I. تطور مهنة المحاسبة:

1. المحاسبة في العصور القديمة

تعود جذور المحاسبة إلى أكثر من 5000 عام، حيث ظهرت في الحضارات القديمة كأداة لتسجيل العمليات المالية والتجارية.

أ. الحضارة السومرية (حوالي 3000 ق.م)

- استخدمت المجتمعات السومرية في بلاد الرافدين أنظمة تسجيل مبكرة على ألواح طينية لتوثيق التجارة والضرائب.
- كانت المعاملات تسجل باستخدام رموز تصويرية تمثل البضائع والأعداد.

ب. الحضارة المصرية (حوالي 2000 ق.م)

- استخدم المصريون القدماء سجلات محاسبية لتوثيق الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمحاصيل والزراعة والبناء، مثل بناء الأهرامات.
- كان هناك إشراف صارم على الحسابات لضمان عدم التلاعب بالأموال الحكومية.

ج. الحضارة اليونانية والرومانية (500 ق.م – 500 م)

- في اليونان القديمة، كان التجار يستخدمون أنظمة محاسبية لمراقبة أعمالهم التجارية.
- في روما، تم تطوير نظام محاسبي متقدم للحكومة يُعرف باسم "**Adversaria**"، حيث تم تسجيل جميع النفقات والإيرادات الحكومية.

2. المحاسبة في العصور الوسطى (500 م – 1500 م)

مع ازدهار التجارة الأوروبية خلال العصور الوسطى، أصبحت الحاجة إلى تسجيل أكثر دقة للمعاملات المالية ملحة.

أ. تطوير أنظمة الحسابات التجارية

- بدأت المحاسبة تصبح أكثر تنظيمًا في المدن التجارية مثل البندقية وفلورنسا، حيث كان التجار يستخدمون دفاتر حسابات لتسجيل المبيعات والمشتريات.
- كانت عمليات القيد تتم بطريقة غير منظمة حتى ظهرت فكرة القيد المزدوج.

ب. اختراع القيد المزدوج (1494 م)

- يُعتبر لوكا باتشولي، عالم الرياضيات الإيطالي، الأب الروحي للمحاسبة الحديثة بعد أن نشر في كتابه **Summa de Arithmetica** مفهوم القيد المزدوج.
- اعتمد هذا النظام على تسجيل كل معاملة من جانبين: المدين والدائن، مما أدى إلى تحسين دقة الحسابات وتقليل الأخطاء.

3. المحاسبة في الثورة الصناعية (1750 م – 1900 م)

مع ظهور المصانع والتجارة الدولية، تغيرت متطلبات المحاسبة لتلبية احتياجات الأعمال الكبيرة.

أ. الحاجة إلى محاسبة التكاليف

- زادت أهمية حساب تكلفة الإنتاج لتحديد الأسعار والأرباح، مما أدى إلى تطوير محاسبة التكاليف، والتي تساعد في تحليل المصاريف الصناعية وتحديد نقاط الربح والخسارة.

ب. المحاسبة كوظيفة احترافية

- بدأت الشركات في تعيين محاسبين محترفين لضمان دقة السجلات المالية وحساب الأرباح والخسائر.
- تم تأسيس أولى الهيئات المحاسبية مثل معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (**ICAEW**) عام 1880.

4. المحاسبة في القرن العشرين (1900 – 2000 م)

شهد هذا القرن تطورًا هائلًا في المحاسبة، مع تحولها إلى علم مستقل ووضع معايير عالمية لضبط المهنة.

أ. ظهور معايير المحاسبة

– خلال الثلاثينيات، ظهرت الحاجة إلى وضع معايير محاسبية موحدة بعد أزمة الكساد العظيم في 1929، والتي كشفت عن ممارسات مالية غير دقيقة.
– تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (**FASB**) في الولايات المتحدة ومجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) عالميًا.

ب. إدخال التكنولوجيا في المحاسبة

– في الستينيات والسبعينيات، تم إدخال أجهزة الحاسوب في المحاسبة، مما جعل العمليات أسرع وأكثر دقة.
– ظهرت برامج المحاسبة مثل **Excel** و**QuickBooks**، والتي غيرت طريقة تسجيل وتحليل البيانات المالية.

ج. تطور المحاسبة الجنائية

– مع زيادة قضايا الاحتيال المالي، ظهرت المحاسبة الجنائية، والتي تركز على تحليل المعاملات المالية لكشف التلاعب والجرائم المالية.

