

تقييم الدور المهني للمراجع عند أداء خدمات التأكد الأخرى  
بهدف تدنية المخاطر وإضفاء الثقة في ضوء متطلبات  
معيار المراجعة المصرى رقم (٣٠٠٠)

بحث مقدم من /  
نهى عاطف عبد الحليم أبو العز  
مدرس مساعد محاسبة  
بمعهد السويس لنظم المعلومات الإدارية

## ملخص البحث

الفصل الأول : تتناول فيه الباحثة بالدراسة والتحليل الطبيعة المهنية لخدمات التأكد الأخرى والمعايير التي تدعمها ، من حيث نشأة وجذور خدمات التأكد ومفهومها والفلسفة التي تقوم عليها ، وأيضاً المجالات المتاحة لهذه المهام حالياً ، والعناصر التي تتكون منها خدمات التأكد وفقاً لما جاء بالدراسات الرائدة والمعايير ذات الصلة.

ثم ناقشت الباحثة النظرة التطلعية للتوسع في خدمات التأكد الأخرى مستقبلاً ، ومحددات التوسع فيها وضرورة تدليلها ، مع التركيز على متطلبات الجودة والأخلاقيات عند تعاقدات خدمات التأكد .

الفصل الثاني : وهنا ناقشت الباحثة المتطلبات الداعمة للدور المهني للمراجع لممارسة خدمات التأكد ، والتي حددها الباحثة في نطاق خدمات التأكد الملائمة للأداء المهني للمراجع ، ومستويات الأداء العامة أو الشخصية وأيضاً المستويات الميدانية التي تناسب ممارسة خدمات التأكد ، وكيفية تحديد مستويات الثقة والتوصيل الفعال لنتائج مهام التأكد .

كما ناقشت الباحثة بعض الدعائم المنظمة للدور المهني للمراجع عند أدائه خدمات التأكد ، من حيث معالجة الثغرات البارزة في المعيار الرئيسي لخدمات التأكد رقم ( ٣٠٠٠ ) والمعايير المكمله له أو ذات الصلة ، وكيفية إجراء التكامل بين هذه المعايير لخدمة وتطوير الأداء ، مع الإشارة إلى ضرورة إيجاد تشريع ينظم ممارسة هذا النوع من المهام ، ويضع ضوابط لتقييم أداء ممارسي مهام خدمات التأكد بوجه عام والمراجعين بوجه خاص .

الفصل الثالث : وأخيراً حاولت الباحثة حصر وتحليل الإنعكاسات الإيجابية لتطوير الدور المهني للمراجع على الأطراف الثلاثة لخدمات التأكد ، فضلاً على تفعيل التقارير الطوعية التي تفصح عن مختلف أوجه أداء منظمات الأعمال ولكن بصورة غير مالية ، وتحتاج إلى إضفاء الثقة على المعلومات التي تقدمها .

## **Evaluating the Professional Role of Auditor When performing other Assurance Engagements to Minimize Risks and increase Confidence in light of the Egyptian Auditing Standard Requirements No., (3000)**

**The study was divided into Three chapters as follows:**

**The First chapter : the study investigated and analyzed the professional nature of the other assurance engagement and supported standards in light of the origin, definition, and philosophy of the other assurance engagements , Beside the available fields of such roles now and the elements of the assurance engagements according to the leading studies and the supported standards .**

**The researcher investigated the future vision for increasing the other assurance engagements focusing on accuracy requirements and the behaviours when performing assurance engagements**

**The Second chapter :the researcher discussed the supporting requirements of the professional roles of audit which were decided in the light of the suitable assurance engagements of professional roles of audit, general performance levels (personal) that should be available in service providers, also the field levels that suit assurance engagements and deciding confidence levels and the effective delivery of such tasks.**

**The researcher also discussed some organizing pillars of the professional role of audit when performing assurance engagements in light of developing the deficiencies in international auditing standard No., (3000) , and the complementary standards and how to join such standards to service and develop the performance, beside the necessity of finding legislation to organize performing such tasks and evaluating the performance of assurance engagements practitioners in general and audits in particular.**

**The Third chapter: Finally, the researcher tried to decide and analyze the positive results for developing the professional role of audit, beside activating the voluntary reports used for deciding the different faces of business organizations non-financially , It needs assuring its information to investors and others and adding confidence to such information .**

## أولاً- طبيعة المشكلة موضوع البحث:

لقد أحدث التطور التكنولوجي الهائل فى نظم المعلومات والاتصالات، نوعاً من الطلب المتزايد على المعلومات التى يتم نشرها وتداولها فى بيئة الأعمال المتقدمة. والتى تتسم بالتنوع الشديد فى مضمونها، ما بين معلومات مالية وغير مالية، أو كمية ووصفية، أو فنية متخصصة وعامة، أو تاريخية وحالية ومستقبلية. ولا شك أن هذا الكم الهائل من المعلومات والخليط بينها، يمكن أن يكون له منافع عديدة فى مساعدة متخذى القرارات. كما يمكن أن يودى أيضا وفى ذات الوقت إلى إختلاط الأمر لديهم، وجعلهم غير قادرين على التمييز بين ما يمكن الوثوق به من هذه المعلومات، وما لا يصلح منها للإستخدام فى نوعية تلك القرارات.

ولعل هذا ما أدى إلى شعور أصحاب المصالح الآن- وأكثر من أى وقت مضى- بأنهم فى أشد الحاجة إلى من يقوم بفرز هذه المعلومات، بما يضيف عليها مزيداً من الثقة ويضمن مستخدميها إلى إمكانية الإعتماد عليها وتخفيض المخاطر الناتجة عنها . ويعتبر الإفصاح الإلكتروني أو نشر التقارير المالية وغير المالية، عبر المواقع الإلكترونية لمنظمات الأعمال من خلال شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، أحد مظاهر هذا التطور الذى يمد المستفيدين بكافة المعلومات المالية وغير المالية، وتشجيع عمليات التجارة الإلكترونية والتبادل الإلكتروني التجارى، والذى يتطلب بطبيعة الحال درجة من الثقة والتأكد لتدنية المخاطر فى هذه المعلومات.

