

دراسة تعريفية بخدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل

أ.م.د. سمير طه ياسين / الكلية التقنية الإدارية/ الموصل
 أ.م.د. فيحاء عبد الخالق البكوع/ كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل

الملخص

لقد بدأ عهد جديد في مهنة مراقبة الحسابات، عهد خدمات التأكيد التي يقدمها مراقب الحسابات، إذ بدأت تلوح في الأفق شمس جديدة، ودقت ساعة التغيير في هذه المهنة، و بدأ مراقب الحسابات في تغيير الاتجاه، والخروج من فكرة تقديم خدمة واحدة تتمثل في بيان الرأي بعدالة القوائم المالية إلى تعدد الخدمات.

تتمثل خدمات التأكيد، خدمات مستقلة تهدف الى تحسين جودة ومصداقية وملائمة المعلومات لمتخذ القرار، ان تقديم خدمات التأكيد يتم من خلال الاتفاق بين الممارس والزبون على مستوى التأكيد المطلوب واثبات ذلك في عقد التكليف .يوجد نوعان من التأكيد، يسمى الأول بالتأكيد المعقول ويمثل تخفيض مخاطر التأكيد إلى مستوى منخفض في ظل ظروف العملية بوصفه أساساً لشكل إيجابي من التعبير عن استنتاج الممارس، اما الثاني فيسمى بالتأكيد المحدود ويمثل تخفيض مخاطر التأكيد إلى مستوى مقبول في ظل ظروف العملية بوصفه أساساً لشكل سلبى من التعبير عن استنتاج الممارس.

هناك عدة عناصر في خدمات التأكيد، تتمثل بالعلاقة ثلاثية الأطراف (الممارس، الطرف المسؤول، المستخدمون)، موضوع المهمة، تحديد المقاييس، الأدلة، تقرير التأكيد. كما يمثل المعيار رقم (٣٠٠٠) الموسوم (عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية) أهم المعايير الصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB بشأن خدمات التأكيد، وقد أشار هذا المعيار الى إرشادات معينة يتطلب الالتزام بها عند إعداد تقرير التأكيد. من أمثلة خدمات التأكيد خدمتي الإعداد والفحص، وخدمة التدقيق بأنواعها، وخدمات التصديق، والخدمات الاستشارية الإدارية، والخدمات الضريبية، وخدمات إعداد أنواع التقارير.

Abstract

It have started a new era in the profession of auditing, under assurance services provided by the CPA auditor, as began looming new sun ,and the hour of change in the profession, and began the auditor change in direction,

and out of the idea of providing a single service is the opinion fairness of the financial statements to multiple services.

Assurance Services represent, services independent aims to improve the quality and credibility and appropriate information to the decision maker, that provide services to emphasize is through an agreement between the practitioner and the client at the assertion level required and prove it in the contract commissioning. There are two types of assurance the first, called certainly reasonable and represents reduced risk stress to a low level under practical conditions as a basis for a positive form of expression for the conclusion practitioner, while the second is called definitely limited and represents a reduction of the risk of stress to an acceptable level under practical conditions as a basis for a negative form of expression for the conclusion practitioner.

There are several elements in the assurance services, is the relationship tripartite (practitioner, the responsible party, users), Multi task, benchmarking, evidence, report for confirmation. Also represents Standard No. (3000) marked (Assurance except for audits or examination of historical financial information) the most important standards issued by the Council of Auditing and Assurance Standards International IAASB on assurance services, has indicated that standard to certain guidelines requires commitment by when preparing a report for confirmation. Examples of assurance services Review and compilation , and service audit types, and attestation services, and management consulting services, and tax services, and evaluation services, and preparation services types of reports.

المقدمة

يمثل ظهور خدمات التأكيد مرحلة تطويرية مهمة في مهنة مراقبة الحسابات اذ تحول مراقب الحسابات من دوره التقليدي في فحص أو تدقيق معلومات أو قوائم معدة سلفاً 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 . ان خدمات التأكيد تقع بين مستوى التأكيد المطلق وعدم وجود التأكيد وهي تحتوي على مدى واسع من الخدمات لا يخرج عن نوعي التأكيد المعقول وا لتأكيد المحدود . لقد أصدرت المنظمات المهنية المتخصصة ومنها AICPA مجموعة من المعايير الخاصة بهذه الخدمات وذلك لترشيد التطبيق العملي لها.

المبحث الأول: منهجية البحث

يتم في هذا المبحث عرض منهجية البحث، ب وصفها الأساس الفكري الذي استند إليه، وحسبما يتطلب البحث العلمي من مسار واضح لسير البحث نحو تحقيق أهدافه، وفي إطار ذلك فإن منهجية البحث الحالي تتخذ المسار الآتي:-

١/١ مشكلة البحث

إن نواحي التغيير التي باتت تعصف بالعالم الحاضر، نتيجة عوامل مختلفة كالعولمة والمنافسة، فرضت نفسها على جميع نواحي الحياة ومنها مهنة مراقبة الحسابات. لقد شلّلت خدمات التأكيد التي تقدمها شركات ومكاتب مراقبة الحسابات، كنتيجة لتلك العوامل، سببا جوهريا للتغيير في المهنة بمختلف دول العالم، كما أشارت إليه العديد من الدراسات، إلا أن هذه الخدمات لم تلاقي نصيبها من الدراسة والبحث فبقيت غير واضحة المفهوم والعناصر والمستويات التي تقدم فيها والمعايير الموجهة لها وكذلك نوع التقرير.

٢/١ هدف البحث

يتمثل هدف البحث، في دراسة خدمات التأكيد من حيث توضيح لمفهومها، وتحديد العناصر المكونة لها والمستويات المهنية لتقديمها والمعايير الصادرة فيها ونوع تقريرها ثم عرض لبعض أنواعها.

٣/١ أهمية البحث

يمكن توضيح أهمية البحث في أنه دراسة تعريفية بنوع جديد من الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات المستقل الى الزبائن ، والتي تمثل خروج عن الدور المألوف له واتجاه ا جديدا في مهنة مراقبة الحسابات ، لذلك فهو بحاجة الى الدراسة والبحث من اجل توضيح كافة الجوانب الفكرية والعملية المرتبطة بهذا النوع من الخدمات.

٤/١ فرضية البحث

يقوم البحث على اختبار الفرضية الآتية : (إن دراسة خدمات التأكيد وتوضيح مفهومها والعناصر المكونة لها وتحديد مستوياتها والمعايير الصادرة فيها ونوع تقريرها من شأنه أن يوضح الصورة عنها لأصحاب العلاقة).

٥/١ منهج البحث

اعتمد البحث على المنهج الاستنباطي في جمع المعلومات من الكتب والبحوث العلمية التي تناولت خدمات التاكيد.

