مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق– دراسة حالة شركة انرون-

The external auditor's responsibilities towards audit risks- Enron case study-

آمنة بوالقارة*	مهدي شباركة
جامعة قسنطينة 2 -عبد الحميد مهري، الجزائر مخبر الدراسات والبحوث التسويقية amina.boulkara@univ-constantine2.dz	جامعة قسنطينة 2 -عبد الحميد مهري، الجزائر chebarka.mehdi@univ-constantine2.dz

تاريخ الاستلام: **2022/10/21**	تاريخ القبول: **2023/01/08**	تاريخ النشر: **2023/06/01**

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة معرفة أهمية التزام المدقق الخارجي بمسؤولياته اتجاه مخاطر التدقيق، وانعكاس ذلك على الشركات، وسعيا لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في كل من الجانب النظري والجانب التطبيقي، أين تم الحصول على معلومات حول التدقيق الخارجي ومخاطر التدقيق، واسقاط إشكالية الدراسة على شركة انرون، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن تواطؤ المدقق الخارجي في مهامه ومسؤولياته اتجاه مخاطر التدقيق المتعلقة بشركة انرون أدت في النهاية إلى انهيار الشركة، والتي كانت تعد من أكبر الشركات نجاحا، مما أدى ذلك إلى إنتاج فضيحة مالية عالمية.

كلمات مفتاحية: تدقيق خارجي، مخاطر التدقيق، شركة انرون.

تصنيف JEL: G01،M42

Abstract

This study aims to try to know the importance of the external auditor's commitment to his responsibilities towards the risks of audit, and its reflection on companies, and in an effort to achieve the goals of the study, the descriptive analytical approach was relied upon in both theoretical and applied side, where information was obtained about external audit and the risks of auditing, and dropping The problem of the study on Enron Company, and the study concluded with several results, most notably that the external auditor's complicity in his duties and responsibilities towards the audit risks related to the company of Enron led to the collapse of the company, which was one of the largest success companies, which led to the production of a global financial scandal.

Keywords: External Audit; Audit Risk; Enron Corporation.

Jel Classification: M42, G01

*المؤلف المرسل.

مقدمة

يعد المدقق الخارجي أكثر طرف مستقل عن المؤسسة، والذي يتكفل بإعداد تقرير مالي يلخص فيه الوضعية المالية لها، موضحا فيه بدقة رأيه الفني المحايد حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عموما، وأنها لا تحتوي في مضمونها على مخاطر جوهرية تؤثر على مركزها المالي، حيث يلتزم المدقق الخارجي بدقة تحديد مخاطر التدقيق، والتي تشمل مجموع هذه الأخطاء الجوهرية إضافة إلى تقدير احتمالية عدم اكتشافه لبعض الأخطاء، ومن ثم العمل على تخفيضها إلى المستوى المقبول بحيث لا تؤثر سلبا على المؤسسة محل الفحص.

لذلك فقد اهتمت هيئات التدقيق الدولية بموضوع مخاطر التدقيق كل الاهتمام، وأولت مسؤوليات تقدير هذه المخاطر للمدقق الخارجي، باعتباره جهة مستقلة عن المؤسسة يمكن الاعتماد على تقاريره في اتخاذ القرارات المهمة والمناسبة من قبل الأطراف الداخلية وكذلك الخارجية ذات المصلحة، وان هذا الاهتمام ليس من العدم، بل تسبقه العديد من الأزمات المالية العالمية، بسبب انهيار شركات كبرى، التي أثرت بشكل سلبي على الاقتصاد العالمي، كان من أكثر أسباب حدوثها هو التهاون بمسؤوليات المدقق الخارجي نحو مخاطر التدقيق، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

مشكلة الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى بيان مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق، وكيف كان تأثير هذه المسؤوليات نحو شركة انرون العالمية، ومنه ارتأينا إلى طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق على شركة انرون للطاقة؟

فرضيات الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بوضع الفرضيات التالية:

- يحرص المدقق الخارجي في إطار مسؤولياته اتجاه مخاطر التدقيق بالاعتماد على مبدأ الشك المهني عند تدقيق البيانات المالية؛

- يحرص المدقق الخارجي في إطار مسؤولياته اتجاه مخاطر التدقيق بالتعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها؛

- يحرص المدقق الخارجي في إطار مسؤولياته اتجاه مخاطر التدقيق بإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية؛

- يعتبر التهاون بمسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق السبب الرئيسي لانهيار شركة انرون الأمريكية.

أهداف الدراسة: نهدف من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي

- التعرف على الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومخاطر التدقيق؛

- التعرف على مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق؛

- إسقاط الجانب النظري على شركة انرون، وكيف أثرت مسؤوليات المدقق الخارجي عليها.

منهجية الدراسة: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في كل من الجانب النظري والجانب التطبيقي، أين تم الحصول على معلومات حول التدقيق الخارجي ومخاطر التدقيق، ووصف وتحليل واقع مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق في شركة انرون وكيف أثر ذلك على الشركة.

الدراسات السابقة: تناولت العديد من الدراسات كلا من موضوعي المدقق الخارجي ومخاطر التدقيق، نذكر منها:

- **دراسة** (تومي و علون، 2017)، بعنوان " مساهمة عدم الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق في انهيار شركتي انرون للطاقة وآرثر أندرسون للتدقيق"، هدفت هذه الدراسة إلى بيان مساهمة عدم الالتزام بأخلاقيات ومبادئ التدقيق الخارجي في انهيار شركتي انرون وآرثر أندرسون، حيث اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي للإلمام بالجانب النظري للدراسة، ومنهج وصفي إحصائي للإسقاط إشكالية الدراسة على شركة انرون وآرثر أندرسون، وتوصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي المتمثل في شركة آرثر أندرسون تواطئ في مسؤولياته، ولم يصدر تقرير نظيف حول شركة انرون، كما أن هذه الأخيرة لم تتقيد بآليات القياس والافصاح المناسبة، مما أدى إلى انهيارهما.

- **دراسة** (Askary, Arnaout , & Abughazaleh , 2018): **بعنوان** " Audit evidences and modelling audit risk using goal programming "، هدفت هذه الدراسة إلى تعريف المدققين الخارجيين ببرمجة الهدف (GP)، وهي تقنية مبتكرة تم اقتراحها من طرف الباحثين، يمكن استخدامها في نماذج مخاطر التدقيق، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن استخدام تقنية (GP)، عند حساب مخاطر التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق، ومساعدة المدققين على إدارة اتخاذ القرارات.

