

يرتبط ربح رهنهما على الأقل يوما فيما بيننا تسارنا
تبادلنا معها بقاله تشاركنا فيها بقرابة أعوانا رغبنا

رأيت بها بقاءنا على ما

تسويةا فإتضحنا من قاربتنا

لبنائه، فإتضحنا من قاربتنا من قبلنا من بعدنا بقاءنا بقرابة
AICPA 1993 من قبلنا من قبلنا بقرابة من قبلنا من قبلنا بقرابة
AICPA 1993 من قبلنا من قبلنا بقرابة من قبلنا من قبلنا بقرابة

دراسة انتقادية لدور التأكيد المهني في تطوير

أهداف وتشكيلة خدمات مراقب الحسابات

هناك عدة أهداف لتأكيد المهنة منها: (Parker and Gaining 1996; Elbitt 1994; Havelka et al, 1998; Havelka
Beats and Soutier 1993; AICPA, 1993)

في ربح رهنهما على الأقل يوما فيما بيننا تسارنا
تبادلنا معها بقاله تشاركنا فيها بقرابة أعوانا رغبنا
رأيت بها بقاءنا على ما

أهداف وتشكيلة خدمات مراقب الحسابات

هناك عدة أهداف لتأكيد المهنة منها: (Parker and Gaining 1996; Elbitt 1994; Havelka et al, 1998; Havelka
Beats and Soutier 1993; AICPA, 1993)

في ربح رهنهما على الأقل يوما فيما بيننا تسارنا
تبادلنا معها بقاله تشاركنا فيها بقرابة أعوانا رغبنا
رأيت بها بقاءنا على ما

من إعداد: الأستاذ المساعد الدكتور عبد الوهاب نصر علي - كلية التربية - جامعة بغداد

دراسة انتقادية لدور التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات

د. عبد الوهاب نصر علي*

استعراض مشكلة البحث:

شهد العقد الأخير من القرن العشرين إهتماماً كبيراً من بعض المنظمات المهنية، مثل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، ومعهد المحاسبين القانونيين الكندي CICA، وكذلك من بعض الباحثين المحاسبين، باستكشاف ودراسة وبلورة أهم المدخل المتاحة، والممكنة، لتطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات.

وتكاد تجمع هذه الجهود المهنية والبحثية على أن خدمة التأكيد المهني Assurance Service هي المنتج المهني، الذي يجب على مراقب الحسابات إضافته لتشكيلة خدماته المهنية الحالية (Fargher and Gramling, 1996; Elliott, 1994, 1997, 1998; Havelka et al, 1998; Beets and Souther, 1999; AICPA, 1993, 1997).

وتعتقد هذه الجهود أمالاً كبيرة على أن أداء مراقب الحسابات لخدمة التأكيد المهني، في مطلع القرن الحادي والعشرين، سوف يساعد على تطوير تشكيلة خدماته المهنية لمواجهة فائض الطلب الحالي والمتوقع على هذه الخدمات. وأن هذا التطوير سوف يدعم الموقف التنافسي للمهنة من ناحية، وسوف يكون له مردوده الاقتصادي الإيجابي عليها، كصناعة، من ناحية أخرى.

وخدمة التأكيد المهني خدمة غير تصديقية Monattestational ثنائية الأطراف، تستهدف تحسين جودة المعلومات، وبيئة إنتاج هذه المعلومات، وذلك لخدمة أهداف متخذي القرارات.

وفي ظل انتشار مفهوم تكنولوجيا المعلومات (IT) نظرياً وعملياً، فإن تأكيد مراقب الحسابات بشأن جودة المعلومات، ونظم المعلومات، من شأنه أن ينمي عرض خدماته المهنية كماً ونوعاً. لأنه سوف يؤكد، عندئذ، على خصائص أخرى للمعلومات، بخلاف خاصية إمكانية الاعتماد Reliability، محور اهتمام خدمتي المراجعة التقليدية للقوائم المالية، والتصديق Attestation على إفصاح طرف لطرف آخر. كما سيغطي التأكيد المهني البيانات غير المالية بجانب البيانات المالية. وأخيراً فإنه سيشمل التأكيد بشأن وسائل أخرى للإفصاح، بخلاف القوائم المالية. بل ويمكن أن يساهم في إنتاج معلومات ملائمة مباشرة لمتخذ القرار.

* أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

ويجد المتتبع لهذه الجهود المهنية والبحثية، في مجال التأكيد المهني، أنها قد نجحت، بدرجة كبيرة، في بلورة بعض المفاهيم المهنية، مثل تعريف وأهداف ومجالات التأكيد المهني. إلا أن هناك بعض القضايا البحثية لم تحسمها هذه الجهود.

ولعل من أهم هذه القضايا؛ ماهي علاقة التأكيد المهني بخدمات مراقب الحسابات ككل؟، ما مدى مساهمة التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات؟، ماهي المعايير المهنية التي ستحكم ممارسة مراقب الحسابات لخدمة التأكيد المهني؟، ماهي معايير القياس الملائمة لخدمات التأكيد المهني؟، و ماهي المساهمات المطلوبة من المنظمات المهنية والأكاديميين والممارسين، على السواء، لتدعيم الدور الإيجابي المستهدف لخدمة التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات؟

ويعتقد الباحث أن البحوث في هذا المجال المهني الجديد، في مصر، يجب أن تدلي بدلوما الآن، خاصة فيما يتعلق بتطوير خدمة التأكيد المهني. ويعتقد، أيضاً، أن نتائج هذه البحوث يمكن أن تخدم أغراض المرحلة التالية من الاهتمام البحثي بهذا الموضوع، وهي مرحلة البحوث الاستكشافية الميدانية، وبحوث اختبار الفروض. والتي يمكن أن تساهم بلا شك في الوصول إلى تنظيم مهني فعال، وممارسة مهنية مجدية، لخدمة التأكيد المهني.

وعليه، يمكن صياغة مشكلة هذا البحث في كيفية الإجابة على التساؤلات الثلاث الآتية: التساؤل الأول؛ في ضوء الجهود المهنية والبحثية، المتاحة الآن، ما هو الموقع المتوقع للتأكيد المهني في تشكيلة خدمات مراقب الحسابات الحالية؟ والتساؤل الثاني؛ ماهو الدور الإيجابي المستهدف للتأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات؟ والتساؤل الثالث؛ ماذا يجب على المهتمين بالمهنة، من ممارسين وأكاديميين ومنظمين، عمله لتدعيم الدور الإيجابي المستهدف للتأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات؟

أهداف البحث:

يستهدف البحث تأصيل، وتوصيف، الدور الإيجابي المستهدف لخدمة التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات في نهاية القرن العشرين. كما يستهدف البحث بلورة المساهمات الواجبة للمهتمين بالمهنة، من الممارسين والأكاديميين والمنظمين، لأغراض تدعيم هذا الدور الإيجابي المستهدف للتأكيد المهني.

أهمية البحث:

يعتقد الباحث أن هذا البحث يستمد أهميته من زاويتين: الزاوية الأولى؛ أنه يحاول تأصيل مفهوم خدمة التأكيد المهني، ودورها المستهدف في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، في نهاية القرن العشرين، بما يثبت جدارة المهنة في مواجهة أهم متغيرات بيئة الممارسة، خاصة ثورة وتكنولوجيا المعلومات.

والزاوية الثانية، أن البحث بهذه الصورة سوف يساهم، مع غيره من البحوث، في دعم الجهود الموجهة نحو تنظيم هذه الخدمة المهنية الجديدة، رسمياً من ناحية، وفي وضع بناء فكري لها، يمكن أن تنطلق منه البحوث الاستكشافية الميدانية، ثم بحوث اختبار الفروض، مستقبلاً، في هذا المجال، من ناحية أخرى.

منهج وخطة البحث:

وفقاً لأهداف البحث ومشكلته سوف يتم استعراض وتقييم أهم الدراسات السابقة، في مجال التأكيد المهني. وانطلاقاً من التقييم الانتقادي لهذه الدراسات سيتم استنباط توصيف محدد لخدمة التأكيد المهني، وبلورة دورها المستهدف في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، واقتراح وتبرير متطلبات تدعيم هذا الدور. وسوف يشتمل البحث على أربعة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تأصيل دور التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات.

المبحث الثاني: توصيف دور التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات.

المبحث الثالث: متطلبات تدعيم دور التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات.

المبحث الرابع: خلاصة البحث وأهم التوصيات.

المبحث الأول

تأصيل دور التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف

تشكيلة خدمات مراقب الحسابات

تستهدف الدراسة في هذا المبحث تأصيل دور التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات. وذلك من خلال عرض وتقييم أهم الدراسات السابقة في مجال التأكيد المهني. وبما يساعد على استخلاص أهم القضايا المتفق عليها بين هذه الدراسات، والتي يمكن الانطلاق منها لتوصيف دور خدمة التأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات من ناحية، واستخلاص متطلبات تدعيم هذا الدور من ناحية أخرى. وسوف نعرض لأهم هذه الدراسات، ثم يلي ذلك تقييم انتقادي لها، على النحو التالي:

١ - استعراض أهم الدراسات السابقة:

لأن البحث يركز على تأصيل وتوصيف دور التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات في نهاية القرن العشرين. فسوف نركز على أهم الدراسات السابقة، في العقد الأخير من هذا القرن، على النحو الآتي:

١/١ - دراسة: Barefield et al, 1993

استهدفت هذه الدراسة بحث الطلب على خدمتي الفحص Review وإكمال القوائم المالية Compilation^(١)، من خلال تطوير وتطبيق نموذجين للأتعاب والطلب. وذلك في محاولة لسحب مفهوم اقتصاديات المراجعة على خدمات أخرى لمراقب الحسابات. وأجريت الدراسة على عينة من الشركات الأمريكية المقيدة بالبورصة. وهي شركات تقتضي ظروفها أن تطلب خدمتي الفحص وإكمال القوائم المالية، بجانب خدمة المراجعة.

ووفقاً لهذه الدراسة، يمكن تقسيم خدمات مراقب الحسابات إلى خدمات تصديقية Attestational، وخدمات غير تصديقية Nonattestational. وتشمل الخدمات التصديقية كلاً من؛ إكمال القوائم المالية والفحص والمراجعة. بينما تشمل الخدمات غير التصديقية كلاً من؛ الخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية للإدارة MAS وإمسك الدفاتر Bookkeeping.

وخلصت الدراسة إلى أن نوع الخدمة المهنية المقدمة للعميل، بجانب متغيرات أخرى مثل حجم العميل وحجم المكتب، يؤثر في تحديد الأتعاب. وأنه من المفترض أن تتناسب

(١) يقدم إكمال القوائم المالية معلومات تعرضها الإدارة. بينما يعتمد الفحص على إجرائي الاستفسار والفحص التحليلي للوصول إلى تأكيد محدود بشأن عدالة القوائم المالية (Bagshaw, 2000). ووفقاً لقائمة معايير خدمات الفحص المحاسبية (SSARS No.1) فإن خدمة إكمال القوائم المالية تقدم تأكيداً محدوداً، إن لم يكن غير موجود بالمرّة، بشأن عدالة القوائم المالية. بينما يقدم الفحص تأكيداً محدوداً، في حين تقدم خدمة مراجعة القوائم المالية أعلى مستوى من هذا التأكيد.

الأتعاب طردياً مع مستوى التأكيد المقدم. وعليه فمن المتوقع - في معظم الأحيان - أن تكون أتعاب المراجعة أعلى من أتعاب الفحص، والأخيرة أعلى من أتعاب إكمال القوائم المالية.

١ / ٢ - دراسة : Elliott, 1994

استهدفت هذه الدراسة بحث أثر تكنولوجيا المعلومات على بيئة الممارسة المهنية، وبخاصة خدمة التصديق المهني. وركزت الدراسة، بصفة أساسية، على جهود مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA^(١)، التي استهدفت البحث عن، واستكشاف، أهم آليات تحقيق أفضل استجابة مهنية نحو التغييرات الحديثة في بيئة الممارسة المهنية، خاصة التغييرات الناتجة عن، ظهور وتطبيقات، تكنولوجيا المعلومات.

وناقشت الدراسة أثر تكنولوجيا المعلومات على إعداد الوحدة الاقتصادية لتقاريرها المالية. وخلصت إلى أن أدوات، مثل الحاسبات والبرامج الجاهزة والاتصال عن بعد Telecommunications، قد جعلت تجميع وتخزين أنواع مختلفة من البيانات، وكذا التقرير عنها، عملية منخفضة التكاليف.

كما أن هناك حاجة من جانب متخذي القرارات، من خارج وداخل التنظيم، لمعلومات جديدة، بعضها غير مالي. ولذلك أصبحت الشركات تجمع وتراقب بيانات عن؛ رضا المستهلك، عيوب المنتج، اتجاهات العاملين، ومقاييس الأداء. ولا شك أن هذه البيانات تعكس، وتعبّر عن، بيئة التنظيم. وستؤثر بالطبع على مقدرة الشركات في إعداد التقارير، المالية وغير المالية.

وناقشت الدراسة أيضاً العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات ومستخدمي التقارير المالية، التي تم مراجعتها. وخلصت إلى أن المستثمرين الأفراد لم يعودوا أهم مستخدم للتقارير المالية. فهناك الآن المستثمر المؤسسي، مثل صناديق الاستثمار، وبنوك الاستثمار، ومحللي الأوراق المالية. وأن الثورة المتوقعة في هذه العلاقة تتمثل في إمكانية دخول مستخدمي القوائم المالية على قاعدة بيانات الوحدة الاقتصادية. وبالتالي يمكنهم استخدام التكنولوجيا المتطورة في تشغيل البيانات، التي حصلوا عليها، بطريقة فورية.

(١) في إطار هذه الجهود، أصدرت لجنة التخطيط الاستراتيجي SPC، المبنية عن الجمع، تقارير تؤكد فيها الحاجة لمواءمة وظيفة التصديق مع التغيرات في بيئة الممارسة المهنية، خاصة تلك الناتجة عن تكنولوجيا المعلومات. كما قام مجلس معايير المراجعة ASB بوضع تصور لوظيفي المراجعة والتأكيد سنة ٢٠٠٠، وما بعدها.

كما عقد الجمع مؤتمراً للمراجعة والتأكيد المهني، لبحث التوقعات بشأن بيئة الممارسة المهنية المستقبلية، وكيف سيتم التجاوب مهنيًا معها. وبناءً على توصيات هذا المؤتمر، أنشأ المجمع اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني AICPA Special Committee on Assurance Service (SCAS) لوضع خطة استراتيجية لوظيفة التأكيد المتطورة، تستجيب للتغيرات في بيئة الممارسة المهنية، وقابلة للتطبيق. وذلك لأن الحفاظ على مهنة المحاسبة، كصناعة، يحتاج من القائمين على هذه المهنة، دائماً أن يدركوا مشاكل واحتياجات العملاء من المعلومات. حتى يمكن للمراجع أداء الخدمة المهنية، التي تؤكد على جودة هذه المعلومات. وهي خدمة التأكيد المهني.

وإن كان من المؤكد أن تحتفظ إدارة الشركات ببيانات خاصة، لأغراض عدم استفادة المنافسين منها مثلاً، إلا أنه من المؤكد أيضاً أن هذا التطور في إنتاج وتدفق المعلومات، لأصحاب المصلحة في المشروع، سيؤثر على وظيفة التصديق Attestation المهني.

وخلصت الدراسة، في هذا الصدد، إلى أن ثورة تكنولوجيا المعلومات ستؤثر على كيفية أداء المراجع لخدمة التصديق التقليدية، أو بمعنى آخر مراجعة القوائم المالية. ومن مجالات هذا التأثير؛ تغيير متطلبات التأهيل والتدريب، وجمع وتقييم الأدلة، تخطيط وتقسيم العمل، تنقيح وتنفيذ برامج المراجعة في السنة التالية باستخدام قواعد بيانات المراجعة في السنة السابقة، والاعتماد على نظم الخبرة في صياغة الأحكام المهنية وتنفيذ إجراءات المراجعة.

ودافعت الدراسة عن تأثير الحاسب وتكنولوجيا المعلومات، على المراجعة التقليدية. وأنه سيؤدي إلى توليد طلب على خدمة تأكيد مهني فوري In Real Time، بشأن تصميم وتشغيل نظم المعلومات. ويستهدف التأكيد المهني هنا ضمان قدرة نظم المعلومات على إنتاج معلومات فورية يمكن الاعتماد عليها، وأن هذه النظم تعمل بفعالية.

ووفقاً لهذه الدراسة، تعرف خدمة التصديق بأنها خدمة مهنية تستهدف أن يعد المصدق Attester تقريراً بشأن مدى إمكانية الاعتماد على إفصاحات، أو مزاعم، مكتوبة^(١)، وهناك طرف آخر مسئول عن إعدادها. ومن أشكال هذا التصديق، فحص ومراجعة القوائم المالية للمشروع.

والهدف الأساسي من التصديق، بهذا المعنى، تخفيض خطر مستخدم المعلومات، الناتج من اتخاذ قرارات أقل مثالية، بسبب اعتماده على معلومات غير سليمة Deficient. ولذلك فإن استطاع مراقب الحسابات التأكيد لمتخذ القرار، بشأن إمكانية اعتماده على المعلومات المقدمة له، فسوف يتحقق هدف التصديق. إلا أن الوفاء بهذا الهدف يحتاج إلى توسيع نطاق نموذج التصديق التقليدي.

لقد تم فعلاً توسيع نموذج التصديق التقليدي، من خلال مؤتمر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي للمراجعة والتأكيد المهني، والذي عقد في مايو سنة ١٩٩٣. وشارك فيه مراجعون، بعضهم أعضاء في مجلس معايير المراجعة ASB، ومنظمون Regulators وبعض أساتذة المحاسبة والمراجعة.

ووفقاً لما أنهى إليه هذا المؤتمر، يعرف التأكيد المهني بأنه الوصول إلى استنتاج Conclusion، كتابي أو شفهي، بشأن إمكانية الاعتماد على و/ أو ملاءمة المعلومات و/ أو نظم المعلومات. وبالقطع يذهب هذا المفهوم لما هو أكثر بكثير من التصديق المهني.

(١) وفقاً لقائمة معايير التصديق رقم (١) الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA سنة ١٩٨٦، تعرف المزاعم Assertions بأنها أي إعلان Declaration، أو مجموعة من الإعلانات، أو الإفصاحات، المرتبطة ببعضها البعض، بواسطة طرف ما مسئول عن هذا الإعلان (SSAE No. 1, 1986).

١ / ٣ - دراسة : Fargher and Gramling, 1996 ومناقشة: Kinney, 1996; Thesberg, 1996

استهدفت هذه الدراسة بحث، واختبار، مدى حاجة مديري استثمار أموال التعويضات والمعاشات لخدمة تصديقية غير تقليدية من مراقب الحسابات. وكان هدف الخدمة المطلوبة أن يحدد مراقب الحسابات مدى التزام مديري الاستثمار بمعايير الإفصاح التي أعدتها جمعية إدارة وبحوث الاستثمار. ومن ثم تحديد مدى إمكانية الاعتماد على، والوثوق في، التقارير التي أعدها مديرو الاستثمار.

ويحسب لهذه الدراسة أنها ربطت عملياً بين تأهيل مراقب الحسابات وخبرته بالصناعة من ناحية، وكفاءته في التصديق المتخصص، بشأن مدى التزام مديري الاستثمار بمعايير غير محاسبية، من ناحية أخرى. وأنها أختبرت طلب العميل على خدمات تصديقية غير تقليدية، من نفس مراقب حساباتها.

وفي مناقشة لهذه الدراسة، يرى (Thesberg, 1996) أنها قابلة للتطبيق على القضايا التي اقترحتها لجنة التأكيد المهني، المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، وكذلك اللجنة المماثلة TFAS، المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الكندي CICA. ويرى، كذلك، أن هذه الدراسة قد أثبتت، ميدانياً، أن مراقب الحسابات يستطيع التصديق في مجالات خارج القوائم المالية من ناحية، ويستخدم مقاييس بخلاف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP، من ناحية أخرى. وأنه بذلك يفي بطلب متخذي القرارات على خدماته غير التقليدية.

ويأخذ (Thesberg, 1996) على هذه الدراسة أنها استقصت رأي مشتري الخدمة المهنية، وهم مديري الاستثمار. وأهملت استقصاء رأي متخذي القرارات، مستخدمي معلومات مقياس الأداء، أي إدارة صندوق المعاشات. أو يمكن القول بأن عدم التركيز على مستخدم المعلومات يعني عدم الاهتمام بقياس وتقييم قيمة خدمة التصديق.