المبحث الثاني: التعريف بخدمات التاكيد

١/٢ بدايات خدمات التاكيد

استمر مراقب الحسابات في تقديم خدمته التقليدية مثل إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية إلى بداية التسعينات (4: Houtert, 2010)، فقد طرأ في بداية عام ١٩٩٠ تغيير في تفضيلات زبائن مراقب الحسابات نحو الإهتمام بالمعلومات المالية وغير المالية بدلاً من القوائم المالية التي بدأت الثقة فيها تتناقص (9: Elliott, 1998)، والرغبة في الحصول على خدمات تساعد الإدارة في تحسين القدرة وتنمية المصادر لتحقيق الأهداف (جمعة، ١٩٩٩: ٣١١)، فما هو الخلل في الخدمات المهنية التقليدية لمراقب الحسابات التي لم تعد تقنع الزبائن وانعكست بفقدان جزء من الإيرادات؟

قام Eilifsen في بداية عام ١٩٩٠ بإجراء اختبار للخدمات المهنية وفقاً لضغوط السوق فتبين (4: Eilifsen, 2000):

١. لم يحدث نمو في الطلب على الخدمات التقليدية.
 ٢. المنافسة لم ترفع من أسعار خدمات مراقب الحسابات.
 ٣. كثرة الاندماجات في الهياكل التنظيمية التي عن طريقها يقدم مراقب الحسابات خدماته.
 ٤. ارتفاع هيكل التكاليف بسبب ارتفاع كلفة التأهيل، التقنية، الدعاوى القضائية.
 ٥. فقدان مهنة مراقبة الحسابات جاذبيتها.
 ٦. زيادة حالات (فشل التدقيق).
- ويرى Reed & Buchman أنه في بداية التسعينات ظهرت الإشارات الأولى لخدمات التاكيد التي يقدمها مراقب الحسابات بتقديم خدمات تختلف عن الخدمات التقليدية، وذلك بسبب أن العوائد المالية من خدمة تدقيق القوائم المالية بدأت تنحسر إضافة إلى رغبة الزبائن في معلومات تتسم بالملائمة والموثوقية (2: Reed & Buchman, 2001).
- بدا واضحاً أن التغيرات في مهمات مراقب الحسابات يجب أن تواكب التغيرات في بيئة العمل مثل زيادة الأعمال الدولية، التقدم في مجال تقنية المعلومات، النمو في مخاطر الأعمال والرقابة

الداخلية، ضغوطات المستخدمين في الحصول على معلومات أكثر موثوقية (Eilifsen, et al., 194:2001).

وفي عام ١٩٩٦ قام Brackey & Helms بنشر دراسة أجريها حول خدمات التأمين، إذ تم ملاحظة أنه في الفترة من ١٩٨٥-١٩٩٣ كانت هناك زيادة في الوقت المصروف للاستشارات الإدارية، خدمات التصديق، التخطيط المالي الشخصي، خدمات الضرائب، يقابلها نقص في الوقت المصروف على خدمات إعداد القوائم المالية، مسك الدفاتر، خدمة تدقيق القوائم المالية (Brackey & Helms, 1996: 85)، أي أن هناك نمواً في خدمات أخرى جديدة وتراجع في الخدمات التقليدية.

أما جهود AICPA في هذا المجال وإحداث تغييرات في السوق فإنها تعود لعام ١٩٨٠، فقد درس Elliott حالة سوق خدمات مراقبة الحسابات واقترح أن تكون المعالجة بات جاهين (Elliott & Pallais, 1997: 6):

الاتجاه الأول: إجراء التطوير في التدقيق نفسه مثل تطوير المعايير، استخدام العينات، اعتماد نموذج المخاطر وغيرها، كما أشارت إلى أهمية التطوير في جانب المحاسبة لأن ذلك سيؤدي إلى تحسين التقارير والقوائم المالية.

الاتجاه الثاني: التوسع في وظيفة التدقيق في مجالات غير تدقيق القوائم المالية حيث كانت نقطة البداية في خدمة التصديق على المعلومات المالية المستقبلية.

في العام (١٩٩٣) قامت AICPA بتشكيل لجنة خاصة لدراسة خدمات التأمين أطلق عليها لجنة "اليوت" (*) لدراسة وتحليل الوضع الحالي لخدمات التدقيق والتصديق والاتجاهات نحو خدمات التأمين وفي نهاية عام (١٩٩٦) أنهت اللجنة أعمالها وأصدرت تقريرها حيث اعتمدت عليه AICPA في تحديد خدمات التأمين (Robertson & Louwers , 2002: 5).

وقد حددت لجنة "اليوت" أربعة أمور لخدمات التأمين هي (لطي، ٢٠٠٥: ٦٦٩):

١. إن خدمات التأمين تنفخ بيانات أولية لتحويلها إلى معلومات موثوقة.
٢. إنها تحسن عملية اتخاذ القرار من خلال الملائمة والموثوقية في المعلومات.
٣. تسهم خدمات التأمين في تحسين قرارات المستخدمين عن طريق تطوير معرفتهم.
٤. إن خدمات التأمين تسهم في تحسين نتائج عملية القرار.

(*) البروفسور (Robert K. Elliott) عضو هيئة المستشارين في (AICPA) وعضو لجنة التخطيط الإستراتيجي فيها، وهو رئيس اللجنة الخاصة بخدمات التأمين التي سميت باسمه، كما يعدّ واحد من ١٠٠ شخصية عالمية أسهمت في تطوير مهنة مراقبة الحسابات، وهو شريك في KPMG (Elliott, 1998: ١)

كان Elliott مقتنعاً منذ البداية بنمو الخدمات المهنية، لأن هناك فرصاً متاحة لمختلف الهياكل التنظيمية التي تقدم خدمات مراقبة الحسابات، وأن الطلب على الخدمات التقليدية سيبقى مستمراً، والتركيز يكون على خدمات المعلومات لرغبة المستخدمين في الحصول على معلومات م وكدة لاستخدامها في اتخاذ قراراتهم (Elliott & Pallais, 1997: 48).

لذلك تم وضع إستراتيجية تقوم على أساس التوسع في إعطاء قيمة أكبر للخدمات المقدمة بصيغة إبداء الرأي أو منح شهادة التصديق في مجالات متنوعة من الخدمات والتوسع في مجال الخدمات الاستشارية والضريبية وزيادة الموثوقية في المعلومات، وإن ذلك يستلزم إعادة هندسة الاستحضارات الأكاديمية، الاستمرار في التدريب المهني، إصدار معايير جديدة، تنمية مهارات جديدة (Clyde, 1994: 50).

