

The Islamic University–Gaza  
Research and Postgraduate Affairs  
Faculty of Commerce  
Master of Finance & Accounting



الجامعة الإسلامية – غزة  
شئون البحث العلمي والدراسات العليا  
كلية التجارة  
ماجستير محاسبة وتمويل

مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار  
المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً  
لقاعدة الأخلاق الدولية 291- دراسة ميدانية

**The Extent to Which Auditors in the Gaza Strip  
are Committed to the Conceptual Framework  
of Independence While Performing Other  
Assurance Services According to International  
Code of Ethics No. 291. A field Study**

إعدادُ الباحثِ

عدنان هاني عدنان الجعفراوي

إشرافُ

الأستاذ الدكتور

حمدي شحادة زعرب

قُدِّمَ هَذَا البَحْثُ إِسْتِكْمَالاً لِمُنْتَطَلِبَاتِ الحُصُولِ عَلَى دَرَجَةِ المَاجِسْتِيرِ  
فِي المَحَاسِبَةِ وَالتَّمْوِيلِ بِكَلِيَّةِ التِّجَارَةِ فِي الجَامِعَةِ الإِسْلَامِيَّةِ بِغَزَّةِ

مايو/٢٠١٦م - شعبان/١٤٣٧هـ

## إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة الأخلاق الدولية 291- دراسة ميدانية

### **The Extent to Which Auditors in the Gaza Strip are Committed to the Conceptual Framework of Independence While Performing Other Assurance Services According to International Code of Ethics No. 291. A field Study**

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل الآخرين لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

### **Declaration**

I understand the nature of plagiarism, and I am aware of the University's policy on this.

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted by others elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:	عدنان هاني الجعراوي	اسم الطالب:
Signature:		التوقيع:
Date:		التاريخ:



## نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ عدنان هاني عدنان الجعفرأوي لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة الأخلاق الدولية 291 - دراسة ميدانية

**The Extent to Which Auditors in the Gaza Strip are Committed to the Conceptual Framework of Independence While Performing Other Assurance Services According to International Code of Ethics No. 291. A field Study**

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الأربعاء 25 شعبان 1437هـ، الموافق 2016/06/01 الساعة

التاسعة صباحاً بمبنى طيبة، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً و رئيساً	أ.د. حمدي شحادة زعرب
.....	مناقشاً داخلياً	أ.د. ماهر موسى درغام
.....	مناقشاً خارجياً	د. حسني عابدين عابدين

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. عبدالرؤوف على المناعمة



## ملخص الرسالة باللغة العربية

**هدف الدراسة:** التركيز والتعريف بخدمات التأكيد الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي في قطاع غزة، إضافة إلى أعمال التدقيق المكلف بها، وإستكشاف مدى إلتزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291).

**أداة الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة فقد تم إستخدام إستبانة مكونة من (38) فقرة تغطي متطلبات تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل بكافة مدققي الحسابات المعتمدين في قطاع غزة، والحاصلين على عضوية جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، والبالغ عددهم (62) مدقق.

**منهج الدراسة:** تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه من أكثر المناهج إستخداماً في الدراسات الإجتماعية والإنسانية.

### أهم نتائج الدراسة:

١. إلتزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة الأخلاق الدولية 291، ويتفرع عن هذا الإلتزام العام، الإلتزام بتطبيق مكونات الإطار المفاهيمي للاستقلالية.

### أهم توصيات الدراسة:

١. تفعيل دور المؤسسات المهنية الفلسطينية في نشر تحديثات مترجمة للإصدارات المهنية الدولية، وإدراجها ضمن برامج التدريب المهني التي تقوم بها.  
٢. ضرورة مراعاة المحاسبين القانونيين لتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد بشكل عام، وخدمات التأكيد الأخرى بشكل خاص، وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي الدولية 290-291.

**كلمات مفتاحية:** (مدقق الحسابات، الاستقلالية، خدمات التأكيد، خدمات التأكيد الأخرى، قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين).

## Abstract

### ملخص الرسالة باللغة الإنجليزية

**Objectives of the study:** this study aims at identifying and focusing on the other assurance services provided by the external auditor in the Gaza Strip in addition to the auditing tasks performed by them. It also aims at exploring the extent of the commitment of the Gaza Strip commitment to the application of the conceptual framework of independence while providing the other assurance services pursuant to the ethical code of conduct number 291.

**Study tool:** to achieve the objectives of the study, the researcher used the descriptive analytical approach and a questionnaire that consists of 38 paragraphs that cover the requirements of applying the conceptual framework of independence while providing the other assurance services. The questionnaire was distributed to the study population that represents the accredited auditors in the Gaza Strip who hold the membership of the Palestinian Auditors Association and whose number is 62 auditors.

**Research Methodology:** The descriptive analytical approach was used to conduct this study because it is the most commonly used in the social and human studies.

#### **Study findings:**

1. Auditors of the Gaza Strip comply with to the application of the conceptual framework of independence while providing the other assurance services pursuant to the ethical code of conduct number 291.

#### **Most important recommendations:**

1. Activating the role of the Palestinian professional institutions in publishing up-to-date newly translated literature of the international professionalism and including such literature in its professional training programs.
2. It is necessary for the legal accountants to apply the conceptual framework of independence while providing the assurance services in general and other assurance services in particular pursuant to the ethical codes of conduct number 290-291.

**Keywords:** (auditors, independence, assurance services, other assurance services, ethical code of conduct of professional accountants)

## الإهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار ..

إلى من علمني العطاء دون إنتظار ..

إلى من أحمل إسمه بكل إفتخار ..

أرجو من الله أن يمد في عمره ليرى ثماراً قد حان قطافها بعد طول إنتظار

وستبقى كلماته نجوماً أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد..

## والدي الغالي

إلى بسمة الحياة وسر الوجود.. إلى من كان دعائها سر النجاح.. وحنانها بلسم الجراح .. إلى

من بها أكبر وعليها أعتمد.. إلى الشمعة المتقدة التي تثير ظلمة الحياة.. إلى من وجودها

يمدني بالقوة التي لا حدود لها..

## أمي الحبيبة

إلى من هم أقرب إلي من روعي.. إلى من بهم أستمد عزتي وإصراري..

## إخوتي وأصدقائي

إلى من عشت معهم أجمل السنين وهزني إليهم الحنين

إلى الشهداء الذين سبقوني إلى دار الخلود

إلى هذا الصرح العلمي الشامخ

الجامعة الإسلامية-غزة

أهدي هذا البحث

## شكرٌ وتقديرٌ

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم.

بعد شكري لله عز وجل، وصلاتي وسلامي على النبي محمد المبعوث رحمةً للعالمين، أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور/ حمدي شحدة زعرب، لتفضله بالإشراف على هذه الدراسة، فقد نال موضوع البحث اهتمام سيادته، ونلت شرف الإفادة من علمه الغزير وخبرته الثرية، فكان عطاؤه زاخراً وعمق الرؤية العلمية التي ساهمت في إتمام هذه الدراسة، فجزاه الله خير الجزاء.

كما أتقدم بجميل الشكر والعرفان، وأسمى آيات الامتنان إلى الأستاذ الدكتور/ ماهر موسى درغام (رئيس قسم المحاسبة - الجامعة الإسلامية)، والدكتور/ حسني عابدين عابدين لقبولهما مناقشة رسالتي فجزاهما الله كل خير.

كما وأتقدم بالشكر والتقدير إلى الجامعة الإسلامية لما وفرتة من الكتب والمراجع التي كانت عوناً لى في إنجاز هذه الرسالة.

والشكر والتقدير موصول لكل من ساهم في تسهيل مهمتي العلمية.

والله من وراء القصد

الباحث

عدنان هاني الجعفرأوي

## فهرس المحتويات

أ.....	إقرار
ب.....	ملخص الرسالة باللغة العربية
ت.....	ملخص الرسالة باللغة الإنجليزية
ث.....	الإهداء
ج.....	شكر وتقدير
ح.....	فهرس المحتويات
ذ.....	فهرس الجداول
ز.....	فهرس الأشكال والرسومات التوضيحية
س.....	فهرس الملاحق
ش.....	قائمة الاختصارات والتعاريف
١.....	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
١.....	1.1 مقدمة الدراسة:
٢.....	2.1 مشكلة الدراسة:
٣.....	3.1 أهداف الدراسة:
٤.....	4.1 أهمية الدراسة:
٤.....	5.1 فرضيات الدراسة:
٥.....	6.1 نموذج الدراسة:
٥.....	7.1 الدراسات السابقة:
٥.....	أولاً: الدراسات العربية:
١٠.....	ثانياً: الدراسات الأجنبية:
١.....	الفصل الثاني الإطار المفاهيمي لاستقلالية المدقق الخارجي
١٤.....	المقدمة:
١٥.....	المبحث الأول المفاهيم الأساسية لاستقلال المدقق الخارجي
١٥.....	1.2.2 تمهيد:
١٥.....	2.2.2 مفهوم استقلالية المدقق الخارجي:
١٧.....	3.2.2 أهمية استقلالية المدقق الخارجي:
١٨.....	4.2.2 أبعاد استقلالية المدقق الخارجي:



١٩	5.2.2 العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق الخارجي:
٢١	المبحث الثاني استقلالية المدقق الخارجي في ضوء الإصدارات المهنية
٢١	1.3.2 تمهيد:
٢١	2.3.2 استقلالية المدقق الخارجي في ضوء قواعد السلوك الأخلاقي الدولية:
٢٢	3.3.2 استقلالية المدقق الخارجي في ضوء معايير التدقيق الدولية:
٢٤	4.3.2 استقلالية المدقق الخارجي في ضوء قواعد السلوك الأخلاقي المهني الأمريكية:
٢٥	5.3.2 استقلالية المدقق الخارجي في ضوء معايير التدقيق الأمريكية:
٢٦	6.3.2 استقلالية المدقق الخارجي في ضوء قانون (Sarbanes-Oxley) الأمريكي:
١٤	الفصل الثالث الخدمات التأكيدية-نشأتها وتطورها
٢٨	المقدمة:
٢٩	المبحث الأول طبيعة الخدمات التأكيدية
٢٩	1.2.3 تمهيد:
٢٩	2.2.3 مفهوم الخدمات التأكيدية:
٣١	3.2.3 عناصر خدمات التأكيد:
٣٣	4.2.3 أسباب ظهور الخدمات التأكيدية:
٣٥	5.2.3 أهمية الخدمات التأكيدية:
٣٧	6.2.3 نطاق أداء الخدمات التأكيدية:
٣٩	7.2.3 أنواع الخدمات التأكيدية:
٤٥	المبحث الثاني الإصدارات المهنية في مجال خدمات التأكيد
٤٥	1.3.3 تمهيد:
٤٥	2.3.3 الإصدارات المهنية الأمريكية:
٤٦	3.3.3 الإصدارات المهنية الدولية:
٥٠	الفصل الرابع خدمات التأكيد الأخرى وعلاقتها باستقلالية مدقق الحسابات الخارجي
٥١	المقدمة:
٥٢	المبحث الأول خدمات التأكيد الأخرى
٥٢	1.2.4 تمهيد:
٥٢	2.2.4 تعريف خدمات التأكيد الأخرى:
٥٣	3.2.4 أنواع خدمات التأكيد الأخرى:
٥٧	المبحث الثاني الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى
٥٧	1.3.4 تمهيد:
٥٧	2.3.4 التهديدات على الاستقلالية والحالات التي قد تؤدي إلى نشأتها عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى:
٦٠	3.3.4 عوامل تقييم أهمية تهديدات الاستقلالية المحددة:
٦٠	4.3.4 الإجراءات الوقائية:
٦٣	5.3.4 توثيق الإستنتاجات:

٦٣	6.3.4 ملخص الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى: .....
٦٩	الفصل الخامس منهج الدراسة .....
٦٩	1.5 المقدمة: .....
٦٩	2.5 أسلوب الدراسة: .....
٦٩	3.5 طرق جمع البيانات: .....
٧٠	4.5 مجتمع الدراسة: .....
٧٠	5.5 أداة الدراسة: .....
٧١	6.5 صدق الاستبانة: .....
٧٩	7.5 ثبات الاستبانة Reliability: .....
٨١	8.5 الأساليب الإحصائية المستخدمة: .....
٨١	الفصل السادس تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة .....
٨٢	1.6 المقدمة: .....
٨٢	2.6 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية: .....
٨٥	3.6 تحليل فقرات الاستبانة واختبار فرضيات الدراسة: .....
٩٩	الفصل السابع النتائج والتوصيات .....
١٠٠	1.7 النتائج: .....
١٠١	2.7 التوصيات: .....
١٠٢	3.7 الدراسات المستقبلية: .....
١٠٣	المراجع .....
١٠٣	أولاً: المراجع العربية: .....
١١٠	ثانياً: المراجع الأجنبية: .....
أ	الملاحق .....

## فهرس الجداول

- جدول (3.1): الفرق بين عمليات التأكيد المعقولة والمحدودة ..... ٣٨
- جدول (4.1): أمثلة على خدمات التأكيد الأخرى..... ٥٣
- جدول (4.2): أمثلة لبعض الحالات التي قد تشكل تهديداً للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى ... ٥٨
- جدول (4.3): مكونات الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى ..... ٦٥
- جدول (5.1): درجات المقياس الخماسي ..... ٧١
- جدول (5.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" والدرجة الكلية للمجال..... ٧٣
- جدول (5.3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" والدرجة الكلية للمجال..... ٧٥
- جدول (5.4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" والدرجة الكلية للمجال ..... ٧٧
- جدول (5.5): معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة ..... ٧٨
- جدول (5.6): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة ..... ٨٠
- جدول (6.1): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس ..... ٨٢
- جدول (6.2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي ..... ٨٣
- جدول (6.3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي ..... ٨٣
- جدول (6.4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة ..... ٨٤
- جدول (6.5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل ..... ٨٤
- جدول (6.6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية التي تم الحصول عليها ..... ٨٥
- جدول (6.7): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات المجال الأول "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" ..... ٨٦

**جدول (6.8):** المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات المجال الثاني "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291"..... ٩٠

**جدول (6.9):** الترتيب حسب الافضلية للإجراءات الوقائية المتبعة عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291..... ٩٤

**جدول (6.10):** المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات المجال الرابع "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291"..... ٩٧

## فهرس الأشكال والرسومات التوضيحية

شكل (1.1): نموذج الدراسة ..... ٥

شكل (3.1): مستوى التأكيد ..... ٣٨

## فهرس الملاحق

- ملحق (١) استبانة الدراسة ..... أ.....
- ملحق (٢) قائمة بأسماء المحكمين ..... ز.....
- ملحق (٣) قائمة بأسماء أعضاء جمعية مدققي الحسابات-قطاع غزة..... س.....

## قائمة الاختصارات والتعاريف

الاختصار	التعريف بالعربية والانجليزية
<b>AASB</b>	The Auditing and Assurance Standards Board مجلس معايير التدقيق والتأكد الكندي
<b>AASOC</b>	The Auditing and Assurance Standards Oversight Council مجلس الإشراف على معايير التدقيق والتأكد الكندي
<b>AICPA</b>	American Institute Certified Public Accountants المعهد الأمريكي المحاسبين القانونيين
<b>ASB</b>	Auditing Standards Board مجلس معايير التدقيق
<b>ASEC</b>	The Assurance Services Executive Committee اللجنة التنفيذية لخدمات التأكد
<b>AUASB</b>	Auditing and Assurance Standards Board مجلس معايير التدقيق والتأكد الأسترالي
<b>CICA</b>	The Canadian Institute of Chartered Accountants معهد المحاسبين القانونيين الكندي
<b>CPA Canada</b>	The Chartered Professional Accountants of Canada معهد المحاسبين المهنيين القانونيين الكندي
<b>EC</b>	European Commission المفوضية الأوروبية
<b>IAASB</b>	International Auditing and Assurance Standards Board مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي
<b>IAPC</b>	International Auditing Practices Committee لجنة ممارسات التدقيق الدولية
<b>ICAA</b>	Institute of Chartered Accountants in Australia معهد المحاسبين القانونيين الأسترالي
<b>IESBA</b>	International Ethics Standards Board for Accountants مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين
<b>IFIAR</b>	The International Forum of Independent Audit Regulators المنتدى الدولي لمنظمي مراجعة الحسابات المستقلين

الاختصار	التعريف بالعربية والانجليزية
<b>ISAEs</b>	International Standards on Assurance Engagements المعايير الدولية لعمليات التأكيد
<b>ISAs</b>	International Standards Auditing المعايير الدولية للتدقيق
<b>ISREs</b>	International Standards on Review Engagements المعايير الدولية لعمليات المراجعة (الفحص)
<b>ISRSs</b>	International Standards on Related Services المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة
<b>PCAOB</b>	Public Company Accounting Oversight Board مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة
<b>SCAS</b>	Special Committee on Assurance Services اللجنة الخاصة بالخدمات التأكيدية
<b>SEC</b>	The Securities and Exchange Commission هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية
<b>SSAES</b>	Statements on Standards for Attestation Engagements معايير خدمات التصديق المتعارف عليها



# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### 1.1 مقدمة الدراسة:

تنص قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن المجمع الدولي لمعايير السلوك المهني للمحاسبين (IESBA) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على متطلبات أخلاقية للمحاسبين المهنيين، كما تقدم إطار مفاهيمي لكافة المحاسبين المهنيين لضمان امتثالهم للمبادئ الخمس الأساسية المتعلقة بأخلاقيات المهنة والتي نصت عليها هذه القواعد (IFAC, 2013/C, p. 12)، وهذه المبادئ الخمس هي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة والسرية والسلوك المهني.

وبموجب ذلك الإطار، يجب على كافة المحاسبين المهنيين تحديد التهديدات التي تحف بهذه المبادئ الأساسية، وتقييم أهمية هذه التهديدات التي تم تحديدها، وتطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، لضمان عدم تقويض تلك المبادئ.

ولا يجوز لإحدى المنظمات العضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين أو لشركة تجري تدقيقاً باستخدام معايير التدقيق الدولية أن تطبق معايير أقل صرامة من تلك المبينة في قواعد السلوك الأخلاقي (دليل المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ٢٠١٠م، ص ٧).

ولقد أكدت كل المبادئ والقواعد والمعايير الدولية والمحلية، أن أهم ما يميز المحاسبين المهنيين عن غيرهم في المهن الأخرى هو موضوع "الاستقلالية"، ونظراً لما يتهدد الاستقلالية من مخاطر عديدة، فقد طور المجمع الدولي لمعايير السلوك المهني للمحاسبين (IESBA) الإطار المفاهيمي للاستقلالية للتطبيق في مواقف من الممكن أن تشكل تهديد للاستقلالية عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء التأكيد أو عملاء تدقيق البيانات المالية أو عميل التأكيد الذي لا يكون عميل تدقيق بيانات مالية، وذلك من خلال تقسيم القاعدة (290) إلى قاعدتين: القاعدة (290) الاستقلالية: مهمات المراجعة والتدقيق، والقاعدة (291) الاستقلالية: مهمات التأكيد الأخرى (IFAC, 2013/C, pp. 42-100).

وبناءً على ما سبق، تأتي هذه الدراسة لبيان وتقييم مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291).

## 2.1 مشكلة الدراسة:

تنقسم الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي المستقل بشكل عام إلى خدمات تأكيدية وخدمات غير تأكيدية، فالخدمات التأكيدية هي خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرار، وعندما يقوم المدقق بتقديم هذه الخدمات يجب أن يتمتع بالاستقلالية، وبذل العناية المهنية المعقولة، وممارسة الحكم المهني بشكل معقول، وتنقسم هذه الخدمات إلى خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى، أما الخدمات غير التأكيدية فهي خدمات يقدمها المدقق، وقد يقدم فيها تقريراً، لكن هذا التقرير لا يتعلق بتأكيدات يقدمها طرف آخر، وبالتالي فإن المدقق لا يعطى تأكيداً عن مصداقية تلك البيانات (الذبيبات، ٢٠١٠م، ص ٣٨-٤٠).

وقد أظهرت دراسة حلس (٢٠٠٠م) أن عدم التزام بعض مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بأخلاق المهنة وقواعد السلوك المهني يعد من أهم المشكلات التي تواجه هذه المكاتب، وهو ما أكدته أيضاً دراسة الباز (٢٠١٢م).

ولعل موضوع استقلال المدقق الخارجي يأخذ درجة كبيرة من الأهمية في بيئة التدقيق العالمية حيث إن الثقة في تقرير مدقق الحسابات تعتمد على درجة الاستقلالية التي يتمتع بها، وبيئة التدقيق في قطاع غزة لا تختلف كثيراً عن بيئة التدقيق في الدول الأخرى، وكثيراً ما تكون استقلالية مدقق الحسابات الخارجي موضع تساؤل، خصوصاً عند قيام المدقق بتقديم خدمات غير خدمات المراجعة والتدقيق.

استناداً لما تقدم فإن الدراسة تحاول الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

**ما مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291)؟**

وينتفع من السؤال التساؤلات الفرعية التالية:

١. ما مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291)؟

٢. ما مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291)؟
٣. ما مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291)؟
٤. ما مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة تدعم تلك الاستنتاجات، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291)؟

### 3.1 أهداف الدراسة:

- التركيز والتعريف بخدمات التأكيد الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي في قطاع غزة، إضافة إلى أعمال التدقيق المكلف بها، واستكشاف مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291)، واستناداً لما سبق يمكن تحديد أهداف البحث فيما يلي:
١. التعرف على خدمات التأكيد الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي للعميل إضافة إلى أعمال التدقيق المكلف بها.
  ٢. تقييم مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة باتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديد التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291).
  ٣. الوقوف على مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة باتخاذ الإجراءات اللازمة لتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291).
  ٤. بيان مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291).
  ٥. تقييم مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة تدعم تلك الاستنتاجات، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291).

٦. تقديم التوصيات المناسبة التي تساعد على تعزيز توافر متطلبات الاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291).

#### 4.1 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تلقي الضوء على خدمات التأكيد الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي في قطاع غزة، إضافة إلى أعمال التدقيق المكلف بها، وتساهم هذه الدراسة في استكشاف مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291)، كما أنها تبين أهمية توافر متطلبات الاستقلالية عند مدقق الحسابات، وتقدم هذه الدراسة ما يساعد على تعزيز توافر هذه المتطلبات.

#### 5.1 فرضيات الدراسة:

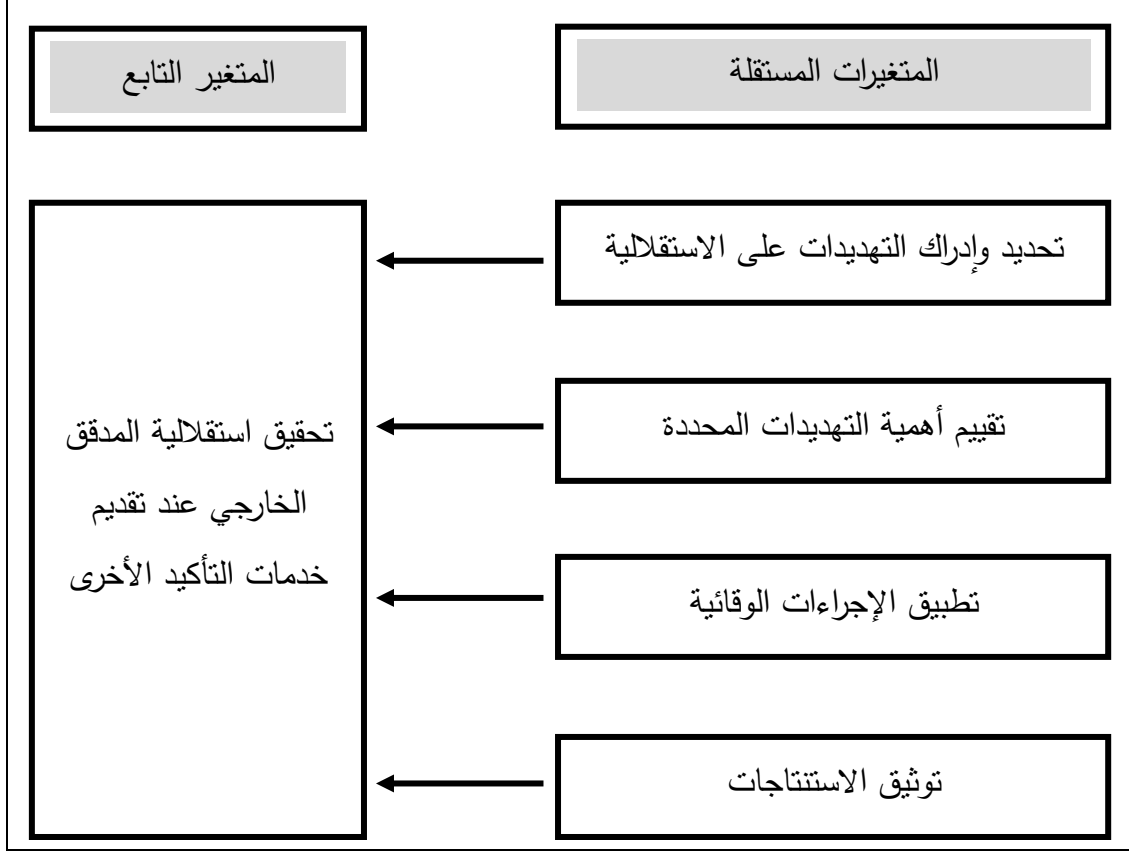
بالاعتماد على تساؤلات الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

١. يلتزم مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291) عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .
٢. يلتزم مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291) عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .
٣. يلتزم مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291) عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .
٤. يلتزم مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة تدعم تلك الاستنتاجات، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291) عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

## 6.1 نموذج الدراسة:

يتكون نموذج الدراسة من أربعة متغيرات مستقلة ومتغير تابع واحد، وذلك على النحو

المبين في الشكل رقم (1.1):



شكل (1.1): نموذج الدراسة

## 7.1 الدراسات السابقة:

### أولاً: الدراسات العربية:

1. دراسة (الرشيدي، 2012م)، بعنوان: "مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الأسلوب الوصفي التحليلي، وتمثل مجتمع الدراسة بالمدققين الحاليين والمحتملين، والمقرضين، والمحللين الماليين، بالإضافة إلى جهات الرقابة والإشراف على المهنة، وقد تم اختيار عينة مقصودة من أفراد هذا المجتمع

اشتملت على (75) فرداً، وزعت عليهم قائمة استبيان، وتم استرداد (62) استبانة صالحة للتحليل.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج كان منها: عدم توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة، وأن أكثر الفئات تأييداً لهذا الرأي هي جهات الرقابة والإشراف على المهنة.

وأوصت الدراسة بضرورة توعية المدققين على أهمية توافر شروط استقلالية عملهم للمحافظة على كفاءتهم في العمل، والتركيز على أن يتم تعيين وعزل مدقق الحسابات الخارجي من قبل الجمعية العامة للمساهمين مع تحديد أتعابهم، وتحديد حد أدنى لأتعاب التدقيق وذلك للحد من المنافسة على اقتناص العملاء.

## ٢. دراسة (الباز، 2012م)، بعنوان: "مدى استقلال مراجع الحسابات الفلسطيني - دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة وضع إطار ومضمون لمفهوم استقلال المراجع الخارجي، وبيان مدى استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني عند قيامه بعملية المراجعة، والتعرف على أهم العوامل التي تهدد هذا الاستقلال، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم إعداد قائمة استقصاء لتجميع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة المتمثل في مراجعي الحسابات المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات من خلال مكاتب مراجعة خاصة، والمسجلين فعلياً في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بقطاع غزة.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج كان منها: أن الثقة التي يوليها المستخدمون للمعلومات المحاسبية تتبع في الأساس من ثقتهم في استقلال مراجع الحسابات، وأن استقلال المراجع الخارجي يمثل العمود الفقري لعملية المراجعة، والدعامة الأساسية التي تقوم عليها المهنة، كذلك خلصت الدراسة إلى أن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين تواجه عدة صعوبات ومنها على سبيل المثال: عدم وجود معايير مهنية فلسطينية، وإخلال البعض بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة.

وأوصت الدراسة بأنه يتعين على مكاتب المراجعة رفض كافة الارتباطات التي تقلل من أهمية أحكامهم المهنية والابتعاد عن كافة التصرفات التي قد تخلق شكاً في استقلالهم، وضرورة تنمية وتدعيم مفهوم الاستقلال لدى مراجعي الحسابات، وإنشاء مركز فلسطيني لمعايير الاستقلال بالتعاون مع المنظمات المهنية الفلسطينية.

٣. دراسة (جمعة، 2011م)، بعنوان: "تحليل العلاقة بين مخاطر الإستقلالية والإجراءات الوقائية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى- دراسة استكشافية".

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مخاطر الاستقلالية والإجراءات الوقائية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم قائمة استبيان، وزعت على مجتمع الدراسة الذي تم اختياره بالكامل كعينة للدراسة، والمتمثل بالمحاسبين المهنيين مدققي حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية، والبالغ إجمالي عددهم (251) حتى تاريخ 2011/3/1م وقت إجراء الدراسة الميدانية، وبلغ عدد الردود (156) بنسبة (62%) تقريباً.

وخلصت الدراسة إلى أن استقلالية الممارسين المهنيين تواجه العديد من المخاطر، وهذه المخاطر تمثل تهديدات هامة جداً بحيث يتمثل الإجراء الوحيد الممكن لمواجهتها إزالة الأنشطة أو المصالح التي تخلق التهديد، أو رفض قبول أو استمرار عملية التأكيد، أو تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

وأوصت الدراسة بأنه يتعين على الممارسين المهنيين عند تقديمهم لخدمات التأكيد الأخرى مراعاة مخاطر الإستقلالية الناتجة عن المصالح المالية، أو تقديم الخدمات، أو علاقات العمل، أو العلاقات العائلية أو الشخصية مع عميل التأكيد أو أحد المقربين أو العائلة المباشرة لعضو فريق التأكيد.