وفى تطور لهذا الشعور أو المطلب، بدأت الحاجة إلى مزيد من الخدمات الأخرى التى لا تختلف كثيراً فى طبيعتها عن الخدمات المالية والإستشارية لمنظمات الأعمال، مثل خدمات فحص المعلومات المستقبلية المالية وغير المالية (كخطط وتنبؤات الإدارة)، ومدى قدرة المنظمة على الإستمرار فى دنيا الأعمال ومواجهة المخاطر المحتملة، وفحص تقارير المعلومات البيئية الإجتماعية. وأيضاً الخدمات التى تأخذ طبيعة مختلفة عما تقدم، مثل فحص كفاءة نظم التشغيل والأداء وجودتها، وإدارة المخاطر والفحص للتأكد من إستيفاء شروط ومتطلبات الأيزو بأشكالها المتنوعة. ثم الخدمات التى تلبى إحتياجات أصحاب المصالح والمستفيدين، كالفحص لأغراض الحوكمة ومدى الإلتزام بالقوانين والتشريعات والقواعد، وكذلك الفحص للوقوف على مدى توافر الجوانب الأخلاقية والسلوكية فى الأداء.

ونظراً لأن هذه الخدمات كانت ولا تزال إختيارية، غير ملزمة لمنظمات الأعمال وفقاً للتشريعات والمعايير المختلفة ذات الصلة من ناحية، ويواجه فيها المراجعين منافسة من المهن الأخرى فى أدائها من ناحية أخرى. إلا أنه كان عادة العملاء يفضلون ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة فى أدائها، لقناعتهم بقدرته على أداء الخدمة على المستوى المطلوب من الجودة، ومصداقيته فى عمليات الفحص والتأكد التى تنطبق على مصداقيته فى عمليات المراجعة التقليدية. ومن هنا سارع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) عام ١٩٩٦ م، بإطلاق مصطلح خدمات التأكد أو إضفاء الثقة عليها، وعرفها بأنها: " تلك الخدمة التى تحتاج إلى فحص يؤديه طرف مهنى مستقل بما يؤدى إلى تحسين جودة المعلومات أو سياقها لمتخذى القرارات" ثم شكل لجنة إيليويت (Elliot) التى عنيت بدراسة ومناقشة توسيع دور و نطاق خدمات المهنة فى ظل تطورات بيئة الأعمال. ولقد لقيت توصيات تلك اللجنة قبولاً كبيراً داخل وخارج الولايات المتحدة الأمريكية .

وبناء على ذلك جاء فى تقرير لجنة إيليويت (Elliot) تصنيفاً لعدد من المهام التى يمكن أن يقوم بها المراجعون وفقاً لإحتياجات عملائهم، و ذلك بالتصنيف إلى أربع مجموعات من الخدمات، الأولى هى تلك الخدمات التقليدية التى تؤدى بالفعل، والثانية الخدمات المتعلقة بالفحص والتأكد من إستيفاء شروط ومتطلبات الأيزو، والثالثة المتعلقة بجودة وكفاءة نظم التشغيل وإدارة المخاطر( وهذه يمكن أن يحصل عليها العملاء من فئات مهنية أخرى بخلاف المراجعين) والرابعة الخدمات المستقبلية المتعلقة بالتجارة الإلكترونية وإضفاء الثقة فى المواقع الإلكترونية والنظم المحاسبية الفورية من خلال تلك المواقع.

كما إهتم بعد ذلك الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) بهذا الأمر منذ عام ٢٠٠٠ م، حيث أصدر تعريفاً لمهام التأكد بأنها: " المهمة التى يقوم فيها الفاحص بالتوصل إلى رأى أو إستنتاج لتعزيز مستوى ثقة المستخدمين المعنيين ( بخلاف الطرف المسئول) فى مخرجات بقياس أو تقييم موضوع محدد وفقاً لمعايير محددة". ومن ثم أشار إلى أن المجلس المختص بإصدار معايير ونشرات الإرشاد لعمليات الفحص، هو "مجلس معايير المراجعة والتأكد"- IAAS- الذى يصبح نشاطه يتضمن قسمين، أولهما يتعلق بإصدار المعايير التى تتعلق بمهام المراجعة التقليدية، والثانى لإصدار معايير وإرشادات خاصة

بمهام التأكد الأخرى . وبالفعل أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين أول معيار يختص بتلك الخدمات عام ٢٠٠٠ م ، (إصدار رقم ١٠٠) بعنوان " خدمات التأكد" ، ثم طوره و عدله عام ٢٠٠٥ م ليمثل إطار عمل لخدمات الفحص بعنوان : "مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية " - معيار ٣٠٠٠ - .

ويهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمحاسبين المهنيين المزاولين ( يقصد بذلك المراجعون ولكن يشار لهم فى هذا المعيار بذلك اللفظ)، و توفير الإرشادات لهم لأداء مهام التأكد بخلاف عمليات المراجعة أو الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية التى غطتها معايير المراجعة التقليدية أو معايير مهام الفحص المحدود.

حيث يستخدم هذا المعيار مصطلحى " مهام التأكد المناسب " ، و " مهام التأكد المحدود" و للتمييز بين نوعين من مهام التأكد، يشير الأول منهما إلى تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى منخفض مقبول نسبياً كأساس للنموذج الإيجابى، ويشير الثانى منهما إلى تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى ظروف المهمة ليكون الخطر أكبر من حالة مهمة التأكد المناسب وهو بذلك يمثل النموذج السلبى. وقد تعاون الجهاز المركزى للمحاسبات فى مصر مع جمعية المحاسبة والمراجعة المصرية ووزارتى الإستثمار والمالية والهيئة العامة لسوق المال عام ٢٠٠٨ م لعمل أقلمة لهذا المعيار وغيره من معايير المراجعة الدولية صدرت عام ٢٠٠٩ م.

وقد صنف ذلك المعيار الذى أصدره الأتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) خدمات التأكد التى يمكن للمراجعين القيام بها فى ثلاث مجالات، هى:

- (١) مجال المعلومات والبيانات: مثل فحص المعلومات المستقبلية المالية وغير المالية، وفحص تقارير المعلومات والبيانات البنينة والاجتماعية.
- (٢) مجال نظم التشغيل والأداء: مثل فحص كفاءة تلك النظم وجودتها، وإدارة المخاطر، والفحص للتأكد من إستيفاء شروط ومتطلبات الأيزو (ISO 9000).
- (٣) مجال تلبية احتياجات المساهمين: مثل الفحص لأغراض الحوكمة، والإلتزام بالقوانين والتشريعات السارية، والجوانب الأخلاقية والسلوكية.

