NTU Journal for Administrative and Human Sciences (2026) 6 (3) : **63-51**
DOI: https://doi.org/10.56286/gd7r9s70

IRAQI Academic Scientific Journals

JAHS NTU

P-ISSN: 2789-1240 E-ISSN:2789-1259
NTU Journal for Administrative and Human Sciences
Available online at: https://journals.ntu.edu.iq/index.php/NTU-JMS/index



The Extent of the Auditing Profession's Contribution to the Rationalization of Accounting Practices and Its Impact on Financial Reporting Quality

1st Asst. Lecturer Oras Jalo Hasan[1], 2nd Prof. Dr.Sinan Zuhair Mohammad[2],
1. Department of Accounting, College of Administration and Economics, Salahaddin University-Erbil,
oras.hasan@su.edu.krd
2. Department of Accounting, College of Administration and Economics, University of Mosul,
sanan_zuhair@uomosul.edu.iq

Article Informations

Received: 02-03- 2026
Accepted: 21-04-2026
Published online: 01-09-2026

Corresponding author:
Name: Oras Jalo Hasan
Affiliation : Department of Accounting, College of Administration and Economics, Salahaddin University-Erbil, Kurdistan Region, Iraq
Email: *oras.hasan@su.edu.krd*

Key Words:
Auditing profession,
Accounting practices,
Financial reporting quality,

A B S T R A C T

The auditing profession's objectives and procedures have historically evolved under multiple factors, notably its interaction with accounting practices to meet stakeholders' needs in financial reporting. This evolution has passed through three phases: natural development, regulatory legislation leading to internationalization, and politicization, shaped by economic, social, political, and technological changes.

Accounting practices have adapted accordingly. Findings from the survey of academics and practitioners reveal that auditing plays a pivotal role in guiding and improving accounting practices, with a strong and significant relationship between auditing practices and financial reporting quality. Auditing has thus moved beyond error detection to enhance transparency and credibility in financial information.

The study recommends balancing local regulation with international standards, particularly in developing economies, to prevent politically driven global influences from undermining the organization of auditing and accounting professions and threatening economic development.



©2026 NTU JOURNAL FOR ADMINISTRATIVE AND HUMAN SCIENCES, NORTHERN TECHNICAL UNIVERSITY.
THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE: **https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/**

مدى مساهمة مهنة التدقيق في ترشيد الممارسات المحاسبية وإنعكاسها على جودة الإبلاغ المالي

م .م. اوراس جلو حسن جلو
جامعة صلاح الدين – اربيل
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة
oras.hasan@su.edu.krd

أ. د. سنان زهير محمد جميل
جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة
sanan_zuhair@uomosul.edu.iq

المستخلص

إن أهداف وإجراءات مهنة التدقيق تأثرت تاريخياً بعدة عوامل أثرت وتؤثر في تغيرها وتطوريها، إلا إن أهم هذه العوامل رهَّن الممارسات المحاسبية تحقيقاً لغايات أصحاب المصالح في شكل الإبلاغ المحاسبي حتى وقتنا الحالي

إن أهداف وإجراءات مهنة التدقيق تأثرت تاريخياً بعدة عوامل أسهمت في تطورها وتغيرها، وأبرزها تحقيق غايات أصحاب المصالح والذي بدوره رهَّن الممارسات المحاسبية في شكل الإبلاغ المالي؛ إذ تطورت أهداف التدقيق عبر العصور استجابة لديناميكية بيئتها الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، ومستجدات التقنيات والاتصالات والمعلومات، والتي مرت بثلاث حقب: بدءاً من التطور الطبيعي، ومروراً بحقبة التشريعات الممهدة للتدويل، وصولاً إلى مرحلة التسييس، كما تغيرت وتطورت الممارسات المحاسبية لتواكب هذه الأهداف؛ إذ أظهرت الدراسة الاستطلاعية أن مهنة التدقيق لعبت دوراً محورياً في ترشيد وتطوير الممارسات المحاسبية بما يتوافق مع شروط ومتطلبات أصحاب المال في شكل الإبلاغ المحاسبي، وقد أكدت على وجود علاقة قوية ومعنوية بين ممارسات التدقيق وجودة الإبلاغ المالي، مؤكدة أن التدقيق لم يعد مقتصراً على كشف الأخطاء، بل أصبح أداة لتعزيز الشفافية والمصداقية في المعلومات المالية.

لذا أوصى البحث مقترح قد يحقق نوعاً من التوازن مع العولمة المسيسة، وهو عدم فصل التنظيم المحلي لمهنتي التدقيق والمحاسبة عن التدويل المسيس تحديداً في الدول النامية، إذ إن ذلك يعد جنوناً **يعزلها** عن العالم بما يجعل من تنظيم كلا المهنتين عملية عشوائية وفق فساد مستشري في كل مفاصلها ما يهدم اقتصادها النامي، فضلاً عن عدم التسليم الكامل وقبول التدويل التنظيمي لمهنتي الدقيق والمحاسبة، ففي ذلك "دس السم في العسل" بمعنى ظاهرياً توافق لكن ضمنياً تسييس، هكذا تسييس مبني وفق مصالح وبيئة رأسمالية أبتلع الاقتصاديات النامية وأسرها.

الكلمات المفتاحية: مهنة التدقيق، الممارسات المحاسبية، الإبلاغ المحاسبي.

المقدمة

قد يصعب التحديد بدقة نشأت مهنة التدقيق والمحاسبة لكن تاريخياً متجذران في الحضارات القديمة وهم نتاج ثقافات كافة الحضارات، إلا إن المؤكد هو إن ظهورهم إرتبط بفطرة الإنسان ميله إلى الإطمئنان عبر مراقبة الأحداث وتتبعها لضمان تنفيذها بشكل سليم والتحقق من دقتها؛ إذ إن العرب قديماً قَالُوا "العلم صيدٌ والكتابة قيدهُ.... قيد صُيُودك بالحبال الواثقة، فمن الحماقة أن تصيد غزالة ثم تتركها في البيداء بين الخلائق طالقة"، ففي مجال التدقيق والمحاسبة فإن **الحدث** المالي صيدٌ والكتابة تتجلى في **التوثيق المحاسبي** لضمان عدم فقدانها؛ إذ الحبال الواثقة تكمن في **تدقيق** هذه الصيود بغية التأكد من دقتها وموثوقيتها، وإن عدم تدقيقها يفقد موثوقية وأهمية التوثيق المحاسبي، مثل صيدٌ طلَق في البيداء، وعلى هذا الأساس نشأت الحاجة إلى التوثيق المحاسبي للمعاملات التجارية منذ القدم، ولضمان سلامتها وعدم التلاعب بها إستوجب تدقيقها بغية تنظيم الأعمال وحفظ الحقوق، وعبر الزمن مع تطور التجارة وزيادة عملياتها وتعقد معاملاتها أضحى التوثيق الدقيق هدف التدقيق وفق إجراءات تفصيلية، الأمر الذي فرض على التوثيق المحاسبي تطوير ممارسات تتوافق مع هدف الإبلاغ المالي كأحد شروط التدقيق، ومنذ تلك الحقبة وإلى يومنا الحالي فإن مهنة التدقيق تساهم وبشكل مؤثر في ترشيد الممارسات المحاسبية وتطويرها وبما ينعكس على جودة الإبلاغ المحاسبي.

المحور الأول
منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

لا يمكن استخدام مصطلح "العلاقة" لتحديد الإرتباط بين التدقيق والمحاسبة، فكلاهما مكملين لبعضهم البعض، كما لا يمكن فصلهما عن بعض إلا في حدود **حياد** رقابة التدقيق عن دقة وصحة الممارسات المحاسبية، وعليه تتحدد مشكلة البحث في صياغة تساؤل رئيس، وكما يلي:

تأريخياً منذ القدم وإلى يومنا الحالي، هل ساهمت مهنة التدقيق في تغيير وتطوير وترشيد الممارسات المحاسبية، وهل إنعكس ذلك على جودة الإبلاغ المحاسبي؟

ثانياً: أهمية البحث

تكمن اهمية البحث في تسليط الضوء على موضوع قلَّ ما تناولته الدراسات المحاسبية من خلال التحليل والتفسير والاستنتاج المنطقي بين متغيرات البحث، ألا وهي دراسة الأثر والتأثر لأهداف وإجراءات مهنة التدقيق على الممارسات المحاسبية وإنعكاس ذلك على الابلاغ المحاسبي.

ثالثاً: هدف البحث

يتجلى هدف البحث في التحليل والتفسير والاستنتاج المنطقي معززاً بدراسة استطلاعية لأهم عامل أثر تاريخياً على أهداف وإجراءات مهنة التدقيق والذي غيرها وطورها ويؤثر حتى وقتنا الحالي، والذي بدوره رهَّن الممارسات المحاسبية تحقيقاً لغايات أصحاب المصالح بما إنعكس على جودة الإبلاغ المحاسبي؛ إذ تطورت أهداف مهنة التدقيق وتغيرت على مر العصور إستجابةً لديناميكية بيئتها الاقتصادية، الإجتماعية، السياسية، ومستجدات التقنيات والاتصالات والمعلومات تحديداً بما يتعلق بخصائص أنشطتها وأعمالها الرئيسة، بدءاً من اكتشاف الغش والأخطاء وتحديد التعثر المالي، تلاها إبداء الرأي وتقديم الخدمات الاستشارية، وصولاً الى تقديم خدمات التأكيد

وضمان حوكمة جيدة للمؤسسات، فضلاً عن أداء التدقيق في ظل بيئة الأعمال الإلكترونية وتحديد مخاطر أعمال المؤسسات، ووفقاً لذلك فإن الممارسات المحاسبية تغيرت وتطورت إستجابةً للتوافق مع تلك الأهداف.

رابعاً: فرضية البحث

بالإستناد لمشكلة البحث المحددة وأهميتها وما افرزه ذلك من أهداف، تتحدد فرضية البحث، كما يلي:

ساهمت مهنة التدقيق منذ نشوءها وإلى يومنا الحالي في تغيير وترشيد الممارسات المحاسبية وطورتها على مر العصور، وقد إنعكس ذلك على جودة الإبلاغ المحاسبي بشكل متباين في كل حقبة.

خامساً: طرق جمع البيانات

تم اعتماد المنهج الوصفي من خلال مراجعة الأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث، والمتمثلة في الدراسات والبحوث والرسائل والأطاريح الجامعية، بغية دعم الجانب النظري والتحليلي للدراسة، وقد تم تعزيز ذلك عبر استبانة وُزعت على عينة من الأكاديميين والممارسين المهنيين، وذلك للتعرف على آرائهم حول دور مهنة التدقيق في ترشيد الممارسات المحاسبية وانعكاسها على جودة الإبلاغ المالي.