من العرض السابق يمكن القول أن الرغبة في خدمات التأكيد كانت قبل تشكيل لجنة اليووت بفترة، إلا أن البداية الحقيقية لهذا الاتجاه تعود إلى التقرير الذي قدمته هذه اللجنة.

٢/٢ مفهوم خدمات التأكيد

إن ظهور خدمات التأكيد يمثل إضافة نوعية في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات، فلم يعد دوره يقتصر على الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية بل أصبح يقدم خدمات جديدة تتمثل في توكيده لضمان المعلومات وجودتها (المطيري، ٢٠٠٤: ٤٠). كما أصبح مراقب الحسابات مسؤولاً عن تقديم خدماته إلى فئة جديدة من المستفيدين بخلاف المساهمين، إذ أن خدمات التأكيد تعد أشمل من الخدمات المرتبطة بالقوائم المالية أو خدمات إبداء الرأي "التصديق" لأنها تتضمنها معاً وتتعداهما إلى نطاق واسع (Knechel, 2001:195).

أوضح (محمود) بأن خدمات التأكيد هي 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 (محمود وآخرون، ٢٠١٠: ٤٣).

في حين أشار (الضابط) إلى أن خدمة التدقيق خاصة بإبداء الرأي في القوائم المالية أما خدمة التصديق تتعلق بإبداء الرأي في مجموعة واسعة من المعلومات المالية تمتد أبعد من القوائم المالية أو عنصر محدد فيها، في حين تتضمن خدمات التأكيد نواح متعددة من المعلومات بما فيها المعلومات غير المالية (الضابط، ٢٠١٠: ٦).

لقد عرف مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) عملية التأكد بأنها "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجاهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس" (IFAC, 2008: 17).

إن التعاريف السابقة لخدمات التأكد تضمنت التركيز على (لطي، ٢٠٠٥: ٦٩٩):

١. عملية اتخاذ القرار، إذ يتطلب اتخاذ القرار معلومات نوعية، مالية أو غير مالية.
٢. كل ما يتعلق بتحسين جودة المعلومات وصياغتها وزيادة الثقة فيها.
٣. موضوع الاستقلال المطلوب في مراقب الحسابات لأداء خدمات التأكد.
٤. أنها خدمات مهنية أي تخضع للحكم المهني لمراقب الحسابات فيما يتعلق بمعلومات خدمة التأكد.

مما سبق يتضح أن خدمات التأكد هي خدمات مهنية يقدمها مراقب الحسابات من خلال منحه لشهادة التأكد في إعداد المعلومات والتقارير المالية وغير المالية لزيادة الثقة فيها وتحسين سياقها لمتخذ القرار.

٣/٢ مستويات التأكد

أن مستوى التأكد هو المستوى الذي يحصل عليه ممارس التأكد ويتعلق بـ

١. الهدف المطلوب في موضوع التأكد.
 ٢. موثوقية المعلومات في التأكد.
- وقبل عملية التأكد يتم الاتفاق بين ممارس التأكد والمنظمة على مستوى التأكد المطلوب إعداده من الممارس لأن ذلك مرتبط بالعمليات التي سيقوم بها وإثبات ذلك في عقد التكليف. إن مستوى التأكد ينحصر بين نهايتين هما التأكد المطلق وعدم وجود التأكد (Hasan, et al., 2005: 92)، وخلال هذا المستوى هناك نوعان من التأكد هما:

النوع الأول: التأكد المعقول

وهو التأكد الأقل من التأكد المطلق ولكنه بمستوى عالٍ ويتعلق بمدى الحصول على الأدلة اللازمة للممارس التي تمكنه من التوصل إلى استنتاج إيجابي أي ليس هناك تحريفات مهمة في ظروف عملية التأكد المتفق عليها (لطي، ٢٠١٠: ٤٣٣). وتشمل ظروف العملية شروط التكليف، وخصائص الموضوع، والمعايير التي يتم استخدامها واحتياجات المستخدمين، وغيرها من

الأمر المؤثرة في عملية التأكيد. إن الهدف من التأكيد المعقول هو تخفيف مخاطر عملية التأكيد لمستوى مقبول في ظروف العملية (Hooks, 2009: 15).

النوع الثاني: التأكيد المحدود

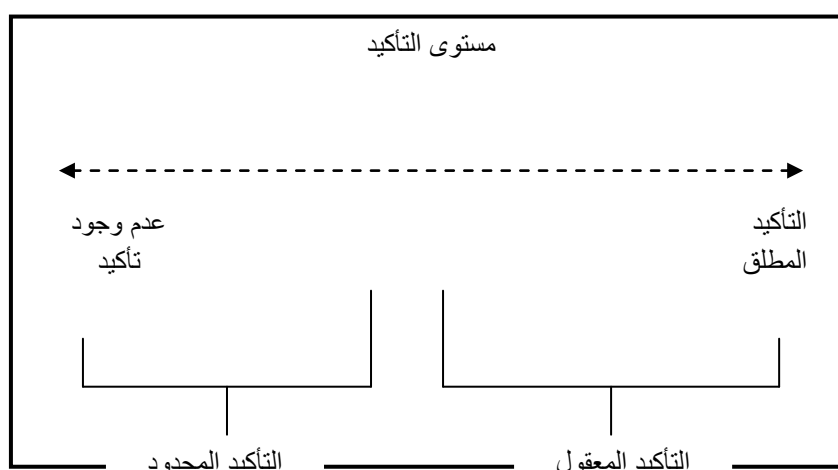
عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB التأكيد المحدود بـ "عملية تهدف إلى تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية، ولكن حيث تكون تلك المخاطرة أكبر مما هي في عملية التأكيد المعقول بوصفه أساساً لشكل سلبي من التعبير عن استنتاج الممارس" (الإتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨: ١٣٨). يوضح الجدول (٧) الاختلافات بين التأكيد المعقول والتأكيد المحدود، فيما يوضح الشكل (٣) مستوى التأكيد.

الجدول (٧)

الاختلافات بين التأكيد المعقول والتأكيد المحدود

البيان	التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
الهدف	تخفيض مخاطر التأكيد إلى مستوى منخفض في ظل ظروف العملية بوصفه أساساً لشكل إيجابي من التعبير عن استنتاج الممارس	تخفيض مخاطر التأكيد إلى مستوى مقبول في ظل ظروف العملية بوصفه أساساً لشكل سلبي من التعبير عن استنتاج الممارس.
جمع الأدلة	تشمل: الحصول على فهم ظروف العملية وتقييم المخاطر وعمل إجراءات أخرى كالملاحظة والاستفسارات وغيرها ثم يتم تقييم الأدلة.	يشمل: الحصول على فهم للموضوع والظروف الأخرى للعملية وإجراءات محدودة.
التقرير	بيان ظروف العملية وشكل إيجابي للاستنتاج	بيان ظروف العملية وشكل سلبي للاستنتاج

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على (جمعة/ الثالث، ٢٠٠٩، ٢٩).