- **دراسة** (مزيمش و شريقي، 2020)، بعنوان " التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال إجراء مسح مكتبي لكل ما له علاقة بالموضوع، توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يلعب دورا مهما في كشف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية وأشكال الفساد المالي والإداري في الشركات، من خلال الإجراءات التي يقوم بها المدقق على مستوى القوائم المالية.

- **دراسة** (عمروش، 2022)، بعنوان " دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في التقليل من مخاطر التدقيق دراسة استطلاعية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات"، هدفت هذه الدراسة لإبراز دور استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في عملية التدقيق من أجل التقليل من مستوى مخاطر التدقيق، حيث تم توزيع استبيان لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وقد قدر حجم العينة 73 مفردة، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن أفراد العينة كانوا على اتفاق حول دور استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في التقليل من مستويات مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول.

يتضح من خلال الدراسات السابقة للموضوع أن هناك جهود ومحاولات من قبل الباحثين في إبراز التقنيات التي تساهم في تخفيض مخاطر التدقيق، إلا أن القليل منها تناولت أهمية التزام المدققين الخارجيين بمسؤولياتهم اتجاه مخاطر التدقيق، وهذا هو الجانب الذي تختلف فيه دراستنا عن الدراسات السابقة، وهو ما سنحاول توضيحه من خلال هذه الدراسة.

1. الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومخاطر التدقيق

إن كبر حجم المؤسسات وتعقد معاملاتها، قد نتج عنه الاهتمام بالتدقيق الخارجي للمؤسسة، والتركيز أكثر على مخاطر التدقيق ومحاولة الاستجابة لها.

1.1. التدقيق الخارجي وأهميته: يعد التدقيق الخارجي وظيفة مستقلة عن المؤسسة، تكمن أهميتها بشكل أساسي في الحكم على جودة القوائم المالية، ومدى موثوقيتها بالدرجة الأولى، ومدى احترام المؤسسة للقوانين والمبادئ المحاسبية.

1.1.1 تعريف التدقيق الخارجي

يتمثل في التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل ابداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك). (طواهر و صديقي، 2014، صفحة 30)

يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية فحص لمجموعة من المعلومات، تقوم على الاستقصاء، بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، لمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات، وتحديد مدى الاعتماد عليها. (الصبان و ابراهيم، 2012، صفحة 15)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الخارجي هو مجموعة الإجراءات التي تشمل الفحص والتحليل لكل العمليات المنجزة من طرف المؤسسة خلال الفترة المالية، ومن ثم إبداء رأي فني محايد حول صحة وموثوقية بياناتها المالية.

2.1.1 أهمية التدقيق الخارجي: يمثل التدقيق الخارجي وسيلة تهم عدة أطراف، تتمثل فيما يلي: (مزيمش و شريقي، 2020، الصفحات 253-254)

- **إدارة المؤسسة**: تعتمد إدارة المؤسسة كليا على البيانات المحاسبية المدققة من قبل طرف مستقل عنها، وذلك فيما يخص التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.

- **المقرضون والبنوك**: تعتمد هذه الفئة على البيانات المالية المدققة من قبل شخص مستقل عن المؤسسة، حتى يتمكنون من معرفة الوضع المالي لها، لاتخاذ قرار منح القروض والتسهيلات الائتمانية من عدمه.

- **المستثمرون**: يتم اللجوء إلى البيانات المالية المدققة لغرض اتخاذ قرار بشأن توجيه المدخرات والاستثمارات لمؤسسة ما بهدف تحقيق أكبر عائد ممكن.

- **الجهات الحكومية**: تعتمد على القوائم المالية المدققة كجزء من الرقابة وفرض الضرائب.

2.1. مخاطر التدقيق : تمثل مجموعة الأخطاء الجوهرية الواردة ضمن البيانات المالية، وتشمل المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف.

1.2.1. تعريف مخاطر التدقيق: تعرف مخاطر التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي رقم 400 بأنها خطر ابداء المدقق لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، حيث تدل على كل من مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطر الاكتشاف. (عمروش، 2022، صفحة 170)، كما عرفه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، بأنه الخطر الذي يؤدي إلى فشل المدقق دون أن يدري في إبداء رأيه بشكل مناسب، عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية. (الصبان و ابراهيم، 2012، صفحة 128)

2.2.1. مكونات مخاطر التدقيق: تتكون مخاطر التدقيق من ثلاث مكونات، تتمثل فيما يلي (عمروش، 2022، صفحة 171)

أ- المخاطر الملازمة: Inherent Risk

تعرف بأنها قابلية إقرار عن فئة معاملة معينة، أو رصيد حساب لوجود تحريف يمكن أن يكون جوهريا إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى، دون الأخذ في عين الاعتبار أدوات الرقابة ذات العلاقة، وهي مخاطر تنتج عن عوامل ظروف عمل المؤسسة أو خصائص متعلقة لحساب معين.

ب- مخاطر الرقابة: Control Risk

عرفت من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين بأنها المخاطر التي تنتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات، ويكون جوهريا إما بمفرده أو إذا تم جمعه مع خطأ رصيد أو عملية أخرى ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

ت- مخاطر الاكتشاف: Detection Risk

تشمل المخاطر التي لا يمكن لإجراءات التدقيق الجوهرية المنجزة اكتشاف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات، والتي يمكن أن تكون جوهرية منفردة، أو عندما تجمع مع معلومات خاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعات أخرى.

تجدر الإشارة إلى أن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ترتبط بالمؤسسة محل التدقيق، أي أن هذان النوعان لا يتحكم فيهما المدقق، على عكس مخاطر الاكتشاف التي ترتبط بفاعلية إجراء التدقيق، وبأسلوب تطبيقه من قبل المدقق، لذلك يستطيع المدقق التحكم في هذا النوع، كما يعمل على تخفيضه.

إن تحديد مستوى كل نوع من مخاطر التدقيق، يوضح للمؤسسة محل التدقيق أي خطر من شأنه أن يؤثر على استمراريتها، كما يساعد المدقق على وضع برنامج التدقيق الأمثل، وتساعد هذه العملية المدقق في عدة جوانب، نذكر أهمها ما يلي: (Askary, Arnaout , & Abughazaleh , 2018, p. 22)

- الفهم الشامل لطبيعة أنشطة المؤسسة وبيئتها؛
- ممارسة العناية المهنية اللازمة؛
- معرفة مستوى نزاهة المديرين على جميع المستويات؛
- إدراك مدى أهمية اعتماد مساهمي المؤسسة على البيانات المالية في صنع القرار الاقتصادي؛
- الاقرار بأي مخاطر للمؤسسة قد تؤدي إلى أزمة مالية في المستقبل.