المحور الثاني

مدخل نظري (موجز) عن التدقيق والممارسات المحاسبية والإبلاغ المحاسبي

أولاً: تدقيق الحسابات

إن التدقيق يغطي دوراً مهماً في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي، ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضع الحقيقي للمؤسسة، والتأكيد على صحة ومصداقية المعلومات المقرر عنها من قبل المدقق باعتبارها أساساً لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات الاستثمار للأطراف الخارجية عن المؤسسة (طواهر، 2006)[1]؛ إذ إن التدقيق هو عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما، وحتى يتم التدقيق بكفاءة، يجب أن يعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد الهدف من هذه العملية والظروف التي تمارس فيها (توماس وهنكي، 1989، 26)، وقد عرف (Arens et al., 2023) التدقيق بأنه "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل" (Arens et al., 33, 2023)، وعليه فإن مزاعم الإدارة تكمن في **الإبلاغ المحاسبي** والذي يجب أن يستوفي الشروط المسبقة للتدقيق والتي تتمثل في **معلومات محاسبية** يجب توافرها بشكل كمي ووصفي يمكن التحقق منه، **ومعايير** تتحدد في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فضلاً عن نص قانوني كالضرائب، وبغية التحقق فيما إذا كانت هذه المعلومات محل التدقيق قد عُرضت طبقاً للمعايير من عدمهِ يجب جمع وتقييم حجم كافي من **الأدلة** التي تأخذ أشكالاً عديدة، وأن تتم عملية التدقيق من قبل مدقق **مؤهلاً** لفهم المعايير، **وكفناً** في تحديد حجم ونوع الأدلة، ويكون ذات اتجاه ذهني **مستقل**، بغية توصيل النتائج عن مدى التوافق بين المعايير والممارسات المحاسبية في شكل **تقرير** لمستخدمي المعلومات المحاسبية كمرحلة أخيرة من عملية التدقيق.

ثانياً: الممارسات المحاسبية

إن العديد من الدراسات السابقة اختلفت في طرح الممارسات المحاسبية، منها من ربطها بالمؤسسات المالية والمؤسسات الاقتصادية إلا إن جلهم ربطوا القياس بالإفصاح، وقد جاءت هذه التعاريف بغية إعطاء مفاهيم حول الممارسات المحاسبية، والتي عرفت بأنها طريقة روتينية يتم عبرها جمع وتسجيل الأنشطة المالية اليومية لكيان تجاري؛ إذ تشير الممارسات المحاسبية للمؤسسة إلى الطريقة التي يتم عبرها تنفيذ سياساتها المحاسبية والإلتزام بها على أساس روتيني، وعادةً ما يتم تنفيذ ذلك من قبل محاسب أو مدقق الحسابات أو فريق من المتخصصين في المحاسبة (حنان، 2005، 12)، وعليه فإن الممارسات المحاسبية تعد آلية روتينية يعتمدها (يلتزم) المحاسب للتفضيل بين بدائل من المبادئ، القواعد، والإجراءات المحاسبية بغية التوصل لقياس معترف به محاسبياً لتحقيق إبلاغ محاسبي مستهدف مرتبط بعنصر الالتزام، ما يعني ذلك وفق المفهوم المحاسبي، إن الاعتراف والقياس متلازمين للوصول لإبلاغ مشروط وفق متطلبات التدقيق.

ثالثاً: جودة الإبلاغ المحاسبي

تواجه عملية إعداد القوائم المالية صعوبة في عرض جميع المعلومات الجوهرية بشكل كامل، نظراً لاعتمادها على التقديرات المحاسبية والأحكام المهنية، فضلاً عن وجود قيود تتعلق بالتكلفة وعدم التأكد (Kieso et al., 2022, P42–45)، ولقد سعى المحاسبيين من الأكاديميين والمهنيين للعمل على تأصيل فكرة أن تحمل دوماً المعلومات المحاسبية قيماً مضافة مفيدة لمتخذي تلك القرارات.... وبغية المحافظة على هذا التوجه تسارعت الهيئات المحاسبية إلى وضع خصائص محددة يُلزم أن تتصف بها المعلومات المحاسبية (الحميد، 2009، 114)؛ إذ يرتأي مجلس معايير المحاسبة المالية بأن "الملائمة والمعولية تمثلان السمتين النوعيتين الرئيسيتين اللّتين تجعلان من المعلومات المحاسبية مفيدة لصنع القرار"، **فالملائمة** هي قدرة المعلومات على صنع الفرق في قرارات مستخدميها، أما **المعولية** فهي الخاصية التي تضمن خلو المعلومات بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وإنها تمثل ما تدعيه، ويرى المجلس بأن هناك تدرج في الخصائص إلى خصائص ثانوية (FASB, 2024, P39-34)، وبالتالي فإن الأهداف النوعية للمعلومات المحاسبية ترتبط بعوامل يختلف تأثير كل منها باختلاف مستخدمها في البيئة نفسها، فضلاً عن مستجدات اختلاف البيئة وتأثير ذلك على نوع الأهداف؛ إذ بتغير التمركز التجاري جغرافياً يؤدي إلى تغيير مركز تطوير التدقيق والمحاسبة بما يؤدي إلى تغيير أهداف، إجراءات، وممارسات كليهما.

المحور الثالث

مساهمة مهنة التدقيق في تغيير وترشيد الممارسات المحاسبية وانعكاسها على جودة الإبلاغ المالي وفق التطور التاريخي لمهنة التدقيق

[1] مقدمة الكتاب بدون رقم صفحة.

منذ بدء الأعمال التجارية نشأت مهنة المحاسبة كَلُغة معتمدة للتقرير عن نتائج أحداث مؤسساتها المالية وذلك إستجابةً لمتطلبات التدقيق كمهنة يقع على عاتقها مسؤولية التحقق من صحة ودقة هذا التقرير المالي رغم بدائية آلية التحقق، وهذا ما أكد عليه "الصحن" في إنه قد نشأت الحاجة إلى تدقيق عمل الآخرين منذ القدم، والتي كان يتم تنفيذها من قبل المالك نفسه عبر تقنيات بدائية في المراحل الأولية لتطور البشرية، من حيث قيد ومراقبة أعماله التجارية في ذات الوقت بسبب إتسام الأعمال التجارية آنذاك بالقلة وعدم إتساعها (الصحن وآخرون، 1989، 1)؛ إذ نشأت مهنة التدقيق كباقي المهن لتلبية **حاجات المجتمع**، وإن العلاقة والترابط وثيق بين مهنة التدقيق وبيئتها الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية، وعليه فإن تغير وتتطور مهنة التدقيق أمر متوقع استجابةً للتغيرات التي تحدث في هذه البيئة والتي تعلقت في ثلاث حقب رئيسة سنستعرض عبرها أثر ذلك على تغيير وترشيد الممارسات المحاسبية وإنعكاسه على جودة الإبلاغ المحاسبي، وكما يلي:

الحقبة الأولى: التطور الطبيعي لمهنة التدقيق

انطلقت حضارة الآشوريين والبابليين والسومريين حوالي 3500 ق.م بين نهري دجلة والفرات الخصيب، والتي إزدهر فيها النشاط الزراعي صاحبه بداية صناعات يدوية بسيطة أدت إلى ازدهار أنشطة التبادل التجاري بين مجتمعاتها آنذاك، وقد أصبحت بابل مركزاً أساسياً للتجارة تبعها سن تشريعات ونظم تحكم ذلك، فقضى قانون حمورابي حوالي 2300 ق.م أنه على البائع للدولة أن يقدم عرضه للمشترين **ممهوراً بختمه**.... كما إنه نشأت آنذاك مهنة جديدة تسمى **"الكتبة"** وهي مكافئة لمهنة المحاسبة (الحميد، 2009، 133-134)؛ إذ تغيرت المراكز الرئيسة لتطوير مهنة التدقيق بدءاً من المركز المبكر الأول والأطول المتجذر في ثقافات الحضارات والامبراطوريات القديمة، والتي تجسد اهتمامها الرئيس في الحسابات العامة عبر امتثال المسؤولين عن الأموال العامة بشكل دوري لتقديم عرض شفوي عن حساباتهم (لطفي، 2009، 87-89)، الأمر الذي من خلاله تم تاريخياً تحديد مصطلح (Audit) والمشتق من المصطلح اللاتيني (Audire) والتي تعني لغوياً **يستمع**، إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن نشأته جاءت نتيجة الحاجة الماسة للتدقيق بهدف **فرض الرقابة** من قبل رؤساء سواء القبائل والمجموعات، أو أصحاب المال والحكومات على من ينوب عنهم للقيام بعمليات التحصيل، الدفع، والاحتفاظ بالمخزون من المواد (طواهر وصديقي، 2003، 6-7)، ففي عصر الإمبراطوريات القديمة كانوا يتحققون من صحة الحسابات حول الإيرادات والمصروفات، وقد تلخصت أهداف التدقيق آنذاك بمقولة **"هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية"**؛ إذ كان الهدف الرئيس للتدقيق ينحصر في إكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنه (التميمي، 2006، 17)، فمنذ نشأت مهنة التدقيق فإن أهدافها تغيرت وتطورت على مر العصور إستجابةً لتغيرات بيئتها على الصعيد الاقتصادي، الاجتماعي، والسياسي تحديداً بما يتعلق بخصائص الأنشطة الرئيسة لمؤسسات الأعمال (لطفي، 2009، 88-89)، ومنذ تلك الحقبة وإلى يومنا هذا، فإن المحاسبة رافقت المسيرة الإنسانية في تطورها وارتقائها؛ إذ كانت دائماً تستجيب للبيئة وعواملها محل تواجدها، فتتأثر بها وتؤثر عليها، وعبر العديد من الوسائل، الأسباب، العوامل، والأهداف كانت تنتقل من بيئة إلى أخرى، وصولاً إلى ما هي عليه اليوم. (الججاوي، 2022، 15)

