



كلية التجارة  
قسم المحاسبة

# مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها في ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية - دراسة ميدانية -

نخت مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

محمد صبح أنيس مدنى

مراجع أول بمكتب مزارز "مصطفى شوقى وشركاه"

إشراف

أ.د/ عادل طه فايد

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

ووكيل الكلية لشئون الدراسات العليا والبحوث

أ.د/ حامد طلبه محمد

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وعميد الكلية الأسبق

١٤٣٦ هـ - ٢٠١٥ م



كلية التجارة  
الدراسات العليا

قرار لجنة المناقشة والحكم  
على رسالة ماجستير فى المحاسبة

العنوان		(مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها فى ممارسات إدارة الأرباح فى ضوء معايير المراجعة المصرية - دراسة ميدانية)
الباحث		محمد صبح أنيس مدنى عزام
لجنة المناقشة والحكم	أ.د/ حامد طلبه محمد	أستاذ المحاسبة والمراجعة وعميد الكلية الأسبق.
	أ.د/ على أحمد زين	أستاذ المحاسبة والمراجعة رئيس قسم المحاسبة ووكيل الكلية الأسبق لشئون التعليم والطلاب بكلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان.
	أ.د/ عيد محمود حميدة	أستاذ المحاسبة المساعد ورئيس قسم المحاسبة بالكلية.
	أ.د/ عادل طه فايد	أستاذ المحاسبة المساعد ووكيل الكلية لشئون الدراسات العليا.
يوم وتاريخ المناقشة		الإثنين الموافق ٢٠١٥/٦/١

قرار اللجنة  
العرضية من الباحث/ محمد صبح أنيس مدنى عزام  
د.د/ الباحث/ محمد صبح أنيس مدنى عزام

أ.د/ على أحمد زين  
أ.د/ عيد محمود حميدة

أ.د/ حامد طلبه محمد  
أ.د/ عادل طه فايد

٢٠١٥  
٦/١

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رَبَّنَا إِنَّا سَمِعْنَا مُنَادِيًا يُنَادِي لِلْإِيمَانِ أَنْ آمِنُوا

بِرَبِّكُمْ فَآمَنَّا رَبَّنَا فَاغْفِرْ لَنَا ذُنُوبَنَا

وَكَفِّرْ عَنَّا سَيِّئَاتِنَا وَتَوَفَّنَا مَعَ الْأَبْرَارِ ﴿١٩٣﴾

رَبَّنَا وَإِنَّا مَا وَعَدْتَنَا عَلَىٰ رُسُلِكَ وَلَا تُخْزِنَا

يَوْمَ الْقِيَامَةِ إِنَّكَ لَا تُخْلِفُ الْمِيعَادَ ﴿١٩٤﴾ صدق الله العظيم

(آل عمران ١٩٣-١٩٤)

## إهداء

قُلْ إِنِّي صَلَّيْتُ وَإِنِّي وَمَجْبِي وَمَسَائِي لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ (الأنعام) (١٦٢)

مرشدنا وهادينا سيدنا محمد بن عبد الله  
صلى الله عليه وسلم.

إلى معلمنا الأول

ثم لا من يسبقه (أهدى إليهم الكثير...)

أسجد لله شكراً أن من على بهم، بارك الله  
لي فيهم ومتعهم بموفور الصحة والعافية،  
ورزقني الله برهم، وجزاهم الله عنى وعن  
إخوتي خيراً.

أبى وأمى

(بعضاً من تضحياتهم وثمره من غرسهم)

اللهم أجزهم عني وعن طلاب العلم خير  
الجزاء. (إعزازاً وتقديراً)

أساتذتي الأجلاء

حفظهم الله لي وبارك فيهم، وجزاهم الله عنى  
خيراً. (رمز المحبة والوفاء.)

إخوتي الأعزاء،  
وعائلي الكريمة

اللهم بارك لي فيها واجعلها دائماً سنداً  
وعوناً لي على طاعته، وجزاها الله عنى خيراً.

زوجتي

(رمزاً للتضحية والإخلاص).

اللهم بارك لي فيهم واجعلهم ذرية صالحة.  
(رمز الحياة والأمل والمستقبل)

أبنائي

اللهم وفقنا إلى ما تحبه وترضاه.

كل طالب علم مجتهد

وفقكم الله وسدد على طريق الحق خطانا  
وخطاكم

أصدقائي الأعزاء

(إلا كل من (لقى الله وقال كلمة حق))

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، الرحمن الرحيم، مالك يوم الدين، والصلاة والسلام على الهادي الأمين المبعوث بالحق رحمةً للعالمين، سيد ولد آدم، سيدنا ونبينا وقرّة أعيننا محمد بن عبد الله (ﷺ) النبي الأُمى الكريم ومعلم البشرية الأول، وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهداه وسار على طريقته إلى يوم الدين.

يسجد الباحث لله العلي القدير حمداً وشكراً وثناءً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه على ما أفاض عليه من فضله وتوفيقه لإتمام هذا البحث، سائلاً المولى عز وجل أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم،....  
وبعد،،،

الحمد لله والشكر لله (ﷻ) الذي أنعم على الباحث بكوكبة من الأساتذة الأجلاء المشرفين وأعضاء لجنة المناقشة والحكم.

لذلك يطيب للباحث أن يتقدم بخالص وأسمى معاني الشكر والتقدير والامتنان والعرفان بالجميل **لأستاذ الدكتور/ حامد طلبه محمد – أستاذ المحاسبة والمراجعة وعميد الكلية الأسبق**، لما غمرني به من علم وخلق، وما أحاطني به من رعاية وحسن توجيه، وما قدمه لي من نصائح وإرشادات بما كان له عظيم الأثر في إخراج هذا البحث، فقد كان نعم الأب وخير معلم، ولا يستطيع الباحث أن يوفيه حقه مهما طالت كلمات الشكر والتقدير، بارك الله فيه وجزاه عني وعن العلم وطلابه خير الجزاء، وأدعو الله (ﷻ) أن يجعل ذلك في ميزان حسناته.

كما يطيب للباحث أن يتوجه بخالص الشكر وعظيم التقدير والامتنان إلى **الأستاذ الدكتور/ عادل طه فايد – وكيل الكلية لشئون الدراسات العليا والبحوث**، على سعة صدره وروحه السمحة وتوجيهاته العلمية السديدة ومعاونته الصادقة للباحث، فلم يبخل بالوقت والجهد والإرشاد طوال فترة إعداد البحث، مما كان له أكبر الأثر في إنجاز هذا البحث، ومهما طالت كلمات الشكر والتقدير لا يستطيع الباحث أن يوفيه حقه، ولا يسعني إلا أن أدعوه بموفور الصحة ومديد العمر، وأن يجزيه الله عني وعن زملائي خير الجزاء، وأدعوا الله (ﷻ) أن يجعل ذلك في ميزان حسناته.

ويتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير **لأستاذ الدكتور/ علي أحمد زين – أستاذ المحاسبة والمراجعة ورئيس قسم المحاسبة ووكيل الكلية الأسبق لشئون التعليم والطلاب بكلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان** على تفضل سيادته بالموافقة على الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة رغم مسئوليات ومشاغل سيادته مما يعد فرصة مميزة للاستفادة من علم وتوجيهات سيادته، وهو ما يعد إثراءً للبحث وشرفاً عظيماً للباحث، فجزاه الله خير الجزاء عن الباحث والباحثين وحفظ عليه نعمة الصحة والعلم وحسن الخلق.

كما يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير **لأستاذ الدكتور/ عيد محمود حميده – رئيس قسم**

**المحاسبة بالكلية ووكيل الكلية لشئون البيئة وخدمة المجتمع بكلية التجارة- جامعة بنها،**

على تفضل سيادته مشكوراً بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة مما يعد فرصة مميزة للاستفادة من آراء سيادته العلمية القيمة والبناء على الرغم من ضيق وقت وتعدد مسئوليات سيادته، وقد استفاد الباحث من عطاء سيادته المتميز من خلال أبحاثه التي تثرى المكتبات، ومهما حاول الباحث أن يعبر عن شكره وتقديره، فلن يستطيع أن يوفيه حقه، جزاه الله عن الباحث والباحثين خير الجزاء، وأدعو الله (ﷻ) أن يجعل ذلك في ميزان حسناته.

كما يطيب للباحث أن يتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أساتذته الأفاضل داخل وخارج الكلية، وإلى كل من قدم إليه يد العون والمساعدة قبل وأثناء إعداد هذا البحث، وجميع الزملاء الأعضاء المهنيين، وجميع العاملين بالكلية والمكتبات التي زارها الباحث، ولن ساعدني في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

ويتقدم بخالص الشكر والتقدير للسادة الزملاء بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وأخص بالشكر السادة الزملاء

**بمكتب MAZARS "مصطفى شوقي وشركاه"** على ما بذلوه معي من جهد، فجزاهم الله خير الجزاء.

اللهم أجعل عملي هذا عملاً مقبولاً وسعيي فيه مرضياً مشكوراً، مبتغياً به وجهك الكريم، وآخر دعوانا أن الحمد

لله رب العالمين.

الباحث،،،

## محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
	محتويات البحث .....
<b>الإطار العام للبحث</b>	
ب	أولاً: مقدمة.....
د	ثانياً: مشكلة البحث .....
ز	ثالثاً: الدراسات السابقة.....
س	رابعاً: أهداف البحث .....
ع	خامساً: أهمية البحث.....
ع	سادساً: حدود البحث.....
ع	سابعاً: فروض البحث.....
ف	ثامناً: منهج وأسلوب البحث .....
ص	تاسعاً: هيكل البحث.....

## الفصل الأول

## خدمات التأكيد وأنواعها ودورها في مواجهة ممارسات إدارة الأرباح في ضوء المعايير المهنية ذات الصلة

٢	مقدمة .....
٣	١/١ المبحث الأول : مفهوم خدمات التأكيد وأنواعها في ضوء المعايير المهنية ذات الصلة .....
	٢/١ المبحث الثاني : ممارسات إدارة الأرباح وسبل اكتشافها وقياسها ، ودور خدمات التأكيد في مواجهتها.....
٢٧	مواجهتها.....
٥٤	خلاصة الفصل الأول .....

## الفصل الثاني

## مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في ضوء متطلبات أدائها

٥٧	مقدمة .....
٥٩	١/٢ المبحث الأول : متطلبات أداء خدمات التأكيد في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية ....
٩٠	٢/٢ المبحث الثاني : مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد .....
١١١	٣/٢ المبحث الثالث: الإطار المقترح .....
١٢١	خلاصة الفصل الثاني .....

الصفحة	الموضوع
	<b>الفصل الثالث</b>
	<b>الدراسة الميدانية</b>
١٢٥	مقدمة .....
١٢٦	١/٣ المبحث الأول: مقومات الدراسة الميدانية.....
١٣٤	٢/٣ المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لإختبارفروض البحث.....
١٦٨	خلاصة الفصل الثالث .....
	<b>النتائج والتوصيات</b>
١٧٠	أولاً: نتائج البحث .....
١٧٢	ثانياً: توصيات البحث .....
	<b>مراجع البحث</b>
١٧٥	أولاً: المراجع باللغة العربية .....
١٨١	ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية .....
	<b>ملاحق البحث</b>
٢	ملحق رقم (١) قائمة الاستقصاء .....
١٤	ملحق رقم (٢) الجداول الإحصائية .....

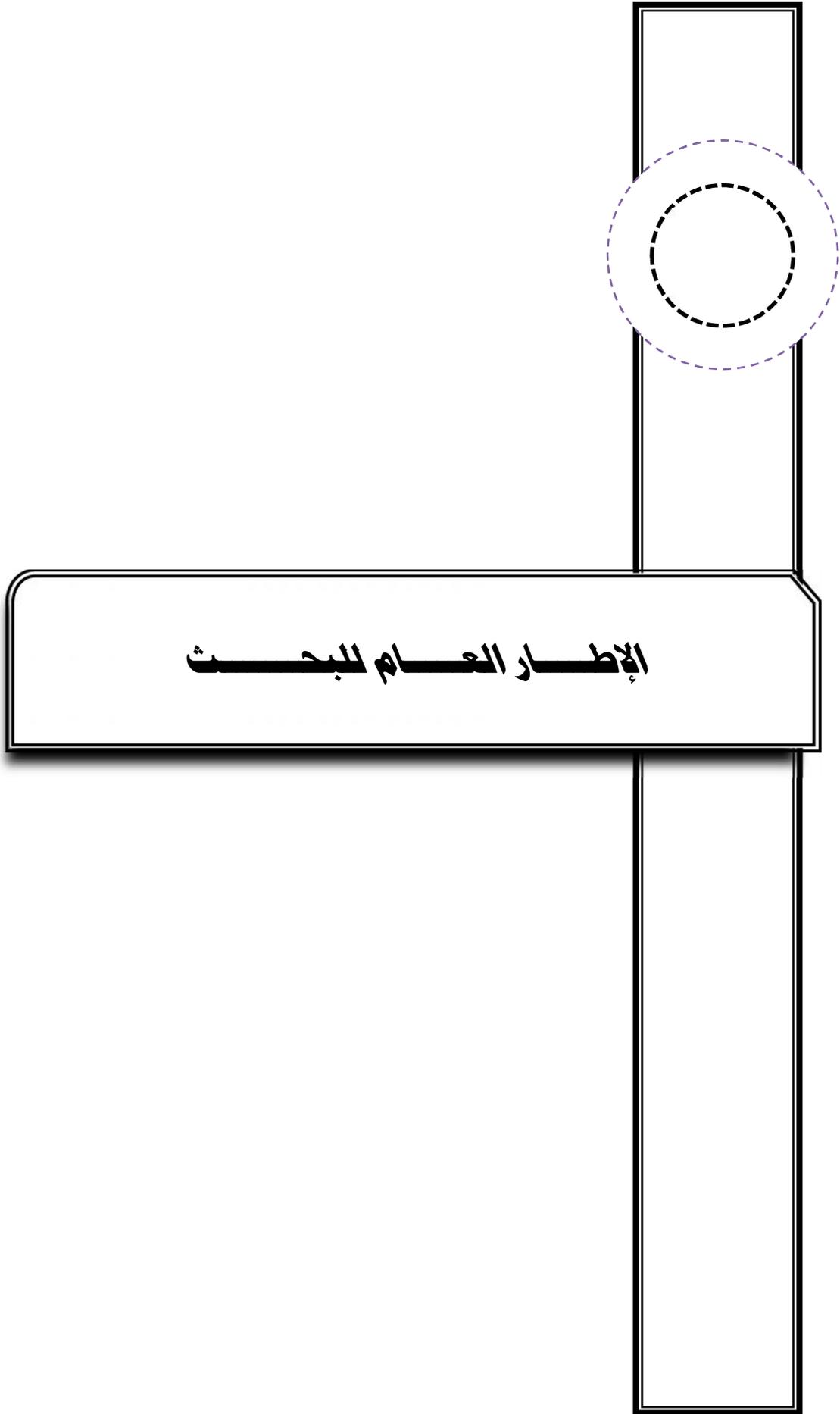
## قائمة الجداول

م	عنوان الجدول	الصفحة
١	أوجه الاختلاف بين خدمات التأكيد وخدمات التصديق ومراجعة القوائم المالية التقليدية .....	٨
٢	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والقوائم المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي .....	١٢٩
٣	تصنيف عينة الدراسة طبقاً للوظيفة .....	١٢٩
٤	تصنيف عينة الدراسة طبقاً للمؤهلات العلمية .....	١٣٠
٥	تصنيف عينة الدراسة من حيث مدة الخبرة .....	١٣٠
٦	تصنيف عينة الدراسة من حيث المؤهل المهني إن وجد .....	١٣٠
٧	حجم العينة المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي من مجتمع الدراسة .....	١٣١
٨	مدى ثبات وصدق قائمة الاستقصاء ككل (إختبار ألفا كرونباخ) .....	١٣٤
٩	مدى ثبات وصدق متغيرات الدراسة لكل فرض من فروض البحث (إختبار ألفا كرونباخ) .....	١٣٤
١٠	توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الأول بالفرض الأول .....	١٣٥
١١	إختبار فريد مان للسؤال الأول بالفرض الأول .....	١٣٦
١٢	إختبار كروسكال- والس لسؤال الأول بالفرض الأول .....	١٣٦-١٣٧
١٣	توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الثاني بالفرض الأول .....	١٣٨
١٤	إختبار فريد مان للسؤال الثاني بالفرض الأول .....	١٣٨-١٣٩
١٥	إختبار كروسكال- والس للسؤال الثاني بالفرض الأول .....	١٣٩-١٤٠
١٦	توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الثالث بالفرض الأول .....	١٤١
١٧	إختبار فريد مان للسؤال الثالث بالفرض الأول .....	١٤٢
١٨	إختبار كروسكال- والس للسؤال الثالث بالفرض الأول .....	١٤٢-١٤٣
١٩	توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الأول بالفرض الثاني .....	١٤٤-١٤٥
٢٠	إختبار فريد مان للسؤال الأول بالفرض الثاني .....	١٤٥-١٤٦
٢١	إختبار كروسكال- والس لسؤال الأول بالفرض الثاني .....	١٤٦: ١٤٩
٢٢	توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الثاني بالفرض الثاني .....	١٥٠
٢٣	إختبار فريد مان للسؤال الثاني بالفرض الثاني .....	١٥١
٢٤	إختبار كروسكال- والس لسؤال الثاني بالفرض الثاني .....	١٥٢: ١٥٤

م	عنوان الجدول	الصفحة
٢٥	توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الثالث بالفرض الثانى .....	١٥٥
٢٦	إختبار فريد مان للسؤال الثالث بالفرض الثانى .....	١٥٧-١٥٦
٢٧	إختبار كروسكال- والس للسؤال الثالث بالفرض الثانى .....	١٥٩:١٥٧
٢٨	توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الأول بالفرض الثالث .....	١٦٠
٢٩	إختبار فريد مان للسؤال الأول بالفرض الثالث .....	١٦١
٣٠	إختبار كروسكال- والس للسؤال الأول بالفرض الثالث .....	١٦٣-١٦٢
٣١	توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الثانى بالفرض الثالث .....	١٦٤
٣٢	إختبار فريد مان للسؤال الثانى بالفرض الثالث .....	١٦٥
٣٣	إختبار كروسكال- والس للسؤال الثانى بالفرض الثالث .....	١٦٧:١٦٥

## قائمة الأشكال

م	عنوان الشكل	الصفحة
١	الخدمات التى يقدمها المحاسب القانونى .....	٦
٢	قيام المحاسب القانونى (كمراجع) بمراجعة القوائم المالية .....	٩
٣	قيام المحاسب القانونى بأداء خدمات التأكيد الأخرى .....	٩
٤	أطراف خدمة التأكيد .....	١١٢
٥	الإطار المقترح لتحديد مدى مسئولية المحاسب القانونى عن خدمات التأكيد ودورها فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح فى ضوء معايير المراجعة المصرية .....	١٢٠



الإطار العام للبحث

## الإطار العام للبحث

## أولاً: مقدمة:

تتطور عملية المراجعة وأهدافها والتشريعات الخاصة بها تبعاً للتطور الاقتصادي والاجتماعي، وتعمل المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة على تطوير عملية المراجعة وخدمات التأكيد<sup>(١)</sup> وفقاً لهذا، ويُعتبر التنظيم القانوني للمسئولية القانونية للمحاسبين القانونيين<sup>(٢)</sup> جزءاً مكماً للبنية الأساسية لمهنة المراجعة في أي مجتمع مما يُظهر الدور الجوهرى لهم في الاقتصاد وتمتية المجتمع.

وحتى يُمكن للمهنة أن تُقدم للمجتمع والمستفيدين ومستخدمى القوائم المالية المعلومات التى يُعتمد عليها فى اتخاذ القرارات فينبغى على المهنة أن تُطور خدماتها لتفى برغبات الأطراف المختلفة لنوعية جديدة من الخدمات إرتبط ظهورها بالتطور الاقتصادى والتقنى.

"وقد شهد العقدان الماضيان تغيرات اقتصادية وسياسية غير مسبوقه فى معظم دول العالم، وقد أوجدت تلك التغيرات ثورة فى عالم المال والأعمال، لعبت فيها أسواق المال دوراً محورياً فى إعادة تشكيل اقتصاديات معظم دول العالم، وقد نتج عن ذلك ضرورة توفير معلومات ذات جودة عالية عن نتيجة أعمال الشركات، لزيادة الطلب عليها من قبل المتعاملين فى سوق المال، لاعتمادهم عليها فى اتخاذ قراراتهم"<sup>(٣)</sup>.

ولا يقتصر ذلك على الشركات بل يمتد إلى كل الوحدات عامةً، بالإضافة إلى أنه لم يعد يقتصر عمل المحاسب القانونى على ابداء رأى فنى على القوائم المالية فقط، فقد ظهرت خدمات تأكيد أخرى مستحدثة من التطور التقنى فى بيئة الأعمال الحديثة.

"ولأن خدمة إبداء الرأى فقط عن القوائم المالية لم تعد تُلبى كافة حاجات متخذى القرارات المختلفة الذين يُطالبون بمعلومات أخرى قد تكون مالية أو غير مالية أو معلومات عن الماضى أو الحاضر أو حتى عن المستقبل، فقد أصبحت الحاجة ماسة إلى قيام المراجع بتقديم مستوى من التأكيد على إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات بهدف المساعدة فى اتخاذ القرارات"<sup>(٤)</sup>.

(١) يتناول عنوان البحث مصطلح "خدمات التأكيد" وهى الترجمة العربية للمصطلح الأجنبى Assurance Services وهناك من يُطلق عليها "خدمات التأكيد" وهى تلك الخدمات المهنية التى يقوم بها المحاسب القانونى، وهو ذلك المصطلح المستخدم من قبل المعايير المصرية للمراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، ويُستخدم المصطلحان هنا كمرادفين.

(٢) يستخدم الباحث مصطلح المحاسب القانونى، وذلك للتعبير عن المحاسبين المهنيين المزاويلين أو المراجعين الذين يقومون بعمليات التأكيد، ويختلف المسمى الذى يُطلق على المحاسب القانونى على حسب الخدمة التى يُقدمها مثل مراجع أو فاحص أو.... حيث يأخذ صفة المهمة التى يقوم بها.

(٣) أ/عماد محمد سعد الدين سيد أحمد الحشن، دراسة أثر تنظيم الخدمات بخلاف مهام المراجعة والتخصص الصناعى للمراجع على ممارسات إدارة الربحية، رسالة ماجستير فى المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٠، ص(ل).

(٤) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مسؤولية مراجع الحسابات عن خدمات التأكيد طبقاً لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بنى سويف، العدد (٣)، ديسمبر ٢٠٠٧، ص٣١١.

وهناك من يرى<sup>(١)</sup> أن "طبيعة خدمة المراجعة في ذاتها تُعتبر خدمة ذات غرض عام لا توفر الإحتياجات الخاصة للمستخدمين لأنها ترتبط أساساً بالقوائم المالية التاريخية والتي لا تقدم معلومات كافية لاحتياجات متخذى القرار".

ولما كانت المعلومات المحاسبية عنصراً أساسياً في اتخاذ القرارات الاقتصادية فإن سلامة تلك القرارات تتوقف على مدى الثقة في صحة وملاءمة المعلومات المحاسبية ونجاح هذه القرارات يعتمد على سلامة وملاءمة المعلومات.

"وفي ظل التطور الملحوظ والتغيرات الهامة في مجتمع الأعمال، يواجه المراجع بيئة اجتماعية جديدة ينبغي عليه مواكبتها، وتستلزم منه ضرورة إعادة صياغة دوره ليتلاءم مع متطلبات الإصلاح الاقتصادي والتوجه نحو الاقتصاد الحر في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة في مصر والدول المتقدمة، ومن ثم يتضمن واجبات أكثر مما يبديه من رأى في القوائم المالية حتى يفي بالاحتياجات المتعددة لمستخدمي تقريره"<sup>(٢)</sup>.

وهناك من يرى<sup>(٣)</sup> أنه قد ساهمت هذه التطورات في الاستخدام التجارى لشبكة المعلومات الدولية "الإنترنت" مما مكن من نشوء وتزايد عمليات التجارة الإلكترونية E-Commerce من خلال المواقع الإلكترونية Web Sites التي أنشأتها معظم المنشآت في دول العالم على الشبكة الدولية لأغراض ممارسة هذا النوع الجديد من الأعمال والتقارير عن البيانات والمعلومات لمستخدميها، كما مكنت هذه التطورات من (أتمتة) نظم المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بعمليات التسجيل والتخزين والتقارير عن البيانات والمعلومات المحاسبية في توقيت حقيقي مباشر Real-Time Online من خلال الموقع الإلكتروني للمنشأة والنظم الإلكترونية Online Systems، هذا إضافة إلى تطورات متزامنة في تزايد عمليات الاستثمار المباشر والبيع المباشر، وغيرها من التعاملات التي تتم بشكل مباشر والتي تتطلب ضرورة تقديم بيانات ومعلومات تمت مراجعتها بشكل مستمر وضرورة الإفصاح عن النتائج في توقيت حقيقي ملائم، حتى لا تفقد المعلومات والبيانات المحاسبية خصائص جودتها ولتقى باحتياجات متخذى القرارات.

ونظراً لما سبق فلم تعد متطلبات المجتمع من المهنة قاصرة فقط على مراجعة القوائم المالية وإبداء الرأى الفنى المحايد عنها فقط، وإنما برزت الحاجة إلى مجموعة جديدة من الخدمات التي تُقدم معلومات مالية وغير مالية حالية وماضية ومستقبلية - حسب رغبة العميل- وهو ما استجابت إليه المنظمات المشرفة على المهنة والعديد من شركات المراجعة الكبرى وقامت بالعمل على تطوير وتأسيس مجموعة جديدة من الخدمات تتلاءم مع بيئة الأعمال المعاصرة والمتطورة<sup>(٤)</sup>، وتوفير بيئة ملائمة تصمد عند حدوث الأزمات وتتعامل بالشكل الأمثل الذى يعمل على تدنية الخسائر إلى أقل مستوى والحفاظ على تعظيم الأرباح إلى أقصى حد، وتعمل تلك البيئة

(١) أمى محمد على داود، خدمات التأكيد: دراسة نظرية وميدانية لممارسات مراجعى الحسابات في مصر، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠١٠، ص ٥٢.

(٢) أحمد حامد محمود عبدالحليم، إستخدام الأساليب الكمية لتحقيق فعالية المراجعة التسويقية في ضوء تحرير التجارة الدولية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق- فرع بنها، ٢٠٠٤، ص ١١١.

(٣) د/آمال محمد محمد عوض، مصادقية المعلومات المحاسبية في إطار خدمات الثقة وأثرها في استقلال المراجع، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (١)، المجلد (٤٢)، مارس ٢٠٠٥، ص ٤٣٤.

(٤) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره، ص ٣١١.

على تطوير خدمات المراجعة التقليدية بتقديم خدمات مهنية جديدة، تعرف بخدمات التأكيد وتشمل خدمات مهنية متنوعة منها ما يتعلق بتقديم التأكيد المهني على الأداء المالى للمنشأة ومنها ما يتعلق بالأداء البيئي أو التشغيلي ومنها ما يتعلق بالتأكد على مدى فعالية النظم الإلكترونية وسلامة ممارستها للتبادل الإلكتروني، وذلك بإعطاء تأكيد على سلامة موقعها على شبكة المعلومات الدولية وذلك من أجل تأكيد الثقة لدى متخذى القرارات ومواجهة طرق الإدارة المختلفة فى إدارة الأرباح، وذلك باستخدام النظم والأساليب التى تؤدى إلى الغرض المنشود بأفضل أسلوب، ولا شك أن ظهور تلك الخدمات لمواجهة الممارسات السلبية فى إدارة الأرباح سوف يؤدى إلى تحقيق الشفافية من ناحية وتعزيز وسائل المساءلة والتحسين على المستويين المالى والإدارى وتحسين تلك الخدمات من ناحية أخرى وذلك بإتباع أساليب فعالة تُساعد كلاً من المساهمين والمستخدمين المرتقبين وأصحاب المصالح الأخرى على تقييم أداء الشركات محل التأكيد.

### ثالثاً: مشكلة البحث:

"إن مهنة المحاسبة والمراجعة من المهن التى لها دور بارز فى الاقتصاد القومى لأى دولة لما لها من تأثير على القرارات الاقتصادية التى يتخذها الأفراد والمؤسسات. فهنة المحاسبة والمراجعة تُضفى الثقة فى المعلومات المحاسبية التى يفترض أن تكون الأساس فى اتخاذ تلك القرارات الاقتصادية. ولذلك فإن مهنة المحاسبة والمراجعة يفترض أن تلعب دوراً أساسياً فى إعادة توزيع الثروة بين الأفراد والمؤسسات التى تتعامل فى الأسواق المالية. إلا أن هذا الدور المفترض لمهنة المحاسبة والمراجعة أصبح محل شك لما شهدته العديد من الدول خاصة الولايات المتحدة الأمريكية من انهيار العديد من الشركات الكبرى خلال السنوات القليلة الماضية"<sup>(١)</sup>.

ولما كان هناك العديد من التطورات التى أدت إلى ظهور خدمات التأكيد الحديثة نسبياً على مهنة المراجعة، فإن الأمر يتطلب معرفة دور تلك الخدمات فى مواجهة الأزمات المالية العالمية التى توالى حدوثها فى الآونة الأخيرة وذلك بسبب وجود غموض فى عرض التقارير المالية للشركات، وإنتهاج أساليب إدارة الأرباح، فلقد بات مستقراً فى الفكر المحاسبى أن الإدارة لديها من الأساليب المحاسبية ما يمكنها من التأثير على الأرباح المنشودة زيادةً أو نقصاً، وتتحصر هذه الأساليب فى تغيير بدائل السياسات المحاسبية أو من خلال المرونة فى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبى مع وجود التطورات التقنية الحديثة التى جعلت هناك فرصاً متزايدة ومتكررة لوجود تلك الممارسات مع وجود دوافع لدى إدارة الشركة لتطبيق تلك الممارسات، وتُعرف هذه الظاهرة بإدارة الربح Earning Management أو التلاعب فى الأرباح المحاسبية Earning Manipulation.

"وقد أدت الأزمات المالية التى تعرضت لها العديد من الشركات فى العالم فى السنوات الأخيرة إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية فى المعلومات الواردة بالقوائم المالية والتى يحتاج إليها العديد من مستخدمي القوائم المالية"<sup>(٢)</sup>، وتعتبر تلك الأزمات المالية وممارسات الأرباح بمثابة النواة التى على إثرها تطلعت المنظمات المهنية والقائمين على المهنة بالعمل على تحديث

(١) د/رفاعى إبراهيم مبارك، دور المراجع فى الرقابة على ممارسات إدارة الربح- دليل استقرائى من البيئة المصرية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٢)، سنة ٢٠٠٣، ص ٢٥٠.

(٢) المرجع، الأزمة المالية العالمية وحوكمة الشركات، المرجع (نشرة دورية داخلية يصدرها قسم البحوث بمكتب (مزارز) مصطفى شوقي وشركاه)، السنة (٢٥)، العدد (٩٩)، أبريل ٢٠٠٩، ص ١٧.

خدمات التأكيد بما يواكب التغيرات في البيئة المحيطة بالمهنة، فقد عانى الاقتصاد على المستوى المحلى والدولى خلال السنوات السابقة نتيجة تلك الازمات المالية التى ما إن يستقر العالم بعد ظهور أزمة تظهر الأخرى على إثرها وقد حلت محلها لتتشئ حالة من الذعر داخل الوسط الاقتصادى على المستويين الاقليمى والعالمى، وهناك من يرى<sup>(١)</sup> أنه ظهرت الأزمة المالية العالمية على خلفية أزمة الرهن العقارى التى ظهرت فى الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٧ واستمرت حتى الآن، حيث أدى انخفاض أسعار الفائدة إلى انتعاش سوق العقارات فى أمريكا خلال الفترة من ٢٠٠١ حتى ٢٠٠٦ ومن ثم لجوء البنوك إلى الإقراض العقارى ذات المخاطرة المرتفعة، وذلك من خلال تقديم البنوك القروض لمقترضين ذوى سجل ائتمانى ضعيف. وللتغلب على الأزمة فى الولايات المتحدة الأمريكية قام الرئيس الأمريكى بالتوقيع على مشروع قانون إنقاذ النظام المالى الذى يتضمن السماح بشراء الديون ذات النوعية الرديئة المرتبطة بالرهن العقارى وذلك فى حدود ٧٠٠ مليار دولار.

ومع مرور الزمن وتوالى حدوث أزمات مالية عالمية<sup>(٢)</sup> تؤثر أولاً فى الدول الكبرى التى تتميز باقتصاديات ثرية ثم يمتد أثر تلك الأزمات بالتبعية إلى الدول ذات العلاقة، وهذا ما يُثبت أن النظم المتبعة - فى تلك الدول - هى نظم تتسم بالقصور وعدم الاكتمال لتغطية الواقع الاقتصادى ككل، فالنظم الوضعية من قبل البشر تثبت فشلها بمرور الوقت حيناً بعد حين، مما جعلها فى حاجة شديدة إلى نقلة كلية على المستوى الرقابى والإشرافى، ولن يتأتى ذلك إلا من خلال توافر نظام متكامل لا يشوبه خلل أو نقصان وهو ما يتفق معه المنصفون من المفكرين والعلماء، وهذا النظام الذى تُبنى ركائزه من كتاب ربنا ﴿ رَبَّنَا ﴾ وسنة النبى محمد ﴿ ﷺ ﴾، متى طُبِقَ كان حلاً لكل الأزمات المالية والاقتصادية على المستويين المحلى والعالمى، وإذا ما إتبع وتم الأخذ به كانت سبباً فى تفادى تلك الأزمات - ولن يتم التطرق له إلا بما يخدم أغراض البحث - وحيث أنه فى ظل هذا النظام السماوى تعمل الخدمات المهنية فى ظل ضوابط أخلاقية تحكمها شريعة الله ﴿ رَبِّكَ ﴾ لتفى بحاجات المجتمع والاقتصاد ككل وأن هذا النظام متى تم تطبيقه فإنه يمثل - من وجهة نظر المنصفين من العلماء - إضافة علمية للفكر المحاسبى، ودائماً يظهر فى ظل الأزمات لكل فرد دوره وواجبه للعمل على تفادى الأزمات التى يتخبط فيها العالم حيناً بعد الآخر، ويظهر الدور الجوهرى للمحاسب القانونى فى مثل تلك الأزمات المالية بأنه صاحب المعرفة الفنية والكفاءة المهنية، فالمحاسب القانونى مسئول عن ما يقدمه من خدمات مهنية تُساعد فى تفادى تلك الازمات، وهو ما يتم تناوله من خلال البحث ولكنه ليس مسئولاً عن أخطاء العملاء، أو سوء تصرفاتهم ولكن لابد من الإشارة إلى ذلك متى علم بها فى تقريره.

**ويتفق الباحث مع ما سبق بالإضافة إلى أنه يطلب من المحاسب القانونى إعداد تقارير تخص معلومات مالية دورية عادة ما تكون ربع سنوية أو تقارير خاصة أو أى تقارير أخرى يتم تبويبها حسب نوع الخدمة التى يُقدمها المحاسب القانونى والتى أثارَت الكثير من الجدل حول أثرها على التزام المحاسب القانونى بمعايير وقواعد المهنة وخاصة استقلاليتها عن إدارة العميل فى ضوء تلقيه لأتعا به عن تقديم هذه الخدمات ويحدث هذا فى وقت تُعانى منه بيئة الأعمال المعاصرة من الحاجة إلى تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية والثقة بها. هذا وقد أدى انهيار وتعرض**

(١) د/هشام حسن عواد المليحي، فعالية القياس المحاسبى للقيمة العادلة فى ضوء المعيار الأمريكى (١٥٧) بالإشارة إلى الأزمة المالية العالمية - دراسة ميدانية، مجلة

الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة (٢٩)، العدد(١)، ٢٠٠٩، ص ٢٠٧.

(٢) لمزيد من التفصيل حول أهم تلك الأزمات العالمية وتأثيرها على الفكر المحاسبى يُرجى الرجوع بالتفصيل إلى: أ/هبة بشر الطوخي، مدخل مقترح للمحاسبة عن

التوريق فى ضوء المعايير المحاسبية للحد من آثار الأزمات العالمية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير فى المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٣،

ص ٣٩-٤٧.

منشآت كبيرة على مستوى العالم لمشاكل تتعلق بالتقرير المالى وممارساتها التجارية وما رافق ذلك من تعرض سمعة مهنة المحاسبة والمراجعة إلى المساءلة فى ضوء الدور الذى لعبته مكاتب وشركات مراجعة عالمية أبرزها "آرثر أندرسون" إلى إحداث فجوة ثقة بالمعلومات المحاسبية ومصداقيتها فى معظم أسواق المال العالمية وسجلت بعض الشركات خسائر كبيرة وصلت إلى عشرات الملايين من الدولارات خلال السنوات الأخيرة، "وأخيراً الأزمة المالية العالمية فى الربع الأخير من عام ٢٠٠٨م، والتي لا تزال آثارها ماثلة حتى الآن، وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية فى أمريكا على وجه الخصوص والتي بلغت أكثر من ١٣٠ بنكاً والزيادة المضطردة لإفلاس شركات كثيرة فى جميع دول العالم"<sup>(١)</sup>.

"وأدى ظهور التجارة الالكترونية من ناحية واعتمادها على تقنية المعلومات، وخاصة الإنترنت، من ناحية أخرى، إلى ظهور نظم معلومات المحاسبة الفورية RTA<sup>(٢)</sup>، وبالتالي فقد لزم الأمر أن يتم تطوير مداخل وأساليب ممارسة المراجعة الخارجية نظراً لعدم ملاءمة مداخل وأساليب المراجعة الورقية وظهور ما يعرف بالمراجعة المستمرة، وفى ضوء هذه المتغيرات والأحداث فقد وجهت الهيئات التنظيمية والمهنية على مستوى العالم جهودها لاستعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية مركزة على ضرورة حماية وصيانة استقلالية المحاسب القانوني، فأصدرت لجنة هيئة تداول الأوراق المالية فى الولايات المتحدة SEC عام (٢٠٠٠) قواعد جديدة بشأن استقلالية المحاسب القانوني، خاصة حول طبيعة الخدمات غير المهنية التي يقدمها، كما شكل الإتحاد الدولي للمحاسبين عام (٢٠٠٢) فريق عمل حول هذا الموضوع وأصدر تقريره فى عام (٢٠٠٣) والذي ركز على أهمية استقلالية المحاسب القانوني لاستعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية، كما أصدر الكونجرس الأمريكى ما يُعرف بقانون Sarbanes – Oxley Act (2002)<sup>(٣)</sup> والذي يطبق بصفة أساسية على المنشآت بهدف احداث اصلاح محاسبى ومن أجل حماية المستثمر بوجه عام، وقد شدد هذا القانون على تعزيز استقلالية المحاسب القانوني، كما طالبت معايير المراجعة المتعاقبة المحاسب القانوني بأن يكون حذراً ومدركاً لإمكانية وجود الغش عند إجراء خدمات التأكيد، وأن يبحث عن مخالفات الإدارة التي يكون لها تأثير جوهرى على عدالة القوائم المالية، وأن يبذل المهارة والعناية المهنية اللازمة فى تأدية تلك الخدمات وأن يقيم مخاطر وجود الأخطاء والمخالفات التي قد تؤدي إلى تشويه القوائم المالية، خاصة وأن إدارة الأرباح والتلاعب فيها له من الخصائص التي تجعل إجراءات المراجعة العادية قاصرة عن كشفه، وأن الأمر أصبح يتطلب ويحتاج خدمات مهنية جديدة تتناسب وتلك الخصائص.

**ويتفق الباحث مع ما سبق حيث أن هذا ما تهتم به الهيئات المهنية المصرية والعالمية على المستويين المحلى والعالمى وكذلك الباحثون من أجل تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية والمجتمع.**

(١) د/محمد على جبران، العوامل المؤثرة فى جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين فى اليمن، بحث مقدم الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة بالمملكة العربية السعودية- مهنة المحاسبة فى المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادى والعشرين، المنظم من طرف قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، الفترة من الثلاثاء- الأربعاء ٤-٥ جماد الآخرة ١٤٣١هـ الموافق ١٨-١٩ مايو ٢٠١٠، ص٣.

(٢) د/عبد الوهاب نصر على، د/شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات فى بيئة التخصص وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٤، ص٧٣.

(3) For more information about Sarbanes- Oxley Act 2002, please see : Timothy F. Gearty, et al, "Auditing ", 2014 Edition, CPA Exam Review, Becker Education Development Corp., 2014, P.P. A6-11: A6-11.

ولذا فمن الضروري التعرف على مدى مسؤولية المحاسب القانوني عند التأكيد على هذه المجالات وبيان معايير المراجعة المنظمة لهذه الخدمات الجديدة، وما يترتب على تلك الخدمات من تضيق لفجوة التوقعات لدى متخذى القرارات، والتي تُحد من ظهور الكثير من الأزمات المالية وزيادة درجة الثقة فى أداء الشركات، وهو ما سعى البحث لتوضيحه من خلال تناول مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها فى ممارسات إدارة الأرباح فى ضوء معايير المراجعة المصرية.

### ولعل أهم العناصر التى تبرزها مشكلة البحث يمكن إيضاحها فى النقاط التالية:

- 1- ظهور العديد من الأزمات المالية العالمية المتتالية، والتى تُعد من أهم أسبابها ممارسات إدارة الأرباح، وعدم بذل بعض المحاسبين القانونيين للعناية المهنية الواجبة وتواطئهم فى بعض الحالات- مما قد يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات فى المراجعة، وعدم توافر المتطلبات المهنية لرفع مستوى كفاءة المزاولين وإكسابهم المعرفة التى تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة للحد من فرصة الإدارة فى انتهاج أساليب إدارة الأرباح.
- 2- عدم كفاية التأهيل الحالى للمحاسب القانوني الذى يُمكنه من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح نظراً لتعدد الإجراءات اللازمة لذلك، مع تحديد متطلبات أداء خدمات التأكيد فى ضوء معايير المراجعة وخدمات التأكيد.
- 3- تزايد المسؤولية المُلقاة على عاتق المحاسب القانوني عما يقدم من خدمات التأكيد، بالإضافة إلى مسؤوليته عن عدم التقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التى تُطبقها الإدارة.

وهناك العديد من الدراسات التى تناولت هذا الموضوع، ومن جوانب مختلفة يعرضها الباحث فى البند التالى:

### ثانياً: الدراسات السابقة:

يحاول الباحث من خلال هذا الجزء عرض بعض أهم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج والاستفادة منها فى استكمال جوانب الدراسة فى هذا الموضوع:

#### 1- دراسة (د. حامد طلبه محمد، ١٩٨٩ م)<sup>(١)</sup>:

هدفت الدراسة إلى وضع إطار لمسئولية المحاسب القانوني عن تقديم الخدمات المهنية، وتناولت الدراسة المبادئ والأسس العامة التى تحكم الأداء المهني لهذه الخدمات والعمل على حماية الجمهور وسمعة المهنة من التصرفات المهنية المعيبة وتوضيح أهم جوانب وأنواع المسؤولية القانونية للمحاسب القانوني عند تقديمه للخدمات المهنية، وتوصلت إلى أن أداء الخدمة المهنية ينبغى أن يكون له معايير وأسس تحكمه مما يمكن أن يساعد فى تحديد أبعاد المسؤولية القانونية للأطراف المرتبطة بهذا الأداء المهني، وتحديد أهم الالتزامات التى تقع على عاتق المحاسب القانوني فى تقديم الخدمات المهنية والتى تُعتبر أساساً ملائماً لتحديد مدى مسؤوليته القانونية كلما كان ذلك ضرورياً.

(١) د/حامد طلبه محمد، إطار مسؤولية المحاسب القانوني عن تقديم الخدمات المهنية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، جامعة الرقازيق، السنة

(٩)، العدد (٢)، ١٩٨٩، ص ١١١-١٦٠.

**٢- دراسة (د. عبيد محمود حميده، ٢٠٠٢م) (١):**

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية، وتوصلت إلى أن نشر القوائم المالية عبر الإنترنت يؤدي إلى العديد من المزايا منها الاتصال بعدد لا نهائي من مستخدمي المعلومات المحاسبية وكذلك النشر الإلكتروني للتقارير المالية سوف يكون له آثاره الإيجابية على توقيت المعلومات، وكذلك جودة الإفصاح المحاسبى وذلك بالإفصاح عن مزيد من المعلومات التفصيلية والإضافية التي تمكن مستخدمي المعلومات على مختلف اهتماماتهم من اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب وهذا يساعد على اتخاذ قرار مناسب في مجال الأعمال، كما أوصت الدراسة بأنه نظراً للانتشار المتزايد للقوائم المالية عبر شبكة الإنترنت فإنه على هيئات المحاسبة والمراجعة الدولية مواجهة هذا التحدى من خلال قيامها بتعديل وتكييف المعايير المهنية لتلائم هذه التغيرات والتطورات في تقنية المعلومات (IT) Information Technology.

**٣- دراسة (د. خالد لبيب، ٢٠٠٤م) (٢):**

هدفت الدراسة إلى تحليل طبيعة ونوعية العلاقة بين أتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة الخارجية وبين استقلال المراجع الخارجى، وتناولت أثر تلك الخدمات وحجم شركة المراجعة على استقلال المحاسب القانونى مع توضيح طبيعة العلاقة بين أتعابه عن تلك الخدمات وإدارة صافى الدخل بمنشآت الأعمال مع استعراض مدخل مقترح لتفعيل ضوابط الالتزام بمعيار الاستقلال، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط عكسى بين أتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة، وبين استقلال مراجع الحسابات الخارجى، مع عدم وجود علاقة ارتباط بين حجم شركة أو مكتب المراجعة الخارجية، وبين الأثر المتوقع لأتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة على استقلال المراجع الخارجى، وأوصت الدراسة بضرورة تكثيف الجهود الرامية الى تدعيم استقلال المراجع الخارجى، من خلال تضافر مجموعة من العوامل الضرورية لذلك، ومنها تطوير معيار الاستقلال، وتطوير دليل السلوك الأخلاقى لمهنة المراجعة الخارجية، وتطوير فعاليات المسؤولية القانونية والتأديبية، وتطوير محاور الممارسة المهنية، وتطوير عمل لجان المراجعة بشركة المساهمة، وتفعيل دور نظام حوكمة الشركات، وتطوير وبرامج التعليم المحاسبى الجامعى وكذلك برامج التعليم المهنى المستمر، وتحديد أنواع الخدمات بخلاف مهام المراجعة الخارجية، التي تتعارض مع متطلبات معيار الاستقلال، وحظر قيام المراجعين الخارجيين بالجمع بينهما وبين مهام المراجعة الخارجية لنفس العملاء فى نفس الوقت، إلزام منشآت الأعمال بضرورة الإفصاح عن كافة تفاصيل أتعاب مراجعيها الخارجيين عن مهام المراجعة الخارجية.

**٤- دراسة (Ezingard, et al. 2005) (٣):**

هدفت الدراسة إلى تحديد المنافع الناتجة عن أمن نظم المعلومات وخدمات تأكيد نظم المعلومات. وتناولت الدراسة نموذجاً للمنافع الناتجة عن تأكيد الاعتماد على أنظمة المعلومات وتوصلت الدراسة إلى أن النموذج يتكون من ثلاثة مستويات هي:

(١) د/عبيد محمود حميده خلف، اثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية، مجلة الدراسات

الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، العدد (١)، ٢٠٠٢، ص ٥٧-٩١.

(٢) د/خالد محمد عبد المنعم لبيب، الخدمات بخلاف مهام المراجعة، وحجم شركة المراجعة، واستقلال المراجع الخارجى، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية

التجارة، جامعة المنصورة، العدد(٢)، أبريل-يونيو ٢٠٠٤، ص ٤٧-١٠٨.

(3) Jean-Noël Ezingard, et al., "A Model of Information Assurance Benefits", **Information Systems Management**, Vol. 22, Issue 20, Spring 2005, P.P. 20-29.

- **المزايا التشغيلية:** والمتمثلة في وجود القرارات ذات الصلة التكرارية، وجودة الخدمة المقدمة للعملاء، وتحسين استخدام المعلومات من قبل الأطراف المختلفة.
- **المزايا التكتيكية:** وتتمثل في المنافع المتعلقة بالقرارات متوسطة الأجل مثل تمكين المنشأة من تحقيق رقابة داخلية أفضل، وتعزيز الثقة بين المنشأة والمتعاملين معها.
- **المزايا الاستراتيجية:** وتتمثل في إمكانية قيام المنشأة بتطبيق الإجراءات الحاكمة بصورة أفضل من خلال تعزيز الشفافية والثقة بشأن مختلف جوانب الأداء.

#### ٥- دراسة (أ. ممدحت الجندي، ٢٠٠٥ م) <sup>(١)</sup>:

هدفت الدراسة إلى تحليل موقف مراقب الحسابات من ممارسات إدارة الربح في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال دراسة وتحليل الإطار النظري لإدارة الربح في الفكر المحاسبي وذلك للوصول إلى تعريف مقترح لإدارة الربح، وأنواعها، وأدواتها، ومداخلها، ودوافع إدارة الشركة للقيام بها، ودراسة وتحليل معايير المحاسبة والمراجعة المرتبطة بالموضوع بهدف تحديد أثرها على موقف مراقب الحسابات، بالإضافة إلى تحليل النماذج المستخدمة في قياس إدارة الربح في الفكر المحاسبي وعقد مقارنة بينها للوقوف على إمكانية التطبيق على عينة من شركات المساهمة المصرية. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير للمعيار المحاسبي المستخدم في إدارة الربح على قرار مراقب الحسابات، فكلما كان المعيار المحاسبي مرناً كلما ضعفت فرصة مراقب الحسابات في طلب التعديل أو تغيير الرأي في التقرير، أما إذا كان المعيار المحاسبي محددًا بدقة فمن المتوقع أن تزداد فرصة مراقب الحسابات في طلب التعديل أو تغيير نوع الرأي في التقرير.

وأوصت الدراسة بإعادة النظر في معايير المحاسبة المصرية والاعتماد على آراء المتخصصين والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، وذلك بهدف وضع قيود على حرية إدارة المنشأة في القيام بممارسات إدارة الربح المحاسبي، مما يؤدي إلى تعظيم جودة التقارير المالية، مع ضرورة إلزام الشركات المقيد أسهمها في سوق الأوراق المالية بالإفصاح عن أتعاب عملية المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف عملية المراجعة، وذلك بهدف إمداد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مساعدة لهم على تقدير مدى استقلال مراقبي الحسابات.

#### ٦- دراسة (Diane and James 2006) <sup>(٢)</sup>:

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر الإفصاح العادل عن الأنشطة في تعزيز أهمية خدمات التأكيد لكل من مقدمي ومستخدمى معلومات سوق الأوراق المالية، وتوصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من أن معظم المستخدمين لا يرون تأثير الإفصاح كنظام أوردته هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية بخصوص تعزيز أهمية خدمات التأكيد، إلا أن أكثر من ٢٠% منهم يرون أن خدمات التأكيد قد تعززت بسبب هذا النظام.

(١) أ/ممدحت نجيب الجندي، موقف مراقب الحسابات من ممارسات إدارة الربح في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠٠٥.

(2) Diane J. Janvrin, and James M. Kurtenbach, "The Influence of Disclosure Regulation on Selective Disclosure: Impact on Difficult – to- Measure Reporting Activities and the Importance of Assurance Services", *Accounting and Public Interest*, Vol. 6, 2006, P.P. 1-70.

**٧- دراسة (Jagdish Pathak, 2006) (١):**

هدفت الدراسة إلى الاطلاع على تعقيدات التجارة الإلكترونية في تقنيات المراجعة بشكل عام، وخصوصاً على العلاقة بين المراجعة والأشخاص المؤهلين للقيام بمثل هذا النوع من العمليات. حيث حاولت هذه الدراسة وضع إطار نظري يظهر عملية التخطيط للمراجعة في ظل التجارة الإلكترونية. وقد ركزت هذه الدراسة على نوع واحد من العمليات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية (B2B) أي العمليات التي تتم بين التجار من خلال التجارة الإلكترونية.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج المهمة التي يمكن تلخيصها بما يلي:  
اقترحت نموذجاً لمراجعة التجارة الإلكترونية خاصاً بالتعاملات التي تتم وفقاً لـ (B2B) بشكل يتماشى مع المشروع الأمريكي الكندي المشترك، ومن الشروط الأساسية لتطبيق هذا النموذج أن يكون المحاسب القانوني الذي يعمل من خلاله مؤهلاً بشكل تقني عالٍ جداً يترافق مع خبرات متراكمة عبر التدريب المكثف.  
إن نجاح مثل هذا النموذج يعتمد على عدد من العوامل المهمة والضرورية التي تُعدُّ الركيزة الأساسية في تنفيذه، وهي الصلاحيات المطلقة للمراجع المتعامل بالنموذج جنباً إلى جنب مع الصلاحيات المطلقة للجهة الإدارية المتحكمة بموقع الشركة.

**٨- دراسة (د. ناصر خليفة عبدالمولى، ٢٠٠٧م) (٢):**

هدفت الدراسة إلى توضيح مسئولية مراجعي الحسابات عن خدمات التأكيد طبقاً لمعايير المراجعة الدولية، وتناولت التعريف بخدمات التأكيد وأنواعها، وتحديد متطلبات أداء تلك الخدمات والتأهيل العلمي والعملية اللازم لأدائها، وتحديد مسئولية مراجع الحسابات عن أداء تلك الخدمات في ضوء معايير المراجعة الدولية.  
وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج المهمة التي يمكن تناولها فيما يلي:

- ١- تختلف خدمات التأكيد عن الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني بشأن مراجعة واعتماد القوائم المالية التاريخية من حيث الهدف والمخرجات والمستخدم وطبيعة المعلومات والمقاييس المستخدمة.
- ٢- أن هناك عدة أنواع من خدمات التأكيد ومنها: خدمة تأكيد الثقة بالموقع وخدمة اعتمادية نظم المعلومات الإلكترونية وخدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية وخدمة التأكيد عن الأداء البيئي.
- ٣- هناك مجموعة من المتطلبات أو الشروط التي يجب على مراجع الحسابات مراعاتها عند القيام بأداء خدمات التأكيد، مع دعم وتطوير برامج مراقبة الأداء المهني لرفع جودة أداء مكاتب المراجعة وزيادة الاعتماد على المعايير الدولية كمصدر أساسي للمعايير بعد تنقيتها لمواءمة البيئة المصرية.
- ٤- يتعرض المحاسب القانوني لنوعين من المسئولية (المدنية) عند أدائه لهذه الخدمات وهما مسئوليته أمام العميل ومسئوليته أمام أي طرف ثالث حيث يصبح مسئولاً عن أي ضرر نتيجة الإهمال أمام تلك الجهات وذلك طبقاً للمدخل الثلاثة: مدخل الخصوصية، ومدخل الطرف الثالث المتوقع ومدخل الطرف الثالث الذي يمكن توقعه.

(1) Jagdish Pathak, "Audit Resource Planning Success in B2B E-Commerce Engagement: An Empirical Assessment of Theorized Constructs, Manifest Variables Measurement and Second Order Factor Model", Paper No. 899040, 2006.

Available at: <http://ssrn.com>, Retrieved at: 9/05/2011.

(٢) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره، ص ٣١١-٣٤٥.

- ٥- هناك ثلاثة اساليب يمكن للمراجع إتباعها لتقليل المخاطر المرتبطة بمسئوليته عن أداء هذه الخدمات وهي:  
 الأسلوب الأول: تقدير المخاطر المترتبة على قبوله تقديم هذه الخدمة.  
 الأسلوب الثاني: تحديد شروط تقديم الخدمة في خطاب التكليف.  
 الأسلوب الثالث: استخدام اللغة التحذيرية عند التقرير عن أداء هذه الخدمة.

#### ٩- دراسة (د. مصطفى راشد العبادي، ٢٠٠٨م)<sup>(١)</sup>:

هدفت الدراسة إلى توضيح مسئولية مراجعي الحسابات بشأن دراسة واكتشاف والتقرير عن الغش في القوائم المالية.

وتناولت حدود مسئولية المحاسب القانوني عن اكتشاف والتقرير عن التلاعب في الأرباح والغش من خلال وضع إطار إرشادي للمراجع يساعده على الاضطلاع بمسئوليته القانونية تجاه اكتشاف الغش في القوائم، وتحديد مدى التزام مراجعي الحسابات في مصر بالإرشادات المهنية وأن نتائج دراسة واكتشاف إدارة الأرباح والغش في القوائم المالية يمكن أن يكون لها أثر على رأى المحاسب القانوني الذي يصدره على القوائم المالية حيث قد يلجأ إلى إصدار رأى متحفظ أو عكسي أو يمتنع عن إبداء الرأى بناء على نتائج هذه الدراسة وأثرها على تضليل القوائم المالية أو على الإفصاح المؤثر على رأى مستخدمى هذه القوائم بما لا يتفق مع حقيقة وواقع الأحداث التي مرت بها المنشأة.

#### ١٠- دراسة (أ. ريم خالد مطاحن ، ٢٠٠٩ م)<sup>(٢)</sup>:

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى قدرة مُدقِّق الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية من خلال التعريف بأهمية مهنة مراجعة الحسابات بشكل عام، وتوضيح أهمية، وتطور التجارة الإلكترونية، وتوضيح المشروع الأمريكي الكندي المشترك الخاص بمراجعة تعاملات التجارة الإلكترونية (Trust Services Principles and Criteria, (2002) Exposure Draft, AICPA/CICA, (Incorporating Systrust and Webtrust)، وتحليله ومناقشته، والتعرّف على مدى إدراك مراجعي الحسابات الخارجيين في الأردن للمشروع الأمريكي الكندي المشترك، وفهمه وتطبيقه، والتعرف على أى معوقات أو عقبات تواجه مراجعي الحسابات الخارجيين للقدرة على مراجعة حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية. وتوصلت الدراسة إلى أن المشروع الأمريكي الكندي المشترك قد أضاف إلى كل من مهنتي المحاسبة والمراجعة بعداً تقنياً متطوراً لم يكن موجوداً سابقاً قبل التجارة الإلكترونية، وأدى إلى ظهور مبادئ ومعايير تكنولوجية تعمل جنباً إلى جنب مع مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها، كما اتفقت عينة الدراسة أن هناك عدداً من المعوقات قد تحول دون إدراك مراجعي الحسابات لعملية مراجعة حسابات الشركات الأردنية المتعاملة بالتجارة الإلكترونية وفقاً للمشروع الأمريكي الكندي.

(١) د/مصطفى راشد العبادي، مسئولية مراجعي الحسابات بشأن دراسة واكتشاف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد (١)، العدد (٢)، ٢٠٠٨، صص ١٢٥-١٩٧.

(٢) أ/ ريم خالد مطاحن، مدى قدرة مُدقِّق الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية، رسالة ماجستير منشورة على شبكة المعلومات الدولية (http://www.Jps\_dir.net)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، نوفمبر ٢٠٠٩.

**11-دراسة (أ. منى داود، ٢٠١٠م)<sup>(١)</sup>:**

هدفت إلى دراسة مدى حاجة مستخدمي المعلومات في جمهورية مصر العربية إلى أنواع أخرى من خدمات التأكيد بالإضافة إلى خدمة المراجعة التقليدية للقوائم المالية السنوية، وذلك لمواكبة التغير المستمر في بيئة الأعمال وسعيًا إلى توفير التأكيدات اللازمة لمساعدة متخذي القرار بكافة أنواعهم على اتخاذ قرارات سليمة، مع قيام الدراسة بتحديد أنواع خدمات التأكيد التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية بالفعل، ومدى قدرتها على توفير احتياجات المستخدمين، بالإضافة إلى دراسة العوامل المحددة للطلب على خدمات التأكيد في بيئة الأعمال المصرية، مع محاولة تحديد أهم العوامل التي تعتمد عليها مكاتب المراجعة المصرية في إختيار أنواع خدمات التأكيد التي تقدمها لعملائها.

وتوصلت الدراسة إلى أن قصور المراجعة التقليدية عن تلبية حاجة أصحاب المصالح إلى ظهور التأكيد المهني غير التقليدي، كما أنه تؤثر تشكيلة خدمات التصديق والتأكيد المهني التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة حاليا في مصر عكسيا على طلب أصحاب المصالح من هذه الخدمات، كما أنه تؤثر محددات شخصية المحاسب القانوني ومكتب المراجعة على حجم طلب أصحاب المصالح على خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى.

**12-دراسة (د. ناظم رشيد، ٢٠١١م)<sup>(٢)</sup>:**

هدفت الدراسة إلى توضيح دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الالكترونية، وذلك من خلال توضيح مفهوم النشر الإلكتروني للبيانات المحاسبية، وتحديد دور لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) Extensible Business Reporting Language في تطوير النشر الإلكتروني للبيانات المحاسبية، والتعرف على مهام مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت، بالإضافة إلى التعرف على أهم خدمات إضفاء الثقة المستحدثة في مجال مهنة مراقبة الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى أن النشر الإلكتروني للبيانات المحاسبية يمثل أحد أساليب الإفصاح المحاسبى الذى يعتمد على إمكانية الاستفادة من وسائل تقنيات الاتصالات الحديثة في توصيل نتائج الأعمال التي قامت بها الشركة لتلبية حاجات مستخدمي القوائم والتقارير المحاسبية من البيانات والمعلومات المحاسبية، كما أن نشر المعلومات المحاسبية عبر الانترنت يُحقق الكثير من الفوائد في مجال الإفصاح المحاسبى، وأنه تُعد الخدمات التأكيدية بمثابة إضافة جديدة للمحاسبين القانونيين تتمثل في توكيده لضمان المعلومات وجودتها علاوةً على ذلك أصبح المحاسب القانونى مسؤولاً عن تقديم هذه الخدمة لفئة جديدة بخلاف المساهمين، وأنه تم استحداث خدمات تأكيد مهنية جديدة للحد من فجوة الثقة في بيئة التجارة الالكترونية وأهم تلك الخدمات ما يعرف بالتدقيق المستمر وخدمات التأكيد على الثقة في المواقع Web Trust أو النظام Sys Trust.

(١) أ/منى محمد على داود، مرجع سبق ذكره.

(٢) د/ناظم حسن رشيد، دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الالكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد (٧)، العدد (٢٣)، ٢٠١١، ص ١٧٣-١٩٧.

**١٣- دراسة (أ. مصطفى عبدالسميع، ٢٠١٤م)<sup>(١)</sup>:**

هدفت الدراسة إلى وضع إطار لدور المراجع في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية (اكتشافاً وتقريباً)، في المعلومات المالية المنشورة عبر الإنترنت وذلك من خلال توضيح أثر الإفصاح المحاسبي عبر الإنترنت عن المعلومات المالية على القيام بممارسات المحاسبة الابتكارية، وتحديد دور معايير المراجعة في مساعدة مراجع الحسابات تجاه الممارسات المحاسبية الابتكارية بهدف إرساء حدود هذه المسئولية وبصفة خاصة في ظل استخدام الإنترنت كوسيلة نشر المعلومات المالية.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتي من أهمها أن ممارسات المحاسبة الابتكارية تؤثر بشكل كبير على خاصيتي الملاءمة والاعتمادية للمعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية والتقارير المالية، فالمعلومات الناتجة عن تطبيق الممارسات المحاسبية الابتكارية تُعتبر غير ملائمة لأنها تفقد لوجود قيمة تنبؤية أو استرجاعية حقيقية، حيث أنها لا تُعبر عن حقائق واقعية، كما أنه لا يمكن الاعتماد عليها، لأنها تفتقد إلى الحيادية وأمانة العرض، في ظل تعدد وتنوع صور وأشكال الممارسات المحاسبية الابتكارية التي تقوم بها الإدارة للتأثير على نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية وغيرها، وكذلك في ظل الإفصاح المحاسبي عبر الإنترنت والذي فرض على المراجعين العديد من القضايا والتحديات والتي تتطلب ضرورة توسيع نطاق مسئولية المراجع لتشمل المعلومات المنشورة عبر الإنترنت.

كما أنه يمكن لمراجع الحسابات الكشف عن ممارسات المحاسبة الابتكارية من خلال تحقيق التأهيل المهني الكافي لمراجع الحسابات، وتبني المراجع لبعض المفاهيم والفلسفات التي تمكنه وتزيد من قدرته على اكتشاف ممارسات المحاسبة الابتكارية، وأن تقرير المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد على الثقة في الموقع الإلكتروني للعميل أو نظام معلومات يزيد من الثقة في المعلومات المنشورة عبر الإنترنت، وأن المسئولية عن الممارسات المحاسبية الابتكارية لها ثلاثة أطراف هي (إدارة المشروع - مراجع الحسابات - متلقو المعلومات المالية).

وأوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بتحقيق متطلبات التأهيل المهني لمراجع الحسابات حتى يفي بمسئوليته عن الكشف عن ممارسات المحاسبة الابتكارية في المعلومات المالية المنشورة عبر الإنترنت، والاهتمام بمفهوم الخبرة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات، مع ضرورة تطوير معايير المراجعة لتشمل القضايا المرتبطة بالإفصاح عبر الإنترنت ووضع حدود لمسئولية مراجع الحسابات في هذا الصدد.

**١٤- دراسة (أ. سامح أبو حجر، ٢٠١٤م)<sup>(٢)</sup>:**

هدفت الدراسة إلى تفعيل دور مراقب الحسابات في وضع ضوابط تحكم وتحد من الآثار السلبية لظاهرة إدارة الأرباح في القوائم المالية، وذلك من خلال تقييم مراقب الحسابات للممارسات المحاسبية التي نتيجها تطبيق المعايير المحاسبية، وما تتضمنه من مرونة قد تُستغل من جانب الإدارة لتحقيق أغراض خاصة تنتهي إلى إعداد قوائم مالية مضللة، وذلك من خلال التعرف على مفهوم وأساليب إدارة الأرباح، وأثرها على جودة المعلومات الواردة بالقوائم

(١) أ/مصطفى سامي عبد السميع، إطار مقترح لدور مراجع الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبية الابتكارية في المعلومات المالية المنشورة عبر الإنترنت - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٤.

(٢) أ/سامح رفعت أبو حجر، دور مراقب الحسابات في الحد من الآثار السلبية لظاهرة إدارة الربحية على جودة القوائم المالية للشركات المصرية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بعنوان دور المحاسبة والمراجعة في إدارة المخاطر المعاصرة، الفترة من ١١-١٢ أكتوبر ٢٠١٤، ص ٨٠٣-٨٣٦.

المالية، وتوضيح دوافع إدارة الشركة من استخدام تلك الأساليب، مع دراسة الدور الذى يمكن أن يلعبه مراقب الحسابات للحد من تأثير إدارة الأرباح على صحة وعدالة القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتي من أهمها أنه لا يوجد إتفاق بين الدراسات التي إهتمت بظاهرة إدارة الأرباح على مفهوم أو تعريف موحد بإدارة الأرباح، إلا أنه يمكن وصف إدارة الأرباح بأنها هى مجموعة الإجراءات والأساليب التي يعتمدها المحاسب لتحقيق أهداف بعض أصحاب المصالح فى الشركة، ولإدارة الأرباح مظهران: أولهما قانونى وينتج من الإستفادة من الثغرات فى القوانين والخيارات المتاحة فى المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانونى ناتج عن الغش والتلاعب، وإن دوافع وأساليب إدارة الأرباح تختلف باختلاف الهدف منها والفرص المتاحة أمام الإدارة، وقد تختلف دوافع وأساليب إدارة الأرباح من نشاط إقتصادي إلى آخر أو من منشأة إلى أخرى، كما أنه يوجد علاقة سلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح حيث أن أداء عملية المراجعة بجودة عالية يؤدي إلى إكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتي من بينها سلوك إدارة الأرباح مما ينعكس إيجابياً على جودة القوائم المالية المنشورة.

وأوصت الدراسة بضرورة تأهيل مراقبي الحسابات فيما يتعلق بإمكانية التمييز بين ممارسات إدارة الأرباح التي تتم فى حدود المعايير المحاسبية وتلك التي تخرج عن نطاقها، بغرض التلاعب فى القوائم المالية من خلال الأساليب الفعالة فى هذا الصدد، وضرورة تفعيل دور الجهات الرقابية والإشرافية مثل الجهاز المركزى للحسابات وهيئة سوق المال فى الحد من ممارسات الإدارة المتعسفة للأرباح وذلك من خلال فرض ضوابط رقابية تمنع ذلك، وإصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير فى البيانات المالية، وبما يحد من استخدام أساليب إدارة الأرباح.

### التعليق على الدراسات السابقة:

يلاحظ من الدراسات السابقة أن هناك العديد من الدراسات التي تناولت مسؤولية المحاسب القانونى مثل دراسة (د.حامد طلبه محمد ١٩٨٩ م) ودراسة (د.مصطفى راشد العبادى ٢٠٠٨ م) ودراسة (أ.مصطفى عبدالسميع ٢٠١٤م) سواء كانت تلك المسؤولية عن تقديم الخدمات المهنية فى ضوء المبادئ والأسس العامة التي تحكم الأداء المهني لهذه الخدمات والعمل على حماية الجمهور وسمعة المهنة من التصرفات المهنية المعيبة، أو مسؤوليته عن إكتشاف أساليب إساءة إدارة الأرباح ومسؤوليته عن التقرير عن تلك الأساليب فى ضوء معايير المراجعة مع الإهتمام بتحسين قدرة المحاسب القانونى لاكتشاف أساليب إدارة الأرباح وطرق تقييم مخاطر إدارة الأرباح والغش، ومنها ما تناولت تحليل طبيعة ونوعية العلاقة بين أتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة الخارجية وبين استقلال المراجع الخارجى، مع توضيح علاقة الارتباط العكسى بين أتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة، وبين استقلال مراجع الحسابات الخارجى مثل دراسة (د.خالد لبيب ٢٠٠٤ م)، وهناك من الدراسات ما وضحت تحديد المنافع الناتجة عن أمن نظم المعلومات وخدمات تأكيد نظم المعلومات مثل دراسة (Ezhingard, et al. 2005)، ومنها ما تناولت ممارسات إدارة الأرباح مثل دراسة (أ. مدحت الجندى ٢٠٠٥م) سواء كان ذلك من خلال تحليل موقف مراقب الحسابات عن تلك الممارسات فى ضوء معايير المحاسبة والمراجعة، ومن تلك الدراسات ما تناول دور مراقب الحسابات فى الحد من الآثار السلبية لظاهرة إدارة الربحية على جودة القوائم المالية مثل دراسة (أ.سامح رفعت أبو حجر ٢٠١٤ م)، ومن تلك الدراسات ما تناول أهمية الإفصاح والشفافية عند أداء الخدمات المهنية لإضفاء الثقة

لمتخدى القرارات مثل دراسة (د. عيد حميده ٢٠٠٢ م) ودراسة (Janvrlin and Kutenbach 2006) ودراسة (د. ناظم رشيد ٢٠١١م)، وذلك من خلال تناول الخدمات المهنية الحديثة المتعلقة بالإفصاح الإلكتروني للمعلومات فى ظل البيئة الإلكترونية، ومن خلال توضيح أثر الإفصاح العادل عن الأنشطة فى تعزيز أهمية خدمات التأكيد لكل من مُقدمى ومستخدمى معلومات سوق الأوراق المالية، مع توضيح دور المراجع الخارجى فى تأكيد الثقة فى المعلومات، ونوعية المعلومات التى يمكن أن يتولى المراجع تأكيدها وهل هى المعلومات المالية فقط أم المالية وغير المالية وهل المعلومات التاريخية فقط أم التاريخية والمستقبلية، وما هى مستويات الثقة التى يُمكن أن يقدمها المحاسب القانونى فى تقريره، وتوضيح مدى الخصوصية والأمان فى عمليات التجارة الإلكترونية من خلال تطوير معايير التقارير والإفصاح عنها من خلال خدمات التأكيد على تلك العمليات فى السوق غير المنظمة، ودور مراقب الحسابات فى إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت فى بيئة التجارة الإلكترونية مثل دراسة (د.ناصر خليفة ٢٠٠٧ م)، ومن تلك الدراسات ما أكد على مدى حاجة المستخدمين فى مصر بمختلف فئاتهم إلى قيام المراجعين بتطوير وزيادة نطاق خدماتهم المهنية والتوسع فى تقديم أنواع أخرى من خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى بالإضافة إلى خدمة المراجعة التقليدية مثل دراسة (أ.منى داود ٢٠١٠ م).

ومن استعراض الدراسات السابقة يتضح أنها لم تتعرض - بشكل كافٍ - لتوضيح أثر خدمات التأكيد على مواجهة التلاعب فى أرباح الشركات وإضفاء الثقة على القوائم المالية المقدمة لمستخدمى هذه القوائم، كما لم تتناول أيضا - وبشكل ملائم - المسئولية القانونية للمحاسب القانونى عن خدمات التأكيد الحديثة باعتبارها من الخدمات الجديدة فى مهنة المراجعة وذلك فى ضوء معايير المراجعة المصرية.

لذا فالبحت يحاول تناول ذلك فى توضيح حدود مسئولية المحاسب القانونى عن تقديم خدمات التأكيد الحديثة، ويتناول دور تلك الخدمات فى مواجهة الأزمات المالية العالمية التى توالى حدوثها فى الآونة الأخيرة، والتى يُعتبر السبب الرئيس فيها عدم وجود أمانة مهنية فى عرض مساوئ النظم القائمة على مستوى الشركات بشكل منفرد وعلى مستوى الاقتصاد الكلى للدولة بشكل عام.

ويوضح البحث كذلك مسئولية المحاسب القانونى عن تقديم تلك الخدمات والتى بتوضيحها يتم الحث على بذل العناية المهنية الواجبة ومن ثم الحد من ممارسات إدارة الأرباح التى تمثل السبب الرئيس فى وجود أزمة الثقة فى أداء الشركات المحلية والعالمية.

#### رابعاً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى تحديد دور خدمات التأكيد فى مواجهة أزمات إدارة الأرباح فى نطاق معايير المراجعة المصرية، إضافةً لتحديد مسئولية المحاسب القانونى عن تلك الخدمات، ويتفرع من هذا الهدف العام مجموعة من الأهداف الفرعية كمستلزمات لتحقيق الهدف الرئيس من البحث وتتمثل فيما يلى:

- ١- التعريف بخدمات التأكيد كخدمات تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة وأنواع هذه الخدمات فى ضوء المعايير المهنية ذات الصلة.
- ٢- معرفة أدوات واستراتيجيات ممارسات إدارة الأرباح وسبل اكتشافها عن طريق خدمات التأكيد.
- ٣- تناول معايير المراجعة المصرية المنظمة لتقديم هذه الخدمات بهدف تحديد متطلبات أدائها والتأهيل العلمى والعملى اللازم لأدائها.

٤- تناول مسئولية المحاسب القانوني عن تقديم هذه الخدمات، ودور تلك الخدمات فى مواجهة إدارة الأرباح وذلك فى ضوء معايير المراجعة المصرية.

#### خامساً: أهمية البحث:

لهذا البحث أهمية علمية وعملية، فمن الناحية العلمية، تتبع أهميته من كونه يتعرض لخدمات تناولتها أدبيات المراجعة وهى خدمات التأكيد الحديثة، والتي مازالت فى مراحلها الأولية وتلقى اهتماماً من الهيئات التنظيمية والمهنية، إذ لا يزال موضوع دور خدمات التأكيد فى مواجهة إدارة الأرباح من الموضوعات الحديثة نسبياً فى ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.

#### أما من الناحية العملية فتنبع أهمية البحث من الأمور التالية:

- تطوير بيئة العمل فى مجال تقديم الخدمات المهنية للمحاسبين القانونيين مع التطور فى تقنية المعلومات والدخول فى عصر العولمة.
- توضيح دور خدمات التأكيد فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح المستحدثة والمختلفة، والتي تُعتبر من أهم أسباب حدوث الأزمات المالية التى توالى حدوثها على المستويين المحلى والعالمى.
- بيان حدود مسئولية المحاسب القانوني عن تقديم تلك الخدمات وبذل العناية المهنية الواجبة لمواجهة ممارسات إدارة الأرباح.
- وجود خدمات التأكيد وأدائها بالشكل الملائم، وفى ضوء متطلبات أدائها، له تأثير فعال على تنشيط سوق الخدمات المهنية فى مصر.

#### سادساً: حدود البحث:

- (١) يخرج عن نطاق البحث الخدمات المهنية التى تقدم من قبل أطراف داخلية بالمنشآت كالمراجع الداخلى أو محلل، أو مصمم النظم المحاسبية من داخل المنشأة، أو المستشار المالى.... وغيرهم لأن أداءهم لهذه الأعمال إنما يقع فى إطار العلاقة التعاقدية بين صاحب العمل والعامل، مما يُخرج مقدم تلك الخدمات عن نطاق ممارسة المهنة الحرة التى يقوم بها المحاسب القانوني، ولن يتم التعرض لتلك الخدمات إلا بالقدر الذى يخدم أهداف البحث.
- (٢) لن يتم تناول الخدمات المهنية التقليدية كالمراجعة التقليدية - كما هو واضح من العنوان - إلا بالقدر الذى يخدم أهداف البحث.
- (٣) يقتصر البحث - فى الدراسة الميدانية- على توزيع قائمة الاستقصاء على بعض الأطراف المهتمة بخدمات التأكيد داخل جمهورية مصر العربية.

#### سابعاً: فروض البحث:

تتمثل فروض البحث فيما يلى :

- ١- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قيام المحاسب القانوني بخدمات التأكيد وفرصة الإدارة فى انتهاز أساليب إدارة الأرباح.

- ٢- يؤدي توافر بعض المتطلبات المهنية فى المحاسب القانونى إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاولين وإكسابهم المعرفة التى تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح.
- ٣- تزداد احتمالات قيام المحاسب القانونى بالتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التى تطبقها الإدارة، إذا أدرك أن هناك احتمالات لتعرضه للمسئولية القانونية حالة عدم الإقرار عن هذه الممارسات.

### ثامناً: منهج وأسلوب البحث:

#### (١) منهج البحث:

يعتمد الباحث فى هذا البحث - وذلك فى محاولة لتحقيق أهداف البحث - على المنهج الاستقرائى للتعرف على ماهية وأنواع خدمات التأكيد ودورها فى مواجهة إدارة الأرباح وإضفاء الثقة لدى متخذى القرارات. بالإضافة إلى الاعتماد على المنهج الاستنباطى لإمكانية استنتاج مدى مسؤولية المحاسب القانونى عن خدمات التأكيد فى ضوء الأسس والأفكار النظرية الواردة فى الفكر المحاسبى، وخاصة المعايير المصرية الخاصة بهذه الخدمات.

#### (٢) أسلوب البحث:

تم الاعتماد فى إعداد هذا البحث على الأسلوبين التاليين:

#### الأسلوب الأول: الدراسة النظرية المكتبية:

حيث يعتمد على دراسة وتحليل ومراجعة أهم الدراسات والمراجع العربية والأجنبية ودراسة أهم الأبحاث والرسائل العلمية المتعلقة بموضوع خدمات التأكيد ومدى مسؤولية المحاسب القانونى عنها ودور تلك الخدمات فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وكذلك ما أصدرته المنظمات العلمية والمهنية فى هذا الموضوع، وخاصة المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى الخاصة بهذه الخدمات، وذلك بهدف تكوين الإطار النظرى واختبار فروض البحث التى تم صياغتها، لتحقيق هدف البحث.

#### الأسلوب الثانى: الدراسة الميدانية:

تم إعداد استمارة استقصاء وتوزيعها على الأطراف المهمة بموضوع البحث، والتى تشمل أطراف خدمة التأكيد، بالإضافة إلى الأطراف الأخرى المهمة بمسئولية المحاسب القانونى عن خدمات التأكيد، ودور تلك الخدمات فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتتمثل تلك الفئات فى عينة (وليس المجتمع كله) من بعض المحاسبين القانونيين، أو المراجعين فى مكاتب المحاسبة والمراجعة، والجهاز المركزى للمحاسبات، وعينة من الإدارات المالية فى بعض الشركات، وعينة من بعض مستخدمى خدمات التأكيد، وأعضاء هيئة التدريس والأكاديميين، والهيئة العامة للرقابة المالية، مع عمل مقابلات شخصية وتم استخدام برنامج حزمة التحليل الإحصائى للعلوم الاجتماعية (SPSS) عند تحليل البيانات.

## تاسعاً: هيكل البحث :

لتحقيق أهداف البحث فى ضوء طبيعة المشكلة واختباراً لفروضه يتم تبويب البحث إلى فصول على النحو التالى:

### الفصل الأول : خدمات التأكيد وأنواعها ودورها فى مواجهة ممارسات إدارة الأرباح فى ضوء المعايير المهنية ذات الصلة .

المبحث الأول : مفهوم خدمات التأكيد وأنواعها فى ضوء المعايير المهنية ذات الصلة .

المبحث الثانى : ممارسات إدارة الأرباح وسبل اكتشافها وقياسها ، ودور خدمات التأكيد فى مواجهتها .

### الفصل الثانى : مسؤولية المحاسب القانونى عن خدمات التأكيد فى ضوء متطلبات أدائها .

المبحث الأول : متطلبات أداء خدمات التأكيد فى ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية .

المبحث الثانى : مسؤولية المحاسب القانونى عن خدمات التأكيد .

المبحث الثالث : الإطار المقترح .

### الفصل الثالث : الدراسة الميدانية .

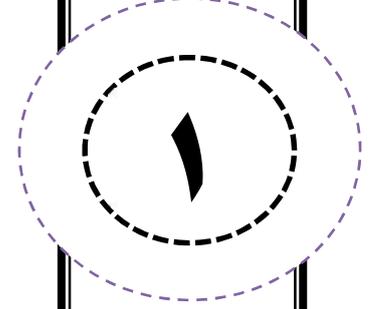
المبحث الأول : مقومات الدراسة الميدانية .

المبحث الثانى : التحليل الإحصائى لإختبارفروض البحث .

### النتائج والتوصيات .

### مراجع البحث .

### ملاحق البحث .



## البصائر الأولى

### خدمات التأكيد وأنواعها ودورها في مواجهة ممارسات إدارة الأرباح في ضوء المعايير المهنية ذات الصلة

المبحث الأول: مفهوم خدمات التأكيد وأنواعها في ضوء المعايير المهنية ذات الصلة.

المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح وسبل اكتشافها وقياسها، ودور خدمات التأكيد في مواجهتها.



## الفصل الأول

### خدمات التأكيد وأنواعها ودورها في مواجهة ممارسات إدارة الأرباح في ضوء المعايير المهنية ذات الصلة

#### مقدمة

يهدف الفصل إلى عرض وتحليل مفاهيم خدمات التأكيد وذلك لبيان المقصود منها وما اشتملت عليه لتحديد طبيعتها وماهيتها، وأنواع تلك الخدمات الواردة عن المنظمات الدولية والمهنية، وذلك من خلال توضيح بعض خدمات التأكيد المالية وغير المالية، وبيان أوجه الاختلاف بين خدمات التأكيد وخدمات التصديق والخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني بشأن المراجعة واعتماد القوائم المالية التاريخية- في ضوء حدود البحث- بما يخدم سياق البحث، مع تناول ممارسات إدارة الأرباح والتي تُعد من أسباب ظهور الأزمات المالية التي توالى حدوثها، وتلك الخدمات في الحد من تلك الممارسات.

"ونظراً لأن المعلومات المحاسبية وعلى وجه الخصوص المتعلقة بالأرباح يكون المصدر الرئيسي للحصول عليها هو القوائم والتقارير المالية التي تُعد بمعرفة الإدارة مستخدمة في ذلك البدائل والاختيارات (السياسات) المحاسبية المختلفة للقياس والتقييم المحاسبى والتي تتفق واستراتيجيتها، فإنه أصبح في إمكان الإدارة التوصل إلى رقم للأرباح يتباين وفقاً للتباين في تلك السياسات المحاسبية المطبقة. وهو ما أطلق عليه مصطلح إدارة الربح Earning Management"<sup>(١)</sup>.

وعلى الرغم من أن عملية إدارة الأرباح والممارسات التي تقوم بها الإدارة ظاهرة يمكن توقع حدوثها في بيئة الأعمال من جانب متخذى القرارات والباحثين، إلا أن إقامة الدليل المبدئى عليها وتفسير أسباب حدوثها والدوافع الكامنة وراءها والحد من انتشار تلك الممارسات تُعتبر عملية صعبة نسبياً وأن هذا الدليل متى تم تقديمه فإنه يمثل إضافة علمية للفكر المحاسبى، ولذا كان لابد من ظهور خدمات مهنية جديدة تُساعد على مواكبة التطورات في بيئة الأعمال المعاصرة من ناحية، ومن ناحية أخرى تعمل على تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل متغيرات تلك البيئة، بالإضافة إلى تحسين جودة تلك المعلومات وتعزيز درجة الثقة فيها وذلك لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة.

وتحقيقاً للهدف من هذا الفصل يقسمه الباحث إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول : مفهوم خدمات التأكيد وأنواعها في ضوء المعايير المهنية ذات الصلة.

المبحث الثانى: ممارسات إدارة الأرباح وسبل اكتشافها وقياسها، ودور خدمات التأكيد في مواجهتها.

(١) أ/منى مغربي محمد إبراهيم، انعكاس استراتيجية تمهيد الدخل على أسعار الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٠٧، ص ٤.

## ١/١ (المبحث الأول)

## مفهوم خدمات التأكيد وأنواعها في ضوء المعايير المهنية ذات الصلة

## ١/١/١ مفهوم خدمات التأكيد:

تُعتبر خدمات التأكيد من المفاهيم الحديثة نسبياً، حيث بدأ مفهومها في الظهور مع بداية ثمانينيات القرن الماضي وإن كان الاهتمام المتزايد به لم يبدأ إلا مع بداية القرن الحالي. وفيما يلي بعض التعاريف الخاصة بخدمات التأكيد وذلك لبيان المقصود منها وما اشتملت عليه لتحديد طبيعة وماهية خدمات التأكيد:

• تعريف اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) حددت أن خدمات التأكيد هي: "خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة"<sup>(١)</sup>.

• تعريف لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وقد عرفت تلك الخدمات على أنها: "خدمات مهنية تهدف إلى خدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة وتقوم بتحسين الثقة فى المعلومات وفقاً لمقاييس معينة"<sup>(٢)</sup>.

• تعريف معايير المراجعة المصرية وذكرت أنه يقصد بـ "عملية التأكد": "العملية التي يُعبر فيها المحاسب المزاوّل 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"<sup>(٣)</sup>.

• تعريف Arens et al.<sup>(٤)</sup> :

بأن خدمات التأكيد هي "خدمات مهنية مستقلة تعمل على تحسين جودة المعلومات لمتخذى القرارات، حيث تُعتبر تلك الخدمات ذات قيمة حيث أنها خدمات مستقلة وتعبّر عن رأى فنى غير متحيز للقائمين بالخدمة، نظراً لاعتماد متخذى القرارات عليها للحصول على المعلومات الكافية

(1) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Assurance Services: Definition and Interpretative Commentary". Available at: [www.aicpa-or/about/ComStud/Difin.com.htm](http://www.aicpa-or/about/ComStud/Difin.com.htm).

& [http://en.wikipedia.org/wiki/Talk:Assurance\\_services](http://en.wikipedia.org/wiki/Talk:Assurance_services), Retrieved at: 14/6/2010.

(2) International Federation of Accountants (IFAC), **IFAC 2008 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements**, IFAC New York, 2008, P. 975.

(٣) المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، الصادرة بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم (١٣٠٠) لسنة ٢٠٠٨، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩، الإطار المصرى لعمليات خدمة التأكد، ص ٣.

(4) Alvin A. Arens, Randal J. Elder and Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 14<sup>th</sup> edition, Prentice Hall, New Jersey, 2012, P.12.

والملائمة كأساس لاتخاذ قراراتهم".

وفي ضوء التعاريف السابقة يتضح أن خدمات التأكيد تتسم بما يلي:

- ١- أنها خدمات مهنية يقوم بها محاسب قانوني ذو تأهيل علمي وعملي كافيين.
- ٢- تُقدم هذه الخدمات، المعلومات الضرورية لمتخذي القرارات وتعمل على تطوير وتحسين جودة ومحتوى المعلومات المقدمة لهم، وقد إعتترف المجتمع بصفة خاصة بأهمية الخدمة التي يؤديها المحاسب القانوني إعتراضاً غير رسمي يتضح في الإقبال المتزايد على خدمات المهنة من أفراد المجتمع، وذلك بالإضافة إلى الإعتراض الرسمي من السلطات الرسمية والتمثل في التشريعات المنظمة للمهنة.
- ٣- أن المحاسب القانوني الذي يقوم بها هو شخص مستقل ليس له علاقة تبعية بالمنشأة<sup>(١)</sup>، حيث أن واقع وظيفة المحاسب القانوني يجعلها أهلاً لتقديم تلك الخدمات في نطاق ما يلي<sup>(٢)</sup>:
  - (أ) أصبح ممارسو هذه الوظيفة أهلاً للثقة، لأنهم نتاج ذلك الإطار المهني والتشريعي المتطور والملزم في الوقت نفسه.
  - (ب) يعزز هذه الثقة عدم قبول السلطات الإشرافية للبيانات المالية للمؤسسات إلا بعد اعتمادها من المحاسبين القانونيين.
  - (ج) تُعد هذه البيانات المالية المُدقّقة من المحاسب القانوني من أهم مصادر المعلومات عن المنشأة وتلعب دوراً مهماً في منح الثقة أو سلبها من المنشأة لذوى العلاقة بها من المساهمين والعملاء والمستثمرين والمتعاملين في سوق الأسهم، والجهات الأخرى ذات الصلة.

ولهذا تتبع أهمية خدمات التأكيد من كونها مقدّمة من شخص مستقل ليس له علاقة تبعية بالمنشأة، ومن خلال تقديم معلومات كافية وملائمة لمساعدة متخذي القرارات الاقتصادية. "وحيث تُعتبر مهنة المراجعة من المهن التي تلعب دوراً مميزاً وهادفاً في خدمة المجتمع، وبالتالي ذهبت مهنة المراجعة إلى أبعد من إبداء رأى فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، لتقدم خدمات أخرى للإدارة، وساعد مراجعي الحسابات في القيام بذلك معرفتهم بظروف وطبيعة أنشطة العملاء والمشكلات المحيطة بها"<sup>(٣)</sup>، ويتفق الباحث مع ما سبق في حالة أن من يقوم بخدمات التأكيد الأخرى هو نفسه القائم بالمراجعة الدورية لهؤلاء العملاء.

ولقد حدد إطار معايير المراجعة والفحص المحدود وخدمات التأكيد الأخرى العناصر التالية لعملية التأكد<sup>(٤)</sup>:

- ١- علاقة ثلاثية الأطراف (المحاسب القانوني - الطرف المسئول عن موضوع المهمة - مستخدمين مرتقبين).
- ٢- موضوع مهمة ملائم.
- ٣- مقاييس محددة مناسبة.
- ٤- أدلة ملائمة وكافية.
- ٥- تقرير تأكد مكتوب.

(١) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره، ص ٣١٧.

(٢) د/عبد الرحمن بن صالح الأطرم، المسئولية الشرعية للمحاسب القانوني، بحث مقدم الى مؤتمر المحاسبة السعودية الدولي الثاني، المنظم من طرف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الفترة من ٢-٤ ربيع الثاني ١٤٣٠هـ الموافق ٢٩-٣١ مارس ٢٠٠٩م، ص ٢.

(٣) أ/عماد محمد سعد الدين سيد أحمد الخشن، مرجع سبق ذكره، ص ٤٢.

(٤) أ/محمد يحيى، عناصر عملية التأكد، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد (٤١)، أكتوبر ٢٠١٢، ص ١٣.

وتعتبر خدمات التأكيد أكثر مرونة وتقع في مستوى بين خدمة إبداء الرأي (إضافة الثقة على القوائم المالية Attestation)، وخدمة الاستشارات Consulting من حيث الارتباط على تقديم خدمة ضمان المعلومات وجودتها. وهناك من<sup>(١)</sup> يؤكد على أنه يجب الإشارة إلى أن تلك المعلومات الناتجة من خدمة التأكيد يمكن تقديمها بأى شكل من أشكال الاتصال مع مستخدميها، ولا يتطلب ذلك إعداد تقرير مكتوب حيث أن الهدف هو تقديم معلومات ذات جودة عالية بأى شكل، كما أنه تتنوع خدمات التأكيد بتنوع احتياجات متخذي القرارات.

وتعتبر خدمات التأكيد إحدى الخدمات الجديدة التي استحدثتها تقنية المعلومات وأنشطة التجارة الإلكترونية<sup>(٢)</sup>، وتهدف هذه الخدمات إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لأغراض اتخاذ القرارات كما يظهر من التعريفات والعرض السابق لها، ومن خلال هذه الخدمات يضمن المحاسب القانوني جودة المعلومات ويساهم في إعدادها بدلاً من أن يُصدر فقط تقريره عن معلومات قائمة معدة من قبل إدارة المنشأة، وبهذا تستطيع خدمات التأكيد أن تُساعد مستخدميها في اتخاذ أفضل القرارات.

بالإضافة إلى أنه تزداد الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني نتيجة التوسع الأفقي في خدمات التأكيد وتحتاج دعماً من الباحثين والجمعيات والهيئات المهنية والعلمية لإرساء قواعد تطويرها.

ويرى أحد الباحثين<sup>(٣)</sup> أن هناك خدمات تأكد أخرى تهدف أيضاً إلى توفير معلومات ذات قيمة كبيرة لمستخدمي القرار، وأنه على الرغم من أن خدمة إعداد وتجميع القوائم المالية لا توفر أى تأكيد عن مصداقية المعلومات القائمة إلا أنها عادة ما توفر معلومات لمستخدمي القرار التي قد لا توجد لديهم.

ويتضح من التعريفات ومما سبق أن خدمات التأكيد تتضمن مراجعات القوائم المالية بالإضافة إلى أنها تشمل في محتواها خدمات التصديق فضلاً عن خدمات أخرى يقدمها المحاسب القانوني ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي<sup>(٤)</sup>:

(١) أ/عبدالباسط محمد، خدمة التأكيد - إضافة الثقة في موقع العميل، ص ٣، متاح على

<http://vb.arabsgate.com/forumdisplay.php> تاريخ الدخول في ١١ مايو ٢٠١١، ص ١.