2. مسؤوليات المدقق الخارجي ذات العلاقة بمخاطر التدقيق: يلتزم المدقق الخارجي بتحديد الأخطاء الجوهرية الواردة في القوائم المالية، وذلك بالالتزام بمبادئ ومعايير المهنة المتعارف عليها، نذكر أهمها ما يلي:

1.2. الاعتماد على مبدأ الشك المهني في تدقيق البيانات المالية : يعرف الشك المهني وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 200 (الأهداف العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية) ، بأنه عدم إهمال الحالات التي تؤدي إلى وجود تشويه في البيانات المالية، حيث يلجأ المدقق الخارجي في عمله إلى الشك المهني في كل مراحل عمليات الفحص، وذلك من خلال ما يلي : (Hamshari, Haitham , & Alqam , 2021, p. 109)

- **عقلية الاستجواب**: يتمثل في التفكير العقلي للمدقق الذي يعزز من استقلاليته، ويساعده على العمل بنزاهة وشفافية، حيث يلتزم بطرح التساؤلات بشكل مستمر حول كفاية وملائمة الأدلة التي يحصل عليها، وتوخي الحدر في حالة وجود أدلة متضاربة، أو أي ظروف تدل على وجود غش وأخطاء في البيانات المالية.

- **تعليق الحكم**: أي عدم التسرع في اتخاذ القرار من قبل المدقق الخارجي، اتجاه الأدلة التي حصل عليها، وذلك بالحصول من الإدارة على إجابات لأسئلته واستفساراته حول القوائم المالية، وإذا كانت ردود الإدارة متناقضة، فيجب على المدقق ألا يكون سريعا في اتخاذ أي قرار.

- **البحث عن المعرفة**: إن مقدار فضول المدقق في الحصول على أدلة كافية ومقنعة، يدفعه إلى البحث أكثر عن صحة وموثوقية هذه المعلومات، وهذا يؤدي على تقليل عوامل عدم اليقين.

- **الفهم الشخصي**: فهم المدقق وتقييمه لشخصية الإدارة، ومعرفة الدوافع والحوافز والضغوط التي تجعل الإدارة تقدم تقارير مالية تحتوي على تحريفات أو بيانات مضللة.

- **الاستقلال الذاتي**: ضرورة تمتع المدقق بالاستقلالية التامة في عمله، والتعبير عن رأيه عن عدالة القوائم المالية دون التعرض لأية تأثيرات من شأنها إضعاف رأيه، لذلك فإن ممارسة المدقق بصفة مستمرة لتشكيك المهني تعزز موثوقية الأدلة.

- **الثقة بالنفس**: كلما زادت الخبرة العلمية والمهنية لدى المدقق، زادت ثقته بنفسه، وكلما مارس المدقق الشك المهني لتقييم المصادر والمعلومات.

2.2. التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها: تشمل مخاطر الأخطاء الجوهرية كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وهي مخاطر تخضع لسيطرة المؤسسة محل الفحص، حيث يلتزم المدقق الخارجي بتقييمهما، وعلى أساس ذلك التقييم يقوم بتقييم مخاطر الاكتشاف.

- **تعريف مخاطر الأخطاء الجوهرية:** تتمثل مخاطر الأخطاء الجوهرية في خطر وجود تحريفات بالبيانات المالية، وذلك قبل مباشرة عملية التدقيق، حيث تؤدي إلى رأي تدقيق غير مناسب، ولا يمكن للمدقق أن يخفض منها لأنها تتعلق بالمؤسسة محل التدقيق، حيث تمثل مجموع كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، ويتم تقييمها بصفة مشتركة، وفي حالة المخاطر الكبيرة فإن كل خطر يقيم على حدا (Askary, Arnaout , & Abughazaleh , 2018, p. 22)، وهي مخاطر تنتج إما عن خطأ أو احتيال، حيث يعرف الخطأ حسب معيار التدقيق الدولي رقم 240 بأنه إجراء غير مقصود يؤدي إلى تحريف بالبيانات المالية، في حين تم تعريف الاحتيال بأنه إساءة استخدام البيانات المالية أو التحريف المتعمد لها، حيث يشمل التلاعب بالسجلات والمستندات المحاسبية، إما عن طريق الحذف المتعمد للبيانات المالية، وعدم كفاية الإفصاح المناسب، أو سوء الاستخدام المتعمد لتطبيق السياسات المحاسبية. (Hamshari, Haitham , & Alqam , 2021, p. 110)

- **تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:** يجب على المدقق الخارجي تقييم طبيعة ومدى تأثير مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية، وكذلك على مستوى الاقرارات، وذلك بتقييم المخاطر الملازمة عن طريق تقييم احتمالية التحريف وحجمه، والأخذ بعين الاعتبار تأثير هذه المخاطر على مستوى الاقرارات وعلى مستوى البيانات المالية، إضافة إلى تقييم مخاطر الرقابة وذلك من خلال اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، حيث يعتمد في ذلك على العديد من الطرق نذكر أهمها: (ISA 315، 2021، الصفحات 10-20)

- الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المؤسسة، حيث يعتمد على تقارير المدقق الداخلي في الوصول إلى حقائق الأحداث المالية؛

- استخدام الإجراءات التحليلية لتوفير مؤشرات مبدئية عن احتمالية وجود تحريف جوهري؛

- الملاحظة والفحص المادي لتوفير معلومات حول بيئة المؤسسة.

3.2. الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري: يقيم المدقق في هذه المرحلة مخاطر الاكتشاف حيث أنها تخضع لسيطرة المدقق نفسه وبالتالي يستطيع أن يقلل منها من أجل التخفيض من مخاطر التدقيق.

يجب على المدقق أن يصمم وينفذ إجراءات تدقيق إضافية تستند وتستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها إلى مخاطر التحريف الجوهرية المقيمة، حيث يجب على المدقق القيام بما يلي: (ISA 330، 2017، الصفحات 1-7)

- النظر في الأسباب التي أدت إلى التقييم الذي توصل إليه لخطر التحريف الجوهري على مستوى الاقرارات لكل فئة معاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح؛
- تقييم احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح ذي الصلة؛
- الحصول على أدلة أكثر إقناعا؛
- التأكيد على فريق التدقيق بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني؛
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارة معينة أو الاستعانة بخبراء؛
- إحراء تغييرات عامة في طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق الإضافية؛
- زيادة عدد المواقع التي يشملها نطاق التدقيق.

