دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد

بحث تطبيقي على عينه من مراقبي الحسابات

The Role of international auditing standard in the promotion of services confirmation

م.ق.د. علي كاظم حسين
كلية بغداد للعلوم الأقتصادية

المقدمة :تعد مهنة التدقيق من المهن الخدمية التي تهدف الى خدمة المجتمع وذلك من خلال قيامها بتزويد افراده ومنظماتة المختلفة بما يحتاجونه من الملعلومات اللازمة لاضفاء الاعتمادية والثقة على المعلومات المنشورة لمنشأت الاعمال المختلفة وبالتالي فكلما تطورت حاجات المجتمع الى المعلومات كلما تعين على المهنة القيام بتطوير خدماتها المهنية بما يكفل مواكبة تلك التطورات ونظرا لما تشهده بيئة الاعمال المعاصرة من تطورات مستمرة ادت الى تعقيد عملية اتخاذ القرار لدى مختلف الاطراف وحاجاتها الى المزيد من المعلومات ذات الطبيعة المختلفة عن المعلومات المالية التاريخية التي تقوم بها مهنة التدقيق منذ نشأتها على فحصها وتقيمها وابداء الراي بشأنها فلم تعد خدمة تدقيق القوائم المالية التاريخية قادرة على تلبية حاجات متخذي القرارات المختلفة الذين اصبحوا يطالبون منشأت الاعمال بتزويدهم بمعلومات متعدده ذات طبيعة مالية وغير مالية وتاريخية ومستقبلية وتقليدية الكترونية وان يتم فحص وتقييم تلك المعلومات من قبل طرف ثالث مستقل independent third party يهدف تقديم مستوى ملائم من التاكيد على اعتمادية تلك المعلومات وملائمتها لاغراض اتخاذ القرار.ان عدم قيام مهنة التدقيق بتطوير خدمات مهنية جديدة تلبي حاجات متخذي القرار الى ذلك المستوى الملائم من التأكيد المهني على مختلف انواع المعلومات يعني فقدانها لثقة عملائها الحاليين وعدم قدرتها على الاحتفاظ لحصتها السوقية في سوق المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار فضلا عن خسارة ماتتيحه هذه السوق من فرص اكتساب ثقة العملاء الجدد من خلال تقديم خدمات مهنية جديدة تلبي حاجاتهم الى التأكيدات المهنية اللازمة على جودة ومحتوى مختلف انواع المعلومات المتعلقة بسائر جوانب الاداء المالي والتشغيلي والالكتروني لمنشأت الاعمال المختلفة وذلك من خلال القيام بتطوير مجموعة من الخدمات المهنية الجديدة التي عرفت بخدمات التأكيد assurance service لقد انطوى تطوير خدمات التأكيد على عدد من الجوانب المتعلقة بكل من تطويرالمعايير standardsاللازمة لوضع اسس ومتطلبات هذه الخدمات المهنية وتحديد واجبات ومسؤوليات المدقق بشأنها وكذلك تطوير المقاييس criteria المهنية اللازمة لاغراض قياس وتقييم الموضوعات والمعلومات المختلفة الخاضعة لخدمات التأكيد بالاضافة الى تحديد متطلبات المعرفة والمهارة اللازمة لتمكين المدقق من القيام بأداء هذه الخدمات الجديدة ، كما ترتب على قيام المدقق بأداء خدمات التأكيد الجديدة بروز عدد من القضايا المتعلقة بمدى تأثير ذلك على مسؤليتة القانونية تجاه الاطراف المختلفة وطبيعة وانواع مستويات التأكيد التي يمكن تقديمها للمستخدمين وغيرها من القضايا والتي تمت الاستجابة لها من قبل المنظمات

المهنية من خلال اجراء العديد من الدراسات والقيام بأصدار النشرات والمعايير المهنية اللازمة لمعالجة تلك القضايا وتنظيمها ومن جانبة فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) internalional federation of accountants) بتطوير عدد من الاصدارات المهنية الجديدة الخاصة بخدمات التاكيد والتي تتمثل في كل من الاطار الدولي لخدمات التأكيد والمعايير الدولية لعمليات التأكيد بالاضافة الى مجموعة من الدراسات والنشرات الخاصة بهذه الخدمات المهنية الجديدة وذلك بجانب مايقوم به الاتحاد المذكور بأصداره من الاصدارات الاخرى المتعلقة بخدمة تدقيق القوائم المالية التاريخية والخدمات التقليدية الاخرى مثل خدمة الفحص وفقا لاجراءات متفق عليها او الفحص لغرض خاص وغيرها .وسوف يتناول هذا البحث بالتحليل والمناقشة مختلف الموضوعات والقضايا المتعلقة بخدمات التأكيد الجديدة مع التطبيق من خلال الجانب الميداني للبحث على مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق .

المبحث الأول: (منهجية البحث)

١-مشكلة البحث :تعتبر خدمات التأكيد خدمات مهنية جديدة تحتوي على مجموعة واسعة من الخدمات والتي منها ماتم تطويره وتحديد مقوماته ومتطلبات تقديمة من قبل المدققين ومنها تلك الخدمات التي مازالت تخضع للدراسه والتطوير المستمر من قبل المنظمات المهنية المختلفة وبالتالي فان دراسة هذه الخدمات تتطلب الوقوف على عدد من الموضوعات الرئيسية التي تبين ماهيتها وخصائصها وانواعها وتناول متطلبات الاصدارات والمعايير الدولية الصادرة بشأنها ونحوها عن الموضوعات ،كما ان القيام بأجراء دراسة تطبيقية بشان هذه الخدمات تتطلب ،التركيز على عدد من القضايا المنبثقة من كون هذه الخدمات خدمات جديده لايمتلك المدققون خبرات ومهارات سابقة بشأنها ، مما يعني ضرورة الوقوف بصوره رئيسه على دراسة مدى ادراكهم لاهميتها وطبيعة وانواع التحديات المعرفية التي تواجههم بشأنها ومدى قيامهم بأتخاذ مختلف الترتيبات اللازمة لتمكينهم من تقديمها وغير ذلك من القضايا والموضوعات المماثلة.

٢-اهداف البحث :يهدف هذا البحث الى تحقيق مايلي:

أ-التعريف بكل من مفهوم وانواع خدمات التأكيد والمسؤولية القانونية لمقدميها ومتطلبات المعايير الدولية الخاصة بها.

ب- قياس مدى ادراك المدققين لاهمية خدمات التأكيد .

جـ- قياس مدى ملائمة متطلبات معايير التأكيد الدولية المرقمة (3000) و (3400) للتطبيق من قبل مراقبي الحسابات ..

د - فحص التحديات المعرفه التي تواجه مراقبي الحسابات في سبيل قيامهم بتقديم خدمات التأكيد.

٣- اهمية البحث:تتأثر مهنة التدقيق بالتطورات المختلفة التي تشهدها بيئة الاعمال المعاصرة وبالتالي فأن على مراقبي الحسابات القيام باتخاذ مختلف الترتيبات اللازمة والاستجابة لتلك التطورات وبما يمكنهم من تقديم خدمات التأكيد الجديدة بما تتيحة من المزايا لمراقبي الحسابات وسائر الاطراف التي تعتمد في اتخاذ

قراراتها على المعلومات المختلفة التي سيقوم مراقبي الحسابات بتقديم التأكيد المهني في شانها. وبذلك فأن اهمية هذا البحث تنبع من خلال قيامها بتسليط الضوء على كل من التحديات والمتطلبات والمشاكل المختلفة التي تتعلق بتقديم خدمات التأكيد من قبل مراقبي الحسابات كالتحديات المصرفيه التي تواجههم والمشاكل المتعلقة بتنظيم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وواقع الاداء المهني من حيث مدى قيام المدققين بالوفاء بمتطلبات تقديم خدمات التأكيد من خلال اتخاذ الترتيبات اللازمة لذلك ومن ثم تقديم المقترحات والتوصيات اللازمة للتغلب على المشاكل والمعوقات المختلفة وبما من شأنه المساهمة في تعزيز القدرة على تقديم خدمات التأكيد من قبل مراقب الحسابات .

٤- فرضية البحث :يقوم هذا البحث على الفرضيات التالية :

-الفرضية الاولى : يوجد ادراك كاف لدى مراقبي الحسابات لاهمية خدمات التأكيد .

-الفرضية الثانية : هناك تحديات معرفية تواجه قيام مراقب الحسابات تقديم خدمات التأكيد .