الشكل (٣) مستوى التأكيد

Resource :IAASB, International Auditing And Assurance Standards Board,(2010),Limited Assurance ,IAASB Consultative Advisory Group , London ,England:3.

هناك مدى واسع من خدمات التأكيد التي يمكن تقديمها خلال مستوى التأكيد تتضمن

١. خدمات إعداد تقارير عن عدد كبير من موضوع المهمة والذي يغطي معلومات مالية وغير مالية.

٢. أداء خدمات تؤدي إلى مستوى عال من التأكيد في (الاختبار) أو (الفحص).

٣. عمليات التصديق وإعداد التقرير المباشر.

٤. إعداد تقارير عن خدمات ذات صبغة داخلية أو خارجية.

٥. تقديم خدمات ذات صبغة خاصة أو عامة.

عليه يمكن القول أن التأكيد المعقول ينصب على تخفيف مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى منخفض بوصفه أساساً للتوصل إلى استنتاج إيجابي في حين ينصب التأكيد المحدود على تخفيف مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول بوصفه أساساً للتوصل إلى استنتاج سلبي، وخلال هذين المستويين يمكن تقديم مجموعة متنوعة من خدمات التأكيد.

٢/٤ عناصر خدمات التأكيد

إن كافة خدمات التأكيد التي يقدمها الممارس يجب أن تتوفر فيها العناصر الآتية:

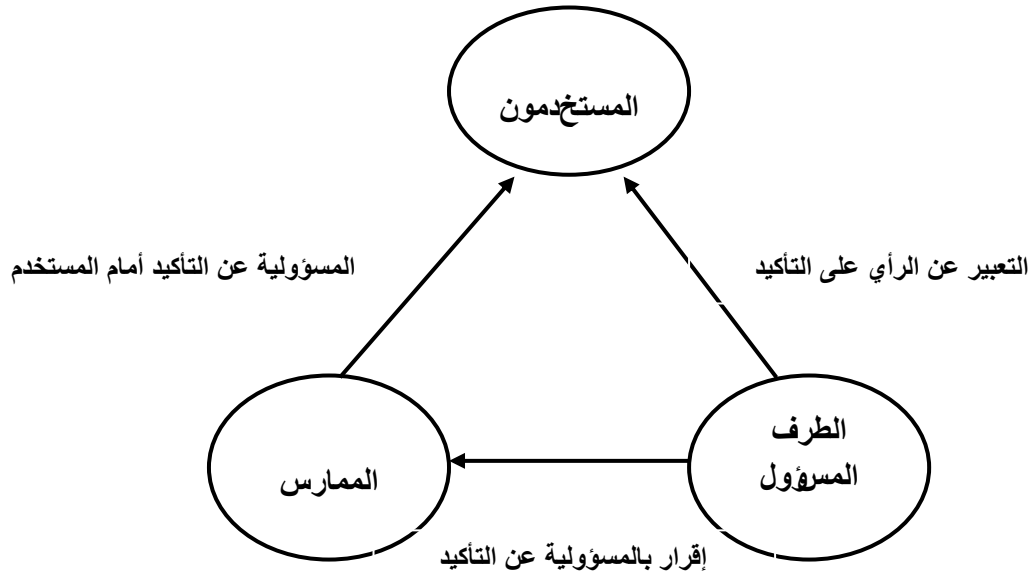
١. وجود علاقة ثلاثية الأطراف: فهناك ثلاثة أطراف منفصلة، هم:

- **الممارس:** وهو مصطلح أوسع من (مراقب) لأنه قد يطلب منه أداء عمليات تأكيد تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة تفوق ما متعارف عليه في مراقبة الحسابات كما يمكن للممارس الاستعانة بالخبير (Grawford, 2009: 1-21).

- **الطرف المسؤول:** وهو الشخص (أو الأشخاص) الذي يكون مسؤولاً عن موضوع المهمة مباشرة أو عن المعلومات الخاصة به، ويقدم الطرف المسؤول إقراراً مكتوباً بتقييم أو قياس موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس محددة (لطي، ٢٠١٠: ٤٣٧).

- **المستخدمون:** هم شخص (أو مجموعة أشخاص) يقوم الممارس بإعداد التقرير لهم، ويمكن أن يكون الطرف المسؤول أحدهم ولكنه ليس الوحيد المستفيد من التقرير (Heitmann, 2005: 24).

ويوضح الشكل (٥) العلاقة ثلاثية الأطراف بين كل من الممارس والطرف المسؤول والمستخدمون.



الشكل (٥) العلاقة ثلاثية الأطراف بين الممارس والطرف المسؤول والمستخدمين

Resource: Messier, William F. , Steven M Glover , and Douglas F. Prawitt ,(2006), Auditing & Assurance Services A systematic Approach , 4th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin :831.

٢. **موضوع المهمة :** أي موضوع مهمة التأكيد ويجب أن يكون قابلاً للتحديد ويمكن قياسه وإخضاع معلوماته إلى جمع الأدلة ومن الأمثلة على موضوع المهمة (SSAE No.10, 2001: 1086).
- الأداء المالي التاريخي أو المستقبلي (مثل المعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية، مقاييس الأداء) إذ تعبر المعلومات المالية المتعلقة بموضوع المهمة عن القياس والإفصاح في القوائم المالية.
 - الخصائص الفيزيائية (مثل تحديد المواصفات)، إذ تكون المواصفات هي المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.
 - الأحداث التاريخية (مثل سعر السوق لسلة من السلع في تاريخ معين).
 - التحليلات (مثل تحليل التعادل).
 - النظم والإجراءات (مثل نظام الرقابة الداخلية).
 - السلوك (مثل حوكمة الشركات، الالتزام بقوانين معينة، ممارسات الموارد البشرية).

يتضمن موضوع المهمة خصائص معينة مثل الدرجة التي تكون عليها المعلومات الخاصة بالموضوع نوعية أم كمية، موضوعية أم شخصية، تاريخية أم مستقبلية، وتؤثر هذه الخصائص في (Whittington & Pany, 2007 :700):

- دقة قياس موضوع المهمة.
- درجة إقناع الأدلة المتاحة.

