

الطبيعة المهنية لخدمات التأكد الأخرى

بحث مقدم من /

نهى عاطف عبد الحليم أبو العز

مدرس مساعد بمعهد السويس لنظم المعلومات الإدارية

ملخص البحث:

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 ، و 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 ، 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 ثم بدأ التوسع رويداً رويدا 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.

حيث تناول المعيار الخاص بهذه الخدمات عناصر هذه الخدمات ، والتي تتمثل فى خمس عناصر وهى : موضوع المهمة وأطراف مهمة التأكد، 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 ،و المقاييس الملائمة لعملية التأكد ،و الأدلة اللازمة للتأكد ،و الرأى والإستنتاج بشأن نتيجة عملية التأكد .

professional nature of the other assurance engagement

The other assurance engagements are among the recent engagements in the world as started to appear at the beginning of the 21st century . In Egypt , the assurance standards were issued in 2008 only. At the beginning , the assurance engagements were limited to (Web trust) and (Sys trust) through the spread of electronic commerce , All over the world . It includes a lot of engagements that are more profound and more important such as the un financial trust and decreasing risks and giving trust to the voluntary reports that support the financial reports . With the end of the first decade of the recent century , the other assurance engagement began to spread gradually with the increasing demands of the un financial reports (voluntary) such as the governmental , environmental and social reports as well as the sustainability reports reaching to the comprehensive work reports . All that was accompanied with a diversity in the international standards of the assurance engagements as well as the Egyptian standards.

The standard of such engagements includes five elements : the subject of the task and its parties and they were decided in three parts : the person who introduces the service , the person responsible for providing information , designing and employing the system of the investigation and the part that use or get benefit from assurance process and giving trust and the suitable measurements for the assurance process , the necessary clues of assurance and opinion and the deduction concerning the results of the assurance process.

مقدمة :

واجهت مهنة المراجعة تحديات جسيمة منذ أواخر القرن الميلادي المنصرم ، بسبب العديد من التطورات المتلاحقة في بيئة الاعمال ، المتمثلة في التقدم المذهل في تكنولوجيا الإتصالات والمعلومات ، ووجود كم هائل من المعلومات التي يتم نشرها وتداولها بالسوق سواء كانت مالية أو غير مالية ، كمية أو وصفية وفنية ، حالية أو مستقبلية . هذه المعلومات التي تكون ذات نفع كبير لمتخذي القرارات ، ولكنها في نفس الوقت تفتقد لدرجة الوثوق بها ، الأمر الذي يتطلب ضرورة خضوعها لنوع من الفحص للتأكد وإضفاء الثقة بها. وهو الذي أوجد تفكيراً تجاه ما يعرف "بخدمات التأكد الأخرى" في عدة مجالات ، مع التشديد على ضرورة قيام المراجع الخارجي بها إضافة إلى عملة الرئيسي في المراجعة المالية .

وبظهور هذا النوع من المهام ، الذي يكلف به المراجع الخارجي ، بدأت مرحلة جديدة من مسؤوليات المراجع الخارجي (المحاسب المستقل) أو منشآت المراجعة التقليدية . وذلك من منظور التحرر نسبياً من القيود والإلتزامات التي تعوق عمله التقليدي في عمليات المراجعة المالية ، فبعد أن كان دور المراجع يقتصر على فحص ومراجعة البيانات والمعلومات التي تفصح عنها القوائم و التقارير المالية التقليدية ، يتسع نطاق عمله ليشمل القيام بمنح تقرير للتأكد وإضفاء الثقة حول المعلومات التي تتضمنها تقارير الإفصاح الطوعي أو تقارير الإستدامة ، ذات البيانات المالية أو غير المالية .

وهذا الأمر تطلب بطبيعة الحال ضرورة توافر صفات جديدة وإضافية في ممارسي هذه الخدمات التأكيدية بمنشآت المراجعة ، وتحديد لنطاق وعناصر هذا النوع من الخدمات في ظل عدد من المعايير والتوصيات المهنية التي تستند عليها بخلاف معايير المراجعة المتعارف عليها الآن . وفي المسار العلمي لهذا المبحث ترى الباحثة ضرورة مناقشة وتحليل ودراسة نشأة ومفهوم خدمات التأكد الأخرى وفلسفتها ، و المجالات المتاحة حالياً التي إرتكزت عليها خدمات التأكد ومن ثم إقترانها بالمراجع الخارجي ، وأخيراً تحديد عناصر خدمات التأكد التي أجمعت مختلف الدراسات البحثية عليها وكذلك المعايير ذات الصلة ، وذلك من خلال البنود التالية :

أولاً نشأة ومفهوم خدمات التاكد الأخرى وفلسفتها :

تتطلب دراسة ومناقشة هذا الامر ، ضرورة الرجوع إلى الجذور البعيدة المتعلقة بنشأة عملية المراجعة المالية التقليدية وتطويرها ، مروراً بمحاولات الإتجاه صوب الخدمات الإستشارية كخدمات بخلاف التاكد ، و إنطلاقاً من ذلك نحو ما يعرف الآن بخدمات التاكد الأخرى .

فكانت عملية المراجعة الخارجية قد مرت بعدة تطورات فى العالم أجمع على مدار قرابة القرن من الزمان . فمنذ الأربعينات من القرن العشرين ، ونتيجة لمتطلبات قانون الأوراق المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٣٣ م من ناحية ، ونمو وتعدد منظمات الأعمال من جهة أخرى فى سائر الدول ، نشأت بعض التحولات الهامة فى ممارسة عملية المراجعة الخارجية ، والتي كان من أبرزها : التحول من التحقق التفصيلى للعمليات (المراجعة الكاملة) إلى إستخدام أسلوب المعاينة أو الإختبار (المراجعة الإختبارية)، كأساس لإبداء الرأى عن مدى صحة وحقيقة القوائم المالية . أيضاً تم ربط الممارسة الإختبارية لعمليات المراجعة بضرورة تقييم نظام الرقابة والضبط الداخلى بالمنظمة ، وأخيراً عدم التأكيد على أن إكتشاف الغش هو الهدف الأساسى من عملية المراجعة ، و لكن مسئولية المراجع عنه أمر يتعرض للجدل .

وخلال الفترة اللاحقة لذلك وحتى السبعينات من القرن ذاته ، رفعت العديد من القضايا من قبل الطرف الثالث على منشآت المراجعة فى كثير من دول العالم . الأمر الذى أجبر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) آنذاك ، أن يصدر عشرة معايير (مستويات الأداء) متعارف عليها لعملية المراجعة ، وتم الإعلان عن ضرورة أن يكون تعيين المراجع الخارجى من خلال حملة الأسهم (الجمعية العامة) ، وأن يتم توجيه تقريره الخاص بإعتماد القوائم المالية ونشرها إليهم تحديداً . كما أستبدلت عبارة " صحيح وحقيقى " - True and Correct - فى تقرير المراجعة عن القوائم المالية إلى عبارة " عدالة العرض -Fairly Presented- بعد إدراك أنه لا توجد قوائم وتقارير مالية صحيحة تماما وبشكل مطلق.