-الفرضية الثالثة : وتعتبر متطلبات معيار التأكيد الدولي رقم (3000) ومعيار التأكيد الدولي (3400) ملائمة للتطبيق من قبل مراقبي الحسابات في جمهورية العراق .

٥- منهجية البحث :يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وفي سبيل تحقيق اهداف هذا البحث فقد قام الباحث بأتباع الاجراءات اللازمة لذلك حيث تم تقسيم الدراسه الى كل من الجانب النظري والجانب الميداني وقد تم تطوير الجانب النظري بالاعتماد على مراجعة الادبيات والمعايير المهنية المتعلقة بخدمات التأكيد .كما تم تطوير الجانب الميداني من خلال اعداد استبانة موجهه الى مراقبي الحسابات للحصول على البيانات الاوليه اللازمة للبحث.

المبحث الثاني:(خدمات التأكيد : نشأتها – تطورها – طبيعتها)

١-مقدمة :يعتمد نجاح اي مهنة من المهن في تحقيق اهدافها والقدرة على الاستمرار والنمو على مدى فاعليتها في مواكبة حاجات عملائها والقدره على جذب عملاء جدد والدخول الى الاسواق الجديده، وتعد مهمة التدقيق من المهن الخدمية التي تهدف اساسا منذ نشوئها الى تقرير اعتمادية المعلومات المالية المقدمة الى المستخدمين في سوق المعلومات وذلك من خلال مراجعة القوائم المالية المشوره من قبل المنشأت المختلفة وابداء الرأي المعني في مدى صدق وعدالة تلك القوائم التي تحتوي على معلومات ذات طبيعة واحده ونمط واحد ويجري تقديمها لمختلف فئات المستخدمين في ورق المعلومات وهو ما افقد مهنة التدقيق الكثير من اهميتها في ظل تعدد تلك الفئات وتنوع حاجات كل منها الى معلومات ذات انماط ومحتويات مختلفة نظرا لاختلاف انواع القرارات التي يتخذها كل منها .ونتيجة لذلك فقد تم تطوير خدمات التأكيد لتعكس تماشي مهنة التدقيق مع متطلبات النجاح والنمو في السوق المعاصرة من خلال مواكبة حاجات المستخدمين في سوق المعلومات الملائمه لأغراض اتخاذ القرار وماشهدتة من تطورات حيث تهدف خدمات التأكيد بصورة رئيسيه الى خدمة متخذ القرارات وبالتالي فهناك العديد من المنافع والمزايا التي يحققها متخذو القرارات

المختلفة من خلاك خدمات التاكيد ومن اهم تلك المزايا تحسين جودة القرارات المتخذه لاعتمادها على معلومات ذات صورة عالية كما تستفيد المنشأت وادارتها من خدمات التأكيد من خلال مساهمة هذه الخدمات الجديدة في تعزيز ربحية المنشأه وغير ذلك من المزايا المختلفة اما في جانب مهنة التدقيق فأنها تحقق فوائد عديدة من خلال تقديمها لخدمات التأكيد الجديدة ومن اهمها التغلب على المشاكل والمخاطر التي واجهتها خدمات التدقيق التقليدية وعلى الرغم من تلك المزايا التي تحققها مختلف الاطراف من خلال خدمات التأكيد الاانه مازال هناك عدد من المعوقات التي تواجهها هذه الخدمات كونها خدمات ناشئة وتحتاج الى فريد من الجهود للتعريف بها وبيان مزاياها ومنافعها لمختلف الاطراف.

٢- نشأة خدمات التأكيد:نشأت خدمات التأكيد كأستجابة لماشهدتة بيئة الاعمال المعاصرة من تطورات ادت الى نشوء طلب متزايد على انواع جديدة من المعلومات المعتمدة والملائمة لاغراض اتخاذ القرار من قبل متخذي القرارات المختلفة داخل وخارج المنشأه حيث لم تتمكن مهنة التدقيق من تلبية ذلك الطلب من خلال التدقيق التقليدي نظرا لماشهدته هذه الخدمات المهنية من الجمود وعدم القدرة على مواكبة التطور والتغيير الذي طرا على جانب الطلب في سوق المعلومات المواكبة لاغراض واتخاذ القرار مما ابرز الحاجة الى قيام مهنة التدقيق بمقتضى نموذج جديد في تقديم الخدمات المهنية يتسم بالمرونة والشمول بصورة كافية تكفل قدرة المهنة على الاستمرار في تعزيز اعتمادية وملائمة مختلف انواع المعلومات التي يحتاجها متخذو القرارات المختلفة وهو ماتم من خلال قيام المنظمات المهنية بتطوير خدمات التأكيد التي تهدف اساسا الى خدمة متخذ القرار من خلال تحسين جودة ومحتوى المعلومات المقدمة اليه بناء على طلبه وحاجاته من المعلومات وليس بناء على ماترغب المنشأت في عرضه من معلومات اومايرغب المراجع في تعزيز اعتماديته وفقا لما لدية من معرفة وخبرة سابقة،ولعل اسباب نشوء الحاجة الى تطوير خدمات التأكيد في ان اهتمام التدقيق التقليدي يرتكز على مراجعة القوائم المالية التاريخية والتي تهدف الى ابداء الراي المهني في مدى صدق وعدالة القوائم المالية المنشورة من قبل المنشأت وتوصيل ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب الى مستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين والجهات الحكومية وعلى الرغم من قيام المدقق بتقديم بعض الخدمات التقليدية الاخرى كالاستشارة الادارية او خدمات مسك الدفاتر واعداد الحسابات الا ان هذه الخدمات تعتبر خدمات مباشرة يتم تقديمها الى ادارة المنشأة ولأتنطوي على تعزيز اعتمادية المعلومات التي تقدمها الادارة الى المستخدمين في سوق المعلومات اذ تعرف هذه الخدمات بخدمات غير التأكيد non.assurancescrvice وبالتالي فأن تقريرالمدقق بشأن مراجعة القوائم المالية يعتبر بمثابة المنتج الرئيسي لخدمات التدقيق التقليدي الذي يجري تقديمه الى المستخدمين في سوق المعلومات بهدف تعزيز اعتمادية المعلومات المقدمة اليهم . ويقصد بتعزيز اعتمادية المعلومات تقديم مستوى ملائم من التأكيد على ان تلك المعلومات متطابقة مع مقاييس محددة حيث يبدي المدقق في تقريره رايا فنيا محايدا حول مدى تطابق القوائم المالية مع المبادى المحاسبية المتعارف عليها cenerauy accepted accounting

principtes (gaap) التي تعد بمثابة المقاييس المهنية المعتمدة في تقييم مدى صدق وعدالة القوائم المالية (القاضي وأخرون ، 2006 : 341)وتحتوي تلك القوائم على معلومات ذات طبيعة واحدة ونمط واحد أذن جميعها معلومات ذات طبيعة مالية كما انها تعكس حقائق محددة تمثل نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية وحقوق المساهمين (المطيري ، 2004، 137) علاوة على ذلك فأن تقرير المدقق بشأن مدى اعتمادية تلك المعلومات ذات الطبيعة الواحدة والنمط الواحد هو المنتج المهني الذي يقدم الى جميع فئات المستخدمين بعض النظر عن نوع القرار الذي تقوم كل فئة بأتخاذه وطبيعة ومحتوى المعلومات التي تحتاج اليها وهو ما افقد التدقيق التقليدي كثير من اهميته من وجهة نظر المستخدمين لانها تقتصر على تعزيز اعتمادية المعلومات التي ترغب المنشأت في الافصاح عنها وفقاً للمبادى المحاسبية المتعارف عليها والتي تقدم في شكل قوائم ذات اغراض عامة لاتأخذ في الاعتبار الحاجات الفردية للمستخدمين (علي وأخرون ، 2004: 131) اذ اصبح المستخدمون يطالبون بمعلومات اخرى ذات طبيعة مالية وغير ماليه مثل الحاجة الى معلومات معتمدة حول مدى قابلية الرقابة الداخلية على عملية اعداد القوائم المالية نتيجة لانتشار حالات الغش والتضليل في القوائم المالية المنشورة من قبل بعض المنشأت وكذلك حاجة الجهات الرقابية الرسمية و الاطراف المتعاقدة مع المنشأة الى معلومات معتمدة بشأن مدى التزام المنشأة ببعض المتطلبات القانونية او التعاقدية وغيرها من المعلومات الاخرى ونتيجة لذلك قامت المنظمات المهنية في منتصف الثمانينات من القرن العشرين بتطوير نموذج جديد لتقديم الخدمات المهنية يسمح للمدقق باستغلال معرفته وخبرته ومهاراته في الجوانب المالية والادارية والرقابية في تقديم خدمات متعددة تعرف بخدمات التصديق attestation services اوابداء الراي والتي تشمل بالاضافة الى مراجعة القوائم المالية بعض الخدمات الاخراى مثل مراجعة الالتزام compliance audd التي تقوم على فحص مدى التزام المنشأة بمتطلبات قانونية اوتعاقدية معينة ومدى تطابق انشطة المنشأة اوبعضها مع السياسات والبرامج المعقدة وكذلك مراجعة العمليات operatianl audit والتي يطلق عليها المراجعة التشغيلية ويتم من خلالها فحص مدى كفاءة وفعالية الاداء التشغيلي لبعض اوجميع انشطة المنشأة وتحديد فرص تحسين وتطوير ذلك الاداء بالاضافة الى ذلك يمكن للمدقق تقديم خدمة الفحص لغرضها في special purpose review بناء على طلب المنشأة او اي طرف اخر من جمهور المتعاملين معها او الجهات الرقابية الرسمية ومن امثلة الفحص لغرض خاص الفحص بغرض الحصول على قرض من البنك اولاكتشاف الغش والتلاعب (Assmud, 2006: 213) وعلى الرغم مما انطوى عليه النموذج الجديد للخدمات المهنية التي يشار اليه بنموذج ابداء الرأي ا والتصديق attestqtion model من تطوير لاساليب وخدمات مهنية جديدة الاانه اتسم بالجمودنتيجة لاقتصاره على تعزيز اعتمادية المعلومات التي تتعلق بالمجالات التي يمكن للمدقق فحصها وتقيمها وابداء الرأي بشأنها وفقا لما لديه من معارف ومهارات وخبرات وبالتالي عدم قدرة هذا النموذج على مواكبة ماتشهده عملية اتخاذ القرار في بيئة الاعمال المعاصرة من تزايد الحاجة الى معلومات ملائمة بما