٤. دراسة (جمعة، 2011م)، بعنوان: "تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمة تدقيق البيانات المالية: دراسة اختبارية في مكاتب التدقيق في الأردن".

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية (مخاطر الاستقلالية - الإجراءات الوثائقية) عند تقديم خدمة تدقيق البيانات المالية في مواقف محددة في مكاتب التدقيق في الأردن وذلك وفقاً لقاعدة الأخلاق الدولية (290) الصادرة عن مجلس معايير الأخلاق الدولي، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم قائمة استبيان، وتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين مدققي حسابات الشركات المساهمة العامة الأردنية والبالغ إجمالي عددهم (489) حتى تاريخ 2010/3/1م وقت إجراء الدراسة الميدانية، ولقد تم تحديد حجم العينة باستخدام معادلة تحديد حجم العينة على أساس نسبة الظاهرة في المجتمع (50%)، وبمستوى معنوية (5%)، ومستوى ثقة (95%) أي أن معامل الثقة (1,96)، ولقد بلغ حجم العينة (244) مدقق، وقد بلغ عدد الردود (156) بنسبة (63%) تقريباً.

ومن أهم نتائج الدراسة: أن استقلالية المحاسبين القانونيين في الممارسة العامة تواجه العديد من المخاطر، وهذه المخاطر تمثل تهديدات مهمة جداً للاستقلالية بحيث يتمثل الإجراء



الوحيد الممكن لمواجهتها في إزالة الأنشطة أو المصالح التي تخلق التهديد، أو رفض قبول أو استمرار عملية التأكيد، أو تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة عقد دورات تدريبية للمحاسبين القانونيين بشأن تطبيق المدخل المفاهيمي للاستقلالية كجزء من التطوير المهني المستمر، كما توصى الدراسة جمعية المحاسبين الاردنيين بشكل خاص، والاتحاد العام للمحاسبين العرب بشكل عام ومعاهد وجمعيات المحاسبين والمدققين (المراجعين) في الدول العربية بتعميم المنهج المقترح في الدراسة بشأن تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية على جميع المحاسبين القانونيين.

٥. دراسة (الشعار، 2011م)، بعنوان: "أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1)".

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1)، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتمثل مجتمع الدراسة بمدققي الحسابات الخارجيين المرخصين من الفئة (أ)، وضباط الائتمان في البنوك التجارية الأردنية، والمديرين الماليين في الشركات المساهمة الأردنية، وقد تم توزيع (150) قائمة استبيان لتشمل عدداً من الأفراد المنتمين للشركات المساهمة العامة والبنوك التجارية ومكاتب التدقيق، وتم استرجاع (104) منها قابلة للتحليل أي بنسبة (69,3%).

ومن أهم نتائج الدراسة: وجود أثر كبير للأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية المالية والإدارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق. وأوصت الدراسة بمنع مكاتب التدقيق من تقديم أي نوع من الخدمات الاستشارية المالية أو الإدارية للعميل، أو السماح لها بتقديم الخدمات الاستشارية المالية فقط، وحصر الترخيص بتقديم الخدمات الاستشارية بمكاتب التدقيق المرتبطة بمكاتب تدقيق خارجية.

٦. دراسة (قريط، 2008م)، بعنوان: "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المهام الأخرى التي تقوم بها مكاتب التدقيق في غير مجال المراجعة، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم قائمة استبيان، وتمثل مجتمع الدراسة بمنشآت التدقيق المزولة لمهنة التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية، أما عينة الدراسة فقد تم اختيار (10) مكاتب تمارس مهنة التدقيق وتقدم خدماتها بشكل أساسي في مدينة عمان.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن مكاتب تدقيق الحسابات تقدم الخدمات الاستشارية والضريبية والمالية فضلاً عن دراسات الجدوى الاقتصادية بشكل مكثف إلى منشآت العملاء، وأن تقديم هذه الخدمات قد يؤثر في حيادية المراجع، وأن أتعاب الخدمات الاستشارية التي تحصل عليها مكاتب التدقيق من الشركة محل التدقيق تمثل نسبة كبيرة من إجمالي دخولها السنوية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تكريس التخصص والفصل في أداء الأعمال ضمن مكاتب التدقيق في الأردن بين من يقدم الخدمات الاستشارية، ومن يقدم الخدمات التدقيقية بهدف ضمان الاستقلالية.

٧. دراسة (أبو القمصان، 2007م)، بعنوان: "العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي -دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة -فلسطين".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي من خلال تحليل تلك العوامل والمتغيرات المكونة لها، وقياس مدى توفر تلك العوامل لدى المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين والبالغ عددهم (67) مراجع، وقد تم تصميم قائمة استبيان وتوزيعها على عينة الدراسة التي تمثلت بمجتمع الدراسة كاملاً، وتم استرجاع (55) قائمة استبيان قابلة للتحليل.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها: أن تقديم المدقق للخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات التدقيق في نفس الوقت يؤثر بشكل كبير على استقلالية المدقق، وأن المنافسة الشديدة بين المدققين لاجتذاب عملاء جدد، وبقاء المدقق لفترة تزيد عن خمس سنوات في خدمة عميل التدقيق، وكبر نسبة حجم الأتعاب من عميل معين بالمقارنة مع إجمالي دخل مكتب التدقيق، كلها تؤثر بشكل سلبي على استقلالية المدقق وحياده.

وأوصت الدراسة بوجوب أن تكون الخدمات الاستشارية ضمن إطار النصيحة فقط، وألا تمثل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار الإداري، كما أوصت بضرورة اهتمام الجهات المهنية المعتمدة والمختصة بالسلوك المهني بوضع ضوابط تضمن استقلالية المراجع.

٨. دراسة (صيام وأبو حميد، 2006م)، بعنوان: "مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، والتعرف على أهم العوامل التي تعزز من التزام مراجعي الحسابات بقواعد

السلوك المهني، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم قائمة استبيان تم توزيعها على عينة الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات المجازين في الأردن نهاية عام 2004م والبالغ عددهم (455) مراجعاً، وتم اختيار عينة عشوائية نسبتها (30%) من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع (137) قائمة استبيان، وتم استرداد (105) قائمة استبيان قابلة للتحليل. ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، مع وجود تفاوت في مدى الالتزام بتلك القواعد من قبل مراجعي الحسابات، وأنه يوجد أثر للقوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.

وأوصت الدراسة بقيام جهات الرقابة والإشراف على المهنة بعقد ندوات حول قواعد السلوك المهني، وتعزيز التزام مراجعي الحسابات بالقواعد التي أظهرت الدراسة التزاماً متوسطاً بها، من خلال زيادة اهتمام مراجعي الحسابات بإبراز دور مهنة المراجعة في الحفاظ على الأموال، وتعزيز استقلالية مراجعي الحسابات من خلال الامتناع عن قبول مزايا مالية من عملائهم غير أتعابهم التي يستحقونها مقابل عملهم، وزيادة حرص مراجعي الحسابات على تطوير كفاءاتهم العلمية.

#### ثانياً: الدراسات الأجنبية:

١. دراسة (Alexander and Hay, 2013)، بعنوان:

**“The effects of recurring and non-recurring non-audit services on auditor independence.”**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير الخدمات غير التأكيدية المستمرة وغير المستمرة على أتعاب التدقيق، من أجل توضيح الخدمات غير التأكيدية وآثارها المحتملة على الاستقلالية، وقد اعتمدت الدراسة على تحليل بيانات التقارير السنوية للشركات في نيوزيلندا للفترة (2001-1995م) ومقارنتها بتقارير مدقق الحسابات.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج ومنها: إثبات وجود علاقة إيجابية قوية بين الخدمات غير التأكيدية المتتالية والمستمرة وأتعاب التدقيق، وتوصلت أيضاً إلى أن العلاقة بين الخدمات غير التأكيدية غير المستمرة من جهة وأتعاب التدقيق من جهة أخرى علاقة ضعيفة، وفي بعض الحالات عندما تكون الشركة متعاقدة مع المدقق على تقديم خدمات غير تأكيدية مستمرة وغير مستمرة معاً، فإن العلاقة بين كلا النوعين من الخدمات من جهة وأتعاب التدقيق علاقة موجبة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه لو كانت الشركة متعاقدة مع مدقق على تقديم خدمات غير تأكيدية مستمرة، ومع مدقق آخر على تقديم خدمات غير تأكيدية غير مستمرة، فإن العلاقة بين الخدمات غير التأكيدية المستمرة من جهة وأتاعب التدقيق من جهة أخرى تكون أقوى من العلاقة ما بين الخدمات غير التأكيدية غير المستمرة من جهة وأتاعب التدقيق من جهة أخرى.

٢. دراسة (Okah, 2012)، بعنوان:

### **“Relationship between Non-Audit Services (NAS) and Auditors’ Independence; Evidence from Earnings Management Perspective.”**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الخدمات غير التأكيدية واستقلالية المدقق من منظور إدارة الأرباح، وقد اعتمدت الدراسة على تحليل بيانات التقارير السنوية لعينة الدراسة والتي تمثلت بعدد (107) شركة مدرجة في بورصة ستوكهولم.

وتوصلت الدراسة إلى أن حجم الخدمات غير التأكيدية المقدمة بواسطة مدققي الحسابات الخارجيين ليست ذات علاقة مع إدارة الأرباح، وبالتالي استقلالية المدقق غير مرتبطة بتزويد المدقق بالخدمات غير التأكيدية للعملاء.

وأوصت هذه الدراسة المدققين الخارجيين بأخذ موضوع الاستقلالية كعامل مهم في تحديد مدى وجود إدارة أرباح في الشركات محل تقديم الخدمات غير التأكيدية، واحتمال تجاهل الشركات لمحددات المعايير المحاسبية.

٣. دراسة (Koh et al., 2011)، بعنوان:

### **“Non-Audit Services and Financial Reporting Quality: Evidence from 1978-1980.”**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الخدمات غير التأكيدية وجودة التقارير المالية في الفترة ما بين (1978-1980م)، حيث اعتمدت الدراسة على تحليل (1281) تقرير مالي لشركات مدرجة ضمن مؤشر ستاندرد أند بورز S&P 500.

وأظهرت الدراسة وجود أدلة متباينة على تحسن جودة الأرباح عندما يقوم المدققون الخارجيون بتقديم الخدمات غير التأكيدية الأخرى خاصة تلك التي تتعلق بخدمات المعلومات، كما أظهرت البيانات خلال فترة الدراسة أن تقديم الخدمات غير التأكيدية ساهم في تحسين جودة التدقيق وجودة التقارير المالية في الشركات محل تقديم الخدمات غير التأكيدية.

٤. دراسة (Griffin and Iont, 2010)، بعنوان:

**“Non-Audit Fees and Auditor Independence: New Evidence Based on Going Concern Opinions for U. S. Companies Under Stress.”**

هدفت هذه الدراسة إلى إثبات فيما إذا كانت الأتعاب التي يتقاضاها مدققوا الحسابات مقابل تقديم الاستشارات المالية تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي، واعتمدت الدراسة على نموذج يثبت العلاقة العكسية بين الأتعاب التي يحصل عليها المدقق من تقديم الاستشارات المالية واستقلاليتهم وقد أجريت هذه الدراسة على مجموعة من شركات الولايات المتحدة الأمريكية التي تعاني من ضغوط مادية.

ومن أهم نتائج الدراسة: وجود علاقة عكسية بين أتعاب الاستشارات المالية، واستقلالية المدقق الخارجي.

٥. دراسة (Ruddock et al., 2004)، بعنوان:

**“Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?”**

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى إمكانية وجود علاقة بين تقديم الخدمات غير التأكيدية وتقليل درجة التحفظ في الأرباح، أي أن أرباح الشركة لا تعكس الأخبار السيئة في الشركة في الوقت المناسب، واعتمدت الدراسة على تحليل بيانات الشركات المدرجة في البورصة الأسترالية (ASX) Australian Stock Exchange، في الفترة ما بين (1993-2000م).

ومن أهم نتائج الدراسة: أنه لا يوجد ارتباط بين تقديم الخدمات غير التأكيدية، وتقليل درجة التحفظ في الأرباح.

وأوصت هذه الدراسة بإعادة النظر بالمعارضات القضائية الحديثة التي قيدت تقديم الخدمات غير التأكيدية، لأنه من غير المحتمل أن ينتج عن تقييد تقديم الخدمات غير التأكيدية زيادة في الاستقلالية في الواقع، على الرغم من أنها تحسن الاستقلالية في المظهر فقط.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن غيرها بالعديد من المزايا يمكن استعراضها على النحو التالي:

١. معظم الدراسات السابقة تركز مجال البحث فيها حول خدمات إعطاء الرأي والتصديق وخصوصاً على نوع واحد منها فقط وهو تدقيق البيانات المالية، أو اهتمام الأبحاث بالخدمات

- غير التأكيدية، وحسب علم الباحث تعتبر هذه الدراسة هي الدراسة المحلية الأولى التي يتركز مجال البحث فيها حول خدمات التأكيد الأخرى.
٢. تكشف الدراسة عن مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي (291).
٣. تستند هذه الدراسة إلى أحدث إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وهو دليل المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والذي صدر في إبريل 2010م، وجري العمل به منذ 2011/1/1م، ودليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الدولي إصدار (2013م)، ودليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الأمريكي إصدار (2015م).
٤. أن القاعدة (291) من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن المجمع الدولي لمعايير السلوك المهني للمحاسبين (IESBA) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، استحدثت وتم إضافتها في إبريل 2010م، ولم تكن موجودة قبل ذلك، وأصبحت سارية المفعول بتاريخ 2011/1/1م، وجرت تعديلات عليها في مارس/2013م، وأصبحت هذه التعديلات سارية المفعول في 2014/4/1م، وبذلك فإنه -في حدود علم الباحث- تعتبر هذه الدراسة هي الدراسة الأولى التي تتناول موضوع تطبيق القاعدة (291) من قواعد السلوك الأخلاقي في بيئة العمل الفلسطينية.
٥. أن معظم الدراسات التي أجريت في بيئة العمل الفلسطينية لم تحاول التعرف على طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة في قطاع غزة، وإن آخر دراسة حاولت ذلك كانت دراسة (جربوع، 2005م).
٦. أن معظم الدراسات السابقة قد أجريت في العديد من البلدان العربية والأجنبية، وتأتي هذه الدراسة في بيئة محلية تختلف عن البيئة العالمية، ولها خصوصية بسبب تعقيدات الأوضاع السياسية والاقتصادية.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لاستقلالية

المدقق الخارجي

## الفصل الثاني

### الإطار المفاهيمي لاستقلالية المدقق الخارجي

#### المقدمة:

تعد استقلالية المدقق الخارجي الدعامة الأساسية التي تقوم عليها المهنة، والسبيل إلى رفعتها ونهضتها وتطورها، وقد كان الاستقلال مرتبطاً بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشأتها، وبدون الاستقلالية تصبح مهنة تدقيق الحسابات بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها (المسحال، ٢٠١٤م، ص ٤٠)، وهذا ما يفسر اهتمام التنظيمات المهنية ومحاولاتها الحثيثة إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلالية مدقق الحسابات سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة الأطراف الأخرى له، نظراً لأهمية مهنة التدقيق، وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية، والموثوقية في البيانات، والمعلومات التي تلزم متخذ القرار.

إن وجود أطراف كثيرة مهتمة بتقرير مدقق الحسابات يجعل المدقق يعمل في بيئة تتسم بتضارب المصالح مما يهدد استقلاليته، وفي ظل هذا التضارب من المصالح فإن مسؤولية المدقق ينبغي أن تكون في السعي الجاد لإصدار التقرير حسب الأسس التي تستند إلى معايير المهنة وخاصة الاستقلالية، وإن إدراك المدقق للعلاقة بين الأطراف المختلفة هو شيء أساسي ليفهم متطلبات الاستقلالية (الذنيبات، ٢٠١٠م، ص ١١٥).

ونظراً لأهمية استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، برز الاهتمام بالوقوف على عدد من الموضوعات التي تبيّن مفهوم الاستقلالية وأهميته وأبعاده، وكذلك أهم العوامل المؤثرة على الاستقلالية، وأيضاً الاستقلالية في ضوء متطلبات الإصدارات والمعايير المهنية.

ويتناول هذا الفصل الإطار المفاهيمي لاستقلالية المدقق الخارجي ويشتمل على مبحثان

وهما:

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية لاستقلال المدقق الخارجي.

المبحث الثاني: استقلالية المدقق الخارجي في ضوء الإصدارات المهنية.



## المبحث الأول

### المفاهيم الأساسية لاستقلال المدقق الخارجي

#### 1.2.2 تمهيد:

تعتبر استقلالية المدقق الخارجي في أداء عمله المهني العمود الفقري لمهنة التدقيق، حيث إن استقلالية مدقق الحسابات أحد أهم فروض التدقيق (المطارنة، ٢٠٠٩م، ص ٢٠)، وتتبع أهمية استقلالية مدقق الحسابات من طبيعة مهمته التي تضعه في موقع حساس بين الأطراف المستفيدة من خدماته، ولكي يتحقق استقلال مدقق الحسابات عليه أن يتصف بمواصفات شخصية وأخلاقية معينة، ولا بد أن يكون الاستقلال المهني حقيقة وقناعة ذهنية راسخة عند مدقق الحسابات.

#### 2.2.2 مفهوم استقلالية المدقق الخارجي:

في الآونة الأخيرة تعددت الأبحاث والدراسات التي تناولت استقلالية مدقق الحسابات في ضوء الفضائح المالية والمحاسبية (Ali and Nesrine, 2015, p.42)، ورغم تعدد مفاهيم استقلال المدقق الخارجي في الأدبيات المهنية إلا أن هذا المفهوم يعتبر مثيراً للجدل (Hudaib and Haniffa, 2009, p.221)، وترجع الصعوبة في وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم، نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية للمدقق من جهة، ولكثرة وتشابك المتغيرات والعوامل التي تؤثر على استقلال وحياد المدقق الخارجي من جهة أخرى، ونتيجة لذلك فقد تعددت وتنوعت التعريفات التي حاولت الإحاطة بمفهوم الاستقلال، وتمحورت جميعها حول النزاهة والأمانة والموضوعية والصفات الأخلاقية الحميدة للمدقق، وعدم تحيزه أثناء تأدية عمله، وتحرره من رقابة أو سيطرة أية جهة سواء داخل الشركة أو خارجها، ومقاومة كافة الضغوط التي يمكن أن يتعرض إليها من قبل الإدارة بهدف التأثير على أحكامه، بالإضافة إلى ضرورة نقادي المدقق لأية علاقات من شأنها أن تظهره أمام الغير بأن له مصلحة شخصية في الشركة محل المراجعة (الباز، ٢٠١٢م، ص ٣).

ووفقاً لقواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي المحاسبين القانونيين (AICPA) فإن الاستقلالية تتكون من عنصرين يمكن تعريفهما على النحو التالي (AICPA, 2015/A, pp.11-12):

المفهوم الأول: الاستقلال الذهني: "وهو حالة ذهنية تسمح للمدقق بأداء خدمات التصديق دون أن يتأثر بالعوامل التي تضر حكمه المهني، وبما يسمح له العمل بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني".

المفهوم الثاني: الاستقلال في المظهر: "وهو تجنب الظروف بحيث إن طرفاً ثالثاً عاقلاً وعلى إطلاع، ويملك المعرفة بكافة المعلومات ذات الصلة، بما فيها الإجراءات الوقائية المتبعة، سيتوصل منطقياً إلى استنتاج أن الاستقامة والموضوعية والتشكك المهني لدي الشركة أو أعضاء فريق التأكيد قد تأثرت".

وهو ما يتوافق مع جاء في المنهج المفاهيمي للاستقلالية الذي نصت عليه قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الدولية، حيث أعتبر أن الاستقلالية تتطلب ما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٤م، ص٣٧):

أ- استقلالية التفكير: أي "حالة التفكير التي تسمح بتقديم رأي دون الخضوع لمؤثرات قد تغير حيادية الحكم المهني، مما يتيح للأفراد التصرف باستقامة وممارسة الموضوعية، والتشكك المهني".

ب- استقلالية المظهر: "بتجنب الحقائق والظروف التي تعد غاية في الأهمية بحيث إن طرفاً ثالثاً عاقلاً وعلى إطلاع، ويملك المعرفة بكافة المعلومات ذات الصلة، بما فيها الإجراءات الوقائية المتبعة، سيتوصل منطقياً إلى استنتاج أن الاستقامة والموضوعية والتشكك المهني لدي الشركة أو أعضاء فريق التأكيد قد تأثرت".

ويرى قريط (٢٠٠٨م، ص١٧) بأن استقلال المدقق بشخصيته وتفكيره المستقل هو "أن يكون بعيداً عن أي مؤثرات أخرى فيما يرتبط بالعمل الموكول إليه".

ويرى الذنبيات (٢٠١٠م، ص١١٥) أن الاستقلالية تعني "أن يقوم المدقق بعمله في جميع مراحل عملية التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة".

ويرى الغنودي (٢٠١١م، ص٤٥٧) أن استقلال مدقق الحسابات يعني "إمكانية قيامه بعمله بأمانة وموضوعية، بحيث لا يقوم بإخفاء الحقائق أو بإعطاء بيانات غير ممثلة للواقع".

أما بارتليت (Bartlett, 1993, p.55) فقد عرف استقلالية مدقق الحسابات على أنها "موقف عقلي غير متحيز في اتخاذ القرارات حول أعمال المراجعة وإعداد التقارير المالية"، وعرفت على أنها "قدرة المدقق على مقاومة ضغوط الإدارة" (Damai, 2013, p.5)، وعرفت على أنها "القدرة على تحمل ضغط من نفوذ الإدارة عند إجراء التدقيق أو توفير الخدمات المتعلقة بمراجعة الحسابات، حتى لا تتعرض النزاهة المهنية للمراجع للخطر" (Al-Ajmi

and, Saudagaran, 2011, p.131)، وعرفت على أنها "احتمالية تقرير المراجع عن المخالفات" (Ojo, 2006, p.3).

يشار إلى أنه قد يتسبب استخدام كلمة "استقلالية" بمفردها بحدوث سوء فهم، فخارج السياق قد تقود هذه الكلمة إلى الاعتقاد بأن الشخص الذي يمارس الحكم المهني ينبغي أن يكون حراً من جميع العلاقات الاقتصادية، والمالية، وغيرها من العلاقات، وهذا أمر مستحيل، حيث إن لكل عضو في المجتمع علاقات مع الآخرين، لذلك يجب تقييم خطورة العلاقات الاقتصادية والمالية وغيرها في ضوء ما قد يراه طرف ثالث عاقل وعلى إطلاع ويملك المعرفة بكافة المعلومات ذات الصلة غير مقبول (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٤م، ص ٣٧)، واستناداً إلى منهج الاطار المفاهيمي للاستقلالية الذي نصت عليه قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الدولية فإن الاستقلال التام لا يمكن أبداً أن يتحقق لأن العميل يدفع أتعاب المراجعة (Okah, 2012, p.7).

ويرى الباحث أن مفهوم استقلال مدقق الحسابات هو موقف شمولي يتداخل في تكوينه مجموعة من العوامل تبدأ مع اختيار وتعيين المدقق وتستمر باستمرار عمله وتنتهي بعد انتهاء تقريره، ولكي تواكب مهنة تدقيق الحسابات التطور فإن مفتاح ذلك يتمثل في الاهتمام بمفهوم استقلال مدقق الحسابات وإعطائه أهمية أكبر من جانب كل المنظمات المهنية المختصة.

### 3.2.2 أهمية استقلالية المدقق الخارجي:

يعد استقلال مدقق الحسابات من الأمور التي ما زالت تحظى بأهمية خاصة في علم تدقيق الحسابات وفي الممارسة العملية (جربوع، ٢٠٠٤م، ص ٣)، حيث يمثل استقلال وحياد مدقق الحسابات القاعدة الأساسية التي يقوم عليها مفهوم وأسلوب ومهنة تدقيق الحسابات (الوقاد ووديان، ٢٠١٠م، ص ٤٨)، ويعود ذلك للارتباط الوثيق بين استقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عملية التدقيق حيث يؤدي غياب الاستقلالية إلى الإضرار بجودة التدقيق (Tepalagul and Lin, 2015, p.102).

ولأن بيئة التدقيق لا تخلو من العلاقات والمصالح المختلفة والمتعارضة في كثير من الأحيان، ومن الطبيعي أن تتأثر استقلالية المدقق بهذه التناقضات، فمن هنا تبرز أهمية استقلال مدقق الحسابات بصفته وكيلاً عن الملاك ويعمل لمصلحتهم وحفظ حقوقهم (الرشيدي، ٢٠١٢م، ص ١١).

وتتبع أهمية استقلال مدقق الحسابات من طبيعة مهمته التي تضعه في موقع حساس بين الأطراف المستفيدة من خدماته، فمن جهة يتقاضى المدقق أتعابه من إدارة الشركة والتي

غالباً ما تلعب دوراً رئيسياً في تعيينه وعزله وتحديد أتعابه، وذلك على حساب دور الهيئة العامة للمساهمين صاحبة الحق في ذلك، ومن جهة أخرى فإن المستفيد الأكبر من خدمات المدقق غالباً ما يكون طرفاً ثالثاً والذي يستخدم البيانات المالية المدققة في اتخاذ قراراته الإستثمارية (نجم، ٢٠١٢م، ص ٥١).

إن تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية وتعدد الاستخدامات لهذه القوائم، وبالتالي تنوع المصالح، تجعل الفئات المختلفة بحاجة إلى جهة مستقلة ومحيدة حتى تطمئنوا بأن البيانات المالية أعدت بشكل موضوعي ومحيد دون تحيز لأي جهة (منصور، ٢٠١٣م، ص ٢٤)، ولكي يحافظ مدققي الحسابات على الطلب على خدماتهم لا بد لهم أن يعملوا على اقناع السوق باستقلاليتهم (Wines, 2006, p. 92).

#### 4.2.2 أبعاد استقلالية المدقق الخارجي:

توجد ثلاثة أبعاد لاستقلالية المدقق الخارجي وهي كالاتي (الصبان وإبراهيم، ٢٠١٢م، ص ص ٦٥-٦٦؛ الباز، ٢٠١٢م، ص ص ٣٨-٣٩):

١. الاستقلال في مجال وضع وإعداد برنامج المراجعة: ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برنامج المراجعة، من حيث اختيار إجراءات ووسائل المراجعة، والحرية في التوسع في استخدام هذه الإجراءات والوسائل (الباز، ٢٠١٢م، ص ٣٨)، لأن إدارة الشركة تحرص على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى، كما أنها لا تمكن المدقق في بعض الأحيان من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي يرى المدقق ضرورة الحصول عليها، نظراً لخوفها من اكتشاف تلاعبها أو حرصاً على بعض الأسرار (فاتح، ٢٠٠٤م، ص ٤٦).

٢. الاستقلال في مجال الفحص: ويعني ذلك الحرية في اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات والعلاقات الشخصية التي سوف تخضع لعملية الفحص (الباز، ٢٠١٢م، ص ٣٩)، حيث إنه وعند قيام المدقق بعملية الفحص وإجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات، وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول الشركة ومن ملكيتها لها وعدم وجود مرهونات عليها لصالح الغير، ومتابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، تتدخل إدارة الشركة في عمل المدقق وتجعله يركز على بعض البنود دون الأخرى (فاتح، ٢٠٠٤م، ص ٤٦).

٣. الاستقلال في مجال إعداد التقرير: ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي حول القوائم المالية محل الفحص (الباز، ٢٠١٢م، ص ٣٩)، فقد تتوفر عند الإدارة

الرغبة في تعديل رأي المدقق أو إجماعه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية (فاتح، ٢٠٠٤م، ص ٤٦).

## 5.2.2 العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق الخارجي:

تتعدد العوامل التي من الممكن أن تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي، نظراً لما تتسم به بيئة تدقيق الحسابات من تعارض في المصالح بين الفئات المختلفة ذات العلاقة بعمل مدقق الحسابات، ولقد حظيت هذه العوامل باهتمام الباحثين والتنظيمات المهنية، وتقسم العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي ضمن عاملين: (محمود وآخرون، ٢٠١١م، ص ١١١-١١٢؛ جمعة، ٢٠٠٥م، ص ٦٦-٧٢)

١. البيئة الداخلية: وتشتمل على عدد من العوامل منها:

- أ- طبيعة المهمة.
- ب- درجة عدم التأكد.
- ت- تكنولوجيا التدقيق.
- ث- نظام الاتصال.
- ج- التجانس الثقافي التنظيمي.
- ح- موازنة الوقت.
- خ- نمط القيادة والإشراف.
- د- نظام تقييم الأداء.
- ذ- الرضا عن العمل.
- ر- الدافعية للإنجاز.
- ز- معدل الدوران.
- س- التوتر تجاه العمل.
- ش- الالتزام المهني التنظيمي.

٢. البيئة الخارجية:

- أ- المنافسة على عملاء المدقق بين مكاتب التدقيق.
- ب- حجم مكتب التدقيق.
- ت- تقديم مكتب التدقيق خدمات إستشارية وإدارية للشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها.
- ث- قبول المدقق الهدايا من عملائه أو حصوله على خصم على مشترياته.
- ج- المسؤولية المهنية للمدقق طبيعة موضوع التعارض.