وكانت قد ظهرت خلال نفس الفترة بين منشآت المراجعة فكرة " الخدمات الاستشارية الإدارية - Management Advisory Services (MAS) - التى تتضمن من بين

ما تضمنه تصميم النظم المحاسبية ، وتفسير وتحليل البيانات المالية ، والمساعدة فى الحصول على بعض الكوادر الادارية المؤهلة للعمل بالمنظمة . وقد شجعها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، و أنشأ لها لجنة للخدمات الإستشارية الإدارية (MASEC) لتوفير الدعم الفنى والإرشادات للقائمين بتلك الخدمات . وعرفها بإنها " الإستشارات المهنية التى تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية إستخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له بما يحقق أهداف التنظيم " . وكانت قد أصدرت اللجنة المشار إليها تسعة معايير (مستويات الأداء) تحكم ممارسة تقديم تلك الخدمات الاستشارية فى مجموعتين ، الأولى للمعايير العامة للقائم بها والثانية للمعايير الفنية . وأطلق في ما بعد على هذه الخدمات الإستشارية الإدارية لفظ " خدمات بخلاف التأكد " وقد واجهت كثير من الإعتراضات لدى مستخدمى نتائج المراجعة ، من حيث التشكك فى تأثيرها على إستقلالية وموضوعية المراجع ، ومن ثم ظهور ما يعرف " بفجوة التوقعات " ، نتيجة توقع المستفيدين المزيد من القائمين بعملية المراجعة تجاه الغش والأخطاء الجوهرية التى بالقوائم المالية ، ومدى تأثر عملة الأساسى بما يمكن أن يقدمه من عمل إضافى بشأن تلك الخدمات الإستشارية ، إلى أن أكدت معايير المراجعة الدولية فيما بعد على ضرورة أن يكون القائم بعملية المراجعة الخارجية يختلف عن القائم بتلك الإستشارات لذات المنظمة

وخلال فترة الثمانينات وبدايات التسعينات من القرن العشرين ، بدأت مهنة المحاسبة والمراجعة تدرس مشكلة هامة تمثلت فى مسئوليتها عن الكشف عن الغش المالى والأخطاء الجوهرية،و أدى ذلك إلى تطوير المهنة بصورة تسعى إلى تضيق فجوة التوقعات بين أداء المراجع وتوقعات مستخدمى القوائم المالية بعد مراجعتها . وبدأت بعض الآراء تنادى بدور المراجع الخارجى فى التأكيدات الأخرى بخلاف تأكيدات القوائم المالية ،و بالفعل بدأت بعض منشآت المراجعة تطور خدمات التأكد لتتجاوز تأكيدات مراجعة القوائم المالية ، من خلال مجالات المعلومات والبيانات ، وأداء العمليات والنظم ،و سلوك أصحاب المصالح بما فى ذلك الإمتثال . وحاولت بعض الدراسات تقديم الصفات المرغوبة لمقدمى هذا النوع من الخدمات المهنية.

وفى الحقبة الأخيرة من القرن العشرين أصبحت منشآت المراجعة مؤسسات مهنية تقوم بالعديد من الخدمات التى تتضمن الخدمات الإستشارية الإدارية ، والخدمات ذات الصلة

(مثل المراجعة لأغراض خاصة أو الفحص المحدود) ، بخلاف عمليات المراجعة المالية التقليدية . الأمر الذى إنعكس بدون شك على إيرادات تلك المنشآت بشكل ملحوظ ، و لكنه فى نفس الوقت أثر بشكل مباشر على جودة عملية المراجعة التقليدية . مما ترتب على ذلك مشاهدة إخفاقات كثير من الشركات الكبرى فى الدول المتقدمة وتدهورها بل إفلاسها فى أحيان أخرى ، نتيجة انشغال منشآت المراجعة فى المزيد من الاعمال . حتى أصبح ينظر إلى منشآت المراجعة فى الدول المتقدمة ، باعتبارها مؤسسات تجارية تسعى إلى الربح ، لا كونها منشآت خدمية مهنية تحمى جمهور المتعاملين معها .

ومع أواخر القرن العشرين وبدايات القرن الحالى ، ولمواجهة الطلب المتزايد على الانواع الجديدة من المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات المختلفة داخل وخارج المنشأة ، و ما يتطلبه ذلك من مهام تأكد أو إضفاء ثقة . بدأت الحاجة إلى قيام مهنة المراجعة بتقديم نموذج جديد للخدمات المهنية يتسم بالمرونة والشمول ، تكفل قدرة المهنة على الإستمرار فى تعزيز إعتماذية وملائمة مختلف أنواع المعلومات التى يحتاجها متخذو القرارات . وبذلك مهنة المراجعة تشهد تنظيماً ذاتياً من نوع جديد ، تواكبه مجموعة من المعايير الخاصة ذات الصلة ، مع وضع ضوابط عامة للسلوك المهني يجعلها أكثر واقعية ، ويساعد على إمتداد تنظيم المهنة لأبعد من مجرد مراجعة القوائم المالية التقليدية .

وكان ذلك فى مواجهة مشكلة الكم المتزايد من المعلومات التى يتم تداولها فى الاسواق المالية ، و التى تتصف بالتنوع الشديد ، ما بين معلومات مالية وغير مالية ، كمية أو وصفية وفنية ، تاريخية أو حالية و مستقبلية ، فضلاً عن إمكانية تداولها وتنقلها بسهولة عبر الشبكات الإلكترونية الدولية (الأترنت) . ويكون متخذ القرار فى موقف يصعب معه تمييزه بين ما يمكن الوثوق به وما لا يمكن الوثوق به ، ويحتاج من يقوم بفحص هذه المعلومات حتى يضىء عليها الثقة والمصادقية . وهذا التوجه الجديد عرف بإسم " خدمات التأكد الأخرى " وإضفاء الثقة ، وهو بخلاف عمليات ومهام المراجعة التقليدية للبيانات المالية التاريخية المتعارف عليها من قبل .