(2) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", CPAexcel Exam Review 2014 Study Guide, John Wiley & Sons Inc, Hoboken, New Jersey, 2014, P.670.

(٣) د/أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون SARBANES - OXLEY، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٢١.

(٤) الشكل من إعداد الباحث بالاستعانة ببيانات مأخوذة عن كلا من:

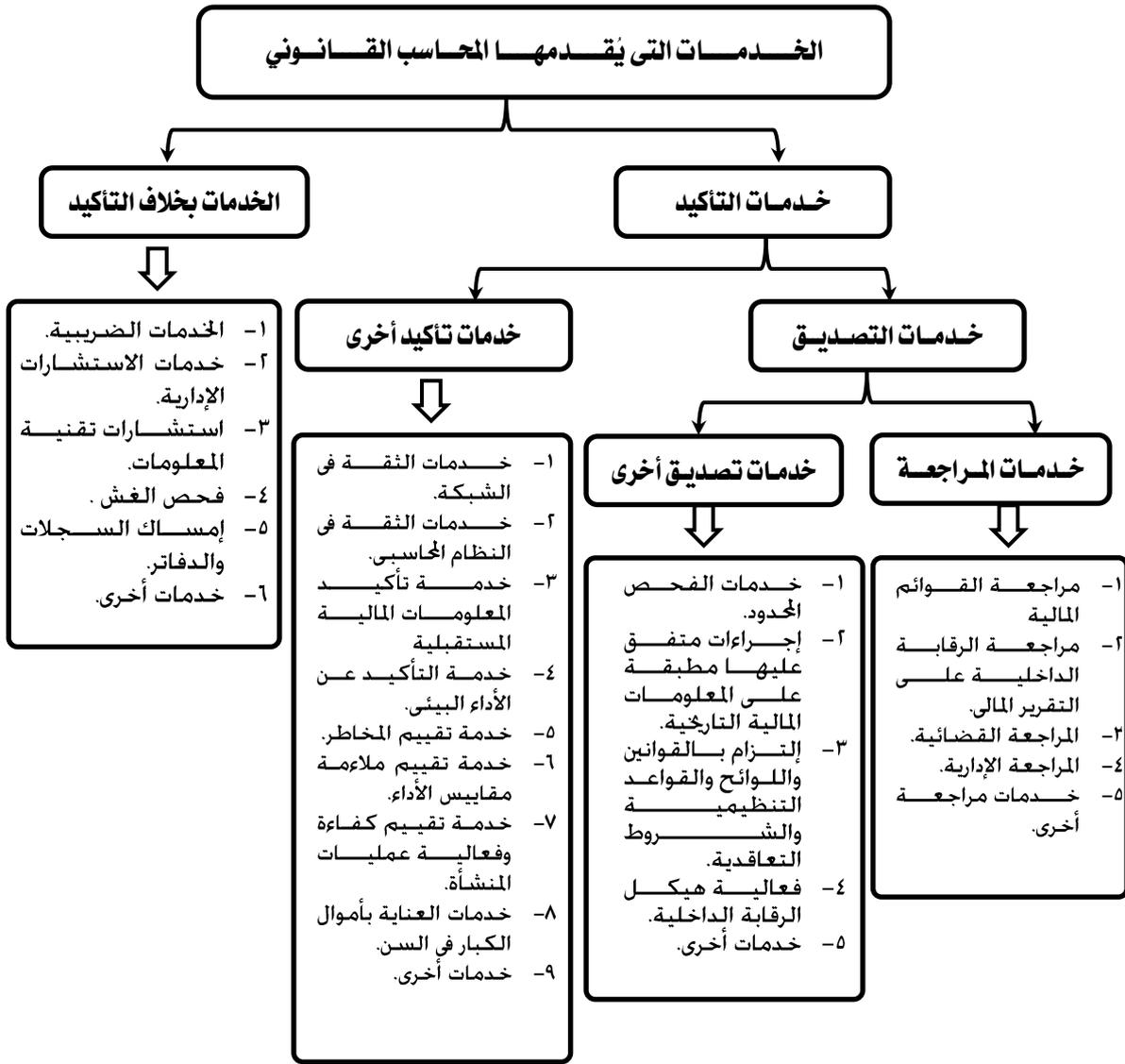
١- د/أمين السيد أحمد لطفى، المرجع السابق، ص ٢٥.

٢- أ/منى محمد على داود، خدمات التأكيد، مرجع سبق ذكره، ص ٤٧-٤٩.

٣- د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره، ص ٣٢١.

4- O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", Op. Cit., P.365.

- وقام الباحث بإعداد الشكل بما يتلاءم مع سياق البحث.



ويرى البعض<sup>(1)</sup> أن سبب ظهور تلك الخدمات المهنية الجديدة هو ما يشهده العالم خلال السنوات الحالية والتي تشمل نظاماً اقتصادياً عالمياً جديداً مصحوباً بالتطورات الحديثة المتسارعة في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات، وكغيرها من المجالات انعكست تلك التطورات على المحاسبة، فقد أتاحت تلك الثورة في تقنية المعلومات والاتصالات فرصاً أكبر وأسرع لإدارات الشركات في الحصول على المعلومات وكذلك في مجال الاتصال بين الشركات والسوق (بمختلف أطرافه)، فظهرت قنوات جديدة للاتصالات منها على سبيل المثال ما يعرف باسم الاجتماعات عن طريق الاتصال Conference Calls، كما أصبحت الشركات من خلال مواقعها على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) تقوم بتوفير معلومات فورية مالية وغير مالية، تاريخية ومستقبلية، وظهر ما يعرف بنظم المعلومات الفورية، وانتشرت عمليات التجارة الإلكترونية لتمثل نسبة كبيرة من حجم التجارة، ولأشك أن هذه التطورات في بيئة الأعمال كان لها انعكاساتها على المحاسبة والمراجعة فأثيرت التساؤلات عن مدى ملاءمة التقارير المالية بشكلها الحالي والقواعد التي تُعد على أساسها، وظهرت الحاجة إلى أشكال جديدة من خدمات التأكيد التي يُمكن أن يؤديها المحاسبون كأصحاب مهنة متمرسين في أداء عمليات التأكيد والمراجعة، وكان لابد أن يواكب هذه التطورات اهتماماً من قبل الجهات المحاسبية وفي مقدمتها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الذي قام بتشكيل ما يُعرف بلجنة Jinkin والتي قدمت تقريرها سنة ١٩٩٤ مؤكداً على توسيع مجال المعلومات حتى تشمل تلك التقارير المالية مختلف المعلومات المالية وغير المالية. وقد أشارت كثير من الدراسات إلى أهمية المعلومات غير المالية حتى أن بعض هذه المعلومات أصبحت تزيد في أهميتها للمستخدم عن المعلومات المالية. ونتيجة لتنوع المعلومات التي تهم المستخدم، وفي ظل ما تشهده الأسواق من كم هائل من المعلومات التي تعددت مصادرها أدى ذلك إلى ظهور نوع من الخدمات التي يُمكن أن تؤدي من قبل المراجعين الخارجيين، ألا وهي "خدمة تأكيد الثقة في المعلومات". وتمشياً مع هذه التطورات أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة (٢٠٠٠) معياراً خاصاً يتناول بالتفصيل هذه الخدمة الجديدة التي يُمكن أن تُطلب من المحاسب القانوني.

كما تحتاج الأطراف الخارجية عند اتخاذها العديد من القرارات إلى قيام مراجع مهني مستقل بالتأكد على إدارة مخاطر الأعمال بشكل مطمئن<sup>(2)</sup>، حيث أنه قد تولدت تلك الخدمات بما يحيط بالأعمال من تغيرات اقتصادية وتكنولوجية توالى حدوثها بسرعة تستدعي مواكبة تلك التطورات.

**ويتفق الباحث مع ما سبق حيث أنه لابد من مواكبة التطور التقني والتقنية في بيئة الأعمال وخاصة مع ظهور قنوات جديدة للاتصالات بين الإدارات المختلفة للشركة، أو بين الشركة وفروعها الأخرى، منها على سبيل المثال ما يُعرف باسم Conference Calls & Vidio Conference ويكون ذلك عادةً في الشركات الدولية التي لها فروع في مصر مثلاً، فتجد في بعضها اجتماعاً شبه يومي أو أكثر من اجتماع يومي مع فروع تلك الشركات في الخارج، وهذا ما يؤكد على ضرورة وجود خدمات تأكيد تواكب تلك التطورات -التي تحمل في طياتها سلاحاً ذو**

(١) د/ سالم عبد الله العتيبي، د/ محمد فواز العميري، خدمة فحص التأكيدات ودورها في إضفاء الثقة على المعلومات في سوق المال السعودية بالتطبيق على مكاتب المراجعة، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الأول حول حوكمة الشركات، المنظم من طرف جامعة الملك خالد بالمملكة العربية السعودية، الفترة من ١٣-١٤ ذو القعدة ١٤٣٠ هـ الموافق ٣١ أكتوبر-١ نوفمبر ٢٠٠٩، ص ١.

(2) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "why assurance services are valuable to your clients". Available at: [www.aicpa.org/assurance/about/whyvalure.htm](http://www.aicpa.org/assurance/about/whyvalure.htm), Retrieved at: 9/5/2011.

حدين- فكما أنها قد تُساعد على الشفافية من ناحية، فقد تؤدي إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح من ناحية أخرى، وذلك بالإضافة إلى أزمة الثقة في أداء العديد من المراجعين.

ومن الباحثين<sup>(١)</sup> من يرى أنه يجب التفرقة بين المراجعة والخدمات المهنية الأخرى ذات الصلة، مثل الفحص المحدود والإجراءات المتفق عليها وخدمات التأكيد الأخرى، فالفحص المحدود والإجراءات المتفق عليها مع العميل لا تُعطي نفس المستوى من التأكد مثل المراجعة.

وتشير الأدبيات المهنية إلى وجود ثلاثة أنواع عامة من الخدمات التي توفر تأكيداً Assurance هي المراجعة والتصديق بالإضافة إلى خدمات التأكيد، ويمكن توضيح أوجه الاختلاف بين تلك الأنواع الثلاثة في الجدول التالي<sup>(٢)</sup>:-

### جدول رقم (١)

أوجه الاختلاف بين خدمات التأكيد وخدمات التصديق ومراجعة القوائم المالية التقليدية.

وجه المقارنة	خدمات التأكيد	خدمات التصديق	مراجعة القوائم المالية التقليدية
الهدف	تحسين جودة ومحتوى المعلومات لخدمة متخذى القرارات.	خدمات اصدار تقرير عن عملية فحص محدود او إجراءات متفق عليها عن موضوع الارتباط.	إبداء رأى مهنى بشأن صدق وعدالة القوائم المالية.
المخرجات	أى شكل من اشكال الاتصال التى تحقق الهدف، سواء تقرير أو إبداء رأى أو ختم ثقة أو غيرها.	تقرير مكتوب.	تقرير مكتوب ومتعارف عليه.
المستخدم	مختلف متخذى القرارات الذين يعتمدون على معلومات ملائمة عن مختلف جوانب أداء المنشأة.	طالب الخدمة من مستخدمى المعلومات المالية.	مستخدموا المعلومات المالية الفعلية.
طبيعة المعلومات	مالية وغير مالية - تاريخية ومستقبلية - تقليدية، يدوية، والكترونية.	معلومات مالية وتاريخية وخدمات اخرى مرتبطة.	مالية - تاريخية.
المقاييس المستخدمة	عدة مقاييس خاصة بعمليات او نظم او سلوك بحسب نوع الخدمة المقدمة.	معايير مناسبة او معقولة على حسب الخدمة المقدمة.	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

(١) د/أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سبق ذكره، ص ٣٦.

(٢) قام الباحث بإعداد الجدول بالاستعانة بالمراجع التالية:

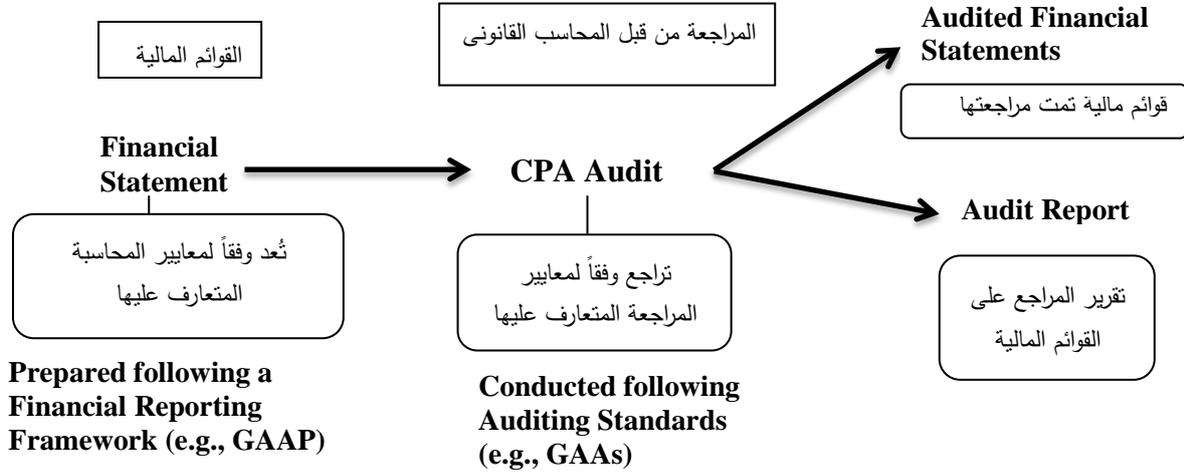
(أ) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", Op. Cit., P.P. 426-431.

(ب) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره، ص ٣١٨، نقلاً عن:

O. Ray Whittington, and Kurt Pany, "Principles of Auditing and other Assurance Services", 13<sup>th</sup>. edition, Mcgraw-Hill Inc, New York, 2001, P. 4.

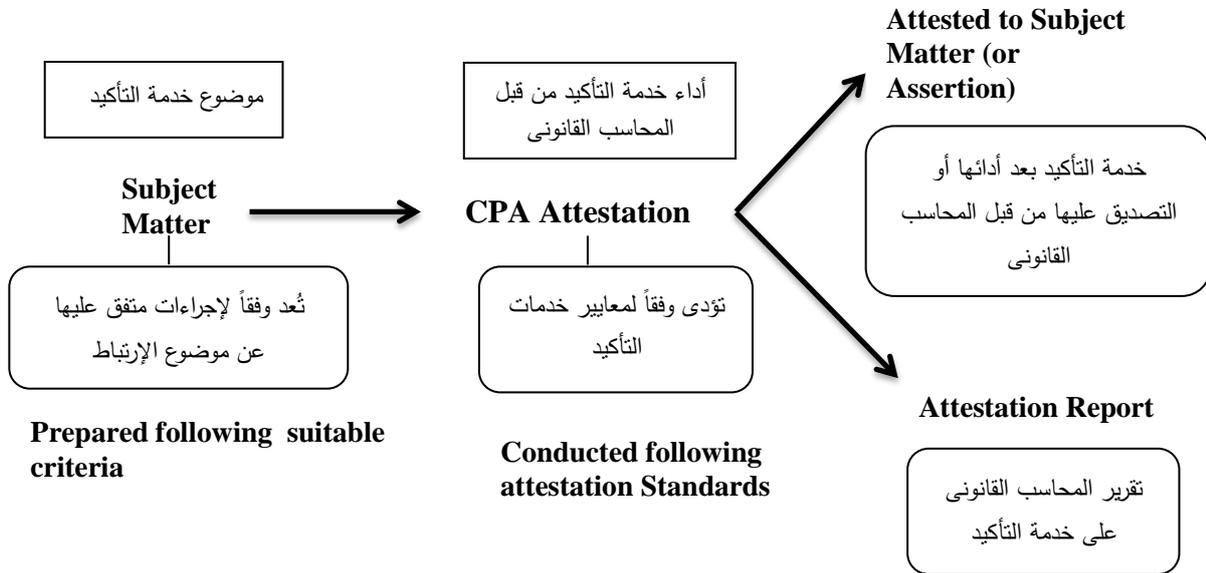
(ج) د/أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سبق ذكره، ص ٥٥.

كما أنه يتضح الإختلاف بين خدمات التصديق ومراجعة القوائم المالية التقليدية، في أن القوائم المالية تكون مُعدة وفقاً لمعايير المحاسبة وتخضع إلى أعمال المراجعة من قبل المحاسب القانوني وفقاً لمعايير المراجعة، ومن ثم ينتج قوائم مالية مدققة وتقرير مراقب الحسابات على تلك القوائم، ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي<sup>(1)</sup>:



شكل رقم (٢) قيام المحاسب القانوني (كمراجع) بمراجعة القوائم المالية

أما في حالة خدمات التصديق، فإن الموضوع محل خدمة التأكيد الأخرى فإنه يُعد وفقاً لمعايير مقبولة وتخضع إلى أعمال الفحص وفقاً لمعايير الفحص وخدمات التأكيد الأخرى، ومن ثم ينتج عنها موضوع فحص أو تأكيد وتقرير المحاسب القانوني على هذا الموضوع، ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي<sup>(2)</sup>:



شكل رقم (٣) قيام المحاسب القانوني بأداء خدمات التأكيد الأخرى

(1) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation CPA Exam Review 2013-2014", Volume 1: Outlines and Study Guide, , 40<sup>th</sup>. Edition, John Wiley & Sons Inc, Hoboken, New Jersey, 2013, P. 47.

(2) O. Ray Whittington, *Ibid.*, P.48.

وبذلك تختلف خدمات التأكيد والتي قد يحدث خلط في مفهومها مع غيرها من المفاهيم الأخرى، في أنها تعتبر أشمل وأعم وتحوى ضمنها خدمات مالية وغير مالية، معلومات تاريخية ومستقبلية، وتشمل خدمات التصديق والخدمات التي يقدمها المراجع بشأن المراجعة واعتماد القوائم المالية التاريخية، "وحيث أنه تخضع القوائم المالية الختامية إلى استخدام أساليب التلخيص والتجميع والتبويب للوصول إلى مجموعات متجانسة متشابهة ذات معنى وهدف محدد وهو ما يعرف بتبويب القوائم المالية، والذي يهدف إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية الى استنتاج أكبر قدر من المعلومات التي تُساعدهم في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية الرشيدة"<sup>(١)</sup>. فقد يكون عرض تلك المعلومات لم يكن بالقدر الكافي لمساعدة متخذي القرارات الرشيدة ومن ثم ظهرت خدمات التأكيد لتقى بحاجات مستخدمي القوائم المالية وعرضها بالصورة المناسبة التي تُساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية الرشيدة. "وحيث أن مخرجات مرحلة صناعة القرار تمثل مدخلات لمرحلة اتخاذ القرار، وتكون العلاقة بين المعلومات المحاسبية واتخاذ القرار موصولة بمرحلة صنع القرار"<sup>(٢)</sup>.

وفي ضوء التمييز بين كل من مرحلة صنع القرار ومرحلة اتخاذ القرار فإن خدمات التأكيد تُساعد متخذي القرارات الاقتصادية في عملية اتخاذ القرار وفي عملية صنع القرار.

ويمكن للباحث في ضوء ما سبق أن يضع تصوره حول مفهوم خدمات التأكيد فيما يلي:

"خدمات التأكيد هي خدمات مهنية مستقلة يؤديها المحاسب القانوني من خلال تقديم معلومات ضرورية مالية وغير مالية مرتبطة بها، بالإضافة إلى تحسين جودة تلك المعلومات وتعزيز درجة الثقة فيها باستخدام مقاييس معينة ومحددة، وذلك بهدف خدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة في مرحلة صنع القرار".

### ٢/١/١ أنواع خدمات التأكيد:

إن مصطلح خدمات التأكيد يُستخدم لوصف المدى الواسع لخدمات تعزيز المعلومات التي يتم تقديمها عن طريق المحاسبين القانونيين والتي تتكون عموماً من نوعين من الخدمات<sup>(٣)</sup>:

أ- خدمات التأكيد التي تهدف إلى زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات.

ب- خدمات التأكيد التي تتضمن وضع المعلومات في شكل أو في سياق يُسهل من عملية اتخاذ القرار.

ويمكن للباحث تناول بعض أنواع خدمات التأكيد - بخلاف خدمات المراجعة التقليدية - والتي تشمل خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى، ويتم تناول بعض أهمها كما يلي:

١/٢/١/١ خدمة تأكيد الثقة في موقع العمل الإلكتروني (الشبكة الدولية)، (وفي نظم المعلومات لدى العميل).

٢/٢/١/١ خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية.

٣/٢/١/١ خدمة التأكيد عن الأداء البيئي.

ويتم تناولها بالتفصيل فيما يلي:

(١) المرجع، عناصر القوائم المالية الختامية المقدمة للاستخدام العام، مرجع سبق ذكره، السنة (٢٠)، العدد (٧٩)، أبريل ٢٠٠٤، ص ٥٥.

(٢) د/عادل طه فايد، محاسبة التكاليف الإدارية - نظرة شمولية معمقة، مكتبة عين شمس، القاهرة، ٢٠١٢، ص ١٩٥.

(٣) د/أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سبق ذكره، ص ٦٢.

## ١/٢/١/١ خدمة تأكيد الثقة في موقع العميل الإلكتروني (الشبكة الدولية، نظم المعلومات).

تُعتبر قضايا أمن وسرية البيانات والمعلومات من القضايا الجوهرية في ظل البيئة المعاصرة، لذا فإن الأمر يتطلب التأكد من الخدمات التي تُقدم عن طريق شبكة المعلومات الدولية والتأكد من أنها مؤمنة من المخاطر التي قد تتعرض لها البيانات والمعلومات التي تُستخدم في المعاملات التجارية والتقارير المالي، وكذلك التحقق من سلامة نظم المعلومات، فالمخاطر التي تتعرض لها البيانات والمعلومات في البيئة المعاصرة تتسم بالكثير من التعقيد وتختلف بشكل كبير عن المخاطر التي قد تتعرض لها البيانات والمعلومات في ظل بيئة الأعمال التقليدية، فإمكانية الدخول إلى موقع المنشأة على شبكة المعلومات الدولية والقدرة على التلاعب بالنظم الداخلية للمنشأة، وسرقة أو حذف أو تحريف البيانات الخاصة بالعملاء أو بعمليات وصفقات المنشأة نفسها يُعتبر من التحديات التي تواجهها المنشآت في الوقت الراهن.

فقد أدى التطور الهائل في ثورة المعلومات من ناحية وثورة الاتصالات من ناحية أخرى إلى حدوث تقدم كبير في التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية لدى المنشآت، الأمر الذي عكس أثره على أساليب وإجراءات المراجعة فعلى الرغم من أن أهداف المراجعة بصفة عامة تُعتبر واحدة أياً كانت نوعية التشغيل الخاصة بالبيانات يدوياً أو إلكترونياً، إلا أن إجراءات المراجعة التي يستخدمها المحاسب القانوني في إجراء الاختبارات قد تغيرت تجاوباً مع تغير طبيعة كل من عناصر المدخلات وعمليات تشغيل البيانات وطبيعة عناصر المخرجات، ومع ذلك فإن خدمات المراجعة التقليدية تظل قاصرة عن تلبية حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية وذلك بعد أن أصبحت المراجعة التقليدية غير قادرة على التعبير عن الواقع الاقتصادي لبيئة الأعمال الحديثة.

"وإن ما استحدثته بيئة تقنية المعلومات وأنشطة التجارة الإلكترونية من إنشاء خدمات جديدة تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة قد أدى إلى إحداث تغيرات جوهرية في ممارسة وتنظيم المهنة، وقد كان لهذه المتغيرات في ممارسة المهنة من البيئة التقليدية (الورقية) إلى البيئة المعلوماتية تأثير ملموس وجوهري على مداخل وأساليب المراجعة الخارجية من جهة وعلى تشكيلة خدمات المراجع الخارجي من جهة أخرى وأدائه لخدمات مهنية تصديقية وغير تصديقية جديدة"<sup>(١)</sup>.

وتشهد صناعة تقنية المعلومات تطوراً مستمراً ونموً مضطرباً في إطار التجارة الإلكترونية حيث لا تزال الدول تبذل جهوداً غير عادية لمواكبة هذه التطورات في بناء بنية تحتية أساسية للتجارة الإلكترونية وإيجاد شبكات اتصال إلكترونية متكاملة وتواكب كل جديد في هذه الصناعة، ولا شك أن هناك تأثيرات جوهرية لتقنية المعلومات على فهم المحاسبة والمراجعة والتي يعتمد مستقبلها وتطورها على مدى فهم التحديات الناتجة من متطلبات التجارة الإلكترونية والتطور التقني للمعلومات.

ويتعين على المراجعين إدراك أهمية القضايا التقنية كما حددتها لجنة المراجعة الآلية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مثل<sup>(٢)</sup>:

١- أمن النظام الإلكتروني Security.

٢- التجارة الإلكترونية Electronic Commerce.

(١) أ/عبدالباسط محمد، مرجع سبق ذكره، ص ١.

(٢) المرجع السابق، ص ١.

٣- المراجعة المستمرة Continuous Auditing.

٤- الإنترنت Internet.

٥- تبادل البيانات إلكترونياً EDI.

ويُعد تطوير ونمو معايير مراجعة نظم المعلومات ونظم التجارة الإلكترونية حجر الزاوية للمساهمة المهنية في خدمة تأكيد الثقة في تلك النظم والحصول على الحد الأدنى للأداء المقبول اللازم لتلبية المسؤوليات المهنية التي يحددها ميثاق الشرف والقانون الأخلاقي لمهنة المراجعة، ومع قيام الكثير من المنظمات في كثير من دول العالم بنشر تقاريرها المالية على شبكة المعلومات العالمية بالمواقع الخاصة بها، كان لابد من توافر المصادقية والثقة في تلك التقارير المنشورة إلكترونياً، الأمر الذي دعا الهيئات المهنية في دول العالم المتقدم بإضافة جديدة لخدمة من خدمات مهنة المراجعة وهي خدمة تأكيد الثقة في المواقع الإلكترونية على شبكة المعلومات، وما يكون منشوراً بها من تقارير وقوائم مالية، ومنح المنظمة خاتم الثقة في تلك المواقع عن طريق تقرير<sup>(١)</sup> يؤكد الثقة بها، وهذه الأنواع الجديدة من الخدمات تتطلب تطوير دور المحاسب القانوني لتأكيد الثقة في تبادل المعلومات والبيانات إلكترونياً، وكذلك تطوير أدائه لكي يؤكد الثقة في ذلك التبادل الإلكتروني حتى يتمشى مع التطورات المتسارعة في عالم تقنية المعلومات.

وفيما يلي عرض لنوعين من خدمات التأكيد التي يمكن للمحاسب القانوني تأديتها كما جاءت في التقرير المعد من قبل اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وهما<sup>(٢)</sup>:

١- خدمة تأكيد الثقة في موقع العميل على الشبكة الدولية Web Trust .

٢- خدمة تأكيد اعتمادية نظم المعلومات الإلكترونية Sys Trust.

### ١/١/٢/١/١ خدمة تأكيد الثقة في موقع العميل على الشبكة الدولية:

قدم كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) ختم موقع العميل على شبكة الانترنت لإضفاء الثقة في موقع العميل على الانترنت وما يحتويه ذلك الموقع من بيانات ومعلومات وتضيف خدمة الثقة في الموقع على الشبكة ضماناً لأمان وسلامة الموقع الإلكتروني الموجودة فيه وما يحتويه ذلك الموقع من معلومات<sup>(٣)</sup>، تعرف بختم الثقة على الموقع (Web Trust Seal).

وتعتبر تلك الخدمة نتاجاً للإستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة Extensible Business Reporting Language (XBRL) في تطوير النشر الإلكتروني للبيانات المحاسبية، والعمل على إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت.

وتُضيف الخدمة ضماناً لأمن وسلامة الموقع الإلكتروني الموجودة فيه ولكن بدون إضافة أى ضمانات لجودة السلعة أو الخدمة المعروضة في ذلك الموقع وحتى يحصل موقع ما على تصديق هذا الختم، فإنه يتطلب أن يكون

(١) يستخدم الباحث كلمة "التقرير" مطلقاً للتعبير عن تقرير المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في أغلب الأحيان سواء كان رأياً في شكل تقرير مكتوب أو غير ذلك، أو التقرير عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة، أو تقرير المحاسب القانوني عن مراجعة القوائم المالية في بعض الأحيان بما يناسب سياق الفقرة التي يتم تناولها.

(2) Timothy F. Gearty, et al, Op. Cit., P. A2-71.

(٣) د/ناظم حسن رشيد، مرجع سبق ذكره، ص ١٩١.

نشاطاً معروفاً إضافة إلى ضرورة وجود إجراءات سيطرة للحفاظ على جودة التعاملات مع وجود إجراءات تحكم إضافية للتأكد من أن معلومات العميل آمنة ومحمية من أى استخدام غير قانوني<sup>(١)</sup>، وتعتبر هذه الخدمة من الخدمات المهنية التي أضيفت إلى تشكيلة خدمات المحاسب القانوني في نهاية العقد الأخير من القرن العشرين. وقد عرّف بعض الباحثين<sup>(٢)</sup> خدمة تأكيد الثقة بالموقع بأنها خدمة مهنية مستقلة تقوم على تجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن الثقة بموقع المنشأة على الإنترنت للتحقق من مدى ملاءمة تلك المزاعم مع المقاييس المهنية وتوصيل النتائج للإدارة وزائري الموقع نفسه.

كما أن هناك من<sup>(٣)</sup> يرى "أن تكليف مراقب الحسابات الخارجى بتأكيد الثقة فى التقارير والقوائم المالية المنشورة من خلال مواقع المنظمات والوحدات الاقتصادية على شبكة الانترنت لا يعنى قيام المراقب (المراجع) بمراجعة محتويات القوائم المالية من أرصدة ومعلومات وتقديم تقرير بالرأى عنها، ولكنه يعنى رغبة تلك المنظمات فى الحصول على تأكيد من المراجع الخارجى بأن القوائم والتقارير المالية المنشورة إلكترونياً هى نفسها القوائم والتقارير المالية المتعلقة بنشاط المنظمة عن الفترة المحددة، وأن تقرير مراقب الحسابات عن تلك التقارير هو نفس التقرير بالرأى الذى أصدره المراقب فعليا عن تلك القوائم المالية والتقارير المالية. وبلغة أخرى فإن تكليف مراقب الحسابات الخارجى بمراجعة تأكيد الثقة إنما يعنى رغبة المنظمة فى الحصول على خاتم الثقة عن مواقعها على شبكة الإنترنت لتأكيد مصداقية تلك المواقع لمستخدميها المستفيدين من محتويات التقارير المالية".

ومما سبق يتضح أن خدمة تأكيد الثقة فى المواقع هى بمثابة عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة على الإنترنت لاختبار مدى تمشى هذه المزاعم مع معايير الثقة فى الموقع، وتوصيل النتائج إلى أصحاب المصلحة فى الموقع وبصفة خاصة الإدارة وزائري الموقع نفسه من أصحاب المصالح الأخرى لدى المنشأة، وأن خدمة التأكيد على الثقة فى الموقع خدمة تصديقية ثلاثية الأطراف، حيث المحاسب القانوني الذى تكلفه الإدارة بتوكيل من الجمعية العمومية لاختبار مدى صدق الموقع وإبداء الرأى عليه، أما الطرف الثانى فيتمثل فى الإدارة الطرف الذى يفصح عن المعلومات على الموقع مع استيفاء معايير الثقة فى الموقع خاصة أمن الموقع وسلامة المعاملات التجارية وإجراءاتها وخصوصية الزائرين للموقع، بينما الطرف الثالث لا يقف عند الملاك والمقرضين والدائنين ونقابات العمال والمستثمرين بل سوف يشمل كافة زائري الموقع نفسه، وقد يكون الطرف الثانى والثالث ذات الجهة.

إن خدمة التأكيد كأي عملية مراجعة منظمة لأنها تتكون من عدة مراحل وخطوات ستبدأ بقبول التكليف وتنتهى بإعداد التقرير وإبداء الرأى وختم الثقة على الموقع وتعتبر الأدلة التى يجمعها المحاسب القانوني عن مدى صحة

(١) د/عبد محمد حميده، مرجع سبق ذكره، ص ٧٦.

(٢) د/عبد الوهاب نصر على، د/شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص ١٣٠.

(٣) د/ إبراهيم طه عبدالوهاب، تطوير دور واداء المراجع الخارجى لتأكيد الثقة فى المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات المالية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمى الرابع الريادة والإبداع - إستراتيجيات الأعمال فى مواجهة تحديات العولمة، المنظم من طرف جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الفترة من ١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥، ص ٢٧.

مزاعم الإدارة ومدى استيفائها لمعايير الثقة في الموقع هو الأساس الذي يبني عليه رأيه الفنى من جهة، ومنح ختم الثقة من جهة أخرى<sup>(١)</sup>.

ويُعرف ختم الثقة على أنه ختم تحصل عليه الشركة التي تلتزم بالمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية وبالمبادئ الأخلاقية في التعامل مع العملاء عبر موقعها على شبكة المعلومات الدولية<sup>(٢)</sup>، ويرى بعض الباحثين<sup>(٣)</sup> أن نشأة ذلك الختم ترجع لزيادة عمليات شراء السلع والخدمات من قبل الأفراد (Business to Customers) عبر شبكة المعلومات الدولية، فقد تأثرت تلك المعاملات بشكل سلبي بالمخاطر المرتبطة بالتجارة الإلكترونية، المتمثلة في عدم قدرة الموقع التجارى على تأمين البيانات الخاصة بالعملاء، أو عدم سلامة إجراءات العمل المُتَبَّعة من قبل الموقع التجارى لإتمام المعاملات التجارية، أو أن الموقع التجارى هو موقع وهمى ولا يمثل شركة موجودة أصلاً. وقد تسببت مثل هذه العناصر في انخفاض درجة ثقة الأفراد في إمكانية إتمام المعاملات التجارية بأمان عبر الشبكة، مما أدى إلى انخفاض مشترياتهم من السلع والخدمات عبر شبكة المعلومات الدولية. وقد دفعت هذه المخاوف العديد من الشركات والهيئات، إلى تقديم خدمة إضفاء الثقة على المواقع التجارية في محاولة منها لتدعيم الثقة المفقودة بين المتعاملين مع الشبكة والمواقع التجارية، والمراجع الخارجى بما له من رصيد ضخم لدى الجمهور من احترام واستقلالية ومصداقية جعله أكثر إقناعاً للعملاء لإتمام المعاملات التجارية عبر المواقع التي رُوِّجَت بواسطته عن أى جهة أخرى، وهذا ما دفع معهدى المحاسبين القانونيين الأمريكي والكندى لإصدار مجموعة من المبادئ والمعايير التي تمثل إرشادات للمراجعين وهم بصدد أداء هذه الخدمة".

ويُعتبر أحد الباحثين<sup>(٤)</sup> أن وصول التجارة الإلكترونية إلى مجال الاستخدام الطبيعي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بتوفير الأمن والتأمين لكل طرف من أطراف المعاملات التجارية وأن يحصل كل طرف على درجة مناسبة من الثقة التي تُحقق له أن ينطلق في استخدام التجارة الإلكترونية. لذا كان ذلك من أهم أسباب الطلب على خدمة إضفاء الثقة على الموقع.

وترجع أسباب الطلب على تلك الخدمة إلى إضفاء الثقة على الموقع أيضاً، لوجود فجوة واضحة بين التزايد في أعداد مستخدمي شبكة المعلومات الدولية ومدى الإحجام عن الشراء عبر تلك الشبكة والمعاملات التجارية الإلكترونية ويترتب على ذلك زيادة الطلب على خدمات التأكيد والتي من خلالها يتم احداث توازن في تلك المعادلة. لذا فإنه ينبغي على المحاسب القانونى عند أداء خدمة إضفاء الثقة في الموقع على الشبكة أن يقوم بتقييم المواقع التجارية - سواء كان ذلك من خلال فريق المراجعة أو الاستعانة بخبير - التي تمارس من خلالها أنشطة التجارة الإلكترونية بهدف تحديد إذا ما كانت تلك الممارسات وأساليب الرقابة المتبعة تتفق مع مبادئ ومعايير المحاسبة فيما يخص النواحي المحاسبية وإعداد القوائم المالية، ومبادئ ومعايير الثقة في المواقع الخاصة بالتجارة الإلكترونية وفي ضوء ذلك تحصل المنشأة (العميل) صاحبة الموقع على ختم الثقة في الموقع التجارى.

(١) أ/عبدالباسط محمد، مرجع سبق ذكره، ص ٣.

(2) Alvin A. Arens, Randal J. Elder and Mark S. Beasley, Op. Cit., P.26.

(٣) د/سمير كامل محمد عيسى، أ/حسام محمد رجب مبارك، دراسة تحليلية لخدمة إضفاء الثقة على المواقع التجارية عبر شبكة المعلومات الدولية في

ظل مبادئ معهدى المحاسبين القانونيين الأمريكي والكندى، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٨٣.

(٤) د/رأفت رضوان، عالم التجارة الإلكترونية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ١٩٩٩، ص ٨٠.

**مبادئ ومعايير ومقاييس أداء خدمات الثقة بمواقع الشركات على شبكة الإنترنت:**

تعتبر هذه الخدمة هامة وضرورية لنمو حجم التجارة الإلكترونية وزيادة إنتشارها، وذلك لأن المستهلك لن يقبل على ممارسة التجارة الإلكترونية إلا إذا كانت لديه ثقة في الموقع الإلكتروني الذي يتعامل معه، تتوفر فيه معايير الثقة والأمان وسرية البيانات<sup>(١)</sup>.

وتعتمد على مجموعة من المبادئ والمعايير التي تدرس التجارة الإلكترونية ووسائل حمايتها، حيث توفر معايير الثقة إرشاداً أكثر تحديداً عن كيفية الوفاء بتلك المبادئ، وكما أنها تُساعد الإدارة على تقييم مدى التزامها بتلك المعايير، والتي تشمل ما يلي<sup>(٢)</sup>:

- ١) الإفصاح عن تطبيقات الأعمال Business Practices Disclosures مثل الوقت اللازم لتنفيذ الطلبية وطريقة التسليم وطريقة السداد والجهات التي يمكن أن يتصل بها العميل عند ظهور أى مشكلة بالإضافة إلى الإفصاح عن الإجراءات المتبعة إذا ما رغبَ العميل في إلغاء الطلبية واسترداد أمواله.
- ٢) سلامة العملية Transaction Integrity من خلال إجراءات رقابة داخلية فعالة للتأكيد على أن أوامر العميل يتم إتمامها وإعداد المطالبة بها حسب المتفق عليه، وكل أمر يتم فحصه من حيث الدقة والشمول.
- ٣) حماية المعلومات Information Protection وذلك لتوفير تأكيد معقول بأن المعلومات الخاصة أو السرية للعميل التي تم الحصول عليها كنتيجة للتجارة الإلكترونية تم حمايتها من استخدامات غير مرتبطة بنشاط المنشأة.

وهناك عدة مقاييس للثقة بالموقع صدرت عن المنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية ولقيت قبولاً واسعاً من المنظمات المهنية في الدول الأخرى، ومن أهم تلك المقاييس ما يلي<sup>(٣)</sup>:

- ١ - مقاييس لضمان سلامة التبادلات التجارية وتشمل:
  - أن يتضمن طلب الشراء معلومات كاملة وتفصيلية.
  - لا يتم إشعار العميل بالموافقة إلا بعد التأكد من عدم نفاذ المخزون.
  - لا يتم شحن البضاعة للعميل إلا بعد الحصول على موافقته الإيجابية.
  - تكامل ودقة نظام تشغيل طلبات الشراء وأوامر البيع وعمليات السداد والتحويل.
  - وجود ترتيبات تضمن وصول السلعة مطابقة لمواصفات العميل.
  - (الفوترة) السليمة للمبيعات.
  - وجود نظام اتصال دائم بين المنشأة وعملائها.
- ٢ - مقاييس الإفصاح عن ممارسات الأعمال وتشمل ضرورة تقديم معلومات كاملة ودقيقة وواضحة من خلال موقعها على شبكة المعلومات الدولية عن الأمور التالية:
  - شروط وسياسات وممارسات التجارة الإلكترونية.
  - معلومات عن طبيعة ومواصفات السلع والخدمات.
  - معلومات عن خدمات ما بعد البيع.

(١) أ/منى محمد على داود، مرجع سبق ذكره، ص ٨٧.

(٢) أ/عبدالباسط محمد، مرجع سبق ذكره، ص ٥.

(٣) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره، ص ٣١٩، نقلاً عن:

William F. Massier, Steven M. Glover, "Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach", Fourth Edition, Mc Graw Hill, Irwin, New York, 2006, P.4.

- معلومات عن سياسات المنشأة الخاصة بأمن الموقع.
- معلومات عن التزام المنشأة بمبادئ الثقة بالموقع.

### ٣ - مقاييس حماية المعلومات: وهي تلك المقاييس التي تتضمن ما يلي<sup>(١)</sup>:

- حماية ملفات العملاء من التغيير والنسخ والفيروسات.
  - سلامة نقل وتحويل المعلومات.
  - حماية الموقع من المهاجمين.
  - حماية الحاسب الإلكتروني للعميل وملفاته بما يضمن تعامله الآمن مع المنشأة.
- ويرى أحد الباحثين<sup>(٢)</sup> أن التوقيع بضمان الثقة على المواقع في شبكة المعلومات الدولية للمنشأة يمكن إدارته والتحكم فيه عن طريق تنظيم خدمي ثلاثي يتمثل في وجود طرف ثالث محل الثقة وهو ما يطلق عليه مدير الختم ( Seal Manager ) فإذا ما استلمت المنشأة تقريراً غير متحفظ فان المنشأة عليها أن تُخطر مدير الختم بأن ذلك الختم يمكن أن يتم عرضه على مواقع المنشأة على شبكة المعلومات الدولية وتقديم تاريخ الانتهاء.
- ويرى الباحث أنه من أجل الحصول على ختم التأكيد بما يفيد الثقة في مواقع الشبكة يجب على المنشأة أن تفي بمبادئ الثقة كما تم قياسها عن طريق معايير الثقة في مواقع الشبكة بالإضافة إلى الارتباط بأحد المحاسبين القانونيين، وأن تلك الخدمة تُغطي فترة مناسبة قد تكون ثلاثة أشهر مثلاً أو أكثر متى تم الحصول على ختم الثقة والتأكيد على مواقع الشبكة بشرط أن يتم تحديث فحص التأكيد بشكل دوري وأن يتم إخطار المحاسب عن أى تغيرات جوهرية في تطبيقات أنشطتها وعملياتها ونظم الرقابة الداخلية ذات الصلة.**

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

شهد العالم خلال العقدین الماضیین كثيراً من التغيرات التي تتعلق باستخدامات تقنية المعلومات، وقد كانت أهم ملامح تلك التغيرات ظهور التطبيقات التي تعتمد في تشغيلها على تخزين وتبادل المعلومات إلكترونياً<sup>(٣)</sup>. وقد أدى ظهور هذا الشكل من التطبيقات إلى تواجد شكل آخر لتنفيذ الأعمال والتي كان لها تأثير ملموس<sup>(٤)</sup> على ممارسى بعض المهن المرتبطة بالأعمال الإلكترونية.

وتبع ذلك العديد من التأثيرات المختلفة للمعاملات الإلكترونية على القدرات المهنية للمحاسبين والمراجعين ومعارفهم، وقد أدى ذلك إلى وجود مجموعة من القدرات الأكاديمية والمهنية التي يجب أن تتوفر لدى المحاسب والمراجع ليتمكن من القيام بعمله في بيئة الأعمال الإلكترونية بكفاءة، والتعرف على برامج إعداد المحاسبين والمراجعين ومدى كفايتها وملاءمتها للتعامل مع بيئة الأعمال الإلكترونية، وأيضاً أصبح من الضروري البحث عن

(١) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره، ص٣١٩، نقلاً عن:

Rajendra, P.S., and Theodore, J. Mok, "Evidential Reasoning for Web trust Assurance Services, *Journal of Management Information Systems*, Vol. 16 No.3, Winter 1999-2000, P.15.

(٢) أ/عبدالباسط محمد، مرجع سبق ذكره، ص٧.

(٣) أ/فكرى فؤاد، معايير المراجعة الدولية ونظم المعلومات الاليكترونية، ص١. متاح على [http://www.Jps\\_dir.net](http://www.Jps_dir.net)، تاريخ الدخول في ١٢ أبريل ٢٠٠٩.

(4) For more information about the effect of Information Technology please see: Timothy F.Gearty, et al, **Op. Cit.**, P. P. A3-61:65.

المهارات والمعارف والمناهج المناسبة والتي تُمكن من تخريج أجيال من المحاسبين الممارسين للمهنة بطريقة تتناسب تحديات العصر .

"وتلعب شبكة الإنترنت العالمية دوراً رئيساً في التجارة الإلكترونية، كأكبر شبكة معلومات عالمية، تدور خلالها جميع العمليات الاقتصادية من مفاوضات وتخطيط وصفقات وبيع وشراء وتسويق وبحوث وتبادل للأموال، لدرجة أنها ستصبح القوة الأساسية التي تقود النمو الاقتصادي في كافة بلدان العالم في القرن الحادي والعشرين"<sup>(١)</sup>. ويرى أحد الباحثين<sup>(٢)</sup> أنه "بالرغم من المزايا الواضحة التي تحقّقها التجارة الإلكترونية في الوقت الحالي وخاصة للدول المتقدمة، إلا أنها ما زالت تُعاني من قصور في مجالات سرية تأمين المعلومات والخصوصية المتعلقة ببيانات المشتركين المتداولة عبر الإنترنت في حالة استخدامها دون نظم سرية وتأمين خاصة".

ولذلك فإن هذه التغيرات في استخدامات تقنية المعلومات قد أدت إلى نشوء متطلبات مهنية وتوقعات جديدة لدور المراجعين الخارجيين في مجتمع الأعمال الإلكترونية المحاط بالقراصنة المحترفين وعدم الثقة والتشكك إلا في وجود وسائل حماية لمنع هذا الشك وعدم الثقة، ولو أن المحاسبين والمراجعين تمسكوا بأسلوب عملهم التقليدي ولم يتماشوا مع تطورات استخدامات تقنية المعلومات وتأثيرها على ممارستهم للمهنة، سوف يكونون غير مؤهلين للاندماج في هذا المجتمع الإلكتروني.

وكما ينبغي على المحاسب القانوني بالإستعانة بخبير في الأنظمة الإلكترونية "IT Professional" إذا احتاج إلى ذلك نظراً لإعتماد تلك الأنظمة على التشغيل الإلكتروني<sup>(٣)</sup>.

ويرى أحد الباحثين<sup>(٤)</sup> ضرورة أن يكون لدى المراجع الخبرة والمهارة الكافية بعمليات الكمبيوتر خاصة إذا ما كانت الوحدة الاقتصادية التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية تستخدم النظم الحاسوبية الإلكترونية، ويقصد بذلك أنه يجب أن يكون مقدار فهمه للنظم الإلكترونية كافياً لتقييم الخصائص الأساسية لأساليب الرقابة في ظل هذا النظام. وبناءً على ذلك يوجد كثير من الاهتمامات الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى الدولي أو على المستوى المحلي، وذلك فيما يخص المهارات الهامة والمعارف المطلوبة لأن يكتسبها المراجعون الخارجيون ليتمكنوا من ممارسة أعمالهم بأسلوب فعال يتماشى مع التغيرات التقنية السريعة لمجالات الأعمال بشكلها الجديد، وظهور اهتمامات تدعو الأكاديميين والمهنيين المهتمين بتنظيم المهنة لعمل برامج لعلامة المهارات واختبارات للمزاويلين تتماشى مع احتياجات المهنة بالشكل الذي يتماشى مع التغيرات الجديدة.

ويمكن ذكر أهم الاتجاهات الحديثة في نظم المراجعة في ظل هذه المتغيرات المستمرة في العناصر الآتية<sup>(٥)</sup>:

- ١- نظم دعم القرارات.
- ٢- نظم الخبرة.
- ٣- نظم المراجعة المستمرة.

(١) د/جلال الشافعي، أساليب الفحص الضريبي الحديثة، بدون ناشر، ٢٠٠٠، ص ١٥٧.

(٢) د/رأفت رضوان، مرجع سبق ذكره، ص ٧٧.

(3) Timothy F. Gearty, et al, **Op. Cit.**, P. A6-37.

(٤) أ/أحمد حامد محمود عبدالحليم، مرجع سبق ذكره، ص ١٢.

(٥) د/عيد محمود حميده، مرجع سبق ذكره، ص ٧٨.

وهناك مبادئ يرتبط بها مجموعة من المقاييس المرتبطة باعتماد نظم المعلومات الإلكترونية وهي<sup>(١)</sup> (مبادئ اعتمادية النظم): وهي تُمثل المتطلبات اللازمة للنظام ليكون معتمداً وتشمل:

- الإتاحة Availability.
- الأمن Security.
- السلامة والتكامل Integrity.
- التحديث والقابلية للصيانة Maintainability.

ويرى الباحث أن هذه الخدمة هي خدمة مهنية مستقلة تقوم على تجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن اعتمادية نظام (أو نظم) معلوماتها الإلكترونية للتحقق من مدى مطابقة تلك المزاعم مع المقاييس المهنية وتوصيل النتائج إلى الأطراف المستفيدة، وتتضمن تلك الخدمة توفير تأكيد بأن النظم والآليات المستخدمة في التجارة الإلكترونية تُضفي على البيانات الملاءمة والنزاهة والأمن والخصوصية وإمكانية الاعتماد عليها لأغراض اتخاذ القرارات التشغيلية والمالية وغيرها.

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

"ترجع أهمية المعلومات المالية المستقبلية إلى حاجة العديد من الأطراف لتلك المعلومات، وأهم تلك الأطراف المساهمين لحاجتهم للوقوف على مدى كفاءة الإدارة كوكيل عنهم في إدارة المشروع، والقيام بوظائفها خاصة وظيفة التخطيط، وما تتطلبه من إعداد تنبؤات مالية تعكس مقدرة الإدارة على إستكشاف المتغيرات المستقبلية التي تؤثر على مقدرة المشروع في تحقيق أهدافه. ويحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون إلى المعلومات المالية المستقبلية لتقييم مدى ملاءمة فرص الإستثمار المتاحة وإتخاذ قرار الإستثمار"<sup>(٢)</sup>.

ويتفق الباحث مع ما سبق، والجدير بالذكر أن هناك العديد من المنشآت التي تهتم بالمعلومات المالية المستقبلية والتخطيط والتنبؤ قدر إهتمامهم بنتائج الأعمال الفعلية<sup>(٣)</sup>.

وتتبع أهمية المعلومات المالية المستقبلية في الاتجاه الحديث للتنبؤ بمستقبل المنشآت ونتائج أعمالها من خلال الصور المتعددة لأشكال تلك المعلومات وطرق استخدامها، وذلك بهدف خدمة متخذى القرارات<sup>(٤)</sup>.

وتُعرف هذه الخدمة بأنها خدمة مهنية تقوم على فحص المعلومات المالية المستقبلية وإبداء الرأي على تلك المعلومات وذلك فيما يتعلق بمدى ملاءمة الافتراضات التي بُنيت عليها، وذلك من خلال جمع الدليل الكافي والملائم لتقييم معقوليتها وكيفية الإفصاح عنها وسلامة إعداد وعرض المعلومات المستقبلية، ومدى سلامة الإفصاح عنها،

(١) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره، ص ٣٢٠.

(٢) د/أحمد محمد نور، د/حسين أحمد عبيد، د/شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٢٩٧.

(٣) مما جعل أحد مديري الشركات الأجنبية التي لها فروع في مصر يذكر لفريق المراجعة بالشركة التي يعمل بها أنه يُحاسب على التنبؤات أكثر من الفعلي.

(4) O. Ray Whittington, " Financial Accounting and Reporting", CPAexcel Exam Review 2014 Study Guide, John Wiley & Sons Inc, Hoboken, New Jersey, 2014, P.161.

بناءً على تلك الافتراضات وباستخدام نفس المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية التاريخية وذلك بهدف زيادة اعتمادية تلك المعلومات المستقبلية<sup>(١)</sup>.

ويهدف معيار اختبار المعلومات المالية المستقبلية إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة باختبار وإبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية متضمنة إجراءات الاختبار للحصول إلى أفضل التقديرات والافتراضات النظرية، ويتم تناول تلك الخدمة من خلال عرض ما يلي:

### الأمر التي ينبغي على المحاسب القانوني الحصول على أدلة كافية عنها عند اختبار المعلومات المالية المستقبلية:

- يمكن أن تشمل المعلومات المالية المستقبلية العديد من التوقعات أو التنبؤات التي تخص قوائم مالية كاملة أو جزءاً منها<sup>(٢)</sup>، وطبقاً لما ورد بالفقرات من (٧:٢) من المعيار رقم (٣٤٠٠) أنه عند قيام المحاسب القانوني بإجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية:
- (أ) أن الافتراضات التي تم استخدامها في الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تُعتبر معقولة.
- (ب) أن المعلومات المالية المستقبلية مُعدة إعداداً جيداً على أساس تلك الافتراضات.
- (ج) أن يتم عرض المعلومات بطريقة مناسبة ويتم الإفصاح الكافي عن كل الافتراضات الهامة.
- (د) أن الخدمة تم إعدادها على أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.
- ومن الباحثين<sup>(٣)</sup> من يرى أنه "تقع مسؤولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة بما في ذلك إختيار الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات والإفصاح عنها. وقد يطلب من مراجع الحسابات أن يقوم باختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها سواء كان الغرض من استخدامها داخلياً أو استخدامها بواسطة أطراف أخرى خارج المشروع".

### ١/٢/٢/١/١ المقصود بالمعلومات المالية المستقبلية والتنبؤات والتقديرات المستقبلية<sup>(٤)</sup>:

يقصد "بالمعلومات المالية المستقبلية" طبقاً لما ورد بالمعيار رقم (٣٤٠٠) بأنها "تلك المعلومات المالية المبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل، ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها، وهي تخضع بطبيعتها للحكم الشخصي بدرجة عالية، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصي، وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو خليط من كليهما وعلى سبيل المثال قد يكون هناك تنبؤات عن عام واحد بالإضافة إلى تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام".

(١) لمزيد من التفصيل عن تلك الخدمة يتم الرجوع إلى: المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، معيار رقم (٣٤٠٠)، اختبار المعلومات المالية المستقبلية.

(2) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation CPA Exam Review 2013-2014", **Op. Cit.**, P.291.

(٣) د/أحمد محمد نور وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص ٢٩٤.

(4) For more information about the **prospective financial information** please see:

- O.Ray Whittington, " Financial Accounting and Reporting", **Op. Cit.**, P.161.
- Timothy F. Gearty, et al, **Op. Cit.**, P. P. A2-80: A2-86.

وطالما أن الظروف المحيطة بالاستثمار تكون في إطار المخاطرة وعدم التأكد لذا يكون من الرشد استقراء الواقع والتنبؤ بما سيكون عليه الحال في المستقبل<sup>(١)</sup>. ويُقصد "بالتنبؤات" طبقاً لما ورد بالفقرة الرابعة من المعيار رقم (٣٤٠٠) بأنها المعلومات المُعدّة على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها وذلك في التاريخ الذي يتم فيه إعداد المعلومات، وتُعتبر تلك التنبؤات هي العامل الأساسي الأول المستخدم في التخطيط السليم للمنشأة. "حيث يتمثل التخطيط في دراسة وتحديد أهداف النشاط الاقتصادي للمنشأة والتنسيق فيما بين تلك الأهداف، وبدون تخطيط سليم يكون من المستحيل تحقيق الأهداف"<sup>(٢)</sup>.

كما يُقصد "بالتقديرات المستقبلية" طبقاً لما ورد بالفقرة الخامسة من المعيار رقم (٣٤٠٠) بأنها المعلومات المالية المستقبلية المُعدّة في ضوء افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية ورد فعل الإدارة تجاهها والتي ليس من الضروري أن تحدث، أو خليط من الافتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والافتراضات النظرية، وتوضح مثل هذه المعلومات النتائج المحتملة (وذلك في تاريخ إعداد المعلومات) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال (سيناريو "ماذا لو").

ويتضح مما سبق أنه يتم التنبؤ ومن ثم يتم إعداد التقديرات بناء على تلك التنبؤات. وقد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية كلها أو واحد أو أكثر من هذه القوائم ويمكن إعدادها كأداة داخلية للإدارة للمساعدة مثلاً في تقييم جدوى استثمار رأسمالي أو للتقديم للغير.

وتقع مسؤولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة بما في ذلك تحديد الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات والإفصاح عنها، وقد يُطلب من المحاسب القانوني أن يقوم باختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها سواء كان الغرض من استخدامها داخلياً أو بمعرفة الغير.

#### ٢/٢/٢/١/١ تأكيدات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية:

وطبقاً لما ورد بالفقرتين (٨ ، ٩) من المعيار رقم (٣٤٠٠) أنه نظراً لتعلق القوائم المالية المستقبلية بأحداث لم تقع وقد لا تحدث على الإطلاق، وبالرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التي بُنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية، إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية، ولذلك تُعتبر أدلة تنبؤية في طبيعتها وذلك بعكس معظم الأدلة المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، لذا فإن المحاسب القانوني ليس في موقف يسمح له بإبداء رأى عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها.

وبالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الافتراضات التي بُنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية فقد يكون من الصعب على المحاسب القانوني الحصول على قدرٍ كافٍ من الإقناع لإبداء رأى إيجابي بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام والمؤثر، وإذا كانت المحاسبة تعترف بالموضوعية التقليدية (مثل الدليل المستندى أو الورقي) في الإثبات المحاسبي من خلال الدليل المستندى، فإنها في مجال التنبؤ تعترف بموضوعية أساليب القياس المؤدية إلى موضوعية نتائج القياس، ولعل ما نتيجته بحوث العمليات من أساليب رياضية وإحصائية تتسم بالموضوعية العاكسة لعدم التحيز، يُشير إلى أن استخدامها يُتيح نتائج قياس موضوعية شريطة ضمان سلامة البيانات والمعلومات

(١) د/عادل طه فايد، أسواق الأوراق المالية (البورصات) وصناديق الاستثمار، مكتبة عين شمس، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٥٠.

(٢) د/أحمد على إبراهيم، المحاسبة الإدارية، بدون ناشر، ٢٠٠٥، ص ٢٠.

المستخدمة<sup>(١)</sup>. ومع أن هذه النتائج قد تتسم بالموضوعية ولكنها تظل افتراضات يُمكن ألا تحدث، حتى في ظل ظروف اقتصادية تتسم بالاستقرار النسبي.

وعليه فعند إبداء الرأي عن مدى معقولية افتراضات الإدارة فإن المحاسب القانوني يُقدم فقط مستوى معتدل من التأكيد في ضوء ما حصل عليه من بيانات ومعلومات. أما إذا كان في تقدير المحاسب القانوني أنه قد تم الحصول على درجة معقولة من الإقتناع، فلا يوجد ما يمنعه من إبداء رأى إيجابي على تلك الافتراضات.

### ٣/٢/٢/١/١ قبول مهمة اختبار معلومات مالية مستقبلية:

وطبقاً لما ورد بالفقرات من (١٢:١٠) من المعيار رقم (٣٤٠٠) أنه قبل قبول مهمة اختبار معلومات مالية مستقبلية على المحاسب القانوني أن يدرس عدة أمور منها:

- \* الغرض الذي تُستخدم فيه هذه المعلومات.
- \* ما إذا كانت المعلومات سيتم توزيعها بشكل محدود أم بشكل عام.
- \* ما إذا كانت طبيعة الافتراضات تمثل أفضل التقديرات أو أنها افتراضات نظرية.
- \* العناصر المكونة لتلك المعلومات.
- \* الفترة التي تُغطيها المعلومات.

وعلى المحاسب القانوني ألا يقبل، أو عليه أن ينسحب من المهمة عندما تكون الافتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو عندما يعتقد أن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير ملائمة للغرض المُعدة من أجله.

ويرى الباحث أنه على المحاسب القانوني والعميل أن يتفقا على شروط المهمة ومن مصلحة كل من المنشأة والمحاسب القانوني، أن يقوم المحاسب القانوني بإرسال خطاب قبول المهمة للمساعدة في تفادي أى سوء فهم خاص بالمهمة. ويتعين أن يتناول خطاب قبول المهمة الأمور السابقة، وأن يُحدد مسئولية الإدارة عن الافتراضات وعن إمداد المحاسب القانوني بالمعلومات والبيانات المستخدمة للوصول إلى الافتراضات، وذلك حتى يحمى المحاسب القانوني نفسه من المساءلة القانونية.

### ٤/٢/٢/١/١ التعرف على طبيعة نشاط المنشأة:

لقد تناول معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) بشيء من التفصيل تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام، وتناول المعيار رقم (٣٤٠٠) درجة المعرفة المطلوبة عن طبيعة النشاط عند اختبار المعلومات المالية المستقبلية. وطبقاً لما ورد بالفقرات من (١٥:١٣) من المعيار رقم (٣٤٠٠) أنه على المحاسب القانوني أن يحصل على مستوى كافٍ من المعرفة عن نشاط المنشأة ليكون بمقدوره أن يُقيّم ما إذا كانت كافة الافتراضات الهامة المطلوبة قد تم تحديدها. ويحتاج المحاسب القانوني أيضاً للتعرف على الخطوات التي تقوم بها المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية<sup>(٢)</sup>.

(١) د/عادل طه فايد، أسواق الأوراق المالية (البورصات) وصناديق الاستثمار، مرجع سبق ذكره، ص ٥٠.

(٢) لمزيد من التفصيل يُرجى الرجوع إلى ما يلي:

١- المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، معيار رقم (٣٤٠٠)، مرجع سبق ذكره، الفقرات من ١٣ : ١٥.

٢- د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره، ص ٣٢٩-٣٣٠.

**٥/٢/٢/١/١ دراسة الفترة التي تُغطيها المعلومات المالية المستقبلية:**

طبقاً لما ورد بالفقرة رقم (١٦) من المعيار رقم (٣٤٠٠) أنه على المحاسب القانوني أن يأخذ في اعتباره الفترة التي تُغطيها المعلومات المالية المستقبلية حيث أن الافتراضات التي بُنيت عليها تلك المعلومات تزداد درجة عدم واقعيتها بزيادة الفترة التي تُغطيها تلك المعلومات حيث أنه كلما طالّت الفترة كلما قلت قدرة الإدارة على الوصول إلى افتراضات مبنية على أفضل التقديرات.

"وقد يتم عرض الموضوع محل التأكد في نقطة زمنية معينة أو قد يتم تغطية الموضوع على مدار فترة من الزمن"<sup>(١)</sup>، ويستنتج مما سبق أن العلاقة بين طول الفترة الزمنية ودقة المعلومات المالية التي تُغطيها خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية علاقة عكسية، وتتأثر تلك الفترة بدورة التشغيل ودرجة اعتمادية الافتراضات وحاجات المستخدمين.

**٦/٢/٢/١/١ إجراءات الاختبار:**

طبقاً لما ورد بالفقرات من (٢٥:١٧) من المعيار رقم (٣٤٠٠) أنه عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الاختبار يجب على المحاسب القانوني أن يراعى:

- (أ) إمكانية وجود تحريفات هامة ومؤثرة.
  - (ب) الخبرة المكتسبة من مهام التأكد السابقة.
  - (ج) كفاءة الإدارة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية.
  - (د) مدى تأثير المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصي للإدارة.
  - (هـ) مدى كفاية موثوقية البيانات التي تم استخدامها لإعداد المعلومات المالية المستقبلية.
- وعلى المحاسب القانوني أن يُقيّم مصادر الأدلة المؤيدة لافتراضات تقديرات الإدارة وإلى أي حد يُمكن الاعتماد عليها، وعلى الرغم من أنه ليس من الضروري الحصول على أدلة لتدعيم الافتراضات النظرية إلا أنه عليه أن يحصل على درجة إقتناع كافية بأن تلك الافتراضات مُتسقة مع الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بعدم واقعيتها أو الإقتناع بها.
- ويرى الباحث أنه على المحاسب القانوني أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذي تُستخدم فيه المعلومات المالية المستقبلية ومدى اكتمال افتراضات الإدارة وقبول الإدارة لمسئوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية، ومن ثم تحديد مسؤولية الإدارة والمحاسب القانوني عن تقديم تلك الخدمة.

**٧/٢/٢/١/١ العرض والإفصاح:**

يتضح من عرض الفقرة رقم (٢٦) من المعيار رقم (٣٤٠٠) أنها اشترطت عند العرض والإفصاح الوضوح وسهولة الفهم وإمداد مستخدم المعلومات المالية المستقبلية بالمعلومات التي تُساعده ولا تضلّه، والإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، كما يتم الإفصاح عن الافتراضات التي أُعدت على أساسها التقديرات، وينبغي الإشارة إلى أية تطورات لهذه التقديرات وأثرها على نتائج خدمة التأكيد، والإشارة أيضاً إلى أية تغييرات في السياسات المحاسبية.

(١) د/أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سبق ذكره، ص ٦٨.

## ١/٢/٢/٨ التقرير الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية :

وطبقاً لما ورد بالفقرات من (٣٣:٢٧) من المعيار رقم (٣٤٠٠) أنه ينبغي أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية العناصر الرئيسية لاكتمال التقرير، والتي سيتم ذكرها تفصيلاً عند تحديد مسؤولية المحاسب القانوني عن تلك الخدمة في الفصل التالي.

ويجب أن يتضمن التقرير ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني كنتيجة لفحص الأدلة المؤيدة للافتراضات ما يدعوه للاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً مناسباً للمعلومات المالية المستقبلية.

وهناك من يرى<sup>(١)</sup> أنه يمكن أداء خدمة التأكيد على القوائم المالية المستقبلية من خلال ثلاثة أنواع من التأكيدات هي:

١- المطابقة Compilation: وفي تلك الحالة لا يوجد تأكيد من قبل المحاسب القانوني على القوائم المستقبلية وإنما مطابقة مع الافتراضات المقدمة من قبل الطرف المسئول، والبحث عن الأخطاء الجوهرية look for obvious errors.

٢- الفحص Examination: وهنا يتم إبداء رأى عن تلك القوائم المستقبلية.

٣- إجراءات متفق عليها Agreed-upon procedures: وفي تلك الحالة لا يبدى المحاسب القانوني رأياً. وينبغي على مقدم خدمة التأكيد أن يبين ما إذا كان من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية، حيث أن الأحداث المتوقعة غالباً ما لا تتحقق كما هو متوقع وقد يكون الاختلاف جوهرياً أيضاً. وعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى زمني، فيجب النص على أنه لا يمكن إعطاء تأكيدات بأن النتائج الفعلية ستقع داخل هذا المدى، وفي حالة التقديرات، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بغرض (يذكر السبب) باستخدام مجموعة من الافتراضات والتي تتضمن افتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من المُحتم أن تتحقق هذه الافتراضات. ولذا فينبغي تحذير القارئ بأن المعلومات المالية المستقبلية يجب ألا تُستخدم في غير الغرض الموضح بها، -ومن وجهة نظر الباحث فإنه - في كل الحالات لا يعتبر المحاسب القانوني مسؤولاً عن تحديث نتائج التقرير في ظل تغيير الظروف القائمة أثناء أدائه لخدمة التأكيد.

"ويُعتبر المحاسب المهني عن رأى واستنتاج يوفر مستوى معين من التأكيد عما إذا كان موضوع خدمة التأكيد يتفق في كافة النواحي الهامة مع المعايير الملائمة المحددة، وعند أداء مهمة إبداء الرأى يرتبط استنتاج المراجع بافتراضات معينة مقدمة من طرف مسئول. وتتمثل تلك الافتراضات في رأى الطرف المسئول عن الموضوع المحدد والمبنية على معايير مناسبة محددة. ويمكن أن يقوم المراجع بالتعبير عن رأيه عن الافتراضات المقدمة من الطرف المسئول أو يوفر رأياً معيناً بخصوص الموضوع محل التأكيد بطريقة مماثلة للافتراضات المقدمة عن طريق الطرف المسئول"<sup>(٢)</sup>، وقد ذكر المعيار رقم (٣٤٠٠) مثلاً لجزء من تقرير غير متحفظ عن (تنبؤ)، ومثالاً آخر لجزء من تقرير غير متحفظ على معلومات مالية مستقبلية.

وفي حالة تأثر عملية الاختبار بظروف تمنع تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تُعتبر لازمة في تلك الظروف فعلى المحاسب القانوني إما أن ينسحب من المهمة أو أن يتمتع عن إبداء رأى في تقريره عن المعلومات

(1) Timothy F. Gearty, et al, **Op. Cit.**, P. A2-81.

(٢) د/أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سبق ذكره، ص ٧٠.

المالية المستقبلية وأن يصف هذا القيد على نطاق الاختبار في تقريره وذلك حتى يعفى نفسه من تحمل المسؤولية الخاصة بتلك الظروف.

### ٣/٢/١/١ خدمة التأكيد عن الأداء البيئي:

تُعرف هذه الخدمة على أنها خدمة مهنية مستقلة تقوم على مراجعة الأنظمة والأحداث والنظم المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة والمعلومات المرتبطة بتلك الأنشطة والأحداث والنظم للتحقق من مطابقتها بالمقاييس المحددة وتقديم تأكيد مكتوب إلى إدارة المنشأة وجمهور المتعاملين معها بشأن مدى صدق التقرير البيئي الذي أعدته الإدارة<sup>(١)</sup>. ويلزم التساؤل في هذا المجال، هل تكون المراجعة البيئية منفصلة عن المراجعة المالية من خلال خدمات التأكيد الأخرى؟، وهو ما يتناوله الباحث ضمن هذا البحث، أم يتم القيام بها في إطار مراجعة القوائم المالية للمنشأة؟ وإلى أي مدى يؤثر ذلك على فعالية وموضوعية تقرير مراقب الحسابات وذلك في ضوء معايير المحاسبة. ولقد بدأت العديد من منشآت الأعمال في الإستجابة لمطالب المستثمرين وأصحاب المصالح في التعرف على معلومات تتعلق بالمسئولية البيئية للمنشآت، وذلك في شكل تقارير بيئية دورية تصدر بصورة منفصلة عن التقارير المالية السنوية، ويرى الباحث أن التقارير البيئية تختلف بصورة كبيرة من منشأة لأخرى، وبالتالي فإنها تكون غير قابلة للمقارنة، بل إن المعلومات الواردة في الكثير من تلك التقارير قد ينقصها المصداقية حيث أنها لم تراجع بصورة مستقلة بواسطة أطراف خارجيين، ويرجع ذلك إلى أنه حتى الآن لا توجد مراجعة بيئية إلزامية تلزم بها منشآت الأعمال، وذلك على الرغم من الإدراك المتزايد عالمياً ومحلياً بأهمية الحفاظ على البيئة. فالمشروع بالإضافة إلى أهدافه الاقتصادية والمالية يجب أن يساهم أيضاً في تحقيق الرفاهية للمجتمع ومن ثم يقوم المحاسب القانوني بالإضافة إلى مراجعته للقوائم المالية للمشروع مراجعة القوائم والتقارير الاجتماعية والتي توضح الأداء الاجتماعي للمشروع وتكون مسئولية المحاسب القانوني في هذه الحالة تجاه المجتمع<sup>(٢)</sup>. ويرى أحد الباحثين<sup>(٣)</sup> "أن المراجعة البيئية تضيف على المعلومات البيئية التي تم الإفصاح عنها الثقة لدى مستخدمي المعلومات، لذا فإنها تكتسب أهمية كبيرة في هذا الجانب، أضف إلى ذلك أن المراجعة مهنة في خدمة المجتمع، وبالتالي فإنها إذا لم تقدم للمجتمع ما يحتاجه من خدمات متجددة بمرور الوقت فقد تتلاشى هذه المهنة ويظهر بدائل لها".

وقد تشمل خدمة التأكيد عن الأداء البيئي، من خلال تأكيد الإلتزام وتحديد مدى قيام المنشأة بمقابلة أو الإلتزام المنشأة بكل اللوائح والقوانين المرتبطة بالممارسات البيئية للمنشأة، أو من خلال تحديد مدى كفاءة وفعالية إستخدام النظم الداخلية للمنشأة في إدارة المخاطر البيئية، وقد يكون من خلال قياس عدالة قيم الإلتزامات البيئية المستحقة على المنشأة وكذلك التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية.

(١) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره، ص ٣٢١، نقلاً عن:

Collison, David, and Slomp, Saskia, "Environmental Accounting Auditing and Reporting In Europe", *European Accounting Review*, Vol. 19, Issue 1, May 2000, P.121.

(٢) د/سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، الطبعة السابعة، بدون ناشر، ٢٠٠٣، ص ٤٠.

(٣) د/مصطفى راشد العبادي، الدور المرتقب لمراقب الحسابات إزاء مراجعة الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية: رؤية مستقبلية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السنوي الثالث بكلية التجارة بينها، جامعة الرقازيق بعنوان ما بعد الإصلاح المالي في مصر: رؤية مستقبلية في ضوء تحديات القرن الحادي والعشرين، الفترة من ١٠-١١ نوفمبر، ١٩٩٨، ص ١١.

وقد تتم تلك الخدمات من خلال مراجعة النتائج وتقييم الأداء لتحديد فاعلية وكفاءة النظام تحديد مدى ملاءمة سياستها البيئية لنشاط المنشأة، والقيام بالأعمال الوقائية بهدف لتحسين المستمر للأداء البيئي.

ومن خلال تلك الخدمة يتم تقييم هل تقوم المنشأة بتحديد المجالات التي تحتاج إلى إجراءات تصحيحية وتلك التي تحتاج إلى إجراءات وقائية أو تحسين مستمر؟، وهل متابعة إدارة المنشأة للإجراءات التصحيحية والوقائية فعالة وتتم في التوقيت المناسب أم لا؟

وهناك العديد من المستخدمين الذين يعتمدون على هذه الخدمة مثل المستثمرين والمقرضين والعمال والمستهلكين والمنظمات غير الحكومية والهيئات الحكومية والتشريعية وأفراد المجتمع، ويتطلب تقديم خدمة تأكيد التقارير البيئية ما يلي:

- ١- توافر المعرفة والتأهيل العلمي والعملية للمراجع ومساعدته في مجال التقنيات البيئية وآثار وأنواع المخاطر البيئية التي تواجه المنشأة محل الفحص<sup>(١)</sup>.
  - ٢- قيام المحاسب القانوني بتكوين فريق ذي خبرة بهذا المجال من خدمات التأكيد، وذلك للقيام بعملية التأكيد وتظهر مهارة المحاسب القانوني في إدارة الفريق والإشراف عليه<sup>(٢)</sup>.
  - ٣- متابعة التطورات الحاصلة في مجال تطوير المقاييس والمعايير المتعلقة بأداء هذه الخدمة.
- ويرى الباحث أن هناك توسعاً ملحوظاً في خدمات التأكيد، حيث ظهرت خدمات التأكيد المتعلقة بتأكيد الثقة في موقع العميل الإلكتروني وغيرها من الخدمات التي تم تناولها مما يمكن أن يطلق عليه توسعاً أفقياً في خدمات التأكيد.

أما عن التوسع الرأسي فيتمثل في "تطوير أداء العمل المرجعي ليتلاءم مع التطورات التقنية المتلاحقة في أساليب تشغيل نظم المعلومات على اختلاف فروعها وما تستعين به من وسائل عالية التقنية، وذلك بالإضافة إلى المتغيرات المتعددة والارتباط العضوي الحادث والمتطور بين العلوم والمعارف المختلفة متمثلاً في تداخل العلوم السلوكية والأساليب الكمية- رياضية وإحصائية- مع فروع المحاسبة والمراجعة المختلفة"<sup>(٣)</sup>.

وفي ضوء ما تم تناوله في هذا المبحث يرى الباحث أن خدمات التأكيد هي خدمات مهنية مستقلة يؤديها المحاسب القانوني من خلال تقديم معلومات ضرورية مالية وغير مالية مرتبطة بها، بالإضافة إلى تحسين جودة تلك المعلومات وتعزيز درجة الثقة فيها باستخدام مقاييس معينة ومحددة، وذلك بهدف خدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة في مرحلة صنع القرار، وكما أنها قد تعتبر أشمل من خدمات المراجعة التقليدية، حيث أن الخدمات التقليدية للمراجعة هي إحدى خدمات التأكيد والتي يبدى فيها المحاسب القانوني رأياً عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، أما في حالة خدمات التأكيد الأخرى فقد يساهم المحاسب القانوني في إعداد الموضوع محل التأكد، وكما أنه تتطور بيئة العمل في مجال تقديم الاستشارات المهنية للمحاسبين القانونيين مع التطور في تقنية المعلومات والدخول في عصر

(1) International Network for Environmental Management (INEM) "How To Carry Out An Internal Environmental Audit" 1998. Available at: [www.inem.org/Htdocs/Toolkit/Too16-2html](http://www.inem.org/Htdocs/Toolkit/Too16-2html), Retrieved at: 21/05/2010.

(2) Lightbody, Margaret, "Environmental Auditing: The Audit Theory Gap", *Accounting Forum* (Black Well), Vol.24, Issue 2, June 2000, P.155.

(٣) د/عادل طه فايد، مراجعة دراسات جدوى المشروعات الاستثمارية واختبار مدى ملاءمة الأنظمة الخبيرة للتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ٩.

العولمة، كما أنه في إطار التطور في خدمات التأكيد فإن هناك تحديات جديدة تواجه المحاسب القانوني تتمثل فيما تتطلبه خدمات التأكيد الحديثة، والذي يُعتبر بمثابة البعد الأفقي للتوسع في الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة للمجتمع، حيث تزداد الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني نتيجة التوسع الأفقي في خدمات التأكيد وتحتاج دعماً من الباحثين والجمعيات والهيئات المهنية والعلمية لإرساء قواعدها وتطويرها، حيث أن وجود خدمات التأكيد وأدائها بالشكل الملائم له تأثير فعال على تنشيط سوق الخدمات المهنية في مصر، بالإضافة إلى دورها في الحد من مخاطر التقنية الحديثة، بالإضافة إلى أنه لا توجد حاجة لتلك الخدمات إن لم تعمل على إضفاء الثقة في القوائم والتقارير المالية ومساعدة متخذي القرارات.

وقد تناول الباحث بعض أنواع خدمات التأكيد سواء كانت تهدف إلى زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات، أو تتضمن وضع المعلومات في شكل أو في سياق يُسهل من عملية اتخاذ القرار، ومنها خدمة تأكيد الثقة في موقع العميل الإلكتروني (الشبكة الدولية)، (وفي نظم المعلومات لدى العميل)، بالإضافة إلى خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية، وخدمة التأكيد عن الأداء البيئي.

وبعد عرض وتحليل مفاهيم خدمات التأكيد وبيان المقصود منها، حتى لا يحدث خلط بين مفهوم خدمات التأكيد وغيره من المفاهيم ذات الصلة، وأنه عند أداء تلك الخدمات يوجد علاقة ثلاثية الأطراف تشمل المحاسب القانوني الذي ينبغي أن يتمتع بالاستقلالية لإبداء رأيه عن هذه الخدمة، والطرف المسئول عن موضوع المهمة، بالإضافة إلى المستخدمين المرتقبين، وأنه ينبغي أن يكون موضوع المهمة ملائماً، وقد تم تأديته وفقاً لمقاييس محددة مناسبة، حتى تتوفر الأدلة الملائمة والكافية لإبداء رأى في تقرير تأكد مكتوب موثوق فيه لأنه من قبل مهني محايد، ويعتمد عليه من قبل مستخدمى خدمة التأكيد لإتخاذ القرار الأصوب للحد من الأزمات المرتبطة بإبداء رأى غير صحيح، وتم تناول بعضها بالتحليل، وما إشتملت عليه تلك الخدمات وطبيعتها وبعض أنواعها الواردة عن المنظمات المهنية، لذا يكون من الملائم بيان وعرض ممارسات إدارة الأرباح كإحدى مسببات الأزمات المالية، ودور تلك الخدمات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال توضيح مفاهيم ممارسات إدارة الأرباح وكيفية اكتشافها وقياسها ودور تلك الخدمات في إضفاء الثقة لدى متخذي القرارات في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية، على النحو الذي يتضح في المبحث الثاني من هذا الفصل.

## ٢/١ (المبحث الثاني)

## ممارسات إدارة الأرباح وسبل اكتشافها وقياسها، ودور خدمات التأكيد في مواجهتها

"لقد تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة في السنوات الأخيرة إلى العديد من الانتقادات المتعلقة بضعف دور المراجع الخارجي في منع أو التقرير عن بعض ممارسات الإدارة التي تهدف إلى إدارة الأرباح بهدف تحقيق مكاسب معينة للإدارة. بالإضافة إلى أنه لم تتضمن تقارير المراجعين الخارجيين لبعض الشركات الأمريكية التي أفلست أي إشارة على وجود بعض الممارسات من قبل الإدارة بهدف إدارة الربح، مما أدى إلى انخفاض ثقة مستخدمي القوائم المالية كنتيجة لإدارة الأرباح، وما يستتبعها من انخفاض جودة المعلومات المحاسبية"<sup>(١)</sup>.

وهو ما جعل مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصالح الأخرى تتحرى الدقة عند اختيار المراجع- لما له من دور في الحد من تلك الممارسات<sup>(٢)</sup>- أو الاعتماد على تقريره، وذلك في ظل مجتمع يفترض أن لديه الثقة في أداء المحاسبين القانونيين، وفي نطاق نظرية التأمين Insurance Theory "التي تفترض بأن المراجعين ذوي السمعة الحسنة، يقدمون ضمانات إضافية للأطراف التي تقدم الموارد المالية، في الظروف التي يوجد فيها احتمالات وجود دعوى قضائية. وقد ناقشت وأظهرت العديد من الدراسات علاقة سمعة مراجع الحسابات بجودة الأداء المهني، ومن ثم بجودة التقرير المالي وتعزيز مصداقيته"<sup>(٣)</sup>، وهو ما جعل لزاماً على المهنيين بذل العناية المهنية الواجبة عند القيام بأداء خدمات التأكيد وعرض المعلومات المحاسبية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ويرى بعض الباحثين<sup>(٤)</sup> أنه "كان على إثر الفضائح المحاسبية وإخفاقات المراجعة المرتبطة بانهيار العديد من الشركات العالمية أنه قد تأثرت بها كافة منشآت المحاسبة العامة الخمس الكبيرة ومهنة المراجعة عامة"، ولقد تأثرت مهنة المراجعة في مصر، حيث كانت هناك من الشركات التي تراجع عن طريق مكتب Arther Anderson، وبذلك تولدت حالة من التخوف من أداء المهنيين على المستوى المحلي أيضاً- من ناحية - ومن الممارسات التي تقوم بها الإدارة لتضليل مستخدمي القوائم المالية من ناحية أخرى.

إضافة لما سبق فإن هناك من يرى<sup>(٥)</sup> أنه "نظراً لوجود العديد من سلبيات ممارسات إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية، حيث أن إدارة الأرباح مهما كان سبب حدوثها فمن المحتمل أن تؤدي إلى إحداث تضليل في القوائم

(١) د/محمد أحمد حنفي، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية - مع دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٠، ص ٤٢.

(٢) لمزيد من التفصيل حول دور المراجع فيما يتعلق بالمحاسبة الابتكارية يرجى الرجوع إلى: د/حامد طلبه محمد، دراسات في المراجعة، بدون ناشر، ٢٠١٢، ص ١٠-١٢.

(٣) د/آمال محمد عوض، قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بيني سويف، جامعة القاهرة، العدد (٣)، ديسمبر ٢٠٠٣، ص ٧٥-٧٦.

(4) Willie E. Gist, Winifred D. Scott and Trimbak Shastri, "External Auditor's Ethical Dilemma: Perceived Threat to Auditor's Responsibility Posed by the Auditor's Allegiance to Corporate Management", **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy**, No. 14(3), August, 2013.

Available at: <http://ssrn.com>, Retrieved at: 26/6/2014, P.1.

(٥) د/محمد أحمد إبراهيم خليل، مرجع سبق ذكره، ص ٢٣٨.

المالية كما تؤثر على استغلال الموارد الاقتصادية، وأن لجوء الشركات إلى إدارة الأرباح عن طريق تمهيد الدخل يجعل النتائج غير مماثلة للواقع وبالتالي يعطى مؤشراً غير صحيح عن أداء الشركة وربما يترتب على ذلك قرارات من المستفيدين (خاصة المستثمرين) مبنية على معلومات مضللة"، وهو ما يؤدي إلى وجود أزمات مالية وتدهور الحالة الاقتصادية للمجتمع، ولذا وجب الأمر التعرف على تلك الأساليب غير الواضحة، وهو ما سعت إليه المنظمات المهنية في إتخاذ العديد من الإجراءات وكذلك ما ورد مع صدور قانون Sarbanes – Oxley في الولايات المتحدة الأمريكية بتاريخ ٣٠ يوليو ٢٠٠٢ لينظم المهنة والأداء المهني لمراجعي الحسابات، والذي عمل على وجود تأثير جوهري لدور لجان المراجعة في مراقبة الشركات التي يعملون بها<sup>(١)</sup>، لذا يتم تناول متطلبات أداء خدمات التأكيد في ضوء المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية ذات الصلة، وفي ظل هذا القانون، لمواجهة الضرر الإجتماعي عن ممارسات إدارة الأرباح.

"ويتم تطبيق أحكام ذلك القانون على الشركات العامة ومنشآت المحاسبة العامة التي تقوم بمراجعتها. وقد نشأة فكرة ذلك القانون في ديسمبر عام ٢٠٠١ إثر حدوث وقائع إفلاس شركة إنرون بعد شهر فقط بعد ما سمحت بأخطاء محاسبية أسفرت عن تضخيم الأرباح منذ عام ١٩٩٤ بحوالي ٦٠٠ مليون دولار، مع وجود ٦٢ مليون دولار أرباح محققة، وقد اعتبرت تلك الحالة الأكبر للإفلاس في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية، ورغماً عن ذلك فقد أعقب ذلك بشهور عدة وجود حالة ضخمة من الغش والإفلاس لشركة World Com في يوليو عام ٢٠٠٢ بمبلغ ١٠٠ بليون دولار في الأصول، وأن كلاً من شركتي World Com & Enron كان يتم مراجعتها عن طريق مكتب Arther Anderson وهو من أكبر منشآت المراجعة الخمس الكبار في العالم في ذلك الوقت، وقد توقف هذا المكتب عن العمل بعد ما تبين أنه كان متورطاً في تعطيل العدالة في قضية Enron في يونيو عام ٢٠٠٢، وأن مثل تلك الحالات المقرر عنها الغش وفشل المراجعة المزعوم في شركات أخرى تُشير إلى تولد مخاوف من أداء المراجعين، وأن قصور أداء المراجع لم يكن مقصوراً على منشأة Arther Anderson<sup>(٢)</sup>، وهذا ما أدى إلى وجود حالة من الفزع لدى العديد من فئات المجتمع تجاه ما يقوم به المحاسب القانوني عند غياب ضميره وتواطئه مع العملاء.

ورغمًا عما سبق فإن المديرين يدركون أن إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع للمنشأة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل. ومن أهم هذه المشاكل ما يلي<sup>(٣)</sup>:

- ١- تخفيض قيمة المنشأة.
- ٢- تلاشى المعايير الأخلاقية.
- ٣- إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.
- ٤- العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية.

وفي ضوء ما سبق تطلب الأمر تحليل ممارسات إدارة الأرباح في الفكر المحاسبي وأثرها على المعلومات المحاسبية وسبل اكتشافها وقياسها، وذلك بهدف ربط الفكر المحاسبي بالواقع الاقتصادي وما يطرأ عليه من تطورات.

(1) Annemarie K. Keinath and Judith C. Walo, "Audit Committee Responsibilities Disclosed Since Sarbanes-Oxley", **The CPA Journal**, June 2008, P.1.

(٢) د/أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سبق ذكره، ص ٨٥.

(٣) د/سمير كامل محمد عيسي، مرجع سبق ذكره، ص ١٩.

وإن ما يعرف "بالمحاسبة الابتكارية أو الإبداعية أو الإحتيالية أو الخداعية وهي ترجمة لمصطلح أجنبي كثر الحديث عنه خصوصاً في السنوات الأخيرة Creative Accounting"<sup>(١)</sup>، ومن أهم ما تشتمل عليه المحاسبة الابتكارية ما يُطلق عليه في هذا البحث "إدارة الأرباح".  
وفيما يلي بعض التعاريف الخاصة بإدارة الأرباح وذلك لبيان المقصود منها وما اشتملت عليه لتحديد طبيعة وماهية إدارة الأرباح.

### ١/٢/١ مفهوم إدارة الأرباح:

لقد تعددت تعريفات إدارة الأرباح طوال السنوات الماضية، وتتطور هذه التعاريف مع تطور أساليب إدارة الأرباح، فهناك من يرى<sup>(٢)</sup> أنه تحدث إدارة الربح عندما يستخدم المديرون التقدير الشخصي في التقرير المالي وفي هيكله العمليات بطريقة تؤدي إلى تحريف التقارير المالية بهدف تضليل أصحاب المصالح عن الأداء الاقتصادي للمنشأة أو التأثير على نتائج تعاقدية معينة تعتمد على أرقام التقارير المالية.

وهناك من يرى<sup>(٣)</sup> أن مصطلح المحاسبة الابتكارية "ليس حديثاً بشكل كبير، فقد تمت الإشارة إليه في الكثير من المراجع المتخصصة في المحاسبة والمراجعة منذ أكثر من نصف قرن، ليدل على استخدام أساليب فنية محاسبية لإظهار المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على غير حقيقتها عن طريق استغلال مرونة العديد من عناصر كل من الإطار الفكري للمحاسبة (من مفاهيم وفروض ومبادئ....) والجانب التطبيقي لها (من سياسات ومعايير ونظم وإجراءات....) بما يحقق أهدافاً تخص معدّي هذه القوائم على خلاف الحقيقة والواقع الفعلي لنتائج أعمال المنشآت أو مراكزها المالية، .. وما إلى ذلك مما تستهدفه معلومات هذه القوائم المالية.

وبمعنى آخر، فإنه عند القيام بوظيفة "القياس المحاسبي" أو وظيفة "الإفصاح المحاسبي"، ومع تعدد البدائل التي يمكن اختيارها في ذلك، فإن الرغبة في تغيير أو تحريف المعلومات الدالة على واقع المنشأة لتحقيق أهداف احتيالية تخالف هذا الواقع بحيث تُظهر المعلومات المحاسبية أمراً آخر للتأثير على مُستخدمي المعلومات المحاسبية بما يحقق أهداف مُعديها عن طريق سوء استغلال البدائل المتعددة والمتاحة في المحاسبة سواء في إطارها الفكري أو التطبيقي"، وأنه يوجد فرق بين أمرين<sup>(٤)</sup>:

**أولهما:** تمهيد الربح المحاسبي الذي يتم تحديده بمقابلة الإيرادات بالنفقات، بمعنى استخدام أساليب احتيالية في إطار محاسبي للتوصل إلى صافي نتيجة نشاط مرغوب فيه - سواء ربح أو خسارة- لتحقيق أهداف خاصة على خلاف حقيقة الوضع الفعلي، ولا شك أن هذا يُعد ضمن إطار المحاسبة الإبتكارية.

**وثانيهما:** تمهيد الدخل أو الربح الموزع على المساهمين وأصحاب المشروع، ويقصد به رغبة المشروع في تطبيق سياسة توزيع ربح منتظم نسبياً من فترة إلى أخرى وذلك لتفادي مشاكل تقلبات الأرباح القابلة للتوزيع بما قد تسببه من أضرار على صورة المنشأة في نظر ملاكها والغير أيضاً.

(١) د/حامد طلبه محمد، دراسات في المراجعة، ٢٠١٢، مرجع سبق ذكره، ص ٤.

(2) P. M. Healy and J.M. Wahlen, "A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting", **Accounting Horizons**, Vol.13, No. 3 December 1999, P.368.

(٣) د/حامد طلبه محمد، دراسات في المراجعة، ٢٠١٢، مرجع سبق ذكره، ص ٤-٥.

(٤) لمزيد من التفصيل حول التفرقة بين إدارة الربح المحقق وإدارة الأرباح الموزعة يُرجى الرجوع بالتفصيل إلى: المرجع السابق، ص ٥-٦.

وهناك من يرى<sup>(١)</sup> أن ظاهرة إدارة الأرباح تعنى تطويع الأساليب والتقديرات المحاسبية للتأثير في رقم الأرباح المنشور حسب استراتيجيات الإدارة ووقت التقرير عن الأرباح تفادياً لمواقف تعاقدية معينة، أو للتقرير عن مستوى مرضى من الربح باعتباره المقياس التقليدي لأداء الإدارة.

كما أن هناك من الباحثين<sup>(٢)</sup> من قسم إدارة الأرباح إلى نوعين:

النوع الأول: إدارة ربح جيدة وهى إدارة الربح التشغيلية Operational التى تحدث عندما يتخذ المدبرون قرارات لصنع أداء مالى مستقر باستخدام قرارات اختيارية مقبولة.

النوع الثانى: إدارة ربح سيئة وتعنى التدخل بهدف إخفاء الأداء التشغيلي الفعلى بواسطة اعداد قيود محاسبية مصطنعة artificial أو تخفيض التقديرات بطريقة غير معقولة Unreasonable.

ويعرف أحد الباحثين<sup>(٣)</sup> إدارة الأرباح بأنها التخطيط المدروس من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية للاستفادة من الطرق والبدائل أو السياسات المحاسبية المتعددة أو التحكم فى بعض العمليات للوصول إلى مستوى محدد من الأرباح الحالية والمستقبلية لتحقيق مجموعة من الأهداف المختلفة.