- ح- التعاقد مع المدقق ودفع الأتعاب بواسطة الإدارة.
- خ- تمثيل مكتب التدقيق لأحد المكاتب العالمية الكبرى.
- د- خوف المدقق من احتمال فقد أتعاب التدقيق والذي يجعله يعاني من الصراع بين الاحترام المهني والمصالح الشخصية.
- ذ- فترة ممارسة أو إرتباط مكتب التدقيق لنشاطه مع عميل معين.
- ر- المصالح المالية المباشرة وغير المباشرة.
- ز- التفاضل بين مكتب التدقيق والعميل.
- س- الأتعاب غير المدفوعة والأتعاب المشروطة.
- ش- شغل مكتب التدقيق لعقار مملوك للعميل.
- ص- إدارة المدقق لبعض أعمال العميل.
- ض- إستثمار المدقق في شركات منافسة للعميل.
- ط- تبعية لجنة اختيار المدقق لمجلس إدارة الشركة.
- ظ- إذا كان المدقق أحد أفراد إدارة الشركة سابقاً.
- ع- إذا كانت الأتعاب تشكل الجزء الأكبر من دخل مكتب التدقيق.

## المبحث الثاني

### استقلالية المدقق الخارجي في ضوء الإصدارات المهنية

#### 1.3.2 تمهيد:

أولت التنظيمات المهنية منذ نشأتها أهمية كبيرة لاستقلالية المدقق الخارجي، وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواءً من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة الأطراف الأخرى، نظراً لأهمية مهنة التدقيق، وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية، والموثوقية في البيانات، والمعلومات التي تلزم متخذ القرار.

حيث أكد العديد من المنظمون للمهنة أن الفضائح المالية وفشل المراجعة غالباً ما تحدث نتيجة لغياب استقلالية التدقيق ومنها على سبيل المثال: المفوضية الأوروبية (EC)، والمنتدى الدولي لمنظمي مراجعة الحسابات المستقلين (IFIAR)، ومجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB)، لذلك اتبعت المنظمات المهنية مثل هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC)، ومجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) مجموعة متنوعة من السياسات لتشجيع وتعزيز قدرة مدققي الحسابات في الحفاظ على استقلاليتهم (Church et al., 2015, p.218).

ولقد ازداد الإهتمام باستقلالية مدقق الحسابات خصوصاً بعد أحداث عام 2002م التي إنهارت فيها كبرى الشركات الأمريكية وذلك نتيجةً للأخطاء التي قامت بها كبريات شركات التدقيق العالمية، وقد أدت هذه الأحداث إلى زيادة اهتمام الجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق باستقلالية المدقق (الشعار، ٢٠١١م، ص ٣٣).

ولأن الإصدارات المهنية تشكل رافداً أساسياً لقواعد وأصول الممارسة المهنية، فإن هذا المبحث تناول استقلالية المدقق الخارجي في ضوء الإصدارات المهنية.

#### 2.3.2 استقلالية المدقق الخارجي في ضوء قواعد السلوك الأخلاقي الدولية:

يقوم مجلس معايير السلوك الأخلاقي (IESBA) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتقديم المشورة حول كافة نواحي مسائل أخلاقيات المهنة كما يعزز بشكل فاعل ممارسات الأخلاقيات الجيدة للمهنة للمنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين والجمهور العام.

وتهدف قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA)، لأن تكون نموذجاً لدليل أخلاقي، وهي تضع معايير للمحاسبين المهنيين، كما

تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق الأهداف المشتركة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٤م، ص ٢٠).

لذلك في إطار تحقيق جودة خدمات المهنة أصدرت لجنة أخلاقيات المهنة دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين في 1996/7م، وتم تعديله في 1998/1م، وفي 2001/11م، وفي 2004/6م، كما تم تعديله أيضاً في 2005/6م ليطبق اعتباراً من 2006/6م، كما تم تعديله في 2008م، و2009م، و2010م (جمعة، 2011م، ج، ص ٢٣٤).

وقد خصص دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الدولي القسم الثامن منه ليتناول الاستقلالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٤م، ص ٣٥)، وفي 2009/7م تم إلغاء القسم الثامن ليستبدل بالقاعدة (290) والتي ربطت بين الاستقلالية ومهام التأكيد (Romero, 2010, p.299)، وفي 2010/7م حدث تطور في دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الدولي مقارن بعام 2009م بتقسيم القاعدة (290) إلى قسمين هما: القاعدة (290) بعنوان "الاستقلالية-عمليات التدقيق والمراجعة"، والقاعدة (291) بعنوان "الاستقلالية-عمليات التأكيد الأخرى" لتطبق هذه القاعدة اعتباراً من 2011/1/1م (جمعة، ٢٠١١م، أ، ص ٩٦)، ويشكل هذين القسمين منهج إطار المفاهيم لاستقلالية مدقق الحسابات، ويهدفان إلى مساعدة المكاتب المزولة لمهنة تدقيق الحسابات، وأعضاء فرق التدقيق، وأعضاء فرق التأكيد في تطبيق منهج إطار مفاهيم الاستقلالية لتحقيقها والحفاظ عليها (IFAC, 2013/C, pp.42-100).

ونظراً لما يتهدد الاستقلالية من مخاطر عديدة، فقد طور مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA) موقفه بشأن تطبيق المنهج المفاهيمي للاستقلالية على ظروف وعلاقات محددة، معتمداً على تهديدات (المصلحة الشخصية، المراجعة الذاتية، التآلف، التأييد، المضايقة) التي يمكن أن تنشأ بسبب ظروف وعلاقات محددة بالإضافة إلى وضع إرشادات لتستخدم في الحكم المهني لتحديد الإجراءات الوقائية المناسبة للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول (جمعة، ٢٠١١م، ب، ص ٣٩٢).

### 3.3.2 استقلالية المدقق الخارجي في ضوء معايير التدقيق الدولية:

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يُحتذى بها من قبل مدقق الحسابات أثناء أدائه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، وبالنسبة لمدقق الحسابات فهو شخص محترف متخصص، ولأن مهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى نتيجة لتعدد عالم الأعمال فإنه ينبغي عليه مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته، فالمعايير الدولية نشأت لتحسين جودة الأداء



المهني وتحقيق قدر من التوافق والاتساق في الأحكام الشخصية لمدققي الحسابات والعمل على رفع مستوى المهنة والارتقاء بها (مرتجى، ٢٠١٣م، ص ٢٣).

ولقد تطرق الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) للاستقلالية من خلال عدة فقرات تضمنتها مجموعة من المعايير، وتتحصر الفقرات الواردة في المعايير الدولية والتي تحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالاستقلالية على النحو التالي:

- المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) بعنوان "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، حيث إشتهل المعيار على عدة فقرات تناولت الاستقلالية وهي الفقرات (21 وحتى 25) من المعيار (IFAC, 2013/A, pp.45-46).
- معيار التدقيق الدولي رقم (200) بعنوان "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" حيث تم تناول الاستقلالية من خلال الفقرة رقم (14) من المعيار (IFAC, 2013/A, p.80).
- معيار التدقيق الدولي رقم (220) بعنوان "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" حيث تم تناول الاستقلالية من خلال الفقرة رقم (11) من المعيار (IFAC, 2013/A, p.130).
- معيار التدقيق الدولي رقم (260) بعنوان "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة" حيث تم تناول الاستقلالية من خلال الفقرة رقم (17) من المعيار (IFAC, 2013/A, p.222).
- الإطار الدولي لعمليات التأكيد حيث تم تناول الاستقلالية من خلال الفقرة رقم (6) من الإطار (IFAC, 2013/B, p.4).
- المعيار الدولي لعمليات المراجعة رقم (2400) بعنوان "عمليات مراجعة البيانات المالية" حيث تم تناول الاستقلالية من خلال الفقرة رقم (4) من المعيار (IFAC, 2013/B, p.26).
- المعيار الدولي لعمليات المراجعة رقم (2410) بعنوان "مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للشركة" حيث تم تناول الاستقلالية من خلال الفقرة رقم (4) من المعيار (IFAC, 2013/B, p.47).
- معيار عمليات التأكيد الدولي رقم (3000) بعنوان "عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية" حيث تم تناول الاستقلالية من خلال الفقرة رقم (5) من المعيار (IFAC, 2013/B, p.89).
- معيار عمليات التأكيد الدولي رقم (3402) بعنوان "تقرير التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات" حيث تم تناول الاستقلالية من خلال الفقرة رقم (11) من المعيار (IFAC, 2013/B, p.124).

وأشارت بعض المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى "أنه ينبغي أن يحمل التقرير عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مستقل"، وأن العنوان الذي يشير إلى أن التقرير عبارة عن تقرير مستقل يؤكد أن المحاسب المهني قد أوفى بجميع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلالية، بحيث يميز ذلك تقرير المحاسب المهني المستقل عن التقارير التي يصدرها الآخرون (IFAC, 2013/A, pp.685-686)، وتتنحصر الفقرات الواردة في المعايير الدولية والتي نصت على ضرورة الإشارة إلى الاستقلالية في عنوان التقرير على النحو التالي:

- الفقرة رقم (21) من معيار التدقيق الدولي رقم (700) بعنوان "تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية" (IFAC, 2013/A, p.678).
- الفقرة رقم (A-14) من معيار التدقيق الدولي رقم (810) بعنوان "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة" (IFAC, 2013/A, p.807).
- الفقرة رقم (A-49) من معيار عمليات التأكيد الدولي رقم (3000) بعنوان "عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية" (IFAC, 2013/B, p.100).
- الفقرة رقم (A-53) من معيار عمليات التأكيد الدولي رقم (3402) بعنوان "تقرير التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات" (IFAC, 2013/B, p.134).

#### 4.3.2 استقلالية المدقق الخارجي في ضوء قواعد السلوك الأخلاقي المهني الأمريكية:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول دليل لقواعد السلوك الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة في سنة 1917م (صيام وأبو حميد، ٢٠٠٦م، ص٢٠٠)، واشتمل الدليل على عدة قواعد لتدعيم استقلال المدقق الخارجي، فقد خصص دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قاعدتين هامتين بشأن الاستقلالية، الأولى رقم (101) المتعلقة بمبدأ الاستقلال، والثانية القاعدة رقم (102) والمتعلقة بموضوعية المدقق ونزاهته (الباز، ٢٠١٢م، ص٢٥).

حيث نصت القاعدة رقم (101) الخاصة بالاستقلال والتي أعمدت بتاريخ 1998/1/12م على "أنه يجب على العضو أن يلتزم بالاستقلال (الحياد) عند أداء خدماته المهنية للعملاء، وذلك وفقاً لمتطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الأجهزة التي يحددها المجلس"، أما القاعدة (102) والخاصة بموضوعية المراجع ونزاهته والتي أعمدت أيضاً بتاريخ 1998/1/12م فقد نصت "على ضرورة محافظة العضو عند أدائه للخدمات المهنية على نزاهته

وموضوعيته والتحرر من التضارب في المصلحة، وأن لا يحرف الحقائق عن عمد، أو أن يتأثر حكمه المهني بالآخرين" (AICPA, 2013, pp.2859-2909).

إلا أنه يشار إلى أن قواعد السلوك الأخلاقي الدولية الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي (IESBA) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ناقشت قضايا محتملة معينة فيما يتعلق باستقلالية المدقق، لم يتم تناولها في قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ومن الأمثلة على ذلك: الارتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين - بما فيهم إستبدال الشركاء - مع عميل التدقيق "الفقرات من 150 وحتى 155 من القاعدة الدولية 290"، الأتعاب - الحجم النسبي "الفقرات من 220 وحتى 222 من القاعدة الدولية 290" (Catherine, 2010).

### 5.3.2 استقلالية المدقق الخارجي في ضوء معايير التدقيق الأمريكية:

على مر السنين أصبح استقلال مدقق الحسابات يشكل حجر الزاوية في مهنة مراجعة الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية (Vanasco, et. al., 1997, p.498). ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول من عمل جاهداً على وضع معايير أداء معينة (فاتح، ٢٠٠٤م، ص٤٤)، ففي عام 1947م أصدرت لجنة إجراءات تدقيق الحسابات بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كتيب بعنوان "توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة تدقيق الحسابات-مغزاها العام المتفق عليها ومجالها"، وأعدمت هذه المقترحات في عام 1948م، وفي عام 1954م حل محلها كتيب آخر بعنوان "معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)"، ثم أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من التوصيات في كتيب عام ١٩٧٣م بعنوان "مجموعة معايير تدقيق الحسابات وإجراءاتها"، وانقسمت هذه المعايير إلى معايير عامة، ومعايير أداء العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير (الوقاد ووديان، ٢٠١٠م، ص١٣٨).

وقد نص المعيار الثاني من المعايير العامة منها على "ضرورة التزام مدقق الحسابات بالاستقلالية من الناحيتين الذهنية والفعلية، وتعني أن يقوم المدقق بعمله وفي جميع مراحل التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة" (الذنيبات، ٢٠١٠م، ص٥٤)، وذكرت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن المعايير الشخصية أو العامة (معيار الاستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي) تعتبر من أهم المعايير، لأن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى (الصبان وإبراهيم، ٢٠١٢م، ص٦٤).

وفي عام 2004م بدأ مجلس معايير التدقيق (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وجنباً إلى جنب مع مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) بتنفيذ مشروع التوضيح (The Clarity Project) لتبسيط وتوحيد معايير التدقيق لتكون أسهل للفهم وأكثر قابلية للتطبيق على الدوام وعلى أساس عالمي (Morris and Thomas, 2011)، وفي 3/2009م أعلن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) عن إتمام برنامجه الخاص للقيام بمراجعة شاملة لجميع المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الدولية لرقابة الجودة لتطبيق اعتباراً من 15/12/2009م (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009م، ص 2)، وأصدر مجلس معايير التدقيق (ASB) الغالبية العظمى من معايير التدقيق الموضحة في عام 2011م لتطبيق اعتباراً من 15/12/2012م (AICPA, 2011, p.4).

وكان من أهم التغييرات دمج المعايير العشر الأساسية المعروفة تقليدياً بأنها معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) والتي من بينها المعيار الثاني من المعايير العامة والمتعلق بالاستقلالية بمعايير التدقيق الموضحة (Morris and Thomas, 2011)، حيث تم دمج معيار الاستقلالية ضمن المعيار رقم (200) والذي هو بعنوان "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً" (AICPA, 2011, p.7).

### 6.3.2 استقلالية المدقق الخارجي في ضوء قانون (Sarbanes-Oxley) الأمريكي:

لعل أبرز تدخل حكومي وعلى أعلى مستوى لحماية كل من المستثمر ومهنة التدقيق على السواء هو ما قام به مجلس الشيوخ الأمريكي من خلال لجنة من أعضائه متخصصين لدراسة مهنة التدقيق واستقلاليتها والعوامل المؤثرة في هذه الاستقلالية وأوجه الضبط المفترضة لضمان حد أدنى من هذه الاستقلالية وحظر بعض الأنشطة والسلوكيات من قبل المدقق بما يضمن حمايته من عوامل تشكل في مجملها خطراً مهدداً لاستقلاليتها، وقد قامت هذه اللجنة بإصدار العديد من التوصيات بهذا الشأن فما كان من مجلس الشيوخ الأمريكي إلا أن صادق عليها لتصبح قانوناً حمل اسم قانون (Sarbanes-Oxley) نسبة لعضوي لجنة مجلس الشيوخ (أبو القمصان، 2007م، ص 60).

ويعد قانون (Sarbanes-Oxley) الذي صدر عن مجلس الشيوخ الأمريكي في 30/7/2002م (البيب، 2004م، ص 4) من القوانين المهمة لتنظيم الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية، فهو يحتوي على بنود مهمة لإزالة المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد التي تواجه الممارسين للمهنة (الدوغجي وسيد علي، 2011م، ص 1).

إن قانون (Sarbanes-Oxley) كان الهدف من إصداره بشكل صريح هو إستعادة ثقة المستثمرين بمدقق الحسابات المستقل، وعمل المُشرع فيه على توضيح معنى الاستقلالية، وكيفية المحافظة عليها (خداش والسرطاوي، ٢٠١٠م، ص ٢٩٩).

إشتمل قانون (Sarbanes-Oxley) على أحد عشر باباً ناقشت متطلبات إعداد التقارير المالية، وتناول الباب الثاني منه استقلالية مدقق الحسابات (الدوجي وسيد علي، ٢٠١١م، ص ١٨)، واشتمل عدة أمور تتعلق باستقلالية مدقق الحسابات كانت على النحو التالي: (خداش والسرطاوي، ٢٠١٠م، ص ٣٠١).

١. تحديد الخدمات غير التدقيقية: والمقصود بها تلك الخدمات التي ليست من ضمن مجال مهمة التدقيق عند العميل، ومن أهمها مثلاً: خدمات الاستشارات المحاسبية.
٢. الحصول على موافقة مسبقة من لجنة التدقيق: وهذا يتعلق بضرورة موافقة لجنة التدقيق على أي خدمات غير تدقيقية سيقدمها المدقق لعميله، وهذه الموافقة بالطبع تتعلق بأي نوع من الخدمات غير التدقيقية التي لم يرد نص واضح في القانون على منعها في حال قيام المدقق بتقديم خدمات التدقيق لنفس العميل.
٣. الإشراف المباشر من قبل لجنة التدقيق: وهذا يعني متابعة لجنة التدقيق لكل الأمور المتعلقة بتعيين المدقق، وعزله، وتحديد أتعابه، والإشراف المباشر على عمله.
٤. التقرير إلى لجنة التدقيق: وهذا يعني أن يقوم المدقق برفع تقرير إلى لجنة التدقيق يبين فيه المعوقات والمشكلات التي واجهها وأية أمور أخرى تهدد استقلاليته.
٥. تبديل شريك التدقيق: وهذا يعني إستبدال المدقق الذي يتولى مهمة تدقيق معينة عند أحد العملاء بعد فترة محددة من الزمن.
٦. الحد من تضارب المصالح: فوفقاً لقانون (Sarbanes-Oxley) يمنع تعيين أحد مستخدمي العميل السابقين كمدققين من قبل مكتب التدقيق في مهمة تدقيقية عند مستخدمه السابق نفسه خلال فترة لا تقل عن سنة لتركه العمل.
٧. التبديل الإلزامي لمكتب التدقيق: فوفقاً لقانون (Sarbanes-Oxley) فإنه من الضروري القيام بتبديل مكتب التدقيق ككل بعد فترة سبع سنوات من تأديته لعمليات التدقيق عند عميل ما.

الفصل الثالث  
الخدمات التأكيدية  
نشأتها وتطورها

## الفصل الثالث

### الخدمات التأكيدية-نشأتها وتطورها

#### المقدمة:

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات من المهن الخدماتية التي تهدف إلى خدمة المجتمع، عبر ما توفره من معلومات مناسبة تزيد من موثوقية ودرجة الإعتماد على بيانات منشآت الأعمال المختلفة، وتجعلها تشكل أساساً مناسباً يُعتمد عليه في عملية إتخاذ القرار المالي والاقتصادي من قبل الكثير من مستخدمي هذه البيانات، ولأن احتياجات المجتمع في تطور مستمر فإنه يتوقع أن تستمر عملية تطوير المهنة، وأن تسير جنباً إلى جنب مع التطورات الاقتصادية وما تشهده بيئة الأعمال المعاصرة من تطورات متسارعة تساهم في تعقيد عملية اتخاذ القرار.

إن مهنة تدقيق الحسابات مرت بمراحل مختلفة متأثرة بالبيئة التي تتطلب التغيير والتطوير، وتطورت الخدمات المهنية التي تقدمها، لتكون قادرة على تلبية حاجات متخذي القرارات المختلفة، ولم تعد تقتصر الخدمات التي تقدمها المهنة على خدمة تدقيق البيانات المالية التاريخية، بل ظهرت خدمات مهنية جديدة عرفت بالخدمات التأكيدية لتلبي الاحتياجات المتزايدة لوجود تأكيدات مهنية على جودة ومحتوى معلومات متعددة، متعلقة بسائر جوانب الأداء المالي والتشغيلي والالكتروني لمنشآت الأعمال، وذات طبيعة مختلفة عن المعلومات المالية التاريخية.

إن الخدمات التأكيدية تعتبر خدمات مهنية حديثة وتشتمل أنواع متعددة من الخدمات، منها ما تم تطويره وتحديد مقومات ومتطلبات تقديمه من قبل مدققي الحسابات، ومنها ما هو لا يزال قيد التطوير والبحث والدراسة من قبل المنظمات المهنية المختلفة، ونظراً لحدائتها برز الاهتمام بالوقوف على عدد من الموضوعات التي تبين طبيعتها، ومفهومها، ونشأتها، وأهميتها، وأنواعها، وكذلك متطلبات الإصدارات المهنية والمعايير الدولية الصادرة بشأنها.

ويتناول هذا الفصل الخدمات التأكيدية ويشتمل على مبحثان وهما:

المبحث الأول: طبيعة الخدمات التأكيدية.

المبحث الثاني: الإصدارات المهنية في مجال خدمات التأكيد.

## المبحث الأول

### طبيعة الخدمات التأكيدية

#### 1.2.3 تمهيد:

إختلف الباحثون في كيفية توييب أنواع الخدمات المهنية التي يقدمها المدقق الخارجي المستقل، لكن أغلبهم قسم هذه الخدمات إلى نوعين بشكل عام وهي: الخدمات التأكيدية، والخدمات غير التأكيدية.

فالخدمات التأكيدية هي: "خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرار"، أما الخدمات غير التأكيدية فهي: "خدمات يقدمها المدقق، وقد يقدم فيها تقريراً، لكن هذا التقرير لا يتعلق بتأكيدات يقدمها طرف آخر، وبالتالي فإن المدقق لا يعطى تأكيداً عن مصداقية تلك البيانات"، مثل: خدمات تقييم الأداء، وخدمات تحضير البيانات المالية، والخدمات الاستشارية، وخدمات التخطيط المالي، حيث يقوم المدقق بتقديم هذه الخدمات كاستشاري دون أن يكون له علاقة بالتنفيذ (الذبيات، ٢٠١٠م، ص ٣٨-٤٠).

#### 2.2.3 مفهوم الخدمات التأكيدية:

يعرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عملية التأكيد Assurance engagement بأنها "العملية التي يعبر فيها الممارس عن استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين عدا عن الطرف المسئول عن نتيجة تقييم أو قياس الموضوع على أساس المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس" (IFAC, 2013/A, p.13).

وبالنسبة للمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، فقد عرفت عملية التأكيد على أنها "العملية التي يعبر فيها المحاسب المزاوّل عن نتيجة تهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين-بخلاف الطرف المسئول عن موضوع المهمة-في ناتج تقييم، أو قياس موضوع التقرير، وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة" (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٨م، ص ٢٥).

أما معيار فحص التأكيدات أحد معايير المراجعة السعودية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فقد عرف خدمات فحص التأكيدات بأنها "تبليغ مكتوب يعبر المحاسب القانوني بموجبه عن النتيجة التي يتوصل إليها حول مدى الثقة في تأكيد صادر من طرف مسئول، وقد يكون الهدف من العملية تحقيق درجة عالية من الثقة "الفحص"، أو قد يكون



الهدف من العملية تحقيق درجة متوسطة من الثقة "فحص محدود" (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩م، ص١٨١٦).

ولقد عرف تقرير Elliott<sup>(١)</sup> الصادر في عام 1996م، والمعد من قبل اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، الخدمات التأكيدية على أنها "خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة اغراض متخذي القرارات المختلفة" (Elliott, 1998, p.2).

ويرى الباحث أن تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هو التعريف الأكثر اتساعاً وشمولاً، حيث أشار (العميري، ٢٠١١م، ص٥٨٣) أن تعريف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لخدمات التأكيد كان ضيقاً أو محدداً عن تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) رغم إشماله لمجال واسع من الخدمات المحتملة، وكذلك اعتبر Elliott أن تعريف اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، أوسع من تعريف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) الذي عرف إرتباط التأكيد assurance engagement على أنه "إرتباط تنشأ من خلاله علاقة تعاقدية بين طرفين أو أكثر، ممارس المهنة ملزم بإصدار بلاغ خطي يصف فيه استنتاجاته فيما يتعلق بالموضوع الذي يقع ضمن مسؤوليات الطرف المسؤول" (Elliott, 1998, pp.2-3).

أما (محمود وآخرون، ٢٠١١م، ص٤٣) فقد عرفوا خدمات التأكيد على أنها "خدمات مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، وتحسين مصداقية وملاءمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ القرارات، وهي خدمات تقدم من طرف مستقل يتصف بالحياد".

ويتضح من خلال التعريفات السابقة لخدمات التأكيد أنها تتميز بالخصائص التالية:

- ١- أنها خدمات مهنية.
- ٢- أنها خدمات مستقلة.
- ٣- أنها تركز بصورة أساسية على تحسين جودة المعلومات ومحتواها.
- ٤- أنها ظهرت لتلبية حاجات، وأغراض متخذي القرارات المختلفة.

(١) يعتبر Robert K. Elliott واحد من مائة شخصية عالمية أسهمت في تطوير مهنة تدقيق الحسابات (ياسين والبكوع، ٢٠١٤م، ص١٨٥)، وهو عضو هيئة المستشارين وعضو لجنة التخطيط الاستراتيجي في (AICPA) وهو رئيس اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد والتي سميت باسمه (Elliott and Jacobson, 1996, p.61).

### 3.2.3 عناصر خدمات التأكيد:

إن قيام الممارس بتقديم خدمات التأكيد ينطوي على توافر خمس عناصر أساسية في عملية التأكيد، حسب ما نص عليه الإطار الدولي لعمليات التأكيد في الفقرة رقم (20) (IFAC, 2013/B, p.8):

١- العلاقة بين ثلاثة أطراف تشمل الممارس، والجهة المسؤولة، والمستخدمين المقصودين: أما بالنسبة للممارس، فقد ذكرت الفقرة (23) من الإطار إن هذا المصطلح، أي مصطلح "الممارس" المستخدم في الإطار هو أكثر اتساعاً من مصطلح "المدقق" المستخدم في المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)، والمعايير الدولية لعمليات المراجعة (ISREs)، والذي يتعلق فقط بالممارسين الذين يقومون بعمليات تدقيق، أو مراجعة فيما يختص بالمعلومات المالية التاريخية، وأنه من الممكن وحسب الفقرة (24) أن يُطلب منه إجراء عمليات تأكيد لسلسلة واسعة من المواضيع، والتي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة، وعلى الممارس عدم قبول العملية إذا كانت المعلومات الأولية حول ظروفها تدل على أن المتطلبات الأخلاقية الخاصة بالكفاءة المهنية لن يتم تلبيتها، وفي بعض الحالات يمكن للممارس تلبية هذه المتطلبات من خلال استخدام عمل أشخاص من تخصصات مهنية أخرى يشار إليهم بالخبراء، وعليه أن يقتنع بأنهم يمتلكون المهارات والمعرفة الضرورية، وأن له مستوى مناسب من المشاركة في العملية، وفهم للعمل الذي يستخدم له أي خبير، وبالنسبة للجهة المسؤولة فهي الشخص أو الأشخاص المسؤولين مباشرة عن الموضوع، وأما بالنسبة للمستخدمين المقصودين فهم الأشخاص الذين يعد الممارس لهم تقرير التأكيد، ومن الممكن أن تكون الجهة المسؤولة هي أحد المستخدمين المقصودين، ولكن ليس المستخدم الوحيد (IFAC, 2013/B, pp.9-10).

٢- موضوع مناسب: وتتنوع الأشكال التي من الممكن أن يأخذها موضوع التأكيد، مثل (IFAC, 2013/B, p.11):

- أ- الأداء أو الشروط المالية: على سبيل المثال: المركز المالي التاريخي، أو المحتمل، والأداء المالي، والتدفقات النقدية)، والتي قد تكون معلومات الموضوع لها هي الإعراف، والقياس، والإفصاح ممثلة في البيانات المالية.
- ب- الأداء أو الشروط غير المالية: على سبيل المثال: أداء الشركة التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها هي المؤشرات الرئيسية للكفاءة، والفاعلية.
- ت- الخصائص المادية: على سبيل المثال: حجم القدرات، التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها هي وثيقة المواصفات.

ث- الأنظمة والأساليب: على سبيل المثال: الرقابة الداخلية، أو نظام تقنية المعلومات للشركة، أو نظام إدارة البيئة، أو سيطرة الشركة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٤م، ص ٩٠٠)، التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها هي إثبات بشأن الفاعلية.

ج- السلوك: على سبيل المثال: الرقابة على الشركات، والإمتثال للأنظمة، وممارسات الموارد البشرية، التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها بيان امتثال، أو بيان فاعلية. وللمواضيع خصائص مختلفة، إلا أن الموضوع المناسب يتميز بأنه قابل للتحديد، ومن الممكن تقييمه أو قياسه بشكل ثابت بناءً على مقاييس محددة، ومن الممكن إخضاع المعلومات الخاصة به لإجراءات جمع أدلة مناسبة وكافية.

### ٣- مقاييس مناسبة:

المقاييس هي: العلامات المرجعية المستخدمة لتقييم أو قياس الموضوع، وعلى الممارس أن يقوم بتقييم مدى مناسبة المقاييس لعملية معينة، وذلك بالنظر فيما إذا كانت تعكس عدة خصائص وهي: الصلة المناسبة، والإكتمال، والموثوقية، والحياد، والفهم، ويجب أن تكون هذه المقاييس متوفرة للمستخدمين المقصودين لإتاحة المجال لهم لفهم كيف تم تقييم أو قياس الموضوع (IFAC, 2013/B, pp.12-13).