ونظراً لأن المحاسب المستقل من خلال منشآت المراجعة هو الأقرب للقيام بهذه المهام ، لما له من خبرات متراكمة فى مجال فحص البيانات ، لقيامه بإجراء الفحص للتقارير والقوائم المالية لمنظمات الأعمال منذ زمن طويل ، بغرض إضفاء الثقة عليها ، فضلاً

عن وجود معايير مهنية متوافرة فعلاً تحكم أدائه المهني والخدمي . فكان له السبق والأفضلية في ترشيحه لمهنة خدمات التأكد وإضفاء الثقة منذ الوهلة الأولى ، عن غيره من المهن الأخرى .

لذا فقد بادر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) منذ عام ١٩٩٦ م ، من خلال (Bob Elliot) الشريك بمنشأة (KPMG) للمراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية ، والذي منح شرف رئاسة اللجنة التي سميت بإسمه فيما بعد "لجنة إليوت" - Elliot Committee - بدراسة ومناقشة والتوصل إلى أساس معرفي حول الواقع المهني وما يواجهه من فرص وتحديات لخدمات التأكد وإضفاء الثقة ، بما يكفل تحقيق الإستجابة المهنية الملانمة لتلك الفرصة وتوسيع دور ونطاق خدمات المراجعة في ظل التطورات المصاحبة لبيئة الأعمال . حيث صادفت توصيات التقرير الأول لهذه اللجنة - من خلال القائم بالدراسة (Elliot) - قبولاً كبيراً داخل وخارج الولايات المتحدة الأمريكية في الأوساط المهنية لمنشآت المراجعة .

وبناء على ذلك أصبحت هناك حاجة ملحة من أجل تحسين إدارة وتحليل أو عرض العمليات التشغيلية والتقارير من قبل الرؤساء والمديرين التنفيذيين للعمليات في الأعمال التجارية ، خاصة التي تتضمن استخدام مقاييس الأداء غير المالي لتقييم جودة المنظمات وقدرتها على التطور في المستقبل . وقد نشرت البحوث التي أجريت في نفس تلك الحقبة من الزمن ، الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين بأسكتلندا ، عن الأعمال التجارية : أن التغيير لا مفر منه ، مع إعطاء فكرة مثيرة عن الإحتياجات المستقبلية من المعلومات.

وفي عام ١٩٩٧ م إستجاب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، لهذا التحدي من خلال إنشاء اللجنة التنفيذية لخدمات التأكد (ASEC) لتكون بمثابة اللجنة الفنية للمجمع المكلفة بتجديد وتطوير وإجتذاب خدمات التأكد الجديدة للسوق . وقد أقامت تلك اللجنة علاقة وثيقة مع المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين ، الذي كون ما يعرف بإسم مجلس تنمية خدمات التأكد ، لتنمية الموارد المالية والبشرية في هذا المجال ، وفتح باب العضوية فيه للمنشآت الصغيرة والكبيرة في مجال المراجعة وكذلك الدولة والمجتمع والأوساط الأكاديمية.

وقد تدارك الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أهمية هذه الدراسات التي قدمت عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وكذا لجنة (Elliot) عام ١٩٩٩ م ، فتضامن معها لدراسة الفرص والمشاكل في مجال خدمات التأكد ، و أصدر المعيار الدولي الأول (ISAE 100) في هذا المجال عام ٢٠٠٠ م . ثم عاد وأصدر معايير للمراجعة والتأكد عام ٢٠٠٣ م لتحل محل هذا المعيار الأول ، تضمنت إطار التعاقدات لعمليات التأكد الأخرى بخلاف عملية مراجعة المعلومات المالية التاريخية ، ثم أصدر المعيار رقم (٣٠٠٠) عام ٢٠٠٤ م والذي تم العمل به اعتباراً من عام ٢٠٠٥ م ليحل محل ما سبق، ويتضمن إطاراً لعمل خدمات الفحص.

كما قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالإشتراك مع المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين (AICPA / CICA) ، بإصدار دليل عن خدمات إضفاء الثقة في مواقع منظمات الأعمال على الأنترنت (Web. Trust) وكذلك في نظم المعلومات الفورية (Sys. Trust) ، و تضمن عدد من المعايير المتعلقة بالتحقق من مبادئ الأمن و الإتاحة وسلامة العمليات والخصوصية والسرية وذلك عام ٢٠٠٥ م أيضاً .

هذا ويضاف إلى ذلك الدراسات البحثية العديدة التي قدمت في هذا المجال ولا تزال حتى وقتنا هذا ، عن طبيعة تلك الخدمات والمجالات التي تشملها فحص التأكيدات والتأكد من قدرة المنظمة على الإستمرارية وغيرها . وكلها تشير إلى ضرورة مشاركة المراجعون بالفعل في تقديم خدمات مهام التأكد في المجالات المختلفة ، ووضع إطار متكامل للأداء والتقرير عن تلك الخدمات ، والتي أضافت لها مؤخراً مجال المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال ، وتوقعات المستثمرين عن أداء منظمات الأعمال ومن ثم حركة أسعار أسهمها في السوق .

١ . وقد عرفت الدراسة التي قدمتها لجنة (Elliot) من خلال المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) خدمات التأكد الأخرى ، بأنها عبارة عن " فحص يوديه طرف مهني مستقل يودى إلى تحسين جودة المعلومات أو سياقها لمتخذى القرارات " .

كما عرفت اللجنة الخاصة بخدمات التأكد (SCAS) التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها " خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة

المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة " . كما عرفت لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IPAC) التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، بأنها " إرتباط التأكد الذى من خلاله يقوم المراجع المهنى بتقييم موضوع معين ، الذى يعتبر مسئولية طرف آخر باستخدام معايير مناسبة مقررة من أجل التعبير عن إستنتاج معين يزود المستخدمين المستهدفين بمستوى معين من التأكد عن ذلك الموضوع محل الإرتباط " .

كما عرفها الإطار العام لمعايير المراجعة المصرية الصادر بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ م ، بأنها " 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 " . ويلاحظ بشأن هذه التعاريف عن خدمات التأكد الأخرى ، أنها تكاد تكون كلها تدور فى إطار واحد ، ولم يأتى أحدها بجديد عن السابق له ، وبالتالي لا توجد أية إختلافات جوهرية يمكن ملاحظتها بين كل تعريف وسابقه .

وبالنظر إلى الفلسفة التى تقوم عليها فكرة " خدمات التأكد الأخرى " ، تجد الباحثة أنها تقوم وتتأسس على محور هام مؤداه أن هذا النوع من الخدمات يعتبر أعم وأشمل من مفهوم عملية المراجعة المالية التقليدية للقوائم المالية ذاتها ، وكذلك مفهوم " الخدمات ذات الصلة " - الخاصة بعمليات الفحص المحدود أو الفحص لأغراض خاصة - والتى يطلق عليها البعض لفظ " خدمات التصديق " - Attestation Services - .