5. المحاسبة في العصر الرقمي (2000 – الآن)

مع تطور التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي، أصبحت المحاسبة أكثر تقدمًا من أي وقت مضى.

أ. المحاسبة السحابية والبرمجيات المتقدمة

– تعتمد الشركات اليوم على البرمجيات السحابية مثل **Xero** و**SAP** و**Oracle**، التي تتيح تسجيل وتحليل البيانات المالية في الوقت الفعلي.

ب. الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضخمة

– أصبح الذكاء الاصطناعي أداة أساسية في المحاسبة، حيث يساعد في أتمتة العمليات المالية، والكشف عن الاحتيال، وتحليل البيانات بسرعة ودقة.

ج. تطبيق تقنية البلوك تشين

– تعمل تقنية البلوك تشين على تحسين الشفافية والمصداقية في المحاسبة من خلال إنشاء سجلات غير قابلة للتغيير للمعاملات المالية.

د. تطور القوانين والحوكمة المالية

– مع ازدياد التدقيق المالي والتنظيم الحكومي، أصبحت الشركات مطالبة بالامتثال لمعايير صارمة مثل معايير التقارير المالية الدولية (**IFRS**) وقانون ساربينز أوكسلي (**SOX**) في الولايات المتحدة.

6. مستقبل المحاسبة (2025 وما بعده)

المحاسبة في المستقبل ستعتمد على التقنيات الحديثة بشكل أكبر، وستتحول إلى دور استراتيجي في إدارة الأعمال.

أ. الأتمتة والذكاء الاصطناعي

– سيتم استبدال العديد من المهام الروتينية بأنظمة ذكية قادرة على التحليل الفوري للبيانات المالية.
– قد يقل الطلب على المحاسبين التقليديين، لكن سيزداد الطلب على المحاسبين التحليليين والاستراتيجيين.

ب. دور المحاسبين كمستشارين ماليين

– مع أتمتة العمليات المحاسبية، سيتحول دور المحاسب من مدقق حسابات إلى مستشار مالي يساعد الشركات في اتخاذ قرارات استراتيجية.

ج. تعزيز الأمن المالي ومكافحة الاحتيال

– مع تطور الجرائم المالية، سيصبح تدقيق البيانات ومكافحة الاحتيال من أهم مجالات المحاسبة.

II. تطور مهنة التدقيق:

ظهر التدقيق منذ العصور القديمة الأولى التي دعت الحاجة فيها إلى كتابة الحسابات، فهناك من السجلات والآثار ما يفيد بأن المصريين القدماء واليونان والرومان قد استخدموا جميعا وسائل بدائية في مراجعة أموال الدولة العامة، وفي محاسبة موظفي الدولة على الأموال العامة التي في حوزتهم، وبالتالي كان التدقيق في تلك الفترة يختص بتدقيق الحسابات الحوكمية.

وبحلول العصور الوسطى نشأت الحاجة إلى نظام علمي موحد للتنظيم المحاسبي كنتيجة لظهور عدد من العوامل أهمها الإزدهار الاقتصادي في تلك الفترة وإنشاء البنوك وظهور الأشخاص، وفب تلك الفترة نشات المحاسبة في صورتها الحديثة بعد صدور مؤلف **Paciolo** الذي يحوي شرحا لمفهوم القيد المزدوج، ونتيجة لذلك زادت أهمية التدقيق، وبدأ الكثيرون يدركون أهمية الخدمات التي يؤديها، فما أن جاء القرن الثالث عشر حتى كانت فوائد التدقيق المنتظم للحسابات قد عرفت في كل من إيطاليا وبريطانيا، ومع بداية القرن السابع عشر كان المدقق الممتهن قد برز إلى الوجود[i].

ومنذ تلك الفترة تسارع تطور مهنة التدقيق، حيث مر بجملة من التطورات تماشيا مع خصائص كل مرحلة اقتصادية، ولعل أهم المراحل التي مر بها التدقيق هي ما يلي:

1- الفترة حتى سنة 1844

أثناء تلك المرحلة الأولى المبكرة والأطول في تطورها اهتم التدقيق بشكل رئيسي بالحسابات العامة، وقد اوضحت أدلة الاثبات بشكل رئيسي في شكل علامات بارزة على اللوح والمباني أنه عبر 2000 سنة مضت تطلب من هؤلاء المسئولين عن الأموال العامة أن يمتثلوا بشكل دوري أمام المختصين الحكوميين لتقديم عرض شفوي عن حساباتهم، وبالمثل ففي أزمة القرون الوسطى في انجلترا كان المسئولين الحكوميين الرسميون يزور العزب والعقارات لفحص الحسابات للتأكد من أن الأموال المحصلة والمدفوعة نيابة عن التاج الملكي قد تم المحاسبة عنها على نحو صحيح.