4.2. ابداء رأي فني محايد: ينبغي على المدقق الخارجي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيق للمؤسسة، وذلك من خلال العناصر التالية: (طواهر و صديقي، 2014، الصفحات 53-55)

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات؛
- مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛

- الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى، وفي حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات والقوائم الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق والجديدة، وكذلك تقديم الفرق الناتج عن هذا التغيير؛

- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية، وكل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛

- إبداء رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة واختيار نوع التقرير المقابل لذلك، حيث نجد التقرير النظيف، التقرير التحفظي، التقرير السالب، تقرير عدم إبداء الرأي؛

- تقليل الخطر خاصة ما يتعلق بعنصر ذا أهمية كبيرة، وذلك باستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

3. النتائج المترتبة عن التهاون بمسؤوليات المدقق الخارجي، حالة شركة انرون (Enron)

1.3. التعريف بشركة انرون: يعود أصل شركة انرون إلى شركة Northern Natural Gas Company التي تأسست سنة 1932 في أوماها نيبراسكا الولايات المتحدة، ثم أعيد تنظيمها سنة 1979 باعتبارها الشركة الرئيسية التابعة للشركة القابضة InteNorth of Omaha شركة طاقات متنوعة وشركة منتجات ذات صلة بالطاقة، ومن الأعمال الرئيسية لها إنتاج منتجات الغاز الطبيعي والنقل والتسويق وكذلك سوائل الغاز الطبيعي وصناعة البلاستيك، ثم تأسست شركة انرون اثر اندماج شركتي Houston Natural Gas و InteNorth of Omaha (طبيب ، 2022، صفحة 220)

كانت شركة انرون من أنجح وأكبر الشركات في تاريخ أمريكا، تمثل شكلها النهائي بعد توحيد كل من شركة Houston Natural Gas وInter North ، وذلك بعد إلغاء القيود الفيدرالية لخطوط أنابيب الغاز الطبيعي، كان الرئيس التنفيذي للشركة هو Kenneth Lay الذي كلف Jeffrey Skilling بتطوير استراتيجيات الأعمال في انرون، الذي عين هو الآخر Andy Fastow كرئيس تنفيذي للشؤون المالية سنة 1998، ارتفعت سمعة انرون بسرعة داخل وخارج أمريكا، حيث تجاوزت الإيرادات 100 مليار دولار، وسعر السهم 90 دولار. (Hasan Mousa, 2022, p. 02)

يوضح الجدول التالي تطور نشاط شركة انرون من 1985 إلى 2001:

الجدول رقم (01): تطور شركة انرون.

البيان	سنة 1985	سنة 2000
عدد العمال	15076 عامل	+ 18000 عامل حول العالم
البلدان الناشطة فيها	04 بلدان	+ 30 بلد
الأصول	12.1 مليار دولار	33 مليار دولار
طول خط الأنابيب	37000 ميل	+ 32000 ميل
المشاريع الضخمة قيد الإنجاز	01	14 مشروع في 11 بلد
المشاريع الضخمة العاملة	01	51 مشروع في 15 بلد
ترتيبها ضمن 500 شركة ناجحة	لا توجد	المرتبة 18

المصدر: (رحيش، 2021، صفحة 487)

نلاحظ أن الشركة حققت نموا مرتفعا خلال بداية الألفية خاصة قيمة الأصول التي شهدت ارتفاعا هائلا، إضافة إلى ترتيبها ضمن الشركات الناجحة عالميا ضمن رتبة 18، بعد أن كانت غير مدرجة في الثمانيات، وانتشار مشاريعها حول العالم حيث وصلت إلى 51 مشروعا ضخما عاملا في 15 بلد، و14 مشروع قيد الإنجاز، وهذا ما صاحبه ازدياد في عدد العمال بقيمة 18000 عامل حول العالم، كذلك زيادة في طول خط الأنابيب قدرت ب 32000 ميل.

2.3. نبذة عن فضيحة شركة انرون: من المحتمل أن تكون فضيحة انرون هي أكبر فضيحة محاسبية وأكثرها تعقيدا، من خلال استعمال الخدع المحاسبية، تمكنت من خداع مستثمريها للاعتقاد بأن أداء الشركة كان أفضل بكثير مما كان عليه في الواقع، حيث تم تداول أسهم الشركة في منتصف سنة 2001 عند أعلى مستوى لها إلى 90.75 دولارا، لتنخفض عند الكشف عن الفضيحة إلى أدنى مستوى لها على الاطلاق عند 0.26 دولار في نوفمبر 2001، حيث استعملت الشركة طريقة محاسبية تعرف باسم محاسبة القيمة حسب السوق *(MTM)، يمكن تسجيل بموجبها الأصول في الميزانية العمومية للشركة بقيمتها السوقية العادلة على عكس قيمتها الدفترية، حيث يمكن للشركات سرد أرباحها كتوقعات بدلا من الأرقام الفعلية لها،

* MTM : Mark to Market Accounting

وبالتالي يصعب تحديد القيم العادلة، وحتى الرئيس التنفيذي للشركة Jeff Skilling وجد صعوبة في شرح جميع الأرقام الواردة في البيانات المالية للمراسلين الماليين، واكتفى بالتصريح بأنها يصعب تحديدها بسبب الطبيعة بالجملة للشركة، لكن يمكن الوثوق بها، حيث كانت التدفقات النقدية الناتجة عن أصولها أقل بكثير من التدفقات النقدية التي أبلغت عنها للجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC)، ولإخفاء الخسائر أنشأت انرون العديد من الشركات الوهمية الخاصة المعروفة باسم الكيانات ذات الأغراض الخاصة (SPEs)، التي كانت معظمها موجودة فقط على الورق، وبالتالي فإن المحللين والمراسلين الماليين ببساطة لم يعرفوا بوجودهم، ناهيك عن الحوافز الشخصية التي تلقاها فريق الإدارة عند وصول الأسهم إلى مستويات أسعار محددة مسبقا، ما جعلهم يصممون على زيادة سعر السهم على أمل أن تترجم حوافزهم الإدارية إلى تعويض أكبر لهم.(CFI Team, 2020)