### ٤- أدلة مناسبة، وكافية:

يقوم الممارس بتخطيط وأداء عملية التأكيد مُتخذاً موقف التشكك المهني من أجل الحصول على أدلة مناسبة من الناحية النوعية، وكافية من الناحية الكمية، بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من الأخطاء الجوهرية، وعليه أن يأخذ في عين الاعتبار الأهمية النسبية، ومخاطر عملية التأكيد، وكمية ونوعية الأدلة المتوفرة، وبشكل خاص عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة، وتعتمد نوعية الأدلة المتوفرة على مدى ملاءمتها وموثوقيتها التي تتأثر بمصدرها، وطبيعتها، والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها (IFAC, 2013/B, pp.13-14).

### ٥- تقرير تأكيد كتابي بالشكل المناسب لعملية تأكيد معقولة، أو عملية تأكيد محدودة:

يقدم الممارس تقريراً خطياً يحتوي على إستنتاج بشأن التأكيد الذي تم الحصول عليه بخصوص معلومات الموضوع (IFAC, 2013/B, p.19)، وبشأن محتوى تقرير التأكيد فقد نصت الفقرة (49) من المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم 3000 أنه يجب أن يشمل التقرير العناصر الأساسية التالية (IFAC, 2013/B, pp.100-103):

أ- عنوان يُدلل بوضوح على أن التقرير هو تقرير مستقل.

ب- المُخاطَب: وهو الجهة، أو الجهات الموجه لها تقرير التأكيد.

- ت- تحديد ووصف لمعلومات الموضوع، ويشمل ذلك على سبيل المثال: الفترة الزمنية التي يتعلق بها تقييم الموضوع، واسم الشركة التي يتعلق بها الموضوع حيثما ينطبق ذلك، وتفسير لخصائص الموضوع.
- ث- تحديد المقاييس التي تم على أساسها تقييم أو قياس الموضوع، بحيث يستطيع المستخدمون فهم أساس إستنتاج الممارس.
- ج- وصف لأي تحديد مهم مرتبط بتقييم أو قياس الموضوع مقابل المقاييس، حيثما كان ذلك مناسباً.
- ح- بيان يحدد المستخدمين المقصودين أو الغرض من تقرير التأكيد، عندما تكون المقاييس المستخدمة لتقييم أو قياس الموضوع متوفرة فقط لمستخدمين مقصودين محددين، أو أنها مناسبة فقط لغرض معين.
- خ- تحديد الجهة المسؤولة، ووصف مسؤوليات كل من الجهة المسؤولة والممارس.
- د- بيان بأنه تم أداء العملية حسب المعايير الدولية لعمليات التأكيد.
- ذ- ملخص للعمل الذي تم أدائه.
- ر- إستنتاج الممارس مع تقديم إستنتاج منفصل عندما تكون معلومات الموضوع تشمل عدة نواحي، ويتم التعبير عن كل استنتاج بالشكل المناسب.
- ز- تاريخ تقرير التأكيد وهو ما يشير إلى أن الممارس أخذ في إعتباره أثر الأحداث التي وقعت حتى هذا التاريخ على معلومات الموضوع وعلى تقرير التأكيد.
- س- إسم الممارس، وموقع محدد هو عادة المدينة التي يوجد فيها مكتب الممارس الذي عليه مسؤولية العملية.

### 4.2.3 أسباب ظهور الخدمات التأكيدية:

إن قيمة البيانات المالية المدققة تستند إلى حاجة المستخدمين للحصول على معلومات ذات جودة عالية لإتخاذ القرار، وخدمة تدقيق البيانات المالية توفر تأكيد حول هذه البيانات المقدمة للمستثمرين والدائنين، لكن السوق بحاجة لمعلومات ذات جودة عالية لصنع القرار أكثر بكثير من مجرد حاجته للحصول على موثوقية البيانات المالية التقليدية فقط ( Elliott, 1998, p.3)

لذلك لم يعد يقتصر دور المدقق الخارجي على الدور التقليدي المتمثل بمراجعة القوائم المالية وإبداء الرأي أو تقديم الاستشارات، بل أصبح يقدم خدمات جديدة تتمثل في العديد من التأكيدات المهنية على جودة ومحتوى معلومات متعددة، علاوة على ذلك أصبح المدقق مسئولاً عن تقديم هذه الخدمات لفئة جديدة بخلاف المساهمين، وقد زاد الطلب على الخدمات التأكيدية

ولم يعد مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى الإنتظار إلى نهاية العام للإطلاع على تقرير المدقق من القوائم المالية (شعبان، ٢٠١٠م، ص١٩٥).

ويرى (Reed and Buchman,2001, p.16) أنه في بداية التسعينات ظهرت الإشارات الأولى لخدمات التأكيد التي يقدمها مدقق الحسابات بتقديم خدمات تختلف عن الخدمات التقليدية، وذلك بسبب أن العوائد المالية من خدمة تدقيق القوائم المالية بدأت تنحسر إضافة إلى الرغبة في معلومات تتسم بالملاءمة والموثوقية، مع أن الطلب على الخدمات التقليدية سيبقى مستمراً، لكن التركيز سيزداد على خدمات المعلومات لرغبة المستخدمين في الحصول على معلومات مؤكدة لاستخدامها في اتخاذها قراراتهم ( Elliott, and Pallais, 1997/A, p. ) (48).

أما بالنسبة للمنظمات المهنية العالمية فقد أدركت في وقت مبكر أهمية تطوير الخدمات المهنية التي يقدمها المدقق الخارجي لتشمل خدمات مهنية جديدة تلبى حاجة المستخدمين، وعملت على استحداث وإضافة عدة خدمات مهنية، وتطويرها، وتحديد مقومات ومتطلبات تقديمها.

وكان أول تلك المشاريع المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية عن طريق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والذي قام بإصدار عدد من الدراسات والمشاريع المهنية وكان أهمها "تقرير Elliott" في عام 1996م المُعد من قبل اللجنة الخاصة بالخدمات التأكيدية Special Committee on Assurance Services، والخاص بالخدمات التأكيدية والذي دار حول إعادة التفكير في خدمات المدقق الخارجي (شعبان، ٢٠١٠م، ص١٩٤).

وتعد عملية تشكيل اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS)، من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1994م، بمثابة الخطوة العملية المهنية الأولى في سبيل تطوير هذه الخدمات، وقد عملت هذه اللجنة منذ نشأتها على إجراء العديد من الدراسات، التي هدفت إلى التوصل إلى أساس معرفي كافٍ حول الواقع المهني، وما يواجهه من فرص وتحديات، وطبيعة وأنواع خدمات التأكيد التي ينبغي تطويرها، بما يكفل تحقيق الاستجابة المهنية الملائمة لتلك الفرص والتحديات (حسين، ٢٠١٣م، ص٣٥٤).

وفي مطلع عام 1997م أنشأ معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) وبالتعاون مع معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) مشروعاً مشتركاً وقام المعهدان بتشكيل فريق عمل حددت مهامه الأولوية باستقصاء حاجة السوق لخدمات التأكيد، وبناءً على نتائج اللجنة قام المعهدان ومن خلال المشروع المشترك بينهما باستحداث خدمتين تأكيد مهنتين جديدتين (القشي، ٢٠٠٣م، ص١٢١).

### 5.2.3 أهمية الخدمات التأكيدية:

يعتبر ظهور خدمات التأكيد بداية مرحلة تطويرية مهمة في مهنة تدقيق الحسابات، إذ تحول دور مدقق الحسابات من دوره التقليدي في فحص أو تدقيق معلومات أو قوائم معدة مسبقاً ذات صيغة مالية محددة إلى أن يقوم بمنح شهادة التأكيد في إعداد هذه المعلومات أو القوائم المالية وحتى غير المالية، وهذه الشهادة "التقرير" تمتاز ببعض الخصوصية عن تقرير التدقيق المتعارف عليه (ياسين والبكوع، ٢٠١٤م، ص ١٨٢).

ولعل أبرز ما يدل على أهمية الخدمات التأكيدية قيام العديد من المنظمات المهنية في العديد من دول العالم بإنشاء مجالس ولجان مختصة بهذه الخدمات، وإدخال تعديلات على مسميات اللجان والمجالس التابعة لبعض المنظمات المهنية الأخرى، بالإضافة لتعديل هيكله الإصدارات المهنية، لتشمل معايير مهنية مختصة بخدمات التأكيد، ومن الأمثلة على ذلك:

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) الذي حل محل لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) منذ 2002/4/1م (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٤م، ص ١).

- إنشاء اللجنة التنفيذية لخدمات التأكيد The Assurance Services Executive Committee (ASEC) في عام 1997م من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) (Salterio, 2000).

- تغيير إسم مجلس معايير المراجعة The Auditing Standards Board التابع لمعهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) في عام 1998م ليُصبح مجلس معايير التأكيد The Assurance Standards Board ثم في عام 2003م تم إعادة تسميته ليُصبح مجلس معايير التدقيق والتأكيد (AASB)، ولا يزال يحمل هذا المسمى حتى الآن، كما قام معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) في أكتوبر/2002م بإنشاء مجلس الإشراف على معايير التدقيق والتأكيد (AASOC)، والذي أنشأ بهدف الإشراف وتوفير المدخلات لأنشطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد (AASB) (AASOC, 2014, p.4)، وأصبح كلاً من مجلس معايير التدقيق والتأكيد (AASB)، وكذلك مجلس الإشراف على معايير التدقيق والتأكيد (AASOC)، يتبعان لمعهد المحاسبين المهنيين القانونيين الكندي (CPA Canada) منذ 2013/1/1م (موقع معهد المحاسبين المهنيين القانونيين الكندي، ٢٠١٥م).

- أيضاً تغيير إسم مجلس معايير المراجعة الأسترالي (المطيري، ٢٠٠٤م، ص ٤٨) الذي أصبح في عام 2004م يُعرف بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الأسترالي (AUASB) (AUASB, 2014, p.4).

وتعكس هذه المسميات الجديدة للجان والمجالس التابعة للمنظمات المهنية المختلفة الإهتمام المتزايد من قبلها بخدمات التأكيد، ويتوقع الباحث أن تشهد هذه الخدمات مزيداً من الإهتمام والتطوير في المستقبل كإمتداد طبيعي لمهنة تدقيق الحسابات، حيث يرى ( Blair et al., 2008, pp.335-337) أن هناك عدة عوامل تتسبب في نمو سريع للطلب على خدمات التأكيد التي يقدمها مدقق الحسابات منها: النمو في التجارة الدولية والاستعانة بمصادر خارجية، والتعقيد المتزايد للمنتجات، والحاجة للتأكد من تلبية متطلبات الجودة، والتأكد من تلبية المعايير البيئية.

وهناك عدة عوامل من الممكن أن تعكس مدى أهمية خدمات التأكيد، وهي على النحو التالي (حسين، 2013م، صص364-363):

١. أنها تقدم معلومات كافية وشاملة، بصورة تحد من مخاطر القرار الخاطئ.
٢. أنها تساعد متخذي القرار في الحد من حالات عدم التأكيد المتعلقة باتخاذ القرارات المختلفة.
٣. تؤدي إلى تعزيز إمكانية قيام المحللين الماليين بإعطاء قيمة أعلى لأسهم الشركة نتيجة تعزيز إعتدالية إفصاحها عن معلومات الأداء المختلفة.
٤. تؤدي إلى تقليص فجوة التوقع في التدقيق.
٥. تمكن الشركة من تطوير أساليب إستخدام نظم المعلومات الإلكترونية، وتحقيق رقابة أفضل على تلك النظم.
٦. تتيح للشركة فرص للحصول على رأس مال بتكلفة أقل نتيجة الحد من حالات عدم التأكيد المتعلقة بجوانب الاداء.
٧. تساهم في التغلب على المشاكل التي تواجه خدمات التدقيق التقليدي.
٨. تتيح فرص جديدة للممارسة المهنية.
٩. وتمكن مدققي الحسابات من:
  - أ-زيادة إيراداتهم.
  - ب-إستغلال مهاراتهم وخبراتهم في الفرق والتقييم.
  - ج-الحفاظ على ثقة العملاء الحاليين.
١٠. تساهم في تامين جودة القرار من خلال:
  - أ-زيادة كفاءة استخدام المعلومات نتيجة الحصول على معلومات ملائمة ترتبط مباشرة بموضوع مشكلة القرار.
  - ب-الحد من الخصائص السلبية للمعلومات كالتحيز، وتعارض المصالح، وعدم تماثل المعلومات بين المستخدمين.

### 6.2.3 نطاق أداء الخدمات التأكيدية:

قبل عملية التأكيد يتم الإتفاق بين ممارس التأكيد والشركة على مستوى التأكيد المطلوب إعداده من الممارس لأن ذلك مرتبط بالعمليات التي سيقوم بها وإثبات ذلك في عقد التكليف، حيث ينحصر مستوى التأكيد بين نهائيتين هما: التأكيد المطلق، وعدم وجود التأكيد ( Hasan et al., 2005, p.92)، وبموجب الإطار الدولي لعمليات التأكيد هناك نوعان من عمليات التأكيد، يسمح للممارس إجراؤهما، وهما على النحو التالي: (IFAC, 2013/B, p.11)

١- عملية التأكيد المعقولة، أو المناسبة Reasonable assurance engagement: وهدفها هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل إيجابي من التعبير عن إستنتاج الممارس.

٢- عملية التأكيد المحدودة Limited assurance engagement: وهدفها هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية، ولكن حيث تكون تلك المخاطرة أكبر مما هي في عملية التأكيد المعقولة كأساس لشكل سلبي من التعبير عن إستنتاج الممارس.

ويتعلق مستوى التأكيد بأمرين هما: الهدف المطلوب في موضوع التأكيد، وموثوقية المعلومات في التأكيد (ياسين، والبكوع، ٢٠١٤م، ص١٨٧)، وأشارت دراسة (Roebuck et al., 2000, p.212) أن هناك أربعة عوامل مجتمعة تؤثر على مستوى الثقة الممكن تقديمه والذي يعتمد على العلاقة المتبادلة بين كل من: طبيعة وشكل الموضوع، طبيعة وشكل المعايير المطبقة على الموضوع، طبيعة ومدى العملية المستخدمة لجمع وتقييم الأدلة، كفاية وجودة الأدلة التي يمكن تجميعها، ويوضح الجدول (3.1) الاختلافات بين عمليات التأكيد المعقولة والمحدودة، فيما يوضح الشكل (3.1) مستوى التأكيد.





البيان	عملية التأكيد المعقولة	عملية التأكيد المحدودة
التقرير	بيان ظروف العملية وشكل إيجابي للإستنتاج.	بيان ظروف العملية وشكل سلبي للإستنتاج.

(المصدر: جمعة/أ، ٢٠٠٩م، ٢٩)

### 7.2.3 أنواع الخدمات التأكيدية:

تعتبر خدمات التأكيد خدمات مهنية حديثة ظهرت لمواكبة إحتياجات المستخدمين في سوق المعلومات الملائمة لأغراض إتخاذ القرار، وتشتمل هذه الخدمات على مجموعة واسعة من الخدمات والتي منها ما تم تطويره، وتحديد مقوماته، ومتطلبات تقديمه من قبل المدققين، ومنها تلك الخدمات التي ما زالت تخضع للبحث والدراسة والتطوير المستمر من قبل المنظمات المهنية المختلفة (حسين، ٢٠١٣م، ص ٣٥٠)، ويؤكد ذلك ما قامت به اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS)، التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتي قامت بتحديد أكثر من (200) خدمة تأكيد من خلال إجراء دراسة مسحية على واحد وعشرون من مكاتب المحاسبة القانونية الكبيرة والمتوسطة (Elliott, 1997, p.69)، حيث أجريت الدراسة على (4) مكاتب كبرى و(17) مكتب متوسط<sup>(٢)</sup>، وهددت هذه المكاتب خدمات التأكيد التي تقوم بتقديمها، وبعد إستثناء الخدمات المتكررة تم تحديد (283) خدمة تأكيد مختلفة (موقع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٥م)، وكان الهدف من هذه الدراسة المسحية إثبات إتساع نطاق خدمات التأكيد فعلياً على أرض الواقع (Elliott and Pallais, 1997/B, p. 63)، ولقد حدد تقرير هذه اللجنة والذي عرف بإسم "تقرير Elliott" خطط تفصيلية لستة أنواع عامة من خدمات التأكيد الأولية التي تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية وعليها طلب جوهري في السوق (Trabert, 1999, p.46)، وخصص فريق عمل لكل من تلك الخدمات تكون مسؤوليته تطوير وتوصيل إرشاد عن الخدمة (الدوغجي، ٢٠٠٨م، ص ٢٩٠)، وكانت هذه الخدمات على النحو التالي: (شعبان، ٢٠١٠م، ص ص ١٩٨-١٩٩)

- ١-تقييم المخاطر Risk Assessment: يقوم المدقق بإعطاء صورة شاملة لمخاطر النشاط وتقييم ما إذا كانت الشركة لديها فعلاً نظم ملائمة للإدارة الفعالة لمثل هذه المخاطر.
- ٢-قياس أداء المشروع Business Performance Measure: توفير تأكيد بأن نظام قياس أداء الشركة يتضمن مقاييس ملائمة وذات موثوقية لتقييم الدرجة التي معها يتم تحقيق أهداف وأغراض الشركة، وكيفية مقارنتها بالأداء الخاص بمنافسيها.

(٢) المقصود بالمكاتب الكبرى هي "الستة الكبار Big 6" وهي تسمية تطلق على أكبر ستة مكاتب محاسبة قانونية في العالم، أما المكاتب المتوسطة فهي المكاتب الكبيرة ولكنها أصغر من الستة الكبار (موقع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٥م).

٣-إمكانية الاعتماد على نظم المعلومات Information System Reliability: توفير معلومات موثوق بها لخدمة القرارات المالية والتشغيلية، حيث توفر تأكيد عن جودة الرقابة الداخلية المبنية داخل عمليات نظم المعلومات للتأكد من أمن النظام وإمكانية الاعتماد عليه، والتوقيت المناسب، والدقة.

٤-أداء العناية الصحية Health Care Performance Measurement: تأكيد على مقاييس أداء في العناية الصحية التي سوف توفر تأكيد للمرضى والعاملين والعملاء الآخرين لخدمة العناية بالصحة بحيث تفي الخدمات المقدمة بمعايير محددة.

٥-التجارة الإلكترونية Electronic Commerce: توفير تأكيد بأن النظم والأدوات محل الاستخدام تم تصميمها وتشغيلها طبقاً للمعايير المقبولة الخاصة بالنزاهة والأمن، ولأهمية تدقيق أنشطة التجارة الإلكترونية والتبادل الإلكتروني للبيانات ونتيجة للحاجة المتزايدة لمستخدمي نظم المعلومات في الحصول على مزيد من الثقة في البيانات المتبادلة من خلال تلك النظم والشبكات (رشيد، ٢٠١١م، ص ١٩٠)، فقد أنشأ معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) وبالتعاون مع معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) مشروعاً مشتركاً في مطلع عام 1997م، وقام المعهدان بتشكيل فريق عمل حددت مهامه الأولية بإستقصاء حاجة السوق لخدمات التأكيد، وبناءً على نتائج اللجنة قام المعهدان ومن خلال المشروع المشترك بينهما باستحداث خدمتين تأكيد مهيتين جديدتين تتعلقان بالتجارة الإلكترونية وهما كالتالي: (القشي، ٢٠٠٣م، ص ١٢١).

أ-خدمة الثقة في النظام System Trust: خدمة التأكيد على الثقة في النظم خدمة مهنية تصديقية تقدم تأكيد إيجابي بشأن اختبار مدى صدق النظام وأمنه لخدمة المسؤولين عن النظم ومستخدمي مخرجاتها (السيد وعبيد، ٢٠٠٧م، ص ١١١)، فهي خدمة يقدمها مدقق الحسابات لتوفير مستوى معقول من التأكيد بأن الإدارة اتخذت خطوات لمعالجة موثوقية النظام وتنفيذ مجموعة متوازنة من الضوابط (Boritz and Mackler, 1999, p.87)، ولتأكيد إمكانية الاعتماد على النظام يجب توفر خمسة مبادئ كما حددها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وهي: الحماية، وجاهزية النظام، وتكامل المعالجة، والسرية، والخصوصية على الشبكة (AICPA, 2015/B, pp.14-15).

ب-خدمة الثقة في مواقع الويب Web Trust: وهي عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن موقع الشركة على الانترنت، لاختبار مدى تمشي هذه المزاعم مع معايير الثقة في الموقع، وتوصيل النتائج إلى أصحاب المصلحة في الموقع، وبصفة خاصة الإدارة ووزائري الموقع نفسه (شحاته وعلى، ٢٠٠٤م، ص ١٣٠)، فهي خدمة يقدمها مدقق الحسابات لإضفاء المصداقية على تعاملات التجارة الإلكترونية التي تتم عن طريق شبكة الانترنت من

خلال منح الشركة الراغبة بالحصول على هذه الخدمة الجديدة ختماً إلكترونياً يوضع على صفحة موقعها بحيث يبين للمتعامل معها بأن موقعها يتم تدقيقه من قبل أحد منتسبي المعهدين (Dang Chang et al., 2012, p.221)، وقد حددت شهادة Web Trust معايير تفصيلية توضح كيف يمكن فحص وتقييم مدى توافر مبدأ الخصوصية، والأمن، وسلامة العمليات، والسرية، والإفصاح، والإتاحة، وعدم إنكار الالتزامات (لطفي، ٢٠٠٦م، ص٢٣٤)، أما دراسة Fennema and Hillison فأشارت إلى وجود ثلاث فئات رئيسية تحتاج إلى أخذها في الاعتبار عند تقديم خدمة إضفاء الثقة في الموقع وهي (Fennema and Hillison, 1998, pp.78-79):

- التأكد من وجود أساليب ممارسة نشاط التجارة الإلكترونية وضمنان الخصوصية على أن تتضمن الإفصاح الكامل عن السلعة والخدمة المقدمة وكيفية تنفيذ العملية والإجراءات المتوفرة لدى الشركة بخصوص إستفسارات العملاء.
- الإحتفاظ بإجراءات رقابية فعالة عن إكمال وموضوعية وشفافية الصفقات على أن تتضمن تأكيدات بتنفيذ الصفقات الإلكترونية طبقاً للإتفاقيات مع العملاء.
- الإحتفاظ بإجراءات فعالة تؤكد حماية وسرية المعلومات.
- وأضافت دراسة (Srivastava and Mock, 2000, pp.14-15) أمراً رابعاً لأخذه في الاعتبار عند تقديم خدمة إضفاء الثقة في الموقع وهو البيئة القانونية سواءً الدولية أو القومية.

٦-العناية بالمسنين Elder Care: توفير تأكيد إلى المسنين وعائلاتهم بأن هناك أهداف محددة بخصوص العناية بالمسنين قد تم الوفاء بها عن طريق الجهات المعنية، وقد عرفت من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها "خدمة لإتاحة الفرصة لكبار السن للعيش خارج حياتهم في منازلهم بكرامة ولحمايتهم من المحتالين الذين يتربصون بهم" (Trabert and Reed Garson, 1999, p.38).

وأضاف تقرير اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS)، التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أيضاً سبعة مجالات أخرى، حيث قد تكون خدمات التأكيد ملائمة دون ذكر خطط تفصيلية لأداء هذه الخدمات وهي (لطفي، ٢٠٠٥م، ص٧١٠):

- ١- الإلتزام بسياسة الشركة Corporate Policy Compliance.
- ٢- خدمات التدقيق الداخلي Internal Auditing Services.
- ٣- مسؤولية الشريك المدير Trading partner Accountability.
- ٤- الإندماجات وإقتناء الشركات Mergers and acquisitions.

٥- التأهيل للأيزو ISO 9000 Requirments 9000.

٦- إلتزام مديرو الإستثمار بإدارة الإستثمار Investment Managers Compliance.

٧- معايير تقديم أداء البحوث وتأكيدات الثقة في الويب العالمية الواسعة World Wide Web Trust.

وفيما يلي عينة لبعض خدمات التأكيد المحتملة التي تم تحديدها وسردها من خلال الدراسة المسحية الواردة في تقرير اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS)، التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتي قامت بتحديد (283) خدمة تأكيد كما ذكر سابقاً: (Elliott, and Pallais, 1997/B, p.63)

١- تقييم المخاطر المتعلقة بالأخلاقيات ونقاط الضعف.

٢- الضوابط المفروضة والمخاطر المتعلقة بالإستثمار.

٣- مراجعة أمن نظم المعلومات.

٤- تقييم خطر تراكم وتوزيع وتخزين المعلومات الرقمية.

٥- تقييم مخاطر الغش والأعمال غير المشروعة.

٦- معايير رواتب مجلس الادارة.

٧- تأكيد جودة التدقيق الداخلي.

٨- كفاية نظام الفواتير بالمقارنة مع المنافسين.

٩- رضا العملاء "دراسات مسحية/ تقارير/ التصديقات".

١٠- فحص الإمتثال لسياسة الاستثمار.

١١- خدمة تأكيد الإمتثال للسياسات والإجراءات التجارية.

١٢- فحص مواصفات البرمجيات.

١٣- شهادة ISO 9000.

١٤- التقرير البيئي السنوي.

١٥- التوافق مع معايير الصناعة.

يلاحظ مما سبق عدم الإتفاق على تبويب واضح ومحدد للأنواع المختلفة من خدمات التأكيد، وقد يرجع ذلك إلى حداثة مفهوم خدمات التأكيد، وتعدد أنواع خدماتها والتي لا يزال بعضها قيد البحث والدراسة والتطوير من قبل المنظمات المهنية المختلفة، ويرى الباحث أنه يمكن تقسيم خدمات التأكيد من حيث مدى تطوير إطار نظري خاص بكل منها إلى قسمين، وهو ما ذهبت إليه أيضاً دراسة (حسين، ٢٠١٣م، ص٣٧٥):

أولاً-خدمات التأكيد التي تم وضع إطار نظري خاص بها من قبل المنظمات المهنية المختلفة، ومن الأمثلة عليها:

- ١- خدمة تأكيد الثقة بالموقع الإلكتروني للشركة.
- ٢- خدمة تأكيد الثقة في النظم الإلكترونية.
- ٣- خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية.
- ٤- خدمة تأكيد معلومات التقرير البيئي.
- ٥- خدمة التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات.
- ٦- خدمة التأكيد حول بيانات الغازات الدفيئة.
- ٧- خدمة تأكيد معلومات التقارير حول جمع المعلومات المالية الصورية المشمولة في نشرة الإكتتاب.

ثانياً-خدمات التأكيد قيد التطوير: وتشمل مجموعة واسعة من خدمات التأكيد المحتملة والتي تقوم مكاتب تدقيق الحسابات بتقديمها، مع عدم وضع إطار نظري مهني يشتمل على قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لها من قبل المنظمات المهنية المختلفة، ومن الأمثلة عليها:

- ١- خدمة تأكيد التأهيل للأيزو ISO 9000.
  - ٢- خدمة تأكيد التزام مديرو الإستثمار بإدارة الإستثمار.
  - ٣- خدمة تأكيد الامتثال للسياسات والإجراءات التجارية.
  - ٤- خدمة تقييم مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات والسياسات المنظمة في مجال الصناعة.
- ويمكن تقسيم خدمات التأكيد طبقاً لمتطلب إصدار أو عدم إصدار تقرير مكتوب عن مدى مصداقية التأكيدات المقدمة من جهة معينة إلى جهة أو جهات أخرى إلى قسمين، وذلك على النحو التالي: (Arens et al., 2012, pp.9-12)

أولاً-خدمات التصديق Attestation services:

وقد عرفت على أنها "خدمات تأكيدية يقوم من خلالها المحاسب القانوني بإصدار تقرير مكتوب عن مدى مصداقية التأكيدات المقدمة من جهة معينة إلى جهة أو جهات أخرى" (الذنيبات، ٢٠١٠م، ص٣٨).

وعرف إرتباط أو تعهد أو إلتزام الشهادة أو المصادقة Attestation Engagements وفق مجلس معايير التدقيق الأمريكي (ASB) على أنه "إلتزام يتعهد من خلاله المحاسب القانوني بإصدار تقرير مكتوب عن فحص أو مراجعة أو إجراءات متفق عليها بشأن أي موضوع (أو التأكيد حول هذا الموضوع) الذي هو أساساً من مسؤولية طرف آخر" (Lambert, 2014, p.50).

وتشتمل خدمات التصديق على خمس فئات، وهي: (Arens et al., 2012, pp.9-)

(10)

- ١- تدقيق البيانات المالية التاريخية.
  - ٢- تدقيق الرقابة الداخلية التي تتعلق بالبيانات المالية.
  - ٣- خدمات الإطلاع أو المراجعة للبيانات المالية التاريخية.
  - ٤- خدمات التصديق الأخرى التي يمكن تطبيقها على مجموعة واسعة من الموضوعات، وهي خدمات ذات علاقة بتدقيق البيانات المالية، مثل: تدقيق بعض مكونات البيانات المالية، وتدقيق شروط الاتفاقيات وغيرها.
  - ٥- خدمات التصديق التي تتعلق بتكنولوجيا المعلومات: وتشمل خدمات التصديق الخاصة بالشبكة العنكبوتية (الانترنت) Web Trust وخدمات التصديق الخاصة بالنظم الإلكترونية System Trust.
- ثانياً-خدمات التأكيد الأخرى Other Assurance Service:

وعرفت على أنها "خدمات تأكيدية مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات إتخاذ القرارات، لكنها لا تتطلب إصدار تقرير مكتوب، وليس بالضرورة أن يكون التأكيد يتعلق بمصادقية تأكيدات معينة مقدمة من طرف إلى طرف آخر" (الذنيبات، ٢٠١٠م، ص ٤٠)، وتناول المبحث الأول من الفصل الرابع في الدراسة هذه الخدمات بشيء من التفصيل.