بالاعتماد على ما سبق، يرى الباحثان إن تغير وتطور أهداف وإجراءات التدقيق يمثل التدرج الطبيعي لتطور مهنة التدقيق مقابل الاسهام المتبادل في التدرج الطبيعي لتطور المحاسبة، وإن هذا التطور هو نتاج مشترك لكافة الحضارات والثقافات على مر العصور وحتى يومنا هذا، وبالتالي فإن مهنة التدقيق ساهمت بشكل مباشر في تطوير الممارسات المحاسبية وترشيدها والذي بدوره إنعكس على الإبلاغ المحاسبي؛ **إذ إن هذه المساهمة كانت متباينة في كل حقبة بحسب الهدف من التدقيق والإجراءات المتبعة لتحقيق ذلك**، ففي عصور الإمبراطوريات القديمة والعصور الوسطى كان الهدف الرئيس للتدقيق ينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش مع التركيز على تدقيق الحسابات العامة (الميزانية العمومية)، وبغية التوافق مع ذلك الهدف فإن الممارسات المحاسبية رغم بساطتها تركزت آنذاك على الدقة الحسابية في التسجيل بغية التطابق بين السجلات والحسابات العامة، كما تحددت بداية المساءلة المحاسبية في الاستخدام الأمين المرخص به للأموال والموجهة أي الإفصاح لأصحاب المال، أو المالك، أو الحكومة، أو المعبد الديني، وهذا ما يؤكد عليه (الشيرازي) في وصف وظيفة **المحاسب** آنذاك في إن "دور المحاسب هو دور الوكيل المالي (Steward)، ومهمة التنظيم المحاسبي هي استخدام وسائل **المراقبة الداخلية** التي تُمكن من المحافظة على الممتلكات وإخلاء مسؤولية الوكلاء (Stewardship) عن أدائهم في مواجهة موكليهم" (الشيرازي، 1990، 16)، وعليه لو تتبعنا بعمق تاريخ تلك الحقبة، لتبين لنا إن مساهمة التدقيق في تطوير الممارسات المحاسبية واضحة منذ القدم والتي كان يتم أدائها آنذاك وفق آلية مبسطة وبدائية سواء من قبل المحاسب نفسة أو من قبل طرف آخر بالاعتماد على حجم الصفقات المالية على صعيد القطاعين العام والخاص؛ إذ إن المبدأ الأساسي في وظيفة المحاسب آنذاك تمركزت حول رعاية الشؤون المالية للحكومة أو أصحاب المال، وإن تحقق هذا المبدأ من عدمهِ يرتبط بشرط "سلامة الممارسات" عبر عملية مقارنة دورية "تدقيق"، وهو خير دليل على نشوء المحاسبة والتدقيق معاً كخدمات متكاملة توفر معلومات مالية آنذاك سواء لأصحاب الأموال للاطمئنان عن نتائج جهودهم، أو للحكومة بغية تحقيق أغراض رقابية، فعلى **صعيد القطاع الخاص** يقول Hain[1] "إن مخطوطات Zenon Papyri المكتشفة في مصر عام 1915م والتي تعود إلى القرن الثالث قبل الميلاد، تحتوي أدلة على وجود نظام محاسبي متطور بشكل مذهل تم إستخدامه في اليونان منذ القرن الخامس قبل الميلاد، وانتشر أثناء انتعاش التجارة اليونانية بشكل تدريجي في الشرق الأوسط وشرق البحر الأبيض المتوسط، وقد احتوى هذا النظام على **أحكام** تتعلق بالمحاسبة على أساس المسؤولية، وسجلات لجميع المعاملات، وحسابات شخصية بالأجور المدفوعة للمستخدمين، وسجلات للمخزون، وسجلات بشراء وبيع الأصول والتخلص منها، بالإضافة لذلك، هناك أدلة على إن جميع هذه الحسابات كانت تخضع **للتدقيق**" (شرويدر وآخرون، 2006، 25)، أما على **صعيد القطاع الحكومي** يذكر Kam "أن الحكومة اليونانية في عهد الاغريق كانت تقوم بتوزيع الإيرادات التي تستلمها على الخزائن المختلفة، وكان الهيكل الإلهي المشهور مكاناً لخزن الموجودات الثمينة المقدسة، وكانت المحاسبة تقليدياً تتمثل بتثبيت الرصيد الأولي (أول المدة)، والمقبوضات والمدفوعات، والرصيد

[1] (Ph.D. Harold Peck Hain) باحث ومؤرخ متخصص في تأريخ المحاسبة، مؤلف كتاب (Accounting in Ptolemaic Egypt: The Zeno Papyri) نشر عام 1976 عبر دار النشر لجامعة ميشيغان، قدم من خلاله تحليلاً معمقاً لأنظمة المحاسبة التي كانت تُستخدم في تلك الحقبة.

النهائي (آخر المدة)، وكان هناك **جرداً** دورياً (سنوياً)، فضلاً عن إعداد كشوفات مالية لعرض مصادر الدخل والنفقات (Kam، 2000، 19).

عليه، وبالاعتماد على ما سبق، يمكننا استنتاج إن ذلك يعد تأكيد جازم على إن طريقة القيد المفرد هي أيضاً كانت امتداد لنظم محاسبية سالفة (الجانب المحاسبي الفني) استجابةً للمستجدات الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية ، ذات التأثير المتبادل جغرافياً في تلك الحقبة وصولاً لتطوير طريقة القيد المزدوج والتي سنتطرق إليها في الحقبة اللاحقة؛ إذ إن هكذا استجابة للممارسات المحاسبية (الوكيل المالي آنذاك) أمر طبيعي للوفاء بمتطلبات مستخدمي المعلومات المحاسبية (أصحاب الأموال أو الحكومة آنذاك) وفق شروط للتدقيق سالف الذكر (سلامة الممارسات)، بمعنى الاستجابة (كانت لشروط مسبقة) تحقق و/أو تتوافق مع هدف عملية التدقيق المحدد، بواسطة أسلوبين متبعين آنذاك: الفحص التفصيلي لقيد المعاملات المالية في الحسابات المخصصة (المقابلة والمطابقة)، فضلاً عن التركيز على الدقة الحسابية بغية تحديد مدى تطابق الحسابات مع الحسابات العامة (كشوفات المركز المالي)، وبالتالي فإن الممارسات المحاسبية كانت رهن لمتطلبات أصحاب الأموال أو الحكومات الذين يهدفون إلى المحافظة على أموالهم آنذاك من خلال الإفصاح عن كشوفات متطابقة في ظل **اقتصاد إقطاعي** سائد آنذاك؛ إذ يشير (Kam) "إنه خلال العصور الوسطى كان النشاط الاقتصادي قاسياً وصعباً بسبب طبيعة النظام الاقطاعي والذي كان جوهره زراعي وفق اكتفاء ذاتي ذات الفرص الضئيلة جداً للناس، وبالتالي فقد كان للروح الرأسمالية حظاً قليلاً لإنشاء الوحدات الاقتصادية، ولكن بعد انهيار نظام الاقطاعيات الذي بدأ في القرن الثاني عشر فقد وجدت الروحية الرأسمالية فرصة أكبر لكي تلعب دورها" (Kam، 2000، 24).

إذن نستنتج إنها شروط مسبقة للتدقيق **"عن سلامة الممارسات"** تتعلق باحتياجات مستخدميها **"سلامة ممتلكاتهم"** يتم الإطمئنان بأن **المحاسب الوكيل** يوفرها، عبر إجراءات تدقيق دورية للإبلاغ المحاسبي **"المركز المالي فقط"** تُحقق أهداف الرقابة وإخلاء المسئولية، وبالتالي فإن **الممارسات المحاسبية** وفق هدفها المحدد ارتبطت بأهداف التدقيق آنذاك؛ إذ إنها نُفذت وفق ممارسات مختلفة سواء تقليدية أو القيد المفرد، لكن وفق **شروط** مسبقة تحقق هدف رقابي أساسي لضمان سلامة عهدت المسؤولين او ممتلكات أصحاب المال، عبر إجراءات تحقيق رقابية تتمثل باستخراج نتائج الأعمال عبر معادلة مبسطة لإيجاد الفرق الدوري بين صافي أصول أول وأخر المدة، ما استوجب ذلك اعتماد **الأساس النقدي** للإفصاح عن مركزها المالي ليشتمل على **حسابات شخصية** وفق مفهوم أصحاب المشروع؛ إذ إن هكذا تصنيف للحسابات آنذاك بغض النظر عن المفهوم الذي كان يعتمد، يقودنا إلى إستنتاج آخر عن دور ومساهمة مهنة التدقيق، هو إن الأنظمة المحاسبية البدائية اعتمدت على أهم مرشد للممارسات المحاسبية ألا وهو **دليل الحسابات البدائي** وهو أفضل دليل على وجود عملية تدقيق بدائية **لإبلاغ مالي** مبسط، وبناءاً على ذلك فإن وجود عملية تدقيق للحسابات (بأي شكل وآلية كانت) تعد من أهم عناصر نظام **الرقابة الداخلي**، بمعنى إن متطلبات الإبلاغ المالي المبسط تطلبت رقابة داخلية كنظام مبسط كان مُعتمد بشكل أساسي آنذاك بغض النظر عن بدائية آلية عمله تضمن أغلب عناصر الرقابة الداخلية، وهذا ما أكدته وثائق Zenon Papyri سالفة الذكر، فبحسب Hain فإن Zenon كان مدير لمؤسسة ضخمة آنذاك تتفرع إلى عدد من الأقسام، تناط مسؤولية كل قسم إلى مشرف واجبه الأساسي إعداد كشفاً يومياً عن أنشطة قسمه، وإن أغلب تلك الوثائق كانت على شكل حسابات تتكون أساساً من قوائم يتم إعدادها على وفق ما يستلمه كل رئيس قسم من النقود وباقي الموجودات مثل الحيوانات، الملابس، والوقود (الإنسيابات والتدفقات)، والتي كان يتم تصنيفها وفق المفردات المتشابه لوحدها ضمن بنود/فقرات منفصلة والتي يتم تجميعها باستمرار، وقد كان يتم تلخيصها على أساس شهري، سنوي، ولكل ثلاث سنوات، فضلاً عن أحداث تغييرات على مستوى الأفراد، الإداريين، تشكيل وإيقاف الأقسام، وإجراء تحويرات في الإجراءات أو الطرق؛ إذ يستنتج Hain بأن هكذا قرارات كانت تستند إلى المحاسبة (Kam، 2000، 19)، **أي ممارسات محاسبية محددة وفق شروط التدقيق بغية تحقيق إبلاغ محاسبي محدد**.

الحقبة الثانية: تشريعات ذروة الروحية الرأسمالية وتمهيد التدويل

تعد هذه الفترة امتداد للتدرج الطبيعي لتطور التدقيق والمحاسبة تحديداً بعد انهيار النظم الاقطاعية الاقتصادية التي كانت سائدة في الحقبة السابقة؛ إذ بدأت بتطور العوامل الرئيسة: الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية، فضلاً عن مستجدات التطورات التقنية، ومع استمرار تسارع تطور هذه العوامل والتي بدورها أدت إلى تطور خصائص أنشطة المؤسسات التجارية ونظم المحاسبة والتدقيق في ظل الرأسمالية، أي **"الروحية الرأسمالية"** أحد الشروط التأريخية المسبقة للبرفسور لتلتون (Littleton's Antecedent) لظهور القيد المزدوج والتي وصفها Kam كما يلي: "إن الروحية الرأسمالية تجد تعبيراً لها من خلال الوحدات التجارية، ومع أن هذه الوحدات قد تعكس روحية أولئك الأفراد الذين يتمتعون بالسيطرة، ففي أي وقت من الأوقات، إلا أن الوحدات التجارية تقوم عادةً بصياغة سياساتها وأهدافها بنفسها، فبمجرد ما يتم تأسيس أو إنشاء وحدة تجارية فأنها تطور حياتها الخاصة بها وتسعى وراء مكانة أفضل في بيئتها" (Kam، 2000، 8)، ورغم احتفاظ الامبراطورية الرومانية بسجلات أكثر تفصيلاً لم يكن بمقدورهم تطوير أي نظام هيكلي للمحاسبة، ولم تكن هناك حاجة للاحتفاظ بسجلات دقيقة حتى قيام عصر النهضة حوالي 1300 – 1500م عندما كان الإيطاليون منشغلين في التجارة والتبادل (شرويدر وآخرون، 2006، 25)، فمن خلال التبادل التجاري **للومبارديون (Lombards)**[1] الذي ربط كافة المدن التجارية الأوربية والذين قدموا طريقتهم لحفظ السجلات على أساس القيد المزدوج، ومع تطور الجمهوريات التجارية الإيطالية تطورت **طريقة البندقية**، ومن الجدير بالذكر إن أول السجلات على أساس القيد المزدوج تعود إلى (Massari)[2] من جنوا عام 1340م (بلقاوي، 2009،

---

[1]) مجموعة من القبائل الجرمانية التي لعبت دوراً مهماً في تاريخ أوروبا خلال العصور القديمة المتأخرة والعصور الوسطى المبكرة، أسسوا مملكة اللومبارد، كانت واحدة من القوى الرئيسة في إيطاليا حتى القرن الثامن الميلادي، ترك اللومبارديون تأثيراً طويل الأمد على الثقافة الإيطالية، بما في ذلك اللغة، القوانين، والفنون؛ إذ لا تزال منطقة لومبارديا في شمال إيطاليا تحمل اسمهم، الرابط أدناه للمزيد من التفاصيل:

www.worldhistory.org

[2]) جيوفاني دي ماساري (Giovanni di Massari) هو شخصية تاريخية، غالباً ما يُشار إليه في سياق تأريخ المحاسبة كمثال مبكر على استخدام نظام القيد المزدوج في المحاسبة في مدينة جنوا بإيطاليا حوالي عام 1340م.

