

تطور ممارسات المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات من منظور المساهمة والقيمة المضافة : دراسة تحليلية

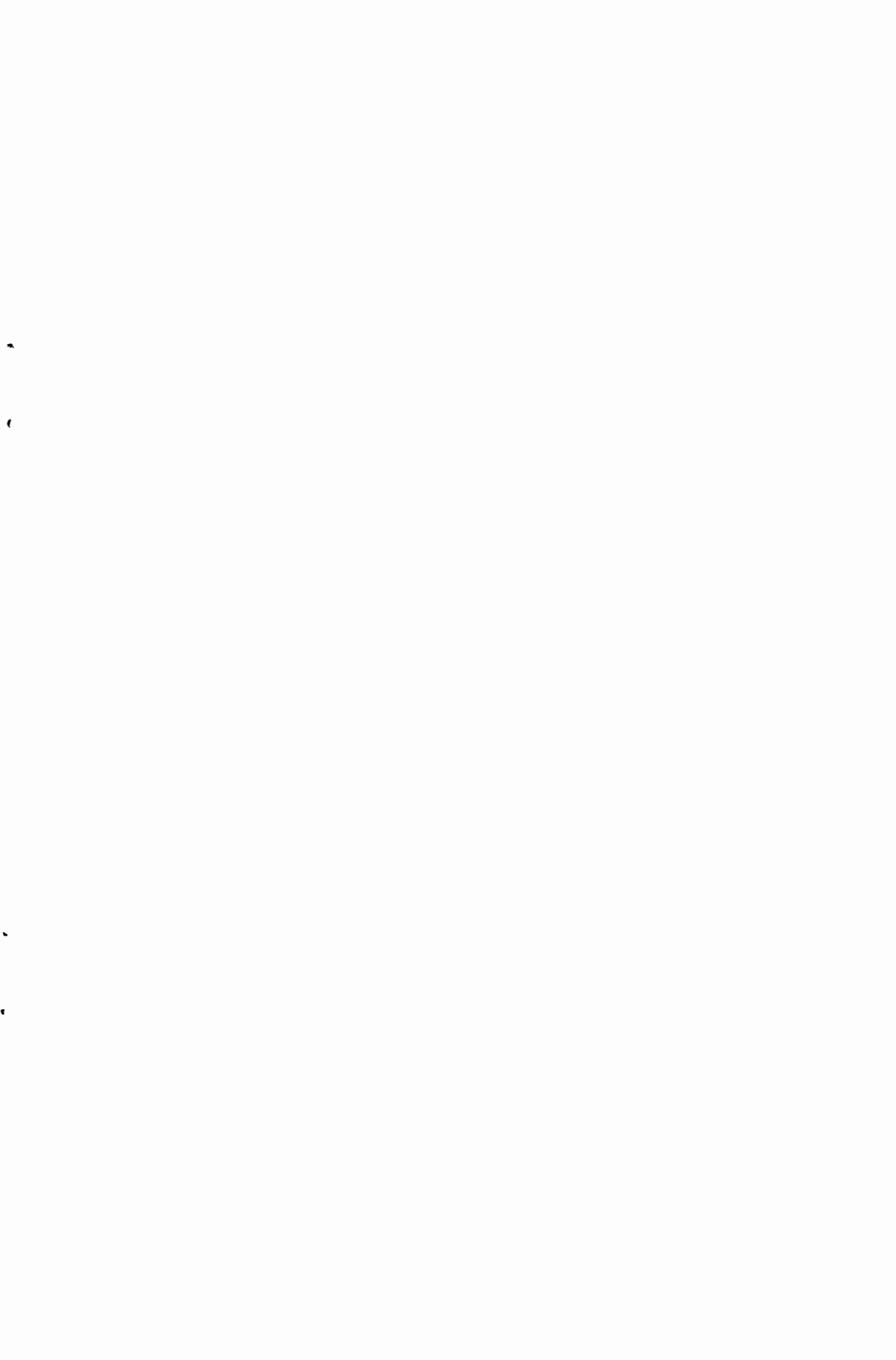
دكتورة / عبير محمود محمد عبد الحليم

مدرس المحاسبة

بالمعهد العالي للإدارة وعلوم الحاسب – جامعة بورسعيد
والاستاذ المساعد بجامعة الامام محمد بن سعود الاسلامية حاليا

abeerjh2010@hotmail.co.uk

2012



تطور ممارسات المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات من

منظور المساءلة والقيمة المضافة

دراسة تحليلية

ملخص البحث

يعتمد البحث علي اجراء دراسة تحليلية للدراسات والكتابات التي تناولت التطور في المحاسبة و المراجعة ومفهوم المساءلة في العلاقة الاقتصادية لتحليل العلاقة التاريخية بين ممارسات المحاسبة والمراجعة من ناحية ومفهوم ومجال المساءلة من ناحية اخري ، وقد توصلت الدراسة الي ان التطور في مفهوم المساءلة هو المحفز الاساسي للتغير في ممارسات المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات ، وان المساءلة المتوقع تحققها في ظل ظروف العمل الحديثة والمعقدة تفرض تغييرا جذريا في ممارسات المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات تركز علي اليات لخلق القيمة المضافة للمنشأة حيث ان القيمة المضافة هي الهدف الاساسي لمنظمات الاعمال وهي التي تضمن لها البقاء والنمو ،لذا فان المحاسبة والمراجعة الحديثة يجب ان تعمل من هذا المنظور لتستعيد دورها القوي في تحقيق المساءلة المطلوبة بين اصحاب المصالح .

Accounting, auditing, corporate governance from the perspective of accountability and value added

Analytical Study

Research Summary

The recent research conducts an analytical study of the studies and writings that dealt with evolution in accounting and auditing and the concept of accountability in the economic relationship to analyze the historical relationship between the practices of accounting , auditing and corporate governance and the concept of accountability on the other hand, has concluded that the evolution of the concept of accountability is the fundamental motivation of the change in practices of accounting , auditing and corporate governance , and accountability expected to be achieved in the modern and complex context impose a radical change in the practice of accounting, auditing and corporate governance is based on the mechanisms of creating added value to the organization , where the added value is the main objective of business organizations is to ensure her survival and growth, so the modern Accounting and Auditing should practice from this perspective to regain its strong role in achieving the required accountability among stakeholders.

المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات من منظور المساءلة

والقيمة المضافة

دراسة تحليلية

التقديم وطبيعة المشكلة

مفهوم المسؤولية يمثل مبدءاً أساسياً من مبادئ المحاسبة والمراجعة ، وقد جذب هذا المفهوم الإهتمامات البحثية منذ وقت مبكر جداً . ففي العقود الأخيرة تم إستنباط نظرية المسؤولية من النتائج البحثية لعلم النفس الاجتماعي ونظرية التنظيم ، ثم التوسع في البحث حول مفهوم المسؤولية في المحاسبة والمراجعة ، حيث قدم yang 1990^(١) نظرية المسؤولية في الصين الأول مشيراً إلى أن نشأة المسؤولية نبعت من علاقة الوكالة الاقتصادية والتي بموجبها يتحمل الوكيل مسؤولية تحقيق أهداف الأصيل (صاحب العمل) بأكثر الطرق فعالية وكفاءة ، وتقضي المسؤولية المحاسبية بقيام الوكيل بعد إنجاز أعماله بالتقرير عنها لعرضها على الأصيل . منظور yang للمساءلة الحسابية أصبح موضوعاً لعدد من الأبحاث اللاحقة

liu ، cai 2000 zhang 2005 ، wang 1996 swu 1996 ،(qin 1995 etc.)،2006^(٢) و إنطلاقاً من مبدء المساءلة المحاسبية والذي يقضي بأن يقوم الوكلاء بالتقرير عن مدي ما تم تحقيقه من أهداف أصحاب الملكية بأكثر الطرق كفاءة وفعالية ، الامر ذلك يتطلب اعتماد مقاييس صارمة لترشيد إستخدام الموارد الإقتصادية ، وإعداد أنظمة الرقابة المحاسبية والرقابة الداخلية اللازمة ثم

التقرير للأصيل عن التكلفة والعائد لمخرجات الأنشطة ، وبتطور الحياة الاقتصادية وتغير وتعد أشكال المنظمات تغير مفهوم المساءلة وتغير المتوقع تحققه في المساءلة ، ومن ثم تغير مجالها ونطاقها ، واصبحت ممارسات المحاسبة والمراجعة كادوات لتحقيق المساءلة مطالبة ايضا بالتغير بما يواكب الظروف و المتغيرات الجديدة في البيئة التنظيمية للعمل .