فبينما تقوم عملية المراجعة المالية التقليدية ، على مراجعة القوائم المالية التاريخية وتقييم نظم الرقابة الداخلية والتحقق من عناصر المركز المالى ومراجعة مدى الإلتزام ، ومن ثم إجازتها وإعتمادها . وتقوم مهمة الخدمات ذات الصلة - خدمات التصديق - على الإعتقاد على فحص مجموعة موسعة من المعلومات المالية تمتد لأبعد من مجرد القوائم المالية التاريخية ، وربما تشمل التنبؤات المالية . تقوم عمليات التأكد الأخرى - Assurance services - أو إضفاء الثقة على العديد من المجالات ، سواء ذات طابع مالى أو غير مالى ووصفى ، كخدمات إضفاء الثقة فى المواقع الألكترونية لمنظمات الأعمال (Web Trust) أو فى نظام المعلومات الألكترونى الفورى على شبكة

المعلومات الدولية (Sys Trust) ، وكذلك خدمات تقييم المخاطر وخدمات تقييم الأداء وخدمات كبار السن والعملاء ورجال الأعمال . وكلها بالطبع تعتمد على عمليات مراجعة وتصديق بالإضافة إلى المهارات الأخرى .

وبوجه عام فإن مصطلح " خدمات التأكد الأخرى " ، يستخدم لوصف المدى الواسع لخدمات تعزيز المعلومات التي يتم تقديمها عن طريق منشآت المراجعة ، بما تتضمن بين جنباتها مراجعيين خارجيين أو محاسبين قانونيين (أو محاسبين عموميين معتمدين) . وقد أوصت المعايير ذات الصلة بأنه لا يجوز للمزاوول بعد قبول عملية تأكد أخرى ، تغيير هذه المهمة لعملية أخرى بخلاف التأكد أو إضفاء الثقة ، أو مهمة تأكد محدود دون تبرير منطقي .

وفي مصر وعلى الرغم من إصدار معايير لمهام التأكد والفحص المحدود ، وبدء العمل بها اعتباراً من عام ٢٠٠٩ م ، إلا أنه لم يتم حتى الآن إجراء الدراسات الميدانية الكافية أو التطبيقية على بيئة المراجعة المصرية للتحقق من مدى ملاءمة المراجع الخارجي بها لأداء خدمات مهام التأكد .

ثانياً المجالات التي إرتكزت عليها خدمات التأكد وإقترانها بالمراجع :

منذ أن عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) خدمات ومهام التأكد الأخرى ، في كونها " فحص يؤديه طرف مهني مستقل بما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات أو سياقها لمتخذي القرارات " وتحاول العديد من الدراسات البحثية تقديم الإجتهدات المختلفة حول طبيعة تلك الخدمات . ومن ثم يرى البعض أن التأكيد يكون بطبيعة الحال على أي نوع من أنواع المعلومات ، وذلك من حيث الطرق التي يتم بها إنتاجها أو تجميعها أو التقرير عنها .

وبناء على هذا المنظور أو التفسير ، فإن مهام التأكد الأخرى وإضفاء الثقة عندما يقدمها المراجع الخارجي تكون أعم وأشمل من عملية المراجعة المالية التقليدية ، التي تمثل على ضوء ذلك مجرد نوعاً خاصاً من خدمات التصديق (Attestation - Services) - وتكون في نفس الوقت نوعاً من أنواع خدمات التأكد المهني وإضفاء الثقة . حيث تتطلب خدمات التصديق من مراجع الحسابات إبداء الرأي عن نتيجة

التحقق من تأكيدات أو مزاعم الإدارة – Management Assertion - وأن يكون هذا الرأي فى شكل تقرير مكتوب يوجه إلى طرف ثالث .

فخدمات التأكد الأخرى وإضفاء الثقة تقوم على مدخلين ، أمكن أن تصنف على أساسهما تلك الخدمات التى سادت الأوساط المهنية خلال الحقبة الأولى من القرن الحادى والعشرين الميلادى ، وكثر النقاش حولها بغرض تسويقها فى البدايات ، وهما:

أ- خدمات تأكد تهدف إلى إضفاء الثقة وزيادة إمكانية الإعتماد على المعلومات ، وأبرزها ما يتعلق بالتجارة الألكترونية من حيث إضفاء الثقة على الموقع الألكترونى لمنظمات الأعمال على شبكة المعلومات الدولية (الأترنت) ، أو مجال حماية ورعاية المسنين ورجال الأعمال .

ب- خدمات تأكد تهدف إلى وضع المعلومات فى شكل أو سياق يسهل أو يبسر من عملية إتخاذ القرار لدى المستفيد ، و أبرزها إضفاء الثقة على نظم المعلومات الألكترونية الفورية لمنظمات الأعمال ، و مقاييس الأداء المختلفة للمنظمات .

ويلاحظ أن كليهما يرتكز على المعلومات بشكل مباشر ، ومن ثم إقتصرت مجالات خدمات التأكد منذ بداية ظهورها فى أواخر التسعينات من القرن الميلادى الماضى ، على تلك المهام والمجالات ذات العلاقة الوثيقة بالمعلومات ، ومسايرة لما جاء فى مفهومها الأولى ، وعلى ذلك تمثلت المجالات التى تم التسويق لها فى الفترة السابقة فى المجالات الأربع التالية:

١- مجال خدمات التأكد لإضفاء الثقة بالموقع الألكترونى (Web Trust) ..وهى خدمة مستقلة تقوم على تجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن الثقة فى موقع منظمة الأعمال على شبكة المعلومات الدولية (الأترنت) ، للتحقق من مدى مسايرة تلك المزاعم مع المقاييس المهنية وتوصيل النتائج إلى الإدارة وزائرى الموقع نفسه . أى تعتمد على تقديم معلومات ملائمة ومعتمدة للوثوق فى موقع المنظمة الألكترونى .

٢- مجال التأكد لموثوقية نظم المعلومات الإللكترونية (Sys Trust) .. وهى خدمة مهنية مستقلة أيضاً ، تقوم على تجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن إعتدادية نظام معلوماتها الألكترونى الفورى ، للتحقق من مدى مسايرة تلك المزاعم مع

المقاييس المهنية وتوصيل النتائج إلى الأطراف المستفيدة . أى أنها تقدم معلومات ملائمة ومعتمدة بشأن مدى إعتدالية نظم المعلومات الألكترونية المستخدمة لدى المنظمة لخدمة الأطراف المستفيدة والمتمثلة فى متخذى القرار الداخلى والخارجى .