كما تناول ذلك المعيار عناصر مهمة التأكد وإضفاء الثقة، و حددها فى ثلاثة أطراف، هى: مقدم الخدمة، و الطرف المسئول عن توفير المعلومات أو تصميم وتشغيل النظم موضوع الفحص والطرف المستخدم أو المستفيد من عملية التأكد أو إضفاء الثقة.

ويواكب ما تقدم، قيام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) مع نظيره الكندى (CICA) بإصدار دليل مشترك عن خدمات التأكد وإضفاء الثقة فى نظم المعلومات ومواقع منظمات الأعمال الإلكترونية، بإعتبارها تمثل أحد أهم مجالات خدمات فحص التأكد وإضفاء الثقة، عام ٢٠٠٥ م ، كان قد سبقها محاولات أخرى مشتركة من نفس المجمعين عام ٢٠٠٣ م. وخاصة فى ظل ظهور العديد من المنشآت التى كان يسند لها ختم إضفاء الثقة على المواقع الإلكترونية لمنظمات الأعمال.

ولا شك أن كل هذه المحاولات وما سبقها، حاولت القيام بتقديم إضافة للخدمات التى يمكن أن يقوم بها المراجعون ومعايير لأدائها، وذلك بالتركيز على إيجابيات قيامهم بهذه الخدمات دون غيرهم من المختصين. وخاصة أن بعض هذه الخدمات تتعلق بإبداء الرأى فى التنبؤات المستقبلية لنشاط المنظمة، ونتاجها التقارير الدورية والقطاعية لها، فضلاً عن التقارير الملحقة بأثر تغيرات الأسعار على عامل المنافسة، ثم تكلفة الإفصاح الإلكتروني للبيانات وهل تتحملها المنظمة بمفردها أم مع المستفيدين، ومدى الحاجة إلى ضرورة وجود تصميم لنظام المعلومات المحاسبى للمنظمة يواكب هذه الإتجاهات المستحدثة، مع فحص أداء المنظمات واستثماراتها فى مجال المسئولية الإجتماعية وأثر ذلك على توقعات المستثمرين، وحركة أسعار الأسهم فى السوق.

وبالرغم من القبول النسبى لوجهة النظر هذه، و التى ترى أحقية ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة فى أن يكونوا الأقرب أو الأكثر قبولا لدى المستفيدين، لأداء تلك الخدمات الأخرى بخلاف مراجعة وفحص معلومات مالية تاريخية. إلا أن ذلك يواجه العديد من الإنتقادات أو التحديات، سواء من أصحاب المهن الأخرى الذين يرغبون فى القيام بهذه المهام كمنافسين للمحاسبين والمراجعين، أو من خلال ما يوجه لما جاء بمعيار المراجعة الدولى رقم (٣٠٠٠) عن خدمات التأكد الأخرى بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية، من انتقادات لها وجاقتها ومن أبرز تلك الإنتقادات ما يلى:

(أ) أن بعض هذه الخدمات تحتاج إلى متخصصين فى العلوم الإدارية والهندسيه ونظم المعلومات والحاسب الآلى والقانون ، و كذلك خبراء فى البيئه وغيرها من التخصصات وليس فقط الإهتمام بالأمور المحاسبية والماليه . بدليل عادة ينصح الباحثين فى هذا المجال مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة أن يستعينوا بخبراء فنيين خارج مجال تخصصهم المالى .

(ب) أن هناك بالفعل شركات أقدمت منذ نهاية القرن العشرين على خدمة منح ختم توكيد الثقة فى المواقع الإلكترونيه لمنظمات الأعمال على شبكة الاعمال الدوليہ ( الإنترنت) وكانت ليست من المتخصصين فى المحاسبه أو المراجعة.

(ج) أن القيام بمثل هذه الخدمات لعملاء مهنة المحاسبة والمراجعة يمكن ان يؤثر بشكل أو بآخر على إستقلالية وحيادية المراجع الخارجى ، خاصة لو كان يقوم بأعمال ومهام المراجعة المالية لنفس المنظمة ، حتى لو كان من خلال فريق عمل مختلف ولكنه يتبع نفس منشأة المراجعة .

(د) يلاحظ أنه بشأن المعيار الدولى ( والمصرى) رقم ٣٠٠٠- فقد جاء ليصف عموميات فى ممارسة مهمة التأكد لدى المزاول ( قصد بذلك المحاسبين المهنيين المزاولين ) ، دون أن يحدد على وجه الدقة نماذج لهذه الخدمات ، والتي أشار صراحة فى البند الثالث منه أن مهام الفحص المحدود لا تنطبق على مهام التأكد . هذا فضلاً عن وصفه لطبيعة أداء هذه المهام يشابه ما جاء بشأن عمليات المراجعة من حيث التخطيط للمهمة وأدائها وإعداد تقرير عنها ، وفى ظل الأهمية النسبية للمهمة وخطر مهمة التأكد الذى ينبغى تخفيضه إلى أدنى حد ممكن . كما أن المعيار بعد تماماً عن تقديم نماذج أو إيضاحات لممارسة بعض مهام التأكد .

وبالرغم من تعرض كثير من الدراسات الميدانية فى الدول المتقدمة – خلال بدايات القرن الحادى والعشرين – لإبراز أفضلية ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة لمزاولة وأداء هذه الخدمات، إلا أنها جميعاً فشلت فى تقديم ردود مقنعة على التحديات والانتقادات السابقة ، أو دفاعاً معقولاً يبرر تركيز مهام التأكد الاخرى فى صف ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة دون غيرهم . حتى معيار المراجعة الدولى(المصرى) رقم (٣٠٠٠) منذ صدوره ومروره بتعديلات لم يفلح فى إبراز ذلك الدور .



ومن هنا تكمن طبيعة مشكلة الدراسة ، فى أن هناك بعض النواقص والثغرات التى صاحبت مهام خدمات التأكد نتيجة لتعجل صياغة إطارها ، وعدم مراعاة المحددات التى واجهتها ، أو القصور فى المعايير ذات الصلة أو غياب التشريع الذى ينظم العمل بها ، وإقتصارها على إضفاء الثقة فى الموقع الإلكتروني (Web Trust) أو فى نظم المعلومات الفورية (Sys Trust) ، علماً بأنها تنطوى على مهام كثيرة أعمق وأهم مثل مصداقية المعلومات غير المالية ، وتدنية المخاطر وإضفاء الثقة على بيانات التقارير الطوعية المدعمة للتقارير المالية وغير ذلك .