علي ذلك تتلخص مشكلة البحث في ان دراسة تطور مفهوم المساءلة والتغيرات الجذرية التي مرت بها نتيجة تغير ظروف البيئة العملية قد يعد مصدرا هاما لدراسة التطور الذي مرت به مهنة المحاسبة والمراجعة حتي وقتنا الراهن بما فيه من مشكلات وقصور كان محلا للدراسة في العديد من الدراسات والابحاث العلمية والتي ارجعت معظمها هذا القصور الي ضرورة احداث تغييرات جذرية في ممارسات المحاسبة والمراجعة ، لذا فان دراسة تطور مفهوم ومجال المساءلة في علاقة الوكالة يمكن ان يعطي اضاءات هامة في مجال التنبؤ بالممارسات الحديثة للمحاسبة والمراجعة والتي تتواكب مع متطلبات بيئة العمل الحديثة.

الدراسات المرتبطة بمجال البحث :

نظرا لكون الدراسة التي تقوم بها الباحثة هي دراسة تحليلية للكتابات والدراسات العلمية في مجالات المساءلة ، الممارسات المحاسبية ، المراجعة ، حوكمة الشركات والقيمة المضافة . وذلك للاطلاع علي مسار التطور في كل من هذه المفاهيم والعلاقات المتبادلة والمتكاملة فيما بينها ، لذا فقد قامت الباحثة بالاطلاع

علي العديد من الدراسات التي تستند اليها في مواطن مختلفة من البحث ، وتجدر الاشارة الي ان معظم الدراسات والكتابات التي اطلعت عليها في مجال الدراسة هي ادبيات صينية وذلك لسببين : اولا تشابه البيئة الاقتصادية من حيث التوجهات والسياسات التي تدعم الجانب الاجتماعي مع البيئة الاقتصادية في مصر واثانيا : للتطور الكبير الذي شهدته الحياة الاقتصادية في الصين وانعكاس هذا التطور بالضرورة علي الفكر والممارسات المحاسبية بشكل عام . وتعرض الباحثة هنا تحليل بعض الدراسات التي ارتبطت ارتباطا وثيقا بموضوع البحث لتحديد نقاط الاتفاق والاختلاف فيما بينها وبين موضوع البحث الحالي .

١- دراسة ImHoff 2003 (3) : وهي دراسة تحليلية للابعاد التاريخية والجارية للمحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات من المنظور الذي يفسر ظهور المشاكل العملية العديدة التي تواجهها بيئة التقرير المالي بالشركات ، وقد قدمت الدراسة تحليلا لعدد من المشاكل الحالية التي تواجهها المحاسبة والمراجعة كاساس لآلية تحسين جودة وتكامل بيئة التقرير المالي بالشركات ، وتفترض انه لا بد من احداث تغييرات موضوعية وجوهرية في حوكمة الشركات كاساس لعمليات التطوير وتحسين جودة مخرجات المحاسبة والمراجعة ، حيث توصل الباحث الي ان احد اهم اسباب تراجع منفعة وكفاءة مخرجات المحاسبة والمراجعة في بيئة التقرير المالي الحالية هو عدم الثقة وقد المصادقية الكاملة في هيئات الحوكمة والمراجعة المعتمدة نظرا لعدم استقلاليتها وحيادها وضعف هيكله واليات حوكمة الشركات .

وتتمثل نقاط الاتفاق بين هذه الدراسة وموضوع البحث محل الدراسة في اعتماد المنهج التحليلي لبعض الابعاد التاريخية التي تفسر وجود المشكلات الحالية في المحاسبة والمراجعة ، لكنها تختلف في طريقة وهدف التناول .

٢- دراسة Sunder 2003 (4) حيث تبحث الدراسة في اسباب فشل ادارة العديد من الشركات الكبرى بالولايات المتحدة عام ٢٠٠٢ ، وتوصلت الي انه اصبح من الضروري اعادة التفكير جذريا في هياكل المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات ، من منظور مدي امكانية استبدال الاعتماد علي المعايير المحاسبية المعتمدة بمدخل جديد للتعامل مع القواعد والمبادئ المحاسبية العامة يعتمد علي التنافسية بما يؤدي الي تحول التركيز في اعداد التقارير المالية من مجرد الشكل الي الجوهر ، ففي السبعينات من القرن الماضي انحصرت اهمية المراجعة وقيمتها في اطار حملة حكومية لزيادة المنافسة في صناعات معينة مما دفع شركات التدقيق والمراجعة الي بذل جهد للترويج لخدماتها الاستشارية فقط لمجرد البقاء الاقتصادي ، ولاستعادة الدور القوي للمراجعة يتطلب الامر اعادة النظر جذريا في وظائف المراجعة ، بمعنى ان يتم تغيير هيكل في وظيفة المراجعة وليس مجرد تغيير اجرائي . ومن منظور البحث محل الدراسة تأتي اهمية هذه الدراسة في انها قدمت تحليلا تاريخيا ضمنيا لممارسات

المحاسبة والمراجعة والتحولات التي مرت بها والمشاكل التي تمر بها حاليا نتيجة عدم مواكبة التغيرات الحالية لبيئة العمل .

٣- دراسة Henry & Hicks 2004 (5) . حيث ناقشت الدراسة فكرة

اساسية مؤداها ان دراسة التاريخ يعطي نقاط مضيئة للتنبؤ بالمستقبل ، لذا فقد قامت الدراسة بتحليل كلمة Stettler (1968) في المؤتمر السنوي الاول للمحاسبين بجامعة تكساس ، حيث ناقش التغيرات المتوقعة في الممارسة المهنية للمحاسبة و مراجعة الحسابات ، و اشار Stettler الي انه يمكن الاعتماد علي مدخل التطلع الي الوراء ودراسة الماضي لمواجهة والاستجابة للتغيرات في البيئة الاقتصادية والاجتماعية الحالية ، وفي ضوء تلك الحقيقة قدم Stettler العديد من التنبؤات التي تخص مهنة المحاسبة في عام ٢٠٠٠ ، لذا هدفت دراسة الباحثين الي دراسة توقعات Stettler وما الذي تحقق منها وما لم يتحقق والاسباب وراء ذلك ، حيث عبرت توقعات Stettler وقتها عن محاولة للنظر في مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة استنادا الي حقائق تاريخية في المهنة وهي ان احداثا معينة قد تقع في بيئة العمل تؤثر علي مهنة المحاسبة والمراجعة وعلي الوظائف والخدمات المتوقعة من كل منهما ، واعتمد الباحثان منهج Stettler وتوقعاته لدراسة الوضع الحالي للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الحادة في بيئة العمل الحالية لاعادة النظر فيما تقدمه المحاسبة والمراجعة من خدمات لاصحاب المصالح المختلفة بما يضمن بقاء المهنة وقدرتها علي الاستجابة للمتغيرات العصرية والوفاء باحتياجات

المستفيدين .وتتمثل اهمية هذه الدراسة من منظور موضوع البحث الحالي الي انها قدمت دراسة حالة اعتمدت علي دراسة تاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة كاساس لتوقع الممارسات المستقبلية للمهنة وهذا ما يتفق مع الهدف من البحث الحالي .