هذا ويعتبر المجاليين السابقين هما نقطة الإنطلاق لخدمات التأكد وإضفاء الثقة الذين أسند القيام بهما إلى منشآت المراجعة منذ عام ١٩٩٩ م ، وأصدر مجمعى المحاسبين القانونيين الأمريكى والكندى بشأنهما عام ٢٠٠٣ م ، مجموعة من المبادئ والمعايير المشتركة لهاتين الخدمتين ، تحت عنوان " إضفاء الثقة " . والتي من خلالها يقوم المراجع الخارجى باختبار ضوابط الرقابة على النظام والتصديق على موثوقيته ، وهما ينظر إليهما كإمتداد طبيعى لوظائف المراجعة الخارجية وممارسيها .

٣- مجال خدمات رعاية المسنين ورجال الأعمال .. وهى عبارة عن خدمات مهنية لإضفاء الثقة فى المعلومات عند تأدية بعض الخدمات المالية لكبار السن ورجال الأعمال ، عند سداد الفواتير والمطالبات القانونية المختلفة ، أو سداد الرسوم وإعداد وتقديم الإقرارات والمخالصات الضريبية وبعض الأعمال العقارية وما شابه ذلك . ولكن هذا المجال من خدمات التأكد لا يزال يطبق على نطاق ضيق فى كثير من دول العالم ، ويكاد يكون نادراً الحدوث فى البيئة المصرية حتى الآن . وهو يعتمد على توفير معلومات أفضل فى المقام الأول ، ويحتاج إلى نوعية خاصة من التأهيل والدورات التدريبية المهنية للقائمين عليه

٤- مجال خدمات التأكد لمقاييس الأداء .. حيث تقوم تلك المهام على مساعدة منظمة العمل فى تطوير مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية للتوظيف فى إدارة أعمال العمل ،فضلا عن توفيرالتدريب الملائم على كيفية إستخدام تلك المقاييس وتطويرها . ويعتبر الهدف من خدمات مقاييس الأداء ، هو قيام منشأة المراجعة بتقييم مدى ملائمة مقاييس الأداء التى تستخدمها المنظمة ، ومدى مساهمة هذه المقاييس فى المساعدة على تحقيق أهداف المنظمة . وبصفة عامة تعتبر مقاييس الأداء ملائمة إذا كانت تضيف قيمة لمتخذ القرارات وتساعده على تحقيق أهدافه ، ولذلك يقوم المراجع (المحاسب المستقل) من خلال تقديم هذه الخدمة بمساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال توفير مقاييس أداء فعالة تساعد على تحقيق الأهداف .

وبالرغم من العمل على تسويق هذه المجالات الأربعة السابقة ، خلال السنوات الأولى فى العقد الأول للألفية الميلادية الثالثة – خدمات الموقع ونظام المعلومات ورعاية المسنين ومقاييس الأداء – فى دول العالم المتقدمة ، إلا أن مجمعى المحاسبين القانونيين الأمريكى ونظيره الكندى (AICPA / CICA) ، عندما أصدر مبادئ ومعايير لخدمات إضفاء الثقة ، كانت قاصرة على النوعين الأولين فقط وهما خدمات الموقع ونظم المعلومات – المتعلقان بمجال التجارة الإلكترونية فقط ، حتى بعد تحديثها عام ٢٠٠٦ م . والتي أطلق عليها دليل يوضح دور المراجع الخارجى (مؤدى الخدمة) ، ليمتدحور حول إصدار تقرير يؤكد ما إذا كانت منظمة الأعمال قد إستوفت تلك المبادئ والمعايير من عدمه ، والتي تمثلت بالنسبة لخدمة الأنظمة الإلكترونية فى الآتى :

- مبدأ الإتاحة .. حيث يقصد بهذا المبدأ تحقق مؤدى الخدمة (المراجع الخارجى) من أن النظام يعمل وفقاً لمقتضيات وحاجات العمل دون أى توقف ، إضافة إلى وجود إجراءات محددة تضمن إستعادة النظام للعمل فى حالة توقفه لأى سبب من الأسباب .
- مبدأ الأمن .. بموجب هذا المبدأ يتحقق مؤدى الخدمة (المراجع الخارجى) من أن النظام يتضمن إجراءات تضمن حمايته من الوصول غير المرخص به إلى البرنامج وقاعدة البيانات ، وذلك من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين ، أى أنه مؤمن ضد الوصول غير المشروع بنوعيه المادى والمنطقى .
- مبدأ سلامة العمليات .. بموجب هذا المبدأ يتحقق مؤدى الخدمة (المراجع الخارجى) من قدرة النظام على تشغيل البيانات بدقة وصورة سليمة فى التوقيت الملائم ، و بما يتفق مع المصرح به. هذا فضلاً عن شرعية عمليات المعالجة للبيانات فى نظم المعلومات .
- مبدأ القابلية للصيانة .. بموجب هذا المبدأ يتحقق مؤدى الخدمة (المراجع الخارجى) من وجود إجراءات تضمن إمكانية تعديل وصيانة النظام لضمان الإتاحة ، والامن وسلامة العمليات ، و دون الحاجة إلى التوقف ولو لفترة وجيزة .

- مبدأ الخصوصية .. حيث يتعلق هذا المبدأ بمجموعة من الإجراءات التي تضمن خصوصية المعلومات الخاصة بعملاء المنظمة ، خلال مراحل جمع البيانات وتصنيفها وتخزينها ، وذلك من خلال مسئولين عن توفير هذه الخصوصية ، و التوثيق الدقيق لذلك . فضلاً عن وضع الإجراءات التي من شأنها تلبية النظام لحاجات العملاء المتجددة .

- مبدأ السرية .. حيث يتعلق هذا المبدأ بتحقيق مؤدى الخدمة (المراجع الخارجى) من الإجراءات التي تسهم فى الحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بالمنظمة ذاتها .

وهكذا تقلص مفهوم خدمات التأكد وإضفاء الثقة - الذى كان مطلباً ثم أصبح حقيقة - بموجب إصدارات وتوصيات مجمعى المحاسبين القانونيين الأمريكى والكندى ، خلال الفترة من عام ١٩٩٧ م وحتى عام ٢٠٠٦ م ، فى مجرد خدمات إضفاء الثقة فى المواقع التجارية الألكترونية أو الأنظمة الألكترونية للمعلومات من خلال ذلك الموقع - فضلاً عن القناعة الكاملة بأن أفضل من يؤدى تلك الخدمة هو المراجع الخارجى ، دون إفصاح خلاف ذلك أو مجرد توقع ، وهو ما لا تجد الباحثة بشأنه سبباً واضحاً .