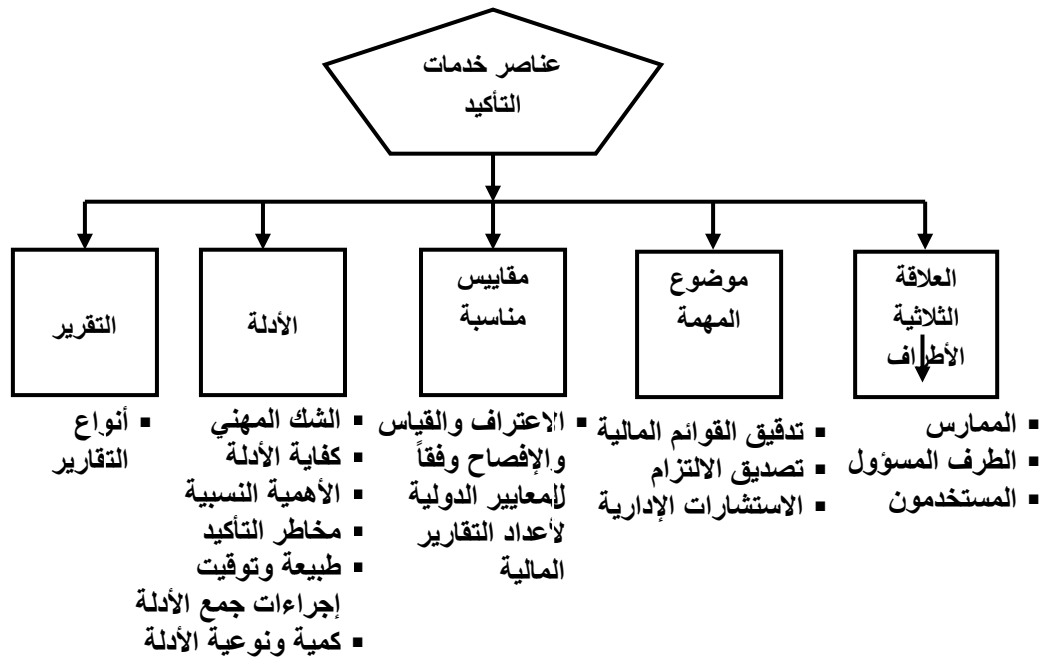
٣. **المقاييس:** وهي وسائل القياس لتقييم موضوع المهمة، أو العلامات المرجعية للعرض والإفصاح، والمقاييس ربما تكون رسمية مثل معايير المحاسبة الدولية أو تكون خاصة مثل قانون معين، تعليمات أو عقود، ومن الممكن أن تكون هناك مقاييس مختلفة لنفس الموضوع، والمقاييس إما أن تكون متوفرة للمستخدمين جميعاً أو متوفرة لمستخدمين مرتقبين محددين، وتطلب مقاييس مناسبة من أجل تقييم منسق على نحو معقول أو قياس موضوع ضمن نطاق الحكم المهني (جمعة/الأول، ٢٠٠٩: ٢٦)، ومن الخصائص الواجب توفيقها في المقاييس ما يأتي (لطفي، ٢٠١٠: ٤٤١) و (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١١: ١٦)

- **الملائمة:** تكون المقاييس ملائمة لموضوع المهمة إذا ساعدت المستخدمين المرتقبين في الوصول إلى استنتاجات لاتخاذ القرار المناسب.
- **الاكتمال:** تكون المقاييس مكتملة على نحو كافٍ عندما لا يتم حذف العوامل ذات العلاقة التي يمكن أن تؤثر على الاستنتاجات في نطاق ظروف العملية، وتشمل المقاييس المكتملة علامات القياس للعرض والإفصاح.
- **الحيادية:** تسهم المقاييس المحايدة في استنتاجات خالية من التحيز.
- **المفهومية:** لأنها توصل إلى استنتاجات واضحة لا تحتاج التأويل.
- **الموثوقية:** تتيح المقاييس الموثوقة تقييماً أو قياساً متسقاً على نحو معقول مع موضوع المهمة، إذ يكون ذلك مناسباً للعرض والإفصاح عند استخدامهما في ظروف مماثلة من قبل ممارسين مؤهلين على نحو مماثل.

٤. **الأدلة:** وهي التي يقوم الممارس بالتخطيط لجمعها على نحو كافٍ ومناسب لتوفير أساس معقول للتعبير عن استنتاجه في التقرير، على أن يأخذ بعين الاعتبار فيها الأهمية النسبية ومخاطر عملية التأكيد.

٥. **تقرير التأكيد:** هو تقرير مكتوب يعبر فيه الممارس عن استنتاجه عن عملية التأكيد وهو إما إيجابي أو سلبي، ويمثل التقرير الرسالة بين الممارس والمستخدم وأن النتائج التي يقدمها لها تأثير كبير في سلوك المستخدمين وترشيد قراراتهم.

ويوضح الشكل (٦) عناصر خدمات التأكيد ، أما الشكل (٧) فيوضح اتجاهات تنفيذ خدمات التأكيد.



الشكل (٦) عناصر خدمات التأكيد

المصدر: الضابط، مدين إبراهيم، (٢٠١٠)، دورة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والتحليل المالي والقوانين الضريبية في سورية، جمعية المحاسبين القانونيين، حلب، سورية: ٨.

٥/٢ معايير خدمات التأكيد

يمثل المعيار رقم (٣٠٠٠) الموسوم (عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية) أهم المعايير الصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB بشأن خدمات التأكيد (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨: ٩٢٢)، إن هذا المعيار يحقق ثلاثة أغراض هي: (لطي، ٢٠١٠: ٤٣٤)

١. لوصف أهداف ارتباطات التأكيد التي تستهدف توفير تأكيد معقول أو محدود.
٢. لوضع معايير وتوفير إرشادات للممارسين لأداء الارتباطات.
٣. التصرف بوصفه إطار عمل لتطوير معايير محددة لأنواع خاصة من خدمات التأكيد.

٦/٢ التقرير عن خدمات التأكيد

أشار المعيار الدولي رقم (٣٠٠٠) الموسوم (عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية) الصادر عن IAASB إلى تقرير عمليات التأكيد الذي يقدمه الممارس وأن يراعي فيه ما يأتي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨: ٩٢٢) و (جمعة/الثالث، ٢٠٠٩، ١٤٧-١٦٤):

١. مدى حصول الممارس على أدلة كافية لدعم الاستنتاج الوارد في التقرير.
٢. أن يكون التقرير مكتوباً.
٣. لا يتطلب وجود صيغة محددة لتقديم تقارير التأكيد وان ذلك يرتبط بالمهمة المحددة.
٤. التقرير يجب أن يحتوي على العناصر الأساسية مثل العنوان المناسب، وضوح المخاطب، الوصف الوافي للموضوع، تحديد المقاييس ومدى توفرها والقيود التي عليها إن وجدت، الاستنتاج، التاريخ، اسم وتوقيع الممارس.
٥. المسؤوليات الأخرى لتقديم التقرير مثل ملائمة الاتصال مع المكلفين بالرقابة.