وقبل الثورة الصناعيى التي بدأت في أواخر القرن الثامن عشر فإن التدقيق حظي بتطبيق تجاري قليل، لأن الأشخاص كانوا يديرون مشروعات صغيرة ولذلك لم يكن هناك حاجة لمديري الأعمال للقيام بتقارير إلى الملاك عن إدارتهم للموارد كما أنه ليس هناك حاجة لإخضاع تلك التقارير للتدقيق.

2- الفترة بين سنة 1844 حتى سنة 1920

تركز تطور التدقيق في هذه المرحلة في المملكة، وقد أوضحت تلك الفترة التي تلت الثورة الصناعية وجود تغيرات في البيئة الاجتماعية والاقتصادية، حيث شهدت بروز منشآت صناعية وتجارية على نطاق كبير وإحلال الأفراد من مجرد المشروعات الصغيرة المشتركة إلى شركات مساهمة تتسم بالاستمرارية، ونتيجة لهذه التغيرات التي شهدتها المملكة المتحدة تم إصدار قانون الشركات سنة 1844، وقد مكن هذا القانون الشركات من ان يتم تأسيسها والاعتراف بها رسميا بمجرد تسجيلها وجاء هذا المرسوم ليلغي المرسوم الملكي الذي كان ينص على الاعتراف بالشركات بأمر ملكي أو عن طريق البرلمان، وفي مقابل اكتساب الاعتراف كان يتعين على الشركات الالتزام بأن:

- يقدم مسيروا تلك الشركات بتقديم ميزانية عمومية سنوية إلى المساهمين يحددون فيها الحالة المالية للشركة.
- يتعين على مساهمي الشركة تعيين أحد المدققين ، وحيث يخول لذلك المدقق فحص سجلات الشركة خلال فترات معقولة أثناء السنة، وكان يتعين على المدقق إعداد تقرير يقدم إلى مساهمي الشركة حول رأيه في عدالة ومصداقية الميزانية العمومية، ولم يكن مطلوبا ان يكون المدقق مستقلا عن الشركة في تلك الفترة إلى ان جاء قانون الشركات لسنة 1955 الذي أكد على إلزامية إجراء عمليات التدقيق، كما فرض حتمية استقلال المدققين عن الشركة بالإضافة إلى وضع نموذج معياري لتقرير التدقيق.

3- الفترة بين سنة 1920 إلى 1960

أثناء تلك الفترة تحول مركز التطور الاقتصادي وتطور التدقيق من المملكة المتحدة إلى الولايات المتحدة الامريكية ، وقد تميزت هذه الفترة بالنمو المستمر للشركات وتطور أسواق الأوراق المالية المعقدة ومؤسسات التصنيف الائتماني وذلك لأغراض خدمة الاحتياجات المالية للمنشأة الاقتصادية المتزايدة، وفي السنوات التي تلت انهيار وول ستريت سنة 1929 وما نتج بسبب الكساد، فإن الاستثمار في منشآت الأعمال قد نما بشكل سريع، وقد أصبحت ملكية الشركات منتشرة بشكل مرتفع وقد نشأت مجموعة جديدة من المستثمرين الصغار، والملاحظة ان هذه الطائفة من المستثمرين كانوا أقل اهتماما بالإدارة مقابل اهتمامهم بالعائد السنوي الذي يمكن اكتسابه. في ظل هذه التطورات فإن مصلحة الملكية ووظائف إدارة الشركة أصبحت منفصلة بشكل متزايد، حيث تدريجيا تم تمرير إدارة ورقابة الشركات إلى مجموعة صغيرة من المديرين المؤهلين والمهنيين والذين يحصلون على مرتبات ومكافآتولا يكون لديهم غالبا أية أسهم مملوكة في الشركات التي يقومون بإدارتها.

وفي ظل هذه المتغيرات الجديدة أصبحت عملية مساءلة مدراء الشركات قد تم التوسع فيها من مجرد الاستخدام الأمين والمصرح به للأموال إلى المستخدم لتلك الأموال، وقد أصبح مديرو الشركات مسئولين عن توليد عائد معقول على الموارد المالية المخول إليهم إدارتها.