وفي مناقشة أيضاً لدراسة (Fargher and Gramling, 1996) السابقة، أكد (Kinney, 1996) على أن هذه الدراسة قد تناولت أحد المجالات التي رأت لجنة التأكيد المهني، المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، أنه من المجالات التي يجب أن يطررها التأكيد المهني، في سبيل جعل المهنة مجدبة اقتصادياً سنة ٢٠٠٦. وهي مجالات يؤكد بشأنها مراقب الحسابات بناءً على طلب منتج، أو مستخدم، المعلومات.

وفي هذا السياق يرى (Kinney)، أيضاً، وقد كان عضواً بلجنة التأكيد المهني - المشار إليها هذه - أن الدراسة السابقة أثبتت أن بإمكان مراقب الحسابات التصديق على مزاعم غير مالية، عكس الحال في مراجعة القوائم المالية.

ويرى، أيضاً، أن التصديق على مدى التزام مديري الاستثمار بمعايير أداء، وضعتها جمعية إدارة وبحوث الاستثمار، كبديل للمبادئ المحاسبية، قد يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة ومعرفة المراجع بأنظمة الرقابة، وطبيعة الأعمال. وأخيراً، يتفق (Kinney) مع (Thesberg)

بأن دراسة (Fargher and Gramling, 1996) السابقة لم تهتم ببحث أثر خدمة التصديق على مستخدمي المعلومات.

١/ ٤- دراسة: Brackney and Helms, 1996

استهدفت هذه الدراسة، وهي دراسة استكشافية، استقصاء رأي عينة من مراقبي الحسابات، أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، بشأن طبيعة ونطاق خدمات التصديق المقدمة حالياً، وتلك التي يتوقعون أدائها في المستقبل.

وتتعلق الدراسة من خلفية، مؤداها أن أصحاب المصلحة في المشروع، خاصة المستثمرين، وفي مواجهة ثورة وتكنولوجيا المعلومات، يطالبون بأن توسع المهنة من نطاق التأكيد المهني، ليغطي المصادر والأشكال الجديدة من المعلومات.

وخلصت الدراسة إلى أن أداء خدمة التصديق يتطلب من مراقب الحسابات تقديم مستوى مناسب من التأكيد، بشأن مزاعم مكتوبة أعدها العميل، أو طرف ثالث. حيث يتم تقييم المزاعم هذه بالرجوع إلى معيار Criteria، أو مقياس مناسب. وأن أفراد العينة يرون أن خدمات التصديق الجديدة تطرق مجالات اعترفت بها معايير مهنية جديدة. وأن معظم المزاعم، محل التصديق، ذات طبيعة مالية. وأن خبرة منشآت المحاسبة الكبرى وراء أداء هذه الخدمات المهنية. وأنهم يتوقعون التوسع في أداء خدمات تصديق غير تقليدية. وسيزيد وزنها النسبي إلى إجمالي الخدمات المهنية المقدمة من قبل منشأة المحاسبة.

١/ ٥- دراسة: Elliott, 1997

استهدفت هذه الدراسة طرح أهم القضايا المهنية المرتبطة بخدمة التأكيد المهني. واستندت الدراسة في طرحها، لهذه القضايا، على تقرير اللجنة الخاصة بخدمة التأكيد المهني SCAS، التي شكلها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لهذا الغرض، سنة ١٩٩٧.

لقد أدركت هذه اللجنة أن سوق المراجعة ظلت ساكنة لسنوات كثيرة. ويحتاج تشييطها إلى استحداث أنواع جديدة من الخدمات المهنية، مع تطوير المتاح منها الآن، في نفس الوقت. وإن كان من المفضل، بل ومن المجدي مهنيًا، أن يتم التطوير بالبناء على مراجعة الحسابات، جنباً إلى جنب مع تخطيط الطلب المستحدث على خدمات مراقب الحسابات.

وترى اللجنة أيضاً، أن سوق المراجعة لم يعد يكفيها أن يؤكد مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية، خاصة المستثمرين والدائنين، أن المعلومات المقدمة لهم يمكن الاعتماد عليها. بل أصبح مطلوباً منه، بالإضافة إلى ذلك، أن يؤكد بشأن جودة هذه المعلومات. وأن السبيل إلى ذلك أن يقوم بأداء خدمة التأكيد المهني.

وذلك لأن التأكيد المهني سوف يساعد مراقب الحسابات على تطوير المراجعة التقليدية، عن طريق توسيع تشكيلة عملائه، بحيث تشمل؛ عملاء المشروع، العمال، المقرضين، الإدارة

العليا، الموردين، مؤسسات الاستثمار، المحللين الماليين، والأفراد متخذي القرارات. كما أن التأكيد المهني سوف يساهم في توسيع نطاق عمله، ليشمل التأكيد بشأن نظم المعلومات غير المالية، ويعمل على تطوير أساليب تقديم الخدمات المهنية، باستخدام مزايا تكنولوجيا المعلومات.

وعرفت اللجنة التأكيد المهني بأنه خدمة مهنية مستقلة، تهدف إلى تحسين جودة المعلومات، بصفة عامة، لخدمة متخذي القرارات. وترى أن هذا التعريف يركز على احتياجات متخذي القرارات، بشأن جودة المعلومات. ويفتح الباب أمام احتمالات نمو هذه الخدمة المهنية، تبعاً لنمو احتياجات متخذي القرارات من المعلومات. كما يسمح هذا التعريف بتوسيع علاقة المشروع بالجهات الخارجية، عن طريق خدمة عملاء جدد، وتقديم خدمات جديدة، واستخدام تكنولوجيا جديدة.

وخلصت اللجنة إلى أن التأكيد المهني خدمة مهنية، تمثل أحدث تطوير ممكن للمراجعة، لأنه يمتد لما هو أبعد من خدمة التصديق، سواء من حيث مجالاته، أو أهدافه. كما عرفت اللجنة المؤكد Assurer، بأنه شخص يؤدي خدمة لتحسين جودة المعلومات، وبيئتها لخدمة متخذي القرارات. وترى أن هذا التعريف يتمشى مع ماضي ومستقبل المهنة. كما خلصت اللجنة إلى أن قيام مراقب الحسابات بخدمة التأكيد المهني بكفاءة يحتاج إلى البحث عن حلول، عملية، لكثير من المشاكل. وخاصة المشاكل المرتبطة بالكفاءة المهنية، والعملية، ومعايير القياس، والتواءم مع آثار تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة معاً.

٦/١ - دراسة : Elliott, 1998

تعد هذه الدراسة امتداداً للدراسة السابقة مباشرة. وترتكز على مناقشة تقرير اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني SCAS. وترى الدراسة أن التقرير قد انتهى إلى أن هناك ثلاثة مصادر تؤثر في المراجعة التقليدية. أول هذه المصادر ثبات الطلب عليها، مما أدى إلى انخفاض دخل منشآت المحاسبة منها، خاصة في الولايات المتحدة وكندا. حيث وصل هذا الانخفاض في كندا إلى ١١%، بين سنتي ١٩٩١، ١٩٩٦.

والمصدر الثاني انخفاض فرص العمل بمنشآت المحاسبة، نظراً للتطور الكبير في تكنولوجيا المراجعة. ويتركز المصدر التأثيري الثالث في انخفاض الأتعاب، بسبب حدة المنافسة في سوق المهنة، وتزايد ضغوط العملاء. ومن أجل ذلك رأت اللجنة أهمية أن يؤدي مراقب الحسابات خدمة مهنية جديدة. وأنه من المفضل البناء على المراجعة التقليدية، بدلاً من استحداث خدمات مهنية من فراغ.

ورأت اللجنة أن تكنولوجيا المعلومات قد أدت إلى اقتراب الطرف الثالث من قواعد بيانات العميل. كما أدت إلى إمكانية إعداد العميل لتقارير فورية، بجانب التقارير السنوية والدورية. ومؤدى ذلك، أن مراقب الحسابات أصبح مطالباً بالتأكيد الفوري in Real- Time، بشأن المعلومات، التي توفرها هذه التقارير.

بأن دراسة (Fargher and Gramling, 1996) السابقة لم تهتم ببحث أثر خدمة التصديق على مستخدمي المعلومات.

١/٤ - دراسة: Brackney and Helms, 1996

استهدفت هذه الدراسة، وهي دراسة استكشافية، استقصاء رأي عينة من مراقبي الحسابات، أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، بشأن طبيعة ونطاق خدمات التصديق المقدمة حالياً، وتلك التي يتوقعون أدائها في المستقبل.

وتتعلق الدراسة من خلفية، مؤداها أن أصحاب المصلحة في المشروع، خاصة المستثمرين، وفي مواجهة ثورة وتكنولوجيا المعلومات، يطالبون بأن توسع المهنة من نطاق التأكيد المهني، ليغطي المصادر والأشكال الجديدة من المعلومات.

وخلصت الدراسة إلى أن أداء خدمة التصديق يتطلب من مراقب الحسابات تقديم مستوى مناسب من التأكيد، بشأن مزاعم مكتوبة أعدها العميل، أو طرف ثالث. حيث يتم تقييم المزاعم هذه بالرجوع إلى معيار Criteria، أو مقياس مناسب. وأن أفراد العينة يرون أن خدمات التصديق الجديدة تطرق مجالات اعترفت بها معايير مهنية جديدة. وأن معظم المزاعم، محل التصديق، ذات طبيعة مالية. وأن خبرة منشآت المحاسبة الكبرى وراء أداء هذه الخدمات المهنية. وأنهم يتوقعون التوسع في أداء خدمات تصديق غير تقليدية. وسيزيد وزنها النسبي إلى إجمالي الخدمات المهنية المقدمة من قبل منشأة المحاسبة.

١/٥ - دراسة: Elliott, 1997

استهدفت هذه الدراسة طرح أهم القضايا المهنية المرتبطة بخدمة التأكيد المهني. واستندت الدراسة في طرحها، لهذه القضايا، على تقرير اللجنة الخاصة بخدمة التأكيد المهني SCAS، التي شكلها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لهذا الغرض، سنة ١٩٩٧.

لقد أدركت هذه اللجنة أن سوق المراجعة ظلت ساكنة لسنوات كثيرة. ويحتاج تنشيطها إلى استحداث أنواع جديدة من الخدمات المهنية، مع تطوير المتاح منها الآن، في نفس الوقت. وإن كان من المفضل، بل ومن المجدي مهنيًا، أن يتم التطوير بالبناء على مراجعة الحسابات، جنباً إلى جنب مع تخطيط الطلب المستحدث على خدمات مراقب الحسابات.

وترى اللجنة أيضاً، أن سوق المراجعة لم يعد يكفيها أن يؤكد مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية، خاصة المستثمرين والدائنين، أن المعلومات المقدمة لهم يمكن الاعتماد عليها. بل أصبح مطلوباً منه، بالإضافة إلى ذلك، أن يؤكد بشأن جودة هذه المعلومات. وأن السبيل إلى ذلك أن يقوم بأداء خدمة التأكيد المهني.

وذلك لأن التأكيد المهني سوف يساعد مراقب الحسابات على تطوير المراجعة التقليدية، عن طريق توسيع تشكيلة عملائه، بحيث تشمل؛ عملاء المشروع، العمال، المقرضين، الإدارة

العليا، الموردين، مؤسسات الاستثمار، المحللين الماليين، والأفراد متخذي القرارات. كما أن التأكيد المهني سوف يساهم في توسيع نطاق عمله، ليشمل التأكيد بشأن نظم المعلومات غير المالية، ويعمل على تطوير أساليب تقديم الخدمات المهنية، باستخدام مزايا تكنولوجيا المعلومات.

وعرفت اللجنة التأكيد المهني بأنه خدمة مهنية مستقلة، تهدف إلى تحسين جودة المعلومات، بصفة عامة، لخدمة متخذي القرارات. وترى أن هذا التعريف يركز على احتياجات متخذي القرارات، بشأن جودة المعلومات. ويفتح الباب أمام احتمالات نمو هذه الخدمة المهنية، تبعاً لنمو احتياجات متخذي القرارات من المعلومات. كما يسمح هذا التعريف بتوسيع علاقة المشروع بالجهات الخارجية، عن طريق خدمة عملاء جدد، وتقديم خدمات جديدة، واستخدام تكنولوجيا جديدة.

وخلصت اللجنة إلى أن التأكيد المهني خدمة مهنية، تمثل أحدث تطوير ممكن للمراجعة، لأنه يمتد لما هو أبعد من خدمة التصديق، سواء من حيث مجالاته، أو أهدافه. كما عرفت اللجنة المؤكد Assurer، بأنه شخص يؤدي خدمة لتحسين جودة المعلومات، وبيئتها لخدمة متخذي القرارات. وترى أن هذا التعريف يتمشى مع ماضي ومستقبل المهنة. كما خلصت اللجنة إلى أن قيام مراقب الحسابات بخدمة التأكيد المهني بكفاءة يحتاج إلى البحث عن حلول، عملية، لكثير من المشاكل. وخاصة المشاكل المرتبطة بالكفاءة المهنية، والعملية، ومعايير القياس، والتواءم مع آثار تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة معاً.

٦/١ - دراسة : Elliott, 1998

تعد هذه الدراسة امتداداً للدراسة السابقة مباشرة. وتركز على مناقشة تقرير اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني SCAS. وترى الدراسة أن التقرير قد انتهى إلى أن هناك ثلاثة مصادر تؤثر في المراجعة التقليدية. أول هذه المصادر ثبات الطلب عليها، مما أدى إلى انخفاض دخل منشآت المحاسبة منها، خاصة في الولايات المتحدة وكندا. حيث وصل هذا الانخفاض في كندا إلى ١١%، بين سنتي ١٩٩١، ١٩٩٦.

والمصدر الثاني انخفاض فرص العمل بمنشآت المحاسبة، نظراً للتطور الكبير في تكنولوجيا المراجعة. ويتركز المصدر التأثيري الثالث في انخفاض الأتعاب، بسبب حدة المنافسة في سوق المهنة، وتزايد ضغوط العملاء. ومن أجل ذلك رأت اللجنة أهمية أن يؤدي مراقب الحسابات خدمة مهنية جديدة. وأنه من المفضل البناء على المراجعة التقليدية، بدلاً من استحداث خدمات مهنية من فراغ.

ورأت اللجنة أن تكنولوجيا المعلومات قد أدت إلى اقتراب الطرف الثالث من قواعد بيانات العميل. كما أدت إلى إمكانية إعداد العميل لتقارير فورية، بجانب التقارير السنوية والدورية. ومؤدى ذلك، أن مراقب الحسابات أصبح مطالباً بالتأكد الفوري in Real- Time، بشأن المعلومات، التي توفرها هذه التقارير.

ولم يختلف تعريف اللجنة، للتأكيد المهني، عما أشارت إليه دراسة (Elliott, 1997) السابقة. إلا أن اللجنة ترى أن هذا التعريف أوسع من التعريف الذي قدمه معهد المحاسبين القانونيين الكندي CICA. وذلك لأن تعريف اللجنة يتضمن العناصر الأساسية لوظيفة المراجعة، وهي الاستقلال وتحسين جودة المعلومات، لأغراض اتخاذ القرارات.

وبشأن مجال التأكيد المهني، توضح الدراسة أن المفهوم الذي قدمته اللجنة، لهذه الخدمة المهنية، يوضح تماماً أن المعلومات المقدمة لمتخذ القرار هي محور اهتمام التأكيد المهني. وعليه، فإن التأكيد المهني لن يتداخل مع نطاق المراجعة الخارجية التقليدية، بل سيمده ويطوره. وذلك لأن مفهوم التأكيد المهني يذهب لما هو أكثر من المراجعة التقليدية وخدمات التصديق. ولكن مدى البعد عن الممارسة الحالية، وكيف سيكون نمو خدمة التأكيد مستقبلاً، لهي أمور لم تتضح بعد.

ووفقاً لهذه الدراسة فقد تم استقصاء رأي ٢١ منشأة محاسبية، مختلفة الحجم، في الولايات المتحدة. لتحديد ما تقدمه من خدمات التأكيد المهني. واتضح أنها تقدم ما يجاوز ٢٠٠ خدمة تأكيد، بخلاف المراجعة. وأن معظم مهام التأكيد تركزت في التقرير عن إمكانية الاعتماد. وكان بعضها يستهدف إعداد تقارير مباشرة، عن المهمة مجال التأكيد، وليس عن مزاعم الإدارة عن هذه المهمة.

كما أشتمل الكثير من هذه الخدمات على قياس الأداء. وركزت إحدى المهام على إعداد تقرير عن مدى ملاءمة المعلومات للإدارة، وليس إمكانية الاعتماد عليها. وخلصت الدراسة، من هذا الاستقصاء، إلى وجود طلب فعلي، ونامي، على خدمات تأكيد، لا تقدمها المراجعة التقليدية.

٧/١- دراسة: King and Schwartz, 1998 ومناقشة كل من: Schatzberg, 1998;

Cameron, 1998

استهدفت هذه الدراسة بحث واختيار استراتيجيات تقييم مراقب الحسابات للخطر، عند تخطيط خدمات التأكيد المهني، وما إذا كانت هذه الاستراتيجيات تختلف عنها، في ظل مراجعة القوائم المالية السنوية.

وأكدت الدراسة على تعريف التأكيد المهني، كما جاء بتقرير لجنة التأكيد المهني، والذي عرضه Elliott، رئيس هذه اللجنة. وترى الدراسة أن البحوث، في مجال التأكيد المهني، يجب أن تركز اهتمامها في بحث، والدفاع عن، دور التأكيد المهني في توسيع نطاق المهنة، وذلك من خلال التأكيد بشأن دور المعلومات في اتخاذ القرارات. ومن خلال دراسة الطلب على خدمات التأكيد، ودراسة ما يعرف بخطر التأكيد Assurance Risk. كما ركزت الدراسة على ضرورة البحث عن إجابة لتساؤل أساسي، وهو؛ هل يجب على مراقب الحسابات أن يكون متحفظاً Conservatism في التأكيد، مثلما هو متحفظ في المراجعة التقليدية؟

وافترضت الدراسة حالة يؤكد فيها مراقب الحسابات بشأن تصميم نظام معلومات، ينتج معلومات لمتخذ قرار استثمار. وعلى المؤكد أن يعد تقريراً عن سوء، أو جودة، النظام. وسيترتب على الفشل في التأكيد - خطر التأكيد - بصورة صحيحة إما استثمار زائد، أو اقل، من جانب متخذ القرار.

وخلصت الدراسة إلى أنه، كلما زادت دقة نظام المعلومات تزيد منافع المستثمر، متخذ القرار، بمعدل متزايد. وأنه كلما زادت قدرة القائم بالتأكد على اكتشاف، والتقرير عن، الظروف الحسنة والظروف السيئة، لنظام المعلومات، كلما زادت مساهمة ناتج خدمة التأكيد في تحسين عائد القرار. ولذلك فإن التحفظ في تقييم الخطر، عند أداء خدمة التأكيد بشأن نظام المعلومات، أمر غير مرغوب. وأن المستثمر، متخذ القرار، يهمله جودة خدمة التأكيد، دون النظر للتحفظ في تقدير الخطر، كما هو الحال في المراجعة الخارجية.

ومن نتائج الدراسة، انه يمكن تعريف خدمة التأكيد المهني بأنها خدمة مهنية تستهدف تخفيض خطر المعلومات IR، لخدمة متخذي القرارات^(١). وأن على المؤكد أن يقيم خطري التحريف، من المبالغة في القيمة ومن تخفيضها، وليس خطر وحيد القيمة، مثلما هو الحال في مراجعة القوائم المالية.

وذلك لأن المؤكد لن يبدي رأياً، ولن يقدم شهادة على معلومات، أنتجها طرف لطرف آخر - متخذ القرار. ولكنه يختبر ويتبع إجراءات إنتاج المعلومات، لمتخذ القرار. وأنه لتقييم قرار الاستثمار، فإننا نقارن بين القرار المتخذ على أساس معلومات مؤكدة عليها، بالقرار الذي كان سيتم اتخاذه بناءً على معلومات بدون تأكيد عليها. وخلاصة ذلك، أن تصميم خدمة التأكيد المهني يجب أن يشق من المستخدم User-Driven. ويجب توجيه الخدمة، لكي تكون متسقة مع تعظيم قيمتها للمستخدم^(٢).

لقد ناقش (Cameron, 1998) هذه الدراسة، مبيناً أوجه القوة والضعف فيها. وأيد ما انتهت إليه، بأن القائم بالتأكد يجب ألا يتحفظ في تقديره للخطر، عكس الحال في مراجعة القوائم المالية. لأن مستلم تقرير التأكيد هو متخذ القرار، في حين يوجد طرف ثالث في المراجعة.