3.3. التعريف بالمدقق الخارجي لشركة انرون

تأسست على يد أستاذ المحاسبة Arthur Andersen سنة 1913، بشيكاغو، عمل حوالي 85000 شخص في ذروته في 84 دولة، ووجد الآلاف منهم وظائف في الخدمات المهنية، أفادت الشركة بحوالي 09 مليارات دولار من الإيرادات العالمية للسنة المالية 2001، أدينت سنة 2002 من قبل هيئة محلفين في هيوستن بعرقلة تحقيق الحكومة في انرون عن طريق تمزيق آلاف السجلات وحذف عشرات الآلاف من رسائل البريد الإلكتروني، مما أعاق تحقيق الأوراق المالية. ولجنة الصرف(Maurer, 2022)

تعد شركة آرثر أندرس (Arthur Andersen) من أكبر شركات التدقيق العالمية في فترة التسعينيات، حيث كانت ضمن أكبر خمس شركات تدقيق ومحاسبة في العالم، كانت تتبع بدقة قواعد محاسبية واضحة مبنية على الصدق والاحترام، وتحتوي على محاسبين من الدرجة الأولى، خلال هذه الفترة شهدوا مدخولهم يرتد من 8 ملايين دولار إلى 190 مليون دولار، عززت هذه القفزة مكانتها كثاني أكبر شركة تدقيق. بغض النظر عن سلسلة عمليات الدمج التي مرت عبر الشركة خلال التسعينيات، ظل أندرسن مستقلاً خلال هذه الفترة الأساسية، ثم بدأ التركيز المركزي للشركة في الانتقال من التدقيق إلى الخدمات الاستشارية (urja-sggscc, 2021).

4.3. تهاون آرثر أندرسون بمسؤولياته عن مخاطر التدقيق و انعكاس ذلك على شركة انرون:
إن مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر وفقا لمعايير المهنة، هو استخراج كل الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تؤثر في المركز المالي للمؤسسة، لكن ما حدث في شركة انرون هو تهاون المدقق الخارجي بمسؤولياته اتجاه مخاطر التدقيق، نذكر أهمها ما يلي:

- **تجاهل الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية:** نتيجة لقواعد المحاسبة في الولايات المتحدة، سمح للشركات بإنشاء كيانات ذات أغراض خاصة SPEs للتعامل مع الأصول التي لم تكن مدرجة في الميزانية العمومية، نفدت انرون معاملات احتيالية مع شركات تابعة وهمية لتزوير البيانات المالية للشركة، تم تحويل الدين الموجود في الميزانية العمومية للشركة إلى الميزانية العمومية للشريك الظاهر، وحسب التحقيق زعم أن البنوك الاستثمارية والمحامين والمستثمرين متورطين في هذه المعاملات الاحتيالية، ونتيجة للمساعدات التي قدمتها هذه الشركات ذات الأغراض الخاصة، كانت البيانات المالية لشركة انرون مبالغ فيها، وكان زوال انرون مؤكدا عمليا عندما انهارت معاملات SPE الزائفة في خريف 2001، تم قبول المعاملات في الأصل من قبل الشركة ولكن بعد تدقيقها من قبل آرثر أندرسون قرر أنها لا تتوافق مع قواعد المحاسبة ويجب إلغائها نتيجة لذلك، بدلا من التدقيق الشامل لهذه المعاملات الاحتيالية وإبلاغ مديري الشركة بالمخاطر التي تنجر عنها، اختار المدققون تجاهلها، مما ساهم في الصورة المنحرفة للشركة في السوق. (Khan, Khan, Khan, & Jamshed, 2022, p. 18)

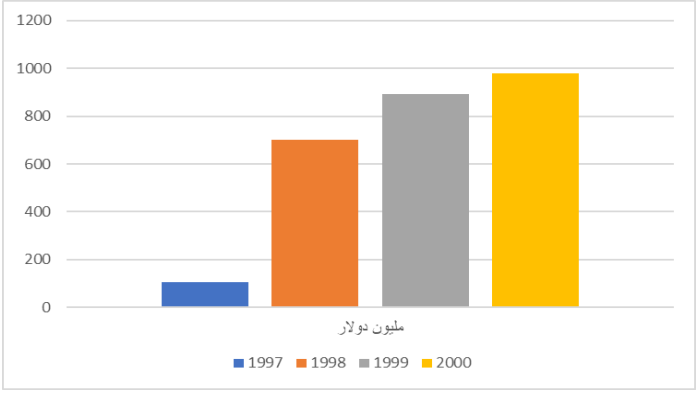
- **عدم الكشف عن الاحتيال المالي:** كجزء من مسؤولية المدقق في إعطاء تأكيد معقول في التقرير المالي، فإن الحصول على أدلة كافية ومناسبة مطلوب، حيث يتم تنفيذ إجراءات الاختبارات الموضوعية على أرصدة الحسابات وفئة المعاملات التي لا تقلل فقط من مخاطر الاكتشاف ومخاطر التدقيق، ولكن لاستنتاج أن هناك تأكيد معقولا في جميع نواحي التقرير المالي، وبالتالي لم يكتشف المدقق الخارجي عملية الدمج الفاشلة لشركة انرون لإخفاء الخسائر والديون من المستثمرين.(stanislav idowu ca, 2015)

توصلت شركة انرون بين 08 جانفي 2008 و31 ديسمبر 2009 حوالي 1843 حالة احتيال مهني عالمي، وأن 25 % من حالات الاحتيال تسببت على الأقل في خسارة مليون دولار أمريكي، وكشفت أن عمليات الاحتيال هذه لم يتم اكتشافها مبكرا حتى 18 شهرا على الأقل في المتوسط

بعد حدوثها، حيث بدأت حالات الاحتيال في أواخر التسعينيات، واستمرت في حدوثها إلى أن أدت في النهاية إلى أكبر إفلاس في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية، وبالتالي فشل المدققون في أداء واجبهم الانتمائي المتمثل في رعاية المساهمين، ولم يتم تدقيق البيانات المالية كما يجب، حيث كانت تحتوي على أرباح وهمية حيث سجلت 1.41 مليار دولار كأرباح قبل الضرائب سنة 2002 باستخدام طريقة المحاسبة من السوق إلى السوق، وتلاعبت انرون بمشتقاتها وأبلغت عن زيادة من 1.8 مليار دولار إلى 10.5 مليار دولار، وأظهرت البيانات المالية لسنة 2000 مكاسب تزيد عن 16 مليار دولار من المشتقات (maccarthy, 2017, pp. 159-160)، حيث أخفقت شركة آرثر أندرسون في اكتشاف ما تم إخفاؤه من قبل شركة انرون من حقائق وأحداث مالية سلبية من خلال اختراع أدوات استثمارية معقدة يصعب معالجتها محاسبيا، وبالتالي شهدت شركة آرثر اندرسون بعدالة التقارير المالية وأنها أعدت حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها، دون النظر إلى عدالتها المجردة كما يطالب بها عامة المستفيدين. (تومي و علون، 2017، صفحة 45)