الأمر الذى يتطلب ضرورة تقييم الدور المهنى للمراجع عند أداء خدمات التأكد ، وذلك بتطويره من خلال بعض المتطلبات الداعمة أو الدعائم اللازمة ، حتى يتم تنظيم ذلك النوع من المهام ، وحصر المردود الإيجابى من وراء ذلك لكافة أطراف تلك المهام ، ثم قياس ذلك المردود ميدانياً من خلال بيئة الأعمال المصرية .

## ثانياً - مفاهيم عنوان البحث :

### ١- التقييم :

هو عملية منظمة لقياس مدى قدرة الأداء الحالى على إتمام المهام المطلوبة كما يجب والكشف عن مواطن الضعف فى إجراءات العمل المختلفة.

### ٢- الدور المهنى للمراجع:

يشير مفهوم الدور المهنى للمراجع إلى مجموعة المسئوليات المهنية التى يجب أن يقوم بها المراجع أثناء عملة الوظيفى عند أداء مهام خدمات التأكد الأخرى ، على أن يلتزم بقيم وأخلاقيات ومبادئ ومعايير المهنة عند قيامه بذلك .

### ٣- خدمات التأكد الأخرى:

هى خدمات مهنية مستقلة أو فحص يؤديه طرف مهنى مستقل يهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة ، وتعتبر هى العملية التى يعبر فيها المحاسب المزاول عن نتيجة تهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين - بخلاف الطرف المسئول عن موضوع المهمة - فى ناتج تقييم أو قياس موضوع التقرير وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة

#### ٤- تدنية المخاطر :

أى تقليص أو الحد من المخاطر التى يمكن أن تنتج عن إستخدام معلومات التقارير التى تفتقد الشفافية والموثوقية .

#### ٥- إضفاء الثقة :

أى زيادة درجة الشفافية والموثوقية فى محتوى التقارير سواء المالية أو الغير مالية مما يزيد من درجة الإعتماد عليها عند إتخاذ القرارات .

#### ٦- معيار المراجعة المصرى (٣٠٠٠) :

عنوان المعيار "مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية" ، ويهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمحاسبين المهنيين المزاولين ( يقصد بذلك المراجعون ولكن يشار لهم فى هذا المعيار بذلك اللفظ) ، و توفير الإرشادات لهم لأداء مهام التأكد بخلاف عمليات المراجعة أو الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية التى غطتها معايير المراجعة التقليدية أو معايير مهام الفحص المحدود.

#### ثالثاً- أهداف البحث :

يهدف هذا البحث من خلال الدراسة التحليلية الإنتقادية التى تقوم بها الباحثة ، وما يدعمها من دراسة ميدانية ، إلى تقييم الدور المهنى للمراجع عند أداء خدمات التأكد الأخرى الآن ، ومن ثم ضرورة تطوير ذلك الدور للوصول إلى مردود إيجابى مناسب وقيمة مضافة وزيادة فى الطلب من قبل المستخدمين والمستفيدين ، فى ظل معالجة أوجه القصور فى المعيار الدولى (المصرى) رقم (٣٠٠٠) لخدمات التأكد والمعايير المتصلة به . وينفرع من هذا الهدف الرئيسى الأهداف الفرعية الآتية :

(أ) تقييم الطبيعة المهنية لخدمات التأكد الأخرى بوضعها المتاح حالياً ، وما ينتظر من تطلعات مستقبلية لها سواء على مستوى العالم أو البيئة المصرية.

(ب) تقديم تطوير مقترح للدور المهنى للمراجع عند أدائه خدمات التأكد ، من خلال عرض ومناقشة عدد من المتطلبات الداعمة لهذا الدور ، أو تقديم

مقترحات بشأن معالجة الثغرات التي ينطوى عليها المعيار الدولي  
(المصرى) للتأكد رقم (٣٠٠٠) والمعايير المتصلة به .

(ج) الوقوف على الإنعكاسات الإيجابية لتطوير الدور المهني للمراجع عند أداء  
خدمات التأكد سواء لأطراف مهام التأكد أو من خلال القيمة المضافة  
بتفعيل التقارير الطوعية ذات البيانات غير النقدية .

(د) إجراء دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية للوقوف على مدى  
الإيجابيات التي تنتج عند الإهتمام بتطوير الدور المهني للمراجع الحسابات  
عند قيامه بخدمات التأكد .

#### رابعاً - فروض البحث:

تعتمد الدراسة التي تقوم بها الباحثة سواء النظرية التحليلية أو الميدانية على  
إختبار صحة عدة فروض هي :

- ١- أنه توجد دلالة إحصائية على أن الطلب على مهام خدمات التأكد لا يقتصر  
فقط على منشآت المراجعة دون غيرها ، فى ضوء قصور المعايير ذات  
الصلة وعدم وجود تشريع ينظم العمل فى هذه المهام.
- ٢- أنه توجد دلالة إحصائية على أن الدور المهني للمراجع عند أداء خدمات  
التأكد ، سيزداد تحسناً عند الأخذ فى الإعتبار متطلبات ودعائم تطوير ذلك  
الأداء ، مع إتجاه الطلب نحو منشآت المراجعة بصورة أكثر .
- ٣- أنه توجد دلالة إحصائية بأن تطوير الدور المهني للمراجع عند أدائه لخدمات  
التأكد ، سوف يؤدي إلى تدنية المخاطر وإضفاء الثقة فى التقارير الطوعية  
غير المالية ، فضلاً عن زيادة القيمة المضافة لأطراف عملية التأكد .

#### خامساً - أهمية البحث :

تأتى أهمية هذا البحث فى ضوء طبيعة المشكلة وأهدافه ، والفروض التي يقوم عليها  
من الآتى :

- (أ) أهمية علمية بعد ما كثر الجدل والنقاش العلمى حول أهمية خدمات التأكد  
الأخرى ، فى الدراسات الأكاديمية والتوصيات المهنية ، نظراً لأن

المعلومات غير المالية ، التي تتدفق من مصادر عدة قد كثرت وبدأت تأخذ شكل تقارير كثرت المطالبة بالإفصاح عنها ، وفى نفس الوقت تحتاج المعلومات التي بها إلى الموثوقية وتدنية مخاطرها ، من جهة مستقلة وذات خبرات فى الفحص وترتكز على مستويات للأداء يعتمد عليها .