13)؛ إذ بعد النمو التجاري الذي حدث في المدن الإيطالية مثل جنوا، فلورنسا، وفينا ظهرت فيها الحاجة لمهنة التدقيق، لتصبح إيطاليا مركزاً لتطوير التدقيق الذي تجسدَ في تدقيق المعاملات المالية المسجلة في دفاتر السفن التجارية الخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار، فضلاً عن استخدام التدقيق في المؤسسات الحكومية من قبل حكومة مدينة بيزا Pisa عام 1394م (ابو سرعة، 2010، 4)، وقد استعار التجار الإيطاليون نظام الأرقام العربية وأسس الحساب وتمكنوا من تطوير نظام القيد المزدوج لإمساك الدفاتر والمعتمد حتى وقتنا الحالي، وفي عام 1494م تم شرح نظام القيد المزدوج ضمن أحد فصول كتاب للجبر مؤلف من قبل الراهب الإيطالي Fra Luca Pacioli والذي مكن مؤسسات الأعمال من الاحتفاظ بسجلات كاملة مكنتها من إعداد القوائم المالية، تلاها حوالي عام 1600م ظهر إلى الوجود قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الأرصدة بغية الحصول على معلومات بخصوص رأس المال، ما أدى إلى تأكيد بيانات الميزانية وتحسينها بمختلف الطرق مع اعتبار إن بيانات المصروفات والإيرادات عرضية غير أساسية (شرويدر وآخرون، 2006، 25-26).

وبالاعتماد على ما سبق، يرى الباحثان بأنه على الرغم من عدم التغير والتطور في أهداف التدقيق في **المركز الإيطالي** والتي اقتصرت آنذاك على اكتشاف الغش مع بقاء التركيز على الميزانية العمومية، إلا إن ظهور **طريقة البندقية** على أساس القيد المزدوج لمسك الدفاتر بحد ذاته قدم نظام محاسبي يتمتع بخاصية **الرقابة الذاتية** وفق جانبي المدين والدائن **تحكم** الممارسات المحاسبية لتسجيل وقيد الأحداث المالية؛ إذ إن توازن جانبي المدين والدائن وفق القيد المحاسبي للحدث المالي آنذاك حقق توازن مستمر أدى إلى ضمان سهولة التحقق من دقة السجلات المحاسبية، فعدم توازن الحسابات دليل على وجود أخطاء محاسبية سواء كانت سهواً أو عمداً، وبالتالي فإن وجود **إطار موحد** للحسابات المتوازنة يوفر دليل **تتبع** لعملية تدقيق بما يعزز من سهولة وسرعة التدقيق، وهو ما يشير إلى إن سبب عدم تغير أهداف التدقيق آنذاك يعزى لاعتماد قواعد تنظيم جديدة أكثر إتقاناً للإثبات المحاسبي تضمن الشروط المسبقة **"ضمان سلامة الممارسات"** يوفرها المحاسب الوكيل **"عبر القيد المزدوج"** وفق إجراءات تدقيق **"توازن الحسابات"** بما يتوافق مع أهداف أصحاب الأموال في شكل **الإبلاغ المحاسبي**، والتي اصبحت حتى يومنا هذا **منهجاً متماسكاً** وفق معادلة الميزانية، وهذا ما يؤكد عليه (الشيرازي) "بازدياد نطاق الأعمال والمعاملات التبادلية ظهرت الحاجة إلى نظام لضبط عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات فظهرت أهمية القيد المزدوج في القرنين الثالث عشر والرابع عشر، فقد وجد إن طريقة القيد المزدوج تفوق طريقة القيد المفرد كأساس لمسك الدفاتر والتي أصبح من خلالها لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية تشخيص الحسابات، وهي عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم عملية الإثبات في الحسابات تسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية"، وبالتدرج أصبحت قواعد القيد المزدوج تمثل منهجاً متماسكاً يعتمد على معادلتين رئيستين وكما يلي: (الشيرازي، 1990، 16-17)

1) أرصدة أول المدة (يضاف أو يطرح) التدفقات خلال المدة = أرصدة نهاية المدة.
2) حقوق الملكية = الأصول – الخصوم.

وعليه يمكن إستنتاج مفاده، إنه وفق المعادلة رقم (1) كان التركيز على استخراج أرصدة الحسابات **في نهاية الفترة المالية** بغية التحقق من الدقة الحسابية عبر توازن طرفي القيد المحاسبي **المدين والدائن**، وذلك تمهيداً للتحقق من المركز المالي للوصول إلى صافي حقوق الملكية في المعادلة رقم (2) بعد استبعاد الالتزامات على أثر بدء فصل الملكية عن الإدارة؛ إذ إن الممارسات المحاسبية وفق هاتين المعادلتين تحقق هدف التدقيق آنذاك لضمان دقة **الإبلاغ المحاسبي** المرتبط باحتياجات أصحاب الأموال للتأكد من سلامة رأس المال عبر التحقق من توازن الحسابات **لاكتشاف الأخطاء والغش ومدى قدرة المؤسسة في مواجهة التزاماتها من حيث الوفرة أو التعثر المالي**، فضلاً عن ذلك يمكن ملاحظة عدم وجود ما يشير إلى مفهوم تحليل الدخل والكلفة لتحديد مصادر صافي نتيجة النشاط التجاري من أرباح وخسائر بسبب عدم الحاجة إلى ذلك آنذاك (التفرقة بين مصادر الدخل من الأنشطة الرئيسة والثانوية)، ذلك لأن تحديد نتائج الأعمال "الكشوفات المالية" كانت تتحد في **نهاية المدة** وفق مقارنة الأرصدة بين أول المدة وأخرها نظراً لصغر ومحدودية العمليات التجارية آنذاك، وهو ما أكد عليه (أبو سرعة، 2010، 4) "لم يحدث تغير يذكر في أهداف التدقيق في الفترة من 1500م-1850م يميزها عن سابقتها والتي كانت مقتصرة آنذاك على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، إلا إنه حدث بعض التغيرات تمثلت في انفصال الملكية عن الإدارة ما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمدققين، فضلاً عن تبني بدائي لفكرة النظام المحاسبي بعد ظهور نظرية القيد المزدوج ما أوجد نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع آنذاك، رغم ذلك استمرت عملية التدقيق تنفذ بشكل تفصيلي".

تلا ذلك انتقال مركز التطوير إلى **المملكة المتحدة** في أوائل عهد الملكة فيكتوريا على اثر الثورة الصناعية عبر تشريع قانون الشركات والذي أحدث آنذاك سلسة من التغييرات الهامة، كان أهمها قانون الشركات لعام 1844م منح من خلاله تسهيلات للجمهور لتأسيس وتنظيم الشركات المساهمة والاعتراف بها رسمياً بمجرد تسجيلها، في حين كان يتم ذلك في الفترة التي سبقت هذا التشريع عبر إما مرسوم ملكي أو قانون برلماني خاص؛ إذ لم يجيز القانون آنذاك بالمسؤولية المحدودة (Maltby, 1989, P11)، وقد اشترط التزام الشركات المسجلة بلوائح محددة كتقديم ميزانية عمومية سنوية عن حالة الشركة المالية للمساهمين من قبل المدير العام، بالإضافة إلى تعيين أحد المساهمين كمدقق من قبل زملائه الأعضاء مخول بفحص سجلات الشركة للتقرير عن رأيه فيما إذا كانت الميزانية العمومية تقدم صورة كاملة وعادلة عن وضع الشركة من عدمهِ (لطفي، 2009، 93-94)، وفي عام 1855 حدث التغير المهم عبر تعديل القانون السابق والذي اجيزَ من خلاله قانون المسؤولية المحدودة للشركات بالتسجيل وفق **مسؤولية محدودة**، وفي عام 1856م ألغى قانون الشركات المساهمة متطلبات المحاسبة والتدقيق الإلزامية لعام 1844م، فضلاً عن إلغاء الأحكام التفصيلية المتعلقة بالتسجيل والذي أجازَ آنذاك بتأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة من قبل سبعة شركاء، تلاه قانون عام 1862م والذي لم يدخل أي تعديلات جوهرية غير إنه دمج قانون عام 1856م مع أحكام أخرى متعلقة بالأعمال المصرفية؛ إذ ظل قانون الشركات في المملكة المتحدة دون أي تغيير جوهري فيما يخص الإبلاغ المحاسبي حتى صدور قانون الشركات لعام 1900م والذي من خلاله اشترط نشر الميزانية العمومية المدققة في الجرائد الرسمية (Maltby, 1989, P11)، ليأتي الحدث الأهم والعلامة البارزة في تأريخ تدقيق الشركات ألا وهو قانون الشركات لعام 1955م؛ إذ من خلاله تم إقرار التدقيق الإلزامي وفرض حتمية استقلال المدقق عن إدارة الشركة بخلاف القوانين السابقة التي كانت تجيز تعيين أحد الأعضاء المساهمين كمدقق يتم اختياره من قبل زملائه الأعضاء، فضلاً عن ذلك فقد وضع القانون الأخير نموذج معياري لتقرير التدقيق، ورغم أحكام التدقيق في ظل هذا القانون إلا أن مازال غير مطلوب أن يكون المحاسب مؤهلاً (لطفي، 2009، 93-94)،

وقد رافق ذلك تشكيل أول منظمة مهنية للمحاسبين في المملكة المتحدة عام 1853م باسم جمعية المحاسبين في أدنبرة، تلاها تأسيس عدة منظمات مهنية محلية في كل من أمريكا الشمالية وكندا، وفي ضوء زيادة أعداد الممارسين من المحاسبين والمدققين الغير مؤهلين تقرر عام 1880م دمج خمس منظمات قائمة تحت مسمى معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز، تلاه عام 1886م تأسيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العاميين وعلى أثره اصبحت نيويورك أول ولاية تصدر قانوناً تشترط فيه إصدار شهادة المحاسب القانوني العام (CPA) (Kam, 2000، 42-43).