٧/٢ أنواع خدمات التأكيد

هناك مجموعة متنوعة من خدمات التأكيد سيتم تقسيمها وفقاً لمعايير AICPA إلى المجاميع الآتية:

١/٧/٢ الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير الإعداد والفحص SSARS

وهي الخدمات المرتبطة بالقوائم أو المعلومات المالية غير المدققة ، وقامت لجنة ARSC بإصدار معاييرها التي يرمز لها (AR). تمثل خدمة الإعداد تجميع المعلومات المالية المبعثرة في الشركة وتنظيمها وتنسيقها بغرض إعداد قوائم مالية منها، إذ يقوم مراقب الحسابات بجمع المعلومات المالية من الإدارة وتلخيصها وتصنيفها دون الحاجة إلى اختبار الفرضيات التي تستند إليها هذه المعلومات (دحود والقاضي، ٢٠٠٩: ١٤٩)، كما تسمى هذه الخدمة بخدمة التحضير والتنظيم، إذ تقوم بها مكاتب مراقبة الحسابات الصغيرة التي توفر وتعرض خدمة مسك الدفاتر وتنظيم البيانات المالية، وكذلك إعداد ميزان المراجعة والتسويات اللازمة (Boynton, et al., 2001: 932). أما خدمة الفحص فهي مستوى أعلى من خدمة الإعداد إلا أنها تشاركها المجال فيما يتعلق بالقوائم المالية غير المدققة التي يقدمها الزبون أو يعدها الم حاسب في الشركات غير العامة أو الشركات التضامنية (Robertson & Louwers, 2002: 440).

يعرّف (التميمي) خدمة الفحص (بعمل إجراءات محددة لأجل توفير تأكيدات محددة للمحاسب المستقل بعدم وجود انحرافات مادية تتطلب تعديلات لأجل أن تكون هذه البيانات محضرة وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها) (التميمي، ٢٠٠٦: ٢٨٠).
أما (Madray) فيرى أن خدمة الفحص لا تقدم مستوى عالياً من التأكيد كما في التدقيق، وإنما تأكيداً محدوداً بعدم وجود انحرافات مادية جوهرية في القوائم المالية (Madray, 2011:4).

٢/٧/٢ الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير التدقيق SAS

وتتمثل بخدمة تدقيق القوائم المالية التاريخية، إذ أصدر مجلس معايير التدقيق (ASB) التابع إلى AICPA معايير تساعد المدقق في التطبيق العملي ويرمز لها (AU)، إن مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق في تقريره يكون أكبر مما في خدمتي الفحص والإعداد، ومن ثم فإن حجم الأدلة التي يجب عليه تجميعها يكون أوسع. هناك عدة أنواع من خدمة التدقيق يتم تقديمها من لدن مكاتب وشركات مراقبة الحسابات وفيما يأتي توضيح للأنواع الشائعة منها:

النوع الأول: تدقيق القوائم المالية

إذ يقوم المدقق بجمع الأدلة التي تمكنه من الحكم على عدالة القوائم المالية التي أعدها الإدارة بالاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وإعداد تقرير بذلك إلى المساهمين أو الجهة التي تعاقدت معه، والقوائم المالية التي يتم تدقيقها هي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية (Leslie, 2000: 10).

النوع الثاني: التدقيق التشغيلي

يمثل هذا النوع إجراءات فحص منظمة لتقويم الكفاءة والفاعلية في أداء الشركة الكلي أو الجزئي (Cosserat, et al., 2006: 4)، إذ تمثل الكفاءة مدى نجاح المنظمة في استخدام الموارد المتاحة لها، أي استخدام الموارد وبطريقة صحيحة (محسن والنجار، ٢٠٠٩: ١٤)، أما الفاعلية فهي مدى نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها أي تطبيق الأشياء الصحيحة (الطائي، ٢٠٠٩: ٦٩).

النوع الثالث: تدقيق الالتزام

يتم تدقيق الالتزام لبيان مدى تقيد بعض الأنشطة المالية أو التشغيلية بالقوانين والقواعد والشروط المحددة (Smieliawskas & Robertson, 2000:23).
إن تدقيق الالتزام يتم أحياناً بطلب من الجهة التي قامت بتحديد الإجراءات أو إصدار التعليمات والقوانين ومن ثم فإن التقرير يجب أن يقدم إليها (Arens, et al., 2008: 15)، ومن أمثلة

تدقيق الالتزام، تدقيق مدى التزام الشركة بالتشريعات الخاصة بالبيئة، أو الضريبة، أو البرامج الصحية أو التعليمية.

٣/٧/٢ الخدمات المهنية المرتبطة بقائمة معايير التصديق SSAES

وتتمثل بالخدمات المرتبطة بالتصديق على المعلومات المالية وغير المالية، إذ أصدر AICPA تحت معاييرها ويرمز لها (AT).

في هذه الخدمة يقدم مراقب الحسابات شهادة تصديقيه في المعلومات المالية أو غير المالية التي تعدها الإدارة (AICPA, 2010: 1.16). إن خدمات التصديق تتجه نحو بيان مدى دقة وموثوقية مزاعم معينة تم إعدادها من لدن شخص معين وتقديم تقرير مكتوب عنها (Knechcl, 2001: 4) ومن أمثلة هذه الخدمات:

- تصديق المعلومات المالية المستقبلية
- تصديق فاعلية نظام الرقابة الداخلية
- تصديق الالتزام
- التصديق على إجراءات متفق عليها
- تصديق مناقشات وتحليلات الإدارة
- التصديق على أداء برامج رعاية المسنين
- تصديق أداء برامج العناية الصحية
- تصديق تقييم المخاطر
- التصديق على قياس الأداء
- التصديق على موثوقية نظم المعلومات
- تصديق موثوقية مواقع التجارة الإلكترونية

٤/٧/٢ الخدمات المهنية المرتبطة بمعايير الخدمات الاستشارية الإدارية SSCS

وتتمثل بالخدمات الاستشارية الإدارية، إذ أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA قائمة معايير الخدمات الاستشارية SSCS No.1 وفيها إشارة تاريخية إلى أن الخدمات الاستشارية كانت تعرف بالخدمات الاستشارية الإدارية أو الخدمات الاستشارية للأعمال أو الخدمات الإدارية ((SSCS No.1, No Date)، وتعرف الاستشارة الإدارية بأنها خدمة مقدمة من شخص أو عدة أشخاص مؤهلين ومستقلين لتحديد وبحث المشكلات المتعلقة بالسياسة العامة والتنظيم والإجراءات والأساليب ووضع التوصيات المناسبة والمساعدة في تنفيذ التوصيات (أبو شيخة، ٢٠٠٩: ١٥).