يمكن المدقق التعامل معه وفقا لما لديه من اطار معرفي وتجارب وخبرات عملية سابقة(الشمري ، 1994: 17) أذ شهدت بيئة الاعمال المعاصرة عددا من التطورات الهامه التي ترتب عليها تعقيد عملية اتخاذ القرار وتزايد وتنوع طبيعة ومحتوى ماتحتاجه من المعلومات الملائمة والمعتمدة وقد كان لذلك انعكاسات جوهرية وهامة وعلى مهنة التدقيق وتتمثل اهم تلك الانعكاسات فيما يلي (William , 2005:207)

أ-تزايد الطلب على انواع جديدة من الخدمات المهنية.

ب- اتاحة فرصة الدخول الى اسواق جديدة .

ويعد هذين الانعكاسين من اهم الاسباب التي ادت الى قيام المنظمات المهنية بتطوير خدمات التأكيد .

٣- تطور خدمات التأكيد:بدا الاهتمام بتطوير خدمات التاكيد من قبل المنظمات المهنية منذ بداية التسعينات في القرن الماضي حيث اخذ ذلك الاهتمام يتجسد من خلال المحاولات والجهود المبذولة من قبل تلك المنظمات في سبيل تطوير الانواع المختلفة من خدمات التأكيد الجديدة وقد تمثلت عملية تطوير تلك الخدمات في صياغة المفاهيم الاساسية المتعلقة بها واعداد اطار نظري لكل منها يتضمن الاسس والمبادئ والمتطلبات اللازمة لقيام المدقق بأداء الخدمة المهنية بالصورة التي تحقق الاهداف المتوخات من وراء تطويرها بالاضافة الى تطوير معايير المحاسبة المهنية الخاصة بخدمات التأكيد التي تهدف الى تنظيم صلاحيات وواجبات ومسؤليات المدقق في حال قيامه بأداء هذه الخدمات وتعد عمليته تشكيل اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1994 بمثابته الخطوه العملية الاولى المتبعة من جانب مهنة التدقيق في سبيل تطوير خدمات التأكيد ، وقد عملت هذه اللجنة منذ نشوئها على اجراء العديد من الدراسات التي هدفت الى التوصل الى اساس معرفي كاف حول الواقع المهني ومايواجهه من فرص وتحديات وطبيعة وانواع خدمات التأكيد التي ينبغي تطويرها بما يكفل تحقيق الاستجابة المهنية الملائمة لتلك الفرص والتحديات . كما عملت بعض المنظمات المهنية في عدة بلدان على اعادة هيكليتها للعمل على اصدار معايير مهنية لخدمات التأكيد بالاضافة الى معايير المراجعة التي تقوم بأصدارها كما هو الحال على سبيل المثال بالنسبة لمجلس المعايير الاسترالي الذي اصبح حاليا يعرف بمجلس معايير المراجعة والتأكيد الاسترالي austurallianaudil and assuya وكذلك مجلس معايير المراجعة الكندي الذي اصبح يعرف بمجلس معايير خدمات التأكيد وتعكس هذه المسميات الجديدة الاهتمام المتزايد بخدمات التأكيد من قبل المنظمات المهنية المختلفة والتي اخذت على عاتقها مهام تطوير معايير الممارسة المهنية الخاصة بهذه الخدمات الجديدة ومن المتوقع ان تشهد هذه الخدمات مزيدا من الاهتمام والتطوير ومستقبلا.

٤ طبيعة خدمات التأكيد:تعتبرخدمات التاكيد من الخدمات الحديثة التي يقوم بها المدققون جنبا الى جنب مع الخدمات التقليدية الاخرى. وقد تم تعريف خدمات التاكيد من قبل اللجنة الخاصة بخدمات التاكيد (SCAS)التابعة للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على انها خدمات مهنية مستقلة تهدف

الى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة اغراض متخذي القرارات المختلفة كما عرفتها لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) التابعه للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على انها خدمات مهنية تهدف الى خدمة اغراض متخذي القرارات المختلفة وتقوم بتحسين الثقة في المعلومات التي تعتبر مسؤولية طرف ثالث عن طريق تقيم تلك المعلومات وفقا لمقاييس criteria مناسبة (massier ,2006:400)

ويتضح من خلال هذين التعريفين ان خدمات التأكيد تتميز بالخصائص التالية:.

أ-انها خدمات مهنية وذلك يعني انها تتطلب ممارسة الحكم المهني من قبل المدقق بناء على الاجراءات التي يتبعها والمعلومات التي يقوم بجمعها في ظل توافر الامور التالية:.

اولا– تمتع المدقق بالتأهيل العلمي والمهني اللازم.

ثانيا– قيامه ببذل الغاية المهنية اللازمة .

ثالثا– التخطيط والاشراف على عملية اداء خدمات التأكيد .

رابعا– جمع بيانات كافية وملائمة تكفي لاعطاء اساس معقول للاستنتاج او التوصيات المتعلقة بالخدمة المهنية المقدمة .

ب-استقلالية المدقق الذي يقوم يقوم بتقديمها حيث يقصد بوصفها خدمات مستقلة ان المدقق يقوم بأدائها بصفته مراقبا خارجيا مستقلا لايرتبط مع المنشاة بعلاقة التبعيه والخضوع الذي تحكم علاقة المنشأة بوظفيها الداخليين (louwers,2005:3) .

ج – تهدف خدمات التأكيد الى تلبية حاجات متخذ القرار الى المعلومات الملائمة سواء كان متخذ القرار متمثله في الاطراف الخارجية التي تعتمد في اتخاذ قراراتها على المعلومات المتعلقة بمختلف جوانب اداء المنشأة اوكان متمثلا في الادارة العليا للمنشأة كمتخذ قرار داخلي يحتاج الى معلومات ملائمة لاتخاذ مختلف القرارات الاستراتيجية والرقابية وسواء كانت المعلومات التي يتم تقديمها لمتخذ القرار ماليه ام غير مالية حيث ان تعدد متخذي القرارات واختلاف كل منهم ونوع القرار الذي سيقوم بأتخاذه (الشمري ، 15:1994) .

د– ترتكز خدمات التأكيد بصورة اساسية على تحسين وتطوير جودة ومحتوى المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار نظرا لان القرارات الجيدة تتطلب معلومات ذات جودة عالية ومحتوى ملائم لاغراض اتخاذ القرار وبالنسبة لجودة المعلومات فأنها تتحقق حتى اتسمت المعلومات بالخصائص التالية :.

اولا– الاعتمادية reliability وذلك بأتصاف المعلومات بالتمثيل الصادق للحقائق .

