

1- التطور التاريخي للتدقيق

يُسجّل التاريخ فضل السبق في ظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر، حيث كان الموظفون العموميون فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال، ويُسجّل التاريخ أن حكومتي مصر القديمة واليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، فكان المدقق في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها فكلمة تدقيق مشتقة من كلمة لاتينية "Audiure" تعني يستمع.

وظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق.

وكنتيجة للثورة الصناعية والاختراعات وازدهار التجارة في أوروبا إلى ظهور المشروعات الكبيرة واتساع نشاطها وزيادة رأسمالها وذلك ما يُعتبر من أهم العوامل التي ساعدت على تطوير مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات وزيادة الطلب على خدمات المحاسبين، فقد ظهرت الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة.

فقد أدى التطوير الاقتصادي الصناعي ونمو الدخل القومي في القرن العشرين إلى انتشار الشركات المساهمة وازدياد أهميتها وخطورتها حيث أصبحت تلعب دوراً بارزاً في الاقتصاد القومي، وبظهور وانتشار الشركات المساهمة ساهمت في انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة رغبة الملاك المساهمين إلى خدمات المحاسبين والمدققين لحماية مصالحهم وحقوقهم وحسن تصرف الإدارة. كما لعبت السياسة المالية والضريبية دوراً هاماً وبارزاً في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق إذ ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة أو الفحص الضريبي.

وسنورد فيما يلي أهم المراحل التاريخية لتطور التدقيق:

- قبل سنة 1500م: يرجع التدقيق في هذه المرحلة إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، بالتالي صحتها؛
- من سنة 1500م إلى سنة 1850: كانت الحكومة والمحاكم التجارية والمساهمين هم الذين يأمرن المحاسب بمنع وقوع الغش ومعاينة فاعليه وحماية الأموال من مختلف التلاعبات؛
- من سنة 1850م إلى سنة 1900: كانت الحكومة والمساهمين هما الذين يأمرن شخصاً مهنيًا في المحاسبة أو القانون بمنع وقوع الغش وتأكيد مصداقية الميزانية؛

- من سنة 1900م إلى سنة 1940م: كانت الحكومة والمساهمين هما الذين يأمرن شخصاً مهنيًا في المراجعة والمحاسبة بمنع وقوع الغش والأخطاء والشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية؛
- من سنة 1940م إلى سنة 1970م: كانت الحكومة والمساهمين والبنوك هم الذين يتفوقون مع شخص مهني في المراجعة حول الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية؛
- من سنة 1970م إلى سنة 1990م: كانت الحكومة والمساهمين وهيئات أخرى هم الذين يتفوقون مع شخص مهني في المراجعة أو المحاسبة أو الاستشارات المالية حول الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية وصدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية؛
- من سنة 1990م إلى 2008م: شهدت هذه الفترة تطوراً ملحوظاً للتدقيق بصفة عامة حيث لم يقتصر على المجال المحاسبي والمالي فقط بل تعدى ذلك حتى أصبح يُعالج المشاكل والقضايا المعاصرة، فمن التدقيق الجبائي إلى تدقيق التسويق والإدارة فالتدقيق القضائي وبعدها ظهرت المسؤولية الاجتماعية والبيئية ليتشكل ما يُسمى التدقيق البيئي والاجتماعي؛
- من سنة 2008م إلى يومنا هذا: بعد الفضائح الكبيرة لشركات التدقيق والتي من بينها شركة " آرثر أندرسون" وفضائحها مع شركة "إنرون" للطاقة وكذا عدم فعالية التدقيق في التحوط من الأزمة المالية العالمية 2008 أصبح التأكيد على جودة التدقيق وأخلاقيات الأعمال وكذا آليات تدقيق نظم المعلومات الإلكترونية من الأمور المعاصرة بالإضافة إلى الحوكمة وعلاقتها بالتدقيق.

مما تقدم نلاحظ زيادة الطلب على خدمات المحاسبين والمدققين من ناحية، وأخذ حذرهم وتوجيه عنايتهم المهنية في مباشرة الأعمال الموكلة إليهم من ناحية أخرى. ومن هنا ظهرت الحاجة إلى التعاون الجماعي لحمايتهم فبدأ ظهور حركة التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق، وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال تدقيق الحسابات في "فنيسيا" عام 1581 حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيراً في مهنة المحاسبة، وفي عام 1669 أصبحت عضوية هذه الكلية شرطاً من شروط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، ومن ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات. وكانت بريطانيا الثانية بعد إيطاليا في تنظيم المهنة، حيث ظهرت المهنة في بريطانيا حوالي عام 1773 وقد أصبحت مهنة مستقلة فيها عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بـ: "أدنبرة" عام 1854. وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 والذي نص على وجوب التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، أن ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وانتشارها. وبعد بريطانيا تبعتها فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا عام 1896 وكندا عام 1902 وأستراليا عام

1904 وفرنلندا عام 1911، وتتابعف بعد ذلك معظم دول العالم حتى لا يكاد يخلو بلد في العالم اليوم من تنظيم لمهنة تدقيق الحسابات.