وعلى ذلك أشارت بعض الدراسات البحثية فى الدول المتقدمة خلال نهاية الحقبة الأولى من الألفية الميلادية الثالثة ، إلى أنه بعد أن أصبحت الآن خدمات التأكد وإضفاء الثقة واسعة الإنتشار فى العالم ، لذا نتوقع مزيداً من خدمات التأكد الأخرى ، يمكن أن تضاف فى السنوات القليلة القادمة إلى مهام منشآت المراجعة فى هذا المجال، على أن يتوافر لها سياقاً مناسباً من المتطلبات يجب أن ترعاه التنظيمات المهنية ذات الصلة - كالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أو الإتحاد الدولى للمحاسبين أو ما شابه ذلك - كما حدث فى الماضى ، والتي كانت قد أوصت بها دراسة سابقة من قبل ، أنها تتمثل فى أقل تقدير فى الآتى :

- تحديد نوع الخدمة مع تقديم وصفاً عاماً لها .
- تحديد هوية مستخدم المعلومات وقيمتها .
- تحديد ثمن الخدمة والقيمة التي يمكن أن تعود على الدافع .
- تحديد التكلفة والعائد المتوقع من أداء هذه الخدمة على منشأة المراجعة .
- تحديد السوق المحتمل لها ومخاطر التقاضى بشأنها .

- تحديد حاجاتها إلى كفاءات خاصة من عدمة .
- تحديد المبادئ والمعايير اللازمة للحكم على تلك الخدمات وكيفية إستخدامها .

وعند ذلك الحين يجوز الإعلان عن وجود خدمة تأكيدية جديدة ، تضاف إلى ما سبقها من خدمات متعارف عليها الآن. وهذا يعنى أنه من الممكن قبول خدمات تأكيدية جديدة بخلاف المتاح حالياً ، و هو ما كان قد أشار إليه المعيار الدولي لخدمات التأكد رقم (٣٠٠٠) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ، وكذلك بعض الدراسات البحثية الرائدة التى صدرت مؤخراً والتي تتطرق لها الباحثة فى المبحث التالى من هذا الفصل . وبالرغم مما تقدم ، إلا أنه من الملاحظ أن حتى خدمات التأكد وإضفاء الثقة للمواقع ونظم المعلومات الألكترونية ما زالت غائبة عن ممارستها فى كثير من منشآت المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية ، بالرغم من إنتشارها فى كثير من دول العالم المتقدمة ، وهو ما يترتب عليه وجود ما يطلق عليه "فجوة الثقة " فى نظم المعلومات الألكترونية بالمواقع التجارية . وبدراسة المعوقات التى حالت دون تطبيق هذا النوع من الخدمات فى بيئة الأعمال المصرية ، وجد أحد الباحثين أنه لا توجد معوقات لذلك سوى أن المراجعين أنفسهم ليس لديهم التأهيل الكافى بعد ، لأداء هذا النوع من الخدمات ، باعتبارهم هم الطرف الأقدر على أدائها.

اما عن إقتران خدمات التأكد بالمحاسب المستقل (أو منشأة المراجعة) ، فهذا يرجع إلى البدايات - مع الحقبة الاولى للألفية الثالثة - حيث أن اللجنة التى أوصت بهذا النوع من المهام وهى لجنة (إيليويت - Elliot Committee -) كان يرأسها شريك بمنشأة مراجعة كبرى بالولايات المتحدة الأمريكية (منشأة KPMG) وهو (Bob Elliot) ، ومن ثم أعزت هذا الأمر برمته إلى مهام المراجع . فضلاً عن تقليص دور تلك الخدمات فى عمليات الفحص المستندى ، وهى الأقرب لعمل المراجع الخارجى ، حيث أن هذه المهام فى بادئ الأمر لم تنظر إلى النواحي الفنية المعقدة علماً بأنها ركزت على إضفاء الثقة فى الموقع التجارى للمنظمة ونظام المعلومات الألكترونى به ، وما قد يواجه ذلك من تقنيات فنية بحته تصعب على المراجع ، ويكون المتخصص فيها فرداً لا علاقة له بالعمل المحاسبى من قريب أو بعيد .

أيضاً كان الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كان يعتبر خدمات ومهام التأكد الأخرى إمتداداً لعملية المراجعة المالية التقليدية فى بادئ الأمر ، حيث كود أول معيار له فى هذا المجال تحت رقم (١٠٠) ضمن معايير المراجعة الدولية عام ٢٠٠٠م وحتى عام ٢٠٠٣م ، عندما تدارك الأمر و ألغاه وأصدر بدلاً منه المعيار رقم (٣٠٠٠) تحت قسم جديد أطلق عليه " مهام التأكد الأخرى بخلاف المراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية " ، وينسب إلى قسم " خدمات التأكد " . وعند تعديله عام ٢٠٠٤م ، ترك أكواداً خالية لما يستجد مستقبلاً لهذا النوع من المعايير والإرشادات بعيداً عن أكواد عملية المراجعة ، فكانت تلك الأكواد المستحدثة هى أرقام _ (٣٠٠٠ - ٣٦٩٩) وأطلق عليها المعايير الدولية لعمليات التأكد .

ثم أيضاً عندما أضاف معيار جديداً لهذا المجال ، فكان المعيار رقم (٣٤٠٠) الخاص بفحص المعلومات المالية المستقبلية ، كبديلاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٨١٠) الذى تم إلغائه ، لينسب هذا العمل لمهام التأكد وليس المراجعة ، وذلك إعتباراً من عام ٢٠٠٨م . ولعل ما يؤكد هذا إستصدار المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) دراسة عام ٢٠٠٦م ، تشير إلى وجود فشل نسبى وعدم فعالية فى سوق خدمات التأكد ، وضرورة توجيه إهتمام أكبر فيما يتعلق بهذا النوع من المهام.

ومن هنا كان تركيز القليل من الدراسات البحثية على نوعية الصفات المرغوب فيها لمقدمى خدمات التأكد سواء الحالية أو المستقبلية - وقتها - مع الإقتناع التام بأن المحاسب المستقل (المراجع) هو ما يتم إختياره دوماً لتقديم تلك الخدمات . علماً بأن خبرة السنوات أكدت على أن هؤلاء الممارسين لا يمكن إعتبارهم مقدمى الخدمة بمفردهم ، وخاصة فى ظل التطورات الهائلة فى فحواها ، كما أشارت بعض الدراسات البحثية المعاصرة فى ضوء مستجدات تلك المهام ، وذلك من منطلق أنهم لا يعرفون إلا القليل جداً حول ما يميز مقدم خدمة التأكد المرغوب فيه.