ثانيا– الملائمة relevance وذلك بأن تكون المعلومات التي يجري تقديمها ملائمة في حد ذاتها لمنفعة متخذي القرار بحيث تتصف بأمكانية الفهم والاستخدام والاكتمال(cosserat,2004:71) كما ينبغي ان تكون المعلومات ملائمة لعملية اتخاذ القرار التي تقوم عادة على وجود عدة بدائل لابد من توافر معلومات عنها لغرض تقييمها والمفاضلة بينها .

هـ – الوقتيه tameness وذلك يعني وصول المعلومات الى متخذ القرار عند حاجته اليها وليس بعد الانتهاء من اتخاذ القرار (willim,2004:37) .

اما فيما يتعلق بتحسين محتوى المعلومات فيقصد به تقديم المحتوى المعلوماتي المرتبط بصورة مباشرة مع موضوع القرار وبشكل متناسب مع نموذج القرار (المطيري،79:2004) فعلى سبيل المثال يتمثل موضوع القرار بالنسبة للمستهلك الذي يرغب في الشراء من خلال الموقع الأكتروني لمنشأة التجارة الالكترونية في الشراء أو عدم الشراء للسلعة او الخدمة المعروضة من خلال ذلك الموقع ويتضمن نموذج القرار عدة خطوات تتعلق بعملية اتخاذ القرار والتي ترتكز على عدة بدائل خاصه بأمن الموقع وشروط التسليم وخدمة مابعد البيع وغيرها ولذلك فأن هذا المستهلك كمتخذ قرار يحتاج الى معلومات ذات محتوى وثيق الصلة بهذه البدائل بالصورة التي تمكنه من اتخاذ قرار الشراء وهو مايتم تلبيته من خلال خدمة تاكيد الثقه بالموقع وهكذا بالنسبة لخدمات التأكيد الاخرى .

و – ان تقديم المعلومات المعتمدة والملائمة لاغراض اتخاذ القرار يتطلب تقييم تلك المعلومات وفقا لمقاييس مناسبة ويقصد بالمقياس او المقايس cretoriqمجموعة المبادئ والمعايير التي يجب ان يتطابق معها الموضوع الخاضع للتأكيد المهني وكما هو الحال في ظل مراجعة القوائم المالية حيث تعتبر المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (gaap) بمثابة المقاييس التي يقوم المدقق بفحص مدى تطابق اعداد وعرض القوائم المالية معها كذلك فأن المدقق يقوم بفحص وتقييم الموضوع الخاضع للتأكيد المهني وفقا للمقياس المناسب ونظرا لوجود عدة انواع من خدمات التأكيد تتضمن انواع ذات طبيعة مختلفة من المعلومات وان هناك العديد من المقاييس في ظل هذه المحتويات والتي يتناسب كل منها مع نوع الخدمة المقدمة .فعلى سبيل المثال يتم تقييم الموضوع الخاضع لخدمة تأكيد اعتمادية نظم المعلومات الالكترونية باستخدام المقاييس المهنية لاعتمادية النظم في حين يتم تقييم الموضوع الخاضع لخدمة تأكيد التقرير البيئي بأستخدام مقاييس اخرى تتمثل في القوانين والسياسات والنظم البيئية المعمول بها (القاضي وأخرون ، 2006: 231) .

٥– انواع خدمات التأكيد:

تتضمن خدمات التأكيد مجموعة واسعة من الخدمات المهنية المختلفة التي تم تحديدها من قبل المنظمات المهنية ففي عام ١٩٩٧ قامت لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بوضع إطار عام للخدمات المهنية التي ينبغي تقديمها من قبل مراقبي الحسابات حيث إشتمل ذلك الإطار بالإضافة إلى خدمة مراجعة القوائم المالية على عدة أنواع من خدمات التأكيد والتي تغطي المواضيع التالية:

١-المعلومات المالية المستقبلية.

٢-الرقابة الداخلية.

٣-الإلتزام بالقوانين والأنظمة.

٤-قواعد البيانات الألكترونية.

٥-الأداء البيئي للمنشأت.

٦-العمليات والأداء في مختلف الجوانب والأنشطة (william,2005:485) ويمكن تقسيم أنواع خدمات التأكيد من حيث مدى تطوير إطار نظري خاص بكل منها إلى قسمين هما:

أولاً: خدمات التأكيد الحالية: وهي الخدمات التي جرى تطوير إطار نظري خاص بكل منها وتم بالتالي قيام مراقبي الحسابات بتقديمها لمختلف فئات العملاء ويتضمن هذا القسم اربعة أنواع من خدمات التأكيد (massier,2006:143)

-خدمة تأكيد الثقة بالموقع للمنشأت البائعة للسلع والخدمات./خدمة تأكيد إعتمادية نظم المعلومات الألكترونية./خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية./خدمة تأكيد التقرير البيئي.

ثانياً: خدمات التأكيد المستقبلية وهي الخدمات التي يجري العمل حالياً على تطوير الإطار النظري الخاص بكل منهما ليتمكن مراقت الحسابات من تقديمها في المستقبل القريب وهي (aasnud,2006:297)

-خدمة تأكيد مقاييس الأداء./خدمة تأكيد نظام الرقابة الداخلية./خدمة تأكيد إدارة مخاطر الأعمال.

وفيما يأتي شرحاً موجزاً لكل نوع من أنواع خدمات التأكيد المذكورة أعلاه:

١-خدمة تأكيد الثقة بالموقع وهي خدمة مهنية مستقلة تقوم على تجميع وتقييم الادلة الخاصة بمزاعم الادارة بشأن الثقة بموقع المنشأة على الانترنت للتحقق من مدى تماشي تلك المزاعم مع المقاييس المهنية وتوصيل النتائج الى الادارة وزائري الموقع نفسه (louwers,2005:255) وتتصف هذه الخدمة بالخصائص التالية:

-تقديم معلومات ملائمة ومعتمده لخدمة متخذ قرار الشراء عبر موقع المنشأة على الانترنت

-المقياس المستخدم في التقييم والتحقق من صدق مزاعم الادارة هو المبادئ والمقاييس المهنية

-مخرجات هذه الخدمة تتمثل في تقرير المراقب المقدم الى ادارة المنشأة

-ان موضوع التأكيد المهني هو الثقة بموقع المنشأة وليس جودة السلع والخدمات

٢-خدمة تأكيد اعتمادية نظم المعلومات الالكترونية: وهي خدمة مهنية مستقلة تقوم على تجميع وتقييم الادلة الخاصة بمزاعم الادارة بشأن اعتمادية نظام معلوماتها الالكترونية للتحقق من مدى تماشي تلك المزاعم مع المقاييس المهنية وتوصيل النتائج الى الاطراف المستفيدة وتتميز هذه الخدمه بالخصائص التالية (cosserat,2004:51)

-انها تهدف الى تقديم معلومات ملائمة ومعتمدة بشأن مدى اعتمادية نظم المعلومات الالكترونية المستخدمة لدى المنشأة لخدمة الاطراف المستفيدة والمتمثلة في متخذ القرار الداخلي او الخارجي الذي يعتمد على تلك المعلومات في عملية اتخاذ القرار

-انها تقوم على فحص كافة نظم المعلومات الالكترونية المستخدمة لدى المنشأة او بعضعا او اي منها وذلك بناء على تكليف الادارة

-ان الموضوع الخاضع للتأكيد المهني هو مزاعم الادارة بشأن اعتمادية نظم معلوماتها الالكترونية ويجري فحص وتقييم تلك المزاعم وفقاً لمبادئ ومقاييس الثقة واعتمادية النظم الصادرة عن المظمات المهنية

٣-خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية: تعرف هذه الخدمة وفقاً لمعايير التأكييد الدولي(٣٤٠٠) على انها خدمة مهنية تقوم على فحص المعلومات المالية المستقبلية والافتراضات التي بنيت عليها من خلال جمع الدليل الكافي والملائم لتقييم معقولية الافتراضات وكفاية الافصاح عنها وسلامة اعداد وعرض المعلومات المستقبلية بناءاً على تلك الافتراضات وبأستخدام نفس المبادئ المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية وذلك بهدف زيادة اعتمادية تلك المعلومات(IFAC:930) وتتميز هذه الخدمة بالخصائص التالية:

-انها تهدف الى زيادة اعتمادية المعلومات المالية المستقبلية وتعزيز الثقة بها من قبل المستقبلين

-انها تتم من خلال القيام بعملية فحص examination يتعين على مراقب الحسابات اثناء القيام بأجراءاتها جمع الادلة الكافية والملائمة