وهناك من يرى<sup>(٤)</sup> أن ممارسات المحاسبة الابتكارية هى كل الأساليب المستخدمة فى لعبة الأرقام المالية والممارسات التى يتم استخدامها لإظهار نتيجة النشاط والمركز المالى والتدفقات النقدية وغيرها بصورة مخالفة للواقع عن طريق إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يحقق الأهداف الذاتية للإدارة على حساب مصالح الأطراف الأخرى مستغلة فى ذلك الحرية فى الاختيار المحاسبى والمرونة فى تطبيق القواعد المحاسبية، بالإضافة لابتكار عمليات اقتصادية مصطنعة تفشل القواعد المحاسبية الحالية فى القياس والإفصاح عنها أو من خلال التحكم فى الصفقات والمعاملات، وقد تكون تلك الممارسات متعلقة بأساليب القياس المحاسبى أو تمتد لتشمل أساليب الإفصاح المحاسبى، وقد تخالف تلك الممارسات القواعد والمعايير المحاسبية أو لا تخالفها وإنما تطبقها بشكل متحيز أو بصورة خادعة.

وهناك من يرى<sup>(٥)</sup> أن إدارة الربح هى كل الممارسات المحاسبية التى تتم بواسطة إدارة المنشأة بهدف التأثير على رقم صافى الربح بطريقة انتهازية تؤدى إلى تضليل بعض أصحاب المصالح ونقل الثروة بين الطوائف المختلفة سواء كانت تلك الممارسات تتم فى نطاق السياسات المحاسبية المتعارف عليها أم مخالفة لها.

وتسعى إدارة الأرباح إلى تمهيد الدخل، والذي تراه إحدى الباحثات<sup>(٦)</sup> بأنه سلوك متعمد من قبل الإدارة لتقليل حجم التقلبات والانحرافات غير العادية فى رقم الدخل من وجهة نظر المنشأة، وذلك عن طريق تحويل الأرباح من الفترات التى تصل فيها لأقصى حد ممكن إلى الفترات التى تكون فيها أقل مما يمكن والعكس، حتى يتم التوصل إلى سلسلة مستقرة من الدخل على مدار عدة سنوات، ويتم ذلك من خلال استخدام الإدارة لسياسات محاسبية معينة ضمن مجموعة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP.

(١) د/مدثر طه أبو الخير، إدارة الربح المحاسبى فى الشركات المصرية دليل ميدانى من المتغيرات فى أرصدة المخصصات بالقوائم المالية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٢)، ١٩٩٩، ص ٣.

(2) W.U. Parfet, "Accounting Subjectivity and Earnings Management", A Preparer Perspective, *Accounting Horizons*, Vol. 14, 2000, P.486.

(٣) د/محمد أحمد إبراهيم خليل، مرجع سبق ذكره، ص ٢٣٤.

(٤) أ/مصطفى سامى عبدالسميع، مرجع سبق ذكره، ص ٦.

(٥) أ/مدحت نجيب الجندى، مرجع سبق ذكره، ص ٦.

(٦) أ/منى مغربى محمد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ٧.

ومما سبق يتضح أن ممارسات إدارة الأرباح تتخذ أشكالاً عدة، تتضمن تمهيد (إدارة) الربح المحقق، وتمهيد (إدارة) الأرباح الموزعة، ولها العديد من السمات التي تهدف إلى إظهار وضع على خلاف حقيقته أو تجميله على خلاف الواقع Window Dressing ومنها ما يلي<sup>(١)</sup>:

- أنها تبدو عمديه، أى أنها ليست من قبيل الأخطاء غير العمدية التي قد تحدث نتيجة السهو، أو الإهمال أو التقصير أو حتى الجهل بأصول أو قواعد المحاسبة.
  - فالإحتيال، أو الخداع والغش، أو الإبتكار غير الأخلاقي، أو الإبداع فى كل ذلك لا يمكن - بالمنطق - إلا أن يكون مقصوداً ومتعمداً.
  - أنها - بالضرورة - إحتيالية وخداعية، أى أنها تستهدف التدليس والتحريف وتزوير الحقيقة.
  - أن كل ذلك يتم لتحقيق أهداف معينة، فالإحتيال المتعمد لابد أن يكون هادفاً ومغرضاً حيث أن الإلتزام بإظهار أوضاع المنشآت على حقيقتها لا يحقق ما يرغبه معدوا القوائم المالية فى هذه الحالة.
  - غالباً ما تقع هذه الأساليب فى نطاق سوء إستغلال المرونة التي يوفرها وجود بدائل محاسبية متعددة.
- وحيث تتضمن تلك الممارسات التلاعب فى شفافية التقارير المحاسبية ويتم ذلك من خلال الاستفادة من المرونة فى الاختيار بين المبادئ والطرق المحاسبية واستغلال المرونة الممنوحة للطرف المسئول فى تطبيق السياسات والمعايير المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاح أو التغيير من سياسة لأخرى أو يتم اختيار طريقة محاسبية معينة طبقاً لما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥)، "السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ومن خلال الأساليب العديد مثل التحكم فى حجم بعض الأحداث والصفقات التي تقوم بها المنشأة بشكل يظهر نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من التقرير عنها بحسب طبيعتها، وتخفيض الإيرادات عما هو قد تحقق فعلاً، أو تضخيم الإيرادات على عكس الواقع، أو تخفيض أو تضخيم النفقات الإختيارية، وابتكار الأدوات المالية الحديثة التي تفشل القواعد المحاسبية الحالية فى القياس والإفصاح عنها، وبالتالي إظهار الوضع المالى لنتائج الأعمال بصورة مخالفة للواقع، وتكون تلك الممارسات إما لتعظيم منافع الإدارة أو تحقيق الفعالية الاقتصادية، بشكل مخالف للواقع، وبما يحقق الأهداف الذاتية للإدارة، أو يتم استخدام مجموعة من الأساليب التي تحدث تلاعباً فى المعايير والمبادئ المحاسبية لإحداث تضليل فى تلك المبادئ والمعايير، وهو ما ينتج عنه القوائم المالية المضللة أو الإحتيالية والتي تشتمل على تحريفات أو استبعاد لمبالغ أو إفصاح لخداع مستخدميها، والتحايل من أجل الوصول لأغراض محددة، وهو ما يعنى التحكم المتعمد فى التغيرات الطبيعية التي حدثت فعلاً، أو من المتوقع أن تحدث فى أرباح المنشأة زيادةً أو نقصاً لخدمة إدارة المنشأة وذلك من خلال الاختيار من بين مقاييس محاسبية معينة أو قواعد معينة لإعداد التقارير المحاسبية، حتى يتم إظهار الأرباح بصورة أقل أو أكثر انحرافاً عما كان يجب أن يحدث وذلك للتوافق مع رغبة الإدارة.

ويرى الباحث فى ضوء ما سبق أن مفهوم ممارسات إدارة الأرباح يتمثل فيما يلي:

"تُشير ممارسات إدارة الأرباح إلى التدخل المُتعمد من قبل الإدارة أو الطرف المسئول أو معدى القوائم المالية سواء عند تطبيق المعايير، أو عند اتخاذ قرارات تشغيلية أو تمويلية أو استثمارية وذلك بهدف الوصول إلى رقم الربح المُحَقَّق المرغوب فيه على خلاف الواقع والذي يُحقق المصالح الذاتية لها".

(١) لمزيد من التفصيل حول سمات ممارسات أساليب إدارة الأرباح يرجى الرجوع إلى: د/حامد طلبه محمد، دراسات فى المراجعة، ٢٠١٢، مرجع سبق

## ٢/٢/١ دوافع إدارة الأرباح:

يتمثل الدور الجوهرى للتقارير المالية فى التوصيل الفعال للمعلومات المالية للأطراف الخارجية فى الوقت وبالطريقة المناسبة. وتعتبر المعلومات المحاسبية أساساً جوهرياً للعديد من القرارات، لذا فإن الاستخدام الشائع للمعلومات المحاسبية من قبل المستخدمين خاصة المستثمرين والمحللين الماليين قد ينشئ حافزاً لدى الإدارة لممارسة بعض النماذج السلوكية بهدف إدارة الأرباح.

"فى إطار الموقع التى تتخذه الإدارة فى المنشأة وافترض سعى الأطراف المتعددة إلى تعظيم منافعها الخاصة، حتى ولو كان ذلك على حساب مصالح الأطراف الأخرى، وما تتيحه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP، من حرية للإدارة لاختيار الطريقة المحاسبية من بين عدة بدائل، ومتطلبات أساس الاستحقاق فى المحاسبة Accruals Accounting، باستخدام أحكام الإدارة وتقديراتها فى العديد من نواحي تطبيق هذا الأساس، فإن الإدارة قد تختار الطريقة المحاسبية والتسويات المحددة وفقاً لأساس الاستحقاق بشكل نفعى، بطريقة تُعظم فيها منافعها المتعددة، سواء كانت محددة من خلال الترتيبات التعاقدية، أو بناء على الأسعار السوقية للأسمهم"<sup>(١)</sup>.

وتتعدد أشكال وأساليب ودوافع إدارة الأرباح حيث يرى أحد<sup>(٢)</sup> الباحثين أنه "من هذه النماذج السلوكية المثيرة للجدل ما تتخذه الإدارة من قرارات تتحكم من خلالها فى المعلومات المحاسبية التى تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالوحدة الإقتصادية. وقد تؤدي هذه القرارات الى التأثير ايجابياً أو سلبياً على صافى الدخل، مما قد يعتبره البعض نوعاً من التحايل أو التلاعب بالمعلومات المحاسبية طالما توافر فى هذا السلوك صفة التعمد، بينما قد يعتبره البعض الآخر - على الرغم من توافر صفة التعمد وتضليل مستخدمى البيانات المالية- سلوكاً قانونياً مشروعاً حتى ولو كان سلوكاً غير أخلاقى طالما أنه يحقق مصلحة الوحدة الاقتصادية".

وكما تتضح دوافع إدارة الأرباح عند تضخيم الأرباح أو تقليص أرقام الخسائر المعلنة فى التقارير المالية لتحسين مظهر الأداء المالى للمنشأة أمام المساهمين، فقد يسعى المديرون إلى تقديم نتائج متقاربة من توقعات المحللين الماليين للحفاظ على مصداقيتهم من ناحية، ولتجنب إجراءات قانونية قد تتخذ ضدهم من ناحية أخرى، وقد تكون محاولة لإظهار الأداء المالى فى ظل الإدارة الجديدة بشكل أفضل مما كان عليه الحال فى ظل الإدارة السابقة، أو محاولة إظهار الإدارة السابقة بمظهر فاشل أو غير كفاء، ونتيجةً لارتباط مكافآت عقود الوكالة بالأرباح فإن ذلك يدفع المديرين للتلاعب فى الأرباح لزيادة مكافآتهم.

ويضيف أحد<sup>(٣)</sup> الباحثين بعض الدوافع مثل ما يلى:

**(أ) تحقيق الوفورات الضريبية للمنشأة:** سواء كانت لمحاولة تخفيض الأرباح حتى يمكن للمنشأة تحقيق وفورات ضريبية بدفع ضرائب أقل (أو خضوعها لشريحة أقل)، وفى حالة الخسائر تسعى الإدارة لزيادة هذه الخسائر، حيث يمكنها الاستفادة بذلك من خلال ترحيل الخسائر للسنوات القادمة، أو فى حالة توافر فترة إعفاء ضريبى تسعى إدارة الشركة إلى تعظيم الأرباح والاعتراف المبكر بها حتى تستفيد من ميزة الإعفاء الضريبى.

(١) د/آمال محمد محمد عوض، قياس أثر الدور الحوكمى لمراجعات الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة فى سوق الأوراق المالية المصرى، مرجع سبق ذكره، ص ٤٦.

(٢) د/سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (٢)، المجلد رقم (٤٥)، يوليو ٢٠٠٨، ص ٣.

(٣) أ/مصطفى سامى عبدالسميع، مرجع سبق ذكره، ص ١٢.

**ب) تحقيق الأمن الوظيفي للإدارة :** حيث أن الإدارة تسعى إلى تحقيق أكبر قدر من الحوافز والمكافآت غير المادية المتمثلة في الأمان الوظيفي والسمعة الحسنة والمركز المرموق وكسب ثقة ملاك المنشأة حتى لو كان ذلك سبباً في قيام الإدارة بممارسات المحاسبة الابتكارية لتحقيق ذلك.

ويؤكد على ماسبق أحد<sup>(١)</sup> الباحثين حيث يعتبر "أحد أهم دوافع قيام إدارة المنشأة للقيام بممارسات إدارة الربح هو خطط الحوافز، حيث تعتبر عقود الحوافز من أهم العقود المالية المكونة للمنشأة لما تساهم به في تحقيق قدر من التوازن بين مصالح الملاك من حملة الأسهم والإدارة".

ومن الباحثين<sup>(٢)</sup> من يرى أنه من أهم دوافع اللجوء إلى هذه الأساليب التهرب الضريبي، غسيل الأموال، أو السعي للحصول على بعض المزايا أو المنح من جهات حكومية أو هيئات دولية من التجميل الكاذب لصورة المنشأة بما يخالف الحقيقة.

كما أن لممارسات إدارة الأرباح أثر على التكلفة السياسية، حيث تسعى المنشآت الكبيرة - في بعض الحالات - إلى تدنية أرباحها، وذلك حتى لا تقوم السلطات بتطبيق قوانين مكافحة الاحتكار، أو تقسيم تلك الشركات بغرض زيادة المنافسة، وأيضاً لخفض معدلات الضرائب عليها.

ويرى البعض<sup>(٣)</sup> أنه بالرغم من تعدد دوافع وأسباب ممارسة عملية إدارة الأرباح إلا أنه يرى أن الدافع الرئيس والذي يستتر وراء الدوافع الأخرى هو تحقيق المكاسب المختلفة المادية والمعنوية لإدارة الوحدة الاقتصادية، حيث تتمثل المكاسب المادية في زيادة حوافز ومكافآت ورواتب الإدارة، أما الحوافز المعنوية فقد تتمثل بعضها في زيادة ثقة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية في الإدارة وتحقيق الأمن الوظيفي لها، علاوة على اكتساب سمعة طيبة في مجال الأعمال تجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل بديلة في حالة فقدانها للفرصة القائمة.

ويرى أحد الباحثين<sup>(٤)</sup> أن تقسيم دوافع إدارة الأرباح - سواء إلى دوافع توصيل المعلومات ودوافع إنتهازية، أو إلى دوافع سلوكية ودوافع تعتمد على سوق المال - يتضمن إما دوافع متعلقة بالمصلحة الذاتية للإدارة، مثل نظم الحوافز والمكافآت، والنشاط التجاري للإدارة في أسهم وسندات الشركة التي تقوم بإدارتها، أو دوافع متعلقة بوضع الشركة وسياساتها، مثل الإفصاح عن تنبؤات الأرباح، وشروط المديونية، والتكاليف الناتجة عن التدخل الحكومي (التكاليف السياسية)، والتغيير في ملكية الشركة إلى شركة مساهمة عامة، والتهديد بشطب قيد الشركة من بورصة الأوراق المالية.

ويؤكد على ذلك أحد الباحثين<sup>(٥)</sup> حيث أن حوافز إدارة الأرباح تنتج عن دافعين هما: الدافع الانتهازي ودافع كفاءة المنشأة، ويمكن تقسيم حوافز إدارة الأرباح إلى ثلاثة حوافز رئيسة قد ينطوي كل منها على الدافع الانتهازي، أو دافع الكفاءة، أو على الدافعين معاً.

(١) أ/مدحت نجيب الجندى، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠.

(٢) لمزيد من التفصيل حول دوافع ممارسات إدارة الأرباح يرجى الرجوع على سبيل المثال إلى:

- د/حامد طلبة محمد، دراسات في المراجعة، ٢٠١٢، مرجع سبق ذكره، ص ٩ - ١٠.

- Timothy F. Gearty, et al, **Op. Cit.**, P. A3-29.

(٣) د/محمد أحمد إبراهيم خليل، مرجع سبق ذكره، ص ٢٣٥.

(٤) د/محمد أحمد حنفي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٦.

(٥) د/سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص ١٤.

وكما أنه قد يكون هناك العديد من الدوافع لإدارة الأرباح والتي منها تحسين المظهر المالي للمنشأة تمهيداً لتسجيل الأسهم في سوق الأوراق المالية أو التحول من اكتتاب مغلق لاكتتاب عام، أو تحسين المظهر المالي للمنشأة تمهيداً للاندماج مع منشآت أخرى، أو مراعاة العلاقات التعاقدية، أو لغسيل الأموال وغيرها من الدوافع. وترى إحدى الباحثات<sup>(١)</sup> أن الإدارة في المنشآت ذات نسبة المديونية المرتفعة والتي تقترب من انتهاك شروط (قيود) منح القروض- تقترب من الانتهاك الفنى- يُحتمل بدرجة كبيرة أن تفضل الاختيار من بين بدائل السياسات المحاسبية لتطبيق استراتيجية تمهيد الدخل سعياً منها لتخفيف حدة القيود الموضوعة باتفاقيات الديون وتخفيض احتمال انتهاك المنشأة لشروط منح القرض.

حيث أنه عندما تفصح القوائم المالية بمكاسب كثيرة وحجم أصول كبير وخصوم أقل وحقوق مساهمين أعلى يُعطى إنطباعاً بتحسن نوعية الأئتمان بها، بما يقدم رسالة ترويج جيدة للمقرضين والمستثمرين في السندات، وبالتالي الحصول على تكلفة إقراض أقل واتفاقيات مالية أقل تقييداً. وهناك من<sup>(٢)</sup> يرى أن "ضعف حوكمة الشركات والرغبة في تحقيق توقعات المحللين يساعد على استخدام أساليب المحاسبة الإبتكارية".

ويخلص ما سبق بعض<sup>(٣)</sup> الباحثين في أن تلك الممارسات تظهر في حالة وجود ثلاثة عوامل وهي الحوافز وراء تلك الممارسات، والفرصة، وعدم النزاهة أو الأخلاق.

**ويتفق الباحث مع ما سبق** بالإضافة إلى أنه تسعى بعض الشركات للتلاعب في الأوراق المالية بالبورصة، أو لتخفيض أرباحها خلال فترات الفحص الرسمي للأرباح، لمسايرة أرباحها مع متوسطات الصناعة حتى لا تخضع لقوانين الاحتكار، أو تقليص أرقام الأرباح المعلنة في التقارير المالية لتجنب الخضوع لمستويات مرتفعة من الضرائب، ويتم تقليص الأرباح عند وجود مطالبات من أعضاء النقابات العمالية بزيادة رواتب العاملين، وينبغي على المحاسب القانوني الأخذ في الاعتبار عند أداء خدمة التأكيد تلك الدوافع وذلك للحد منها أو التقرير عنها ضمن تقريره عن خدمة التأكيد.

### ٣/٢/١ استراتيجيات وأدوات إدارة الأرباح:

يتطلب نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق- وفقاً لمعايير المحاسبة- من المديرين القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة<sup>(٤)</sup>.

وقد ينتج عند قياس الربح في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) قياساً متحيزاً لأداء المنشأة طبقاً لأهداف الإدارة، وتسعى خدمات التأكيد عامة للحد من تلك الممارسات التي تقوم بها الوحدات الإقتصادية، ويمكن تقدير خصائص التحيز في القياس عن طريق تقدير حجم التحيز (الربح المحقق- الربح المنشور)، وتقدير

(١) أ/منى مغربي محمد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ٥٥.

(٢) أ/ صلاح الدين عبدالعليم إبراهيم، حدود الاعتراف بالأنشطة خارج الميزانية في المعايير المحاسبية وانعكاساتها على نتائج نشاط المشروعات- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٣، ص ١٢٣.

(3) Timothy F. Gearty, et al, **Op. Cit.**, P. A3-29.

(٤) د/سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص ١٦.

اتجاه التحيز (إشارة حجم التحيز)، والتي تتم استراتيجيات إدارة الأرباح إما في نطاق السياسات المحاسبية المتعارف عليها أو بالمخالفة لها. لذا قام البعض بتصنيف تلك الممارسات الى نوعين وهما<sup>(١)</sup>:

**أولاً:** ممارسات محاسبية تتم في نطاق السياسات المحاسبية المتعارف عليها ويطلق عليها With GAAP Earning management.

**ثانياً:** ممارسات محاسبية تتم خارج نطاق السياسات المحاسبية المتعارف عليها ويطلق عليها Outside GAAP Earning management.

وتتعدد أساليب ممارسات إدارة الأرباح، حيث أنها تشمل ما يلي<sup>(٢)</sup>:

- تخفيض الإيرادات عما هو قد تحقق فعلاً، أو تضخيم الإيرادات على عكس الواقع.
- تخفيض أو تضخيم النفقات.
- تعديل الطرق أو المعدلات المتبعة في إهلاك الأصول الثابتة بدون مقتضى وبدون إفصاح أو بإفصاح مبهم أو غير كافٍ.
- تعديل الطرق أو المعدلات المتبعة في تقويم الأصول المتداولة بدون مقتضى وبدون إفصاح أو بإفصاح مبهم أو غير كافٍ.
- تخفيض أو تضخيم أصول المنشأة أو إلتزاماتها.

وتتضمن ممارسات إدارة الأرباح استراتيجيات لنقل الربح من فترة إلى أخرى حيث يتم زيادة الربح عندما يكون الربح المحقق منخفضاً وتتوقع الإدارة زيادته في الفترة التالية، أو تخفيض الربح عندما يكون الربح المحقق مرتفعاً وتتوقع الإدارة انخفاضه في الفترة التالية، وعلى هذا الأساس تكون محصلة إدارة الربح صفراً بمعنى أن العملية لا تخرج عن كونها نقل جزء من الربح من فترة إلى أخرى سواء بطريقة أمامية أو خلفية ويكون لدى الإدارة توقعات مؤكدة حول فرص جديدة لزيادة أرباح المنشأة أو تخفيضها مثل إدخال منتجات جديدة أو حذف منتجات حالية.

ولقد حددت هيئة سوق المال الأمريكية خمسة أنواع لممارسات إدارة الأرباح وهي كما يلي<sup>(٣)</sup>:

١- تخزين الأرباح لسنوات مستقبلية.

٢- الدفع الأمامي المتعمد للمصروفات والخسائر.

٣- الاعتراف المبكر بالإيراد.

٤- استغلال مبدأ الأهمية النسبية.

٥- ممارسات إبداعية أثناء الاستحواذ.

**ويتفق الباحث مع ما سبق** وهناك العديد من الممارسات غير المقبولة أيضاً من قبل الإدارة والتي تشمل

استراتيجيات سلبية تسعى للتلاعب في الأرباح سواء بالزيادة أو النقص على خلاف الواقع للوصول إلى أهدافها.

( ) / مرجع سبق ذكره :

M.W. Nelson, J.A. Elliott and R.L. Tarpley, "Evidence from Auditors Earnings Management Decisions", **The Accounting Review**, Vol.77, Supplement 2003, P.175.

( ) لمزيد من التفصيل حول أساليب ممارسات إدارة الأرباح يُرجى الرجوع إلى: د/حامد طلبه محمد، دراسات في المراجعة، مرجع سبق

ذكره

( ) / مرجع سبق ذكره .

وتتطلب ممارسات إدارة الأرباح العديد من المداخل أو الوسائل التي يمكن أن تستخدمها الإدارة للتأثير على رقم الربح وصولاً إلى رقم الربح المرغوب فيه<sup>(١)</sup>، وعلى ذلك هناك مدخلان يمكن أن تستخدمهما الإدارة في عمليات إدارة الأرباح ولكل منهما وسائله وأدواته:

- المدخل الحقيقي.
- المدخل المحاسبي.

### ١/٣/٢/١ المدخل الحقيقي لإدارة الأرباح:

حيث يمكن للإدارة التلاعب في الأرباح من خلال القرارات الخاصة بأنشطتها: الاستثمار - التشغيل - توقيت المبيعات - توقيت بيع الأصول الثابتة، تخفيض بعض المصروفات الاختيارية، حيث تدخل القرارات الخاصة بما سبق في نطاق سلطة الإدارة، وهناك من يرى<sup>(٢)</sup> أن ذلك يتم "من خلال نقل مبيعات السنوات التالية إلى السنة الحالية من خلال استخدام عدة أساليب لتحفيز البيع في السنة الحالية مثل تقديم خصومات عالية على المبيعات، أو تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، أو زيادة فترة الائتمان الممنوحة عند البيع الآجل، أو تخفيض قيمة المقدم عند البيع الآجل".

ويُعتبر ما سبق هو أحد الأنشطة التي يمكن أن تستخدم من قبل الإدارة في إدارة الأرباح، من خلال إدارة المبيعات، ويضيف أحد الباحثين<sup>(٣)</sup> إلى أنه بالإضافة إلى ما سبق يمكن استخدام أساليب إدارة الأرباح من خلال إدارة النفقات الاختيارية، حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية مثل الإعلان، والبحوث والتطوير، والمصروفات الإدارية والعمومية. ومن خلال إدارة الإنتاج، حيث يمكن للإدارة من خلال زيادة الإنتاج التي تؤدي إلى زيادة المخزون في نهاية الفترة، ويترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي زيادة الأرباح، ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب، والعكس صحيح في حالة الرغبة في تخفيض الأرباح.

كما أنه يمكن أن تظهر ممارسات إدارة الأرباح حالة المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة، حيث تقوم بعض الشركات بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم المخزون آخر الفترة مما ينتج إلى تضخيم قيمة المخزون وتخفيض قيمة تكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي تضخيم الأرباح على غير الحقيقة وذلك من خلال عدم تخفيض كمية وقيمة المخزون بكمية وقيمة التالف من البضاعة، أو إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وجردها على أنها بضاعة سليمة، أو إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية، أو عدم إظهار العجز في المخزون، أو إستلام بضاعة من الموردين - في نهاية الفترة - غير مسجلة بالدفاتر كمشتريات وعدم تسجيل الدائنية المستحقة ويتم جردها وتقييمها كمخزون في نهاية المدة محل المراجعة.

**ويتفق الباحث مع ما سبق، لوجود علاقة عكسية بين قيمة المخزون وتكلفة المبيعات، وبالرغم من الاتفاق**

حول مدخل الإدارة الحقيقي المستخدم في عملية إدارة الأرباح إلا أن ذلك لا يعنى سهولة اكتشافها وذلك لأنها غير محددة بعملية معينة، فهي نتاج لعمليات متعددة يمكن استخدامها في نفس الوقت، هذا بالإضافة إلى كونها بعيدة

( ) مزيد من التفصيل حول تلك الممارسات يُراجع في ذلك بالتفصيل : رسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة في سوق رأس المال المصري

وفقاً لدراسات الهيئة العامة لسوق المال، مرجع سبق ذكره، ( ) ( ) -

( ) / موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية

وحكومة الشركات ومسؤوليات مراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية

( ) / محمد أحمد حنفي مرجع سبق ذكره -

تماماً عن أمور التقييم المحاسبي، ولأنها تترك تأثيراً مختلفاً على التدفقات النقدية فعند زيادة المبيعات الآجلة وزيادة الإنتاج يمكن أن تؤثر سلباً على التدفقات النقدية، وعند تخفيض المصروفات الاختيارية يترك تأثيراً إيجابياً عليها، بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين قرارات الإدارة العادية بشأن الأحداث الاقتصادية وقراراتها بشأن إدارة الأرباح. وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك ما يشجع الإدارة على استخدام هذا المدخل لصعوبة تعرض الشركة للمساءلة وذلك عكس الحال عند ممارسة إدارة الأرباح المحاسبية كما سيتضح من البند ثانياً، ومراقبة الإدارة لتنفيذ التلاعب في الأرباح بنفسها ومن ثم لا يكون هناك احتمال قوى بشأن رفضها من قبل المراجع الخارجي على عكس الحال في إدارة الأرباح من خلال المدخل المحاسبي.

### ٢/٣/٢/١ المدخل المحاسبي لإدارة الأرباح:

ويقصد به إدارة الأرباح بالأساليب التي تتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن إحدى الوسائل المحاسبية المستخدمة لإدارة الأرباح أساس الاستحقاق، والذي توضحه معايير المحاسبة<sup>(١)</sup>، "حيث أنه من أجل أن تحقق القوائم المالية أهدافها، فيجب أن تُعد على أساس الاستحقاق المحاسبي وتحت هذا الأساس فإنه يتم إثبات العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث ( وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما في حكمها ) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها. إن القوائم المالية المُعدة على أساس الاستحقاق تزود المستخدمين بالمعلومات ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية سيُجرى استلامها في المستقبل. وعليه، فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تُعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية"<sup>(٢)</sup>.

وتستخدم الاستحقاقات المحاسبية في كثير من الأحيان كأحد الوسائل لإدارة الأرباح، وتتضمن تقديرات تتطلب أحكاماً شخصية يكون من الصعب على المراجعين فحصها بموضوعية قبل تحققها فعلاً. لذا يجب أن يدرك المراجعون حوافز المديرين لإدارة الأرباح حتى يمكن التصدي لها بفعالية<sup>(٣)</sup>.

**ويتفق الباحث مع ما سبق** حيث أن خطة الحوافز مرتبطة - في معظم الأحيان - بصافي أرباح المنشأة أو سعر السهم في السوق ونتيجة لذلك تعظيم الحوافز للذين يحصلون عليها.

ويمكن أن تتم تلك الممارسات عند الخلط بين المخصصات والإحتياطات كما في حالة معالجة احتياطي موازنة العائد على أنه من المخصصات، أو الإعتماد على تقديرات غير معقولة حالة القيام بالتأكد على المعلومات المالية المستقبلية.

إطار إعداد وعرض القوائم المالية، الهيئة العامة لشئون

( ) معايير المحاسبة المصرية

المطابع الأميرية، الطبعة الرابعة،

( ) د/سمير كامل محمد عيسى مرجع سبق ذكره

( ) لمزيد من التفصيل حول التقديرات المحاسبية وتأثيرها على الأرباح في اتجاه أو آخر يُرجى الرجوع إلى : د/سمير كامل محمد عيسى المرجع

السابق



كما يمكن من خلال الإفصاح عن تأثير التغيير في السياسات المحاسبية على الأرباح - وبشكل منفصل وتفصيلي - مساعدة مستخدمى القوائم على الفصل بين الأرباح المحققة والناجمة عن تغيير السياسات، والتي كان ينبغي أن تظهر حالة ثبات السياسات المحاسبية المتبعة سابقاً.

ويمكن للإدارة من خلال استخدام البدائل المتاحة والمتعلقة بالإفصاح التأثير على الأداء الحقيقي للشركة من خلال إعادة تبويب البيانات الواردة فى القوائم المالية، ورغمما عن أن التغيير فى موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية إلا أنه يترك تأثيراً على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالى للشركة.

#### ٤/٢/١ المعايير المحاسبية وإدارة الأرباح:

"من المعروف أن الإطار الفكرى للمحاسبة بما يتضمنه من مفاهيم وفروض ومبادئ علمية إنما يتضمن العديد من البدائل لكل منها، ويحقق كل بديل نتائج قد لا تكون متقاربة"<sup>(١)</sup>.

ولا يمكن القول بأن معايير المحاسبة تسمح بحدوث ممارسات إدارة الأرباح- بصفة مطلقة-، ولكن يجب إعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة التى تتصف بالمرونة فى تطبيقها وهذه المرونة تمنح فرصة كبيرة لوجود ممارسات إدارة الأرباح.

ومن الباحثين<sup>(٢)</sup> من يرى أنه "تعتبر القواعد المحاسبية الأساس الذى تعتمد عليه الإدارة عند القياس والتقييم لأغراض إعداد القوائم المالية، وتتسم هذه القواعد بالتعدد، حيث يكون أمام إدارة المنشأة أكثر من أسلوب لمعالجة نفس البند فى ظل حرية محاسبية لإدارة المنشأة فى عملية الإختيار، يحكمها فى ذلك المبادئ والمعايير المحاسبية من ناحية، ومجموعة الأهداف المنشودة من ناحية أخرى، ومن هنا تستغل بعض إدارات الشركات تلك الحرية المحاسبية، بغرض تحريف القوائم المالية والتلاعب فى أرقامها من خلال ما يسمى إدارة الأرباح، ونتيجة لحدوث مجموعة من العوامل والتغيرات فى بيئة الأعمال المعاصرة، والتى تجلت بصورة رئيسية فى انهيار وافلاس العديد من الشركات الكبيرة على مستوى العالم مثل شركة (Enron) الأمريكية عام ٢٠٠١، وكذلك شركة (WorldCom) عام ٢٠٠٢، وأخيراً الأزمة المالية العالمية فى الربع الأخير من عام ٢٠٠٨ والتى لاتزال بعض أثارها ماثلة حتى الآن، وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية فى أمريكا على وجه الخصوص والزيادة المضطردة لإفلاس شركات كثيرة فى جميع دول العالم، بدأ العالم يحمل المراجعين جزءاً كبيراً من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع مبادئ ومعايير المراجعة والالتزام بأداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات فى العالم، كل ذلك طرح تساؤلات عن مدى واشكال تأثير إدارة الأرباح على المعلومات الواردة فى القوائم المالية وما هو دور المراجع الخارجى فى الحد من الآثار السلبية لظاهرة إدارة الربحية". ويرى بعض الباحثين<sup>(٣)</sup> "أن التعرض إلى الأزمات المالية يتطلب التغيير المستمر والدائم لبعض المعايير المحاسبية مع إظهار معايير جديدة تتناسب مع الأوضاع المستجدة وتقى بالأغراض المنوطة بها، مما يؤدى ذلك إلى

( ) /حامد طلبه محمد، دراسات فى المراجعة، مرجع سبق ذكره .

( ) / مرجع سبق ذكره .

( ) / د/بتول محمد نورى، معايير المحاسبية الدولية فى الحد من الأزمة المالية العالمية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمى

الدولى السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات-الفرص-الآفاق)،

تقليل حالات التلاعب والغش والحد من انتشاره لحماية مصالح المستثمرين ومصالح الدول في سبيل تحقيق الرفاه الاقتصادي والاجتماعي".

ويُعد سوق الأوراق المالية - مع وجود قواعد القيد والشطب بالبورصة - مجالاً خصباً لإدارة الأرباح، فالشركات التي تُطرح أسهمها للاكتتاب في سوق الإصدار الأول أو سوق الإصدار التالي تلجأ إلى استخدام أساليب إدارة الأرباح المختلفة لزيادة أرباحها في الفترات التي تسبق مباشرة عملية طرح أسهمها في سوق الأوراق المالية، حتى يتم بيع السهم بأسعار أعلى يدفعها المستثمرون نظير القدرة الكسبية للمنشأة وبالتالي زيادة قيمة المنشأة السوقية، وتتلاعب الشركات أيضاً في أرباحها بقصد استرداد أسهمها وذلك بتخفيض الأرباح، بالإضافة إلى العديد من الوسائل التي يُمكن أن تظهر للمحاسب القانوني عند قيامه بالمراجعة وخدمات التأكيد.

وهناك من<sup>(1)</sup> يرى "أن هناك عدة دوافع من جانب إدارة المنشأة لإدارة الأرباح من خلال اختيار السياسات المحاسبية التي تُعظم رقم الأرباح المعلنة أو تعجيل الاعتراف بالإيرادات لما له من انعكاس على أسعار وحجم التداول على أسهم المنشأة وقيمة المنشأة، وبالتالي صورة المنشأة أمام الغير"، وقد يكون العكس في ظل ظروف أخرى.

وحيث أن طرق إدارة الأرباح متعددة لا يمكن حصرها في أسلوب معين أو أداة معينة، إلا أن معايير المحاسبة ومرونتها أدت إلى وجود مساحة للتلاعب وإدارة الأرباح ومن هذا المنطلق يمكن تقسيم معايير المحاسبة إلى نوعين أساسيين، وهما<sup>(2)</sup>:

أ- معايير معتمدة على قواعد Rules-based standards.

ب- معايير معتمدة على مبادئ Principles-based standards.

ويقصد بالمعايير المعتمدة على قواعد تلك المعايير التفصيلية المعقدة التي تحدد بطريقة رقمية والتي تسمح أو لا تسمح بوضوح بمعالجة محاسبية معينة ويطلق عليها أحياناً معايير دقيقة.

أما المعايير المعتمدة على مبادئ فهي تلك المعايير التي لا تحدد بطريقة رقمية، ولا تحدد معالجة معينة لإتباعها، بل تسمح لإدارة المنشأة وكذلك لمراقب الحسابات بممارسة الحكم المهني Professional judgment في تحديد ما إذا كانت المعالجة المحاسبية تتفق مع المبدأ المحاسبي.

ولكلٍ من تلك المعايير استخداماته في الواقع العملي فلا يوجد أفضلية لذلك النوع من المعايير الذي يحدد كل شئ بدقة على ذلك الذي يطرح مبدأً عاماً ويسمح بحرية التطبيق طبقاً للحكم المهني، لأنه يحكم ذلك نوع المعيار وموضوعه، فهناك بعض المواضيع يجب أن تسمح بمساحة من الحكم المهني والمرونة، وذلك نظراً لاختلاف طبيعة النشاط من منشأة إلى أخرى، في حين أن هناك موضوعات أخرى يجب تحديدها بدقة وإلا سمحت بممارسات إدارة الأرباح.

وبالرغم من المساحة الاختيارية التي تمنحها المعايير المحاسبية إلا أن ذلك لا يعني عدم وجود أي دور لهذه المعايير في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، إلا أن التلاعب في الأرباح يتحقق من خلال المرونة التي تسمح بها

رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية

( ) / سمير أحمد سليمان عواد صقر

( ) / مرجع سبق ذكره

المعايير المحاسبية والتي تظهر في تطبيق أساس الاستحقاق، والتقديرية الحكيمة، وتطبيق مبدأ الأهمية النسبية، والتغييرات المحاسبية الاختيارية، وإدارة الإفصاح المحاسبى.

فقد دعمت معايير المحاسبة أساس الاستحقاق حيث أشارت إلى أنه يجب على المنشأة إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق فيما عدا معلومات التدفقات النقدية<sup>(١)</sup>، وقد اتفق الكثير من الكتاب على أن الاستحقاق هو المدخل الأساسى لإدارة الأرباح فى الوحدات الاقتصادية المختلفة<sup>(٢)</sup>، وفى ضوء أساس الاستحقاق تم تحديد جانبين، جانب إلزامى ويقصد به الاعتراف بالمعاملات والأحداث التى تخص السنة سواء دُفعت قيمتها أو لم تُدفع، وسواء حُصلت القيمة أم لم تُحصل، وجانب اختياري وهو الاستحقاقات الاختيارية كأداة من أدوات الإدارة للتلاعب فى الأرباح، فالمعيار رقم (٧)، "الأحداث التالية لتاريخ الميزانية"، أوصى بضرورة الاعتراف بالخسارة المحتملة ولا نعتزف بالإيراد المحتمل (الحيطة)، كما أنه عند تكوين المخصصات، وتخفيض المخصصات ينتج عنه زيادة فى الأرباح، والمغالاة فى المخصصات ينتج عنها نقص فى الأرباح.

كما تضمنت معايير المحاسبة المصرية العديد من الأمور التى ترك شأن تحديدها إلى التقدير الحكى للإدارة فقد نص المعيار المحاسبى رقم (٥) على أنه "نتيجة لظروف عدم التأكد التى تتصف بها أنشطة المنشأة لا يمكن قياس العديد من البنود فى القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها، وتتطوى عملية التقدير على أحكام تتم بناءً على آخر معلومات متاحة وموثوق بها، فعلى سبيل المثال قد يطلب تقديرات تتعلق بالديون المشكوك فيها، وتقادم المخزون، والقيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، والأعمار الإنتاجية المقدر أو النمط المتوقع لإهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للإهلاك، والالتزامات بموجب ضمانات، ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً فى إعداد القوائم المالية ولا يؤدي إلى المساس بمصداقيتها"<sup>(٣)</sup>.

كما أعطى هذا المعيار الحرية بشأن مراجعة التقديرات عند حدوث تغييرات فى الظروف التى تم على أساسها التقدير أو عند ظهور معلومات جديدة أو وجود خبرة أكثر أو تطورات لاحقة، ولا شك أن كل ذلك يخضع للتقديرات الحكيمة ومن ثم يترك تأثيراً واضحاً على رقم الربح المرغوب فيه.

وقد ورد بالمعيار المحاسبى رقم (١٠)، "الأصول الثابتة وإهلاكاتها"، الكثير من المعالجات التى يُعتمد فيها على التقديرات الحكيمة للإدارة ومنها:

- تقديرات العمر الافتراضى للأصل الثابت.
- تقدير القيمة التخريدية والتمثلة فى صافى القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الافتراضى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منها.

كما أعطت معايير المحاسبة أكثر من بديل لاختيار السياسة المحاسبية المتبعة، فأوضح المعيار رقم (٢)، "المخزون"، أنه عند تحديد تكلفة المخزون فإن أمام الإدارة طريقتين وهما طريقة الوارد أولاً بصرف أولاً، وطريقة المتوسط

( ) معايير ( ) عرض القوائم المالية ( )

( ) /محمد أحمد إبراهيم خليل مرجع سبق ذكره

( ) معايير المحاسبة المصرية ( ) السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء ( - )

المُرَجَّح<sup>(١)</sup>، وقد أشار ذلك المعيار إلى أن قياس قيمة المخزون يجب أن تتم على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل، وبالرغم من التحديد الواضح لتكلفة المخزون إلا أن تحديد صافى القيمة البيعية تركت للتقديرات الحُكْمِيَّة. ولقد أتاح معيار المحاسبة المصري رقم (٨) والدولى رقم (١١)، "عقود الإنشاء" بوجود أكثر من طريقة لحساب نسبة الإتمام Percentage of completion لعقود الإنشاء منها ما تعلق بالإيراد المحصل إلى اجمالي الإيراد، ومنها ما تعلق بالتكلفة التي تم تحملها إلى إجمالي التكاليف المقدرة، حيث أفاد المعيار أنه يتم تحديد نسبة إتمام العقد بطرق مختلفة وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التي يمكن باتباعها قياس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة موثوق بها. وطبقاً لطبيعة العقد فإن هذه الطرق قد تتضمن<sup>(٢)</sup>:

(أ) نسبة التكلفة المُنفَقَة على العمل المُنجَز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله.

أو (ب) حصر الأعمال المنفذة.

أو (ج) ما تم إنجازه فعلياً من أعمال العقد.

ولا تعبر الدفعات الدورية والمقدمات المحصلة من العملاء عادة عن مستوى العمل المُنجَز ولكن المعيار الدولي اعترف بالدفعات المحصلة كطريقة لحساب نسبة الإتمام<sup>(٣)</sup>.

وتُعتبر الأهمية النسبية من المداخل الهامة لممارسات إدارة الأرباح سواء من خلال سوء استخدام أو سوء فهم التطبيق المناسب لها، وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المستخدم العادى للقوائم المالية وذلك فى ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة والظروف المحيطة.

ولقد ذُكر أنه "تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، وتُعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر فى ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف. وعليه فإن مفهوم الأهمية النسبية يزودنا بنقطة قطع أو مؤشر بدلاً من اعتباره تعبيراً أساسياً عن جودة المعلومات يجب أن تتصف بها لكي تكون مفيدة"<sup>(٤)</sup>.

والإفصاح وعدم الإفصاح يرجع إلى التقديرات الشخصية للإدارة ولا توجد أحكام استرشادية محددة وواضحة بشأن الأهمية النسبية، لذا يجب وضع قواعد محددة وواضحة بشأن التطبيق تعتمد عليها كل الأطراف المهتمة ولا تحمل فى مضمونها أى تفسيرات مختلفة حيث أن ذلك سوف يقود إلى الحد من سلوك الإدارة نحو التلاعب فى الأرباح.

### ٥/٢/١ اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

ينبغي أن تكون بعض المعايير واضحة ويتم التأكد من تطبيقها، ويرى أحد الباحثين<sup>(٥)</sup> أنه "يجب على المحاسب القانونى أن يتحقق من أن إدارة المنشأة قد طبقت المعايير المحاسبية، وإذا تبين للمراجع الخارجى أن

( ) المرجع السابق

( ) المخزون،

( )

( ) المرجع السابق

( ) عقود الإنشاء،

( )

(3) ACCA, Dip IFR, "Diploma in International Financial Reporting", Study text, for Exams in 2012, BPP learning Media Ltd, 2011, P.136.

( ) معايير المحاسبة المصرية

مرجع سبق ذكره

( - )

( ) /محمد مراجعة القوائم المالية والخدمات الاستشارية لمراقب الحسابات

الميزانية أو الحسابات الختامية المستخرجة من واقع الدفاتر تحتاج إلى تعديل لكي تُعطى فكرة واضحة عن حالة أعمال الشركة فإن حقه لا يتعدى مجرد توجيه المسؤولين في المنشأة لإجراء هذا التعديل دون إصرار على ضرورة تنفيذه، وعلى المراجع في حالة عدم الاستجابة لطلبه أن يشير إلى ذلك في تقريره من خلال التحفظات أو الملاحظات التي يبديها عن هذه القوائم".

ويقام المحاسب القانوني بأداء خدمة التأكيد وفقاً لمقاييس أو معايير محددة وواضحة، فإن هذا يمكنه من اكتشاف الأساليب والممارسات المخالفة لتلك المعايير أو المقاييس التي يتم أداء خدمة التأكيد وفقاً لها، مع الأخذ في الاعتبار أن الإدارة أو الطرف الثالث في خدمة التأكيد لديه من الأساليب العديد إن لم تكن تلك المعايير أو المقاييس واضحة ومحددة.

ويضيف أحد الباحثين<sup>(1)</sup> أنه "نظراً لتعدد المراحل التي مرت بها عملية إدارة الأرباح وتعدد الأهداف التي تسعى إليها الإدارة من وراء ممارسة هذه العملية، كذلك تعدد الطرق والأساليب والمداخل المستخدمة في ذلك، لذا يمكن القول بأن عملية إدارة الأرباح أصبحت في الوقت الحاضر ظاهرة تعاني منها معظم - إن لم تكن جميع- الوحدات الاقتصادية".

وحيث أن الأطراف الخارجية المهتمة بالشركة لا يمكنهم ملاحظة ما تفعله الإدارة يومياً فإن المحاسبين القانونيين يجب أن ينظروا بدقة إلى بعض الأمور التي تمثل مؤشرات على وجود ممارسات إدارة الأرباح، ولعل من أهم هذه الأمور التدفقات النقدية غير المرتبطة بالأرباح حيث يُعتبر عدم الارتباط بين التدفقات النقدية من العمليات ورقم الأرباح أكثر المؤشرات وضوحاً على التلاعب في الأرباح، فمع استمرار النشاط تكتمل الدورة التجارية وتصبح النقدية متاحة لإعادة الاستثمار عندما يقوم المدينون بالسداد في الوقت المحدد، أما إذا كان هناك اختلاف بين التدفقات النقدية والإيرادات بشكل كبير فإن ذلك يُعتبر مؤشراً على أن الشركة قد قامت بتضخيم الإيرادات، أو أن متابعة التحصيل تتم بطريقة تحتاج إلى إعادة نظر.

كما يجب مقارنة أرصدة المدينين والتدفقات النقدية مع الإيرادات والأرباح حيث أن ارتفاع رقم المدينين بشكل سريع وكبير عن الإيرادات قد يكون مؤشراً على ممارسات محاسبية تؤدي إلى تضخيم الإيرادات مقابل تضخيم المدينين، كما أن الانخفاض في الحسابات المشكوك في تحصيلها عندما لا تتفق مع حسابات المدينين المتوقفين قد تُعطى مؤشراً لوجود ممارسات إدارة الأرباح، حيث أن زيادة رقم المدينين عندما لا يقابلها زيادة في قيمة الانخفاض في قيمة المدينين المتوقفين عن السداد قد يكون دليلاً على أن الإدارة تعتمد زيادة الأرباح بتخفيض مصروف الانخفاض في قيمة المدينين أو العكس، وكذلك الأمر بالنسبة للاضمحلال في قيمة الاستثمارات أو الأصول الناتجة عن عمليات الاقتناء التي تثير تساؤلات، حيث أن عمليات الاندماج أو شراء شركات أخرى فرصة للإدارة تمكنها من التلاعب في الأرباح، لذلك يجب مراجعة الظروف المحيطة بعمليات الاندماج والاقتناء للتأكد من صحتها.

ويتضح للباحث من التطبيق العملي أنه يثير الشك أيضاً اتفاق رقم الأرباح تماماً مع تنبؤات المحللين الماليين، حيث يجب الفحص الدقيق من قبل المحاسب القانوني للشركات التي يتفق ربحها مع توقعات المحللين الماليين للتأكد من أنه ربحاً ليس مصطنعاً.

( ) / محمد أحمد إبراهيم خليل مرجع سبق ذكره .

## ٦/٢/١ دور خدمات التأكيد في إضفاء الثقة لدى متخذي القرارات الاقتصادية :

"شهدت بيئة الأعمال المعاصرة دعوات وتأكيدات للحاجة إلى حوكمة الشركات Corporate governance وانتشغل البحث العلمي في مجالات شتى وكذلك المنظمات المهنية والتشريعية إلى اقتراح وفرض الأساليب والآليات التي تحقق مفهوم الحوكمة على أرض الواقع وتحقق أهدافها في توجيه وإدارة ورقابة شركات المساهمة بطريقة استراتيجية وتكاملية وشاملة بما يحقق مصالح كافة الأطراف ذوى المصلحة في الشركة. وتعتبر المراجعة الخارجية والداخلية من بين الأساليب والآليات التي تسهم في فعالية الحوكمة الشاملة لدورها في وظيفة الرقابة على الشركات وبما تقدمه كل منها من خدمات لتدعيم هذه الرقابة وقد ترتب على ذلك إعادة النظر في آليات المراجعة الداخلية والخارجية وشهد فكر المراجعة إعادة تقديم وظائف كل منها بالكيفية التي تخدم أهداف الحوكمة الشاملة والتي أصبحت في النهاية معياراً لكافة ما يطرح في فكر المراجعة من أساليب وآليات وظواهر أو اتجاهات"<sup>(١)</sup>.

ولا شك أن كل أسلوب يُظهر الوضع بخلاف ما هو عليه، يُشكل أزمة، وترجع العديد من المشاكل في الحياة اليومية إلى وجود أزمة ثقة، سواء بين الأفراد وبعضهم، أو بين الأفراد والحكومات، أو غيرها، ولقد أثمرت الأزمات المالية المتتالية مع وقائع الفساد المالي والإداري في العديد من الشركات، عن ضرورة توجيه الفكر المحاسبي لجهوده، في سبيل الحد من ممارسات إدارة الأرباح، والتي تهدد اقتصاديات الدول، ولا تقتصر آثارها على مجرد مستوى منشآت قطاع الأعمال، ولذا فإن هناك من يرى<sup>(٢)</sup> أن المهنة لم تعد تُلبى حاجات المجتمع إليها، إذا لم تحد من تلك الممارسات.

ولذا تطلب الأمر تحليل دور خدمات التأكيد في مواجهة والحد من تلك الممارسات وإضفاء الثقة لدى متخذي القرارات الاقتصادية، ومواجهة الضرر الإجتماعي الناتج عن تلك الممارسات في ضوء المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية.

ونظراً لتعدد الأساليب السلبية لممارسات إدارة الأرباح فكان لابد من تعدد خدمات التأكيد لمقابلة تلك الممارسات والعمل على الحد منها، وتؤدي خدمات التأكيد في ضوء معايير أو مقاييس ملائمة بالإضافة إلى التعبير عن رأي معين يمد المستخدم المستهدف بمستوى تأكد معين بخصوص ذلك الموضوع أو تلك المادة محل التأكد، ويمكن أن يأخذ موضوع التأكد أو المعلومة الخاصة بالموضوع أشكالاً عدة مثل<sup>(٣)</sup>:

- الأداء المالي أو المراكز المالية التي قد تكون فيها المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تُعبر عن الاعتراف والقياس والعرض والافصاح في القوائم المالية.
- الأداء أو المراكز غير المالية التي يمكن أن تكون فيها المعلومة الخاصة بموضوع المهمة هي المؤشرات الرئيسية على الكفاءة والفعالية ( مثل أداء المنشأة).

بحث مقدم الى المؤتمر

( ) /

العالمي الأول لحوكمة الشركات، بعنوان حوكمة الشركات الممارسات الحالية والآفاق المستقبلية،

- الفترة من - جماد الآخر

(2) Deepak Sarup, "Watchdog or Bloodhound? The Push and Pull Toward a New Audit Model", **Information Systems Control Journal**, Vol. 1, 2004, P.1.

( ) أ/محمد يحيى، عناصر عملية التأكد مرجع سبق ذكره

- الخصائص الفيزيائية (مثل طاقة المصنع) والذي قد تكون فيه المعلومات الخاصة بموضوع المهمة هي مستند توصيف.
  - النُظم والإجراءات (مثل نظام الرقابة الداخلى أو تقنية المعلومات فى المنشأة) والتي قد تكون فيها المعلومات الخاصة بموضوع المهمة هي تأكيد للفعالية.
  - السلوك (على سبيل المثال حوكمة الشركات والالتزام باللوائح وممارسات الموارد البشرية) التي قد تمثل فيها المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تقريراً عن الالتزام أو عن الكفاءة.
- وتهدف ارتباطات التأكد المؤداة عن طريق المحاسبين المهنيين إلى تعزيز مصداقية المعلومات الخاصة بموضوع معين عن طريق تقييم ما إذا كان ذلك الأمر محل التأكد يتطابق فى كافة النواحي الهامة مع معايير ملائمة، ومن ثم تحسين احتمال أن المعلومات سوف تفى بمتطلبات المستخدم المستهدف.
- ولقد أشارت لجنة خدمات المحاسبة والفحص المنبثقة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن هناك توسعاً لمجال الخدمات التي يُمكن أن يُقدمها المحاسب القانونى خاصة فى مجال المراجعة، ومن المجالات الجديدة التي تتطلب خدمات المحاسب القانونى ما يلى<sup>(١)</sup>:

- مراجعة التنبؤات المالية ودراسات جدوى المشروعات الاستثمارية.
- مراجعة الأنظمة الموظفة للحاسبات الآلية.
- المراجعة الإدارية ومراجعة الجوانب الاجتماعية بالوحدات.
- مراجعة الموازنات التخطيطية.
- مراجعة اللوائح والسياسات والأنظمة الحكومية.
- فحص أنظمة الرقابة الداخلية.

وفى هذا الخصوص، فإن مستوى التأكيد المقدم عن طريق رأى المحاسب المهني يحمل درجة من الثقة قد يضعها مُستخدم خدمة التأكيد فى مصداقيته عن ذلك الموضوع محل التأكيد، وتتخذ فى الاعتبار لدى مُتخذى القرارات، وهناك العديد من خدمات التأكيد التي تم تحديدها من قبل المنظمات المهنية، والتي تشمل بجانب خدمات المراجعة التقليدية، خدمات التصديق، وخدمات التأكيد الأخرى.

### ١/٦/٢/١ مستويات التأكيد لإضفاء الثقة لدى مُستخدمى خدمات التأكيد:

"تحتاج كافة التنظيمات إلى معلومات دقيقة وفى التوقيت المناسب بحيث يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ العديد من القرارات وهذه المعلومات لا تقتصر فقط على ما هو وارد بالقوائم المالية المنشورة وإنما تشمل كافة أنواع المعلومات التي تتدفق داخل التنظيم وخارجه والتي أصبح ينظر إليها كأحد الموارد الاستراتيجية. ولهذا فأنها تحتاج إلى توفير الحماية والأمن والخصوصية ولهذا فإن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بإجراء فحص واختبارات لنُظم

( ) / راجعة دراسات جدوى المشروعات الاستثمارية واختبار مدى ملائمة الأنظمة الخبيرة للتطبيق مجلة الدراسات والبحوث التجارية، ( ) ( )

المعلومات ونظم الرقابة التي تنتج في ظلها تلك المعلومات للتحقق من دقتها ووجود نظم تكفل أمن وسرية تلك المعلومات، حتى يتوافر فيها الثقة ويمكن الاعتماد عليها<sup>(١)</sup>. وهناك ثلاثة مستويات أساسية لأداء خدمات التأكيد، وهي<sup>(٢)</sup>:

#### Examination ١/١/٦/٢/١ الإختبارات

ويعمل هذا المستوى على توفير مستوى تأكيد مرتفع Hight Level of Assurance وهو نفس مستوى التأكيد الذي يقدمه المراجع في تقرير مراجعة القوائم المالية التاريخية، ويطلق على هذا المستوى من التأكيدات، التأكيد الإيجابي Positive Assurance وهو أعلى مستوى من التأكيد يمكن أن يقدمه المحاسب القانوني، ومن خلال إجراء الإختبارات يقوم المراجع بالإختيار بين جميع الأساليب والإجراءات المتاحة لجمع أدلة الإثبات الكافية التي تجعل المخاطر عند مستوى منخفض، وبالتالي تمكنه من إصدار تقرير يتضمن تأكيداً إيجابياً على البند الذي يتم إختباره تتوفر به معايير التقييم المطلوبة وأنه لا يشتمل على أخطاء أو إنحرافات جوهرية. وتتيح هذه الإختبارات للمحاسب القانوني أن يقوم بتوفير هذا المستوى من التأكيد المرتفع بالنسبة لمختلف أنواع البنود الأخرى التي لا تتضمنها القوائم المالية التاريخية والتي تمثل أهمية كبيرة لدى متخذي القرارات مثل: المعلومات المستقبلية والمعلومات ذات الطبيعة غير المالية.

#### Review ٢/١/٦/٢/١ الفحص

ويقتصر هذا النوع من الإرتباطات على قيام المحاسب القانوني بإجراءات محددة مثل: الإستفسارات Inquiries والإجراءات التحليلية Analytical Procedures بما يكفي لجمع أدلة إثبات تجعل المخاطر عند مستوى متوسط. مما يترتب عليه أن التقرير الذي يصدره المحاسب القانوني في هذه الحالة لا يتضمن رأياً معيناً Opinion بخصوص البند محل الفحص، وإنما يوفر مستوى تأكيد محدود أو سلبى Negative Assurance بأن البند لا توجد به أخطاء جوهرية أو إنحرافات مؤثرة عن المعايير المطلوبة.

#### Agreed – Upon Procedures ٣/١/٦/٢/١ الإجراءات المتفق عليها

وفى هذا النوع من الإرتباطات يقوم المحاسب القانوني بأداء مجموعة من الإجراءات المتفق عليها مع أطراف محددة يكون لها الحق دون غيرها في إستخدام نتائج التقرير الذي يصدره المحاسب القانوني بخصوص نتائج هذه الإجراءات، ويحتوى تقرير المحاسب القانوني في هذه الحالة على قائمة الإجراءات المتفق عليها والتي قام المراجع بأدائها، مع بيان النتائج التي توصل إليها نتيجة قيامه بهذه الإجراءات. ويطلق على هذا النوع من التقارير (التقارير ذات الإستخدام المحدود Restricted Use Reports) وذلك على عكس التقارير التي يصدرها المراجع بخصوص نتائج الإختبارات أو الفحص والتي تكون متاحة للإستخدام العام لجميع فئات متخذي القرار.

( ) / مرجع سبق ذكره .

( ) / منى محمد على داود مرجع سبق ذكره - .

## ٢/٦/٢/١ دور خدمات التأكيد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؛

إن ممارسات إدارة الأرباح تظهر وضعا ما بصورة مختلفة عن الواقع، كما أنها تؤثر بشكل كبير على خاصيتي الملاءمة والاعتمادية. "المعلومات الناتجة عن تطبيق ممارسات المحاسبة الابتكارية تعتبر غير ملائمة؛ لأنها تفنقد لوجود قيمة تنبؤية أو استرجاعية حقيقية، حيث أنها لا تعبر عن حقائق واقعية، كما أنه لا يمكن الاعتماد عليها؛ لأنها تفنقد إلى الحيادية وأمانة العرض".<sup>(١)</sup>

وهناك من الباحثين<sup>(٢)</sup> من يرى "أن توفير تأكيد معقول بخصوص اعتمادية وتكامل المعلومات التشغيلية والمالية وكفاءة وفعالية العمليات، وحماية الأصول والالتزام بالتعليمات والقوانين والعقود يكون من اختصاص نشاط المراجعة الداخلية"، ولذا فإن ممارسات إدارة الأرباح يتحمل مسئوليتها الأولى الإدارة، في حالة عدم الإفصاح بعدالة ووضوح عن تلك التأكيدات.

وترى إحدى<sup>(٣)</sup> الباحثات أنه "للتوصل إلى مقياس لجودة الإفصاح بالتقارير المالية يمكن الجمع بين الخصائص الأساسية للقوائم المالية (الملاءمة والتمثيل بعدالة)، والخصائص النوعية للتقارير المالية (القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، وتوقيت العرض)"

حيث أنه في الغالب كلما ازدادت درجة الشفافية في القوائم والإفصاح الكامل عنها ازدادت درجة الإحساس بالمساواة أو العدالة التي يشعر المستثمرون بوجودها في أسواق رأس المال وازدادت درجة ترحيب هؤلاء المستثمرين بتقديم رؤوس الأموال.

وفي ضوء ما سبق ومادامت المعلومات الناتجة عن تطبيق ممارسات إدارة الأرباح قد لا يتوافر فيها الخصائص الرئيسية لجودة المعلومات وهي الملاءمة والتمثيل بعدالة، فقد لا يتوافر فيها الخصائص النوعية مثل القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة والناتجة عن الثبات في التطبيق، والقابلية للتحقق، وتوقيت العرض<sup>(٤)</sup>، بالتالي فإن تطبيق ممارسات إدارة الأرباح يؤثر بالسلب على جودة المعلومات المحاسبية.

كما أن الشفافية Transparency والإفصاح Disclosure عن المعلومات ينبغي أن تتضمن المعلومات المتعلقة بالمنشأة وأهدافها وسياساتها، والعوامل المؤثرة في نتائج الأعمال.

ونظراً لوجود ممارسات إدارة الأرباح نتيجة لطبيعة موقع الإدارة في المنشآت، فترتبط إدارة الأرباح بالتدخل المقصود في عملية التقرير المالي الخارجي، بغرض تحقيق مكاسب خاصة، لا تتفق مع الواقع، مع استخدام الإدارة لأحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي، والقيام بالتطويق لنتائج التقارير المالية.

( ) أ/ ماجدة متولي محمد إبراهيم، دور مراقب الحسابات في تحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية في ضوء أساليب المحاسبة الإ-

- رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس،

( ) د/ إبراهيم عبدالحفيظ عبدالمهدي دراسات وبحوث علمية متقدمة في المراجعة-بحوث علمية محكمة ومنشورة،

( ) / قياس جودة الإفصاح المحاسبي في ظل المخاطر النظامية والإفصاح التطلعي لتعظيم قيمة المنشأة، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة، عين شمس، بعنوان دور المحاسبة والمراجعة في إدارة المخاطر المعاصرة، الفترة

(4) Timothy F. Gearty, et al, " Financial ", 2014 Edition, CPA Exam Review, Becker Education Development Corp., 2014, P. F1-8.

فقد تعمل الإدارة من خلال ممارسات إدارة الأرباح على إظهار الأرباح المحاسبية بما يتفق مع معيار محدد قد لا يتسق مع نتائج الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة. ويمكن اتباع العديد من الطرق والأساليب لتحقيق ذلك. "وبالاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في ممارسة عمليات التجارة الإلكترونية قد يقتصر ذلك بالعديد من المخاطر والتي من أهمها مخاطر التوقف وعدم إمكانية الاتصال بالشبكة ومخاطر الفيروسات وما يترتب عليه من خسائر كبيرة ومخاطر اختراق نظم الحماية والاستخدام غير المشروع للبيانات"<sup>(1)</sup>، ومع حركة التقدم في تقنية المعلومات والتي لا تتوقف تظهر معها مخاطر أخرى مرتبطة بها تؤرق مستخدمي تلك التقنية. حيث أن هناك من يرى<sup>(2)</sup> أنه لخدمة متخذى القرارات لا بد من الإعتماد على معلومات مالية مؤكدة تُساعد على التنبؤ بالمستقبل القريب، وينبغي عرض تلك المعلومات عرضاً عادلاً لتوضح طبيعتها وخلوها من ممارسات إدارة الأرباح والأخطاء، وذلك بعرضها في الوقت المناسب بصورة قابلة للمقارنة ومفهومة.

ويأتى دور خدمات التأكيد باعتبارها نشاطاً خدمياً لتقليل المخاطر في المعلومات المحاسبية وإضفاء الثقة والمصدقية عليها من خلال مستويات التأكيد المختلفة، حيث قد أدى انتشار ممارسات إدارة الأرباح إلى اتساع فجوة التوقعات لدى متخذى القرارات، وتعدد الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح والمتمثلة في التكاليف والأضرار الاجتماعية الناتجة عنها وتشمل التكاليف الناتجة عن الاستثمارات الخاطئة من قبل الشركات في الفترات التي يتم فيها التلاعب في الأرباح، والتكاليف الاجتماعية الناتجة عن حماية المجتمع من سلوك الإدارة الانتهازى، وإظهار نتائج براءة عن طريق ممارسات إدارة الأرباح وهى أبعد ما تكون عن الواقع، والمتمثلة في حصول المنشآت على خدمات تأكد اضافية للحد من تلك الممارسات، وقيام مجلس الإدارة بالعديد من الأنشطة بهدف الحد من هذا السلوك، بالإضافة إلى التكاليف المتمثلة في المكافآت والمصروفات الأخرى الخاصة بمجلس الإدارة والتي تتحملها الشركة، ففي ظل وجود مكافأة تمنح لمجلس الإدارة بهدف الحد من ظاهرة إدارة الأرباح بالشركة، وفي ظل صعوبة تحديد المنافع الناتجة عن جهودهم في هذا الشأن فإن تلك المكافآت تصبح في حكم التكاليف الضائعة على المنشأة، وكذلك التكاليف المتمثلة في وضع نظم قانونية لحماية المستثمر، وتطبيق نظم وقواعد الحوكمة، أو تخصيص مؤسسات عامة لهذا الغرض لما لها من دور هام في تخفيض قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح.

ويرى أحد الباحثين<sup>(3)</sup> أن علاقة الوكالة بين الإدارة والملاك أو بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة قد أفرزت العديد من المشاكل، نتيجة لتعارض المصالح وعدم تماثل المعلومات، وهذا ما يدفع الإدارة الى ممارسة سلوك إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية.

( ) / أمل عبد الفضيل عطية محمد، إطار مقترح لمراجعة عمليات التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير مشورة، كلية التجارة،

(2) O. Ray Whittington, " Financial Accounting and Reporting", Op. Cit., P.45.

( ) د/سمير كامل محمد عيسى مرجع سبق ذكره

"وقد كانت تلك الممارسات المحاسبية التي تقوم بها الإدارة سبباً في إطلاق مصطلحات ومسميات عديدة تصف المحاسبة بأنها لعبة الأرقام المالية وأنها أداة للخداع"<sup>(١)</sup>، وقد كانت سبباً لفقد الثقة لدى مُتخذى القرارات الإقتصادية.

لذا تم إلزام المحاسب القانوني بالتقرير عن نُظم الرقابة الداخلية، وهو ما أكد عليه الاتحاد الدولي للمحاسبين وأشار إلى أنه يُفضل أن يتم التقرير عنها أيضاً للأطراف الخاصة كخدمة إضافية تحت مسمى خدمة تأكيد فعالية نُظم الرقابة الداخلية.

وهناك من يرى<sup>(٢)</sup> أنه "بعد التعرف على مشاكل وسلبيات إدارة الأرباح والمؤشرات المختلفة اللازمة للكشف عن مدى ممارستها، كان من الضروري وضع مجموعة من الإجراءات التي تمثل إطاراً متكاملًا والتي من خلال إتباعها يمكن الحد من ممارسة إدارة الأرباح أو على الأقل الحد من سلبياتها المختلفة والوقوف على إيجابيتها فقط"، ويتضح مما سبق ضرورة العمل على الحد من ممارسة الإدارة لسلوك إدارة الأرباح، ولذا فإنه من ضمن الإجراءات التي تُساهم في وضع إطار للحد من سلبيات ممارسات إدارة الأرباح وجود خدمات مهنية تقدم من قبل شخص مهني مستقل.

وهناك من يرى<sup>(٣)</sup> "إن الملاءمة والاعتمادية خاصيتان أساسيتان لجودة المعلومات وبالتالي جودة القوائم المالية المنشورة، ولكن على الرغم من أن الإفصاح عبر الإنترنت أحدث نقلة نوعية كبيرة في تحقيق الملاءمة للمعلومات وعرضها بأشكال مختلفة، إلا أنه أثر بالسلب على خاصية الاعتمادية حيث أن تكنولوجيا الإنترنت أتاحت العديد من الممارسات التي تؤثر على مصداقية هذه المعلومات، ولقد حاولت العديد من الدراسات حصر أهم الممارسات التي قد تؤثر على مصداقية المعلومات المنشورة عبر الإنترنت بأن تصفها بالعيوب أو المخاطر أو التحديات التي تواجه الإفصاح عبر الإنترنت"، ومن هنا جاء دور تلك خدمات تأكيد الثقة المؤداة عن طريق محاسب قانوني باعتباره شخصاً مؤهلاً وموثوقاً فيه، حيث أن غياب دور تلك الخدمات في هذا المجال سوف يؤثر بالسلب على درجة الثقة في مصداقية المعلومات المالية المنشورة، وبالتالي أصبحت هناك ضرورة ملحة لتطوير الأنشطة والخدمات التي يمكن أن يقدمها المراجع في بيئة الإفصاح الجديدة.

فقد أصبح الإفصاح المحاسبى عبر الموقع الإلكتروني للعميل، والإعتماد على النظام المحاسبى الإلكتروني لديه واقعاً ملموساً تفرضه آليات العصر الحديث والتطور الهائل في تقنية المعلومات والاتصالات، وبالرغم من المزايا العديدة لاستخدام التقنيات الحديثة كوسيلة لنشر وتبادل المعلومات وإتمام المعاملات التجارية، وإعداد المعلومات في صورتها التي تخدم مُتخذى القرارات، إلا أن استخدامها حتى الآن مازال محفوفاً بالعديد من المخاطر والتحديات والتي تتعلق بشكل مباشر بمصداقية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ودرجة الثقة والأمن التي تتوافر في هذه المعلومات، مما دعى إلى البحث عن الوسائل التي تحقق المصداقية والثقة في المعلومات المنشورة بالشكل الذى يخدم مستخدميها، وتسعى خدمات التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، لكون الفحص يتم في حالة المراجعة

(١) أ/نحلة محمد السيد إبراهيم، تأثير جودة التقارير المالية على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٨، ص ٨٨.

(٢) د/محمد أحمد إبراهيم خليل، مرجع سبق ذكره، ص ٢٤٤.

(٣) أ/مصطفى سامى عبدالسميع، مرجع سبق ذكره، ص ٣٩.

التقليدية بالعينة، وكما أنها تعمل وفقاً لوجود خطر من أخطار المراجعة في ذلك البند محل المراجعة بالإضافة إلى أهميته النسبية، وحيث أنه من المعلوم أن المراجعين يستخدمون أحكامهم المهنية في تحديد أجزاء الفحص والمراجعة والتي يتم الاقتصار فيها على العينات ومكونات العينة التي تخضع لهذا الفحص كما هو موضح بمعيار المراجعة المصرى رقم (٥٣٠)، "المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى"، لذا يحتاج المراجعون إلى تكوين أحكامهم المهنية بناءً على الثقة في النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة وعلى مدى إمكانية الاعتماد على البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية بصورة شاملة أو جزئية.

وترى إحدى<sup>(١)</sup> الباحثات أنه "بالنظر إلى المستقبل توجد فرص كبيرة تنتظر المراجعين للتوسع في تقديم أنواع مختلفة ومتعددة من خدمات التأكيد وذلك نظراً لما لديهم من تدريب جيد وخبرة مهنية واسعة وسمعة طيبة تستند إلى ما يتمتعون به من إستقلال وموضوعية في أداء العمل، مما يجعلهم قادرين على زيادة القيمة التي تضيفها المهنة خلال القرن الحادى والعشرين، وتعتمد الفرص المتاحة أمام المراجعين على إحتياجات السوق التي تتمثل في إحتياجات المستخدمين أو العملاء، وبالتالي يجب جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عنها بواسطة بحوث السوق والمقابلات مع العملاء وإستثمارات الإستقصاء وإستطلاعات الرأى التي تقوم بها المنظمات المهنية ومكاتب المراجعة الكبيرة".

وبسبب أحداث الغش والتضليل فى التقارير المالية ونتيجة لظهور العديد من الفضاءات المالية والمحاسبية وحالات الإفلاس التي تعرضت لها الشركات الكبرى فى عدة دول مثل أمريكا وبريطانيا وغيرها، أدى ذلك إلى الحاجة لضرورة إفصاح المنشآت عن معلومات ملائمة وكافية عن ضعف نظم الرقابة الداخلية لديها، ومساعدة متخذى القرارات من خلال خدمات مهنية جديدة للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ولهذا تم إلزام المراجعة بالإبلاغ عن مواطن الضعف الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية والتي يُعرفها بعض<sup>(٢)</sup> الباحثين "بأنها تلك المواقف التي يعتقد فيها مراجع الحسابات بأن إجراءات الرقابة الداخلية أو مدى الإلتزام بها لا تقلل (إلى مستوى منخفض نسبياً) مخاطر حدوث وعدم إكتشاف الأخطاء أو الغش أو المخالفات فى أرصدة الحسابات والتي قد تكون جوهرية بالنسبة للقوائم المالية تحت المراجعة بواسطة العاملين بالشركة خلال أداء وظائفهم فى وقت معقول".

وعلى الرغم من أن الإدارة هى المسئولة عن وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية إلا أنه يقع على عاتق المراجع عبء فحصها وتقييمها وتحديد مواطن ضعفها<sup>(٣)</sup>.

وما سبق يظهر أهمية دراسة خدمات التأكيد الإضافية والتي منها تقييم فعالية هيكل نظام الرقابة الداخلية، حيث أن المحاسب القانونى يقوم باختبار مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى الفحص الذى سيقوم به عند اجراء خدمة التأكيد، وقد ألزم معيار المراجعة المصرى رقم (٢٦٠) والخاص بالاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة، بالإبلاغ عن الأمور التي تتطلب لفت انتباه أولئك الاشخاص المسئولين

( ) /منى محمد على داود مرجع سبق ذكره .

( ) /أحمد محمد نور وآخرون مرجع سبق ذكره،

( ) /سهير شعراوى جمعة، المراجعة ممارسة مهنية ومسئولية قانونية

عن تطبيق إجراءات حوكمة الشركة وخاصة القصور والضعف في الرقابة الداخلية<sup>(١)</sup>. ولقد نص المعيار السابق ذكره في الفقرة رقم (١١)، أنه "على المراقب أن يأخذ بعين الاعتبار موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة التي توصل إليها من خلال مراجعة القوائم المالية وأن يبلغها إلى المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة، وذكر منها أي موضوعات تُثير اهتمامات المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة مثل نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية والتساؤلات حول مدى نزاهة الإدارة ومدى ضلوع الإدارة في حوادث غش".

كما أنه هناك من يرى<sup>(٢)</sup> أنه عند أداء خدمة التأكيد يتم التقرير عن القصور ونقاط الضعف في الوقت المناسب في شكل تقرير مكتوب، حتى لو تم تصحيحها أثناء أداء خدمة التأكيد، وأن يبلغها إلى الأطراف المهمة. **ويتفق الباحث مع ما سبق**، حيث يتم التقرير عن نقاط الضعف والقصور للأطراف المهمة، وفي حالة تم تصحيحها أثناء أداء خدمة التأكيد، يتم التقرير عنها للأطراف الداخلية - من وجهة نظر الباحث - حيث أنه لا داعي للتقرير عنها للأطراف الخارجية في حالة تصحيحها، إلا إذا طُلب منه ذلك وفقاً لخطاب الإرتباط الخاص بخدمة التأكيد.

وهناك من يرى<sup>(٣)</sup> أن هناك أسباباً تدعو للاعتقاد بأن هناك علاقة عكسية بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح، فكلما كانت أنشطة المراجعة الداخلية يتم تنفيذها بجودة عالية، كلما أدى ذلك إلى الحد من ممارسات الإدارة الخاصة بإدارة الأرباح وبالتالي زيادة جودة وشفافية التقارير المالية. كما أنه تنشأ ممارسات إدارة الأرباح ليس فقط عن ضعف نظام الرقابة الداخلية وإنما أيضاً نتيجة لمرونة تطبيق السياسات المحاسبية المتعارف عليها.

وهناك من يرى<sup>(٤)</sup> أن "هذه الأساليب ليست بالأمر المستغرب مادامت تسعى إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بصفة عامة ومصالح كافة الفئات المهمة بها معاً بصفة خاصة، ولكن تتأتى الخطورة في حالة التدخل لتحقيق مصالح واستراتيجيات ذاتية ونفعية، وبذلك تظهر سلبيات إدارة الأرباح في الوحدة الاقتصادية والتي تتعدد آثارها بحيث تؤثر على مستقبل الوحدة الاقتصادية وقدراتها على الاستمرار، علاوة على تأثيرها على درجة الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية نتيجة ما يحدث من تلاعب وتضليل في إعداد هذه المعلومات والتي يترتب عليها إدارة الأرباح في التأثير على سوق الأوراق المالية فيما يتعلق بأسعار أسهم هذه الوحدة وتحديد القيمة السوقية لها".

( ) معايير ( )، الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق

بموضوعات عملية المراجعة .

(2) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A5-25.

( ) / جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - بحث

مقدم الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة بالمملكة العربية السعودية - مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادى والعشرين،

الفترة من الثلاثاء - جماد الآخرة

مجلة الدراسات (٤) د/محمد أحمد إبراهيم خليل، مؤشرات إدارة الأرباح في الوحدة الاقتصادية وكيفية الحد من سلبياتها -

( ) ( )

والبحوث التجارية

وبصفة عامة يمكن عرض الاتجاهات التي ألفت بظلالها على ضعف الثقة نسبياً في مهنة المراجعة، وظهور خدمات التأكيد لمواجهة الضرر الإجتماعي لممارسات إدارة الأرباح في ضوء الاتجاهات الرئيسية التي قامت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية، وعديد من الجهات الأخرى بدراستها على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

- (١) زيادة الاعتماد على أساس الشكل فوق الجوهر Form Over Substance عند اتخاذ أحكام المحاسبة.
- (٢) إقرار المراجعين بأن الإدارة هي العميل وليس حملة الأسهم هي العميل ( وبطبيعة الحال فإن الإدارة لديها السلطة على تعيين وعزل منشأة المراجعة، وبالتالي يسعى المراجع لإرضاء الإدارة على حساب المساهمين).
- (٣) أن إدارة الأرباح أضحت لها دور مقبول واسع تم قبوله عن طريق الإدارة.
- (٤) أن أعضاء مجلس الإدارة غير مستقلين، كما أنهم ليسوا أقوياء.
- (٥) أن الاستشارات الإدارية قد نمت بدرجة سريعة لعقدين من الزمان وأصبحت أكبر وأكثر ربحية مقارنة بالمراجعة وخدمات التأكيد.

(٦) تخصيص مكافآت لشركاء المراجعة في ضوء النمو والربحية، وقد أصبحت العلاقة مع الإدارة أساساً هاماً ومؤثراً في تحديد نظام مكافآت شريك المراجعة.

ولذا كان لا بد من عودة الثقة لمتخذي القرارات سواء بإستخدام المراجعة التقليدية أو بإستخدام خدمات تأكيد أخرى، وحيث أن تلك الخدمات تؤدي -في حالة التغلب على الأمور السابق ذكرها- إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، فضلاً عن أن مراجع القوائم المالية التقليدية ليس في موقع يؤهله -دائماً- لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح. وترى إحدى<sup>(٢)</sup> الباحثات أنه من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور أنواع مختلفة من خدمات التأكيد بجانب خدمة المراجعة التقليدية تتلخص في:

- (أ) التغيرات الكبيرة التي حدثت في بيئة الأعمال وزيادة المؤثرات الداخلية والخارجية على أنشطة المنشآت وعملياتها وزيادة حدة المنافسة، كل ذلك أدى إلى زيادة إحتياج المستخدمين إلى معلومات ملائمة ويمكن الإعتماد عليها في توقيت مناسب لإتخاذ قرارات سليمة.
- (ب) توجه إدارة الشركات إلى زيادة الإفصاح الإختياري وخاصة الإفصاح عن المعلومات ذات الطبيعة غير المالية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية، وتوقعات الأداء المستقبلي للشركة وذلك لتخفيض مخاطر المعلومات بالنسبة لجميع فئات المستخدمين وخاصة المستثمرين المحتملين والمقرضين بهدف تخفيض تكلفة التمويل وإتمام التعاقدات بأفضل الشروط الممكنة.
- (ج) التطور الهائل في تقنية المعلومات أدى إلى حدوث تغيير في أساليب جمع وتخزين ومعالجة البيانات في طرق عرض هذه البيانات والحصول عليها، مما أدى إلى حاجة المستخدمين إلى تأكيدات مستمرة بخصوص هذا الكم الهائل من المعلومات المتاحة.
- (د) سعى مكاتب المراجعة لإستغلال المعرفة والخبرات المتاحة لدى المراجعين بجانب ما يتمتعون به من إستقلال وسمعة مهنية في تقديم أنواع جديدة من الخدمات لزيادة الدخل الذي تحققه هذه المكاتب خاصة بعد إنخفاض دخلها بشكل ملحوظ من أداء عمليات المراجعة التقليدية خلال السنوات الأخيرة.

( ) /أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سبق ذكره . -

( ) /منى محمد على داود مرجع سبق ذكره . -

ويتفق الباحث مع ما سبق مع وجود العديد من الأمور التي أدت إلى الإهتمام بخدمات التأكيد، وكما أن مراجع القوائم المالية التقليدية ليس في موقع يؤهله -دائماً- لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، فدوره يقتصر على إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وحيث أن عملية المراجعة تعتمد على الفحص من خلال العينات والتي يصعب معها اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في أغلب الأحيان، وهو ما يُظهر الحاجة الماسة لدور خدمات التأكيد -بخلاف المراجعة- في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، سواء قُدمت تلك الخدمات من خلال المحاسب القانوني، أو بالاستعانة بعمل خبير، ولتلبية حاجة المستخدمين المرتقبين، وحيث أن التأكد المقدم عن طريق رأى المحاسب المهني -فيما يخص الموضوع محل ممارسات إدارة الأرباح- يحمل درجة من الثقة يضعها المستخدم المستهدف في مصداقيته عن ذلك الموضوع محل التأكد وتتخذ في الاعتبار لدى مُتخذي القرارات، بالإضافة إلى أن هدف تلك الخدمات هو تحسين جودة المعلومات أو أسلوب عرضها وتقديمها لخدمة متخذي القرارات، كما تؤدي خدمات التأكيد للكشف عن مشاكل وسلبيات إدارة الأرباح أمام الطرف الثالث أو مستخدمى خدمات التأكيد، وتبين المؤشرات المختلفة اللازمة لممارستها من قبل الطرف المسئول، ولهذا فإن لخدمات التأكيد دوراً حيوياً في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، وأنها تمثل إطاراً متكاملًا يمكن من خلاله الحد من ممارسة إدارة الأرباح أو على الأقل الحد من سلبياتها المختلفة، وذلك في حالة توافر المتطلبات المهنية الكافية لكي تُقدم من قبل محاسب قانوني مؤهل.

وفي ضوء ما تم تناوله في هذا المبحث يرى الباحث أنه تعمل خدمات التأكيد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإنتهاج الإدارة لتلك الأساليب، وتوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها للحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي خدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة، حيث أن تلبية تلك الخدمات وفق مقاييس محددة معينة يؤدي إلى تعزيز ثقة المستخدمين المرتقبين من ناحية، ويؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح من ناحية أخرى، بالإضافة إلى دور تلك الخدمات في الحد من أحداث الغش والتضليل في التقارير المالية وبالتالي الحد من الأزمات المالية التي توالى حدوثها في الأونة الأخيرة.

## -خلاصة الفصل الأول-

تناول الباحث في هذا الفصل خدمات التأكيد وأنواعها ودور تلك الخدمات في مواجهة ممارسات إدارة الأرباح في ضوء المعايير المهنية ذات الصلة، وذلك كالآتي:

### المبحث الأول: مفهوم خدمات التأكيد وأنواعها في ضوء المعايير المهنية ذات الصلة:

يُمكن الإشارة إلى أن خدمات التأكيد تتنوع بتنوع الخدمات المقدمة إلى مستخدمي تلك الخدمات، وقد تناول الباحث في هذا المبحث مفاهيم خدمات التأكيد وبعض أنواع تلك الخدمات الواردة عن المنظمات الدولية والمهنية، وبيان أوجه الاختلاف بين خدمات التأكيد وخدمات التصديق والخدمات التي يُقدمها المحاسب القانوني بشأن المراجعة واعتماد القوائم المالية التقليدية، واتضح أن خدمات التأكيد تُعتبر أعم وأشمل من خدمات التصديق وأن منها ما يهدف إلى زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات، ومنها ما تتضمن وضع المعلومات في شكل أو في سياق يُسهل من عملية اتخاذ القرار، وينبغي أن يتمتع القائم بها بالاستقلالية حتى يُعتمد عليه من قبل مستخدمي خدمة التأكيد لإتخاذ القرار الأصوب للحد من الأزمات المرتبطة بإبداء رأي غير صحيح، مع تناول أهم أسباب زيادة الطلب من جانب المستخدمين على هذه النوعية من الخدمات خلال السنوات الأخيرة فقد أثرت التغيرات والأحداث التي شهدتها بيئة الأعمال خلال السنوات الأخيرة على مهنة المراجعة ومن أهمها تصاعد حدة الأزمات والإنهيار المفاجئ للعديد من الشركات والمؤسسات المالية العالمية، بالإضافة إلى التطور الكبير في تقنية المعلومات والاتصالات وما صاحبه من نمو غير عادي للتجارة الإلكترونية وتبادل المعلومات إلكترونياً على المستوى العالمي، وقد أثرت هذه العوامل مجتمعة بشكل كبير على مهنة المراجعة وعلى القيمة المضافة التي تقدمها هذه الخدمة لمتخذي القرارات، فقد أدت هذه التطورات في بيئة الأعمال إلى زيادة حاجة متخذي قراراتهم سواء كانت معلومات ذات طبيعة مالية أو غير مالية وسواء كانت معلومات تاريخية أو معلومات تتعلق بتوقعات الأداء المستقبلي للشركة أو غير ذلك، وكما أن مستوى التأكيد المقدم من قبل المحاسب المهني يحمل درجة من الثقة قد يضعها المستخدم المستهدف في مصداقيته عن ذلك الموضوع محل التأكد وتؤخذ في الاعتبار لدى متخذي القرارات، حيث أن هدف تلك الخدمات هو تحسين جودة المعلومات - أو أسلوب عرضها وتقديمها للمستخدم - لخدمة متخذي القرارات، لذا ظهرت تلك الخدمات لتلبية حاجة المستخدمين من ناحية وإشباع حاجة المكاتب المهنية لاستغلال المعرفة والخبرات المتاحة لدى المراجعين بجانب ما يتمتعون به من إستقلال وسمعة مهنية في تقديم أنواع جديدة من الخدمات لزيادة الدخل الذي تحققه، وأن تلك الخدمات المهنية المستقلة يُؤديها المحاسب القانوني بهدف تحسين جودة تلك المعلومات وتعزيز درجة الثقة فيها باستخدام مقاييس معينة ومحددة، وذلك بهدف خدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة في مرحلة صنع القرار، حيث تزداد الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني نتيجة التوسع الأفقي في خدمات التأكيد وتحتاج دعماً من الباحثين والجمعيات والهيئات المهنية والعلمية لإرساء قواعدها وتطويرها، حيث أن وجود خدمات التأكيد وأداؤها بالشكل الملائم له تأثير فعّال على تنشيط سوق الخدمات المهنية في مصر، بالإضافة إلى دورها في الحد من مخاطر التقنية الحديثة، كما أنه لا توجد حاجة لتلك الخدمات إن لم تعمل على إضفاء الثقة في القوائم والتقارير المالية ومساعدة متخذي القرارات، وتناول الباحث مستويات خدمات التأكيد والتي تشمل الاختبارات والفحص والإجراءات المتفق عليها، وذلك بالإضافة إلى عرض مجهودات المنظمات المهنية لإصدار معايير مهنية تنظم أداء هذه النوعيات من الخدمات وتم التعرض للمعيار المصري رقم (٣٠٠٠) مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية والمعيار

المصرى رقم (٣٤٠٠) إختبار المعلومات المالية المستقبلية عند تناول خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية، كذلك تناول الباحث بالتحليل العديد من خدمات التأكيد التي تم تحديدها من قبل المنظمات المهنية مثل خدمة تأكيد الثقة في موقع العميل الإلكتروني (الشبكة الدولية- نظم المعلومات)، وخدمة التأكيد عن الأداء البيئي.

### المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح وسبل اكتشافها وقياسها، ودور خدمات التأكيد في مواجهتها:

وذلك من خلال تناول بعض التعاريف الخاصة بإدارة الأرباح وذلك لبيان المقصود منها وما اشتملت عليه لتحديد طبيعة وماهية إدارة الأرباح، ودوافع الإدارة لتطبيق تلك الممارسات، واستراتيجيات الإدارة وأدواتها لإدارة الأرباح، وعلاقة المعايير المحاسبية بإدارة الأرباح وتم التعرض لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية، والمعيار رقم (٥) السياسات المحاسبية والتغيرات المحاسبية والأخطاء والمعيار، رقم (٢٨) المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة وبعض معايير المحاسبة الأخرى، وكذلك تناول الباحث طرق اكتشاف ممارسات الإدارة لتطويع الأرباح للوصول إلى الهدف المرغوب فيه على خلاف الواقع والذي يحقق المصالح الذاتية لها، وتم تناول دور خدمات التأكيد في مواجهة الضرر الاجتماعي عن تلك الممارسات لإدارة الأرباح، وأنه للكشف عن مشاكل وسلبات إدارة الأرباح والمؤشرات المختلفة اللازمة لممارستها، كان من الضروري وجود مجموعة من الخدمات المهنية التي تمثل إطاراً متكاملًا يمكن من خلاله الحد من ممارسة إدارة الأرباح أو على الأقل الحد من سلباتها المختلفة والوقوف على إيجابيات تلك الممارسات فقط بما يخدم أهداف المنشأة ولا يضر بمصالح الآخرين، ولذا فإن خدمات التأكيد تساهم في وضع إطار للحد من سلبات ممارسات إدارة الأرباح عندما تُقدم من قبل شخص مهني مستقل.

في ضوء ما سبق ومن خلال عرض خدمات التأكيد وأنواعها، فإنه يتضح أن إجراء تلك الخدمات يتم لتوفير معلومات مفيدة وقابلة للفهم وفي توقيت حاسم لمتخذي القرارات الرئيسيين (الإدارة، المستثمرين، الدائنين،.... وغيرهم)، ومن ثم يظهر الدور الجوهري في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، وبذلك تقل فجوة التوقعات المدركة من أجل جعلها أكثر توافقاً مع توقعات المستثمرين، وأن استخدام خدمات التأكيد يحقق مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، وتعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين، ويؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي تُعد من أسباب الأزمات المالية العالمية.

وبعد عرض خدمات التأكيد وأنواعها ودور تلك الخدمات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، فإنه يتعين معرفة متطلبات أداء تلك الخدمات ومعرفة القدرات التي يتطلبها المهنيون لتحقيق الكفاءة عند أدائها، ومعرفة مسؤولية المحاسب القانوني عن أداء تلك الخدمات في ضوء القوانين والإجراءات ذات العلاقة، وأنواع المسؤولية التي يتعرض لها المحاسب القانوني عند أدائه تلك الخدمات المهنية، وهو ما يتناوله الباحث في الفصل التالي إن شاء الله.

## مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في ضوء متطلبات أدائها

المبحث الأول : متطلبات أداء خدمات التأكيد في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية.

المبحث الثاني : مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد.

المبحث الثالث : الإطار المقترح.



## الفصل الثاني

### مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في ضوء متطلبات أدائها

#### مُتَكَمِّمًا:

لقد أيقظت الأزمات المالية ضمير العديد من المهنيين والممارسين تجاه مسؤوليتهم عن أداء خدمات التأكيد، وذلك نتيجة الوعي بالحقوق والواجبات فمنهم من تأثر ضميره وقد أخذ عبرة ممن قصرُوا في أداء أعمالهم، ولا شك أن منهم أيضاً من كان يعمل دائماً وبداخله جرس إنذار يرشده دائماً إلى بذل العناية المهنية الواجبة تجاه مسؤوليته القانونية عن أداء ما يقوم به من خدمات، تُساعد في عرض الواقع الاقتصادي للمجتمع في صورته، وأن أداء تلك الخدمات على نحو غير صحيح من قبل المحاسب القانوني يترتب عليه مخاطر مواجهة المحاسب القانوني لاحتمال مفاضاته عن طريق كل من المستخدمين أو الإدارة، وعادة ما يقاضى المستخدمون المحاسب القانوني على أساس مسؤوليته المهنية عن توفير تأكيد معقول عن امكانية الاعتماد على تلك الخدمات.

فعند مراجعة القوائم المالية التقليدية لا تتوقف تلك المسؤولية على المحاسب القانوني بل تمتد الى الإدارة فكلاهما مسئول، "وينطوى ذلك على أن مسؤولية الإدارة تتحدد في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة، واختيار البدائل المحاسبية للتطبيق، وإعداد القوائم المالية وتحديد مستوى الإفصاح فيها، أما مسؤولية المراجع فتتمثل في تصميم إجراءات المراجعة، وتحديد مدى تطبيق تلك الإجراءات وحجم الإثبات الذي يمكن أن يُعتمد عليه"<sup>(١)</sup>.

ويرى أحد الباحثين أنه "حين يُكلف أصحاب منشأة محاسباً قانونياً- بصفته مراجعاً- بمراجعة حسابات المنشأة، فإنه يقوم بأداء عمله مستهدفاً أن يتمكن في النهاية من إبداء رأيه المحايد في مدى دلالة القوائم المالية وصدقها في التعبير عما أُعدت من أجله، ويتم ذلك في شكل تقرير نمطي ينبغي الالتزام بمعايير معينة في اعداده، ولكن أصحاب المنشأة قد يكونون- هم أو غيرهم- في حاجة إلى أن يقدم لهم المحاسب القانوني- ليس بصفته مراجعاً بل محاسباً- بعض الخدمات المهنية التي تستدعي أن يقوم بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات تحقيقاً لغرض خاص، ولأن المحاسب قد يتبع بعض إجراءات المراجعة، كما يستخدم نفس وسائلها الفنية عندما يقوم بعملية الفحص، فإنه قد يحدث بينهما خلط"<sup>(٢)</sup>.