## المبحث الثاني الإصدارات المهنية في مجال خدمات التأكيد

### 1.3.3 تمهيد:

ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها، وأصول ممارستها، وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة، إلى أن بدأ التفكير في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة بحيث يسهل الرجوع إليها، والإحتكام إلى قواعدها وأصول ممارستها حيثما لزم، وقد نجحت بعض الدول الصناعية بوضع قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لمهنة التدقيق يمكن الرجوع إليها، والإلتزام بأحكامها عوضاً لما كان متعارفاً عليه، وبالتالي قللت من الإجتهدات في هذا المجال، ومع ظهور فكرة العولمة، وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول ممارسة مهنة التدقيق متعارف عليها دولياً، لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً.

ولأن الإصدارات المهنية تشكل رافداً أساسياً لقواعد وأصول الممارسة المهنية، فإن هذا المبحث يستعرض أهم الإصدارات المهنية في مجال خدمات التأكيد.

### 2.3.3 الإصدارات المهنية الأمريكية:

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1994م بتشكيل لجنة خاصة بخدمات التأكيد (SCAS)، وتُعد عملية تشكيل هذه اللجنة بمثابة الخطوة المهنية العملية الأولى في سبيل تطوير هذه الخدمات، وقد عملت هذه اللجنة منذ نشأتها على إجراء العديد من الدراسات، التي هدفت إلى التوصل إلى أساس معرفي كافٍ حول الواقع المهني، وما يواجهه من فرص وتحديات، وطبيعة وأنواع خدمات التأكيد التي ينبغي تطويرها، بما يكفل تحقيق الاستجابة المهنية الملائمة لتلك الفرص والتحديات (حسين، ٢٠١٣م، ص ٣٥٤).

ومن أهم الدراسات والمشاريع المهنية المعدة من قبل اللجنة الخاصة بالخدمات التأكيدية Special Committee on Assurance Services، "تقرير Elliott" الصادر في عام 1996م والخاص بالخدمات التأكيدية والذي دار حول إعادة التفكير في خدمات المدقق الخارجي (شعبان، ٢٠١٠م، ص ١٩٤).

وأيضاً في مطلع عام 1997م قام كل من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ومن خلال مشروع مشترك مع معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) بإنشاء فريق عمل، مهمته تحديد حاجات السوق لخدمات التأكيد، وتم إصدار مسودة للمشروع حول



مبادئ ومعايير خدمات التوثيق التي تساهم في توفير الثقة لكل من النظام ومواقع التصفح عبر الإنترنت (القشي، ٢٠١١م، ص١٧)، حيث بدأ الإصدار بإعطاء ملخص بسيط بالقول "إن مجلس التطوير التابع لكل من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ومعهد المحاسبين القانونيين الكندي وضعا إطاراً عملياً لتطوير خدمة جديدة، وذلك استجابة لحاجة السوق الجديدة في ظل بيئة الأعمال الجديدة" (AICPA/CICA, 2002, p.1)، وإشتمل الإصدار على قائمتين تتضمن الأولى مبادئ ومعايير الثقة في النظم، والثانية تتضمن مبادئ ومعايير الثقة في مواقع البيع، وتعتبر مجموعة المبادئ والمعايير في القائمتين التي يجب أن يتم الفحص في ضوءهما، بمثابة إطار متكامل للرقابة الداخلية على أنشطة التجارة الإلكترونية والتي ينبغي على مدقق الحسابات أن يتحقق من توافرها، سواء كان الهدف من الفحص هو إجراء تدقيق متكامل أو تقديم خدمة الثقة في النظام (رشيد، ٢٠١١م، ص١٩٠).

وبالنسبة لهيكله المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الأمريكي (ASB) التابع للمعهد الأمريكي المحاسبين القانونيين (AICPA) فهي كالتالي: (موقع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٥م)

١. معايير التدقيق (The Statements on Auditing Standards (SASs).

٢. معايير خدمات التصديق المتعارف عليها (The Statements of Standards for Attest Engagements (SSAEs)، والتي أصدرت في عام 1986م (Elliott, 1995, p.90).

٣. معايير رقابة الجودة (The Statements on Quality Control Standards (SQCSs).

ويتضح مما سبق عدم وجود إشارة في المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الأمريكي ASB التابع للمعهد الأمريكي المحاسبين القانونيين (AICPA) لمصطلح "خدمات التأكيد Assurance Services" كإصطلاح أو تصنيف، كما هو في المعايير الدولية كما سيأتي بيانه لاحقاً، وإقتصار المعايير الأمريكية على استخدام مصطلح "خدمات التصديق أو الشهادة Attestation Engagements".

### 3.3.3 الإصدارات المهنية الدولية:

لقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعايير الدولية لرقابة الجودة، والتدقيق، والمراجعة، وعمليات التأكيد الأخرى، والخدمات ذات العلاقة، ويشار إلى كل من معايير التدقيق الدولية (ISAs)، ومعايير عمليات المراجعة الدولية (ISREs)، ومعايير عمليات التأكيد الدولية (ISAEs)، والمعايير الدولية

للخدمات ذات العلاقة (ISRSs)، بكونها معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB's Engagement Standards، وبخصوص السلطة المرتبطة بمعايير عمليات التأكيد الدولية (ISAEs)، فقد نصت الفقرة (7) من مقدمة المعايير الدولية، على أنه يجب تطبيقها عند القيام بعمليات التأكيد بخلاف عمليات التدقيق والمراجعة (IFAC, 2013/A, pp.7-8).

وبالتالي فإنه يمكن تقسيم الإصدارات المهنية الدولية في مجال خدمات التأكيد كما يلي:  
أولاً-الإطار الدولي لعمليات التأكيد.

ثانياً-المعايير الدولية لعمليات التأكيد (ISAEs) المجموعة (3000-3699)، وتنقسم إلى:  
أ- المعايير من 3000 حتى 3399 تنطبق على جميع عمليات التأكيد وتشمل فقط المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3000، الموسوم "عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية".

ب- المعايير المحددة موضوع البحث من 3400 حتى 3699 وتشمل المعايير التالية:

- ١- المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3400، الموسوم "فحص المعلومات المالية المستقبلية".
- ٢- المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3402، الموسوم "تقارير التأكيد حول أنظمة الرقابة في منظمات الخدمات".
- ٣- المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3410، الموسوم "عمليات التأكيد حول بيانات الغازات الدفيئة".

٤- المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3420، الموسوم "عمليات التأكيد لإعداد التقارير حول جمع المعلومات المالية الصورية المشمولة في نشرة الإكتتاب".

ويتضح مما سبق عدم وجود إشارة في الإصدارات المهنية الدولية، وبالأخص المعايير الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) لمصطلح "خدمات التصديق أو الشهادة Attestation Engagements" كإصطلاح أو تصنيف، كما هو في المعايير الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الأمريكي (ASB) التابع للمعهد الأمريكي المحاسبين القانونيين (AICPA).

وفيما يلي بيان وتلخيص لهذه الإصدارات المهنية الدولية:

أولاً-الإطار الدولي لعمليات التأكيد: (IFAC, 2013/B, pp.1-24)

ويقدم إطار صلاحيات لعمليات التأكيد، وتم إصداره في 2004/1/1م (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2004م، ص2)، على أن يكون هذا الإطار ساري المفعول لتقارير التأكيد الصادرة في أو بعد 2005/1/1م، وتم إعادة صياغته عام 2007م (جمعة، 2008م، ص13)، ويعرف

ويبين هذا الإطار عناصر وأهداف عملية التأكيد، كما يحدد العمليات التي تنطبق عليها المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)، والمعايير الدولية لعمليات المراجعة (الفحص) (ISREs)، والمعايير الدولية لعمليات التأكيد (ISAEs)، كما يوفر إطاراً مرجعياً لكافة المحاسبين في الممارسة والأعمال، ولمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)، وقد شمل هذا الإطار المجالات التالية:

- ١- تعريف وهدف عملية التأكيد بموجب الفقرات من 7 ولغاية 11 من الإطار.
  - ٢- نطاق تطبيق هذا الإطار بموجب الفقرات من 12 ولغاية 16 من الإطار.
  - ٣- قبول عملية التأكيد بموجب الفقرات من 17 ولغاية 19 من الإطار.
  - ٤- عناصر عملية التأكيد بموجب الفقرات من 20 ولغاية 60 من الإطار.
  - ٥- الاستخدام غير المناسب لاسم الممارس بموجب الفقرة 61 من الإطار.
- ثانياً-المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3000: الموسوم بـ "عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية": (IFAC, 2013/B, pp.87-106)
- في 2004/1/1م أُعيد ترقيم المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم 100 "عمليات التأكيد"، الصادر في يونيو 2000م والنافذ المفعول للتقارير الصادرة في أو بعد 2001/12/31م، ليصبح المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3000 "عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2004م، ص 87)، وأُعتبر المعيار الجديد نافذ المفعول لتقارير التأكيد في 2005/1/1م أو بعد ذلك، هذا وقد تم تعديل هذا المعيار في ديسمبر/2013م، على أن يكون نافذ المفعول في 2015/12/15م (IAASB, 2013, p.3)، وأكد المجلس أن غرض المعيار هو وضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتقديم الإرشادات للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، وذلك لإجراء عمليات التأكيد التي تغطيها المعايير الدولية للتدقيق (ISAs)، أو المعايير الدولية لعمليات المراجعة (الفحص) (ISREs).

ويتضمن هذا المعيار المتطلبات الأساسية للقيام بعمليات التأكيد عموماً، وتعد تلك المتطلبات بمثابة الأسس والمبادئ الرئيسية التي تنظم عمليات التأكيد وتحدد شروطها وواجبات مقدم التأكيد بشأن القيام بها، حيث شمل هذا المعيار المجالات التالية:

- ١- قبول عملية التأكيد، والاستمرار فيها بموجب الفقرات 7-8-9 من المعيار.
- ٢- الموافقة على شروط العملية بموجب الفقرتين 10-11 من المعيار.
- ٣- تخطيط وأداء العملية بموجب الفقرتين 12-13-14-15-16-17 من المعيار.
- ٤- تقييم ملاءمة موضوع عملية التأكيد بموجب الفقرة 18 من المعيار.

- ٥- تقييم ملاءمة مقاييس عملية التأكيد بموجب الفقرات 19-20-21 من المعيار.
  - ٦- الأهمية النسبية، ومخاطر عملية التأكيد بموجب الفقرات 22-23-24-25 من المعيار.
  - ٧- استخدام عمل الخبير بموجب الفقرات 26-27-28-29-30-31-32 من المعيار.
  - ٨- الحصول على الأدلة بموجب الفقرات 33-34-35-36-37 من المعيار.
  - ٩- إقرارات الجهة المسؤولة بموجب الفقرات 38-39-40 من المعيار.
  - ١٠- أخذ الأحداث اللاحقة في الاعتبار بموجب الفقرة 41 من المعيار.
  - ١١- التوثيق بموجب الفقرات 42-43-44 من المعيار.
  - ١٢- إعداد تقرير التأكيد بموجب الفقرات من 44 ولغاية 53 من المعيار.
  - ١٣- المسؤوليات الأخرى لتقديم التقارير بموجب الفقرات من 54 ولغاية 56 من المعيار.
- ثالثاً- المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3400، الموسوم بـ "فحص المعلومات المالية المستقبلية":  
(IFAC, 2013/B, pp.107-108)

في 2004/1/1م أعيد ترقيم معيار التدقيق الدولي رقم 810 "فحص المعلومات المالية المستقبلية" ليصبح المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم 3400 "فحص المعلومات المالية المستقبلية" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٤م، ص ٩٢٦)، وأكد المجلس أن الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول مهام فحص المعلومات المالية المستقبلية، وتقديم تقرير حولها، والمتضمنة إجراءات اختبار لفحص إفتراضات التقدير الأفضل، والإفتراضات الظنية، مع مراعاة ألا يطبق هذا المعيار على تدقيق المعلومات المالية المستقبلية والتي يعبر عنها بعبارات عامة أو خفيفة، كالتالي توجد في مناقشات الإدارة وتحليل التقرير السنوي للشركة، علماً بأن الكثير من الإجراءات الواردة في المعيار قد تكون ملائمة لمثل هذا الفحص.

ويعد المعيار الدولي لعمليات التأكيد رقم 3400 "فحص المعلومات المالية المستقبلية"، أول معيار تأكيد دولي نوعي، إذ أنه مخصص لتنظيم أحد أنواع خدمات التأكيد وهي خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية (حسين، ٢٠١٣م، ص ٣٦١)، ويعرف المعيار المعلومات المالية المستقبلية بأنها "المعلومات المالية المستندة على افتراضات لأحداث قد تحدث في المستقبل وأفعال محتملة للشركة" (جمعة، ٢٠٠٩م، ب، ص ١٦٨).

رابعاً- المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢، الموسوم "تقارير التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات": (IFAC, 2013/B, pp.117-119)

تم إصداره في شهر ديسمبر 2009م، وأصبح هذا المعيار نافذ المفعول على تقارير التأكيد الخاصة بمدققي الخدمات التي تغطي الفترات المنتهية في 2011/6/15م أو بعد ذلك، ويتناول هذا المعيار تقارير حول وصف وتصميم الفعالية التشغيلية للضوابط المتعلقة بمجموعة

واسعة من الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية في وقتنا هذا، ويمكن أن تتراوح هذه الخدمات من المساعدة في معالجة المعاملات إلى أداء واحدة أو أكثر من مهام الأعمال. خامساً-المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3410، الموسوم "عمليات التأكيد حول بيانات الغازات الدفيئة":(IFAC, 2013/B, pp.166-168)

صدر هذا المعيار في شهر يونيو 2012م، وأصبح هذا المعيار نافذ المفعول على تقارير التأكيد التي تغطي الفترات في 2013/9/30م أو بعد ذلك، ويتناول هذا المعيار الجديد خدمات التأكيد الدولية المتزايدة دعماً للتقارير الموثوقة بشأن الانبعاثات، سواء لأغراض الامتثال التنظيمي أو التي تتم على أساس تطوعي لإطلاع المستثمرين والمستهلكين وآخرين غيرهم، ويتناول هذا المعيار مسؤوليات الممارسين في تحديد وتقييم ومواجهة مخاطر البيانات الخاطئة الهامة عند المشاركة في إعداد تقارير حول بيانات الغازات الدفيئة، كما ينص هذا المعيار على متطلبات وإرشادات تتعلق بجهود العمل، ومسؤوليات الممارسين في إعداد التقارير حول عمليات التأكيد المعقولة، والمحدودة، حيث أصبح الطلب المتزايد على كليهما واضحاً في السوق، وهذا المعيار قابل للتطبيق على نطاق واسع من الحالات كالانبعاثات الناتجة عن الكهرباء المستخدمة في مكتب منفرد، والانبعاثات الناتجة عن العمليات الفيزيائية أو الكيميائية المعقدة في منشآت متعددة ضمن سلسلة توريد معينة.

سادساً-المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3420، الموسوم بـ "عمليات التأكيد لإعداد التقارير حول جمع المعلومات المالية الصورية المشمولة في نشرة الإكتتاب":

صدر هذا المعيار في شهر ديسمبر 2011م، وأصبح هذا المعيار نافذ المفعول على تقارير التأكيد التي تغطي الفترات في 2013/3/31م أو بعد ذلك، ويُطبق هذا المعيار حيث يكون إعداد التقارير أمر واجب وفقاً لقانون الأوراق المالية أو نظام بورصة الأوراق المالية في الإختصاص الذي تصدر فيه نشرة الاكتتاب؛ أو عندما يكون إعداد التقارير هو ممارسة مقبولة عموماً في ذلك الإختصاص (IFAC, 2013/B, pp.257-259).

## الفصل الرابع

خدمات التأكيد الأخرى وعلاقتها

بإستقلالية مدقق الحسابات

الخارجي

## الفصل الرابع

### خدمات التأكيد الأخرى وعلاقتها باستقلالية مدقق الحسابات الخارجي

#### المقدمة:

أولت التنظيمات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق منذ نشأتها أهمية كبيرة لاستقلالية المدقق الخارجي، وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة الأطراف الأخرى، نظراً لأهمية مهنة التدقيق، وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية، والموثوقية في البيانات، والمعلومات التي تلزم متخذ القرار.

وبناءً على ما سبق، برز الإهتمام بالوقوف على عدد من الموضوعات التي تبين مفهوم خدمات التأكيد الأخرى، وبعض أنواعها، وكذلك متطلبات تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي الدولية (291).

ولذلك تناول هذا الفصل خدمات التأكيد الأخرى وعلاقتها باستقلالية مدقق الحسابات

الخارجي، واشتمل على مبحثين وهما:

المبحث الأول: خدمات التأكيد الأخرى.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى.

## المبحث الأول خدمات التأكيد الأخرى

### 1.2.4 تمهيد:

تعتبر خدمات التأكيد الإمتداد الطبيعي لمهنة تدقيق الحسابات، فقد تم تطوير هذه الخدمات لمواكبة إحتياجات المستخدمين في سوق المعلومات الملائمة لأغراض إتخاذ القرار، وتنقسم هذه الخدمات كما سبق بيانه في الفصل السابق إلى: خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى، وتشتمل هذه الخدمات على مجموعة واسعة من الخدمات والتي منها ما تم تطويره، وتحديد مقوماته، ومتطلبات تقديمه من قبل المدققين، ومنها تلك الخدمات التي ما زالت تخضع للبحث والدراسة والتطوير المستمر من قبل المنظمات المهنية المختلفة، ونظراً للأهمية التي تتمتع بها خدمات التأكيد الأخرى، كان لزاماً أن تولي هذه الخدمات مزيداً من الاهتمام في هذه الدراسة.

### 2.2.4 تعريف خدمات التأكيد الأخرى:

عُرفت خدمات التأكيد الأخرى على أنها "خدمات تأكيدية مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات إتخاذ القرارات، لكنها لا تتطلب إصدار تقرير مكتوب، وليس بالضرورة أن يكون التأكيد يتعلق بمصادقية تأكيدات معينة مقدمة من طرف إلى طرف آخر" (الذنيبات، ٢٠١٠م، ص ٤٠).

ويرى (أبو سرعة، ٢٠١٠م، ص ٥٨) أن هذه الخدمات تتمحور حول "مصادقية وملائمة معلومات معينة، سواء كانت تمثل أو لا تمثل مزاعم طرف آخر"، وهي تشترك مع خدمات التصديق في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات، ويتشمل جوهر الإختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المدقق تقريراً مكتوباً، كما أن التأكيد قد لا يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدها أو لم يعدها طرف آخر.

ويتضح من خلال التعريفات السابقة لخدمات التأكيد الأخرى أنها تتميز بالخصائص

التالية:

- ١- أنها خدمات مهنية.
- ٢- أنها خدمات مستقلة.
- ٣- أنها تركز بصورة أساسية على تحسين جودة المعلومات ومحتواها.
- ٤- أنها ظهرت لتلبية حاجات، وأغراض متخذي القرارات المختلفة.
- ٥- أنها لا تتطلب من المدقق تقريراً مكتوباً.
- ٦- أنه قد لا يتعلق التأكيد بمصادقية تأكيدات مقدمة من طرف إلى طرف آخر.



### 3.2.4 أنواع خدمات التأكيد الأخرى:

هناك العديد من أمثلة خدمات التأكيد الأخرى التي يمكن للمدقق الخارجي أن يقوم بتأديتها ويوضح الجدول (4.1) بعض الأمثلة عليها حسب ما جاء به تقرير اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS)، التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

جدول (4.1): أمثلة على خدمات التأكيد الأخرى

الرقم	خدمات أخرى للتأكيد المهني	الأنشطة المرتبطة بهذه الخدمات
١	تقييم المخاطر المرتبطة بالإستثمار والمشتقات المالية والرقابة عليها	تقييم عمليات ممارسة وإدارة الاستثمارات من قبل المؤسسة وتحديد مدى فاعليتها.
٢	تقييم عمل إدارة المبيعات	تقييم عمل رجال البيع فيما يتعلق بقواعد وأصول وإجراءات التعامل الصحيح مع العملاء.
٣	تقييم مخاطر تجميع وتخزين وتوزيع المعلومات الالكترونية	تقييم المخاطر الأمنية والضوابط ذات الصلة على البيانات الإلكترونية، بما في ذلك كفاية النسخ الاحتياطي والتخزين خارج الموقع.
٤	تقييم المخاطر الناتجة عن الغش والمخالفات والأفعال غير القانونية	تقييم سياسات ونظم ولوائح المؤسسة من حيث فاعليتها من الحد أو منع أو اكتشاف الغش والمخالفات.
٥	خدمة تأكيد الإمتثال للسياسات والإجراءات التجارية	دراسة المعاملات بين الشركاء التجاريين للتأكد من أن المعاملات تتفق مع الإتفاقات؛ تحديد المخاطر في الإتفاقات.
٦	خدمة تأكيد الإمتثال لإتفاقات الأتعاب الأدبية	تقييم ما إذا كان الأتعاب الأدبية التي تدفع للفنانين والمؤلفين، وغيرها يتوافق مع الاتفاقات.
٧	خدمة تأكيد التأهيل للأيزو ISO 9000	التصديق على مدى التزام المؤسسة بإتباع معايير مراقبة الجودة الأيزو ISO 9000، والتي تساعد على التأكيد على أن منتجات المؤسسة ذات جودة عالية.
٨	مسؤولية الشركات بشأن الإستدامة "المراجعة البيئية"	تقييم مدى التزام الشركة بالقوانين والمعايير الخاصة بحماية البيئة.

(المصدر: (Arens et al., 2012, p. 11)

وذكر الذنبيات أن من الأمثلة على خدمات التأكيد الأخرى: خدمات تقييم مخاطر الغش، والتصرفات غير القانونية، خدمات تقييم المخاطر الخاصة بالاستثمارات المالية والأدوات المالية (الذنبيات، ٢٠١٠م، ص ٤٠)، أما دراسة (داود، ٢٠١٠م، ص ج) فقد تناولت عدة أمثلة على خدمات التأكيد الأخرى، وهي على النحو التالي:

أولاً- خدمة تقييم فاعلية قسم المراجعة الداخلية في الشركة:

لقد أكد قانون (Sarbanes-Oxley) الذي صدر عن مجلس الشيوخ الأمريكي في 2002/7/30م (ليب، ٢٠٠٤م، ص ٤) على ضرورة أن تقوم إدارة الشركة بإصدار تقرير بعنوان "تقرير الرقابة الداخلية" من ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة، يؤكد مجلس الإدارة بموجبه المسؤولية عن إحتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلية، وتنفيذه بفاعلية، كما قضى القانون بأن يُقدم المحاسب القانوني للشركة تقرير فحص تأكيدات، يبين بموجبه رأيه حيال ما تضمنه التأكيد المُقدم من مجلس الإدارة حول الرقابة الداخلية للشركة (إبراهيم، ٢٠٠٩م، ص ٩).

ويتم تنفيذ عملية التأكيد بموجب تعاقد طرف المستخدم المقصود مع الممارس المهني، ويسعى عادة إلى التعاقد على خدمات التأكيد الطرف الذي يحقق المصلحة من رفع مستوى الثقة بحسب ظروف العملية، فقد يرغب مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو لجنة المراجعة أن ترفع مستوى ثقته، وتطمئن الى أن إدارة التدقيق الداخلي قامت بعملها بكفاءة وفاعلية وفقاً لإطار محدد خلال فترة معينة، وبالتالي تظهر الحاجة لخدمة تقييم فعالية المراجعة الداخلية في الشركة (موقع YMAA4Audit، ٢٠١٥م).

وللوصول إلى معرفة بخدمة تقييم فاعلية المراجعة الداخلية في الشركة، ولتقريب الفكرة للأذهان خصوصاً للمهنيين والمهتمين، يرى الباحث أنه يمكن تقسيم عملية تأكيد فاعلية المراجعة الداخلية إلى خمسة عناصر رئيسية حسب ما نص عليه الإطار الدولي لعمليات التأكيد، وهي كالتالي:

١. العلاقة بين ثلاثة أطراف: تشمل الممارس، والجهة المسؤولة وهي إدارة التدقيق الداخلي، والمستخدمين المقصودين ويتمثلوا بمجلس الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو لجنة المراجعة.
٢. موضوع التأكيد: تقييم عمل إدارة التدقيق الداخلي.
٣. المقاييس: يمكن الإتفاق على تقييم عمل الإدارة بإستخدام واحد أو عدد من المقاييس وهي على سبيل المثال: المعايير الدولية للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية، المعايير الدولية لرقابة الجودة، قواعد السلوك الاخلاقي، تعليمات مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة أو المسؤولين عن الحوكمة، خطة العمل، متطلبات قانونية.
٤. أدلة مناسبة، وكافية.

٥. تقرير التأكيد: وقد أشار الإطار الدولي لعمليات التأكيد الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) أنه في عملية التأكيد المعقولة يعبر الممارس عن الإستنتاج بشكل إيجابي كما يلي: "في رأينا إن الرقابة الداخلية فعالة في جميع النواحي الجوهرية، بناءً على مقاييس محددة"، بينما في عملية التأكيد المحدودة يعبر الممارس عن الإستنتاج بشكل سلبي كما يلي: "بناءً على عملنا المبين في هذا التقرير لم يأت إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن الرقابة الداخلية ليست فعالة في جميع النواحي المادية، بناءً على مقاييس محددة" (جمعة، ٢٠١١م، د، ص ٦٧).

#### ثانياً-خدمة تقييم المخاطر:

حيث توصلت الدراسات المشتركة التي أجراها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بالتعاون مع معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) إلى حاجة الإدارة والأطراف الخارجية إلى قيام مدقق الحسابات المستقل بتقييم نظم وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر لدى الشركة، بحيث تستفيد الإدارة من نتائج ذلك التقييم في زيادة فعالية الأداء لكل الشركة، كما تستفيد الأطراف الخارجية من تلك النتائج في إتخاذ قراراتها المختلفة، فعلى سبيل المثال يمكن للمستثمرين الحاليين والمحتملين أن يطمئنوا على مدى قدرة الشركة على تحقيق نمو متواصل في قيمة حقوقهم طرف الشركة، كما سيحصل الشركاء التجاريون والجهات الإشرافية والرقابية والرسمية على معلومات أكثر ملائمة واعتمادية عن أداء الشركة في الحاضر، وبناء التوقعات بشأن مستقبلها (حسين، ٢٠١٣م، ص ٣٥٩).

#### ثالثاً-خدمة تقييم ملائمة مقاييس الأداء للشركة:

والتي تعني "تقديم تأكيد بأن أنظمة مقاييس الأداء لدى الشركة تحتوي على مقاييس ملائمة ومعتمدة في تقييم مدى تحقق أهداف الشركة وسياساتها الاستراتيجية، وأنه يتم تزويد متخذي القرارات بالمعلومات التي تغطي مختلف المقاييس المالية وغير المالية التي تقيس أداء مختلف العمليات والأنشطة الرئيسية داخل الشركة، وترتكز بصورة رئيسية على عوامل النجاح الحرجة ضمن تلك العمليات والأنشطة" (حسين، ٢٠١٣م، ص ٣٥٩).

#### رابعاً-خدمة تقييم كفاءة وفاعلية عمليات الشركة:

حيث إن الكفاءة تعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة، وهذا يعني تعظيم المخرجات باستخدام نفس القدر من الموارد المحددة، أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات، أما الفاعلية فتعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج أو الأنشطة، أو تحقيق التأثير المطلوب، ولتقييم كفاءة وفاعلية عمليات الشركة فإنه لابد من تقييم مختلف الأنشطة والمجالات التشغيلية مثل: الأهداف، والخطط، والهيكل التنظيمي، والنشاط المحاسبي، وطرق ووسائل التشغيل، وأنشطة الشراء والتخزين، ونشاط التسويق، ونشاط الرقابة

على الجودة، ونشاط الأفراد، ونشاط التمويل، وأنشطة الإنتاج والصيانة والعام (الذنيبات، 2010م، ص ص30-29).

#### خامساً-خدمة تقييم فاعلية الأداء التسويقي للشركة:

التعقيد المتزايد لبيئة السوق الحالية يحتاج إلى عملية تقييم أكثر انتظاماً لأداء التسويق التنظيمي للتعامل مع السوق الحيوي، وإجراء تقييم شامل لجميع زوايا عملية التسويق في المؤسسة، بحيث يكون التقييم منهجي للخطط والأهداف والاستراتيجيات والأنشطة والهيكل التنظيمي وكذلك موظفي التسويق (Vana and Cerna, 2012, p.131).

## المبحث الثاني

### الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى

#### 1.3.4 تمهيد:

تهدف قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA)، لأن تكون نموذجاً لدليل أخلاقي، وهي تضع معايير للمحاسبين المهنيين، كما تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق الأهداف المشتركة. لذلك في إطار تحقيق جودة خدمات المهنة أصدرت لجنة أخلاقيات المهنة دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين في 1996/7م، وتم تعديله في 1998/1م، وفي 2001/11م، وفي 2004/6م، كما تم تعديله أيضاً في 2005/6م ليطبق اعتباراً من 2006/6م، كما تم تعديله في 2008م، و2009م، و2010م (جمعة، 2011م، ج، ص ٢٣٤).

وتعتمد قيمة خدمات التأكيد إلى حد كبير على تجنب الممارسون للتحيز للمصالح (Elliott, 2002, p.146)، ونظراً لما يتهدد الاستقلالية من مخاطر عديدة، فقد طور مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA) موقفه بشأن تطبيق المنهج المفاهيمي للاستقلالية على ظروف وعلاقات محددة، معتمداً على تهديدات (المصلحة الشخصية، المراجعة الذاتية، التآلف، التأييد، المضايقة) التي يمكن أن تنشأ بسبب ظروف وعلاقات محددة بالإضافة إلى وضع إرشادات لتستخدم في الحكم المهني لتحديد الإجراءات الوقائية المناسبة للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول (جمعة، ٢٠١١م، ب، ص ٣٩٢).