-نظراً لان المعلومات المالية المستقبلية متعلقة بأحداث ومواقف مستقبلية فأن الدليل الذي قد يحصل عليه مراقب الحسابات بشأن الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات هو بحد ذاته متعلق بالمستقبل مما يجعل رأي مراقب الحسابات مقتصراً على مدى ملائمة ومعقولية الافتراضات وسلامة الافصاح عنها وعن المعلومات المالية دون ان يشمل الرأي عما اذا كانت النتائج التي تعكسها المعلومات المالية المستقبلية سوف تتحقق ام لا

٤-خدمة تأكيد التقرير البيئي: تعرف خدمة تأكيد التقرير البيئي على انها خدمة مهنية مستقلة تقوم على مراجعة الانشطة والاحداث والنظم للتحقق من مطابقتها للمقياس المحدد وتقديم تأكيد مكتوب الى ادارة المنشأة وجمهور المتعاملين معها بشأن مدى صدق التقرير البيئي الذي اعدته الادارة (علي وأخرون ،213:2004)وتتميز هذه الخدمة بالخصائص التالية:

-انها لاتقتصر على دراسة اثر الامور البيئية على القوائم المالية كما هو الحال في ظل المراجعة التقليدية ولا على مجرد تقييم وفحص الالتزام بمتطلبات معينه وانما تتم كعملية مراجعة متكاملة للانشطة والاجراءات والانظمة الرقابية والادارية والمعلوماتية المستخدمة في ادارة الاداء البيئي داخل المنشأة(massier,2006:156).

-ان عملية المراجعة في ظل هذه الخدمة المهنية تقوم على تقييم الموضوع الخاص للتدقيق وفقاً لمقياس معين قد يتم تحديده من خلال القوانين او السياسات او المعايير البيئية الوطنية او من خلال ما تتفق عليه

ادارة المنشأت مع المراقب حيث يتم استخدام اي من المقاييس التي تم تطويرها من قبل الهيئات والمنظمات المختلفة

–ان هدف هذه الخدمة يتمثل في تقديم معلومات ملائمة ومعتمدة بشأن مدى صدق تأكيدات الادارة عن ادائها البيئي والمقدمة من خلال تقريرها البيئي وذلك لخدمة متخذي القرارات المختلفة الذين يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على المعلومات المتعلقة بذلك الاداء ومن اهم هؤلاء المستخدمين ما يلي:

المستثمرين والمقرضين– العمال والمستهلكين– المنظمات غير الحكومية– الهيئات الحكومية– افراد المجتمع

٥-خدمة تأكيد مقاييس الاداء : والتي تعني بأنه على مراقبي الحسابات ان يقوموا بتقديم خدمة تأكيد مقاييس الاداء (louwers,2005:525) والتي ستقدم تأكيداً بأن انظمة مقاييس الاداء لدى المنشأة تحتوي على مقاييس ملائمة ومعتمدة في تقييم مدى تحقق اهداف المنشأة وسياساتها الاستراتيجية وانه يتم تزويد متخذي القرارات بالمعلومات التي تغطي مختلف المقاييس المالية وغير المالية التي تقيس اداء مختلف العمليات والانشطة الرئيسية داخل المنشأة وتركز بصورة رئيسية على عوامل النجاح الحرجة ضمن تلك العمليات والانشطة (massier,2006:20).

٦-خدمة تأكيد نظام الرقابة الداخلية: حيث أن مراقب الحسابات يكون ملزماً بالإبلاغ عن الأمور التي تتطلب لفت إنتباه أولئك الأشخاص المسؤولين عن تطبيق إجراءات حوكمة الشركة مثل حالات القصور والضعف فالرقابة الداخلية والتي لفتت إنتباه مراقب الحسابات أثناء قيامه بعملية المراجعة ونتيجة لذلك فقد حدد الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إن من بين المعايير المستقبلية التي سيعمل على إعدادها وإصدارها معيار تأكيد دولي جديد بشأن التأكيد على نظام الرقابة الداخلية لدى المنشأة يوفر المتطلبات اللازمة لقيام المراقب بأداء الخدمة المهنية الجديدة (المطيري ،117:2004)

٧-خدمة تأكيد إدارة مخاطر الأعمال: حيث توصلت الدراسات المشتركة التي أجراها معهدي المحاسبين القانونيين في كل من أمريكا وكندا إلى حاجة الإدارة والأطراف الخارجية إلى قيام مراقب الحسابات المستقل لتقييم نظم وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر لدى المنشأة بحيث تستفيد الإدارة من نتائج ذلك التقييم في زيادة فعالية الأداء لكل للمنشاة كما تستفيد الأطراف الخارجية من تلك النتائج في إتخاذ قراراتها المختلفة فعلى سبيل المثال يمكن للمستثمرين الحاليين والمحتملين أن يطمئنوا على مدى قدرة المنشاة على تحقيق نمو متواصل في قيمة حقوقهم طرف المنشأة كما سيحصل الشركاء التجاريون والجهات الإشرافية والرقابية والرسمية على معلومات أكثر ملائمة وإعتمادة عن أداء المنشأة في الحاضر وبناء التوقعات بشأن مستقبلها (القاضي واخرون ،2007 : 315)

((المبحث الثالث : معايير التأكيد الدولية))

تعتبر معايير التأكيد الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المراقب من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التأكيد المختلفة وتكتسب تلك المعايير أهمية خاصة بالنسبة

لكل من مراقب الحسابات والأطراف المستفيدة الأخرى بإعتبارها تساهم بدرجة كبيرة في تنظيم الأداء المهني لمراقب الحسابات وتوفير قدر معقول من التجانس في ذلك الأداء .مما يمكن المستخدمين من إمكانية المقارنة بين تقارير التأكيد المختلفة وسهولة تفسير وفهم ما تتضمنه من بيانات ومعلومات مختلفة.وعلى الرغم من أهمية معايير التأكيد الدولية إلى إنها تواجه عدد من المشاكل المتعلقة بتبنيها وتطبيقها من قبل مختلف البلدان. وترتبط تلك المشاكل بعدد من القضايا مثل عدم توفر مفهوم محدد لتبني المعايير الدولية وتعقيد تلك المعايير والتحديات المتعلقة بترجمتها إلى اللغات المختلفة وغير ذلك من المشاكل والتحديات.

١-أهمية معايير التأكيد الدولية: تنبع أهمية معايير التأكيد الدولية من كونها تحقق مجموعة من المزايا لمختلف الأطراف في سوق المعلومات ولمراقب الحسابات وأهم هذه المزايا ما يلي:

إتاحة إمكانية المقارنه بين التقارير المختلفة للمنشأت والمراقبين في مختلف بلدان العالم.

أ-سهولة تفسير المعلومات الواردة في تقرير مراقب الحسابات من قبل المستثمرين الدوليين وأسواق رأس المال العالمية ومختلف الأطراف الأخرى.

ب-إتاحة الفرصة أمام الشركات متعددة الجنسيات لطرح أسهمها في الأسواق العالمية المتواجدة لدى البلدان التي تطبق المعايير الدولية ونتيجة لزيادة الثقة والمصداقية في تقارير وقوائم تلك الشركات متى ما تمت مراجعتها وفقاً للمعايير الدولية (massier,2006:21).

ت-يعتبر الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والتأكيد الدولية من بين الشروط الأساسية لإكتساب أي دولة لعضوية منظمة التجارة العالمية وإن كان ذلك لا يمنع من وجود معايير وطنية لدى الدول لإضافة الأبعاد المتعلقة بالخصوصية الثقافية أو الإجتماعية.

ث-توفر أساساً معقولا للإسترشادية من قبل أعضاء منظمات وضع المعايير الوطنية للتأكيد. مما يعمل على تحسين وتطوير نوعية المعايير التي يقومون بوضعها.

ج-بالنسبة للبلدان التي ليس لديها معايير وطنية للتأكيد فإن معايير التأكيد الدولية تعتبر بالنسبة لها ذات أهمية كبيرة إذ توفر لها الأسس والمبادئ والمقاييس الضرورية واللازمة لممارسة المهنية في مجال خدمات التأكيد (louwers,2005:50).

٢-متطلبات معايير التأكيد الدولي رقم (3000):يتضمن هذا المعيار المتطلبات الأساسية للقيام بعمليات التأكيد عموماً كما يتضمن الأطار الدولي لعمليات التأكيد عدداً من المتطلبات التفصيلية المتعلقة بتلك المتطلبات الأساسية. وتعد تلك المتطلبات بمثابة الأسس والمبادئ الرئيسية التي تنظم عمليات التأكيد وتحدد شروطها وواجبات مقدم التأكيد بشأن القيام بها. حيث تنظم المجالات التالية (IFAC:798)

أ-قبول عملية التأكيد والإستمرار فيها بموجب الفقرة (9,8,7) من المعيار.