وكان لجمهورية مصر العربية سبق على المستوى العربي في هذا المجال، إذ كانت مهنة تدقيق الحسابات تُمارس دون تنظيم لغاية عام 1909 حيث صدر القانون رقم (1) الذي نظم ممارسة المهنة. وقد أنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1946، ثم تحولت إلى نقابة بموجب القانون رقم (394) عام 1955. وفي العراق صدرت التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات عام 1919 وكانت مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وظل القانون الهندي ساريًا في العراق حتى عام 1957 إلى أن استبدل بقانون الشركات العراقي عام 1958 وأصبح لمهنة تدقيق الحسابات قانون خاص بها. وفي الكويت ظل القانون الهندي لعام 1913 ساريًا إلى أن صدر قانون الشركات الكويتي رقم (15) لسنة 1960، وفي عام 1962 صدر القانون رقم (6) الذي نظم مهنة تدقيق الحسابات.

ولما كانت مهنة تدقيق الحسابات متقدمة في بريطانيا عنها في فرنسا فإننا نلاحظ أثر ذلك على تطور المهنة في الدول العربية، فنجد أن المهنة في الدول العربية التي اتبعت النهج البريطاني قد تطورت أكثر منها في الدول العربية التي اتبعت النهج الفرنسي، ففي سوريا ولبنان لم يكن للمهنة الأهمية والمكانة التي كانت عليها في الدول التي كانت خاضعة للنفوذ البريطاني، حيث لم تكن المهنة متطورة في فرنسا في ذلك الوقت، وقد صدر قانون التجارة اللبناني عام 1943 وقانون التجارة السوري عام 1949 وكان قانون التجارة السوري متميزًا عن اللبناني في كونه حدد للمدقق حقوقه وواجباته واشترط عليه أن يكون مرخصًا، ومع ذلك لم يصدر القانون المنظم للمهنة في سوريا إلا في عام 1958. أما في فلسطين فكانت التشريعات المهنية التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات مستمدة من قانون الشركات البريطاني منذ عام 1919 إلى أن صدر قانون الشركات الفلسطيني عام 1929، وقد أبقى على نفس النصوص والمواد المستمدة من القانون البريطاني، وظل هذا التشريع ساريًا حتى عام 1948، ويوجد حاليًا لدى جميع الدول العربية التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات.

أما في الجزائر بالمقارنة مع التطور الذي شهدته مهنة التدقيق، نجد أنها عرفت عدة مراحل في تطوير وترسيخ مبادئ هذه المهنة، حيث يمكن تلخيص أهم مراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر على المراحل التالية:

لغ **غداة الاستقلال**: كما هو الحال لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل إما على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقية "إيفيان" والقانون الأساسي له؛

لغ الفترة من 1969-1980: وكانت سنة 1969 بداية تنظيم المهنة في الجزائر حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38،

إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية، بغية تأمين حق الدولة فيها. كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16/11/1970 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات؛
لـ الفترة من 1980 إلى 1988: مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية التي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات، وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات، وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يبين آليات رقابية تحد من أنواع الاختلافات، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 5؛

لـ مرحلة ما بعد الإصلاحات : إن تطور مهنة التدقيق كان بطيئاً نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج، واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية، إلى غاية تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 12/01/1988، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية، حيث أن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود، ونجد هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي.

عرفت هذه المرحلة إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، واعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة، وبعد ذلك جاء إنشاء المجالس الجهوية ابتداء من سنة 2002، وفي هذه المرحلة تولت القوانين المنشئة للأجهزة المختصة والمساعدة للمهنة، والقوانين المحددة للاختصاصات والمواصفات المتعلقة الواجب توافرها بالمهنة، إلى غاية آخر قانون أصدر وهو القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد جاء هذا القانون نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر.

2- تعريف التدقيق

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية* التدقيق بأنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".

من التعريف السابق نجد أن التدقيق يتضمن النقاط التالية:

- التدقيق هو عملية منتظمة، أي أن عملية التدقيق تعتمد على التخطيط المسبق لما سوف يقوم به المدقق؛
- أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية؛
- مدى الالتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعية كأساس للتقييم وإبداء الرأي الشخصي؛

* American Accounting Association.