لأن الثقة في تقرير مدقق الحسابات تعتمد على درجة الاستقلالية التي يتمتع بها، ولأن موضوع استقلال المدقق الخارجي يأخذ درجة كبيرة من الأهمية في بيئة التدقيق العالمية، ولأن بيئة التدقيق في قطاع غزة لا تختلف كثيراً عن بيئة التدقيق في الدول الأخرى، ولأنه كثيراً ما تكون استقلالية مدقق الحسابات الخارجي موضع تساؤل، خصوصاً عند قيام المدقق بتقديم خدمات غير خدمات المراجعة والتدقيق، كان الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى هو محور الاهتمام الرئيسي في هذه الدراسة.

#### 2.3.4 التهديدات على الاستقلالية والحالات التي قد تؤدي إلى نشأتها عند تقديم

##### خدمات التأكيد الأخرى:

##### أولاً-تهديدات الاستقلالية:

تنشأ التهديدات بسبب مجموعة واسعة من الظروف والعلاقات التي يعمل المحاسبون المهنيون في ظلها، والتي من الممكن أن ينشأ عن كل منها أكثر من تهديد يمكن أن يؤثر على

إلتزام المحاسب المهني بالمبادئ الأساسية التي ينبغي أن يلتزم بها وهي: (النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية اللازمة، والسرية، والسلوك المهني) (IFAC, 2013/C, pp.12-13)، وتدرج التهديدات ضمن واحدة أو أكثر من الفئات الخمسة التالية: (IFAC, 2013/C, pp.13-14)

- ١- تهديدات المصلحة الشخصية: تهديد أن تؤثر المصالح المالية، أو المصالح الأخرى بشكل غير ملائم على تقدير المحاسب المهني، أو سلوكه.
- ٢- تهديد المراجعة الذاتية: تهديد ألا يقوم المحاسب المهني بشكل ملائم بتقييم نتائج حكم سابق، أو خدمة منجزة من قبل المحاسب المهني، أو من قبل شخص آخر ضمن شركة المحاسب المهني أو الشركة صاحبة العمل يعتمد عليها المحاسب عند تكوين رأيه كجزء من توفير الخدمة الحالية.
- ٣- تهديد التأييد: تهديد أن يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف العميل، أو صاحب العمل إلى درجة أن يمكن تقويض موضوعية المحاسب المهني.
- ٤- تهديد التآلف: تهديد أن يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح العميل، أو صاحب العمل، أو متقبلاً لعملهم بسبب علاقة وثيقة أو طويلة معهم.
- ٥- تهديد المضايقة: تهديد أن يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب ضغوطات فعلية، أو متوقعة، بما فيها ممارسة التأثير المفرط على المحاسب المهني.

ثانياً- الحالات التي قد تؤدي إلى نشوء تهديدات الاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى: تصف الفقرات من (104 وحتى 251) من قاعدة السلوك الأخلاقي الدولية (291) حالات وعلاقات محددة من الممكن أن تؤدي إلى نشوء تهديدات الاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول (4.2):

جدول (4.2): أمثلة لبعض الحالات التي قد تشكل تهديداً للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى

الرقم	فئة التهديد الناتج	أمثلة لحالات وعلاقات محددة قد تشكل تهديداً للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى
١	تهديد المصلحة الشخصية	- مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية مادية غير مباشرة مهمة تتعلق بعمل التأكيد. - قرض أو ضمان من أو إلى عميل التأكيد أو أي من مدرائه أو مسؤوليه.

الرقم	فئة التهديد الناتج	أمثلة لحالات وعلاقات محددة قد تشكل تهديداً للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- اعتماد غير ملائم على الرسوم الإجمالية المحصلة من عميل التأكيد.</li> <li>- مخاوف حول احتمالية خسارة إرتباط التأكيد.</li> <li>- وجود علاقة تجارية وثيقة مع عميل التأكيد.</li> <li>- احتمالية التوظيف لدى عميل التأكيد.</li> <li>- رسوم طارئة تتعلق بارتباطات التأكيد.</li> </ul>
٢	تهديد المراجعة الذاتية	<ul style="list-style-type: none"> <li>- عمل أحد أعضاء فريق التأكيد في الوقت الحاضر أو حتى وقت قريب كمدير أو مسؤول لدى عميل التأكيد.</li> <li>- أحد أعضاء فريق التأكيد في الوقت الحاضر أو حتى وقت قريب موظف لدى عميل التأكيد في منصب يمارس من خلاله تأثيراً مباشراً وهاماً على موضوع ارتباط التأكيد.</li> <li>- تقديم خدمات لعميل التأكيد تؤثر بشكل مباشر على موضوع ارتباط التأكيد.</li> <li>- إعداد البيانات الأصلية المستخدمة لإعداد القوائم المالية أو إعداد غيرها من السجلات التي تعد موضوع ارتباط التأكيد.</li> </ul>
٣	تهديد التأييد	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تداول أسهم عميل التأكيد وترويجها أو غيرها من السندات المالية.</li> <li>- أداء دور محامي بالنيابة عن عميل التأكيد في مقاضاة أطراف خارجية أو تسوية النزاعات معهم.</li> </ul>
٤	تهديد التآلف	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ارتباط أحد أعضاء فريق التأكيد بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع أحد موظفي عميل التأكيد، بحيث يكون ذلك الموظف بحكم منصبه يمارس تأثيراً مباشراً وهاماً على موضوع ارتباط التأكيد.</li> <li>- عمل شريك سابق في الشركة كمدير أو مسؤول لدى عميل التأكيد أو كموظف في منصب يمارس فيه تأثيراً مباشراً وهاماً على موضوع ارتباط التأكيد.</li> <li>- ارتباط طويل بين عضو رفيع المستوى في فريق التأكيد و عميل التأكيد.</li> <li>- قبول الهدايا أو الضيافة المقدمة من عميل التأكيد أو مسؤوليه او</li> </ul>

الرقم	فئة التهديد الناتج	أمثلة لحالات وعلاقات محددة قد تشكل تهديداً للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى
		موظفيه، ما لم يكن واضحاً أن قيمتها هامشية.
٥	تهديد المضايقة	- التهديد بالاستبدال في حال نشوء عدم اتفاق حول تطبيق مبدأ محاسبي. - الضغط لتخفيف مدى العمل المنجز بصورة غير مناسبة بهدف تقليص الرسوم.

(المصدر: إعداد الباحث بالاستناد إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2004م، ص ص.44-42)

### 3.3.4 عوامل تقييم أهمية تهديدات الاستقلالية المحددة:

يستخدم مدقق الحسابات التقدير المهني في تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد عموماً، وينبغي أن يأخذ مدقق الحسابات في إعتباره كلاً من العوامل النوعية والكمية عند تقييم أهمية تهديد محدد (IFAC, 2013/C, pp.101-102).

### 4.3.4 الإجراءات الوقائية:

تعتبر الإجراءات الوقائية "تصرفات، أو إجراءات أخرى يمكن أن تزيل، أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول"، وتقع هذه الإجراءات الوقائية ضمن فئتين واسعيتين: (IFAC, 2013/C, p.14)

أ- الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة، أو التشريعات، أو الأنظمة، وتتضمن الإجراءات التالية: (IFAC, 2013/C, pp.14 -15)

- ١- متطلبات التعليم، والتدريب، والخبرة لدخول المهنة.
  - ٢- متطلبات التطوير المهني المستمر.
  - ٣- أنظمة حوكمة الشركات.
  - ٤- المعايير المهنية.
  - ٥- إجراءات المراقبة، والتأديب المهنية، أو التنظيمية.
  - ٦- المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مخول قانوناً للتقارير، أو القوائم، أو البلاغات، أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني.
- ب- الإجراءات الوقائية في بيئة العمل: وتختلف هذه الإجراءات مع إختلاف الظروف، وتنقسم إلى: إجراءات وقائية في بيئة العمل على نطاق الشركة، وإجراءات وقائية في بيئة العمل



خاصة بالعملية نفسها، ومن الأمثلة على الإجراءات الوقائية في بيئة العمل على نطاق الشركة: (IFAC, 2013/C, pp.26-27)

- ١- قيادة الشركة التي تركز على أهمية الإلتزام بالمبادئ الأساسية.
- ٢- قيادة الشركة التي توجد توقعاً بأن يتصرف أعضاء فريق التأكيد بما يصب في المصلحة العامة.
- ٣- سياسات وإجراءات لتنفيذ ومراقبة جودة العمليات.
- ٤- سياسات موثقة فيما يخص الحاجة إلى تحديد تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية، وتقييم أهمية هذه التهديدات، وتطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديدات، أو تقليصها إلى مستوى مقبول، إذا كان ذلك ملائماً، أو أن الإجراءات الوقائية غير متوفرة، أو لا يمكن تطبيقها، فيتم إلغاء أو رفض العملية ذات العلاقة.
- ٥- سياسات وإجراءات داخلية موثقة تتطلب الإلتزام بالمبادئ الأساسية.
- ٦- سياسات وإجراءات ستمكّن من تحديد المصالح، أو العلاقات بين الشركة أو أعضاء فرق العمليات، والعملاء.
- ٧- سياسات وإجراءات لمراقبة، وإن لزم الأمر لإدارة الإعتماد على الإيرادات المستلمة من عميل واحد.
- ٨- إستخدام شركاء مختلفين، وفرق عمليات بخطط إعداد تقارير منفصلة لتوفير خدمات غير متعلقة بالتأكيد لعميل التأكيد.
- ٩- سياسات وإجراءات لمنع الأفراد الذين هم ليسوا من أعضاء فريق العملية من التأثير بشكل غير مناسب على نتيجة العملية.
- ١٠- إبلاغ سياسات وإجراءات الشركة في الوقت المناسب، بما في ذلك أي تغييرات تطرأ عليها، إلى جميع الشركاء والموظفين المهنيين، والتدريب والتعليم المناسب على هذه السياسات والإجراءات.
- ١١- تحديد عضو من الإدارة العليا ليكون مسؤولاً عن مراقبة الأداء المرضي لنظام مراقبة الجودة.
- ١٢- تقديم المشورة للشركاء والموظفين المهنيين لدى عملاء التأكيد، والمنشآت ذات العلاقة الذين يجب أن يكونوا مستقلين عنهم.
- ١٣- آلية انضباط لتعزيز الإلتزام بالسياسات والإجراءات.
- ١٤- سياسات وإجراءات منشورة لتشجيع وتمكين الموظفين من إيصال أية مسألة إلى المستويات العليا في الشركة تتعلق بالإلتزام بالمبادئ الأساسية التي تهمهم.

ومن الأمثلة على الإجراءات الوقائية في بيئة العمل على نطاق العملية نفسها: (IFAC, 2013/C, p.28)

- ١- أن يقوم محاسب مهني، لم يكن مشاركاً في عملية تقديم خدمة التأكيد بمراجعة عمل تقديم خدمة التأكيد، أو خلافاً لذلك تقديم الاستشارة حينما يلزم.
  - ٢- أن يقوم محاسب مهني، لم يكن عضواً في فريق التأكيد بمراجعة العمل المنجز، أو خلافاً لذلك تقديم الاستشارة حينما يلزم.
  - ٣- بحث القضايا الأخلاقية مع أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل، ويمكن أن تكون هذه الطريقة مفيدة تحديداً فيما يخص تهديدات التآلف، والمضايقة، ويتيح هذا التواصل بشأن المسائل التي يمكن أن تؤثر بشكل معقول على الاستقلالية، للمكلفين بالحوكمة أن يدرسوا التقديرات في تحديد وتقييم المخاطر على الاستقلالية، ومدى ملائمة الإجراءات الوقائية المطبقة للقضاء على هذه التهديدات، أو لتقليصها إلى مستوى مقبول، ويمكنهم من إتخاذ الإجراءات المناسبة.
  - ٤- الكشف لأولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة، أو مقدار الرسوم المحملة.
  - ٥- إشراك شركة أخرى لإنجاز أو إعادة إنجاز جزء من العملية.
  - ٦- تناوب موظفي فريق التأكيد الرئيسي.
- وقد يكون مدقق الحسابات قادراً على الإعتماد على الإجراءات الوقائية التي قام العميل بتنفيذها، إلا إنه من غير الممكن الإعتماد فقط على تلك الإجراءات الوقائية لتقليص التهديدات إلى مستوى مقبول، ومن أمثلة هذه الإجراءات الوقائية التي تقع ضمن أنظمة وإجراءات العميل:
- (IFAC, 2013/C, p.28)

- ١- أن يطلب العميل أشخاصاً من غير الإدارة للمصادقة أو الموافقة على تعيين شركة ما لإنجاز عملية معينة.
- ٢- أن يكون لدى العميل موظفين أكفاء من ذوي الخبرة، والأقدمية لإتخاذ القرارات الإدارية.
- ٣- أن ينفذ العميل إجراءات داخلية تضمن الإختيارات الموضوعية في إيكال العمليات غير المتعلقة بالتأكد.
- ٤- أن يكون لدى العميل هيكل خاص بحسن أداء الشركات يوفر الإشراف المناسب والإتصالات بخصوص خدمات الشركة.

#### 5.3.4 توثيق الإستنتاجات:

يوفر التوثيق دليلاً على تقدير المحاسب المهني في تكوين الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية، ولا يعتبر غياب التوثيق محددًا لإمكانية دراسة الشركة لمسألة ما، أو لاستقلاليته، ويقوم المحاسب المهني بتوثيق الإستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الإستقلالية، وجوهر أي نقاشات ذات علاقة تدعم تلك الاستنتاجات، كما يلي: ( IFAC, 2013/C, p.106)

١- عندما تكون الإجراءات الوقائية مطلوبة للتقليل من تهديد ما إلى مستوى مقبول، فإن المحاسب المهني يقوم بتوثيق طبيعة التهديد، والإجراءات الوقائية الموجودة، أو المطبقة التي تقلص التهديد إلى مستوى مقبول.

٢- عندما يحتاج التهديد إلى تحليل مهم لتحديد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية ضرورية، وإستنتاج المحاسب المهني أنها ليست ضرورية لأن التهديد أصلاً بمستوى مقبول، فإن المحاسب المهني يقوم بتوثيق طبيعة التهديد ومبررات الإستنتاج.

وعلى مدقق الحسابات توثيق الأمور التي تعتبر مهمة بالنسبة لتوفير الأدلة لدعم الإستنتاج الذي تم إيدأؤه في تقريره وبالنسبة لتوفير الأدلة بأن عملية التأكيد تم إجراؤها حسب المعايير المطبقة، ويشمل التوثيق سجلاً للحجج الخاصة بكافة الأمور الهامة التي تتطلب ممارسة الحكمة الشخصية مع إستنتاج المحاسب المهني بشأن ذلك، وفي المجالات التي تشمل مسائل صعبة جداً بمبدأ أو حكم يجب أن يشمل التوثيق الحقائق ذات العلاقة التي كان المحاسب المهني على علم بها في الوقت الذي تم فيه التوصل إلى الاستنتاج، وبالتالي فإن كمية المستندات اللازم جمعها هو أمر يعود للحكم المهني حيث إنه ليس من الضروري أو العملي توثيق كل أمر ينظر فيه المحاسب المهني، وعند تقييم قيمة المستندات التي يجب إعدادها والإحتفاظ بها قد يكون من المفيد بالنسبة للمحاسب المهني النظر فيما هو ضروري لتقديمه إلى مدقق الحسابات آخر ليس له خبرة سابقة في العملية مع فهم للعمل الذي تم وأساس القرارات الرئيسية التي اتخذت، ولكن ليس النواحي التفصيلية للعملية، على أنه وحتى عند ذلك قد يكون ذلك المحاسب المهني الآخر فقط قادراً على الحصول على فهم للنواحي التفصيلية للعملية بمناقشتها مع المحاسب المهني الذي أعد المستندات. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٤م، ص ١٩٢)

#### 6.3.4 ملخص الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى:

لقد تضمن القسم (291) من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين: الحالات والعلاقات التي تشكل خطراً على الاستقلالية، والتهديدات المحتملة لها، وعوامل تقييم أهمية هذه

التهديدات، وأنواع الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تكون مناسبة للقضاء على هذه التهديدات أو تقلبصها إلى مستوى مقبول (IFAC, 2013/C, pp.98-130).

ويمكن توضيح ما سبق من خلال جدول (4.3) والذي يلخص مكونات الإطار المفاهيمي للاسـتقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى:

جدول (4.3): مكونات الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى

الرقم	الخطر الرئيسي	التهديد	عوامل تقييم أهمية التهديد	الإجراءات الوقائية
١	المصالح المالية	المصلحة الشخصية	<p>- ما هو دور الشخص الذي يمتلك المصلحة المالية؟</p> <p>- هل المصلحة المالية مباشرة أو غير مباشرة؟</p> <p>- ما هي أهمية المصلحة المالية؟</p>	<p>- تصرف فرد العائلة القريب بكامل المصلحة المالية المباشرة أو جزء كافٍ من المصلحة المالية غير المباشرة في أقرب تاريخ ممكن بحيث تكون المصلحة المتبقية غير مهمة.</p> <p>- إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل عضو فريق التأكيد.</p> <p>- عزل الفرد من فريق التأكيد.</p>
٢	القروض والضمانات	تهديد مصلحة شخصية	<p>- هل تم منح القرض أو الكفالة من عميل التأكيد بموجب إجراءات وبنود وشروط الإقراض العادية؟</p> <p>- ما هي أهمية القرض بالنسبة لعميل التأكيد، وللحاصل على القرض؟</p> <p>- هل تم الاحتفاظ بالودائع أو الحسابات بموجب البنود التجارية العادية؟</p>	<p>- إشراك محاسب مهني من شركة ضمن مجموعة غير مشاركة في التدقيق ولا تحصل على قرض لمراجعة العمل المنجز.</p>
٣	العلاقات التجارية	مصلحة الشخصية أو مضايقة	<p>- هل العلاقة ضمن السياق الطبيعي للأعمال، وتتم على أساس تجاري أم لا؟</p>	<p>- الحد من أهمية المعاملة أو تقليصها.</p> <p>- عزل الفرد من فريق التدقيق.</p>

الرقم	الخطر الرئيسي	التهديد	عوامل تقييم أهمية التهديد	الإجراءات الوقائية
٤	العلاقات العائلية والشخصية	مصلحة شخصية أو تآلف أو مضايقة	<p>- ما هي مسؤوليات الفرد في فريق التأكيد؟</p> <p>- ما هو دور فرد العائلة أو غيره من الأفراد عند العمل وما هو منصبه؟</p> <p>- ما مدى عمق العلاقة ومقدار التفاعل؟</p> <p>- ما هي طبيعة العلاقة؟</p>	<p>- عزل الفرد من فريق التدقيق.</p> <p>- هيكلية مسؤوليات فريق التأكيد بحيث لا يتعامل المهني مع المسائل التي تقع ضمن مسؤولية أحد أفراد العائلة المباشرين.</p>
٥	التوظيف لدى عميل التأكيد	التآلف أو المضايقة	<p>- ما هي طبيعة المنصب الذي شغله أو يشغله الفرد لدى العميل؟</p> <p>- ما هو مقدار مشاركة الفرد مع فريق التأكيد؟</p> <p>- كم يبلغ طول الفترة الزمنية؟</p>	<p>- عمل ترتيبات بحيث لا يحق للفرد الحصول على أي منافع أو دفعات من الشركة ما لم تتم وفقاً لترتيبات ثابتة ومحددة مسبقاً.</p> <p>- عمل ترتيبات بحيث لا يكون أي مبلغ مستحق للفرد ذا أهمية للشركة.</p> <p>- تعديل خطة التأكيد.</p> <p>- تعيين أفراد في فريق التأكيد لهم خبرة كافية فيما يتعلق بالفرد الذي انضم إلى العميل.</p> <p>- إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل العضو السابق في فريق التأكيد.</p>

الرقم	الخطر الرئيسي	التهديد	عوامل تقييم أهمية التهديد	الإجراءات الوقائية
٦	الخدمة الأخيرة لدى عميل التأكيد	مصلحة شخصية ومراجعة ذاتية وتآلف	<p>- ما هي طبيعة المنصب الذي شغله أو يشغله الشخص لدى عميل التأكيد؟</p> <p>- كم يبلغ طول الفترة الزمنية التي انقضت منذ ترك الشخص لعمله لدى عميل التأكيد؟</p> <p>- ما هي طبيعة الدور الذي يؤديه المهني في فريق التأكيد؟</p>	<p>- عمل مراجعة للعمل المنجز من قبل عضو فريق التأكيد.</p>
٧	العمل كمدير أو مسؤول لدى عميل التأكيد	مراجعة ذاتية ومصلحة شخصية وتأييد	<p>- ما هي طبيعة المهام التي يتم أدائها؟ هل هي مهام إدارية أم تتجاوز ذلك لتشير إلى ارتباط وثيق بعمل التأكيد؟</p>	<p>- لا يعمل أي شريك أو موظف كمدير أو مسؤول لدى عميل التأكيد.</p>
٨	إرتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين مع عميل التأكيد	تآلف ومصلحة شخصية	<p>- كم يبلغ طول الفترة الزمنية التي انقضت منذ أن أصبح الفرد عضواً في فريق التأكيد؟</p> <p>- ما هي طبيعة الدور الذي يلعبه الفرد في فريق التأكيد؟</p> <p>- ما هي مكونات هيكل مكتب التدقيق؟</p> <p>- ما هي طبيعة عملية التأكيد؟</p> <p>- هل هناك احتمالية لتغيير عميل التأكيد؟</p> <p>- هل هناك احتمالية لتغيير مدى تعقيد وطبيعة المسائل الحسابية ومسائل إعداد التقارير لدى عميل التأكيد؟</p>	<p>- إستبدال كبار الموظفين من فريق التأكيد.</p> <p>- إشراك محاسب مهني إضافي لم يكن عضواً في فريق التأكيد لمراجعة عمل كبار الموظفين.</p> <p>- القيام بمراجعات مستقلة للجودة الداخلية أو الخارجية للعملية.</p>

الرقم	الخطر الرئيسي	التهديد	عوامل تقييم أهمية التهديد	الإجراءات الوقائية
٩	تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكد إلى عملاء التأكد	مراجعة ذاتية ومصلحة شخصية وتأييد	- هل يتم تحمل المسؤولية عن إدارة عميل التأكد	- لا يتم تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكد.
١٠	١- الأتعاب-الحجم النسبي	مصلحة شخصية أو مضايقة	- ما هي مكونات هيكل مكتب التدقيق؟ - هل مكتب التدقيق قائم على أساس متين أم هو جديد الإنشاء؟	- إشراك مهني إضافي لم يكن عضواً في فريق التأكد لمراجعة العمل المنجز أو تقديم المشورة حسب الضرورة.
	٢- الأتعاب-متأخرة الدفع	مصلحة شخصية	- ما هي أهمية عميل التأكد من الناحية النوعية والكمية بالنسبة لمكتب التدقيق؟	- إشراك محاسب مهني إضافي لم يشارك في عملية التدقيق لمراجعة العمل المنجز أو إسداء النصيحة.
	٣- التكاليف المشروطة	مصلحة شخصية	- لا يمكن للشركة المشاركة في أي ترتيب رسوم من هذا النوع.	
١١	الهدايا والضيافة	مصلحة شخصية وتألف	- هل الهدايا أو الضيافة عادية ورمزية أم لا؟	- يجب ألا تقبل الشركة أو عضو فريق التأكد الهدايا أو الضيافة.
١٢	المقاضاة الفعلية أو المهدد بها	مصلحة شخصية أو مضايقة	- ما هي أهمية المقاضاة؟ - هل ترتبط المقاضاة بعملية تأكيد سابقة؟	- إقصاء الفرد من فريق التأكد. - إشراك محاسب مهني لمراجعة العمل المنجز. - الانسحاب من عملية التأكد أو رفض قبولها.

(المصدر: إعداد الباحث بالاستناد إلى قاعدة السلوك الأخلاقي الدولية (291)؛ IFAC, 2013/C, pp. 98-130؛ جمعة، ٢٠١٢م، ص ١١٥)



الفصل الخامس

منهج الدراسة

## الفصل الخامس

### منهج الدراسة

#### 1.5 المقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيسياً حيث يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي للدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة تحقيقاً لأهداف الدراسة، لذا يهدف هذا الفصل إلى بيان منهجية الدراسة وإجراءاتها حيث سيتناول هذا الفصل توضيح لأسلوب الدراسة المستخدم من قبل الباحث، ووصف مجتمع الدراسة وحجمه، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها ومدى صدقها وثباتها، ويتضمن الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمد عليها الباحث في تحليل الدراسة.

#### 2.5 أسلوب الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

#### 3.5 طرق جمع البيانات:

إعتمد الباحث على نوعين من البيانات:

1. مصادر البيانات الثانوية: حيث إتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة للبحث إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الإنترنت.

٢. مصادر البيانات الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للبحث، التي صممت خصيصاً لهذا الغرض.

#### 4.5 مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من كافة مدققي الحسابات المعتمدين في قطاع غزة، والحاصلين على عضوية جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، والبالغ عددهم (62) مدقق، وذلك حسب الكشف المعتمد المرفق في ملحق (3)، ولقد استخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل نظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة، بحيث تم توزيع (62) استبانة على مجتمع الدراسة، وتم استردادها جميعاً، وبعد تفحص الاستبانات لم يتم استبعاد أي منها نظراً لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل (62) استبانة.

#### 5.5 أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول "مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستبانة عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة الأخلاق الدولية 291" وتم إتباع الخطوات التالية لبناء استبانة الدراسة:

- ✗ الاطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.
  - ✗ تحديد المحاور الرئيسية التي شملتها الاستبانة.
  - ✗ تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
  - ✗ عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجميع البيانات.
  - ✗ تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
  - ✗ تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين الذين قاموا بتعديل بعض فقرات الاستبانة، انظر الملحق (2).
  - ✗ تم تصميم الاستبانة لتستقر في صورتها النهائية على (38) فقرة، انظر الملحق (1).
- وتكونت استبانة الدراسة من قسمين، وهي على النحو التالي:

القسم الأول: عبارة عن المعلومات العامة للمستجيب (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، طبيعة العمل، الشهادات المهنية التي تم الحصول عليها).

**القسم الثاني:** وهو عبارة عن مجالات الاستبانة، ويشتمل على (38) فقرة موزعة على (4) مجالات:

**المجال الأول:** مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291، ويتكون من (12) فقرة.

**المجال الثاني:** مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291، ويتكون من (12) فقرة.

**المجال الثالث:** مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291، ويتكون من (12) فقرة.

**المجال الرابع:** مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291، ويتكون من فقرتين.

وقد تم استخدام مقياس خماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول (5.1):

جدول (5.1): درجات المقياس الخماسي

الاستجابة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

## 6.5 صدق الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه" (الجرجاوي، ٢٠١٠م، ص ١٠٥)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، ٢٠٠١م، ص ١٧٩)، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

## ١- صدق الاستبانة من خلال المحكمين "الصدق الظاهري":

يقصد بصدق المحكمين "هو أن يختار الباحث عدداً من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة" (الجرجاوي، ٢٠١٠م، ص١٠٧) حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من ثمانية أكاديميين متخصصين في المحاسبة والإحصاء، وأسماء المحكمين موضحة بالملحق (2)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من تعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

## ٢- صدق المقياس:

### أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

حيث يوضح جدول (5.2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (5.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
١.	*0.000	0.669	إذا كان لديك مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة لدى عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديد المصلحة الشخصية.
٢.	*0.000	0.711	إذا كان لديك علاقات تتعلق بقروض أو كفالات مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديد المصلحة الشخصية.
٣.	*0.000	0.569	إذا كان لديك علاقات تجارية متينة مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة.
٤.	*0.000	0.531	إذا كان لديك علاقات شخصية وعائلية مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة.
٥.	*0.000	0.475	إذا كان لديك علاقات وظيفية مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات التآلف والمضايقة.
٦.	*0.000	0.475	إذا كان لديك عضو في فريق التأكيد خدم مؤخراً كمدير أو مسؤول أو موظف لدى عميل خدمات التأكيد، فإن ذلك يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والتآلف.

م	الفقرة	معامل بيرسون لارتباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
٧.	إذا كنت تعمل كمدير أو مسؤول أو أمين سر لدى عميل خدمات التأكيد، فإن ذلك يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والتأييد.	0.563	*0.000
٨.	إذا كان هناك ارتباط طويل الأمد مع عميل خدمات التأكيد، فإنه يتسبب بنشوء تهديدات التآلف والمصلحة الشخصية.	0.462	*0.000
٩.	إذا كنت تؤدي خدمات غير متعلقة بعملية التأكيد إلى عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية والتأييد.	0.350	*0.000
١٠.	إذا شكلت الأتعاب التي يتم تحصيلها من عميل خدمات التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات، أو بقيت هذه الأتعاب غير مدفوعة لفترة طويلة، أو كانت هذه الأتعاب مشروطة، فإنها تسبب نشوء تهديد المصلحة الشخصية.	0.539	*0.000
١١.	إذا قبلت هدايا أو ضيافة من عميل خدمات التأكيد، فإن هذا القبول يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والتآلف.	0.617	*0.000
١٢.	إذا تم رفع دعوى قضائية أو كان ذلك على وشك الحدوث، بينك وبين عميل خدمات التأكيد، فإن ذلك يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة.	0.555	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

ويوضح جدول (5.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

جدول (5.3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل الارتباط بيرسون	الفقرة
١.	*0.000	0.635	إذا كان لديك مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة لدى عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على دور الشخص الذي يمتلكها، وكونها مباشرة أو لا.
٢.	*0.000	0.704	إذا كان لديك علاقات تتعلق بقروض أو كفالات مع عميل خدمات التأكيد فإن أهميتها تعتمد على طبيعة الشروط، وكونها عادية أو غير عادية.
٣.	*0.000	0.589	إذا كان لديك علاقات تجارية متينة مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على طبيعة هذه العلاقات.
٤.	*0.000	0.618	إذا كان لديك علاقات شخصية وعائلية مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على طبيعة العلاقة، ومدى عمقها.
٥.	*0.000	0.700	إذا كان لديك علاقات وظيفية مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على طبيعة المنصب، وطول فترته الزمنية.



