراجع أثناء القيام بإجراءاتها جمع الأدلة الكافية والملائمة.

• نظراً لأن المعلومات المالية المستقبلية متعلقة بأحداث ومواقف مستقبلية فإن الدليل الذي قد يحصل عليه مراقب الحسابات بشأن الافتراضات التي اعتمدت عليها تلك المعلومات، هو بحد ذاته متعلق بالمستقبل، مما يجعل رأي مراقب الحسابات مقتضياً على مدى ملائمة ومعقولية الافتراضات وسلامة الإفصاح عنها وعن المعلومات المالية، دون أن يشمل الرأي عما إذا كانت النتائج التي تعكسها المعلومات المالية المستقبلية سوف تتحقق من عدمه.

## ٢/١/٢ خدمة تأكيد التقرير البيئي:

تعرف خدمة تأكيد التقرير البيئي على أنها خدمة مهنية مستقلة تقوم على مراجعة الأنشطة والأحداث والنظم للتحقق من مطابقتها للمقياس المحدد، وتقديم تأكيد مكتوب إلى إدارة المنشأة وجمهور المتعاملين معها بشأن مدى صدق التقرير البيئي الذي أعدته الإدارة. وتتميز هذه الخدمة بالخصائص التالية:

• أنها لا تقتصر على دراسة أثر الأمور البيئية على القوائم المالية كما هو الحال في ظل المراجعة التقليدية ولا على مجرد تقييم وفحص الالتزام بمتطلبات معينة، وإنما تتم كعملية مراجعة متكاملة للأنشطة والإجراءات والأنظمة الرقابية والإدارية والمعلوماتية المستخدمة في إدارة الأداء البيئي داخل المنشأة.

• أن عملية المراجعة في ظل هذه الخدمة المهنية تقوم على تقييم الموضوع الخاص للمراجعة وفقاً لمقياس معين قد يتم تحديده من خلال القوانين أو السياسات أو المعايير البيئية الوطنية أو من خلال ما تتفق عليه.

## ٣/١/٢ خدمة تأكيد الثقة بالموقع:

وهي خدمة مهنية مستقلة تقوم على تجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن الثقة بموقع المنشأة على الانترنت للتحقق من مدى تماشي تلك المزاعم مع المقاييس المهنية وتوصيل النتائج إلى الإدارة وإلى زائري الموقع نفسه، وتتصف هذه الخدمة بالخصائص التالية:

- تقديم معلومات ملائمة ومعتمده لخدمة متخذ قرار الشراء عبر موقع المنشأة على الانترنت.
- المقياس المستخدم في التقييم والتحقق من صدق مزاعم الإدارة هو المبادئ والمقاييس المهنية.
- مخرجات هذه الخدمة تتمثل في تقرير المراقب المقدم إلى إدارة المنشأة.
- إن موضوع التأكيد المهني هو الثقة بموقع المنشأة وليس جودة السلع والخدمات.

#### ٤/١/٢ خدمة تأكيد اعتمادية نظم المعلومات الإلكترونية:

هي خدمة مهنية مستقلة تقوم على تجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن اعتمادية نظام معلوماتها الإلكترونية للتحقق من مدى تماشي تلك المزاعم مع المقاييس المهنية وتوصيل النتائج إلى الأطراف المستفيدة، وتتميز هذه الخدمة بالخصائص التالية:

- تقديم معلومات ملائمة ومعتمدة بشأن مدى اعتمادية نظم المعلومات الإلكترونية المستخدمة لدى المنشأة لخدمة الأطراف المستفيدة والمتمثلة في متخذ القرار الداخلي أو الخارجي الذي يعتمد على تلك المعلومات في عملية اتخاذ القرار.
- تقوم على فحص كافة نظم المعلومات الإلكترونية المستخدمة لدى المنشأة أو بعضها أو أي منها وذلك بناء على تكليف الإدارة.
- الموضوع الخاضع للتأكيد المهني هو مزاعم الإدارة بشأن اعتمادية نظم معلوماتها الإلكترونية ويجري فحص وتقييم تلك المزاعم وفقاً لمبادئ ومقاييس الثقة واعتمادية النظم الصادرة عن المنظمات المهنية.

وفي أول يوليو ٢٠٠٢م أصدر كلا من معهد المحاسبين الأمريكيين AICPA والمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين CICA من خلال اللجنة التنفيذية للخدمات التأكيدية مشروع مقترح بمبادئ ومعايير خدمات التأكيد على الثقة في النظم الإلكترونية وموقع الشركة على الانترنت (AICPA&CICA,2002)، وتعد خدمة Sys Trust بمثابة تأكيد الثقة في نظم المعلومات الفورية بالمنشأة بما يضمن سلامة وأمن إجراءات الرقابة الداخلية لنظام المعلومات حيث يتم تقييم مدى إمكانية الاعتماد على النظام Reliability والقائم بهذه الخدمة هو المراجع ويصدر تقرير يبين فيه مدى إمكانية الاعتماد على النظام في ضوء المبادئ والمعايير الموضوعية.

وتتضمن خدمة التأكيد على الثقة في النظم الإلكترونية Sys Trust خمسة مبادئ وفقاً لآخر تحديث تم من اللجنة في عام مايو ٢٠٠٦ م وهي:

- مبدأ أمن النظام System Security Principle .
- مبدأ جاهزية النظام System Availability Principle .
- مبدأ تكامل وسلامة التشغيل Processing Integrity Principle .
- مبدأ سرية معلومات الشركة Information Confidentiality Principle .
- مبدأ خصوصية معلومات العملاء Information Privacy of Customers .

٢/٢ خدمات التأكد المستقبلية (تحتاج إلى إطار خاص بكل منها ومعايير مهنية للتقرير عنها):

هي الخدمات التي يجري عليها العمل حالياً على وضع إطار ومعايير مهنية خاصة بها ليتمكن

مراقب الحسابات من تقديمها في المستقبل، ومنها ما يلي (Ertan, 2021 - Knechel, 2021):

١/٢/٢ خدمة تأكيد مقاييس الأداء:

تعني بأنه على المراجعين أن يقوموا بتقديم خدمة تأكد مقاييس الأداء والتي ستقدم تأكيداً بأن أنظمة مقاييس الأداء لدى المنشأة تحتوي على مقاييس ملائمة ومعتمدة في تقييم مدى تحقق أهداف المنشأة وسياساتها الاستراتيجية، وأنه يتم تزويد متخذي القرارات بالمعلومات التي تغطي مختلف المقاييس المالية وغير المالية التي تقيس أداء مختلف العمليات والأنشطة الرئيسية داخل المنشأة وتركز بصورة رئيسية على عوامل النجاح الحرجة ضمن تلك العمليات والأنشطة.

٢/٢/٢ خدمة تأكد نظام الرقابة الداخلية:

حيث أن مراقب الحسابات يكون ملزماً بالإبلاغ عن الأمور التي تتطلب لفت انتباه أولئك الأشخاص المسؤولين عن تطبيق إجراءات حوكمة الشركة مثل حالات القصور والضعف في الرقابة الداخلية والتي لفتت انتباه مراقب الحسابات أثناء قيامه بعملية المراجعة، ونتيجة لذلك فقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين IIFAC أن من بين المعايير المستقبلية التي سيعمل على إعدادها وإصدارها معيار تأكيد دولي جديد بشأن التأكيد على أن نظام الرقابة الداخلية لدى المنشأة يوفر المتطلبات اللازمة لقيام المراقب بأداء الخدمة المهنية الجديدة.