(١) تعرف الدراسة خطر المعلومات بأنه خطر الخطأ في اتخاذ القرار، بسبب عدم اكتمال جودة المعلومات المقدمة لمتخذ القرار. وتكون المعلومات خاطئة، ولا يمكن الاعتماد عليها، إذا كانت متأخرة، وغير ملائمة للقرار، أو كانت غير مكتملة. ومؤدى هذا التعريف أنه من الممكن ألا تقتصر خدمة التأكيد على إمداد متخذ القرار بالمعلومات، بل قد تشمل أيضاً خدمات تحسين جودة المعلومات.

(٢) يرى (King and Schwartz) أن قيمة التأكيد Assurance Value يمكن حسابها بمقارنة صافي عائد متخذ القرار، بعد وقبل تسلمه معلومات التأكيد. أو بمعنى آخر، هي النسبة المتوقعة للزيادة في صافي أرباحه المتوقعة، نتيجة اتخاذه للقرار بناءً على معلومات ذات جودة مرتفعة، وفرئها خدمة التأكيد، مقارنة بصافي الأرباح المتوقعة، في ظل عدم وجود خدمة التأكيد هذه.

ويرى (Cameron, 1998) أنه على المؤكد، عند تقييم الخطر، أن يحاول تحقيق التوازن بين قيمة الخدمة للمستخدم، وتكلفة أداء الخدمة، والخطر المصاحب لها. كما يرى أن يمتد التأكيد المهني، ليشمل التأكيد بشأن المعلومات من طرف لطرف آخر، بدلا من أن يقتصر على علاقة ثنائية الأطراف، يكون فيها المؤكد معداً للمعلومات لمتخذ القرار. وفي هذه الحالة لن تكون المسؤولية القانونية للمؤكد أقل من مسؤوليته كمرآب حسابات. كما لن يثار، عندئذ، جدل بخصوص استقلال المؤكد من عدمه.

ومن ناحية أخرى، فقد قام (Schatzberg, 1998) بمناقشة دراسة (King and Schwartz, 1998) السابقة. ويؤيد من انتهت إليه هذه الدراسة، بخصوص ألا يكون مؤدي خدمة التأكيد متحفظاً في تقييم خطر التأكيد. وأنه من المتوقع أن تكون خدمات التأكيد، المؤداة، خدمات عالية الجودة فقط.

ويرى (Schatzberg) أن نموذج التأكيد، الذي قدمه (King and Schwartz) يشوبه بعض أوجه النقص. فالنموذج غير قابل للتعميم، ولا يقصر أداء خدمة التأكيد على مراقب الحسابات، ولم يناقش قضية استقلال المؤكد. كما يربط النموذج أتعاب التأكيد بعائد متخذ القرار، ولم يحسم مسألة المسؤولية القانونية للمؤكد، ويعتبر امتداداً لنموذج المعلومات لشخص واحد. وأخيراً، لم يوضح النموذج كيف نتحقق من التزام المؤكد بمستوى الجودة المحدد في العقد.

٨/١ - دراسة: Cullinan, 1998، ومناقشة: Lindsay, 1998; Brownlow, 1998

استهدفت هذه الدراسة بحث، واختبار، العلاقة بين حجم منشأة المحاسبة وأتعاب أداء خدمة التأكيد المهني. وانطلقت الدراسة من توصية بحوث سابقة^(١)، بضرورة أن يقدر المؤكد أتعابه، قبل دخول سوق خدمة تأكيدية ما. وأن نقطة البدء في تحليل سوق الخدمة، هي تحديد القيمة المتوقعة من الخدمة للعميل.

وأجريت الدراسة على ٩٩٣ خطة من خطط تعويضات العمال. وكان مطلوباً من المؤكد التأكيد بشأن خطة التعويضات. وخلصت إلى أن منشآت المحاسبة، الستة الكبرى، لا تحصل على أتعاب عن خدمات التأكيد، بشأن خطط التعويضات، أكبر مما تحصل عليه منشآت المحاسبة غير الكبرى. وذلك بالرغم من أن المنشآت الكبرى تملك حوالي ١٠%، من سوق هذه الخدمة.

(١) من أهم هذه البحوث بحث (Elliott and Pallais, 1977)، والذي يؤكد على أهمية أن يدرك مؤدي خدمة التأكيد قيمة الخدمة لصاحب الطلب عليها، عند دراسته لسوق التأكيد المهني، وتحديد أتعابه. وعلى سبيل المثال، فإن مقابل التأكيد للعميل، بأنه لا يواجه خطر وتكاليف الخروج على التشريعات، سيكون أكبر. والسبب أن خدمة التأكيد ستكون ذات قيمة كبيرة للعميل.

وبررت الدراسة هذه النتيجة بأن اتحادات العمال هي التي تتولى خطط تعويضات العمال. ولا ترحب، كثيراً، بمنشآت المحاسبة الكبرى. اعتقاداً منها بأن هذه المنشآت تراجع حسابات الشركات، وتدافع عن مصالح المساهمين، وتكون علاقتها بالعمال ضعيفة. ويترتب على ذلك أن تطلب الاتحادات خدمة التأكيد من منشآت المحاسبة الصغرى، خاصة المتخصصة، بل وترحب بأن تدفع لها أتعاباً أكبر.

وناقش (Cullinan, 1998) الدراسة السابقة، مقيماً إياها. وأيد القول بأن منشأة المحاسبة يجب أن تحدد أتعابها، عن أداء خدمة التأكيد المهني، استناداً إلى مدى إدراك العميل لقيمة خدمة التأكيد له.

وخلصت المناقشة، إلى أن العوامل التي تحكم تحديد أتعاب خدمة التأكيد المهني تشمل؛ العلاقة بين نشاط العميل وتخصص منشأة المحاسبة، المشاكل التي يواجهها العميل، مدى تعاون منشأة المحاسبة مع العميل لحل هذه المشاكل، وقيمة ما قدمته من حلول كما يراها العميل.

كما خلصت المناقشة إلى أنه بقدر ما تحققه خدمات منشأة المحاسبة من قيمة مضافة للعميل، بقدر ما ستتاح فرص النمو في تشكيلة خدماتها، وبقدر ما سينعكس ذلك الوضع، إيجاباً على عائداتها المالية.

كما ناقش (Lindsay, 1998) دراسة (Cullinan, 1998) السابقة. ويرى أن خدمة التأكيد المهني، التي ركزت عليها هذه الدراسة، تتماشى مع محتوى تقرير لجنة التأكيد المهني، المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من ناحية، وتقرير مجموعة العمل، المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الكندي، سنة ١٩٩٧، من ناحية أخرى. حيث ركزت خدمة التأكيد، محور الدراسة، على التأكيد بشأن خطة التعويضات، بما يساعد مدير الخطة على الالتزام بالمتطلبات اللائحة والتنظيمية الملزمة.

وانتهت المناقشة، كذلك، إلى أن نموذج تسعير خدمة التأكيد المهني، بشأن خطط تعويضات العمال، مناسب. وأن هذا النموذج قد توصل إلى أن ثلاثاً من محددات الأتعاب، عند (Simunic) تؤثر في تحديد أتعاب التأكيد المهني. وتشمل هذه المحددات؛ حجم ومدى تعقيد عمليات العميل، نوع الرأي الفني، ومجالات مشاكل المراجعة. وبحسب للدراسة، السابقة، أنها أضافت لهذه المتغيرات متغيراً آخر، وهو ظروف السوق الراهنة والمتوقعة، كمحدد لأتعاب خدمة التأكيد المهني.

٩/١ - دراسة: Havelka et al, 1998، ومناقشة: Stockton, 1998; Salterio, 1998

استهدفت هذه الدراسة بحث واختبار مدى إمكانية بناء مقاييس لخدمات التأكيد المهني. وذلك بالتطبيق على خدمة التأكيد، بشأن محددات إمكانية الاعتماد على نظم المعلومات IS Reliability. باعتبار هذا المجال ضمن مجالات التأكيد المهني، التي وردت بتقرير لجنة

التأكيد المهني، المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، ومجموعة العمل، المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الكندي.

وتؤيد الدراسة خوض المحاسبين لمجال تكنولوجيا ونظم المعلومات. كما تؤيد تعريف خدمة التأكيد، بشأن إمكانية الاعتماد على نظم المعلومات، بأنها تأكيد بأن هذه النظم يتم تصميمها وتشغيلها، بطريقة تجعلها توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها. أو أن نظم المعلومات تعمل وفق معايير قياس مقبولة. وبالتالي سيصبح التحدي الأكبر، أمام منشآت المحاسبة الراغبة في أداء هذه الخدمة، هو كيف يتم تطوير معايير لقياس مدى إمكانية الاعتماد على النظام.

وأوضحت الدراسة أن عملية تطوير نظم المعلومات تتكون من ثلاث مراحل رئيسية. وهي مرحلة التعريف ومرحلة التصميم ومرحلة التنفيذ. وعند التأكيد المهني، في هذا المجال، يجب أن يركز المؤكد على جودة المعلومات، والتي ترتبط بدورها بمرحلة التعريف. في حين ترتبط جودة النظام نفسه بمرحلة التصميم والتنفيذ. وهما المرحلتان اللتان تركزان على تحويل متطلبات جودة المعلومات إلى تصميم للنظام، ومن ثم إلى برمجة واختبارات.

وخلصت الدراسة، من تقييم البحوث السابقة في مجال جودة المعلومات ومرحلة التعريف، إلى أن هذه المرحلة تستهدف تحديد متطلبات جودة المعلومات، حتى يمكن إنتاج هذه المعلومات كاملة ومتسقة وسليمة لأغراض اتخاذ القرارات. وأن المكون الأساسي لعملية التعريف، هو تفاعل مستخدم المعلومات مع المتخصص في تكنولوجيا المعلومات، عند تحديد متطلبات جودة المعلومات.

وتؤيد الدراسة الاعتماد على فلسفة إدارة الجودة الشاملة TQM، لأغراض تحديد العوامل الجوهرية المؤثرة في عملية تعريف متطلبات جودة المعلومات^(١). وبناءً على هذه الفلسفة تم صياغة التساؤل الرئيسي للدراسة، وهو، هل يوجد اختلاف بين معتقدات مستخدمي المعلومات، ومعتقدات المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات، بخصوص الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في عملية تحديد متطلبات جودة المعلومات؟

وأجريت الدراسة التجريبية على مجموعات من مستخدمي المعلومات، ومجموعات من المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات. وخلصت الدراسة إلى أنه عند التأكيد بشأن نظم المعلومات، فإن أهم خمسة محددات للجودة، تم الاتفاق عليها، تشمل؛ التزام الإدارة، قيود الوقت، أساليب جمع البيانات، المواءمة، والاتصال مع مستخدمي المعلومات.

(١) وفقاً لهذه الفلسفة يفضل انشغال الأفراد، المؤدين لعملية ما بانتظام، في تطوير مقاييس الأداء والجودة، وذلك لأهم في أفضل وضع لفهم العوامل الجوهرية المؤثرة في مقدرتهم على استكمال العملية بنجاح، دون الإخلال بالجودة. وفي مرحلة تعريف متطلبات جودة المعلومات، أثناء عملية تطوير النظام، يكون هؤلاء الأفراد هم مستخدمي المعلومات، والمتخصصين في تكنولوجيا المعلومات، الذين شاركوا في مشروعات تطوير نظم المعلومات.

كما وافق المتخصصون في تكنولوجيا المعلومات على أربعة عوامل، لم تلق موافقة مستخدمي المعلومات. وتشمل هذه العوامل؛ تحيز نظم المعلومات، خبرة هذه النظم، معرفة المستخدمين بالحاسب، ومدى فهم المستخدمين لاحتياجاتهم من المعلومات.

أما مستخدمو المعلومات، فيرون ان الإدارة تعد أكثر العوامل تأثيراً في مرحلة تعريف متطلبات جودة المعلومات. وأيدهم في ذلك المتخصصون في تكنولوجيا المعلومات، بدرجة كبيرة. وخلاصة ذلك أن مؤدي خدمة التأكيد، هنا، يجب أن يركز على مدى التزام إدارة المشروع بمتطلبات جودة نظام المعلومات، وعلى العلاقة بين المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات ومستخدمي المعلومات.

لقد قام (Salterio, 1998) بمناقشة الدراسة السابقة. واعتمد في مناقشته على نظرية القياس. ويبرر اعتماده على هذه النظرية، في تقييم ما توصلت إليه الدراسة السابقة، بشأن تطوير معيار قياس مناسب لخدمات التأكيد المهني، بسببين.

السبب الأول، أن لجنة التأكيد المهني بقيادة (Elliott) المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام ١٩٩٧، لاحظت أن من متطلبات الكفاءة المهنية، لمؤدي خدمة التأكيد المهني، الإلمام بنظرية القياس. والسبب الثاني، أن نظرية القياس هي مدخل مهيكّل لتطوير وتصحيح مقاييس جديدة، سبق استخدامها بكثرة في مجالات؛ التسويق، نظم المعلومات، واستراتيجيات المشروع.

وخلصت هذه المناقشة إلى أن من أهم خصائص المقياس الملائم والصحيح، أن يكون ممثلاً لمجال القياس Representativeness، ويمكن الاعتماد عليه Reliability، ومتفرداً Uniqueness.

وعليه فإن ما يؤخذ على دراسة (Havelka) وزملائه، السابقة، أننا لا يمكن أن نفترض أن العوامل التي تم إدراكها، ستؤثر في عملية تحديد متطلبات جودة المعلومات. وأنه حتى لو افترضنا، بدلاً، وجود هذه العلاقة التأثيرية، فلا يوجد دليل قاطع على أن الأداء الممتاز، في بناء متطلبات جودة المعلومات، يؤدي إلى تصميم نظم معلومات جديدة ناجحة. ولأن التأكيد المهني، بشأن إمكانية الاعتماد على النظام، يركز على النظام ككل، فمن المطلوب حل هذه المشاكل، حتى نضمن إنتاج مقياس مفيد.

ويؤخذ على دراسة (Havelka) وزملائه، أيضاً، أنها اعتمدت، في التطبيق، على مستخدمي نظم المعلومات يومياً. وفي الواقع قد يختلف ما يراه هؤلاء المستخدمين، من عوامل، عما يراه من سيقدم له تقرير التأكيد المهني. وهو غالباً الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

كما ناقش (Stockton, 1998) دراسة (Havelka) وزملائه السابقة. ويؤيد إجراء مزيد من البحوث، في مجال عوائد وتسويق وتطوير خدمات التأكيد المهني. ومنها البحث عن، والحاجة إلى، معيار قياس مناسب لهذه الخدمات. كما يؤكد على أن ما ذهب إليه (Havelka)

وزملائه، بشأن تقديم منهج لبناء معيار قياس، يعتبر أمراً ضرورياً لأداء خدمة التأكيد المهني، في مجال إمكانية الاعتماد على نظم المعلومات. ولا شك فهذا أمر يهم المنظمات المهنية والممارسين لخدمات التأكيد. وهي الخدمات التي يتوقع أن تنمو سوقها بمعدلات كبيرة، في السنوات القادمة.

ويؤيد اهتمام (Havelka) وزملائه بالمستخدم، عند بناء المقياس. ويرى أن هذا التوجه مفيد وعملي. بل ويتمشى مع توجه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، بأنه من الضروري أن تبحث المهنة عن مستخدم مخرجات خدماتها، وتشركه في عملية تطوير معايير القياس والتقرير، كما حدث عند وضع معايير القياس والتقرير عن خدمات التأكيد في مجال التجارة الالكترونية EC.

وخلصت المناقشة إلى أنه يجب وضع العوامل الهامة، التي اتفق عليها المستخدمون والمتخصصون في تكنولوجيا المعلومات، في صورة مبادئ، يستفيد منها الممارسون لخدمة التأكيد المهني. طالما كان مجال الخدمة قابل للمراجعة Auditable.

١٠/١ - دراسة: Fargher et al, 1998 ومناقشة: Kelley, 1998; Gramling, 1998

استهدفت هذه الدراسة مناقشة، واختبار، أهمية ومردود خدمة التأكيد المهني في مجال إعداد ونشر المؤشرات المالية الشهرية، في صناعة أشباه الموصلات Semiconductors. وأثر نشر هذه المؤشرات، والتأكيد بشأنها، على سلوك متخذي القرارات، أصحاب المصلحة في المشروع، مثل المستثمرين. وعلى أسعار أسهم الشركات، المصنعة لأشباه الموصلات، في سوق الأوراق المالية.

وركزت الدراسة على دور مؤدي خدمة التأكيد المهني في إعداد ونشر نسبة أوامر الشراء المنفذة إلى إجمالي أوامر الشراء المستلمة (Book to Bill Ratio (BTB). إذ ترى أن قيامه بتجميع وتشغيل البيانات، اللازمة لحساب هذه النسبة على مستوى الصناعة، والإفصاح عنها، في ظل رقابة ملائمة على درجة ثقة مستخدميها، يعتبر خدمة تأكيد مهنية. وأن هذه الخدمة تدرج تحت تعريف التأكيد المهني الذي قدمته لجنة التأكيد المهني، المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

كما ترى الدراسة أن هذه الخدمة تفي بخاصية الوقتية، في المعلومات ذات الأساس المحاسبي. وهي خاصية يطلبها المستثمرون في المعلومات المقدمة لهم. وكذلك، فهي خاصية قد نضطر - في مثل هذه الحالات - إلى تغليبها على خاصيتي الملاءمة وإمكانية الاعتماد.

وخلصت الدراسة إلى جدوى خدمة التأكيد المهني، في مجال إعداد ونشر نسبة BTB، سواء للمستفيدين منها، أو لمنشآت المحاسبة. وأن جمعية صناعات أشباه الموصلات لم تطلب خدمات طرف ثالث، مثل مراقب الحسابات، عكس المستثمرين الذين قد يطلبون ذلك. وأن

الجمعية قد طلبت خدمة التأكيد المهني هنا، لأنها تدرك أهمية معلومات نسبة BTB للمستثمرين على وجه الخصوص.

وقد ناقش (Gramling, 1998) الدراسة السابقة. ويرى أن هذه الدراسة تناولت خدمة تأكيدية غير مقننة. لأن المؤكد لا يصدق على معلومات أعضائها طرف لآخر. ولذلك فهي خدمة، وإن كانت منشآت المحاسبة قد بدأت في أدائها الآن، إلا أن الممارسة حديثة نسبياً من ناحية، كما أن هذه الخدمة لم تلق الاهتمام البحثي الأكاديمي، الكافي حتى الآن من ناحية أخرى.

ويرى أن هذا النوع من خدمات التأكيد يحتاج لمزيد من البحوث، للإجابة على عدة تساؤلات. ومن هذه التساؤلات؛ ماهي القيمة المضافة من معلومات نسبة BTB، في حالة ما إذا أكد المحاسب بشأنها، بالمقارنة بما لو كان مؤدي الخدمة من غير المحاسبين؟ أو بالمقارنة بما لو قامت منظمة صناع أشباه المواصلات نفسها بإعداد أو نشر النسبة، بدلاً من المؤكد؟ وما هي الخصائص التي يتمتع بها المحاسب المستقل، أو المراجع، وتنعكس على قيمة المعلومات التي وفرتها خدمة التأكيد؟ ودفعت منظمة صناع أشباه المواصلات لعدم طلب هذه الخدمة من غير المحاسبين، كطرف ثالث؟

ومن ناحية أخرى، قام (Kelley, 1998) بمناقشة دراسة (Fargher) وزملائه السابقة. ويأخذ على هذه الدراسة أنها ركزت فقط على فائدة خدمة التأكيد في توفير خاصية الوقتية في المعلومات. ولكن كان من المفيد التركيز، أيضاً، على فائدة خدمة التأكيد في توفير خاصية الملاءمة، دون الإخلال، في نفس الوقت، بخاصيتي إمكانية الاعتماد على المعلومات، والوقتية. وأن القاعدة أن يضيف المؤكد لجودة المعلومات، ولا يقف عند مجرد إكمالها.

كما يرى، أيضاً، أن التأكيد بشأن المعلومات يمكن أن يضيف، لما توصلوا إليه، التأكيد بشأن مدى اكتمال المعلومات، ومدى وجود، ومدى فعالية، آليات للرقابة على إنتاج المعلومات، على مستوى الشركات. بالإضافة إلى إمكانية عمل تأكيد محدود، بشأن الإفصاح الملخص عن المعلومات.