وأضاف إلى ما تقدم بعض الباحثين ، أن المستقبل أيضاً سوف يكون لصالح تلك الخدمات التأكيدية الأخرى على حساب الخدمات التقليدية للمهنة ، حيث يوجد طلب متزايد على المراجعين لأداء خدمات إضفاء الثقة فى مجالات عدة ، و أصبح أداء تلك الخدمات يمثل جزءاً هاماً من أعمال منشآت المراجعة ، ومن المتوقع إستمرار التوسع

فى أداء خدمات مهام التأكد غير التقليدية عن طريق ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة المستقلين .

ولكن من المهم إدراك أن المحاسبين والمراجعين ، ليسوا الطرف الوحيد الذى يمكنه تقديم خدمات التأكد وإضفاء الثقة ، ومن ثم فإنهم يواجهون منافسة من مجموعات مهنية أخرى . لذا يجب دراسة ومعرفة العوامل التى تؤثر على إختيار طالب الخدمة ، أو بعبارة أخرى فى أى ظرف يتم إختيار المراجعين لأداء تلك الخدمات ومتى لا يتم إختيارهم؟ - والإجابة المنطقية هى أن العملاء سوف يختارون الممارس لمهنة المحاسبة والمراجعة إذا كانت لديهم القناعة بقدرته على أداء الخدمة على المستوى المطلوب من الجودة .

وكان تقرير لجنة إيليويت (The Elliot Committee) الصادر عام ١٩٩٦ م ، قد صنف عدداً من فرص الفحص أمام المحاسبين والمراجعين على أساس إحتياجات العملاء ، وما إذا كانت تلك الخدمات تؤدى بالفعل من قبل المحاسبين والمراجعين أم لا ، وذلك وفقاً للأوضاع السائدة للمهنة فى الولايات المتحدة الأمريكية وقت إعداد ذلك التقرير . وقد أشار تلك التقرير وقتها إلى مجموعة متعددة من تلك الخدمات على النحو التالى :

المجموعة الأولى - خدمات الفحص التى تؤدى بالفعل لعملاء حاليين مثل الخدمات التقليدية المتعلقة بالمراجعة ، مثل خدمات مراجعة القوائم المالية .

المجموعة الثانية - مجموعة الخدمات التى يمكن أدائها لعملاء حاليين ، مثل شهادة الأيزو ٩٠٠٠ والرقابة على الأنترنت بما فى ذلك الموقع الألكترونى للمنظمة .

المجموعة الثالثة - الخدمات التى يمكن أن يحصل عليها العملاء من فئات مهنية أخرى غير المحاسبين والمراجعين ، مثل مؤشرات الأداء وكذلك تقييم المخاطر وجودة نظام المعلومات الداخلى (IT) .

المجموعة الرابعة - مجموعة خدمات مستقبلية يمكن أن تكون متاحة أمام المحاسبين والمراجعين مستقبلاً ، مثل التجارة الإلكترونية وموثوقية النظام أو مدى الإعتماد عليه ، وفعالية نظام الرعاية الصحية .

وبعد ظهور عمليات خدمات التأكد الأخرى وإضفاء الثقة إلى النور ، تبنت بعض المنظمات المهنية ذات الصلة في العالم هذا الأمر ، كمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والكندى وأيضاً الإتحاد الدولي للمحاسبين في بدايات الألفية الثالثة الميلادية . ومن ثم تمت الإشارة بشكل غير مباشر إلى أن مقدم خدمات التأكد وإضفاء الثقة ، يجب أن يتميز بالخبرة الشاملة والموضوعية ، باعتبارها من أهم صفات مقدم الخدمة . وحيث أن الروابط بين مقدمي الخدمة وأنواع خدمات التأكد من الأمور المعقدة جداً ، لكن يمكن الربط بين بعض الخدمات الأكثر إنتشاراً مع مهن محددة بعينها . ولذا يمكن النظر إلى المحاسب أو المراجع المستقل (منشأة المراجعة) باعتبارها مقدم الخدمة المفضل عندما تكون السمعة المهنية والنزاهة ذات أهمية للعميل ، وفي المقابل يكون أقل احتمالاً كمقدم مفضل للخدمة عندما تكون التكلفة غير هامة .

وبمطالعة بعض الدراسات التجريبية المشابهة في هذا المجال ، أمكن إستخلاص منها أنه بشكل عام تتمثل الصفات الأكثر أهمية لممارسي خدمات التأكد وإضفاء الثقة في أربعة عناصر هي : الخبرة مع العميل ، والخبرة في مجال الصناعة ، والإستجابة لإحتياجات العملاء ، والإمتثال للمعايير المهنية . كما توصلت دراسة أخرى إلى أنه هناك ستة صفات لا بد أن يتصف بها مقدم خدمات التأكد ، هي: المصداقية الشخصية ، والإستقلال والصراحة عند إعداد التقارير ، والخبرة في مجال الصناعة ، والولاء للمساهمين ، والشك المهني . ولكن تكاد تكون قد إتفقت الدراسات التجريبية هذه في أن العديد من الأطراف الخارجية لديهم صعوبة في التمييز بين خصائص الخدمة وصفات مقدمي الخدمة .

ثالثاً- عناصر خدمات التأكد في ظل الدراسات المعاصرة والمعايير ذات الصلة:

بعد مناقشة المجالات المتاحة لخدمات التأكد الأخرى وإضفاء الثقة ، المتعارف عليها الان على خريطة أعمال منشآت المراجعة في معظم دول العالم المتقدمة ، يكون من الضروري الإشارة إلى أهم العناصر التي تساعد على تحقيقها ، والمتمثلة في خمسة عناصر تربط بعضها البعض ، كما أشار لها المعيار الدولي لخدمات التأكد رقم (٣٠٠٠) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، وكذلك نظيره الصادر عن قرار رئيس

الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى فى عام ٢٠٠٨ م ، وأشادت بها بعض الدراسات البحثية ذات الصلة . وهذه العناصر الخمس هى:

١- أطراف عملية التأكد الأخرى أو إضفاء الثقة :

تتكون أطراف عملية التأكد وإضفاء الثقة - كما أشارت المعايير المتصلة - من ثلاثة أطراف هى : مقدم الخدمة (المراجع) ، والمسئول عن توفير المعلومات (تصميم وتشغيل النظم موضوع الفحص) ، والمستخدم المستهدف.

حيث يقصد بمقدم الخدمة أو الممارس .. ذلك الشخص (أو الفريق) الذى يؤدى خدمات التأكد وإضفاء الثقة ، والذى أوصت التنظيمات المهنية ذات الصلة بأنه يفضل أن يكون محاسب قانونى مستقل - أى منشأة للمراجعة الخارجية - ويكون لديه خبرة وتعاملات مع العديد من الموضوعات فضلاً عن إمكانياته فى إعداد تقارير تفوق مجرداً إصدار رأى عن القوائم المالية ، ويكون بمثابة الطرف الأول فى المهمة.