٣/٢/٢ خدمة تأكيد إدارة مخاطر الأعمال:

توصلت الدراسات المشتركة التي أجراها معهدي المحاسبين القانونيين في كل من أمريكا وكندا إلى حاجة الإدارة والأطراف الخارجية إلى قيام مراقب الحسابات المستقل بتقييم نظم وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر لدى المنشأة، بحيث تستفيد الإدارة من نتائج ذلك التقييم في زيادة فعالية الأداء لكل المنشأة، كما تستفيد الأطراف الخارجية من تلك النتائج في اتخاذ قراراتها المختلفة. فإ على سبيل المثال يمكن للمستثمرين الحاليين والمحتملين أن يطمئنوا على مدى قدرة المنشأة على تحقيق نمو متواصل في قيمة حقوقهم طرف المنشأة كما سيحصل الشركاء التجاريون والجهات الإشرافية والرقابية والرسمية على معلومات أكثر ملائمة واعتماداً على أداء المنشأة في الحاضر وبناء التوقعات بشأن مستقبلها.

٣) معايير -الإصدارات المهنية- الدولية في مجال خدمات التأكد:

يمكن تقسيم الإصدارات المهنية الدولية في مجال خدمات التأكد كما يلي:

- ١/٣ المعايير من ٣٠٠٠ حتى ٣٣٩٩ تنطبق على جميع عمليات التأكد وتشمل فقط المعيار الدولي لعمليات التأكد ٣٠٠٠ "مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية".
- ٢/٣ المعايير المحددة موضوع البحث من ٣٤٠٠ حتى ٣٦٩٩ وتشمل المعايير التالية:

✓ المعيار الدولي لعمليات التأكد ٣٤٠٠ "فحص المعلومات المالية المستقبلية".

✓ المعيار الدولي لعمليات التأكد ٣٤٠٢ "تقارير التأكد حول أنظمة الرقابة في منظمات الخدمات".

✓ المعيار الدولي لعمليات التأكد ٣٤١٠ "عمليات التأكد حول بيانات الغازات الدفيئة".

✓ المعيار الدولي لعمليات التأكد ٣٤٢٠ "عمليات التأكد لإعداد التقارير حول جمع المعلومات المالية الصورية المشمولة في نشرة الاكتتاب".

ويتضح مما سبق عدم وجود إشارة في الإصدارات المهنية الدولية، وبالأخص المعايير الدولية الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي IAASB لمصطلح "خدمات التصديق أو الشهادة Attestation Engagements" كاصطلاح أو تصنيف، كما هو في المعايير الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المراجعة الأمريكي ASB التابع للمعهد الأمريكي المحاسبين القانونيين AICPA.

ويمكن تلخيص مضمون المعايير -الإصدارات المهنية- الدولية في مجال خدمات التأكد كما يلي:

أولاً: المعيار الدولي رقم ٣٠٠٠ لعمليات التأكد: "عمليات التأكد عدا عن عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية (IFAC/IAASB,2013)".

في ٢٠٠٤/١/١ تم إعادة ترقيم المعيار الدولي لعمليات التأكد رقم ١٠٠ "عمليات التأكد"، الصادر في يونيو ٢٠٠٠ والنافذ المفعول للتقارير الصادرة في أو بعد ٢٠٠١/١٢/٣١، ليصبح المعيار الدولي لعمليات التأكد ٣٠٠٠ "عمليات التأكد عدا عن عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية. وأعتبر المعيار الجديد نافذ المفعول لتقارير التأكد في ٢٠٠٥/١/١ أو بعد ذلك، هذا وقد تم تعديل هذا المعيار في ديسمبر ٢٠١٣ على أن يكون نافذ المفعول في ٢٠١٥/١٢/١٥، وأكد المجلس أن غرض المعيار هو وضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتقديم الإرشادات للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، وذلك لإجراء عمليات التأكد التي تُغطيها المعايير الدولية للمراجعة (ISAs). ويتضمن هذا المعيار المتطلبات الأساسية للقيام بعمليات التأكد عموماً، وتعد تلك المتطلبات بمثابة الأسس والمبادئ الرئيسية التي تُنظم عمليات التأكد وتحدد شروطها وواجبات مقدم التأكد بشأن القيام بها، حيث شمل هذا المعيار المجالات التالية:

- قبول عملية التأكد والاستمرار فيها بموجب الفقرات ٩،٨،٧ من المعيار.
- الموافقة على شروط العملية بموجب الفقرتين ١١،١٠ من المعيار.
- تخطيط وأداء العملية بموجب الفقرات من ١٢ حتى ١٧ من المعيار.
- تقييم ملاءمة موضوع عملية التأكد بموجب الفقرة ١٨ من المعيار.
- تقييم ملاءمة مقاييس عملية التأكد بموجب الفقرات ١٩، ٢٠، ٢١ من المعيار.
- الأهمية النسبية، ومخاطر عملية التأكد بموجب الفقرات ٢٢، ٢٣، ٢٤، ٢٥ من المعيار.
- استخدام عمل الخبير بموجب الفقرات ٢٦، ٢٧، ٢٨، ٢٩، ٣٠، ٣١، ٣٢ من المعيار.

- الحصول على الأدلة بموجب الفقرات ٣٣ ، ٣٤ ، ٣٥ ، ٣٦ ، ٣٧ من المعيار.
- إقرارات الجهة المسئولة بموجب الفقرات ٣٨ ، ٣٩ ، ٤٠ من المعيار.
- أخذ الأحداث اللاحقة في الاعتبار بموجب الفقرة ٤١ من المعيار.
- التوثيق بموجب الفقرات ٤٢ ، ٤٣ ، ٤٤ من المعيار.
- إعداد تقرير التأكيد بموجب الفقرات من ٤٤ وحتى ٥٣ من المعيار.
- المسؤوليات الأخرى لتقديم التقارير بموجب الفقرات من ٥٤ وحتى ٥٦ من المعيار.

ثانياً: المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٠ "فحص المعلومات المالية المستقبلية"  
(IFAC/IAASB, 2013):

في ٢٠٠٤/١/١ تم إعادة ترقيم معيار المراجعة الدولي رقم ٨١٠ "فحص المعلومات المالية المستقبلية" ليصبح المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم ٣٤٠٠ "فحص المعلومات المالية المستقبلية"، وأكد المجلس أن الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول مهام فحص المعلومات المالية المستقبلية، وتقديم تقرير حولها، والمتضمنة إجراءات اختبار لفحص افتراضات التقدير الأفضل، والافتراضات النظرية، مع مراعاة ألا يطبق هذا المعيار على مراجعة المعلومات المالية المستقبلية والتي يعبر عنها بعبارة عامة أو خفيفة، كالتالي توجد في مناقشات الإدارة وتحليل التقرير السنوي للشركة، علماً بأن الكثير من الإجراءات الواردة في المعيار قد تكون ملائمة لمثل هذا الفحص.

ويعد المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم ٣٤٠٠ "فحص المعلومات المالية المستقبلية"، أول معيار تأكد دولي نوعي، إذ أنه مخصص لتنظيم أحد أنواع خدمات التأكيد وهي خدمة تأكد المعلومات المالية المستقبلية. ويعرف المعيار المعلومات المالية المستقبلية بأنها "المعلومات المالية المستندة على افتراضات لأحداث قد تحدث في المستقبل وأفعال محتملة للشركة".