وأخيراً، يعتقد (Kelley) أنه يجب إجراء مزيد من البحوث للإجابة على تساؤل أساسي. ومؤدى هذا التساؤل؛ هل يحصل مستخدمو المعلومات على نفس مستوى إمكانية الاعتماد، من ارتباط المحاسب القانوني بمستند ما، تماماً مثلما الحال إذا اعد بنفسه تقريراً عن هذا المستند؟

١١/١ - دراسة: Beets and Souther, 1999

استهدفت هذه الدراسة بحث مدى إمكانية، والطلب على، قيام مراقب الحسابات بالتأكد المهني بشأن أداء إدارة المشروع، والإفصاح عن، مسؤولياتها نحو البيئة. وترى أن أصحاب

المصلحة في المشروع، وبخاصة المساهمون، يحتاجون إلى المعلومات البيئية الدورية، ويرغبون أن تكون هذه المعلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها.

ووفقاً لهذه الدراسة لن يتحقق ذلك إلا إذا أكد مراقب حسابات مستقل بشأنها. إلا أن نقص معايير الإفصاح البيئي من ناحية، ومعايير التأكيد بشأن هذا الإفصاح، من ناحية أخرى^(١)، يجعل التأكيد بشأن التقارير البيئية ربع السنوية أمراً صعباً، يحتاج للبحث عن حل له.

وخلصت الدراسة إلى أن التأكيد، بشأن القضايا البيئية، يفتح الباب أمام مجالات توسيع عمل، وتشكيلة، خدمات مراقب الحسابات. وأن المعلومات الخاصة بجودة الماء والهواء، والقيود والآثار البيئية، هي مجالات مناسبة للتأكيد بشأنها، لصالح إدارة الشركات. كما يعتبر تقرير الأداء البيئي السنوي للشركات من أهم مجالات التأكيد المهني. حيث يكون للتأكيد قيمة من وجهة نظر مستخدمي التقرير، وبخاصة المستثمرون.

وخلصت الدراسة، كذلك، إلى أن التأكيد المهني البيئي يعتبر من أكثر المجالات المهنية عرضة للمنافسة، مع غير المحاسبين. وأنه إذا لم يطور المحاسبون من نطاق خدماتهم بصفة عامة، والتأكيدية منها بصفة خاصة، فإن جهات رسمية، أو تنظيمية، قد تطلب محقق خارجي للتقارير والمعلومات البيئية. ومن هذه الجهات، لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة SEC، ووكالة حماية البيئة الأمريكية EPA.

٢ - تقييم الدراسات السابقة:

بالنظر إلى أهداف، ومجالات ومنهجية ونتائج، الدراسات السابقة، يخلص الباحث إلى ما يلي:

(أ) أن المنظمات المهنية، خاصة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، قد أخذت المبادرة الواجبة، نحو عقد مؤتمر خاص، وإنشاء لجان متخصصة، كبداية قوية مؤصلة لهذه الخدمة المهنية الجديدة. وأن من أهم هذه اللجان لجنة التأكيد المهني SCAS. وقد درست هذه اللجنة ظروف وسوق الممارسة المهنية الحالية. وتوصلت إلى أنه يمكن أن يساهم التأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات.

(ب) أن مفهوم التأكيد المهني، الذي اقترحت له لجنة التأكيد المهني، يلقى قبولاً واسعاً من جانب الكتاب، الذين اهتموا بالبحث المحاسبي في مجال التأكيد المهني. وأن هناك شبه إئتفاق، بين هؤلاء الكتاب، على أن الهدف الأساسي لخدمة التأكيد المهني هو تحسين جودة المعلومات، ونظم وبيئة إنتاجها، لخدمة متخذي القرارات.

(١) يقترح الكاتبان أن يعمل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA مجد وبسرعة لوضع معايير لخدمة التأكيد المهني البيئي. وأن معايير التصديق التي نشرها المجمع يمكن أن تخدم، كإطار في هذا الشأن، حتى لا يكون نقص معايير التأكيد المهني سبباً في عدم اقتحام أعضاء المجمع مجال التأكيد المهني البيئي.

(ج) أن التأكيد المهني يمكن أن يطور نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات. وأنه خدمة مهنية ثنائية الأطراف، بين القائم بالتأكيد ومستخدم ناتج خدمة التأكيد مباشرة. وبهذا المعنى سيكون التأكيد المهني خدمة مهنية غير تصديقية. إذ من المعروف أن الخدمات التصديقية ثلاثية الأطراف. ولذلك يمثل التأكيد المهني إضافة جديدة لتشكيلة الخدمات المهنية الحالية لمراقب الحسابات.

(د) أن بعض هذه الدراسات يؤكد، وبشدة، على أن الدور المستهدف للتأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، يحتاج للبحث عن حلول لكثير من المشاكل. ومن أهم هذه المشاكل؛ الإتفاق على معايير مهنية للتأكيد المهني، تحديد علاقة التأكيد المهني بغيره من الخدمات المهنية، تحديد معايير قياس ملائمة لخدمة التأكيد المهني، وتوضيح الدور المطلوب من كل طرف، من الأطراف المهتمة بمهنة المحاسبة، لتدعيم هذا الدور الإيجابي المستهدف لخدمة التأكيد المهني.

(هـ) أن الكثير من الدراسات السابقة يؤكد على أن التأكيد المهني، كخدمة مهنية، يعد استجابة مهنية ملائمة، وواعده، في مواجهة مستجدات بيئة الممارسة المهنية. وأن أهم هذه المستجدات كان ثورة وتكنولوجيا المعلومات. والتي أثرت، بشكل كبير، على المحاسبة والمراجعة.

(و) أنه، إنطلاقاً من هذه الخلفية الفكرية الإيجابية القوية للدراسات السابقة، في مجال التأكيد المهني، يصبح البحث في توصيف الدور المستهدف للتأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات أمراً منطقياً، بل ومطلوباً. كما يصبح البحث في أهم سبل، وآليات، تدعيم هذا الدور الإيجابي المستهدف للتأكيد المهني، أمراً مرغوباً، بل ومطلوباً أيضاً، من الباحثين المحاسبين^(١). وهذا ما سوف يتناوله هذا البحث في المبحثين التاليين.

(ز) أن البناء على الإطار الفكري المستقر لخدمات مراقب الحسابات الحالية، خاصة في خدمة المراجعة التقليدية، يعتبر أمراً منطقياً. ولذلك فسوف ينطلق الباحث من هذا الإطار نحو اقتراح أهم سبل تدعيم الدور الإيجابي المستهدف للتأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات الحالية.

(١) يصنف البعض (Elliott and Pallais, 1997; Havelka et al, 1998) المشاكل التي تمثل تحديات أمام المهنيين، الذين يرغبون في ممارسة خدمة التأكيد المهني في ثلاث مجموعات. وهي؛ بناء قبول لهذه الخدمة، وضع معايير قياس بديلة للمبادئ المحاسبية، وكيفية تقديم تشكيلة من خدمات التأكيد للسوق.

كما حددوا سبعة مجالات مفيدة مهياً للبحث فيها. وتشمل؛ احتياجات متخذ القرار من المعلومات وخدمات التأكيد بشأناً، معايير القياس التي يحتاجها أداء خدمات تأكيد معينة، خدمات التأكيد لتدعيم ملاءمة المعلومات، طرق أداء التأكيد وإعداد التقرير، معايير تقدير المخاطر واحتمالاتها، معايير تقييم احترام وأمان التجارة الالكترونية، وإمكانية الاعتماد على تصميم النظم والتأكيد المستمر بشأن هذه النظم.

المبحث الثاني

توصيف دور التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف

تشكيلة خدمات مراقب الحسابات

تستهدف الدراسة في هذا المبحث توصيف، وبلورة، الدور الإيجابي المستهدف لخدمة التأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات. ولتحقيق هذا الهدف، فسوف نعرض، بداية، لموقع خدمة التأكيد المهني في تشكيلة خدمات مراقب الحسابات. ثم نعرض، بعد ذلك، لمجالات وأهداف خدمة التأكيد المهني. وسوف تنتهي الدراسة، في هذا المبحث، ببلورة محددة، لهذا الدور الإيجابي المستهدف لخدمة التأكيد المهني. وذلك كله على النحو التالي:

١ - موقع التأكيد المهني في تشكيلة خدمات مراقب الحسابات:

لتحديد موقع التأكيد المهني في تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، فسوف نعرض أولاً لهذه التشكيلة بحالتها الراهنة، ثم نعرض بعد ذلك لعلاقة التأكيد المهني بهذه التشكيلة. وذلك على النحو التالي:

١/١ - التشكيلة الحالية لخدمات مراقب الحسابات:

في حقيقة الأمر يوجد عدم اتفاق، إلى حد ما، بين كتاب المحاسبة، فيما يتعلق بمكونات تشكيلة خدمات مراقب الحسابات الآن. ولكن يمكن استخلاص مساحة الاتفاق، بين الكثيرين منهم، في هذا الشأن.

وبداية، كانت خدمات مراقب الحسابات تنحصر في خدمة المراجعة. وحسبما أنهت إليه لجنة التأكيد المهني SCAS (Elliott, 1997)، فقد انحصرت هذه الخدمات، حتى سنة ١٩٨٦، في خدمتي المراجعة والخدمات الاستشارية للإدارة MAS، وبعد ذلك تصدى مراقب الحسابات لخدمة التصديق المهني، فأصبح يؤدي ثلاثة أنواع من الخدمات المهنية.

وثمة وجهة نظر أخرى، طرحها البعض، في هذا الشأن (Barefield et al, 1993). ووفقاً لوجهة النظر هذه، تشتمل تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، الآن، على ست خدمات مهنية. ثلاث منها خدمات ذات طبيعة تصديقية، بدرجات متفاوتة. وتشمل الخدمات التصديقية كلاً من؛ المراجعة، والفحص Review، وإكمال القوائم المالية. أما الخدمات الثلاثة الأخرى، فهي خدمات غير تصديقية، وتشمل كلاً من؛ الضرائب، الخدمات الاستشارية، وإمساك الدفاتر.

وإذا نظرنا لتشكيلة خدمات مراقب الحسابات هذه يمكننا تجميعها، أو حتى تفصيلها، وفق أسس كثيرة. فالخدمات التصديقية خرجت كلها، تقريباً، من عباءة مراجعة القوائم المالية.

أما الخدمات غير التصديقية فهي ليست متجانسة، بل ويمكن اشتقاق خدمات فرعية منها. بل أكثر من ذلك يمكن ممارسة الخدمة كخدمة تصديقية، أو غير تصديقية، بقدر من المرونة^(١).

ومن الملاحظات الهامة على تشكيلة خدمات مراقب الحسابات الحالية أن آخر منتج مهني، أضيف إليها كان خدمة التصديق. وهي خدمة مهنية ثلاثية الأطراف، وجاءت لتطوير المراجعة الخارجية. وكما عرفها البعض (Brackney and Helms, 1998)، فخدمات التصديق تشمل كل صور التأكيد، بشأن كل الإفصاحات Representations، التي لا تغطيها مراجعة القوائم المالية التاريخية^(٢).

ومع ذلك لم تستطع خدمة التصديق إحداث التطوير المطلوب في خدمات مراقب الحسابات. وكان ظهور خدمة التأكيد مجدداً مهنيًا، خاصة وأنها أضافت لتشكيلة خدمات مراقب الحسابات، كما سيتضح من موقعها في هذه التشكيلة.

١ / ٢ - علاقة التأكيد المهني بتشكيلة خدمات مراقب الحسابات:

تفاوتت علاقة خدمة التأكيد المهني بخدمات مراقب الحسابات، فهي تطویر لبعض الخدمات، وإضافة جديدة للبعض الآخر. وترى لجنة التأكيد المهني، في هذا الشأن، أن التأكيد المهني وثيق الصلة بمراجعة القوائم المالية. وأن الاستقلال هو أهم حلقات الاتصال بين الخدمتين. وأن التأكيد المهني يساهم في توسيع نطاق، ووظيفة، المراجعة الخارجية. ومرد ذلك أن التأكيد المهني لا يضع قيوداً على نوع المعلومات، أو نوع متخذ القرار، أو شكل تحسين المعلومات، أو حتى نوع وطبيعة الاختبارات والاجراءات، المؤدية لهذا التحسين (Elliott, 1998).

كما ترى نفس اللجنة أن خدمة التأكيد المهني تشتق طبيعياً من خدمة التصديق. وأن خدمة التصديق مشتقة، طبيعياً أيضاً، من خدمة المراجعة الخارجية. وأن التحقق المستقل هو منبت الجذور الرئيسية للخدمات المهنية الثلاثة (Elliott, 1998).

(١) على سبيل المثال، وكما يرى البعض (Blackwell et al, 1998) فعادة ما تقدم خدمة إكمال القوائم المالية Compilation، مرتبطة بخدمة إمساك الدفاتر. بل، ويمكن تجميع الخدمات المهنية في ثلاث مجموعات. فكما يرى البعض (Brackney and Helms, 1998) تشمل هذه المجموعات؛ المراجعة، الضرائب، والخدمات الاستشارية.

وسؤالهم عينة من الممارسين، لاستكشاف أنواع، وأهمية، الخدمات المهنية التي يمارسونها، جاءت النتائج ببعض المفارقات. فقد أجاب معظم أفراد العينة بأنهم يمارسون ثمان خدمات، وهي؛ المراجعة، التصديق، إكمال القوائم المالية وإمساك الدفاتر، ضريبة المشروع، والضرائب الشخصية، الخدمات الاستشارية، التخطيط المالي الشخصي، والفحص. ومرة أخرى يمكن تجميع الخدمات المتجانسة، والتكاملة، و احتصاص التشكيلة، مع عدم الجزم بعدم إمكانية التفصيل أيضاً.

(٢) توصلت دراسة (Brackney and Helms, 1998) إلى أن الممارسين قد مارسوا خدمة التصديق فعلاً على مزاعم مالية، ومزاعم غير مالية. كما يجد المتبع لإصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، بشأن معايير التصديق، منذ سنة ١٩٨٦ حتى سنة ١٩٩٥، أن المجمع يفرق بين مهام التصديق، وخدمات مهنية أخرى، مثل الاستشارات والخدمات الإدارية. كما استبعد المجمع، في قائمة معايير مهام التصديق (SSAE No. 4, 1995)، مهمة التأكيد السلبي من بين مهام التصديق.

ولكن التأكيد المهني خدمة غير تصديقية في المقام الأول، وذلك لأن مؤدى خدمة التأكيد لا يصدق على تقارير أعدتها الإدارة، لطرف آخر. ولا يبدي رأيا مستقلا. وليس لديه قدر كبير من المسؤولية القانونية، كما هو الحال بالنسبة لمراقب الحسابات، عند مراجعة القوائم المالية (Elliott, 1998). ويستفاد من ذلك، أيضا، أن التأكيد المهني يقوم على علاقة ثنائية. وليست ثلاثية الأطراف، مثلما هو الحال في المراجعة والتصديق.

وفي هذا السياق يتفق بعض الكتاب (Kelley 1998, Gramling, 1998, Fargher et al, 1998) على أن التأكيد المهني، يمكن أن يأخذ شكل تجميع وفحص وتقييم وتلخيص ونشر البيانات والمعلومات، لشركة، أو صناعة ما. ويكون التأكيد هنا خدمة غير تصديقية بالمرّة. ففي الوقت الذي يقدم فيه مؤدى خدمة التأكيد درجة ما، من درجات التأكيد، فبإمكانه أن يشارك في إنتاج المعلومات مباشرة، لطالب الخدمة، في صورة علاقة ثنائية.

ويبنى على ما سبق أن خدمات التأكيد تمثل إضافة، أيضا، للخدمات غير التصديقية. وفي هذا الشأن، انتهى مؤتمر المراجعة، الذي عقده مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي سنة ١٩٩٨، لمناقشة خدمات التأكيد، إلى أن هذا التأكيد يختلف عن خدمتي الاستشارات Cosulting والنصح Advice. وأن المشكلة ليست نوع الخدمة، التي يقدمها مراقب الحسابات، وإنما كيف How يقدم الخدمة نفسها (Boritz and Cockburn, 1998) (١).

ويعتقد الباحث أنه بالإمكان، الآن، تحديد موقع التأكيد المهني، المتوقع، في تشكيلة خدمات مراقب الحسابات. فالتأكيد المهني خدمة مهنية متطورة، تستمد جذورها من - ومن ثم تحاول التغلب على نواقص - الخدمات التصديقية من ناحية. ويتم ممارستها كخدمة غير تصديقية - جديدة - ثنائية الأطراف، من ناحية أخرى. وبذلك يمكن التعويل عليها، في تطوير نطاق وأهداف التشكيلة الحالية، لخدمات مراقب الحسابات. كما سنرى، في الجزئية التالية.

٢ - مجالات وأهداف التأكيد المهني:

يتحقق الدور المستهدف للتأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، من خلال مد نطاق التشكيلة الحالية، ليغطي مجالات غير تقليدية، من ناحية. وليحقق أهداف زيادة عما تحققه التشكيلة الحالية، من ناحية أخرى. ولذلك فسوف نعرض لمجالات التأكيد المهني، ثم نعرض، بعد ذلك، لأهداف التأكيد المهني.

(١) على سبيل المثال عند النظر إلى تقييم خطر المراجعة Audit Risk، تركز المراجعة على فهم عملية واستراتيجية الخطر. فبإذا أكد المراجع على وجود الخطر، فهذا عمل تأكيدى. ومن أكد بوجود الخطر يستطيع نصح الإدارة بمصادر هذا الخطر. تماما كما ينصح المراجع الخبير بالحاسب الآخرين، بناء على معرفته الفنية وفي هذا تداخل مع ما يقدمه المستشار. والسبب، ببساطة، أن الخدمات المهنية يتنافس عليها، هنا، محاسب مرخص له بالخدمات غير التصديقية CA، ومراقب الحسابات CPA. وعند (Elliott, 1994) لا يشمل التصديق الخدمات الاستشارية وخدمات الضرائب، لأنه يعد نفسه التقرير في الحالتين ولا يصادق على إفصاح أعدده طرف لطرف آخر. كما لا يشمل التصديق إكمال القوائم المالية، أو إنتاج معلومات للإدارة كمحاسب. وأخيرا لا يشمل التصديق مهام العمل كخبير في الضرائب أو المراجعة أو تطبيق المبادئ المحاسبية.

١/٢ - مجالات التأكيد المهني:

اهتمت لجنة التأكيد المهني، المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، بمناقشة وحصر مجالات هذه الخدمة المهنية الجديدة، في ستة مجالات، كالتالي: (Elliott, 1997)

(أ) تقييم أداء التنظيمات، التي تقدم خدمة العناية الصحية للمرضى. وذلك لخدمة متخذي القرارات المستفيدين بالخدمة العلاجية، مثل أصحاب الأعمال، واتحادات ونقابات العمال.

(ب) التأكيد، لذوي الاهتمام، بشأن مدى تحقيق تنظيمات رعاية المسنين لأهدافها.

(ج) التأكيد بشأن تصميم وتشغيل نظم المعلومات. لتحديد ما إذا كانت هذه النظم توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها. أو/ وتحديد ما إذا كانت نظم المعلومات هذه تعمل وفق معيار مقبول.

(د) تقييم ما إذا كانت السمات المعلوماتية للتجارة الإلكترونية EC تستوفي معايير معينة. حيث يتم التأكيد بشأن؛ الاحترام Integrity، أمن وسرية المبادلات الإلكترونية، المستندات الإلكترونية، والنظم المساندة.

(هـ) تحسين تدفق المعلومات لمتخذ القرار، من خلال عمل تقييم مستقل لاحتمالات حدوث أحداث مؤثرة، إيجابية أو معاكسة، والآثار الملموسة لهذه الأحداث.

(و) تقييم مدى ملاءمة، وإمكانية الاعتماد على، مقاييس أداء التنظيم. ويشمل التكاليف المحتمل؛ تقييم مدى إمكانية الاعتماد على معلومات تقارير أداء التنظيم، تقييم مدى ملاءمة مقاييس أداء التنظيم، تحديد مقاييس مدى ملاءمة المعلومات التي تطلبها مستويات تنظيمية معينة، والمساعدة في تصميم وتقييم نظام قياس الأداء.

ويعتقد الباحث أن اللجنة، وهذا أمر منطقي، قد حددت الخطوط العريضة لمجالات التأكيد المهني. وذلك لكي يسترشد بها الممارسون، عند ممارسة التأكيد المهني، أو حتى في البحث عن مجالات عمل جديدة، لها صفة شبه رسمية.