٤- دراسة Hale et al 2005 (6) ، حيث ناقشت الدراسة اسباب تشوه القيم الاخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة الامريكية في بدايات القرن الواحد والعشرين ، الامر الذي ادي الي فشل ادارة العديد من الشركات الكبرى بالولايات المتحدة ، وكيف اثرت الممارسات المحاسبية المشكوك فيها علي مهنة المحاسبة والمراجعة وخاصة علي تصورات المحاسبين الحالية والمستقبلية ؟ لذا ناقشت الدراسة تصورات قطاعات مختلفة من المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة مثل المهنيين ، معلمي المحاسبة ، طلاب المحاسبة وذلك في ضوء لمحات تاريخية لمهنة المحاسبة والمراجعة ، واليات عمل المحاسبة والمراجعة في الاسواق الراسمالية ومدى تنظيم المهنة في الولايات المتحدة . وكان من نتائج الدراسة ان طلاب المحاسبة مقارنة بالممارسين والمعلمين اكثر قلقا علي ممارسات المحاسبة والمراجعة ويرون ضرورة ادخال تغييرات موضوعية علي المحاسبة والمراجعة لتعزيز الثقة والمصداقية في الاسواق الراسمالية . وتتبع اهمية هذه الدراسة من انها قدمت تصورا عن الوضع الحالي لممارسات المحاسبة والمراجعة في بيئة الاسواق الراسمالية وما يشوبه من قصور ومشكلات تهدد بقاء المهنة ، الامر الذي يعطي تصورا عن التغييرات

التي يجب احداثها بالممارسات المهنية والتي تمثل توقعا للممارسات المحاسبية في المستقبل القريب .

٥- دراسة Mallika & Mitra 2009 (٧) حيث حاول الباحثان فهم

العلاقة بين الاسس النظرية والفلسفية للمحاسبة ومنظور نظرية الوكالة للمحاسبة حيث الهدف منها هو تعظيم عائد المساهمين ، مع مراعاة قيود مثل التعصب الاداري وتجاهل دور الاطراف التنظيمية الاخرى ، وكذلك الرؤية الجديدة التي تكونت لدي المساهمين نتيجة العديد من الابحاث متعددة التخصصات والتي تهدف الي اشباع احتياجات اكبر قطاع ممكن من اصحاب المصالح من المساهمين ووكلائهم من المديرين ، حيث يري اصحاب الدراسة ان طرفي التحليل الذي يقومان به هما متعاكسين ، وان دراسة اوجه التقارب والاختلاف فيما بينهما يساعد في التفكير في وضع اطار تحليلي يربط بين وجهتي النظر بما يصب في مصلحة قطاع اوسع من اصحاب المصالح . وتتفق هذه الدراسة - رغم اختلاف منهج الدراسة مع موضوع البحث في الربط بين الممارسات المحاسبية ونظرية الوكالة الاقتصادية مع تحديد البحث موضوع الدراسة علي مدي ما تحققه المحاسبة والمراجعة من المساءلة في العلاقة الاقتصادية .

٦- دراسة Chen et al 2011 (٨) وهذه الدراسة تعد من اهم الدراسات التي

اعتمدت عليها الباحثة في صياغة مشكلة البحث واهدافه ، حيث قامت هذه الدراسة بتحليل علاقة المحاسبة والمراجعة بمفهوم المساءلة واعتبرت ان المساءلة هي المحفز الرئيسي للتغير والتطور في كلا من المحاسبة

والمراجعة ، حيث اشارت الي ان ممارسات المحاسبة والمراجعة تتغير بتغير مجال المساءلة ونطاقها والذي يتغير بدوره بتغير وتعدد اشكال علاقة الوكالة الاقتصادية ، حيث أصبح مفهوم المساءلة يغطي (على الأقل) جوانب مثل التقرير عن المسؤوليات ، والحفاظ على الثروة ، مدى تطبيق القوانين واللوائح ، معايير الكفاءة والفعالية الاقتصادية ، المسؤولية الاجتماعية الامر الذي يجب ان ينعكس علي الممارسات المهنية للمحاسبة والمراجعة من حيث الممارسات والاليات .

التقييم العام للدراسات السابقة :

- تتفق جميع الدراسات المذكورة في اهمية دراسة تاريخ المحاسبة والمراجعة كمصدر لفهم التطور في الممارسات وتفسير اسباب القصور والمشكلات التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة في الوقت الراهن
- اختلفت هذه الدراسات فيما بينها في منظور التحليل فمنها ما تناول تفسير اسباب القصور في الممارسات الحالية للمحاسبة والمراجعة فمنها ما تناول الموضوع من منظور التراجع في اخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة واثرها علي الممارسات المحاسبية وممارسات المراجعة ، ومنها ما تناوله من منظور تركيز التطور والتغير الحادث في ممارسات المحاسبة والمراجعة علي مجرد الشكل دون الجوهر بما لا يتواءم مع متطلبات بيئة العمل الحديثة ، ومنها ما تناول التغير في ممارسات المحاسبة والمراجعة من منظور التغير في شكل ودرجة تعدد علاقات الوكالة الاقتصادية .

اهمية البحث :

ترجع اهمية الدراسة الي انها تعد مساهمة علمية في تحليل نشأة وتطور المحاسبة والمراجعة من منظور مختلف وهو منظور نظرية المساءلة في علاقة الوكالة الاقتصادية ، حيث توضح الدراسة مسارات التطور في المحاسبة والمراجعة وفقا للتطور في مفهوم ومجال المساءلة في علاقة الوكالة الاقتصادية ، الامر الذي يفسر ويتنبأ بمستقبل الممارسات المحاسبية وممارسات المراجعة .

اهداف الدراسة :

تهدف الدراسة التي تحقيق الاهداف التالية :

- تحليل مسار تطور المحاسبة والمراجعة من منظور مفهوم المساءلة في علاقة الوكالة الاقتصادية .
- بيان دور المساءلة و خلق القيمة في حوكمة الشركات و انعكاس ذلك على تطور الممارسات المحاسبية .
- التنبؤ بالتطور المستقبلي في ممارسات المحاسبة والمراجعة

الافتراضات البحثية للدراسة :

تفترض الباحثة الافتراضات التالية وتقوم بتحقيقها من خلال الدراسة :

- ان التطور في مفهوم ومجال المساءلة في علاقة الوكالة الاقتصادية كان سببا ومصدرا للتطور في ممارسات المحاسبة والمراجعة
- يمكن التنبؤ بمستقبل الممارسات المحاسبية والمراجعة من منظور القدرة علي خلق القيمة المضافة .

منهج الدراسة :

اعتمدت الباحثة في دراستها علي:

المنهج الاستقرائي التحليلي

حيث اعتمدت عليه الباحثة في تحليل الدراسات والكتابات النظرية والعملية المرتبطة بموضوع البحث لصياغة وتحليل المشكلة الاساسية للبحث وتحقيق الهدف من البحث .