ومع تطور تقنية المعلومات في ممارسة عمليات التجارة الإلكترونية واهتمام مستخدمي القوائم المالية ومتخذي القرارات بالمعلومات المالية المستقبلية فقد يقترن ذلك بالبحث عن العديد من الوسائل لمواكبة حركة التقدم في تقنية المعلومات، في نطاق مسؤولية المحاسب القانوني عما يقدمه في ظل تلك البيئة من الخدمات.

(١) معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)، تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة، الفقرات

(٣٨:٢٨)، ص ٦-٨.

(٢) د/حامد طلبة محمد، دراسات في المراجعة، ٢٠١٢، مرجع سبق ذكره، ص ٨٧.

"وقد بدأت العديد من البلاد إدراك التحديات التي تفرضها بيئة التقرير الإلكترونية، مما دفع عدداً من الأكاديميين إلى وضع أطر مقترحة لنطاق مسؤوليات وواجبات المراجع في ظل بيئة الإفصاح الإلكتروني، ومن ناحية أخرى سعت المنظمات المهنية في بعض البلاد إلى إصدار مجموعة من الإرشادات المهنية في محاولة لتحديد موقف المراجعة من المعلومات التي يتضمنها الموقع الإلكتروني لمنشأة العميل"<sup>(١)</sup>.

لذا يناقش الباحث في هذا الفصل مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد من خلال تحديد متطلبات أداء تلك الخدمات وما يرتبط بها من مخاطر وواجباته في ضوء القوانين المصرية والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية بعد صدور قانون Sarbanes – Oxley.

وتحقيقاً للهدف من هذا الفصل يقسمه الباحث إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: متطلبات أداء خدمات التأكيد في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية.

المبحث الثاني: مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد.

المبحث الثالث: الإطار المقترح.

(١) أ/نرمين صبحي محمد حسن، دراسة تحليلية للمتغيرات التي تؤثر على إدراك المراجع لواجباته تجاه الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٧١.

## ١/٢ البحث الأول

## متطلبات أداء خدمات التأكيد في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية

لقد هدفت معايير المراجعة الأمريكية الصادرة من معهد المحاسبين القانونيين وكذلك معايير المراجعة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى وضع مستويات للأداء المهني لمراجع الحسابات، بحيث يترتب على التزام مراجع الحسابات الخارجى بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته<sup>(١)</sup>.

ولقد أصدر الكونجرس الأمريكى قانون (Sarbanes-Oxley) لينظم المهنة والأداء المهني لمراجعي الحسابات، وقد أدرك المهنيون في مصر ذلك أيضاً وأخذوا ذلك في الاعتبار، "فقد صدرت معايير المراجعة المصرية بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٣٠٠) لسنة (٢٠٠٨)، لتنظم الأداء المهني ووضع معايير للمراجعة بجانب المعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلالية، ومعايير الرقابة على جودة أداء المراجعين، وهي تضم المعايير المصرية للمراجعة وقد تم وضعها في التصنيفات الرئيسية التالية"<sup>(٢)</sup>:

- ١- المبادئ العامة والمسئوليات.
- ٢- تقييم الخطر وإجراءات مواجهة المخاطر التي تم تقييمها .
- ٣- أدلة المراجعة.
- ٤- استخدام عمل آخرين.
- ٥- استنتاجات المراجعة وإعداد التقارير .
- ٦- موضوعات متخصصة.
- ٧- الإرشادات المصرية في ممارسة عملية المراجعة.
- ٨- المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود .
- ٩- المعايير المصرية لمهام التأكيد .
- ١٠- المعايير المصرية للمهام الأخرى ذات العلاقة .

وبالإضافة إلى الإلتزام بالمعايير والتشريعات ذات العلاقة فإنه للحصول على الجودة المرجوة من خدمة التأكيد، وحتى تؤدي خدمات التأكيد إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة لابد من توافر المهارات المهنية للمحاسب القانوني عند أداء الخدمات المهنية وتشمل المهارات الذهنية، والمهارات الفنية، والمهارات الشخصية، ومهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم، والمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال مع فريق العمل.

وفي سبيل التعرف على متطلبات أداء خدمات التأكيد كما ينبغي أن تكون في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية، وفي ضوء القوانين والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية يتناول الباحث هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

(١) د/عبد الوهاب نصر على، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٩، ص ٧٨١.

(٢) المرجع، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات، مرجع سبق ذكره، السنة (٢٥)، العدد (١٠٠)، يوليو ٢٠٠٩، ص ١٧.

١/١/٢ متطلبات التأهيل المهني للمحاسب القانوني لأداء خدمات التأكيد.

٢/١/٢ المتطلبات الواجب مراعاتها عند أداء خدمات التأكيد.

### ١/١/٢ متطلبات التأهيل المهني للمحاسب القانوني لأداء خدمات التأكيد:

"لقد ظهرت العديد من التشريعات لتنظيم مزولة مهنة المراجعة في معظم دول العالم، تحدد الشروط التي يجب توافرها في مَنْ يزاول مهنة المراجعة، وتختلف هذه الشروط من دولة لأخرى، وهي تميل في معظمها إلى الحرص على توفير مؤهلات علمية متقدمة بجانب قدر من الخبرة كحدود دنيا، إلا أنها لم تعد كافية لضمان جودة عملية المراجعة في ظل ظهور العديد من المجالات الجديدة التي لم تكن معروفة من قبل مراجع الحسابات والتي قد تكون مجالاً للتلاعب والقيام بممارسات المحاسبة الابتكارية للتأثير على دلالة القوائم المالية، ومن أهم هذه المجالات ما يرتبط باستخدام تكنولوجيا المعلومات والإنترنت في العمل المحاسبي مثل أنشطة التجارة الإلكترونية والإفصاح المحاسبي عبر الإنترنت، هذا بالإضافة لظهور الأدوات المالية المبتكرة لأنشطة التمويل خارج الميزانية وارتباطها بالعديد من المخاطر التي قد تؤثر على قدرة المشروع على الاستمرار، كما أن متطلبات التأهيل المهني للمراجع لم تحظ أيضاً بالاهتمام الكافي من جانب معايير المراجعة حيث لم يحدد معيار خاص للتأهيل المهني للمراجع، مما أدى إلى وجود تباين في مفهوم التأهيل المهني الكافي ومدى توافره لدى مراجعي الحسابات"<sup>(١)</sup>.

وحيث إنه لأداء خدمات التأكيد ينبغي توافر مجموعة المهارات المهنية للمحاسب القانوني لأداء تلك الخدمات المهنية وتشمل المهارات الذهنية، والمهارات الفنية، والمهارات الشخصية، ومهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم، والمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال مع فريق العمل، وتعتبر هذه المهارات عبارة عن صفات كامنة تُكتسب غالباً، وأن هناك فروقا فردية بين المحاسبين القانونيين من حيث توفرها واكتسابها، بمعنى أن قدرات وطاقت البشر متفاوتة ومستويات النجاح في تطويرها وتحديثها مختلفة، مما يزيد أو ينقص التفاوت القائم أصلاً بينها وينعكس أثره في الأداء من ماهر إلى شبه ماهر إلى غير ماهر، ومهما كان شكل هذا الانعكاس، فإنه لا يحدث إلا إذا توفرت الحوافز والدوافع لدى المراجع<sup>(٢)</sup>.

وتشمل المهارات المعرفية والإدراكية، كلا من المهارات الذهنية، والمهارات الفنية والوظيفية، وتستخدم تلك المهارات عند أداء خدمات التأكيد بصفة عامة وعند تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام، حيث يُشير معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) إلى أنه ينبغي على المراقب تفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية، سواء كان ذلك راجعاً إلى أعمال الغش والتدليس أم إلى الخطأ، وأن يكون هذا التفهم كافياً إلى المدى الذي يستطيع معه المراقب القيام بتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية<sup>(٣)</sup>.

(١) أ/مصطفى سامي عبدالسميع، مرجع سبق ذكره، ص ٦٦-٦٧.

(٢) لمعرفة المزيد عن المهارات الواجب توافرها في المحاسب ومجهوداته لتطويرها، يُرجى الرجوع للمرجع الآتي: أ/رندة عطية بوفارس، المهارات الواجب توافرها في

المحاسب ومجهوداته لتطويرها، رسالة ماجستير في المحاسبة، طرابلس، أكاديمية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، ربيع ٢٠٠٦، ص ١٥-٣٧.

متاح على ([http://www.Jps\\_dir.net](http://www.Jps_dir.net)), تاريخ الدخول في ١ مارس ٢٠١٢.

(٣) المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، معيار رقم (٣١٥)، تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام،

الفقرة رقم (٢)، ص ١.

وتطبيقاً لمتطلبات المعيار سابق الإشارة إليه فإنه يوجد العديد من المهارات اللازمة كمبادئ للممارسة الجيدة عند أداء خدمات التأكيد عامة، ولكي يتمكن المحاسب القانوني من أداء خدمات التأكيد والتقرير عنها يجب أن يتوافر فيه التأهيل المهني الكافي الذي يمكن تحقيقه - في رأى الباحث - من خلال توافر العناصر التالية:

### ١/١/١/٢ تطوير التأهيل العلمي للمحاسب القانوني:

إن عملية إعداد المحاسبين المؤهلين بالمهارات الفنية الأساسية هي بلا شك تقع على عاتق مؤسسات التعليم العالي وعلى وجه التحديد بوضع برامج التعليم المحاسبى التى تعد الخريج المؤهل، والتركيز على معايير المحاسبة ومعايير المراجعة، والإهتمام بتعليمه اللغات الاجنبية التى تساعده فى عمله، وزيادة التركيز على القدرات والمهارات المهنية، ولا يتكامل دور الجامعة إلا بتعاون لصيق مع المنظمات والتنظيمات المهنية المحاسبية حيث لها القدرة على إبراز متطلبات الممارسة المهنية وما ينكشف لها من عيوب البرامج التعليمية السارية، والجامعة باعتبارها هيئة أكاديمية متخصصة لها القدرة على وضع البرامج والتدريب وتخريج الطالب المؤهل الذى يتوفر فيه المهارات اللازمة وعالية الكفاءة مما يعود بذلك ايجابيا على المهنة.

ويعد تطوير التأهيل العلمي للمحاسب القانوني أحد متطلبات التأهيل المهني التي تمكنه من أداء خدمات التأكيد والتقرير عنها، وبصفة خاصة فى ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات ونشر التقارير المالية عبر الإنترنت، ويتحقق ذلك من خلال الاهتمام بالعناصر التالية<sup>(١)</sup>:

١- الاهتمام بضرورة تطوير المناهج الدراسية بكليات التجارة بحيث تكون قادرة على مواكبة ومسايرة التطورات الحديثة فى مجال المحاسبة والمراجعة، والتي من أهمها استخدام تكنولوجيا المعلومات والإنترنت فى المجال المحاسبى ومواكبة التطورات التقنية المرتبطة بالخدمات المهنية.

٢- التطبيق الإلزامى لبرامج التعليم والتدريب المستمر، وعدم الاكتفاء بدرجة البكالوريوس لمزاولة مهنة المراجعة فلا يمكن أن تظل هذه الدرجة كافية ومناسبة باستمرار لمقابلة متطلبات المهنة التي تتطور بمرور الزمن والتغير فى احتياجات متخذى القرارات، بالإضافة إلى التدريب والتعليم المهني بصفة عامة والمستمر بصفة خاصة يلعب دوراً هاماً فى زيادة إدراك المحاسبين القانونيين بدورهم ومسئوليتهم، كما أن التعليم والتدريب المهني المستمر يساعد على تطوير أداء ومهارات وتأهيل المحاسبين القانونيين بما ينعكس على جودة أدائهم المهني.

كما أنه توجد بعض الدول تلزم لممارسة المهنة الحصول على درجة أعلى من درجة البكالوريوس، أو جعل عدد سنوات البكالوريوس لمن يريد أن يزاول المهنة خمس سنوات وآخر سنتين يتم التخصص فى المراجعة، أو بالحصول على برامج تدريبية فى مجال المحاسبة والمراجعة بشرط أن تكون من جهات علمية أو مهنية معترف بها وعدد ساعات محددة كحد أدنى.

### ٢/١/١/٢ تطوير التأهيل العملي للمحاسب القانوني:

يقصد بالتأهيل العملي للمحاسب القانوني ما يكتسبه المراجع من خبرات ومهارات نتيجة الممارسة الفعلية لمهنة المحاسبة والمراجعة، وكذلك ما يكتسبه من البرامج التدريبية فى هذا المجال، ويتمثل الوضع الحالى فى مصر للتأهيل العملي فى التحاق المراجع للتمرين - قد يكون غير جاد فى بعض من الحالات - لمدة ثلاث سنوات بأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة ثم يستطيع بعدها الحصول على الترخيص بمزاولة المهنة، ومن الإنتقادات التي توجه

(١) لمزيد من التفصيل يُرجى الرجوع إلى ما يلي:

١- د/خالد محمد عبدالمنعم لبيب، فجوة التوقعات بين احتياجات الواقع العملي لمهنة المحاسبة والمراجعة، والتأهيل الجامعي للمحاسبين: الأبعاد -

المسيبات - مقترحات العلاج (دراسة ميدانية تطبيقية)، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بنى سويف، جامعة القاهرة،

السنة (١١)، المجلد ( ) ، ديسمبر . -

/ - مرجع سبق ذكره . -

لذلك حالة التخصص في مجال واحد فقط عند التدريب وعدم التدريب على باقى أنشطة المهنة أو التعرض لها، ويعد ذلك غير كافى لكى يساعد المراجع فى أداء خدمات التأكيد المتعددة والمتطورة.

ويرى أحد الباحثين<sup>(١)</sup> ضرورة تطوير التأهيل العلمى للمحاسب القانونى لتحقيق المستوى المتميز علمياً، ومهنياً، وأخلاقياً، وتقنياً، وبوجه خاص المهارات الأساسية للمحاسبة، ومهارات القدرة الذاتية على التعلم، والتعليم التعاونى، ومهارات الاتصال الفعال، ومهارات التطبيق العملى، ومهارات حل المشاكل العلمية، ومهارات استخدام الحاسب الالىكترونى، والأساليب التقنية الحديثة، فى القيام بالواجبات المهنية، والتحليل والإبداع والنظرة الإنتقادية للأمور، ومهارات الوعى البيئى، ومهارات إجادة اللغات الأجنبية ( مع ضرورة الاهتمام الكافى واللازم باللغة العربية)، ومهارات اتخاذ القرارات، وإدارة الوقت، وترتيب الأولويات، وإدارة الذات وتفويض السلطات، وإدارة الضغوط والصراعات، ومهارات الإدارة الاستراتيجية للأعمال، ومهارات تطوير القيادة، ومهارات السلوك الأخلاقى.

وتشمل المهارات الفنية والوظيفية تلك المهارات التى تمكن المحاسب من معرفة أصول المحاسبة، وخلق خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء ومن ثم تحسين جودة خدمات التأكيد للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن اعتبار المحاسب ماهراً فنياً ووظيفياً إذا امتلك القدرة على<sup>(٢)</sup>:

- استخدام تطبيقات الأعداد رياضياً ورقمياً Numeracy على عدة واجبات معرفية، والاستخدام الأمثل، سواء فى القياس، أم فى التحليل المالى، أم فى عملية صنع القرار، وما تتطوى عليه من عمليات الاختيار ما بين البدائل وتقويمها، واختيار البديل الأفضل وصولاً إلى نمذجة القرارات وإجراء تحليلات المخاطرة، وكذلك القدرة على استخدام تطبيقات الأعداد على تقنية المعلومات، مثل برامج (إكسل Excel) التى بمعرفتها يمكن حل المشاكل المحاسبية المختلفة، وعمل الإجراءات التحليلية طبقاً لما ورد بمعيار المراجعة المصرى رقم (٥٢٠) الإجراءات التحليلية<sup>(٣)</sup>.
- استخدام نظم تقنية المعلومات، وأدواتها وتوظيفها فى حل مشاكل الأعمال والمحاسبة، وإظهار الفهم لعمل هذه الأنظمة، والقدرة على التحقق من صحتها ودقتها، والقدرة على أن يكون ضمن فريق عمل إدارة هذه الأنظمة أو تقويمها، أو تصميمها، أو كلها جميعاً.
- كتابة التقارير بالشكل والكيف الملائم فنياً ووظيفياً.
- الإلمام بالتشريعات القانونية والنظامية، والعمل وفقاً لها، وذلك وفقاً لما ورد بمعيار المراجعة المصرى رقم (٢٥٠) "مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"<sup>(٤)</sup>.
- الإلمام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة، والعمل وفقاً لها.

( ) / خالد محمد عبدالمعتم لبيب، فجوة التوقعات بين احتياجات الواقع العملى لمهنة المحاسبة والمراجعة، والتأهيل - مقترحات العلاج (دراسة ميدانية تطبيقية)، مرجع سبق ذكره . -

( ) / مرجع سبق ذكره . -

( ) ( ) للإجراءات التحليلية. للمزيد من التفصيل يُرجى الرجوع إلى: المعايير التحليلية.

( ) ( ) للمزيد من التفصيل يُرجى الرجوع إلى: المعايير واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.

وتُعتبر المهارات السلوكية هي المهارات المرتبطة بسلوك المحاسب من حيث قدرته على ضبط نفسه والتعامل مع الآخرين والاتصال بهم، وتشمل هذه المهارات كلاً من المهارات الشخصية، ومهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم.

كما أن توافر المهارات الشخصية Personal Skills لدى القائم بخدمة التأكيد يعمل على جودة تلك الخدمات، وهي مهارات مرتبطة باتجاهات وسلوك المحاسب، وتطوير هذه المهارات يُمكن المحاسب القانوني من التعلم، وتهذيب سلوكه، وتغيير اتجاهاته، ويُمكن اعتبار المحاسب ذا مهارات شخصية، إذا ما كان قادراً على<sup>(1)</sup>:

- اختيار وتخصيص الأولويات في حدود الموارد المتاحة، مع القدرة على تنظيم العمل، بحيث يتم إنجاز خدمة التأكيد في الوقت المحدد طبقاً لخطاب الارتباط.
- تحفيز الآخرين وتوقع التغيير، والقدرة على التعامل معه.
- المبادرة والتأثير، والتعلم الذاتي: أي أن لديه مهارة التعلم مدى الحياة التي تتيح له إمكانية جلب المعارف اللازمة لمواكبة تطورات الخدمات المهنية الجديدة طبقاً لتقنيات العصر، ولحل مشاكل العمل اليومية.
- مراعاة قيم وأخلاق ومواقف المهنة عند صنع القرار، كأن يتصف المحاسب بالسرية والأمانة فلا ينشر أسرار عملائه ولا يُعطي رأياً مضللاً.
- الحذر المهني Professional Skepticism وهذه المهارة تتطلب توفر عنصر الذكاء عند أداء خدمات التأكيد.

وبالنسبة لمهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم Interpersonal and Communication Skills

فهى مهارات تُمكن المحاسب القانوني من العمل مع الآخرين في اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة، وتُمكنه من استقبال ونقل المعلومات بفعالية، وصياغة الأحكام المعقولة، وصنع القرارات التي تُعتبر الهدف الرئيس من وراء تقديم خدمات التأكيد، كما أنه - من وجهة نظر الباحث - فإنه في حالة إمتلاك المحاسب القانوني لتلك المهارات، فإن هذا يمكنه من إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وتزى إحدى الباحثات<sup>(2)</sup> أنه يُمكن اعتبار المحاسب ممتلكاً لهذه المهارات عندما يملك حُسن التفاوض مع الآخرين متخذاً من الشورى Consultative Process - مع الشريك المسئول عن خدمة التأكيد وفريق المراجعة - منهجاً لمواجهة التعارض، وحل الخلافات، قال الله تعالى: ﴿ وَلَا تَنَازَعُوا فَتَفْشَلُوا وَتَذْهَبَ رِيحُكُمْ ﴾ الآية (٤٦) سورة الأنفال، وتطبيقاً لما ورد بمعيار المراجعة المصرى رقم (٢٢٠) مراقبة الجودة<sup>(3)</sup>، وحل المواقف المتعارضة بكفاءة، كالبداية بطرح الآراء المقبولة من قبل المعارضين لاجتذاب ثقتهم، ثم مناقشة وجهات النظر المعارضة<sup>(4)</sup>، والمناقشة وتقديم التقارير<sup>(5)</sup> والدفاع عن آرائه والتي يجب أن تكون وفقاً للمعايير والمتطلبات القانونية والتشريعية، وذلك من خلال الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، الشفهية والمكتوبة، ولكي يفعل المحاسب من

( ) / مرجع سبق ذكره .

( ) المرجع السابق .

( ) مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية

( ) معايير

( ) تاريخية

( ) / مرجع سبق ذكره، .

( ) والأكثر من ذلك فإن المحاسب مطالب بترجمة الأرقام التي أعدها إلى لغة يفهمها مستخدموها الذين لا يفهمون لغة الأرقام الواردة بالة

وعرضها لهم من خلال استخدام تقنية المعلومات الملائمة.

اتصالاته قد يحتاج إلى تخطيط عمليات التعامل مع الإدارة والخبير وفريق العمل، والإنصات والقراءة بفعالية، والقدرة على فهم اللغة وتمييز الأفكار الرئيسية، وتنظيم المعلومات المتحصل عليها سواء من الإدارة أو تقرير الخبير عن خدمة التأكيد، والتمكن من استدعائها.

كما أنه لابد من توافر المهارات التنظيمية لدى المحاسب عند أداء خدمات التأكيد وهي مهارات إدارية مرتبطة بمنظمة العمل، وتشمل هذه المهارات مجموعة مهارات إدارة الأعمال وتنظيمها، وهذه المهارات تمكن المحاسب من فهم جميع مظاهر سير العمل بالتنظيم، وتأتي أهمية اتصاف المحاسب بهذه المهارات كونه يمتلك البصيرة وحسن الرأي المهني، مع إلتزامه بالمعايير المهنية والتشريعات ذات العلاقة، وذلك لابداء رأيه الفني عن خدمة التأكيد.

ولذا فإن الإلتزام بتلك المعايير ينظم المهنة والأداء المهني وجودته بالنسبة لمراجعي الحسابات في مصر، وذلك لمعرفة متطلبات أداء خدمات التأكيد وتطوراتها، حيث أن إصدار معايير المحاسبة المصرية من قبل وزارة الاستثمار بالقرار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ ثم إصدار معايير المراجعة المصرية من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات بالقرار رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨، يعد عملاً جليلاً ومتكاملاً لمنظومة العمل المهني في حقل المحاسبة والمراجعة، ويؤكد على ربط المهنة بالتطورات الدولية باعتبار المحاسبة والمراجعة مهنة عالمية<sup>(١)</sup>.

وفى ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية توجد العديد من المتطلبات الواجب توافرها لدى المحاسب القانوني للقيام بأداء المراجعة والفحص المحدود وخدمات التأكيد الأخرى، وتشمل هذه المتطلبات متطلبات عامة لابد من توافرها في المحاسب القانوني عامة، فضلاً عن متطلبات خاصة عند القيام بخدمات التأكيد يتناولها الباحث بالتفصيل من خلال هذا المبحث إن شاء الله.

وإن المحاسب القانوني في بحثه عن حقيقة ما تضمنه السجلات والدفاتر حتى يستطيع أن يزيد من الثقة وإمكانية الإعتماد على المعلومات التي تحويها القوائم المالية، فإنه ينبغي أن تتوفر له مهارات وكفاءة فنية بجانب صفات أخلاقية تؤهله للقيام بمهمته على وجه مرضى، ومن أشهر ما هو متفق عليه في هذا الشأن<sup>(٢)</sup>:

• التمكن من المحاسبة والمراجعة في جانبيها: الفكرى والنظري، والعملى والتطبيقي: ويقصد بالمحاسبة هنا علم المحاسبة ككل بكافة فروعها وتقسيماتها ( كالمحاسبة المالية، والإدارية، والضريبية، والقومية، .... إلخ)، مع المعرفة بالقدر الكافي من العلوم الأخرى وثيقة الصلة بعمله كالقانون والاقتصاد، وعلم النفس وإدارة الأعمال،.... وما إلى ذلك.

• أن يتمتع بالأمانة والإستقامة، والحرص على كتمان الأسرار التي يطلع عليها بحكم عمله المهني، مع تمتعه بالقدرة على حسن التصرف حتى يستطيع أن ينجز مهمته بالشكل المطلوب دون أن يترك إنطباعاً سيئاً عن المراجعة، فلا ينبغي مثلاً أن يبدأ عمله مفترضاً سوء النية فيمن يتعامل معهم إذ أنه من المعروف أن المراجع لا يتصيد الأخطاء للآخرين بل إنه يهدف إلى منع وقوع الأخطاء والغش وتصحيح ما قد وقع فعلاً منها كنتاج فرعى لقيامه.

• أن يتمتع بالاستقلال والحياد المهني بما يجعله غير خاضع لتأثير أو ضغوط أو سلطات من أحد غير ضميره المهني فيما يتعلق بالأمر التي يتولى مراجعتها.

( ) المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأ

مرجع سبق ذكره

( ) /حامد طلبة محمد، دراسات في المراجعة

مرجع سبق ذكره

٣/١/١/٢ تفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني للمحاسب القانوني<sup>(١)</sup>:

ارتأت معظم التشريعات المهنية إنشاء مجلس لتنظيم المهنة سواء كان نقابة أو جمعية أو هيئة وهذا المجلس في معظم التشريعات المهنية إقليمياً ودولياً مناط به الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة فكرياً ومهنياً وتفعيل دورها في دعم قيم المجتمع والحفاظ على الحقوق العامة والخاصة والمساندة في تحقيق العدالة المنشودة في إطار الخبرة والاستقلالية المهنية النافعة، وترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة والمراجعة وتوحيد مسمياتها وأهدافها في ضوء الواقع المحلي والتطورات الدولية، ووضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، وينبغي من وجهة نظر الباحث- الإقتباس من الشرائع السماوية لترسيخ مبادئ تلك المهنة، والتنسيق مع المؤسسات العلمية ومراكز البحوث بشأن المناهج ومستوى التأهيل والتدريب في الجامعات لتقى بالمستوى المطلوب ولضمان مستوى علمي رفيع للمهنيين، كما ينبغي التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية والمحلية والإقليمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

وحيث لا يقتصر تحقيق التأهيل المهني للمحاسب القانوني على تحقيق التأهيل العلمي والعمل فقط، ولكن يُعد الدور الرقابي من جانب الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة وأسواق المال على أداء المراجعين أحد متطلبات ضمان التأهيل المهني الكافي للمراجعين ورفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

وقد زاد الاهتمام الرسمي في مصر بتفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني للمحاسب القانوني في السنوات العشرة الأخيرة، حيث صدر قرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم ١٤٠ لسنة ٢٠٠٦ بشأن معيار مراقبة الجودة، ثم صدرت قواعد وآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة بالقرار رقم ٧٩ لسنة ٢٠٠٧ وتلى ذلك إنشاء وحدة للرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجلات الهيئة العامة لسوق المال بالقرار رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨، وصدر قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٩ بشأن ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وأخيراً صدور كتاب دوري رقم (٦) لسنة ٢٠١٤ بشأن التأكيد على واجبات مراقبي الحسابات المقيدين بسجلات الهيئة<sup>(٢)</sup>.

وقد تتضمن قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٩ العديد من الأساليب الخاصة بالرقابة على جودة الأداء المهني بالنسبة لمراقبي الحسابات الذين يجوز لهم مراجعة الشركات المقيدة أوراقها ببورصات الأوراق المالية وشركات الاكتتاب العام والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين، والتي منها أن يتحقق في طالب القيد عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو الحصول علي إحدي الشهادات المهنية الأجنبية المعادلة لها أو الحصول علي درجة الدكتوراه في المحاسبة من احدي الجامعات المعترف بها في مصر.

( ) لمزيد من التفصيل يُرجى الرجوع إلى ما يلي:

- /خالد محمد عبدالمنعم لبيب، فجوة التوقعات بين احتياجات الواقع العملي لمهنة المحاسبة والمراجعة، والتأهيل - مقترحات العلاج (دراسة ميدانية تطبيقية)، مرجع سبق ذكره .
- / مرجع سبق ذكره .

( ) لمزيد من التفاصيل حول الضوابط والقواعد التي شملها القرار يُراجع: الهيئة العامة للرقابة المالية،

القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، قرار رقم

www.cma.gov.eg ، تاريخ الدخول في

ولذا فإن الاهتمام بتفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني للمحاسب القانوني يؤدي إلى زيادة جودة أداء خدمات التأكيد وزيادة قدرة المحاسب القانوني على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، ويؤدي التاهيل العلمي والمهني للقائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ويرى الباحث في ضوء ما سبق أنه يؤدي توافر متطلبات التأهيل المهني في المحاسب القانوني إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاويلين وإكسابهم المعرفة التي تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح، كما أن يوجد العديد من المهارات اللازمة للممارسة الجيدة عند أداء خدمات التأكيد عامة، ولتحقيق المستوى المتميز علمياً، ومهنياً، وأخلاقياً، وتقنياً، ومنها المهارات الأساسية للمحاسبة والمراجعة، مهارات القدرة الذاتية على التعلم، والتعليم التعاوني، ومهارات التطبيق العملي، ومهارات استخدام الحاسب، والأساليب التقنية الحديثة، في القيام بالواجبات المهنية، كما يلزمه التحليل والإبداع والنظرة الإنتقادية للأمور، والإهتمام بمهارات الوعي البيئي وما يخص خدمات التأكيد من تطورات تقنية في البيئة المحيطة مع المعرفة الحالية المتميزة والمتطورة، وقد يحتاج إلى مهارات إجادة اللغات الأجنبية -مع ضرورة الاهتمام الكافي باللغة العربية- في أداء بعض الخدمات، ويساعد المحاسب القانوني عند أداء خدمات التأكيد تمتعه بمهارات اتخاذ القرارات، وإدارة الوقت، وترتيب الأولويات، وإدارة الذات وتقويض السلطات، وإدارة الضغوط والصراعات، بالإضافة إلى توافر مهارات البحث والتحقيق، ومهارات الربط وفهم العلاقات، والقدرة على حل المشاكل وتوافر مهارات الحل العملية مع الثقة بالنفس، ويفضل سرعة التفكير والاستجابة والذكاء وحدة الملاحظة وعدم النمطية في معالجة خدمات التأكيد المختلفة، مع توافر الثقافة والمتطلبات الأخلاقية، والقدرة على تحمل الضغوط ومواجهتها، والصدق والأمانة والإستقامة، والموضوعية في تناول خدمة التأكيد مع الحفاظ على السرية، والاستقلال والحياد المهني.

### ٢١١٢ المتطلبات الواجب مراعاتها عند أداء خدمات التأكيد:

لقد تضمن معيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠٠) "مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية"، المتطلبات الخاصة والأساسية لقيام المحاسب القانوني بأداء خدمات التأكيد والاستمرار فيها والموافقة عليها، والاتفاق على شروط خدمة التأكيد، وكيفية التخطيط لأدائها، وتقييم ملاءمة موضوع الخدمة، وتقييم مدى ملاءمة المقاييس المحددة، ودراسة الأهمية النسبية وخطر خدمة التأكيد عند التخطيط وأداء الخدمة، والاستعانة بالخبراء، والحصول على أدلة الإثبات، والإقرارات التي يقدمها الطرف المسئول مع ضرورة أخذ الأحداث اللاحقة في الحسبان من توثيق عملية أداء الخدمة والتقرير عنها، وذلك من خلال وضع المبادئ الأساسية للارتقاء بجودة خدمات التأكيد والإجراءات الضرورية للمحاسبين القانونيين، وتوفير الإرشادات لهم لأداء مهام خدمات التأكيد بخلاف عمليات المراجعة أو الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية التي شملتها معايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود، ويتم تناول هذه المتطلبات على النحو التالي:

### ١٢١١٢ قبول عملية أداء خدمة التأكيد أو الاستمرار فيها:

عند قبول أداء خدمة التأكيد أو الإستمرار فيها لا بد من مراعاة عدم وجود مؤثرات على إستقلالية المحاسب القانوني، حيث يرى أحد الباحثين<sup>(١)</sup> أنه يفضل تقديم خدمات التأكيد الأخرى من قبل محاسب قانوني آخر غير الذي

( ) أ/عماد محمد سعد الدين سيد أحمد الخشن، مرجع سبق ذكره

يقوم بإعتماد القوائم المالية، حيث أن تقديم المحاسب القانوني لخدمات بخلاف مهام المراجعة إلى نفس عملاء عملية المراجعة الخارجية قد يؤثر على استقلال المحاسب القانوني وبالتالي يؤدي ذلك إلى قبول المحاسب القانوني لبعض ممارسات الإدارة التي قد تتطوى على ممارسات لإدارة الأرباح ويمكن تحليل ذلك كالتالي:

١- أن قيام المحاسب القانوني بعملية المراجعة التقليدية لحسابات المنشأة إنما يتم في ضوء التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وعلى رأسها ضرورة توافر الحياد والاستقلال والموضوعية وعدم التحيز للطرف الذي عين المراجع أو غيره من الأطراف، وذلك باعتبار أن عملية المراجعة تخدم عدة أطراف ولذلك يجب أن يتحلى المحاسب القانوني بالحياد والنزاهة تجاه جميع الأطراف.

٢- أن قيام المحاسب القانوني بتقديم خدمات بخلاف مهام المراجعة لعملاء عملية المراجعة إنما يتم باتفاق خاص مع إدارة هذه المنشآت مقابل الحصول على أتعاب معينة يتفق عليها، ولا يخضع المحاسب القانوني -في بعض الأحوال- في أدائه لتلك الخدمات لمعايير المراجعة بل إنه ينحاز للمنشأة ويراعى مصالحها ويعمل على حل مشاكلها وتحقيق أهدافها، وفي هذه الحالة سيكون المحاسب القانوني منحازاً لمصالح المنشأة بغض النظر عن مصالح الأطراف الأخرى، ولكن ينبغي عليه في كل الأحوال الإلتزام بالقوانين والمعايير المهنية ذات الصلة.

ولكن الباحث ينحاز إلى أنه ينبغي توافر الإستقلالية في المحاسب القانوني عند أداء خدمات التأكيد<sup>(١)</sup>، وحتى تؤدي خدمات التأكيد بجودة لا بد من الاهتمام بالإستقلالية حتى لا يخضع لأي تأثير على أمانته وموضوعيته وحتى يبدو أنه أمين وموضوعي أمام الطرف الثالث أو الأطراف الذين يعتمدون على تقريره عن خدمة التأكيد وتحديد درجة ثقتهم فيها، حيث تتحدد مدى ثقة واعتماد الأطراف الأخرى على تقرير خدمة التأكيد بمدى استقلال وحياد المحاسب القانوني في إبداء رأيه عنها، فتلك الأطراف غالباً ما تكون مصالحها متعارضة، ومن ثم فهي تحتاج إلى رأي فني محايد، وتؤكد ذلك التشريعات والمنظمات المهنية حتى يحتفظ بوضعه المحايد أمام تلك الأطراف ذات المصالح المتعارضة، وبالتالي فقد أصبحت إستقلالية المحاسب القانوني ضرورة إجتماعية حمايةً للفئات المستفيدة من تقريره. ومازالت الجوانب المختلفة لمقاييس الإستقلال والحياد الظاهري محلاً لجدل ممتد بين أعضاء المهنة، وحيث أنه من العوامل<sup>(٢)</sup> التي تتحكم في مظاهر إستقلالية المحاسب القانوني، الخدمات الاستشارية الأخرى (خلاف المراجعة وهل يجوز أن يقوم المراقب بها؟).

ورغم أن وجود خدمات التأكيد وأدائها بالشكل الملائم له تأثير فعال على تنشيط سوق الخدمات المهنية، إلا أنه يثير الجدل حول مدى إستقلالية المحاسب القانوني عند قيامه بأداء خدمات التأكيد الأخرى لنفس المنشأة التي يعمل مراجعاً خارجياً لها، وفي الواقع العملي هناك دول تسمح بالجمع بين المراجعة وتقديم خدمات مهنية أخرى وبشروط (كما في أوروبا ومصر)، وهناك دول لا تسمح بذلك ( وفقاً لقانون (Sarbanes-Oxley) الصادر عن الكونجرس الأمريكي).

(1) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A3-4.

( ) للمزيد من التفصيل حول العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي (ضمانات استقلال المراجع الخارجي) يُرجى الرجوع إلى: د/أحمد

المولى الصباغ وآخرين أساسيات المراجعة ومعاييرها - يوميات محاسب، -

http://www.almohasb1.com ، تاريخ الدخول في ديسمبر .

وفى بريطانيا أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز عام ١٩٧٩ توصيات مرشدة للسلوك المهني تتيح لمراقب الحسابات القيام بخدمات خلاف المراجعة بشرط ألا تمتد مزاوله هذه الخدمات بحيث يتخذ المحاسب القانوني قرارات إدارية أو يقوم بوظائف إدارية.

وفى الولايات المتحدة وصدور قانون Sarbanes Oxley عام ٢٠٠٢، صدرت مجموعة من تعليمات أسواق الأوراق المالية تقضى بمنع المحاسب القانوني من الجمع بين عدة أعمال والمراجعة في ذات الوقت وهذه الأعمال بالنسبة للشركة التي يعمل مراقباً لحساباتها، ويمكن إيضاح أهم الخدمات التي لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقدمها لعميله في نفس الوقت:

- ١- إمساك الدفاتر .
- ٢- تصميم نظم المعلومات المالية وتنفيذها .
- ٣- أعمال التقييم وإبداء الرأي بشأن عدالة المعلومات المالية والمحاسبية .
- ٤- أعمال الخبرة الاكتوارية .
- ٥- أعمال المراجعة الداخلية .
- ٦- الأعمال الإدارية .
- ٧- أعمال السمسرة والوساطة أو الاستثمارات البنكية .
- ٨- الخدمات القانونية التي لا ترتبط بأعمال المراجعة .
- ٩- أية خدمات أخرى قد يرى المجلس الأعلى للرقابة المحاسبية عدم جواز القيام بها .

وتقضى المادة الثامنة عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بأن المحاسب والمراجع يعتبر مخرلاً بأداب وسلوك المهنة إذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة.

وقد يؤدي قيام المحاسب القانوني بخدمات التأكيد الأخرى في نفس وقت المراجعة إلى التأثير على إستقلالية المحاسب القانوني في بعض الأحيان، ويفسر أحد الباحثين<sup>(١)</sup> ضرورة قيام محاسب قانوني آخر بخدمة التأكيد بخلاف القائم بعملية المراجعة من خلال "تحليل تلك العلاقة من الناحية الشكلية فإن تعامل المراجع في الخدمات بخلاف مهام المراجعة يتم مع الإدارة نفسها، والتي هو رقيب عليها كمراجع، وهي غالباً التي تحدد له أتعابه عن هذه الخدمات، وبالتالي يشير هذا الوضع بالنسبة للأطراف الأخرى أن المراجع واقع تحت تأثير إجراءات مادية مما يؤدي إلى صعوبة إقناع الأطراف الأخرى بحياد المراجع، والذي يتقاضى أتعاباً محددة مقابل عملية المراجعة توافق عليها الجمعية العامة للمساهمين، في حين يتقاضى أتعاباً ضخمة نظير الخدمات بخلاف مهام المراجعة تحدها الإدارة في معظم الأحيان، الأمر الذي يشير إلى ضرورة قيامه بمسايرة الإدارة للحصول على رضائها وضمان استمرار عقود الخدمات بخلاف مهام المراجعة وبالتالي ستتساءل الأطراف الأخرى عن مدى صدق وحياد المراجع فيما توصل إليه من نتائج لمراجعات تأسست على أنظمة وسياسات ومعالجات سبق أن اقترحها المراجع نفسه ضمن خدمات بخلاف مهام المراجعة ونفذتها المنشأة".

( ) أ/عماد محمد سعد الدين سيد أحمد الحشن، مرجع سبق ذكره .

كما أن هناك من يرى<sup>(1)</sup> أنه يفضل أن يقوم بتلك الخدمات المراجع القائم بمراجعة القوائم المالية، بما له من رصيد معرفي بالشركة وأحوالها وظروفها فيكون هو أحق في حالة كونه مؤهلاً لأدائها.

وهذا يعني أنه يمكن أن يقدم خدمة التأكيد محاسب قانوني للمنشأة التي يعمل مراجعاً خارجياً لها، أو محاسب قانوني ليس مراجعاً للعميل في ذات الوقت، وفي كلا الحالتين ينبغي أن تؤدي الخدمة بحياد وإستقلالية، حيث أن "حياد المحاسب القانوني وإستقلاله هو المقدمة الضرورية اللازمة لأية رقابة جديّة وفعالة"<sup>(2)</sup>.

وفي هذا الصدد فإن هناك من يرى<sup>(3)</sup> "أن تقديم مكتب المراجعة لخدمات الثقة سواء المتعلقة بالثقة في الموقع الإلكتروني Web-Trust أو الثقة في النظام الإلكتروني Sys-Trust قد تؤثر على إستقلال المراجع، ويمكن لمكتب المراجعة تفادي المشاكل المرتبطة بالإستقلال عن طريق فصل تلك الخدمات عن الأعمال الأصلية من خلال تخصيص قسم مستقل بمكتب المراجعة لإداء هذه الخدمات أو إسناد هذا التكليف لمراجع آخر بخلاف من يقوم بأعمال المراجعة الأصلية".

وعلى المحاسب القانوني عند أداء خدمات التأكيد أن يتمتع بالإستقلالية بصفة عامة وعدم خضوعه لتأثير وسلطان الأطراف الأخرى لخدمة التأكيد سواء عند قيامه بأدائه للخدمة أو عند إيضاحه لنتيجتها في شكل تقرير. كما أن المحاسب القانوني المستقل هو الذي تكون له وجهة نظر محايدة غير متحيزة فيما يتعلق بالأمر التي يتولى أداءها، وهو الذي يؤدي أعمال خدمات التأكيد الموكلة إليه ويصدر رأيه عنها بنزاهة وموضوعية<sup>(4)</sup>.

ويترتب على قيام مراجع آخر بخدمات التأكيد بخلاف القائم بالمراجعة ما يلي<sup>(5)</sup>:

١- أن قيام المحاسب القانوني بتقديم خدمات بخلاف مهام المراجعة لعملاء ليسوا ضمن عملائه في عملية المراجعة التقليدية لن يثير أي شكوك حول تأثير إستقلال المراجع.

٢- أن قيام المحاسب القانوني بتقديم خدمات بخلاف مهام المراجعة لنفس عملاء المراجعة يؤدي إلى زيادة اعتماد المحاسب القانوني على العميل من الناحية الاقتصادية، خاصة بعد أن أصبحت أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة مكوناً رئيساً في دخل مؤسسات المراجعة، الأمر الذي قد يؤدي إلى تنازل بعض المراجعين الخارجيين عن تحمل مسؤولياتهم المهنية، وقبول بعض الممارسات الإدارية التي قد تنطوي على ممارسات إدارة أرباح. ويرى الكثيرون أن هذه الخدمات ستؤدي إلى إنهيار كل القواعد الأخرى لمظاهر الإستقلالية.

وكنتيجة لظروف المنافسة المحدودة المحيطة بسوق المراجعة وخدمات التأكيد، يرى أحد الباحثين<sup>(٦)</sup> "أن حصول مكتب المراجعة على عملاء جدد- في ظل الالتزام بأداب سلوك المهنة- أصبح أمراً صعباً، بخلاف الاستمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى، ورغم ذلك يجب أن يحرص مكتب المراجعة على إنتقاء العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء القدامى حيث أن عدم الانتقاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية المراجعة، وبالتالي

( ) / محمد، مرجع سبق ذكره .

( ) المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات الناشئة عن مخالفة القواعد التي تضمن الإستقلال والحيدة، مرجع سبق ذكره، ( )

( ) - ( )

( ) / مرجع سبق ذكره .

(4) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", Op. Cit., P.52.

( ) أ/عماد محمد سعد الدين سيد أحمد الخشن، مرجع سبق ذكره .

( ) / دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، .

قصور في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية. ولاشك أن تلك الآثار السلبية تؤدي إلى ارتفاع المخاطر المرتبطة بعملية التأكيد خاصة خطر التكاليف بالنسبة لمراقب الحسابات، وإلى تخفيض معدل العائد المتوقع نتيجة لقبول عملاء جدد أو الاستمرار في تقديم الخدمة لعميل لم يتم انتقاؤه أو تقييمه بصورة جيدة".

ونتيجة لما سبق فقد ركزت معايير المراجعة المصرية على ضرورة قيام المحاسب القانوني بوضع الإجراءات اللازمة لتقييم العملاء المحتملين بغرض اتخاذ قرار قبولهم من عدمه، وتقييم العملاء الحاليين لاتخاذ قرار استمرار العلاقة التعاقدية معهم أو إلغائها. لذا فقد أورد المعيار المصري رقم (٣٠٠٠) أنه يشترط إذا كانت الخدمة تقدم لأول مرة، أو مستمر فيها إذا كان قد قام بأدائها للعميل من قبل، ما يلي<sup>(١)</sup>:

أ- ينبغي على المحاسب القانوني أن يقبل القيام بأداء خدمة التأكيد (أو يستمر فيها) فقط إذا كان موضوع خدمة التأكيد مسئولية طرف بخلاف المستخدم المرتقب أو المحاسب القانوني مقدم خدمة التأكيد، ويمكن أن يكون الطرف المسئول أحد المستخدمين المرتقبين ولكنه ليس الوحيد، ويوفر الإقرار من الطرف المسئول دليلاً على وجود العلاقة الملائمة ومسئولية كل طرف تجاه الآخر.

ب- أن يتأكد المحاسب القانوني مقدم خدمة التأكيد بأنه لا يوجد ما يعيق الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية لعمليات التأكيد في ضوء المعلومات المتوفرة لديه.

ج- أن يتأكد المراجع أن لديه ولدى مساعديه (كفريق يقوم بأداء خدمة التأكيد) المهارات والكفاءات المهنية لأدائها. بالإضافة إلى ما سبق ينبغي على المحاسب القانوني عند أداء خدمات التأكيد أن يعمل على اختيار وتخصيص الأولويات، مع القدرة على تنظيم العمل، بحيث يتم إنجازه خدمة التأكيد في الوقت المحدد، مع مراعاة قيم وأخلاق المهنة، والحذر المهني وتلك المهارة تتطلب توفر عنصر الذكاء عند أداء خدمات التأكيد.

ولذا ينبغي وضع آلية محددة لقيام المحاسب القانوني بأداء خدمات التأكيد، من خلال جهة مهنية مستقلة من خلال إصدار تعليمات تفسيرية أو ووضع قواعد خاصة بتلك الخدمات لتشمل الأمور الجوهرية المرتبطة بالتطور التقني من ناحية، أو بحاجة متخذى القرارات من ناحية أخرى، بالإضافة إلى المعلومات تغطيتها القوائم المالية والإيضاحات المتممة. مع الأخذ في الاعتبار مظاهر إستقلالية المحاسب القانوني عند تعيينه وتحديد أتعابه وسلوكه المهني، ومدى الاعتماد على أتعاب العميل، حيث أن الشك في استقلاليته هو ما يزيد من احتمالات وجود أساليب إدارة الأرباح.

كما أنه لا يمكن إغفال أنه عند قيام المحاسب القانوني القائم بخدمة المراجعة، بأداء خدمات التأكيد فإن هذا له العديد من المزايا حيث معرفته بالشركة ونشاطها وأمورها مع توافر المهارات اللازمة لأداء تلك الخدمة وتوفير الوقت والجهد في حالة قيام آخر جديد بتلك الخدمة، ولكن في ضوء متطلبات أداء خدمات التأكيد ومسئولية المحاسب القانوني عنها والربط بين أتعاب المراجعة وخدمات التأكيد قد يؤثر ذلك بالسلب والتشجيع على ممارسات إدارة الأرباح، لاحتمال وجود التواطؤ بسبب أتعاب تلك الخدمات.

( ) مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات

( ) معايير

مالية تاريخية ( - - ) . -

## ٢٠١٢/٢٢ الاتفاق على شروط خدمة التأكيد:

"تختلف طبيعة وتوقيت ونطاق العمل في مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة باختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة، وعلى مراجع الحسابات أن يتأكد من وجود اتفاق تام مع العميل حول طبيعة المهمة بالتحديد وشكل ومحتويات التقرير الذي سيتم إصداره وذلك قبل بدء مراجع الحسابات في تنفيذ المهمة"<sup>(١)</sup>. ويجب على المحاسب القانوني الاتفاق على شروط خدمة التأكيد مع الطرف "مسند خدمة التأكيد"، ولتجنب سوء الفهم يتم تسجيل الشروط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو أي شكل آخر مناسب للتعاقد، وإذا كان الطرف مسند خدمة التأكيد ليس الطرف المسئول يمكن أن تختلف طبيعة ومحتوى خطاب الارتباط أو التعاقد، والاتفاق على تحديد شروط خدمة التأكيد يجعل خطاب الارتباط مفيداً لكل من المحاسب القانوني والطرف مسند خدمة التأكيد. وينبغي على المحاسب القانوني دراسة مدى ملاءمة طلب تغيير نوع خدمة التأكيد، ويجب على المحاسب القانوني عدم الموافقة على أي تغيير بدون وجود مبرر مقبول، وإن وجود تغيير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المرتقبين أو وجود سوء فهم فيما يتعلق بطبيعة خدمة التأكيد عادة ما يكون مبرراً لتغيير طبيعة خدمة التأكيد، وفي حالة حدوث هذا التغيير فعلى المحاسب القانوني عدم التفاوض عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير<sup>(٢)</sup>.

وقد يكون هذا التغيير للأفضل لذا ينبغي على القائم بخدمة التأكيد القدرة على التكيف والمرونة في المواقف التي يتعرض لها، مع معرفة الأمور المناسبة للمواقف التي يتعرض لها، وفي ضوء تحمله المسؤولية.

وقد تضمنت الفقرات (١٠-١١) من المعيار المصري رقم (٣٠٠٠) أنه على المزاوّل قبل الشروع في أداء خدمة التأكيد أن يتفق مع الطرف الذي كلفه بالعملية على شروطها وأن يوثق الاتفاق في خطاب العميل، والذي يجب أن يتضمن ما يلي<sup>(٣)</sup>:

- (١) أهداف العملية وطبيعتها والغرض منها.
- (٢) مسؤوليات الإدارة أو الطرف مسند الخدمة بشأن العملية.
- (٣) أي محددات أو قيود على العملية.
- (٤) إقرار المراجع بقبول العملية.
- (٥) أي اعتبارات يتفق عليها بشأن شكل التقرير.

وهناك من يرى<sup>(٤)</sup> أنه يمكن أن يتضمن هذه الخطاب أي بنود أخرى قد ترتبط بتوقيت إعداد خدمة التأكيد، أو مساعدات الطرف المسئول وإمكانية توافر البيانات والمستندات.

## ٢٠١٢/٢٢ التخطيط لأداء خدمة التأكيد:

ينبغي على المحاسب القانوني أن يقوم بالتخطيط لخدمة التأكيد حتى يتم أداؤها بكفاءة، ويرتبط التخطيط بوضع استراتيجية شاملة لنطاق خدمة التأكيد والتركيز عليها وتوقيتها، بالإضافة إلى أن الخطة تتكون من نهج تفصيلي لطبيعة وتوقيت إجراءات جمع الأدلة الواجب الحصول عليها، وأسباب اختيارها، ويساعد التخطيط المناسب

( ) / أحمد محمد نور وآخرون مرجع سبق ذكره .

( ) معايير

( ) / عبدالمولى، مرجع سبق ذكره .

(4) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A3-6.

على تخصيص الاهتمام اللازم للمناطق الهامة في خدمة التأكيد، ويقوم بتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب كما يقوم بتنظيم وإدارة المهمة وذلك حتى يتم أدائها بكفاءة وفعالية، كما يساعد التخطيط الجيد أيضاً المحاسب القانوني على تكليف أعضاء فرق المهام بالمهام الملائمة وتسهيل توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم، وعلاوة على ذلك فهو يساعد- حسب الأحوال- في تنسيق العمل الذي تم أدائه بواسطة مزاولين وخبراء آخرين، وكلما توافرت المهارات والقدرات السابق تناولها في الجزء الأول من هذا البحث كلما أدى إلى أداء خدمات التأكيد - بصفة عامة، والتخطيط بصفة خاصة- بدقة وفعالية، وتتوسع طبيعة ومدى أنشطة التخطيط بحسب ظروف المهمة، وتتلخص الأمور الأساسية التي يجب دراستها من قبل مؤدى خدمة التأكيد فيما يلي<sup>(١)</sup>:

- شروط العملية.
- خصائص الخدمة المطلوبة والمقاييس المحددة.
- إجراءات تنفيذ العملية والحصول على أدلة الإثبات.
- فهم طبيعة للمنشأة والمخاطر المرتبطة بها.
- تحديد المستخدم المقصود.
- متطلبات فريق التأكيد ومدى الحاجة إلى خبراء.

وفى أداء عملية المراجعة التقليدية ترى إحدى الباحثات<sup>(٢)</sup> أن "التخطيط السليم لأعمال المراجعة يضمن كفاءة قيام مراقب الحسابات بإجراءات لفهم أعمال العميل كمقدمة ضرورية لتخطيط ووضع برنامج المراجعة من ناحية، ويساعد على كفاءة مراقب الحسابات في تحديد مدى وطبيعة وتوقيت الاختبارات الأساسية للمراجعة وإعداد تقريره عن نتائج المراجعة من ناحية أخرى".

وكذلك الأمر في خدمة التأكيد حيث لا يتم اعتبار التخطيط مرحلة منفصلة لكنه على العكس عملية مستمرة ومتكررة خلال خدمة التأكيد. وكنتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيير في الظروف أو الأدلة التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات جمع الأدلة، يُمكن أن يكون المحاسب القانوني بحاجة إلى مراجعة الاستراتيجية الكلية وخطة خدمة التأكيد، وبالتالي الطبيعة المخطط لها -الناجمة عن ذلك - وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية لأداء خدمة التأكيد<sup>(٣)</sup>.

وطبقاً لما ورد عن المجلس الأعلى للرقابة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) الفقرة رقم (١١٠,٠٢) والتي تتناول مهام ومسئوليات المحاسب القانوني " أن المحاسب القانوني مسئول عن تخطيط وأداء عملية المراجعة وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كان سببها أخطاء أو غش"<sup>(٤)</sup>.

ويتفق الباحث مع ما سبق، بالإضافة لما أورده المعيار المصري رقم (٣٠٠٠)<sup>(٥)</sup> حيث "ينبغي على المحاسب القانوني تخطيط وأداء خدمة التأكيد متخذاً أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركاً لإمكانية وجود ظروف من شأنها أن

(1) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", Op. Cit., P.63.

( ) /وفاء يحيى أحمد مبادئ المراجعة،

( ) مرجع سبق ذكره ( - ) .

(4) Nicholas Apostolou and D. Larry Crumbley, "Auditors' Responsibilities with Respect to Fraud: A Possible Shift?", The CPA Journal, February 2008, P.1.

( ) مرجع سبق ذكره ( - ) .

( ) معايير

تؤدي إلى تحريف المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد تحريفاً هاماً ومؤثراً، ويعنى أسلوب الشك المهني أن يقوم المحاسب القانوني بعمل تقييم انتقادي بعقل يقظ، عن صحة الأدلة التي تم الحصول عليها وأن يكون منتبهاً للأدلة المتعارضة أو التي تجعل مصداقية المستندات أو القرارات محل تساؤل من قبل الطرف المسئول. وأن يحصل على تفهم يتعلق بموضوع خدمة التأكيد والظروف الأخرى المحيطة بها يكفي لتحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بتحريف المعلومات الخاصة بموضوع الخدمة تحريفاً هاماً ومؤثراً، كما يكون هذا الفهم كافياً لتصميم وأداء المزيد من إجراءات جمع الأدلة وأدائها".

وهناك من<sup>(١)</sup> يرى أنه "تتطلب المسؤولية المهنية من مراقب الحسابات ممارسة أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات هامة لمراقب الحسابات، فيما يتعلق بأمانة ونزاهة ادارة منشأة العميل محل المراجعة". ومما سبق يتضح أن هناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب على المحاسب القانوني أخذها في الحسبان أثناء التخطيط لعملية التأكيد والتي تبدأ بتحديد شروط العملية ومن ثم تحديد خصائص الخدمة المطلوبة، وذلك لتحديد إجراءات تنفيذ العملية والحصول على أدلة الإثبات، ويتم ذلك في ضوء فهم طبيعة المنشأة والمخاطر المرتبطة بها وتحديد المستخدم المقصود من خدمة التأكيد مع معرفة متطلبات فريق التأكيد ومدى الحاجة إلى خبراء.

#### ويتضح مما سبق أن التخطيط لأداء عملية التأكيد يفيد في النواحي التالية:

- (١) تمكين المحاسب القانوني من تحديد أدلة الإثبات التي يجب تجميعها.
  - (٢) تركيز المحاسب القانوني ومساعديه على الجوانب الأساسية لعملية التأكيد.
  - (٣) تحديد الجدول الزمني للانتهاء من عملية التأكيد أخذاً في الحسبان التكلفة المرتبطة بالأداء.
  - (٤) توزيع المهام على فريق التأكيد وتسهيل عملية توجيههم والإشراف عليهم.
  - (٥) توفير فرص التعامل بين المحاسب القانوني والخبراء المشاركين في أداء العملية.
- ويستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى التفهم المطلوب لموضوع خدمة التأكيد وغيرها من ظروف الخدمة، كما يقوم المحاسب القانوني بدراسة ما إذا كان التفهم كافياً لتقييم مخاطر أن تكون المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد محرفة تحريفاً هاماً ومؤثراً، وعادة ما يكون مستوى تفهم المحاسب القانوني (الطرف الأول) أقل عمقاً من الطرف المسئول عن موضوع خدمة التأكيد (الطرف الثاني)<sup>(٢)</sup>.
- ويتضح مما سبق أنه ينبغي أن يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان مجموعة من الاعتبارات الهامة أثناء أداء عملية التأكيد ومنها:

- أ- المرونة لأية ظروف غير متوقعة وتطويع الخطة وعدم جعلها جامدة لا تقبل التعديل، حيث يتم إعداد خطة لكل عملية تأكد لأن كل عملية تأكد لها خصائصها المميزة عن أي عملية أخرى.
  - ب- ممارسة الشك المهني عند ممارسته لأداء هذه الخدمة<sup>(٣)</sup>.
- ويقصد بالشك المهني عدم ميل المحاسب القانوني نحو قبول مزاعم الإدارة بدون برهان مقنع وكافٍ على صحة تلك المزاعم.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أنه يؤدي التخطيط بشكل مستمر أثناء أداء خدمة التأكيد وفقاً لأي متغيرات جديدة إلى جودة خدمات التأكيد المقدمة.

(١) المرجع، مخاطر المراجعة ومسئولياتها، مرجع سبق ذكره، السنة (٢٨)، العدد (١١١)، أبريل ٢٠١٢، ص ١٥.

(٢) المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، معيار رقم (٣٠٠٠)، مرجع سبق ذكره، الفقرة (١٧)، ص ٥.

(3) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", Op. Cit., P.81.

ويكون أكثر تأثيراً عند اتباع المناقشة مع فريق العمل وتقديم التقارير والدفاع عن آرائه والتي يجب أن تكون وفقاً للمعايير والمتطلبات القانونية والتشريعية، وذلك من خلال الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، الشفهية والمكتوبة، ولكي يُفعل المحاسب من اتصالاته قد يحتاج إلى تخطيط عمليات التعامل مع الإدارة والخبير وفريق العمل، مع حسن التفاوض مع الآخرين متخذاً من الشورى مع الشريك المسئول عن خدمة التأكيد وفريق المراجعة منهجاً لمواجهة التعارض، وحل الخلافات، للوصول إلى نقاط الاتفاق وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة"، والتفاهم والتعامل مع الفروق الثقافية والذهنية للأفراد، كالتفهم للشخصيات وأساليب التفكير والآراء الأخرى.

#### ٤/٢١/٢ تقييم مدى ملاءمة موضوع خدمة التأكيد:

ينبغي على المحاسب القانوني تقييم مدى ملاءمة موضوع خدمة التأكيد، ويحتوي موضوع خدمة التأكيد الملائم على مجموعة من الخصائص والمذكورة ضمن إطار معايير المراجعة المصرية، حيث يتمثل موضوع خدمة التأكيد المناسب في كونه<sup>(١)</sup>:

- (أ) قابلاً للتحديد وقابلاً للتقييم والقياس المتسق بالرجوع إلى مقاييس معينة.
  - (ب) إمكانية إخضاع المعلومات الخاصة بخدمة التأكيد لإجراءات جمع الأدلة المناسبة والكافية لدعم التأكيد المناسب أو الاستنتاج المتعلق بالتأكد المحدود كما هو ملائم.
- وينبغي على المحاسب القانوني تحديد خصائص موضوع خدمة التأكيد التي تُعد ذات أهمية خاصة للمستخدمين المرتقبين وينبغي ذكرها في تقريره عن خدمة التأكيد، كما أن المحاسب القانوني لا يقبل خدمة التأكيد إلا إذا كانت معرفته المبدئية بطورها تُشير إلى أن موضوع خدمة التأكيد ملائم وهو ما تم ذكره في الفقرة "١٧" من الإطار<sup>(٢)</sup>.

ويتطلب من المحاسب القانوني تفهم طبيعة الخدمة والغرض منها والمستخدمين المرتقبين والخطوات المتخذة من قبل الإدارة، والحصول على إقرار من الإدارة بمسئوليتها عن ذلك<sup>(٣)</sup>، كما يقبل المحاسب القانوني خدمة التأكيد فقط عندما تُشير معرفته المبدئية بالعديد من الأمور والتي منها<sup>(٤)</sup>:

- (أ) أنه سيتم الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية.
  - (ب) أن تتوافر في العملية جميع الخصائص التالية:
- ١) ملاءمة موضوع المهمة.
  - ٢) وأن تكون المقاييس المحددة المستخدمة مناسبة ومتاحة للمستخدمين المرتقبين.
  - ٣) وأن يُتاح للمحاسب القانوني إمكانية الوصول إلى الأدلة الملائمة الكافية لدعم النتيجة التي توصل إليها.
  - ٤) وأن النتيجة التي توصل إليها المحاسب القانوني ستكون في صورة تقرير.
  - ٥) وأن تتوافر القناعة لديه بوجود سبب منطقي للعملية.

ويرى الباحث أنه لما كانت خدمات التأكيد من الخدمات الجديدة على مهنة المحاسبة والمراجعة لذا يتطلب الأمر تقييم مدى ملاءمة موضوع الخدمة المقدمة قبل الشروع فيها، وعلى الرغم من ذلك فبعد الشروع في خدمة

مرجع سبق ذكره ( ) .

( ) المعايير المصرية للمراجعة والفحص الحدود ومهام التأكد الأخرى،

( ) المرجع السابق ( ) .

(3) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", **Op. Cit.**, P. P. A2-4: A2-5.

(4) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", **Op. Cit.**, P.71.

التأكيد إذا تبين للمحاسب القانوني عدم ملاءمة موضوع خدمة التأكيد فعليه أن يذكر في تقريره ما يعفيه من المسؤولية القانونية.

### ٥٢/١٢ تقييم مدى ملاءمة المقاييس المحددة لقياس خدمة التأكيد:

ينبغي على المحاسب القانوني تقييم مدى ملاءمة المقاييس المحددة لتقييم أو قياس موضوع خدمة التأكيد، والمقاييس المحددة هي وسائل القياس المستخدمة لتقييم أو قياس موضوع المهمة، ويمكن أن تكون المقاييس المحددة رسمية فعلى سبيل المثال عند إعداد القوائم المالية يمكن أن تكون المقاييس المحددة هي معايير المحاسبة المصرية. وعند إعداد تقرير خاص بالرقابة الداخلية يمكن أن تتمثل المقاييس المحددة في إطار موضوع للرقابة الداخلية. وعند إعداد التقارير الخاصة بالالتزام يمكن أن تكون المقاييس المحددة هي القانون أو اللائحة المطبقة أو العقد، وتعتبر المقاييس المحددة المناسبة مطلوبة لتقييم ثابت بصورة مناسبة أو لقياس موضوع المهمة من منظور الحكم المهني، وبدون الاطار المرجعي الذي تقدمه المقاييس المحددة المناسبة تكون الاستنتاجات محلًا للتفسيرات الفردية وسوء الفهم.

والمقاييس المحددة المناسبة هي تلك المقاييس التي تحتوى على الخصائص التالية<sup>(١)</sup>:

- (أ) **الملاءمة**: تسهم في التوصل لنتائج تُساعد المستخدمين المرتقبين في اتخاذ القرار المناسب.
- (ب) **الاكتمال**: تكون المقاييس مكتملة عندما لا يتم حذف العناصر ذات الصلة التي من شأنها أن تؤثر على الاستنتاجات في سياق ظروف المهمة.
- (ج) **المصادقية**: تُوفر المقاييس التي تتمتع بالمصادقية الفرصة لعمل تقييم ثابت بصورة مناسبة أو قياس موضوع المهمة.
- (د) **الحياد**: تُساهم المقاييس المحايدة في التوصل إلى استنتاجات بعيدة عن التحيز.
- (هـ) **القدرة على الفهم**: تُساهم المقاييس المفهومة في التوصل إلى استنتاجات واضحة وشاملة وليست خاضعة لتفسيرات مختلفة اختلافاً جوهرياً.
- ولا يعتبر تقييم أو قياس موضوع المهمة بناءً على توقعات المزاوِل الخاصة وأحكامه وخبرته الفردية مقاييس مناسبة.

وفى العادة تكون المقاييس المحددة الموضوعية ملائمة عندما تكون ذات صلة باحتياجات المستخدمين المرتقبين. ويمكن أن يتفق مستخدمون محددون على مقاييس محددة أخرى من أجل تحقيق أهدافهم الخاصة، وفى مثل هذه الحالات فإن تقرير التأكيد يجب أن<sup>(٢)</sup>:

- (أ) يُشير - عندما يكون ذلك متعلقاً بظروف خدمة التأكيد- إلى أن المقاييس المحددة ليست مدرجة ضمن قوانين أو لوائح أو مصدر من قبل جهة لها خبرة أو معترف بها كجهة تراعى الشفافية الواجبة.
- (ب) ينص على أنه قاصر على استخدام المستخدمين المحددين ولأغراضهم.
- ويجب أن تكون المقاييس المحددة متوفرة للمستخدمين لتمكينهم من فهم كيف تم تقييم وقياس موضوع المهمة وتتاح المقاييس للمستخدمين المرتقبين بطريقة أو بأخرى من الطرق الآتية<sup>(٣)</sup>:

( ) مرجع سبق ذكره

( ) المعايير المصرية للمراجعة والفحص

( )، مرجع سبق ذكره ( )

( ) معايير

( ) أ/محمد يحيى، عناصر عملية التأكيد مرجع سبق ذكره

(أ) الإعلان.

(ب) التضمين بصورة واضحة في العرض الخاص بالمعلومات الخاصة بموضوع المهمة.

(ج) من خلال التضمين الواضح في تقرير التأكيد.

(د) الفهم العام، على سبيل المثال مقياس الوقت بالساعات والدقائق.

وبالنسبة لبعض موضوعات المهام يكون عدم وجود مقاييس محددة موضوعة أمراً محتملاً، وفي تلك الحالات يتم وضع مقاييس محددة خصيصاً لمثل هذه المهام. ويقوم المحاسب القانوني بدراسة ما إذا كانت المقاييس المحددة الموضوعية خصيصاً قد تُسفر عن تقرير يعبر بعدالة ووضوح عن خدمة التأكيد، أم يكون مضللاً للمستخدمين المرتقبين. ويحاول أيضاً الحصول على إقرار من الطرف مُسند أو الطرف المسؤول عن خدمة التأكيد بأن المقاييس المحددة الموضوعية خصيصاً تلائم أغراض المستخدمين المرتقبين، وذلك في حالة إذا كان مسند الخدمة على دراية بأغراض المستخدمين المرتقبين من خدمة التأكيد<sup>(1)</sup>.

### ٦/٢/١٢ الأهمية النسبية وخطر خدمة التأكيد:

للأهمية النسبية في عملية التأكيد دور في تحديد العرض والإفصاح للبيانات والمعلومات التي تتضمنها الخدمة، والتي تؤثر في فهم قرارات الأفراد الذين يستخدمون هذه المعلومات ومن ثم فإن الإفصاح عن معلومات تؤدي إلى التأثير على قرارات المستثمرين تُعتبر ذات أهمية نسبية.

وتتم دراسة الأهمية النسبية في سياق العوامل الكمية والنوعية مثل الحجم النسبي وطبيعة ومدى تأثير تلك العوامل على تقييم أو قياس موضوع خدمة التأكيد بالإضافة إلى مصالح المستخدمين المرتقبين. ويرجع تقييم الأهمية النسبية للعوامل الكمية والنوعية إلى حكم المحاسب القانوني<sup>(2)</sup>.

ويرى أحد الباحثين<sup>(3)</sup> أنه "تكون الأهمية النسبية ذات صلة عندما يحدد المزاوول طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة وعند تقييم ما إذا كانت المعلومات الخاصة بالموضوع خالية من التحريفات، وعند دراسة الأهمية النسبية يقوم المزاوول بفهم وتقييم العناصر التي قد تؤثر على قرارات المستخدمين المرتقبين".

ووفقاً لمتطلبات معايير مهام التأكيد أنه ينبغي على المحاسب القانوني أن يدرس الأهمية النسبية وخطر خدمة التأكيد عند التخطيط لها وأدائها<sup>(4)</sup>.

وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية<sup>(5)</sup> الأهمية النسبية بأنه "تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المكرر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة".

ويجب ملاحظة أن المحاسب القانوني ينفذ أحكاماً مبدئية بشأن مستويات الأهمية النسبية عند التخطيط لأداء عملية التأكيد مع مراعاة أن هذه الأهمية النسبية قد تختلف كلية عن مستويات الأهمية النسبية المستخدمة في نهاية

( )، مرجع سبق ذكره

( ) مزيد من التفصيل يُرجى الرجوع إلى: المعايير

( )

(2) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", Op. Cit., P.103.

( ) أ/محمد يحيى، عناصر عملية التأكيد مرجع سبق ذكره

( )، مرجع سبق ذكره ( - )

( ) معايير

(5) ACCA, Dip IFR, Op. Cit., P.35.

عملية التأكيد عند تقييم نتائج العملية نتيجة إلى تغير الظروف المحيطة من ناحية أو الحصول على معلومات إضافية أثناء أداء عملية التأكيد من ناحية أخرى.

**وينبغي على المحاسب القانوني أن يمارس أحكام الأهمية النسبية عند مستويين هما:**

١- **مستوى خدمة التأكيد ككل:** حيث أن رأى المحاسب القانوني عن عدالة التمثيل والعرض تمتد إلى كيفية عرض تقرير خدمة التأكيد كوحدة واحدة أو إظهار البنود ذات الأهمية النسبية منفردة دون دمجها مع بنود أخرى، وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي المصري رقم (١) العرض والإفصاح.

٢- **مستوى كل بند أو حساب فردي من خدمة التأكيد:** حيث يتحقق المحاسب القانوني من كل بند أو حساب بغية التوصل إلى نتيجة شاملة عن عدالة تمثيل وعرض تقرير بنتائج خدمة التأكيد.

وينبغي على المحاسب القانوني تخفيض خطر خدمة التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول نسبياً طبقاً لظروفها، وذلك للحصول على تأكيد مناسب كأساس للنموذج الإيجابي أو السلبي لإبداء استنتاجاته. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي تم الحصول عليه ذا معنى فإن ذلك من المحتمل أن يعزز من ثقة المستخدمين المرتقبين بشأن المعلومات ذات الصلة بموضوع خدمة التأكيد لدرجة واضحة أكثر من كونها غير منطقية<sup>(١)</sup>.

وتُشير الفقرة رقم "٤٩" من الإطار، أنه "بصفة عامة يُمكن أن يتمثل خطر عملية التأكيد في المكونات التالية، على الرغم من أنه ليس من الضروري توافر جميع تلك المكونات أو كونها جوهرية في جميع عمليات التأكيد"<sup>(٢)</sup>:  
**(١) الخطر المتمثل في أن تحرف المعلومة ذات الصلة بموضوع المهمة تحريفاً هاماً والذي بدوره يتكون من:**

(١) **الخطر المتأصل:** وهي مخاطر تعرض الحسابات أو فئات المعاملات بطبيعتها لتحريفات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها بأخطاء في فئات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة.

(٢) **خطر الرقابة:** وهي مخاطر وقوع تحريف هام ولا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها في وقت مناسب عن طريق نظام الرقابة بالمنشأة. وعندما يكون خطر الرقابة متعلقاً بموضوع المهمة يظل خطر الرقابة موجوداً بسبب المحددات المتأصلة في تصميم وتشغيل أى نظام للرقابة.

(ب) **خطر عدم الاكتشاف:** وهي مخاطر أن تعجز إجراءات التحقق التي يطبقها المحاسب القانوني عن اكتشاف أخطاء في بنود قد تكون هامة.

**ويتفق الباحث مع ما سبق** حيث أنه ليس بالضروري توافر جميع المخاطر السابق في خدمات التأكيد بخلاف المراجعة التقليدية، ورغم ذلك يحتاج المحاسبون القانونيون في مجال تخطيطهم وتنفيذهم لعملية التأكيد إلى تحديد خطر عملية التأكيد لاتخاذ قرارات فيما يتعلق بكيفية المضي في العمل والاختيار من بين البدائل في مجال التنفيذ في ضوء المخاطر المرتبطة بظروف عملية التأكيد، إذ يجب عليهم أن يحددوا كيفية إجراء خدمة التأكيد ومدى

( ) معايير  
( ) لمزيد من التفاصيل والتوسع حول خطر عملية التأكيد يُمكن الرجوع إلى:  
- المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، مرجع سبق ذكره، ( )  
- مرجع سبق ذكره، ( )

- O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", Op. Cit., P.102.

- Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A3-25.

- أ/محمد يحيى، عناصر عملية التأكيد مرجع سبق ذكره

ونطاق وعمق الاختبارات وطبيعة وحجم الدليل الواجب الحصول عليه، وما هي القرارات الأولية التي ينبغي تعديلها المتعلقة بالأدلة المطلوبة كنتيجة لما اكتسبوه من معرفة خلال عملية التأكيد، وعليهم أن يحددوا ما الذي يجب أن يحتوى عليه الرأى عند كتابة تقرير عملية التأكيد، وأية إجراءات أخرى يجب أن تتخذ للوفاء بمسئولياتهم القانونية بناءً على المعلومات التي حصلوا عليها.

### ٧/٢/١٢ استخدام عمل الخبير:

إن الاستعانة بالخبير ليس بالموضوع الجديد بالنسبة لخدمات التأكيد فقد أشار اليه معيار المراجعة المصرى رقم (٦٢٠) بعنوان استخدام عمل الخبير، وقد تناولها المعيار المصرى لمهام التأكيد رقم (٣٠٠٠) بعنوان مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية، ولما كان هناك من خدمات التأكيد بعض الخدمات المهنية الجديدة التي إرتبط ظهورها بالتطور التقنى، ومنها ما يُطلب من المحاسب القانوني أدائها في حين أنه لا يملك المهارة الكافية لأداء تلك الخدمات وعدم وجود الخبرة الكافية للمحاسب القانوني في بعض الموضوعات محل التأكيد فكان لابد من الاستعانة بالخبرات غير المحاسبية، لأن المحاسب القانوني يستطيع عن طريق تعليمه وخبرته أن يكون ملماً بأمور النشاط بوجه عام، حيث أن هناك من يرى<sup>(١)</sup> "أنه لا يتطلب من المحاسب القانوني أن يكون لديه خبرة أو معرفة سابقة لأداء خدمة التأكيد قبل قبوله لأدائها، ولكنه بمجرد قبوله ذلك فإنه يجب أن يكون لديه معرفة بها"، ولكن لا يتوقع من المراقب بأن يكون مؤهلاً أو له خبرة شخص مدرب من أجل ممارسة مهنة أو وظيفة أخرى مثل خبير اكتوارى أو مهندس، أو غيرها.

**ويرى الباحث في ضوء ما سبق أنه ينبغي على المحاسب القانوني عند استخدام عمل خبير - لأداء خدمة التأكيد- أن يأخذ في الحسبان ما يلى، وذلك بالقياس على ما جاء به معيار المراجعة المصرى رقم (٦٢٠) بعنوان استخدام عمل خبير، والمعيار المصرى لمهام التأكيد رقم (٣٠٠٠) بعنوان مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية:**

### ١/٧/٢/١٢ تحديد الحاجة لاستخدام عمل خبير:

إذا تضمن موضوع الخدمة جوانب تتطلب المعرفة المتخصصة ممن يُحسنها، والمهارة في جمع الأدلة وتقييمها، ومثل هذه المواقف يُمكن أن يقرر المحاسب القانوني الاستعانة بعمل أشخاص من فروع مهنية أخرى، يشار إليهم بالخبراء، الذين لديهم المعرفة والمهارة المطلوبة، وهناك العديد من الأمثلة التي يستعين فيها المحاسب القانوني بعمل الخبير<sup>(٢)</sup>.

ويعتبر الخبير هو شخص يملك مهارات أو خبرات تمكنه من إبداء رأى أو إعداد تقارير تُساعد المحاسب القانوني في إبداء رأيه عن خدمة التأكيد.

وترى إحدى الباحثات<sup>(٣)</sup> أنه "عادة ما يتم تعريف المهارات في عبارات تقنية، تتباين بتباين العلوم والمهن والطوائف التي تتطلبها، ولكن هذه التعاريف ترتكز على مفاهيم علماء الاجتماع بصددتها، والتي تتمحور حول أنها

(1) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", **Op. Cit.**, P. A3-11.

( ) لمزيد من التفصيل بخصوص الامثلة التي يستعين فيها المحاسب القانوني بعمل الخبير، يرجى الرجوع إلى:

- ( ) ، استخدام عمل خبير ( ) .
- O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", **Op. Cit.**, P.281.
- Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", **Op. Cit.**, P. A3-23.

مرجع سبق ذكره،

( ) /

تنظيم سلوكي مكتسب (خبرة) لحصيلة أفعال وأنشطة، مع قدرة ذهنية، تمكن من تطبيق هذه الحصيلة على عدة واجبات معرفية التطبيق الأفضل"، لذا يحتاج المحاسب القانوني -في بعض الأحوال- إلى عمل خبير يتسم بالصفات السابقة، عندما يُريد الحصول على أدلة إثبات - بخصوص خدمة التأكيد- في هيئة تقارير وآراء وتقييمات وبيانات من خبير، وذلك للحصول على تفهم كافي لأداء إجراءات التأكيد لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها من قبل المحاسب القانوني أو فريق عمله، ولإبداء رأيه عنها.

وعند تحديد الحاجة لاستخدام عمل خبير، على المحاسب القانوني أن يدرس درجة معرفة فريق العمل وخبرته السابقة الخاصة بالمسألة محل التأكد، وخطر التحريف الهام والمؤثر استناداً إلى طبيعة وتشابك والأهمية النسبية للموضوع محل التأكيد، وكذلك كيفية ونوعية أدلة التأكيد الأخرى المتوقع الحصول عليها<sup>(1)</sup>.

### ٢٠١٢/٢٠١٢ كفاءة الخبير ومدى استقلاليته وموضوعيته:

ينبغي على المحاسب القانوني عند التخطيط لاستخدام عمل خبير أن يقوم بتقييم الكفاءة المهنية للخبير في المجال الذي يسعى المحاسب القانوني فيه للحصول على أدلة التأكيد، وقد تستدعي بعض خدمات التأكيد المفاضلة بين مجموعة من الخبراء باعتبار أن مقاييس المفاضلة بينهم هي الكفاءة والاستقلالية والموضوعية.

### ٢٠١٢/٢٠١٢ نطاق عمل الخبير:

يجب على المحاسب القانوني الحصول على أدلة كافية وملائمة بأن نطاق عمل الخبير مناسب لتحقيق أغراض التأكيد، ويمكن الحصول على تلك الأدلة من خلال فحص شروط المهمة التي غالباً ما تكون موضحة في صورة تعليمات مكتوبة في خطاب الارتباط مع الخبير.

### ٢٠١٢/٢٠١٢ تقييم عمل الخبير:

على المحاسب القانوني تقييم مدى ملاءمة عمل الخبير بخصوص التأكيدات محل خدمة التأكيد، ويرتبط ذلك بتقييم ما إذا كان جوهر نتيجة عمل الخبير ينعكس انعكاساً جيداً في أداء خدمة التأكيد، أو يؤيد التأكيدات مع دراسة مصدر المعلومات المستخدمة، والافتراضات والأساليب المستخدمة وهل هناك ثبات في تطبيق تلك الافتراضات والأساليب إذا كانت تستخدم من قبل، أم هناك تطويع لتلك الأساليب لخدمة أهداف الإدارة.

وينبغي على المحاسب القانوني أن يحصل على أدلة كافية وملائمة بأن عمل الخبير كاف لأغراض مهمة التأكد. ولتقييم كفاية وملاءمة الأدلة التي قدمها الخبير، يقوم المحاسب القانوني بتقييم ما يلي<sup>(2)</sup>:

- (أ) الكفاءة المهنية، بما في ذلك خبرة وموضوعية الخبير.
- (ب) ومدى معقولية الافتراضات والأساليب والبيانات الأساسية التي استخدمها الخبير.
- (ج) ومدى معقولية وأهمية الحقائق التي توصل لها الخبير فيما يتعلق بظروف المهمة والاستنتاج الذي توصل إليه المحاسب القانوني.

ويرى الباحث أن المحاسب القانوني ينبغي أن يبذل العناية المهنية في معرفة وفحص معقولية الافتراضات والبيانات الأساسية بالإضافة إلى تقرير الخبير باعتبارها من أدلة الإثبات والقرائن التي يعتمد عليها في إبداء رأيه بشأن تلك الخدمة محل التأكيد، وأن يعامل هذا الخبير كمعاملته لمساعدته عند إستلام ما قام به من أعمال أثناء

( ) ، مرجع سبق ذكره ( ) .

( ) معايير

( ) ، مرجع سبق ذكره ( ) - .

( ) معايير

أدائه لخدمة التأكيد حيث أن المسؤولية النهائية عليه وكما أنه في حالة تعدد الخبراء تكون المسؤولية تضامنية، كما أن للمحاسب القانوني حق الرجوع على الخبير في حالة وجود مسؤولية.

### ٥/١٢/١٢ الإشارة إلى الخبير في تقرير المحاسب القانوني:

لاشك أن صدق تقارير المحاسب القانوني تعبر عن جودة عملية التأكيد، ويتمثل صدق التقارير في ارتفاع محتواها لمستخدميها<sup>(١)</sup>.

وقد أشار المعيار المصري - استخدام عمل خبير - رقم (٦٢٠)<sup>(٢)</sup> أنه ينبغي على المحاسب القانوني أن لا يشير إلى عمل الخبير عند إصدار تقرير برأى غير معدل. فقد يساء فهم مثل تلك الإشارة على أنها تحفظ في رأى المحاسب القانوني.

ويرى بعض<sup>(٣)</sup> الباحثين أنه إذا قرر المحاسب القانوني إصدار رأى معدل عن خدمة التأكيد بناءً على تقرير الخبير، فربما يشير المحاسب القانوني إلى عمل الخبير عند إصدار تقرير برأى معدل.

ويتفق الباحث مع ما سبق، حيث لا يشير المحاسب القانوني إلى عمل الخبير إلا إذا قرر إصدار تقرير برأى معدل، فقد يكون من الملائم في بعض الحالات، تفسير طبيعة التعديل والإشارة إلى أو وصف عمل الخبير، وإذا رفض الخبير - الإشارة إلى ما قام به - فقد يفسر المحاسب القانوني امتناع الخبير عن ذكر ما قام به من أعمال في التقرير بأن يوجد شك في نتائج ما توصل إليه الخبير.

وقد أشار معيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠٠) في البند الخاص بالاستعانة بعمل الخبير أنه عندما يستخدم المحاسب القانوني عمل خبير في جمع الأدلة وتقييمها، ينبغي عليه وعلى الخبير، أن يملكا سوياً المهارة اللازمة والمعرفة المتعلقة بموضوع خدمة التأكيد والمقاييس المحددة اللازمة للمزاولة لتحديد ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية وملئمة.

ولم يوفر معيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠٠) إرشادات واضحة تتعلق بالاستعانة بعمل خبير في مهام فيها مسؤولية مشتركة وإعداد تقارير بين المحاسب القانوني وواحد أو أكثر من الخبراء. وتعتبر العناية الواجبة صفة مهنية مطلوبة لكل الأفراد بما في ذلك الخبراء المشتركين في خدمة التأكيد. وبالنسبة للأفراد المشتركين في أداء خدمة التأكيد فهم يكفون بمهام مختلفة تسند إليهم، وتختلف مدى الكفاءة المطلوبة لأداء تلك المهام حسب طبيعة مسؤولياتهم. وفي حين أن الخبراء لا يلزمهم نفس القدر من الكفاءة مثل المحاسب القانوني لأداء جميع جوانب مهمة التأكيد، إلا أنه على المحاسب القانوني أن يتأكد من أن الخبراء لديهم التفهم الكافي للمعايير المصرية لمهام التأكيد ليتمكنوا من ربط العمل المكلفين به لأداء خدمة التأكيد. ويطبق المحاسب القانوني إجراءات مراقبة الجودة التي تناقش مسؤولية كل شخص يقوم بأداء خدمة التأكيد، بما في ذلك عمل أى خبراء ليسوا محاسبين مهنيين وذلك لضمان الالتزام بمعيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠٠) وغيره من المعايير ذات الصلة في سياق مسؤولياتهم عن خدمة التأكيد<sup>(٤)</sup>.

( ) /عبدالوهاب نصر على، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات مرجع سبق ذكره، .

( ) معايير ( ) مرجع سبق ذكره ( : ) .

(3)Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A3-24.

( ) معايير ( )، مرجع سبق ذكره ( : ) .

وقد أشار المعيار<sup>(١)</sup> أيضاً إلى أنه ينبغي على المحاسب القانوني - من خلال مشاركته في أداء خدمة التأكيد- أن يتفهم العمل الذي يتم الاستعانة بخبير لأدائه، للمدى الذي يمكن المحاسب القانوني من قبول مسؤولية إيداء استنتاج على المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد. ويدرس المحاسب القانوني المدى المناسب للاستعانة بعمل خبير عند تكوين استنتاجه.

ويتضح مما سبق أنه لا يتوقع من المحاسب القانوني أن يمتلك نفس القدر من المعرفة المتخصصة والمهارة مثل الخبير. وعلى الرغم من ذلك يجب أن يكون لدى المحاسب القانوني المهارة الكافية والمعرفة من أجل:

- (أ) تحديد أهداف العمل المكلف به وكيفية ارتباط هذا العمل بأهداف خدمة التأكيد.  
 (ب) دراسة مدى معقولية الافتراضات والأساليب والبيانات الأساسية التي يستخدمها الخبير.  
 (ج) دراسة مدى معقولية الحقائق التي توصل لها الخبير فيما يتعلق بظروف ومهمة الاستنتاج الذي توصل إليه المحاسب القانوني.

وفي ضوء ما سبق أنه إذا قام المحاسب القانوني بتغيير رأيه بخصوص خدمة التأكيد بناءً على تقرير الخبير، ففي هذه الحالة يتم الإشارة إلى ما قام به الخبير. كأن يقول مثلاً - بناءً على تقرير الخبير الذي ورد إلينا، أصبح تقريرنا متحفظاً.

وأن الإشارة إلى استخدام عمل الخبير لا يحد من مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد، وينبغي عليه دراسة وتقييم استخدام عمل الخبير لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها، مما يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.

## ٨٢/١٢ الحصول على الدليل:

ويقصد بالدليل أى معلومات تثبت أو تدحض المزاعم المقدمة من الإدارة بشأن الموضوع محل التأكيد، وهي معلومات قد يحصل عليها المحاسب القانوني من أى طرف ومن أية جهة تُساعده في الوصول إلى استنتاجاته بشأن عملية التأكيد<sup>(٢)</sup>، ويفضل المحاسب القانوني-غالباً- الحصول على أدلة الإثبات من طرف خارجي، وينبغي عليه الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي يبنى عليها استنتاجه. فالكفاية هي مقياس كمية الأدلة أما الملائمة فهي مقياس نوعية الأدلة أى ملاءمتها ومصداقيتها.

وتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بخطر تحريف المعلومات الخاصة بالموضوع تحريفاً هاماً (فكلما زاد الخطر كلما زادت إمكانية طلب الأدلة)، وأيضاً بناءً على جودة مثل هذه الأدلة (فكلما زادت الجودة، كلما قلت الحاجة لطلب أدلة). وبناءً عليه تكون العلاقة بين كفاية وملاءمة الأدلة علاقة تبادلية ومع ذلك فالوصول على أية أدلة أكثر لا يمكن في حد ذاته أن يعوض عن قلة جودتها، ولذا كلما زاد خطر المعلومات كلما سعى المحاسب القانوني للحصول على أدلة أكثر وكلما قلت جودة تلك الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني كلما زاد خطر المعلومات.

وتتأثر مصداقية الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف التي من خلالها تم الحصول عليها. وإذا أخذ في الحسبان إمكانية وجود استثناءات يمكن أن تكون التعميمات التالية بشأن مصداقية المعلومات مفيدة<sup>(٣)</sup>:

( ) المرجع السابق ( : ) .

( ) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره .

( )، أدلة المراجعة ( ) .

( ) معايير

- تكون الأدلة أكثر مصداقية عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المنشأة.
- تكون الأدلة المُعدّة داخليا أكثر مصداقية عندما تكون الرقابة عليها فعالة.
- تكون الأدلة التي حصل المزاوول عليها بصورة مباشرة (على سبيل المثال ملاحظة تطبيق الرقابة) أكثر مصداقية من الأدلة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة (على سبيل المثال فحص تطبيق الرقابة).
- تكون الأدلة أكثر مصداقية عندما تكون موجودة في شكل موثق سواء أكان ورقة أو بيانات الكترونية أو وسائل أخرى (فعلى سبيل المثال يكون السجل المكتوب المعاصر لاجتماع أكثر مصداقية من اقرار شفهي لما تم مناقشته).

- تُعتبر الأدلة التي تقدمها الوثائق الأصلية مصدراً أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها من طريق الصور أو النسخ.

ولذا يحتاج المحاسب القانوني إلى أدلة إثبات وقرائن عند أداء خدمات التأكيد، والاختلاف بين أدلة الإثبات والقرائن يكمن في ان الدليل يتجه الى الحقيقة محل المراجعة مباشرة في حين تتجه القرينة بطريقة غير مباشرة من خلال الحقيقة المتصلة بها، وقد عرف معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: "جميع المعلومات التي يستخدمها المحاسب القانوني للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه. وهي تشمل على المعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى".

وهناك من يرى<sup>(١)</sup> أنه تُعرف أدلة الإثبات - بصفة عامة - بأنها تلك البيانات والمعلومات والحقائق التي يستند إليها الفرد في حكمه واستنتاجه عن قضية أو موضوع معين. ودليل الإثبات في المراجعة هو أى مستند أو بيان أو إجراء أو معلومة تُمكن المحاسب القانوني من التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.

وعادة ما يحصل المزاوول على تأكيد من الأدلة الثابتة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو ذات الطبيعة المختلفة عن الأدلة التي يتم الحصول عليها بصورة فردية<sup>(٢)</sup>، وفيما يتعلق بالحصول على الأدلة الملائمة الكافية، يكون من الصعب عامة الحصول على تأكيد بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة التي تغطي فترة زمنية عن تلك التي تغطي نقطة زمنية محددة، كما أنه تخفض المصادقة المكتوبة من إمكانية حدوث سوء فهم بين المحاسب القانوني والطرف المسئول.

**ويرى الباحث في ضوء ما سبق أنه يلزم لأداء خدمات التأكيد وجود المهارات التحليلية، ووجود طريقة منهجية في الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التي تمكن المحاسب القانوني من إبداء رأيه أو إعداد تقريره عن تلك الخدمات بما قد يعفيه من تحمل مسؤولية عدم بذل العناية المهنية الواجبة، كما أنه يؤدي وجود أدلة ملائمة وكافية إلى الثقة في مخرجات خدمة التأكيد.**

### ٩/٢/١٢ إقرارات التي يقدمها الطرف المسئول:

تتاول معيار مهام التأكيد بخلاف المراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية رقم (٣٠٠٠) في الفقرة رقم (٣٨) أنه ينبغي على المحاسب القانوني الحصول على إقرارات من الطرف المسئول حسبما يكون ذلك ملائماً أو متاحاً.

( ) د/وفاء يحيى أحمد مرجع سبق ذكره،

( )، مرجع سبق ذكره ( )

( ) معايير

وقد ذكر المعيار أنه في أثناء أداء خدمة التأكيد يُمكن للطرف المسئول عمل إقرارات للمزاوول إما من تلقاء نفسه أو رداً على استفسارات محددة تُقدم له من قبل المحاسب القانوني أثناء أداء خدمة التأكيد، وعندما ترتبط مثل تلك الإقرارات بأمر تُعتبر هامة لتقييم أو قياس موضوع التأكيد يقوم المحاسب القانوني بما يلي<sup>(١)</sup>:

- أ- تقييم معقوليتها واتساقها مع الأدلة التي تم الحصول عليها بما في ذلك الإقرارات.
- ب- دراسة ما إذا كان مقدموا الإقرارات لديهم المعلومات بصورة جيدة بشأن أمور محددة تُساعد المحاسب القانوني في إبداء رأيه عن خدمة التأكيد.