(ب) أهمية عملية بعد أن كثرت إفصاحات منظمات الأعمال عن الكثير من التقارير الوصفية الهامة (غير المالية) ، وتفيد المستثمرين ومانحي الإئتمان وغيرهم فى إتخاذ القرارات الإستثمارية والإئتمانية والمالية أيضاً . وهذه الإفصاحات تواجه فجوة فى الثقة ، تحتاج إلى جهة تأكيدية يثق فيها المستخدمون ، وذلك لم يأتى سوى من خلال مهام خدمات التأكد الأخرى.

(ج) أهمية للمجتمع حيث أن مطلب تطوير مهام المراجع عند أداء خدمات التأكد يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة لكل طوائف المجتمع ، سواء كانوا من معدى الخدمة ، أو المستفيدين كإدارة المنظمات أو المستخدمون بكافة قطاعاتهم .

#### سادساً - حدود البحث :

تتناول الباحثة فى هذا البحث تقيماً للدور المهني للمراجع عند أدائه لخدمات التأكد الأخرى، بهدف تدنية المخاطر وفجوة الثقة لدى المستفيدين، أو إضفاء الثقة لبعض المعلومات، وذلك فى ضوء ما جاء من متطلبات فى المعيار الوحيد الدولى والمصرى فى هذا الشأن وهو المعيار رقم (٣٠٠٠)، وعلى هذا يخرج عن نطاق البحث ما يلى:

- ١- الدور المهني التقليدى للمراجع الخارجى عند أدائه لمراجعة بيانات مالية تاريخية أو تقليدية فى منشأة او منظمة العميل.
- ٢- مدى تأثير مسئوليات المراجع القانونية أو المهنية أو التأديبية عند قيامه بهذا النوع من المهام بشكل مستقل عن مباشرة مهام المراجعة فى منظمة العميل ذاته.
- ٣- نوعية أدلة وقرائن الإثبات التي تصلح لهذا النوع من المهام الأخرى تحديداً أو علاقة أدائه للمهام بهيكل الرقابة الداخلية فى منظمة العميل.

## سابعاً - منهج وأسلوب البحث:

تتبع الباحثة فى دراستها هذه المنهج العلمى المعاصر ،القائم على المزج بين المنهج الإستقرائى الذى يقوم على الإستدلال التجريبيى من خلال إستقراء الواقع بالملاحظة والتجريب والمشاهدة - بهدف الوصول إلى حكم عام على الظاهرة موضوع البحث - وكذا المنهج الإستنباطى الذى يقوم على الإستدلال المنطقى من الفروض والدلائل.

وعلى ذلك ترى الباحثة أن دراستها ستتناول أسلوبين متكاملين الأول منهما يعتمد على الدراسة النظرية التحليلية ،من خلال الإطلاع والمسح المكتبى للكتابات المتناوله لهذا الموضوع ،وإستقراء بيانات من مراكز المعلومات وشبكة الإنترنت . والثانى أسلوب الدراسة الميدانية الذى يقوم على أداة الإستقصاء من الواقع الميدانى لبيئة المراجعة ،وذلك بإستخدام الأساليب الإحصائية والكمية الملائمة لإجراء القياس الكمى .

## ثامناً - خطة البحث :

تناقش الباحثة موضوع تقييم الدور المهنى للمراجع عند أداء خدمات التأكد الأخرى بهدف تدنية المخاطر وإضفاء الثقة فى ضوء متطلبات معيار التأكد المصرى رقم (٣٠٠٠) ، ولهذا تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول .

الفصل الأول بعنوان الطبيعة المهنية لخدمات التأكد الأخرى والتطلعات المستقبلية لها ، فركز المبحث الأول منه على طبيعة خدمات التأكد والمعايير التى تدعمها من حيث نشأة وجذورخدمات التأكد ومفهومها والفلسفة التى تقوم عليها ، وأيضاً المجالات المتاحة لهذه المهام حالياً ، والعناصر التى تتكون منها خدمات التأكد وفقاً لما جاء بالدراسات المعاصرة والمعايير ذات الصلة .

كما ركز المبحث الثانى لهذا الفصل على التطلعات المستقبلية لخدمات التأكد الأخرى ومتطلبات تدعيمها من حيث النظرة التطلعية للتوسع فى خدمات التأكد الأخرى مستقبلاً ، ومحددات التوسع فيها وضرورة تذييلها ، مع التركيز على متطلبات الجودة والأخلاقيات عند تعاقدات خدمات التأكد .

الفصل الثانى بعنوان المتطلبات والدعائم اللازمة لتطوير الدور المهنى للمراجع لممارسة خدمات التأكد الأخرى ، فركز المبحث الأول منه على المتطلبات الداعمة للدور المهنى للمراجع لممارسة خدمات التأكد الأخرى ، والتي حددتها الباحثة فى نطاق خدمات التأكد الملائمة للأداء المهنى للمراجع ، ومستويات الأداء العامة (الشخصية) التى يجب توافرها فى مؤدى الخدمة ، وأيضاً المستويات الميدانية التى تناسب ممارسة خدمات التأكد ، وكيفية تحديد مستويات الثقة والتوصيل الفعال لنتائج مهام التأكد .

كما تناول المبحث الثانى لهذا الفصل بعض الدعائم المنظمة للدور المهنى للمراجع عند أدائه خدمات التأكد ، من حيث معالجة الثغرات البارزة فى المعيار الرئيسى لخدمات التأكد رقم (٣٠٠٠) والمعايير المكمله له أو ذات الصلة ، وكيفية إجراء التكامل بين هذه المعايير لخدمة وتطوير الأداء ، مع الإشارة إلى ضرورة إيجاد تشريع ينظم ممارسة هذا النوع من المهام ، ويضع ضوابط لتقييم أداء ممارسى مهام خدمات التأكد بوجه عام والمراجعين بوجه خاص .

الفصل الثالث بعنوان الإنعكاسات الإيجابية لتطوير الدور المهنى للمراجع على بيئة الأعمال المصرية فقد تناول المبحث الأول منه الإنعكاسات الإيجابية للتطوير من الناحية النظرية من حيث المردود الإيجابى المتوقع على أطراف مهمة خدمات التأكد الأخرى ، فضلاً على تفعيل التقارير الطوعية المستخدمة التى تفصح عن مختلف أوجه أداء منظمات الأعمال ولكن بصورة غير مالية ، وتحتاج إلى نوع من تأكيد بياناتها للمستخدمين من المستثمرين أو غيرهم وإضفاء الثقة على المعلومات التى تقدمها . ثم أكدت ذلك من خلال دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية .

#### تاسعاً - نتائج البحث :

- ١- أن خدمات التأكد الأخرى من المهام الحديثة نسبياً فى العالم حيث بدأت تعرف عالمياً مع مطلع القرن الحادى والعشرين ، وفى مصر صدرت معايير التأكد منذ عام ٢٠٠٨م فقط .
- ٢- كانت تقتصر مهام خدمات التأكد فى البداية على إضفاء الثقة فى المواقع الألكترونية لمنظمات الأعمال (Web Trust) ، ونظام المعلومات الفورى (Sys Trust) ، وذلك من خلال إنتشار عمليات التجارة الألكترونية فى العالم.

٣- بدأ التوسع رويداً رويداً فى خدمات التأكد الأخرى مع نهاية العقد الأول من القرن الحالى ، حيث بدأت المطالبات المتزايدة بالإفصاح عن التقارير غير المالية (الطوعية) ، كتقارير المسئوليات الإجتماعية والبيئية والحوكمة ، ثم تقارير الإستدامة وصولاً إلى تقارير الأعمال المتكاملة . وقد صاحب ذلك تعدد المعايير الدولية لخدمات التأكد وكذلك المعايير المصرية ، وكلها جاءت بتعجل ولذا إنطوت على بعض أوجه القصور ، الذى سمح لدخول غير المحاسبين والمراجعين إلى المهنة .

٤- إن معالجة هذه القصور فى المعايير الدولية والمصرية للتأكد والخلل فى التنفيذ يحتاج فى البداية إلى تحديد المتطلبات التى تدعم الدور المهني لمراجع الحسابات ، والتى تبدأ بتحديد نطاق خدمات التأكد الملاءمة وتوصيفها ، ثم تقديم مستويات أداء عامة (أو شخصية) لمؤدى الخدمة (مثل إشتراكات التأهيل العلمى والعملى وتوافر الإستقلال والحياد وبذل العناية المهنية ) وكلها تصب فى صالح مراجع الحسابات دون غيره . ثم تقديم مستويات للأداء الميدانى تنطوى على ضرورة توافر الجودة والسلوك الأخلاقى ، التى لا بد من توافرها للجهات القائمة بأداء الخدمة.

٥- لا بد من وجود بعض الدعائم المنظمة بجانب المتطلبات السابقة ، حتى يكتمل تطوير الدور المهني لمراجع الحسابات عند ممارسة خدمات التأكد الأخرى . يكون فى مقدمتها معالجة الثغرات التى ينطوى عليها المعيار الدولى المصرى للتأكد رقم (٣٠٠٠) بإعتباره المعيار الرئيسى لهذه المهام ، وكذلك المعايير الفرعية المتصلة به فى هذا النطاق . وذلك وفقاً لما قدمته الباحثة فى إطار المبحث الثانى من الفصل الثانى لهذا البحث .

٦- عدم الخلط بين مهام التأكد الأخرى ، التى تضيف الثقة والمصدقية والتأكد على البيانات والمعلومات غير المالية أو المعلومات المالية المستقبلية ، وبين مهام التأكد المحدود (أو الفحص المحدود) ، التى تهدف إلى تأكيد مزاعم الإدارة حول موضوع من الموضوعات فقط .

٧- لا بد من إيجاد نوع من أنواع التكامل بين المعايير المتصلة لمهام التأكد الأخرى ، والمعيار الرئيسى له المعيار رقم (٣٠٠٠) ، وهى المعايير أرقام (٣٤٠٠، ٣٤٠٢، ٣٤١٠، ٣٤٢٠) وذلك لإعطاء كيان مستقل ومميز لهذا

النوع من المهام ، مع تحديد جهة الممارسة سواء منشآت مراجعة أو غيرها ، كما جاء بالتطوير المقترح من الباحثة فى الفصل الثانى من البحث.

- ٨- هناك مردود وإنعكاسات إيجابية يمكن أن تفيد الأطراف الثلاثة لمهام التأكد الأخرى ( وهى : معد الخدمة ، والمستفيد من الخدمة ، و مستخدم نتائج الخدمة ) ، وهذه الإيجابيات من المؤكد تزداد تفعيلاً بعد أن يتم الإستفادة من التطوير المقترح للدور المهنى للمراجع عند أداء خدمات التأكد الأخرى.
- ٩- هناك قيمة مضافة لمنشآت المراجعة عند أداء خدمات التأكد الأخرى بصورة أكثر فعالية من خلال التطوير المقترح ، تتمثل فى زيادة الأتعب ، وتخفيض حجم القضايا ضدها ، ورفع المستوى المهنى والسلوكى لأعضائها ، ومن ثم تقليص الطلب على المهن الأخرى فى مجال خدمات التأكد .

#### عاشراً - توصيات البحث :

- فى ضوء النتائج التى توصلت لها الباحثة من دراستها النظرية التحليلية أو دراستها الميدانية على بيئة الأعمال المصرية ، توصى بالآتى :
- ١- ضرورة الإهتمام بمهام خدمات التأكد الأخرى ، وتشجيع منشآت المراجعة على القيام بها ، لما تضيفه من قيمة لهذه المنشآت ، وأيضاً لباقى أطراف المهمة وهم المستفيدون والمستخدمون .
  - ٢- الإهتمام بالتطوير المقترح للدور المهنى لمراجع الحسابات عند أداء خدمات التأكد الذى يتمثل فى عدد من المتطلبات الداعمة ، وعدد من الدعائم له ، لما له من آثار موجبة كثيرة فى بيئة الأعمال ، يعتبر من أبرزها تدنية المخاطر وإضفاء الثقة فى كثير من التقارير غير المالية سواء الوصفية أو الكمية ، والتى تعدها المنظمات بصورة طوعية ، ويعتمد على بياناتها المستثمرون ومانحى الإئتمان والمقرضون وغيرهم.
  - ٣- العمل على تنمية المهارات العلمية والعملية للمراجعين فى مصر ، فضلاً عن الوعى اللازم بطبيعة مهام خدمات التأكد حتى لا ينافسهم فيها أصحاب المهن الأخرى .