خطة البحث :

تتناول الباحثة تحليل موضوع الدراسة في اربعة مباحث هي :

المبحث الاول : المساءلة **Accountability** هي الحافز الأساسي للتطور في المحاسبة والمراجعة

المبحث الثاني : تطور الممارسات المحاسبية من منظور المساءلة

المبحث الثالث : تطور ممارسات مراجعة الحسابات من منظور المساءلة

المبحث الرابع : القيمة المضافة والمحاسبة والمراجعة الحديثة

الخلاصة والنتائج

المبحث الاول : المساءلة Accountability هي الحافز الأساسي للتطور في المحاسبة والمراجعة

تطور مفهوم المساءلة المحاسبية :

أشار 1998 yang^(٩) أن تاريخ تطور المجتمع البشري هو نفسه تاريخ تطور مفهوم المساءلة وأن مفهوم المساءلة ليس ثابتاً وإنما هو متغير بتغير ظروف المجتمعات . ففي البداية اعتمد مفهوم المساءلة على نظرية الحفاظ على الثروة property trust theory ، وفي الخمسينات من القرن العشرين اعتمد على مفهوم موارد الثروة theory resources of trust ، وما بين السبعينات والثمانينات من نفس القرن ركز على مفهوم أصحاب المصالح stakeholder theory ، ودالة الاقتصاد الاجتماعي Social economic function ومفهوم الفصل بين الإدارة والملكية ولا مركزية الإدارة ، وبعد ذلك توسع مفهوم المساءلة من منظور استخدام الثروة ليشمل الحكومات والموظفون ومستوى الرخاء الاجتماعي والتوازن الاقتصادي والاجتماعي ومستوى التلوث البيئي ، لتصبح كل هذه العوامل جزءاً من علاقة الوكيل بالأصيل principal- agent relation حيث أنه بتطور نظرية أصحاب المصالح تطور محتوى المساءلة واتسع نطاقها ، أي أن مفهوم المساءلة تطور بشكل تسلسلي متحول .

بتطور المجتمعات أصبحت المنظمات أكثر تعقيداً ومن ثم أصبحت علاقة الأصيل بالوكيل أكثر تعقيداً ومن ثم أصبح مفهوم المساءلة يغطي (على الأقل) جوانب

مثل التقرير عن المسؤوليات ، والحفاظ على الثروة ، مدى تطبيق القوانين واللوائح ، معايير الكفاءة والفعالية الاقتصادية ، المسؤولية الاجتماعية 2006 cui (10)

أشار 96 wang⁽¹¹⁾ إلى أن هذا المحتوى للمساءلة يمكن تقسيمه إلى مساءلة مالية financial accountability ، ومساءلة إدارية management accountability والمساءلة المالية تقضي بأن يلتزم الوكيل بالحفاظ على ثروة الأصل وأصوله في حدود المتطلبات القانونية والأخلاقية والفنية والاجتماعية ، أما المساءلة الإدارية تقضي بأن يلتزم الوكيل بإدارة الموارد المتاحة تبعاً للقواعد الاقتصادية وتحقيق معايير الكفاءة والفعالية والمحافظة على البيئة ، ولا تقل أهمية أحد التصنيفين عن الآخر وإنما يعملان بتكامل .

المساءلة المحاسبية والمساءلة في المراجعة

المساءلة لها علاقات واضحة ومحددة بالمحاسبة والمراجعة ، وقد أشار⁽¹²⁾ Ramanna إلى أن المساءلة المحاسبية تتضمن أربعة عناصر أساسية هي : إعداد المعلومات المحاسبية ، مراجعة المعلومات المحاسبية ، الإفصاح عن المعلومات ، إمكانية توجيه الإدارة .

وتوصل pavlock et al⁽¹³⁾ أن نظام التقرير على المسؤولية بالمنظمات يجب أن يتضمن ستة مكونات هي : التقارير المالية السنوية ، تقرير عن الهياكل الرقابية ، تقرير عن التشريعات والالتزامات المرتبطة بالتعاقدات ، تقرير عن

كفاءة وفعالية استخدام الموارد ، تقرير عن الأهداف السنوية ، وتقارير عن كيفية منع الأخطاء .

وأشار (14) cai 2000 أن مفهوم المساءلة هو روح المحاسبة والمراجعة الحديثة ، كما أشار wang 96 & 2002 (15) الى أن السبب في وجود المحاسبة والمراجعة المعاصرين هو مفهوم المساءلة وهذا أيضاً هو ما أشار إليه xiao & Cao 2008 (16) .

تاريخياً ، يمكن القول أن نشأة وتطور المحاسبة تتوازي مع نشأة وتطور نظرية المساءلة ، حيث أن كل تطور جذري حدث بالمحاسبة كان نابغاً من تطور هام في نظرية المساءلة وقد أشار 98 yang (17) أن أصل المراجعة هو المساءلة فان لم يكن هناك مفهوم المساءلة ما كان للمراجعة وجود من الأساس ، كما أشار qin 99،95 (18) إلى أن علاقة الوكالة الاقتصادية هي التي أنتجت المراجعة والتي تهدف إلى تقييم المساءلة الاقتصادية وكذلك أشار chen 1999 (19) إلى أن مفهوم المساءلة تعمق تدريجياً في تطور العلاقة الاقتصادية بين الوكيل والاصيل ووجدنا أن المساءلة هي السبب والحافز في تأصيل وتطور المراجعة .

من الأستعراض السابق لما توصل إليه الباحثون حول علاقة مفهوم المساءلة بالمحاسبة والمراجعة ، من أن المساءلة هي أساس نشأة وتطور المحاسبة والمراجعة . يمكن القول أن مفهوم المساءلة يولد الحاجة إلى تطوير المحاسبة والمراجعة بشكل مستمر يتواءم مع التطور والتغير في الظروف المعقدة المحيطة بعلاقة الوكالة الاقتصادية .

فالمحاسبة يمكن تعريفها بأنها عمليات ادراك وقياس وتسجيل وتصنيف ثم تقرير محاسبي عن المسؤولية المالية financial accountability والمحاسبة الإدارية تؤكد على مفهوم المسؤولية الإدارية Management accountability ، أما المراجعة هي عملية التحقق والتأكد من صحة مخرجات كل من المحاسبة المالية والإدارية .

المبحث الثاني : تطور الممارسات المحاسبية من منظور المساءلة

يناقش هذا البحث تطور المحاسبة من منظور التطور التاريخي للمساءلة وعلاقة الوكالة الاقتصادية :

الماضي : نمط المحاسبة هو المحاسبة المالية

في علاقة الوكالة الاقتصادية يطلب الأصيل من الوكيل الالتزام بالمسؤولية الاقتصادية التي تتحقق ليس فقط بالمحافظة على رأس المال وإنما تحقيق قيمة مضافة على رأس المال ، هذا الالتزام يولد عدد من المتطلبات والتي تنشئ بدورها الحاجة إلي المحاسبة التي تعكس ممارسة المسؤولية الاقتصادية على النحو التالي :
أولاً: تعكس الأداء الرقابي للمسؤولية الاقتصادية مثل عمليات استخدام الأصول أو الموارد من خلال ممارسات الحصر والقياس والتسجيل .

وثانياً : تعكس الأداء الكلي للمسؤولية الاقتصادية من خلال التقرير المحاسبي ، وهذه الأخيرة هي الأكثر أهمية للعميل حيث أنه لا يهتم الاطلاع على آليات تحقيق المسؤولية الاقتصادية ، وإنما يهتم الاطلاع على نتائج تحقق هذه المسؤولية

الحاضر : نمط المحاسبة : أهمية متوازية لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة
الإدارية .