ويقصد بالمسئول .. أو الجهة المسئولة ، ذلك الفرد أو الأفراد المسئولين مباشرة عن الموضوع محل عملية التأكد الأخرى أو إضفاء الثقة ، أو ممثلى المنظمة عن ذات العملية - ويمكن أن يكون الجهة المسئولة هى ذاتها أحد المستخدمين المقصودين - للتأكد أو إضفاء الثقة. وقد يكون هذا الطرف هو الذى تعاقده مع مقدم الخدمة بشكل مباشر أو عن طريق غيره ، كالإدارة أو أطراف أخرى بالمنظمة بشكل غير مباشر

أما المستخدم المستهدف .. وهو الطرف الثالث فى عملية التأكد ، الذى يمثله الشخص أو مجموعة الأشخاص الذين يقدم لهم " مقدم الخدمة " التقرير النهائى ، بهدف استخدام محدد أو لغرض معين ، وقد يكون هو ذات الطرف الذى تعاقده مع " مقدم الخدمة " ، ويطلق عليهم مستخدمون مستهدفون كالبنوك والجهات التنظيمية الرقابية أو ما شابه ذلك

٢- الموضوع محل التأكد :

يأخذ الموضوع محل التأكد أو إضفاء الثقة كثير من الأشكال حتى الآن - قابلة للزيادة مستقبلاً - فعلى سبيل المثال البيانات أو المعلومات المالية التاريخية والمستقبلية والمعلومات الإحصائية ومؤشرات الأداء ، وكذلك النظم والعمليات كنظم الرقابة الداخلية

وعمليات الحوكمة ، وأيضاً الإلتزام باللوائح وتطبيقات الموارد البشرية . ويتسم الموضوع محل خدمة التأكد بالقابلية للتحديد والقدرة على التقييم أو القياس المتسق فى ضوء معايير ملائمة ، كما يمكن إخضاعه للإجراءات المرتبطة بجمع دليل إثبات لتدعيم ذلك التقييم أو القياس .

٣- المعايير الملائمة لعملية التأكد :

تتمثل المعايير الملائمة فى مقاييس وأنماط تستخدم لتقييم أو لقياس الموضوع محل خدمة التأكد . وهى تعتبر ذات أهمية عند التقرير عن إستنتاجات مقدم الخدمة . كما تكون بمثابة الأساس الذى يقيم المستخدم المستهدف نتائج خدمة التأكد محل الطلب بها . وفى ذلك يكون الأمر مماثلاً لحالة إستخدام معايير المحاسبة الدولية التى تزود كل المستخدمين بمعلومات ملائمة ومتسقة بشأن إعداد وعرض القوائم المالية لمنظمات الأعمال . أو معايير المراجعة الدولية التى توفر حدوداً معينة لعملية المراجعة المالية التقليدية لمستخدمى تقارير المراجعة ، خاصة بتقييم عملية إعداد وعرض نتائج المراجعة كما أنها تعمل على تحقق أحد أطراف العقد فى خدمة التأكد عندما يريد الإطمئنان بأن الأطراف الأخرى لنفس العقد ملتزمون بشروط التعاقد .

٤- عملية الإرتباط بين المهمة وباقى عناصرها :

هى عملية منهجية منتظمة تتطلب معرفة ومهارات متخصصة فضلاً عن أساليب لجمع أدلة قرائن الإثبات ، وتقييمها وقياسها لتدعيم نتائج الموضوع محل الإرتباط (التأكد) حيث يجب أن تتضمن عملية الإرتباط موافقة مقدم الخدمة ، وهؤلاء المتعاقدين معه على شروط الإرتباط . على أن يكون الإرتباط متضمناً ما يجب أن يقوم به مقدم الخدمة ، من حيث مراعاة الأهمية النسبية والمكونات الملائمة لمخاطر المهمة عند تخطيطها أو أدائها والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتطبيق حكم مهنى من أجل التعبير عن رأى معين .

٥- الرأى والإستنتاج بشأن نتيجة عملية التأكد :

يشير هذا العنصر إلى ذلك الرأى أو الإستنتاج الذى يصل إليه " مقدم الخدمة " ، والذى يوفر مستوى معين من التأكد ، عما إذا كان موضوع التأكد يتفق فى كافة النواحي

الهامة مع المعايير الملائمة المحددة أم لا . حيث يمكن أن يكون التعبير من جهة مقدم الخدمة عن الافتراضات المقدمة من الطرف المسئول أو يوفر رأى معين بخصوص الموضوع محل التأكد بطريقة مماثلة للإفتراضات المقدمة عن طريق الطرف المسئول . ويكون فى هذه الحالة الأخيرة ليوافر رأى مقدم الخدمة الذى يدعم كافة الافتراضات المقدمة عن طريق الطرف المسئول . ولا شك أن ذلك الإجراء لا بد أن يستند على معايير مناسبة بغض النظر عما إذا كان الطرف المسئول قد قام بعمل كتابى عن الموضوع محل الارتباط أم لا .

وبطبيعة الحال تقتصر مناقشة عناصر مجالات خدمات التأكد المتاحة هذه ، على تلك المجالات النافذه خلال الحقبة الزمنية الماضية ، والتي ربما يحدث لها تعديلات لتواكب متطلبات الخدمات التأكيدية المستحدثة بعد ذلك .

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 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 .

(ب) الدوريات:

- ١- د. أحمد شرف عبد الحميد ، د. عبد الله فراج الليثى ، " دور مزاوى 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 .

(ج) الرسائل العلمية :

- ٢- 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 .

(A) Books:

- 1- Alvin ,A. Randal, J. and Mark, S. ,Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach , (14th Edition) , Pearson Education , Inc. ,2012 .
- 2- International Federation of Accountants (IFAC) , Hand book of International Auditing , Assurance and Ethics Pronouncement , IFAC , 2008 .
- 3- Kencfel , R. , Salter , S. and Ballou , B. , Auditing Assurance and Risk , (3rd Edition) , Cincimati , Oh : Tomson South West , 2007.

(B) Periodicals:

- 1- Elliott , Robert K. , "Assurance service Opportunities : Implications for Academia" , Accounting Horizons , Vol. 11 , No. 4, December 1997.
- 2- 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.
- 3- Hughes , D. A. , " Assurance Services Issues " , Australian CPA , Vol. 69 , No. 9 , 1999.
- 4- 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.

(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), "Report of the Special Committee on Assurance Service"s , Elliott Committee, New York 1996.
- 4- Institute of Chartered Accountants of Scotland , Business Reporting : The Inevitable Change ? , ICAS : Edinburgh ,1999.