ومن خلال هذا الموجز للتسلسل الزمني لأهم التغيرات في قانون الشركات الذي صدر في المملكة المتحدة أزاء الثورة الصناعية، يتبين لنا دور التشريع الحكومي في مجال الشركات المساهمة بغية تنظيمها والذي بدوره إنعكس على تغير وتطور أهداف وإجراءات التدقيق للفترة مابين 1844-1955م **للتمهيد إلى التدويل ومن ثم التسييس**، فنجد الدور الأبرز للتشريعات يقع في عهد الملكة فيكتوريا (1837-1901م) فمنذ بداية التشريعات عام 1844م تم التركيز على تسهيلات تتعلق في الاعتراف بتأسيس الشركات المساهمة بمجرد تسجيلها بخلاف المتطلبات الصارمة لقوانين الفترة التي سبقتها، مع خضوعها للوائح محددة بخصوص التقرير عن مركزها المالي يدقق من قبل أحد المساهمين والمنتخب من قبل زملائه، كما لم **تجيز** حينها بالمسؤولية المحدودة لشركات المساهمة وبعد عقد من ذلك أجازت المسؤولية المحدودة عبر تعديل قانوني، تلاها إلغاء متطلبات المساءلة للتدقيق والمحاسبة فضلاً عن غياب تشريع واضح فيما يتعلق بالإبلاغ المحاسبي؛ إذ إن هكذا تشريعات آنذاك في ظل الثورة الصناعية أدت إلى التراخي في تنظيم عمل الشركات وهكذا تراخي امتد أثره إلى ممارسات التدقيق والمحاسبة وقد أربكهما في فترة وقلصها في أخرى؛ إذ في ظل **المسؤولية اللامحدودة** لشروط مبسطة لتأسيس الشركات فإن هدف التدقيق والممارسات المحاسبية ذهبت بإتجاه متشعب ومعقد أربك تحقيق أهداف الإبلاغ المحاسبي، أما في ظل **المسؤولية المحدودة** فإن ذلك حدَّ وقلص من أهداف وإجراءات كليهما في ظل تدقيق حُكم آنذاك بغياب الموضوعية والاستقلالية؛ إذ في كلا الحالتين أثر ذلك على جودة الإبلاغ المحاسبي مما جعله غير منتظم وفق ممارسات متباينة، وبعد تشريع قانون عام 1900م كبداية للتغيير باتجاه فرض الرقابة على المؤسسات من خلال إلزامها بنشر ميزانيتها العمومية المدققة في الجرائد الرسمية، جاء الحدث الأبرز عبر تشريع قانون عام 1955م والذي من خلاله أصبح التدقيق **إلزامي** مع فرض حتمية **استقلال** المدقق معتمداً على نموذج **معياري** لإعداد تقريره لبيان رأيه في مدى تعبير الميزانية العمومية "الإبلاغ المحاسبي" عن وضع المؤسسة، ورغم هذه الأحكام فإن عملية الفحص والتدقيق والتي تتطلب قدراً من **الحكم الشخصي** للإبلاغ المحاسبي لم تمتاز بدرجة من **الملاءمة والمقبولية** آنذاك في ظل عدم توافر **التأهيل** للشخص المكلف بمهام تدقيق الميزانية العمومية؛ إذ يشتمل التأهيل على عنصرين متلازمين هما **التعليم والخبرة** وبدون توافر كليهما معاً افتقدت عملية التدقيق آنذاك للفهم الكافي للمبادئ المحاسبية **كأساس ومعيار** يعتمد عليه في عملية الحكم على صدق وعدالة الميزانية العمومية، ما أدى إلى ضعف الممارسات المحاسبية والذي إنعكس سلباً على موثوقية الإبلاغ المحاسبي.

واستكمالاً لما سبق، فإن ما أنتجته التطورات منذ حقبة تمركز إيطاليا كقاعدة تجارية للعالم وصولاً إلى **المملكة المتحدة** وثورتها الصناعية، نتج عن ذلك مؤسسات متطورة على مختلف الأصعدة سواء التجارية، الصناعية، المالية، الخدمية وغيرها الكثير، كمؤسسات ذات طبيعة عمليات مستمرة كبديل لصفقات منفصلة، هكذا تحول انعكس على طبيعة رأس المال المستثمر والذي **اوجد الحاجة من خارج المؤسسة** إلى **تقارير دورية** تحتوي على معلومات مالية عن **استمرارية** رأس المال المستثمر بطرق مختلفة، أي هدف التحقق من الإبلاغ المحاسبي، وبالتالي فإن **الاستمرارية والدورية** ترسخت وفرضت على المحاسبة تطوير الممارسات المحاسبية وتقاريرها المالية لتتوافق مع ذلك؛ إذ إن تطور احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل استثمار مشترك لرأس المال على شكل مساهمات **"شركات مساهمة"** والذي بدوره إنعكس على التفرقة ما بين رأس المال **المستثمر** وبين العائد أي **الدخل**، وقد تتطلب ذلك تخصيص حسابات جديدة وفق العمليات المالية ترشد الممارسات المحاسبية لقياس أفضل للدخل وللتفرقة ما بين الأرباح والخسائر الناتجة من الأنشطة الرئيسة أو العرضية، والذي أدى بدوره إلى البحث عن أساس بديل **للأساس النقدي** المعتمد آنذاك يمكن من خلاله توفير تقارير دورية تحتوى على معلومات محاسبية أفضل عن رأس المال المستثمر، وعليه وجدت الممارسات المحاسبية إن **أساس الاستحقاق** هو الأفضل لتوفير مؤشرات إبلاغ محاسبي أدق عن أداء المؤسسات في تحقيق الأرباح لأصحاب الأموال من المستثمرين، وهو ما أكده (بلقاوي) "ففي أعقاب الثورة الصناعية حصلت المحاسبة على مكانة أفضل؛ إذ اتسمت هذه الفترة بالحاجة إلى محاسبة الكلفة والتعويل على مفاهيم الاستمرارية، الدورية، والاستحقاق، فضلاً عن ذلك، فإن طرق معالجة الأصول الثابتة حققت ظهوراً في القرن الثامن عشر" (بلقاوي، 2009، 17)، وهذا يمكن مناقشته وتحليله عبر ما تطرق إليه (الشيرازي) "اتضحت أهمية قائمة الدخل كنتيجة لتشعب الأعمال ورغبة أصحاب الأموال لتحديد مدى تحقيق المؤسسة لأهدافهم، أصبح من الضروري إضافة الحسابات الأسمية كمجموعة ثالثة من الحسابات، ومن هنا تعرضت **نظرية تشخيص الأموال** إلى انتقادات واسعة أثبت عجزها في استيعاب الكثير من المعاملات الايرادية والتي استبدلت **بنظرية العمليات** في نهاية القرن التاسع عشر، ومن ناحية أخرى اتضح للمحاسب أن الاهتمام بقياس مدى نجاح المؤسسة يتطلب استخدام **أساس الاستحقاق** الذي يوفر مؤشرات أفضل عن قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح لأصحاب رأس المال"؛ إذ إن معادلة الميزانية بعد إضافة الحسابات الإسمية أصبحت كما يلي (الشيرازي، 1990، 18-19):

1) (الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات + رأس المال)

كما إن معادلة الميزانية بشكلها الأخير يمكن أن تفسر لنا أيضاً التغير في عناصر المركز المالي وكما يلي:

2) Δ الأصول = Δ الخصوم + Δ رأس المال

ومن خلال تحليل شكل **الإبلاغ المحاسبي** في معادلة الميزانية يمكننا ملاحظة إن التغير في جوانب معادلة الميزانية مقارنةً مع معادلة الميزانية سالفة الذكر تقتصر على عناصر المعادلة **والمدة التي تشملها**؛ إذ إن إضافة حساب **المصروفات** ضمن جانب الأصول ذات الطبيعة المدينة يقابله إضافة حساب **الإيرادات** ضمن جانب رأس المال ذات الطبيعة الدائنة وفق المعادلة رقم (1) يمثل **توسع** في الإبلاغ المحاسبي ليتضمن حساب الدخل ومكوناته، بمعنى الحاجة الملحة لإتباع **مبدأ المقابلة المحاسبي**، وعليه فإن تحليل جانبي معادلة الميزانية الموسعة نجد بأن الأصول مع المصروفات يمثل جانب **المستخدم** من الموارد، يقابله جانب يتكون من الخصوم، الإيرادات،

ورأس المال يمثل **مصادر** لتمويل الموارد المستخدمة من الأصول والمصروفات خلال فترة زمنية ألا وهي **الفترة المحاسبية** وليس فقط نهاية الفترة، فإن ذلك مؤشر على إمكانية تحليل للتغيرات الحاصلة على عناصر قائمة الدخل خلال الفترة المالية وصولاً للمعادلة رقم (2) والتي يمكن من خلالها فهم العلاقة بين عناصر معادلة الميزانية، وعليه فإن ذلك يوصلنا إلى استنتاج مفاده، إن هكذا تحليل للعلاقة بين عناصر معادلة الميزانية الموسع وأثرها على بعضها البعض خلال الفترة المحاسبية يؤدي إلى تحقيق **هدفين** يعززا من موثوقية وشفافية الإبلاغ المحاسبي: **الأول** ضمان **التحقق الوجودي** من عناصر جانبي معادلة الميزانية: الأصول، المصروفات، الالتزامات، الإيرادات، ورأس المال ما يحقق التأكد من توازن جانبي المعادلة ودقة الممارسات المحاسبية أي مزاعم الإدارة، **والثاني** توفير معلومات مالية **موثوقة** عن قدرة استمرارية المؤسسة في توليد مصادرها لتغطية مواردها؛ إذ إن ذلك يحقق أهداف التدقيق بما يتفق مع ترشيد القرارات الاستثمارية **لفئة موسعة** من مستخدمي المعلومات المحاسبية والتي تضمنت جمهور من حملة الأسهم، الدائنون، والمستثمرون بشكل عام؛ إذ إن تحقيق هذه الأهداف في ظل مستجدات الثورة الصناعية عزز الحاجة إلى تطوير محاسبة الكلفة وظهور طرق اندثار الأصول في القرن التاسع عشر كاستجابة لمتطلبات التدقيق، وهو ما أشار إليه (D. R. Scott) في كتابه عن تطوير المصنع بعد الثورة الصناعية "مع ظهور العمليات الإنتاجية على نطاق واسع..... فقد ظهرت الحاجة لوضع تأكيد أكبر على استخدام السجلات المحاسبية **كوسيلة للرقابة الإدارية** على المشروع التجاري..... إن ظهور محاسبة **الكلفة** في الصناعة... هو مثال واحد عن ذلك" (بلقاوي، 2009، 18)، ليتحول اهتمام المحاسبة والتدقيق من تطوير ممارسات **لمواجهة** حالات الغش والتلاعب والتزوير إلى **بناء** الجانب النظري والفكري للمحاسبة والتدقيق بغية مواجهة تلك المخالفات والتي تكرست في ظهور المفهوم الاقتصادي للمحافظة على **رأس المال** في المملكة المتحدة والذي تطور في الولايات المتحدة متبلوراً في المحافظة على **القدرة الإنتاجية** للمؤسسة وصولاً لمفهوم المحافظة على **رأس المال الحقيقي**، فهذا دليل قاطع على استمرار مساهمة التدقيق في بناء الجانب النظري للمحاسبة، وهو ما يؤكد عليه (شرويدر) "إن مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي يعد توسيعاً للمفهوم الاقتصادي للدخل، ويرى **شرويدر** أنه لا يمكن أن تكون هناك زيادة في الثروة إلا إذا كان حامل السهم أو الشركة في حال أفضل في نهاية الفترة مما كان عليه في بدايتها" (شرويدر وآخرون، 2006، 28).