٥/٧/٢ الخدمات المرتبطة بقائمة معايير الخدمات الضريبية SSTs

وهي الخدمات في مجال الضريبة مثل التخطيط الضريبي أو إعداد الإقرارات الضريبية (Robertson & Louwers, 2002: 15)، وكذلك إعداد الدراسات عن الوضع الضريبي عند اندماج الشركات أو شراء مشروع معين حيث يعد القانون الضريبي معقداً ويحتاج إلى المخصصين لتحقيق الاستفادة من تقليل ما يدفعه المكلف من ضرائب وتوجيه العمليات لغرض الاستفادة من المزايا الضريبية (Louwers, et al., 2008: 18)

٦/٧/٢ الخدمات المهنية المرتبطة بمعايير التقييم SSVs

وهي الخدمات المتعلقة بالتطورات المستقبلية وتطبيق أساليب معينة لحساب قيمة أحد الموجودات أو المطلوبات أو لتقييم عمل الشركة كلاً (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨: ٨٦). وقامت اللجنة التنفيذية للخدمات الاستثمارية المشكلة من لدن AICPA بإصدار النشرة التوضيحية رقم (١) حول خدمات التقييم وذلك لغاية حزيران ٢٠٠٧ بعنوان (تقييم الأعمال، فوائد ملكية الأعمال، الأمن، الموجودات غير الملموسة) التي أوضحت أن خدمات التقييم التي يقدمها مراقب الحسابات والتي تشمل حالات الاندماج بين الشركات، إصدار أسهم جديدة للاكتتاب، تقييم الإفلاس وغيرها (SSVS No.1, 2007: 5).

٧/٧/٢ خدمات إعداد التقارير

يقوم مراقب الحسابات أحياناً بتقديم بعض الخدمات الأخرى التي تتطلب إصدار أنواع مختلفة من التقارير وحسب طبيعة الخدمة ملتزماً بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ولكن هذه الخدمات تمثل مستوى أقل من تدقيق القوائم المالية التاريخية المعدة بموجب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن أنواعها:

١/٧/٧/٢ التقرير عن تدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبي شامل بخلاف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

٢/٧/٧/٢ إعداد تقرير عن بعض عناصر القوائم المالية.

٣/٧/٧/٢ إعداد تقرير عن الالتزام باتفاقات تعاقدية أو متطلبات قانونية.

٤/٧/٧/٢ التقرير عن القوائم المالية المختصرة.

٥/٧/٧/٢ التقرير عن المعلومات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية.

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

- يقدم الباحث بعض الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وكما يأتي:
١. تمثل الخدمات المهنية، المنتج الذي يقدمه مراقب الحسابات إلى زبائنه، ويسعى المراقب إلى تنويعها بدلاً من الاعتماد على أحدها، طالما أن هناك طلب فعال في سوق المهنة عليها.
 ٢. تعود البداية الحقيقية لانطلاق خدمات التأكيد إلى عام ١٩٩٦ عندما قدمت لجنة اليووت تقريرها حول وضع مهنة مراقبة الحسابات، إذ فتح الباب واسعاً أمام مراقبي الحسابات لتقديم أنواع من الخدمات.
 ٣. تكون خدمات التأكيد مستقلة وتهدف إلى تحسين جودة ومصداقية وملائمة المعلومات المالية وغير المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات.
 ٤. هناك نوعان من التأكيد، الأول يسمى بالتأكيد المعقول ويهدف إلى تخفيف مخاطر ع ملية التأكيد لمستوى مقبول في ظروف العملية مع شكل ايجابي للاستنتاج، والثاني يسمى التأكيد المحدود ويهدف إلى تخفيف مخاطر عملية التأكيد لمستوى مقبول في ظروف العملية مع شكل سلبي للاستنتاج.
 ٥. وجود علاقة بين الأطراف ا لمتشاركة في تقديم خدمات التأكيد، فالممارس يتطلب فيه المهارة والمعرفة المتخصصة بموضوع المهمة، أما الطرف المسؤول فيستخدم مقاييس محددة لتقديم الإقرار، اما المستخدمون فهم مجموعة الأشخاص المستفيدين من التقرير.
 ٦. يتطلب وجود مقاييس معينة لخدمات التأكيد لغرض تقديم تقييم موضوعي عن موضوع المهمة على ان تمتاز هذه المقاييس بالملائمة والمفهومية والموثوقية.
 ٧. يمثل المعيار رقم (٣٠٠٠) الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين أهم المعايير ذات العلاقة بخدمات التأكيد ونقطة البداية لإصدار معايير تفصيلية لكل نوع منها.
 ٨. ليس هناك صيغة محددة للتقرير الذي يقدمه مراقب الحسابات عن خدمات ا لتأكيد (شهادة التأكيد)، الا انه يجب ان يحتوي على العناصر الأساسية للتقرير المتعارف عليها في المهنة.
 ٩. هناك مجموعة متنوعة من خدمات التأكيد مثل خدمتي الاعداد والفحص، وخدمة التدقيق بأنواعها، وخدمات التصديق، والخدمات الاستشارية الإدارية، والخدمات الضريبية، وخدمات التقييم، وخدمات إعداد أنواع التقارير.

ثانياً: التوصيات

أهم التوصيات التي يقدمها الباحث ما يأتي:

١. أن يتم إعداد إطار مفاهيمي لخدمات التأكيد يتم الرجوع إليه عند حدوث مشاكل في التطبيق العملي يشمل توصيف واضح وشامل للمفاهيم النظرية المرتبطة بكل أنواع خدمات التأكيد.
٢. أن يتم الاتفاق على تحديد المقاييس الملائمة لموضوع المهمة ،اذ أن هناك أكثر من مقاييس يمكن استخدامها لنوع واحد من خدمات التأكيد.
٣. أن يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين بدور مماثل للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في إصدار مجموعة معايير لكل نوع من أنواع خدمات التأكيد وبما يحقق الانتشار الأوسع لها في بيئة العمل.
٤. أن تبقى شهادة التأكيد غير محددة الشكل والصيغة تبعا لتنوع خدمات التأكيد، على أن تتلائم مع نوع الخدمة المقدمة مع الالتزام بأساسيات التقرير المتعارف عليها.
٥. ان مدى خدمات التأكيد يبقى محصورا بين التأكيد ال مطلق وعدم وجود التأكيد وذلك لكي يستوعب جميع أنواع الخدمات الجديدة التي قد تظهر مستقبلا".

المصادر

(١) المصادر باللغة العربية

(١-١) الوثائق الرسمية

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠٠٨)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة.
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠١١)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة.