منذ الخمسينات من القرن الماضي ، وبتوسع حجم المنظمات وتزايد حدة المنافسة
وتطور آليات الإدارة والعلوم السلوكية بشكل متلاحق وغير منتهي، وخاصة مع
ظهور الشركات المساهمة كنموذج جديد من المنظمات ، فإن إدارة علاقة الوكالة
الاقتصادية التقليدية والتي كانت متداولة بين طرفين اثنين أصبحت لها ثلاثة
أطراف مستقلة يتم تداول الثروة (رأس المال) بينهم حيث تتعدد حقوق الملكية ،
ومع هذا التوسع في سلسلة الوكالة الاقتصادية ، توسع مفهوم المساءلة ليشمل
نوعان من المساءلة أو المسؤولية وهي المسؤولية التي تقع على عاتق مجلس
الإدارة تجاه أصحاب الملكية (مجلس الأمناء) وهي المسؤولية المالية الخارجية
External financial accountability ، ويعول مجلس الإدارة بدورة على
المدير العام في إدارة الموارد (الثروة أو رأس المال) فتنقل المسؤولية هنا إلى
المدير العام وتصبح مسؤولية مالية داخلية internal financial
accountability متعددة المستويات وفقا للظروف التنظيمية للمؤسسات .

والمسؤولية المالية الخارجية التي نشأت من علاقة الوكالة بين مجلس إدارة
المنظمة وأصحاب الملكية تعتمد على ممارسات المحاسبة المالية ، في حين أن
المسؤولية المالية الداخلية متعددة المسؤوليات والتي نشأت من علاقة الوكالة بين
مجلس الإدارة والمدير العام ومستويات الإدارية المختلفة تعتمد على ممارسات
المحاسبة الإدارية .

في إطار عمل المحاسبة والمراجعة ضمن آلية المساءلة ، فإن المحاسبة الإدارية هي حلقة الوصل بينهما ، فهي تقوم بتحديد أهداف المساءلة من خلال وسائلها الخاصة مثل وضع الإستراتيجيات والتخطيط والموازنات والرقابة ، كما أنها تقوم بالتقرير عن أداء الإدارة .

المستقبل : نمط المحاسبة : المحاسبة العامة **pan accounting** ومحاسبة سلاسل القيمة

مرت إدارة المنظمات بمراحل من التغيير من الإدارة الفوضوية **chaotic management** إلى الإدارة الوظيفية **functional management** ثم صار الاتجاه في القرن الحادي والعشرين إلى الإدارة التكاملية **integrated management** .

وقد واجهت المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في الوقت الحالي صعوبات كبيرة في التكيف مع التغيرات البيئية الحديثة ، فالمحاسبة المالية تعاني من العديد من المشاكل التي تتعلق بقدرتها علي التعبير عن القيمة الحقيقية للمنظمة، كما ان ادوات المحاسبة الإدارية تعرضت لكثير من الانتقاد العملي لفموضها وانعزالها عن الواقع العملي للمنظمات الذي يتسم بالتغير الحاد في كل مفرداته ، حيث أنه وكما أشار ⁽²⁰⁾ Kaplan علاقات الارتباط بين أدوات المحاسبة الإدارية ووظائفها في ظل التغيرات الحديثة لبيئة العمل تختفي تدريجياً .

وإذا توسع المنظور ليشمل أصحاب المصالح فإن مفهوم المساءلة من حيث الوقت والمكان يتنامى ، بما سيؤدي إلى أنصهار المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية معاً في الأجل الطويل . حيث أشار ⁽²¹⁾ chen 2002 إلى أن المحاسبة العامة **pan**

accounting تفسر مفهوم المحاسبة وإعادة صياغة لنظرية المحاسبية من منظور إدارة القيمة ، فتحدد مفردات المحاسبة لا يجب أن يقتصر على الوظيفة المالية بل يجب ان تتسع لتشمل جميع عمليات إدارة المنظمة وبالتالي ستصبح المحاسبة أداة لإدارة أنشطة إضافة القيمة .

وقد ابتكر yan 2004 (22) أحد خبراء المحاسبة الصينيين مفهوم محاسبة سلاسل القيمة وعرفها على أنها نشاط إداري يهدف إلى تحقيق قيمة مضافة . ومن ثم فهو يقوم بالتتبع والتنبؤ والرقابة والتقييم لسلاسل القيمة التي تمثل استراتيجية المنظمة.

أي أن محاسبة سلاسل القيمة تركز على إدارة القيمة وتهدف إلى تعظيم قيمة المنظمة وبمساعدة التطور المتسارع لتكنولوجيا المعلومات فإن محاسبة سلاسل القيمة تدمج بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية .

من التعريف السابق ، فإن المحاسبة العامة تشمل نطاقات واسعة من محاسبة سلاسل القيمة ومن الإندماج بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية .

المبحث الثالث : تطور ممارسات مراجعة الحسابات من منظور المساءلة

الماضي : نمط المراجعة : المراجعة المالية

المراجعة المالية كما أشار إليها wang 2004⁽²³⁾ هي التحقق من تحديد وقياس
وتقرير المساءلة المالية للإدارة .

ونظراً لعلاقة الوكالة بين المحاسبين والإدارة فإن المحاسبين يمكن ان ينقادوا خلف
أرادة الإدارة وأهدافها مما يضع الحواجز التي تحول دون استقلاليتهم
وموضوعيتهم وحيادهم تجاه عملهم مما يؤدي إلى تشويه المعلومات المحاسبية
لذا يتطلب الأمر وجود طرف ثالث مستقل لمتابعة معايير المراجعة المتعارف
عليها للتحقق من المساءلة المالية . والدور الذي يلعبه هذا الطرف الثالث هو الذي
يقوم به محاسب قانوني معتمد عندما يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات الداخلية ،
وأحياناً تكون هناك وحدة تابعة للمنظمة للقيام بأعمال المراجعة المالية وهي قسم
الرقابة الداخلية .

وعلي المستوى القومي او الحكومي ، فإن مؤسسات الدولة يجب أن تعمل وفقاً
للوائح والقانون ، لذا فإن مؤسسات المراجعة المرتبطة بالمنظمات الحكومية لا
يقتصر عملها فقط على المساءلة المادية وإنما المساءلة القانونية ، فمراجعة
التأسيس وفقاً للوائح التشريعية والمالية أيضاً .. فالمؤسسات المملوكة للدولة تعني
أن رأسمال هذه المؤسسات مملوك للمواطنين الذي يعهدون إلى نوابهم بمجلس
الشعب بمهمة إدارة هذه الملكية وتخصيص الموارد للحكومة ، والتي تعهد بدورها

بمهمة إدارة الموارد الى رئيس مجلس إدارة المنظمة الحكومية ومديري الإدارات بها فتشكل علاقة وكالة اقتصادية بين المواطنين والحكومة ومجلس إدارة المنظمات ، وهذه العلاقة الاقتصادية تفرض وجود مؤسسات رقابة تعمل كهيئات مستقلة لمتابعة والإشراف على مؤسسات الدولة فيما يسمى بالرقابة على الملكية العامة .

نظراً لأن المؤسسات العامة تعمل في الصناعات والخدمات الرئيسية في الدولة وتؤثر تأثيراً أساسياً على النمط والمستوى الإقتصادي للدولة ، فإن القوانين والسياسات المالية تصاغ تبعاً لمخرجات هذه المؤسسات ، ولكي تقوم هيئة الرقابة بتحقيق المساءلة المالية القانونية لهذه المؤسسات ، تقوم باتباع القوانين والسياسات المالية التي تم صياغتها في ضوء عمل ومخرجات هذه المؤسسات كمعايير للمراجعة . أي أن معايير المراجعة تخضع لنفس السياسات والقوانين التي وضعتها المؤسسات العامة والتي هي محل المساءلة المالية (الامر الذي لا يحقق اعتبارات الاستقلالية والحياد للمراجعة) .