الحقبة الثالثة: التسييس والمسؤولية المحدودة للتدقيق

تمثلت هذه الحقبة في التطورات المتسارعة المستمرة إلى يومنا الحالي للعوامل الرئيسة: الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، ومستجدات التقنيات والاتصالات والمعلومات، عبر انتقال **مركز تطوير التدقيق** من المملكة المتحدة وتمركزه في **الولايات المتحدة الأمريكية** والتي أحدثت نقلة نوعية في أهداف وإجراءات التدقيق بشكل كبير لازالت تتطور بغية مواكبة مستجدات تلك العوامل الرئيسة، أهمها تأثيراً **العامل السياسي**، وصولاً إلى أهداف متقدمة للتدقيق من حيث الاستخدام المربح للأموال، المسؤليات الاجتماعية، وحوكمة المؤسسات عبر إبلاغ محاسبي موجه لكافة أصحاب المصالح في المجتمع بشكل عام سواء حملة الأسهم، المقرضين، الدائنين، العاملين، الموردين، العملاء، والحكومة، ما أثر على إهداف وممارسات المحاسبة؛ إذ تفرعت منها عدت تخصصات لمواجهة مستجدات أهداف التدقيق المرتبطة **باحتياجات** مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما أكده (شرويدر) "وصلت الثورة الصناعية إلى الولايات المتحدة الأمريكية في السنوات الأخيرة من القرن التاسع عشر، جاءت معها الحاجة لإجراءات ومعايير محاسبية أكثر **رسمية**، وما خلفته شركات السكك الحديدية من الحاجة إلى صناعات مساعدة أدى ذلك إلى زيادة الطلب على أسهم الشركات وزيادة الحاجة إلى محاسبيين أكفاء ومدربين جيداً، وكان الفصل بين الإدارة والملكية قد أضحى واضحاً ومتميزاً، وبسبب عدم وجود جهة رسمية منظمة أو معايير محددة للتأهيل كان بمقدور أي شخص الإدعاء بأنه محاسب (شرويدر وآخرون، 2006، 26-27).

وفي بداية القرن العشرين أصبح المدققين يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية ما أدى إلى الاعتراف لأول مرة بالتدقيق الاختباري باستخدام **العينات الحكمية** فأصبحت عملية التدقيق أقل تفصيلاً، وتركزت أهداف التدقيق على اكتشاف الغش والأخطاء، اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية، فضلاً عن كشف الأخطاء في **تطبيق** المبادئ المحاسبية (أبو سرعة، 2010، 5)؛ إذ إن بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية تحددت أهدافها بالمحافظة على النقدية عبر قواعد بغية حمايتها من الغش والاختلاس، ثم تطورت أهدافها لتشمل بالإضافة لما سبق حماية الأصول الأخرى وضمان الدقة الحسابية في الدفاتر، ففي ظل سيادة المنافسة الحرة كانت تلك الأهداف كافية آنذاك (القاضي وآخرون، 2008، 64)، رافق ذلك انعقاد المؤتمر الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة عام 1904م كدليل للتطوير المبدئي المنظم لمهنة المحاسبة والذي انبثق عنه تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين والتي أعيدة تنظيمها عام 1916م تحت مسمى معهد المحاسبين الأمريكي (AIA)، لكن عقب الحرب العالمية الأولى عندما أعزيَ سبب نجاح الحرب لبراعة مشروعات الأعمال الأمريكية تغير موقف جمهور المستثمرين آنذاك تجاه مشروعات الأعمال على اعتبار إن تلك المشروعات أعيد إصلاحها، ما ولد ذلك شعور لدى جمهور المستثمرين بأنه لم تعد هناك ضرورة للرقابة الخارجية بما أدى إلى **تغير دور المحاسبين** من حماية الطرف الثالث إلى حماية مصالح المشروعات، والذي بدوره سمح بقدر من المرونة في القوائم المالية بسبب اعتماد مبادئ محاسبية تتوافق مع رغبة الإدارة وهو أحد أسباب انهيار أسواق الأسهم عام 1929م والتي أعقبها الكساد الكبير، وعلى الرغم من الترحيب بملخص تقرير جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1935م "قائمة مبدئية بمبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية للشركات"، إلا إن الحكومة الفدرالية أصدرت تشريع قانوني تطلب من المدققين ترخيص حكومي عبر اجتياز أمتحان مهني كنتيجة **للسمة الرقابية** التي سادت آنذاك الولايات المتحدة عقب الكساد الكبير (شرويدر وآخرون، 2006، 28-29)، وعلى أثر الدعوى القضائية المعروفة بـ (Mckesson & Robbins) في عام 1939م في الولايات المتحدة شهد آنذاك شبه إجماع على إنه ليس الغرض الرئيس من التدقيق هو اكتشاف الخطأ والغش، بل إن اكتشاف هكذا حالات تقع ضمن مسؤولية الإدارة؛ إذ إن **تقرير المدقق المستقل والمحايد** فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي هو **الغرض** الرئيس من التدقيق (عسيري وشهيرة، 2020، 10)، وقد تم التأكيد على هذا المبدأ من قبل الجمعيات المهنية العالمية مثل: ACCA الجارترد البريطانية والـ AICPA الأمريكية.

وعليه فإنه من المنطق جداً أن يواكب التدقيق كمهنة لمستجدات متطلبات المجتمع في ظل **الملكية الغائبة** التي أفرزتها الثورة الصناعية في المملكة المتحدة وظهور مفاهيم اقتصادية جديدة وتطورات تقنية وانتقالها إلى الولايات المتحدة زادت متطلبات **وشروط** مستخدمي المعلومات المحاسبية، ما أدى إلى زيادة **عبء** عملية التدقيق على ممارسيها في تنفيذ تدقيق **تفصيلي** لكم هائل من العمليات

المالية وفق ممارسات محاسبية تنفذ من قبل محاسبيين ومدققين غير مؤهلين آنذاك، برزت حقيقة لا مفر منها ألا وهي مسؤولية الإدارة **"الوكيل"** تجاه إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، أي دور **الوكيل** في المحافظة على العهدة وإن ذلك ليس من ضمن مسؤوليات ومهام المدقق **كمحقق**؛ إذ إن ظهور حاجة الإدارة للرقابة الداخلية أفرزه **المدقق** عندما اكتشف دوره الحقيقي في تلك الحقبة وفق ظروف محددة وهو **شرط تأريخي مسبق لوجود مهنة التدقيق**، أحد الشروط الذي تطلب وجود نظم محاسبية على مر الحقب التاريخية، وخير دليل على ذلك **مبدأ استقلالية المدقق** كنتاج طبيعي لفصل الملكية عن الإدارة لتعزز الثقة ما بين الإدارة والمستثمرين وغيرهم من الأطراف المستفيدة، ما أسس إلى فصل التدقيق عن الإدارة ونشوء **التدقيق الخارجي** باستخدام **العينات الإحصائية** والذي نتج عنه الحاجة **للرقابة الداخلية** (أساس التدقيق على مر العصور) وعلى أثر قصور الأخيرة أفزرت الحاجة إلى مهام **التدقيق الداخلي**، وهو ما يتفق مع المنطق الذي طرحه البروفسور (Littleton's) أي الشروط التاريخية المسبقة لظهور القيد المزدوج والتي يتفق معها (Kam) ويصفها "إنها تلك التي تتمثل **بالمتطلبات المادية** حددها ليتلتون بالملكية الخاصة ورأس المال والتجارة والائتمان، أما **متطلبات اللغة** فحددها ليتلتون بالكتابة والنقود والحساب، ويرتأي ليتلتون بأنه وإن كانت هذه الشروط قائمة في شكل ما "محدد المعالم"، إلا إنها لم تكن تحمل في طياتها الزخم **"الطاقة"** الكافية في الحضارات القديمة لكي تدفع بالقيد المزدوج إلى الظهور (Kam، 2000، 6)، وعليه يرى الباحثان إن المتطلبات المادية ومتطلبات اللغة إن اكتملت، فبدون توافر متطلبات الحاجة **لعملية تدقيق رقابية** لن تظهر الحاجة لتطوير القيد المزدوج، فالحاجة هي أم الاختراع، ويناقش (Kam) تفسير الطاقة التي تطرق لها البروفسور (Littleton's) بغية فهم كامل عن تطور المحاسبة منذ الحضارات القديمة ولغاية يومنا هذا، يقول "بأن المنطق المطروح هنا، هو إن الطاقة الأساس لتطور محاسبة القيد المزدوج يكمن في إنشاء ونمو مشروعات تجارية في ظل ظروف بيئة سوق معقدة، متسائلاً عن القوى التي أدت إلى نشأت ونمو الوحدات التجارية الكبيرة، معللاً ذلك بإن الإجابة تتكون من ثلاث نقاط (Kam، 2000، 7)، والتي سنناقشها في ظل **عملية التدقيق** كأحد الشروط الضرورية والمسبقة، وكما يلي:

1) **الروحية الرأسمالية** أي الحافز الأولي الذي دفع بعض الناس آنذاك إلى البحث عن الكسب الذاتي، **وعليه** فإن الكسب الذاتي لن تتحدد قيمته بدون عملية رقابة بسيطة عبر تسجيل معاملاتها بغية **مقارنتها** للتأكد من سلامتها.
2) أحداث **اقتصادية – سياسية** آنذاك أوجدت ظروف معينة استجابت لها الوحدات التجارية، **وهنا نشير** على سبيل المثال لا للحصر، إن متطلبات مثل العرض والطلب لتحديد أسعار السوق هي أحداث **اقتصادية**، ونشير إلى تشريعات تنظم أعمال السوق والمشروعات هي أحداث **سياسية**، وإن الأحداث الاقتصادية والسياسية بدون شروط رقابة مسبقة لن يتم الامتثال لها.
3) بعض **التطورات التقنية** التي وفرت دافع لإنشاء ونمو الوحدات التجارية، **وعليه** فإن الاستخدام البدائي للآلات كبديل أسرع في الانتاج أيضاً بحاجة إلى **رقابة** عن آلية استخدام هذه المعدات وسلامتها.