كما أنه لا يُمكن أن تحل الإقرارات التي يقدمها الطرف المسئول محل الأدلة الأخرى التي يتوقع المحاسب القانوني أن تكون متاحة عند أداء تلك الخدمة، ويرى الباحث في ضوء ما سبق أنه ينبغي على المحاسب القانوني الحصول على الإقرارات من الطرف المسئول والتي يقوم بتقييم معقوليتها واتساقها مع أدلة الإثبات والقرائن التي تم الحصول عليها كما أنه في حالة عدم تمكنه من الحصول على الأدلة الكافية والملائمة فإن هذا يُعد قيداً على نطاق خدمة التأكيد حتى ولو تم استلام إقرار من الطرف المسئول بشأن عدم توافر تلك الأدلة والبراهين، ويعتبر الطرف المسئول في تلك الحالة مخفياً للحقيقة أو يسعى لإدارة الأرباح بما يتوافق مع أهوائه.

#### ١٠٢/١٢ أخذ الأحداث اللاحقة في الاعتبار :

يؤرخ تقرير خدمة التأكيد عادة بتاريخ إنجاز عملية التأكيد وتقديم التقارير الأولية عنها، ومع ذلك فإن هناك بعض الأحداث الجوهرية التي يُمكن أن تقع بعد هذا التاريخ وتتطلب إجراء تسوية لها، أو الإفصاح عنها في التقارير المالية الأولية، مما قد يؤدي إلى عدم تقيد المحاسب القانوني بتاريخ إنجاز خدمة التأكيد مادامت تلك الأحداث قد وقعت بعد هذا التاريخ، ولكن قبل تاريخ إصدار التقرير عنها.

ويُقصد بالأحداث اللاحقة تلك الأحداث والمبادلات والمعاملات التي تتم بعد إعداد مزاعم أو تقارير الإدارة بشأن الموضوع الخاضع للتأكد حتى تاريخ صدور تقرير التأكيد وتتنحصر مسؤولية المحاسب القانوني بشأن تلك الأحداث اللاحقة في نطاق الفترة الزمنية فقط لأن تاريخ التقرير هو التاريخ الفعلي للانتهاء من عملية التأكيد.

وقد أشار المعيار إلى أن الأحداث اللاحقة التي يجب أن يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان هي تلك الأحداث التي لها تأثير على معلومات الموضوع محل التأكيد أو على استنتاجات وتقرير المحاسب القانوني، وهو ما يعني أنه يُمكن أن تكون دراسة الأحداث اللاحقة في بعض خدمات التأكيد ليست ذات صلة بسبب طبيعة موضوع خدمة التأكيد. فعلى سبيل المثال، عندما تتطلب خدمة التأكيد إبداء استنتاج على دقة بيان إحصائي في نقطة زمنية معينة، حينئذ لا تؤثر الأحداث التي تقع بين تلك النقطة الزمنية وتاريخ إصدار تقرير التأكيد على الاستنتاج أو تتطلب إفصاحاً في البيان الإحصائي أو تقرير التأكيد<sup>(٢)</sup>.

في ضوء ما سبق يرى الباحث أنه ينبغي على المحاسب القانوني دراسة تأثير الأحداث التي تقع حتى تاريخ إصدار تقرير التأكيد- في الحالات التي تتطلب ذلك- على المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد والمتعلقة بتقرير التأكيد، ويعتمد مدى دراسة الأحداث اللاحقة على احتمالية تأثير تلك الأحداث على المعلومات الخاصة

( ) ، مرجع سبق ذكره

( ) للمزيد من التفاصيل يرجع إلى: معايير

( ) -

( ) المرجع السابق

بموضوع خدمة التأكيد بالإضافة إلى تأثيرها على ملاءمة الاستنتاج الذي توصل إليه المحاسب القانوني بعد أداء خدمة التأكيد.

### ١١/٢/١٢ التوثيق:

يتمثل التوثيق في فحص الدفاتر والمستندات والأحداث التي تدعم المعلومات الخاصة بخدمة التأكيد. ويرى أحد الباحثين<sup>(١)</sup> أنه يعتبر التأكيد المناسب مفهوماً يرتبط بتجميع الأدلة الضرورية للمزاول للتوصل لنتائج متعلقة بالمعلومات الخاصة بالموضوع ككل حتى يكون في وضع يسمح له بالتعبير عن تلك النتائج في النموذج الإيجابي المطلوب في مهام إصدار تقارير تأكد مناسب.

وينبغي على المحاسب القانوني توثيق الأمور الهامة التي ساعدت على توفير أدلة تدعم تقريره عن خدمة التأكيد، والتي تؤيد أن تلك الخدمة تمت طبقاً للمعيار المصري لمهام التأكيد، ويشتمل التوثيق على سجل للاستدلال المنطقي للمزاول في جميع الأمور الهامة التي تتطلب ممارسة الحكم المهني، وما يؤيد البند من أدلة إثبات هامة، وما يرتبط به من استنتاجات، ويدعو وجود أمور صعبة تتعلق بمبدأ أو حكم شخصي إلى التوثيق، وذلك ليقوم المحاسب القانوني بإضافة الحقائق ذات الصلة التي كان على علم بها في الوقت الذي قام فيه بإبداء الاستنتاج أو الرأي عن خدمة التأكيد، وليس من الضروري ولا العملي توثيق كل أمر يقوم المحاسب القانوني بدراسته، وإلا سيكون المحاسب القانوني بصدد كم هائل من السجلات التي يتم توثيقها، ولذلك فعند تطبيق الحكم المهني لتقييم المستندات الواجب إعدادها والمحتفظ بها يمكن للمزاول دراسة ما هو ضروري لتوفير فهم لمزاول آخر ليست لديه خبرة سابقة بخدمة التأكيد، عن العمل الذي تم أدائه وأساس القرارات التي اتخذها (وليس الجوانب التفصيلية للمهمة)، ويمكن للمزاول الآخر الحصول على فهم للجوانب التفصيلية للمهمة عن طريق مناقشتها مع المحاسب القانوني الذي أعد التوثيق<sup>(٢)</sup>. وفي ضوء ما سبق فإن المتطلبات الرئيسية لعملية توثيق المعلومات اللازمة لعملية التأكيد يمكن إيجازها على النحو التالي<sup>(٣)</sup>:

١. ضرورة قيام المحاسب القانوني بالتوثيق لتوفير الأدلة الداعمة للاستنتاجات وللتأكد أن العملية قد تم إجراؤها وفقاً لمعايير التأكيد.

٢. أن يشمل التوثيق سجلاً بحجج المحاسب القانوني الخاصة بكل الأمور الهامة التي تتطلب ممارسة الحكم المهني الشخصي، مع توضيح استنتاجه بشأن ذلك.

٣. يعود مدى كفاية هذه المستندات وكميتها إلى حكم المحاسب القانوني المهني.

ينبغي على المحاسب القانوني الحصول على إقرارات من الطرف المسئول حسبما يكون ذلك ملائماً أو متاحاً، وحتى يحمي المحاسب القانوني نفسه من المساءلة القانونية فهو يقوم بتوثيق الأمور ذات الأهمية النسبية والتي تم أداء العمل واتخاذ قراراته وإبداء استنتاجاته على أساسها، مع قدرته على تأكيد الأمور، وترتيب العمليات بالشكل الذي يؤدي إلى جودة خدمات التأكيد، وتبسيط وتوضيح المشاكل المعقدة بعد إنتقائها، مع الإلمام بالتشريعات القانونية والنظامية، والإلمام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، والعمل في ضوءها. والقدرة على بناء صورة متكاملة عن أدائه لخدمة التأكيد.

( ) أ/محمد يحيى، عناصر عملية التأكد مرجع سبق ذكره

( ) معايير ( )، مرجع سبق ذكره ( : ) .

( ) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره .

## ١٢/٢/١٢ إعداد تقرير التأكيد :

تضع معايير المراجعة المصرية والمعايير المصرية لمهام الفحص المحدود والمعايير المصرية لمهام التأكيد العناصر الأساسية لعمل تقرير عن خدمات التأكيد، وبالإضافة إلى ذلك يضع المزاوّل في اعتباره المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير.

وقد أشار المعيار<sup>(١)</sup> إلى أنه ينبغي على المحاسب القانوني أن يستخلص ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة لدعم الاستنتاج الذي قام بإبدائه في تقريره عن خدمة التأكيد، وللتوصل إلى الاستنتاج يقوم المحاسب القانوني بدراسة جميع الأدلة ذات الصلة التي تم الحصول عليها بغض النظر عن ما إذا كان يبدو أنها تؤيد أو تتناقض المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد، وينبغي أن يكون تقرير التأكيد مكتوباً وأن يحتوى على تعبير واضح عن استنتاج المحاسب القانوني بشأن المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد، حيث أنه من الممكن أن يساء فهم الاستنتاجات التي تصدر شفهيّاً إذا لم يتم دعمها بتقرير مكتوب.

وطبقاً لما ورد عن وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية<sup>(٢)</sup>، بشأن التأكيد على واجبات مراقبي الحسابات المقيدين بسجلات الهيئة، أنه ينبغي التأكيد من أن تكون التقارير الصادرة من مكتب المحاسب القانوني ملائمة في الظروف التي تُعد عنها تلك التقارير.

وقد أشار المعيار<sup>(٣)</sup> أنه لا يتطلب نموذجاً نمطياً للتقارير التي تتعلق بجميع مهام التأكيد، بل على العكس فهو يُحدد في الفقرة "٤٩" العناصر الأساسية التي ينبغي أن يتضمنها تقرير التأكيد- إن أمكن - كما سيتم توضيح ذلك لاحقاً، وتُعد تقارير التأكيد خصيصاً بما يتناسب مع الظروف المحددة لكل مهمة فيختار المحاسب القانوني أسلوباً لإعداد التقارير لتسهيل الاتصال الفعال بالمستخدمين المرتقبين.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن الخصائص العامة لتقرير التأكيد تشمل ما يلي:

- ١- أن يكون مكتوباً.
- ٢- أن يكون مرناً وغير متقيد بشكل نمطي أو حسب ظروف خدمة التأكيد.

## ١٢/٢/١٢ محتويات تقرير التأكيد :

يرى أحد الباحثين<sup>(٤)</sup> أنه "لا يوجد صيغة محددة للتقرير عن خدمات التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية، وإنما يحدد المعيار محتوياته فقط"، لذا فإن تصميم محتويات التقرير قد يختلف من تقرير لآخر ولكن هناك عناصر أساسية للتقرير عن خدمات التأكيد التي لا بد من تواجدها، بعض هذه العناصر قد لا

( ) معيار ( )، مرجع سبق ذكره ( : ) .

( ) الهيئة العامة للرقابة المالية، وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، كتاب دورى رقم (٦) لسنة ٢٠١٤ "بشأن التأكيد على واجبات مراقبي الحسابات المقيدين بسجلات الهيئة"

ل في [http://www.efsa.gov.eg/content/efsa\\_ar/efsa\\_news/efsa\\_128.htm](http://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/efsa_news/efsa_128.htm)

( ) معيار ( )، مرجع سبق ذكره ( ) .

( ) أ/محمد يحيى، تقارير حوكمة الشركات - تقرير الشركة في ضوء أفضل الممارسات ومتطلبات الجهات الرقابية

ورشة عمل التي نظمتها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بالتعاون مع الهيئة العامة للرقابة المالية بتاريخ فبراير

يستخدم في حالة بعض التقارير لعدم وجود الحاجة إليه، ولكن هناك متطلبات محددة في تصميم التقرير طبقاً لما ورد بالمعيار<sup>(1)</sup> وهي أن يشمل تقرير خدمة التأكيد على العناصر الأساسية التالية:

(أ) العنوان الذي يبين طبيعة التقرير ويتم التعبير عنه بعنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير عن خدمة تأكيد مستقل (يذكر الغرض)<sup>(2)</sup>.

(ب) الموجه إليهم التقرير.

(ج) تحديد ووصف موضوع خدمة التأكيد.

(د) تحديد المقاييس المحددة.

(هـ) متى كان ملائماً وصف لأية محددات متأسلة هامة.

(و) توضيح المستخدم المقصود وحصره أو تحديده في التقرير إذا كان لازماً، وهناك من يرى<sup>(3)</sup> أنه لتفادي احتمال استخدام تقرير المحاسب القانوني في أغراض لم يكن مخصصاً من أجلها، يجب على مراجع الحسابات أن يذكر في صلب التقرير الغرض من إعداده، وكذلك وجود أي حظر على توزيعه أو استخدامه.

(ز) تحديد مسئوليات كل طرف (المحاسب القانوني والعميل) وذلك بوضع عبارة لتحديد الطرف المسئول ووصف مسئوليات كل من الطرف المسئول والمحاسب القانوني، وهذا الأمر ينبه المستخدمين المرتقبين بأن الطرف المذكور هو الطرف المسئول، وأن دور المحاسب القانوني هو التعبير بصورة مستقلة عن استنتاج متعلق بالمعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد.

(ح) عبارة تفيد بأن خدمة التأكيد تم أدائها طبقاً للمعايير المصرية لمهام التأكيد.

(ط) ملخص للعمل الذي تم أدائه، وتوفر المعايير<sup>(4)</sup> إرشادات لنوع الملخص الملائم بحسب ظروف كل خدمة تأكيد.

(ي) استنتاج المحاسب القانوني.

(ك) تاريخ تقرير التأكيد: ويخطر هذا التاريخ المستخدمين المرتقبين بأن المحاسب القانوني قام بدراسة تأثير الأحداث التي وقعت حتى هذا التاريخ على المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد وعلى تقرير التأكيد.

(ل) اسم المنشأة وعنوانها أو المحاسب القانوني وموقعه المحدد.

( ) لمزيد من التفاصيل حول محتويات تقرير التأكيد يرجى الرجوع إلى: المعايير

( )، مرجع سبق ذكره ( ) -

(2) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A3-6.

( ) لمزيد من التفاصيل حول تحديد مستخدمي التقرير يرجى الرجوع إلى ما يلي:

- أحمد محمد نور وآخرون مرجع سبق ذكره

- Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A1-62.

( ) لمزيد من التفاصيل بخصوص الملخص أو الإرشادات لنوع الملخص الملائم لحسب ظروف كل خدمة تأكيد يرجى الرجوع إلى:

( )، "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من

- معايير

القوائم المالية ذات الأغراض العامة".

( )، "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة

- معايير

والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها"،

وطبقاً لما ورد بالفقرة رقم (٥٠) من المعيار المصري لمهام التأكيد رقم (٣٠٠٠) أنه يمكن أن يقوم المحاسب القانوني بزيادة حجم تقرير التأكيد ليشمل معلومات وتفسيرات أخرى تكون أكثر إيضاحاً، وتشمل الأمثلة على ذلك: تفاصيل مؤهلات وخبرة المحاسب القانوني وغيره من المشتركين في خدمة التأكيد، والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية، والحقائق المرتبطة بجوانب محددة من خدمة التأكيد.

وعادة ما يكون استنتاج المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد هو تأكيد مناسب، والذي يأتي في مرتبة أقل من التأكيد الحاسم فنادرًا ما يمكن تقليل خطر عملية التأكيد لمستوى الصفر بتكلفة مناسبة وذلك لعوامل مثل ما يلي:

- استخدام الاختبار بالعينة.
  - والحدود المتأصلة للرقابة الداخلية.
  - وحقيقة أن توافر الأدلة للمزاوول يكون مقلعاً أكثر منه حاسماً.
  - واستخدام الحكم المهني في جمع وتقييم الأدلة وتكوين استنتاجات بناء على هذه الأدلة.
  - وفي بعض الحالات، خصائص موضوع المهمة عند تقييمها وقياسها بالرجوع الى مقاييس محددة معينة.
- وينبغي على المحاسب القانوني أن يقوم بإبداء استنتاج مناسب عن خدمة التأكيد عندما تتوافر الظروف التالية- حسب حكمه- والتي يكون أو قد يكون لها تأثير هام وتمثل فيما يلي<sup>(١)</sup>:

(أ) أن يكون هناك قيد على نطاق عمل المحاسب القانوني وهو ما يعرف في الواقع العملي بمصطلح ( Scope Limitation) ويقصد به عدم تمكين المحاسب القانوني من تنفيذ إجراءات التأكيد التي تُعتبر ضرورية، أي أن الظروف تمنع، أو أن الطرف المسئول أو الطرف المُسند المهمة يقوم بفرض قيود تمنع المحاسب القانوني من الحصول على الأدلة المطلوبة لتخفيض خطر مهمة التأكيد إلى المستوى المناسب فعند ذلك ينبغي على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج.

(ب) عدم الالتزام من جانب الإدارة أو في تلك الحالات التي تكون المعلومات التي تم الحصول عليها من قبل الإدارة محرفة تحريفًا هاماً ومؤثراً، فعند ذلك ينبغي على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي.

(ج) إذا اكتشف بعد قبول خدمة التأكيد أن المقاييس المحددة غير مناسبة أو أن موضوع خدمة التأكيد غير ملائم إجراؤه لمهمة التأكيد هذه، عندئذ ينبغي على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي عندما يكون من المحتمل أن تؤدي المقاييس المحددة غير المناسبة أو موضوع خدمة التأكيد غير الملائم إلى تضليل المستخدمين المرتقبين أو استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج في الحالات الأخرى.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن المحاسب القانوني يبدي استنتاجاً مناسباً بخصوص خدمة التأكيد وقد يكون هذا الإستنتاج في شكل تقرير غير معدل، وفي حالة وجود قيد على نطاق عمله أو عدم قدرته لأداء خدمة التأكيد فإنه يمتنع عن إبداء الرأي أو التحفظ في ضوء الأهمية النسبية لما يقوم به، وعندما يتعلق الأمر بنتيجة أدائه لخدمة التأكيد قد يقوم بإبداء رأي عكسي أو متحفظ في حالة وجود تحريف هام أو مؤثر، وعند إصدار التقرير عن خدمة التأكيد فإذا كان التقرير:

- **مناسباً:** يُعبر المزاوول عن النتيجة التي توصل إليها في النموذج الإيجابي في عبارة "في رأينا يُعد النظام فعالاً، في جميع جوانبه الهامة استناداً إلى المقاييس أ ب ج" تعبر عن التأكيد المناسب.

( ) أ/محمد يحيى، عناصر عملية التأكيد، مرجع سبق ذكره

- **محدوداً:** يُعبر المزاول عن النتيجة التي توصل إليها في النموذج السلبي فمثلاً عبارة "استنادا على العمل المذكور في هذا التقرير لم يتم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن النظام غير فعال في جميع جوانبه الهامة وذلك استنادا إلى المقاييس أ ب ج".

وينبغي على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ عندما يكون تأثير مسألة ما ليس هاماً بالدرجة التي تتطلب إبداء استنتاج عكسي أو الامتناع عن إبداء الاستنتاج، وبذلك يمكن للمحاسب القانوني أن يقدم أحد التقارير الآتية:

**الأول:** تقرير تأكيد مع استنتاج متحفظ بسبب تقييد النطاق أو بسبب عدم التزام الإدارة بإطار التقرير.

**الثاني:** تقرير تأكيد مع استنتاج سلبي وذلك بسبب عدم التزام الإدارة بالمقاييس الموضوعية.

**الثالث:** تقرير تأكيد بالامتناع عن إبداء استنتاج وذلك بسبب ضياع الدليل الملائم والكافي ليدعم استنتاجاته بشأن معلومات الموضوع الخاضع لعملية التأكيد، وفي بعض الحالات يفكر المزاول في الانسحاب من المهمة<sup>(١)</sup>.

**الرابع:** تقرير تأكيد نظيف في حالة توافر الأدلة الكافية والملائمة الخاصة بمعلومات خدمة التأكيد، "ويصدر في حالة عدم وجود تحريفات هامة ومؤثرة في تقرير الإدارة عن الإلتزام أو عن مبررات عدم الإلتزام بموضوع خدمة التأكيد"<sup>(٢)</sup>.

#### ١٤/٢/١٢ المسئوليات الأخرى لإعداد التقارير :

طبقاً لما ورد بالفقرات من (٥٦:٥٤) من المعيار المصري لمهام التأكيد رقم (٣٠٠٠) أنه ينبغي على المحاسب القانوني دراسة مسئوليات إعداد التقارير الأخرى بما في ذلك ملاءمة توصيل الأمور ذات الصلة التي تُعتبر ذات أهمية بالنسبة للحكومة.

وفي ضوء ما تم تناوله في هذا المبحث يرى الباحث أنه بالإضافة إلى ما تناولته المعايير المهنية أنه ينبغي أن تعمل تلك المتطلبات عند أداء خدمات التأكيد على تحقيق قدر ملائم من الثقة للمستثمرين ومتخذي القرارات وتحسن من جودة تلك الخدمات، وبالتالي تعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتضييق فجوة التوقعات لدى مستخدمي التقارير المالية، وذلك بالإضافة إلى ضمان قوة واستقلال المحاسب القانوني، حيث يؤدي استقلال وموضوعية القائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، في وجود الإشراف الفعال على المساعدين القائمين بخدمة التأكيد، مع وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية وتوضيح تقسيم المسئولية بين أطراف خدمة التأكيد، مع يقظة ضمير القائم بخدمة التأكيد، مع التغيير الإلزامي للمحاسب القانوني على فترات دورية معقولة لمقاومة ضغوط الشركة وتأثيرها على أدائه، مع الأخذ في الاعتبار - على الوجه الآخر - أنه قد تسعى إدارة المنشأة لتغيير المحاسب القانوني لرغبتها في القيام بممارسات إدارة الأرباح، وكما ينبغي على القائم بخدمة التأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة.

بالإضافة إلى ما سبق فهناك العديد من المهارات الفنية والوظيفية والتي تمكن المحاسب القانوني من معرفة أصول المحاسبة والمراجعة، وتكوين خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء ومن ثم تحسين جودة خدمات التأكيد للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

( ) المرجع السابق .

مرجع سبق ذكره

( ) /أ/محمد يحيى،

وبتوافر المهارات الشخصية لدى القائم بخدمة التأكيد يؤدي إلى جودة تلك الخدمات، كما أن مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم تمكن المحاسب القانوني من العمل مع الآخرين في اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة.

وبعد عرض وتحليل وعرض متطلبات أداء تلك الخدمات في ضوء المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، يتضح أن هناك اهتماماً متزايداً في الوقت الحالي بتنمية مهارات وقدرات المحاسب القانوني، وأن هناك فجوة بين ما يتعلمه الطالب في الجامعة وحاجته للعديد من المهارات والمتطلبات اللازمة لأداء خدمات التأكيد، مع تعديل المعايير والتشريعات القائمة في مصر بحيث تتضمن تلك المهارات والمتطلبات، للعمل على اكتساب وتطوير المهارات المهنية لمواكبة التطورات في خدمات التأكيد، وحتى يكتمل الهدف من البحث يكون من الملائم بيان مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد، وهو ما يتناوله الباحث من خلال المبحث التالي- إن شاء الله-.

## ٢/٢ (المبحث الثاني)

## مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد

المسئولية - لغة - معناها التبعية، ويعتبر كل فرد مسئولاً لقول النبي (ﷺ) (كلكم مسئول عن رعيته) (١)، والمسئولية القانونية هي تلك التي تدخل في دائرة القانون الوضعي وما يترتب عليها من جزاء قانوني، أي أنها لا تتضمن تلك المسئولية الأدبية أو الأخلاقية التي لا يترتب عليها جزاء في القوانين الوضعية بل يترك أمرها لمحاسبة الضمير وحساب مقترف الإثم فيها أمام ربه (٢)، والمسئولية الأخيرة هي ما تغفل عنها الدراسات المهنية والأكاديمية مع وجود الدور الجوهرى لها خاصة في مصر والشرق الأوسط، ويرى أحد الباحثين (٣) ثمة عدة أسباب قد دعت لأخذ تلك المسئولية في الاعتبار ومنها ما يلي:

- (أ) أصبحت الثقة القوية بالمحاسب القانوني سلاحاً ذا حدين: أولهما إيجابى والثانى سلبى. أما الإيجابى فهو تعزيز موقف المحاسب القانوني في إبداء رأى موضوعى فى البيانات المالية، أما السلبى فهو استغلال بعض المؤسسات هذه الثقة لتمرير حالات من التلاعب والتزوير والغش بالتواطؤ مع المحاسب القانوني نفسه.
- (ب) إن ازدياد حالات التواطؤ من قبل بعض مزاولى المهنة أو الاتهام بذلك أو التقصير على أقل تقدير أمر يستحق التوقف خاصة إذا كان هذا التواطؤ يحصل من أبرز ممارسى المهنة.
- (ج) إن اتهام بعض المحاسبين القانونيين بالتواطؤ أو تضخيم الأرباح أو التلاعب بالبيانات لأغراض التهرب الضريبى أو الرسوم الحكومية بصفة عامة لم يعد خافياً على المستوى الدولى أو على المستوى المحلى فى مهنة تتمتع بكل هذه الحماية المهنية والأخلاقية.
- وهنا يمكن القول بأن حالات الخلل فى مزاوله المهنة تنبئ عن أمرين، أولهما أن الإطار المهني نفسه فيه قصور، والثانى وهو الأهم أن الإطار المهني والأخلاقي وإن كان قوياً فهو لم يكن كافياً، ولن يكون كافياً لسد أبواب التواطؤ بين بعض مزاولى المهنة وعملائهم من مدراء المؤسسات المالية والتجارية وغيرها.
- بالإضافة إلى أن هناك من يرى (٤) أن "المهنيين يقفون على مفترق الطرق، ويعتقد أن السبيل الوحيد للمهنيين لإعادة تلك الثقة والمصادقة هو إعادة هيكلة كاملة لخطوط الإتصال بين المراجع والأخرين مع تحديد مسؤولياته عن ممارساته"، ولذا فإن النظام القائم حالياً ظهر به من الأخطاء التي أدت إلى ظهور العديد من الكوارث جراء تطبيقه، وهو ما يدفع الباحثين للانتقال إلى الأبعاد الشرعية لوظيفة المحاسب القانوني، والتدعيم بالقيم الأخلاقية والرقابه الذاتية من المهنيين أنفسهم (حاسبو أنفسكم قبل أن تحاسبوا).

( ) عن النبي صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ قَالَ: "

مسئول عن رعيته، والأمير راع

( ) "

زوجها وولده؛ فكلكم راع

( ) .

( ) د/حامد طلبه محمد، دراسات فى المراجعة

( ) د/عبد الرحمن بن صالح الأطرم، مرجع سبق ذكره

ويرى أحد الباحثين<sup>(1)</sup> أنه "يتم تدريس المراجعة، وغيرها من مناهج العلوم التجارية، بعيداً عن القيم الإيمانية والأخلاقية وكذا أحكام وقواعد فقه المعاملات المالية، إعتقاداً من البعض بأن المراجعة هي المراجعة، وأنه لا علاقة بين المراجعة والقيم الإيمانية وفقه المعاملات المالية، وأن القيم الأخلاقية لا تختلف في المنهج الإسلامي عنها في المناهج التقليدية، وهو ما يُطلق عليه عند رجال الفكر بالعلمانية؛ أي فصل العلوم الدنيوية عن الدين، وقد أدى تطبيق هذا الفكر في الدول الإسلامية إلى إفتقار العلوم التجارية لركيزتها وأساسها الإيماني والأخلاقي الذي يجب أن تستمد منه كيانه ومقوماتها، كما نزع عنها هويتها الإسلامية، وأبعدها عن غايات الإسلام وأهدافه، فضلاً عن تخريج المحاسب والمراجع غير المُلم بالأحكام والقواعد الشرعية التي تضبط المعاملات المالية التي يقوم بمراجعتها والتحقق من مدى صحتها، كما أدى تطبيق هذا الفكر أيضاً إلى إبعاد العلوم الشرعية عن واقع حياة المجتمعات الإسلامية".

وفي ضوء ما سبق فإن مسؤولية المحاسب القانوني تتعدد ما بين مسؤولية أمام الله عز وجل ثم مسؤولية أمام المجتمع من خلال القوانين الوضعية.

**ويتفق الباحث مع ما سبق** حيث تتبع تلك المسؤولية من حرص معظم التشريعات على إشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية فيمن يزاول مهنة المراجعة الخارجية، كما وضعت المنظمات المهنية من الشروط والقواعد ما يكفل توافر الكفاية العلمية والعملية للممتحن لضمان أداء العمل بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، ولم يتم الاكتفاء بما سبق فقط لتحمل المسؤولية عن أداء خدمات التأكيد حيث ينبغي أن يكمل التأهيل العلمي والخبرة العملية المهنية كل منهما الآخر، وينبغي على كل مراجع أن يُراعى في تحديد مدى إشرافه على أعمال مساعديه، التأهيل العلمي لكل منهم وخبرته العملية، كما ينبغي ملاحظة أن تدريب الرجل المهني يحتاج إلى علم مستمر بالتطورات التنظيمية والتشريعية والمهنية والعلمية التي يكون لها تأثير على عمله المهني، وتعتبر درجة البكالوريوس الجامعية في مجال التخصص هي الحد الأدنى للمستوى التعليمي، أما فترة المران العملي فإنها تختلف بين بلد وآخر. ومن السمات المميزة لمهنة المحاسبة، قبول هذه المهنة مسؤولية العمل لتحقيق الصالح العام، ومن ثم لم تكن مسؤولية المحاسب المهني هي مجرد تلبية رغبات العميل، ولكنها تتجاوز كل هذا من أجل تحقيق الصالح العام التزاماً بالميثاق الأخلاقي لهذه المهنة<sup>(2)</sup>.

وتتخصص مسؤولية المحاسب القانوني في إبداء الرأي على القوائم المالية بناءً على مراجعته لها<sup>(3)</sup>، كما أنه بقبول المحاسب القانوني أداء خدمة التأكيد فإنه يقبل تحمل جزء من المسؤولية وفقاً لظروف خدمة التأكيد المقدمة. وينبغي أن يزيد رأي المحاسب القانوني من ثقة مُستخدمي القوائم المالية في البيانات والمعلومات التي تتضمنها، "وتجدر الإشارة إلى أن هناك عدة أركان يقوم عليها رأي المراجع التي تجعل منه موثوقاً به ومعتمداً عليه

( ) د/عصام عبدالهادي أبو النصر

بحث مقدم الى الندوة

الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة بالمملكة العربية السعودية- مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي

والعشرين،

-

الفترة من الثلاثاء-

-

جماد الآخرة

( ) الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة

عن الهيئة العامة لسوق

( )

( )

( )

( ) / محمد سعيد أساسيات المراجعة

من قبل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، ويعتبر تأهيل المراجع علمياً ومهنياً من أهم هذه الأركان، وفي ضوء الطلب على خدمات المراجعة تنشط المهنة على جانب العرض لتلبية حاجة المجتمع من هذه الخدمة، فالمراجعون يدخلون سوق خدمات المراجعة طبقاً لشروط ومتطلبات تفرضها القوانين، والتي يتطلب الوفاء بها حداً أدنى من الالتزام بما تحتويه تلك القوانين من معايير وإرشادات وقواعد وآداب السلوك المهني للانضمام الى مثل هذا الأسواق والمحافظة على الاستمرار فيه<sup>(١)</sup>.

ويتفق الباحث مع سبق، إلا أنه لاشك أن المحاسب القانوني عند قبوله لأداء خدمة التأكيد فهو على دراية كاملة بأنه يتحمل مسؤولية عن أداء خدمة التأكيد، ويسعى الباحث من خلال هذا المبحث، لتحديد معالم وأركان المسؤوليات القانونية للمحاسب القانوني مقدم خدمة التأكيد، في ظل تطبيقات واستخدام تكنولوجيا المعلومات على نطاق واسع وعالمي أحياناً، فضلاً عن اتساع نطاق المستفيدين من تلك الخدمات، في ضوء ما تم تناوله بالفصل الأول من دور لتلك الخدمات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وفي ظل ما تم تناوله بخصوص متطلبات أداء خدمات التأكيد في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية وتوافر المهارات والصفات الأساسية فإنه لمعرفة مسؤولية المحاسب القانوني عن تلك الخدمات، يجب أن يكون على دراية كافية بحقوقه وواجباته التي تتعلق بأداء تلك الخدمات، إذ أن عدم استعماله لحقوقه و/ أو عدم قيامه بواجباته إنما يمكن أن يعرضه للمسئولية القانونية<sup>(٢)</sup>.

وللمحافظة على حقوق المحاسب القانوني ينبغي عليه الاهتمام بعقد أداء خدمة التأكيد أو خطابات العمل أو التعاقد - كما تعرف أحياناً - Letters of Engagement، حيث ينبغي أن يكون نطاق عملية التأكيد وحقوق وواجبات المحاسب القانوني محدداً في هذه العقود بكل دقة ووضوح إذ قد يكون لذلك دوره وأثره مستقبلاً عند تحديد المسؤولية القانونية له.

كما ينبغي على المحاسب القانوني معرفة واجباته والمهارات والمتطلبات الواجب توافرها لأداء الخدمات المهنية التي يقوم بها، حيث لا بد من توافر المهارات المهنية التي تمكنه من أداء تلك الخدمات، وتوفر هذه المهارات، يُمكنه من إنجاز أعماله بالجودة المطلوبة، لأن جودة المهنة تعتمد على جودة الأفراد المنتمين إليها<sup>(٣)</sup>، ويتم تحديد واجبات المحاسب القانوني عند أداء خدمات التأكيد في ضوء خطاب الارتباط مع العميل.

ومن أجل تحقيق أهداف المهنة، يجب على أعضائها أن يتقيدوا بعدد من المبادئ الأساسية والقيم الأخلاقية، والتي تعتبر ضرورية للمجتمع حتى يسير على نهج منتظم، هذه المبادئ الأساسية هي<sup>(٤)</sup>:

(أ) الأمانة والنزاهة: يتعين على المحاسب المهني أن يكون مستقيماً وأميناً في كافة علاقاته المهنية أو العملية.

- ( ) مرجع سبق ذكره، ( ) ( ) - .
- ( ) للتعرف على حقوق وواجبات مراجع الحسابات في المراجعة التقليدية يرجى الرجوع إلى: د/حامد طلبه محمد، دراسات في المراجعة، مرجع سبق ذكره - .
- ( ) / ( ) مرجع سبق ذكره .
- ( ) - - إلى ما يلي:

- الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سبق ذكره - .

- O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", **Op. Cit.**, P. P.51-53.

- Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", **Op. Cit.**, P. P. A6-3: A6-4.

- (ب) الموضوعية: يجب أن يتصف المحاسب المهني بالعدل وألا يسمح بالتعامل أو التحيز أو التأثير على الآخرين أو تعارض المصالح أو أي أمر آخر أن يطغى على موضوعيته أو أحكامه الشخصية المهنية أو العملية.
- (ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة: يتعين على المحاسب المهني أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة، كما يتعين عليه أن يلتزم بالاستمرار في اكتساب المعلومات والمهارات المهنية والمحافظة عليها على المستوى المطلوب للتأكد من أن العميل يتلقى خدمات مهنية بكفاءة متميزة تواكب أحدث التطورات والتشريعات وأساليب الممارسة المهنية، ويتعين على المحاسب التصرف بالعناية الواجبة وفقاً للمعايير المهنية والفنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.
- (د) السرية: يجب على المحاسب المهني أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني، كما يجب عليه ألا يستخدم أو يكشف عن أي من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد أو عندما يكون هناك حق قانونياً أو مهنياً أو واجباً يعطيه الحق بالكشف عنها، ويجب عدم استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية أو علاقات عمل لتحقيق مزايا شخصية للمحاسب المهني أو الغير.
- (هـ) السلوك المهني: يتعين على المحاسب المهني الالتزام باللوائح والقوانين السائدة وديساتير المهنة والابتعاد عن كل ما يخل بالمهنة.

وبالإضافة إلى ما أشار إليه الميثاق العام لآداب وسلوك المهنة فإن من الباحثين من يرى<sup>(1)</sup> أن ربط الأداء المهني للمراقب بإيمانه وعقيدته يجعله يؤدي واجبه على الوجه اللائق مما يزيد من كفاءة وفعالية المراجعة، ويضمن دقتها، ويوفر الثقة والاطمئنان للمستفيدين منها، ويقلل من الحاجة إلى المساءلات القانونية المدنية منها والجنائية والتأديبية، وكذا المساءلات المهنية التي ينجح الكثير من المراقبين في النقلت منها أمام المحاكم أو لجان التحقيق بالمنظمات المهنية نظراً لعدم وجود معايير واضحة لإتقان العمل، وصعوبة إثبات عدم الالتزام ببذل العناية المهنية الملائمة إلا في الحالات الواضحة جداً ولاسيما في ظل مرونة المبادئ المحاسبية وإمكانية الخروج عنها، كما يؤدي إلى التخلص من الرقابة الشكلية التي يقوم بها بعض مراقبي الحسابات.

وهناك من يرى<sup>(2)</sup> أنه ينبغي على المحاسب القانوني الإلتزام بتلك المبادئ الأساسية في كل الخدمات التي يقوم بتقديمها، وتشمل خدمات المراجعة، أو الإجراءات المتفق عليها، أو المطابقة، أو الفحص المحدود، أو خدمات تأكيد المعلومات المالية المستقبلية، وخدمات تأكيد الثقة الأخرى.

ويرى أحد الباحثين<sup>(3)</sup> أنه "قد تعددت الكتابات التي تناولت طبيعة مسئولية المراجع كمزاول لمهنة المحاسبة والمراجعة من ناحية، والأطراف التي يعتبر مسؤولاً أمامها من ناحية أخرى، ورغم تعدد الكتابات، فلقد أجمعت هذه الكتابات على أنه منذ التسعينيات تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي المهن المختلفة بشكل ملحوظ، ومن هؤلاء المزاولين بطبيعة الحال المراجعين الخارجيين".

( ) د/عصام عبد الهادي أبو النصر مرجع سبق ذكره

(2) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A6-3.

( ) مدى مسئولية المراجع الخارجي عن إخفاء الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة والتصرفات غير القانونية وعدم التقرير عنها (دراسة مقارنة لأحدث المعايير الدولية والمعايير الأمريكية) رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، عين شمس

وهناك من يؤكد على أنه<sup>(١)</sup> "لا شك أن مواجهة المراجع الخارجي لمتطلبات مُساعلة أكبر من قبل مجلس إدارة الشركة ولجنة المراجعة والمستثمرين الدائمين Long-term shareholders وأى مستخدمين آخرين من خلال القياس والإفصاح التجريبي لخطر المراجعة، يوفر حافزاً إقتصادياً متزايداً ويكمل العقوبات التنظيمية والقانونية لتحسين أداء المحاسب القانوني، وتعتبر المسؤولية القانونية من أهم العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بجودة خدمات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، خاصة من جانب منشآت المراجعة سواء في شكل تعويضات أو مصاريف قضائية، ففي عام ١٩٩١ بلغت تلك التكاليف في منشآت المراجعة الست الكبرى ٤٧٧ مليون دولار"، كما أن النظرة القضائية التي تحكم المسؤولية القانونية للمحاسب القانوني تجعله أكثر تحفظاً في أدائه المهني.

**ويتفق الباحث مع ما سبق حيث أنه عندما يضع المحاسب القانوني نصب عينيه مسؤوليته من منظور قضائي يجعله دائماً يبذل العناية المهنية للوصول إلى أقصى درجة من الدقة لإبداء رأيه الفني عن خدمة التأكيد، ولذا يتناول الباحث في ضوء حقوق وواجبات المحاسب القانوني عند أداء خدمات التأكيد ما يلي:**

١/٢/٢ أنواع المسؤوليات القانونية للمحاسب القانوني.

٢/٢/٢ مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد الأخرى.

### ١٢/٢ أنواع المسؤوليات القانونية للمحاسب القانوني:

إن المحاسب القانوني في سبيل أداء عمله يجب أن يبذل العناية المهنية الملائمة، وهذا يتطلب معرفة مسؤولياته القانونية والمهنية حيث إن المسؤولية القانونية التي يحددها القانون للمحاسب القانوني تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توافرها في أعمال المراجعة<sup>(٢)</sup>.

ويرى أحد الباحثين<sup>(٣)</sup> أنه "تثير فكرة المسؤولية فكرة الخطأ وفكرة الجزاء فالمسؤولية تقتضى وقوع خطأ وتتمثل في مجازاة مرتكبه فمعنى المسؤولية أن ثمة فعل ضار يجب مواخذة فاعله والخطأ قد يكون أدبياً وقد يكون قانونياً لذلك قد تكون المسؤولية أدبية أو قانونية، ومن الواضح أن نطاق المسؤولية المهنية التي تتطوى عن إهمال من جانبه يزيد بدرجة كبيرة عن نطاق مسؤولية أصحاب المهن الأخرى (كالطبيب أو المحامي) ويرجع السبب في ذلك إلى ضخامة العدد المتوقع من الأشخاص الذين قد يلحقهم الضرر نتيجة خطأ المراجع بالمقارنة مع أصحاب المهن الأخرى فإذا أهمل المراجع في أداء واجباته المهنية فإن ذلك قد يؤدي إلى تحمل آلاف المستثمرين وغيرهم، ممن إعتدوا على رأيه، للخسارة نتيجة الاعتماد على معلومات مالية محرفة أو مضللة عن اتخاذهم للقرارات المختلفة".

**ويرى الباحث أن كلمة المسؤولية تحمل في طياتها العديد من المسؤوليات سواء كانت تلك المسؤولية أمام الله عز وجل أو أمام نفسه وضميره أو أمام المجتمع، وهناك من يرى أنه على الرغم من وجود بعض الجزاءات في ثنانيا القوانين كتلك التي تتعلق ببطلان تعيين المراجع في شركات الأموال متى تم ذلك على نحو يخالف ما جاء بمواد**

مرجع سبق ذكره

موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية

/ ( )

مرجع سبق ذكره

/ ( )

مرجع سبق ذكره

موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية

/ ( )

القانون، أو تلك التي تختص ببطلان المستندات أو الأوراق أو الأدلة عموماً التي تقدم للمحاكم- إذا استدعى الامر ذلك في خلاف بين المراجع وبين الغير- بالمخالفة للسر المهني فوق ما يقتضيه حق الدفاع عن النفس<sup>(١)</sup>. وهناك من يرى<sup>(٢)</sup> تناول تلك المسؤولية من الناحية الشرعية والتوجيه الإسلامي للمراجعة كأداة لتفعيل دور المراجع ودعم مصداقية التقارير المالية، أو تلك التي تتعلق بمسئولية المحاسب القانوني أمام ربه، إلا أن البحث سيتناول في دراسته على الأفرع الرئيسية المتفق عليها للمسئولية القانونية.

وتوجد بعض الإتجاهات الحديثة التي تُعتبر المسؤولية القانونية للمحاسب القانوني أحد أبعاد علاقة ثلاثية الأطراف بين الإدارة والمحاسب القانوني ومستخدمى القوائم المالية، وتتكون مسؤولية المهنيين من ثلاثة أنواع أو أفرع تُكون معاً "المسئولية القانونية" والتي يُمكن أن يتعرض لها المهنيون عموماً (ومنهم المحاسبون والمراجعون) عند ممارستهم لمهنتهم، وهذه الأنواع هي<sup>(٣)</sup>:

١/١/٢/٢ المسئولية المدنية Civil.

٢/١/٢/٢ المسئولية الجنائية Criminal.

٣/١/٢/٢ المسئولية التأديبية Constitutional.

ويتناول الباحث مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد بالقياس على ما ورد بشأن المراجعة التقليدية كما يلي:

#### ١١٢٢ المسئولية المدنية:

تنشأ المسؤولية المدنية للمحاسب القانوني نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته التي يجب أن تؤدي بواسطة شخص مهني عادي يؤدي العناية المعقولة، ولا يعنى ذلك أنه مُطالب بالقيام بأعمال فوق العادة، يُتوقع فيه أن يكون على درجة من المهارة المتوقعة من شخص مهني كفاء.

ويطلب قيام المحاسب القانوني بأداء واجباته أن يكون على علم كاف بما يقوم به، وأن يقتنع بصحة البيانات وأدلة الإثبات الواردة إليه بشأن خدمة التأكيد، قبل أن يُعد تقريره عنها، ولهذا فإن المحاسب القانوني "إذا استطاع أن يثبت أنه قام بالعناية المعقولة فإنه يستطيع أن يبعد المسؤولية المدنية عن نفسه"<sup>(٤)</sup>.

وتتمثل شروط انعقاد المسؤولية المدنية فيما يلي<sup>(٥)</sup>:

- أن يصدر خطأ أو إهمال من المحاسب القانوني.
- أن يقع ضرر على الغير.

( ) لمزيد من التفصيل حول تلك المسؤولية يُرجى الرجوع إلى:

- ( ) ( )

- د/حامد طلبه محمد، الخدمات الضريبية، ومدى مسؤولية المحاسب القانوني عنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية

( ) ( )

( ) د/ عصام عبد الهادي أبو النصر، مرجع سبق ذكره

( ) د/حامد طلبه محمد، دراسات في المراجعة، مرجع سبق ذكره

( ) /محمد سعيد مرجع سبق ذكره

( ) د/حامد طلبه محمد، أصول المراجعة ( الجزء الثاني )

■ أن تكون هناك رابطة سببية بين خطأ أو إهمال المحاسب القانوني والضرر الذي أصاب الغير، أي أن يكون الضرر نتيجة مباشرة لخطأ أو إهمال المحاسب القانوني.

ومما ينبغي ملاحظته في هذا الشأن أن هذه المسؤولية تتعدّد<sup>(1)</sup>: إما لمخالفة المحاسب القانوني للالتزام ناشئ عن عقد مع عملائه - وهو ما يعرف "بالمسؤولية العقدية" - أو لمخالفته لواجب قانوني عام يتمثل في المساس بحقوق الآخرين دون حق - وهو ما يعرف "بالمسؤولية التقصيرية".

وتعتمد المسؤولية التعاقدية على وجود عقد بين الطرفين وبأخذ هذا العقد أشكالاً مختلفة. فقد يكون العقد مكتوباً ومشمئلاً على حقوق وواجبات كل من الطرفين، وإذا كانت بعض البنود الخاصة التي يرغب كل من الطرفين إظهارها في العقد فيجب أن تكون هذه البنود واضحة وظاهرة في العقد إلا إذا كانت من الأمور التي تُفهم ضمناً، "ويعتبر الإقرار المكتوب أنسب شكل يوثق فهم الطرف المسئول، وفي حالة عدم وجود إقرار بالمسؤولية يضع المحاسب القانوني في اعتباره ما إذا كان من الملائم قبول خدمة التأكيد أم لا"<sup>(2)</sup>.

وقد يكون الاتفاق بين الطرفين شفويًا وغير مكتوب، ولكن في هذه الحالة يصعب إثبات أي شيء بالنسبة للطرفين وسوف يعتمد الأمر على توفير القرائن والأدلة التي تفي بغرض الإثبات.

ويمكن أن يكون العقد في شكل خطاب موجه من المحاسب القانوني إلى العميل يذكر فيه قبوله لخدمة التأكيد، واتفاقهم شفويًا على بنود الاتفاق أو العقد، وفي هذه الحالة يعتبر الخطاب بمثابة عقد مكتوب بين الطرفين.

ويرى بعض<sup>(3)</sup> الباحثين أنه يفضل دائماً أن يكون خطاب الإرتباط في شكل خطاب مكتوب عند أداء خدمات التأكيد.

ويرى أحد<sup>(4)</sup> الباحثين ما يلي:

- أن أركان المسؤولية المدنية متلازمة بمعنى أنه إذا ما وقع خطأ أو إهمال من جانب المحاسب القانوني دون أن يلحق ذلك ضرراً بالغير فلا مجال لانعقاد المسؤولية المدنية رغم وقوع الخطأ أو الإهمال، وكذلك إذا ما وقع الخطأ أو الإهمال من جانب المحاسب القانوني وفي ذات الوقت وقع ضرر على الغير دون أن يكون هناك رابطة سببية بين الخطأ أو الإهمال من المحاسب القانوني والضرر الذي وقع على الغير فلا مجال أيضاً لانعقاد المسؤولية المدنية.
  - أن إثبات حدوث الخطأ أو الإهمال من المراجع يقع على عائق المدعى ويمثل ذلك نقطة الأساس في وجود أو عدم وجود المسؤولية المدنية، كما أنه من الضروري أن يثبت المدعى أيضاً الضرر الذي وقع عليه وأن يكون قد حدث فعلاً وليس مجرد أمر احتمالي.
  - إن المراجع يستطيع أن يبعد عن نفسه المسؤولية المدنية إذا استطاع أن يثبت أنه قام ببذل العناية المهنية الواجبة وبالتالي لا يوجد إهمال أو خطأ.
- وينبغي في كل الأحوال أن يشتمل العقد على حقوق وواجبات المحاسب القانوني تجاه قيامه بخدمة التأكيد، وأن يوضح الغرض الذي من أجله ستستخدم خدمة التأكيد التي يُعد تقريره عنها، بحيث إذا أهمل فإن الأمر يعطى

( ) للمزيد من التفصيل حول أركان إنعقاد المسؤولية المدنية يُرجى الرجوع إلى: / محمد، دراسات في المراجعة، مرجع سبق

ذكره،

( ) مرجع سبق ذكره ( )

( ) معايير

(3) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A3-6.

مرجع سبق ذكره

( ) /

الغير الحق في المطالبة بالتعويض عن الضرر الذي لحقهم ويؤيد ذلك المبدأ العام في القانون المدني الذي ينص على "إن كل خطأ يسبب ضرراً للغير يجعل من ارتكب الخطأ ملزماً بدفع تعويض عما سببه من ضرر". على أنه يجب التفرقة بين الإهمال البسيط والإهمال الجسيم، كما أن كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المحاسب القانوني من الغير تؤثر على مصداقيته أمام المجتمع<sup>(1)</sup>.

وهناك من يرى<sup>(2)</sup> أن المحاسب القانوني في سبيل قيامه بخدمات التأكيد فإنه لا يكون مسئولاً عن إكتشاف الغش- عند بذله العناية المهنية الواجبة، ويرى الباحث أن المحاسب القانوني عند أدائه لخدمة التأكيد فإنه ينبغي عليه الإلتزام بما تم الإتفاق عليه ضمن خطاب الإرتباط، وفي حالة كونه يقوم بتقديم خدمات المراجعة التقليدية فإنه لا يكون مسئولاً عن إكتشاف الغش والأخطاء إذا بذل العناية المهنية الواجبة لأداء عمله.

وفي إطار ما سبق يتضح للباحث أنه يقبل المحاسب القانوني القيام بأداء خدمات التأكيد فإنه يتحمل جزءاً من تلك المسئولية في نطاق الخدمة المهنية التي يقدمها، ويتعرض للمسئولية المدنية إذا لم يبذل العناية المهنية الكافية التي تمكنه من اكتشاف الممارسات المحاسبية الابتكارية والتقارير عنها فقد يترتب على ذلك إلحاق ضرر بالغير وبالتالي تتوافر أركان المسئولية هي (الخطأ أو الإهمال- الضرر للغير- العلاقة السببية بين الخطأ والضرر)، وأن المحاسب القانوني يعتبر مسئولاً مسئولاً مدنية عما قدم من أعمال حيال إخلاله بالإلتزام تعهد بإنجازه في عقد خدمة التأكيد الذي يبرمه مع عميله سواء كان العقد مكتوباً أو في شكل خطاب أو مستنتجا عن طريق القياس ويشترط لتحمله تلك المسئولية وجود إتفاق مع وجود إهمال أو خطأ من جانبه في تنفيذه، كما أنه ينتج عن إهماله في تأدية واجباته إضرار بالعميل أو بالغير ويجعله يستحق تعويضاً عن ذلك.

## ٢٠١٢٢ المسئولية الجنائية:

إلى جانب المسئولية المدنية التي يتعرض لها المراجع أثناء تأدية لواجباته فإنه قد يتعرض للمسئولية الجنائية إذا ارتكب جريمة من الجرائم التي نص عليها قانون معين.

"وتتميز المسئولية الجنائية بأنها مسئولية شخصية، فكل من يقوم بأحد الأعمال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصياً العقوبة حتى لو كان من بين موظفي مكتب المراجعة، أو أحد معاوني المراجع"<sup>(3)</sup>.

"وتقع المسئولية الجنائية على مراقب الحسابات عن قيامه بتضليل أو الاشتراك في تضليل أحد الأطراف بغرض تحقيق منافع شخصية لنفسه أو الغير، وبالتالي فهي المسئولية التي يتحملها مراقب الحسابات بحكم القانون،

مرجع سبق ذكره

( ) /عبدالوهاب نصر على، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية

(2) Gundi Jeffrey, "Auditor 'watchdog' not 'bloodhoun'", **Forensic Accounting & Fraud Magazine**, Vol. 30, No. 8, May 2008, P.2.

رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها،

( ) /أ/ مجدى مليجي عبد الحكيم،

إذا توافر القصد الجنائي، أى علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها، وكان متعمداً مثلاً إعداد تقرير كاذب بنتيجة المراجعة، أو يعتمد إغفال وقائع فى تقريره للجمعية العمومية بهدف الإضرار بمصالح أعضائها<sup>(١)</sup>.

### وتتمثل شروط انعقاد المسؤولية الجنائية فيما يلى: <sup>(٢)</sup>

- ارتكاب المراجع فعلاً مجرمًا بنص فى القانون وأن هناك ضرراً بالمجتمع.
- وكان ذلك عن إدراك وحرية اختيار.
- وعلى أن تطبق القواعد الجنائية العامة فى ذلك كإقامة الدعوى الجنائية بمعرفة النيابة العامة باعتبار أن الضرر هنا يقع على المجتمع ككل.

ويتفق الباحث مع ما سبق حيث أنه حيال عدم توافر الشروط السابقة فلا تقع تلك المسؤولية على عاتق

المحاسب القانوني، وترى إحدى الباحثات<sup>(٣)</sup> أنه يستلزم لتحقيق المسؤولية الجنائية ما يلى:

١- الإدراك أو التمييز: أى قدرة الإنسان على فهم ما هى أفعاله وتقدير نتائجها.

٢- حرية الاختيار: أى قدرة الإنسان على فهم ما هى أفعاله وتقدير نتائجها.

٣- اشتراط وقوع الخطأ من الفاعل يعاقب عليه القانون.

وفى ضوء ما سبق يتضح للباحث أن المسؤولية الجنائية تتحقق عند تعمد ارتكاب فعل مجرم بنص القانون ويلحق ضرراً بالمجتمع أو يعتمد إلحاق ضرر بمستخدمى الخدمة المهنية التى يقوم بتقديمها بإخفاء حقيقة أو الإشتراك فى تضليلهم، أى إذا ارتكب جريمة من الجرائم التى نص عليها قانون معين، أو قيامه بتضليل أو الإشتراك فى تضليل أحد الأطراف بغرض تحقيق منافع شخصية لنفسه أو الغير، مع علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها عند تقديم خدمات التأكيد (مثل الإفصاح عن معلومات بخلاف الواقع على الموقع الإلكتروني العميل).

### ٣/١٢/٢ المسؤولية التأديبية<sup>(٤)</sup>:

وهى المسؤولية التى تنشأ إذا أخل المحاسب القانوني بقواعد السلوك المهني أو آداب وواجبات المهنة، بارتكابه خطأ مهنيًا يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليده المهنة عند قيامه بخدمة التأكيد.

مرجع سبق ذكره

موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية

( ) /

( ) د/ حامد طلبه محمد، أصول المراجعة ( الجزء الثانى )، مرجع سبق ذكره -

( ) / سهير شعراوى جمعة، المراجعة ممارسة مهنية ومسؤولية قانونية، مرجع سبق ذكره .

( ) للمزيد من التفصيل حول المسؤولية التأديبية يُرجى الرجوع إلى:

- د/ حامد طلبه محمد، أصول المراجعة (الجزء الثانى)، مرجع سبق ذكره .

- /حامد طلبه محمد، دراسات فى المراجعة، مرجع سبق ذكره،

- / مرجع سبق ذكره

- د/طارق عبدالعظيم أحمد، دراسات وبحوث فى المراجعة المتقدمة

- /محمد سعيد مرجع سبق ذكره .

وهي الناجمة عن خروج مراقب الحسابات عن مقتضى الواجب المهني وذلك بارتكابه خطأ مهنيًا يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليد المهنة، ونتيجة للتطور التاريخي الذي مرت به مهنة المحاسبة والمراجعة وارتباط هذا التطور بالتطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمعات المختلفة، ولما زاد عدد المحاسبين وزادت حاجة الجمهور إلى خدماتهم، تجمع المحاسبون في منظمات مهنية في شكل جمعيات أو معاهد أو في شكل نقابات مهنية كما هو الحال في جمهورية مصر العربية.

وتنص القوانين المنظمة للمهنة عادة على حقوق وواجبات المهنيين، كما تصدر المنظمات من وقت لآخر قواعد للسلوك المهني لكي يلتزم بها المحاسب القانوني في تصرفاته مع العملاء أو مع زملائه، وفي حالة مخالفة عضو المهنة لبعض هذه الأحكام فإنه يُعرض نفسه للمسئولية أو المحاكمة التأديبية التي تنظمها المنظمة المهنية. وفي ضوء ما سبق يتعرض المحاسب القانوني للمسئولية التأديبية عند خروجه عن مقتضى الواجب المهني وذلك بارتكابه خطأ مهنيًا يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليد المهنة (مثل وضع اسمه على تقرير خاص بخدمات تأكيد لم يقم بها، أو أن يبدي رأياً مخالفاً لما حصل عليه نتيجة قيامه بخدمات التأكيد)، أو إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها، أو وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة، أو إذا أفشى أسرار مهنته<sup>(1)</sup>.

**وبالإضافة إلى ما سبق، فإن هناك بعض الأمور التي تخص مسؤولية المحاسب القانوني عن بعض خدمات التأكيد التي تم تناولها في الفصل الأول، يتم تناولها في الجزء الثاني من هذا البحث.**

## ٢١٢٢ المسؤولية القانونية للمحاسب القانوني عن خدمات التأكيد :

"يرتبط اسم المزاوول بموضوع المهمة عندما يقدم تقريراً بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة أو يوافق على استخدام اسمه في ارتباط مهني متعلق بموضوع المهمة، إذا لم يكن المزاوول مرتبطاً بهذه الطريقة لا يفترض الغير مسئولية هذا المزاوول، وإذا علم المزاوول أن طرفاً يسئ استخدام اسمه في موضوع مرتبط بالمهمة، يطلب المزاوول من هذا الطرف التوقف عن عمل ذلك، ويقوم المزاوول أيضاً بدراسة الخطوات الأخرى اللازمة مثل إخطار المستخدمين من الأطراف الخارجية بإساءة استخدام اسمه أو يمكنه السعي للحصول على الاستشارة القانونية"<sup>(2)</sup>. وإن معيار مسؤولية المحاسب القانوني تجاه الأطراف الأخرى - المستفيدة من خدمة التأكيد - هو اتخاذ معيار الرجل المعتاد من مزاوول المهنة كأساس تقاس عليه المسئولية.

**ويتفق الباحث مع ما سبق لأنه لا بد من وجود مقاييس أو معايير تُبنى عليها تلك المسئولية كما أن تلك المسئولية تجاه كل من لحق به الضرر، ولا يكون المحاسب القانوني مسئولاً مسئولية مطلقة عما تقوم به الشركة من مخالفات، ويكون مسئولاً بنطاق خدمة التأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات معايير الممارسة المهنية ذات العلاقة مثل معايير التأكيد ذات العلاقة، ومعايير رقابة الجودة (الرقابة النوعية)، وقواعد سلوك وآداب المهنة (معايير القيم الأخلاقية)، وأية معايير أخرى يتم إصدارها مرتبطة بموضوع خدمة التأكيد.**

( ) للمزيد من التفصيل حول الأخطاء المهنية وتؤدي الى المسئولية التأديبية يُرجى الرجوع إلى: د/حامد طلبه محمد، دراسات في المراجعة،

مرجع سبق ذكره،

( ) مرجع سبق ذكره

( ) المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى،

كما أن أطراف المسؤولية تتضمن الأطراف الثلاثة لخدمة التأكيد، والتي تشمل المزاوول القائم بتلك الخدمة: وتتركز مسؤوليته في فحص وأداء خدمة التأكيد أو إبداء الرأي الفني حولها، والطرف المسئول عن موضوع المهمة: وتتركز مسؤوليته في إعداد وعرض وتوفير البيانات لخدمة التأكيد، والمستخدمين المرتقبين: والذين قد يعدون مسئولين عن الاستخدام غير الرشيد للمعلومات المتاحة لهم<sup>(١)</sup>.

وتتضمن نصوص معايير المراجعة والممارسات المهنية ذات العلاقة بعض المصطلحات التي تصف أو تبين درجة المسؤولية التي تفرضها تلك المعايير على المحاسبين القانونيين، وفي هذا الصدد ينبغي التفريق بين ما يلي<sup>(٢)</sup>:

أ- **المسئولية المطلقة (غير المشروطة):** إن استخدام المعيار لكلمات (يجب، ينبغي، يتطلب) تعنى أو تشير إلى المسئوليات المطلقة. لذا يجب على المحاسب القانوني الوفاء بالمسئوليات من هذا النوع في جميع الحالات التي تتوافر فيها الظروف التي تحتم تطبيق هذا المتطلب. وإن إخفاق المحاسب القانوني أو فشله في الوفاء بتلك المسئولية يعد انتهاكا لتلك الفقرة من المعيار ذات العلاقة.

ب- **المسئولية الإلزامية المفترضة:** إن استخدام المعيار لكلمة (يتعين) تعنى أو تشير إلى المسئولية الإلزامية المفترضة. لذا يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات من هذا النوع المحدد في المعايير ما لم يتم توضيح (أو تبرير) إن الإجراءات البديلة التي طبقها واستخدمها في تلك الظروف كانت كافية لتحقيق أهداف المعيار. وإن إخفاق المحاسب القانوني أو فشله في الوفاء بالمسئوليات الإلزامية المفترضة يعد انتهاكا لتلك الفقرة من المعيار ذات العلاقة ما لم يوضح المحاسب القانوني أن الالتزام بالمسئولية المحددة في تلك الحالة لم يكن ضرورياً لتحقيق أهداف المعيار.

وإذا وجدت ظروف أو حالات نادرة يعتقد فيها المحاسب القانوني أن أهداف المعيار يمكن تحقيقها بوسائل أو طرق بديلة، فيجب عليه أن يوثق المعلومات التي توضح أن الأهداف قد تم تحقيقها.

ج- **مسئولية الآخذ في الاعتبار:** إن استخدام المعيار لكلمات (يجب على المحاسب القانوني أو على المحاسب القانوني أو بإمكان المحاسب القانوني أو مصطلحات أخرى) أن يأخذ في اعتباره، أنها تعنى أو تشير إلى الإجراءات والأعمال التي تحمل المراجعين أو تفرض عليهم مسئولية أخذها في الاعتبار، والأمور التي توصف على تلك الشاكلة تتطلب من المحاسب القانوني ضرورة فهمها والاهتمام بها. أما مسألة كيف، وهل يتعين على المحاسب القانوني تنفيذ تلك الأمور في عملية الخدمة المؤداة فذلك يعتمد أو يتوقف على ممارسة الحكم المهني بما يتسق مع أهداف المعيار في تلك الحالات.

( ) للمزيد من التفصيل حول أطراف المسؤولية يُرجى الرجوع إلى: د/حامد طلبة محمد، دراسات في المراجعة، مرجع سبق ذكره،

( ) أ/ الجوهرة بنت حسن القحطاني، مسؤولية المراجع بأنواعها المختلفة

وإن المصطلحات الواردة بالفقرة السابقة (درجة الالتزام بمعايير المراجعة) تنطبق على المسئوليات المفروضة بموجب معايير المراجعة والممارسات المهنية ذات العلاقة، وكذا قواعد سلوك وآداب المهنة، ومعايير التأكيدات، ومعايير رقابة الجودة (الرقابة النوعية).

وعادة ما ترتبط معايير المحاسبة والمراجعة في كل دولة بالقوانين واللوائح المعمول بها في تلك الدولة، إلا أن القوانين واللوائح التي تناسب بعض المنشآت، قد لا يعمل بها في منشآت أخرى داخل نفس الدولة. وقد أورد المعيار<sup>(١)</sup> أنه "تختلف علاقة القوانين واللوائح بالقوائم المالية اختلافاً كبيراً حيث تحدد بعض القوانين واللوائح شكل ومضمون القوائم المالية للمنشأة أو المبالغ الواجب تسجيلها أو الإفصاح الذي يجب أن يتم في تلك القوائم. بينما تمثل القوانين واللوائح الأخرى ما يجب أن تطبقه المنشأة أو تضع القواعد المنظمة لإدارة أعمال المنشأة. وهناك بعض المنشآت التي يحكم أعمالها أنظمة وأطر قانونية متعددة (مثل البنوك والشركات الكيماوية) بينما هناك منشآت أخرى مشمولة بالقوانين واللوائح المتعلقة بالنواحي التشغيلية للعمل بشكل عام. (مثل المنشآت المتعلقة بالسلامة والصحة والأنشطة المماثلة). قد ينتج عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة عواقب مالية على المنشأة كالغرامات والمقاضاة ... الخ وعموماً كلما كان عدم الالتزام بعيداً عن الأحداث والمعاملات التي تنعكس عادة على القوائم المالية، كلما كان المراقب أقل اهتماماً به".

ولذا فإن ما يهم المحاسب القانوني عند أداءه لخدمات التأكيد هو ما يتعلق بالأحداث والمعاملات المالية أو التي تنعكس أثرها على خدمة التأكيد التي يقوم بأدائها، وفي ضوء ما سبق فإنه يمكن تقسيم المسئولية المدنية إلى نوعين وهما:

### ١٢١٢٢ مسؤولية المحاسب القانوني أمام العميل<sup>(٢)</sup> :

ويقصد بالعميل هنا العميل الذي يقدم له المحاسب القانوني خدمة مهنية من خدمات التأكيد على النحو السابق ذكره- في الفصل الأول- وتنشأ مسؤولية المحاسب القانوني أمام العميل نتيجة العلاقة التعاقدية التي تربطه والتي بموجبها يكون المحاسب القانوني مسئولاً عن أي انتهاك للعقد المبرم مع العميل والذي قد يكون في شكل عدم بذل العناية المهنية الواجبة أو عدم الالتزام بشروط العقد وبالتالي يصبح المحاسب القانوني مسئولاً عن أي ضرر نتيجة الإهمال.

وقد يكون الإهمال بسيطاً Simple Negligence أو عادياً Ordinary والذي لا يمثل أهمية نسبية للعميل وهو لا يكون متعمداً وإنما عادة ما يكون بسبب عدم كفاءة المحاسب القانوني أو اللامبالاة أما الإهمال الجسيم Gross Negligence فينتج عن تدني مستوى المحاسب القانوني المهني بشكل كبير .

### ٢١٢١٢٢ مسؤولية المحاسب القانوني أمام الطرف الثالث:

ويقصد بالطرف الثالث الشخص أو الأشخاص الذين يعتمدون على تقرير المحاسب القانوني في اتخاذ قراراتهم بخلاف العميل الأصلي الذي تم التعاقد معه لأداء خدمة التأكيد، حيث يتكون الطرف الثالث من فئتين هما: المستفيد الرئيسي Primary Beneficiary وهو الطرف الذي يعلم المحاسب القانوني بأنه المتلقى المعتاد لتقريره -بخلاف

( ) ( ) ، مرجع سبق ذكره .  
( ) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره .

الطرف المتعاقد معه لأداء خدمة التأكيد-، والمستفيدين الآخرين الذين لا يعرفهم المحاسب القانوني على وجه التحديد باعتبارهم ليسوا من المتلقين الأساسيين للتقرير، وإن كان المحاسب القانوني يعلم بأن هناك من الفئات الأخرى من يعتمد على تقريره.

ويعد هذا الطرف مسئولاً عن الاستخدام غير الرشيد للمعلومات المتاحة لهم، وفي بعض الحالات قد يكون الإهمال متعمداً عندما يجد المحاسب القانوني أن الطرف المسئول عند أداء خدمة التأكيد قام بتحريفات وأخطاء ويتعمد إخفاؤها لخداع الأطراف الأخرى من المستخدمين المرتقبين، وكان المحاسب القانوني على علم بها ولم يفصح عنها في تقريره، فإنه في هذه الحالة يعد مسئولاً مع الطرف المسئول، وفي جميع الأحوال فإنه لإثبات المسؤولية القانونية على المحاسب القانوني فإنه يلزم الطرف الثالث أن يثبت طبيعة العلاقة التعاقدية والخسائر التي تعرض لها والانتهاكات التي تمت، ويمكن بيان مسؤولية المحاسب القانوني أمام الطرف الثالث في ضوء ما يلي:-

أ - مسؤولية المحاسب القانوني عن الغش<sup>(١)</sup>.

ب - مسؤولية المحاسب القانوني عن الإهمال.

ويكون المحاسب القانوني قيد تلك المسؤولية إذا كان هناك إهمال، وسواء كان الإهمال بسيطاً أو جسيماً فإنه لتحديد

مسئولية المحاسب القانوني عنه يوجد المداخل التالية<sup>(٢)</sup>:-

**المدخل الاول : مدخل الخصوصية Private Approach:** ويعرف هذا المدخل أيضاً بمدخل Ultra Mares وهي الشركة التي قامت بإقراض شركة Stern بناء على حصول الاخيرة على تقرير نظيف من المحاسب القانوني وتلا ذلك بفترة قصيرة إفلاس Stern فحكمت المحكمة بأن المحاسب القانوني مذنب، وطبقاً لهذا المدخل فإن المحاسب القانوني يكون مسئولاً بصفة خاصة أمام العميل الذي تربطه به خصوصية مباشرة ناتجة عن تعاقد المباشرة معه، أما الطرف الثالث فإن المحاسب القانوني يكون مسئولاً أمامه عن الإهمال الجسيم فقط.

**المدخل الثاني: مدخل الطرف الثالث المتوقع Foreseen Third – Party Approach:** وطبقاً لهذا المدخل فإن المحاسب القانوني يكون مسئولاً عن الإهمال البسيط والجسيم الذي تسبب في ضرر للطرف المذكور.

**المدخل الثالث: مدخل الطرف الثالث الذي يمكن توقعه Foreseeable Third Approach:** وطبقاً لهذا المدخل فإن المحاسب القانوني يكون مسئولاً عن الإهمال البسيط والجسيم الذي يتسبب في أضرار تلحق بأى مستخدم لتقريره.

ويرى الباحث في ضوء ما سبق أنه يلزم على الطرف/ أو الأطراف المتضررة - في حالة وجود إهمال أو غش ولم يفصح عنه المحاسب القانوني عند أداء خدمة التأكيد- أن يقوموا بإثبات طبيعة العلاقة التعاقدية مع المحاسب القانوني والخسائر التي تعرضوا لها والانتهاكات التي تمت، لإثبات المسؤولية القانونية على المحاسب القانوني.

(1)For more information please see: O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", Op. Cit., P.80.

(٢) ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره

وحيث أن خدمة التأكيد تقوم على أساس الفحص والتقييم ثم التقرير عما وصل إليه للأطراف المعنية، ولا ينبغي قبول أو رفض خدمة التأكيد بناءً على فكرة التكلفة والعائد فقط، وذلك لتشعب وتعدد أسباب قبول خدمة التأكيد، مع الأخذ بالإعتبار شفافية القواعد التي تحكم أداء المحاسب القانوني والرقابة عليها، والإعداد العلمي والمهني للمحاسب القانوني والحرص على استقلاليتها ومسئوليته عن أداء تلك الخدمة، ويعتبر المحاسب القانوني مسئولاً - في بعض الحالات- عن تقديمه لخدمات التأكيد في ضوء الأسس السابق مناقشتها عند تناول مسؤولية المحاسب القانوني عامةً، ومع ذلك فإن هناك بعض القواعد التي ترتبط بخدمات التأكيد -بخلاف المراجعة التقليدية- بصفة خاصة يُمكن إيجازها فيما يلي:

### أ- المسؤولية القانونية عن خدمة تأكيد الثقة بالموقع:

إن تحديد مسؤولية المحاسب القانوني عن المعلومات المنشورة عبر الإنترنت يعتبر أمراً غاية في الصعوبة، وذلك لعدم وجود حدود واضحة للمعلومات المنشورة وكثافة هذه المعلومات واستخدام الروابط التفاعلية في الربط بين المعلومات التي تم مراجعتها والتي لم تخضع لعملية المراجعة وإمكانية التحديث الفوري لهذه المعلومات دون تنبيه للمستخدم، الأمر الذي أثار الجدل حول حدود المسؤولية الملقاة على المحاسب القانوني في هذا الصدد، فقد ظهر اتجاهان لتحديد مسؤولية المحاسب القانوني (المراجع) تجاه المعلومات المنشورة عبر الإنترنت هما<sup>(١)</sup>:

- **الاتجاه الأول:** يرى ضرورة توسيع نطاق مسؤولية المحاسب القانوني لتشمل المعلومات المنشورة عبر الإنترنت نظراً لأنها أصبحت واقعاً ملموساً لا يمكن تجاهله، خاصة في ظل نشر تقرير المراجعة ضمن المعلومات المفصح عنها على الإنترنت، وقد طالب أنصار هذا الاتجاه بضرورة تفعيل ذلك حتى لو تطلب الأمر ظهور مفاهيم أخرى لخدمات مهنية جديدة إلى جانب المراجعة التقليدية للقوائم المالية.
- **الاتجاه الثاني:** يرى أنصار هذا الاتجاه عدم مسؤولية المحاسب القانوني عن المعلومات المالية المنشورة عبر الإنترنت وإنما تنحصر مسؤوليته على القوائم المالية التي تدخل في نطاق المراجعة التقليدية، وذلك نظراً لأن الإفصاح عبر الإنترنت حتى الآن يشكل إفصاحاً اختيارياً غير ملزم، وبالتالي فإنه من غير المنطقي أن يكون مطلوباً من المراجع مراقبة المعلومات التي تعرض على مواقع الإنترنت والتأكد من دقتها واكتمالها دون أن يكون هناك معايير أو قواعد مرشدة تنظم عملية الإفصاح وتجعله يأخذ شكلاً إلزامياً.

**ويتفق الباحث مع الاتجاه الثاني** الذي يدعو إلى عدم مسؤولية المحاسب القانوني عن المعلومات المالية المنشورة عبر الإنترنت- عند قيامه بخدمة المراجعة التقليدية- وإنما تنحصر مسؤوليته على مراجعة القوائم المالية التي تدخل في نطاق المراجعة التقليدية، وذلك نظراً لأن الإفصاح عبر الموقع إفصاح اختياري غير ملزم، وغير مطلوب من المحاسب القانوني مراقبة المعلومات التي تعرض على الموقع الإلكتروني للعميل- إلا في حدود مطابقة المعلومات المرفقة بتقريره في تقرير مجلس الإدارة المنشور على شبكة المعلومات الدولية-، وإنما يتم ذلك من خلال خدمة تأكيد الثقة بالموقع الإلكتروني للعميل.

(١) أنزمين صبحي محمد حسن، مرجع سبق ذكره، .

حيث يعتبر مجال الاختبار في هذه الخدمة هو مزاعم الإدارة بشأن الثقة فيما تُفصح عنه في موقعها، وتقوم هذه الخدمة على أساس قيام المحاسب القانوني باختبار مدى إلتزام الموقع التجاري بخمسة مبادئ أساسية وضعها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) والكندى (CICA) وهي<sup>(١)</sup>:

١- الخصوصية: وفيها يتحقق المحاسب القانوني من أن الموقع التجاري ملتزم بالمحافظة على خصوصية البيانات الخاصة بالعملاء، وذلك بواسطة بعض الإختبارات التي يجريها المحاسب القانوني للتحقق من كيفية حصول الموقع على البيانات الخاصة بالعملاء وحدود إستخدام هذه البيانات.

٢- سلامة الإجراءات وتكامل العمليات: وينقسم هذا المبدأ إلى عنصرين:

(أ) سلامة إجراءات العمل: وفيها يتحقق المحاسب القانوني من عدة بنود تتعلق بالإجراءات التي يطبقها

الموقع للتعامل مع أوامر الشراء التي ترد إليه من العملاء-على سبيل المثال-، ومن أهمها:

- التحقق من قيام الموقع بتقديم وصف لطبيعة السلع والخدمات التي يقدمها بدقة.
- التحقق من افصاح الموقع عن المدة اللازمة لتنفيذ العملية بعد تلقي أمر الشراء.
- التحقق من افصاح الموقع عن وسائل السداد الالكترونية المتاحة، مع ضرورة الافصاح عن مدى إمكانية رد السلع اذا كانت مخالفة للمواصفات المعلن عنها.
- التحقق من افصاح الموقع عن مراكز خدمة العملاء والصيانة للسلع التي يقدمها.

(ب) تكامل (إكتمال) العمليات التجارية: وفيها يتحقق المحاسب القانوني من قيام الموقع بفحص طلبات العملاء

والتأكد من دقتها واكتمالها، وقيام الموقع بعرض أسعار البيع والتكاليف الأخرى التي سوف يتحملها العميل قبل تنفيذ العملية. بالإضافة إلى التحقق من أن الموقع يقوم بتنفيذ طلبات العملاء بدقة من ناحية شحن أنواع السلع المطلوبة بالكميات المحددة وفي المواعيد المحددة وفقاً للتعاقد.

٣- الأمن: وللتأكد من توافر هذا المبدأ، يجب على المحاسب القانوني التحقق من أن الموقع التجاري تتوفر به

خطة محددة وفعالة للتعامل مع الثغرات الأمنية ومحاولات الإختراق في حالة حدوثها، مع ضرورة التأكد من وجود إجراءات سريعة لإستعادة نظام العمل بالموقع في حالة توقف الموقع عن العمل لأي سبب.

٤- التوافر (الإتاحة): حيث يجب على المحاسب القانوني التحقق من أن الموقع متاح لإستخدام العملاء بصورة

دائمة، ويتم ذلك من خلال التحقق من أن المكونات المادية والبرامج الخاصة بالموقع يتم إختبارها وتجديدها بإستمرار للمحافظة على إتاحة الموقع.

٥- السرية: حيث يجب على المحاسب القانوني التحقق من أن الموقع يحافظ على سرية البيانات الخاصة

بالعملاء، وذلك من خلال التحقق من وجود إجراءات فعالة تمنع أي طرف خارجي غير مصرح له من الوصول إلى هذه البيانات، مع تأمين نسخ احتياطية لبيانات العملاء تستخدم في حالة فقد البيانات الأصلية لأي سبب.

( ) لمزيد من التفصيل حول مبادئ ومعايير الثقة في المواقع الإلكترونية يُرجى الرجوع إلى ما يلي:

( ) /مى محمد على داود مرجع سبق ذكره . -

( ) / محمد، مرجع سبق ذكره .

c) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", Op. Cit., P.P. 668-669.

كما وضع معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي والكندي مجموعة من المعايير التفصيلية التي تُساعد المحاسب القانوني في تقييم مدى نجاح المنشأة في تطبيق المبادئ السابقة وتتقسم هذه المعايير إلى أربعة أنواع<sup>(١)</sup>:

(أ) معايير السياسات: ويقوم المحاسب القانوني من خلال هذه المعايير بتقييم ما إذا كانت إدارة المنشأة قد قامت بتحديد دقيق وتوثيق للسياسات اللازمة لتحقيق مبادئ الثقة في المواقع الإلكترونية.

(ب) معايير الإتصال: ويتم من خلال هذه المعايير تقييم ما إذا كانت إدارة المنشأة قد قامت بتوصيل السياسات التي سبق تحديدها إلى جميع المستويات الإدارية، مع شرح الهدف من هذه السياسات ومتطلبات تنفيذها وتحديد الأشخاص المسؤولين عن التنفيذ.

(ت) معايير الإجراءات: ويتم من خلال هذه المعايير تقييم ما إذا كانت إدارة المنشأة تستخدم الإجراءات المناسبة لتنفيذ السياسات التي حددتها.

(ث) معايير الرقابة: ويقوم المحاسب القانوني من خلال هذه المعايير بتقييم ما إذا كانت إدارة المنشأة تقوم بمراقبة النظام للتأكد من تطبيق الثقة في المواقع، وإتخاذ الإجراءات المناسبة لضمان الإلتزام بالسياسات الموضوعية.

وتتميز خدمة تأكيد الثقة بالموقع بأنها خدمة مهنية يعتمد عليها العديد من الاطراف التي قد لا تكون في دولة واحدة مما يزيد من المخاطر التي قد يتعرض لها المحاسب القانوني من قبل المستخدمين لعمليات البيع والشراء عبر الموقع، وبالتالي على المحاسب القانوني مسؤولية كبيرة أمام جميع هذه الأطراف طبقاً لمدخل الخصوصية ومدخل الطرف الثالث المتوقع ومدخل الطرف الثالث يمكن توقعه، ولذلك اقترح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عدداً من الأساليب التي يتعين على مقدم خدمة التأكيد إتباعها في هذا الخصوص وهي<sup>(٢)</sup>:

**الأسلوب الأول:** تقييم المخاطر المترتبة على قبوله بتقديم هذه الخدمة وهذا يتطلب تقييم سلامة وتكامل أداء إدارة المنشأة طالبة الخدمة، وتحديد الظروف الخاصة والمخاطر غير العادية لطلاب الخدمة، مع تقييم مدى تأهيله العلمي والعملية له ولمساعدته للقيام بهذه الخدمة، بالإضافة إلى المقارنة بين قيمة المخاطر وقيمة العائد.

**الأسلوب الثاني:** تحديد شروط تقديم الخدمة في خطاب التكليف وتحديد أهدافها والغرض منها، وأن الإدارة مسئولة عن الإلتزام بمبادئ ومقاييس تأكيد الثقة بالموقع، وأنها مسئولة عن المعلومات المقدمة للمحاسب القانوني.

**الأسلوب الثالث:** إستخدام اللغة التحذيرية<sup>(٣)</sup> عند تقديم هذه الخدمة Cautionary Language بما في ذلك التنصل من المسؤولية وذلك لتنبية المستخدم إلى أن هناك محددات لاستخدام تقرير تأكيد الثقة بالموقع، أو أن هذا التقرير معد لأغراض محددة أو لفئة معينة من المستخدمين.

وكمحاولة لتدنية المخاطر الفضائية المحتملة التي قد يتعرض لها المحاسب القانوني نتيجة هذه الخدمة، قدم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نموذجاً لإضفاء الثقة يتضمن عدة عناصر هي<sup>(٤)</sup>:

( ) /مبنى محمد على داود مرجع سبق ذكره .

( ) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره .

(3)For more information please see: O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", Op. Cit., P.632.

( ) د عبدالباسط محمد، مرجع سبق ذكره .

١. تقدير المحاسب القانوني إذا ما كان سيقدم خدمة إضافة الثقة على المواقع أو لا بناء على عدة عوامل:-
  - أ- ضرورة اهتمام المحاسب القانوني بالعوامل التي قد تساعد على زيادة المخاطر القضائية.
  - ب- ضرورة تقدير المحاسب القانوني لمقدار الخسائر التي قد تتسبب نتيجة وجود مساءلة قانونية
  - ج- مقارنة المخاطرة المتوقعة بالعائد المحقق من خدمة إضافة الثقة.
٢. ينبغي للمحاسب القانوني أن يلفت نظر مستخدمي المواقع التجارية لحدود خدمة إضافة الثقة على المواقع وحقائق ما تضمنه، وتتعلق هذه الخطوة بفجوة التوقعات.
 

وينبغي أن تعرض تلك الأمور على الموقع التجاري ذاته كما يجب أن ترفق بتقرير المحاسب القانوني.

### ب- المسؤولية القانونية لمقدم خدمة تأكيد اعتمادية نظم المعلومات الإلكترونية.

هناك مجموعة من الاعتبارات يجب أن يأخذها مقدم هذه الخدمة بعين الاعتبار وهي<sup>(١)</sup>:

- (١) أن هناك من يتعاملون مع هذه الأنظمة من خارج الدولة إذا كانت مرتبطة بالشبكة الدولية للمعلومات وتقوم بعمليات البيع والشراء من خلالها وبالتالي على المحاسب القانوني أن يعلم بأن هناك مخاطر قد يتعرض لها نتيجة استخدام تلك الاطراف الدولية لتقريره.
- (٢) أن عليه إتباع نفس الأساليب الثلاث السابق الإشارة إليها للحد من هذه المخاطر. وعموماً فإن مقدم تلك الخدمات يُعد مسؤولاً أمام أي طرف يتضرر من الخداع والتضليل الذي حدث له عند اعتماده على التقرير المقدم وذلك طبقاً للمداخل الثلاثة السابقة.

### ج- المسؤولية القانونية لمقدم خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية.

تتمثل عملية تأكيد المعلومات المالية المستقبلية مع خدمة مراجعة المعلومات المالية أو القوائم المالية التاريخية في كثير من الجوانب ويكمن الخلاف الجوهرى بينهما في أن المعلومات المالية في الأولى تكون مستقبلية بينما في الثانية تكون تاريخية، ولذلك تزداد المخاطر التي تواجه المحاسب القانوني عند تقديمه لخدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية في احتمال أن يتضرر من هذه الخدمة العديد من المستخدمين لإعتمادها على بيانات تعتمد على تنبؤات وإفتراسات أو تقديرات.

ولذا فإن هناك من يرى<sup>(٢)</sup> أنه يجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني فقرة التحذير من أن هناك احتمالاً لعدم تحقق هذه التنبؤات أو التقديرات بشكل دقيق.

**ويتفق الباحث مع ما سبق**، حيث ينبغي على المحاسب القانوني أن يركز على أسلوب التحذير المسبق والذي ينبه إلى ضرورة الانتباه إلى أن هذه المعلومات غير فعلية في حالة كونه مسؤولاً عن مدى معقولية الافتراضات التي بنيت عليها التنبؤات، وفي حالة كونه مسؤولاً عن مجرد التأكد من التوليفة الحسابية للتنبؤات فعليه أن يبين أنه ليس مسؤولاً عن الافتراضات التي بنيت عليها التقديرات وهذا التحذير يستفيد منه مقدم الخدمة إذا ما تم رفع الأمر إلى القضاء، فالمحاكم تعتمد على أمرين: وجود تحذير مسبق وإفتراسات بنيت عليها التقديرات وهذه الافتراضات

( ) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره

( ) /منى محمد على داود مرجع سبق ذكره

مسئولية الإدارة-غالباً-، وقد أشار المعيار رقم (٣٤٠٠) إلى ضرورة أن يتضمن تقرير مقدم خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية ما يلي<sup>(١)</sup>:

- المعلومات عبارة عن توقعات وتنبؤات.
  - الافتراضات التي بنيت عليها التنبؤات مسؤولية الإدارة.
  - إبداء تأكيد سلبي وليس رأياً بخصوص تلك الافتراضات.
  - الإشارة إلى الغرض من هذه التنبؤات وأنها قد لا تصلح لغير هذا الغرض.
- وحيث أن هذه المعلومات متعلقة بالأحداث المستقبلية فإنها تتطلب من المحاسب القانوني ممارسة قدر كبير من الحكم المهني عند القيام بإعدادها وفحصها وأن يتوافر مجموعة من المتطلبات ومنها ما يلي<sup>(٢)</sup> :

- ١- تحديد الآثار المترتبة على الاحتمالات المتوقعة لكل افتراض.
- ٢- مراعاة مفهوم الأهمية النسبية.
- ٣- أن يتم بيان أن هذه المعلومات مسؤولية الإدارة.
- ٤- توضيح طبيعة المعلومات المقدمة هل هي تقديرات Estimations أم تنبؤات Forecasts.
- ٥- إعداد المعلومات المستقبلية بنفس الأسس التي تُعد عليها المعلومات التاريخية.
- ٦- ألا تكون المعلومات متحيزة.
- ٧- أن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية.

وطبقاً لما ورد بالفقرات من (٣٣:٢٧) من المعيار رقم (٣٤٠٠) أنه ينبغي أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية العناصر الرئيسية لاكمال التقرير وتشمل العناصر التالية:

- (أ) عنوان التقرير والموجه إليهم التقرير.
- (ب) تحديد للمعلومات المالية المستقبلية محل التأكيد، والإشارة إلى المعيار المصرى الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية.
- (ج) عبارة تُشير إلى مسؤولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية بما فى ذلك مسئوليتها عن الافتراضات التي بنيت عليها هذه المعلومات.
- (د) الإشارة إلى الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف التي يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المالية المستقبلية عليها وذلك فى حالة وجود نطاق على توزيع تلك المعلومات أو تحديد مستخدميها.
- (هـ) عبارة تُشير إلى أن التأكيد هو تأكيد سلبي عما إذا كانت الافتراضات توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية، وليس تأكيداً مطلقاً.

( ) معايير ( ) مرجع سبق ذكره، ( : ) -

(2) For more information please see:

- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), "Prospective Financial Information: Challenging the Assumption", October 2000. Available at: [www.icaew.co.uk/index.cfm](http://www.icaew.co.uk/index.cfm), Retrieved at: 22/04/2010.
- O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation CPA Exam Review 2013-2014", **Op. Cit.**, P.P.213-214.

- (و) إبداء رأى عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم على أساس الافتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبى المستخدم لإعداد القوائم المالية.
- (ز) تحذير عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التى تظهرها المعلومات المالية المستقبلية.
- (ح) تاريخ التقرير والذي يجب أن يكون تاريخ استكمال الإجراءات.
- (ط) عنوان المراجع، وتوقيعه.

وعادة ما يقدم الطرف المسئول للمزاوول إقراراً مكتوباً يقوم بتقييم أو قياس موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة سواء كان من المفروض توفرها فى صورة تأكيد للمستخدمين المرتقبين أم لا. ففى مهمة إعداد التقارير المباشرة قد لا يستطيع المزاوول الحصول على مثل هذا الإقرار وخاصة عندما يكون الطرف الطالب للمهمة مختلفاً عن الطرف المسئول<sup>(١)</sup>.

ويرى أحد<sup>(٢)</sup> الباحثين أن المحاسب القانوني يعتبر مخلاً بالسلوك المهني عندما يضع اسمه على التقديرات المستقبلية بطريقة تحمل على الاعتقاد بشهادته بصحة ودقة التنبؤات.

وفى ضوء ما سبق، فإنه يجب على المحاسب القانوني ليحمى نفسه من تحمل المسؤولية عند أداء تلك الخدمة أن يكون لديه التزام ببذل عناية مهنية وليس التزاماً بتحقيق نتيجة، وعليه أن يوضح بتقريره ما يعتمد عليه من إفتراضات أو تنبؤات أو تقديرات، وإختبارها والتحقق من الدقة الحسابية للتنبؤات أو التقديرات التى تعدها الإدارة ومدى إتساق هذه التنبؤات أو التقديرات التى حددتها الإدارة مع التأكد من أن إدارة المنشأة قد طبقت عند إعداد المعلومات المستقبلية نفس المبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية التاريخية.

#### د - المسؤولية القانونية لمقدم خدمة تأكيد التقرير البيئي:

أدى زيادة الإدراك والوعى لدى مختلف فئات المجتمع لمخاطر الآثار البيئية للعمليات الإنتاجية المختلفة التى تقوم بها المنشآت إلى زيادة حاجة تلك الفئات إلى معلومات أكثر ملاءمة ويمكن الإعتماد عليها بخصوص الأداء البيئى للمنشآت ومدى إلتزامها بالقوانين والأنظمة والسياسات البيئية المعمول بها. ولذلك تم إلتزام المنشآت فى معظم بلاد العالم بإصدار تقارير دورية عن الأداء البيئى بهدف تزويد مختلف فئات المجتمع بما يحتاجونه من معلومات بهذا الشأن. وقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية التقارير والمعلومات البيئية التى تفصح عنها المنشآت وأثرها الكبير على قرارات الإستثمار، وأن قيام المحاسب القانوني بفحص تلك التقارير وتقديم تأكيدات بشأن دقة المعلومات الواردة بها سيكون له أثر كبير فى زيادة ثقة المستخدمين فى هذه التقارير وسيدفعهم إلى زيادة الإعتماد على المعلومات الواردة بها فى إتخاذ قراراتهم<sup>(٣)</sup>.

ومن الجدير بالذكر أن هناك من رواد الفكر المحاسبى من يعارض قيام المحاسب القانوني بتقديم خدمة التصديق على مدى الإلتزام بقواعد الأداء البيئى، وذلك لأن المحاسب القانوني قد لا يكون لديه الخبرة والتأهيل المهني الكافي واللازم الذى يجعله يفهم النواحي الهندسية والكيميائية والبيولوجية والبيولوجية وغيرها من النواحي

( ) أ/محمد يحيى، عناصر عملية التأكد مرجع سبق ذكره .

( ) د/حامد طلبه محمد، دراسات فى المراجعة، مرجع سبق ذكره .

( ) /منى محمد على داود مرجع سبق ذكره .

المرتبطة بالأداء البيئي للمنشأة، وأنه حتى لو استعان بفريق متعدد الاختصاصات، فهذا قد لا يعفيه من المسؤولية وخاصة وأنه لا توجد معايير تحدد مسؤولية المحاسب القانوني ومسئولية هذا الفريق أمام مُستخدمي التقرير<sup>(١)</sup>. وهناك من يرى<sup>(٢)</sup> أنه إذا وجد المحاسب القانوني أن العميل لا يقدم المعلومات الكافية والمقتعة عن سلوكه أو أدائه البيئي أو أن الدفاتر والسجلات غير كافية لإقناعه بسلامة الأداء البيئي للمنشأة، أو أن المنشأة لم تُكوّن المخصصات المناسبة لمواجهة آثار انتهاكات السلوك البيئي، وأن الإفصاح بالقوائم المالية غير كافي، الأمر الذي يعتبر خروجاً على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما قد يستلزم منه الامتناع عن إبداء الرأي. وعلى المحاسب القانوني أن يقوم بأداء عدة إجراءات في سبيل إبداء الرأي المهني الذي يقدم من خلاله مستوى ملائم من التأكيد بخصوص مدى الإلتزام البيئي للمنشأة، ومن أهم تلك الإجراءات<sup>(٣)</sup>:

- (١) فهم طبيعة نشاط المنشأة وما يترتب عليه من آثار ومخرجات بيئية.
- (٢) معرفة القوانين والأنظمة والسياسات البيئية المعمول بها.
- (٣) فحص وتقييم الإجراءات الإدارية والرقابية المطبقة داخل المنشأة.
- (٤) التحقق من الإلتزام بسياسات وإجراءات الأداء البيئي المعتمدة من الإدارة.
- (٥) فحص المستندات والسجلات المتعلقة بالأداء البيئي للمنشأة والتحقق من سلامة هذا الأداء وتوافقه مع القوانين والتشريعات البيئية.
- (٦) مقارنة نتائج الفحص والتقييم التي توصل إليها المراجع مع المعلومات الواردة في تقرير الأداء البيئي التي أعدته إدارة المنشأة، وذلك بهدف إبداء الرأي بشأن مدى صدق تلك المعلومات.
- (٧) إصدار المراجع تقريراً للتصديق على صحة المزاعم الواردة بالتقرير الذي أعدته الإدارة عن الأداء البيئي للمنشأة ومدى إلتزامها بالقوانين البيئية السائدة.