ثالثاً: المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢ "تقارير التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات"  
(IFAC/IAASB, 2013):

تم هذا المعيار في شهر ديسمبر ٢٠٠٩، وأصبح هذا المعيار نافذ المفعول على تقارير التأكيد الخاصة بمراجعي الخدمات التي تغطي الفترات المنتهية في ٢٠١١/٦/١٥ أو بعد ذلك، ويتناول هذا المعيار تقارير حول وصف وتصميم الفعالية التشغيلية للضوابط المتعلقة بمجموعة واسعة من الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية في وقتنا هذا، ويمكن أن تتراوح هذه الخدمات من المساعدة في معالجة المعاملات إلى أداء واحدة أو أكثر من مهام الأعمال.

رابعاً: المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤١٠ "عمليات التأكيد حول بيانات الغازات الدفينة"  
(IFAC/IAASB, 2013):

صدر هذا المعيار في شهر يونيو ٢٠١٢، وأصبح هذا المعيار نافذ المفعول على تقارير التأكيد التي تغطي الفقرات في ٢٠١٣/٩/٣٠ أو بعد ذلك. ويتناول هذا المعيار الجديد خدمات التأكيد الدولية المتزايدة



لدعم التقارير الموثوقة بشأن الانبعاثات، سواء لأغراض الامتثال التنظيمي أو التي تتم على أساس تطوعي لإطلاع المستثمرين والمستهلكين وآخرين غيرهم.

ويتناول هذا المعيار مسؤوليات الممارسين في تحديد وتقييم ومواجهة مخاطر البيانات الخاطئة الهامة عند المشاركة في إعداد تقارير حول بيانات الغازات الدفينة، كما ينص هذا المعيار على متطلبات وإرشادات تتعلق بجهود العمل، ومسؤوليات الممارسين في إعداد التقارير حول عمليات التأكد المعقولة، والمحدودة حيث أصبح الطلب المتزايد على كليهما واضح في السوق، وهذا المعيار قابل للتطبيق على نطاق واسع من الحالات كالانبعاثات الناتجة عن الكهرياء المستخدمة في مكتب منفرد، والانبعاثات الناتجة عن العمليات الفيزيائية أو الكيميائية المعقدة في منشآت متعددة ضمن سلسلة توريد معينة. خامساً: المعيار الدولي لعمليات التأكد ٣٤٢٠ "عمليات التأكد لإعداد التقارير حول جمع المعلومات المالية الصورية المشمولة في نشرة الاككتاب" (IFAC/IAASB, 2013).

صدر هذا المعيار في شهر ديسمبر ٢٠١١، وأصبح هذا المعيار نافذ المفعول على تقارير التأكد التي تغطي الفترات في ٣١ / ٣ / ٢٠١٣ أو بعد ذلك، و يطبق هذا المعيار حيث يكون إعداد التقارير أمر واجب وفق قانون سوق الأوراق المالية أو نظام بورصة الأوراق المالية في الاختصاص الذي تصدر فيه نشرة الاككتاب، أو عندما يكون إعداد التقارير هو ممارسة مقبولة عموماً في ذلك الاختصاص.

٤) مستويات الثقة التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي عند أدائه لخدمات التأكد:

حدد المعيار الدولي ٣٠٠٠ مستويين من مستويات الثقة هما المستوى المعقول Reasonable Assurance والمستوى المحدود Limited Assurance :

وقد حدد المعيار المصري لمهام التأكد مستويين من مهام التأكد هما:

- مهام التأكد المناسب: كأساس للنموذج الإيجابي لإبداء استنتاج المراجع.
  - مهام التأكد المحدود: كأساس للنموذج السلبي لإبداء استنتاج المراجع.
- 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 تدعيم 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 حجماً 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.

وهناك القليل من الدراسات التي تناولت محددات مستوى الثقة بطريقة منهجية ونذكر منها دراسة (Ruhnke, K., & Lubitsch, K.2010) فقد حاولت تحديد العوامل التي تحدد الحد الأقصى لمستوي التأكد في خدمات التأكد المقدمة من مراجع الحسابات، ووفقاً لما جاء بهذه الدراسة فإنه يوجد نموذجين لتحديد هذه العوامل، النموذج الأول يقتصر على الجهد المبذول في العمل تجاه القضية محل الفحص، والنموذج الثاني عبارة عن نموذج لتفاعل مجموعة من المتغيرات وهي موضوع القضية محل الفحص والمعايير والإجراءات المحددة وكمية ونوعية الأدلة والجهد المبذول في العمل، وهذا النموذج يدعمه الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC. وقد ركزت الدراسة في النموذج الثاني على نوع موضوع القضية محل الفحص وسماته وأثارهما على الحد الأقصى لمستوي التأكد في خدمات التأكد المقدمة.

أما بالنسبة للموضوع فقد حددت الدراسة مجموعة موضوعات عامة أو كلية وهي: القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة الألمانية، والقوائم المالية وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية ومراجعة القوائم المالية المستقبلية لفترة زمنية متعددة، ومراجعة سلوك الإدارة والتزام الشركات وتقييم نظم التقارير الداخلية/ نظم المعلومات الإدارية.

ثم تناولت الدراسة خصائص الموضوعات في خدمات التأكد وهذه الخصائص هي: بسيطة مقابل معقدة، شخصية مقابل موضوعية، الكمية مقابل النوعية، منظم مقابل غير منظم، تاريخية مقابل مستقبلية، لحظية (في لحظة زمنية معينة) مقابل تغطية فترة زمنية.

وقد أشارت نتائج الدراسة أن لاختلاف الموضوع تأثير كبير على مستوى التأكد في خدمات التأكد المقدمة من مراجع الحسابات، وكذلك لسمات الموضوع تأثير كبير على ذلك المستوي.

#### الجانب التطبيقي:

#### أولاً: إطار الدراسة الميدانية:

##### (١) فروض البحث:

(١) لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على الدور الجوهري لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.

(٢) لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على دور خدمات التأكد في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمي المعلومات المرتقبون.

(٣) لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على طلب خدمات التأكد وأبرز مجالاتها في مصر.

(٤) لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على محددات الطلب على خدمات التأكد.

- ٥) لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في مراقب الحسابات لتقديم خدمات التأكد.
- ٦) لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على مسئولية المراجع تجاه القيام بخدمات التأكد الأخرى.
- لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسئوليات المختلفة.

## ٢) مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من المراجعين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية وقد تم توزيع عدد (٢٠٠) نسخة من استمارة الاستقصاء المعدة لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية، وذلك على مختلف مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر.

## ٣) إعداد أداة البحث (أسلوب ووسائل جمع البيانات) :

استخدمت الباحثة لأغراض إعداد دراستها الميدانية أسلوب الاستقصاء، من خلال تصميم استمارة تلائم الهدف من البحث، وإرسالها مع الفكرة موجزة عن موضوع البحث للمستقضي منهم، وقد قدمتها الباحثة في شكل فكرة مبسطة لرؤية واقع تقديم المراجعون لخدمات التأكد الأخرى في ظل المعايير ذات الصلة بجمهورية مصر العربية، مع إجراء بعض المقابلات الشخصية مع بعضهم عند طلبهم ذلك، وقد تم تسليم كل مكتب من المكاتب عدداً من الاستمارات الاستقصاء الخاصة بهم، ثم تم تجميع الإجابات بعد أسبوع بنفس الطريقة ضماناً لحيدة النتائج إلى حد كبير.