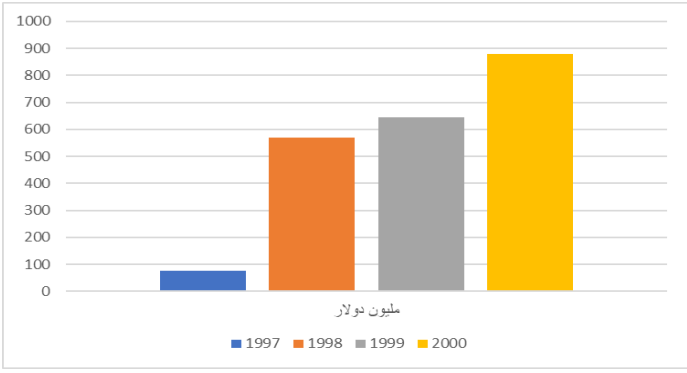
نوضح فيما يلي بيانات شركة انرون المتعلقة بأرباحها، قبل إعادة هيكلة قوائمها المالية:

شكل رقم (01): أرباح شركة انرون قبل التخفيض.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (عياد، 2016، صفحة 247)

شكل رقم (02): أرباح شركة انرون بعد التخفيض.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (عياد، 2016، صفحة 247)

نلاحظ من خلال الشكلين السابقين والخاصة ببيانات شركة انرون المتعلقة بأرباحها، قبل إعادة هيكلة قوائمها المالية والتي عللت سبب التعديل وجود أخطاء محاسبية متعلقة بالشراكة مع الشركات الاستثمارية، وبالمقارنة مع البيانات الواردة فيهما، أنه يوجد انخفاض في الأرباح المحققة طيلة السنوات الأربعة الأخيرة حيث شهدت الشركة تخفيض في الأرباح قدره 28 مليون دولار سنة 1997، و133 مليون دولار سنة 1998، و248 مليون دولار سنة 1999، وما قيمته 99 مليون دولار سنة 2000، حيث شمل مجموع التخفيض ما قيمته 508 مليون دولار.

- **عدم الادلاء برأي صادق حول القوائم المالية**: جمعت شركة آرثر أندرسون بين تقديم خدمات استشارية للشركة وتدقيق حساباتها، إضافة إلى القيام بمهمة التدقيق الداخلي للشركة نفسها وهو ما يتعارض مع مبادئ التدقيق، ما أدى إلى استياء كبير من قبل الخبراء، وبالتالي فشلت شركة آرثر أندرسون في الإدلاء برأي صادق وعادل حول وضعية الشركة، ومركزها المالي، كما أن شركة آرثر أندرسون استمرت في تدقيق حسابات شركة انرون منذ أن كانت مجرد منتج وموزع للغاز، إلى أن أصبحت التاجر الرئيسي للسندات المالية والمسؤولة عن المضاربات الجديدة في السوق.

فرغم التطورات التي شهدتها الشركة لم يتم تغيير هؤلاء المدققين، ولم يكونوا مدربين على العمل بمبدأ الشك المهني، لذلك كانوا يقبلون وبكل سهولة بتقديرات وتوجهات الإدارة في القضايا والصفقات المالية، مما أدى بهم إلى عدم القدرة على فهم البيانات المالية لذلك النوع المعقد من

الشركات، حيث أخفقت الشركة في اكتشاف ما تم إخفاؤه من قبل مديري الشركات من حقائق وأحداث مالية سلبية من خلال اختراع أدوات استثمارية معقدة يصعب معالجتها محاسبيا، وبالتالي شهدت شركة آرثر اندرسون بعدالة التقارير المالية وأنها أعدت حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها، دون النظر إلى عدالتها المجردة كما يطالب بها عامة المستفيدين. (تومي و علون، 2017، الصفحات 44-45)

وبالتالي فكان تقرير المدقق الخارجي بدون تحفظ، حيث ذكر أن البيانات المالية قدمت صحيحة وعادلة وكانت متوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما عندما كانت الأخطاء المادية شديدة لدرجة أدت لانهيار شركة انرون، عندما كان ينبغي أن يكون الرأي الصحيح رأيا معارضا، مع التركيز على أن مبادئ GAAP لم تكن كافية خلال الإفصاح الكامل في بياناتهم المالية، ولم تكن انرون تتصرف بشكل صحيح وعادل في اعداد تقاريرها المالية، حيث كانت هناك عدم اكتمال في الميزانية العمومية وبيان الدخل، حيث تشير المواد والتقارير المنتشرة بعد ذلك أنها كانت تعمل وفق مبدأ الاستمرارية، دون النظر إلى الأرباح المحققة فعلا. (stanislav idowu ca, 2015)

- **إخفاء أدلة الإثبات**: أعلنت شركة انرون في أكتوبر 2001 أنها ستسجل خسارة قدرها 638 مليون دولار للربع الثالث، إلى جانب رسوم غير متكررة بعد خصم الضرائب تزيد عن مليار دولار، حيث دخل كل من آرثر أندرسون وانرون في وضع إدارة الأزمات للتحضير لتحقيق متوقع من هيئة الأوراق المالية والبورصات، وكما هو متوقع طلبت هذه الأخيرة من انرون وثائق تدقيق البيانات المالية، وبالتالي أتهمت آرثر أندرسون بعرقلة العدالة حيث أدينت بتهمة تمزيق كمية غير مسبوقة من الأدلة تمثلت في مختلف المستندات والوثائق ذات العلاقة، وحذف رسائل البريد الإلكتروني وملفات الكمبيوتر، إضافة إلى تخويف أحد مدققي أندرسون حيث قامت بحبسه بالتعاون مع بعض موظفي شركة انرون وإجباره على تقديم خطاب يدعم اعتمادا ضريبيا بقيمة 270 مليون.(Bondarenko, 2022)

- **عدم احترام مبدأ الاستقلالية**: أظهر المدققون في انرون عدم استقلالية عملهم طوال فترة عملهم هناك، حيث تم الكشف أن آرثر أندرسون تلقى مدفوعات ليس فقط لعمليات التدقيق