م	الفقرة	معامل بيرسون لارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
٦.	إذا كان لديك عضو في فريق التأكيد خدم مؤخراً كمدير، أو مسؤول، أو موظف لدى عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طبيعة المنصب، وطول المدة التي انقضت منذ تركه له.	0.635	*0.000
٧.	إذا كنت تعمل كمدير، أو مسؤول، أو أمين سر لدى عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طبيعة المهام.	0.513	*0.000
٨.	إذا كان هناك ارتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طول الفترة الزمنية، وطبيعة عملية التأكيد.	0.670	*0.000
٩.	إذا كنت تؤدي خدمات غير متعلقة بعملية التأكيد إلى عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على عدم تحمل المسؤولية عن الإدارة.	0.641	*0.000
١٠.	إذا شكلت الأتعاب من عميل خدمات التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات، أو بقيت غير مدفوعة لفترة طويلة، أو كانت مشروطة، فإن أهميتها تعتمد على هيكل مكتب التدقيق، وحدثته، وأهمية عميل خدمات التأكيد.	0.516	*0.000
١١.	إذا قبلت هدايا أو ضيافة من عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طبيعة الهدايا أو الضيافة، وقيمتها، والغرض منها.	0.619	*0.000

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١٢.	إذا تم رفع دعوى قضائية أو كان ذلك على وشك الحدوث، بينك وبين عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على أهمية المقاضاة، وما إذا كانت ترتبط بعملية تأكيد سابقة.	0.533	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول (5.4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (5.4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١.	يقوم المدقق بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية والمتمثلة بطبيعة التهديد والإجراءات الوقائية المطبقة عندما تكون هذه الإجراءات مطلوبة لتقليص تهديد لمستوى مقبول.	0.940	*0.000

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
٢.	يقوم المدقق بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية والمتمثلة بطبيعة التهديد ومبررات الاستنتاج عندما تكون الإجراءات الوقائية غير ضرورية لأن التهديد بمستوى مقبول.	0.956	*0.000

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

### ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، وقد تم ذلك على النحو التالي:

ويبين جدول (5.5) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك تعتبر جميع المجالات الاستبانة صادقة لما وضع لقياسه.

جدول (5.5): معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	المحور/ المجال
*0.000	.482	المجال الأول: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	المحور/ المجال
*0.000	.539	المجال الثاني: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.
*0.000	0.831	المجال الرابع: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

## 7.5 ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة هو "أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية" (الرجاوي، ٢٠١٠م، ص ٩٧)، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة.

وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient حيث استخدمه الباحث لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (5.6).

جدول (5.6): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

الصدق الذاتي*	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.883	0.779	12	المجال الأول: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.
0.915	0.838	12	المجال الثاني: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.
0.939	0.882	2	المجال الرابع: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.
<b>0.927</b>	<b>0.859</b>	<b>26</b>	<b>جميع المجالات معاً</b>

\*الصدق الذاتي= الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (5.6) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.779، 0.882)، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.859). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.883، 0.939)، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.927) وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1) قابلة للتوزيع، ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة، وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

### 8.5 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي.
3. الإنحراف المعياري.
4. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، ولقد استخدمه الباحث لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.
6. اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، ولقد استخدمه الباحث للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

الفصل السادس  
تحليل البيانات  
واختبار فرضيات الدراسة

## الفصل السادس

### تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

#### 1.6 المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات الشخصية التي إشتملت على (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، طبيعة العمل، الشهادات المهنية التي تم الحصول عليها)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المجمعّة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

#### 2.6 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:

فيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس:

جدول (6.1): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	العدد	النسبة المئوية %
ذكر	60	97%
أنثى	2	3%
المجموع	62	100%

يتضح من جدول (6.1) أن ما نسبته 97% من عينة الدراسة هم من الذكور، بينما 3% فقط هم من الإناث.



- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

جدول (6.2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
15%	9	ماجستير فأعلى
85%	53	بكالوريوس
100%	62	المجموع

يتضح من جدول (6.2) أن ما نسبته 15% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير فأعلى، بينما 85% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة تتوفر فيهم المهارة والكفاءة العلمية مما يعزز البيانات التي تم الحصول عليها وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي:

جدول (6.3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية %	العدد	التخصص العلمي
100%	62	محاسبة
100%	62	المجموع

يتضح من جدول (6.3) أن ما نسبته 100% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة، ويعود ذلك إلى طبيعة مهنة تدقيق الحسابات التي تتطلب أن يكون التخصص العلمي محاسبة، وهذه النسبة تدلل على وجود عدد جيد من ذوي الاختصاص الذين يمكن الاعتماد عليهم في مجال تدقيق الحسابات في قطاع غزة.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة:

جدول (6.4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من (5) سنوات	9	15%
من (5) إلى أقل من (10) سنوات	19	31%
من (10) إلى أقل من (15) سنة	18	29%
(15) سنة فأكثر	16	26%
المجموع	62	100%

يتضح من جدول (6.4) أن ما نسبته 15% من عينة الدراسة سنوات خبرتهم أقل من (5) سنوات، 31% سنوات خبرتهم تتراوح من (5) إلى أقل من (10) سنوات، 29% سنوات خبرتهم تتراوح من (10) إلى أقل من (15) سنة، بينما 26% سنوات خبرتهم (15) فأكثر، وتعكس هذه النتائج أن الجزء الأكبر من أفراد العينة وبما نسبته 86% لديهم خبرة عملية تزيد عن (5) سنوات، وهذا يدل على وجود عدد جيد من ذوي الخبرة المهنية الكافية الذين يمكن الاعتماد عليهم في مجال تدقيق الحسابات في قطاع غزة، ويعزز البيانات التي تم الحصول عليها من حيث إمكانية الاعتماد عليها.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل:

جدول (6.5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل

طبيعة العمل	العدد	النسبة المئوية %
مدقق رئيسي (الشريك المسئول)	35	56%
رئيس قسم التدقيق	6	10%
مدير التدقيق	19	31%
مساعد مدقق	2	3%
المجموع	62	100%

يتضح من جدول (6.5) أن ما نسبته 56% من عينة الدراسة مدققين رئيسيين، 10% رئيس قسم التدقيق، 31% مدير التدقيق، بينما 3% مساعد مدقق، وهذا يدل على أن ما نسبته 97% من عينة الدراسة لديهم مسميات إشرافية في مجال تدقيق الحسابات، وهذا يعطي مؤشر

جيد بأن عينة الدراسة لديها إلمام جيد بالمهنة، وبالتالي يعزز البيانات التي تم الحصول عليها من حيث إمكانية الاعتماد عليها.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية التي تم الحصول عليها:

جدول (6.6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية التي تم الحصول عليها

النسبة المئوية %	العدد	الشهادات المهنية التي تم الحصول عليها
3%	2	محاسب قانوني أمريكي أو بريطاني
48%	30	محاسب قانوني عربي
10%	6	محاسب قانوني فلسطيني
39%	24	لا يوجد
100%	62	المجموع

يتضح من جدول (6.6) أن ما نسبته 3% من عينة الدراسة حاصلين على شهادة محاسب قانوني أمريكي أو بريطاني، 48% حاصلين على شهادة محاسب قانوني عربي، 10% حاصلين على شهادة محاسب قانوني فلسطيني، بينما 39% غير حاصلين على شهادات مهنية، وتعكس هذه النتائج أن ما نسبته 61% من عينة الدراسة حاصلين على شهادات مهنية، وهذا يعطي مؤشر جيد بأن عينة الدراسة لديها إلمام جيد بالمهنة، وبالتالي يعزز البيانات التي تم الحصول عليها من حيث إمكانية الاعتماد عليها.

### 3.6 تحليل فقرات الاستبانة واختبار فرضيات الدراسة:

لتحليل فقرات الاستبانة تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا، فإذا كانت  $Sig > 0.05$  (Sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، أما إذا كانت  $Sig < 0.05$  (Sig أقل من 0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن الموافقة المتوسطة. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

- **الفرضية الأولى:** يلتزم مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291 عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ).

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (6.7).

جدول (6.7): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الأول "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
1	إذا كان لديك مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة لدى عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديد المصلحة الشخصية.	3.39	67.74	1.05	2.91	0.01	11
2	إذا كان لديك علاقات تتعلق بقروض أو كفالات مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديد المصلحة الشخصية.	3.10	61.94	1.08	0.70	0.48	12
3	إذا كان لديك علاقات تجارية متينة مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة.	3.56	71.29	0.72	6.21	0.00	7
4	إذا كان لديك علاقات شخصية وعائلية مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة.	3.79	75.81	0.70	8.83	0.00	3

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الإنحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
٥.	إذا كان لديك علاقات وظيفية مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات التآلف والمضايقة.	3.81	76.13	0.67	9.43	0.00	2
٦.	إذا كان لديك عضو في فريق التأكيد خدم مؤخراً كمدير أو مسؤول أو موظف لدى عميل خدمات التأكيد، فإن ذلك يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والتآلف.	3.60	71.94	0.82	5.74	0.00	6
٧.	إذا كنت تعمل كمدير أو مسؤول أو أمين سر لدى عميل خدمات التأكيد، فإن ذلك يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والتأييد.	3.53	70.65	0.80	5.21	0.00	8
٨.	إذا كان هناك ارتباط طويل الأمد مع عميل خدمات التأكيد، فإنه يتسبب بنشوء تهديدات التآلف والمصلحة الشخصية.	3.44	68.71	0.86	3.98	0.00	9
٩.	إذا كنت تؤدي خدمات غير متعلقة بعملية التأكيد إلى عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية والتأييد.	3.94	78.71	0.87	8.51	0.00	1
١٠.	إذا شكلت الأتعاب التي يتم تحصيلها من عميل خدمات التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات، أو بقيت هذه الأتعاب غير مدفوعة لفترة طويلة، أو كانت هذه	3.77	75.48	0.71	8.57	0.00	4

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الإنحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
	الأتعاب مشروطة، فإنها تسبب نشوء تهديد المصلحة الشخصية.						
11	إذا قبلت هدايا أو ضيافة من عميل خدمات التأكيد، فإن هذا القبول يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والتآلف.	3.66	73.23	0.63	8.32	0.00	5
12	إذا تم رفع دعوى قضائية أو كان ذلك على وشك الحدوث، بينك وبين عميل خدمات التأكيد، فإن ذلك يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة.	3.42	68.39	1.00	3.30	0.00	10
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>3.58</b>	<b>71.67</b>	<b>0.45</b>	<b>10.14</b>	<b>0.00</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من جدول (6.7) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة "إذا كنت تؤدي خدمات غير متعلقة بعملية التأكيد إلى عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية والتأييد" يساوي 3.94 (الدرجة الكلية من 3) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 78.71%، والإنحراف المعياري 0.87، وقيمة الاختبار 8.51، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "إذا كان لديك علاقات تتعلق بقروض أو كفالات مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديد المصلحة الشخصية" يساوي 3.10 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 61.94%، والإنحراف المعياري 1.08، وقيمة الاختبار 0.70، والقيمة

الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.48، وهذا يعني أن هناك موافقة غير دالة إحصائياً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام المتوسط الحسابي يساوي 3.58، والمتوسط الحسابي النسبي يساوي 71.67%، والإلتحاف المعياري 0.45، وقيمة الاختبار 10.14، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.00، لذلك يعتبر مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وبالتالي تثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة يلتزم بتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

- وهذه النتيجة تظهر أن عينة الدراسة لديها اتجاهات إيجابية بشأن التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة باتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

- ويعزو الباحث هذه النتائج إلى توفر كل من التخصص والكفاءة العلمية من جهة، والخبرة المهنية الكافية من جهة أخرى، وهو ما سبق الإشارة إليه خلال عرض خصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية.

- الفرضية الثانية: يلتزم مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291 عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (6.8).

جدول (6.8): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الثاني "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الإنحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
١.	إذا كان لديك مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة لدى عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على دور الشخص الذي يمتلكها، وكونها مباشرة أو لا.	3.77	75.48	0.69	8.57	0.00	2
٢.	إذا كان لديك علاقات تتعلق بقروض أو كفالات مع عميل خدمات التأكيد فإن أهميتها تعتمد على طبيعة الشروط، وكونها عادية أو غير عادية.	3.66	73.23	0.63	8.32	0.00	6
٣.	إذا كان لديك علاقات تجارية متينة مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على طبيعة هذه العلاقات.	3.42	68.39	1.00	3.30	0.00	11
٤.	إذا كان لديك علاقات شخصية وعائلية مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على طبيعة العلاقة، ومدى عمقها.	3.48	69.68	0.70	5.48	0.00	10
٥.	إذا كان لديك علاقات وظيفية مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على طبيعة المنصب، وطول فترته الزمنية.	3.56	71.29	0.72	6.21	0.00	8



م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الإنحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
٦.	إذا كان لديك عضو في فريق التأكيد خدم مؤخراً كمدير، أو مسؤول، أو موظف لدى عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طبيعة المنصب، وطول المدة التي انقضت منذ تركه له.	3.77	75.48	0.71	8.57	0.00	3
٧.	إذا كنت تعمل كمدير، أو مسؤول، أو أمين سر لدى عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طبيعة المهام.	3.10	61.94	1.08	0.70	0.48	12
٨.	إذا كان هناك ارتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طول الفترة الزمنية، وطبيعة عملية التأكيد.	3.68	73.55	0.72	7.42	0.00	5
٩.	إذا كنت تؤدي خدمات غير متعلقة بعملية التأكيد إلى عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على عدم تحمل المسؤولية عن الإدارة.	3.53	70.59	0.69	6.07	0.00	9
١٠.	إذا شكلت الأتعاب من عميل خدمات التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات، أو بقيت غير مدفوعة لفترة طويلة، أو كانت مشروطة، فإن أهميتها تعتمد على هيكل مكتب التدقيق، وحدثته، وأهمية عميل خدمات التأكيد.	3.81	76.13	0.65	9.79	0.00	1

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
١١	إذا قبلت هدايا أو ضيافة من عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طبيعة الهدايا أو الضيافة، وقيمتها، والغرض منها.	3.69	73.87	0.74	7.40	0.00	4
١٢	إذا تم رفع دعوى قضائية أو كان ذلك على وشك الحدوث، بينك وبين عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على أهمية المقاضاة، وما إذا كانت ترتبط بعملية تأكيد سابقة.	3.61	72.26	0.58	8.28	0.00	7
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>3.59</b>	<b>71.82</b>	<b>0.45</b>	<b>10.26</b>	<b>0.00</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من جدول (6.8) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة "إذا شكلت الأتعاب من عميل خدمات التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات، أو بقيت غير مدفوعة لفترة طويلة، أو كانت مشروطة، فإن أهميتها تعتمد على هيكل مكتب التدقيق، وحدثته، وأهمية عميل خدمات التأكيد" يساوي 3.81 (الدرجة الكلية من 3) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.13%، والانحراف المعياري 0.65، وقيمة الاختبار 9.79، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة "إذا كنت تعمل كمدير، أو مسؤول، أو أمين سر لدى عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طبيعة المهام" يساوي 3.10، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 61.94%، والانحراف المعياري 1.08، وقيمة الاختبار 0.70، والقيمة

الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.48، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام المتوسط الحسابي يساوي 3.59، والمتوسط الحسابي النسبي يساوي 71.82%، والإتحراف المعياري 0.45، وقيمة الاختبار 10.26، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وبالتالي تثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على أن مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة يلتزم بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

- وهذه النتيجة تظهر أن عينة الدراسة لديها اتجاهات إيجابية بشأن التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة باتخاذ الإجراءات اللازمة لتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

- ويعزو الباحث هذه النتائج إلى توفر كل من التخصص والكفاءة العلمية من جهة، والخبرة المهنية الكافية من جهة أخرى، وهو ما سبق الإشارة إليه خلال عرض خصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية.

- تحليل فقرات المجال الثالث: "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291":

- من خلال تحليل فقرات المجال الثالث فإن الترتيب حسب الأفضلية للإجراءات الوقائية المتبعة عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291 موضح في جدول (6.9).

جدول (6.9): الترتيب حسب الأفضلية للإجراءات الوقائية المتبعة عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك

### الأخلاقي 291

الترتيب	الفقرة	الرقم
	إذا كان لديك مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة لدى عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:	١
3	أ- التصرف بكامل المصلحة المالية أو جزء كافي منها.	
5	ب- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.	
2	ت- عزل عضو فريق التأكيد.	
1	ث- استثناء عضو فريق التأكيد من أي عملية جوهرية لاتخاذ القرار.	
4	ج- مناقشة ذلك مع المكلفون بالحوكمة.	
	إذا كان لديك علاقات تتعلق بقروض أو كفالات مع عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:	٢
3	أ- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.	
1	ب- عزل عضو فريق التأكيد.	
2	ت- استثناء عضو فريق التأكيد من أي عملية جوهرية لاتخاذ القرار.	
	إذا كان لديك علاقات تجارية متينة مع عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:	٣
2	أ- الحد من أهمية العلاقة وتقليصها.	
1	ب- عزل عضو فريق التأكيد.	
	إذا كان لديك علاقات شخصية وعائلية مع عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:	٤

الترتيب	الفقرة	الرقم
4	أ- هيكله مسؤوليات فريق التأكيد.	
1	ب عزل عضو فريق التأكيد.	
2	ت استثناء عضو فريق التأكيد من أي عملية جوهرية لاتخاذ القرار.	
3	ث إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.	
<p>٥ إذا كان لديك علاقات وظيفية مع عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:</p>		
3	أ- وضع ترتيبات بحيث لا يكون هناك أي مبالغ مستحقة ذات أهمية، ووفقاً لترتيبات ثابتة.	
2	ب تعديل خطة التأكيد.	
4	ت إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.	
1	ث عزل عضو فريق التأكيد.	
5	ج المراجعة المستقلة لأي أحكام هامة صدرت عنه.	
<p>٦ إذا كان لديك عضو في فريق التأكيد خدم مؤخراً كمدير أو مسؤول أو موظف لدى عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه:</p>		
2	أ- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.	
1	ب عزل عضو فريق التأكيد.	
<p>٧ إذا كنت تعمل كمدير أو مسؤول أو أمين سر لدى عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:</p>		
1	أ- رفض أداء عملية التأكيد، أو الانسحاب منها.	
2	ب مناقشة ذلك مع المكلفون بالحوكمة.	
<p>٨ إذا كان هناك ارتباط طويل الأمد مع عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:</p>		

الترتيب	الفقرة	الرقم
1	أ- استبدال كبار الموظفين من فريق التأكيد.	
2	ب- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.	
3	ت- القيام بمراجعات مستقلة للجودة الداخلية أو الخارجية للعملية.	
<p>٩ إذا كنت تؤدي خدمات غير متعلقة بعملية التأكيد إلى عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:</p>		
2	أ- رفض أداء عملية التأكيد، أو الانسحاب منها.	
1	ب- مناقشة ذلك مع المكلفون بالحوكمة.	
<p>١٠ إذا شكلت الأتعاب من عميل خدمات التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات، أو بقيت غير مدفوعة لفترة طويلة، أو كانت مشروطة، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:</p>		
3	أ- تقليص الاعتماد على العميل.	
1	ب- المراجعات الخارجية لرقابة الجودة.	
2	ت- استشارة طرف ثالث.	
<p>١١ إذا قبلت هدايا أو ضيافة من عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:</p>		
1	أ- رفض أداء عملية التأكيد، أو الانسحاب منها.	
2	ب- مناقشة ذلك مع المكلفون بالحوكمة.	
<p>١٢ إذا تم رفع دعوى قضائية أو كان ذلك على وشك الحدوث، بينك وبين عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:</p>		
2	أ- عزل عضو فريق التأكيد	
3	ب- إشراك محاسب مهني لمراجعة العمل المنجز	
1	ت- رفض أداء عملية التأكيد، أو الانسحاب منها.	

من جدول (6.9) يمكن استخلاص ما يلي:

- الإجراء الوقائي المُتمثل برفض أداء عملية التأكيد، وعزل عضو فريق التأكيد، حاز على الأفضلية رقم (1) في الترتيب للإجراءات الوقائية المتبعة عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.
  - الإجراء الوقائي المُتمثل بإشراك محاسب مهني، حاز على أقل درجة من الأفضلية في الترتيب للإجراءات الوقائية المتبعة عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.
  - **الفرضية الرابعة:** يلتزم مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291 عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ .
- تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (6.10).
- جدول (6.10): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig.) لكل فقرة من فقرات المجال الرابع "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الإحتراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
1	يقوم المدقق بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية والمتمثلة بطبيعة التهديد والإجراءات الوقائية المطبقة عندما تكون هذه الإجراءات مطلوبة لتقليص تهديد لمستوى مقبول.	3.79	75.81	1.24	5.01	0.00	2
2	يقوم المدقق بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة	4.16	83.23	1.44	6.35	0.00	1

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	الإ انحراف المعياري	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
	بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية والمتمثلة بطبيعة التهديد ومبررات الاستنتاج عندما تكون الإجراءات الوقائية غير ضرورية لأن التهديد بمستوى مقبول.						
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>3.98</b>	<b>79.52</b>	<b>1.27</b>	<b>6.04</b>	<b>0.00</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من جدول (6.10) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "يقوم المدقق بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية والمتمثلة بطبيعة التهديد ومبررات الاستنتاج عندما تكون الإجراءات الوقائية غير ضرورية لأن التهديد بمستوى مقبول" يساوي 4.16 (الدرجة الكلية من 3) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.23%، والإ انحراف المعياري 1.24، وقيمة الاختبار 6.35، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يقوم المدقق بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية والمتمثلة بطبيعة التهديد والإجراءات الوقائية المطبقة عندما تكون هذه الإجراءات مطلوبة لتقليص تهديد لمستوى مقبول" يساوي 3.79، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.81%، والإ انحراف المعياري 1.44، وقيمة الاختبار 5.01، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.00، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام المتوسط الحسابي يساوي 3.98، والمتوسط الحسابي النسبي يساوي 79.52%، والإ انحراف المعياري 1.27، وقيمة الاختبار 6.04، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك يعتبر مجال "مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات



التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291" دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وبالتالي تثبت صحة الفرضية الثالثة التي تنص على أن مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة يلتزم بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

- وهذه النتيجة تظهر أن عينة الدراسة لديها اتجاهات إيجابية بشأن التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

- ويعزو الباحث هذه النتائج إلى توفر كل من التخصص والكفاءة العلمية من جهة، والخبرة المهنية الكافية من جهة أخرى، وهو ما سبق الإشارة إليه خلال عرض خصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية.

# الفصل السابع

## النتائج والتوصيات

## الفصل السابع

### النتائج والتوصيات

#### 1.7 النتائج:

بعد إجراء التحليل الإحصائي، واختبار الفرضيات، وما تم عرضه بالإطار النظري، فقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، أبرزها التالي:

١. بشكل عام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة ملتزم بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة الأخلاق الدولية 291، ويتفرع عن ذلك الالتزام العام، التزام مدقق الحسابات بمحاور متطلبات تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى، وذلك على النحو التالي:

أ- مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة ملتزم بإتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديد وإدراك التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

ب- مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة ملتزم بإتخاذ الإجراءات اللازمة لتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

ت- مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة ملتزم بتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

ث- مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة ملتزم بتوثيق الإستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي 291.

٢. تقديم خدمات غير متعلقة بعملية التأكيد إلى عميل خدمات التأكيد، تسبب نشوء تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية والتأييد.

٣. وجود علاقات وظيفية مع عميل خدمات التأكيد، تسبب نشوء تهديدات التآلف والمضايقة.

٤. وجود علاقات شخصية وعائلية مع عميل خدمات التأكيد، تسبب نشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة.

٥. إذا شكلت الأتعاب من عميل خدمات التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات، أو بقيت غير مدفوعة لفترة طويلة، أو كانت مشروطة، فإن أهميتها تعتمد على هيكل مكتب التدقيق، وحدائته، وأهمية عميل خدمات التأكيد.

## 2.7 التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، ومن أجل مواجهة مخاطر غياب الاستقلالية، وتأكيداً على ضرورة عمل مدققي الحسابات الخارجيين وفق أعلى مستويات الأداء المهني والأخلاقي، فإن الباحث يوصي بما يلي:

١. يوصي الباحث المؤسسات المهنية الفلسطينية بضرورة عقد دورات تدريبية للمحاسبين القانونيين بشأن تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد المختلفة وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي الدولية 290-291 كجزء من التطوير المهني المستمر.
٢. تفعيل دور المؤسسات المهنية الفلسطينية في نشر تحديثات مترجمة للإصدارات المهنية الدولية، وإدراجها ضمن برامج التدريب المهني التي تقوم بها.
٣. يوصي الباحث المحاسبين القانونيين بمراعاة تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد بشكل عام وخدمات التأكيد الأخرى بشكل خاص وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي الدولية 290-291.
٤. العمل على الاهتمام بتعزيز استقلال مدقق الحسابات الخارجي، والتأكيد على اختبار درجته في مكاتب تدقيق الحسابات، لأهمية استقلال مدقق الحسابات الخارجي ولما في ذلك من أثر على سلامة الاقتصاد.
٥. العمل على إنجاز المزيد من الأبحاث والدراسات الميدانية المتخصصة في هذا المجال لرفع مستوى الوعي لدي الأكاديميين والمهنيين، ولفحص مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات الإصدارات المهنية الدولية سيما بعد تحديثاتها المستمرة.

### 3.7 الدراسات المستقبلية:

في ضوء ما انتهت إليه هذه الدراسة من نتائج، وفي ضوء حدودها فإن هذه الدراسة ترى أن هناك حاجة لتناول الموضوعات التالية مستقبلاً:

١. خدمات التأكيد دراسة تحليلية وميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطاع غزة.
٢. مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتوفير متطلبات المعايير الدولية الخاصة بمهام التأكيد الأخرى - دراسة تطبيقية.
٣. دور الإصدارات المهنية الدولية والعربية في تعزيز خدمات التأكيد وتطويرها.
٤. مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على تقديم خدمات التصديق.
٥. مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على تقديم خدمات التأكيد الأخرى.
٦. مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على تدقيق حسابات الشركات المتعاملة في التجارة الإلكترونية.
٧. محددات الطلب على خدمات التأكيد والعوامل المحددة لاختيار مكاتب التدقيق في قطاع غزة لنوعية هذه الخدمات - دراسة تطبيقية.
٨. دراسة ميدانية لقياس مدى إدراك الأكاديميين وممارسي المهنة والمنظمات المهنية في قطاع غزة لتطورات قواعد السلوك الأخلاقي الدولية.
٩. دراسة ميدانية لقياس مدى إدراك الأكاديميين وممارسي المهنة والمنظمات المهنية في قطاع غزة لتطورات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
١٠. مدى إدراك مدققي الحسابات في قطاع غزة لبنود المشروع الأمريكي الكندي المشترك الخاص بتدقيق تعاملات التجارة الإلكترونية.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

إبراهيم، إيهاب نظمي. (2009م). *التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حادثة وتطور*. ط1. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

أبو القمصان، محمد. (2007م). *العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي -دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة -فلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة)*. الجامعة الاسلامية، غزة.

أبو سرعة، عبد السلام. (2010م). *التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (رسالة ماجستير غير منشورة)*. جامعة الجزائر، الجزائر.

الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2004م). *إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)*. الأردن.

الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2009م). *دليل المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)*. الأردن.

الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2010م). *دليل المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)*. الأردن.

الباز، عماد. (2012م). *مدى استقلال مراجع الحسابات الفلسطيني: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة (رسالة دكتوراه غير منشورة)*. جامعة أبو بكر بلقايد، الجزائر.

جربوع، يوسف. (2004م). العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة

من دولة فلسطين. مجلة تنمية المراجعين، 76(26)، 1-60.

جربوع، يوسف. (2005م 8-10 أيار). محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي

دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين. ورقة مقدمة إلى مؤتمر الانطلاق نحو

المستقبل حول الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، غزة:

الجامعة الإسلامية.

الجرجاوي، زياد. (2010م). القواعد المنهجية التربوية لبناء الاستبيان. ط2. فلسطين: مطبعة أبناء

الجراح.

جمعة، أحمد. (2005م). المدخل إلى التدقيق الحديث. ط2. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

جمعة، أحمد. (2008م). تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، (ج1).

ط1. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

جمعة، أحمد. (2009م، أ). المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي-أدلة ونتائج التدقيق.

ط1. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

جمعة، أحمد. (2009م ، ب). تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة،

(ج3). ط1. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

جمعة، أحمد. (2011م ، أ). تحليل العلاقة بين مخاطر الاستقلالية والإجراءات الوقائية عند تقديم

خدمات التأكيد الأخرى (دراسة استكشافية). مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، 49(77)، 95-

125.