وهناك بعض الأشخاص في المكاتب المحددة للعينة تم التواصل معهم إلكترونياً، وإرسال الاستمارة لهم في شكل إلكتروني على الإيميل.

وقد كانت استمارة الاستقصاء التي أعدتها الباحثة، قد صُممت لتلائم فروض البحث التي سبق عرضها من قبل، فإذ تضمنت ٦١ سؤال لتتم الإجابة عليها بالشكل الذي يسمح معه باستخدام (مقياس ليكرت Scale Likert) خماسي الخيارات الذي يمكن بموجبه تحويل الإجابات الوصفية غير المقاسة إلى إجابات ذات صورة كمية مقاسه، يمكن التعامل معها إحصائياً لأغراض التحليل وتفسير الإجابات ومن ثم عرض النتائج. كما يمكن معها استخدام بعض الأساليب الإحصائية لإثبات صحة أو عدم صحة فروض البحث، وذلك بأن يسجل كل مشارك إجاباته وفقاً لمقياس يتكون من خمسة حالات تتدرج تنازلياً من (٥) إلى (١) وذلك على النحو التالي:

جدول (١): مستويات تدرج مقياس ليكرت الخماسي.

الدرجة	٥	٤	٣	٢	١
درجة الموافقة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

والجدول التالي يوضح المحاور الأساسية لقائمة استقصاء البحث وعدد الأسئلة داخل كل محور:  
جدول (٢): محاور قائمة استقصاء البحث وعدد الأسئلة داخل كل محور.

عدد الأسئلة	المحاور
٦	الدور الجوهري لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.
٩	دور خدمات التأكد في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمي المعلومات المرتقبين.
٤	طلب خدمات مهام التأكد وأبرز مجالاتها في مصر.
٦	محددات الطلب على خدمات مهام التأكد.
١٧	المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في مراقب الحسابات لتقديم خدمات التأكد.
٩	مسئولية المراجع تجاه القيام بمهام التأكد الأخرى.
١٠	المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة.

#### ٤) تنفيذ الاستقصاء وجمع البيانات من المستقصي منهم :

عند تجميع الإجابات بعد استعادة قوائم الاستقصاء الموزعة على عينة البحث، اتضح للباحث أن جملة ما تحصلت عليه من إجابات هو (١٨٢) ويوضح الجدول التالي خصائص العينة الممثلة لمجتمع البحث الميدانية، وعدد قوائم الاستقصاء الموزعة، والزود غير الصالحة والصحيحة منها وذلك بالعدد والنسبة المئوية وفقاً لبنوك البحث.

جدول (٣): بيان تفصيلي بقوائم الاستقصاء المرسله والواردة

فئة العينة	عدد الاستمارات المرسله	عدد الاستمارات المفقوده	عدد الاستمارات الوارده	عدد الاستمارات غير الصالحة للتحليل	عدد الاستمارات الصالحة	نسبة الإيجاب
مراجعي الحسابات	٢٠٠	١١	١٨٩	٧	١٨٢	٩١

يتضح من الجدول السابق، أن نسبة الإيجاب التي توصل لها الباحث من عموم هذا الاستقصاء بلغت ٩١%، وهي نسب معقولة جداً ومقبولة من وجهة نظر الباحثة، وكافية لاستخدام بياناتها كأساس للتحليل الإحصائي، والاستدلال أو الوصول إلى نتائج إيجابية يمكن أن تضيف قدرأ لا بأس به من التأكيد للدراسة النظرية في هذا البحث.

#### ٥) اختبار إمكانية الاعتماد على آراء المستقصي منهم في قياس متغيرات البحث:

يمكن التحقق من مدى إمكانية الاعتماد على آراء المستقصي منهم في قياس متغيرات البحث من خلال التحقق من مدى ثبات وصدق أسئلة قائمة الاستقصاء المستخدمة في البحث، وذلك من خلال اختبار درجة الثبات ألفا (Cronbach's Alpha) لاختبار ثبات أداة القياس، وذلك وفقاً للجدول التالي:

جدول (٤): نتائج اختبار ثبات وصدق أسئلة قائمة الاستقصاء المستخدمة في البحث.

معامل الصدق الذاتي	معامل ثبات ألفا	عدد الأسئلة	المحاور
٠.٨٤٥	٠.٧١٤	٦	الدور الجوهري لخدمات التأكد في تحقيق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.
٠.٩٠١	٠.٨١١	٩	دور خدمات التأكد في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمى المعلومات المرتقبون.
٠.٨٤٢	٠.٧٠٩	٤	طلب خدمات مهام التأكد وأبرز مجالاتها في مصر.
٠.٨٩٣	٠.٧٤٥	٦	محددات الطلب على خدمات مهام التأكد.
٠.٨٩٩	٠.٨٠٨	١٧	المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في مراقب الحسابات لتقديم خدمات التأكد.
٠.٨٤٥	٠.٧١٤	٩	مسئولية المراجع تجاه القيام بمهام التأكد الأخرى.
٠.٨٩٨	٠.٨٠٦	١٠	المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسئوليات المختلفة.
٠.٧٧٢	٠.٧٩٣	٦١	إجمالي أسئلة الاستبيان

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

- أن معامل ثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) أكبر من ٠,٧ أمام جميع محاور البحث في الجدول السابق والذي يقيس درجة الاستقرار Stability في نتائج الاستقصاء وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة ، ومن ثم يتحقق الثبات في أسئلة قائمة استقصاء البحث.

- أن معامل الصدق الذاتي أكبر من ٠,٧ أمام جميع المحاور في الجدول السابق، والذي يقيس إلى أي درجة توفر أسئلة محاور قائمة الاستقصاء بيانات ذات علاقة بمشكلة البحث من مجتمع البحث، ومن ثم يتحقق الصدق في أسئلة قائمة الاستقصاء.

وبناء على ثبات وصدق أسئلة قائمة الاستقصاء يطمئن الباحثة إلى نتائج التطبيق على عينة البحث الميدانية، ويؤكد إمكانية الاعتماد على استجابات المستقصى منهم لقياس متغيرات البحث لتحقيق أهدافه والتحقق من صحة فروضه.

٦) تحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة:

١/٦ الأساليب الإحصائية الوصفية (Descriptive Statistics) :

(أ) التكرارات والنسب المئوية والعروض البيانية.

(ب) المتوسطات الحسابية: وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد البحث عن كل عبارة من عبارات متغيرات البحث، أي تحديد فئة الموافقة على كل سؤال داخل القائمة من قبل المستقصى منهم، ويُفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي ويتم حساب المتوسط المرجح للفئة وفقاً للقاعدة التالية:

طول الفئة = الحد الأقصى للإجابة - الحد الأدنى للإجابة = 3-1 = 2،66

عدد مستويات الإجابة = 3

وبناء عليه فإن الجدول التالي يوضح فئات الوسط الحسابي وما يقابلها من درجة الموافقة:

جدول (5) : فئات الوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكرت لتحديد درجة الموافقة.

درجة الموافقة	فئات الوسط الحسابي المرجح
غير موافق	من 1 - أقل من 1،66
محايد	من 1،67 - أقل من 2،3
موافق	من 2،4 - أقل من 3

(ج) الانحرافات المعيارية : وتستخدم للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد البحث لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد البحث لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث ، فكلما اقتربت قيمته من الصفر، تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحداً صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).