وعليه فإن العديد من الأحداث المهمة في بداية القرن العشرين كان لها تأثير مباشر وغير مباشر على تطوير وتغير أهداف وممارسات التدقيق والمحاسبة، وإن الحدث الأهم هو انعقاد **المؤتمر الدولي للمحاسبين** أسس كبداية للتوافق المحاسبي والذي مهدة الطريق **لتسييس** التدقيق والمحاسبة، فبروز دور الشركات متعددة الجنسيات والتي تسيطر على اقتصاد الدول الرأسمالية منذ أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين وليومنا الحالي ذات **قدرة التأثير** في تشكيل التنظيمات الرسمية في كل المجالات، وهذا ما يؤكده (عبدالله)[1] في تفسيره لرأسمالية الدول الاحتكارية بقيادة **الولايات المتحدة الأمريكية** "إن ظاهرة الإمبريالية التي حللها المفكر **لينين** أوائل القرن العشرين، تلاها ولادة الدول الاشتراكية الأولى، ومن ثم أثر الكساد الأعظم 1929-1934 زاد التداخل بين رأس المال الاحتكاري وبين سلطة الدولة، بحيث أصبح الطابع السائد للنظام الاجتماعي، الاقتصادي، والسياسي للدول الرأسمالية الكبيرة هو ما يسمى بـ **رأسمالية الدولة الاحتكارية** (عبدالله، 1976، 111)، وعليه فإن هكذا شكل للتطور الاقتصادي ظهر بشكل أساسي لدعم الشركات متعددة الجنسيات بغية تحقيق النمو الاقتصادي والسيطرة على الأسواق العالمية، وهذا الأمر لم يتحقق آنذاك إلا عبر تحقيق أهداف هذه الشركات، بمعنى أن يكون **التنظيم المهني الرسمي** للتدقيق والمحاسبة يتفق مع أهداف تلك الشركات، الأمر الذي أكده Kam عبره تفسير مفاده "إن المصادر المخولة رسمياً في المحاسبة (هيئات، لجان، مجالس) بإصدار تعليمات أو توجيهات أو قرارات، هي **أكثر تنوعاً وانتشاراً** مما هو عليه الحال في حقول المعرفة الأخرى، وعلى العكس مما يجري في **بقية العلوم** فإن تحديد المبدأ المقبول أو التطبيق المقبول في المحاسبة يتأثر بشكل كبير بالمجوعات المخولة رسمياً، ولكي نفهم المحاسبة فيجب علينا أن نطلع على **أهمية** هيئات معنية **مخولة** رسمياً (Kam، 2000، 54)، ولتأكيد ذلك فقد تطرق **عبدالله** لأمرين للدلالة على الإمكانيات التي تتمتع بها **الشركات متعددة الجنسيات** وعلاقتها بحكومات دول مقرها الرئيس: **"الأول**، إن الشركات متعددة الجنسيات تعتمد في دعم توسع نشاطها على مساندة السلطة السياسية لحكومة بلد الأصل وعدد من الحكومات الأخرى، **والثاني**، أنه بوسع تلك الشركات في حالات غير قليلة تحدي السلطة السياسية في دول رأسمالية كبيرة، بل في دول الأصل ذاتها؛ إذ إن استراتيجية تلك الشركات دائماً ترسم على مستوى العالم أجمع وليس على مستوى دولة الأصل أو المجموعة الرأسمالية القومية (عبدالله، 1976، 117).

واستكمالاً لما سبق، فإن الأحداث سالفة الذكر التي وقعت في عشرينيات القرن الماضي بخصوص "تغير دور المحاسبين تجاه حماية مصالح المشروع بدلاً من حماية الطرف الثالث" أعطى للشركات متعددة الجنسيات مرونة في إعداد القوائم المالية عبر اعتماد مبادئ محاسبية تتوافق مع أهداف الإدارة بدلاً من الامتثال للتدقيق؛ إذ أدى ذلك إلى الحاجة **للمحاسبة الإدارية** لتوفير المعلومات المالية وغير المالية بغية تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات متعددة الجنسيات من أجل **تمهيد الدخل** الخاضع للضريبة آنذاك، والتي تطورت فيما بعد **كنظم للمعلومات المحاسبية** على أثر تطور التقنيات وإستخدام الحاسوب من قبل إدارة تلك الشركات، وبالتالي فإن مرحلة السيطرة العلنية لإدارة الشركات متعددة الجنسيات لاختيار معلومات **الإبلاغ المحاسبي** هو امتداد لتسييس عملية تطوير المبادئ المحاسبية إلى

[1] (البروفسور إسماعيل صبري عبدالله) أستاذ ومؤرخ اقتصادي مصري، متخصص في قضايا التنمية الاقتصادية والعلاقات الدولية، معروف بإسهاماته الكبيرة في دراسة الاقتصاد والتنمية والتحرر الاقتصادي والنظام الاقتصادي العالمي.

يومنا هذا، لكن مر ذلك عبر المنظمات المهنية وصولاً لمجلس معايير المحاسبة المالية والذي يوجه رسمياً من قبل جهات تنظم مهنة التدقيق، وهو ما أكده (شرويدر) "إن كلا من مؤسسة المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة المالية يتمتعان بتمثيل أوسع للمهنة **مقارنةً** مع مجلس مبادئ المحاسبة، لكن غالبية **الأعضاء** عادةً ما يكونون مدققين من الممارسة العملية، وقد أصبحت هيكلية مؤسسة المحاسبة المالية حالياً **تخضع** للفحص والانتقاد من قبل لجنة تداول الأوراق المالية SEC..... وفي الوقت الراهن، لا يزال مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هو الهيئة الرسمية التي **عهد** لها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بسلطة **إصدار** معايير المحاسبة المالية (شرويدر وآخرون، 2006، 36-37).

ختاماً، ففي هذا المقام يرى الباحثان إنه لا يمكننا الغوص في تشعب تفاصيل تاريخية امتد أثرها ليومنا هذا، لكن يجب الإشارة إلى إنه في ظل **هدف** الروحية الرأسمالية وهو **عامل** رئيس لتحقيق مكسب ذاتي، فإن جميع تلك العوامل **"الشروط المسبقة"** محكومة برفض **"عدم تحمل"** عوامل **تقليل** تحفيز الروح الرأسمالية، بمعنى آخر إن أي تخفيض لتلك المكاسب الذاتية **مرفوض**؛ إذ إن أي عملية **مساءلة** للتدقيق والمحاسبة تنفذ من قبل طرف خارج المعاملة المالية سواء التجارية أو الصناعية ذات تكلفة **تخفض** من هذه المكاسب، وعلى **افتراض** جدلي في ظل تعقد السوق من عدمه لو كانت عملية مساءلة التدقيق والمحاسبة تتحقق بشكل **ذاتي** من دون الحاجة لأي طرف، فبالتالي لم (ماضي)، ولا (حاضر)، ولن (مستقبل) تبرز **حاجة** أصحاب المال **لمساءلة** التدقيق والرقابة، والتي تطلبت تاريخياً تطوير نظم المساءلة **المحاسبية**، وهذا ما تؤكد عليه الظاهرة التي حدثت في عشرينيات القرن الماضي سالفة الذكر المتعلقة بتخلي المحاسبة عن دورها لحماية الطرف الثالث، ففي هذه الحقبة في ظل مقولة **"الحاجة هي أم الاختراع"** يمكننا ملاحظة ظهور خاصية **المسؤولية المحدودة** للمدقق الخارجي عبر تحديد هدف التدقيق في إبداء الرأي في القوائم المالية، وهو ما يتوافق مع أهداف التدقيق **الحديثة** المحددة من قبل مجلس معايير التدقيق الدولية والتي تتفق مع **الأهداف** الاستراتيجية للشركات متعددة الجنسيات، فإن المسؤولية المحدودة **للتدقيق** هي بمثابة عدم رمي الكرة في أي من ملاعب الجهات الرقابية الرسمية، وخير دليل على ذلك فإن الدول التي تمتاز **بضعف** نظام السلطة نجد مهنة التدقيق **روتينية** بكل ما تعنيه الكلمة والتي تتماشى مع الفساد السياسي، المالي، والإداري لذلك البلد، فكما هو الحال في **العراق** نجد إعداد القوائم المالية وفق الأنظمة المحاسبية المعتمدة من قبل مؤسسات التدقيق والتنظيم المحاسبي فعلياً يعد هذا النوع من الإبلاغ المحاسبي كإسقاط فرض من قبل الوحدات المعدة للتقارير المالية، وهذا مثال واحد، وبالتالي فإن **محاسبة** طريقة القيد المزدوج هي أداة **مفضلة** أثبتت فاعليتها وكفاءتها منذ القرن الخامس عشر وليومنا الحالي في تحقيق **أهداف** التدقيق والمسائلة المستمد من **متطلبات** أصحاب المال وفق شكل محدد للإبلاغ المحاسبي، وقد أكد ذلك (Ijiri) "أن المساهمة المهمة للقيد المزدوج مقارنةً مع القيد المفرد هي إن الموقف المالي للمؤسسة يتم معالجته بالكامل في ضوء الأحداث الماضية.... في محاسبة القيد المفرد يجري تمثيل الموقف الحالي عبر قائمة بالموجودات والمطلوبات، ولكن القيد المزدوج يتطلب محاسبة **للحاضر** بواسطة مجموعة ملائمة من **حسابات** رأس المال تجسد الأحداث **الماضية** التي أدت إلى الموقف **الحالي"**، وبالاستناد لذلك يرى Kam إن **المسائلة** هي أساس أو جوهر القيد المزدوج معززاً ذلك بمثال واقعي في حال استلام المؤسسة مليون دولار من حملة الأسهم **لشراء** معدات، وبعد الشراء في نهاية الفترة أصبح **مبلغ** المعدات 750,000 ألف دولار فإن حملة الأسهم سيطالبون بتفسير لهذا الفرق.... إن **الافتقار** إلى المسائلة لا يمكن أن يحدث مع القيد المزدوج ولكنه قد **يحدث** مع القيد المفرد لأنه لا يمكن عزل الأحداث في **حساب** واحد" (Kam، 2000، 54).

المحور الرابع

الجانب العملي والاستنتاجات والتوصيات

أولاً: نتائج التحليل الإحصائي

تم توزيع (130) استمارة على عينة من الأكاديميين والممارسين المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق بغية الحصول على بيانات تعكس الواقع العملي، وقد تم استرجاع (118) استمارة بنسبة (90.7%)، وبعد تدقيقها تم استبعاد (8) استمارة لعدم اكتمال البيانات، ليصبح عدد الاستمارات الصالحة للتحليل الإحصائي (110) استمارة تم اعتمادها في الدراسة، وقد توزعت العينة بنسبة (45%) من الأكاديميين ونسبة (55%) من الممارسين المهنيين، وكانت نتائج التحليل على النحو الآتي:

1. الإحصاء الوصفي

أظهرت نتائج التحليل أن المتوسطات الحسابية لفقرات الاستبيان تراوحت بين (3.85 – 4.42) من أصل (5)، مع انحراف معياري منخفض نسبياً، مما يشير إلى وجود درجة عالية من الاتفاق بين أفراد العينة حول دور مهنة التدقيق في ترشيد الممارسات المحاسبية وتحسين جودة الإبلاغ المالي.

2. تحليل الارتباط

أظهرت نتائج تحليل الارتباط وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات التدقيق وجودة الإبلاغ المالي، حيث بلغ معامل الارتباط (0.67)، مما يدل على علاقة قوية نسبياً، ويعكس أن تعزيز ممارسات التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية.

3. تحليل الانحدار

بيّنت نتائج تحليل الانحدار البسيط وجود تأثير معنوي لمهنة التدقيق على جودة الإبلاغ المالي، حيث بلغ معامل الانحدار (0.62)، وهو ذو دلالة إحصائية، مما يؤكد أن مهنة التدقيق تمثل عاملاً أساسياً في تحسين مخرجات النظم المحاسبية.

4. اختبار الفروق (T-test)

تم استخدام اختبار (T-test) لقياس الفروق بين آراء الأكاديميين والممارسين المهنيين حول متغيرات الدراسة، حيث أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوي (0.05)، إذ بلغت قيمة (Sig = 0.28)، وهي أكبر من (0.05)، مما يدل على وجود توافق كبير بين آراء الفئتين حول دور مهنة التدقيق في ترشيد الممارسات المحاسبية وانعكاسها على جودة الإبلاغ المالي.

5. معامل الثبات (Cronbach Alpha)

تم اختبار ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل (Cronbach Alpha) لقياس مدى الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، حيث بلغت قيمته (0.88)، وهي قيمة مرتفعة تدل على أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات والاعتمادية، مما يعزز موثوقية النتائج المستخلصة.