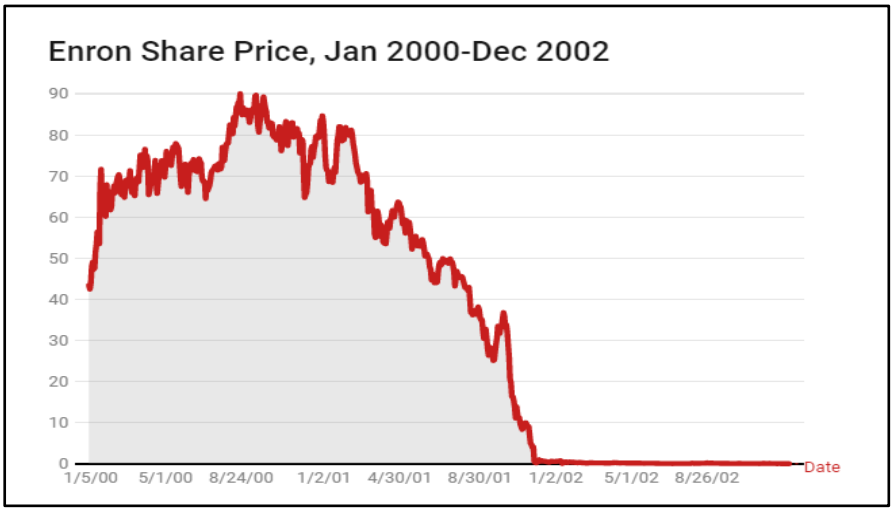
وإنما أيضا لخدمات تقديم المشورة، وأن الشركة قامت بتبديل موظفيها مع انرون، بالإضافة الى تلقيها رسوم ضخمة لترتيب معاملات SPE (Khan, Khan, Khan, & Jamshed, 2022, p. 19)، وامتلاك ثلاثة أعضاء من مكتب التدقيق لشركة آرثر أندرسون حوالي 100 ألف سهم في شركة انرون، ما يقارب 7.5 مليون دولار، ما يخالف مبادئ المهنة، وهذا ما جعلهم يتغاضون عن المخالفات الموجودة في القوائم المالية، حيث كانت شركة انرون تخصص مكافآت لشركة آرثر أندرسون في ضوء النمو والربحية، بالإضافة إلى الاتفاق على تمزيق مئات الأرطال من وثائق انرون مقابل 52 مليون دولار سنويا (سدرة و بن قطاف، 2019، صفحة 115)، خاصة وأن كبير المدققين لشركة آرثر أندرسون ديفيد دنكان وضع هدف سنوي مرتبط بأرباح العميل، تمثل في زيادة المبيعات بنسبة 20 %، واستعراض عمل كبير مسؤولي المحاسبة لشركة انرون ريك كوزي بشكل إيجابي رغم خطورة الوضع (Bondarenko, 2022)، وكشفت البيانات المالية لسنة 2001 أنه تم دفع 25 مليون دولار و27 مليون دولار لأندرسون كرسوم تدقيق وأتعاب استشارية على التوالي، حيث أن الرسوم المرتفعة غير العادية التي يتقاضاها المدققون مقابل خدمات غير تدقيقية قد تضر باستقلالية المدقق، حيث كانت هناك العديد من الأنشطة بين انرون وأندرسون التي هددت استقلال المدقق. (maccarthy, 2017, p. 160)

5.3. انهيار شركة انرون

أعلنت شركة انرون في 16 أكتوبر 2001 أنها خفضت 544 مليون دولار أمريكي مقابل أرباح ترتبط بمعاملات مع شركة LJM2 وهي شركة زميلة أسسها وسيرها FASTOW، كما أعلنت تخفيض في حقوق المساهمين ب 1.2 مليار دولار أمريكي، وبعد أقل من شهر أعلنت عن تعديل قوائمها المالية من سنة 1997 حتى 2001 نتيجة لأخطاء محاسبية مرتبطة بمعاملات مع شركاتها الاستثمارية، ويديرها FASTOW و KOPPER وهو أحد إطارات شركة انرون، حيث أدى ذلك التعديل إلى تخفيض الدخل الصافي لشركة انرون ب 28 مليون دولار أمريكي خلال سنة 1997، 133 مليون دولار سنة 1998، 99 مليون دولار سنة 2000، وأدى إلى تخفيض حقوق المساهمين ب 754 مليون دولار سنة 2000، كما أدى إلى رفع ديونها المفصح عنها إلى 628 مليون دولار سنة 2000، مما أدى ذلك إلى تحطيم أمانة السوق المالي وفقدان ثقة المستثمرين في شركة انرون، وبعد أقل من شهر أفلست شركة انرون. (الزين و حسياني، 2016، صفحة 386)

انتشر إفلاس وفضيحة انرون، وتم اتهام العديد من مؤسسي الشركة ومديريها التنفيذيين بالتآمر والاحتيال في الأوراق المالية والتداول من الداخل والاحتيال، حيث أدين الرئيس التنفيذي السابق كينيث لاي بست تهم بالاحتيال والتآمر وأربع تهم بالاحتيال المصرفي، لكنه توفي بنوبة قلبية قبل أن يحكم عليه. (Hasan Mousa, 2022, p. 02)

شكل رقم (03): تحركات أسهم شركة انرون من جانفي 2000 إلى ديسمبر 2002.



المصدر: (Troy Segal, Julius, & Marcus, 2021)

نلاحظ من خلال المنحنى البياني الخاص بحركة أسهم شركة انرون خلال الفترة من جانفي 2000 إلى ديسمبر 2002، أنها شهدت ارتفاع خلال بداية سنتي 2000 وبداية سنة 2001، ثم استمرت بالانخفاض خلال الأشهر الأخيرة من سنة 2001، لتصل إلى أقل مستوى (مستوى الصفر)، 31 ديسمبر 2002.

وللإشارة فإن انهيار شركة انرون قد ساهم بشكل أساسي في انهيار الشركة الشهيرة في ميدان التدقيق آرثر أندرسون التي كانت مسؤولة عن تدقيق حساباتها، فلقد خسرت شركة آرثر أندرسون الكثير من عملائها الكبار نتيجة دورها في سقوط انرون، بحيث وصلت تلك الخسائر إلى حوالي 30 شركة من أكبر عملائها. (سدرة , أنيسة; بن قطاف , محمد، 2019)

أدى انهيار شركة انرون والدمار المالي الذي أحدثه على مساهميها وموظفيها إلى لوائح وتشريعات جديدة، لتعزيز دقة التقارير المالية للشركات المملوكة ملكية عامة، في جويلية 2002، حيث وقع الرئيس آنذاك George W. Bush على قانون Sarbanes-Oxley، الذي ركز على عواقب اتلاف وتغيير أو تلفيق البيانات المالية، ومحاولة الاحتيال على المساهمين.(Troy Segal, Julius, & Marcus, 2021)

ومنه فإن تهاون المدقق الخارجي في مسؤولياته اتجاه مخاطر التدقيق، وعدم الإفصاح عنها ضمن رأيه المهني، لا يؤدي إلى خسائر مستقبلية للعميل فحسب، وإنما يؤثر سلبا على سمعة المدقق نفسه، ومستقبله المهني، كما يؤثر على الاقتصاد العام للبلد، وتغيير في السياسات والقوانين، في حالة الشركات الكبرى، التي تمس الاقتصاد العالمي، مثل انرون.