وفي ضوء ما سبق، وفي ظل المخاطر التي قد يتعرض لها المحاسب القانوني، فإنه إذا قام بتقديم هذه الخدمة فإنه يكون مسئولاً -في نطاق ما تم تناوله سابقاً- أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن أي ضرر يلحق به، ولذا ينبغي على المحاسب القانوني عند أداء تلك الخدمة أن يتأكد من تطبيق الإجراءات المناسبة لإبداء رأيه عنها، أو يمتنع عن إبداء الرأي -في الحالات التي تستدعي ذلك- أو إذا كان هناك انتهاكات للسلوك البيئي، وذلك لحماية نفسه من المساءلة القانونية أمام الأطراف الأخرى طبقاً لمدخل خصوصية التعاقد ومدخل الطرف الثالث المتوقع ومدخل الطرف الثالث الذي يمكن توقعه.

وفي ضوء ما تم تناوله في هذا المبحث يرى الباحث أنه يُعد المحاسب القانوني مسئولاً عما يقدم من خدمات التأكيد، كما تزداد احتمالات قيام المحاسب القانوني بالتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التي تطبقها الإدارة، إذا أدرك أن هناك احتمالات لتعرضه للمسئولية القانونية حالة عدم الإقرار عن هذه الممارسات، كما أن معيار مسئوليته كوكيل تجاه

( ) د/ناصر خليفة عبدالمولى، مرجع سبق ذكره .

( ) / : مرجع سبق ذكره

( ) لمزيد من التفصيل يُرجى الرجوع إلى:

- /مى محمد على مرجع سبق ذكره .

- O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", **Op. Cit.**, P.375.

عميله الموكل، أو الطرف الثالث هو اتخاذ معيار المهني المعتاد في المجال كأساس تقاس عليه المسؤولية، فإذا أهمل وكان هو السبب في هذا الإهمال وليس كنتيجة غير مباشرة لإهمال من جانب الموكل نفسه، فإن مقياس الإهمال هو الخروج عن تصرف المهني المعتاد لو عهد إليه القيام بتلك الخدمة، وتوجد العديد من المحددات التي تتحكم في مدى مسؤولية المحاسب القانوني عن تقديم خدمات التأكيد، مع الأخذ في الاعتبار اتساع نطاق المستفيدين من خدمات التأكيد خصوصاً مع تطبيقات واستخدام تقنية المعلومات على نطاق واسع وعالمي أحياناً، ولا يُعتبر المحاسب القانوني مسؤولاً مسؤولية مطلقة عن تقديم خدمات التأكيد، حيث يحكم مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد خطاب الإرتباط الموقع مع العميل، وفي حالة تعدد مقدمي خدمة التأكيد فإن مسؤوليتهم عن تعويض الضرر تُعد مسؤولية تضامنية، ونظراً للعلاقة ثلاثية الأطراف عند تقديم خدمات التأكيد فيمكن أن يتحمل تلك المسؤولية بعض أو كل الأطراف الثلاثة، حيث لا يعتبر المحاسب القانوني مسؤولاً في حالة أن يكون الإهمال في الأصل نتيجة تقصير أو إهمال من جانب العميل نفسه، كما أن الالتزام بمبادئ ومعايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى عند مراجعة القوائم والتقارير المالية وأداء خدمات التأكيد، والالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني، ومن أهمها الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية، والإفصاح عن جميع المعلومات التي يتوقع مستخدموا خدمة التأكيد الإطلاع عليها، يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني، وكما أن ربط الأداء المهني للمراقب بإيمانه وعقيدته يجعله يؤدي واجبه على الوجه اللائق وهو ما يزيد من كفاءة وفعالية المراجعة، ويضمن دقتها، ويوفر الثقة والاطمئنان للمستفيدين منها، ويُقلل الحاجة إلى المساءلات القانونية المدنية منها والجنائية والتأديبية.

ويفرغ الباحث الآن لتناول وعرض الإطار المقترح لتحديد مدى مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية.

## ٣/٢ (المبحث الثالث)

## الإطار المقترح

نظراً للتطورات التقنية الحديثة المتلاحقة والمتسارعة فإنه ينبغي الاهتمام بتنمية مهارات وقدرات المحاسب القانوني، والإهتمام بمعايير المراجعة والخدمات المهنية الأخرى من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها، بالإضافة إلى أن هناك تطوراً مستمراً في كل من مهنة المحاسبة والمراجعة والبيئة التي تُطبق فيها، والسعى لتوحيد معايير المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي، رغم أن المعايير التي تصلح للتطبيق في ظل ظروف معينة قد لا تصلح للتطبيق في ظل ظروف أخرى، وأن المعايير التي تصلح للتطبيق في دولة ما قد لا تصلح للتطبيق في دولة أخرى في ظل القوانين والأعراف السائدة بها، وذلك لمواكبة التطورات التقنية في بيئة الأعمال والتي ينبغي أن يصاحبها تطور ملازم لها في أداء المهنيين لمواكبة تلك التطورات من ناحية، وللمحد من آثار ممارسات إدارة الأرباح التي تتعدد صورها من حين لآخر من ناحية أخرى، كما أنه وعند مقارنة تلك المتطلبات التي ينبغي توافرها بالواقع العملي، فتظهر فجوة بين ما يتعلمه الطالب في الجامعة وحاجة سوق العمل، بالإضافة إلى وجوب تعديل المعايير والتشريعات القائمة في مصر وتتضمنها تلك المتطلبات، ويبقى الدور على المحاسب القانوني لاكتساب وتطوير المهارات المهنية لمواكبة التطورات في خدمات التأكيد.

وكما أن المهارات تحتاج إلى التعلم لاكتسابها، وتحتاج أيضاً إلى تطويرها باستمرار لمواكبة الجديد في الخدمات المهنية بما يتلاءم مع متطلبات أدائها، وللمحد من ممارسات إدارة الأرباح، والتطوير في هذه الحالة قد يُشير إلى عملية التعلم المستمرة بعد عملية الاكتساب، وإن الاجتهاد في سبيل اكتساب وتطوير المهارات لا يتحقق إلا بدافع الرغبة في بناء الذات، وتكوين الشخصية القادرة على التميز.

ويحاول الباحث من خلال هذا المبحث وضع إطار مقترح لحدود مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في ضوء متطلبات أدائها، للحد من ممارسات إدارة الأرباح، يحدد فيه المحاور الأساسية لتلك المسؤولية في ضوء أدائه لتلك الخدمات المهنية الجديدة، ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ولتحقيق ذلك تم تقسيم هذا المبحث للنقاط التالية:

١/٣/٢ الهدف من الإطار المقترح.

١/٣/٢ الفروض التي يقوم عليها الإطار المقترح.

٣/٣/٢ المحاور الأساسية لحدود مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في ضوء متطلبات أدائها، للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤/٣/٢ متطلبات أساسية لتطبيق الإطار المقترح.

## ١١٢٢ الهدف من الإطار المقترح

يهدف الإطار المقترح لتحديد مدى مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في ضوء متطلبات أدائها في ظل تطور تقنية المعلومات وتوضيح دور تلك الخدمات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

## ٢/٣/٢ الفروض التي يقوم عليها الإطار المقترح

يقوم الإطار المقترح لتحديد مدى مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في ضوء متطلبات أدائها في ظل تطور تقنية المعلومات وتوضيح دور تلك الخدمات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح على فروض البحث في الدراسة النظرية.

## ٣/٣/٢ المحاور الأساسية لحدود مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في ضوء متطلبات أدائها، للحد من ممارسات إدارة الأرباح

يقوم الإطار المقترح - من وجهة نظر الباحث - على أربعة محاور أساسية هي:

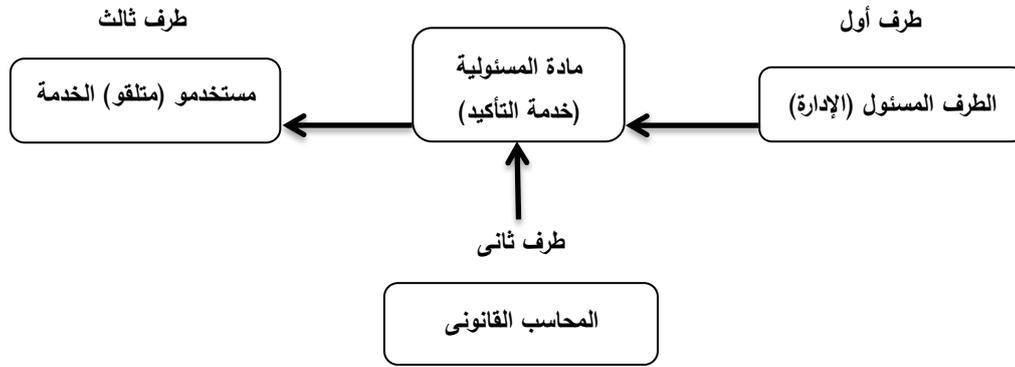
- المحور الأول: يتعلق بأطراف خدمة التأكيد "الطرف المسئول - المحاسب القانوني القائم بها - مستخدمى الخدمة"
- المحور الثانى: يتعلق بمعايير خدمات التأكيد "الإطار الذى يحكم عمل المحاسب القانوني ويحدد مسؤوليته"
- المحور الثالث: يتعلق بالعمل الميدانى "طبيعة الدور الذى يقوم به المحاسب القانوني القائم بخدمة التأكيد"
- المحور الرابع: يتعلق بتقرير المحاسب القانوني "المنتج النهائى لخدمة التأكيد"

يمكن للباحث عرض كل محور من هذه المحاور كما يلى:

المحور الأول: يتعلق بأطراف خدمة التأكيد:

تتقرر المسؤولية القانونية في ضوء كلا من نطاق العمل ومدى بذل العناية المهنية الواجبة، وخدمة التأكيد ثلاثة

أطراف "الطرف المسئول - المحاسب القانوني القائم بها - مستخدمى الخدمة" يمكن توضيحها في الشكل التالى<sup>(١)</sup>:



شكل رقم (٤) أطراف خدمة التأكيد

ويتم تناول أطراف خدمة التأكيد كما يلى:

### أ) الطرف الأول: المسئول عن موضوع التأكيد (الإدارة)<sup>(٢)</sup>.

يُعتبر هذا الطرف المسئول الأول عن المعلومات الواردة بخدمة التأكيد، حيث أن هذا الطرف من يعد البيانات والإفتراضات والمزاعم، والتي يقوم المحاسب القانوني بإبداء رأيه عنها.

### ب) الطرف الثانى: المحاسب القانوني القائم بها.

تتضمن المعايير العامة للمراجعة وخدمات التأكيد والتي تتعلق بالتكوين الذاتى أو الشخصى لمن يزاول عملية المراجعة ثلاثة معايير هي: (التأهيل العلمى والعملى الكافى للمحاسب القانوني، استقلال المراجع، بذل العناية المهنية الواجبة).

وتمثل هذا المعايير الثلاثة السابقة جوانب التطوير المتعلقة بالمحور الأول وهو المحاسب القانوني، حيث أن توافر تلك المعايير وتكاملها تجعل من المحاسب القانوني شخصاً مؤهلاً للقيام بخدمات التأكيد والتقرير عنها، ولكن

(١) المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة بشكل مأخوذ عن د/حامد طلبه محمد، دراسات في المراجعة، ٢٠١٢، مرجع سبق ذكره، ص ٣٦٠.

(2) For more information about the **Three-party Relationship** please see: Timothy F.Gearty, et al, "Auditing ", **Op. Cit.**, P. A2-26.

يجب الإشارة إلى أهمية تكامل تلك المعايير حيث أن وجود بعضها (بدون اكتمالها) سوف ينتج عنها مشاكل مهنية تتعلق بعدم قدرة المراجع على الوفاء بمسئوليته وبالتالي زيادة فجوة التوقعات وتعرضه للمساءلة القانونية في بعض الأحيان.

إلا أن هذه الجوانب الثلاثة التي تتعلق بالمحاسب القانوني تحتاج إلى التطوير لكي يفي بدوره تجاه تلك الخدمات المهنية للوفاء بحاجة المجتمع ومستخدمي القوائم المالية من ناحية، والحد من ممارسات إدارة الأرباح من ناحية أخرى، وتتمثل أهم جوانب التطوير فيما يلي:

### أولاً: التأهيل الكافي (العلمي والعملية) للمحاسب القانوني:

يؤدي توافر بعض المتطلبات المهنية في المحاسب القانوني إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاويلين وإكسابهم المعرفة التي تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح.

وينبغي توافر الكفاءة والقدرات اللازمة Training and Proficiency لأداء خدمات التأكيد، بالإستناد إلى المعايير المهنية والاخلاقية المرتبطة بالمهنة، وإعطاء الحكم المهني المناسب لأداء الخدمة<sup>(1)</sup>.

وفي ظل التطورات التقنية المتسارعة والمتلاحقة والتي تحيط بمهنة المراجعة وخدمات التأكيد يتطلب الأمر اهتماماً متزايداً ومناسباً لتطوير التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني وتتمثل أهم آليات تحقيق ذلك فيما يلي:

#### ١- تطوير التأهيل العلمي للمحاسب القانوني وذلك عن طريق:

- الاهتمام بضرورة تطوير المناهج الدراسية بحيث تكون قادرة على مسايرة التطورات التقنية الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة، مع ضرورة الاهتمام بإعداد برامج تأهيلية وبرامج تدريبية إضافية في مجال المحاسبة والمراجعة بشرط أن تكون من جهات علمية أو مهنية معترف بها وعدد ساعات محددة كحد أدنى.
- التطبيق الإلزامي لبرامج التعليم والتدريب المستمر بما يضمن باستمرار مقابلة التطورات الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة- مثل ساعات العمل المهني السنوية المطلوبة من أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

٢- تطوير التأهيل العملي للمحاسب القانوني وذلك من خلال: اهتمام مكاتب المراجعة بالبرامج والدورات مع ضرورة ربطها بالتطورات التقنية الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة والاتجاه نحو دعم فريق المراجعة بالمختصين في تقنية المعلومات.

#### ثانياً: استقلال المحاسب القانوني:

يعتبر تواطؤ المحاسبين القانونيين وعدم استقلاليتهم سبباً في انهيار العديد من المؤسسات العالمية والنتائج غير الحميدة على سمعة المحاسبة والمراجعة، ويرى أحد الباحثين<sup>(2)</sup> أنه لم يواجه استقلال المراجعين الخارجيين - باعتباره الركن الأساسي لمهنة المراجعة الخارجية، ومصدر اكتسابها لثقة الجميع - بمثل ما واجهه في نهايات القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين، من أمور وتجاوزات من بعض ممارسي المهنة.

وتعطي خدمات التأكيد الثقة لمستخدمي المعلومات المالية، كما توفر لهم المصدقية في حالة توافر الاستقلالية، وبدون تلك الاستقلالية قد تصبح المعلومات المالية بلا معنى<sup>(3)</sup>.

(1) Timothy F. Gearty, et al, *Ibid.*, P. A1-4.

، مرجع سبق ذكره .

( ) / خالد محمد عبد المنعم الخدمات بخلاف مهام المراجعة

(3) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", *Op. Cit.*, P. A1-3.

وعند وجود الإستقلالية لدى مؤدى الخدمة، يكون تقرير خدمة التأكيد عادلاً وموضوعياً وغير متحيز - أى غير خاضع لأى تأثيرات قد تشوب عدالته وموضوعيته، كما يؤدى استقلال وموضوعية القائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وعلى هذا الأساس فقد جرت العادة على تعريف الإستقلالية بأنها : "القدرة على التصرف بأمانة وموضوعية"، كما أن الإستقلالية تُعتبر أساساً "إتجاهاً ذهنياً" أى مسألة ضمير بحيث لا يمكن لصاحب هذا الإتجاه الذهني أو الضمير الحي أن تتأثر أحكامه بأى مصالح أو ضغوط تتعارض مع الأمانة والموضوعية وهو ما يعرف بالإستقلالية الحقيقية<sup>(١)</sup>.

وهناك من يرى<sup>(٢)</sup> أنه ينبغي أن يكون المحاسب القانوني متمتعاً بالإستقلالية الحقيقية وفي المظهر عند أداء المراجعة وخدمات التصديق الأخرى، وقد لا تتطلب تلك الاستقلالية عند أداء الخدمات بخلاف خدمات التأكيد Nonattestation Services مثل الخدمات الضريبية والخدمات الإستشارية وعند أداء خدمات المطابقة Compilation ينبغي أن يوضح ذلك فى تقريره.

وحيث أن هناك من الباحثين<sup>(٣)</sup> من يرى أن "إستقلال مراقب الحسابات يمثل حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأهم المعايير العامة للمراجعة على الإطلاق. فاستقلال مراقب الحسابات يعتبر حالة ذهنية تجعله مجرداً من أى مصالح عند إيداء رأيه الفنى المحايد".

ولذا لا يكفي أن يكون المحاسب القانوني مستقلاً بينه وبين نفسه، إذ قد يكون المحاسب القانوني مستقلاً ولكن الغير يتصورونه غير مستقل على أساس نظرته الظاهرية له، ومن هنا نشأت أهمية الإستقلالية الظاهرية بالإضافة إلى الإستقلال الذهني عند أداء خدمات التأكيد<sup>(٤)</sup>.

وهناك إتفاق بين الأكاديميين والمهنيين على ضرورة استقلال المحاسب القانوني عند أدائه لخدمات التأكيد فى ظل المصالح المتعارضة لأطراف خدمة التأكيد.

وقد ذكر أحد الباحثين<sup>(٥)</sup> أنه بسبب تلك الاهتمامات بالاستقلالية فإن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC قد اقترحت حظر قيام منشآت المراجعة من تقديم أى خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة من الشركة العامة. وقد أصدرت الهيئة قواعد معدلة عن الاستقلالية فى عام ٢٠٠٠ والتي تقيد لحد كبير وتؤثر على مقدرة المراجعين على تقديم خدمات بخلاف المراجعة لعملاء المراجعة من الشركات العامة. ومع ذلك فإن مقداراً كبيراً من الأتعاب المدفوعة لمكتب Andersen مقابل خدمات بخلاف المراجعة عن طريق شركة Enron قد ركزت الانتباه مرة أخرى على قضية تقديم خدمات بخلاف المراجعة.

حيث لا توجد حاجة لخدمات التأكيد إن لم تعمل على إضفاء الثقة فى القوائم والتقارير المالية ومساعدة متخذى القرارات.

( ) للمزيد حول استقلالية مراقب الحسابات يُرجى الرجوع إلى:

- /حامد طلبة محمد، دراسات فى المراجعة، مرجع سبق ذكره .  
- د/عبد الوهاب نصر على، دور آليات المراجعة فى تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره .  
(2) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", **Op. Cit.**, P. A6-3.

( ) د/عبد الوهاب نصر على، دور آليات المراجعة فى تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره .

(4) O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", **Op. Cit.**, P.80.

( ) /أمين السيد أحمد لطفى مرجع سبق ذكره .

وفي ضوء ما سبق، يرى الباحث أنه يفضل قيام محاسب قانوني آخر للقيام بخدمة التأكيد غير القائم بالمراجعة وذلك لضمان إستقلال المحاسب القانوني، حيث أنه من العوامل المؤثرة على استقلال المحاسب القانوني تقديم خدمات تأكيد أخرى للمنشأة محل المراجعة.

### ثالثاً: بذل العناية المهنية الكافية:

لكي يتمكن المحاسب القانوني من أداء خدمات التأكيد وللحصول على تأكيد معقول بشأن خدمة التأكيد، فإنه ينبغي بذل العناية المهنية الواجبة من خلال التخطيط الجيد لخدمة التأكيد والإشراف على المساعدين وتطبيق الإجراءات المناسبة في ضوء المعايير ذات العلاقة<sup>(1)</sup>. كما أن بذل العناية المهنية الواجبة لها عدد من المستويات أو المعايير التي يجب أن يكون المحاسب القانوني أكثر حرصاً على تحقيقها أو الالتزام بها لكي يتمكن من الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والتقرير عنها، وتتمثل تلك المستويات أو المعايير فيما يلي<sup>(2)</sup>:

### المستوى أو المعيار الأول: الأمانة:

بصرف النظر عن نطاق عمل المحاسب القانوني وطبيعته ونوع الخدمة التي يؤديها فإنه يجب ألا يكون لدى المحاسب القانوني أى قصد أو نية خاصة فى الخداع أو التضليل. وتتزايد أهمية ذلك المعيار - الأمانة - فى ظل أداء خدمات التأكيد وفى ظل التطورات التقنية الحديثة مع وجود ممارسات إدارة الأرباح، فقد يبدى رأياً غير متحفظ عن خدمة التأكيد على الرغم من علمه بقيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، نتيجة لتعرضه لبعض الضغوط من جانب الإدارة أو فقدان الاستقلال. وفى حالة إخلال المراجع بمعيار الأمانة قد يتعرض - عادة - إلى عقوبات جنائية باعتبار ذلك يمثل إخلالاً بالأمانة المهنية تجاه المجتمع ذاته.

### المستوى أو المعيار الثاني: مراعاة توازن المصالح:

يقصد بذلك ضرورة أن يراعى المحاسب القانوني عند أداء عمله أنه قد تكون هناك مصالح متعارضة، وتظهر مشكلة تعارض المصالح بشكل واضح عند وجود الممارسات المحاسبية الابتكارية، بل يمكن القول أن تعارض المصالح بين الإدارة والملاك بشكل خاص وسعى الإدارة لتحقيق مصالح ذاتية حتى لو على حساب الطرف الآخر هى السبب الرئيسى لقيام الإدارة بتلك الممارسات. وفى ظل تعارض المصالح ينبغي على المحاسب القانوني عدم تغليب مصلحة أحد الأطراف على مصالح باقى الأطراف بما قد يؤدي إلى إهدار التوازن المطلوب بين هذه المصالح معاً، وأن يظل محافظاً على استقلاله المهني سواء فى جوهره أو مظهره، كما ينبغي تغليب مصلحة المجتمع بصفة عامة دون أن يستلزم ذلك بالضرورة الأضرار بالعملاء.

(1) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A1-4.

( ) استعان الباحث فى هذا الجزء بالمرجع التالى:- د/ حامد طلبة محمد، الخدمات الضريبية ومدى مسؤولية المحاسب القانوني عنها، مجلة الدراسات

والبحوث التجارية،

مع الموضوع البحث.

**المستوى أو المعيار الثالث: المثابرة الواجبة:**

يعنى ذلك أن يجتهد المحاسب القانوني في بذل كل ما يمكنه من عناية في فحص ما ينبغي من دلائل وقرائن ومستندات تُساعده على الاعتقاد بأن ما يضع عليه توقيعه من معلومات إنما يخلو من الخداع أو عدم الصدق ويؤدى إلى النتيجة التي تم التوصل إليها.

ولعل الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والتقرير عنها يتطلب من المحاسب القانوني ضرورة تحقيق والالتزام ببذل العناية المهنية الواجبة وفقاً لهذا المستوى؛ حيث أن الكشف عن تلك الممارسات يحتاج لبذل أقصى درجات العناية المهنية لجمع القدر الكافي من الدلائل والقرائن التي تُساعد المحاسب القانوني على إتمام هذه المهمة.

**المستوى أو المعيار الرابع: الضمان:**

حيث يقدم المراجع ما يؤكد أنه يضمن تحقيق نتائج معينة إذا ما توافرت عدة شروط ينبغي عليه توضيحها، وهذا المستوى يعتبر في الحقيقة مستوى ممكناً من الناحية النظرية بصفة أساسية ويقل احتمال تحققه في الواقع العملي.

وفي مجال خدمات التأكيد ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لا يستطيع المحاسب القانوني أن يعطى ضماناً مؤكداً لمستخدمي الخدمة على خلوها من تلك الممارسات حيث أن الرأي الذي يصدره عن خدمة التأكيد رأى نسبي وليس مطلقاً يتحدد في إطار ما قام به من عمل وما جمعه من أدلة إثبات وقرائن.

**مما سبق يتضح للباحث أن تحقيق المراجع لمعيار بذل العناية المهنية الواجبة التي تمكنه من الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والتقرير عنها يرتبط بتحقيق المستويات السابقة، وبصفة خاصة الثلاث مستويات الأولى (الأمانة - مراعاة توازن المصالح - المثابرة الواجبة)، أما تحقيق الضمان فقد يكون احتمالاً ضعيف جداً في الواقع العملي.**

**ج) الطرف الثالث: مستخدمى الخدمة.**

يعبر عن المستخدمين المرتقبين الشخص أو مجموعة من الأشخاص ممن يتفهمون طبيعة الخدمة المقدمة، وقد تكون الإدارة هم نفس مستخدمى الخدمة، وقد يكون مستخدمى الخدمة من نفس الشركة أو من شركات أخرى مختلفة<sup>(1)</sup>.

لا ينبغي أن يتحمل المحاسب القانوني مسؤولية الفهم الخاطئ للمستخدمين للبيانات الواردة بتقريره، إلا إذا أثبت تعدد المحاسب القانوني في تضليل مستخدمى خدمة التأكيد، ولذا ينبغي عرض تقرير المحاسب القانوني عن خدمة التأكيد بطريقة مفهومة للمستخدم العادى مع تحديد الغرض من خدمة التأكيد وطبيعتها، حتى يتمكن مستخدمو خدمات التأكيد من إتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة.

**المحور الثانى: يتعلق بمعايير خدمات التأكيد "الإطار الذى يحكم عمل المحاسب القانوني ويحدد مسؤوليته":**

تهدف تلك المعايير إلى وضع مرجع أو دليل Provide Guidance لمساعدة المحاسب القانوني عند خدمات التأكيد، وتتضمن المعايير الخاصة بخدمات التأكيد خمسة معايير عامة وتم تناول منها التأهيل العلمى والعملية للمراجع، واستقلاليتيه، وبذل العناية المهنية الواجبة ويضاف إلى ذلك ما يلى:

(1) Timothy F. Gearty, et al, " Auditing ", Op. Cit., P. A2-27.

أولاً: المعرفة والخبرة في موضوع خدمة التأكيد<sup>(1)</sup>:

ينبغي على المحاسب القانوني أن لا يقبل خدمة التأكيد إلا إذا كانت لديه معرفة وخبرة في موضوع خدمة التأكيد، ويتطلب من المحاسب القانوني تفهم طبيعة الخدمة والغرض منها، وأنه سيتم الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية، وأن تكون المقاييس المحددة المستخدمة مناسبة ومتاحة للمستخدمين المرتقبين، مع إمكانية الوصول إلى الأدلة الملائمة الكافية لدعم النتيجة التي توصل إليها، وأن النتيجة التي توصل إليها المحاسب القانوني ستكون في صورة تقرير.

وينبغي على المحاسب القانوني مواكبة التطورات التقنية الحديثة بالوسائل المختلفة، لتقديم خدمات مهنية تواكب العصر من خلال وضع أهداف والسعي لتحقيقها لمواكبة تلك التطورات، حيث يرى أحد الباحثين<sup>(2)</sup> أنه "يمكن القول أن الواقع أثبت أن الأفراد والمنظمات التي تضع أهدافاً واضحة للوصول إليها تحقق نتائج أفضل، وأن الواقع يثبت أيضاً أن القادرين على وضع الأهداف والقادرين على الوصول إليها يحققون ما يحلمون بالوصول إليه".

ويفضل كون تلك الأهداف مرنة لمواكبة التطورات والتحديات سواء كان ذلك من قبل الأفراد أو المنشآت أو المؤسسات القائمة على المهنة، وتطوير المعايير، حيث يرى أحد الباحثين<sup>(3)</sup> أنه "قد واجهت معايير وإجراءات المراجعة تحديات كبيرة في ظل النشاط الإلكتروني والتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال الحديثة، لذلك قامت بعض المنظمات بتعديل من هيكلها لتحقيق أهدافها ومواكبة التطورات الجديدة ولتأخذ على عاتقها إصدار معايير مهنية للخدمات التوكيدية علاوة على تطوير معايير المراجعة وعلى إثر ذلك تعدل مسمى لجنة معايير المراجعة الدولية إلى مجلس معايير المراجعة وخدمات التأكيد الدولية International Auditing and assurance standards board".

وترى إحدى<sup>(4)</sup> الباحثات أنه "يعتبر وجود معايير الأداء المهني المتعارف عليها والتي تلقى قبولاً عاماً من المقومات الأساسية لأي ممارسة مهنية ناجحة. ويهدف وضع المعايير إلى توفير قواعد أساسية يسترشد بها المراجعون عند أدائهم للأعمال أو المهام المرتبطين بأدائها. كما ينبغي أن تتناول معايير الأداء المهني كل الإرشادات التي تتعلق بكيفية تخطيط وأداء العمل المهني مع توضيح لشكل وطبيعة مخرجات الخدمة المهنية والتي تتمثل في التقارير التي يصدرها المراجعون. وقد أصبح المراجعون في السنوات الأخيرة مطالبين بتوسيع نطاق الخدمات التي يقدمونها لتشمل أنواعاً جديدة من الخدمات بالإضافة إلى خدمة المراجعة التقليدية للقوائم المالية التاريخية والتي تهدف إلى إبداء رأى فني محايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية. وقد واجه المراجعون في البداية صعوبات في توفير هذه الخدمات الجديدة في إطار القيود التي تفرضها معايير المراجعة المتعارف عليها، لذلك قامت المنظمات المهنية بإصدار مجموعة منفصلة من المعايير لتنظيم أداء خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى وهذه المعايير أوسع في نطاقها وتعتبر أكثر مرونة مقارنة بمعايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAS) وتتيح للمراجع الوفاء بإحتياجات المستخدمين. وقد شهد هذا المجال مجهودات عديدة على مستوى

(1) For more information about the **Professional, adequate knowledge of subject matter** please see:

- O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", **Op. Cit.**, P.43.
- Timothy F.Gearty, et al, " Auditing ", **Op. Cit.**, P. A2-73.

( ) د/سعد سعود الكرياني كيف أصبحوا عظماء

( ) / محمد، مرجع سبق ذكره .

( ) /مبنى محمد على داود مرجع سبق ذكره -

المنظمات المهنية سواء الأمريكية أو الدولية لإصدار معايير مهنية تنظم أداء هذه النوعيات الجديدة من الخدمات وتكون بمثابة مرشد للمراجعين في جميع مراحل أداء الخدمة بداية من مرحلة قبول التكليف وحتى مرحلة إصدار التقرير".

### ثانياً: التأكد من ملاءمة موضوع خدمة التأكيد:

ينبغي أن يكون موضوع خدمة التأكيد ملائماً من حيث كونه قابلاً للتحديد وقابلاً للتقييم والقياس المتسق بالرجوع إلى مقاييس معينة، مع إمكانية إخضاع المعلومات الخاصة بخدمة التأكيد لإجراءات جمع الأدلة المناسبة والكافية لدعم التأكيد المناسب أو الاستنتاج المتعلق بالتأكد المحدود كما هو ملائم.

وينبغي على المحاسب القانوني تقييم مدى ملاءمة المقاييس المحددة لتقييم أو قياس موضوع خدمة التأكيد، والمقاييس المحددة هي وسائل القياس المستخدمة لتقييم أو قياس موضوع المهمة، وينبغي أن تتصف تلك المقاييس بالملاءمة، والاكتمال، والمصادقية، والحياد، والقدرة على الفهم.

**المحور الثالث: يتعلق بالعمل الميداني "طبيعة الدور الذي يقوم به المحاسب القانوني القائم بخدمة التأكيد":**

وتشمل معايير العمل الميداني Fieldwork Standards :

1- التخطيط لخدمة التأكيد، ووضع برنامج يحدد فيه الخطوات التفصيلية والإعمال التي يقوم بها فريق العمل، والإشراف عليه.

2- الإجراءات والأساليب المناسبة لجمع أدلة الإثبات الكافية كأساس لأبداء الرأي عن تلك الخدمة.

3- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية (وعادة يستخدم في المراجعة التقليدية).

حيث ينبغي على المحاسب القانوني أن يستخلص ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة لدعم الاستنتاج الذي قام بإبدائه في تقريره عن خدمة التأكيد، وللتوصل إلى الاستنتاج يقوم المحاسب القانوني بدراسة جميع الأدلة ذات الصلة التي تم الحصول عليها بغض النظر عن ما إذا كان يبدو أنها تؤيد أو تناقض المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد.

### المحور الرابع: يتعلق بتقرير المحاسب القانوني "المنتج النهائي لخدمة التأكيد":

يجب أن يتوافر في تقرير المراجع - سواء كان التقرير التقليدي أو الفوري أو لخدمات الثقة - عدد من المقومات الأساسية للوفاء باحتياجات مستخدميه، ومن أهم هذه المقومات<sup>(1)</sup>:

1- الوضوح في صياغة التقرير بحيث يصل إلى كل من ينبغي أن يصل إليه التقرير وذلك من خلال أن يكون التقرير مكتوباً بطريقة واضحة لا تحتمل اللبس وصياغة واحدة لا تحمل أكثر من معنى.

2- أن يتم إعداد التقرير في ضوء معايير مهنية محددة.

3- يجب أن يتسم التقرير بالدقة والموضوعية والبعد عن التقدير والحكم الشخصي قدر الامكان وعدم التحيز.

4- يجب عرض تقرير المحاسب القانوني بطريقة تؤدي إلى اقتناع مستخدميه وثقتهم في المعلومات التي يتضمنها.

5- تقديم تقرير خدمة التأكيد في توقيت مناسب، وذلك حتى لا يفقد التقرير كثيراً من أهميته لدى مستخدميه نتيجة تأخره وتقديمه في الوقت غير المناسب بالشكل الذي يسمح للإدارة بالتأثير على سلوك متخذى القرارات.

٦- التركيز على الحقائق الأساسية للمعلومات المطلوبة توضيحها من خلال خدمة التأكيد وعدم المغالاة في الاختصار الذي قد يؤدي إلى إهمال بعض الحقائق الهامة فيجب تحقيق التوازن بحيث لا تكون هناك تفاصيل زائدة تؤدي لتشويش الحقائق أو وجود اختصار زائد يؤدي إلى إهمال بعض الحقائق.

كما تزداد -من وجهة نظر الباحث- احتمالات قيام المحاسب القانوني بالتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التي تطبقها الإدارة عند قيامه بخدمات التأكيد، إذا أدرك أن هناك احتمالات لتعرضه للمسئولية القانونية حالة عدم الإقرار عن هذه الممارسات، ويستحسن أن يكون تقرير التأكيد مكتوباً وأن يحتوي على تعبير واضح عن استنتاج المحاسب القانوني بشأن المعلومات الخاصة بموضوع خدمة التأكيد، حيث أنه من الممكن أن يساء فهم الاستنتاجات التي تصدر شفهيًا وغيرها من صور التعبير عن الاستنتاج إذا لم يتم دعمها بتقرير مكتوب، وتعد تقارير التأكيد خصيصاً بما يتناسب مع الظروف المحددة لكل مهمة فيختار المحاسب القانوني أسلوباً لإعداد التقارير لتسهيل الاتصال الفعال بالمستخدمين المرتقبين، حيث لا توجد صيغة محددة للتقرير عن خدمات التأكيد، وإنما يحدد المعيار محتوياته فقط، لذا فإن تصميم محتويات التقرير قد يختلف من تقرير لآخر ولكن هناك عناصر أساسية للتقرير عن خدمات التأكيد التي لا بد من تواجدها، بعض هذه العناصر قد لا يُستخدم في حالة بعض التقارير لعدم وجود الحاجة إليه، وهناك أربعة عناصر للتقرير عن خدمة التأكيد تشمل<sup>(١)</sup>:

- ١- العنوان الذي يبين طبيعة التقرير وتحديد ووصف لغرض من موضوع خدمة التأكيد.
- ٢- إيضاح بأهم ما توصل إليه، وملخص للعمل الذي تم أدائه ومتى كان ملائماً وصف لأية محددات متأصلة هامة.
- ٣- استنتاج المحاسب القانوني عن خدمة التأكيد.
- ٤- تحديد الموجه إليهم التقرير، وتوضيح المستخدم المقصود وحصره أو تحديده في التقرير إذا كان لازماً، وكذلك وجود أي حظر على توزيعه أو استخدامه.

#### ٤١٢٢ متطلبات أساسية لتطبيق الإطار المقترح

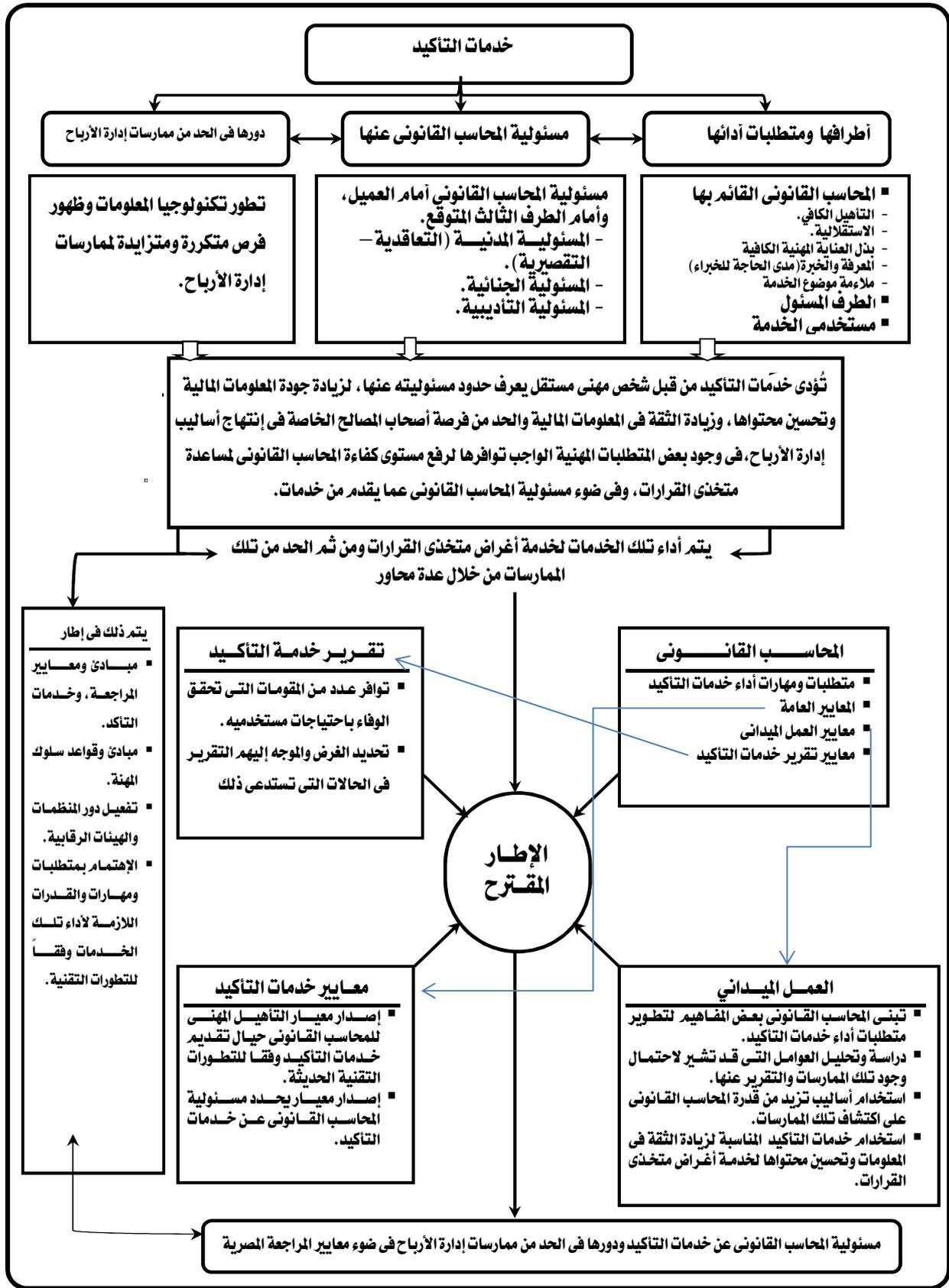
- (١) الالتزام بالمعايير الخاصة بخدمات التأكيد.
  - (٢) الإهتمام بمتطلبات أداء خدمات التأكيد بما يتفق مع التطورات التقنية الحديثة، وسعى المنظمات المهنية في مصر لوضع معايير تُلزم المحاسب القانوني بالتطوير لمواكبة التطورات التقنية المرتبطة بالمهنة.
  - (٣) الالتزام بمبادئ وقواعد سلوك المهنة، عند تقديم خدمات التأكيد كخدمات تقدمها مهنة المراجعة.
  - (٤) معرفة أدوات واستراتيجيات ممارسات إدارة الأرباح والإهتمام بسبل اكتشافها للحد منها أو معالجتها.
  - (٥) تفعيل دور المنظمات المهنية مثل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
  - (٦) تفعيل دور الهيئات الرقابية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية.
- والشكل التالي<sup>(٢)</sup> يعرض الإطار المقترح لتحديد مدى مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية.

(1) For more information about the **Reporting Standards** please see:

- O. Ray Whittington, " Auditing and Attestation", **Op. Cit.**, P.44.
- Timothy F.Gearty, et al, " Auditing ", **Op. Cit.**, P. A2-74.

مرجع سبق ذكره

(١)



شكل رقم (٤) : الإطار المقترح لتحديد مدى مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية

## - خلاصة الفصل الثاني -

تناول الباحث في الفصل الثاني مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في ضوء متطلبات أدائها، وذلك كالآتي:

### المبحث الأول: متطلبات أداء خدمات التأكيد في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية:

تمت الإشارة من خلال هذا المبحث أن متطلبات أداء خدمات التأكيد تلك لا تختلف اختلافاً جوهرياً مع تنوع تلك الخدمات مع خدمات المراجعة التقليدية، وأن سوق خدمات التأكيد في مصر يواجه متغيرات بيئية ديناميكية متلاحقة وغير مستقرة، وبالتالي ينبغي على القائمين على المهنة العمل باستمرار لمقابلة إحتياجات المستخدمين في ظل هذه التغيرات خاصة ما يرتبط منها بتوضيح متطلبات أداء تلك الخدمات ومسئولية المحاسب القانوني عنها، حتى تظل الثقة قائمة بين المهنيين ومستخدمي خدمات التأكيد في ظل الظروف الراهنة، وأزمات الثقة القائمة بين العديد من المؤسسات والأفراد وبين الأفراد وبعضهم البعض.

وقد تم تناول مجموعة القدرات التي يتطلبها المهنيون، والمواقف المهنية التي يتعرض لها المحاسب القانوني وكيفية معالجتها، مع تحديد مدى ملاءمة المعلومات المتوافرة لديه عند أداء تلك الخدمات مع موضوع التأكيد، مع التأكيد على ضرورة وجود مقياس مناسب ومتاح يمكن الإعتماد عليه عند أدائه للخدمة وأن لديه فرصة للوصول لأدلة الإثبات المناسبة والكافية لدعم استنتاجاته، وعدم وجود محددات أو قيود على عمله.

وينبغي على المحاسب القانوني السعي للتميز من خلال رفع كفاءته المهنية وذلك بالمدامومة على حضور دورات تدريبية، والحصول على الشهادات المهنية من الجهات والمؤسسات المهنية (مثل معهد المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية AICPA، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ESAA، والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، وجمعية الضرائب المصرية، والمعهد الأمريكي للمراجعة الداخلية AICIA، أو الحصول على شهادة محاسب إداري معتمد CMA، أو شهادة دبلومة تقارير معايير المحاسبة الدولية IFR Dip ....) مع الإهتمام بالمؤهلات العلمية الأكاديمية (بالحصول على شهادة دبلوم دراسات عليا، أو درجة الماجستير، أو درجة الدكتوراة) وذلك حتى يتمكن من مواكبة التطورات في مهنة المحاسبة والمراجعة، ورفع مستوى الكفاءة والفعالية في تقديم الخدمات المهنية، كما يجب عليه المحافظة على سمعته فضلاً عن كفاءته المهنية.

وتتطلب المهنة مهارة ذهنية من أجل أدائها واستمرارها، مع امتلاك قوى الإقناع بالحجج والبراهين والاستناد إلى معايير المحاسبة والمراجعة عند أداء خدماته المهنية، والمناقشة والدفاع عن الآراء عند طرحها على الطرف المسئول عند أداء خدمات التأكيد، مع توافر المهارات التنظيمية لدى المحاسب القانوني للتوافق مع متطلبات المهنة وأداء خدمات التأكيد التي تستدعي التعامل مع فئات متنوعة في المجتمع، والعمل على اكتساب المهارات من تعليم وخبرة عملية، وتطوير مهني مستمر، ومواكبة الجديد هو مسؤولية المحاسب نفسه، وعلى المحاسب أن يتقن الله لكي يتيسر له سبيل اكتسابها ويتحقق له ما يصبو إليه، قال تعالى: ﴿ وَأَتَقُوا اللَّهَ وَيَعْلَمُكُمْ اللَّهُ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ ﴾ الآية (٢٨٢) من سورة البقرة، وتكون التقوى بأن ينوي مكتسب المهارات بأن لا يستخدم مهاراته إلا في إطار القيم والأخلاق

والمواقف المهنية، هذا الإطار الذي ما فتأت المنظمات الدولية تؤكد على ألا يكون الأداء إلا من خلاله، فالمحاسب بدون دين ولا أخلاق كالشجرة بدون ثمار ولا أوراق، لا يُنتفع بها ولا يُستظل بظلها.

### المبحث الثاني: مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد:

في ضوء ما تم تناوله في هذا المبحث من هذا الفصل يتبين أن المحاسب القانوني عند أدائه لخدمات التأكيد يقع تحت طائلة المسؤولية القانونية والمسئولية الأدبية والأخلاقية، وأوضح المبحث أنه تتبع تلك المسؤولية من حرص معظم التشريعات على إشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية فيمن يزاولون المهنة في ضوء معرفتهم بحقوقهم وواجباتهم، وذلك حتى يمكنهم إنجاز أعمالهم بالجودة المطلوبة، والتأكيد على الأخذ في الاعتبار الأمانة والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني للمحاسب القانوني، ويفضل ربط الأداء المهني للمحاسب القانوني بإيمانه وعقيدته مما يجعله يؤدي واجبه على الوجه اللائق ويزيد من كفاءة وفعالية الخدمة المقدمة، ويضمن دقتها، ويوفر الثقة والاطمئنان للمستفيدين منها، ويقلل من الحاجة إلى المساءلات القانونية المدنية منها والجنائية والتأديبية.

ولقد تم تناول تلك المسؤولية في ضوء قوانين الشركات والمعايير المهنية ذات الصلة، ومع ذلك فإن هناك بعض القواعد التي ترتبط بخدمات التأكيد بصفة خاصة ويتضح من تناولها أن المحاسب القانوني مسئول مسؤولية مدنية عما قدم من أعمال حيال إخلاله بالتزام تعهد بإنجازه في عقد خدمة التأكيد الذي يبرمه مع عميله، ويشترط لتحمله تلك المسؤولية وجود إتياف مع وجود إهمال أو خطأ من جانب المحاسب القانوني في تنفيذها- ولا يكون الإهمال في الأصل نتيجة تقصير أو إهمال من جانب العميل نفسه عند قيامه بإعداد أو عرض خدمة التأكيد، أو عند الإستخدام غير الرشيد أو سوء الفهم من قبل مستخدمى الخدمة- كما أنه ينتج مباشرة عن إهمال المحاسب القانوني في تأدية واجباته إضرار بالعميل ويجعله يستحق تعويضاً عن ذلك، وفي حالة تعدد مقدمى خدمة التأكيد فإن مسئوليتهم عن تعويض الضرر مسئولية تضامنية، ومع أنه لا توجد أية علاقة تعاقدية بين مقدم الخدمة والغير - أى الأطراف التي تستخدم خدمات التأكيد التي قام بأدائها وقدم تقريره بشأنها، كما لا يوجد أى التزام قبلهم لأنه لم يتعاقد بطريقة مباشرة معهم، إلا إذا كانوا من المستخدمين المرتقبين لتقريره، ولذا يفضل ذكر الغرض والجهة الموجه إليها تقرير المحاسب القانوني عن خدمة التأكيد، ويتحمل المحاسب القانوني المسئولية حيال ما سبق ذكره عند وجود أهمية نسبية للمعلومات التي حدث بها تحريفات أو أخطاء وأن المحاسب القانوني كان يعلم بها، وتعتمد التضليل، وحدث الضرر الذى لحق بمستخدمى تلك الخدمة.

وينبغى على المحاسب القانوني أخذ في الحسبان الإعتبارات الخاصة لتقديم خدمة تأكيد اعتمادية نظم المعلومات الإلكترونية، وخدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية، وخدمة تأكيد أو التصديق على التقرير البيئى، وذلك لحماية نفسه من مخاطر المسئولية أمام العميل وأمام الأطراف الأخرى. ونظراً للعلاقة ثلاثية الأطراف عند تقديم خدمات التأكيد فيمكن أن يتحمل تلك المسئولية بعض أو كل الأطراف الثلاثة، ولا تقتصر تلك المسئولية على

المحاسب القانوني حيث أن مسؤليته تتركز في فحص وتأكيد الخدمة المقدمة والإفصاح عن الرأي الفني حولها، وهناك الطرف الثاني الذي تتركز مسؤليته في إعداد أو عرض تلك الخدمة، ومستخدمي تلك الخدمة والذي يمثل الطرف الثالث لتلك الخدمات وتمثل مسؤليته في الإستخدام غير الرشيد للمعلومات المتاحة لهم من خدمة التأكيد، حيث لا ينبغي أن يتحمل المحاسب القانوني مسؤولية الفهم الخاطئ للمستخدمين للبيانات الواردة بتقريره، ويضاف إلى ما سبق أنه لا تكون مسؤولية المحاسب القانوني مطلقة، وإنما هي في نطاق خطاب إرتباطه مع العميل، حيث أن تلك المسؤولية نشأت بناءً على العلاقة التعاقدية مع العميل بقبول المحاسب القانوني قيامه بأداء خدمة التأكيد أو إبداء رأيه عنها، ولولا وجود هذه العلاقة التعاقدية مع العميل ما نشأت تلك المسؤولية، فالعلاقة التعاقدية هي المتغير المستقل الذي على أساسه نشأ المتغير التابع وهو مسؤولية المحاسب في ضوء العلاقة التعاقدية، لذا فمسئولية المحاسب القانوني إشتقت من واقع ارتباط المحاسب القانوني بأداء تلك الخدمات المهنية في ضوء معايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، وذلك بجانب المسؤولية المدنية التقصيرية.

### المبحث الثالث: الإطار المقترح:

وقد خلص الباحث إلى أن مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد تتحدد في ضوء المعايير المهنية وفي ضوء ما اتفق عليه أمام الطرف المستخدم لتلك الخدمات حيث يُعد المحاسب القانوني مسئولاً عما يقدم من خدمات، ويتم أداء تلك الخدمات في ضوء متطلبات أداؤها في ظل تطور تقنية المعلومات وتوضيح دور تلك الخدمات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال تطوير أربعة محاور أساسية تتعلق بكل من أطراف خدمة التأكيد، ومعايير خدمات التأكيد، والعمل الميداني، وتقرير المحاسب القانوني عن تلك الخدمات، وذلك للحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث أن قيام المحاسب القانوني بتلك الخدمات يتوقع أن يقلل من فرصة الإدارة في انتهاج أساليب إدارة الأرباح من ناحية وخدمة أغراض متخذى القرارات من ناحية أخرى، وذلك في ظل توافر عدد من المتطلبات الأساسية التي تؤدي إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاولين وإكسابهم المعرفة التي تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح، لتطبيق الإطار المقترح.

وبعد وضع الإطار المقترح لتحديد مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد، ودورها في ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية يرى الباحث ضرورة اختبار الفروض التي يقوم عليها الإطار المقترح من خلال الدراسة الميدانية، وذلك ما سيتم تناوله في الفصل التالي إن شاء الله.

٦

الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية

المبحث الأول: مقومات الدراسة الميدانية. ١/٣

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لإختبار فروض البحث. ٢/٣

### //////////////////// ٣ //////////////////////

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

مُتَكَلِّمًا:

تناول الباحث في الفصلين السابقين ما يأمل أن يكون تأصيلًا علمياً للإطار النظري لموضوع الدراسة، وذلك من خلال ما تناوله الباحث من ماهية خدمات التأكيد كخدمات تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة وأنواع هذه الخدمات، مع دراسة معايير المراجعة المصرية المنظمة لتقديم هذه الخدمات وتحديد متطلبات أداء تلك الخدمات والتأهيل العلمي والعملية اللازم لأدائها، مع تحديد أدوات واستراتيجيات إدارة الأرباح وطرق اكتشافها ودور تلك الخدمات في مواجهة أزمات إدارة الأرباح، والتعرف على مدى مسؤولية المحاسب القانوني عن تقديم هذه الخدمات في ضوء معايير المراجعة المصرية.

ومما لا شك فيه أنه تتحقق قيمة البحث العلمي من خلال ربط الجوانب النظرية والعلمية بالجوانب العملية الميدانية بحيث يكتمل موضوع البحث، وتأكيداً لذلك ينبغي التأكد من صحة فروض الدراسة النظرية وذلك من خلال إعداد قائمة استقصاء يستطلع فيها الباحث رأى عينة من المعنيين وهم:

- ١) المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة.
- ٢) أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة في بعض الجامعات المصرية.
- ٣) الشركات- الإدارات المالية بها.
- ٤) مستخدمى خدمات التأكيد.
- ٥) الجهاز المركزى للمحاسبات.
- ٦) الهيئة العامة للرقابة المالية.

وذلك حيث أن تلك الجهات تُعد من الأطراف المهمة بخدمات التأكيد، والتي تشمل المزاوِل القائم بتلك الخدمة: وهو عبارة عن عينة (وليس المجتمع كله) من بعض المراجعين الخارجيين فى مكاتب المحاسبة والمراجعة، والجهاز المركزى للمحاسبات، والطرف المسئول عن موضوع خدمة التأكيد: ويتمثل فى عينة من الإدارات المالية فى بعض الشركات، والمستخدمين المرتقبين: وهم مستخدمى تلك الخدمات سواء كانوا فى بعض الشركات، أو المهتمين بما يقدمه المحاسب القانونى من خدمات لمتخذى القرارات فى المجتمع كالهيئة العامة للرقابة المالية، أو من يهتم بالدراسة والتحليل للخدمات المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة كأعضاء هيئة التدريس والأكاديميين، وبذلك يشمل مجتمع الدراسة على كل من ذوى الخبرة والمهارة والممارسة الفعلية لخدمات التأكيد وعينة من الجهات التى تقوم بتقديمها أو تسخدمها.

وعلى ذلك يقسم الباحث هذا الفصل إلى مبحثين، وهما:

**المبحث الأول: مقومات الدراسة الميدانية.**

**المبحث الثانى: التحليل الإحصائي لاختبار فروض البحث .**

## ١/٣ المبحث الأول

**مقومات الدراسة الميدانية**

من خلال الدراسة الميدانية يتم تناول هدف الدراسة والفروض التي تم وضعها من أجل تحقيق أهداف البحث، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، والبيانات اللازمة لاختبار الفروض والأسلوب الذي اتبعه الباحث من أجل الحصول على هذه البيانات والأساليب المستخدمة في تفرغ هذه البيانات وتحليلها وكذلك الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

**أولاً: هدف الدراسة وفروضها:**

قام الباحث بإعداد قائمة الاستقصاء في شكل أسئلة يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، وكذلك إجراء المقابلات الشخصية مع بعض أفراد العينة لشرح مضمون الأسئلة والرد على أية استفسارات، وذلك بهدف التعرف على آراء مجموعة من المهنيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، والجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة في بعض الجامعات المصرية، وكذلك آراء مجموعة من المتخصصين لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وبعض المهتمين بخدمات التأكيد - من بعض الشركات - وبموضوع ممارسات إدارة الأرباح ودور تلك الخدمات في الحد منها، وذلك فيما يتعلق بتحديد مدى مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها في ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية، وإلى أى مدى يمكن لخدمات التأكيد العمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك لإختبار مدى صحة الفروض البحثية وهي:

**الفرض الأول:**

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قيام المحاسب القانوني بخدمات التأكيد وفرصة الإدارة في انتهاج أساليب إدارة الأرباح.

**الفرض الثاني:**

يؤدي توافر بعض المتطلبات المهنية في المحاسب القانوني إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاولين وإكسابهم المعرفة التي تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح.

**الفرض الثالث:**

تزداد احتمالات قيام المحاسب القانوني بالتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التي تطبقها الإدارة، إذا أدرك أن هناك احتمالات لتعرضه للمسئولية القانونية حالة عدم الإقرار عن هذه الممارسات.

**ثانياً: مجتمع الدراسة:**

يتمثل مجتمع الدراسة الذي حدده الباحث فيما يلي:

**١- المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة<sup>(١)</sup>:**

تم اختيار عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى من حيث عدد الأفراد أو الإيرادات، وغيرها من معايير الاختيار، والموجودة في القاهرة الكبرى ضمن عينة البحث، وذلك للأسباب التالية:

- تركز معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة في القاهرة الكبرى ضمن عينة البحث، مما سهل على الباحث إجراء المقابلة الشخصية مع بعض أفراد العينة المختارة.

(١) يتضمن الملحق رقم (٢) من ملاحق البحث عينة من المحاسبين القانونيين، أو المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المستقصى منهم .

٣ - مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة يُفترض أنها تتميز بالكفاءة والمهارة العلمية والعملية والخبرة العالية والالتزام بمعايير المراجعة ومستجداتها بالإضافة إلى متابعتهم للتطورات الجارية في أسواق خدمات التأكيد، وباعتبارها الطرف الأول أو المزاوِل القائم بتلك الخدمات، والمسئول عن أدائها، وكما أنها تعمل على تحفيز المراجعين للحصول على عضوية الجمعيات المهنية للمحاسبة سواء بالداخل أو بالخارج لتطوير المهارات العلمية والعملية ومتطلبات أداء تلك الخدمات في ظل التطورات التقنية الحديثة، ومن ثم إمكانية الاستفادة من إجراء الاستقصاء معهم.

وفي ضوء ذلك قام الباحث باختيار عينة من (١٥) مكتباً من مكاتب المحاسبة والمراجعة وتوزيع (١٠) استمارات استقصاء لكل مكتب وقع عليه الاختيار ليصبح حجم مجتمع الدراسة (١٥٠) مفردة.

## ٢- أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة في بعض الجامعات المصرية:

وتتمثل هذه الجامعات في جامعة القاهرة، وجامعة عين شمس، وجامعة المنصورة، وجامعة الزقازيق، وجامعة طنطا، وجامعة المنوفية، وجامعة بنها، وقد حدد الباحث عينة أعضاء هيئة التدريس في (٥٠) عضواً، وقد ركز الباحث على هذه الجامعات، نظراً لوجود عدد كبير من أعضاء هيئة التدريس بها من مزاوِل مهنة المحاسبة والمراجعة، وبالتالي يتوافر لديهم الخبرة العلمية والممارسة العملية لتلك الخدمات، مع الدراية بمتطلبات المستخدمين المرتقبين من خدمات في ظل التطورات التقنية الحديثة، وهو ما قد يساعد في تحديد مدى ملائمة وصلاحيّة خدمات التأكيد للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ومسئولية المحاسب القانوني عنها.

## ٣- بعض الشركات<sup>(١)</sup>:

حدد الباحث مجموعة من الشركات ممن تهتم بدور خدمات التأكيد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح أو تهتم بموضوع الدراسة، كما أنه تم اختيار بعض الشركات التي يوجد بها تحفظات أو فقرة لفت انتباه في تقرير مراقب الحسابات عليها، وتم اختيار عينة من (٤٥) مفردة من محاسب ورئيس حسابات أو مدير مالي، وقد ركز الباحث على هذه الشركات، بإعتبار أن منها الطرف المسئول عن موضوع خدمة التأكيد، وكما أنها- في بعض الحالات- تكون من فئة المستخدمين المرتقبين لتلك الخدمات، ونظراً لوجود عدد كبير من المحاسبين بها، والمهتمين بموضوع الدراسة من مزاوِل مهنة المحاسبة والمراجعة، ومما يتوافر لديهم الخبرة العلمية والمهارة والممارسة العملية والدراية بممارسات إدارة الأرباح.

## ٤- بعض مستخدمي خدمات التأكيد:

حدد الباحث مجموعة من مستخدمي خدمات التأكيد وتشمل العديد من الفئات سواء كانوا مستثمرين في سوق الأوراق المالية، أو مستخدمي المواقع التجارية للشركات، بعض الشركات ممن تهتم بخدمات تأكيد الثقة في الموقع الإلكتروني، أو تأكيد المعلومات المالية المستقبلية، أو المهتمة بالأداء البيئي أو تهتم بموضوع الدراسة، وتم اختيار عينة من (٥٠) مفردة من مستثمر أو بعض المتعاملين في الشراء عن طريق المواقع الإلكترونية للشركات، وقد ركز الباحث على هذه العينة لاختيار الطرف الثالث من أطراف خدمة التأكيد وهم مستخدمي تلك الخدمات سواء كانوا مستخدمين حاليين أو من المستخدمين المرتقبين لتلك الخدمات، ويعبر عن المستخدمين المرتقبين الشخص أو مجموعة من الأشخاص ممن يتفهمون طبيعة الخدمة المقدمة، وقد تكون الإدارة هم نفس مستخدمي الخدمة، وقد يكون

(١) يتضمن الملحق رقم (٢) من ملاحق البحث عينة من بعض الشركات المستقصى منهم.

مستخدمى الخدمة من نفس الشركة أو من شركات أخرى مختلفة، وتم اختيار تلك الفئة باعتبارها الطرف الثالث لخدمة التأكيد، بالإضافة إلى وجود عدد كبير من الأفراد ممن يتجهون لاستخدام التجارة الإلكترونية فى البيع والشراء من ناحية، واستخدام خدمات التأكيد عامة من ناحية أخرى.

#### ٥- الجهاز المركزى للمحاسبات:

تم اختيار الجهاز المركزى للمحاسبات ضمن عينة البحث، وذلك للأسباب التالية:

- يعتبر الجهة المسؤولة عن الرقابة على شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام ووجود فيه العديد من المهنيين والمزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة، مما سهل على الباحث إجراء المقابلة الشخصية مع بعض أفراد العينة المختارة.
- به العديد من الكوادر التى تتميز بالكفاءة والمهارة العلمية والعملية والخبرة العالية والالتزام بمعايير المراجعة ومستجداتها بالإضافة إلى متابعتهم للتطورات الجارية فى أسواق خدمات التأكيد، وتحفيز المراجعين للحصول على عضوية الجمعيات المهنية للمحاسبة سواء بالداخل أو بالخارج، ومن ثم إمكانية الاستفادة من إجراء الاستقصاء معهم.

وفى ضوء ذلك قام الباحث بتوزيع (٣٥) استمارة استقصاء على عينة من المراقبين بالجهاز ما بين مراقب أول، ورئيس شعبة، وخبير.

#### ٦- الهيئة العامة للرقابة المالية:

تم اختيار الهيئة العامة للرقابة المالية ضمن عينة البحث باعتبارها الجهة المسؤولة والمنوطة بالإشراف والرقابة على الشركات بالإضافة إلى إصدارها للتعليمات والقرارات المنظمة للتعامل فى الأسواق المالية، والتى من شأنها الحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك بهدف تحقيق سلامة واستقرار الأسواق والعرض العادل للقوائم المالية، وكذلك تعمل على الحد من اختلاف الطرق والأساليب الرقابية بهدف الحد من ممارسات إدارة الأرباح، لذلك حرص الباحث على استطلاع آراء عينة من المتخصصين ومن ثم إمكانية الاستفادة من إجراء الاستقصاء معهم.

وفى ضوء ذلك قام الباحث بتوزيع (٢٠) استمارة استقصاء على المتخصصين بالهيئة العامة للرقابة المالية.

#### ثالثاً: التوزيع النسبى لعينة الدراسة:

بلغ حجم العينة من فئات الدراسة (٣٥٠) مفردة، ويمكن للباحث توضيح التوزيع النسبى للمقبول والمسترد من العينة على المجموعات المكونة لمجتمع الدراسة من خلال الجدول التالى:

جدول رقم (٢)

عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والقوائم المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي

م	عينة الدراسة	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	عدد قوائم الاستقصاء الواردة من الموزعة		عدد قوائم الاستقصاء المستبعدة		قوائم الاستقصاء المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي من الاستمارات	
			النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
١	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٥٠	١١٥	٧٦,٦٧%	١٢	٨,٠٠%	١٠٣	٦٨,٦٧%
٢	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٥٠	٤٣	٨٦,٠٠%	٣	٦,٠٠%	٤٠	٨٠,٠٠%
٣	الشركات	٤٥	٤٢	٩٣,٣٣%	٥	١١,١١%	٣٧	٨٢,٢٢%
٤	مستخدمي خدمات التأكد	٥٠	٤١	٨٢,٠٠%	٤	٨,٠٠%	٣٧	٧٤,٠٠%
٥	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٥	٣٢	٩١,٤٣%	٦	١٧,١٤%	٢٦	٧٤,٢٩%
٦	الهيئة العامة للرقابة المالية	٢٠	١٩	٩٥,٠٠%	٤	٢٠,٠٠%	١٥	٧٥,٠٠%
	الإجمالي	٣٥٠	٢٩٢	٨٣,٤٣%	٣٤	٩,٧١%	٢٥٨	٧٣,٧١%

وهي عينة مناسبة - في رأى الباحث - لتناول موضوع البحث ميدانياً.

رابعاً: تصميم قائمة الإستقصاء:

تم إعداد أسئلة قائمة الإستقصاء بحيث تشتمل على ما يلي :

- ١- بيانات شخصية عن المستقصى منهم (الصفات الديموجرافية) لاستخدامها في تحليل العلاقة بين إجابات المستقصى منهم وخبراتهم العملية والعلمية، ويمكن توضيح التوزيع النسبي لأهم هذه الصفات وهي جهة العمل، والوظيفة، والمؤهلات العلمية ومدة الخبرة والمؤهل المهني كما يلي:

(أ) الوظيفة:

جدول رقم (٣)

تصنيف عينة الدراسة طبقاً للوظيفة

م	الوظيفة	التكرار	النسبة (تقريباً)
١	مراجع	٥٧	٢٢%
٢	مراجع أول	٣٦	١٤%
٣	مدير مراجعة	٦	٢%
٤	شريك بمكتب	٤	٢%
٥	مدرس وأستاذ وأستاذ مساعد	٤٠	١٦%
٦	مستثمر أو محلل مالي أو مستخدم لخدمات التأكيد	٣٧	١٤%
٧	محاسب	٢٣	٩%
٨	رئيس حسابات أو مدير مالي	١٤	٥%
٩	مراقب	٨	٣%
١٠	مراقب اول	١٠	٤%
١١	رئيس شعبة	٨	٣%
١٢	خبير	١٥	٦%
	الإجمالي	٢٥٨	١٠٠%

وتمثل العينة - في رأى الباحث - عينة مناسبة بحسب الأعمال والوظائف التي يشغلها أعضاؤها.

## ب) المؤهلات العلمية:

## جدول رقم (٤)

## تصنيف عينة الدراسة طبقاً للمؤهلات العلمية

م	المؤهلات العلمية	التكرار	النسبة (تقريباً)
١	بكالوريوس	١٧٧	%٦٨
٢	دبلوم دراسات عليا	٣٠	%١٢
٣	ماجستير	٢٥	%١٠
٤	دكتوراه	٢٦	%١٠
	الإجمالي	٢٥٨	%١٠٠

وتعد العينة -في رأى الباحث- مناسبة من حيث تأهيلها العلمى للاستفادة من كفاءة أعضائها.

## ج) مدة الخبرة:

## جدول رقم (٥)

## تصنيف عينة الدراسة من حيث مدة الخبرة

م	مدة الخبرة	التكرار	النسبة (تقريباً)
١	أقل من عشر سنوات	١٢١	%٤٧
٢	عشر سنوات إلى أقل من عشرين سنة	٧٨	%٣٠
٣	عشرين سنة إلى أقل من ثلاثين سنة	٣٢	%١٢
٤	ثلاثين سنة فأكثر	٢٧	%١١
	الإجمالي	٢٥٨	%١٠٠

وتعد العينة -في رأى الباحث- ملائمة من حيث خبرات أعضائها لامكانية الاعتماد على اجاباتهم فى الوصول إلى نتائج سليمة.

## د) المؤهل المهني إن وجد:

## جدول رقم (٦)

## تصنيف عينة الدراسة من حيث المؤهل المهني إن وجد

م	المؤهل المهني إن يكن	التكرار	النسبة (تقريباً)
٠	لا يوجد	٢١٤	%٨٢
١	عضو جمعية الضرائب المصرية أو عضو الجمعية المصرية للمالية العام والضرائب	٢	%١
٢	عضو المعهد الأمريكى للمراجعة الداخلية CIA	٤	%٢
٣	محاسب إدارى معتمد CMA، أو حاصل على دبلومة تقارير معايير المحاسبة الدولية Dip IFR	٣	%١
٤	عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ESAA	٣٠	%١٢
٥	عضو معهد المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الامريكية CPA	٥	%٢
	الإجمالي	٢٥٨	%١٠٠

وفى رأى الباحث أنه لا بأس من تأهيل أعضاء العينة مهنيًا.

٢- أسئلة الاستقصاء والتي تم صياغتها حسب مقياس ليكرت الخماسي، وقد اعتمد الباحث على المقياس الخماسي بدلاً من المقياس الثنائي الذي يتضمن خيارين والثلاثي الذي يتضمن ثلاث خيارات، وذلك لتوسيع الإجابة حول قوة الموافقة وتحقيق المرونة في تقييم الوزن النسبي لكل متغير، وتم صياغة هذا المقياس من خلال الإجابات الوصفية، والوزن الترجيحي لها حيث تم إعطاء الإجابة الوصفية موافق تماماً (٥)، موافق (٤)، محايد (٣)، غير موافق (٢)، غير موافق على الإطلاق (١).

ولقد تم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى ثلاث مجموعات رئيسية كالتالي:

المجموعة الأولى: تهدف إلى إختبار الفرض الأول.

المجموعة الثانية: تهدف إلى إختبار الفرض الثاني.

المجموعة الثالثة: تهدف إلى إختبار الفرض الثالث.

#### خامساً: توزيع قوائم الاستقصاء وتلقى الردود:

تم توزيع قوائم الاستقصاء من خلال التسليم باليد والفاكس والبريد الإلكتروني، ويوضح الجدول التالي القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي من فئات الدراسة:

#### جدول رقم (٧)

حجم العينة المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي من مجتمع الدراسة

م	مفردات عينة البحث	التكرار	النسبة (تقريباً)
١	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	٪٤٠
٢	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	٪١٦
٣	الشركات	٣٧	٪١٤
٤	مستخدمي خدمات التأكيد	٣٧	٪١٤
٥	الجهاز المركزي للمحاسبات	٢٦	٪١٠
٦	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	٪٦
	الإجمالي	٢٥٨	٪١٠٠

#### سادساً: أسلوب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الاستقصاء بشكل أساسي<sup>(١)</sup>، حيث قام بإعداد قائمة الاستقصاء في شكل أسئلة يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث وإختبار فروضه، وكذلك إجراء المقابلات الشخصية مع بعض أفراد العينة لشرح مضمون الاسئلة والرد على أية استفسارات لضمان دقة وسلامة الإجابة عليها.

#### وقد راعى الباحث الاعتبارات التالية:

- عرض الاسئلة بشكل مبسط ومتسلسل، وبطريقة تؤدي إلى تحقيق أهداف البحث وإجراء التحليل الإحصائي.
- تضمنت القائمة اسئلة متدرجة بحيث يختار المستقصى منهم الإجابة المناسبة من وجهة نظره من خمس إجابات، وذلك كأساس لاستخدام مقياس ليكرت المكون من خمس درجات والذي يعبر كل منها عن درجة من درجات الأهمية تتراوح بين [موافق تماماً (٥)، غير موافق على الإطلاق (١)].

(١) ملاحق البحث - الملحق رقم (١).

وتضمنت قائمة الاستقصاء أربعة أقسام على النحو التالي:

**القسم الأول:** يهدف إلى التعرف على البيانات الشخصية للمستقصى منهم.

**القسم الثاني:** تناول المجموعة الأولى ويضم ثلاثة أسئلة عن الفرض الأول.

**القسم الثالث:** تناول المجموعة الثانية ويضم ثلاثة أسئلة عن الفرض الثاني.

**القسم الرابع:** تناول المجموعة الثالثة ويضم سؤالين عن الفرض الثالث وسؤال عن قائمة الاستقصاء ككل.

**سابعاً: التحليل الإحصائي للبيانات:**

قام الباحث بتفريغ البيانات وتحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Science وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأساليب الإحصائية اللازمة والملائمة، والتي تتمثل فيما يلي<sup>(١)</sup>:

**أساليب الإحصاء الوصفية:**

وتشمل:

(أ) الوسط الحسابي. Mean.

والوسط الحسابي لمجموعة من القيم عددها  $n$  هو القيمة التي لو حلت محل كل قيمة في مجموعة القيم لكان مجموع القيم الجديدة مساوياً لمجموع القيم الأصلية، والوسط الحسابي هو مجموع القيم (س١، س٢، س٣، ...، س $n$ ) مقسوماً على عددها ( $n$ ) أي أن:

$$\text{الوسط الحسابي} = \frac{\text{مجموع القيم}}{\text{عدد القيم}}$$

$$\bar{x} = \frac{x_1 + x_2 + \dots + x_n}{n} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n}$$

(ب) الانحراف المعياري. Standard Deviation.

الانحراف المعياري هو مقياس من مقاييس التشتت، يتم استخدامه لقياس مدى تشتت البيانات عن وسطها الحسابي، ويتم حسابه عن طريق أخذ الجذر التربيعي من التباين المحسوب مسبقاً لتلك البيانات. فحساب الانحراف المعياري لمجموعة من البيانات يتم بالخطوات التالية:

١- حساب الوسط الحسابي للبيانات عن طريق تقسيم مجموع البيانات على عددها.

٢- حساب التباين للبيانات عن طريق تقسيم مجموع مربعات انحرافات القيم عن وسطها الحسابي على  $(n-1)$ .

٣- حساب الانحراف المعياري عن طريق أخذ الجذر التربيعي من التباين.

(ج) التكرار والنسبة. Frequency and Percent.

(١) لمزيد من التفاصيل يرجع في ذلك إلى:

- د/ أسامة ربيع أمين سليمان، "التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS" الجزء الأول، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص

ص ١٣٥-١٨٣، متاح على [www.kutub.info/library/book/](http://www.kutub.info/library/book/)، تاريخ الدخول في ٢٤ ديسمبر ٢٠١٢.

- د/ عبد الفتاح محمد قنديل، د/ فريد نجيب جرجس، "الإحصاء الوصفي"، بدون ناشر، ٢٠١٠، ص ٨٨-١٨٧.

## أساليب الإحصاء الاستدلالية:

وتشير هذه الاختبارات إلى الإحصاءات الاستدلالية Constructive Statistics، وتختص بطرق تحليل وتفسير واستخلاص الاستنتاجات من عينة البحث للتوصل إلى قرارات تخص المجتمع، ومن هذه الأساليب التي تم استخدامها ما يلي:

## أ) اختبار المصدقية والاعتمادية. Reliability Analysis

يعبر اختبار المصدقية عن مدى الدقة التي يتصف بها الاختبار عند قياس الصفة المراد قياسها، أو بمعنى آخر، مدى القرب من قياس الصفة التي يرمى إلى قياسها، والذي يقيس الصفة بشكل تام أو قريب جداً من ذلك.

## ب) اختبار "ت". "T" Test

يستخدم هذا الاختبار عند اتخاذ قرار حول ما إذا كانت هذه الفرضية مقبولة أم مرفوضة، ويتم ذلك من خلال استخدام متغير عشوائي ذو توزيع احتمالي يصف العلاقة بين القيم النظرية للمعلم والقيم المحسوبة من العينة، ومنها نتخذ القرار برفض أو قبول الفرضية الصفرية .

## ج) اختبار فريد مان. Friedman Test

وهو الاختبار الذي يعالج موضوع تحليل التباين في حالة المشاهدات المتكررة (Repeated Measures) أو العينات المرتبطة.

## د) اختبار كروسكال - والس. Kruskal- Wallis Test

يعتبر اختبار كروسكال - والس هو الاختبار اللامعلمي البديل لتحليل التباين في اتجاه واحد، في حالة عدم توافر شروط الاختبار المعلمي، ويستخدم لاختبار فرضيات لمقارنة متوسطات عدة مجتمعات مستقلة (تحليل التباين في حالة العينات المستقلة).

وبناء على ما تم الإطلاع عليه في المراجع السابقة من الأساليب الإحصائية المختلفة فقد تم إختيار الأساليب السابقة لكونها الأنسب بالنسبة لموضوع البحث.

٢/٣ (المبحث الثاني)

### التحليل الإحصائي لإختبار فروض البحث

قام الباحث بتحليل الاسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء المتعلقة بمسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها في ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية، وذلك بهدف إثبات أو نفي صحة فروض البحث، وذلك على النحو التالي:

#### أولاً: إختبار الثبات والصدق (إختبار ألفا كرونباخ):

يمكن قياس درجة الثبات والصدق لقائمة الاستقصاء ككل وكذلك لكل فرض من فروض البحث، باستخدام معامل ألفا كرونباخ بإستخدام برنامج SPSS ويقصد بالثبات دقة القياس أو اتساقه، أى أن معامل الثبات هو معامل ارتباط بين درجات الإختبار ونفسه. ويشير الصدق إلى مدى صلاحية استخدام القياسات (الإختبارات) ويمدى صحة التفسيرات المقترحة لهذه النتائج، وذلك على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

#### ١- الثبات والصدق للقائمة الاستقصاء ككل (إختبار ألفا كرونباخ)

جدول رقم (٨)

مدى ثبات وصدق قائمة الاستقصاء ككل (إختبار ألفا كرونباخ)

عدد العبارات ككل	معامل الثبات (الفا)	معامل الصدق
٩٣	٠,٩٧٢	٠,٩٨٦

يتضح من الجدول السابق أن معامل ألفا للثبات يساوى ٠,٩٧٢ مما يؤكد أن هناك درجة عالية من التجانس والتناسق بين متغيرات الدراسة، ومعامل الصدق وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات ويساوى ٠,٩٨٦ مما يشير الى أن التناسق الداخلى للقائمة ككل يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.

#### ٢- قياس الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة لكل فرض من فروض البحث (إختبار ألفا كرونباخ)

جدول رقم (٩)

مدى ثبات وصدق متغيرات الدراسة لكل فرض من فروض البحث (إختبار ألفا كرونباخ)

متغيرات الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات (ألفا)	معامل الصدق
الفرض الأول	٢٤	٠,٩١٦	٠,٩٥٧
الفرض الثانى	٥٠	٠,٩٧٢	٠,٩٨٦
الفرض الثالث	١٩	٠,٨٢٧	٠,٩٠٩

يتضح من الجدول السابق أن معاملات الثبات والصدق عالية جداً لكل فرض من فروض البحث مما يشير إلى عدم وجود تباينات بين عينة الدراسة على أهمية تحديد مدى مسئولية المحاسب القانوني عن تقديمه لخدمات التأكيد وتوضيح دور تلك الخدمات فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ولقد تم حساب معامل الثبات (ألفا) للأسئلة التى صممت وفق أسلوب ليكرت الخماسى وتتكون من عدة متغيرات مما يمكن معه تعميم نتائج الدراسة الميدانية.

(١) ملاحق البحث - الملحق رقم (٢).

ثانياً: التحليل الإحصائي للفرض الأول والذي ينص على أنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قيام المحاسب القانوني بخدمات التأكيد وفرصة الإدارة في انتهاز أساليب إدارة الأرباح".

### السؤال الأول:

لخدمات التأكيد دور جوهري في تحقق مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.

١- توصيف آراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

جدول رقم (١٠)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العنصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"
١- تؤدي خدمات التأكيد إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة.	٢٥٨	٤,٦٧٤٤	٠,٥٢٤٣	٠,٠٠٠,***
٢- تزداد الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني نتيجة التوسع الأفقى في خدمات التأكيد وتحتاج دعماً من الباحثين والجمعيات والهيئات المهنية والعلمية لإرساء قواعدها وتطويرها.	٢٥٨	٤,٤٧٦٧	٠,٦٥٥٣	٠,٠٠٠,***
٣- يؤدي التوسع في خدمات التأكيد إلى الحد من مخاطر التقنية الحديثة.	٢٥٨	٤,١٣٩٥	٠,٩٨٨٢	٠,٠٠٠,***
٤- لا توجد حاجة لخدمات التأكيد إن لم تعمل على إضفاء الثقة في القوائم والتقارير المالية ومساعدة متخذى القرارات.	٢٥٨	٤,٣٤٨٨	٠,٩٣٤٩	٠,٠٠٠,***
٥- وجود خدمات التأكيد وأدائها بالشكل الملائم له تأثير فعال على تنشيط سوق الخدمات المهنية في مصر.	٢٥٨	٤,٤٣٠٢	٠,٦٧٥٤	٠,٠٠٠,***
٦- تتطور بيئة العمل في مجال تقديم الاستشارات المهنية للمحاسبين القانونيين مع التطور في تقنية المعلومات والدخول في عصر العولمة.	٢٥٨	٤,٤٢٢٥	٠,٧٧١٥	٠,٠٠٠,***
الوسط العام	٢٥٨	٤,٤١٥٤	٠,٧٥٨٣	

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابي لكافة العوامل دال إحصائياً (أكثر من محايد) لصالح الموافقة على أن لخدمات التأكيد دور جوهري في تحقق مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، وذلك لكل المزايا (العناصر) محل الاستقصاء وهو ما يشير إليه الوسط الحسابي الإجمالي كذلك، ويشير إختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٥)، بمعنى أن كل الفروق معنوية، أى (دالة إحصائياً) وجميع العوامل لها تأثيرات هامة.

## ٢- اختبار فريد مان

جدول رقم (١١)  
إختبار فريد مان

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العناصر
٠,٠٠,***	٤,٠٢	١- تؤدي خدمات التأكيد إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة.
	٣,٥٨	٢- تزداد الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني نتيجة التوسع الأفقى فى خدمات التأكيد وتحتاج دعماً من الباحثين والجمعيات والهيئات المهنية والعلمية لإرساء قواعدها وتطويرها.
	٢,٩٩	٣- يؤدي التوسع فى خدمات التأكيد إلى الحد من مخاطر التقنية الحديثة.
	٣,٤٤	٤- لا توجد حاجة لخدمات التأكيد إن لم تعمل على إضفاء الثقة فى القوائم والتقارير المالية ومساعدة متخذى لقرارات.
	٣,٤٧	٥- وجود خدمات التأكيد وأداؤها بالشكل الملائم له تأثير فعال على تنشيط سوق الخدمات المهنية فى مصر.
	٣,٤٩	٦- تتطور بيئة العمل فى مجال تقديم الاستشارات المهنية للمحاسبين القانونيين مع التطور فى تقنية المعلومات والدخول فى عصر العولمة.

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، مما يدل على وجود اختلاف معنوى فى الأهمية النسبية لأراء المستقصى منهم حول دور خدمات التأكيد فى تحقيق مصداقية للمعلومات المحاسبية فى ظل متغيرات بيئة الأعمال الحديثة ، وأن أعلى متوسط للرتب تمثل فى العبارة الأولى، بينما أقل متوسط للرتب تمثل فى العبارة الثالثة.

## ٣- إختبار كروسكال - والس.

جدول رقم (١٢)  
إختبار كروسكال - والس

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٠٠٩	١٣٣,٥١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١- تؤدي خدمات التأكيد إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة .
	١٠٢,١١	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤١,١٤	٣٧	الشركات	
	١١٧,٣٩	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٤٨,٦٩	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٤٢,٩٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٣٣	١٢٢,٥٠	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٢- تزداد الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني نتيجة التوسع الأفقى فى خدمات التأكيد وتحتاج دعماً من الباحثين والجمعيات والهيئات المهنية والعلمية لإرساء قواعدها وتطويرها.
	١١٣,٥٦	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٦,٦٢	٣٧	الشركات	
	١٢٨,٥٣	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٤٩,٥٤	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٧٠,٢٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
.٠٢٣	١٢٠,٧٧	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٣- يؤدي التوسع في خدمات التأكيد إلى الحد من مخاطر التقنية الحديثة.
	١١٢,٢٨	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٠,٢٨	٣٧	الشركات	
	١٢٣,٨٦	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٥٦,١٧	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥١,٧٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
.١٨٨	١٢٧,٣٨	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٤- لا توجد حاجة لخدمات التأكيد إن لم تعمل على إضفاء الثقة في القوائم والتقارير المالية ومساعدة متخذي القرارات.
	١٢١,٤٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٩,٥٨	٣٧	الشركات	
	١١٢,٥٨	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٨,٤٤	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٩,٦٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
.٠٩٨	١٢٥,٧٥	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٥- وجود خدمات التأكيد وأداؤها بالشكل الملائم له تأثير فعال على تنشيط سوق الخدمات المهنية في مصر.
	١٢٤,٣٤	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٢٨,٤٦	٣٧	الشركات	
	١١٥,٧٧	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٥٨,٦٣	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥٤,٩٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
.٠٢١	١١٩,٨١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٦- تتطور بيئة العمل في مجال تقديم الاستشارات المهنية للمحاسبين القانونيين مع التطور في تقنية المعلومات والدخول في عصر العولمة.
	١٢٥,٧٢	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٠,٧٢	٣٧	الشركات	
	١٢٢,٦١	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٦٦,٦٥	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥٥,٧٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	

\*\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية للعنصر الرابع والخامس أكبر من ٠,٠٥ وهذا يدل على أن هناك اتفاقاً في آراء المستقصى منهم حول أهمية خدمات التأكيد لمتخذي القرارات وتأثيرها على تنشيط سوق الخدمات المهنية في مصر، أما باقي العناصر، أقل من ٠,٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء فئات العينة.

### السؤال الثاني:

تعمل خدمات التأكيد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإنتهاج الإدارة لتك الأساليب، وتوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها للحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي خدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة.

١- توصيف آراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

جدول رقم (١٣)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لإختبار "ت"
١- تأدية خدمات التأكيد وفق مقاييس محددة معينة يؤدي إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين.	٢٥٨	٤,٥٥٠٤	٠,٦٦٥٦	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٢- تأدية خدمات التأكيد وفق مقاييس محددة معينة يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٢٥٨	٤,٢٣٦٤	٠,٨٦١١	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٣- توجد علاقة بين تغيير المحاسب القانوني من قبل إدارة المنشأة ورغبتها في القيام بممارسات إدارة الأرباح.	٢٥٨	٤,٠٢٣٣	١,٠٥٤٧	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٤- تعمل خدمات التأكيد الحديثة على الحد من أحداث الغش والتضليل في التقارير المالية.	٢٥٨	٤,٣٠٦٢	٠,٧٣٤٩	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٥- تؤدي جودة خدمات التأكيد إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التي توالي حدوثها في الأونة الأخيرة.	٢٥٨	٤,٠٢٣٣	٠,٩٦٢٠	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٦- يؤدي استقلال وموضوعية القائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٢٥٨	٤,٤٠٧٠	٠,٦٨٩٨	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٧- يؤدي التخطيط بشكل مستمر أثناء أداء خدمة التأكيد وفقاً لأى متغيرات جديدة إلى جودة خدمات التأكيد المقدمة.	٢٥٨	٤,٥٣٨٨	٠,٦٠٥١	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٨- يؤدي التاهيل العلمي والمهني للقائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٢٥٨	٤,٤٠٣١	٠,٧٦٩٣	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٩- يؤدي وجود أدلة ملائمة وكافية إلى الثقة في مخرجات خدمة التأكيد.	٢٥٨	٤,٤٧٦٧	٠,٦١٢٣	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
الوسط العام	٢٥٨	٤,٣٢٩٥	٠,٧٧٢٨	

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على أنه تعمل خدمات التأكيد على

الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإنتهاج الإدارة لتلك الأساليب، وتوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها للحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي خدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة، وذلك لكل المزايا (العناصر) محل الاستقصاء وهو ما يشير إليه الوسط الحسابي الإجمالي كذلك، ويشير اختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٥)، بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع العوامل لها تأثيرات هامة.

٢- إختبار فريد مان.

جدول رقم (١٤)

إختبار فريد مان

العناصر	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
١- تأدية خدمات التأكيد وفق مقاييس محددة معينة يؤدي إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين.	٥,٧٢	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٢- تأدية خدمات التأكيد وفق مقاييس محددة معينة يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٤,٧٣	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٣- توجد علاقة بين تغيير المراجع الخارجي من قبل إدارة المنشأة ورغبتها في القيام بممارسات إدارة الأرباح.	٤,٢٣	٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠

٤,٨١	٤- تعمل خدمات التأكيد الحديثة على الحد من أحداث الغش والتضليل في التقارير المالية.
٤,٠١	٥- تؤدي جودة خدمات التأكيد إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التي توالى حدوثها في الأونة الأخيرة.
٥,١٨	٦- يؤدي استقلال وموضوعية القائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
٥,٦٢	٧- يؤدي التخطيط بشكل مستمر أثناء أداء خدمة التأكيد وفقاً لأى متغيرات جديدة إلى جودة خدمات التأكيد المقدمة.
٥,٢٧	٨- يؤدي التأهيل العلمي والمهني للقائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
٥,٤٢	٩- يؤدي وجود أدلة ملائمة وكافية إلى الثقة في مخرجات خدمة التأكيد.

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية لآراء المستقصى منهم حول عمل خدمات التأكيد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وكما أنها تؤدي إلى الحد من إنتهاج الإدارة لتلك الممارسات، مع وجود العديد من العوامل لخدمات التأكيد والتي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها للحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي خدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة، و أن أعلى متوسط للرتب تمثل في العبارة الأولى، بينما أقل متوسط للرتب تمثل في العبارة الخامسة.

٣- إختبار كروسكال - والس.

### جدول رقم (١٥) إختبار كروسكال - والس

العناصر	فئات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
١- تأدية خدمات التأكيد وفق مقاييس محددة معينة يؤدي إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين.	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	١٢٤,٥٠	٠,٠١١
	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	١١٦,٥٤	
	الشركات	٣٧	١٢٩,٩٦	
	مستخدمى خدمات التأكيد	٣٧	١٢٠,١٥	
	الجهاز المركزى للمحاسبات	٢٦	١٦٨,١٩	
	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	١٥٣,٣٠	
	<b>الإجمالى</b>	<b>٢٥٨</b>		
٢- تأدية خدمات التأكيد وفق مقاييس محددة معينة يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح .	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	١٢٠,٢٤	٠,٠١٤
	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	١٠٧,٢٤	
	الشركات	٣٧	١٤٠,٧٧	
	مستخدمى خدمات التأكيد	٣٧	١٥٠,٦٩	
	الجهاز المركزى للمحاسبات	٢٦	١٥٥,٢٥	
	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	١٢٧,٧٧	
	<b>الإجمالى</b>	<b>٢٥٨</b>		
٣- توجد علاقة بين تغيير المراجع الخارجى من قبل إدارة المنشأة ورغبتها فى القيام بممارسات إدارة الأرباح.	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	١١٥,٨١	٠,٠٠٨
	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	١١٣,٥٥	
	الشركات	٣٧	١٣٤,١٥	
	مستخدمى خدمات التأكيد	٣٧	١٥١,٦٤	
	الجهاز المركزى للمحاسبات	٢٦	١٥٠,١٢	
	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	١٦٤,٢٣	
	<b>الإجمالى</b>	<b>٢٥٨</b>		

العناصر	فئات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
٤- تعمل خدمات التأكيد الحديثة على الحد من أحداث الغش والتضليل في التقارير المالية.	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	١٢١,٦٥	.٠٦٣
	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	١١١,٩٢	
	الشركات	٣٧	١٣١,٣٦	
	مستخدمى خدمات التأكيد	٣٧	١٥٤,٠٤	
	الجهاز المركزى للمحاسبات	٢٦	١٤٤,٧٩	
	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	١٣٨,٦٣	
	<b>الإجمالى</b>	<b>٢٥٨</b>		
٥- تؤدي جودة خدمات التأكيد إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التي توالى حدوثها فى الأونة الأخيرة.	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	١١٦,١٦	.٠٤١
	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	١١٧,٥٢	
	الشركات	٣٧	١٤٠,٢٣	
	مستخدمى خدمات التأكيد	٣٧	١٤٨,٣٤	
	الجهاز المركزى للمحاسبات	٢٦	١٤٢,٣١	
	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	١٥٧,٩٠	
	<b>الإجمالى</b>	<b>٢٥٨</b>		
٦- يؤدي استقلال وموضوعية القائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	١١٣,٨٣	.٠٣٣
	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	١٣١,٠٥	
	الشركات	٣٧	١٣٢,٠٠	
	مستخدمى خدمات التأكيد	٣٧	١٤٩,٨٨	
	الجهاز المركزى للمحاسبات	٢٦	١٤٢,٦٩	
	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	١٥٣,٦٧	
	<b>الإجمالى</b>	<b>٢٥٨</b>		
٧- يؤدي التخطيط بشكل مستمر أثناء أداء خدمة التأكيد وفقاً لأى متغيرات جديدة إلى جودة خدمات التأكيد المقدمة.	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	١٢٤,٢٠	.٠٧٥
	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	١٠٧,٦٦	
	الشركات	٣٧	١٣٧,٥٥	
	مستخدمى خدمات التأكيد	٣٧	١٤١,٣٦	
	الجهاز المركزى للمحاسبات	٢٦	١٤٩,٠٢	
	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	١٤١,١٧	
	<b>الإجمالى</b>	<b>٢٥٨</b>		
٨- يؤدي التاهيل العلمى والمهنى للقائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	١٢٠,٧٣	.٠٣٤
	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	١٠٩,٤٥	
	الشركات	٣٧	١٣٩,٠٠	
	مستخدمى خدمات التأكيد	٣٧	١٤٨,٦٦	
	الجهاز المركزى للمحاسبات	٢٦	١٥٠,٩٠	
	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	١٣٥,٣٧	
	<b>الإجمالى</b>	<b>٢٥٨</b>		
٩- يؤدي وجود أدلة ملائمة وكافية إلى الثقة فى مخرجات خدمة التأكيد.	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	١١٦,٨٢	.٠٠٧
	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	١١٣,٣١	
	الشركات	٣٧	١٣٨,٨٠	
	مستخدمى خدمات التأكيد	٣٧	١٤٥,٤٧	
	الجهاز المركزى للمحاسبات	٢٦	١٦٢,٠٠	
	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	١٤١,١٠	
	<b>الإجمالى</b>	<b>٢٥٨</b>		

\*\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك إتفاقاً في آراء المستقصى منهم حول دور خدمات التأكيد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ودورها في الحد من إنتهاج الإدارة لتك الممارسات، مع وجود العديد من العوامل لخدمات التأكيد والتي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها للحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي خدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة، أما باقى العناصر، أقل من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء فئات العينة.