جمعة، أحمد. (2011، ب). تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمة تدقيق البيانات المالية (دراسة اختباريه في مكاتب التدقيق في الأردن). *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، 35(1)، 391-416.

جمعة، أحمد. (2011، ج). *الريادية في المحاسبة والتدقيق*. ط1. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.  
جمعة، أحمد. (2011، د). *التدقيق ورقابة الجودة-التأكيد-رقابة الجودة-المراجعة-الخدمات ذات العلاقة*. ط1. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

جمعة، أحمد. (2012م). *المدخل الي التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق*. ط1. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

حسين، على. (2013م). دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد (بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات). *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، 8(23)، 349-369.  
حلس، سالم ومقداد، محمد. (2000م). العوامل المؤثرة على نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين. *مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين*، العدد(116).

خداش، حسام الدين والسرطاوي، عبد المطلب. (2010م). مدى إسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس أوكسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات (دراسة ميدانية من وجهة نظر كل من مدققي القوائم المالية والمستثمرين المؤسسين). *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 6(2)، 294-316.

داود، منى. (2010م). *خدمات التأكيد (دراسة نظرية وميدانية لممارسات مراجعي الحسابات في مصر)* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة طنطا، مصر.



الدوغجي، علي. (2008م). دور مراقب الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات المعقدة ومخاطر

التدقيق. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، 14(52)، 285-304.

الدوغجي، علي وسيد علي، أسامة. (2011م). دور قانون سارنيز-أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق

الخارجي. *مجلة الإدارة والاقتصاد*، ع(86)، 1-34.

الذنيبات، علي. (2010م). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق*. ط3. عمان:

دار وائل للنشر والتوزيع.

رشيد، ناظم. (2011م). دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على

الانترنت في بيئة التجارة الإلكترونية. *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 7(23)، 173-

197.

الرشيدي، أحمد. (2012م). *مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة*

*الكويت (دراسة مقارنة) (رسالة ماجستير غير منشورة)*. جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

السيد، شحاته وعبيد، حسين. (2007م). *المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة*. الإسكندرية:

الدار الجامعية.

شحاته، شحاته السيد وعلى، عبد الوهاب. (2004م). *مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق*

*المال والتجارة الإلكترونية*. الإسكندرية: الدار الجامعية.

الشعار، إسماعيل. (2011م). *أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات*

*الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم*

*(1) (رسالة ماجستير غير منشورة)*. جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

شعبان، أيمن. (2010م). *مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية*. ط1. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.

الصبان، محمد وإبراهيم، إبراهيم. (2012م). *أصول المراجعة الخارجية-المفاهيم العلمية والإجراءات العملية*. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.

صيام، وليد وأبو حميد، محمود. (2006م). *مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني*. مجلة جامعة الملك عبد العزيز، 20(2)، 199-248.

عبيدات، ذوقان؛ وعدس، عبد الرحمن؛ وعبد الحق، كايد. (2001م). *البحث العلمي: مفهومه، أدواته، وأساليبه*. ط7. عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع.

العميري، محمد. (2011م). *خدمات فحص التأكيدات ومدى تطبيقها في البيئة السعودية (دراسة تطبيقية من منظور معدي البيانات في الشركات المساهمة)*. مجلة الإدارة العامة، 51(4)، 575-622.

الغنودي، عيسى. (2011م). *دور قواعد الإدارة الرشيدة -الحوكمة- في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا (دراسة استكشافية)*. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 27(2)، 453-480.

فاتح، سردوك. (2004م). *دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمونيوم) (رسالة ماجستير غير منشورة)*. جامعة محمد بوضياف، الجزائر.

قريط، عصام. (2008م). *الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن*. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 24(1)، 7-39.

القشي، ظاهر. (2003م). مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية  
والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة عمان العربية  
للداسات العليا، عمان.

القشي، ظاهر. (2011م 15-17 مارس). مدى قدرة مدقي الحسابات الخارجيين على تدقيق  
حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية. ورقة مقدمة إلى المؤتمر العلمي  
الدولي الثاني الاعمال الالكترونية والتحول في اقتصاديات الاعمال، الأردن: جامعة الزرقاء.

ليبي، خالد. (2004م). الخدمات بخلاف مهام المراجعة، وحجم شركة المراجعة، واستقلال المراجع  
الخارجي (دراسة ميدانية). المجلة المصرية للدراسات التجارية، 28(2)، 47-108.

لظفي، أمين. (2005م). مراجعات لأغراض مختلفة. الإسكندرية: الدار الجامعية.

لظفي، ليلي. (2006م 25-27 نيسان). استراتيجية المراجعة والرقابة على نظم تكنولوجيا  
المعلومات. ورقة مقدمة إلى مؤتمر الإبداع والتحول الإداري الاقتصادي، الأردن: جامعة  
اليرموك.

محمود، رأفت؛ وكلبونة، أحمد؛ وزريقات، عمر؛ (2011م). علم تدقيق الحسابات النظري. ط1. عمان:  
دار المسيرة للنشر والتوزيع.

مرتجي، أحمد. (2013م). دور المعايير المهنية الصادرة عن ICPA في ترشيد التقدير المهني للمراجع  
(دراسة تطبيقية على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة بقطاع غزة) (رسالة ماجستير غير  
منشورة). جامعة الأزهر، غزة.

المسحال، بسمة. (2014م). دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة

وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في فلسطين)

(رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأزهر، غزة.

المطارنة، غسان. (2009م). تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية. ط2. عمان: دار المسيرة

للنشر والتوزيع.

المطيري، عبيد. (2004م). مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة. الرياض:

دار المريخ.

منصور، نسرين. (2013م). مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية

(دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة) (رسالة ماجستير غير

منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.

نجم، مها. (2012م). العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة

(رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (1999م). معيار فحص التأكيدات. السعودية.

الهيئة العامة لسوق المال. (2008م). المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد

الأخرى. المجلد الأول، مصر.

الوقاد، سامي ووديان، لؤي. (2010م). تدقيق الحسابات (1). ط1. عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر

والتوزيع.

ياسين، سمير والبكوع، فيحاء. (2014م). دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب

الحسابات المستقل. مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، 4(2)، 181-201.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- AASOC. (2014). *Public report for the period ended august 31, 2014*. Canada.
- AICPA. (2005). *Welcome to Assurance Services*. Retrieved October, 22, 2015, from: (<http://web.archive.org/web/20050205093136/http://www.aicpa.org/assurance/about/newsvc/addlposs.htm>).
- AICPA. (2011). *The AICPA's Guide to Clarified and Converged Standards for Auditing and Quality Control*. New York.
- AICPA. (2013). *Code of Professional Conduct and Bylaws*. New York.
- AICPA. (2015/A). *Code of Professional Conduct*. New York.
- AICPA.(2015/B). *Exposure Draft, Proposed revision of Trust Services Principles and Criteria for Security, Availability, Processing Integrity, Confidentiality, and Privacy*. New York.
- AICPA/CICA. (2002). *Exposure Draft, Trust Services Principles and Criteria – Incorporating SysTrust TM and WebTrust TM*. Version (1). New York.
- Al-Ajmi, J., & Saudagaran, S. (2011). Perceptions of auditors and financial-statement users regarding auditor independence in Bahrain. *Managerial Auditing Journal*, 26(2), 130-160.
- Alexander, D., & Hay, D. (2013). The Effects of Recurring and Non-Recurring Non-Audit Services. *Managerial Auditing Journal*, 28(5), 407-425.
- Ali, O., & Nesrine, A. (2015). Factors Affecting Auditor Independence in Tunisia: The Perceptions of Financial Analysts. *Journal of Finance and Accounting*, 3(3), 42-49.
- Allen, C. (2010). Comparing the Ethics Codes: AICPA and IFAC. *Journal of Accountancy*, Retrieved August, 12, 2015, from: (<http://www.journalofaccountancy.com/issues/2010/oct>).

- Arens, A., Elder, R., Beasley, M. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. (14<sup>th</sup> ed.). New Jersey: Education International
- AUASB. (2014). *AUASB Functions and Processes*. Australia.
- Bartlett, W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2),52-67.
- Blair, M., Williams, C., Lin, L. (2008). The New Role for Assurance Services in Global Commerce. *Journal of Corporation Law*, 33 (2), 325-360.
- Boritz, E., & Mackler, E. (1999). Reporting on Systems Reliability. *Journal of Accountancy*, 188 (5), 75-87.
- Church, B., Jenkins, G., McCracken, S., Roush, P., and Stanley, et al. (2015). Auditor Independence in Fact: Research, Regulatory, and Practice Implications Drawn from Experimental and Archival Research. *American Accounting Association*, 29(1), 217-238.
- Dang Chang, R., Ju Fang, C., and Chy Tseng, Y. (2012). The effects of WebTrust assurance on consumers web purchase decisions. *Online Information Review*. 36(2), 218-240.
- Elliot, R., & Pallais, D. (1997/A). Are You Ready for New Assurance Services?. *Journal of Accountancy*, 183(6), 47-51.
- Elliott R. (1997). Assurance Service Opportunities: Implications for Academia. *Accounting Horizons*, 11(4), 61-74.
- Elliott, R. (2002). Twenty-First Century Assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 139-146.
- Elliott, R. (1998). Assurance Services and the Audit Heritage. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 17, 1-7.
- Elliott, R., & Jacobson, P. (1995). AICPA Assurance Services Committee: What Is the Future of Auditing?. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 6(2), 87-97.

- Elliott, R., & Jacobson, P. (1996). Elliott Committee Update: What Is the Future of Assurance Services?. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 1(3), 61-72.
- Elliott, R., & Pallais, D. (1997/B). First: Know Your Market. *Journal of Accountancy*, 184 (1), 56-63.
- Fennema, M., and Hillison, W. (1998). Auditing the Internet: An Introduction to Web Assurance Services. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 10(1), 71-82.
- Griffin, P., and Lont, D. (2010). *Non-Audit Fees and Auditor Independence: New Evidence Based on Going Concern Opinions for U. S. Companies Under Stress*. Retrieved August, 12, 2015, from: [Http://ssrn.com/abstract=1531523](http://ssrn.com/abstract=1531523).
- Hasan, M., Maijoor, S., Mock, T., Roebuck, P., Simnett, R., and Vanstraelen, A. (2005). The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided. *International Journal of Auditing*, 9(2), 91-102.
- Hudaib, M., & Haniffa, R. (2009). Exploring auditor independence: an interpretive approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 221-246.
- IFAC. IAASB. (2013/A). *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements*. (PART I), New York.
- IFAC. IAASB. (2013/B). *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements*. (PART II), New York.
- IFAC. IESBA. (2013/C). *Handbook of Code of ethics for professional accountants*. New York.

- Koh, K., Rajgopal, S., Srinivasan, S. (2011). *Non-Audit Services and Financial Reporting Quality: Evidence from 1978-1980*. Retrieved August, 12, 2015, from: <http://ssrn.com/abstract=1886489>.
- Lambert, J. (2014). Levels of Assurance under the SSAEs. *CPA Journal*, 84(7), 50-53.
- Morris, J., & Thomas, W. (2011). *Clarified Auditing Standards: The Quiet Revolution*. *Journal of Accountancy*. Retrieved August, 11, 2015, from: (<http://www.journalofaccountancy.com/issues/2011/jun>).
- Nasution, D. (2013). *Essays On Auditor Independence*. Accounting School of Business & Economics Åbo Akademi University, Finland.
- Ojo, M. (2006). *Auditor Independence Its Importance to the External Auditors Roll in Banking Regulation and Supervision*. Oxford Brookes University, England.
- Okah, O. (2012). *Relationship Between Non-Audit Services (NAS) and Auditors' Independence; Evidence from Earnings Management Perspective*. Umeå School of Business and Economics, Sweden.
- Reed, R., & Buchman, T. (2001). Assurance Services: The Expansion of the CPAs' Traditional Services in Local CPA Firms. *The Journal of Applied Business Research*, 17(1), 15-27.
- Roebuck, P., Simnett, R., Ho, H. (2000). Understanding Assurance Service Reports: A User Perspective. *Accounting and Finance*, 40(3), 211-232.
- Romero, S. (2010). Auditor independence: third party hiring and paying auditors. *EuroMed Journal of Business*, 5(3), 298-314.
- Ruddock, C., Taylor, S., Taylor, S. (2004). Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?. Retrieved August, 11, 2015, from: <http://ssrn.com/abstract=303343>.
- Salterio, S. (2000). Expanding Assurance Services: An Update from the Assurance Services Executive Committee. *The Auditor's report* 23(3),



Retrieved September, 20, 2015, from:  
(<https://www2.aaahq.org/audit/Pubs/Audrep/00summer/item03.htm>).

- Srivastava, R., & Mock, T. (2000). Evidential Reasoning for Web Trust Assurance Services. *Journal of Management Information Systems*, 16(3), 11-32.
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30 (1), 101-121.
- Trabert, M. (1999). New Services in a Changing Environment. *Ohio CPA Journal*, 58(1), 46-48.
- Trabert, M., & Reed Garson, J. (1999). ElderCare Offers New Services to the Growing Elderly Population. *Ohio CPA Journal*, 58(4), 38-40.
- Vana, K., & Cerna, L. (2012). The Marketing Audit as a Method of the Evaluation of the Marketing Plan. *The Journal of Slovak University of Technology*, 20(Special Number),131-136.
- Vanasco, R., Skousen, C., Santagato, R. (1997). Auditor independence: an international perspective. *Managerial Auditing Journal*, 12(9), 498-505.
- Wines, G., (2006). The Connotative Meaning of Independence in Alternative Audit Contexts: An Exploratory Study. *Pacific Accounting Review*, 18(1), 90-122.
- Wines, G., (2006). The Connotative Meaning of Independence in Alternative Audit Contexts: An Exploratory Study. *Pacific Accounting Review*, 18(1), 90-122.

الملاحق

ملحق (١)  
استبانة الدراسة



الجامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والتمويل

## استبانة

حضرة السيد/السيدة المحترمين؛؛

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة تطبيقية للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان: مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى<sup>(٣)</sup> وفقاً لقاعدة الأخلاق الدولية 291.

حيث يقوم الباحث بمسح شامل لمجتمع الدارسة المتمثل في كافة مدققي الحسابات المعتمدين في قطاع غزة.

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذه الاستبانة بدقة، حيث إن صحة نتائجها تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجاباتكم، علماً بأن المعلومات التي سنحصل عليها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

عدنان هاني الجعفر اوي

جوال رقم: 0599947080

بريد الكتروني: [Abohani8-2010@hotmail.com](mailto:Abohani8-2010@hotmail.com)

---

(٣) خدمات التأكيد الأخرى Other Assurance Service: هي "خدمات تأكيدية مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرارات، لكنها لا تتطلب إصدار تقرير مكتوب، وليس بالضرورة أن يكون التأكيد يتعلق بمصادقية تأكيدات معينة مقدمة من طرف إلى طرف آخر" (الذنيبات، ٤٠: ٢٠١٠).

القسم الأول: البيانات الأساسية عن عينة الدراسة:  
يرجى التكرم بوضع إشارة [✓] أمام الإجابة المناسبة:

١- الجنس:

	١- ذكر
	٢- أنثى

٢- المؤهل العلمي:

	١- ماجستير فأعلى
	٢- بكالوريوس

٣- التخصص العلمي:

	١- محاسبة
	٢- أخرى مع التحديد

٤- عدد سنوات الخبرة:

	١- أقل من (5) سنوات
	٢- من (5) إلى (10) سنوات
	٣- أكثر من (10) إلى (15) سنة
	٤- أكثر من (15) سنة

٥- طبيعة العمل:

	١- مدقق رئيسي (الشريك المسئول)
	٢- رئيس قسم التدقيق
	٣- مدير التدقيق
	٤- مساعد مدقق

٦- الشهادات المهنية التي حصلت عليها:

	١- محاسب قانوني أمريكي أو بريطاني
	٢- محاسب قانوني عربي
	٣- محاسب قانوني فلسطيني
	٤- أخرى مع التحديد

القسم الثاني-مجالات الدراسة: يرجى التكرم بوضع إشارة [✓] أمام الإجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية:

درجة الموافقة					الرقم	الفقرة
كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً		
					١	إذا كان لديك مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة لدى عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديد المصلحة الشخصية.
					٢	إذا كان لديك علاقات تتعلق بقروض أو كفالات مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديد المصلحة الشخصية.
					٣	إذا كان لديك علاقات تجارية متينة مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة.
					٤	إذا كان لديك علاقات شخصية وعائلية مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة.
					٥	إذا كان لديك علاقات وظيفية مع عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات التآلف والمضايقة.
					٦	إذا كان لديك عضو في فريق التأكيد خدم مؤخراً كمدير أو مسؤول أو موظف لدى عميل خدمات التأكيد، فإن ذلك يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والتآلف.
					٧	إذا كنت تعمل كمدير أو مسؤول أو أمين سر لدى عميل خدمات التأكيد، فإن ذلك يتسبب بنشوء

					تهديدات المصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والتأييد.
					٨ إذا كان هناك ارتباط طويل الأمد مع عميل خدمات التأكيد، فإنه يتسبب بنشوء تهديدات التآلف والمصلحة الشخصية.
					٩ إذا كنت تؤدي خدمات غير متعلقة بعملية التأكيد إلى عميل خدمات التأكيد، فإنها تسبب نشوء تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية والتأييد.
					١٠ إذا شكلت الأتعاب التي يتم تحصيلها من عميل خدمات التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات، أو بقيت هذه الأتعاب غير مدفوعة لفترة طويلة، أو كانت هذه الأتعاب مشروطة، فإنها تسبب نشوء تهديد المصلحة الشخصية.
					١١ إذا قبلت هدايا أو ضيافة من عميل خدمات التأكيد، فإن هذا القبول يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والتآلف.
					١٢ إذا تم رفع دعوى قضائية أو كان ذلك على وشك الحدوث، بينك وبين عميل خدمات التأكيد، فإن ذلك يتسبب بنشوء تهديدات المصلحة الشخصية والمضايقة.
المجال الثاني: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتقييم أهمية التهديدات على استقلاليته، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي ٢٩١ عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ .					
الرقم	الفقرة	درجة الموافقة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة جداً
١	إذا كان لديك مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة لدى عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على دور الشخص الذي يمتلكها، وكونها مباشرة أو لا.				

					٢	إذا كان لديك علاقات تتعلق بقروض أو كفالات مع عميل خدمات التأكيد فإن أهميتها تعتمد على طبيعة الشروط، وكونها عادية أو غير عادية.
					٣	إذا كان لديك علاقات تجارية متينة مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على طبيعة هذه العلاقات.
					٤	إذا كان لديك علاقات شخصية وعائلية مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على طبيعة العلاقة، ومدى عمقها.
					٥	إذا كان لديك علاقات وظيفية مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على طبيعة المنصب، وطول فترته الزمنية.
					٦	إذا كان لديك عضو في فريق التأكيد خدم مؤخراً كمدير، أو مسؤول، أو موظف لدى عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طبيعة المنصب، وطول المدة التي انقضت منذ تركه له.
					٧	إذا كنت تعمل كمدير، أو مسؤول، أو أمين سر لدى عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طبيعة المهام.
					٨	إذا كان هناك ارتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين مع عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طول الفترة الزمنية، وطبيعة عملية التأكيد.
					٩	إذا كنت تؤدي خدمات غير متعلقة بعملية التأكيد إلى عميل خدمات التأكيد، فإن أهميتها تعتمد على عدم تحمل المسؤولية عن الإدارة.
					١٠	إذا شكلت الأتعاب من عميل خدمات التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات، أو بقيت غير مدفوعة لفترة طويلة، أو كانت مشروطة، فإن أهميتها تعتمد

					على هيكل مكتب التدقيق، وحدائته، وأهمية عميل خدمات التأكيد.
					١١ إذا قبلت هدايا أو ضيافة من عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على طبيعة الهدايا أو الضيافة، وقيمتها، والغرض منها.
					١٢ إذا تم رفع دعوى قضائية أو كان ذلك على وشك الحدوث، بينك وبين عميل خدمات التأكيد، فإن أهمية ذلك تعتمد على أهمية المقاضاة، وما إذا كانت ترتبط بعملية تأكيد سابقة.

المجال الثالث: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة، للقضاء على تهديدات الاستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي ٢٩١ عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$ .

الرقم	الفقرة	الإجابة
١	إذا كان لديك مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة لدى عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:	
	ح- التصرف بكامل المصلحة المالية أو جزء كافي منها.	
	خ- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.	
	د- عزل عضو فريق التأكيد.	
	ذ- استثناء عضو فريق التأكيد من أي عملية جوهرية لاتخاذ القرار.	
	ر- مناقشة ذلك مع المكلفون بالحوكمة.	
٢	إذا كان لديك علاقات تتعلق بقروض أو كفالات مع عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:	
	ث- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.	
	ج- عزل عضو فريق التأكيد.	
	ح- استثناء عضو فريق التأكيد من أي عملية جوهرية لاتخاذ القرار.	
٣	إذا كان لديك علاقات تجارية متينة مع عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب	



	الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:
ت	الحد من أهمية العلاقة وتقليصها.
ث	عزل عضو فريق التأكيد.
٤	إذا كان لديك علاقات شخصية وعائلية مع عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:
ج	هيكله مسؤوليات فريق التأكيد.
ح	عزل عضو فريق التأكيد.
خ	استثناء عضو فريق التأكيد من أي عملية جوهرية لاتخاذ القرار.
د	إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.
٥	إذا كان لديك علاقات وظيفية مع عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:
ح	وضع ترتيبات بحيث لا يكون هناك أي مبالغ مستحقة ذات أهمية، ووفقاً لترتيبات ثابتة.
خ	تعديل خطة التأكيد.
د	إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.
ذ	عزل عضو فريق التأكيد.
ر	المراجعة المستقلة لأي أحكام هامة صدرت عنه.
٦	إذا كان لديك عضو في فريق التأكيد خدم مؤخراً كمدير أو مسؤول أو موظف لدى عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه:
ت	إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.
ث	عزل عضو فريق التأكيد.
٧	إذا كنت تعمل كمدير أو مسؤول أو أمين سر لدى عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم

	(٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:
ت	رفض أداء عملية التأكيد، أو الانسحاب منها.
ث	مناقشة ذلك مع المكلفون بالحوكمة.
٨	إذا كان هناك ارتباط طويل الأمد مع عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:
ث	استبدال كبار الموظفين من فريق التأكيد.
ج	إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز.
ح	القيام بمراجعات مستقلة للجودة الداخلية أو الخارجية للعملية.
٩	إذا كنت تؤدى خدمات غير متعلقة بعملية التأكيد إلى عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:
ت	رفض أداء عملية التأكيد، أو الانسحاب منها.
ث	مناقشة ذلك مع المكلفون بالحوكمة.
١٠	إذا شكلت الأتعاب من عميل خدمات التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي الإيرادات، أو بقيت غير مدفوعة لفترة طويلة، أو كانت مشروطة، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:
ث	تقليل الاعتماد على العميل.
ج	المراجعات الخارجية لرقابة الجودة.
ح	استشارة طرف ثالث.
١١	إذا قبلت هدايا أو ضيافة من عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١) للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:
ت	رفض أداء عملية التأكيد، أو الانسحاب منها.
ث	مناقشة ذلك مع المكلفون بالحوكمة.
١٢	إذا تم رفع دعوى قضائية أو كان ذلك على وشك الحدوث، بينك وبين عميل خدمات التأكيد، باعتقادك فإن ترتيب الإجراءات الوقائية حسب الأفضلية بمعنى أن الرقم (١)

للإجراء الأفضل والرقم (٢) للإجراء الذي يليه في الأفضلية وهكذا:	
ث	عزل عضو فريق التأكيد
ج	إشراك محاسب مهني لمراجعة العمل المنجز
ح	رفض أداء عملية التأكيد، أو الانسحاب منها.

المجال الرابع: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة، عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقاً لقاعدة السلوك الأخلاقي ٢٩١ عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0,05)$ .

الرقم	الفقرة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
١	يقوم المدقق بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية والمتمثلة بطبيعة التهديد والإجراءات الوقائية المطبقة عندما تكون هذه الإجراءات مطلوبة لتقليص تهديد لمستوى مقبول.					
٢	يقوم المدقق بتوثيق الاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية والمتمثلة بطبيعة التهديد ومبررات الاستنتاج عندما تكون الإجراءات الوقائية غير ضرورية لأن التهديد بمستوى مقبول.					

شكراً لتعاونكم معنا

الباحث

عدنان هاني الجعفر اوي

ملحق (٢)  
قائمة بأسماء المحكمين

الرقم	الاسم	جهة العمل
١	أ. د. على عبد الله شاهين	الجامعة الإسلامية-غزة
٢	أ. د. سالم عبد الله حلس	الجامعة الإسلامية-غزة
٣	أ. د. ماهر موسى درغام	الجامعة الإسلامية-غزة
٤	أ. د. عبد الله محمد الهبيل	جامعة الأزهر-غزة
٥	د. ناهض نمر الخالدي	الجامعة الإسلامية-غزة
٦	د. علي سليمان النعامي	جامعة الأزهر-غزة
٧	د. ابراهيم علي ابو واكد	جامعة الأزهر-غزة
٨	د. صبري ماهر مشتھی	جامعة القدس المفتوحة-غزة

ملحق (٣)

قائمة بأسماء أعضاء جمعية مدققي الحسابات - قطاع غزة  
كشف بأسماء أعضاء جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية

ملاحظات	رقم الهاتف	رقم الجوال	الاسم	مسلسل
	2821231	0599403225	صلاح عبد محمود ابو وطفة	1
	2824662	0599408739	عبد الحكيم محمد ابو دغيم	2
	2867192	0599514130	رفعت حمودة احمد قويدر	3
	2824166	0599348724	جميل حافظ حسن المصري	4
	2824166	0599420120	زهير كامل داوود الناظر	5
	2867192	0599415374	عبد الناصر سلامة عبد الاسى	6
	2805872	0599848963	زهير محمد حسن الحاطوم	7
	2865242	0599424050	عبد الحكيم عبد اللطيف العلمي	8
	2822564	0599405500	ماجد حسين خميس كرزيم	9
	2827323	0599717787	نهاد احمد عبد المعطي حمادة	10
	2821004	0599207145	احمد ماهر ابو شعبان	11
	2841399	0599350404	زياد سليم على الخطيب	12
	2827038	0599416565	تيسير داوود يوسف الصايغ	13
	2845710	0599413719	حسين على ابو سلمية	14
	2847735	0599463082	منذر غازى محمد البردويل	15
	2827304	0597412400	اسكندر محمود حسين نشوان	16
	2820995	0599714726	نبيل سالم سعيد فروانة	17
	2826726	0599409976	فارس محمد كرزيم	18
	2828531	0599881879	سلامة عبد الغفور القيشاوى	19
	2848177	0599409925	صلاح خليل على الاشقر	20
	2826707	0599465008	عدنان رشيد توفيق عوض	21
	2863307	0599413245	عبد المالك سالم برهم صيام	22
	2823628	0599404596	بسام محمود محمد احمد	23
	2841015	0599407434	مخيمر محمد خليل ابو زيد	24
	2841871	0599774010	هيام سليم عبد القادر عكيه	25
	2834836	0599109666	سفيان حمادة شعبان الترك	26
	2845636	0599409849	ايهاب انور شعبان الترك	27
	2838839	0599489367	سهام عبد الحكيم غزال	28
	2833698	0599834747	فرج الله حمدي مرتجى	29
	2550799	0599779324	عطية مسلم عطية قرمان	30
	2553814	0599408311	محمد عبد الرحمن غراب	31
	2834483	0599405798	علاء الدين البليبيسى	32



	2864395	0599766079	فوزى محمود حسين صالح	33
	2822689	0599714840	باسم سعود شعبان الرئيس	34
	2834409	0599401758	جهاد عمر على الطويل	35
	2821231	0599603358	هاني محمد محمد خليل	36
	2822564	0599455655	ايداد عيسى محمد كريم	37
	2842105	0599738175	عبد الرؤوف موسي غبن	38
	2834088	0599401785	مروان عطية اسماعيل الشيخ	39
	2827877	0599848447	يحيى مصطفى رجب ابو جبل	40
	2536439	0599833284	على اسماعيل محمود كباجة	41
	2824166	0599404603	منير محمد على حسن	42
	2842760	0599500520	كمال ابراهيم المدينة	43
	2867317	0599714812	نبيل حسن النونو	44
	2810913	0599600301	فوزى جمعة حامد الخولى	45
	2844818	0599172006	ناهض عثمان خليل حبوش	46
	2848253	0599404335	وليد عونى وصفى ابو شعبان	47
	2827304	0599418266	اكرم محمود حسين نشوان	48
	2863632	0599402876	محمد شعبان صالح ابو شعبان	49
		0599603644	زهير سعيد ابراهيم قويدر	50
	2820855	0599409876	شهادة مصطفى شهادة بدر الدين	51
	2842461	0599090958	نائيل فتحي محمود النديم	52
	2471444	0599220999	عبد الرحيم على حمد	53
		0599790240	زهير وجيه عرفات السقا	54
			محمد عبد الله ابو يوسف	55
		0599848297	حسام الدين ابراهيم عويضة	56
		0599483016	نعيم اسماعيل عزارة	57
		0599603645	حسن خليل قويدر	58
		0599401419	احمد محمد صالح	59
		0599855397	كامل زهير الناظر	60
		0599410219	توني ميشيل مسعد	61
		0599404604	عاهد محمد خالد البدرى	62