٢/٦ الإحصاءات التحليلية:

اختبار كاي<sup>2</sup> (Square - Chi): هو اختبار يستخدم للكشف عن دالة الفروق بين التكرارات المشاهدة أو الملاحظة والتكرارات المتوقعة عندما تكون البيانات في صورة تكرارات.

ثانياً: نتائج اختبار فروض الدراسة:

(١) نتائج اختبار الفرض الأول:

لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على الدور الجوهري لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.

جدول (٦) : نتائج اختبار الفرض الأول.

الترتيب	درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
٦	موافق	٠،٨٨	٢،٤٦	تعمل خدمات التأكد على تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة.
٥	موافق	٠،٨٦	٢،٤٩	تزداد الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني نتيجة للتوسع الأفقي في خدمات التأكد وتحتاج دعماً من الباحثين والجمعيات والهيئات المهنية والعلمية لإرساء قواعدها وتطويرها.
٣	موافق	٠،٨٤	٢،٥٠	التوسع في خدمات التأكد يعمل على الحد من مخاطر الأعمال.
٢	موافق	٠،٨١	٢،٥٢	لا توجد حاجة لخدمات التأكد إن لم تُعمل على إضفاء الثقة في القوائم والتقارير المالية ومساعدة متخذي القرارات.
٤	موافق	٠،٨٢	٢،٥٠	وجود خدمات التأكد وأدائها بالشكل الملائم تأثير فعال على تنشيط سوق الخدمات المهنية في مصر.

١	موافق	٠.٨١	٢.٥٣	تطوير بيئة العمل في مجال تقديم الاستشارات المهنية للمحاسبين القانونيين مع التطور في تقنية المعلومات والدخول في عصر العولمة.
--	موافق	٠.٨١	٢.٥١	متوسط آراء المستقصى منهم تجاه الدور الجوهري لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات

٠.٥٠.٨٧=٢كا درجات الحرية = ١٠ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٠٠

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- توجد موافقة من المستقصى منهم تجاه الدور الجوهري لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، حيث يبلغ الوسط الحسابي للعبارة المستخدمة لقياس ذلك ٢.٥١ ويقع في فئة الموافقة فئة (من ٢.٣٤-٣) من مقياس ليكرت المستخدم، وبانحراف معياري يبلغ ٠.٨١ وهو أقل من الواحد الصحيح مما يدل على توافق آراء المستقصى منهم تجاه ذلك.
- يمكن ترتيب العناصر المستخدمة في قياس الدور الجوهري لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات من خلال عمود الترتيب في الجدول السابق.
- تبلغ قيمة كا<sup>٢</sup> ٥٠٥.٨٧ ومستوي الدلالة أمامها أقل من ٠.٠٥ ومن ثم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بأنه توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على الدور الجوهري لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.

(٢) نتائج اختبار الفرض الثاني:

لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على دور خدمات التأكد في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمي المعلومات المرتقبون.

جدول (٧): نتائج اختبار الفرض الثاني.

الترتيب	درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
٨	موافق	٠.٨٧	٢.٤٨	تأدية خدمات التأكد وفقاً لمقاييس محددة معينة يؤدي إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبون.
٩	موافق	٠.٨٨	٢.٤٧	تأدية خدمات التأكد وفقاً لمقاييس محددة معينة يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
٢	موافق	٠.٨٤	٢.٥٠	ترجى علاقة بين تغيير المراجع الخارجي من قبل إدارة المنشأة ورغبتها في القيام بممارسات إدارة الأرباح.
٦	موافق	٠.٨٦	٢.٤٩	تعمل خدمات التأكد على الحد من أحداث الغش والتضليل.
٧	موافق	٠.٨٦	٢.٤٩	تؤدي جودة خدمات التأكد إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التي توالى حدوثها في الآونة الأخيرة.
٥	موافق	٠.٨٤	٢.٤٩	يؤدي استقلال وموضوعية القائم بخدمة التأكد وفقاً لأي متغيرات جديدة إلى جودة خدمات التأكد المقدمة.
١	موافق	٠.٨٢	٢.٥١	يؤدي التخطيط بشكل مستمر أثناء أداء خدمات التأكد إلى القيام بها بشكل صحيح.

٤	موافق	٠.٨٦	٢.٥٠	يؤدي التأهيل العلمي والمهني للقائم بخدمة التأكد إلى حد من ممارسات إدارة الأرباح.
٣	موافق	٠.٨٣	٢.٥٠	يؤدي وجود أدلة ملائمة وكافية إلى الثقة في مخرجات خدمة التأكد.
--	موافق	٠.٨٤	٢.٤٩	متوسط آراء المستقصى منهم تجاه دور خدمات التأكد على الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب ممارسات إدارة الأرباح

٣٥٢.٨٢ = كـ درجات الحرية = ٧ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٠٥

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- توجد موافقة من المستقصى منهم تجاه دور خدمات التأكد على الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب ممارسات إدارة الأرباح، حيث يبلغ الوسط الحسابي للعبارة المستخدمة لقياس ذلك ٢.٤٩ ويقع في فئة الموافقة فئة (من ٢.٣٤-٣) من مقياس ليكرت المستخدم، وانحراف معياري يبلغ ٠.٨٤ وهو أقل من الواحد الصحيح مما يدل على توافق آراء المستقصى منهم تجاه ذلك.
- يمكن ترتيب العناصر المستخدمة في قياس دور خدمات التأكد على الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب ممارسات إدارة الأرباح من خلال عمود الترتيب في الجدول السابق.
- تبلغ قيمة كـ ٣٥٢.٨٢ ومستوى الدلالة أمامها أقل من ٠.٠٠٥ ومن ثم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بأنه توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على دور خدمات التأكد في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمي المعلومات المرتقبون.

(٣) نتائج اختبار الفرض الثالث:

لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على طلب خدمات مهام التأكد وأبرز مجالاتها في مصر: جدول (٨): نتائج اختبار الفرض الثالث.

الترتيب	درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
١	موافق	٠.٤٠	٢.٨٠	يوجد طلب على خدمات مهام التأكد الأخرى في بيئة الأعمال المصرية.
٢	موافق	٠.٤٨	٢.٧٥	يتركز الطلب في مصر على خدمات مهام التأكد في إضفاء الثقة على المعلومات غير المالية التاريخية.
٣	موافق	٠.٥٦	٢.٧٢	يتركز الطلب على خدمات مهام التأكد في إضفاء الثقة على المعلومات غير المالية المستقبلية.
٤	موافق	٠.٥٩	٢.٧٠	يتركز الطلب على خدمات مهام التأكد في إضفاء الثقة على المعلومات والنظم بأشكالها المختلفة.
--	موافق	٠.٤٢	٢.٧٥	متوسط آراء المستقصى منهم تجاه الطلب على خدمات مهام التأكد وأبرز مجالاته.