### السؤال الثالث:

هناك مجموعة من الآليات التي تحقق قدراً ملائماً من الثقة للمستثمرين ومتخذى القرارات وتحسن من جودة خدمات التأكيد وبالتالي تعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتضييق فجوة التوقعات لدى مستخدمي التقارير المالية.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابى والانحراف المعياري واختبار "ت")

#### جدول رقم (١٦)

#### توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	مستوى المعنوية لإختبار "ت"
ضمان قوة واستقلال المراجع الخارجى.	٢٥٨	٤,٧٠٩	٠,٥٢٦	٠,٠٠٠,٠٠٠
الإشراف الفعال على المساعدين القائمين بخدمة التأكيد.	٢٥٨	٤,٥٩٧	٠,٥٧٢	٠,٠٠٠,٠٠٠
وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية وتوضيح تقسيم المسئولية بين أطراف خدمة التأكيد.	٢٥٨	٤,٥٥٠	٠,٦٣٦	٠,٠٠٠,٠٠٠
جودة النظم المحاسبية والإدارية للشركة.	٢٥٨	٤,٤٣٨	٠,٦٧٠	٠,٠٠٠,٠٠٠
يقظة ضمير القائم بخدمة التأكيد.	٢٥٨	٤,٥١٢	٠,٦٤٤	٠,٠٠٠,٠٠٠
التغيير الإلزامى للمراجع على فترات دورية معقولة.	٢٥٨	٤,٢٤٠	٠,٩٣٦	٠,٠٠٠,٠٠٠
التزام المراجع الخارجى بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.	٢٥٨	٤,٦٠٩	٠,٥٩٧	٠,٠٠٠,٠٠٠
قدرة المراجع الخارجى على اكتشاف أهم نقاط ضعف الرقابة الداخلية التى قد تؤثر على سلامة القوائم المالية محل المراجعة وغش الإدارة والأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية.	٢٥٨	٤,٦٩٠	٠,٥٠٤	٠,٠٠٠,٠٠٠
مقاومة ضغوط الشركة وتأثيرها على أداء المراجع.	٢٥٨	٤,٦٢٨	٠,٥٥٩	٠,٠٠٠,٠٠٠
الوسط العام	٢٥٨	٤,٥٥٣	٠,٦٢٧	

\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابى دال إحصائياً لصالح الموافقة على أن هناك مجموعة من الآليات التي تحقق قدراً ملائماً من الثقة للمستثمرين ومتخذى القرارات وتحسن من جودة خدمات التأكيد وبالتالي تعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتضييق فجوة التوقعات لدى مستخدمي التقارير المالية، وذلك لكل المزايا (العناصر) محل الاستقصاء وهو ما يشير إليه الوسط الحسابى الإجمالى كذلك، ويشير اختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٠٥)، بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع العوامل لها تأثيرات هامة.

٢- إختبار فريد مان:

جدول رقم (١٧)  
إختبار فريد مان

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العناصر
***,٠٠٠	٥,٥٦	١- ضمان قوة واستقلال المراجع الخارجي.
	٥,١١	٢- الإشراف الفعال على المساعدين القائمين بخدمة التأكيد.
	٤,٩٩	٣- وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية وتوضيح تقسيم المسؤولية بين أطراف خدمة التأكيد.
	٤,٥٦	٤- جودة النظم المحاسبية والإدارية للشركة.
	٤,٨٢	٥- يقظة ضمير القائم بخدمة التأكيد.
	٤,١٧	٦- التغيير الإلزامي للمراجع على فترات دورية معقولة.
	٥,١٤	٧- التزام المراجع الخارجي بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.
	٥,٤٢	٨- قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف أهم نقاط ضعف الرقابة الداخلية التي قد تؤثر على سلامة القوائم المالية محل المراجعة وغش الإدارة والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
	٥,٢٣	٩- مقاومة ضغوط الشركة وتأثيرها على أداء المراجع.

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية لآراء المستقصى منهم حول مجموعة الآليات التي تحقق قدراً ملائماً من الثقة للمستثمرين ومنتخذي القرارات وتحسن من جودة خدمات التأكيد والتي تعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتي تؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات لدى مستخدمي التقارير المالية، وأن أعلى متوسط للرتب تمثل في العبارة الأولى، بينما كان أقل متوسط للرتب متمثلاً في العبارة السادسة.

٣- إختبار كروسكال - والس.

جدول رقم (١٨)  
إختبار كروسكال - والس

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
.٢٠٨	١٣٥,٢٧	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	- ضمان قوة واستقلال المراجع الخارجي.
	١١٦,٤٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٢,٢٢	٣٧	الشركات	
	١١٥,١٩	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٣,٣٥	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٢٩,٣٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
.٠١٥	١٢٣,٧٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	- الإشراف الفعال على المساعدين القائمين بخدمة التأكيد.
	١١٣,٠٩	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٩,٤٩	٣٧	الشركات	
	١٢٤,٧٧	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٦٦,٩٢	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٥,٠٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
.٠٢١	١١٩,٨٩	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية وتوضيح تقسيم المسؤولية بين أطراف خدمة التأكيد.
	١١٨,٦٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٢,٣٢	٣٧	الشركات	
	١٢٤,١٦	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٥٩,٥٤	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥٤,٠٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
.٠٨٢	١١٧,٠٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	جودة النظم المحاسبية والإدارية للشركة.
	١٢٦,٥٤	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٥,٢٨	٣٧	الشركات	
	١٣٧,٤٣	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٥٨,٤٦	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٨,٩٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
.٤٢٧	١٢١,١١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	يقظة ضمير القائم بخدمة التأكيد.
	١٣٠,٤٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٢٨,٣٨	٣٧	الشركات	
	١٣٦,٢٦	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٥٠,٣٣	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٤,٧٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
.٢٧٥	١٢٥,٠٨	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	التغيير الإلزامي للمراجع على فترات دورية معقولة.
	١١٣,٤٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٢٩,٦٦	٣٧	الشركات	
	١٣٧,٩٩	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٨,٩٢	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٧,٦٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
.٤١٩	١٢٧,٢٠	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	التزام المراجع الخارجي بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.
	١١٦,٨٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٢٧,٦٤	٣٧	الشركات	
	١٣٨,٧٣	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٧,٧٩	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٢٩,٣٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
.٤٣٢	١٣٣,١١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف أهم نقاط ضعف الرقابة الداخلية التي قد تؤثر على سلامة القوائم المالية محل المراجعة وغش الإدارة والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
	١١٦,٤٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٢٧,٣٦	٣٧	الشركات	
	١٢٢,٥٥	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٣٧,٨١	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٧,٦٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
.٠٣٢	١٢٢,٦٣	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	مقاومة ضغوط الشركة وتأثيرها على أداء المراجع.
	١١٠,٥٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٤,٤٧	٣٧	الشركات	
	١٣٧,٨٢	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٥١,٧٧	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥٥,٩٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	

\*\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥.

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك إتفاقاً في آراء المستقصى منهم حول تلك الآليات المذكورة والتي تحقق قدراً ملائماً من الثقة للمستثمرين ومتخذي القرارات وتحسن من جودة خدمات التأكيد، والتي تعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتي تؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات لدى مستخدمي التقارير المالية، أما باقي العناصر، أقل من ٠,٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء فئات العينة.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن لخدمات التأكيد دور جوهري في تحقق مصداقية المعلومات المحاسبية وتحسين جودة المعلومات لخدمة أغراض متخذي القرارات المختلفة، كما أنها تعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإنتهاج الإدارة لتلك الأساليب، وأن تلك الخدمات تحقق قدراً ملائماً من الثقة للمستثمرين ومتخذي القرارات وتعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتضيق فجوة التوقعات لدى مستخدمي التقارير المالية، وبالتالي فإن العلاقة بين قيام المحاسب القانوني بخدمات التأكيد وفرصة الإدارة في إنتهاج أساليب إدارة الأرباح هي علاقة عكسية حيث أن تلك الخدمات تؤدي للحد من تلك الممارسات.

ومن خلال تحليل نتائج الردود على أسئلة المجموعة الأولى ثبتت صحة الفرض الأول والذي ينص على أنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قيام المحاسب القانوني بخدمات التأكيد وفرصة الإدارة في إنتهاج أساليب إدارة الأرباح " .

ثالثاً: التحليل الإحصائي للفرض الثاني والذي ينص على أن " يؤدي توافر بعض المتطلبات المهنية في المحاسب القانوني إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاولين وإكسابهم المعرفة التي تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح " .

### السؤال الأول:

يوجد العديد من المهارات اللازمة للممارسة الجيدة عند أداء خدمات التأكيد عامة، ولتحقيق المستوى المتميز علمياً، ومهنياً، وأخلاقياً، وتقنياً.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والإنحراف المعياري واختبار "ت")

### جدول رقم (١٩)

#### توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى المعنوية لإختبار "ت"
١- المهارات الأساسية للمحاسبة والمراجعة.	٢٥٨	٤,٧٥٢	٠,٤٦٧	٠,٠٠٠,٠٠٠
٢- مهارات القدرة الذاتية على التعلم، والتعليم التعاوني.	٢٥٨	٤,٦٠٥	٠,٥٦٤	٠,٠٠٠,٠٠٠
٣- مهارات التطبيق العملي.	٢٥٨	٤,٦٥٥	٠,٥٦٦	٠,٠٠٠,٠٠٠
٤- مهارات استخدام الحاسب، والأساليب التكنولوجية الحديثة، في القيام بالواجبات المهنية.	٢٥٨	٤,٥٧٤	٠,٦٦٣	٠,٠٠٠,٠٠٠
٥- التحليل والإبداع والنظرة الإنتقادية للأمر.	٢٥٨	٤,٦٣٢	٠,٦١٨	٠,٠٠٠,٠٠٠
٦- مهارات الوعي البيئي.	٢٥٨	٤,٣٣٣	٠,٧٨٢	٠,٠٠٠,٠٠٠

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى المعنوية لإختبار "ت"
٧- مهارات إجادة اللغات الأجنبية (مع ضرورة الاهتمام الكافي باللغة العربية).	٢٥٨	٤,٤٠٣	٠,٧١٧	٠,٠٠٠, **
٨- مهارات اتخاذ القرارات، وإدارة الوقت، وترتيب الأولويات، وإدارة الذات وتفويض السلطات، وإدارة الضغوط والصراعات.	٢٥٨	٤,٥٨٩	٠,٥٩٣	٠,٠٠٠, **
٩- توافر مهارات البحث والتحقيق.	٢٥٨	٤,٥٦٦	٠,٥٩٦	٠,٠٠٠, **
١٠- مهارات الربط وفهم العلاقات.	٢٥٨	٤,٦١٦	٠,٥٦٨	٠,٠٠٠, **
١١- القدرة على حل المشاكل وتوافر مهارات الحل العملية.	٢٥٨	٤,٦٠٥	٠,٥٥٧	٠,٠٠٠, **
١٢- المعرفة الحالية المتميزة والمتطورة.	٢٥٨	٤,٥٠٤	٠,٦١٩	٠,٠٠٠, **
١٣- الثقة بالنفس.	٢٥٨	٤,٥٨٥	٠,٦٠٧	٠,٠٠٠, **
١٤- الذكاء و حدة الملاحظة.	٢٥٨	٤,٥٨٩	٠,٥٧٣	٠,٠٠٠, **
١٥- سرعة التفكير والاستجابة.	٢٥٨	٤,٥٩٧	٠,٥٩٢	٠,٠٠٠, **
١٦- عدم النمطية في معالجة خدمات التأكيد المختلفة.	٢٥٨	٤,٥٥٨	٠,٦٥٩	٠,٠٠٠, **
١٧- توافر الثقافة والمتطلبات الأخلاقية.	٢٥٨	٤,٦٥١	٠,٥٣٢	٠,٠٠٠, **
١٨- القدرة على تحمل الضغوط ومواجهتها.	٢٥٨	٤,٥٩٧	٠,٥٤٤	٠,٠٠٠, **
١٩- الصدق والأمانة والإستقامة.	٢٥٨	٤,٦٥٩	٠,٥٥١	٠,٠٠٠, **
٢٠- الموضوعية.	٢٥٨	٤,٦٩٤	٠,٥٠٢	٠,٠٠٠, **
٢١- الحفاظ على السرية.	٢٥٨	٤,٦٤٠	٠,٦٠٣	٠,٠٠٠, **
٢٢- الاستقلال والحياد المهني.	٢٥٨	٤,٧٤٠	٠,٥٠٥	٠,٠٠٠, **
الوسط العام	٢٥٨	٤,٥٩٧	٠,٥٩٠	

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على وجود العديد من المهارات اللازمة للممارسة الجيدة عند أداء خدمات التأكيد عامة، ولتحقيق المستوى المتميز علمياً، ومهنياً، وأخلاقياً، وتقنياً، وذلك لكل المزايا (العناصر) محل الاستقصاء وهو ما يشير إليه الوسط الحسابي الإجمالي كذلك، ويشير اختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٥)، بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع العوامل لها تأثيرات هامة.

٢- إختبار فريد مان:

جدول رقم (٢٠)  
إختبار فريد مان

العناصر	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
١- المهارات الأساسية للمحاسبة والمراجعة.	١٢,٩٠	٠,٠٠٠, **
٢- مهارات القدرة الذاتية على التعلم، والتعليم التعاوني.	١١,٣٩	
٣- مهارات التطبيق العملي.	١٢,٠٠	

١١,٤١	٤- مهارات استخدام الحاسب، والأساليب التكنولوجية الحديثة، في القيام بالواجبات المهنية.
١١,٩٢	٥- التحليل والإبداع والنظرة الإنتقادية للأمور.
٩,٢٦	٦- مهارات الوعي البيئي.
٩,٨١	٧- مهارات إجادة اللغات الأجنبية (مع ضرورة الاهتمام الكافي باللغة العربية).
١١,٤١	٨- مهارات اتخاذ القرارات، وإدارة الوقت، وترتيب الأولويات، وإدارة الذات وتفويض السلطات، وإدارة الضغوط والصراعات.
١١,٢٣	٩- توافر مهارات البحث والتحقيق.
١١,٦٠	١٠- مهارات الربط وفهم العلاقات.
١١,٥٣	١١- القدرة على حل المشاكل وتوافر مهارات الحل العملية.
١٠,٥٤	١٢- المعرفة الحالية المتميزة والمتطورة.
١١,٤١	١٣- الثقة بالنفس.
١١,٣٨	١٤- الذكاء و حدة الملاحظة.
١١,٤٢	١٥- سرعة التفكير والاستجابة.
١١,٣٠	١٦- عدم النمطية في معالجة خدمات التأكيد المختلفة.
١١,٩٧	١٧- توافر الثقافة والمتطلبات الأخلاقية.
١١,٣٦	١٨- القدرة على تحمل الضغوط ومواجهتها.
١٢,٠٢	١٩- الصدق والأمانة والإستقامة.
١٢,٣٣	٢٠- الموضوعية.
١١,٩٦	٢١- الحفاظ على السرية.
١٢,٨٥	٢٢- الاستقلال والحياد المهني.

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية لأراء المستقصى منهم حول عدد المهارات اللازمة للممارسة الجيدة عند أداء خدمات التأكيد عامة، والتي تؤدي إلى تحقيق المستوى المتميز علمياً، ومهنياً، وأخلاقياً، وتقنياً، وأن أعلى متوسط للرتب تمثل في العبارة الأولى، بينما كان أقل متوسط للرتب متمثلاً في العبارة السادسة.

٣- إختبار كروسكال - والس.

جدول رقم (٢١)  
إختبار كروسكال - والس

العناصر	فئات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
١- المهارات الأساسية للمحاسبة والمراجعة.	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠٣	١٢٥,٩٢	٠,٣٥٣
	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	١١٧,٤٨	
	الشركات	٣٧	١٤٢,٣٤	
	مستخدمي خدمات التأكيد	٣٧	١٣٠,٤٢	
	الجهاز المركزي للمحاسبة	٢٦	١٣٥,٠٨	
	الهيئة العامة للرقابة المالية	١٥	١٤٢,٥٧	
	الإجمالي	٢٥٨		

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٠٠٦	١٢١,٢٢	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٢- مهارات القدرة الذاتية على التعلم، والتعليم التعاوني.
	١٢٠,٥٨	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٢,٣٥	٣٧	الشركات	
	١١٢,٧٠	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٥٦,٧٧	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٧,٩٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
	٢٥٨		الإجمالي	
٠,٠٤٠	١٢٨,٢٠	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٣- مهارات التطبيق العملي.
	١٢٤,١٩	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٨,٧٣	٣٧	الشركات	
	١٠٦,٠٠	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٤٣,٤٨	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٨,٨٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
	٢٥٨		الإجمالي	
٠,٢٤٥	١٢٢,٩٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٤- مهارات استخدام الحاسب، والأساليب التكنولوجية الحديثة، في القيام بالواجبات المهنية.
	١٢١,٧٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٥,٥٨	٣٧	الشركات	
	١٢٤,٠١	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٤٤,٩٠	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٢,٢٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
	٢٥٨		الإجمالي	
٠,٥٦٨	١٢٥,٩٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٥- التحليل والإبداع والنظرة الانتقادية للأمر.
	١٢١,٣٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٣,٨١	٣٧	الشركات	
	١٣٠,٦٢	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٣٧,٨٥	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٢٣,١٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
	٢٥٨		الإجمالي	
٠,٠٠١	١١٤,٥٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٦- مهارات الوعي البيئي.
	١١١,٨٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٥,٩٧	٣٧	الشركات	
	١٦٤,٨٤	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٥١,٦٥	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٧,٧٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
	٢٥٨		الإجمالي	
٠,٠٥٩	١٢٧,٧٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٧- مهارات إجادة اللغات الأجنبية مع ضرورة الاهتمام الكافي باللغة العربية
	١٠٥,٥١	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٩,٩٦	٣٧	الشركات	
	١٢٤,٩٩	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٣٩,٧١	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٨,٥٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
	٢٥٨		الإجمالي	
٠,٠٦٢	١٢٢,٧٨	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٨- مهارات اتخاذ القرارات، وإدارة الوقت، وترتيب الأولويات، وإدارة الذات وتفويض السلطات، وإدارة الضغوط والصراعات.
	١١٢,٩٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٦,٧٤	٣٧	الشركات	
	١٥٤,٤٧	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٣٤,٤٢	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣١,٧٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
	٢٥٨		الإجمالي	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,١٦٤	١٢٥,١٩	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٩- توافر مهارات البحث والتحقق.
	١٢١,١٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٨,٨٢	٣٧	الشركات	
	١١٩,١٢	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٣٢,٥٠	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥٤,١٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٢٣٧	١٣١,٠٢	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠- مهارات الربط وفهم العلاقات.
	١٠٩,٥٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٣,٤٦	٣٧	الشركات	
	١٢٨,٦٩	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٣٨,٥٦	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٢٤,١٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٥	١٢٧,٥٠	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١١- القدرة على حل المشاكل وتوافر مهارات الحل العملية.
	١٠٢,٠٩	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٢,٤٥	٣٧	الشركات	
	١٢١,٧٦	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٤٥,٤٨	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥١,١٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٦٠٨	١٢٥,٦١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٢- المعرفة الحالية المتميزة والمتطورة.
	١١٩,٢٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٤,٩١	٣٧	الشركات	
	١٣٠,١٥	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٤٣,٢٩	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٤,٨٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٥٩	١٢٦,٠٩	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٣- الثقة بالنفس.
	١٠٦,٩٢	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣١,٢٦	٣٧	الشركات	
	١٤١,٨٨	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٥١,٧٣	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٩,٧٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,١٤٥	١٢٥,٩٠	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٤- النزكاء و حدة الملاحظة.
	١١٤,٠٦	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٤,٥٤	٣٧	الشركات	
	١٢٧,٩٥	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٤٤,٢١	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٦١,٢٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٣١	١٢٦,٥٠	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٥- سرعة التفكير والاستجابة.
	١٠٥,١٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٥,٠٨	٣٧	الشركات	
	١٢٨,١٤	٣٧	مستخدمي خدمات التأمين	
	١٤٦,٦٢	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥٠,٤٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,١٣٩	١٢٣,٩٣	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٦- عدم النمطية في معالجة خدمات التأكيد المختلفة.
	١١٣,٧٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٥,٥٤	٣٧	الشركات	
	١٤٠,٦٨	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٢٦,١٥	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٨,٤٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٢٣٤	١٢٦,٤٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٧- توافر الثقافة والمتطلبات الأخلاقية.
	١١٧,٧٤	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٠,٩٩	٣٧	الشركات	
	١٢٩,٣٥	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٢٤,٥٢	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٧,٧٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٣٥	١٢٦,١٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٨- القدرة على تحمل الضغوط ومواجهتها.
	١٠٤,٦٢	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٤,٠٨	٣٧	الشركات	
	١٣١,٢٨	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٤,٢١	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥٢,٩٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٥٩٧	١٢٨,٨٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٩- الصدق والأمانة والإستقامة.
	١٢٠,٠٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٧,٢٨	٣٧	الشركات	
	١٢١,٧٧	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٣٨,٣٨	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٣,٧٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٤٤٤	١٢٨,٠٧	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٢٠- الموضوعية.
	١١٨,١٤	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤١,٥٧	٣٧	الشركات	
	١٢٣,٤٧	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٢,١٧	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٢,٧٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٥١٣	١٣٠,٤١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٢١- الحفاظ على السرية.
	١١٩,٩٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٤,٧٠	٣٧	الشركات	
	١١٩,٣٠	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٥,٣٥	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٣,٦٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٨٠٢	١٢٥,٩٠	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٢٢- الاستقلال والحياد المهني .
	١٢٤,١١	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٥,٦٦	٣٧	الشركات	
	١٣٠,٥٨	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٠,١٢	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٢,٣٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	

\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك إتفاقاً في آراء المستقصى منهم حول عدد المهارات اللازمة للممارسة الجيدة عند أداء خدمات التأكيد عامة، والتي تؤدي إلى تحقيق المستوى المتميز علمياً، ومهنياً، وأخلاقياً، وتقنياً، أما باقي العناصر، أقل من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء فئات العينة.

### السؤال الثاني:

هناك العديد من المهارات الفنية والوظيفية والتي تمكن المحاسب من معرفة أصول المحاسبة والمراجعة، وخلق خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء ومن ثم تحسين جودة خدمات التأكيد للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن اعتبار المحاسب القانوني ماهراً فنياً ووظيفياً إذا امتلك القدرات الآتية.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

### جدول رقم (٢٢)

#### توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لإختبار "ت"
١- استخدام تطبيقات الأعداد رياضياً ورقمياً على عدة واجبات معرفية، والاستخدام الأمثل لتلك التطبيقات، سواء في القياس، أم في التحليل المالي، أم في عملية صنع القرار، وكذلك القدرة على استخدام تطبيقات الأعداد على تقنية المعلومات.	٢٥٨	٤,٤٦٩	٠,٦٧٣	٠,٠٠٠*
٢- استخدام نظم تقنية المعلومات، وأدواتها وتوظيفها في حل مشاكل الأعمال والمحاسبة والمراجعة، وإظهار الفهم لعمل هذه الأنظمة، والقدرة على التحقق من صحتها ودقتها، والقدرة على أن يكون ضمن فريق عمل إدارة هذه الأنظمة أو تقويمها، أو تصميمها، أو جميعها والتي تُعتبر من خدمات التأكيد الأخرى.	٢٥٨	٤,٥٤٧	٠,٦١٧	٠,٠٠٠*
٣- استخدام الخبرات السابقة والتعلم منها.	٢٥٨	٤,٦٢٤	٠,٥٦٠	٠,٠٠٠*
٤- كتابة التقارير بالشكل والكيف الملائمين فنياً ووظيفياً.	٢٥٨	٤,٥٥٨	٠,٦٠٤	٠,٠٠٠*
٥- نقل الخبرة عن خدمات التأكيد في شكل كتابي أو شفهي.	٢٥٨	٤,٥٠٨	٠,٦٣١	٠,٠٠٠*
٦- القدرة على التكيف والمرونة في المواقف التي يتعرض لها.	٢٥٨	٤,٥٢٣	٠,٦١٩	٠,٠٠٠*
٧- معرفة الأمور المناسبة للمواقف التي يتعرض لها.	٢٥٨	٤,٤٩٢	٠,٧٠٢	٠,٠٠٠*
٨- تحمل المسؤولية.	٢٥٨	٤,٥٨١	٠,٦٧٤	٠,٠٠٠*
٩- توافر مهارات الإتصال الفعال مع فريق العمل والمساعدین.	٢٥٨	٤,٦٧١	٠,٥٤٠	٠,٠٠٠*
١٠- القدرة على تأكيد الأمور.	٢٥٨	٤,٤٨١	٠,٦٥٥	٠,٠٠٠*
١١- ترتيب العمليات بالشكل الذي يؤدي إلى جودة خدمات التأكيد.	٢٥٨	٤,٥٥٤	٠,٥٨٤	٠,٠٠٠*
١٢- تبسيط وتوضيح المشاكل المعقدة بعد إنقائها.	٢٥٨	٤,٥٣١	٠,٦٣١	٠,٠٠٠*
١٣- الإلمام بالتشريعات القانونية والنظامية، والعمل في ضوءها.	٢٥٨	٤,٦٦٧	٠,٦٢٢	٠,٠٠٠*
١٤- الإلمام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، والعمل في ضوءها.	٢٥٨	٤,٧٠٥	٠,٦٤١	٠,٠٠٠*
١٥- المهارات التحليلية.	٢٥٨	٤,٥٩٣	٠,٥٩٣	٠,٠٠٠*
١٦- إثبات طريقة منهجية في التعامل.	٢٥٨	٤,٣٩٢	٠,٧٢٦	٠,٠٠٠*
١٧- القدرة على بناء صورة متكاملة عن أدائه (متقن ودقيق).	٢٥٨	٤,٤٥٤	٠,٧١١	٠,٠٠٠*
الوسط العام	٢٥٨	٤,٥٥٠	٠,٦٣٤	

\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن كل الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على أن هناك العديد من المهارات الفنية والوظيفية والتي تمكن المحاسب من معرفة أصول المحاسبة والمراجعة، وتكوين خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء ومن ثم تحسين جودة خدمات التأكيد للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن اعتبار المحاسب القانوني ماهراً فنياً ووظيفياً إذا امتلك القدرات السابق ذكرها أعلاه، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء، ويميل الوسط الحسابي الإجمالي إلى الموافقة حيث بلغ (٤,٥٥٠)، ويشير اختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٥)، بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع الأسباب لها تأثيرات هامة.

٢- إختبار فريد مان.

جدول رقم (٢٣)  
إختبار فريد مان

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العناصر
	٨,٣٧	١- استخدام تطبيقات الأعداد رياضياً ورقمياً على عدة واجبات معرفية، والاستخدام الأمثل لتلك التطبيقات، سواء في القياس، أم في التحليل المالي، أم في عملية صنع القرار، وكذلك القدرة على استخدام تطبيقات الأعداد على تقنية المعلومات.
	٩,٠٠	٢- استخدام نظم تقنية المعلومات، وأدواتها وتوظيفها في حل مشاكل الأعمال والمحاسبة والمراجعة، وإظهار لفهم لعمل هذه الأنظمة، والقدرة على التحقق من صحتها ودقتها، والقدرة على أن يكون ضمن فريق عمل إدارة هذه الأنظمة أو تقويمها، أو تصميمها، أو جميعها والتي تعتبر من خدمات التأكيد الأخرى.
	٩,٤٧	٣- استخدام الخبرات السابقة والتعلم منها.
	٩,٠٠	٤- كتابة التقارير بالشكل والكيف الملائمين فنياً ووظيفياً.
	٨,٦١	٥- نقل الخبرة عن خدمات التأكيد في شكل كتابي أو شفهي.
	٨,٧٧	٦- القدرة على التكيف والمرونة في المواقف التي يتعرض لها.
٠,٠٠, **	٨,٥٩	٧- معرفة الأمور المناسبة للمواقف التي يتعرض لها.
	٩,٣٦	٨- تحمل المسؤولية.
	٩,٨١	٩- توافر مهارات الإتصال الفعال مع فريق العمل والمساعدين.
	٨,٥٠	١٠- القدرة على تأكيد الأمور.
	٨,٩٨	١١- ترتيب العمليات بالشكل الذي يؤدي إلى جودة خدمات التأكيد.
	٨,٧٦	١٢- تبسيط وتوضيح المشاكل المعقدة بعد إنتقائها.
	٩,٩٣	١٣- الإلمام بالتشريعات القانونية والنظامية، والعمل في ضوءها.
	١٠,٢٨	١٤- الإلمام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، والعمل في ضوءها.
	٩,٣١	١٥- المهارات التحليلية.
	٧,٨٧	١٦- إثبات طريقة منهجية في التعامل.
	٨,٣٨	١٧- القدرة على بناء صورة متكاملة عن أدائه (متقن ودقيق).

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٥، مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية لآراء المستقصى منهم حول المهارات الفنية والوظيفية التي تمكن المحاسب من معرفة أصول المحاسبة والمراجعة، وتكوين خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء ومن ثم تحسين جودة خدمات التأكيد للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن اعتبار المحاسب القانوني ماهراً فنياً ووظيفياً إذا امتلك القدرات السابق ذكرها أعلاه، وأعلى متوسط للترتب تمثل في العبارة الرابعة عشر، بينما أقل متوسط للترتب تمثل في العبارة السادسة عشر.

## ٣- إختبار كروسكال - والس.

جدول رقم (٢٤)  
إختبار كروسكال - والس

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٠٠٠	١١٣,٠٣	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١- استخدام تطبيقات الأعداد رياضياً ورقمياً على عدة واجبات معرفية، والاستخدام الأمثل لتلك التطبيقات، سواء في القياس، أم في التحليل المالي، أم في عملية صنع القرار، وكذلك القدرة على استخدام تطبيقات الأعداد على تقنية المعلومات.
	١٠٤,٠٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٧,٢٠	٣٧	الشركات	
	١٤٧,٧٢	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٩,٧٣	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٦٢,١٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٠	١٠٨,٤٢	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٢- استخدام نظم تقنية المعلومات، وأدواتها وتوظيفها في حل مشاكل الأعمال والمحاسبة والمراجعة، وإظهار الفهم لعمل هذه الأنظمة، والقدرة على التحقق من صحتها ودقتها، والقدرة على أن يكون ضمن فريق عمل إدارة هذه الأنظمة أو تقويمها، أو تصميمها، أو جميعها والتي تُعتبر من خدمات التأكيد الأخرى.
	١١٣,٣٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٩,٦٨	٣٧	الشركات	
	١٥٣,٠٣	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٥٠,٦٥	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٨,٢٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٣٥	١٢٦,٣٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٣- استخدام الخبرات السابقة والتعلم منها.
	١٠٦,٨١	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٩,٥٤	٣٧	الشركات	
	١٣١,٦١	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٣١,٥٠	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥٣,٥٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٠	١٢٤,٣٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٤- كتابة التقارير بالشكل والكيف الملائمين فنياً ووظيفياً.
	٩٨,٩٦	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٣,٣٠	٣٧	الشركات	
	١٢٥,١١	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٤,٨٥	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٧١,٧٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٢	١١٧,٧٢	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٥- نقل الخبرة عن خدمات التأكيد في شكل كتابي أو شفهي.
	١٠٩,٣١	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٥,٢٦	٣٧	الشركات	
	١٣٨,٧٤	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٤,٨٥	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٧٥,٩٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٣	١١٩,٢٣	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٦- القدرة على التكيف والمرونة في المواقف التي يتعرض لها.
	١٠٦,٢٢	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٥,٦٤	٣٧	الشركات	
	١٤٠,٥٥	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٥,٩٨	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٦٦,٤٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٠٠١	١١٨,٧٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٧- معرفة الأمور المناسبة للمواقف التي يتعرض لها.
	١٠٦,٢٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥١,٠٥	٣٧	الشركات	
	١٣٩,٠٤	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٣٨,٦٠	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٧٢,٨٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٠	١٢٠,١٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٨- تحمل المسؤولية.
	١٠١,٤٤	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٩,٧٤	٣٧	الشركات	
	١٤٧,٥١	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٨,٦٠	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٦٥,٨٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٦٠	١٢٣,٢٥	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٩- توافر مهارات الإتصال الفعال مع فريق العمل والمساعدين.
	١١١,٧٤	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٨,٥٣	٣٧	الشركات	
	١٤٦,٢٨	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٣٢,٥٢	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٥٠,٩٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٦	١٢١,٢٨	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠- القدرة على تأكيد الأمور.
	١٠٨,٧٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٣,٤٢	٣٧	الشركات	
	١٣١,٥٥	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٣٣,٦٣	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٧٠,٠٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٤	١١٨,٩٩	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١١- ترتيب العمليات بالشكل الذي يؤدي إلى جودة خدمات التأكيد.
	١٠٩,٤٩	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٤,٤١	٣٧	الشركات	
	١٣٦,٣٩	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٣٦,٤٤	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٦٤,٦٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٤	١١٨,٦٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٢- تبسيط وتوضيح المشاكل المعقدة بعد إنتقائها.
	١٠٩,٦٢	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥١,٦٩	٣٧	الشركات	
	١٣٢,٦٥	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٦,٦٠	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٦٤,٩٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٧٧٤	١٢٥,١١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٣- الإلمام بالتشريعات القانونية والنظامية، والعمل في ضوءها.
	١٢٣,٣٨	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٤,٥٣	٣٧	الشركات	
	١٣٥,٧٦	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٣٩,١٩	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣١,٣٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٢٥٤	١٢٤,٠٩	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٤-الإلمام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، والعمل في ضوءها.
	١٢٠,٥٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٥,٩٩	٣٧	الشركات	
	١٢٨,٢٠	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٠,٢٧	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٤,٥٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٧٥	١١٧,١١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٥- المهارات التحليلية.
	١٢٤,٠٢	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٦,٤٥	٣٧	الشركات	
	١٤١,٠٣	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٥,٣٧	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣١,٤٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٠	١٢٠,١١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٦- إثبات طريقة منهجية في التعامل.
	٩٥,٩٨	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٠,٨٤	٣٧	الشركات	
	١٣٧,٥٧	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٥٥,٢٧	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٦٦,٢٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٩	١٢٨,١٨	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٧- القدرة على بناء صورة متكاملة عن أدائه (متقن ودقيق)
	٩٦,٩٦	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥١,٦٤	٣٧	الشركات	
	١٣٤,٢٠	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٠,٦٢	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٣٩,٨٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	

\*\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية للعديد من العناصر أكبر من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك إتفاقاً في آراء المستقصى منهم حول المهارات الفنية والوظيفية التي تمكن المحاسب من معرفة أصول المحاسبة والمراجعة، وتكوين خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء ومن ثم تحسين جودة خدمات التأكيد للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن اعتبار المحاسب القانوني ماهراً فنياً ووظيفياً إذا امتلك القدرات السابق ذكرها أعلاه، أما باقي العناصر، أقل من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك اختلافاً في آراء فئات العينة.

### السؤال الثالث:

إن توافر المهارات الشخصية لدى القائم بخدمة التأكيد يؤدي إلى جودة تلك الخدمات، كما أن مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم **Interpersonal and Communication Skills** تمكن المحاسب القانوني من العمل مع الآخرين في اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة، وتطوير تلك المهارات يمكنه من التعلم، وتهذيب سلوكه، وتغيير اتجاهاته، واستقبال ونقل المعلومات بفعالية، وصياغة الأحكام المعقولة، وصنع القرارات التي تعتبر الهدف الرئيس من وراء تقديم خدمات التأكيد ويمكن اعتبار المحاسب مكتسباً لهذه المهارات إذا ما كان قادراً على ما يلي.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

جدول رقم (٢٥)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

العناصر	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لإختبار "ت"
١- اختيار وتخصيص الأولويات، مع القدرة على تنظيم العمل، بحيث يتم إنجازه خدمة التأكيد في الوقت المحدد.	٢٥٨	٤,٦٠٩	٠,٥٣٥	٠,٠٠٤***
٢- تحفيز الآخرين وتوقع التغيير، والقدرة على التعامل معه.	٢٥٨	٤,٤٨٨	٠,٦٢٥	٠,٠٠٤***
٣- المبادرة والتأثير، والتعلم الذاتي؛ أى أن لديه مهارة التعلم -طول فترة أدائه لتلك لخدمات- التي تتيح له إمكانية جلب المعارف اللازمة لمواكبة تطورات المهنة طبقاً لتقنيات العصر، ولحل مشاكل العمل اليومية.	٢٥٨	٤,٥٩٣	٠,٥٩٣	٠,٠٠٤***
٤- مراعاة قيم وأخلاق المهنة عند صنع القرار، كأن يتصف المحاسب بالسرية والأمانة فلا ينشر أسرار عملائه ولا يعطى رأياً مضللاً.	٢٥٨	٤,٦٧٤	٠,٥٦٠	٠,٠٠٤***
٥- الحذر المهني Professional Skepticism وهذه المهارة تتطلب توفر عنصر الذكاء عند أداء خدمات التأكيد.	٢٥٨	٤,٦٨٢	٠,٥٢٢	٠,٠٠٤***
٦- حُسن التفاوض مع الآخرين متخذاً من الشورى مع الشريك المسؤول عن خدمة التأكيد وفريق المراجعة منهجا لمواجهة التعارض، وحل الخلافات، للوصول إلى نقاط لاتفاق وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة".	٢٥٨	٤,٦٢٠	٠,٥٦١	٠,٠٠٤***
٧- التفاهم والتعامل مع الفروق الثقافية والذهنية للأفراد، كالتفهم للشخصيات وأساليب التفكير والآراء الأخرى.	٢٥٨	٤,٥٣١	٠,٦٣١	٠,٠٠٤***
٨- ابتكار الحلول وتداولها، وإبرام الاتفاقيات، وكل ما يتعلمه الفرد عن طريق علاقاته الإنسانية المتداخلة يُكون لديه تراكماً ثقافياً يدفعه نحو الابتكار، ويحسن لتدريب من التفكير الابتكاري.	٢٥٨	٤,٥١٢	٠,٦٢٥	٠,٠٠٤***
٩- حل المواقف المتعارضة بكفاءة، كالبدء بطرح الآراء المقبولة من قبل المعارضين لاجتذاب نقّتهم، ثم مناقشة وجهات النظر المعارضة.	٢٥٨	٤,٥١٦	٠,٦٤٤	٠,٠٠٤***
١٠- المناقشة وتقديم التقارير والدفاع عن آرائه والتي يجب أن تكون وفقاً للمعايير والمتطلبات القانونية والتشريعية، وذلك من خلال الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، لشفهية والمكتوبة، ولكي يفعل المحاسب من اتصالاته قد يحتاج إلى تخطيط عمليات لتعامل مع الادارة والخبير وفريق العمل.	٢٥٨	٤,٥٧٤	٠,٦٠٨	٠,٠٠٤***
١١- الإنصات والقراءة بفعالية أى الوعى والفهم لما يسمع أو يقرأ، والقدرة على فهم للغة وتمييز الأفكار الرئيسية، وتنظيم المعلومات المتحصل عليها سواء من الإدارة أو تقرير الخبير عن خدمة التأكيد، والتمكن من استدعائها.	٢٥٨	٤,٥٥٨	٠,٦٠٤	٠,٠٠٤***
<b>الإجمالي</b>	٢٥٨	٤,٥٧٨	٠,٥٩١	

\*\*\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن كل الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على أن توافر المهارات الشخصية لدى القائم بخدمة التأكيد يؤدي إلى جودة تلك الخدمات، كما أن مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم

تُمكن المحاسب القانوني من العمل مع الآخرين في اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة، وتطوير تلك المهارات يُمكنه من التعلم، وتهذيب سلوكه، وتغيير اتجاهاته، واستقبال ونقل المعلومات بفعالية، وصياغة الأحكام المعقولة، وصنع القرارات التي تُعتبر الهدف الرئيس من وراء تقديم خدمات التأكيد ويمكن اعتبار المحاسب مكتسباً لهذه المهارات إذا ما كان قادراً على القيام بالمهارات المذكورة أعلاه، ولذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء، وهو ما يشير إليه الوسط الحسابي الإجمالي كذلك، ويشير اختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (0,05)، بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع المهارات الشخصية لدى القائم بخدمة التأكيد لها تأثيرات هامة.

٢- إختبار فريد مان.

جدول رقم (٢٦)  
إختبار فريد مان

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العناصر
***,...	٦,١٣	١- اختيار وتخصيص الأولويات، مع القدرة على تنظيم العمل، بحيث يتم إنجازه خدمة التأكيد في الوقت المحدد.
	٥,٥٧	٢- تحفيز الآخرين وتوقع التغيير، والقدرة على التعامل معه.
	٦,٠٥	٣- المبادرة والتأثير، والتعلم الذاتي؛ أي أن لديه مهارة التعلم -طول فترة أدائه لتلك الخدمات- التي تتيح له إمكانية جلب المعارف اللازمة لمواكبة تطورات المهنة طبقاً لتقنيات العصر، ولحل مشاكل العمل اليومية.
	٦,٥٠	٤- مراعاة قيم وأخلاق المهنة عند صنع القرار، كأن يتصف المحاسب بالسرية والأمانة فلا ينشر أسرار عملائه ولا يعطي رأياً مضللاً.
	٦,٥٤	٥- الحذر المهني Professional Skepticism وهذه المهارة تتطلب توفر عنصر الذكاء عند أداء خدمات التأكيد.
	٦,١٧	٦- حُسن التفاوض مع الآخرين متخذاً من الشورى مع الشريك المسئول عن خدمة التأكيد وفريق المراجعة منهجاً لمواجهة التعارض، وحل الخلافات، للوصول إلى نقاط الاتفاق وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة".
	٥,٧٦	٧- التفاهم والتعامل مع الفروق الثقافية والذهنية للأفراد، كالتفهم للشخصيات وأساليب التفكير والآراء الأخرى.
	٥,٦٨	٨- ابتكار الحلول وتداولها، وإبرام الاتفاقيات، وكل ما يتعلمه الفرد عن طريق علاقاته الإنسانية المتداخلة يُكون لديه تراكم ثقافياً يدفعه نحو الابتكار، ويحسن التدريب من التفكير الابتكاري.
	٥,٧١	٩- حل المواقف المتعارضة بكفاءة، كالبدء بطرح الآراء المقبولة من قبل المعارضين لاجتذاب ثقتهم، ثم مناقشة وجهات النظر المعارضة.

٥,٩٩	١٠- المناقشة وتقديم التقارير والدفاع عن آرائه والتي يجب أن تكون وفقاً للمعايير والمتطلبات القانونية والتشريعية، وذلك من خلال الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، الشفهية والمكتوبة، ولكي يفعل المحاسب من اتصالاته قد يحتاج إلى تخطيط عمليات التعامل مع الإدارة والخبير وفريق العمل.
٥,٩١	١١- الإنصات والقراءة بفعالية أى الوعى والفهم لما يسمع أو يقرأ، والقدرة على فهم اللغة وتمييز الأفكار الرئيسة، وتنظيم المعلومات المتحصل عليها سواء من الإدارة أو تقرير الخبير عن خدمة التأكيد، والتمكن من استدعاؤها.

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥.

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية لآراء المستقصى منهم حول المهارات الشخصية المتوفرة لدى القائم بخدمة التأكيد والتي تؤدي إلى جودة تلك الخدمات، كما أن تلك المهارات تمكن المحاسب القانوني من العمل مع الآخرين في اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة، وأعلى متوسط للرتب تمثل في العبارة الخامسة وهي (الحذر المهني وهذه المهارة تتطلب توفر عنصر الذكاء عند أداء خدمات التأكيد)، بينما أقل متوسط للرتب تمثل في العبارة الثانية وهي (تحفيز الآخرين وتوقع التغيير، والقدرة على التعامل معه).

٣- إختبار كروسكال - والس.

### جدول رقم (٢٧) إختبار كروسكال - والس

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٠٠٧	١٢٤,٣١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١- إختيار وتخصيص الأولويات، مع القدرة على تنظيم العمل، بحيث يتم إنجازه خدمة التأكيد في الوقت المحدد.
	١٠٦,٤٦	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٣,١٨	٣٧	الشركات	
	١٤٣,١٨	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٢٣,٧٧	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٦٩,٠٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٠٤	١٢٥,٤٢	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٢- تحفيز الآخرين وتوقع التغيير، والقدرة على التعامل معه.
	٩٦,٦٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٤,٦٨	٣٧	الشركات	
	١٤٤,٦٨	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٣٨,٢٧	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٥٥,٢٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,١٠٨	١٣٠,٣٠	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٣- المبادرة والتأثير، والتعلم الذاتى؛ أى أن لديه مهارة التعلم -طول فترة أدائه لتلك الخدمات- التى تتيح له إمكانية جلب المعارف اللازمة لمواكبة تطورات المهنة طبقاً لتقنيات العصر، ولحل مشاكل العمل اليومية.
	١٠٤,٤٤	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٨,٩٣	٣٧	الشركات	
	١٣٦,٤٧	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٣٠,٩٤	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٤٧,٨٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٣٨٥	١٢٨,٢٨	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٤- مراعاة قيم وأخلاق المهنة عند صنع القرار، كأن يتصف المحاسب بالسرية والأمانة فلا ينشر أسرار عملائه ولا يعطى رأياً مضللاً.
	١١٩,٧٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤١,٢٦	٣٧	الشركات	
	١٣١,٢٨	٣٧	مستخدمى خدمات التأمين	
	١١٨,٧٧	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٤٩,١٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٤١٧	١٢٣,٢٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٥- الحذر المهني Professional Skepticism وهذه المهارة تتطلب توفر عنصر الذكاء عند أداء خدمات التأمين.
	١٢١,٢٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٣,٠٨	٣٧	الشركات	
	١٤٣,٢٦	٣٧	مستخدمى خدمات التأمين	
	١٣٥,١٥	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٤١,٩٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٧١	١٢٢,٠٠	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٦- حُسن التفاوض مع الآخرين متخذاً من الشورى مع الشريك المسئول عن خدمة التأمين وفريق المراجعة منهجا لمواجهة التعارض، وحل الخلافات، للوصول إلى نقاط الاتفاق وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة"
	١١٢,٤٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٢,١٥	٣٧	الشركات	
	١٤٥,٥٠	٣٧	مستخدمى خدمات التأمين	
	١٣٣,٦٥	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٤٨,٧٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٦٨	١٢٥,٩٨	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٧- التفاهم والتعامل مع الفروق الثقافية والذهنية للأفراد، كالتفهم للشخصيات وأساليب التفكير والآراء الأخرى.
	١٠٤,٨٨	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٢,٤٢	٣٧	الشركات	
	١٤٢,٤٢	٣٧	مستخدمى خدمات التأمين	
	١٣٥,٣٧	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٤٥,٤٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٠٦	١١٩,٣٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٨- ابتكار الحلول وتداولها، وإبرام الاتفاقيات، وكل ما يتعلمه الفرد عن طريق علاقاته الإنسانية المتداخلة يُكون لديه تراكمات ثقافية يدفعه نحو الابتكار، ويُحسن التدريب من التفكير الابتكارى.
	١٠٧,٤٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٦,٣٦	٣٧	الشركات	
	١٤٤,٩١	٣٧	مستخدمى خدمات التأمين	
	١٣٧,٨١	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٦٣,٩٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٠١	١١٩,٤١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٩- حل المواقف المتعارضة بكفاءة، كالبدء بطرح الآراء المقبولة من قبل المعارضين لاجتذاب ثقتهم، ثم مناقشة وجهات النظر المعارضة.
	١٠٥,١٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٨,٨٦	٣٧	الشركات	
	١٤٢,٣٢	٣٧	مستخدمى خدمات التأمين	
	١٣٥,٠٠	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٧٤,٩٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٠٢١	١١٧,٦١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠- المناقشة وتقديم التقارير والدفاع عن آرائه والتي يجب أن تكون وفقاً للمعايير والمتطلبات القانونية والتشريعية، وذلك من خلال الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، الشفهية والمكتوبة، ولكي يفعل المحاسب من اتصالاته قد يحتاج إلى تخطيط عمليات التعامل مع الإدارة والخبير وفريق العمل.
	١١٩,٧٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٢,٧٦	٣٧	الشركات	
	١٣٩,٤٦	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٣٥,٨٥	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٦٨,٨٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٠٢	١٢١,٨٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١١- الإنصات والقراءة بفعالية أى الوعى والفهم لما يسمع أو يقرأ، والقدرة على فهم اللغة وتمييز الأفكار الرئيسية، وتنظيم المعلومات المتحصل عليها سواء من الإدارة أو تقرير الخبير عن خدمة التأكيد، والتمكن من استدعائها.
	١٠٠,٤٦	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٨,٣٦	٣٧	الشركات	
	١٤٠,٤١	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٤٢,٧١	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٦٣,١٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	

\*\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية للعديد من العناصر أكبر من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك إتفاقاً فى آراء المستقصى منهم حول توافر المهارات الشخصية لدى القائم بخدمة التأكيد والتي تؤدى إلى جودة تلك الخدمات، كما أن مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم تمكن المحاسب القانونى من العمل مع الآخرين فى اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة، وتطوير تلك المهارات يمكنه من التعلم، وتهذيب سلوكه، وتغيير اتجاهاته، واستقبال ونقل المعلومات بفعالية، وصياغة الأحكام المعقولة، وصنع القرارات التى تعتبر الهدف الرئيس من وراء تقديم خدمات التأكيد، أما باقى العناصر، أقل من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك اختلافاً فى آراء فئات العينة.

ومن خلال تحليل نتائج الردود على أسئلة المجموعة الثانية ثبتت صحة الفرض الثانى والذى ينص على أنه "يؤدى توافر بعض المتطلبات المهنية فى المحاسب القانونى إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاولين وإكسابهم المعرفة التى تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح".

رابعا : التحليل الإحصائى للفرض الثالث والذى ينص على أنه "تزداد احتمالات قيام المحاسب القانونى بالتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التى تطبقها الإدارة، إذا أدرك أن هناك احتمالات لتعرضه للمسئولية القانونية حالة عدم الإقرار عن هذه الممارسات".

### السؤال الأول:

إن معيار مسئولية المراجع الوكيل تجاه عميله الموكل هو اتخاذ معيار الرجل المهنى المعتاد فى المجال كأساس تقاس عليه المسئولية، فإذا أهمل وكان هو السبب فى هذا الإهمال وليس كنتيجة غير مباشرة لإهمال من جانب الموكل نفسه، فإن مقياس الإهمال هو الخروج عن تصرف المهنى المعتاد لو عهد إليه القيام بتلك الخدمة، وتوجد العديد من المحددات التى تتحكم فى مدى مسئولية المحاسب القانونى عن تقديم خدمات التأكيد.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

جدول رقم (٢٨)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

مستوى المعنوية لإختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	العناصر
٠.٠٠٠،**٠	١,٤٩٣	٢,٩٧٣	٢٥٨	١- يعتبر المحاسب القانوني مسئولاً مسئولية مطلقة عن تقديم خدمات التأكيد.
٠.٠٠٠،**٠	٠,٨٩٦	٤,٢٦٧	٢٥٨	٢- يحكم مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد خطاب الإرتباط الموقع مع العميل.
٠.٠٠٠،**٠	٠,٨٨٦	٤,٢١٧	٢٥٨	٣- ربط الأداء المهني للمراقب بإيمانه وعقيدته يجعله يؤدي واجبه على الوجه اللائق وهو ما يزيد من كفاءة وفعالية المراجعة، ويضمن دقتها، ويوفر الثقة والاطمئنان للمستفيدين منها، ويقلل من الحاجة إلى المساءلات القانونية المدنية منها والجنائية والتأديبية.
٠.٠٠٠،**٠	٠,٧٤٤	٤,٤٠٧	٢٥٨	٤- المحاسب القانوني مسئول مسئولية مدنية عما قدم من أعمال حيال إخلاله بالتزام تعهد بإنجازه في عقد خدمة التأكيد الذي يبرمه مع عميله سواء كان العقد مكتوباً أو في شكل خطاب أو مستنجا عن طريق القياس ويشترط لتحمله تلك المسئولية وجود عقد مع وجود إهمال أو خطأ من جانب المحاسب القانوني في تنفيذه، كما أنه ينتج عن إهمال المحاسب القانوني في تأدية واجباته إضرار بالعميل ويجعله يستحق تعويضاً عن ذلك.
٠.٠٠٠،**٠	١,٣٢٥	٣,٧٧١	٢٥٨	٥- لا يعتبر المحاسب القانوني مسئولاً في حالة أن يكون الإهمال في الأصل نتيجة تقصير أو إهمال من جانب العميل نفسه.
٠.٠٠٠،**٠	٠,٨٠٠	٤,٣٤٥	٢٥٨	٦- في حالة تعدد مقدمي خدمة التأكيد فإن مسئوليتهم عن تعويض الضرر تعد مسئولية تضامنية.
٠.٠٠٠،**٠	٠,٦٩٦	٤,٥٢٣	٢٥٨	٧- يتعرض المحاسب القانوني للمسئولية الجنائية إذا ارتكب جريمة من الجرائم التي نص عليها قانون معين، أو قيامه بتضليل أو الاشتراك في تضليل أحد الأطراف بغرض تحقيق منافع شخصية لنفسه أو الغير؛ أي علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها عند تقديم خدمات التأكيد (مثل الإفصاح عن معلومات بخلاف الواقع على الموقع الإلكتروني العميل).
٠.٠٠٠،**٠	٠,٦٦١	٤,٥٢٧	٢٥٨	٨- يتعرض المحاسب القانوني للمسئولية التأديبية عند خروجه عن مقتضى الواجب المهني وذلك بارتكابه خطأ مهنياً يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليد المهنة (مثل وضع اسمه على تقرير خاص بخدمات تأكيد لم يقم بها، أو أن يبدي رأياً مخالف لما حصل عليه نتيجة قيامه بخدمات التأكيد).
٠.٠٠٠،**٠	١,٠٧٢	٣,٩٥٤	٢٥٨	٩- نظرا للعلاقة ثلاثية الأطراف عند تقديم خدمات التأكيد فيمكن أن يتحمل تلك المسئولية بعض أو كل الأطراف الثلاثة.
	٠,٩٥٣	٤,١٠٩	٢٥٨	الوسط العام

\*\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول رقم (٤٩) أن كل الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على أن معيار مسئولية المراجع الوكيل تجاه عميله الموكل هو اتخاذ المهني المعتاد في المجال كأساس تقاس عليه المسئولية، فإذا أهمل وكان هو السبب في هذا الإهمال وليس كنتيجة غير مباشرة لإهمال من جانب الموكل نفسه، فإن مقياس الإهمال هو الخروج

عن تصرف المهني المعتاد لو عُهد إليه القيام بتلك الخدمة، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء ما عدا العنصر الأول والذي ينص على (يعتبر المحاسب القانوني مسئولاً مسئولية مطلقة عن تقديم خدمات التأكيد) وهذا ما يعني أنه لا توجد مسئولية مطلقة على المحاسب القانوني عند تقديمه لخدمة التأكيد، ولكنها مسئولية مستوحاة من واقع خطاب الإرتباط، أو اتخاذ عمل المهني المعتاد كأساس تقاس عليه المسئولية، ومن الممكن أن تكون المسئولية من جانب العميل نفسه، ويميل الوسط الحسابي الإجمالي إلى الموافقة على باقى العناصر، ويشير إختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٥)، بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع الأهداف لها تأثيرات هامة.

٢- إختبار فريد مان.

جدول رقم (٢٩)  
إختبار فريد مان

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العناصر
	٣,٣٤	١- يعتبر المحاسب القانوني مسئولاً مسئولية مطلقة عن تقديم خدمات التأكيد.
	٥,٢٣	٢- يحكم مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد خطاب الإرتباط الموقع مع العميل.
	٥,١٢	٣- ربط الأداء المهني للمراقب بإيمانه وعقيدته يجعله يؤدي واجبه على الوجه اللائق وهو ما يزيد من كفاءة وفعالية المراجعة، ويضمن دقتها، ويوفر الثقة والاطمئنان للمستفيدين منها، ويقلل من الحاجة إلى المساءلات القانونية المدنية منها والجنائية والتأديبية.
	٥,٥٣	٤- المحاسب القانوني مسئول مسئولية مدنية عما قدم من أعمال حيال إخلاله بالتزام تعهد بإنجازه فى عقد خدمة التأكيد الذى يبرمه مع عميله سواء كان العقد مكتوباً أو فى شكل خطاب أو مستنتجاً عن طريق القياس ويشترط لتحمله تلك المسئولية وجود عقد مع وجود إهمال أو خطأ من جانب المحاسب القانوني فى تنفيذه، كما أنه ينتج عن إهمال المحاسب القانوني فى تأدية واجباته إضرار بالعميل ويجعله يستحق تعويضاً عن ذلك.
**٠,٠٠٠	٤,٣٠	٥- لا يعتبر المحاسب القانوني مسئولاً فى حالة أن يكون الإهمال فى الأصل نتيجة تقصير أو إهمال من جانب العميل نفسه.
	٥,٣٢	٦- فى حالة تعدد مقدمى خدمة التأكيد فإن مسئوليتهم عن تعويض الضرر تُعد مسئولية تضامنية.
	٥,٨٥	٧- يتعرض المحاسب القانوني للمسئولية الجنائية إذا ارتكب جريمة من الجرائم التى نص عليها قانون معين، أو قيامه بتضليل أو الاشتراك فى تضليل أحد الأطراف بغرض تحقيق منافع شخصية لنفسه أو الغير؛ أى علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها عند تقديم خدمات التأكيد (مثل الإفصاح عن معلومات بخلاف الواقع على الموقع الإلكتروني العميل).
	٥,٨٦	٨- يتعرض المحاسب القانوني للمسئولية التأديبية عند خروجه عن مقتضى الواجب المهني وذلك بارتكابه خطأ مهنياً يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليده المهنة (مثل وضع اسمه على تقرير خاص بخدمات تأكيد لم يقم بها، أو أن يبدي رأياً مخالفاً لما حصل عليه نتيجة قيامه بخدمات التأكيد).
	٤,٤٦	٩- نظراً للعلاقة ثلاثية الأطراف عند تقديم خدمات التأكيد فيمكن أن يتحمل تلك المسئولية بعض أو كل الأطراف الثلاثة.

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق: أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية لآراء المستقصى منهم حول معيار مسؤولية المراجع الوكيل تجاه عميله الموكل عند قيامه بخدمات التأكيد، وأعلى متوسط للرتب تمثل في العبارة الثامنة، بينما أقل متوسط للرتب تمثل في العبارة الأولى وهذا يعني أنه لا يعتبر المحاسب القانوني مسؤولاً مسؤولية مطلقة عن تقديم خدمات التأكيد.

٣- إختبار كروسكال - والس.

جدول رقم (٣٠)  
إختبار كروسكال - والس

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٠٠١	١٤٣,٣٩	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١- يعتبر المحاسب القانوني مسؤولاً مسؤولية مطلقة عن تقديم خدمات التأكيد.
	١٥٣,٥٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٠٢,٣٠	٣٧	الشركات	
	١٢٥,٤٥	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٠١,٨٥	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	٩٥,١٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠١٧	١٢٥,٩٠	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٢- يحكم مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد خطاب الإرتباط الموقع مع العميل.
	١٠٩,١٨	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٧,٢٦	٣٧	الشركات	
	١١٦,٥٧	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٤٦,٩٢	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٦٦,٣٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠١	١١٥,١٥	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٣- ربط الأداء المهني للمراقب بإيمانه وعقيدته يجعله يؤدي واجبه على الوجه اللائق وهو ما يزيد من كفاءة وفعالية المراجعة، ويضمن دقتها، ويوفر الثقة والاطمئنان للمستفيدين منها، ويقلل من الحاجة إلى المساءلات القانونية المدنية منها والجنائية والتأديبية.
	١١٣,٩٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٦٢,٤٥	٣٧	الشركات	
	١٣٤,٥١	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٣٣,٠٤	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٦٩,٩٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٠	١٠٦,٧٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٤- المحاسب القانوني مسئول مسؤولية مدنية عما قدم من أعمال حيال إخلاله بالتزام تعهد بإنجازه في عقد خدمة التأكيد الذي يبرمه مع عميله سواء كان العقد مكتوباً أو في شكل خطاب أو مستنتجاً عن طريق القياس ويشترط لتحمله تلك المسؤولية وجود عقد مع وجود إهمال أو خطأ من جانب المحاسب القانوني في تنفيذه، كما أنه ينتج عن إهمال المحاسب القانوني في تأدية واجباته وإضرار بالعميل ويجعله يستحق تعويضاً عن ذلك.
	١٣٥,٧٤	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٨,٣٠	٣٧	الشركات	
	١٣٩,١٤	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٥١,٠٦	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٦١,٦٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	
٠,٠٠٠	١٢٥,٦١	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٥- لا يعتبر المحاسب القانوني مسؤولاً في حالة أن يكون الإهمال في الأصل نتيجة تقصير أو إهمال من جانب العميل نفسه.
	١١٨,٠٩	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٤,٠٩	٣٧	الشركات	
	٨٨,٧٨	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٥٨,٥٨	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٧٦,٠٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٠٠٩	١١٤,٢٥	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٦- في حالة تعدد مقدمى خدمة التأكيد فإن مسؤوليتهم عن تعويض الضرر تُعد مسؤولية تضامنية.
	١٢٢,٣٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٨,٩٥	٣٧	الشركات	
	١٣٤,٠٨	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٤٣,٦٣	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٦٩,٥٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٢٥	١١٥,٥٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٧- يتعرض المحاسب القانونى للمسئولية الجنائية إذا ارتكب جريمة من الجرائم التى نص عليها قانون معين، أو قيامه بتضليل أو الاشتراك فى تضليل أحد الأطراف بغرض تحقيق منافع شخصية لنفسه أو الغير؛ أى علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها عند تقديم خدمات التأكيد (مثل الإفصاح عن معلومات بخلاف الواقع على الموقع الإلكتروني العميل).
	١٢٧,٣١	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٤,٦٥	٣٧	الشركات	
	١٣٠,٥٤	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٤٦,٢٣	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٦٢,٢٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٧٠	١١٧,٧٣	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٨- يتعرض المحاسب القانونى للمسئولية التأديبية عند خروجه عن مقتضى الواجب المهني وذلك بارتكابه خطأ مهنيًا يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليده المهنية (مثل وضع اسمه على تقرير خاص بخدمات تأكيد لم يقم بها، أو أن يبدي رأياً مخالف لما حصل عليه نتيجة قيامه بخدمات التأكيد)
	١٢١,٠٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٨,٨٢	٣٧	الشركات	
	١٤٧,٩١	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٣٦,٤٢	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٥٢,٤٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٠٠	١١٣,٤٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٩- نظرا للعلاقة ثلاثية الأطراف عند تقديم خدمات التأكيد فيمكن أن يتحمل تلك المسؤولية بعض أو كل الأطراف الثلاثة.
	١٠٤,٦٦	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٩,٥١	٣٧	الشركات	
	١٣٦,٣٨	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٥٠,٦٠	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٧٨,٣٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	

\*\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية للعديد من العناصر أقل من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك إتفاقاً فى آراء المستقصى منهم حول مسؤولية المحاسب القانونى المدنية عن إخلاله بالتزام تعهد بإنجازه فى عقد خدمة التأكيد الذى يبرمه مع عميله ويشترط لتحمله تلك المسؤولية وجود عقد مع وجود إهمال سبب إضراراً بالعميل ويجعله يستحق تعويضاً عن ذلك، كما أنه لا يعتبر المحاسب القانونى مسئولاً فى حالة أن يكون الإهمال فى الأصل نتيجة تقصير أو إهمال من جانب العميل نفسه، ونظراً للعلاقة ثلاثية الأطراف عند تقديم خدمات التأكيد فيمكن أن يتحمل تلك المسؤولية بعض أو كل الأطراف الثلاثة، كما أن من العناصر، أكبر من ٠,٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً فى آراء فئات العينة.

## السؤال الثاني:

هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية لحماية المحاسب القانوني من المسؤوليات المختلفة.

١- توصيف آراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

جدول رقم (٣١)

توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية

مستوى المنوية لإختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	العناصر
٠,٠٠,***	٠,٤٣٩	٤,٧٧١	٢٥٨	١- الالتزام بمبادئ ومعايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى عند مراجعة القوائم والتقارير المالية وأداء خدمات التأكيد.
٠,٠٠,***	٠,٤٤٥	٤,٧٧٥	٢٥٨	٢- الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني، ومن أهمها الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية.
٠,٠٠,***	٠,٧٤٢	٤,٥٥٨	٢٥٨	٣- الإفصاح عن جميع المعلومات التي يتوقع مستخدمو خدمة التأكيد الإطلاع عليها، وذلك يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.
٠,٠٠,***	٠,٥٨٢	٤,٦٤٧	٢٥٨	٤- الأخذ في الاعتبار مظاهر إستقلالية المحاسب القانوني عند تعيينه وتحديد أتعابه وسلوكه المهني.
٠,٠٠,***	٠,٥٨٠	٤,٥٨٩	٢٥٨	٥- الأخذ في الاعتبار مظاهر إستقلالية المحاسب القانوني ومدى الاعتماد على أتعاب العميل.
٠,٠٠,***	٠,٩١٢	٤,٣٤١	٢٥٨	٦- الشك في استقلال المحاسب القانوني وهو ما يزيد من احتمالات وجود أساليب إدارة الأرباح.
٠,٠٠,***	٠,٧١٢	٤,٤٨٨	٢٥٨	٧- ينبغي على المحاسب القانوني الحصول على إقرارات من الطرف المسئول حسبما يكون ذلك ملائماً أو متاحاً.
٠,٠٠,***	٠,٨٤٨	٤,٢٧١	٢٥٨	٨- تخفض المصادقة المكتوبة من إمكانية حدوث سوء فهم بين المحاسب القانوني والطرف المسئول (سواء كانت المصادقة إيجابية أو سلبية أو عمياء).
٠,٠٠,***	١,٥٠٤	٣,٤٣٤	٢٥٨	٩- الإشارة إلى استخدام عمل الخبير يحد من مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد.
٠,٠٠,***	٠,٩٢٨	٤,٢١٣	٢٥٨	١٠- دراسة وتقييم استخدام عمل الخبير لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها، مما يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.
	٠,٧٦٩	٤,٤٠٩	٢٥٨	الوسط العام

\*\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

يتضح من الجدول السابق أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على مجموعة المتطلبات الأساسية

المذكورة أعلاه لحماية المحاسب القانوني من المسؤوليات المختلفة، وذلك لكل المزايا (العناصر) محل الاستقصاء وهو ما يشير إليه الوسط الحسابي الإجمالي كذلك، ويشير إختبار "ت" إلى أن النتائج أقل من مستوى معنوية (٠,٥)، بمعنى أن كل الفروق معنوية وجميع العوامل لها تأثيرات هامة.

٢- إختبار فريد مان:

جدول رقم (٣٢)  
إختبار فريد مان

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العناصر
٠,٠٠٠,٠٠٠*	٦,٥٨	١- الالتزام بمبادئ ومعايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى عند مراجعة القوائم والتقارير المالية وأداء خدمات التأكيد.
	٦,٥٩	٢- الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني، ومن أهمها الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية.
	٥,٨٦	٣- الإفصاح عن جميع المعلومات التي يتوقع مستخدمو خدمة التأكيد الإطلاع عليها، وذلك يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.
	٦,١١	٤- الأخذ في الاعتبار مظاهر إستقلالية المحاسب القانوني عند تعيينه وتحديد أتعابه وسلوكه المهني.
	٥,٨٤	٥- الأخذ في الاعتبار مظاهر إستقلالية المحاسب القانوني ومدى الاعتماد على أتعاب العميل.
	٥,١٩	٦- الشك في استقلال المحاسب القانوني وهو ما يزيد من احتمالات وجود أساليب إدارة الأرباح.
	٥,٥٠	٧- ينبغي على المحاسب القانوني الحصول على إقرارات من الطرف المسئول حسبما يكون ذلك ملائماً أو متاحاً.
	٤,٨٢	٨- تخفض المصادقة المكتوبة من إمكانية حدوث سوء فهم بين المحاسب القانوني والطرف المسئول (سواء كانت المصادقة إيجابية أو سلبية أو عمياء).
	٣,٧٤	٩- الإشارة إلى استخدام عمل الخبير يحد من مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد.
	٤,٧٧	١٠- دراسة وتقييم استخدام عمل الخبير لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها، مما يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.

\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥، مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية لآراء المستقصى منهم حول مجموعة المتطلبات الأساسية لحماية المحاسب القانوني من المسؤوليات المختلفة والمذكورة أعلاه، وأن أعلى متوسط للرتب تمثل في العبارة الثانية (الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني، ومن أهمها الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية)، بينما كان أقل متوسط للرتب متمثلاً في العبارة التاسعة.

٣- إختبار كروسكال - والس.

جدول رقم (٣٣)  
إختبار كروسكال - والس

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,٢٠٦	١٢٦,٦٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١- الالتزام بمبادئ ومعايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى عند مراجعة القوائم والتقارير المالية وأداء خدمات التأكيد.
	١١٦,٤٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٠,٧٠	٣٧	الشركات	
	١٢٦,٠٩	٣٧	مستخدمي خدمات التأكيد	
	١٣٨,٣١	٢٦	الجهاز المركزي للمحاسبات	
	١٤٩,٤٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالي	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,١٣٨	١٢٥,٧٩	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٢- الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني، ومن أهمها الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية.
	١١٤,٨٨	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٦,٣٢	٣٧	الشركات	
	١٤٢,٤٧	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٢٧,٥٨	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٤٨,٥٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٧٧	١٢٣,٠٥	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٣- الإفصاح عن جميع المعلومات التى يتوقع مستخدمو خدمة التأكيد الإطلاع عليها، وذلك يخفف عبء المسئولية من على عاتق المحاسب القانونى.
	١١١,٥٨	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٤,٥١	٣٧	الشركات	
	١٤٤,٥٣	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٤٠,٣٣	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٥٣,٣٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,١٠١	١٢٣,٠٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٤- الأخذ فى الاعتبار مظاهر إستقلالية المحاسب القانونى عند تعيينه وتحديد أتعابه وسلوكه المهني.
	١١٥,٣١	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٥,٧٢	٣٧	الشركات	
	١٤٧,٠٤	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٢٩,٥٦	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٥٢,٨٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٢٩	١١٩,٥٧	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٥- الأخذ فى الاعتبار مظاهر إستقلالية المحاسب القانونى ومدى الاعتماد على أتعاب العميل.
	١١٢,٦٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٠,٧٢	٣٧	الشركات	
	١٤٨,٦٤	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٣٨,٦٥	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٥١,٩٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٥٧	١٢١,٨٤	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٦- الشك فى استقلال المحاسب القانونى وهو ما يزيد من احتمالات وجود أساليب إدارة الارباح.
	١٠٨,٧٩	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤١,٧٢	٣٧	الشركات	
	١٤٢,٣٦	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٤٢,١٩	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٥٣,٤٣	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٤٨	١٣٠,٣٥	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٧- ينبغى على المحاسب القانونى الحصول على إقرارات من الطرف المسئول حسيما يكون ذلك ملائما أو متاحاً.
	١٠٣,٢٤	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٨,٧٣	٣٧	الشركات	
	١٢٤,٩٣	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٤٧,٩٢	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٥٠,٢٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	

مستوى المعنوية	متوسط الرتب	العدد	فئات العينة	العناصر
٠,١٥٨	١٢١,٥٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٨- تخفض المصادقة المكتوبة من إمكانية حدوث سوء فهم بين المحاسب القانوني والطرف المسئول (سواء كانت المصادقة إيجابية أو سلبية أو عمياء)
	١١٤,٤٥	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٣٧,٢٧	٣٧	الشركات	
	١٤٩,٨٠	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٣٥,٣٥	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٤٤,٨٠	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٤٥٥	١٢٩,١٦	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٩- الإشارة إلى استخدام عمل الخبير يحد من مسئولية المحاسب القانونى عن خدمات التأكيد.
	١٣٨,٦٨	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٤٣,٣٦	٣٧	الشركات	
	١٢٦,٦٥	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١١٣,٦٠	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٠٧,٧٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	
٠,٠٢٤	١٢٣,٦٩	١٠٣	المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٠- دراسة وتقييم استخدام عمل الخبير لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها، مما يخفف عبء المسئولية من على عاتق المحاسب القانونى.
	١٠٤,٧٠	٤٠	أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة	
	١٥٣,٥٤	٣٧	الشركات	
	١٤٣,٦٢	٣٧	مستخدمى خدمات التأكيد	
	١٢٦,٤٤	٢٦	الجهاز المركزى للمحاسبات	
	١٤٦,٦٧	١٥	الهيئة العامة للرقابة المالية	
		٢٥٨	الإجمالى	

\*\*دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لمعظم العناصر أكبر من ٠,٠٥، وهذا يدل على أن هناك إتفاقاً فى آراء المستقصى منهم حول مجموعة المتطلبات الأساسية لحماية المحاسب القانونى من المسئوليات المختلفة، من الالتزام بمبادئ ومعايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى ومبادئ وقواعد السلوك المهني، والمذكوره أعلاه، أما باقى العناصر، أقل من ٠,٠٥ وهذا يدل على أن هناك اختلافاً فى آراء فئات العينة.

ومن خلال تحليل نتائج الردود على أسئلة المجموعة الثالثة ثبتت صحة الفرض الثالث والذي ينص على أنه " تزداد احتمالات قيام المحاسب القانونى بالتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التى تطبقها الإدارة، إذا أدرك أن هناك احتمالات لتعرضه للمسئولية القانونية حالة عدم الإقرار عن هذه الممارسات".

## - خلاصة الفصل الثالث -

تناول الباحث في هذا الفصل الدراسة الميدانية من حيث الهدف من الدراسة وفروضها وأسلوب الدراسة والذي إرتكز على قائمة الإستقصاء وتتضمن أسئلة يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، وكذلك إجراء المقابلات الشخصية مع بعض أفراد العينة لشرح مضمون الاسئلة والرد على أية استفسارات لضمان دقة وسلامة الإجابة عليها، وتم جمع البيانات من مجتمع الدراسة والذي شمل ست فئات وهى: المحاسبين القانونيين والمراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية تخصص المحاسبة والمراجعة، والشركات، ومستخدمى خدمات التأكيد، والجهاز المركزى للمحاسبات، والهيئة العامة للرقابة المالية.

وقد قام الباحث بتوزيع إستمارات الاستقصاء على الفئات الست باستخدام وسائل توزيع متعددة مع استلام الردود وفرز الاستمارات لتحديد الصالح منها لإجراء التحليل الإحصائى.

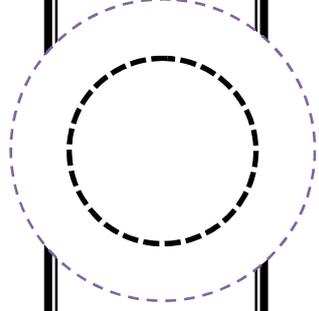
ولقد استعان الباحث عند تحليل البيانات ببرنامج حزمة التحليل الإحصائى للعلوم الاجتماعية ( Statistical Package for Social Sciences)، وبعد إجراء التحليل الإحصائى ظهرت نتائج التحليل الإحصائى كما يلى:

### أولاً: نتائج تحليل الثبات والصدق:

اتضح للباحث بعد إجراء التحليل الإحصائى على جميع الإجابات الواردة بقائمة الاستقصاء محل التحليل، وكذلك الإجابات الواردة على كل فرض على حده أن هناك درجة قوية ومقبولة من التناسق الداخلى بين أسئلة القائمة ككل، وكذلك لكل فرض من فروض البحث، مما يعنى إمكانية الاعتماد عليها، وتعميم نتائج الدراسة الميدانية.

**ثانياً: نتائج التحليل الإحصائى لفروض البحث ووفقاً لما أشار إليه التحليل باستخدام الأساليب المذكورة تم قبول فروض الدراسة الميدانية حيث ثبت أنه :**

- ١- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قيام المحاسب القانونى بخدمات التأكيد وفرصة الإدارة في انتهاج أساليب إدارة الأرباح.
- ٢- يؤدى توافر بعض المتطلبات المهنية في المحاسب القانونى إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاولين وإكسابهم المعرفة التى تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح.
- ٣- تزداد احتمالات قيام المحاسب القانونى بالتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التى تطبقها الإدارة، إذا أدرك أن هناك احتمالات لتعرضه للمسئولية القانونية حالة عدم الإقرار عن هذه الممارسات.



## النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج البحث.

ثانياً: توصيات البحث.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: نتائج البحث:

#### أ النتائج العامة للبحث:

فى ضوء ما أسفر عنه البحث الذى قام به الباحث بشقيه النظرى والميدانى يمكن عرض النتائج

العامة للبحث على النحو التالى:

- ١- يمكن للباحث أن يضع مفهوم خدمات التأكيد على أنها: " خدمات مهنية مستقلة يُوَدِّعُها المحاسب القانونى من خلال تقديم معلومات ضرورية مالية وغير مالية مرتبطة بها، بالإضافة إلى تحسين جودة تلك المعلومات وتعزيز درجة الثقة فيها باستخدام مقاييس معينة ومحددة، وذلك بهدف خدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة فى مرحلة صنع القرار "
- ٢- تزداد الخدمات التى يقدمها المحاسب القانونى نتيجة التوسع الأفقى فى خدمات التأكيد وتحتاج دعماً من الباحثين والجمعيات والهيئات المهنية والعلمية لإرساء قواعدا وتطويرها، حيث أن وجود خدمات التأكيد وأداءها بالشكل الملائم له تأثير فعال على تنشيط سوق الخدمات المهنية فى مصر، بالإضافة إلى دورها فى الحد من مخاطر التقنية الحديثة، حيث أن لخدمات التأكيد دور جوهري فى تحقق مصداقية المعلومات المحاسبية فى ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.
- ٣- يمكن للباحث أن يضع مفهوم ممارسات إدارة الأرباح على أنها: " تشير إلى التدخل المُتعمد من قبل الإدارة أو الطرف المسئول أو معدى القوائم المالية سواء عند تطبيق المعايير، أو عند اتخاذ قرارات تشغيلية أو تمويلية أو استثمارية وذلك بهدف الوصول إلى رقم الربح المُحقق المرغوب فيه على خلاف الواقع والذى يُحقق المصالح الذاتية لها".
- ٤- تأدية خدمات التأكيد وفق مقاييس محددة معينة، وفى ظل متطلبات أدائها يُوَدِّعُ إلى تحقق قدر ملائم من الثقة للمستثمرين ومتخذى القرارات وتُحسن من جودة خدمات التأكيد، وتعمل على تضيق فجوة التوقعات لدى مستخدمى خدمات التأكيد من ناحية، وتُوَدِّعُ إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح من ناحية أخرى، بالإضافة إلى دور تلك الخدمات فى الحد من أحداث الغش والتضليل فى التقارير المالية وبالتالي الحد من الأزمات المالية العالمية التى توالى حدوثها فى الأونة الأخيرة.
- ٥- توجد العديد من المهارات اللازمة للممارسة الجيدة عند أداء خدمات التأكيد عامة، ولتحقيق المستوى المتميز علمياً، ومهنياً، وأخلاقياً، وتقنياً.
- ٦- هناك العديد من المهارات الفنية والوظيفية التى تُمكن المحاسب من معرفة أصول المحاسبة والمراجعة، وتكوين خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء ومن ثم تحسين جودة خدمات التأكيد للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- ٧- إن توافر المهارات الشخصية لدى القائم بخدمة التأكيد يؤدي إلى جودة تلك الخدمات، كما أن مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم تمكن المحاسب القانوني من العمل مع الآخرين في اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة، وتطوير تلك المهارات يمكنه من التعلم، وتهذيب سلوكه، وتغيير اتجاهاته، واستقبال ونقل المعلومات بفعالية، وصياغة الأحكام المعقولة بخصوص خدمات التأكيد.
- ٨- إن معيار مسؤولية المحاسب القانوني كوكيل تجاه عميله "الموكل"، أو الطرف الثالث، هو اتخاذ معيار الرجل المهني المعتاد في المجال كأساس تقاس عليه المسؤولية، فإذا أهمل وكان هو السبب في هذا الإهمال وليس كنتيجة غير مباشرة لإهمال من جانب الموكل نفسه، فإن مقياس الإهمال هو الخروج عن تصرف المهني المعتاد لو عهد إليه القيام بتلك الخدمة.
- ٩- توجد العديد من المحددات التي تتحكم في مدى مسؤولية المحاسب القانوني عن تقديم خدمات التأكيد، مع الأخذ في الاعتبار اتساع نطاق المستفيدين من خدمات التأكيد خصوصاً مع تطبيقات واستخدام تقنية المعلومات على نطاق واسع وعالمي أحياناً.
- ١٠- لا يعتبر المحاسب القانوني مسؤولاً مسؤولية مطلقة عن تقديم خدمات التأكيد، حيث يحكم مسؤوليته عن خدمات التأكيد خطاب الإرتباط الموقع مع العميل، وفي حالة تعدد مقدمي خدمة التأكيد فإن مسؤوليتهم عن تعويض الضرر تعد مسؤولية تضامنية، ونظراً للعلاقة ثلاثية الأطراف عند تقديم خدمات التأكيد فيمكن أن يتحمل تلك المسؤولية بعض أو كل الأطراف الثلاثة، حيث لا يعتبر المحاسب القانوني مسؤولاً في حالة أن يكون الإهمال في الأصل نتيجة تقصير أو إهمال من جانب العميل نفسه.
- ١١- إن الالتزام بمبادئ ومعايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى عند أداء خدمات التأكيد، والالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني، ومن أهمها الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية، والإفصاح، يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.
- ١٢- إن ربط الأداء المهني للمحاسب القانوني بإيمانه وعقيدته يجعله يؤدي واجبه على الوجه اللائق وهو ما يزيد من كفاءة وفعالية الخدمة المقدمة، ويضمن دقتها، ويوفر الثقة والاطمئنان للمستفيدين منها، ويقلل من الحاجة إلى المساءلات القانونية المدنية منها والجنائية والتأديبية.
- ١٣- ينبغي على المحاسب القانوني لتخفيف عبء المسؤولية عن عاتقه، ولتقليل المخاطر المرتبطة بمسؤوليته عن أدائه لخدمات التأكيد، أن يقوم بتقييم المخاطر المرتبطة بقبوله تقديم هذه الخدمة بعناية، مع تحديد شروط تقديم الخدمة في خطاب التكليف بدقة، واستخدام اللغة التحذيرية عند التقرير عن أداء هذه الخدمة، مع تحديد المستخدمين المرتقبين إن أمكن.
- ١٤- يواجه المحاسب القانوني نوعين من المسؤولية المدنية عن أدائه لخدمات التأكيد وهما مسؤوليته أمام العميل ومسؤوليته أمام الطرف الثالث حيث يصبح مسؤولاً عن أي ضرر نتيجة الإهمال أمام تلك الجهات، فضلاً عن إتساع نطاق المستفيدين من خدمات التأكيد.

**ب نتائج فروض البحث:**

- فى ضوء ما خلّص إليه الباحث يمكن عرض نتائج البحث على النحو التالى:
- ١- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قيام المحاسب القانونى بخدمات التأكيد وفرصة الإدارة فى انتهاج أساليب إدارة الأرباح، مما يثبت صحة الفرض الأول.
  - ٢- يؤدى توافر بعض المتطلبات المهنية فى المحاسب القانونى إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاولين وإكسابهم المعرفة التى تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح، مما يثبت صحة الفرض الثانى.
  - ٣- يُعد المحاسب القانونى مسئولاً عما يقدم من خدمات التأكيد، كما تزداد احتمالات قيام المحاسب القانونى بالتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التى تطبقها الإدارة، إذا أدرك أن هناك احتمالات لتعرضه للمسئولية القانونية حالة عدم الإقرار عن هذه الممارسات، مما يثبت صحة الفرض الثالث.

**ثانياً: توصيات البحث****أ التوصيات العامة للبحث:**

- بناءً على النتائج السابقة يوصى الباحث بما يلى:
- أولاً: ضرورة زيادة التأهيل العلمى والعملى للمحاسبين القانونيين ومساعدتهم للقيام بأداء خدمات التأكيد والتى أصبحت ضرورة فى ظل التطورات الاقتصادية والتقنية، وذلك من خلال إلزام المحاسب القانونى بالحصول على الشهادات المهنية التى تمكنه من أداء تلك الخدمات فى ظل التطورات التقنية.
- ثانياً: ضرورة تطوير التشريعات الحالية لتوضيح المسئولية القانونية للمحاسب القانونى عند أداء هذه الخدمات وذلك بصدر تشريع لتحديد وتوضيح تلك المسئولية ونطاقها ومداه.
- ثالثاً: ضرورة تطوير قواعد السلوك المهنى لدى المنظمات المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة لتتناسب مع التحديات الجديدة المترتبة على أداء هذه الخدمات، والحث على ربط الأداء المهنى للمحاسب القانونى بإيمانه وعقيدته مما يجعله يؤدى واجبه على الوجه اللائق، وذلك من خلال ندوات فكرية من الجهات القائمة على المهنة تتبنى هذا الفكر.
- رابعاً: ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبى فى الجامعات لتتضمن كيفية القيام بأداء هذه الخدمات الجديدة مع التوسع فى استخدام الحاسبات فى مجال المحاسبة والمراجعة، وذلك بعمل ورش عمل فى الواقع العلمى للطلاب لتطوير معارفهم وتوسيع مداركهم تجاه الواقع العلمى، كما يوصى الباحث المنظمات والجهات المسئولة عن مهنة المراجعة فى مصر بإعداد برامج تدريبية لتأهيل المحاسب القانونى علمياً وعملياً لممارسة خدمات التأكيد بالإستعانة بالإرشادات التى أصدرها الاتحاد الدولى للمحاسبين.
- خامساً: ضرورة إلمام المحاسب القانونى بالمعارف اللازمة لأداء هذه الخدمات حتى وإن كان يستعين ببعض الخبراء إلا أن ذلك ضرورى لمراقبة جودة أداء الخبير لهذه الأعمال، وذلك من خلال الإطلاع والمعرفة المستمرة للمراجع بالمجالات المختلفة المرتبطة بخدمات التأكيد.

سادساً: التنسيق بين الجامعات المصرية والشركات ومكاتب المراجعة المسجلة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية والملزمة بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة من أجل التعريف بخدمات التأكيد ودورها فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بالإلزام بتحديد حد أدنى لجودة مخرجات خدمات التأكيد من خلال جهة مكونة من الأطراف السابقة.

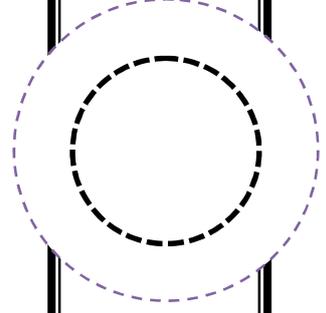
سابعاً: عدم الاكتفاء بدرجة البكالوريوس لخريجى قسم المحاسبة بكلية التجارة وإنما ضرورة مواصلة التعليم المستمر والحصول على شهادات أعلى مثل الدبلومات العليا أو درجة الماجستير أو درجة الدكتوراه، أو الحصول على شهادات مهنية لمزاولة المحاسب القانونى لمهنة المراجعة، وخاصة بعد ظهور التحديات الحديثة وأنواع المراجعات المختلفة التى تواجه المحاسب القانونى فى مجال عمله ومن أهمها خدمات التأكيد التى تتطور فترة بعد أخرى، خاصة فى ظل التطورات التقنية.

ثامناً: يوصى الباحث الأجهزة القائمة على إصدار معايير المراجعة بإصدار معايير جديدة يسترشد بها المحاسبون القانونيون عن القيام بخدمات التأكيد وتكون هذه الإرشادات والمعايير مواكبة للتطورات والاتجاهات الحديثة فى مهنة المراجعة مع التطورات التقنية العالمية الحالية.

تاسعاً: يوصى الباحث بضرورة قيام المحاسبين القانونيين بتطوير أدائهم فى تقديم خدمات تأكيد الثقة فى التبادل الإلكتروني للمعلومات ونظم المعلومات، وكذا خدمات تأكيد الثقة فى المواقع التى تقوم بنشر معلومات محاسبية على تلك المواقع، والنماذج التى تسهل لهم أداء مهامهم المتعلقة بتقديم تقرير بمنح الثقة فى نظم المعلومات والمواقع الإلكترونية على شبكات المعلومات.

#### ب- توصية بدراسات مستقبلية:

يوصى الباحث الدارسين بمزيد من الأبحاث والدراسات التى تتضمن تطوير معايير المراجعة المرتبطة بخدمات التأكيد، بحيث يكون هناك معايير مقترحة خاصة بها يسترشد بها المحاسبون القانونيون عند أداء تلك الخدمات، والتوسع فى إجراء أبحاث لتحديد دور الوازع الدينى لدى القائم بالخدمة المهنية فى جودة نتائج أعماله وخدمة أغراض متخذى القرارات، بالإضافة إلى إجراء أبحاث لتوعية المحاسبين القانونيين بالدور الفعال لخدمات التأكيد، وتدعيم الثقة فى التقارير المالية المنشورة إلكترونياً، ودور تلك الخدمات فى تضيق فجوة التوقعات لدى مستخدمى خدمات التأكيد.



## مراجع البحث

أولاً: المراجع باللغة العربية.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية.

## مراجع البحث

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

#### ١- الكتب:

- د/ إبراهيم عبدالحفيظ عبدالمهادى، دراسات وبحوث علمية متقدمة فى المراجعة-بحوث علمية محكمة ومنشورة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٣-٢٠١٤.
- د/أحمد على إبراهيم، المحاسبة الإدارية، بدون ناشر، ٢٠٠٥.
- د/أحمد محمد نور، د/حسين أحمد عبيد، د/شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة فى مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- د/أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون **SARBANS – OXLEY**، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨.
- د/جلال الشافعى، أساليب الفحص الضريبي الحديثة، بدون ناشر، ٢٠٠٠.
- د/حامد طلبة محمد، أصول المراجعة ( الجزء الثانى )، بدون ناشر، ٢٠٠٣.
- \_\_\_\_\_، دراسات فى المراجعة ( الجزء الثانى )، بدون ناشر، ٢٠٠٤.
- \_\_\_\_\_، دراسات فى المراجعة، بدون ناشر، ٢٠١٢.
- د/رأفت رضوان، عالم التجارة الإلكترونية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ١٩٩٩.
- د/سعد سعود الكريانى، كيف أصبحوا عظماء، بدون ناشر، الطبعة الرابعة، ٢٠٠٦.
- د/سمير كامل محمد عيسى، أ/ حسام محمد رجب مبارك، دراسة تحليلية لخدمة إضفاء الثقة على المواقع التجارية عبر شبكة المعلومات الدولية فى ظل مبادئ معهدى المحاسبين القانونيين الأمريكى والكندى، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤.
- د/سهير شعراوى جمعة، المراجعة ممارسة مهنية ومسئولية قانونية، الطبعة الثالثة، بدون ناشر، ٢٠٠٢.
- \_\_\_\_\_، أصول المراجعة، الطبعة السابعة، بدون ناشر، ٢٠٠٣.
- د/طارق عبدالعظيم أحمد، دراسات وبحوث فى المراجعة المتقدمة، بدون ناشر، ٢٠٠٥.
- د/عادل طه فايد، أسواق الأوراق المالية (البورصات) وصناديق الاستثمار، مكتبة عين شمس، القاهرة، ٢٠٠٣.
- \_\_\_\_\_، محاسبة التكاليف الإدارية - نظرة شمولية متعمقة، مكتبة عين شمس، القاهرة، ٢٠١٢.
- د/ عبد الفتاح محمد قنديل، د/ فريد نجيب جرجس، "الإحصاء الوصفى"، بدون ناشر، ٢٠١٠.
- د/عبد الوهاب نصر على، د/شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات فى بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٤.
- د/عبد الوهاب نصر على، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث بعنوان: دور آليات المراجعة فى تفعيل حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٩.
- \_\_\_\_\_، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الرابع بعنوان: المراجعة وحوكمة الشركات ومسئوليات مراقب الحسابات فى مواجهة الأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٩.
- د/محمد سعيد الشناوى، أساسيات المراجعة، بدون ناشر، ٢٠٠٤.
- د/محمد عبد العزيز حجازى، مراجعة القوائم المالية والخدمات الاستشارية لمراقب الحسابات، بدون ناشر، القاهرة، ٢٠٠٢.
- د/وفاء يحيى أحمد حجازى، مبادئ المراجعة، بدون ناشر، بدون سنة نشر.