٤- الإسراع بتنظيم تشريع مناسب خاص بمهام خدمات التأكد ، يساعد على صياغة وأداء هذه المهام بصورة فعالة ومقبولة ويغلفها السلوك الأخلاقي والجودة.

## مراجع البحث

أولاً باللغة العربية:

(أ) الكتب:

- ١- د. أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes-Oxley ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٨ م .
- ٢- د. جورج دانيال غالى ، تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة - دراسة إنتقادية ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعية بالأسكندرية، ٢٠٠٣ م .
- ٣- د. عبد الجبار توفيق ، التحليل الإحصائى فى البحوث التربوية النفسية والإجتماعية : الطرق اللامعملية ، مؤسسة الكويت للتقدم العلمى ، الكويت، ٢٠٠٠ م .
- ٤- د. عبد الوهاب نصر على ، د. سمير كامل محمد ، د. شحاته السيد شحاته ، الإتجاهات الحديثة فى الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية ، الدار الجامعية بالأسكندرية ، ٢٠٠٨ م .
- ٥- د. محمد أبو يوسف ، الإحصاء فى البحوث العلمية ، المكتبة الأكاديمية بالدقى ، القاهرة ، ١٩٨٩ .
- ٦- د. نبيل فهمى سلامة، الإتجاهات الحديثة فى المحاسبة والمراجعة (من منظور الجودة)، مكتبة الجامعة، ببورسعيد- بورفؤاد، ٢٠٠٨/٢٠٠٩ م .

(ب) الدوريات:

- ١- د. أحمد شرف عبد الحميد ، د. عبداللاه فراج الليثى ، " دور مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة فى أداء خدمات مهام التأكد فى بيئة الأعمال المصرية - دراسة تحليلية ميدانية " مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة- جامعة بورسعيد ، العدد الأول - الجزء الثالث ، يناير / يونيو ٢٠١٣ م .

٢- عفت أبو بكر الصاوى ، " نموذج مقترح للإفصاح المحاسبى عن تقارير الإستدامة ( دراسة تطبيقية ) " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية ، العدد (٢) ، ٢٠١٢ .

### (ج) الرسائل العلمية :

١- أحمد حسن حسين عبد العزيز ، خدمات إضفاء الثقة على نظم المعلومات المحاسبية الألكترونية ومدى إمكانية تطبيقها فى اليمن - دراسة تحليلية ميدانية ، رسالة ماجستير فى المحاسبة ( بحث منشور ) ، كلية التجارة - جامعة أسيوط ، ٢٠١٠ .

٢- أمينة رمضان نمير ، أثر إستيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات التوكيد المهنى بشأن الإفصاح عن غازات الإحتباس الحرارى على جودة التوكيد ومصداقية المعلومات المفصح عنها - دراسة تجريبية ، رسالة دكتوراه فى المحاسبة ، (بحث منشور) ، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية ، ٢٠١٤م .

٣- عيد محمود أبو زيد ، دور ومسئولية مراقب الحسابات فى التقرير عن إدارة المخاطر فى ضوء الإصدارات العلمية الحديثة بهدف تضيق فجوة توقعات المراجعة - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية ، رسالة دكتوراه فى المحاسبة ( بحث غير منشور ) ، كلية التجارة - جامعة بنى سويف ، ٢٠١٥م .

٤- منى محمود داود ، خدمات التأكد ، دراسة نظرية وميدانية لممارسات مراجعى الحسابات فى مصر ، رسالة ماجستير فى المحاسبة ( بحث منشور ) ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، ٢٠١٠ .

### (د) أخرى :

١- الإتحاد الدولى للمحاسبين ، دليل الإتحاد الدولى للمحاسبين لعام ٢٠٠١ - إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقى ، جمعية المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، الأردن ، عام ٢٠٠١ .

٢- الجهاز المركزى للمحاسبات، "المعايير المصرية للمراجعة والفحص  
المحدود ومهام التأكد الأخرى"، الصادرة بقرار رئيس الجهاز رقم ١٣٠٠  
لسنة ٢٠٠٨م، (الطبعة الأولى)، ٢٠٠٩م.

**(A) Books:**

- 1- Alvin ,A. Randal, J. and Mark, S. ,Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach , (14<sup>th</sup> Edition ) , Pearson Education , Inc. ,2012 .
- 2- Fiske , J. , Introduction to Communication Studies , ( 2<sup>nd</sup>. Edition) , Routledge , London , 1990.
- 3- IFAC / IAASB , Handbook of International Quality Control , Auditing Review , Other Assurance and Related Services Pronouncements , (Part 11) , IFAC, New York , 2013
- 4- International Federation of Accountants (IFAC) , Hand book of International Auditing , Assurance and Ethics Pronouncement , IFAC , 2008 .
- 5- ..... , Handbook of International Quality Control , Auditing , Review , Other Assurance and Related Services Pronouncement , 2014 Edition , ISBN, IFAC, ( ISAE 3410) .
- 6- Kencfel , R. , Salter , S. and Ballou , B. , Auditing Assurance and Risk , (3<sup>rd</sup>. Edition ) , Cincimati , Oh : Tomson South West , 2007.

**(B) Periodicals:**

- 1- Backf , J. E. and Martin Jr. , C. L. , "Historical Perspectives : Development of The Codes of Ethics in The Legal , Medical and Accounting Professions " , Journal of Business Ethics , Vol. 10 , No. 2 , 1991.
- 2- Ballou , B. , Heitger , D. L. , Landes , C. E. and Adams , M. , " The Future of Corporate Sustainability Reporting " , Journal of Accountancy , Vol. 202, No. 6 , 2006.
- 3- Birkey , R. N. , Michelan , G. Patter , D. M. and Sankara , J. , " Does Assurance On CSR Reporting Enhance Environment Reputation ? An Examination in the U.s. Context " , Accounting Forum , Vol. 40 , 2016 .
- 4- Booth , P. and Schulz , A. K. D. , " The Impact of An Ethical Environment On Managers , Project Evaluation Judgments Under Agency Problem Conditions " , Organizations and Society , Vol. 29 , 2004.