الحاضر : نمط المراجعة : اهتمام متوازي بالمراجعة المالية والمراجعة الإدارية في القرن العشرين تحولت المراجعة من مجرد مراجعة مالية تقليدية الي مراجعة إدارية متطورة حيث أشار yang 2001 إلى أن تطور المراجعة جاء نتيجة لتطور مفهوم المساءلة في النواحي الآتية :

أولاً : تطور مفهوم المساءلة من المساءلة المالية إلى الإدارية

ثانياً : تطور المراجعة من مراجعة المساءلة عن العمليات process
accountability الى مراجعة المساءلة عن الناتج outcome
. accountability

المراجعة المالية تتحقق من المساءلة المالية وتعتمد مصداقية الوضع المالي للوكيل ، أي أنها تهدف إلى التحقق من مصداقية مخرجات النظام المحاسبي فقط دون التطرق إلى تقييم أداء الوكيل ما إذا كان مرضياً أولاً ، وهذا هو ما تعني به المحاسبة الإدارية ومن ثم المراجعة الادارية حيث التركيز على المستوى الإستراتيجي ، المستوى الرقابي ، ومستوى الكفاءة في العمليات (٢٤) chen 2003 . ومن ثم فإن الإتجاهات الحديثة في المراجعة مثل مراجعة الموارد البشرية ، مراجعة الأداء ، المراجعة البيئية ومراجعة الإستراتيجيات الإدارية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالمحاسبة الإدارية .

وقد قام Qu 2006 (٢٥) بتتبع ودراسة التطور في ممارسات وأهداف الرقابة الداخلية حيث قام بتحليل الخلفية التاريخية لكل مرحلة من مراحل التطور وتوصل إلى أن التطور في مفهوم ومجال المساءلة من المساءلة المالية الي المساءلة الإدارية أدى إلى تحول التركيز في الرقابة الداخلية علي المراجعة المالية إلى صرف اهتمام متوازي ومتساوي إلى كل من المراجعة المالية والمراجعة الإدارية .

وفي رصد للتجربة الصينية في تقييم ممارسات المراجعة ، فوفقاً للهيئة الصينية للمراجعين الداخليين ، وجد أنه قبل عام ١٩٩٨م أكثر من 50% من أنشطة

المراجعة الداخلية تصنف على أنها مراجعة مالية. ومن العام 1999 حتى 2001 شكلت المراجعة المالية % 32 فقط من أنشطة المراجعة الداخلية في حين شكلت المراجعة الإدارية في ممارسات الرقابة الداخلية % 98 .

وعلى المستوي القومي والحكومي ، بحثت العديد من الدراسات () تطور مفهوم المساءلة العامة ومراجعة الأداء الحكومي ، وتوصلت إلى أن التطور في المراجعة الإدارية حفز التطور في مراجعة الأداء الحكومي ، فمنذ الأربعينات من القرن الماضي بدأ مفهوم مراجعة الأداء الحكومي (أو مراجعة الإدارة العامة) في التنامي فتأثر بالحركة الحديثة للإدارة العامة ، تغير هيكله الجهاز الحكومي وتغير هيكله الميزانيات . وفي الستينات والسبعينات من نفس القرن تطورت مراجعة الأداء الحكومي تطورا سريعا مع بدء العمل بالخطة الخمسية التي تغطي خمس سنوات من العمل الحكومي (في الدول ذات الاقتصاد الاجتماعي او الاشتراكي) . وترتكز المراجعة الحكومية على تأكيد المساءلة الإدارية الحكومية خاصة في مجالات رقابة التكلفة ، الموازنات ، وتقييم الأداء الحكومي .

المستقبل : نمط المراجعة : مراجعة المخاطر والقيمة المضافة

Risk oriented and value added audit

المحاسبة يمكنها تحقيق المساءلة بشكل مستمر ومنتظم ، أما المراجعة فهي قصة مختلفة فمشروع المراجعة يرتبط ارتباطا وثيقا بالوقتية Timeliness ، فلكي تتم مثلاً رقابة التكلفة يركز المراجعون على المخاطرة التنظيمية ، الرقابة الداخلية ، ومستوى الحوكمة في الاستجابة للمخاطرة .

في 2003 ، عدل coso الإطار العام للرقابة الداخلية حيث وضع به بالمقدمة إطار للمخاطرة الإدارية ، وفي نفس الوقت قامت هيئة المعايير الدولية للمراجعة والتحقق IAASB بتعديل نموذج مراجعة المخاطر في ضوء الرقابة الداخلية وحوكمة الشركة . وقد طلبت SARBANES OXLEY من إدارة الشركات المدرجة بالقائمة تقديم تقرير عن الرقابة الداخلية والتي تمثل أساس المراجعة الداخلية ، في 1999 قامت IIA (٢٦) بمراجعة مفهوم المراجعة الداخلية وعرفتها بأنها نشاط مستقل بهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين كفاءة العمليات التنظيمية المراجعة الداخلية هي نظام حكومة داخلي بقيمة الأداء المحاسبي ويمثل مصدر هام لكل جوانب الحكومة الأخرى .

المراجعة المستقبلية هي مراجعة القيمة المضافة والتي يتمثل مسارها الأساسي في تطوير مراجعة المخاطر وتطوير مراجعة الحكومة في اتجاه تحقيق الهدف الأكبر وهو إضافة قيمة للمنظمة .

وعلى مستوى المراجعة الحكومية فقد أشار (٢٧) Liu 2008 إلى أن المراجعة هي الجهاز المناعي لكل العمليات الإقتصادية والإجتماعية المحلية . وكأداة لتحسين عملية صنع القرارات الحكومية ، فإن المراجعة الحكومية أيضاً تضيف قيمة للمنظمة إما في صورة نقدية مثل وفورات التكلفة الإدارية أو في صورة غير نقدية مثل تخفيض المخاطرة في العمليات الحكومية وتحسين كفاءة الأداء الحكومي وتحسين علاقة الوكالة الإقتصادية .

المبحث الرابع :

القيمة المضافة والمحاسبة والمراجعة الحديثة

على الرغم من المسارات المختلفة في تحقيق القيمة المضافة ، إلا أن المحاسبة والمراجعة الحديثة حققت نفس الهدف وهو تحقيق أهداف المنظمة من خلال إضافة القيمة ، ويرجع السبب في ذلك إلى وحدة ظروف النشأة والتطور لكل من المحاسبة والمراجعة liu 2004 (٢٨)

من منظور تطور المراجعة الداخلية يجب أن تتحقق ثلاثة أهداف هي : منع الاخطاء prevention ، توفير المعلومات irrigation ، وإضافة قيمة value added.

تعمل المراجعة المالية على تحقيق الهدف الأول وهو منع الاخطاء ، فيما تعمل المراجعة الإدارية على الهدفين الثاني والثالث ويعتبر الهدف الأول هو الأساس لكل من الهدفين التاليين فعملية الامداد بالمعلومات تمثل الأداء الخارجي لعملية إضافة القيمة والمعنى المقابل هو أن عملية إضافة القيمة تمثل الطلب الداخلي للامداد بالمعلومات wang 2004 (٢٩)

أشار IIA إلى أن هيكل الحوكمة يجب أن يتم بناءه في الشركات على أربعة قواعد رئيسية هي : مجلس الإدارة ، الإدارة التنفيذية ، المراجعة الخارجية ، والمراجعة الداخلية IIA 2002

نظرية حوكمة الشركات تبنى على مفهوم تحول مفهوم الحوكمة من مجرد هيكله للحوكمة إلى آلية للحوكمة LI 2005 (٣٠) .