١٧٦.٨٤ = كـ درجات الحرية = ٤ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٠٥



يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- توجد موافقة من المستقصي منهم تجاه الطلب على خدمات مهام التأكد وأبرز مجالاته حيث يبلغ الوسط الحسابي للعبارة المستخدمة لقياس ذلك ٢.٧٥ ويقع في فئة الموافقة فئة (من ٢.٣٤-٣) من مقياس ليكرت المستخدم، وبانحراف معياري يبلغ ٠.٤٢ وهو أقل من الواحد الصحيح مما يدل على توافق آراء المستقصي منهم تجاه ذلك.
- يمكن ترتيب العناصر المستخدمة في قياس الطلب على خدمات مهام التأكد وأبرز مجالاته من خلال عمود الترتيب في الجدول السابق.
- تبلغ قيمة كا<sup>٢</sup> ١٧٦.٨٤ ومستوي الدلالة أمامها أقل من ٠.٠٥ ومن ثم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بأنه توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على الموافقة على طلب خدمات مهام التأكد وأبرز مجالاتها في مصر.

#### ٤) نتائج اختبار الفرض الرابع:

لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على محددات الطلب على خدمات مهام التأكد.

جدول (٩): نتائج اختبار الفرض الرابع.

الترتيب	درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
٦	موافق	٠.٦٩	٣	يمكن القول بأن صدور المعيار المصري لمهام التأكد (المعيار رقم ٣٠٠٠) قد أدى إلى زيادة الطلب على مزاولي المهنة لأداء تلك الخدمات.
٢	موافق	٠.٥٩	٢.٧٠	من المتوقع أن يؤدي تكرار حدوث الأزمات المالية وما يترتب عليها من تقلبات في أسواق المال إلى زيادة الطلب على مزاولي المهنة لأداء تلك الخدمات.
٤	موافق	٠.٦٢	٢.٦٣	من المتوقع أن تؤدي زيادة عدد الشركات العاملة في مجال الخدمات والاستشارات المالية إلى زيادة الطلب على مزاولي المهنة لأداء تلك الخدمات.
٣	موافق	٠.٦١	٢.٧٠	يعتبر انتشار نظم الإفصاح الفوري والمستمر للمعلومات على مواقع الشركات بشبكة المعلومات أحد محددات الطلب على خدمات مهام التأكد.
١	موافق	٠.٥١	٢.٧١	إن ثقة إدارات الشركات بقدرة مزاولي مهنة المراجعة على أداء مهام التأكد أحد محددات الطلب على خدمات مهام التأكد.
٥	موافق	٠.٦٧	٢.٦٣	إن ثقة المستفيدين من خدمات مهام التأكد (بخلاف إدارات الشركات) بقدرة مزاولي مهنة المراجعة على أداء تلك المهام أحد محددات الطلب على خدمات مهام التأكد.

الترتيب	درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
--	موافق	٠.٤٩	٢.٦٦	متوسط آراء المستقضي منهم تجاه محددات الطلب على خدمات مهام التأكد

كما = ٢٦.٠٠٩ درجات الحرية = ١٠ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٥

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- توجد موافقة من المستقضي منهم تجاه محددات الطلب على خدمات مهام التأكد حيث يبلغ الوسط الحسابي للعبارات المستخدمة لقياس ذلك ٢.٦٦ ويقع في فئة الموافقة فئة (من ٢.٣٤-٣) من مقياس ليكرت المستخدم، وانحراف معياري يبلغ ٠.٤٩ وهو أقل من الواحد الصحيح مما يدل على توافق آراء المستقضي منهم تجاه ذلك.
- يمكن ترتيب العناصر المستخدمة في قياس محددات الطلب على خدمات مهام التأكد من خلال عمود الترتيب في الجدول السابق.
- تبلغ قيمة كما ٢٦.٠٠٩ ومستوي الدلالة أمامها أقل من ٠.٠٥ ومن ثم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بأنه توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على محددات الطلب على خدمات مهام التأكد.

(٤) نتائج اختبار الفرض الخامس:

لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في مراقب الحسابات لتقديم خدمات التأكد:

جدول (١٠): نتائج اختبار الفرض الخامس.

الترتيب	درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
١٢	موافق	٠.٦٩	٢.٦١	استخدام تطبيقات الرقمية الاستخدام الأمثل سواء في القياس أو في التحليل المالي أو في عملية صنع القرار، وكذلك القدرة على استخدام تطبيقات الأعداد على تقنية المعلومات.
١٠	موافق	٠.٦٨	٢.٦٥	استخدام نظم تقنية المعلومات، وأدواتها وتوظيفها في حل مشاكل الأعمال التحقق من صحتها ودقتها، والقدرة على أن يكون ضمن فريق عمل إدارة هذه الأنظمة أو تقويمها، أو تصميمها، أو جميعها والتي تعتبر من خدمات التأكد الأخرى.
٩	موافق	٠.٦٦	٢.٦٨	استخدام الخبرات السابقة والتعلم منها.
١٦	موافق	٠.٧٣	٢.٥٩	كتابة التقارير بالشكل والكيف الملائمين فنياً ووظيفياً.
١٧	موافق	٠.٨١	٢.٤٥	نقل الخبرة عن خدمات التأكد في شكل كتابي أو شفهي.

الترتيب	درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
١١	موافق	٠.٦٦	٢.٦١	القدرة على التكيف والمرونة في المواقف التي يتعرض لها.
١٣	موافق	٠.٦١	٢.٦٠	معرفة الأمور المناسبة للمواقف التي يتعرض لها.
٨	موافق	٠.٤٧	٢.٧٣	تحمل المسؤولية.
٧	موافق	٠.٤٤	٢.٧٤	توافر مهارات الاتصال الفعال مع فريق العمل والمساعدون.
١٤	موافق	٠.٦١	٢.٦٠	القدرة على تأكيد الأمور.
١٥	موافق	٠.٦٠	٢.٥٩	ترتيب العمليات بالشكل الذي يؤدي إلى جودة خدمات التأكد.
٦	موافق	٠.٢٩	٢.٩١	تبسيط وتوضيح المشاكل الصعبة بعد انتقائها.
١	موافق	٠.٠٠	٣.٠٠	الإلمام بالتشريعات القانونية والنظامية، والعمل في ضوئها.
٢	موافق	٠.٠٠	٣.٠٠	الإلمام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة وخدمات التأكد الأخرى، والعمل في ضوئها.
٣	موافق	٠.٠٠	٣.٠٠	المهارات التحليلية.
٤	موافق	٠.٢٠	٢.٩٦	إثبات طريقة منهجية في التعامل.
٥	موافق	٠.٢٠	٢.٩٦	القدرة على بناء صورة متكاملة عن أدائه (متقن ودقيق).
—	موافق	٠.٤٥	٢.٧٥	متوسط آراء المستقصى منهم تجاه محددات الطلب على خدمات مهام التأكد.

كما = ١٣٥.٣٤ درجات الحرية = ١١ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٠٠

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- توجد موافقة من المستقصى منهم تجاه على المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في مراقب الحسابات لتقديم خدمات التأكد حيث يبلغ الوسط الحسابي للعبارات المستخدمة لقياس ذلك ٢.٧٥ ويقع في فئة الموافقة فئة (من ٢.٣٤-٣) من مقياس نيكريت المستخدم، وانحراف معياري يبلغ ٠.٤٢ وهو أقل من الواحد الصحيح مما يدل على توافق آراء المستقصى منهم تجاه ذلك.
- يمكن ترتيب المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في مراقب الحسابات لتقديم خدمات التأكد من خلال عمود الترتيب في الجدول السابق.
- تبلغ قيمة كما<sup>٢</sup> ١٣٥.٣٤ ومستوي الدلالة أمامها أقل من ٠.٠٠٥ ومن ثم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بأنه توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في مراقب الحسابات لتقديم خدمات التأكد.