من هنا يمكن القول بأن المنشآت بدأت لعد بداية العشرينات في الاعتماد على رأس المال من جمهور المستثمرين والذي أخذ بصفة عامة شكل الأسهم المباعة إلى طرف ثالث لا يمارس وظيفة غدارية، وإزاء ذلك التطور في بيئة الأعمال بدأ هدف التدقيق يتحول من مجرد اكتشاف الغش إلى إبداء الرأي أو تحديد مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية.

وتماشيا مع ذلك أنشأت هيأة تداول الأوراق المالية كمنظمة حكومية سنة 1934، وكانت مهمتها الأساسية إصدار معايير فنية تحكم إعداد التقارير المالية للشركات التي تتداول أوراقها في الأسواق المالية، وقد نصت تعليمات الهيأة على ضرورة تدقيق القوائم المالية للشركات المملوكة ملكية عامة طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وقد شهدت هذه الفترة مجموعة من التطورات الهائلة في مجال التدقيق خاصة في اعتماد وتطوير أساليب المعاينة والتأكيد المتزايد على دليل إثبات التدقيق بالإضافة إلى اعتماد مراجعة قوائم الأرباح والخسائر وإصدار عشرة معاييرجائت كما يلي:

- المعايير العامة: وتتضمن
  - ✓ التأهيل العلمي والعملي
  - ✓ الاتجاه العقي الحيادي
  - ✓ العناية المهنية الواجبة
- معايير العمل الميداني: وتتضمن المعايير التالية:
  - ✓ الإشراف والتخطيط المناسب
  - ✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية
  - ✓ كفاية وصلاحية أدلة الإثبات
- معايير إعداد التقارير: وتضمنت المعايير التالية
  - ✓ إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها
  - ✓ ثبات تطبيق المبادئ
  - ✓ الافصاح المناسب

✓ التعبير عن إبداء الرأي

4- الفترة من سنة 1960 إلى سنة 1990

منذ عام 1960 استمر تزايد حجم الشركات سواء المحلية أو المتعددة الجنسيات، ونتيجة للتطورات التكنولوجية المساندة والسريعة أصبحت الشركات تمثل مصدر قوة هائلة وذات تأثير كبير في المجتمعات، وتماشيا مع ذلك شهدت مهنة التدقيق تطورات هائلة تمثلت أساسا في:

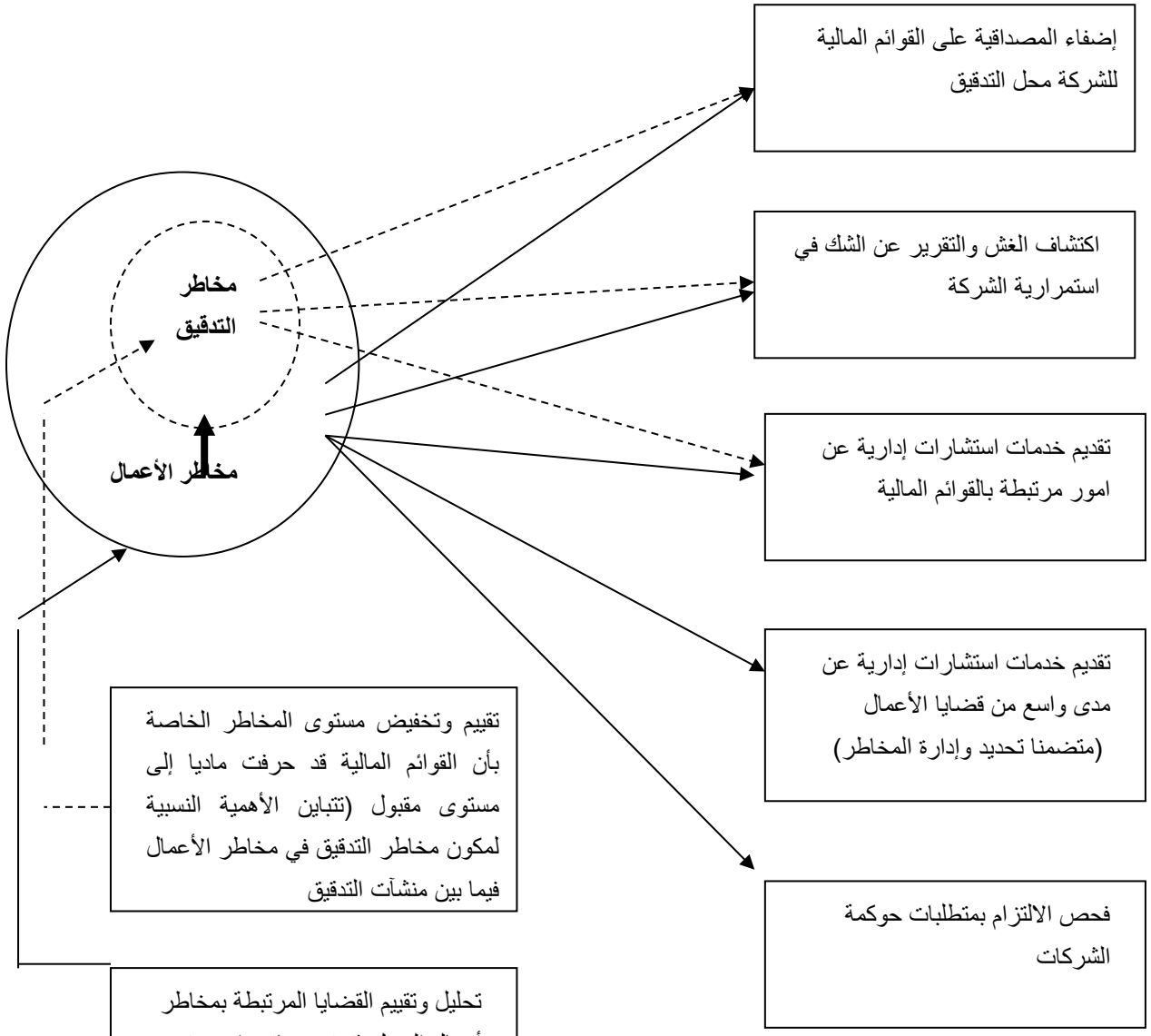
- التأكيد المتزايد على فحص أدلة الإثبات المشتق من مجموعة واسعة من المصادر سواءا الداخلية أو الخارجية للشركة محل لبتدقيق ويعتبر ذلك بمثابة استمرار للاتجاه المذكور في المراحل الاولى لتطور مهنة التدقيق.
- ظهور وزيادة الاعتماد الجوهري للحسابات الالكترونية سواء كاداة للتدقيق أو كعنصر يتعين إخضاعه لاختبارات عملية التدقيق في منشآت الاعمال
- تطور فكر التدقيق تأسيسا على المخاطر ففي الواقع أن تقييم احتمال مدى وجود تحريفات مادية متضمنة في القوائم المالية بالإضافة إلى تركيز مجهودات التدقيق على تلك المجالات المحددة التي من الأرجح أن تتضمن الاخطاء. يشير إلى اهمية ذلك المدخل المؤسس على مخاطر التدقيق والذي يعد أساسا لتخفيض مخاطر التدقيق. حيث أن تبني عملية تدقيق مؤسسة على المخاطر تؤدي إلى جعل المدققين يحتاجون أن يكتسبوا فهما شاملا لعملائهم (المنظمة، الموظفين الرئيسيين، السياسات والإجراءات...)وأعمالها وصناعتها، وهي تتضمن أيضا لنظم الرقابة الداخلية والمدى الذي يمكن الاعتماد عليها في منع تحريفات في البيانات المالية.

5- الفترة ممن سنة 1990 إلى سنة 2000

مع تزايد الشركات الضخمة وبصفة خاصة الكبيرة في حجمها فقد تزايدت بشكل كبير قوتها وتأثيرها الاجتماعي، نتيجة لحدوث كارثة انهيار سوق الأوراق المالية سنة 1987 بالإضافة إلى حدوث الاخفاقات المنشورة الاكثر حداثة فغن زوال أي شركة ضخمة كان له أثر معاكس على كثير من الأفراد والمجموعات والتنظيمات في المجتمع، واستجابة للفشل المعلن للعديد من الشركات الضخمة خلال هذه الفترة ووجود دلائل على سوء السلوك والإهمال أو التقصير عن طريق كبار الموظفين، فقد تعرضت مهنة التدقيق للانتقاد الشديد من طرف الكونجرس الأمريكي نتيجة اكتشاف حالات إخفاق مالي عند كثير من الشركات العامة. حتى ذلك أخذت مهنة المحاسبة العامة خطوة أخرى في التأكد من الجودة المرتفعة لخدمات التدقيق، حيث تبنت ولايات عديدة متطلبات تربط المحاسبين العموميين المعتمدين في تعليم مهني مستمر ينويا من أجل الاحتفاظ بتراخيصهم، وقد اخذت مهنة المحاسبة العامة

أيضا خطوة اختيارية عن طريق وضع ذلك البرنامج سوف تقدم منشأة المحاسبة العامة ممارستها للمحاسبة والتدقيق للفحص عن طريق نظراء مستقلين كل ثلاث سنوات.