وإذا تفحصنا الدراسات السابقة، التي عرضنا لها في المبحث السابق، نجد أن كل دراسة قد تناولت، بالتحليل أو الاختبار الميداني، مجالاً أو أكثر للتأكيد المهني، يمكن إدراجه تحت مجال، أو أكثر، من المجالات الست هذه^(١).

(١) يمكن حصر أهم مجالات التأكيد المهني، التي ركزت عليها الدراسات السابقة في؛ تجميع وتشغيل بيانات عن رضاء المستهلك وعبوب المنتج واتجاهات العاملين ومقاييس الأداء (Elliott, 1994)، تحديد مدى التزام مدير الاستثمار بمعايير ومقاييس الإفصاح، تحديد مدى إمكانية الاعتماد على، والوثوق في، تقارير أعدها مدير الاستثمار كطلب جمعية إدارة وبحوث الاستثمار (Kinney, 1996; Thesberg, 1996; Fargher and Gramling, 1996) - وفي هذه الحالة سيؤكد مراقب الحسابات على المعلومات بناء على طلب منتج أو مستخدم المعلومات، في علاقة ثنائية الأطراف، مستخدماً مقاييس غير المبادئ=

كما يتضح أيضا، أن مجالات التأكيد المهني هي مجالات غير تقليدية، بدرجة كبيرة. ومعنى ذلك أن دخول الممارسة المهنية، في هذه المجالات، من شأنه أن يساهم في تنمية المجالات التي تغطيها الآن تشكيلة خدمات مراقب الحسابات.

أضف إلى ما سبق، أن هناك بعضا من المجالات الست هذه لم تتناولها الدراسات السابقة. كما هو الحال بالنسبة للمجالات؛ الأول، والثاني، والرابع. فإذا سلمنا بحدائثة الاهتمام المهني الرسمي بهذا الموضوع، فإننا نتوقع أن تضيف البحوث، مستقبلا، إلى الاهتمام الحالي، بالتعويل على التأكيد المهني في تغطية هذه المجالات، أيضا.

٢/٢ - أهداف التأكيد المهني:

يستمد التأكيد المهني قيمته من التأكيد بشأن جودة المعلومات، وبيئته إنتاجها^(١). أو يمكن القول بأن الطلب على خدمة التأكيد المهني نابع من حاجة متخذي القرارات إلى معلومات، تم التأكيد على جودتها. وسواء كانت هذه المعلومات مالية، أو غير مالية، فإن التأكيد بشأن جودتها هو محور اهتمام خدمة التأكيد المهني، وهدفها الأساسي (Elliott, 1998)^(٢).

ويتحقق هدف خدمة التأكيد المهني، هذا، من خلال تحقيق العديد من الأهداف المساعدة، التي لا تحققها خدمات مهنية أخرى. فالتأكيد المهني يستهدف، أيضا، عمل تقييم شامل لنظم المعلومات، خاصة من ناحية مدى توفيرها للرقابة المانعة Preventive Control،

= المحاسبية - التأكيد بشأن جودة المعلومات ونظم المعلومات غير المالية (Elliott, 1997)، التأكيد الفوري بشأن جودة المعلومات الفورية، وكذلك إعداد تقارير مباشرة لمستخدميها، قياس الأداء، التقرير عن مدى ملاءمة المعلومات للإدارة (Elliott, 1998)، التأكيد بشأن جودة تصميم نظم المعلومات والبيئة التي يعمل فيها النظام، اختبار وتتبع إجراءات إنتاج المعلومات لتنفيذ القرار (Schwartz, 1998)، التأكيد بشأن خطط التعويضات (Lindsay, 1998; Cullinan, 1998)، Brownlow, 1998) إعداد ونشر المؤشرات المالية للشركة، أو الصناعة (Fargher et al, 1998).

(١) يعرف البعض (Havelka et al, 1998) جودة المعلومات بأنها ترتبط بأمور مثل، الملاءمة، التوقيت، والدقة. ويرون أن جودة المعلومات مجال صعب لمؤدي خدمة التأكيد. كما يرون أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ومعهد المحاسبين القانونيين الكندي، يركزان اهتمامهما على خدمات التأكيد، بشأن جودة وإمكانية الاعتماد على نظام المعلومات، خاصة في مرحلة تصميم النظام. لأنه من المفترض أن بناء نظم معلومات ذات جودة مرتفعة، يفترض أنه سيؤدي إلى إنتاج معلومات صحيحة، يمكن الاعتماد عليها لأغراض الإدارة والرقابة داخل التنظيم. كما يربطون جودة نظام المعلومات بمزياه bugs، وإمكانية استخدام مخرجاته، وجودة توثيقه، وجود البرامج.

(٢) لا يعني أن تكون المعلومات مالية أن تقتصر على معلومات القوائم المالية، كما هو الحال في مراجعة القوائم المالية. التي تستمد قيمتها من التأكيد، للمستميرين والدائنين على وجه الخصوص، بأن المعلومات التي توفرها القوائم المالية، المعدة حسب مبدأ التكلفة التاريخية، يمكن الاعتماد عليها.

وكما يرى البعض (Brackney and Helms, 1998) يمكن أن تكون هذه المعلومات ملحقمة بالقوائم المالية. أو تكون معلومات خاصة بالتنبؤات المالية، أو خاصة بمدى التزام المشروع بمتطلبات لائحية أو تعاقدية، أو خاصة بنظم الرقابة الداخلية، أو بعض مكونات التقارير المالية المرحلية Interim، أو معلومات عن المخزون وتكاليف، ومعدلات، تنفيذ العقود.

وإمداد متخذي القرارات بالمعلومات ذات الجودة المرتفعة، في الوقت المناسب. وكما يرى (Elliott, 1998)، فإن هذا الهدف يستقيم مع تعريف اللجنة لخدمة التأكيد المهني.

كما تتنوع الأهداف المساندة، لخدمة التأكيد المهني، حسب رغبة وإصرار الممارسين للمهنة على التأكيد بشأن جودة معلومات يحتاجها متخذو القرارات. الذين يحرصون على التفاعل، بكفاءة، مع مستجدات بيئة الأعمال. وفي هذا الصدد، خلص مؤتمر المراجعة، الذي عقده مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، سنة ١٩٩٨ (Boritz and Cockburn, 1998) إلى أن خدمات التأكيد الجديدة يمكن أن تؤكد بشأن الجودة، حسب تطبيقات سلسلة إصدارات المنظمة العالمية للمواصفات القياسية ISO.

وخلص نفس المؤتمر إلى أن المؤكد يستطيع التأكيد بشأن؛ نظم الإدارة البيئية، مخاطر إدارة المعلومات، التجارة الإلكترونية، والرقابة^(١)، الحاجة إلى استكمال النقص في مهارات العاملين بإدارة المراجعة الداخلية، مساعدة الإدارة في الإفصاح عن معلومات ذات قيمة لأصحاب المصلحة في المشروع^(٢)، إعداد مستندات وملفات العطاءات، وأخيرا خطر الأعمال، وكيف تديره وتراقبه إدارة المشروع.

كما يستهدف التأكيد المهني خدمة مجموعة كبيرة من متخذي القرارات. حيث لا يتوقف عند خدمة فئة معينة من أصحاب المصلحة في المشروع. والذي يطلب التأكيد بشأن جودة المعلومات، المقدمة له، يمكن أن يكون مسئولاً إدارياً، داخل مستوى تنظيمي معين بالمشروع. ولكنه في جميع الأحوال هو متخذ قرار، يحتاج إلى ما يؤكد له بشأن جودة المعلومات المقدمة له، بل ونظم إنتاج هذه المعلومات (Lindsay, 1998).

وأخيراً، يمكن أن يستهدف التأكيد المهني، كخدمة غير تصديقية، تحقيق أهداف غير مباشرة، تتعدى أهداف خدمة طالب خدمة التأكيد ذاتها. وفي هذا الشأن يتفق بعض الكتاب (Fargher et al, 1998; Gramling, 1998; Kelley, 1998) على أن القائم بالتأكد يمكنه جمع وتشغيل البيانات، اللازمة لحساب مؤشرات مالية، أو كمية، على مستوى صناعة ما. وأن هذه المؤشرات يمكن أن يكون لها قيمة، لطرف خارج المشروع، مثل المتعاملين في سوق الأوراق المالية.

ونخلص، مما سبق، إلى أن الهدف العام، والرئيسي، للتأكد المهني هو التأكيد بشأن جودة المعلومات، المالية وغير المالية، لخدمة فئات عديدة من متخذي القرارات. وهم أكثر مما تقوم مراجعة القوائم المالية الآن بخدمتهم. وأن الهدف العام للتأكد المهني ينطوي، بالضرورة،

(١) يرى المشاركون في المؤتمر أن التأكيد في مجال الرقابة سينمو في السنوات القادمة. ويسمى هنا بالتقييم الذاتي للخطر والرقابة.

وهي خدمة يمكن أن تساعد إدارة المشروع في تقدير وتقييم ووقاية الخطر داخل المشروع.

(٢) ستكون الإدارة، في هذه الحالة، هي المشتري لخدمة التأكيد. وسوف تتسلم الإدارة معلومات منتج التأكيد، وليس طرف

ثالث، مثلما هو الحال في مراجعة القوائم المالية. ويستقيم هذا الهدف مع كون التأكيد المهني خدمة ثنائية الأطراف.

على التأكيد بشأن جودة نظم المعلومات^(١). وأن هذه الأهداف متسقة مع مفهوم التأكيد المهني. وأخيراً، فإن التأكيد المهني، كخدمة غير تصديقية ثنائية الأطراف في المقام الأول، يمكن أن يحقق أهداف غير مباشرة، وهي خدمة الطرف الثالث.

٣ - كيف يساهم التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات؟

بداية، يمكن القول بأن خدمة التأكيد المهني إذا أدت إلى توسيع نطاق ومجالات خدمات مراقب الحسابات، من ناحية، وأضافت أهدافاً جديدة لأهداف تشكيلة خدماته الحالية، من ناحية أخرى، فسوف تكون مساهمتها إيجابية، في هذا المجال، بلا شك.

ويعتقد الباحث أن التشكيلة الحالية لم تستطع الوفاء بفائض الطلب على خدمات مراقب الحسابات الآن. ولهذا كان الاتجاه المهني الرسمي نحو البحث عن خدمة مهنية جديدة. وهي خدمة التأكيد المهني.

وفي هذا المجال يرى (Elliott, 1998) أن المراجعة المالية الخارجية، أو منا يعبرف بخدمة التصديق التقليدية، هي خدمة مهنية تباع في سوق مشتري. وتواجه ضغوطاً سلبية على السعر، ومنافسة كبيرة. وحتى إذا ما نحينا المنافسة جانباً، فالحقيقة الساطعة أن خدمة المراجعة التقليدية صناعة لا تنمو بمرور الزمن. وحتى خدمة التصديق، وإن كانت أوسع نطاقاً من المراجعة التقليدية، إلا أنها تحتاج أيضاً للتطوير، مثلها مثل المراجعة التقليدية، على الأقل في مواجهة تكنولوجيا المعلومات^(٢).

(١) يتفق بعض الكتاب (Elliott and Pallis, 1977; Havelka et al., 1998) على أهمية التأكيد، بشأن نظم المعلومات ككل. باعتبار أن نظام المعلومات الجيد، يفترض أنه، سينتج معلومات بجودة مرتفعة. إلا أنهم يأخذون على معظم البحوث، في مجال محددات نجاح نظام المعلومات، بعض المآخذ. وأهم هذه المآخذ، أن هذه البحوث تركز على القياس اللاحق لجودة نظام المعلومات، أي تأخذ بوجهة نظر المستخدم.

في حين أن نموذج نجاح نظام المعلومات يتكون من ثلاثة أنواع من المتغيرات. وتشمل؛ مقاييس جودة المعلومات والنظام - التي تركز على مقاييس التصميم والتطوير. ومقاييس إدراكية عامة، لصافي منافع النظام. وأخيراً، مقاييس لصافي منافع استخدام النظام. ويركز النوعان الأخيران على منافع المستخدم من نظام معلومات قائم فعلاً.

ومن أجل ذلك، فمن الخطأ أن يقتصر البعض، عند تحديد أهداف التأكيد المهني، على هدف تحسين جودة المعلومات فقط. بل، وكما يبدو من توجه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ومعهد المحاسبين القانونيين الكندي، يجب أن يستهدف التأكيد المهني تحسين جودة المعلومات، ومدى إمكانية الاعتماد على نظام المعلومات، قبل تشغيله.

(٢) يرى (Melancon, 1998) أن الضغوط على المراجعة التقليدية واقع لا يمكن تجاهله. ومن الأدلة على ذلك، اتجاه منشآت المحاسبة الصغرى نحو أداء خدمة إكمال القوائم المالية فقط. كما دخل غير المحاسبين منافسين لمراقب الحسابات. لدرجة أن بعض المؤسسات التمويلية، مثل البنوك، تعطي نموذجاً للقوائم المالية، وتطلب من العميل أن يملاها. والأمر بدأ يهدد التكنولوجيا محل المهارات التقليدية لمراقب الحسابات. ومؤدى ذلك كله أن بدأ خرجوا أقسام المحاسبة يزهدون في المهنة. كما أشارت إحدى الدراسات (Elliott, 1994) إلى أن عدد المراجعين الممارسين، في الولايات المتحدة، بين سنتي ١٩٨٨، ١٩٩٣، قد تناقص بمعدل ٣% سنوياً.

ويحصر البعض (Elliott, 1994) أبعاد وظيفة التصديق الحالية في ثلاثة أبعاد. البعد الأول، محتوى المعلومات، أي ما يخضع للتصديق وهو البيانات المالية. والبعد الثاني، طريقة، أو وسيلة، عرض المعلومات، وهي المزاعم في القوائم المالية المنشورة. والبعد الثالث، نوع الخدمة المقدمة، وهي خدمة التأكيد بشأن إمكانية الاعتماد.

ويرى أن خدمة التصديق الحالية، كتطوير لخدمة المراجعة التقليدية^(١)، تسمح بالتوسع في بعد المحتوى فقط، حيث أصبح بالإمكان التصديق على البيانات غير المالية^(٢). أما خدمة التأكيد المهني، المقترحة، فسوف تسمح بالتوسع على الأبعاد الثلاثة.

يمكن للمؤكد أن يؤكد بشأن بيانات مالية وغير مالية، ومحتويات وهيكل قواعد البيانات، ومدى جودة وملاءمة المعلومات. بل وستشمل خدمة التأكيد المهني إمداد متخذي القرارات بالمعلومات، وأي خدمة تدعم جودة ما يتسلمونه من معلومات. وسوف تشمل أيضا التعليق على الوحدة المعدة للتقارير، وخدمات إكمال القوائم المالية.

واقترح (Elliott, 1994) الإبقاء على نموذج التصديق، بدون تغيير، مع تسمية النموذج المطور هذا بخدمات التأكيد. ومن شأن هذا الاقتراح أن يؤدي إلى توسيع وظيفة المراجعة لتصبح وظيفة تصديق، تذهب إلى ما هو أبعد من القوائم المالية. أما خدمات التأكيد، فسوف تذهب إلى ما هو أبعد من وظيفة التصديق. لأن خدمات التأكيد سوف تشمل، أو تغطي، المفهوم الكامل لتخفيض خطر المعلومات. ويتحقق ذلك من خلال خدمات المؤكد الآتية:

أ) مشاركة الوحدة في إعداد التقارير^(٣).

ب) في مرحلة ما بعد إعداد الوحدة للتقارير المالية ينشأ دور للمحلل المالي، وآخر لنصح متخذي القرارات. ويتطلب الوفاء باحتياجات أصحاب المصلحة في المشروع، الآن، من

(١) على الرغم من أن خدمة التصديق وثيقة الصلة بخدمة مراجعة القوائم المالية، إلا أن البحوث الميدانية، في العقدين الأخيرين من القرن العشرين، توصلت إلى أن هناك نمواً في خدمة التصديق، بعكس خدمة مراجعة القوائم المالية. بسبب أن نسبة إيرادات منشآت المراجعة، من خدمة مراجعة القوائم المالية، إلى إجمالي الإيرادات، في تناقص مستمر. ويفسر البعض ذلك الوضع بأن التقدم السريع في تطبيقات التكنولوجيا، خاصة تكنولوجيا المعلومات، قد ساهم في زيادة مجالات خدمة التصديق. إلا أن جوهر خدمة التصديق لم يحقق التجاوب المرضي، في ظل هذه المتغيرات البيئية. وكان ذلك أحد مبررات الاتجاه، بقوة، نحو خدمة التأكيد المهني (Brackney and Helms, 1997).

(٢) توجد الآن أمثلة على خدمات التصديق غير المالية. مثل التصديق على؛ التنبؤات، الالتزام بالرقابة الداخلية، دقة قائمة مراجع الكتب، والالتزام بقوانين الطيران في الولايات المتحدة. أضف إلى ذلك التصديق بخصوص معايير عرض الأداء (Kinney, PPS) 1998.

(٣) بسبب قيود المسئولية المهنية لمراقب الحسابات، يقف دوره عند التقرير عن إمكانية الاعتماد على مزاعم التقارير المالية للوحدة. وقطعا فهو لا يشارك في إنتاج المعلومات، أو تفسيرها، أو استخدامها. ويكون اتصاله بالعمليات بعد حدوثها. فهو يأتي بعد الحقيقة ليراجع التقارير المالية. ولكن في حالة أداءه لخدمة التأكيد، فسوف تكون مسؤوليته المهنية أقل. ومن خلال علاقة ثنائية مع الإدارة يستطيع المشاركة في إعداد التقارير المالية. وهو دور لا يستطيع - بل يحذر عليه - أدائه من خلال خدمة المراجعة الخارجية التقليدية.

المعلومات، زيادة عدد التقارير، وإثراء محتوى القوائم المالية الأساسية من المعلومات، وإمدادهم بمعلومات غير مالية أيضاً^(١). وكل هذه المعلومات يمكن التأكيد على جودتها، من خلال علاقة ثنائية.

(ج) في ظل ثورة وتكنولوجيا المعلومات يمكن لمراقب الحسابات استخدام الحاسب في أداء خدمة إكمال تشغيل العمليات. ويرغب مستخدموا القوائم المالية في أن يؤدي هذه الخدمة. ويعلقون عليها أمالا كبيرة في تخفيض خطر المعلومات.

(د) يمكن لمراقب الحسابات أداء خدمات تأكيدية، في مجالات تحليل القوائم المالية وإمداد متخذي القرارات بمعلومات مالية وغير مالية. كما هو الحال عندما يمد جهات منح الائتمان بمعلومات خاصة بالعميل، ذات جودة مرتفعة، وملائمة لاتخاذ قرار منح الائتمان (Blackwell, 1998).

لقد اتجهت بعض منشآت المحاسبة الكبرى، مثل Arthur Anderson نحو توسيع نطاق خدماتها، لتشمل تجميع وتشغيل البيانات، اللازمة لإعداد المؤشرات المالية، التي يطلبها متخذ القرار. وكما يشير البعض (Fargher et al, 1998) فإن منشآت المحاسبة هذه قد استفادت من أداء خدمات التأكيد ماديا ونوعيا. وأن لجنة التأكيد المهني قد اعترفت بأن هذا النوع من خدمات التأكيد، يندرج تحت مجالات التأكيد المهني فعلا.

وتعتبر خدمات مراقب الحسابات، في مجال تحديد مقاييس الأداء الملائمة، وإمداد متخذ القرار بمعلومات عنها، من أهم فرص تنمية خدماته. خاصة وأن هذه الخدمة ذات قيمة مرتفعة لمتخذ القرار، لأنها تمدد بمقاييس بديلة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، في بعض المواقف. وتنتمى هذه الخدمة مع توجهات لجنة التأكيد المهني، التي سبق الإشارة لها (Thesberg, 1996).

وأخيرا، يدافع البعض (Beets and Souther, 1999) عن دور التأكيد المهني في مجالات البيئة. حيث يمكن لمراقب الحسابات أن يؤكد بشأن المعلومات والمؤشرات البيئية. وأنه من الممكن أن يكون دوره كمؤيد، بجانب دوره كمراقب حسابات، مدخلا لمفهوم تشكيلة الخدمات المهنية المتكاملة^(٢).

(١) توصلت لجنة إعداد التقارير المالية، المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، سنة ١٩٩٣، إلى أن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون معلومات غير مالية. ومن أمثلة هذه المعلومات: بيانات الإنتاج وتطورها، حصة الوحدة من سوق المنتج، جودة العمليات، جودة المخرجات، وجودة إمدادات النشاط. وكلها بالقطع مجالات لخدمات تأكيد مهني ثنائية الأطراف.