(٤) نتائج اختبار الفرض السادس:

لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على مسؤولية المراجع تجاه القيام بمهام التأكد الأخرى.

جدول (١١): نتائج اختبار الفرض السادس.

الترتيب	درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
٧	موافق	٠.٧٩	٢.٦١	يعتبر المراجع مسئولاً مطلقاً عن تقديم خدمات التأكد.
٥	موافق	٠.٧٢	٢.٦٧	ربط الأداء المهني للمراقب بإيمانه وعقيدته يجعله يؤدي واجبه على الوجه اللائق وهو ما يزيد من كفاءة وفعالية المراجعة، ويمن دقتها، ويوفر الثقة والاطمئنان للمستفيدين منها، ويقال من الحاجة إلى المسائل القانونية المدنية منها والجنائية والتأديبية.
٤	موافق	٠.٦٧	٢.٦٨	المراجع مسئول مسئولية مدنية عما قدم من أعمال حيال إخلاله بالتزامه في عقد خدمة التأكد الذي يبرئنه مع عميله سواء كان العقد مكتوباً أو في شكل خطاب أو مستنداً عن طريق القياس ويشترط لتحمله تلك المسؤولية وجود عقد مع وجود إهمال أو خطأ من جانب المراجع في تنفيذه، كما أنه ينتج عن إهمال المراجع في تأدية واجباته وإضرار بالعميل ويجعله يستحق تعويضاً عن ذلك.
٣	موافق	٠.٧٢	٢.٧٠	لا يعتبر المراجع مسئولاً في حالة أن يكون الإهمال في الأصل نتيجة تقصير أو إهمال من جانب العميل نفسه.
٢	موافق	٠.٦٢	٢.٧٤	في حالة عدم تعدد مقدمي خدمة التأكد فإن مسئوليتهم عن تعويض الضرر تعد مسئولية تضامنية.
٦	موافق	٠.٧٢	٢.٦٤	يتعرض المراجع للمسئولية الجنائية إذا ارتكب جريمة من الجرائم التي نص عليها قانون معين، أو قيامه بتضليل أو الاشتراك في تضليل أحد الأطراف بغرض تحقيق منافع شخصية لنفسه أو الغير، أي علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها عند تقديم خدمات التأكد (مثل الإفصاح عن معلومات بخلاف الواقع على الموقع الإلكتروني العميل).
١	موافق	٠.٤٨	٢.٧٨	يتعرض المراجع للمسئولية التأديبية عند خروجه عن مقتضى الواجب المهني وذلك بارتكابه خطأ مهنيًا يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليد المهنة (مثل وضع اسمه على تقرير خاص بخدمات تأكيد لم يتم بها، أو أن يبدي رأياً مخالف لما حصل عليه نتيجة قيامه بخدمات التأكد).
٨	موافق	٠.٨٤	٢.٥٣	نظراً للعلاقة ثلاثية الأطراف عند تقديم خدمات التأكد فيمكن أن يتحمل تلك المسئول بعض أو كل الأطراف الثلاثة.
—	موافق	٠.٣٨	٢.٦٧	متوسط آراء المستقصى منهم تجاه محددات الطلب على مسئولية المراجع تجاه القيام بمهام التأكد الأخرى.

كما = ١٦٨.٤٨ درجات الحرية = ٩ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٠٥

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- توجد موافقة من المستقصى منهم على مسئولية المراجع تجاه القيام بمهام التأكد الأخرى حيث يبلغ الوسط الحسابي للعبارات المستخدمة لقياس ذلك ٢.٦٧ ويقع في فئة الموافقة فئة (من ٢.٣٤-٣) من مقياس ليكرت المستخدم، وانحراف معياري يبلغ ٠.٣٨ وهو أقل من الواحد الصحيح مما يدل على توافق آراء المستقصى منهم تجاه ذلك.

- يمكن ترتيب العناصر المستخدمة في قياس مسؤولية المراجع تجاه القيام بمهام التأكد الأخرى من خلال عمود الترتيب في الجدول السابق.
- تبلغ قيمة كا<sup>2</sup> ١٦٨.٤٨ ومستوي الدلالة أمامها أقل من ٠.٠٥ ومن ثم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بأنه توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على مسؤولية المراجع تجاه القيام بمهام التأكد الأخرى.

#### ٤) نتائج اختبار الفرض السابع:

لا توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة:

جدول (١١): نتائج اختبار الفرض السابع.

الترتيب	درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
٤	موافق	٠.٤١	٢.٩٠	الالتزام بمبادئ ومعايير المراجعة وخدمات التأكد الأخرى عند مراجعة القوائم والتقارير المالية وأداء خدمات التأكد.
٩	موافق	٠.٧٠	٢.٧٢	الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني، ومن أهمها الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية.
١٠	موافق	٠.٨٦	٢.٤٩	الإفصاح عن جميع المعلومات التي يتوقع مستخدمو خدمة التأكد الإطلاع عليها، وذلك يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.
٨	موافق	٠.٦٤	٢.٧٢	الأخذ في الاعتبار مظاهر استقلالية المحاسب القانوني عند تعيينه وتحديد أتعابه وسلوكه المهني.
٥	موافق	٠.٥٤	٢.٨٠	الأخذ في الاعتبار مظاهر استقلالية المحاسب القانوني ومدى الاعتماد على أتعاب العميل.
٢	موافق	٠.١٩	٢.٩٦	الشك في استقلال المراجع الخارجي وهو ما يزيد من احتمالات وجود أساليب إدارة الأرباح.
١	موافق	٠.١٦	٢.٩٧	ينبغي على المحاسب القانوني الحصول على إقرارات من الطرف المسئول حسبما يكون ذلك ملائماً أو متاحاً.
٧	موافق	٠.٦٠	٢.٧٧	تخفيض المصادقة المكتوبة من إمكانية حدوث سوء فهم بين المحاسب القانوني والطرف المسئول (سواء كانت المصادقة إيجابية أو سلبية أو عمياء).
٦	موافق	٠.٥٨	٢.٧٧	الإشارة إلى استخدام عمل الخبير بحد من مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكد.
٣	موافق	٠.٢٩	٢.٩١	دراسة وتقييم استخدام عمل الخبير لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها، مما يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.
--	موافق	٠.٤٢	٢.٧٩	متوسط آراء المستقصى منهم تجاه المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة.

كا<sup>2</sup> = ١٠٣.٥٣ درجات الحرية = ٥ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٠٥

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- توجد موافقة من المستقضي منهم تجاه على المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة حيث يبلغ الوسط الحسابي للعبارات المستخدمة لقياس ذلك ٢.٧٩ ويقع في فئة الموافقة فئة (من ٢.٣٤-٣) من مقياس ليكرت المستخدم، وانحراف معياري يبلغ ٠.٤٢ وهو أقل من الواحد الصحيح مما يدل على توافق آراء المستقضي منهم تجاه ذلك.
- يمكن ترتيب العناصر المستخدمة في قياس المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة من خلال عمود الترتيب في الجدول السابق.
- تبلغ قيمة كا<sup>٢</sup> ١٠٣.٥٣ ومستوي الدلالة أمامها أقل من ٠.٠٥ ومن ثم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بأنه توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه الموافقة على المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة.