## ٢- الدوريات:

- د/الرفاعي إبراهيم مبارك، دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الربح- دليل استقرائي من البيئة المصرية، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٢)، سنة ٢٠٠٣.
- **المرجع**، نشرة دورية داخلية يصدرها قسم البحوث بمكتب (مزارز) مصطفى شوقي وشركاه: الإصدارات التالية:
  - عناصر القوائم المالية الختامية المقدمة للاستخدام العام، السنة (٢٠)، العدد(٧٩)، أبريل ٢٠٠٤.
  - الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة في سوق رأس المال المصري وفقا لدراسات الهيئة العامة لسوق المال، السنة (٢١)، العدد(٨٦)، يناير ٢٠٠٦.
  - طبيعة خدمات المراجعة، السنة (٢٣)، العددان (٨٩،٩٠)، أكتوبر ٢٠٠٦ - يناير ٢٠٠٧.
  - الأزمة المالية العالمية وحوكمة الشركات، السنة (٢٥)، العدد (٩٩)، أبريل ٢٠٠٩.
  - المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات، السنة (٢٥)، العدد(١٠٠)، يوليو ٢٠٠٩.
  - المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات الناشئة عن مخالفة القواعد التي تضمن الإستقلال والحيادة، السنة (٢٧)، العدد(١٠٦)، يناير ٢٠١١.
  - مخاطر المراجعة ومسئولياتها، السنة (٢٨)، العدد(١١١)، أبريل ٢٠١٢.
- د/آمال محمد محمد عوض، قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة ببنى سويف، جامعة القاهرة، العدد (٣)، ديسمبر ٢٠٠٣.
- \_\_\_\_\_، مصداقية المعلومات المحاسبية في إطار خدمات الثقة وأثرها في استقلال المراجع، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة اسكندرية، العدد (١)، المجلد (٤٢)، مارس ٢٠٠٥.
- د/حامد طلبه محمد، إطار مسؤولية المحاسب القانوني عن تقديم الخدمات المهنية، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة (٩)، العدد (٢)، ١٩٨٩.
- \_\_\_\_\_، الخدمات الضريبية، ومدى مسؤولية المحاسب القانوني عنها، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة (١٠)، العدد(١)، ١٩٩٠.
- د/خالد عبد المنعم لبيب، فجوة التوقعات بين احتياجات الواقع العملي لمهنة المحاسبة والمراجعة، والتأهيل الجامعي للمحاسبين: الأبعاد - المسببات - مقترحات العلاج (دراسة ميدانية تطبيقية)، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة ببنى سويف، جامعة القاهرة، السنة(١١)، المجلد(٢)، العدد(٣)، ديسمبر ٢٠٠١.
- \_\_\_\_\_، الخدمات بخلاف مهام المراجعة وحجم شركة المراجعة واستقلال المراجع الخارجي، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد(٢)، أبريل-يونيو ٢٠٠٤.
- د/سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، العدد (٢)، المجلد رقم (٤٥)، يوليو ٢٠٠٨.
- د/عادل طه فايد، مراجعة دراسات جدوى المشروعات الاستثمارية واختبار مدى ملاءمة الأنظمة الخبيرة للتطبيق، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة (١٦)، العدد (١)، ١٩٩٦.
- د/عيد محمود حميدة، أثر الإفصاح الالكتروني للمعلومات المحاسبية على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الالكترونية، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة (٢٢) العدد (١) سنة ٢٠٠٢.

- د/محمد أحمد إبراهيم خليل، مؤشرات إدارة الأرباح في الوحدة الاقتصادية وكيفية الحد من سلبياتها - دراسة نظرية تطبيقية، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق، السنة (٢٥)، العدد(٢)، سنة ٢٠٠٥.
- د/مدثر طه أبو الخير، إدارة الريج المحاسبي في الشركات المصرية دليل ميداني من المتغيرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٢)، ١٩٩٩.
- أ/ محمد يحيى، عناصر عملية التأكد، *مجلة المحاسب*، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد (٤١)، أكتوبر ٢٠١٢.
- د/مصطفى راشد العبادى، مسئولية مراجعى الحسابات بشأن دراسة وإكتشاف والتقرير عن الغش في القوائم المالية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد (١)، العدد (٢)، ٢٠٠٨.
- د/ناصر خليفة عبدالمولى، مسئولية مراجع الحسابات عن خدمات التأكيد طبقا لمعايير المراجعة الدولية، *مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة- جامعة بنى سويف*، العدد (٣)، ديسمبر، ٢٠٠٧.
- د/ناظم حسن رشيد، دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الالكترونية، *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد (٧)، العدد (٢٣)، ٢٠١١.
- د/هشام حسن عواد المليجى، فعالية القياس المحاسبي للقيمة العادلة في ضوء المعيار الأمريكى (١٥٧) بالإشارة إلى الأزمة المالية العالمية- دراسة ميدانية، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة (٢٩)، العدد(١)، ٢٠٠٩.

### ٣- رسائل علمية غير منشورة:

- أ/ أحمد حامد محمود عبد الحليم، إستخدام الأساليب الكمية لتحقيق فعالية المراجعة التسويقية في ضوء تحرير التجارة الدولية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق- فرع بنها، ٢٠٠٤.
- أ/ أمل عبد الفضيل عطية محمد، إطار مقترح لمراجعة التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٠٦.
- أ/ سعود عوض ضاحى مطر، مدى مسئولية المراجع الخارجى عن إخفاء الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة والتصرفات غير القانونية وعدم التقرير عنها ( دراسة مقارنة لأحدث المعايير الدولية والمعايير الأمريكية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧.
- أ/سمير أحمد سليمان عواد صقر، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على قيمة الشركة- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٣.
- أ/صلاح الدين عبدالعليم إبراهيم، حدود الإعتراف بالأنشطة خارج الميزانية في المعايير المحاسبية وانعكاساتها على نتائج نشاط المشروعات- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٣.
- أ/ عماد محمد سعد الدين سيد أحمد الحشن، دراسة أثر تنظيم الخدمات بخلاف مهام المراجعة والتخصص الصناعى للمراجع على ممارسات إدارة الربحية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٠.
- أ/ ماجدة متولي محمد إبراهيم، دور مراقب الحسابات في تحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية في ضوء أساليب المحاسبة الابتكارية- دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٠.
- أ/ مجدي مليحي عبد الحكيم مليحي، مراجعة المشتقات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها، ٢٠٠٤.

- /محمد أحمد - رسالة دكتوراه في المحاسبة،
- / رسالة ماجستير في المحاسبة،
- أ/مصطفى سامى عبدالسميع، إطار مقترح لدور مراجع الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبتكارية في المعلومات ا عبر الإنترنت - رسالة ماجستير في المحاسبة
- /منى محمد على داود خدمات التأكيد: دراسة نظرية وميدانية لممارسات مراجعى الحسابات في مصر رسالة ماجستير في المحاسبة،
- / منى مغربى محمد استراتيجيه في رسالة ماجستير ،
- / محمد للمتغيرات التي تجاه الإلكتروني رسالة ماجستير في المحاسبة،
- / نهلة محمد تأثير في رسالة ماجستير في المحاسبة،
- /هبة بشير الطوخي مدخل مقترح للمحاسبة عن التوريق في ضوء المعايير المحاسبية للحد من آثار الأزمات العالمية - رسالة ماجستير في المحاسبة،

#### ٤- المؤتمرات والندوات :

- / اهيم طه عبدالوهاب، تطوير دور واداء المراجع الخارجى لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة بحث مقدم الى المؤتمر العلمى الرابع الريادة والإبداع - إستراتيجيات الأعمال فى مواجهة تحديات العولمة جامعة جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الفترة من -
- / جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - بحث مقدم الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة بالمملكة العربية السعودية- مهنة المحاسبة فى المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادى والعشرين، الفترة من الثلاثاء- - جماد الأخره
- / د/بتول محمد نورى، معايير المحاسبية الدولية فى الحد من الأزمة المالية العالمية بحث مقدم إلى المؤتمر العلمى الدولى السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات-الفرص-الآفاق)، نوفمبر
- / قياس جودة الإفصاح المحاسبى فى ظل المخاطر النظامية والإفصاح التطلعى لتعظيم قيمة المنشأة، بحث مقدم الى المؤتمر العلمى السنوى لقسم المحاسبة، عين شمس، بعنوان دور المحاسبة والمراجعة فى إدارة المخاطر المعاصرة، الفترة من -
- د/سالم عبد الله العتيبي، د/محمد فواز العميرى، خدمة فحص التأكيدات ودورها فى إضفاء الثقة على المعلومات فى سوق المال السعودية بحث مقدم الى المؤتمر الدولى الأول حول حوكمة الشركات المنظم من طرف جامعة الملك خالد بالمملكة العربية السعودية، الفترة من - نوفمبر

- / دور مراقب الحسابات في الحد من الآثار السلبية لظاهرة إدارة الربحية على جودة القوائم المالية للشركات المصرية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمى السنوى لقسم المحاسبة، عين شمس، "دور المحاسبة والمراجعة فى إدارة المخاطر المعاصرة"، الفترة من -
- / بحث مقدم الى المؤتمر العالمى الأول لحوكمة الشركات، بعنوان حوكمة الشركات الممارسات الحالية والآفاق المستقبلية، الفترة من - جماد الآخر
- /عبد الرحمن بن صالح الأطرم المسئولية الشرعية للمحاسب القانونى، بحث مقدم الى مؤتمر المحاسبة السعودى الدولى الثانى، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الفترة - ربيع الثانى
- /عصام عبد الهادى أبو النصر بحث مقدم الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة بالمملكة العربية السعودية- مهنة المحاسبة فى المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادى والعشرين، الفترة من الثلاثاء- - جماد الآخر
- /محمد الطيب على ا قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأداء المالى دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة فى سوق الأوراق المالية الليبى، بحث مقدم الى المؤتمر العلمى السنوى لقسم المحاسبة، عين شمس، "دور المحاسبة والمراجعة فى إدارة المخاطر المعاصرة"، الفترة من -
- /محمد على جبران العوامل المؤثرة فى جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين فى اليمن، بحث مقدم الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة بالمملكة العربية السعودية- مهنة المحاسبة فى المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادى والعشرين، الفترة من - - جماد الآخر
- /محمد يحيى، تقارير حوكمة الشركات - تقرير الشركة فى ضوء أفضل الممارسات ومتطلبات الجهات الرقابية، برنامج ورشة عمل التى نظمتها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بالتعاون مع الهيئة العامة للرقابة المالية بتاريخ فبراير
- / راشد العبادى، الدور المرتقب لمراقب الحسابات إزاء مراجعة الأداء البيئى للوحدات الإقتصادية: رؤية مستقبلية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمى السنوى الثالث "ما بعد الإصلاح المالى فى مصر: رؤية مستقبلية فى ضوء تحديات القرن الحادى والعشرين" الفترة من - نوفمبر،

#### ٥- مصادر من شبكة المعلومات الدولية :

- أ/ الجوهرة بنت حسن القحطاني، مسئولية المراجع بأنواعها المختلفة [WWW.netsolhost.com/molkhasat462316.doc](http://WWW.netsolhost.com/molkhasat462316.doc) فبراير
- الهيئة العامة للرقابة المالية، وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، كتاب دورى رقم (٦) لسنة ٢٠١٤ "بشأن التأكيد على واجبات مراقبي الحسابات المقيددين بسجلات الهيئة" [http://www.efsa.gov.eg/content/efsa\\_ar/efsa\\_news/efsa\\_128.htm](http://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/efsa_news/efsa_128.htm) ، تم الحصول عليه فى

- الهيئة العامة للرقابة المالية، الموافقة على تعديل ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة  
: [www.cma.gov.eg](http://www.cma.gov.eg) ، تم الحصول عليه في .
- / أحمد عبد المولى الصباغ وأخرو أساسيات المراجعة ومعاييرها - يوميات محاسب،  
<http://www.almohasb1.com> تم الحصول عليه في ديسمبر .
- / "التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS"  
[www.kutub.info/library/book/](http://www.kutub.info/library/book/) ، في ديسمبر .
- / رندة عطية بوفارس، المهارات الواجب توافرها في المحاسب ومجهوداته لتطويرها، رسالة ماجستير في المحاسبة،  
([http://www.Jps\\_dir.net](http://www.Jps_dir.net)) تم الحصول عليه في .
- / مدى قدرة مُدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية،  
رسالة ماجستير منشورة على شبكة المعلومات الدولية،  
نوفمبر .
- / محمد، خدمة التأكيد إضفاء الثقة في موقع العميل  
<http://vb.arabsgate.com/forumdisplay.php> تم الحصول عليه في .
- / معايير المراجعة الدولية ونظم المعلومات الالكترونية  
[http://www.Jps\\_dir.net](http://www.Jps_dir.net) عليه في .

#### ٦- القوانين:

- الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ( ) عن الهيئة العامة
- ( ) ( ) القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

#### ٧- المعايير:

- معايير المحاسبة المصرية، الهيئة الأميرية،
- المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى ( ) الأولى،

## ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

**1- Books:**

- Alvin A. Arens; Randal J. Elder and Mark S. Beasley, "**Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**", 14<sup>th</sup> Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2012.
- **International Federation of Accountants (IFAC)**, Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, IFAC, New York, 2008.
- O. Ray Whittington, "**Auditing and Attestation**", CPAexcel Exam Review 2014 Study Guide, John Wiley & Sons Inc, Hoboken, New Jersey, 2014.
- \_\_\_\_\_, "**Auditing and Attestation CPA Exam Review 2013-2014**", Volume 1: Outlines and Study Guide, 40<sup>th</sup> Edition, John Wiley & Sons Inc, Hoboken, New Jersey, 2013.
- \_\_\_\_\_, "**Financial Accounting and Reporting**", CPAexcel Exam Review 2014 Study Guide, John Wiley & Sons Inc, Hoboken, New Jersey, 2014.
- Timothy F. Gearty, et al, "**Auditing**", 2014 Edition, CPA Exam Review, Becker Education Development Corp., 2014.
- \_\_\_\_\_, "**Financial**", 2014 Edition, CPA Exam Review, Becker Education Development Corp., 2014.

**2- Periodicals:**

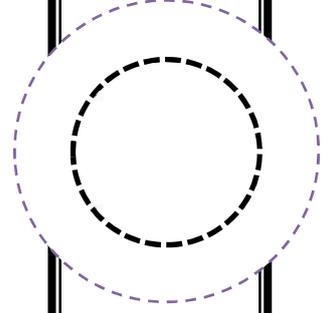
- Annemarie K. Keinath and Judith C. Walo, "Audit Committee Responsibilities Disclosed Since Sarbanes-Oxley", **The CPA Journal**, June 2008.
- Deepak Sarup, "Watchdog or Bloodhoun? The Push and Pull Toward a New Audit Model", **Information Systems Control Journal**, Vol. 1, 2004.
- Diane J. Janvrin, and James M. Kurtenbach, "The Influence of Disclosure Regulation on Selective Disclosure: Impact on Difficult -to- Measure Reporting Activities and the Importance of Assurance Services", **Accounting and Public Interest**, Vol. 6, 2006.
- Gundi Jeffrey, "Auditor 'watchdog' not 'bloodhoun'", **Forensic Accounting & Fraud Magazine**, Vol. 30, No. 8, May 2008.
- Jean-Noël Ezingard, et al , "A Model of Information Assurance Benefits ", **Information Systems Management**, Vol. 22 , Issue 20 , Spring 2005.
- Lightbody and Margaret, "Environmental Auditing: The Audit Theory Gap", **Accounting Forum** (Black Well), Vol.24, Issue 2, June 2000.
- Nicholas Apostolou and D. Larry Crumbley, "Auditors' Responsibilities with Respect to Fraud: A Possible Shift?", **The CPA Journal**, February 2008.
- P. M. Healy and J.M. Wahlen, "A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting", **Accounting Horizons**, Vol.13, No. 3 December 1999.
- W.U. Parfet, "Accounting Subjectivity and Earnings Management", A Preparer Perspective, **Accounting Horizons**, Vol. 14, 2000.

### 3- Internet:

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Assurance Services: Definition and Interpretative Commentary". Available at: [www.aicpa-or/about/Com Stud/Difin.com.htm](http://www.aicpa-or/about/Com Stud/Difin.com.htm), & [http://en.wikipedia.org/wiki/Talk:Assurance services](http://en.wikipedia.org/wiki/Talk:Assurance_services), Retrieved at: 14/6/2010.
- \_\_\_\_\_, why Assurance Services are valuable to your Clients" Available at: [www.aicpa.org/assurance/about/ whyvalure.htm](http://www.aicpa.org/assurance/about/whyvalure.htm), Retrieved at: 9/05/2011.
- International Network For Environmental Management (INEM) "How To Carry Out An Internal Environmental Audit" 1998. Available at: [www.Inem.Org/ Htdocs/ Toolkit / Too16-2html](http://www.Inem.Org/ Htdocs/ Toolkit / Too16-2html)., Retrieved at: 21/05/2010.
- Jagdish Pathak, "Audit Resource Planning Success in B2B E-Commerce Engagement: An Empirical Assessment of Theorized Constructs, Manifest Variables Measurement and Second Order Factor Model", Paper No. 899040, 2006. Available at: <http://ssrn.com>, Retrieved at: 9/05/2011.
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), "Prospective Financial Information : Challenging the Assumption", October 2000. Available at: [www.icaew.co.uk/index.cfm](http://www.icaew.co.uk/index.cfm)., Retrieved at: 22/04/2010.
- Willie E. Gist, Winifred D. Scott and Trimbak Shastri, "External Auditor's Ethical Dilemma: Perceived Threat to Auditor's Responsibility Posed by the Auditor's Allegiance to Corporate Management", Journal of Accounting, Ethics & Public Policy, No. 14(3), August, 2013. Available at: <http://ssrn.com>, Retrieved at: 26/6/2014.

### 4- International Financial Reporting Standards:

- ACCA, Dip IFR, " **Diploma in International Financial Reporting**", Study text, for Exams in 2012, BPP learning Media Ltd, Zamzam Publishing, 2011.



## ملاحق البحث

ملحق (١) : قائمة الإستقصاء.

ملحق (٢) : الجداول الإحصائية.

ملحق رقم ( )

قائمة الإستقصاء



كلية التجارة

قسم المحاسبة

**مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها  
في ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية  
(دراسة ميدانية)**

نحت مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

محمد صبح أنيس مدنى

مراجع أول بمكتب مزارز "مصطفى شوقى وشركاه"

إشراف

أ.د/ عادل طه فايد

استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد  
ووكيل الكلية لشئون الدراسات العليا والبحوث

أ.د/ حامد طلبه محمد

استاذ المحاسبة والمراجعة  
وعميد الكلية الأسبق

١٤٣٥ هـ - ٢٠١٣ م

## السيد الأستاذ الفاضل / .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية كجزء من البحث المقدم للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة بعنوان " مسئولية المحاسب القانونى عن خدمات التأكيد ودورها فى ممارسات إدارة الأرباح فى ضوء معايير المراجعة المصرية- دراسة ميدانية" وذلك بهدف التعرف على ما يلى:

١- التعرف بخدمات التأكيد كخدمات تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة وأنواع هذه الخدمات.

٢- دراسة معايير المراجعة المصرية المنظمة لتقديم هذه الخدمات وتحديد متطلبات أداء تلك الخدمات والتأهيل العلمى والعملى اللازم لأدائها.

٣- تحديد أدوات واستراتيجيات إدارة الأرباح وطرق اكتشافها و دور خدمات التأكيد فى مواجهة أزمات إدارة الأرباح فى نطاق معايير المراجعة المصرية.

٤- التعرف على مدى مسئولية المحاسب القانونى عن تقديم هذه الخدمات، ودور تلك الخدمات فى مواجهة إدارة الأرباح وذلك فى ضوء معايير المراجعة المصرية.

ونظراً لأن قيمة البحث العلمى لا تتحقق إلا من خلال ربط الجوانب العلمىة بالجوانب العلمىة، لذلك يحاول الباحث من خلال القائمة التعرف على وجهة نظر سيادتكم فى هذا المجال، ويؤكد الباحث على أهمية الآراء التى سوف يحصل عليها من هذا الاستقصاء حيث تمثل إجابتم أحد الدعائم الأساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج.

وتجدر الإشارة إلى أن كل ما تقدمونه من آراء ووجهات نظر سوف تحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا فى أغراض البحث العلمى فقط.

ويتقدم الباحث لسيادتكم بجزيل الشكر والتقدير مقدماً على ما ستسهمون به من إنجاز بهذا العمل، راجياً الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء.

الباحث

## فكرة عن موضوع البحث وقائمة بالمصطلحات الواردة بقائمة الاستقصاء:

### أولاً: فكرة عن موضوع البحث:

لما كان هناك العديد من التطورات على خدمات التأكيد الحديثة نسبياً على مهنة المراجعة، فإن الأمر يتطلب معرفة دور تلك الخدمات في مواجهة الأزمات المالية العالمية التي توالى حدوثها في الآونة الأخيرة وذلك بسبب وجود غموض في عرض التقارير المالية للشركات، وبسبب أساليب إدارة الأرباح، فلقد بات مستقراً في الفكر المحاسبي أن الإدارة لديها من الأساليب المحاسبية ما يمكنها من التأثير على الأرباح المنشودة زيادةً أو نقصاً، وتتحصّر هذه الأساليب في تغيير بدائل السياسات المحاسبية أو من خلال المرونة في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي مع وجود التطورات التكنولوجية الحديثة التي جعلت هناك فرصاً متزايدة ومتكررة لوجود تلك الممارسات مع وجود دوافع لدى إدارة الشركة لتطبيق تلك الممارسات، وتُعرف هذه الظاهرة بإدارة الربح أو التلاعب في الأرباح المحاسبية.

ومع ظهور العديد من الأزمات المالية العالمية المتتالية وعدم بذل بعض المحاسبين القانونيين للعناية المهنية الواجبة وتواطئهم مما قد يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات في المراجعة، وعدم كفاية التأهيل الحالي لمراجع الحسابات الذي يمكنه من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح نظراً لتعدد الإجراءات اللازمة لذلك، وبالتالي تزايد المسؤولية الملقاة على عاتق المحاسبين القانونيين، لذا ظهرت خدمات التأكيد كإحدى الخدمات الجديدة التي استحدثتها تقنية المعلومات وأنشطة التجارة الإلكترونية وتهدف هذه الخدمات إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لأغراض اتخاذ القرارات، ومن خلال هذه الخدمات يضمن المحاسب القانوني جودة المعلومات ويساهم في إعدادها بدلاً من أن يُصدر فقط تقريره عن معلومات قائمة معدة من قبل إدارة المنشأة، وبهذا تستطيع خدمات التأكيد أن تُساعد مستخدميها في اتخاذ أفضل القرارات.

ويتناول البحث مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد وتلك المسؤولية تنبع من حرص معظم التشريعات على إشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية فيمن يزولون المهنة في ضوء معرفتهم بحقوقهم وواجباتهم، وذلك حتى يمكنهم إنجاز أعمالهم بالجودة المطلوبة، والتأكيد على الأخذ في الاعتبار مظاهر إستقلالية المزاولة، وذلك في ضوء الأمانة والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني السليم مع ربط الأداء المهني للمحاسب القانوني بإيمانه وعقيدته مما يجعله يؤدي واجبه على الوجه اللائق مما يزيد من كفاءة وفعالية المراجعة، ويضمن دقتها، ويوفر الثقة والاطمئنان للمستفيدين منها، ويقلل من الحاجة إلى المساءلات القانونية المدنية منها والجنائية والتأديبية.

## ثانياً: قائمة بالمصطلحات الواردة بقائمة الاستقصاء:

- خدمات التأكيد هي خدمات مهنية مستقلة يؤديها المحاسب القانوني من خلال تقديم معلومات ضرورية مالية وغير مالية مرتبطة بها، بالإضافة إلى تحسين جودة تلك المعلومات وتعزيز درجة الثقة فيها باستخدام مقاييس معينة ومحددة، وذلك بهدف خدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة في مرحلة صنع القرار.
- ممارسات إدارة الأرباح تشير إلى التدخل المتعمد من قبل الإدارة أو معدى القوائم المالية سواء عند تطبيق المعايير، أو عند اتخاذ قرارات تشغيلية أو تمويلية أو استثمارية وذلك بهدف الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه على خلاف الواقع والذي يحقق المصالح الذاتية لها (مثل الخلط بين المخصصات والإحتياطات كما في حالة معالجة احتياطي موازنة العائد على أنه من المخصصات، أو الإعتماد على تقديرات غير معقولة حالة القيام بالتأكيد على المعلومات المالية المستقبلية).

بيانات شخصية:

من فضلكم مطلوب استيفاء البيانات التالية ثم الإجابة على مجموعات الأسئلة التي تليها:

١- الإسم: ..... "إختياري"

٢- جهة العمل: .....

٣- الوظيفة:

٤- المؤهلات العلمية:


دكتوراه

ماجستير

دبلوم دراسات عليا

بكالوريوس

٥- مدة الخبرة:


أقل من عشر سنوات

عشر سنوات إلى أقل من عشرين سنة

عشرين سنة إلى أقل من ثلاثين سنة

ثلاثين سنة فأكثر

٦- المؤهل المهني: نرجو تحديده إن وجد.

**المجموعة الأولى:**

خاصة بالفرض الأول و الذى ينص على أنه (توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع بخدمات التأكيد وفرصة الإدارة فى انتهاج أساليب إدارة الأرباح).

**السؤال الأول:**

لخدمات التأكيد دور جوهري فى تحقق مصداقية المعلومات المحاسبية فى ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، من فضلك ضع علامة (√) أمام الاختيار المناسب:

البيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١- تؤدي خدمات التأكيد إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة.					
٢- تزداد الخدمات التى يقدمها المحاسب القانونى نتيجة التوسع الأفقى فى خدمات التأكيد وتحتاج دعماً من الباحثين والجمعيات والهيئات المهنية والعلمية لإرساء قواعدا وتطويرها.					
٣- يؤدي التوسع فى خدمات التأكيد إلى الحد من مخاطر التكنولوجيا الحديثة.					
٤- لا توجد حاجة لخدمات التأكيد إن لم تعمل على إضفاء الثقة فى القوائم والتقارير المالية ومساعدة متخذى القرارات.					
٥- وجود خدمات التأكيد وأدائها بالشكل الملائم له تأثير فعال على تنشيط سوق الخدمات المهنية فى مصر.					
٦- تتطور بيئة العمل فى مجال تقديم الاستشارات المهنية للمحاسبين القانونيين مع التطور فى تقنية المعلومات والدخول فى عصر العولمة.					

**السؤال الثانى:**

تعمل خدمات التأكيد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإنتهاج الإدارة لتلك الأساليب، وتوجد العديد من العوامل التى تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها للحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي خدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة، من فضلك حدد درجة موافقة سيادتكم على العوامل التالية:

البيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١- تأدية خدمات التأكيد وفق مقاييس محددة معينة يؤدي إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين.					
٢- تأدية خدمات التأكيد وفق مقاييس محددة معينة يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.					
٣- توجد علاقة بين تغيير المراجع الخارجى من قبل إدارة المنشأة ورغبتها فى القيام بممارسات إدارة الأرباح.					

				٤- تعمل خدمات التأكيد الحديثة على الحد من أحداث الغش والتضليل فى التقارير المالية.
				٥- تؤدي جودة خدمات التأكيد إلى الحد من الأزمات المالية العالمية التى توالى حدوثها فى الأونة الأخيرة.
				٦- يؤدي استقلال وموضوعية القائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
				٧- يؤدي التخطيط بشكل مستمر أثناء أداء خدمة التأكيد وفقاً لأى متغيرات جديدة إلى جودة خدمات التأكيد المقدمة.
				٨- يؤدي التاهيل العلمى والمهنى للقائم بخدمة التأكيد إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
				٩- يؤدي وجود أدلة ملائمة وكافية إلى الثقة فى مخرجات خدمة التأكيد.

## السؤال الثالث:

هناك مجموعة من الآليات التى تحقق قدراً ملائماً من الثقة للمستثمرين ومنتخذي القرارات وتحسن من جودة خدمات التأكيد وبالتالي تعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتضييق فجوة التوقعات لدى مستخدمي التقارير المالية، من فضلك حدد درجة موافقة سيادتكم على الآليات التالية:

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	معايد	موافق	موافق تماماً	البيان
					<ul style="list-style-type: none"> <li>- ضمان قوة واستقلال المراجع الخارجى.</li> <li>- الإشراف الفعال على المساعدين القائمين بخدمة التأكيد.</li> <li>- وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية وتوضيح تقسيم المسؤولية بين أطراف خدمة التأكيد.</li> <li>- جودة النظم المحاسبية والإدارية للشركة.</li> <li>- يقظة ضمير القائم بخدمة التأكيد.</li> <li>- التغيير الإلزامى للمراجع على فترات دورية معقولة.</li> <li>- التزام المراجع الخارجى بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.</li> <li>- قدرة المراجع الخارجى على اكتشاف أهم نقاط ضعف الرقابة الداخلية التى قد تؤثر على سلامة القوائم المالية محل المراجعة وغش الإدارة والأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية.</li> <li>- مقاومة ضغوط الشركة وتأثيرها على أداء المراجع.</li> <li>- أخرى (من فضلك أذكرها وحدد درجة موافقتك عليها)</li> </ul>
					.....
					.....

**المجموعة الثانية:**

خاصة بالفرض الثانى و الذى ينص على أن (يؤدى توافر بعض المتطلبات المهنية فى المحاسب القانونى إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاولين وإكسابهم المعرفة التى تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح).

**السؤال الأول:**

يوجد العديد من المهارات اللازمة للممارسة الجيدة عند أداء خدمات التأكيد عامة، ولتحقيق المستوى المتميز علمياً، ومهنياً، وأخلاقياً، وتقنياً، وبوجه خاص المهارات الآتية، من فضلك حدد رأيك بدقة بوضع علامة (✓) فى الخانة التى تعبر عن رأيك، وذلك فيما يلى:

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	البيان
					١- المهارات الأساسية للمحاسبة والمراجعة.
					٢- مهارات القدرة الذاتية على التعلم، والتعليم التعاونى.
					٣- مهارات التطبيق العملى.
					٤- مهارات استخدام الحاسب، والأساليب التكنولوجية الحديثة، فى القيام بالواجبات المهنية.
					٥- التحليل والإبداع والنظرة الإنتقادية للأمر.
					٦- مهارات الوعى البيئى.
					٧- مهارات إجادة اللغات الأجنبية (مع ضرورة الاهتمام الكافى باللغة العربية).
					٨- مهارات اتخاذ القرارات، وإدارة الوقت، وترتيب الأولويات، وإدارة الذات وتفويض السلطات، وإدارة الضغوط والصراعات.
					٩- توافر مهارات البحث والتحقيق.
					١٠- مهارات الربط وفهم العلاقات.
					١١- القدرة على حل المشاكل وتوافر مهارات الحل العملية.
					١٢- المعرفة الحالية المتميزة والمتطورة.
					١٣- الثقة بالنفس.
					١٤- الذكاء و حدة الملاحظة.
					١٥- سرعة التفكير والاستجابة.
					١٦- عدم النمطية فى معالجة خدمات التأكيد المختلفة.
					١٧- توافر الثقافة والمتطلبات الأخلاقية.
					١٨- القدرة على تحمل الضغوط ومواجهتها.
					١٩- الصدق والأمانة والإستقامة.
					٢٠- الموضوعية.
					٢١- الحفاظ على السرية.
					٢٢- الاستقلال والحياد المهنى.

## السؤال الثاني:

هناك العديد من المهارات الفنية والوظيفية والتي تمكن المحاسب من معرفة أصول المحاسبة والمراجعة، وخلق خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء ومن ثم تحسين جودة خدمات التأكيد للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن اعتبار المحاسب القانوني ماهرا فنيا ووظيفيا إذا امتلك القدرات الآتية، في فضلك حدد رأيك بدقة بوضع علامة (√) تحت الخانة التي تعبر عن رأيك، وذلك فيما يلي:

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	البيان
					١- استخدام تطبيقات الأعداد رياضياً ورقمياً على عدة واجبات معرفية، والاستخدام الأمثل لتك التطبيقات، سواء في القياس، أم في التحليل المالي، أم في عملية صنع القرار، وكذلك القدرة على استخدام تطبيقات الأعداد على تقنية المعلومات.
					٢- استخدام نظم تقنية المعلومات، وأدواتها وتوظيفها في حل مشاكل الأعمال والمحاسبة والمراجعة، وإظهار الفهم لعمل هذه الأنظمة، والقدرة على التحقق من صحتها ودقتها، والقدرة على أن يكون ضمن فريق عمل إدارة هذه الأنظمة أو تقييمها، أو تصميمها، أو جميعها والتي تُعتبر من خدمات التأكيد الأخرى.
					٣- استخدام الخبرات السابقة والتعلم منها.
					٤- كتابة التقارير بالشكل والكيف الملائمين فنيا ووظيفيا.
					٥- نقل الخبرة عن خدمات التأكيد في شكل كتابي أو شفهي.
					٦- القدرة على التكيف والمرونة في المواقف التي يتعرض لها.
					٧- معرفة الأمور المناسبة للمواقف التي يتعرض لها.
					٨- تحمل المسؤولية.
					٩- توافر مهارات الإتصال الفعال مع فريق العمل والمساعدين.
					١٠- القدرة على تأكيد الأمور.
					١١- ترتيب العمليات بالشكل الذي يؤدي إلى جودة خدمات التأكيد.
					١٢- تبسيط وتوضيح المشاكل المعقدة بعد إنتقائها.
					١٣- الإلمام بالتشريعات القانونية والنظامية، والعمل في ضوءها.
					١٤- الإلمام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، والعمل في ضوءها.
					١٥- المهارات التحليلية.
					١٦- إثبات طريقة منهجية في التعامل.
					١٧- القدرة على بناء صورة متكاملة عن أدائه (متقن ودقيق).

## السؤال الثالث:

إن توافر المهارات الشخصية لدى القائم بخدمة التأكيد يؤدي إلى جودة تلك الخدمات، كما أن مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم Interpersonal and Communication Skills تمكن المحاسب القانوني من العمل مع الآخرين في اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة، وتطوير تلك المهارات يُمكنه من التعلم، وتهذيب سلوكه، وتغيير اتجاهاته، واستقبال ونقل المعلومات بفعالية، وصياغة الأحكام المعقولة، وصنع القرارات التي تعتبر الهدف الرئيس من وراء تقديم خدمات التأكيد ويمكن اعتبار المحاسب مكتسباً لهذه المهارات إذا ما كان قادراً على ما يلي:

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	البيان
					<p>١- اختيار وتخصيص الأولويات، مع القدرة على تنظيم العمل، بحيث يتم إنجازه خدمة التأكيد في الوقت المحدد.</p> <p>٢- تحفيز الآخرين وتوقع التغيير، والقدرة على التعامل معه.</p> <p>٣- المبادرة والتأثير، والتعلم الذاتي؛ أي أن لديه مهارة التعلم -طول فترة أدائه لتلك الخدمات- التي تتيح له إمكانية جلب المعارف اللازمة لمواكبة تطورات المهنة طبقاً لتقنيات العصر، ولحل مشاكل العمل اليومية.</p> <p>٤- مراعاة قيم وأخلاق المهنة عند صنع القرار، كأن يتصف المحاسب بالسرية والأمانة فلا ينشر أسرار عملائه ولا يعطي رأياً مضللاً.</p> <p>٥- الحذر المهني Professional Skepticism وهذه المهارة تتطلب توفر عنصر الذكاء عند أداء خدمات التأكيد.</p> <p>٦- حسن التفاوض مع الآخرين متخذاً من الشورى مع الشريك المسئول عن خدمة التأكيد وفريق المراجعة منهجاً لمواجهة التعارض، وحل الخلافات، للوصول إلى نقاط الاتفاق وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة".</p> <p>٧- التفاهم والتعامل مع الفروق الثقافية والذهنية للأفراد، كالتفهم للشخصيات وأساليب التفكير والآراء الأخرى.</p> <p>٨- ابتكار الحلول وتداولها، وإبرام الاتفاقيات، وكل ما يتعلمه الفرد عن طريق علاقاته الإنسانية المتداخلة يُكون لديه تراكمًا ثقافياً يدفعه نحو الابتكار، ويحسن التدريب من التفكير الابتكاري.</p> <p>٩- حل المواقف المتعارضة بكفاءة، كالبدء بطرح الآراء المقبولة من قبل المعارضين لاجتذاب ثقتهم، ثم مناقشة وجهات النظر المعارضة.</p> <p>١٠- المناقشة وتقديم التقارير والدفاع عن آرائه والتي يجب أن تكون وفقاً للمعايير والمتطلبات القانونية والتشريعية، وذلك من خلال الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، الشفهية والمكتوبة، ولكي يفعل المحاسب من اتصالاته قد يحتاج إلى تخطيط عمليات التعامل مع الإدارة والخبير وفريق العمل.</p> <p>١١- الإنصات والقراءة بفعالية أي الوعي والفهم لما يسمع أو يقرأ، والقدرة على فهم اللغة وتمييز الأفكار الرئيسية، وتنظيم المعلومات المتحصل عليها سواء من الإدارة أو تقرير الخبير عن خدمة التأكيد، والتمكن من استدعائها.</p>

**المجموعة الثالثة:**

خاصة بالفرض الثالث والذي ينص على أنه ( يُعد المحاسب القانوني مسئولاً عما يقدم من خدمات التأكيد، كما تزداد احتمالات قيام المحاسب القانوني بالتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التي تطبقها الإدارة، إذا أدرك أن هناك احتمالات لتعرضه للمسئولية القانونية حالة عدم الإقرار عن هذه الممارسات).

**السؤال الأول:**

إن معيار مسئولية المراجع الوكيل تجاه عميله الموكل هو اتخاذ المهني المعتاد فى المجال كأساس تقاس عليه المسئولية، فإذا أهمل وكان هو السبب فى هذا الإهمال وليس كنتيجة غير مباشرة لإهمال من جانب الموكل نفسه، فإن مقياس الإهمال هو الخروج عن تصرف المهني المعتاد لو عهد إليه القيام بتلك الخدمة، وتوجد العديد من المحددات التي تتحكم فى مدى مسئولية المحاسب القانوني عن تقديم خدمات التأكيد، من فضلك حدد درجة موافقة سيادتكم على المحددات التالية:

البيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١- يعتبر المحاسب القانوني مسئولاً مسئولية مطلقة عن تقديم خدمات التأكيد.					
٢- يحكم مسئولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد خطاب الإرتباط الموقع مع العميل.					
٣- ربط الأداء المهني للمراقب بإيمانه وعقيدته يجعله يؤدي واجبه على الوجه اللائق وهو ما يزيد من كفاءة وفعالية المراجعة، ويضمن دقتها، ويوفر الثقة والاطمئنان للمستفيدين منها، ويقلل من الحاجة إلى المساءلات القانونية المدنية منها والجنائية والتأديبية.					
٤- المحاسب القانوني مسئول مسئولية مدنية عما قدم من أعمال حيال إخلاله بالتزام تعهد بإنجازه فى عقد خدمة التأكيد الذى يبرمه مع عميله سواء كان العقد مكتوباً أو فى شكل خطاب أو مستنتجا عن طريق القياس ويشترط لتحمله تلك المسئولية وجود عقد مع وجود إهمال أو خطأ من جانب المراجع فى تنفيذه، كما أنه ينتج عن إهمال المراجع فى تأدية واجباته إضرار بالعميل ويجعله يستحق تعويضاً عن ذلك.					
٥- لا يعتبر المحاسب القانوني مسئولاً فى حالة أن يكون الإهمال فى الأصل نتيجة تقصير أو إهمال من جانب العميل نفسه.					
٦- فى حالة تعدد مقدمى خدمة التأكيد فإن مسئوليتهم عن تعويض الضرر تُعد مسئولية تضامنية.					

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	البيان
					٧- يتعرض المحاسب القانوني للمسئولية الجنائية إذا ارتكب جريمة من الجرائم التي نص عليها قانون معين، أو قيامه بتضليل أو الاشتراك في تضليل أحد الأطراف بغرض تحقيق منافع شخصية لنفسه أو الغير؛ أى علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها عند تقديم خدمات التأكيد (مثل الإفصاح عن معلومات بخلاف الواقع على الموقع الإلكتروني العميل).
					٨- يتعرض المحاسب القانوني للمسئولية التأديبية عند خروجه عن مقتضى الواجب المهني وذلك بارتكابه خطأ مهنياً يتنافى مع آداب وسلوكيات وتقاليد المهنة (مثل وضع اسمه على تقرير خاص بخدمات تأكيد لم يتم بها، أو أن يبدي رأياً مخالف لما حصل عليه نتيجة قيامه بخدمات التأكيد).
					٩- نظراً للعلاقة ثلاثية الأطراف عند تقديم خدمات التأكيد فيمكن أن يتحمل تلك المسئولية بعض أو كل الأطراف الثلاثة.
					١٠- أخرى (من فضلك أذكرها وحدد درجة موافقتك عليها ) ..... .....

## السؤال الثاني:

هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية لحماية المحاسب القانوني من المسئوليات المختلفة، من فضلك حدد درجة موافقة سيادتكم على المتطلبات التالية :

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	البيان
					١- الالتزام بمبادئ ومعايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى عند مراجعة القوائم والتقارير المالية وأداء خدمات التأكيد.
					٢- الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني، ومن أهمها الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية.

غير موافق على الإطلاع	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	البيان
					٣- الإفصاح عن جميع المعلومات التي يتوقع مستخدمو خدمة التأكيد الإطلاع عليها، وذلك يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.
					٤- الأخذ في الاعتبار مظاهر إستقلالية المحاسب القانوني عند تعيينه وتحديد أتعابه وسلوكه المهني.
					٥- الأخذ في الاعتبار مظاهر إستقلالية المحاسب القانوني ومدى الاعتماد على أتعاب العميل.
					٦- الشك في استقلال المراجع الخارجي وهو ما يزيد من احتمالات وجود أساليب إدارة الأرباح.
					٧- ينبغي على المحاسب القانوني الحصول على إقرارات من الطرف المسئول حسبما يكون ذلك ملائماً أو متاحاً.
					٨- تخفض المصادقة المكتوبة من إمكانية حدوث سوء فهم بين المحاسب القانوني والطرف المسئول (سواء كانت المصادقة إيجابية أو سلبية أو عمياء).
					٩- الإشارة إلى استخدام عمل الخبير يحد من مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد.
					١٠- دراسة وتقييم استخدام عمل الخبير لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها، مما يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.

### السؤال الثالث:

إذا كانت هناك أي معلومات إضافية ترى أنها ضرورية من وجهة نظر سيادتكم في مجال البحث لتوضيح مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فأرجو من سيادتكم ذكرها:

- ١- .....
- ٢- .....
- ٣- .....
- ٤- .....
- ٥- .....

شكراً لصادق تعاونكم .....

والله ولى التوفيق

ملحق رقم ( )

وإجراءات الإحصائية

## عينة من المحاسبين القانونيين، أو المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المستقصى منهم:

## عينة من المحاسبين القانونيين أو المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المستقصى منهم

ADMS Public Accountant

صالح ورسوم وعبدالعزيز Deloitte

المتضامنون للمحاسبة والمراجعة E&amp;Y

Grant Thornton - Mohamed Hilal

Horwath Dr. A. M. Hegazy &amp; Co.

kPMG Hazem Hassan

محاسبون قانونيون وخبراء فى الضرائب MS

MAZARS Mustafa Shawki Co.

نصر ابوالعباس احمد - Morison International

PricewaterhouseCoopers

RSM,Albazie

المركز الاستشارى المصرى

المحاسبون القانونيون، أو المراجعون بمكاتب المحاسبة والمراجعة (لم يذكر أسماءها)

**عينة من بعض الشركات المستقصى منهم:****عينة من بعض الشركات المستقصى منهم****شركة الجوهرة القابضة:**

مجموعة شركات و مقر الشركة : ش ١٠٩ متفرع من ش ١١٩ - المنطقة الصناعية- مدينة العبور-جمهورية مصر العربية.

**شركة الشروق الحديثة للطباعة والتغليف**

تأسست شركة الشروق الحديثة للطباعة والتغليف - شركة مساهمة مصرية - وذلك بموجب قرار السيد رئيس الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة رقم ٧٦٩ لسنة ١٩٩٩، وذلك بغرض إقامة وتشغيل مطبعة للطباعة بجميع أنواعها والتغليف والتجليد بجميع أنواعه وطباعة وإنتاج كافة مواد التعبئة وكذلك إنتاج العلب والعبوات بكافة أنواعها الكرتونية والبلاستيكية، ومقر الشركة : - مدينة العبور - المنطقة الصناعية، جمهورية مصر العربية.

**شركة الشروق للمكتبات**

يتمثل نشاط الشركة في ممارسة عمليات النشر والتوزيع والطباعة بجميع أنواعها ومستلزماتها بالأصالة والوساطة والوكالة وجميع العمليات المتصلة بها والمتفرعة منها والمكاملة لها والتي تقتضيها هذه الممارسة وكذلك ممارسة عمليات الإستيراد والتصدير والوكالة التجارية وكذلك القيام بكافة أنواع الدعاية والإعلان، وتصميم وإنتاج برامج وأنظمة الحاسبات الآلية وتطبيقاتها بمختلف أنواعها وتشغيلها والتدريب عليها، والنشر الإلكتروني وتطبيقات وحلول الإنترنت، وتصميم وتطوير البرمجيات ونظم التشغيل المبرمجة وإدخال البيانات على الحاسبات بالوسائل الإلكترونية وإنتاج المحتوى الإلكتروني بصوره المختلفة من صوت وصوره وبيانات، ومقر الشركة : - ٨ سيبويه المصرى - مدينة نصر - القاهرة.

**شركة النيل كورديسا**

تأسست الشركة في ٢٦ أكتوبر ١٩٨٩ طبقاً لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، والغرض من تأسيس الشركة هو تصنيع، إنتاج، بيع، تسويق، استيراد وتصدير الأنسجة الصناعية المصنوعة من خيوط النايلون، الرايون والبوليستر سواء كانت مغموسة أو غير مغموسة.

**شركة انابيب البترول**

تعمل الشركة في مجال نقل المنتجات النفطية بدءاً من آبار الخام إلى مصافي التكرير، حيث يتم نقل البترول تحت ضغط من خلال شبكة من خطوط الأنابيب الموجودة في جميع أنحاء جمهورية مصر العربية، ونقل وتخزين البترول والمنتجات البترولية الغازية السائلة، وتصميم المواصفات الفنية للطلبات، المهات وشبكات الخطوط، صيانه واصلاح جميع انواع اكسسوارات الانتاج، اعمال التركيب للخطوط الجديده بالإضافة الى دراسات وابحث فى جميع اعمال المعدات، ومقر الشركة: مسطرد - شبرا الخيمة - قليوبية - جمهورية مصر العربية.

**شركة دار الشروق للنشر**

يتمثل غرض الشركة في ممارسة عمليات النشر والتوزيع والطباعة بجميع أنواعها ومستلزماتها بالأصالة والوساطة والوكالة وجميع العمليات المتعلقة المتفرعة منها والمكاملة لها والتي تعدها هذه الممارسة وكذلك ممارسة عمليات الاستيراد والتصدير والوكالة التجارية وكذلك القيام بكافة أنواع الدعاية والنشر الإلكتروني وتطبيقات وحلول الإنترنت وتصميم وإنتاج برامج وأنظمة الحاسبات الآلية وتطبيقاتها بمختلف أنواعها وتشغيلها والتدريب عليها، وتصميم وتطوير البرمجيات ونظم التشغيل المبرمجة وإدخال البيانات على الحاسبات بالوسائل الإلكترونية وإنتاج المحتوى الإلكتروني بصوره المختلفة من صوت وصوره وبيانات، ومقر الشركة : ٨ شارع سيبويه - مدينة نصر - القاهرة- جمهورية مصر العربية.

**شركة مونتانيا للمقاولات والاستثمار التجارى**

يتمثل غرض الشركة في القيام بكافة انواع المقاولات المتكاملة والعمومية والتخصصية وتوريد الرخام والجرانيت والبلاط والتوريدات العمومية بصفه عامه ، شراء الأراضي وتقسيمها والبناء عليها والاستثمار العقاري والاستيراد والتصدير والتجارة بكافة انواعها وادارة المشروعات السياحية والترفيهية بكافة انواعها، ومقر الشركة : - ٣ شارع حافظ رمضان متفرع من مكرم عبيد -ابراج الشرطة -مدينة نصر- القاهرة- جمهورية مصر العربية.

**المصرية التجارية - أوتوموتيف EATc Egyptian Automotive & TradingCo.**

يتمثل غرض الشركة في القيام ببيع وشراء وتأجير السيارات وتعتبر وكيل شركة فولكس فاجن فى مصر، ومقر الشركة : المنطقة الصناعية الأولى بلوك ١٣٠٠١ قطعة ١٧/١٨/٤ - مدينة العبور - القاهرة- جمهورية مصر العربية.

**شركات (لم يذكر اسماءها)**

التوزيع النسبي لعينة الدراسة

**Frequencies**

**Statistics**

Q1

N	Valid	258
	Missing	0

Q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	103	39.9	39.9	39.9
	2	40	15.5	15.5	55.4
	3	37	14.3	14.3	69.8
	4	37	14.3	14.3	84.1
	5	26	10.1	10.1	94.2
	6	15	5.8	5.8	100.0
	Total	258	100.0	100.0	

(أ) الوظيفة:

التوزيع النسبي والوضع المهني

**Frequencies**

**Statistics**

Q2

N	Valid	258
	Missing	0

Q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	57	22.1	22.1	22.1
	2	36	14.0	14.0	36.0
	3	6	2.3	2.3	38.4
	4	4	1.6	1.6	39.9
	5	40	15.5	15.5	55.4
	6	37	14.3	14.3	69.8
	7	23	8.9	8.9	78.7
	8	14	5.4	5.4	84.1
	9	8	3.1	3.1	87.2
	10	10	3.9	3.9	91.1
	11	8	3.1	3.1	94.2
	12	15	5.8	5.8	100.0
	Total	258	100.0	100.0	

(ب) المؤهلات العلمية:  
التكرار والنسبة للمؤهل العلمي

## Statistics

Q3

N	Valid	258
	Missing	0

Q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	177	68.6	68.6	68.6
	2	30	11.6	11.6	80.2
	3	25	9.7	9.7	89.9
	4	26	10.1	10.1	100.0
	Total	258	100.0	100.0	

## (ج) مدة الخبرة:

## التكرار والنسبة للمدة الخبرة

## Statistics

Q4

N	Valid	258
	Missing	0

Q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	121	46.9	46.9	46.9
	2	78	30.2	30.2	77.1
	3	32	12.4	12.4	89.5
	4	27	10.5	10.5	100.0
	Total	258	100.0	100.0	

د) المؤهل المهني إن يكن :  
التكرار والنسبة للمؤهل المهني إن يكن

**Statistics**

Q5

N	Valid	258
	Missing	0

Q5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0	214	82.9	82.9	82.9
1	1	.4	.4	83.3
2	4	1.6	1.6	84.9
3	3	1.2	1.2	86.0
4	30	11.6	11.6	97.7
5	5	1.9	1.9	99.6
7	1	.4	.4	100.0
Total	258	100.0	100.0	

التحليل الإحصائي لإختبار فروض البحث

أولاً: إختبار الثبات والصدق (إختبار ألفا كرونباخ):

د. الثبات والصدق للقائمة الاستقصاء ككل (إختبار ألفا كرونباخ)

**Reliability**

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	258	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	258	100.0

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.972	93

٢- قياس الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة لكل فرض من فروض البحث (إختبار ألفا كرونباخ)  
الفرض الأول

## Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	258	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	258	100.0

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.916	24

## الفرض الثانى

## Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	258	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	258	100.0

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.972	50

## الفرض الثالث

## Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	258	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	258	100.0

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.827	19

ثانياً: التحليل الإحصائى للفرض الأول والذي ينص على أنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع بخدمات التأكيد وفرصة الإدارة فى انتهاج أساليب إدارة الأرباح".

## السؤال الأول:

لخدمات التأكيد دور جوهرى فى تحقق مصداقية المعلومات المحاسبية فى ظل متغيرات بيئة الأعمال

المعاصرة.

١ - توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q6	258	4.6744	.52432	.03264
Q7	258	4.4767	.65530	.04080
Q8	258	4.1395	.98821	.06152
Q9	258	4.3488	.93485	.05820
Q10	258	4.4302	.67543	.04205
Q11	258	4.4225	.77145	.04803

### One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q6	143.200	257	.000	4.67442	4.6101	4.7387
Q7	109.732	257	.000	4.47674	4.3964	4.5571
Q8	67.284	257	.000	4.13953	4.0184	4.2607
Q9	74.721	257	.000	4.34884	4.2342	4.4634
Q10	105.356	257	.000	4.43023	4.3474	4.5130
Q11	92.081	257	.000	4.42248	4.3279	4.5171

٢ - اختبار فريد مان.

## Friedman Test

### Test Statistics<sup>a</sup>

N	258
Chi-Square	84.769
Df	5
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

### Ranks

	Mean Rank
Q6	4.02
Q7	3.58
Q8	2.99
Q9	3.44
Q10	3.47
Q11	3.49

٣- إختبار كروسكال - والس.

**Kruskal-Wallis Test**

Ranks			
Q1	N	Mean Rank	
Q9	1	103	127.38
	2	40	121.40
	3	37	139.58
	4	37	112.58
	5	26	148.44
	6	15	149.67
Total	258		
Q10	1	103	125.75
	2	40	124.34
	3	37	128.46
	4	37	115.77
	5	26	158.63
	6	15	154.93
Total	258		
Q11	1	103	119.81
	2	40	125.72
	3	37	130.72
	4	37	122.61
	5	26	166.65
	6	15	155.70
Total	258		

Ranks			
Q1	N	Mean Rank	
Q6	1	103	133.51
	2	40	102.11
	3	37	141.14
	4	37	117.39
	5	26	148.69
	6	15	142.90
Total	258		
Q7	1	103	122.50
	2	40	113.56
	3	37	136.62
	4	37	128.53
	5	26	149.54
	6	15	170.20
Total	258		
Q8	1	103	120.77
	2	40	112.28
	3	37	150.28
	4	37	123.86
	5	26	156.17
	6	15	151.77
Total	258		

**Test Statistics<sup>a,b</sup>**

	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11
Chi-Square	15.381	12.119	13.002	7.472	9.295	13.285
df	5	5	5	5	5	5
Asymp. Sig.	.009	.033	.023	.188	.098	.021

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Q1

## السؤال الثاني:

تعمل خدمات التأكيد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وانتهاج الإدارة لتك الأساليب، وتوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها للحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي خدمة أغراض متخذى القرارات المختلفة.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

## T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q12	258	4.5504	0.6656	0.0414
Q13	258	4.2364	0.8611	0.0536
Q14	258	4.0233	1.0547	0.0657
Q15	258	4.3062	0.7349	0.0458
Q16	258	4.0233	0.9620	0.0599
Q17	258	4.4070	0.6898	0.0429
Q18	258	4.5388	0.6051	0.0377
Q19	258	4.4031	0.7693	0.0479
Q20	258	4.4767	0.6123	0.0381

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q12	109.817	257	.000	4.55039	4.4688	4.6320
Q13	79.021	257	.000	4.23643	4.1309	4.3420
Q14	61.274	257	.000	4.02326	3.8940	4.1526
Q15	94.115	257	.000	4.30620	4.2161	4.3963
Q16	67.173	257	.000	4.02326	3.9053	4.1412
Q17	102.627	257	.000	4.40698	4.3224	4.4915
Q18	120.473	257	.000	4.53876	4.4646	4.6129
Q19	91.940	257	.000	4.40310	4.3088	4.4974
Q20	117.433	257	.000	4.47674	4.4017	4.5518

٢- إختبار فريد مان.

**Friedman Test**

Test Statistics<sup>a</sup>

N	258
Chi-Square	201.211
Df	8
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

Ranks

	Mean Rank
Q12	5.72
Q13	4.73
Q14	4.23
Q15	4.81
Q16	4.01
Q17	5.18
Q18	5.62
Q19	5.27
Q20	5.42

٣- إختبار كروسكال - والس.

**Kruskal-Wallis Test**

Ranks

	Q1	N	Mean Rank
Q16	1	103	116.16
	2	40	117.52
	3	37	140.23
	4	37	148.34
	5	26	142.31
	6	15	157.90
	Total	258	
Q17	1	103	113.83
	2	40	131.05
	3	37	132.00
	4	37	149.88
	5	26	142.69
	6	15	153.67
	Total	258	
Q18	1	103	124.20
	2	40	107.66
	3	37	137.55
	4	37	141.36
	5	26	149.02
	6	15	141.17
	Total	258	
Q19	1	103	120.73
	2	40	109.45
	3	37	139.00
	4	37	148.66
	5	26	150.90
	6	15	135.37
	Total	258	

Ranks

	Q1	N	Mean Rank
Q12	1	103	124.50
	2	40	116.54
	3	37	129.96
	4	37	120.15
	5	26	168.19
	6	15	153.30
	Total	258	
Q13	1	103	120.24
	2	40	107.24
	3	37	140.77
	4	37	150.69
	5	26	155.25
	6	15	127.77
	Total	258	
Q14	1	103	115.81
	2	40	113.55
	3	37	134.15
	4	37	151.64
	5	26	150.12
	6	15	164.23
	Total	258	
Q15	1	103	121.65
	2	40	111.92
	3	37	131.36
	4	37	154.04
	5	26	144.79
	6	15	138.63
	Total	258	

Ranks		
Q1	N	Mean Rank
Q20	1	103
	2	40
	3	37
	4	37
	5	26
	6	15
Total		258

Test Statistics <sup>a,b</sup>									
	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20
Chi-Square	14.905	14.325	15.658	10.475	11.599	12.162	9.996	12.025	16.053
df	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Asymp. Sig.	.011	.014	.008	.063	.041	.033	.075	.034	.007

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Q1

### السؤال الثالث:

هناك مجموعة من الآليات التي تحقق قدرًا ملائمًا من الثقة للمستثمرين ومتخذى القرارات وتحسن من جودة خدمات التأكيد وبالتالي تعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتضييق فجوة التوقعات لدى مستخدمي التقارير المالية.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابى والانحراف المعياري واختبار "ت")

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q21	258	4.7093	.52634	.03277
Q22	258	4.5969	.57197	.03561
Q23	258	4.5504	.63566	.03957
Q24	258	4.4380	.67041	.04174
Q25	258	4.5116	.64363	.04007
Q26	258	4.2403	.93588	.05827
Q27	258	4.6085	.59656	.03714
Q28	258	4.6899	.50366	.03136
Q29	258	4.6279	.55890	.03480

**One-Sample Test**

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q21	143.714	257	.000	4.70930	4.6448	4.7738
Q22	129.093	257	.000	4.59690	4.5268	4.6670
Q23	114.983	257	.000	4.55039	4.4725	4.6283
Q24	106.330	257	.000	4.43798	4.3558	4.5202
Q25	112.592	257	.000	4.51163	4.4327	4.5905
Q26	72.776	257	.000	4.24031	4.1256	4.3550
Q27	124.085	257	.000	4.60853	4.5354	4.6817
Q28	149.568	257	.000	4.68992	4.6282	4.7517
Q29	133.003	257	.000	4.62791	4.5594	4.6964

٢- إختبار فريد مان:

**Friedman Test**

**Test Statistics<sup>a</sup>**

N	258
Chi-Square	125.021
df	8
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

**Ranks**

	Mean Rank
Q21	5.56
Q22	5.11
Q23	4.99
Q24	4.56
Q25	4.82
Q26	4.17
Q27	5.14
Q28	5.42
Q29	5.23

٣- إختبار كروسكال - والس.

**Kruskal-Wallis Test**

**Ranks**

	Q1	N	Mean Rank
Q22	1	103	123.74
	2	40	113.09
	3	37	139.49
	4	37	124.77
	5	26	166.92
	6	15	135.00
Total		258	

**Ranks**

	Q1	N	Mean Rank
Q21	1	103	135.27
	2	40	116.45
	3	37	132.22
	4	37	115.19
	5	26	143.35
	6	15	129.30
Total		258	

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q27	1	103	127.20
	2	40	116.80
	3	37	127.64
	4	37	138.73
	5	26	147.79
	6	15	129.30
	Total	258	
Q28	1	103	133.11
	2	40	116.40
	3	37	127.36
	4	37	122.55
	5	26	137.81
	6	15	147.63
	Total	258	
Q29	1	103	122.63
	2	40	110.50
	3	37	134.47
	4	37	137.82
	5	26	151.77
	6	15	155.97
	Total	258	

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q23	1	103	119.89
	2	40	118.60
	3	37	142.32
	4	37	124.16
	5	26	159.54
	6	15	154.00
	Total	258	
Q24	1	103	117.04
	2	40	126.54
	3	37	135.28
	4	37	137.43
	5	26	158.46
	6	15	138.93
	Total	258	
Q25	1	103	121.11
	2	40	130.40
	3	37	128.38
	4	37	136.26
	5	26	150.33
	6	15	134.70
	Total	258	
Q26	1	103	125.08
	2	40	113.45
	3	37	129.66
	4	37	137.99
	5	26	148.92
	6	15	147.67
	Total	258	

Test Statistics<sup>a,b</sup>

	Q21	Q22	Q23	Q24	Q25	Q26	Q27	Q28	Q29
Chi-Square	7.181	14.110	13.286	9.769	4.911	6.339	4.973	4.867	12.232
df	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Asymp. Sig.	.208	.015	.021	.082	.427	.275	.419	.432	.032

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Q1

ثالثاً: التحليل الإحصائي للفرض الثاني والذي ينص على أنه "يؤدي توافر بعض المتطلبات المهنية في المحاسب القانوني إلى ارتفاع مستوى كفاءة المزاويلين وإكسابهم المعرفة التي تؤهلهم لتقديم خدمات التأكيد بطريقة متميزة مبنية على المعرفة المتعمقة بأساليب إدارة الأرباح".

### السؤال الأول:

يوجد العديد من المهارات اللازمة للممارسة الجيدة عند أداء خدمات التأكيد عامة، ولتحقيق المستوى المتميز علمياً، ومهنياً، وأخلاقياً، وتقنياً.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q31	258	4.7519	.46731	.02909
Q32	258	4.6047	.56374	.03510
Q33	258	4.6550	.56589	.03523
Q34	258	4.5736	.66339	.04130
Q35	258	4.6318	.61757	.03845
Q36	258	4.3333	.78243	.04871
Q37	258	4.4031	.71688	.04463
Q38	258	4.5891	.59325	.03693
Q39	258	4.5659	.59629	.03712
Q40	258	4.6163	.56833	.03538
Q41	258	4.6047	.55679	.03466
Q42	258	4.5039	.61907	.03854
Q43	258	4.5853	.60678	.03778
Q44	258	4.5891	.57323	.03569
Q45	258	4.5969	.59203	.03686
Q46	258	4.5581	.65905	.04103
Q47	258	4.6512	.53152	.03309
Q48	258	4.5969	.54408	.03387
Q49	258	4.6589	.55086	.03429
Q50	258	4.6938	.50217	.03126
Q51	258	4.6395	.60309	.03755
Q52	258	4.7403	.50523	.03145

#### One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q31	163.333	257	.000	4.75194	4.6946	4.8092
Q32	131.199	257	.000	4.60465	4.5355	4.6738
Q33	132.131	257	.000	4.65504	4.5857	4.7244
Q34	110.740	257	.000	4.57364	4.4923	4.6550
Q35	120.467	257	.000	4.63178	4.5561	4.7075
Q36	88.959	257	.000	4.33333	4.2374	4.4293
Q37	98.655	257	.000	4.40310	4.3152	4.4910

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q38	124.252	257	.000	4.58915	4.5164	4.6619
Q39	122.992	257	.000	4.56589	4.4928	4.6390
Q40	130.466	257	.000	4.61628	4.5466	4.6860
Q41	132.835	257	.000	4.60465	4.5364	4.6729
Q42	116.857	257	.000	4.50388	4.4280	4.5798
Q43	121.378	257	.000	4.58527	4.5109	4.6597
Q44	128.591	257	.000	4.58915	4.5189	4.6594
Q45	124.719	257	.000	4.59690	4.5243	4.6695
Q46	111.091	257	.000	4.55814	4.4773	4.6389
Q47	140.558	257	.000	4.65116	4.5860	4.7163
Q48	135.710	257	.000	4.59690	4.5302	4.6636
Q49	135.849	257	.000	4.65891	4.5914	4.7264
Q50	150.134	257	.000	4.69380	4.6322	4.7554
Q51	123.566	257	.000	4.63953	4.5656	4.7135
Q52	150.705	257	.000	4.74031	4.6784	4.8023

٢- إختبار فريد مان:

Friedman Test

Test Statistics<sup>a</sup>

N	258
Chi-Square	228.829
Df	21
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

Ranks

	Mean Rank
Q31	12.90
Q32	11.39
Q33	12.00
Q34	11.41
Q35	11.92
Q36	9.26
Q37	9.81
Q38	11.41
Q39	11.23
Q40	11.60
Q41	11.53
Q42	10.54
Q43	11.41
Q44	11.38
Q45	11.42
Q46	11.30
Q47	11.97
Q48	11.36
Q49	12.02
Q50	12.33
Q51	11.96
Q52	12.85

٣- إختبار كروسكال - والس.

**Kruskal-Wallis Test**

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q37	1	103	127.74
	2	40	105.51
	3	37	149.96
	4	37	124.99
	5	26	139.71
	6	15	148.53
Total	258		
Q38	1	103	122.78
	2	40	112.95
	3	37	136.74
	4	37	154.47
	5	26	134.42
	6	15	131.77
Total	258		
Q39	1	103	125.19
	2	40	121.15
	3	37	148.82
	4	37	119.12
	5	26	132.50
	6	15	154.10
Total	258		
Q40	1	103	131.02
	2	40	109.55
	3	37	143.46
	4	37	128.69
	5	26	138.56
	6	15	124.10
Total	258		
Q41	1	103	127.50
	2	40	102.09
	3	37	152.45
	4	37	121.76
	5	26	145.48
	6	15	151.10
Total	258		
Q42	1	103	125.61
	2	40	119.20
	3	37	134.91
	4	37	130.15
	5	26	143.29
	6	15	144.83
Total	258		

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q31	1	103	125.92
	2	40	117.48
	3	37	142.34
	4	37	130.42
	5	26	135.08
	6	15	142.57
Total	258		
Q32	1	103	121.22
	2	40	120.58
	3	37	152.35
	4	37	112.70
	5	26	156.77
	6	15	147.93
Total	258		
Q33	1	103	128.20
	2	40	124.19
	3	37	148.73
	4	37	106.00
	5	26	143.48
	6	15	138.87
Total	258		
Q34	1	103	122.96
	2	40	121.75
	3	37	145.58
	4	37	124.01
	5	26	144.90
	6	15	142.23
Total	258		
Q35	1	103	125.96
	2	40	121.30
	3	37	143.81
	4	37	130.62
	5	26	137.85
	6	15	123.13
Total	258		
Q36	1	103	114.56
	2	40	111.80
	3	37	135.97
	4	37	164.84
	5	26	151.65
	6	15	137.73
Total	258		

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q48	1	103	126.16
	2	40	104.62
	3	37	144.08
	4	37	131.28
	5	26	144.21
	6	15	152.90
Total		258	
Q49	1	103	128.84
	2	40	120.05
	3	37	137.28
	4	37	121.77
	5	26	138.38
	6	15	143.70
Total		258	
Q50	1	103	128.07
	2	40	118.14
	3	37	141.57
	4	37	123.47
	5	26	142.17
	6	15	132.77
Total		258	
Q51	1	103	130.41
	2	40	119.95
	3	37	134.70
	4	37	119.30
	5	26	145.35
	6	15	133.60
Total		258	
Q52	1	103	125.90
	2	40	124.11
	3	37	135.66
	4	37	130.58
	5	26	140.12
	6	15	132.33
Total		258	

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q43	1	103	126.09
	2	40	106.92
	3	37	131.26
	4	37	141.88
	5	26	151.73
	6	15	139.70
Total		258	
Q44	1	103	125.90
	2	40	114.06
	3	37	134.54
	4	37	127.95
	5	26	144.21
	6	15	161.27
Total		258	
Q45	1	103	126.50
	2	40	105.10
	3	37	145.08
	4	37	128.14
	5	26	146.62
	6	15	150.40
Total		258	
Q46	1	103	123.93
	2	40	113.75
	3	37	145.54
	4	37	140.68
	5	26	126.15
	6	15	148.40
Total		258	
Q47	1	103	126.46
	2	40	117.74
	3	37	150.99
	4	37	129.35
	5	26	124.52
	6	15	137.77
Total		258	

Test Statistics,a,b

	Q31	Q32	Q33	Q34	Q35	Q36	Q37	Q38	Q39	Q40	Q41	Q42	Q43	Q44	Q45	Q46	Q47	Q48	Q49	Q50	Q51	Q52
Chi-Square	5.545	16.467	11.639	6.691	3.875	21.041	10.652	10.515	7.861	6.784	16.789	3.601	10.656	8.208	12.303	8.333	6.821	11.994	3.677	4.777	4.256	2.332
df	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Asymp. Sig.	.353	.006	.040	.245	.568	.001	.059	.062	.164	.237	.005	.608	.059	.145	.031	.139	.234	.035	.597	.444	.513	.802

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Q1

## السؤال الثاني:

هناك العديد من المهارات الفنية والوظيفية والتي تمكن المحاسب من معرفة أصول المحاسبة والمراجعة، وخلق خلفية علمية تمكنه من حسن الأداء ومن ثم تحسين جودة خدمات التأكيد للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن اعتبار المحاسب القانوني ماهرا فنيا ووظيفيا إذا امتلك القدرات الآتية.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم ، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q53	258	4.4690	.67256	.04187
Q54	258	4.5465	.61733	.03843
Q55	258	4.6240	.55978	.03485
Q56	258	4.5581	.60358	.03758
Q57	258	4.5078	.63148	.03931
Q58	258	4.5233	.61865	.03852
Q59	258	4.4922	.70154	.04368
Q60	258	4.5814	.67412	.04197
Q61	258	4.6705	.54020	.03363
Q62	258	4.4806	.65543	.04081
Q63	258	4.5543	.58430	.03638
Q64	258	4.5310	.63077	.03927
Q65	258	4.6667	.62170	.03871
Q66	258	4.7054	.64105	.03991
Q67	258	4.5930	.59265	.03690
Q68	258	4.3915	.72601	.04520
Q69	258	4.4535	.71106	.04427

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q53	106.730	257	.000	4.46899	4.3865	4.5514
Q54	118.296	257	.000	4.54651	4.4708	4.6222
Q55	132.683	257	.000	4.62403	4.5554	4.6927
Q56	121.300	257	.000	4.55814	4.4841	4.6321
Q57	114.659	257	.000	4.50775	4.4303	4.5852
Q58	117.440	257	.000	4.52326	4.4474	4.5991
Q59	102.854	257	.000	4.49225	4.4062	4.5783

Q60	109.162	257	.000	4.58140	4.4987	4.6640
Q61	138.875	257	.000	4.67054	4.6043	4.7368
Q62	109.805	257	.000	4.48062	4.4003	4.5610
Q63	125.197	257	.000	4.55426	4.4826	4.6259
Q64	115.381	257	.000	4.53101	4.4537	4.6083
Q65	120.569	257	.000	4.66667	4.5904	4.7429
Q66	117.901	257	.000	4.70543	4.6268	4.7840
Q67	124.483	257	.000	4.59302	4.5204	4.6657
Q68	97.158	257	.000	4.39147	4.3025	4.4805
Q69	100.601	257	.000	4.45349	4.3663	4.5407

٢- إختبار فريد مان.

**Friedman Test**

Ranks	
	Mean Rank
Q62	8.50
Q63	8.98
Q64	8.76
Q65	9.93
Q66	10.28
Q67	9.31
Q68	7.87
Q69	8.38

Ranks	
	Mean Rank
Q53	8.37
Q54	9.00
Q55	9.47
Q56	9.00
Q57	8.61
Q58	8.77
Q59	8.59
Q60	9.36
Q61	9.81

Test Statistics <sup>a</sup>	
N	258
Chi-Square	176.383
Df	16
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

٣- إختبار كروسكال - والس.

**Kruskal-Wallis Test**

Ranks			
Q1	N	Mean Rank	
Q59	1	103	118.76
	2	40	106.25
	3	37	151.05
	4	37	139.04
	5	26	138.60
	6	15	172.80
	Total	258	
Q60	1	103	120.14
	2	40	101.44
	3	37	139.74
	4	37	147.51
	5	26	148.60
	6	15	165.83
	Total	258	
Q61	1	103	123.25
	2	40	111.74
	3	37	138.53
	4	37	146.28
	5	26	132.52
	6	15	150.90
	Total	258	
Q62	1	103	121.28
	2	40	108.75
	3	37	153.42
	4	37	131.55
	5	26	133.63
	6	15	170.07
	Total	258	
Q63	1	103	118.99
	2	40	109.49
	3	37	154.41
	4	37	136.39
	5	26	136.44
	6	15	164.60
	Total	258	
Q64	1	103	118.64
	2	40	109.62
	3	37	151.69
	4	37	132.65
	5	26	146.60
	6	15	164.93
	Total	258	

Ranks			
Q1	N	Mean Rank	
Q53	1	103	113.03
	2	40	104.05
	3	37	157.20
	4	37	147.72
	5	26	149.73
	6	15	162.10
	Total	258	
Q54	1	103	108.42
	2	40	113.35
	3	37	159.68
	4	37	153.03
	5	26	150.65
	6	15	148.20
	Total	258	
Q55	1	103	126.34
	2	40	106.81
	3	37	149.54
	4	37	131.61
	5	26	131.50
	6	15	153.57
	Total	258	
Q56	1	103	124.36
	2	40	98.96
	3	37	153.30
	4	37	125.11
	5	26	144.85
	6	15	171.77
	Total	258	
Q57	1	103	117.72
	2	40	109.31
	3	37	145.26
	4	37	138.74
	5	26	144.85
	6	15	175.97
	Total	258	
Q58	1	103	119.23
	2	40	106.22
	3	37	145.64
	4	37	140.55
	5	26	145.98
	6	15	166.43
	Total	258	

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q68	1	103	120.11
	2	40	95.98
	3	37	150.84
	4	37	137.57
	5	26	155.27
	6	15	166.20
	Total	258	
Q69	1	103	128.18
	2	40	96.96
	3	37	151.64
	4	37	134.20
	5	26	140.62
	6	15	139.83
	Total	258	

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q65	1	103	125.11
	2	40	123.38
	3	37	134.53
	4	37	135.76
	5	26	139.19
	6	15	131.33
	Total	258	
Q66	1	103	124.09
	2	40	120.50
	3	37	145.99
	4	37	128.20
	5	26	140.27
	6	15	134.50
	Total	258	
Q67	1	103	117.11
	2	40	124.02
	3	37	146.45
	4	37	141.03
	5	26	145.37
	6	15	131.47
	Total	258	

Test Statistics<sup>a,b</sup>

	Q53	Q54	Q55	Q56	Q57	Q58	Q59	Q60	Q61	Q62	Q63	Q64	Q65	Q66	Q67	Q68	Q69
Chi-Square	27.936	30.917	11.959	23.205	19.202	17.669	20.102	22.198	10.578	16.393	17.455	17.566	2.517	6.574	9.993	24.763	15.252
df	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Asymp. Sig.	.000	.000	.035	.000	.002	.003	.001	.000	.060	.006	.004	.004	.774	.254	.075	.000	.009

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Q1

## السؤال الثالث:

إن توافر المهارات الشخصية لدى القائم بخدمة التأكيد يؤدي إلى جودة تلك الخدمات، كما أن مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم **Interpersonal and Communication Skills** تمكن المحاسب القانوني من العمل مع الآخرين في اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة، وتطوير تلك المهارات يمكنه من التعلم، وتهذيب سلوكه، وتغيير اتجاهاته، واستقبال ونقل المعلومات بفعالية، وصياغة الأحكام المعقولة، وصنع القرارات التي تعتبر الهدف الرئيس من وراء تقديم خدمات التأكيد ويمكن اعتبار المحاسب مكتسباً لهذه المهارات إذا ما كان قادراً على ما يلي.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q70	258	4.6085	.53464	.03329
Q71	258	4.4884	.62523	.03893
Q72	258	4.5930	.59265	.03690
Q73	258	4.6744	.56019	.03488
Q74	258	4.6822	.52166	.03248
Q75	258	4.6202	.56062	.03490
Q76	258	4.5310	.63077	.03927
Q77	258	4.5116	.62523	.03893
Q78	258	4.5155	.64355	.04007
Q79	258	4.5736	.60831	.03787
Q80	258	4.5581	.60358	.03758

## One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q70	138.455	257	.000	4.60853	4.5430	4.6741
Q71	115.308	257	.000	4.48837	4.4117	4.5650
Q72	124.483	257	.000	4.59302	4.5204	4.6657
Q73	134.029	257	.000	4.67442	4.6057	4.7431
Q74	144.167	257	.000	4.68217	4.6182	4.7461
Q75	132.371	257	.000	4.62016	4.5514	4.6889
Q76	115.381	257	.000	4.53101	4.4537	4.6083
Q77	115.905	257	.000	4.51163	4.4350	4.5883
Q78	112.703	257	.000	4.51550	4.4366	4.5944
Q79	120.767	257	.000	4.57364	4.4991	4.6482
Q80	121.300	257	.000	4.55814	4.4841	4.6321

٢- إختبار فريد مان.

**Friedman Test**

**Test Statistics<sup>a</sup>**

N	258
Chi-Square	78.628
df	10
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

**Ranks**

	Mean Rank
Q70	6.13
Q71	5.57
Q72	6.05
Q73	6.50
Q74	6.54
Q75	6.17
Q76	5.76
Q77	5.68
Q78	5.71
Q79	5.99
Q80	5.91

٣- إختبار كروسكال - والس.

**Kruskal-Wallis Test**

**Ranks**

	Q1	N	Mean Rank
Q74	1	103	123.26
	2	40	121.20
	3	37	133.08
	4	37	143.26
	5	26	135.15
	6	15	141.90
	Total	258	
Q75	1	103	122.00
	2	40	112.40
	3	37	142.15
	4	37	145.50
	5	26	133.65
	6	15	148.70
	Total	258	
Q76	1	103	125.98
	2	40	104.88
	3	37	142.42
	4	37	142.42
	5	26	135.37
	6	15	145.47
	Total	258	
Q77	1	103	119.36
	2	40	107.45
	3	37	146.36
	4	37	144.91
	5	26	137.81
	6	15	163.90
	Total	258	

**Ranks**

	Q1	N	Mean Rank
Q70	1	103	124.31
	2	40	106.46
	3	37	143.18
	4	37	143.18
	5	26	123.77
	6	15	169.03
	Total	258	
Q71	1	103	125.42
	2	40	96.60
	3	37	144.68
	4	37	144.68
	5	26	138.27
	6	15	155.20
	Total	258	
Q72	1	103	130.30
	2	40	104.44
	3	37	138.93
	4	37	136.47
	5	26	130.94
	6	15	147.87
	Total	258	
Q73	1	103	128.28
	2	40	119.75
	3	37	141.26
	4	37	131.28
	5	26	118.77
	6	15	149.10
	Total	258	

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q80	1	103	121.84
	2	40	100.46
	3	37	148.36
	4	37	140.41
	5	26	142.71
	6	15	163.17
Total		258	

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q78	1	103	119.41
	2	40	105.10
	3	37	148.86
	4	37	142.32
	5	26	135.00
	6	15	174.93
Total		258	
Q79	1	103	117.61
	2	40	119.75
	3	37	142.76
	4	37	139.46
	5	26	135.85
	6	15	168.87
Total		258	

Test Statistics<sup>a,b</sup>

	Q70	Q71	Q72	Q73	Q74	Q75	Q76	Q77	Q78	Q79	Q80
Chi-Square	15.781	17.182	9.032	5.260	4.995	10.167	10.257	16.261	20.447	13.235	19.352
df	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Asymp. Sig.	.007	.004	.108	.385	.417	.071	.068	.006	.001	.021	.002

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Q1

رابعا : التحليل الإحصائي للفرض الثالث والذي ينص على أنه " يُعد المحاسب القانوني مسئولاً عما يقدم من خدمات التأكيد، كما تزداد احتمالات قيام المحاسب القانوني بالتقرير عن ممارسات إدارة الأرباح التي تطبقها الإدارة، إذا أدرك أن هناك احتمالات لتعرضه للمسئولية القانونية حالة عدم الإقرار عن هذه الممارسات".

### السؤال الأول:

إن معيار مسئولية المراجع الوكيل تجاه عميله الموكل هو اتخاذ معيار الرجل المهني المعتاد في المجال كأساس تقاس عليه المسئولية، فإذا أهمل وكان هو السبب في هذا الإهمال وليس كنتيجة غير مباشرة لإهمال من جانب الموكل نفسه، فإن مقياس الإهمال هو الخروج عن تصرف المهني المعتاد لو عهد إليه القيام بتلك الخدمة، وتوجد العديد من المحددات التي تتحكم في مدى مسئولية المحاسب القانوني عن تقديم خدمات التأكيد.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

#### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q81	258	2.9729	1.49293	.09295
Q82	258	4.2674	.89648	.05581
Q83	258	4.2171	.88622	.05517
Q84	258	4.4070	.74402	.04632
Q85	258	3.7713	1.32546	.08252
Q86	258	4.3450	.79956	.04978
Q87	258	4.5233	.69562	.04331
Q88	258	4.5271	.66106	.04116
Q89	258	3.9535	1.07218	.06675

#### One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q81	31.985	257	.000	2.97287	2.7898	3.1559
Q82	76.460	257	.000	4.26744	4.1575	4.3774
Q83	76.432	257	.000	4.21705	4.1084	4.3257
Q84	95.140	257	.000	4.40698	4.3158	4.4982
Q85	45.702	257	.000	3.77132	3.6088	3.9338
Q86	87.286	257	.000	4.34496	4.2469	4.4430
Q87	104.445	257	.000	4.52326	4.4380	4.6085
Q88	109.999	257	.000	4.52713	4.4461	4.6082
Q89	59.227	257	.000	3.95349	3.8220	4.0849

٢- إختبار فريد مان.

**Friedman Test**

**Test Statistics<sup>a</sup>**

N	258
Chi-Square	323.900
Df	8
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

**Ranks**

	Mean Rank
Q81	3.34
Q82	5.23
Q83	5.12
Q84	5.53
Q85	4.30
Q86	5.32
Q87	5.85
Q88	5.86
Q89	4.46

٣- إختبار كروسكال - والس.

**Kruskal-Wallis Test**

**Ranks**

	Q1	N	Mean Rank
Q85	1	103	125.61
	2	40	118.09
	3	37	154.09
	4	37	88.78
	5	26	158.58
	6	15	176.00
	Total	258	
Q86	1	103	114.25
	2	40	122.35
	3	37	148.95
	4	37	134.08
	5	26	143.63
	6	15	169.50
	Total	258	
Q87	1	103	115.54
	2	40	127.31
	3	37	144.65
	4	37	130.54
	5	26	146.23
	6	15	162.27
	Total	258	
Q88	1	103	117.73
	2	40	121.05
	3	37	138.82
	4	37	147.91
	5	26	136.42
	6	15	152.43
	Total	258	

**Ranks**

	Q1	N	Mean Rank
Q81	1	103	143.39
	2	40	153.50
	3	37	102.30
	4	37	125.45
	5	26	101.85
	6	15	95.17
	Total	258	
Q82	1	103	125.90
	2	40	109.18
	3	37	147.26
	4	37	116.57
	5	26	146.92
	6	15	166.30
	Total	258	
Q83	1	103	115.15
	2	40	113.90
	3	37	162.45
	4	37	134.51
	5	26	133.04
	6	15	169.90
	Total	258	
Q84	1	103	106.74
	2	40	135.74
	3	37	148.30
	4	37	139.14
	5	26	151.06
	6	15	161.63
	Total	258	

Ranks			
	Q1	N	Mean Rank
Q89	1	103	113.46
	2	40	104.66
	3	37	159.51
	4	37	136.38
	5	26	150.60
	6	15	178.30
Total		258	

Test Statistics<sup>a,b</sup>

	Q81	Q82	Q83	Q84	Q85	Q86	Q87	Q88	Q89
Chi-Square	20.426	13.734	20.319	22.226	28.724	15.302	12.800	10.191	26.561
Df	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Asymp. Sig.	.001	.017	.001	.000	.000	.009	.025	.070	.000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Q1

### السؤال الثاني:

هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية لحماية المحاسب القانوني من المسؤوليات المختلفة.

١- توصيف لآراء المستقصى منهم، من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

### T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q91	258	4.7713	.43890	.02733
Q92	258	4.7752	.44530	.02772
Q93	258	4.5581	.74235	.04622
Q94	258	4.6473	.58150	.03620
Q95	258	4.5891	.57998	.03611
Q96	258	4.3411	.91248	.05681
Q97	258	4.4884	.71249	.04436
Q98	258	4.2713	.84845	.05282
Q99	258	3.4341	1.50405	.09364
Q100	258	4.2132	.92790	.05777

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q91	174.614	257	.000	4.77132	4.7175	4.8251
Q92	172.245	257	.000	4.77519	4.7206	4.8298
Q93	98.626	257	.000	4.55814	4.4671	4.6492
Q94	128.368	257	.000	4.64729	4.5760	4.7186
Q95	127.095	257	.000	4.58915	4.5180	4.6603
Q96	76.416	257	.000	4.34109	4.2292	4.4530

**One-Sample Test**

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q97	101.185	257	.000	4.48837	4.4010	4.5757
Q98	80.862	257	.000	4.27132	4.1673	4.3753
Q99	36.674	257	.000	3.43411	3.2497	3.6185
Q100	72.932	257	.000	4.21318	4.0994	4.3269

٢- إختبار فريد مان:

**Friedman Test**

**Test Statistics<sup>a</sup>**

N	258
Chi-Square	445.782
Df	9
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

**Ranks**

	Mean Rank
Q91	6.58
Q92	6.59
Q93	5.86
Q94	6.11
Q95	5.84
Q96	5.19
Q97	5.50
Q98	4.82
Q99	3.74
Q100	4.77

٣- إختبار كروسكال - والس.

**Kruskal-Wallis Test**

**Ranks**

	Q1	N	Mean Rank
Q93	1	103	123.05
	2	40	111.58
	3	37	134.51
	4	37	144.53
	5	26	140.33
	6	15	153.37
Total		258	
Q94	1	103	123.06
	2	40	115.31
	3	37	135.72
	4	37	147.04
	5	26	129.56
	6	15	152.83
Total		258	

**Ranks**

	Q1	N	Mean Rank
Q91	1	103	126.66
	2	40	116.40
	3	37	140.70
	4	37	126.09
	5	26	138.31
	6	15	149.47
Total		258	
Q92	1	103	125.79
	2	40	114.88
	3	37	136.32
	4	37	142.47
	5	26	127.58
	6	15	148.50
Total		258	

Ranks		
Q1	N	Mean Rank
1	103	121.56
2	40	114.45
3	37	137.27
Q98	37	149.80
5	26	135.35
6	15	144.80
Total	258	
1	103	129.16
2	40	138.68
3	37	143.36
Q99	37	126.65
5	26	113.60
6	15	107.77
Total	258	
1	103	123.69
2	40	104.70
3	37	153.54
Q100	37	143.62
5	26	126.44
6	15	146.67
Total	258	

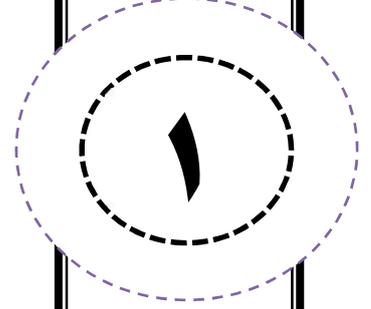
Ranks		
Q1	N	Mean Rank
1	103	119.57
2	40	112.65
3	37	140.72
Q95	37	148.64
5	26	138.65
6	15	151.90
Total	258	
1	103	121.84
2	40	108.79
3	37	141.72
Q96	37	142.36
5	26	142.19
6	15	153.43
Total	258	
1	103	130.35
2	40	103.24
3	37	138.73
Q97	37	124.93
5	26	147.92
6	15	150.27
Total	258	

Test Statistics<sup>a,b</sup>

	Q91	Q92	Q93	Q94	Q95	Q96	Q97	Q98	Q99	Q100
Chi-Square	7.207	8.339	9.949	9.202	12.484	10.723	11.151	7.968	4.685	12.953
df	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Asymp. Sig.	.206	.138	.077	.101	.029	.057	.048	.158	.455	.024

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Q1



## ملخص البحث

ملخص البحث باللغة العربية.

ملخص البحث باللغة الإنجليزية.

## ملخص البحث باللغة العربية

تتطور عملية المراجعة وأهدافها والتشريعات الخاصة بها تبعاً للتطور الاقتصادي والاجتماعي، وتعمل المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة على تطوير عملية المراجعة وخدمات التأكيد وفقاً لهذا، ويُعتبر التنظيم القانوني للمسئولية القانونية للمحاسبين القانونيين جزءاً مكملاً للبنية الأساسية لمهنة المحاسبة والمراجعة في أي مجتمع مما يُظهر الدور الجوهرى لهم في الاقتصاد وتمية المجتمع.

لذلك يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى تحديد دور خدمات التأكيد في مواجهة أزمات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية، إضافةً إلى تحديد مسؤولية المحاسب القانوني عن تلك الخدمات، ولتحقيق هذا الهدف فقد قام الباحث بدراسة وتحليل مفهوم خدمات التأكيد وبعض أنواعها في ضوء المعايير المهنية ذات الصلة، مع دراسة وتحليل طبيعة وصور ممارسات إدارة الأرباح وسبل اكتشافها وقياسها، ودور خدمات التأكيد في مواجهتها، ثم دراسة وتحليل مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد في ضوء متطلبات أدائها، وصولاً لوضع إطار مقترح لتحديد مدى مسؤولية المحاسب القانوني عن خدمات التأكيد ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ضوء معايير المراجعة المصرية، مع القيام بدراسة ميدانية لاختبار فروض البحث والتي يقوم عليها الإطار المقترح.

وقد خلص البحث إلى عدد من النتائج من أهمها ما يلي:

١- تأدية خدمات التأكيد وفق مقاييس محددة معينة، وفي ظل متطلبات أدائها يؤدي إلى تحقق قدر ملائم من الثقة للمستثمرين ومتخذي القرارات وتحسن من جودة خدمات التأكيد، وتعمل على تضيق فجوة التوقعات لدى مستخدمي خدمات التأكيد من ناحية، وتؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح من ناحية أخرى، بالإضافة إلى دور تلك الخدمات في الحد من أحداث الغش والتضليل في التقارير المالية وبالتالي الحد من الأزمات المالية العالمية التي توالى حدوثها في الآونة الأخيرة.

٢- إن معيار مسؤولية المحاسب القانوني كوكيل تجاه عميله؛ "الموكل" أو الطرف الثالث، هو اتخاذ معيار الرجل المهني المعتاد في المجال كأساس تقاس عليه المسؤولية.

٣- إن الالتزام بمبادئ ومعايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى عند أداء خدمات التأكيد، والالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني، ومن أهمها الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية، والإفصاح، يخفف عبء المسؤولية من على عاتق المحاسب القانوني.

٤- توصلت الدراسة الميدانية إلى اثبات صحة الفرض الأول والثاني والثالث من فروض البحث.

وفي إطار النتائج السابقة فقد أوصى الباحث بعدة توصيات مع تحديد آليات تحقيقها، ومن أهم تلك

التوصيات ما يلي:

١- ضرورة زيادة التأهيل العلمي والعملى للمحاسبين القانونيين ومساعدتهم للقيام بأداء خدمات التأكيد، للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٢- ضرورة تطوير التشريعات الحالية لتوضيح المسؤولية القانونية للمحاسب القانوني عند أداء هذه الخدمات.

٣- ضرورة إصدار معايير جديدة يسترشد بها المحاسبون القانونيون عن القيام بخدمات التأكيد وتكون هذه الإرشادات والمعايير مواكبة للتطورات والاتجاهات الحديثة في مهنة المحاسبة والمراجعة مع التطورات التقنية العالمية الحالية.



**Benha University**  
**Faculty of Commerce**  
**Accounting Department**

***Abstract for an Accounting Master Thesis Titled***

***Chartered Accountant responsibility  
towards assurance services and its  
role in the earning management  
practices in the light of the  
Egyptian Auditing Standards***

***( A Field Study )***

By

**Muhammad Sobh Aniss Madni Azam**  
Senior Auditor, Mazars "Mostafa Shawki & Co"

Supervised By

**Prof. Dr.**  
**Hamed Tolba Mohamed**  
Prof. of Accounting and Auditing,  
Former College Dean

**Prof. Dr.**  
**Adel Taha Fayed**  
Prof. of Accounting, Vice Dean for  
Post Graduates and Research

**2015-1436**

This research is aims mainly to determine responsibility of Chartered Accountants for assurance services, also to identify the role of the assurance services in facing the crises of earning management practices in the light of auditing standards, in order to achieve this objective, the researcher studied and analyzed the concept of assurance services and some of its types in the light of the relevant professional standards, with a study and analysis of the nature and characters of earning management practices, how to discover it, how to measure it and the role of assurance services in facing these practices, and then studied and analyzed the responsibility of chartered accountant about assurance services in the light of its requirements, in order to offer a proposal framework to determine the responsibility of chartered accountant about assurance services and its role in the practices of earning management in the light of the Egyptian Auditing Standards, with a field study to test hypotheses of the research, which the proposed framework is based on.

**The research concluded a number of results including the following:**

- 1- Offering the assurance services according to certain, specific standards, and in the light of its requirements leads to achieve an adequate confidence to investors and decision makers as well as improving the quality of these services, and narrowing the expectations gap to the users of assurance services, and lead to the reduction of the practices of earning management, from other hand, also, the role of these services in facing fraud and misleading's in financial reports and thereby reduce the global financial crises that occurring in recent times.
- 2- The standard of the responsibility of chartered accountant as an agent towards his client, or a third party, is to take the standard of professional auditor usually measured as a basis for this responsibility.
- 3- Following to the principles, auditing and assurance standards when offering the assurance services, as well as to the principles and rules of professional ethics pronouncements, of which the most important is the independence, integrity, objectivity and disclosure, eases the burden of responsibility regarding chartered accountants.
- 4- The field study proved the hypotheses of the research.

**In the light of the previous results, the research recommends several recommendations with the mechanisms to achieve them and the most important recommendations are as follows:**

- 1- Increasing scientific and practical rehabilitation of chartered accountant and their assistants to provide the assurance services, and reduce the practices of earning management.
- 2- Developing the current legislation to clarify legal responsibility to chartered accountant when offering the assurance services.
- 3- Issuing new standards to be considered as a guide for the chartered accountants when offering the assurance services, and these guidelines and standards aim to keep up with new developments and trends in the Accounting and auditing profession and current world technical developments.