وقد شهدت مهنة التدقيق خلال هذه الفترة تطوير مدخل مخاطر التدقيق الذي تم تمييزه خلال الفترة بين سنتي 1970 إلى 1980. حيث يقوم مدخل مخاطر الاعمال يقوم على فكرة وجود مدى مخاطر أعمال يعد ملائما لاداء عملية التدقيق، وقد أشار مؤيدوا هذا المدخل إلى أن كثيرا من مخاطر الأعمال إذا لم يتم الرقابة عليها سوف تؤثر بشكل مباشر على عدالة البيانات المالية الختامية. ويوضح الشكل الموالي الربط بين مخاطر المراجعة ومخاطر الأعمال



وبغض النظر عن المخاوف التي تم التعبير عنها بشأن مدخل في أهداف التدقيق منذ التسعينايت قد عزز من دور المدققين في ضمان المساءلة المحاسبية للشركات على نحو اكبر. وقد ميز

هذه المرحلة إصدار معايير فجوة التوقعات، فقد قام مجلس معايير المراجعة بإصدار سلسلة من عشرة معايير تدقيق جديدة سنة 1988 تتعلق بفجوة التوقعات المدركة من اجل جعل مسؤوليات المدقق اكثر توافقا مع توقعات المستثمر، كما تم إصدار معايير تصديق جديدة عندما يتطلب من المحاسبين المعتمدين إبداء حكمهم المهني المستقل عن التأكيدات الأخرى بخلاف تأكيدات القوائم المالية.

6- الفترة من سنة 2000 إلى يومنا هذا

لقد أصبحت منشآت التدقيق منشآت خدمية مهنية تقوم بتعيين مدى واسع من المهنيين المرتبطين بالاعمال والتي تبيع خدمات استشارية لعملائها، فخلال سنة 2000 زادت إيرادات الخدمات الاستشارية عن إيرادات خدمات التدقيق لكافة منشآت المحاسبة العامة الوطنية، وفي بعض الحالات زادت أتعاب الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق على حجم أتعاب التدقيق. وقد بدات هيأة تنظيم تداول الاوراق المالية والجمهور المستثمر في التساؤل عن كيف يمكن لمنشآت المحاسبة العامة أن تكون مستقلة عن قضايا التدقيق عندما تكون تلك المنشآت معتمدة تماما على الإيرادات من الخدمات الاستشارية، ولذلك تم إجراء سلسلة من إعادة تصوير قوائم الدخل للشركات العامة تتعلق بأزمة الثقة في عمل المدققين.

وفي سنة 2002 شهدت مهنة التدقيق أحداث جسيمة نتيجة إخفاقات تدقيق الشركات بل وتدهورها وإفلاسها. ولقد صدمت العديد من أحداث الاخفاقت المحاسبية المالية التي حدثت في شركات **World**, **Xerox**, **Enron**, **Kmart** مجتمع الاعمال بأسره، حيث اهتزت ثقة المستثمرين بشكل كبير في المهنة مما ترتب عليه هبوط أسعار أسهم كافة الشركات والصناعات, وتبعا لذلك وافق الكونجرس الامريكي في جوان 2002 على إصدار قانون باسم **Sarbanes-oxley** وهو يطبق بصفة أساسية على الشركات بهدف إحداث إصلاح محاسبي من أجل حماية المستثمر، ويتسم ذلك القانون بانه أكثر التشريعات جوهرية وارتباطا بتدقيق القوائم المالية للشركات من قانون الأوراق المالية لسنتي 1933 و 1934.

لقد ترتب على تدهور وإفلاس الشركات سابقة الذكر خلق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركة العامة والذي أعطي مسؤولية وضع معايير التدقيق وأخلاقيات المهنة واستقلاليتها بالإضافة إلى معايير رقابة الجودة لعمليات التدقيق.

كما أكد القسم 4040 من قانون سنة 2002 على ضرورة قيام المدققين بمراجعة تأكيدات الإدارة عن كفاية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي.

[i] – منصور حامد، عبد الله عبد السلام وآخرون، الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، بدون دار نشر، بدون سنة نشر