(٢) يتمشى هذا الدور مع الاتجاه المهني، بشأن أهمية توسيع علاقة مراقب الحسابات بالعميل. كما يتمشى مع مفهومي مراجعات الأعمال Business Audits، والتصديق متعدد الأبعاد Multidimensional Attestation. ويرى البعض (Elliott, 1993; Davis et al, 1994) أن مراجعة الأعمال عملية مهنية متكاملة لتبوع أداء الوحدة، وإدارتها، للتحقق من مدى تحقيق الخطط الاستراتيجية، والأهداف المحددة. وأن مراجعة الأعمال أيضاً تعتبر مدخلاً لوضع تشكيلة خدمات مراقب الحسابات المتكاملة، لنفس العميل، موضع الممارسة العملية. وأن الاتجاه الآن أن أداء مراقب الحسابات لحزمة خدمات مهنية لعميله سيكون له مردوده المهني والاقتصادي الإيجابي.

ويعتقد الباحث بوجود الدليل الرسمي المهني والبحثي، على إمكانية عقد الآمال على خدمة التأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة الخدمات الحالية لمراقب الحسابات. وأن هذا التطوير يتركز في استكمال أوجه النقص، في الخدمات التصديقية، ومد نطاق ومجالات الخدمات غير التصديقية. وأن هذا التطوير الكمي يتزامن مع تحقيق أهداف جديدة، من وراء خدمات مراقب الحسابات. وأن أهم هذه الأهداف التأكيد بشأن جودة المعلومات، ونظم إنتاجها.

كما يعتقد الباحث بأن المساهمات الإيجابية من البحوث المحاسبية مطلوبة الآن، وبشدة، بشأن استكمال الإطار الفكري لخدمة التأكيد المهني، من ناحية، والبحث عن حلول منطقية لأهم المشاكل المصاحبة لتنظيم وممارسة هذه الخدمة المهنية الجديدة، من ناحية أخرى. وهو الأمر الذي سيحاول الباحث تحقيقه في المبحث التالي، من هذا البحث.

والله اعلم بالصواب

المبحث الأول

المبحث الثاني

المبحث الثالث

المبحث الثالث

متطلبات تدعيم دور التأكيد المهني في تطوير نطاق وأهداف

تشكيله خدمات مراقب الحسابات

تستهدف الدراسة، في هذا المبحث مناقشة وحصر أهم الاعتبارات، أو المتطلبات، التي يجب مراعاتها، بغية تدعيم التأثير الإيجابي لخدمات التأكيد المهني على نطاق وأهداف تشكيله خدمات مراقب الحسابات. ومن أهم هذه المتطلبات؛ الاتفاق على معايير خدمة التأكيد المهني، ومعايير قياس ملائمة لخدمة التأكيد المهني، ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي، تفعيل مساهمات البحوث المحاسبية، وتنمية أداء المنظمات المهنية لمسئولياتها المهنية، نحو خدمة التأكيد المهني.

ونطرح فيما يلي مجموعة من التساؤلات، سيتم الإجابة عليها، وصولاً لتصور محدد وإيجابي لهذه المتطلبات.

١ - ماهي معايير خدمة التأكيد المهني؟

بداية، لم تلق الإجابة على هذا التساؤل الاهتمام الكافي من الدراسات السابقة، التي عنت بموضوع خدمة التأكيد المهني. وحتى الدراسات، القليلة، التي حاولت الإجابة على هذا التساؤل، كان اهتمامها منصباً على المعايير العامة^(١)، أو الشخصية، قياساً على المراجعة التقليدية. ونعرض فيما يلي لما يجب أن تكون عليه معايير خدمة التأكيد المهني، مسترشدين بالإطار المستقر لمعايير المراجعة المالية الخارجية، وما صدر حتى الآن من معايير لخدمة التصديق^(٢).

(١) أثير أثناء انعقاد مؤتمر المراجعة، الذي عقده مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، سنة ١٩٩٨، موضوع معايير التأكيد المهني. وأوضح المشاركون الكنديون أن معهد المحاسبين القانونيين الكندي قد بادر بوضع مثل هذه المعايير. وكان الهدف منها ضمان ممارسة هذه الخدمة بمجودة مهنية مرتفعة. وكان المعهد حريصاً على جعل مفهوم التأكيد المهني ضيقاً، وأن يقتصر أداء خدمة التأكيد على الخاسب القانوني.

أما لجنة Elliott، والمنتقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، فقد حرصت على توسيع مفهوم التأكيد، كمدخل لمراجعة الأعمال، ولم تهم بالمعايير اللازمة لخدمة التأكيد. وكانت وجهة نظر Elliott أن يلتزم مؤدي التأكيد، بالمعايير العامة للمراجعة الخارجية. وإلى أن تقبل السوق خدمة التأكيد، فسيكون من السهل وضع المعايير الخاصة بهذه الخدمة المهنية الجديدة. وأنه من المفضل أن تترك هذه الخدمة لتنمو، تحت تأثير السوق، بدلاً من أن نقيدها بمعايير خاصة بها. خاصة وأن المنافسين لمراقب الحسابات، في أداء خدمة التأكيد، لا تحكمهم معايير مهنية (Boritz and Cockburn, 1998).

(٢) أهتم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بإصدار معايير عامة للتصديق. وهي خمسة معايير؛ أن يكون المصدق مؤهلاً ومدرباً في مجال التصديق، أن يكون لديه معرفة كافية بالمهمة مجال التصديق، أن يعتقد بإمكانية تقدير وقياس المزاغم حسب معيار قياس مناسب، أن يكون مستقلاً في الظاهر وفي الواقع، وأن يُبذل العناية المهنية الكافية في أداء التكليف (SSAE

١/١ - الكفاءة العلمية والعملية لمؤدي خدمة التأكيد:

ترى لجنة التأكيد المهني أن تأهيل وتدريب مؤدي خدمة التأكيد يمثل مشكلة، تحتاج للبحث عن حلول لها. وأحد أسباب المشكلة ذلك التأثير، المنطقي، لتكنولوجيا المعلومات على ما يجب أن يكون لدى مؤدي الخدمة من قدرات فنية. لأن تكنولوجيا المعلومات تؤثر في نظام معلومات الأعمال، وتسهل عملية إعداد التقارير الفورية، وسيكون عليه تقييم هذه الأنظمة المعقدة. كما أن فورية التقارير المالية ستجعل هذه التقارير أقل عرضة لأختبارات المراجعة الحالية، وتبرز الحاجة للمراجعة المستمرة. وهذه من شأنها أن تنتج، باستمرار، تقرير مراجعة يجب أن يرفق بتقرير المراجعة السنوي، بل وقد يكون بديلاً له (Elliott, 1997).

كما ترى اللجنة، ذاتها، أن بعض خدمات التأكيد سوف تحتاج لممارس، تم تدريبه بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، ومنشآت المحاسبة الكبرى. كما أن خدمات تأكيد أخرى ستحتاج لتطوير نظام التأهيل الحالي، والبحث عن آليات جديدة للتدريب. ومن أهم متطلبات التأهيل المتطور، أن يكون الممارس قادراً على فهم، واستخدام، أدوات تكنولوجيا المعلومات، مثل البرامج الجاهزة، والمحسات Sensors الإلكترونية، والاتصال عن بعد، وشبكات. المعلومات الدولية (Elliott, 1997).

ويتفق البعض (Boritz and Cockburn, 1998; Beets and Souther, 1999) على أن تأهيل وتدريب المحاسب، لكي يقوم بأداء خدمات التأكيد، لهو قضية لم تتبلور حلولها بعد. كما أن التأخير في توصيف، وتنفيذ، برامج تأهيل وتدريب ملائمة لأدائه هذه الخدمة الجديدة، سيكون له مردوده السلبي على المهنة. فقد اتضح أن بعض الممارسين يشعرون بصعوبة دخول مجال ممارسة خدمات التأكيد. ويفضلون عليها الخدمات الاستشارية، لسهولةها وعاندها الأفضل. الأمر الذي جعل منشآت المحاسبة تستعين بمختصين، من خارجها، لأداء خدمات التأكيد، خاصة في المجالات التخصصية، مثل التأكيد البيئي.

ويعتقد الباحث بحتمية أن يكون مؤدي خدمات التأكيد مؤهلاً ومدرّباً، بدرجة كافية وملائمة. وأن من أهم مقومات استيفائه لهذا المعيار أن يكون دارساً، ومؤهلاً، في مجالات؛ الخدمات المهنية غير التقليدية، تكنولوجيا المعلومات، وتطبيقاتها في مجالي نظم المعلومات والمراجعة. ومن المقترح، في بداية الممارسة، أن يتم تدريبه، على أداء الخدمات التأكيدية، لدى منشآت المحاسبة الكبرى، وتحت إشراف ومتابعة المنظمات المهنية.

١/٢ - استقلال مؤدي خدمة التأكيد:

لأن لجنة التأكيد المهني كانت تدافع عن خدمة التأكيد المهني، كمدخل لخلق فرص عمل جديدة لمراقب الحسابات. فقد كانت وجهة نظرها أن معيار الاستقلال، المعمول به في المراجعة الخارجية، مناسب تماماً، عند أداء خدمات التأكيد المهني.

ودافع مؤتمر المراجعة، المنعقد سنة ١٩٩٨، تحت إشراف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، عن هذا التوجه أيضاً. وكان من رأي أعضائه أن سمعة Reputation مراقب

الحسابات الآن تكفي كضمان لاستقلاله، عند أداء خدمة التأكيد. وحتى بالرغم من أنها خدمة غير تصديقية، إلا أن مؤديها لن يقول للعميل، في تقرير مباشر، ما يريد العميل سماعه، بل ما يجب عليه سماعه. وفي هذا حفاظ، من مراقب الحسابات مؤدي التأكيد، على احترامه لنفسه Integrity، عند أداء هذه الخدمة المهنية.

ولم يتفق المشاركون في المؤتمر على القول بأن إفصاح منشأة المحاسبة، إفصاحا عاما، عن أتعابها من وراء خدمات التأكيد، فيه ضمان لاستقلال القائم بأداء خدمة التأكيد (Boritz and Cockburn, 1998).

هذا، ولا يتفق (Cameron, 1998) مع ما يراه البعض (King and Schwartz, 1998) من أنه لا توجد مشاكل خاصة بالاستقلال، في مجال التأكيد المهني. باعتبار أن مؤدي خدمة التأكيد لن يبذل رأيا فنيا محايدا، وأن مستخدم المعلومات هو الذي يدفع الأتعاب.

ويرى أن متخذ القرار، مستخدم المعلومات التي تم التأكيد بشأن جودتها، يحتاج دائما إلى ما يطمئنه بعدم وجود مصالح لمؤدي التأكيد معه، أو مع مجال التأكيد، الذي أعد عنه التقرير. وأنه من الخطأ ربط أتعاب التأكيد بعائد متخذ القرار. وأنه من الأفضل ربطها بساعات عمل مؤدي التأكيد، أو تكون مقطوعة.

ويعتقد الباحث بأن معيار استقلال مراقب الحسابات، الملزم في المراجعة الخارجية والتصديق، ملائم في مجال خدمات التأكيد المهني. وأنه بالرغم من أن التأكيد المهني علاقة ثنائية الأطراف، إلا أن مؤدي خدمة التأكيد، يجب أن يكون مستقلا، في الظاهر، وفي الواقع أيضا.

٣/١ - مسؤولية مؤدي خدمة التأكيد:

طالما أننا ندافع عن أداء مراقب الحسابات لخدمة التأكيد المهني، فيجب أن يلتزم بمعيار بذل العناية المهنية الكافية، الذي يحكم أدائه لمراجعة الحسابات والتصديق. إلا أن البعض (King and Schwartz, 1998) يرى أن المسؤولية القانونية، لمؤدي خدمة التأكيد، ستكون أقل منها في مراجعة القوائم المالية. ويبرر ذلك بما يلي:

أ) أن المستخدمين من خدمة مراجعة القوائم المالية متعددون، خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية. بينما يستفيد من خدمة التأكيد طرف واحد.

ب) في حالة مراجعة القوائم المالية، يحصل المراجع على أتعابه من العميل، بينما يوجد طرف ثالث، يستخدم القوائم المالية وتقرير المراجع. أما في حالة التأكيد المهني، فالعلاقة ثنائية، حيث سيكون هناك عقد مباشر بين مؤدي الخدمة ومستخدمها^(١)، الذي يدفع بدوره الأتعاب.

(١) وحتى إذا نجحت الجهود الرامية إلى تطوير خدمة التأكيد، بحيث تخدم احتياجات أكبر من فرد، من متخذي القرارات، فلن يختلف الوضع. فبالرغم من أن قيمة الخدمة ستكون أكبر، وتكلفتها أقل، إلا أن عقود مؤدي الخدمة ستعدد فقط. وسيكون مسئولا أمام كل متعاقد على حدة، كطرف ثاني في العقد (Cameron, 1998).

لقد كان اقتراح مؤتمر المراجعة، الذي عقده مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي سنة ١٩٩٨، في هذا الشأن، أكثر قابلية للتطبيق العملي. ومؤدى هذا الاقتراح أن تأخذ المهنة بمفهوم المسؤولية المحدودة Limited Liability، في مجال التأكيد المهني.

ومؤدى هذا المفهوم أن تتحدد مسؤولية مؤدي خدمة التأكيد بعقد بينه وبين مستخدم الخدمة. على أن يتواءم نطاق المسؤولية مع كل مهمة، أو تكليف، على حدة. وفي ذلك الحل ما يضمن تخفيض خطر مساءلة مؤدي خدمة التأكيد. وقطعاً، فمن المرغوب فيه أن يكون لدى منشآت المحاسبة إجراءات للرقابة على جودة أداء التأكيد، أيضاً (Boritz and Cockburn, 1998).

ويعتقد الباحث أن معيار بذل العناية المهنية الكافية، الملزم في مراجعة القوائم المالية والتصديق، مناسب أيضاً في مجال التأكيد المهني. بل أن خطر تعرض مؤدي خدمة التأكيد للمساءلة القانونية سيكون أقل. لأن مسؤوليته ستكون محدودة، حسب المهمة المكلف بأداء التأكيد بشأنها، والعقد ثنائي الطرفين، بينه وبين طالب الخدمة.

١/ ٤- معايير العمل الميداني لخدمة التأكيد المهني:

لم تلق معايير العمل الميداني، للتأكيد المهني، الاهتمام الكافي من جانب الدراسات السابقة. وربما كان ذلك متمشياً مع توجه لجنة التأكيد المهني، ومؤتمر المراجعة - اللذين سبق الإشارة لهما - في هذا الشأن^(١). ويعتقد الباحث أن على القائم بأداء خدمة التأكيد تخطيط وتقسيم أعمال التأكيد والإشراف الجيد على مساعديه إن وجدوا. خاصة وأن البعض (Boritz and Cockburn, 1998) يقترح أن يؤخذ بمفهوم فريق العمل في هذا المجال.

أما معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، فيعتقد الباحث بعدم ملاءمته لمجال التأكيد المهني، إذ أن نظم الرقابة الداخلية نفسها يمكن أن تكون أحد مجالات التأكيد المهني، حيث ستكون الإدارة العليا هي طالب، ومستخدم ناتج، الخدمة.

كما يعتقد الباحث أن مؤدي خدمة التأكيد لن يحتاج لجمع وتقييم الدليل الكافي والملائم، بالمعنى المعروف في المراجعة الخارجية. لأنه لن يبد رأياً فنياً محايداً، في هذا المجال. وإنما عليه أن يحصل على ما يؤيد استنتاجاته، بشأن استيفاء المعلومات المقدمة لطالب خدمة التأكيد، متخذ القرار، وكذا نظم إنتاج هذه المعلومات، لمتطلبات الجودة.

١/ ٥- معايير تقرير التأكيد المهني:

لم يكن الاهتمام، المهني والبحثي، بمعايير تقرير مراقب الحسابات، عن خدمة التأكيد المهني، أفضل منه بالنسبة لمعايير العمل الميداني، لهذه الخدمة. ويعتقد الباحث أن هذا التجاهل يمكن تفسيره. ولعل حداثة هذه الخدمة المهنية الجديدة من ناحية، وخبرة مراقب الحسابات في مجال تقرير مراجعة القوائم المالية والتصديق، من ناحية أخرى، كانت وراء هذا التوجه.

(١) تضمنت قائمة معايير العمل الميداني لخدمات التصديق (SSAE No.1) معاريف للعمل الميداني وهما: تخطيط وتقسيم العمل والإشراف الجيد على المساعدين، وجمع الدليل الكافي المؤيد لاستنتاجات المصدق، والتي سيضمنها تقريره.

ومع ذلك، يعتقد الباحث بأن معايير التقرير عن خدمة التأكيد يمكن تصورهما، بالنظر إلى أهداف وطبيعة هذه الخدمة. فيجب على القائم بأداء خدمة التأكيد أن يرفق بالمعلومات المقدمة لطالب الخدمة تقريره، عن خدمة التأكيد.

ويجب أن يشير في هذا التقرير، إلى أنه أدى الخدمة في ضوء العقد المبرم مع طالبها، وفي ظل التزام كامل بمعايير الممارسة المهنية لهذه الخدمة. وأن المعلومات المقدمة مستوفية لمقاييس الجودة المطلوبة. وأن لديه ما يؤيد استيفاء مجال الخدمة لمعايير القياس، التي حلت محل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً^(١).

٢ - ماهي معايير القياس الملائمة لخدمات التأكيد المهني؟

استقرت الممارسة المهنية، في مجال مراجعة القوائم المالية، على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كمعايير، أو مقاييس، يرجع إليها مراقب الحسابات، عند تحديد مدى صدق القوائم المالية. ومن ثم تحديد مدى إمكانية اعتماد مستخدمي هذه القوائم، على ما توفره من معلومات.

أما في مجال التأكيد المهني، فترى لجنة التأكيد المهني أن الأمر يحتاج هنا إلى مقاييس غير مالية، دونما أدنى إخلال بالمبادئ المحاسبية. ولكن المشكلة الحقيقية أن المقاييس غير المالية لم تلق الاهتمام الكافي، في مقررات المحاسبة والمراجعة التقليدية. ومن أمثلة هذه المقاييس؛ معيار الأمان في تجارة الالكترونيات، جودة العناية الصحية بالمرضى، وأنشطة خلق القيمة، داخل المشروع (Elliott, 1997).

وثمة وجهة نظر هامة في هذا المجال يعرضها (Stockton, 1998) باعتباره ممارساً للمهنة. فهو يرى أن اهتمام المنظمات المهنية بتتمة عرض خدمات التأكيد المهني، سوف يشجع على بناء مقاييس لكل خدمة تأكيدية. ويشجع منشآت المحاسبة الصغرى، والمتوسطة، على الدخول في خدمات تأكيد جديدة. ومن أمثلة هذه الخدمات؛ إعداد تقرير أداء، لمرحلة أو أكثر، من مراحل تنفيذ عقد طويل الأجل، والتأكيد لمقاول رئيسي بشأن ما إذا كان المقاول من الباطن يستخدم عمالاً أعضاء في اتحادات العمال فقط.

(١) قدم (Beets and Souther, 1999) نموذجاً لتقرير تأكيد بشأن الأداء البيئي للوحدة. وكان التقرير موجهاً لمجلس الإدارة. وأشار مراقب الحسابات في تقريره إلى كل من: مسئولية إدارة الموارد البيئية عن إعداد تقرير بأدائها، ومسئولته عن فحص البيانات والتقارير البيئية الداخلية، ومعايير قياس إعداد التقرير البيئي هذا والصادرة عن المعهد الأوروبي للمحاسبين، ماذا غطى الفحص حسب تعليمات مجلس الإدارة له، التوصيات التي أنهى إليها، واستنتاجاته التي أنهى إليها. وأكد التقرير على أن مراقب الحسابات قد جمع ما يؤيد استنتاجاته، وتوصياته، بخصوص تقرير الأداء البيئي. ومن ناحية أخرى، فقد تضمنت قائمة معايير التصديق (SSAE No. 1) أربعة معايير للتقرير. وهي: أن يصف التقرير مهمة التكليف، أن يتضمن التقرير استنتاجات المصدق بشأن مدى تمشي المزاعم مع معيار قياسها، وأن يشير التقرير إلى تحفظات الممارس على التكليف، ومجاله، وأن الهدف من التقرير تقييم مدى استيفاء المهمة لمعيار القياس المتفق عليه، وأن استخدامه قاصر على الأطراف التي وافقت على هذا المعيار.