- أن عملية التدقيق تنتهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية مما يعني أن التدقيق هو وسيلة اتصال.

كما عُرّف التدقيق بأنه فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وابداء الرأي الفني من خلال تقريره.

نلاحظ أن التعريف السابق للتدقيق يُؤكّد على:

- المعلومات المدققة ليس بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية ولكن يجب أن يكون هناك قابلية لإثباتها؛

- يجب أن يكون هناك أداة لقياس تلك المعلومات؛

- لا يكفي أن يكون الشخص مهني، ولكن يجب أن يتصف بالاستقلالية.

كما أن التدقيق تطور مفهومه وأصبح يهتم بنظام الرقابة الداخلية، هذا الأخير أصبح نقطة بداية لعمل المدقق، وقد عُرّف التدقيق بأنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".

وعُرّف أيضاً على أنه: "أسلوب من أساليب الرقابة التي تشتمل على مجموعة من الاجراءات التي يتخذها المدقق بهدف فحص أعمال الغير".

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص "Examination" والتحقيق "Verification" والتقرير "Reporting".

ويُقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع. أما التحقيق فيُقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يُقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي. أما التقرير فيُقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يُقدّم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق، حيث يُبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها عملياته بصورة سليمة وعادلة.

3- الفرق بين التدقيق والمحاسبة:

يُعتبر التدقيق أحد الوظائف وثيقة الصلة بالمحاسبة والمستقلة عنها، حيث يقوم التدقيق بقياس درجة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية، وتوصيل نتيجة القياس بصورة مناسبة لمستخدمي هذه البيانات والمعلومات، فالتدقيق يُضفي على البيانات والمعلومات المحاسبية درجة أكبر من الثقة بها والاعتماد عليها، فالتدقيق فرع من فروع المحاسبة ومجال عملها المستندات والبيانات والمعلومات المحاسبية والقوائم المالية. وأهم الفروق بين المحاسبة والتدقيق هي:

✎ **مجال العمل:** المحاسبة تهتم بتسجيل العمليات المالية التي حدثت خلال فترة معينة، وتلخيص وتفسير نتائج هذه العمليات وإعداد القوائم المالية، بينما التدقيق يقوم بفحص بيانات ومعلومات القوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد بمدى دلالتها عن المركز المالي؛

✎ **طبيعة العمل:** المحاسبة بمثابة عمل إنشائي، تبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات المؤيدة لها بدفتر اليومية وانتهاءً بإعداد القوائم المالية، بينما التدقيق بمثابة عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات ومعلومات وينتهي عمله بإعداد تقرير يُبين رأيه الفني المحايد؛

✎ **مدخلات ومخرجات:** مدخلات المحاسبة هي المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات، بينما التدقيق مدخلاته هي القوائم المالية التي أعدتها المحاسبة، ومخرجات المحاسبة هي القوائم المالية، بينما يُعتبر الرأي الفني المحايد في التقرير هو مخرجات التدقيق؛

✎ **الاستقلال والحياد:** المحاسبة احد نشاطات الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها، تُنفذ تعليماتها وسياساتها فلا تتمتع بالاستقلالية فهي خاضعة تماماً للإدارة، بينما التدقيق وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية لا يرتبط برابط التبعية للإدارة ولا يخضع لسلطة الإدارة ويتم التدخل دون أدنى تدخل منها؛

✎ **تبعية العمل:** يبدأ التدقيق بعد انتهاء عمل المحاسبة فعمله مرتبط ارتباطاً وثيقاً بإنجاز عمل المحاسبة فيبدأ التدقيق بعد انتهاء عملية المحاسبة إلى درجة كبيرة.

4- الفرق بين التدقيق والمراجعة:

تُمثل المراجعة الوجه المُكَمَّل للعمل المالي والمحاسبي بشكل عام، وهي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، ويُحدِّد الفرق بين المراجعة والتدقيق على أساس أن المراجعة تتمثل في "مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتدقيق، إضافة إلى فحص وتحليل المعلومات، التي تحتويها القوائم والتقارير المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق". ولا تتضمن المراجعة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ولا تتضمن أيضاً فحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية ولكن تتضمن الاطلاع عليها، في حين تُعتبر عملية التدقيق أوسع وأشمل وأكثر عمقا وتحليلا من المراجعة. فعملية فحص البيانات المحاسبية في الدفاتر والسجلات للتأكد من صحتها وسلامتها تُعد مراجعة، أما القيام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليله، أو تقييم عناصر الكفاءة والفاعلية فتُعد تدقيقاً.