اي انه وبمعني اخر ، بالاضافة الي الدور الرقابي لها ، فان حوكمة الشركات يفترض انها تحقق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال الابتكار و التطوير والاستكشاف.

فحوكمة الشركات حسب تعريف مجلس حوكمة الشركات الاسترالي ASX Corporate Governance Council هو نظام لتوجيه وادارة الشركات ، والذي حدد بناءا علي دراسة لاحسن الممارسات العالمية للحوكمة عشرة معايير اساسية للحوكمة الجيدة في مارس ٢٠٠٣ ، اهمها حماية التقرير المالي بمعني ضمان وجود آلية لتأمين التقارير المالية التي تقدم معلومات حقيقية وواقعية عن المركز المالي للمؤسسة ، و اشار ايضا الي ان هياكل الحوكمة الجيدة تؤدي الي :

- خلق قيمة مضافة
- تحقيق المساءلة
- موائمة النظم الرقابية للمخاطرة التي تنطوي عليها

وقد بدأت العديد من الدراسات في الحاضر القريب اختبار علاقة هياكل الحوكمة والياتها بتحقيق المساءلة وخلق القيمة المضافة من جوانب متعددة . فمثلا ، في دراسة (٣١) والتي اجريت علي عدد من الشركات الاسترالية اختبر الباحثون الي اي مدي تحقق اليات الحوكمة المستخدمة في عمليات التقرير المالي المساءلة وخلق القيمة المضافة عن طريق اختبار الربط بين هياكل الحوكمة وبين الاستحقاقات المزيفة abnormal accruals كمؤشر لتحقيق المساءلة ، وكذلك اختبار الربط

بين الاستحقاقات المزيفة والتي تم تحديدها من خلال هيكل الحوكمة وبين مستوى الاداء المؤسسي كمؤشر لتحقيق قيمة مضافة ،

وتوصلت الي ان هياكل الحوكمة التي تعتمد بصفة اساسية علي هيئة معتمدة للمراجعة ترتبط ارتباط سلبي بزيادة الدخل نتيجة الاستحقاقات المزيفة abnormal accruals . كما توصلت الدراسة الي وجود علاقة او ارتباط ايجابي بين هيكل الحوكمة المعتمد علي المراجعة وبين التدفقات النقدية المستقبلية (كمؤشر للقيمة المضافة في مستوى الاداء المؤسسي) في الاجل القصير (سنة مالية واحدة) في حين ان التدفقات النقدية المستقبلية في الاجل المتوسط (سنتين) يرتبط ارتباط ايجابي بهيكل الحوكمة المعتمد علي استقلالية مجلس الادارة ، ومن ثم خلصت الدراسة الي انها اوجدت دليلا عمليا علي ان هياكل الحوكمة المعتمدة علي المراجعة لديها القدرة علي تحقيق المساءلة وخلق القيمة المضافة .

وفي دراسة (٣٢) ، هدفت الدراسة الي تحديد اهمية بيان القيمة المضافة value added statement (ان وجد) وعلاقته بممارسات حوكمة الشركات ، وتعديل وبناء مؤشر قياسي جديد لحوكمة الشركات corporate governance index يرتكز علي معيار جديد وهو خلق و توزيع القيمة وذلك لجعل هذا المؤشر القياسي لحوكمة الشركات اكثر واقعية واكثر ارتباطا بمفردات السوق ، حيث توصلت الدراسة الي ان قائمة القيمة المضافة هي اداة هامة واساسية لدراسة العلاقة بين ممارسات حوكمة الشركات والسوق ، اضافة الي انها تشكل اساسا لتطوير المؤشر القياسي لحوكمة الشركات بشكل علمي ،

حيث تعد قائمة توزيع القيمة المضافة معيارا هاما للحكم علي جودة ممارسات حوكمة الشركات ، واعطت الدراسة اتجاها مستحدثا لكل من الباحثين في مجال حوكمة الشركات والقيمة المضافة لوضع مؤشرات قياسية جديدة لحوكمة الشركات ، وايضا للمديرين التنفيذيين بالشركات لاعتماد اطر لتحديد القيمة المضافة وتوزيعها علي اصحاب المصالح بما يحقق تطبيقا افضل لحوكمة الشركات .

وفي دراسة (Alam & Ratnatunga ٢٠١١)^(٢٣) حيث قام الباحثان بالبحث في انه هل يجب علي الادارات العليا بالمنشآت توسيع نطاق رؤيتها لعمليات الحوكمة بحيث تشمل مدي تنفيذ الاستراتيجيات (الحوكمة الاستراتيجية) وهل اذا كان ذلك ممكنا هل لنظام المحاسبة الادارية دورا في تسهيل عمليات تنفيذ الاستراتيجية ؟ ، لذا قام الباحثان باختبار هذه التساؤلات علي احدي الشركات الكبرى التي تتمتع بمؤشر حوكمة جيد اضافة الي ادارة استراتيجية تعمل في صناعة تتميز بمعدلات مخاطرة مرتفعة ، وتوصلت الي ان حوكمة الشركات يجب ان تتخلص من القوالب والقوانين الجامدة وتتخذ منحي اخر اكثر تفاعلا مع سياسات الادارة واكثر مسؤولية في اتجاه تنفيذ الاستراتيجيات (بما في ذلك من انشطة خلق القيمة) وتطوير اداء المنشأة .

من كل ما سبق ، يتضح ان ممارسات المحاسبة والمراجعة التي يجب العمل بها في ظل ظروف ومتغيرات بيئة العمل الحالية - والتي اوجدت قصورا شديدا في الممارسات التقليدية للمحاسبة والمراجعة افقد المتعاملين واصحاب المصلحة ثقتهم في مخرجات المحاسبة والمراجعة - يجب ان تتم من خلال الية لحوكمة الشركات

تعمل علي اضافة قيمة مستمرة للمؤسسة تمكنها من البقاء والنمو ، ومن ثم يتم احداث تغيير موضوعي في ممارسات المحاسبة والمراجعة يعيد الثقة والمصدقية في مخرجات كلا النظامين في ظل الظروف الحديثة لبينة العمل .

خلاصة البحث :

يعتمد البحث علي اجراء دراسة تحليلية للدراسات والكتابات التي تناولت التطور في المحاسبة و المراجعة ومفهوم المساءلة في العلاقة الاقتصادية لتحليل العلاقة التاريخية بين ممارسات المحاسبة والمراجعة من ناحية ومفهوم ومجال المساءلة من ناحية اخري ، وقد توصلت الدراسة الي ان التطور في مفهوم المساءلة هو المحفز الاساسي للتغير في ممارسات المحاسبة والمراجعة ، وان المساءلة المتوقع تحققها في ظل ظروف العمل الحديثة والمعقدة تفرض تغييرا جذريا في ممارسات المحاسبة والمراجعة تركز علي اليات لخلق القيمة المضافة للمنشأة حيث ان القيمة المضافة هي الهدف الاساسي لمنظمات الاعمال وهي التي تضمن لها البقاء والنمو ، لذا فان المحاسبة والمراجعة الحديثة يجب ان تعمل من هذا المنظور لتستعيد دورها القوي في تحقيق المساءلة المطلوبة بين اصحاب المصالح .