ب-الموافقة على شروط العملية بموجب الفقرتين (10,11) من المعيار.

ت-تخطيط وأداء العملية بموجب الفقرتين (12,13) من المعيار.

ث-إستخدام عمل الخبير بموجب الفقرات (27,28,29,30,31,32) من المعيار.
ج-الحصول على الدليل بموجب الفقرات (33,34,35,37,39,40) من المعيار.
ح-أخذ الأحداث اللاحقة في الاعتبار بموجب الفقرة (41) من المعيار.
خ-التوثيق بموجب الفقرات (42,43,44) من المعيار.
د-التقرير بموجب الفقرات من ٤٦ ولغاية ٥٣ من المعيار.

٣-متطلبات معايير التأكيد الدولي رقم (3400):يعد معيار التأكيد الدولي رقم (3400) بعنوان فحص المعلومات المالية المستقبلية أول معيار تأكيد دولي نوعي إذ انه مخصص لتنظيم أحد أنواع خدمات التأكيد وهي خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية ويعتبر معيار التأكيد الدولي رقم (3400) هو المعيار النوعي الوحيد الذي تم إصداره حتى وقتنا الحاضر. حيث يتضمن هذا المعيار المتطلبات الأساسية التالية (aasnud,2006:97):

أ-قبول العملية: حيث أن هناك مجموعة من الشروط والمتطلبات العامة الواجب دراستها وأخذها في الاعتبار من قبل مراقب الحسابات قبل قيامه بقبول أداء أي عملية تأكيد بالإضافة إلى تلك المتطلبات يوجد عدد من المتطلبات الخاصة بقبول عملية تأكيد المعلومات المالية المستقبلية وقد تناولت الفقرات (10,11,12) من المعيار هذه المتطلبات.

ب-قبول أعمال العميل: ان معرفة وفهم أعمال العميل في سياق الفهم للصناعة التي ينتمي إليها يعد متطلباً أساسياً وهاماً بالنسبة للتخطيط وتنفيذ عملية التأكيد. إذ ينبغي أن يحصل مراقب الحسابات على فهم كافٍ لأعمال العميل في سبيل أداء المهام المختلفة لتلك العملية بكفاءة وفعالية والوصول إلى إستنتاجات سليمة وملائمة (cosserat,2004:337) ويجب على مراقب الحسابات أن يفهم الخصائص العامة والإقتصادية للبيئة التي يعمل فيها العميل والتي تتضمن عدة امور أهمها السياسات الإقتصادية القومية وخصائص المنطقة الجغرافية. وتعد المتطلبات التي أشارت إليها الفقرات (13,14,15) من المعيار بمثابة متطلبات خاصة بمعرفة أعمال عميل خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية.

ت-الفترة التي تغطيها المعلومات المستقبلية: تكون الإفتراضات التي تعدها الإدارة أكثر واقعية وموضوعية كما كانت الفترة الزمينة التي تغطيها قصيرة إذ ان طول الفترة الزمنية ينطوي على مخاطر تغير الظروف المتنبأ لها عند إعداد الإفتراضات بما يجعلها أقل موضوعية وواقعية ولذلك يتعين على مراقب الحسابات أن يدرس مدى دقة تحديد الفترة الزمينة التي تغطيها الإفتراضات والمعلومات المستقبلية من قبل الإدارة وهذا ما تناولته الفقرة (16) من المعيار.

ث-العرض والإفصاح: هناك عدد من الشروط والمتطلبات الواجب توافرها عند عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها حيث لابد أن يتم عرض تلك المعلومات بوضوح ودقة والإفصاح (IFAC:944)

عن الإفتراضات الأساسية التي اعدت وفقاً لها وغير ذلك من الشروط والمتطلبات التي تناولتها الفقرة (26) من المعيار.

((المبحث الرابع:الجانب العملي – تحليل البيانات وإختبار الفرضيات))

١-وصف عينة البحث: حدد الباحث أسئلة الاستبيان بالإعتماد على الأدبيات والإصدارات المناسبة الأساسية. إذ تم تقسيم إستمارة الإستبانه إلى قسمين يشمل القسم الأول منها بعض المعلومات العامة كالمؤهل العلمي وسنوات الخبرة ويتضمن القسم الثاني دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد ويتألف مجتمع البحث من مراقبي الحسابات العاملين في القطاع الخاص وفي سبيل إختبار فرضية البحث إستهدف الباحث عينة تتألف من (60) من مراقبي الحسابات الحاصلين على إجازة ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق ويتناول الباحث في هذا الجزء درجة إستجابة العينة المستهدفة وبعض الخصائص الرئيسية للمستجيبين.

أ-درجة إستجابة العينة: يوضح الجدول رقم (1) إستمارات الاستبانه الموزعة على فئات العينة المستهدفة ودرجة الإستجابة الفعلية.

الجدول رقم (1)درجة إستجابة العينة

فئة عينة البحث	العينة المستهدفة	الاستجابة الفعلية	نسبة الاستجابة
مراقب حسابات – قطاع خاص	60	53	%88.3

يظهر من الجدول رقم (1) أن نسبة الإستجابة الكلية المتمثلة بـ 88.3% من العينة المستهدفة تعد نسبة جيدة.

ب-التحصيل الدراسي: يوضح الجدول رقم (2) التحصيل الدراسي لأفراد عينة البحث علما أن جميع أفراد العينة هم من مراقبي الحسابات.

جدول رقم (2)توزيع المستجيبين حسب التحصيل الدراسي

التحصيل الدراسي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم عالي مراقب حسابات	15	%28.2
المعهد العربي للمحاسبين القانونين	17	%32.5
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	21	%39.3
الإجمالي	53	%100

يظهر من الجدول أعلاه ان جميع أفراد العينة وحسب تحصيلهم الدراسي الذي هو ضمن تصنيف الدراسات العليا هم مؤهلين بشكل كافٍ للتعامل مع أسئلة الاستبانه بشكل علمي ومدروس الأمر الذي يعزز من موثوقية الإعتماد عليها عند التحليل.

ت-سنوات الخبرة: يوضح الجدول رقم (3) توزيع المستجيبين من أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العلمية في مزاولة المهنة لكل منهم.

جدول رقم (3)توزيع المستجيبين حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من خمسة سنوات	6	%11.3
5 – 10 سنوات	7	%13.2
11 – 15 سنة	17	%32
أكثر من 15 سنة	23	%43.5
الإجمالي	53	%100

ويتضح من خلال الجدول رقم (3) ان عدد من المحاسبين القانونيين الذين لديهم سنوات خبرة أقل من خمس سنوات قد بلغ (6) فقط من إجمالي أفراد العينة مما يعني أن غالبية أفراد العينة تتراوح سنوات خبرتهم لأكثر من خمسة سنوات. حيث ان عدد المحاسبين القانونيين الذين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة يشكلون نسبة 43.5% وان ذلك يعتبر مؤشر إيجابي على ان الأغلبية من ذوي الخبرة العالية مما يعني إمتلاك غالبية افراد العينة لمستوى جيد من الخبرة في محاولات المزاولة المهنية وذلك تقاس قدرتهم على فهم محتويات الاستبانة والاجابة عليها بصورة أكثر دقة وموضوعية.