(٢-١) الكتب

١. ابو شيخة، نادر أحمد، (٢٠٠٩)، الاستشارات الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
٢. التميمي، هادي، (٢٠٠٦)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
٣. جمعة، أحمد حلمي، (١٩٩٩)، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

٤. جمعة، أحمد حلمي، (٢٠٠٩)، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٥. جمعة، أحمد حلمي، (٢٠٠٩)، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثالث، دار صفاء للطبع والتوزيع، عمان، الأردن.
٦. دحدوح، حسين أحمد وحسين يوسف القاضي، (٢٠٠٩)، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن.
٧. الطائي، محمد عبد حسين والخفاجي، نعمة عباس خضير، (٢٠٠٩)، نظم المعلومات الإستراتيجية منظور الميزة الإستراتيجية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٨. لطفي، أمين السيد أحمد، (٢٠٠٥)، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
٩. لطفي، أمين السيد أحمد، (٢٠١٠)، لمحاسبة والمراجعة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
١٠. محسن، عبد الكريم، وصباح مجيد النجار، (٢٠٠٩)، إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
١١. محمود، رأفت سلامة و أحمد يوسف كلبونه وعمر محمد زريقات، (٢٠١٠)، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
١٢. المطيري، عبيد بن سعد، (٢٠٠٤)، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

(٣-١) الدوريات

١. الضابط، مدين إبراهيم، (٢٠١٠)، دورة في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والتحليل المالي والقوانين الضريبية في سورية، جمعية المحاسبين القانونيين، حلب، سورية.

(2) المصادر باللغة الانكليزية

(2-1) Dissertation Studies

1. Houtert, Van, (2010), Financial Reporting Quality and Non-Audit Services :Evidence From the Netherlands, Master Thesis, Maastrich University.
2. Heitmann, Soren and Annica Ohling, (2005), Audit of Future: An Analysis of the Impact of XBRL on Audit and Assurance, Master

Thesis , International Accounting , School of Business, Economics and Law ,Oteborg University .

(2-2) Books

1. Grawford, Michel A. , (2009),Attestation Gide, , CCH A Wolters Kluwer Business .
2. Hayes, Rick ,Roger Dassen , Arnold Schilder and Pillip Wallage , Principles Of Auditing An Introduction Standards On Auditing ,(2005), 2nd edition , New York , Pearson Education Limited.
3. Hooks, Karen L.,(2009),Auditing And Assurance Service : Understanding The Integrated Audit ,New York ,John Wiley & Sons .
4. Messier, William F. , Steven M Glover , and Douglas F. Prawitt ,(2006), Auditing & Assurance Services A systematic Approach , 4th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .
5. Robertson, Jack C. , Timothy J. Louwers , Auditing & Assurance Services ,(2002) , 10th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .
6. Whittington, O. Ray , and Kurt Pany ,(2007),Principle Of Auditing And Other Assurance Services , 15th edition , Boston , McGraw-Hill Irwin .
7. Arens, Alvin A., Randal J. Elder , and ,Mark S. Beasley, (2008), Auditing and Assurance Services an Integrated Approach, 11th edition, New York, Pearson education , International.
8. Boynton, William C. , Raymond N. Johnson and Walter G. Kell , (2001),Modern Auditing , 7th edition ,New York , John Wiley & Sons , Inc .
9. Smielawskas, Jack C. , Wally Robertson ,(2000), Auditing : An International Approach , 5th edition Student ,Canada ,Mc Graw-Hill Ryerson LTD.
10. Leslie, D ,(2000),Audit Methodologies Of Large Firms ,Stephen Austin & Sons LIT. Claxton Hill, UK .

(2-3) Periodic

1. Brackney ,Kennard S. & Glenn L. Helms ,(1996) ,"Practice Notes : A Survey of Attestation Practice " Auditing : Journal of Practice & Theory V:15 ,No.2.
2. Clyde ,Robert D., (1994), Accounting & Auditing : AICPA Strategic Planning Committee , Today's CPA V:20 ,No. 3.
3. Eilifsen, Aasmund, W. R. Knechel, & Ph. Wallage, (2000), External Assurance services and Strategic Business Risk: An International Field Study Accounting Horizns, 15(3) (September).
4. Hasan ,Mahreen, Steven Maijoor , Theodore J. Mock , Peter Roebuck , Roger Simnett and Ann Vanstraelen , (2005) ,The Different Types of

- Assurance Services and Levels of Assurance Provided , International Journal of Auditing, INT.J. 9.
5. IAASB, International Auditing And Assurance Standards Board,(2010),Limited Assurance ,IAASB Consultative Advisory Group , London ,England.
 6. Knechel, W. Robert ,(2001), Auditing Assurance & Risk ,2nd edition ,Ohio ,South-Western College Publishing.
 7. Reed ,Ronald O. & Thomas Buchman,(2001),Assurance Services: The Expansion of The CPAs Traditional Services In Local CPA Firms ,the journal of Applied Business ,volume 17,number 1.

(2-4): Internet

1. AICPA,(2010), Statement on Standards for Attestation Engagements:_, <http://www.aicpa.org>.
2. Eilifsen, Aasmund, W. Robert Knechel ,Philip Wallage & Bart van Praag,(2001),The Demand Attributes of Assurance Services and the Role of Independent Accountants : <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/204/essentials/p42.htm>.
3. Elliott ,Robert K. ,(1998),Accounting in the 21st century:<http://newman-baruch.cuny.edu/digital/sate/sate-1998/Elliott-98.htm>.
4. Elliott ,Robert K. and Don M. Pallais,(1997),Are You Ready for New Assurance Services ,Journal of Accountancy: <http://www.ifac.org>.
5. IFAC,(2008),Handbook of International Quality Control ,Auditing ,Review ,Other Assurance ,And Related Services Pronouncements ,Part 1, ,International Federation Of Accounting, <http://www.ifac.org>.
6. Madray, J. Russell ,(2011),Advanced Issues in Compilation , Review and Accounting Services , Texas , AICPA Publishing:www.cl4cra-gs-5000100-0411-0a.printmaster.pdf .
7. Rebele, James E. ,(No-Date),A Proposed Conceptual Framework for Assurance: aaahq.org/audit/midyear/03midyear/paper/cfnew.htm.
8. SSAE No.10,(2001),AT Section 601,Compliance Attestation <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AT-00601.pdf>
9. SSVS No.1 ,(2007), Valuation of a Business Ownership Interest , Security , or Intangible Asset : http://www.aicpa.org/interestAreas/forensicAndValuation/Resources/standards/Pages/AICPA_valuationstandardsandimplemenationToolkit.aspx.