ويمكن القول بأن محاولات الكتاب لحل هذه المشكلة غير مكتملة، بالقدر الكافي. فيقترح بعضهم (Havelka et al, 1998; Salterio, 1998; Sutton et al, 1998) اللجوء إلى مستخدمي المعلومات، وكذا المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات، لمعرفة وجهات نظرهم، بشأن مقاييس عملية تحديد متطلبات جودة المعلومات، في حالة التأكيد بشأن جودة نظم المعلومات.

ويرون كذلك أن معايير القياس، وإن كانت مطلوبة في مرحلة التكليف بأداء خدمة التأكيد، فربما يكون من غير المناسب تطويرها عبر عدد من العملاء والمستخدمين. ولذلك قد يكون من الأفضل تطويرها تجريبياً، أو نظرياً، كما أقرت لجنة Elliott.

كما يرى (Elliott, 1994) أن المستقبل القريب ربما يحمل جدلاً كبيراً، بشأن مدى إمكانية أن تحل ثنائية المعلومات (Information Dual (ID) محل المبادئ المحاسبية^(١). أو على الأقل تغيير مدلول هذه المبادئ، كمقاييس للصدق، بالنسبة لمراقب الحسابات.

ويعتقد الباحث، أن الاتفاق على معايير قياس لمجالات التأكيد المهني، ربما يكون صعباً الآن. إلا أن استمرار الاهتمام المهني الرسمي، والبحثي، بهذه الخدمة، سوف يصل إن عاجلاً، أو آجلاً، لاقتراح واختبار مثل هذه المعايير. ويؤيد الباحث الاهتمام البحثي بتقييم مدى ملائمة جهود المنظمات المهنية المحاسبية في هذا المجال^(٢).

٣ - كيف ينتج التعليم المحاسبي محاسباً مؤهلاً لأداء خدمة التأكيد المهني؟

لقد أدى التوسع، المرغوب، في مجالات عمل مراقب الحسابات، وخاصة من خلال أداء خدمات التأكيد المهني، إلى الحاجة لمحاسب مؤهل تأهيلاً متطوراً. بحيث يمكن البناء على هذا التأهيل، من خلال برامج تدريبية متقدمة، بمعرفة منشآت المحاسبة الكبرى.

ولقد تعرضت برامج التعليم المحاسبي للعديد من أوجه النقد، البناء، من قبل الكثير من الكتاب، الذين اهتموا بدراسة موضوع خدمات التأكيد. وباستقراء وجهات نظرهم

(١) يدافع (Elliott) عن إمكانية استخدام ثنائية المعلومات في قياس كل من المساءلة الداخلية والخارجية، بالنسبة للمشروع. لأن مفهوم ثنائية المعلومات يقوم على أساس فكرة، أن المستقبل القريب سوف يجعل من السهل تكرار نسخ المعلومات الفورية للمشروع، المعد للتقارير. وسيكون من الممكن عمل تمثيل فعلي، أو ثنائية للمعلومات. بمعنى أنه سيكون من الممكن تغيير ثنائية المعلومات عن عمد لأغراض تحديد أثر التغيير.

وبلا شك فإن تنفيذ ثنائية المعلومات بالكامل سيفيد في بيئة عمل الإدارة، وإتمام عملية المساءلة. وسيؤدي استخدام المحسبات Sensors، كأداة لمراقبة تكنولوجيا المعلومات، في مجالات كثيرة كالسيارات وأجهزة التبريد والتكييف، إلى إمكانية الاعتماد عليها أيضاً في مراقبة إشارات عمليات وأحداث المشروع، بطريقة فورية، في ظل تطبيق ثنائية المعلومات عملياً.

(٢) قدم معهد المحاسبين القانونيين الكندي CICA سنة ١٩٩٧ إرشادات مفيدة في هذا المجال. ووفقاً لهذه الإرشادات يمكن حصر أهم مصادر معايير القياس، في مجال التأكيد المهني في، توصيات المعهد في هذا الشأن، المعايير التي وضعتها جهة خبرة مثل وكالة حماية البيئة، والمنظمة العالمية للمواصفات القياسية ISO، المعايير التي تتضمنها القوانين واللوائح الرسمية، الاستشاريون المتخصصون، والمعايير المعدة خصيصاً للمهمة مجال التأكيد، كما هو الحال عند التأكيد بشأن جودة العناية بالمستين (Elliott,

(Elliott, 1994, 1997; Boritz and Cockburn, 1998; Brackney and Helms, 1998; Melancon, 1998) في هذا الشأن، يمكن إيجاز أهم دوافع، وكيفية، تطوير برامج التعليم

المحاسبي، على النحو التالي:

(أ) لأن من مجالات التأكيد المهني، أن يتم التأكيد بشأن سلامة وأمان نظم التجارة الإلكترونية، يجب أن يكون مؤدي خدمة التأكيد مؤهلاً في التعامل مع تكنولوجيا المعلومات، ومخاطرها. ويجب أن تغطي برامج التعليم المحاسبي هذا المجال.

(ب) أوصت لجنة التأكيد المهني بإعادة تعريف المحاسبة، كمهنة، بأنها البنية التحتية Infrastructure للمعلومات اللازمة للتنظيم، لتحقيق أهدافه. ولأن التحدي الأكبر أمام المحاسب أن يؤكد، بشأن مدى اكتمال ودقة وملاءمة المعلومات، فيجب أن يكون مؤهلاً في نظم المعلومات، والاستخدام الاستراتيجي للمعلومات، وعلاقة جودة المعلومات باتخاذ القرارات.

(ج) من الثابت أن تتأثر المهنة عامة، وخدمات التأكيد خاصة، بالمتغيرات الهامة في بيئة الممارسة المهنية. ومن أهم هذه المتغيرات؛ العولمة Globalization، والتدويل Internationalization، واتجاه كبار العملاء نحو طلب حزمة الخدمات المهنية، من نفس منشأة المحاسبة Full Scope Services^(١).

وتحتاج المهنة، في ظل هذه البيئة، أن يكون المحاسب مؤهلاً في مجالات؛ الخدمات المهنية المتكاملة، وأثر المتغيرات البيئية، خاصة الدولية، على سوق الممارسة المهنية، وما هي المهن المنافسة لمهنة المحاسبة.

(د) لا يمكن تجاهل البعدين، السلوكي والعملي، في الممارس المهني، في مرحلة أتجاه منشآت المحاسبة نحو أداء الخدمات المهنية المتكاملة. ويجب أن تتيح برامج التعليم المحاسبي للدارسين فرص؛ التدريب على مهارات محاسبية ومهنية متعددة، تعلم سلوكيات المهنة، محاكاة المهارات الفنية، الاختبار الشامل في مجموع المهارات العلمية والعملية، الإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية ومتطلبات تطبيقاتها بطريقة سليمة.

٤ - كيف تساهم البحوث المحاسبية في إثراء الدور الإيجابي لخدمة التأكيد المهني؟

يمكن أن تساهم البحوث المحاسبية بشكل فعال، في تدعيم هذا الدور الإيجابي للتأكيد المهني. وتنعكس هذه المساهمة جهد الأكاديميين، والذي لا يجب أن يقف عند المساهمة في

(١) ألفت متغيرات بيئة الممارسة المهنية الحديثة بظلالها على منشآت المحاسبة. ففي سنة ١٩٩٨ اندمجت منشأة Price

Waterhouse Coopers مع منشأة Lybrand، لتصبح منشآت المحاسبة الكبرى خمسة، بدلاً من ستة. وكانت مبررات الاندماج؛ الحاجة لمزيد من الاستثمارات في تكنولوجيا المراجعة، ومواجهة آثار تكنولوجيا المعلومات، والحرص على خدمة كبار العملاء، باستخدام موارد مادية تكنولوجية وبشرية متقدمة.

ولأن سوق المهنة أصبح يتجه نحو التكتلات المهنية، فقد أتجهت بعض منشآت المحاسبة الكبرى نحو شراء منشآت مهنية أخرى، ومعظمها منشآت غير محاسبية. ومن أمثلتها؛ منشآت أداء الاستشارات، منشآت تخطيط الاستثمار IPF، والمنشآت القانونية.

تطوير برامج التعليم المحاسبي، كما أوضحنا سلفاً. وقد أكدت الدراسات السابقة على ما يجب على البحوث المحاسبية المساهمة به، في هذا المجال، سواء كانت بحثاً تحليلية، أو استكشافية، أو لاختبار الفروض. وفي ضوء ما نادت به أهم الدراسات السابقة (Gramling, 1998; Brackney and Helms, 1998; Fargher et al, 1998; Kinney, 1996; Boritz and Cockburn, 1998) في هذا المجال، يمكن بلورة أهم المساهمات المرجوة من البحوث المحاسبية المقبلة، على النحو التالي:

(أ) دراسة أهمية خدمات التأكيد لمستخدميها، وتكاليف ومنافع أداء هذه الخدمات، من وجهة نظر مؤديها. وذلك من خلال التركيز على بحث عدة قضايا. ومن أهم هذه القضايا؛ لماذا تطلب، وتشتري، المنظمات الصناعية والتجارية خدمات التأكيد المهني؟ وكيف يرى مراقبو الحسابات تكاليف ومنافع أدائهم لهذه الخدمات؟ ولماذا يطلب متخذ القرار هذه الخدمة من مراقب الحسابات، دون غيره؟

(ب) استكشاف مدى ممارسة منشآت المحاسبة لخدمات التأكيد المهني فعلاً، وحصر دوافع أداء هذه الخدمات، ومقومات تميز منشأة محاسبة معينة في أداء خدمات التأكيد، بالمقارنة بغيرها من المنشآت المحاسبية، أو غير المحاسبية.

ويمكن أن تركز البحوث في هذا الشأن، على عدة قضايا. ومن أهم هذه القضايا؛ هل لدى المنشآت الممارسة للتأكيد المهني كوادرات بشرية مؤهلة؟ ما هي نسبة العائد المادي، من وراء أدائها للتأكيد المهني، إلى إجمالي إيراداتها؟ وهل يضيف أداء خدمة التأكيد المهني لسمعة منشأة المحاسبة؟

(ج) اقتراح وتطوير خدمات تأكيد جديدة. وذلك من خلال التركيز على استكشاف مدى حاجة التنظيمات لأنواع جديدة من خدمات التأكيد. واستكشاف فرص خدمات التأكيد المتولدة كنتيجة لمتغيرات بيئية، مثل إصدار تشريعات لحماية البيئة، أو إنشاء أسواق للأوراق المالية.

(د) قياس قيمة خدمات التأكيد لدى مستخدمي المعلومات، متخذي القرارات. ويمكن أن تركز البحوث هنا على؛ قياس خطر المعلومات، شكل واتجاه علاقة المعلومات، التي تم التأكيد بشأن جودتها، بسلوك متخذي القرارات، وأنواع القرارات، وأثر قيمة خدمة التأكيد على تسعير الخدمة نفسها.

(هـ) اقتراح معايير مهنية تحكم أداء مراقب الحسابات لخدمات التأكيد. ويفضل أن تكون البحوث هنا استكشافية؛ تستطلع رأي الممارسين في المعايير المقترحة. ويمكن أن تكون بحوث تختبر فروض، خاصة بمدى ملاءمة معايير المراجعة الخارجية، أو معايير التصديق، بعد تطويرها، لكي ترشد مراقب الحسابات، وتقيس أدائه المهني، عند أداء خدمة التأكيد المهني.

و) مناقشة ودراسة واستكشاف ماهي معايير القياس الملائمة لخدمات التأكيد المهني. ويجب أن تركز البحوث هنا على عدة قضايا. ومن أهم هذه القضايا؛ ماهي معايير القياس غير المالية الملائمة لخدمات التأكيد المهني؟ هل تتعارض هذه المعايير مع المبادئ المحاسبية أم تكملها، أم تعتبر مانعة بالتبادل معها؟ وما هي وجهات نظر الممارسين لخدمة التأكيد المهني، في هذا الشأن؟

٥ - كيف تساهم المنظمات المهنية في تدعيم الدور الإيجابي لخدمة التأكيد المهني؟

لقد كانت المنظمات المهنية وراء ظهور خدمة التأكيد المهني. وكان لتقرير لجنة التأكيد المهني SCAS، دور مؤثر في أكثر من اتجاه. فقد ناقش الضغوط التي تتعرض لها مراجعة الحسابات الآن. وبرر، واقترح، الاتجاه نحو خدمة التأكيد المهني. وكان دافعا لكثير من كتاب المحاسبة لإجراء عدد، لا بأس به حتى الآن، من البحوث الهادفة. ومهد الطريق أمام بحوث تالية، ستناقش وتدرس وتختبر العديد من متطلبات تنمية هذه الخدمة المهنية الجديدة.

وأنشأ معهد المحاسبين القانونيين الكندي مجموعة عمل لهذا الغرض. ساهمت، بقدر كبير، في دراسة ظروف الممارسة المهنية، في كندا. ودافعت عن خدمة التأكيد، كمدخل لتطوير المهنة. وإن كانت قد توصلت إلى أنها خدمة تصديقية، فهذا يرجع إلى مرحلة النمو، التي تمر بها المهنة في كندا. حيث لم تستقر بعد خدمة التصديق نفسها.

كما عقد مؤتمر للمراجعة سنة ١٩٩٨، تحت إشراف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، شارك فيه ممارسون وأكاديميون، من الولايات المتحدة وكندا. وحسبما أشار البعض (Boritz and Cockburn, 1998) فقد ساهمت مناقشات المشاركين في إلقاء الضوء على عدة قضايا، خاصة بخدمة التأكيد المهني.

ومن هذه القضايا؛ تعريف التأكيد المهني وعلاقته بخدمات مهنية أخرى، معايير التأكيد المهني، كيفية تسويق التأكيد المهني، ماهي متطلبات تصدير خدمة التأكيد المهني، وكيفية الاستفادة مراقب الحسابات من تكنولوجيا المعلومات عند أداء خدمات التأكيد.

وبرغم هذا الدور الفعال للمنظمات المهنية المحاسبية، إلا أن بعض الكتاب (Elliott, 1994; Boritz and Cockburn, 1998; Kinney, 1998; Melancon, 1998) يرى أنه مازالت هناك جهود، مطلوبة من هذه المنظمات. من شأنها أن تدعم الدور الإيجابي للتأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات. ومن أهم هذه الجهود ما يلي:

أ) إجراء بحوث مهنية، بالتعاون مع الممارسين، تستهدف مزيداً من دراسة ظروف الممارسة المهنية، خاصة في مجال مراجعة الحسابات، وكيف يمكن تنظيم خدمة التأكيد المهني، بحيث يكون لها مردود إيجابي، على الممارسة المهنية الحالية.

ب) اقتراح إطار متكامل لمعايير مهنية ترشد مراقب الحسابات، عند قبول وتخطيط وتنفيذ، والتقرير عن، مهام التأكيد المهني. بالإضافة لاقتراح معايير قياس ملائمة لمجالات التأكيد المهني.

ج) السعي لدى السلطة التشريعية، لاستصدار التشريع الذي يقنن خدمة التأكيد المهني، ويقصر أدائها على المحاسبين، ويمنع غير المحاسبين من ممارستها.

د) الاستفادة من خبرة منشآت المحاسبة الكبرى، في البحث عن آليات تطوير مجالات جديدة، لخدمة التأكيد المهني. ومن الطبيعي أن ترحب هذه المنشآت بهذا التعاون، لما لنجاحه من آثار إيجابية عليها.

هـ) إنشاء مجموعات عمل وبحث لبلورة وتبنيح الإطار المهني للخدمات المهنية المتطورة، خاصة خدمتي التصديق والتأكيد المهني. ويجب الاعتراف بأهمية التعاون مع منظمات أخرى، مثل المنظمات العلاجية وإدارة وتقييم الاستثمارات، ومنظمات حماية البيئة، خاصة لأغراض وضع معايير تعظيم القيمة المضافة من وراء أداء مراقب الحسابات لهذه الخدمة.

و) مناقشة ودراسة واستكشاف ماهي معايير القياس الملائمة لخدمات التأكيد المهني. ويجب أن تركز البحوث هنا على عدة قضايا. ومن أهم هذه القضايا؛ ماهي معايير القياس غير المالية الملائمة لخدمات التأكيد المهني؟ هل تتعارض هذه المعايير مع المبادئ المحاسبية أم تكملها، أم تعتبر مانعة بالتبادل معها؟ وما هي وجهات نظر الممارسين لخدمة التأكيد المهني، في هذا الشأن؟

٥ - كيف تساهم المنظمات المهنية في تدعيم الدور الإيجابي لخدمة التأكيد المهني؟

لقد كانت المنظمات المهنية وراء ظهور خدمة التأكيد المهني. وكان لتقرير لجنة التأكيد المهني SCAS ، دور مؤثر في أكثر من اتجاه. فقد ناقش الضغوط التي تتعرض لها مراجعة الحسابات الآن. وبرر، واقترح، الاتجاه نحو خدمة التأكيد المهني. وكان دافعاً لكثير من كتاب المحاسبة لإجراء عدد، لا بأس به حتى الآن، من البحوث الهادفة. ومهد الطريق أمام بحوث تالية، ستناقش وتدرس وتختبر العديد من متطلبات تنمية هذه الخدمة المهنية الجديدة.

وأنشأ معهد المحاسبين القانونيين الكندي مجموعة عمل لهذا الغرض. ساهمت، بقدر كبير، في دراسة ظروف الممارسة المهنية، في كندا. ودافعت عن خدمة التأكيد، كمدخل لتطوير المهنة. وإن كانت قد توصلت إلى أنها خدمة تصديقية، فهذا يرجع إلى مرحلة النمو، التي تمر بها المهنة في كندا. حيث لم تستقر بعد خدمة التصديق نفسها.

كما عقد مؤتمر للمراجعة سنة ١٩٩٨، تحت إشراف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، شارك فيه ممارسون وأكاديميون، من الولايات المتحدة وكندا. وحسبما أشار البعض (Boritz and Cockburn, 1998) فقد ساهمت مناقشات المشاركين في إلقاء الضوء على عدة قضايا، خاصة بخدمة التأكيد المهني.

ومن هذه القضايا؛ تعريف التأكيد المهني وعلاقته بخدمات مهنية أخرى، معايير التأكيد المهني، كيفية تسويق التأكيد المهني، ماهي متطلبات تصدير خدمة التأكيد المهني، وكيفية الاستفادة مراقب الحسابات من تكنولوجيا المعلومات عند أداء خدمات التأكيد.

وبرغم هذا الدور الفعال للمنظمات المهنية المحاسبية، إلا أن بعض الكتاب (Elliott, 1994; Boritz and Cockburn, 1998; Kinney, 1998; Melancon, 1998) يرى أنه مازالت هناك جهود، مطلوبة من هذه المنظمات. من شأنها أن تدعم الدور الإيجابي للتأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات. ومن أهم هذه الجهود ما يلي:

أ) إجراء بحوث مهنية، بالتعاون مع الممارسين، تستهدف مزيداً من دراسة ظروف الممارسة المهنية، خاصة في مجال مراجعة الحسابات، وكيف يمكن تنظيم خدمة التأكيد المهني، بحيث يكون لها مردود إيجابي، على الممارسة المهنية الحالية.

ب) اقتراح إطار متكامل لمعايير مهنية ترشد مراقب الحسابات، عند قبول وتخطيط وتنفيذ، والتقرير عن، مهام التأكيد المهني. بالإضافة لاقتراح معايير قياس ملائمة لمجالات التأكيد المهني.

ج) السعي لدى السلطة التشريعية، لاستصدار التشريع الذي يقنن خدمة التأكيد المهني، ويقصر أدائها على المحاسبين، ويمنع غير المحاسبين من ممارستها.

د) الاستفادة من خبرة منشآت المحاسبة الكبرى، في البحث عن آليات تطوير مجالات جديدة، لخدمة التأكيد المهني. ومن الطبيعي أن ترحب هذه المنشآت بهذا التعاون، لما لنجاحه من آثار إيجابية عليها.

هـ) إنشاء مجموعات عمل وبحث لبلورة وتنقيح الإطار المهني للخدمات المهنية المتطورة، خاصة خدمتي التصديق والتأكيد المهني. ويجب الاعتراف بأهمية التعاون مع منظمات أخرى، مثل المنظمات العلاجية وإدارة وتقييم الاستثمارات، ومنظمات حماية البيئة، خاصة لأغراض وضع معايير تعظيم القيمة المضافة من وراء أداء مراقب الحسابات لهذه الخدمة.

هذه الخدمة.

بمقتضى المادة ٨٢٢ من قانون المحاسبة رقم ١٩٨٨، حيث نصت المادة ٨٢٢ من قانون المحاسبة رقم ١٩٨٨ على ما يلي: "يقتضى من مراقب الحسابات أن يكون محاسباً مهنياً وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها في المهنة".