٢- تحليل البيانات :بعد الانتهاء من عرض خصائص العينة المستهدفة سنتناول تحليل ومناقشة اجابات افراد عينة البحث على اسئلة القسم الثاني من الاستبانة والمتعلقة بأهمية خدمات التاكيد والتحديات المعرفية التي تواجه المحاسبيين القانونيين لتقديم خدمات التاكيد ومدى قيام مراقبي الحسابات باتخاذ الترتيبات اللازمة لتقويم خدمات التأكيد ومدى ملائمة متطلبات معياري التأكيد الدولي رقم (3000) و(3400) للتطبيق من قبل مراقبي الحسابات . بالاضافة الى اختبار فرضيات البحث وقد اعتمد الباحث في تحليل نتائج الاستبيان على النتأئج الفعلية للمحتسبين وكمايلي :

أ-مدى اهمية خدمات التأكيد

الرقم	الفقرة	اتفق تماما		اتفق		محايد		لااتفق		لااتفق تماما	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
1	تقدم معلومات كافية وشاملة بصورة تحد من مخاطر القرار الخاطئ	23	%43	15	%28	3	%6	2	%4	10	%19
2	تساعد متخذي القرار في الحد من حالات عدم التأكيد المتعلقة بأتخاذ القرارت المختلفة	25	%47	13	%24	6	%12	5	%9	4	%8
3	تعزيز امكانية قيام المحللين الماليين بأعطاء قيمة اعلى لاسهم المنشاة نتيجة تعزيز اعتمادية افصاحها عن معلومات الاداء المختلفة	25	%47	12	%23	3	%6	8	%15	5	%9
4	تؤدي الى تقليص فجوة التوقع	7	%13	40	%75	2	%4	3	%6	1	%٢

	في التدقيق									
5	تمكن المنشأة من تطوير اساليب استخدام نظم المعلومات الالكترونية وتحقيق رقابة افضل على تلك النظم	17	%32	25	%48	1	%2	5	%9	5	%3
6	تتيح للمنشأه فرص للحصول على راس مال بتكلفة اقل نتيجة الحد من حالات عدم التأكيد المتعلقة بجوانب الاداء	10	%19	30	%٥٦	7	%13	4	%8	2	%4
7	تساهم في التغلب على المشاكل التي تواجه خدمات التدقيق التقليدي	40	%75	5	%9	2	%4	4	%8	2	%4
8	تتيح فرص جديدة للممارسة المهنية	20	%32	19	%37	10	%17	2	%4	2	%4
9	تتيح فرص جديدة للممارسة المهنية وتمكن مراقبي الحسابات من:										
	أ-زيادة ايراداتهم	50	%95	2	%3	1	%2	-		-	
	ب-استغلال مهاراتهم وخبراتهم في الفرق والتقيم	33	%62	11	%20	2	%4	3	%6	4	%8
	ج-الحفاظ على ثقة العملاء الحاليين بهمة التدريب	18	%34	23	%43	6	%11	4	%8	٢	%٤
10 -	تساهم في تثمين جودة القرار من خلال:										
	أ-زيادة كفاءة استخدام المعلومات نتيجة الحصول على معلومات ملائمة ترتبط مباشرة بموضوع مشكلة القرار	27	%52	10	%19	5	%9	5	%9	6	%11
	ب-الحد من الخصائص السلبية للمعلومات كالتحيز وتعارض المصالح وعدم تماثل المعلومات بين المستخدمين	15	%28	17	%32	8	%15	9	%17	4	%8

من الجدول السابق يستنتج الباحث ان نسبة ٧٦% من الاجابات اتفقت على اهمية خدمات التاكيد وهو مايعني وجود ادراك كاف لدى مراقبي الحسابات لاهمية خدمات التأكيد وبالتالي فأن النتيجة هي قبول الفرضية الاولى من فرضيات البحث والتي نصت على انه يوحد ادراك كاف لدى مراقبي الحسابات لاهمية خدمات التأكيد.

ب – مامدى موافقتك على ان قيام مراقبي الحسابات بتقديم خدمات التأكيد تواجهه التحديات التالية:

الرقم	الفقرة	انفق تماماً	انفق	محايد	لاانفق	لا انفق تماما

		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
1	الحاجة الى الفهم والتعامل مع استخدام التكلنوجيا المعلومات لدى المنشأت	17	%32	33	%62	1	%٢	٢	%4	–	–
2	القدرة على تقيم اثار استخدام الرقابة الالكترونية على المعلومات	9	%16	37	%70	–	–	6	%12	1	%2
3	القدرة على فهم مخاطر التجارة الالكترونية والاساليب المناسبة لإدارتها	35	%66	15	%28	1	%3	2	%4	–	–
4-	معرفة المبادئ والمقاييس المهنية المتعلقة بتأكيد الثقة بالموقع	27	%52	12	%23	3	%5	7	%13	4	%7
5-	ضرورةمتابعة الدراسات والبحوث المتخصصة في خدمات التأكيد	15	%28	31	%59	2	%4	3	%5	2	%4
6-	ضرورة فهم ومعرفة المفاهيم والمبادئ الاساسية لحوكمة الشركات	18	%34	23	%44	5	%3	2	%4	5	%9
7-	القدرة على التنفيذ اجراءات المراجعين التحليلية اللازمة لفحص دقة التنبؤات والتوقعات المالية	4	%7	30	%57	4	%7	8	%16	7	%13

ولدى الاطلاع على نتائج الاستبيان التي ظهرت من خلال الجدول السابق

يرى الباحث ان نسبة 82% من الاجابات اتفقت على ان قيام مراقبي الحسابات بتقديم خدمات التأكيد تحدده مجموعة من التحديات معرفية وهذا يعني بأن هناك تحديات معرفية يواجهها مراقبي الحسابات في سبيل قيامهم بتقديم خدمات التأكيد وبالتالي فأن النتيجة هي ان الفرضية الثانية التي استند عليها هذا البحث تكون مقبولة والتي كانت تنص بأن هناك تحديات معرفية تواجه مراقبي الحسابات بتقديم خدمات التأكيد .

ت – مدى ملائمة معايير التأكيد الدولية 3000 و3400 للتطبيق من قبل مراقبي الحسابات ومدى امكانية قيام مراقبي الحسابات بتطبيق المتطلبات التالية:

الرقم	الفقرة	انفق تماما		انفق		محايد		لاانفق		لاانفق حتما	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
1	تطبيق إجراءات رقابة الجودة اللازمة على كل عملية تأكيد	27	%52	13	%24	8	%15	3	%6	2	%4
2	الاتفاق مع الطرف الذي قام بتعيينه على شروط العملية بحيث تدون الشروط المتفق عليها في خطاب العملية	9	%17	40	%35	–	–	١	%2	3	%6

3	ممارسة الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية التأكيد	37	%70	14	%26	1	%2	-	-	1	%2
4	الأخذ في الاعتيار المجالات التي تتطلب عمل الخبراء وممارسة الحكم المهني في تحديدها	10	%18	20	%37	17	%32	-	-	6	%11
5	الحصول على الدليل الكافي لبناء الاستنتاجات علية	14	%26	27	%50	5	%9	%4	2	5	%9
6	الاخذ في الاعتبار اثر الاحداث اللاحقة التي قد تحدث حتى تاريخ اعداد التقرير على تقرير الاداء	2	%4	35	%66	6	%11	-	7	3	%6
7	توثيق الامور الهامة لتوفر الادلة الداعمة للاستنتاجات والتي تثبت ايضا ان العملية قد تمت وفقا لمعايير التأكيد الدولية	25	%47	11	%20	4	%8	%6	3	10	%18
8	اعداد تقرير مكتوب يتضمن استنتاجات المراقب بشأن الموضوع للتأكيد والمقاييس المستخدمة واي قيود جوهرية متعلقه بالتقييم والقياس	13	%24	10	%18	2	%4	%24	13	15	%28
9	الامتناع عن ابداء الراي إذا لم يحصل المراقب على الدليل الكافي الملائم	45	%85	5	%9	3	%6	-	-	-	-
10	الاطلاع الجيد على العمليات التي يستخدمها المنشأة لاعداد معلوماتها المالية المستقبلية	7	%3	41	%77	2	%4	%6	3	-	-
11	عدم قبول العملية او الانسحاب منها اذا كانت الافتراضات غير واقعية اوكانت المعلومات غير ملائمة للغرض الذي اعدت من اجله	17	%33	31	%57	4	%8	%2	1	-	-
12	الحصول على فهم كاف لاعمال العميل ليتمكن من تحديد وتعريف جميع الافتراضات اللازمة لاعداد المعلومات المالية المستقبلية	27	%51	20	%37	3	%6	-	-	3	%6
13	النظر في المدى الذي يكون	35	%66	15	%26	-	-	%4	2	1	%2

	فيه الاعتماد على المعلومات التاريخية في إعداد المعلومات المستقبلية مبرراً										
14	دراسة مدى ملائمة الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية للمدى المعقول للواقعية ودقة المعلومات	20	%38	13	%25	5	%9	7	%13	8	%18
15	تقييم مدى ملائمة وكفاية عرض المعلومات المالية المستقبلية والافصاح عنها	18	%34	17	%33	7	%13	6	%11	5	%9

ولدى استعراض نتائج الاستبانة التي حددت في هذه المحور يستنتج الباحث ان نسبة 73% من الاجابات قد اتفقت على امكانية تطبيق المتطلبات الخاصة بمعايير التأكيد الدولية المهمة 3000 و3400وهذا يؤشر بأن المتطلبات الاساسية لمعايير التأكيد الدولية المذكورة هي ملائمة للتطبيق من قبل مراقبي الحسابات العراقيين وبالتالي فأن ذلك يعني قبول الفرضية الثالثة من هذا البحث والتي نصت على انه تعتبر متطلبات معايير التأكيد الدولية 3000 و3400 ملائمة للتطبيق من قبل مراقبي الحسابات في العراق.