### نتائج البحث:

توصلت الباحثة من خلال هذه البحث إلى عدة نتائج أهمها:

- (١) خدمات التأكد خدمات لتحقيق التأكد المطلوب لدعم ثقة أصحاب المصالح في نواحي التشغيل المالية وغير المالية لمنشآت الأعمال وما يترتب عليها من آثار بيئية واجتماعية في المجتمع.
- (٢) كلما كان موضوع القضية محل الفحص في خدمة التأكد نوعي وغير منتظم ويغطي فترة معينة والمعلومات المتوفرة عنه ترتبط بالمستقبل فإنه لا توجد وسيلة لتجنب وجود قيود على الحد الأقصى لمستوى التأكد، ويمكن أن يعوض ذلك بالجهد المبذول في العمل.
- (٣) توجد فروق معنوية في آراء المراجعين بمكاتب المراجعة المصرية تجاه كل من الدور الجوهري لخدمات التأكد في تحقق مصداقية المعلومات في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة. ودورها في الحد من إنتاج إدارة المنشأة لأساليب تضليل مستخدمي المعلومات المرتقبون. وتحديد أبرز مجالاتها في مصر ومحددات الطلب عليها، وكذلك تحديد المهارات الفنية والوظيفية المطلوب توفرها في المراجع لتقديم تلك الخدمات لتحديد مسؤوليته تجاه القيام بها، والتحقق من المتطلبات الأساسية لحماية المراجع من المسؤوليات المختلفة عند تقديمه لتلك الخدمات في مصر.

### توصيات البحث:

من خلال إعداد الباحثة لهذا البحث توصي بالآتي:

- (١) يجب تنويع الخبرات البشرية بمكاتب وشركات المراجعة التي تقدم خدمات التأكد، وربما كان من الأفضل أن تتضمن تلك الشركات أقسام مثل قسم مراجعة النظم، قسم المراجعة البيئية، قسم المراجعات التشريعية والقانونية. ويمكن اقتراح إجراء عمليات اندماج بين شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقدم هذه الخدمات.

٢) يجب أن تبذل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة جهداً أكبر في دراسة السوق والمنافسة والعوامل التي تؤثر على الطلب على المحاسبين لأداء تلك الخدمات، وأن يكون لها سياسات واستراتيجيات تسويقية وكلها قضايا جديدة على المهنة نتجت عن وجود منافسين يمكنهم تقديم نفس الخدمات.

٣) يجب تطوير عملية التأهيل العلمي لخريجي المحاسبة والمراجعة بما يضمن وجود القاعدة العلمية التي تمكنهم من استيعاب وأداء تلك الخدمات.

٤) توجيه الاهتمام بالبحث فيما تفرضه تلك الخدمات من تساؤلات وقضايا تحتاج لجهود الباحثين وإسهاماتهم لتكون عوناً للجهات المهنية عند تصديها لتلك القضايا. مهنيًا.

٥) يجب تدريب المراجعين المصريين على أداء خدمة المراجعة المستمرة وخدمات الثقة.

### قائمة المراجع:

#### أولاً: المراجع باللغة العربية:

١) جمال عبد الحق راجح (٢٠١٦)، "خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية المنشورة إلكترونياً ودورها في الحد من مخاطر الأعمال: دراسة تحليلية ميدانية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة (بحث غير منشور)، كلية التجارة، جامعة أسيوط.

٢) الهيئة العامة لسوق المال (٢٠٠٨)، "المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى"، المجلد الأول، مصر.

٣) وجدى حامد حجازى (٢٠١٥)، "القيمة المضافة من التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة من وجهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين في الأسهم - دراسة تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، المجلد ٥٢، العدد الأول.

#### ثانياً: المراجعة باللغة الانجليزية:

- 1) AICPA/CICA, "Exposure Draft, Trust Services Principles and Criteria – Incorporating Sys Trust and Web Trust, Trust Services", AICPA, New York, NY10036-8775, July1, 2002.
- 2) Al-Masry, St. A., & Salam, S. (2020). Compliance with Reporting on Assurance Services. *Journal of Business Research*, 41(4), Pp:3-31.
- 3) Al-Masry, St. A., & Salam, S., (2020). Audit Firm's Characteristics and Assurance Services' Provision (An Empirical Study). *Journal of Business Research*, 42(1), Pp:5-33.

- 4) Bedford, A., Bugeja, M., Ghannam, S., & Ma, N. (2021). The quality of other assurance services supplied by accounting firms: Evidence from independent expert reports. **International Journal of Auditing**, 25(1), Pp:40-58.
- 5) Channuntapipat, C. (2021). **Assurance services for sustainability reporting and beyond**. In *Routledge Handbook of Environmental Accounting* (pp. 125-136). Routledge.
- 6) Chen, X.; Wan, P., Quan, X., & Sial, M. S. (2020). Does corporate social responsibility matter to management forecast precision? Evidence from China. **Economic Research-Ekonomiska Istraživanja**, 33(1), Pp:1767-1795.
- 7) Frazer, L. (2020). Does Internal Control Improve the Attestation Function and by Extension Assurance Services? A Practical Approach. **Journal of Accounting & Finance** (2158-3625), 20(1).
- 8) Elliott, R.,(1998)" Assurance Services and the Audit Heritage", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.17, Pp:1-7.
- 9) He, Xinwu.,(2021) "Sustainability Assurance: A Call for Specialist Standards: Farooq, MB and De Villiers, C., 2019. The shaping of sustainability assurance through the competition between accounting and non-accounting providers. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, 32 (1), Pp: 307-336."
- 10) IFAC/ IAASB,(2013),**Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements**", (partII),New York.
- 11) 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**,Vol.10, Pp: 143- 162.



- 12) Knechel, R., Salterio, S., & Ballou, B., (2007), "Auditing assurance and risk", 3<sup>rd</sup> Edition, Cincinnati, OH: Thomson Southwest.
- 13) Lessambo, F. I., Lessambo, F. I., & Weis. (2018). **Auditing, Assurance Services, and Forensics**. Springer International Publishing. P.7
- 14) massler, J.;william.f; steven, m. &douglas, p.(2006), " **Auditing and Assurance Services: Asystematic Approach**", Fourth Edition: megraw- hill inc.
- 15) Louwers, T. J., Sinason, D. H., Strawser, J. R., Thibodeau, J. C., & Blay, A. D. (2018). **Auditing & assurance services**. McGraw-Hill Education.
- 16) Onyango-Delewa, P., & Nkote, I. N. (2021). Can auditing and other assurance services stimulate public expenditure governance? The context of fiscal institutionalization mediation in local governments. **International Journal of Public Sector Performance Management**, 7(3), Pp:337-357.
- 17) Ruhnke, K., & Lubitsch, K.,(2010),B" Determinants of the Maximum Level of Assurance for Various Assurance Services", **International Journal of Auditing**,14,Pp:233-255.
- 18) Turker, I., & Bicer, A. A. (2020). **How to Use Blockchain Effectively in Auditing and Assurance Services**. In **Digital Business Strategies in Blockchain Ecosystems** (Pp: 457-471). Springer, Cham.
- 19) Knechel, W. R. (2021). The Future of Assurance in Capital Markets: Reclaiming the Economic Imperative of the Auditing Profession. **Accounting Horizons**, 35(1), 133-151.
- 20) Ertan, Y. (2021). Materiality in Independent Audit and Sustainability Reports Assurance. In **Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era** ( 181-190). Springer, Cham.