بمقتضى المادة ٨٢٢ من قانون المحاسبة رقم ١٩٨٨، حيث نصت المادة ٨٢٢ من قانون المحاسبة رقم ١٩٨٨ على ما يلي: "يقتضى من مراقب الحسابات أن يكون محاسباً مهنياً وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها في المهنة".

بمقتضى المادة ٨٢٢ من قانون المحاسبة رقم ١٩٨٨، حيث نصت المادة ٨٢٢ من قانون المحاسبة رقم ١٩٨٨ على ما يلي: "يقتضى من مراقب الحسابات أن يكون محاسباً مهنياً وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها في المهنة".

بمقتضى المادة ٨٢٢ من قانون المحاسبة رقم ١٩٨٨، حيث نصت المادة ٨٢٢ من قانون المحاسبة رقم ١٩٨٨ على ما يلي: "يقتضى من مراقب الحسابات أن يكون محاسباً مهنياً وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها في المهنة".

المبحث الرابع

خلاصة البحث وأهم التوصيات

تستهدف الدراسة، في هذا الفصل، عرض خلاصة البحث، كما تستهدف طرح التوصيات، التي يعتقد الباحث بأهميتها للمهتمين بالمهنة. وذلك على النحو التالي:

١ - خلاصة البحث:

استهدف هذا البحث مناقشة، وتأصيل وتوصيف، الدور المستهدف لخدمة التأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات. كما استهدف البحث بلورة أهم المتطلبات، أو الآليات المقترحة، لتدعيم هذا الدور الإيجابي المستهدف لخدمة التأكيد المهني.

وفي سبيل تحقيق أهداف البحث، تم استعراض وتقييم أهم الدراسات السابقة، في مجال التأكيد المهني. كما تم توصيف دور التأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة مراقب الحسابات. وأخيراً، فقد طرح الباحث مجموعة من التساؤلات، والإجابة عليها، بما يوضح أهم سبل تدعيم هذا الدور الإيجابي المستهدف، للتأكيد المهني. وخلص الباحث، من كل ذلك، إلى ما يلي:

١/١- مفهوم التأكيد المهني:

يعرف التأكيد المهني بأنه خدمة مهنية، غير تصديقية في المقام الأول، ثنائية الأطراف يؤديها مراقب الحسابات، المؤهل المدرب بالقدر الكافي، بهدف تحسين جودة المعلومات وبيئة إنتاجها، وذلك لخدمة متخذ القرار، طالب الخدمة.

١/٢- موقع التأكيد المهني في تشكيلة خدمات مراقب الحسابات:

تتكون التشكيلة الحالية لخدمات مراقب الحسابات، من مجموعتين من الخدمات المهنية. تشتمل المجموعة الأولى على ثلاث خدمات تصديقية وهي؛ مراجعة القوائم المالية، التصديق، وإكمال القوائم المالية. وتشتمل المجموعة الثانية على ثلاث خدمات غير تصديقية وهي؛ إمساك الدفاتر، الضرائب، والخدمات الاستشارية الإدارية.

وستكون خدمة التأكيد المهني خدمة غير تصديقية، ثنائية الأطراف. الطرف الأول، هو مراقب الحسابات مؤدي الخدمة، والطرف الثاني مستخدم الخدمة، متخذ القرار، الذي يحتاج للمعلومات، التي تم التأكيد على جودتها وجودتها نظم المعلومات المنتجة لها.

١/٣- الدور المستهدف لخدمة التأكيد المهني:

تتغلب خدمة التأكيد المهني على أوجه النقص في خدمتي المراجعة والتصديق. لأنها سوف تؤكد على جودة المعلومات المالية، وغير المالية. وسواء تم توصيل هذه المعلومات من

خلال القوائم المالية، أو أي وسيلة توصيل أخرى. ولا يقتصر التأكيد على إمكانية الاعتماد على المعلومات، إذ يشمل أيضاً التأكيد على ملاءمة وتوقيت واكتمال ودقة المعلومات. وذلك كله من خلال علاقة ثنائية الأطراف.

كما يساهم التأكيد المهني في تطوير مدى ونطاق وأهداف الخدمات غير التصديقية. ويتحقق ذلك من استقلال مؤدي التأكيد، وإتساع مجالات التأكيد لتشمل المعلومات غير المالية، وإنتاج وتوصيل المعلومات، بجودة مرتفعة، لمتخذ القرار مباشرة.

١/٤ - مجالات التأكيد المهني:

- أ) يمكن أداء خدمة التأكيد المهني في عدة مجالات، أهمها ما يلي:
- ب) تقييم أداء التنظيمات المعنية بتقديم خدمات العناية الصحية بالمرضى.
- ج) التأكيد، لذوي الاهتمام، بشأن مدى تحقيق تنظيمات رعاية المسنين لأهدافها.
- د) التأكيد بشأن جودة تصميم وتشغيل نظم المعلومات.
- هـ) التأكيد بشأن مدى استيفاء السمات المعلوماتية للتجارة الالكترونية لمعايير معينة، مثل الأمان والاحترام والسرية.
- و) تحسين تدفق المعلومات.
- ز) تقييم مدى إمكانية الاعتماد على مقاييس أداء التنظيم.
- ح) تجميع وتشغيل البيانات، المالية وغير المالية، لإعداد وتوصيل بعض المؤشرات المالية.
- ط) التأكيد بشأن جودة نظم المعلومات، وسياسات وأليات الإدارة، البيئة.

١/٥ - متطلبات تدعيم الدور الإيجابي المستهدف للتأكيد المهني:

يحتاج تدعيم دور التأكيد المهني، في تطوير نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقبي الحسابات، إلى جهد كبير من الأكاديميين المحاسبين والمنظمات المهنية المحاسبية والممارسين على السواء. ومن أهم المساهمات المطلوبة من المهتمين بالمهنة، في هذا المجال، ما يلي:

١/٥/١ - الاتفاق على معايير مهنية لخدمة التأكيد:

اهتمت الجهود المهنية، وبعض الدراسات السابقة، بقضية تحديد المعايير المهنية، التي تحكم أداء مراقبي الحسابات لخدمة التأكيد المهني. ولكن اهتمامها كان مقصوراً على المعايير العامة، أو الشخصية، لمؤدي خدمة التأكيد. وخلص البحث في هذا الشأن، إلى ما يلي:

١/٥/١ - المعايير العامة للتأكيد المهني:

تناسب المعايير العامة للمراجعة الخارجية والتصديق، مبدئياً، خدمة التأكيد المهني، مع مراعاة تكيف هذه المعايير بما يعكس المتطلبات الإضافية، خاصة للتأهيل والتدريب، وبخصوص المسؤولية القانونية، لمؤدي خدمة التأكيد، فيجب أن تكون محدودة بالعقد المبرم بينه وبين طالب الخدمة، متخذ القرار.

٢/١/٥/١ - معايير العمل الميداني للتأكيد المهني:

لم تهتم الدراسات السابقة بهذه المعايير. ويعتقد الباحث بأهمية معيار تخطيط وتنظيم العمل والإشراف على المساعدين. خاصة وأن حالات كثيرة سوف تفرض الحاجة لأداء خدمة التأكيد بواسطة فريق عمل.

كما يعتقد الباحث بعدم الحاجة لمعيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، في مجال التأكيد المهني، إذ يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية نفسه مجالاً للتأكيد المهني لخدمة الإدارة العليا. أما معيار جمع وتقييم الأدلة الكافية والملائمة، فلن يكون قابلاً للتطبيق، في حالة التأكيد المهني، بمعناه المعروف. ويعتقد الباحث بأنه يكفي أن يحصل القائم بالتأكيد على ما يؤيد استنتاجاته، بخصوص استيفاء المعلومات، المقدمة لمتخذ القرار، لخصائص الجودة المطلوبة.

٣/١/٥/١ - معايير التقرير عن خدمة التأكيد المهني:

لم تهتم الدراسات السابقة بهذه المعايير. ويعتقد الباحث بعدم ملاءمة معايير تقرير مراقب الحسابات، عن مراجعة القوائم المالية، للتقرير عن خدمة التأكيد المهني. ويقترح الباحث أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات، عن خدمة التأكيد؛ الإشارة إلى أنه قام بأداء المهمة حسب العقد المبرم مع الطرف الآخر، طبيعة ومدى ما قام به من إجراءات لتنفيذ المهمة، التزامه بمعايير التأكيد المهني الرسمية، وأن المعلومات المرفقة، والتي تم التأكيد بشأنها مستوفية لمعايير الجودة، وأن لديه ما يؤيد استنتاجه هذا.

٢/٥/١ - الاتفاق على معايير قياس ملائمة لخدمات التأكيد:

تحتاج خدمة التأكيد المهني إلى معايير قياس ملائمة. ويرجع السبب في صعوبة الاتفاق على هذه المعايير إلى أن التأكيد المهني يطرق مجالات غير مالية، ويؤكد بشأن معلومات لا يتم توصيلها من خلال القوائم المالية. بل إن التأكيد المهني يمكن أن ينتج مباشرة معلومات، لمتخذ القرار.

من أجل ذلك، بدأ الاهتمام، ومطلوب أن يستمر، باقتراح معايير قياس جديدة. ومن هذه المعايير؛ ثنائية المعلومات، والأمان والسرية والاحترام في مجال التجارة الإلكترونية، والمتطلبات الرسمية لمنظمات حماية البيئة والمنظمة العالمية للمواصفات القياسية ISO.

٣/٥/١ - تطوير برامج التعليم المحاسبي:

أجمعت الدراسات والمؤتمرات المهنية، السابقة، على أهمية تطوير برامج التعليم المحاسبي، لكي تنتج محاسباً مؤهلاً لدخول مجال خدمة التأكيد المهني. واتفقت، كذلك، على أن هذه البرامج يجب أن تركز على؛ دراسة الطالب لتكنولوجيا المعلومات، وتدريبه على تطبيقاتها في المحاسبة والمراجعة، تدريس مجالات الخدمات المهنية غير التقليدية، مثل خدمات التصديق والتأكيد المهني، تدريس نظم المعلومات المحاسبية والإدارية المستخدمة لتكنولوجيا المعلومات، وإعداد التقارير الفورية، وثنائية المعلومات.

١٥/١٢/٥١ - تفعيل دور البحوث المحاسبية:

أكدت بعض الدراسات السابقة، ومؤتمرات المراجعة، ولجنة التأكيد المهني، على أهمية البحوث المحاسبية في تدعيم التأثير الإيجابي للتأكيد المهني على نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات.

ومن المفيد أن يركز الأكاديميون المحاسبون على القيام بدراسات استكشافية، يعقبها، بعد ذلك، دراسات لاختبار الفروض، في مجال التأكيد المهني. ومن أهم القضايا، التي يجب أن نتناولها هذه البحوث؛ ماهي معايير التأكيد المهني؟ كيف يتم تسويق خدمات التأكيد المهني؟ لماذا يطلب متخذو القرارات خدمة التأكيد المهني؟ وماهي معايير القياس الملائمة لخدمة التأكيد المهني؟

٥/٥/١ - استمرار وتطوير الدور الإيجابي للمنظمات المهنية:

من المتفق عليه أن المنظمات المهنية كان لها إسهاماتها المجدية في اقتراح خدمة التأكيد، بعد دراسة عميقة لواقع الممارسة المهنية، خاصة في مجال المراجعة التقليدية. ومطلوب من هذه المنظمات الاستمرار في أداء، وتطوير هذا الدور. ويجب أن يستهدف هذا الدور المساهمة في؛ اقتراح وإصدار معايير ممارسة خدمة التأكيد المهني، إجراء البحوث المشتركة مع الأكاديميين ومنشآت المحاسبة الكبرى، والسعي لدى السلطة التشريعية لاستصدار تشريعات تقنن خدمة التأكيد المهني، وتحظر على غير المحاسبين القيام بها.

٢ - أهم التوصيات:

وفقاً لأهداف البحث، وفي حدود مشكلته. وفي ضوء ما خلص إليه، يوصي الباحث بما يلي:

(أ) يعتقد الباحث أنه من المجدي مهنياً أن تتجه البحوث المحاسبية، مستقبلاً في هذا المجال، في مصر نحو استكشاف مدى حاجة الممارسة المهنية للتطوير، ومدى استعداد متخذي القرارات لطلب خدمة التأكيد المهني، ومدى إلمام مراقبي الحسابات بهذه الخدمة المهنية، ومدى استعدادهم لاقتحام مجالات ممارستها فعلاً. وستكون هذه البحوث مقدمة ضرورية لمرحلة بحوث اختبار الفروض، في مجال خدمات التأكيد المهني، بعد ذلك.

(ب) ينبغي أن يكون للأكاديميين المحاسبين دوراً متطوراً، لمواجهة فائض الطلب، والضغط السالبة، على خدمات مراقب الحسابات الحالية. ومن أهم صور هذا الدور، العمل على تطوير برامج التعليم المحاسبي. وإجراء البحوث المحاسبية، التي تتناول قضايا تركز على كيفية مواجهة مراقب الحسابات للتحديات المهنية، خاصة ما يرتبط منها بحتمية التفاعل مع آثار تكنولوجيا المعلومات، ومدى جدوى خدمة التأكيد المهني في إثراء هذا التفاعل.

(ج) لعله من المرغوب فيه الآن، عن أي وقت مضى، أن تنهض المنظمات المهنية المحاسبية في مصر بمسئولياتها المهنية، خاصة في مجال دراسة، واقتراح، أهم مداخل

تطوير التشكيلة الحالية لخدمات مراقب الحسابات. ولعل خدمة التأكيد المهني تلقى الاهتمام الكافي بها، من قبل هذه المنظمات المهنية، كما كان الحال في دول أخرى، مثل الولايات المتحدة، وكندا.

(د) ينبغي أن تهتم برامج التعليم المحاسبي بتطوير وتأهيل وتدريب طلاب المحاسبة. ومن أهم المجالات، التي يجب التركيز عليها بشدة؛ الخدمات المهنية غير التقليدية، معايير التأكيد المهني، أثر تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة، مقاييس الأداء الملائمة للخدمات المهنية غير التقليدية، القياس غير المالي للأداء، وأثر العولمة والتداول على سوق خدمات مراقب الحسابات.

(هـ) يجب أن تعقد أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية مؤتمرات علمية لمناقشة أهم قضايا الممارسة المهنية، وأهم المداخل الممكنة والمجدية لتطوير هذه الممارسة، بما فيها مدخل أداء مراقب الحسابات لخدمة التأكيد المهني. ويعتقد الباحث أن إشراك ممثلي السلطة التشريعية، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وقدامى ممارسي المهنة في مثل هذه المؤتمرات سيكون له مردوده الإيجابي على النتائج العلمية والعملية لهذه المؤتمرات.

(و) يوصي الباحث بأن تولي البحوث المحاسبية، المقبلة في مصر، اهتماماً كبيراً بدراسة مدى حاجة المتعاملين في سوق الأوراق المالية لخدمات التأكيد المهني، خاصة خدمات الإنتاج المباشر للمعلومات لمتخذ قرار الاستثمار في الأوراق المالية. ويعتقد الباحث بأنه من المتوقع وجود طلب قوي على خدمات التأكيد المهني في هذا المجال، خاصة بعد تطوير نظام تداول الأوراق المالية بالسوق المصرية، والاتجاه نحو الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في هذا المجال.

قائمة المراجع

- American Institute of Certified Public Accountants, **Attestation Standards: Statement on Standards for Attestation Engagements No. 1** (AICPA, 1993).
- Bagshaw, Katharine, "Interim Reports", **Management Accounting** (March, 2000), pp. 40-41.
- Barefield, Russel M., Jennifer J. Gaver and Terrence B. O'Keefe, "Additional Evidence on The Economics of Attest: Extending Result from The Audit Market to The Market for Compilations and Reviews", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 12, No. 1, Spring, 1993), pp. 74-87.
- Beets, S. Douglas and Christopher C. Souther, "Corporate Environmental Reports: The Need for Standards and an Environmental Assurance Service", **Accounting Horizons** (Vol. 13, No. 2, June, 1999), pp. 129-145.
- Blackwell, David W., Thomas R. Noland and Drew B. Winter, "The Value of Auditor Assurance: Evidence from Loan Pricing", **Journal of Accounting Research** (Vol. 36, No. 1, Spring, 1998), pp. 57-69.
- Boritz, J. Efrim and Don Cockburn, "1998 Audit Symposium Panel Discussion on Assurance Services", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 133-151.
- Brackney, Kennard S. and Glenn L. Helms, "A Survey of Attestation Practices", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 15, No. 2, Fall, 1996), pp. 85-98.
- Brownlow, Barry, "Discussion of Evidence of Non-Big 6 Market Specialization and Pricing Power in a Niche Assurance Service Market", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 59-62.
- Cameron, Douglas, L., "Discussion of Planning Assurance Services", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 37-39.
- Committee on Basic Auditing Concepts, **A Statement of Basic Auditing Concepts** (A.A.A., 1973).
- Cullinan, Charles, P., "Evidence of Non-Big 6 Market Specialization and Pricing Power in a Niche Assurance Service Market", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 47-57.
- _____, "Evidence of Non-Big 6 Market Specialization and Pricing Power in a Niche Assurance Service Market: A Reply", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 69-72.

- Davis, Larry R., David N. Ricchiute and Greg Trompeter, "Audit Effort, Audit Fees, and The Provision of Nonaudit Services to Audit Clients", **The Accounting Review** (Vol. 68, No.1, January, 1993), pp. 135-150.
- Elliott, Robert K., "Confronting The Future: Choices for The Attest Function", **Accounting Horizons** (Vol. 8, No.3, September, 1994), pp. 106-124.
- _____, "Assurance Services Opportunities: Implications for Academia", **Accounting Horizons** (Vol. 11, No.4, December, 1997), pp. 61-74.
- _____, "Assurance Services and The 'Audit Heritage'", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 1-7.
- _____, and D.M. Pallais, "Are You Ready for New Assurance Services?" **Journal of Accountancy** (June, 1997), pp. 47-51.
- _____, "To Market, to Market We Go", **Journal of Accountancy** (September, 1997), pp. 81-86.
- Fargher, Neil L. and Audrey A. Gramling, "A New Market for Attestation Services: The Performance Presentation Standards of The Association for Investment Management and Research", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 15, Supplement, 1996), pp. 72-91.
- Fargher, Neil L., Larry R. Gorman and Michael S. Wilkins, "Timley Industry Information as an Assurance Service- Evidence on The Information Content of The Book-to-Bill Ratio", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 109-123.
- _____, "Timley Industry Information as an Assurance Service- Evidence on The Information Content of The Book-to-Bill Ratio: A Reply", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 131-132.
- Gramling, Audrey A., "Discussion of Timley Industry Information as an Assurance Service- Evidence on The Information Content of The Book-to-Bill Ratio", **Auditing: A Journal of practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 125-128.
- Havelka, Douglas, Steve G. Sutton and Vicky Arnold, "A Methodology for Developing Measurement Criteria for Assurance Services: An Application in Information Systems Assurance", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 73-92.
- _____, "A Methodology for Developing Measurement Criteria for Assurance Services: An Application in Information Systems Assurance: A Reply", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 103-107.

- Kelly, Frank J., "Discussion of Timely Industry Information as an Assurance Service-Evidence on The Information Content of The Book-to-Bill Ratio", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 129-130.
- King, Ronald R. and Rachel Schwartz, "Planning Assurance Services", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 9-36.
- "Planning Assurance Services: A Reply", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), p. 45.
- Kinney, William R., Jr., "Discussion of A New Market for Attestation Services: The Performance Presentation Standards of The Association for Investment Management and Research", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 15, Supplement, 1996), pp. 95-99.
- Lindsay, W. Daryl., "Discussion of Evidence of Non-Big 6 Market Specialization and Pricing Power in a Niche Assurance Service Market", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 63-67.
- Melancon, Barry C., "The Changing Strategy for The Profession, The CPA and AICPA: What This Means for The Education Community?", **Accounting Horizons** (Vol. 12, No.4, December, 1998), pp. 397-406.
- Salterio, Steven E., "Discussion of A Methodology for Developing Measurement Criteria for Assurance Services: An Application in Information Systems Assurance", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 93-98.
- Schatzberg, Jeffrey W., "Discussion of Planning Assurance Services", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 41-45.
- Stockton, Janet L., "Discussion of a Methodology for Developing Measurement Criteria for Assurance Services: An Application in Information Systems Assurance", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 17, Supplement, 1998), pp. 99-102.
- Thesberg, Axel N. "Discussion of a New Market for Attestation Services: The Performance Presentation Standards of The Association for Investment Management and Research", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Vol. 15, Supplement, 1996), pp. 92-94.