((المبحث الخامس :الاستنتاجات والتوصيات))

١-الاستنتاجات : تمثل الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث من خلال هذا البحث في الاتي :.

أ-تعد خدمات التأكيد خدمات مهنية جديدة تهدف الى خدمة متخذ القرار من خلال تحسين جودة ومحتوى المعلومات المقدمة اليه بأنماطها المختلفة وطبيعتاها المتعددة التي تغطي مختلف جوانب اذاء المنشات.وقد نشات 2004 هذه الخدمات كأستجابة لمارافق التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال المعاصرة من تعقيد لعملية اتخاذ القرار وتزايد متطلباتها من المعلومات المختلفة والحاجة الى قيام مراقبي الحسابات بتقديم التاكيد المهني على تلك المعلومات وهناك عدد من خدمات التاكيد التي تمكن المنظمات المهنية من تطوير متطلباتها المختلفة كالمعايير والمقاييس المهنية والبرامج المعرفية التأهيلية اللازمة واهم هذه الخدمات تأكيد كل من الثقة بالموقع واعتمادية نظم المعلومات الالكترونية والمعلومات المالية المستقلية والتقرير المهني كما يوجد عدد من خدمات التأكيد الاخرى التي يجري تطور المتطلبات اللازمة لتقديمها من قبل مراقبي الحسابات.

ب-تتمثل الاصدارات والمعايير الدولية المتعلقة بخدمات التاكيد والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في كل من الاطار الدولي لعمليات التأكيد (IFAE) والذي يوفر مجموعة من المتطلبات والارشادات العامة بشأن خدمات التأكيد وعملية القيام بها من قبل مراقب الحسابات ومعيار التأكيد الدولي رقم (3000) والذي يمثل اطارا عاما لمتطلبات واجراءات تنفيذ عملية التأكيد بشأن انواع خدمات التأكيد

المختلفة التي لم يصدر بشأنها معيار دولي معين ومعيار التاكيد الدولي (3400) يعد اول معيار دولي نوعي يتعلق بأحد انواع خدمة التاكيد وهي خدمة تاكيد المعلومات المالية المستقبلة وبالتالي فأن باقي انواع خدمات التأكيد يتم القيام بتنفيذ عملياتها المختلفة وفقا لمتطلبات كل من الاطار الدولي المشار اليه ووفقا للاصدارات والمعايير الدولية المذكورة.

ت-يوجد لدى مراقبي الحسابات العراقيين مستوى كاف من الادراك لاهمية خدمات التأكيد بالنسبة لمختلف الاطراف سواء المراجعين او المنشأت اومتخذوا القرارات المختلفة .

ج – هناك عدد من التحديات المعرفية التي يواجهها مراقبي الحسابات في سبيل القيام بتقديم خدمات التأكيد وتمثل اهم تلك التحديات في ضرورة قيام مراقبي الحسابات بمتابعة الدراسات البحوث المتخصصة في مجال خدمات التأكيد وكذلك المعايير والاصدارات المهنية المتعلقة بها .

هـ – تعتبر متطلبات معيار التأكيد الدولي رقم (3000) والذي بعنوان (عمليات التأكيد) ملائمة للتطبيق من قبل مراقبي الحسابات العراقيين .

و – تعتبر متطلبات معيار التأكيد الدولي رقم (3400) والذي بعنوان (فحص المعلومات المالية المستقبلية) ملائمة للتطبيق من قبل مراقبي الحسابات العراقيين.

٢– التوصيات :. بناء على ماتم التوصل اليه من نتائج واستنتاجات فأن الباحث يوصي مايلي :.

أ-قيام مجلس المعايير والادلة الرقابية في جمهورية العراق وبالتعاون مع مكاتب مراقبي الحسابات وسائر المنظمات والجمعيات المهنية ذات العلاقة بأيجاد السبيل والاليات اللازمة للتغلب على التحديات المعرفية التي تواجه عملية تقديم خدمات التأكيد ومن ذلك على سبيل المثال لاالحصر تطوير وتنفيذ الدورات التدريبية اللازمة لتنمية معارف ومهارات مراقبي الحسابات بشأن خدمات التاكيد .

ب-على الجامعات العراقية والجهات الحكومية ذات العلاقة ان تعمل بصورة مستمرة على تقييم وتطوير القرارات والمناهج التي يتم تدريسها في اقسام المحاسبة بما يضمن مسايرتها للمداخل الحديثة في التعليم المحاسبي والتي تقضي ضرورة تزويد طلاب تلك الاقسام بالمعارف الحديثة المتعلقة بتطبيقات تكنولوجيا ونظم المعلومات وتصحيح وتقييم مقاييس الاداء المختلفة .

ج – نظرا لان بعض انواع خدمات التأكيد تقتضي وفقا للشروط الصادره عن المنظمات المهنية العالمية ضرورة حصول مراقب الحسابات على ترخيص خاص بتقديمها مثل خدمة تأكيد الثقة بالموقع على سبيل المثال فأن على الجهات المنظمة لمهنه مراقبي الحسابات الاسراع في تطوير وتنفيذ البرامج الكفيلة بمنح تلك التراخيص للمراقبيين المجازين.

د – على مجلس المعايير والادلة الرقابية ومجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق ان تتابع بصورة مستمرة كل مايستجد من الاصدارات المهنية الحديثة ولاسيما مايتعلق منها بخدمات التأكيد.

هـ – قيام مكاتب مراقبي الحسابات بالدخول بأعمال ونشاطات مشتركة مع المتخصصين في المعارف الاخرى في سبيل تكوين فرق عمل متعددة الاختصاصات تتولى تنفيذ عمليات التاكيد المختلفة .

و – قيام الجهات الحكومية المختصة بعقد الندوات والمؤتمرات التي يشارك فيها ممثلون عن الشركات العراقية يتم من خلالها ابراز المزايا المختلفة التي تحققها تلك الشركات من خلال اعداد التقارير النوعية عن مختلف جوانب الاداء وتقديم التاكيد المهني عليها من قبل مراقبي الحسابات وذلك بهدف تنميه الوعي لدى الادارات العليا لتلك الشركات باهمية خدمات التاكيد .

ر – اجراء المزيد من الدراسات والابحاث المختلفة المتعلقة بخدمات التأكيد وما يتعلق بتقديمها من موضوعات ومن ذلك على سبيل المثال دراسة اهمية التقرير المهني في خدمة اهداف التنمية في العراق ودراسة العوامل المؤثرة على طلب خدمات التأكيد من قبل الشركات العراقية ودراسة السبل الكفيلة بتطور التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد العراقية والعوامل المؤثرة عليه .

((المصادر))

اولا:المصادر العربية :.

١-القاضي ،حسين يوسف و دحدوح،حسين وقريط ،عصام، اصول المراجعة الجزء الاول ،جامعة دمشق ،كلية الاقتصاد ،٢٠٠٦/٢٠٠٧ .

٢-علي، عبد الوهاب ، وشحادة، شحادة السيد،مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة واسواق المال التجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الاسكندرية،٢٠٠٤ .

٣-المطيري، عبيد بن سعد، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٤.

٤-الشمري، عبد حامد معيوف،معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية، دارسة تحليلية مقارنة، الرياض، ١٩٩٤.

ثانيا :المصادر الاجنبية :.

1-aasmud,eilifsen; massier ,ir, William:steven,m.glover, and douglas,f.prawitt; auditing and assurance services international editjon;first edition; mcgraw-hill education Europe;2006>

2-cosserat,grham w:modern auditing ;secodedition:johnwiley and sons, lid ; ld ;England;2004..

3-international federation of accountantants(ifac) ;ifacn 2006 handbook of international auditing,assurance, and ethics pronouncements; ifac: new york; 2006.

4- louwers,timotlay. J:ramsay ,robort .j; sinason,david. H: and stawser.jerry .r:auditing and assurance service international edition; megraw-11,ll,the ; new York;2005.

5- massier .jr.william.f; steven ,m glover; and douglas p. prrawitt; auditing and assurance serviees: asystematic approach; fourth edition: megraw- hill ine;2006.

6 – William c. Boynton ; and Raymond N. Johnson; modern auditing: assurance service and the integrity of financial reporting ; eighth ; johan wiley and sons ; new York 2005