ثانياً: محاور التحليل

استناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي، يمكن تصنيف النتائج ضمن ثلاثة محاور رئيسة، وكما يلي:

المحور الأول: التكامل بين مهنة التدقيق والممارسات المحاسبية.

تشير النتائج إلى وجود علاقة تكاملية بين مهنة التدقيق والممارسات المحاسبية، حيث تتطور هذه الممارسات استجابةً لمتطلبات التدقيق وأصحاب المصالح، الأمر الذي يعكس الترابط البنيوي بين المهنتين.

المحور الثاني: تأثير البيئة والتشريعات في تطوير مهنة التدقيق والممارسات المحاسبية.

أظهرت النتائج أن العوامل البيئية المختلفة، إلى جانب الأطر التشريعية والمعايير الدولية المنظمة للمهنتيين تلعب دوراً محورياً في توجيه وتطوير مهنة التدقيق والممارسات المحاسبية، مما ينعكس على جودة الإبلاغ المالي.

المحور الثالث: دور التدقيق في تعزيز جودة الإبلاغ المالي.

أكدت النتائج أن مهنة التدقيق ومن خلال تطور أهدافها وتوسيع نطاقها لتشمل خدمات التأكيد والحوكمة وإدارة المخاطر، تسهم بشكل مباشر في تعزيز الشفافية، تحسين موثوقية المعلومات المالية، فضلاً عن دعم نظم الرقابة الداخلية.

ثالثاً: الاستنتاجات

في ضوء ما تقدم، يتضح وجود ترابط قوي بين الإطار النظري والتحليل التاريخي من جهة، ونتائج الدراسة الاستطلاعية من جهة أخرى، وبالتالي فإنه تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات تدعم ذلك، وكما يلي:

1. لم يقتصر ظهور المحاسبة كمهنة لغرض التوثيق المحاسبي فقط، بل كانت استجابة لشروط ومتطلبات التدقيق من قبل أصحاب المصالح والمتمثلة في شكل الإبلاغ المحاسبي.
2. إن تغير وتطور أهداف مهنة التدقيق منذ نشأتها هو تجسيد لتطور شروط أصحاب المصالح، الأمر الذي فرض على النظم المحاسبية تطوير ممارساتها استجابةً لتلك الشروط.
3. إن تطور متطلبات الإبلاغ المحاسبي كشروط مسبقة للتدقيق جاء استجابةً لمستجدات عوامل بيئة المركز التجاري مجتمعةً سواء الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، والتقنية.
4. في البدء تجسدت أهداف التدقيق بمقولة "هو لأجل التأكد من نزاهة القائمين على الأمور المالية"، وتطورت إلى تحديد التعثر المالي تلاها إبداء الرأي وتقديم الخدمات الاستشارية، وصولاً الى تقديم خدمات التأكيد وضمان حوكمة جيدة للمؤسسات، فضلاً عن أداء التدقيق في ظل بيئة الأعمال الإلكترونية وتحديد مخاطر أعمال المؤسسات.
5. استجابةً للفقرة رقم (4) تطورت ممارسات النظم المحاسبية بدءاً من الكتبة والوكيل المالي ومن ثم طريقة القيد المفرد تلاها تطور طريقة القيد المزدوج، وصولاً لمحاسبة الكلفة والمحاسبة الإدارية كنظام متكامل للمعلومات المحاسبية.
6. إن تشريعات الحقبة الفيكتورية وما تلاها من حقب لتنظيم الشركات المساهمة أثر بشكل مباشر في تنظيم مهنة التدقيق والممارسات والمحاسبية ما إنعكس على شكل الإبلاغ المحاسبي، والذي مهد لحقبة تدويل مهنة التدقيق والمحاسبة ومن ثم تسييسها.
7. إن مبدأ استقلالية التدقيق أفرز الحاجة للرقابة الداخلية والتي بدورها أفرزت الحاجة لمهام التدقيق الداخلي.
8. إن بروز دور الشركات متعددة الجنسيات أفرز ما يسمى بـ رأسمالية الدول الاحتكارية بغية السيطرة على الأسواق العالمية، ما أفرز الحاجة لتسييس تنظيم مهنة التدقيق والمحاسبة بغية تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
9. إن مهنتي المحاسبة والتدقيق منذ نشؤهما قد تطورا استجابةً للروحية الرأسمالية، ومع تطور أهداف الأخيرة أفرزت العديد من المفاهيم والتخصصات الفرعية للتدقيق والمحاسبة، الاقتصاد والإدارة والتي تطورت مع الزمن، على سبيل المثال: التدقيق الخارجي والداخلي، محاسبة الكلفة والادارية، نظم المعلومات المحاسبية، المحافظة على رأس المال، الاستمرارية والمقابلة، وفصل الملكية، وغيرها العديد.

رابعاً: التوصيات

في ضوء ما توصلنا إليه من استنتاج رئيس مفاده، **إن مهنة التدقيق وفق شروطها غيرت وطورت من الممارسات المحاسبية، وإن تلك الشروط تجسدت في شكل الإبلاغ المحاسبي والذي أضحى إلى وقتنا الحالي يتوافق مع رغبات ومتطلبات أصحاب المال**؛ إذ أدى ذلك إلى رهن الممارسات المحاسبية من حيث ترشيدها وتطويرها من عدمهِ، ومدى أثر وتأثير ذلك في الاقتصاد عالمياً ومحلياً، نرى ضرورة الإشارة إلى إن الجانب الإيجابي من هذه المساهمة كان في صالح الشركات متعددة الجنسيات بالدرجة الأساس، يليها مصالح ثلة من دول العالم؛ إذ ندرك جميعنا إن تسييس مهنة التدقيق والمحاسبة يحقق التوافق بين الدول الرأسمالية إلى حد ما، بما يضمن لهذه الدول تقاسم منافع التسييس، فكلٌ حسب، بمعنى ظاهرياً تخاصم لكن ضمنياً توافق بإتجاه الهيمنة الاقتصادية، أي "السهل الممتنع"، ومن جانب أخر فرض تسييس بحجة التوافق على باقي الدول النامية بشكل عام، وعلى أغلب دول الشرق الأوسط والعربية بشكل خاص، فـ ياترى أي التوافق هو المقصود؟ وهو ذلك التوافق المستحيل غير المتوافق مع بيئة اقتصاد الدول النامية، أي "اللين القاسي"، لذا سنوصي ببعض المقترحات التي تحقق نوعاً من التوازن مع العولمة المسيسة، نتأمل أن تؤدي مستقبلاً إلى تنظيم أفضل لمهنتي التدقيق والمحاسبة يتكيف مع البيئة المحلية لهذه الدول بما يصب بشكل إيجابي لصالح بناء اقتصاد يتعافى تدريجياً، وكما يلي:

1. عدم فصل التنظيم المحلي لمهنة التدقيق والمحاسبة عن التدويل المسيس في ظل العولمة ومستجداتها تحديداً في الدول النامية، إذ إن ذلك يعد جنوناً **يعزلها** عن العالم بما يجعل من تنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة عشوائية وفق فساد مستشري في كل مفاصلها ويهدم اقتصادها النامي.

2. عدم التسليم الكامل وقبول التدويل التنظيمي لمهنتي التدقيق والمحاسبة ففي ذلك "دس السم في العسل"، بمعنى ظاهرياً توافق لكن ضمنياً تسييس، هكذا تسييس مبني وفق مصالح وبيئة رأسمالية سيأسر الاقتصاديات النامية ويلتهمها.
3. يقع على عاتق الدول النامية ضرورة إعادة الهيكلة الداخلية للتنظيم المهني للتدقيق والمحاسبة في بلدانها على المستوى الداخلي للحد من أي مظاهر للفساد المالي والإداري والسياسي، بما يحقق التوصل لتنظيم مستقل ومحايد على مستوى التدقيق والمحاسبة.
4. السعي نحو تحقيق تجمع محلي تجتمع من خلاله الدول النامية بغية توحيد جهودها الرامية للوصول الى توافق مبدئي في أهداف التدقيق والإبلاغ المحاسبي، فضلاً عن استراتيجيات على مختلف الأصعدة الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية.
5. الانفتاح على التعاون المشترك محلياً، إقليمياً، ودولياً على مستوى جميع الأصعدة بغية تأسيس جهات تنظيمية تختص في بيئة الاقتصاديات النامية، ما يمهد الطريق للتفاوض على كسر حاجز قضية العولمة أحادية الجانب وجعلها فعلياً عالمية تشمل جميع الدول.

قائمة المصادر

الكتب

1. Kam، Vernon، (2000)، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبدالله، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل.
2. الحميد، عبد الرحمن الحميد، (2009)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض.
3. الججاوي، طلال محمد علي، والفلاح، حسين جاسم، والمعيني، سعد سلمان، (2022)، المحاسبة الدولية والممارسات المحاسبية الدولية، سلسلة إصدارات كلية الإسراء الجامعة رقم (22).
4. الصحن، عبد الفتاح، ونور، أحمد، وأبو الحسن، علي، (1989)، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية.
5. الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت.
6. القاضي، حسين يوسف، ودحدوح، حسين أحمد، وقريط، عصام نعمة، (2007)، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
7. بلقاوي، احمد رياض، (2009)، نظرية المحاسبة، تعريب رياض العبدالله، مراجعة طلال الججاوي، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن.
8. توماس، وليم، وهنكي، أمرسون، (1989)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية.
9. كيسو، دونالد، وجيري، ويجانت، (2006)، المحاسبة المتوسطة، الطبعة العربية الثانية، تعريب د. أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية.
10. حنان، رضوان حلوه، (2005)، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
11. شرويدر، ريتشارد، وكلارك، مارتل، وكاثي، جاك، (2006)، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض.
12. طواهر، محمد التهامي، وصديقي، مسعود، (2003)، المراجعة وتدقيق الحسابات – الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية.
13. عبدالله، إسماعيل صبري، (1976)، نحو نظام اقتصادي عالمي جديد – دراسة في قضايا التنمية والتحرير الاقتصادي والعلاقات الدولية، الهيئة المصرية العامة للكتاب.
14. لطفي، أمين السيد أحمد، (2009)، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة.
15. التميمي، هادي، (2006)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن.

الرسائل والاطاريح

1. عسيري، بن سالم عبد الجليل، شهيرة، عكورة، (2020)، معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحميد بن باديس - مستغانم- كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.
2. أبو سرعة، عبد السلام عبد الله سعيد، (2010)، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية – دراسة حالة التكامل بين شركة (KPMG) مجني وحازم حسن وشركائهم – محاسبون قانونيون – وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر 3.

المصادر الأجنبية

1. Arens, A. Alvin, & Elder, J. Elder & Beasley, S. Mark, & Hogan, E. Chris, (2023), Auditing and assurance services An Integrated Approach (17th ed.).
2. FASB, (2024), Conceptual Framework for Financial Reporting, Financial Accounting Standards Board, 801 MAIN AVENUE, PO BOX 5116, NORWALK, CONNECTICUT 06856-5116.
3. Kieso, E. Donald, & Weygandt, J. Jerry, & Warfield, D. Terry, (2022), Intermediate Accounting (17th ed.).

4. Maltby, Josephin, (1989), UK joint stock companies legislation 1844-1900: accounting publicity and "mercantile caution", Accounting History, NS Vol 3, No 1.

مصادر الإنترنت

1. www.worldhistory.org