- 5- Carcello , J. V. Hermanson , R. H. and McGrath , N. T. " **Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners , , Preparers and Financial Statement Users " , Auditing : A Journal of Practice & Theory , vol. 11 , No. 1 , Spring 1992.**
- 6- Carson, ER., Simnett, B.S. and Wright, A.M., " **Changes in audit Marks Competition and the Big N Premium**", **Auditing: A Journal of Practice of Theory, Vol. 31, 2012.**
- 7- Chi , W. , Lisic , L. L. , long , X. and Wang , K. , "Do Regulations Limiting Management Influence Over Auditors Improve Audit Quality ? Evidence from China " , **Journal of Accounting and Public Policy , Vol. 23 , No. 2 , 2013.**
- 8- Cohen , J. and Simnett , R. , " **CRS and Assurance Services : A Research Agenda " , Journal of Practice & Theory , Vol. 34 , No. 1 , 2015.**
- 9- Curturk, Asil and Haln, Rudiger, " **An Empirical Assessment of Assurance Statements in Sustainability Reports: Smoke Screens or Enlightening Information?**", **Journal of Cleaner Production, Vol.136, 2016.**
- 10- Deegan , C. , Cooper , B. And Shelly , M. , " **An Investigation of TBL Report Assurance Statements : Australian Evidence " , Australian Accounting Review , Vol. 16 . No. 2 , 2006.**
- 11- Deephouse, D.L. and Carter, S.M., "An Examination of Differences Between organizational Legitimacy and Organizational Reputation", **Journal of Management Studies, Vol. 42, 2005.**
- 12- Depoers, F., Jeanjean, T. and Jerome, T., " **Voluntary Disclosure of Greenhouse Gas Emission: Contrasting the carbon Disclosure Project and Corporate Reports**", **Journal of Business Ethics, Vol. 134, No. 3, 2016 .**
- 13- Dhaliwal , D. S. , Li , O. Z. , Tasang , A. H and Yang , Y. G. , " **voluntary Non – Financial Disclosure and The Cost of Equity Capital : The Case of Corporate Social Responsibility Reporting " , The Accounting Review , Vol. 86 , No. , 2011.**

- 14- Duff , Angus , "Corporate Social Responsibility Reporting in Professional Accounting Firms " , The British Accounting Review , Vol. 48 , 2016.
- 15- Edgley , C. , "Stakeholder Inclusivity in Social and Environmental Report Assurance " , Accounting Auditing and Accountability Journal , vol. 23 , 2010 .
- 16- Elliott , Robert K. , "Assurance service Opportunities : Implications for Academia" , Accounting Horizons , Vol. 11 , No. 4, December 1997.
- 17- Fargher , N. L. and Gramling , A. A. , " A New Market For attestation Services : The Performance Presentation Standards of The Association for Investment Management and Research " , Auditing : A Journal of Practice & Theory , Vol. 15(Supplement) , 2006.
- 18- Fonseca , A. , "How Credible are Mining Corporations ' Sustainability Reports ? A Critical Analysis of External Assurance Under the Metals " , Corporate Social Responsibility and Environmental Management , Vol. 17 , No. 6 , 2010.
- 19- Gaumniz, B. R. and Lere, J. C., "A Classification Scheme for Codes of Business Ethics", Journal of Business Ethics, Vol. 49, No. 4, 2014.
- 20- Gay, G.E., Schelluch, P. and Baines, A., "Perceptions of Messages Conveyed by Reviewer and Audit Reports", Accounting and Accountability Journal, Vol. 11, No. 4, 1998.
- 21- Ge , Qingling , Simnett , Roger and Zhou , Shan , " Ethical and Quality Control Requirement When Undertaking Assurance Engagement " , Journal of Business Ethics , Vol. 134 , No. 3 , 2016.
- 22- Gurturk, Anil & Hahn, Rudiger, " An Empirical Assessment of Assurance Statements in Sustainability Reports: Smoke Screens or Enlightening Information?", Journal of Cleaner Production, Vol. 136, 2016.
- 23- Guthrie , J. , Cuganesan , S. and Ward , L. , " Industry Specific Social and Environmental Reporting : The Australian Food and Beverage Industry " , Accounting Forum , Vol. 32, No. 1, 2008.

- 24- Hasan ,M. ,Maijoor, S., Mock, T., Roebuck , P., Simnett , R. and Vanstraelen, A., " The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided ", international Journal of Auditing , vol. 9 , 2005.
- 25- Higgins , T. G. and Olson , W. E., "Restarting The Ethics Cod : A Decision for The Times " , Journal of Accountancy , March 1972.
- 26- Hughes , D. A. , " Assurance Services Issues " , Australian CPA , Vol. 69 , No. 9 , 1999.
- 27- Jones, M.J. & Solomon, J.E., " Social and Environmental Report Assurance: Some Interview Evidence", Accounting Forum, Vol. 34, No. 1., 2010.
- 28- Kaplan , R. S. , " Accounting Scholarship That Advances Professional Knowledge and Practice " , The Accounting Review , Vol. 86 , No. 2 , 2011.
- 29- Knechel , W.Robert , Wallage, Philip , Eilifsen , Aasmund and Praag, Bart Vah , " The Demand Attributes of Assurance Services Providers and the Role Of Independent Accountants " , International Journal of Auditing ,1,10.2006.
- 30- Kutum, Imad et al . , " The Application of Business Risk Audit Methodology Within Non- Big- 4 Firms" , Journal of Financial Reporting and Accounting , Vol. 13 , No. 2 , 2015.
- 31- Li Zhang, Pawlicki, A.R., McQuilken, D. and Tirera, W.R. "The AICPA Assurance Services Executive Committee Emerging Assurance Technologies Task Faces: The Audit Data Standards (ADS) Initiative", American Accounting Association, Vol. 26, No. 1, 2012.

**(C) Others:**

- 1- AICPA / CICA " Trust Services Principles , Criteria and Illustrations for Security , Availability , Processing Integrity , Confidentiality and Privacy ", ( Including Web Trust and Sys Trust ) , Trust services , AICPA , New York , May 2006 .
- 2- AICPA , "Electronic Commerce Assurance " , Committee on Assurance Services , AICPA , NY. , 2004.
- 3- American Institute Certified Public Accountants (AICPA), "Assurance Services: A White Paper for Providers and



**Users of Business Information”, Published by the AICPA assurance Services Exective Committee, 2016.**

**4- Carcello , J. V. , Messier ,W. F. and Ricchiute , , D. N., " Research Opportunities in Assurance Services " , Working Paper , AAA Audit Section , 1998.**