نتائج البحث :

توصلت الباحثة من خلال الدراسة التحليلية التي قامت بها الي النتائج التالية :

- دراسة التطور والتغير في ممارسات المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات ترتبط ارتباطا وثيقا بالتغير في مفهوم ومجال ونطاق المساءلة

في علاقة الوكالة الاقتصادية تبعا لتعدد اشكال واطراف العلاقة في ظل ظروف بيئة العمل الحديثة

- نظرا لان المساءلة هي المصدر الاساسي للتطور والتغير في المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات ، فانه بدراسة مراحل التطور من حيث اسباب التغير وانماط التغير يمكن فهم وتفسير المشاكل والقصور الذي يواجه الممارسات المحاسبية ودور المراجعة المتراجع وفشل حوكمة الشركات في الوقت الحالي في كثير من البيئات العملية
- وانطلاقا مما سبق ، يمكن التنبؤ انه لمعالجة القصور ولمواكبة التغيرات في مفهوم ومجال المساءلة في ظل تعدد اشكال الوكالة الاقتصادية ، فان المحاسبة الحديثة ستنصهر فيها المحاسبة المالية مع المحاسبة الادارية في اتجاه ما يسمى بالمحاسبة العامة او محاسبة القيمة المضافة ، وعلي نفس النحو يمكن التنبؤ بالممارسات المستقبلية لمراجعة الحسابات التي يجب ان تعمل من خلال الية جديدة للمراجعة تركز علي مفهوم خلق القيمة ومواجهة المخاطر .

التوصيات :

توصي الباحثة بمايلي :

- اجراء المزيد من البحوث العملية لاختبار العلاقة بين حوكمة الشركات واليات المحاسبة والمراجعة من منظور القيمة المضافة وتأثيرها علي مستوي الاداء التنظيمي

1. Yang S. Z., **Preface of Global Audit History**” [M] .(In Chinese), Enterprise Management Publishing House, 1998
2. -Qin R.S., **Relationship between audit and accountability** [J]. Auditing Research. (In Chinese), 1995, (2): 6-13.
- Wang Y., **Management auditing theory** [M]. (In Chinese). China Renmin University Press, Beijing. 1996.
- Wu Z. X., **Accountability---Recognition of accounting essence** [J]. Accounting Research. (In Chinese), 1996, (11): 35.
- Cai C., **Accountability :the soul of modern accounting and auditing** [J]. Friend of Accountants. (In Chinese), 2000, (10): 15.
- Zhang Y. L. and Wang Q., **Removing accountability: Location of current accounting goals in China** [J]. Modern Finance and Economics. (In Chinese), 2005, (10): 41-44.

3. Imhoff A. Eguene , **accounting quality , auditing and corporate governance** , Accounting Horizons, Forthcoming, Mar. 2003
4. Sunder S., **Rethinking the Structure of Accounting and Auditing** , Yale ICF Working Paper No. 03-17 , May 2003
5. Henry B. K. and Hicks M. , **A Look Back at the Future of the Accounting Profession** , Ssrn working papers series , January 2004
6. Hale M., Huston R. & Smith M., **The Once and Future Accountant: Ethics and the Future Outlook of the US Accounting Profession**, International Journal of Accounting, Auditing & Performance Evaluation, Vol. 2, No. 4, pp. 426-440, 2005
7. Mallik A. K., Mitra S. ,**Accounting and Accountability: A Stakeholder-Agent Perspective** , The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices, Vol. VIII, Nos. 3 & 4, pp. 7-19, July & October 2009 .
8. Chen X. , Zhong B. and Chen L. , **Accounting and Auditing: Theory Origin and Development Path** , affiliation not

provided to SSRN and affiliation not provided to SSRN ,2011

9. Yang S. Z., **Op-cit** , 1998
10. Q. M. Liu, **A Study on Governmental Performance Auditing Based on Public Accountability Theory** [D]. Xiamen University. (In Chinese), 2006.
11. Wang Y., **Op-cit** , 1996
12. Ramanna K., **A Framework for Research on Corporate Accountability Reporting** , Harvard Business School Accounting & Management Unit Working Paper No. 12-021 , July 18, 2012
13. Pavlock E. J., Sato F. S. & Yardley J. A., **Accountability Standards for Corporate Reporting** , Journal of Accountancy. May 1990,pp 94-100
14. Cai C, **Op-cit** , 2000
15. Wang G.. Y., **View of accounting accountability and auditing accountability** [J]. Journal of Financial Accountant. 2002, (2): 3-5.
16. Xiao M. Y., and Cao Y., **Removing accountability: the same goal of modern financing, accounting and auditing** [J]. Friends of Accounting. 2008. (8): 66-69.
17. Yang S. Z., **Op-cit** , 1998

18. Qin R. S., **Theory of accountability and governmental auditing reform in China** [J]. Auditing Research., 1999, (4): 8-16.
19. Chen S. L., **Accountability, Agent and Audit** [J] Learned Journal of Heilongjiang Finance College. 1999, (1): 38-40.
20. Kaplan R. S. , **Creating New Management Practice Through Innovation Action Research**, *Journal of Management Accounting Research*, 1998
21. Chen L. H., **Value Management: proposal of pan accounting** [J]. Accounting Research. (In Chinese), 2002, (10):53-56.
22. Yan D. W., **Accounting research on value chain: review and expectation** [J].Accounting Research, 2004,(2): 3-7.
23. Wang G. Y., Accountability and management audit [M].. China Modern Economic Publishing House. Beijing,2004.
24. Chen L. H., **Development of management auditing and changes on management system** [J].Auditing Research. (In Chinese), 2003, (5): 42-45.

25. Qu Q., A Study on Internal Auditing Based on Accountability Theory [D]. Xiamen University. (In Chinese) , 2006.
26. The Institute of Internal Auditor (IIA). 2002. Recommendations for Improving Corporate Governance. <http://www.theiia.org> .
27. Liu J. Y., **Developing auditing affairs in all aspects under the instruction of sustainable development** [J]. Auditing Research. (In Chinese), 2008, (3):3-9.
28. Liu C. L., The Same Origin of Finance Accounting and Auditing and Their Conceptual Framework's Common Construction [D]. Ocean University of China. (In Chinese),2004.
29. Wang G. Y., Op-cit , 2004
30. Li J. H., **Auditing is a governmental tool** [J].China-Today Forum., 2005,(1):43-45.
31. Koh P., Laplante S. K., Tong Y. H. ,
Accountability and Value Creation Roles of Corporate Governance , ssrn working papers series , May 2006
32. Madhani P. M., **Corporate Governance for Competitive Advantage** , Tenth NIRMA International Conference on Management (NICOM-2007): Enhancing Enterprise Competitiveness organized by

Institute of Management, NIRMA University,
Ahmedabad, January 5-7, 2007

33. Ratnatunga J., Alam M. , **Strategic Governance and Management Accounting : Evidence from a Case Study** , Abacus, Vol. 47, Issue 3, pp. 343-382, 2011
34. J. W. Lu and J. F. Li, **Analysis of public accountability on governmental accounting reform**, [J] Accounting Research (In Chinese), 2006, (12): 14-19.
35. C. Cai, and X.Chen, **Framework of modern audit functional expansion**[J]. Auditing Research. (In Chinese). 2006, (4):34-39.
36. Z. L. Zhang, On the Construction and Application of Government Management Accounting [D]. Xiamen University. (In Chinese), 2009.
37. W. A. Li, Corporate Governance [M].. Higher Education Press. Beijing, 2005
38. Sapovadia V, **Corporate Governance Index vis-a-vis Value Distribution Analysis** , Ssrn working papers series , January 31, 2011