خاتمة

بعد التطرق لمختلف المفاهيم المتعلقة بمسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق، وإسقاط إشكالية دراستنا على شركة انرون، تم تأكيد صحة فرضيات الدراسة فيما يتعلق بمسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق، حيث توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي لشركة انرون لم يلتزم بتطبيق هذه المسؤوليات رغم أهميتها، الأمر لذي ساهم بشكل أساسي في انهيار الشركة، حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- يمثل المدقق الخارجي هيئة مستقلة عن المؤسسة، تتمثل أهم مهامه في الحكم على مصداقية القوائم المالية بالدرجة الأولى، وهو ما يقوده إلى الحكم على وضعية المؤسسة المالية بموضوعية؛

- تتمثل مخاطر التدقيق في مجموعة مخاطر الأخطاء الجوهرية والتي تشمل كل من المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، إضافة إلى مخاطر الاكتشاف والتي تشمل مجموعة الأخطاء المادية التي يفشل المدقق في اكتشافها؛

- إن التزام المدقق الخارجي بمسؤولياته اتجاه مخاطر التدقيق، والواردة ضمن معايير التدقيق الدولية، تساهم في التعبير عن الوضع الحقيق للمؤسسة، وبالتالي تفادي مخاطر مستقبلية، والعمل على تصحيح الأخطاء الحالية؛

- إن تحايل شركة انرون في تطبيق الطرق المحاسبية، أدى بها إلى عدم التحكم في النتائج الوخيمة، وبالتالي الإعلان عن الإفلاس في وقت قصير؛

- إن تواطئ شركة آرثر أندرسون في مهامها ومسؤولياتها اتجاه مخاطر التدقيق المتعلقة بشركة انرون أدت في النهاية إلى انهيار الشركتين معا، والتي تعدان أكبر شركتين ناجحتين، مما أدى ذلك إلى إنتاج فضيحة مالية عالمية.

الاقتراحات: من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح ما يلي:

- ضرورة حفاظ المدقق الخارجي على استقلاليته، وعدم الانحياز إلى إدارة المؤسسة بشكل مباشر أو غير مباشر؛

- التأكيد على الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها بشكل صحيح من قبل الشركات؛

- التأكيد على الالتزام بمعايير التدقيق من قبل المدقق الخارجي وعدم التواطؤ في تطبيق الإرشادات التي تحتويها؛

- ضرورة حصول المدققين الخارجيين على تدريبات مستمرة، وذلك ليكونوا على اتصال دائم مع آخر مستجدات المهنة؛

- التزام فريق التدقيق بالدقة الكاملة في اكتشاف الاحتيال المالي وذلك بتقسيم العمل بشكل متناسق؛

- ضرورة استشارة المدققين الخارجيين لخبراء في مجال غير المحاسبة والتدقيق، وذلك لمساعدته في اكتشاف الأخطاء الجوهرية ذات العلاقة؛

- وضع عقوبات صارمة لكل مؤسسة ثبت عليها ممارسات المحاسبة الإبداعية.

آفاق الدراسة: انطلاقا من النتائج المتوصل إليها، والتوصيات المقترحة ندعو الباحثين إلى محاولة دراسة مساهمة ممارسات المحاسبة الإبداعية في رفع مستويات مخاطر التدقيق، والعراقيل التي تواجه المدقق الخارجي أثناء فحص وتدقيق القوائم المالية للعميل.

قائمة المراجع:

ISA 315. (15 12, 2021). **التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمه**، معيار التدقيق الدولي رقم 315. 1-96. السعودية: ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. تاريخ الاسترداد 10 08, 2022، من https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315_Full-Standard_ar_secure.pdf

ISA 330. (01 01, 2017). **استجابات المدقق للمخاطر المقيمة**، معيار التدقيق الدولي رقم 330. 1-21. السعودية: الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. تم الاسترداد من https://socpa.org.sa/getattachment/Socpa/Professional-standards/International-Standards/2024/ISA-330.pdf.aspx?lang=ar-SA

ابراهيم عمروش. (01 09, 2022). **دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في التقليل من مخاطر التدقيق دراسة استطلاعية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات**، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، *13* (02)، الصفحات 168-186. تم الاسترداد من https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/296/13/2/200901

أسامة طبيب . (31 03, 2022). **أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القو ائم المالية ودورها في تضليل مستخدميها (حالة الشركة الأمريكية للطاقة أنرون)**، مجلة الدراسات الأكاديمية، المركز الجامعي آفلو، *04*(01)، الصفحات 211-225. تم الاسترداد من https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/794/4/1/183911

أسماء مزيمش، و عمر شريقي. (29 06, 2020). **التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**. *05*(01)، مجلة المال والأعمال، جامعة الواد، الصفحات 247-260. تم الاسترداد من https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/468/5/1/118355

السعدي عياد. (15 04, 2016). **مدى ادراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي**. *02*(01)، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الصفحات 228-251.

سدرة , أنيسة; بن قطاف , محمد. (06, 2019). **انهيار شركة انرون لطاقة سنة 2001 من منظور مبادء حوكمة الشركات**. *06*(01)، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة برج بوعريريج، الصفحات 104-120. تم الاسترداد من https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/57/6/1/110663

سعيدة رحيش. (31 12, 2021). **المحاسبة الإبداعية في شركة إنرون من الانهيار الى الازدهار**. *06*(02)، مجلة الدراسات الاقتصادية، جامعة مسيلة، الصفحات 481-492. تم الاسترداد من https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/469/6/2/174087

محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2014)، ***كتاب المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية*** (المجلد 04). الجزائر، ورقلة: ديوان المطبوعات الجامعية.

محمد سمير الصبان، و حسن ابراهيم ابراهيم. (2012).، ***كتاب أصول المراجعة الخارجية*** (المجلد 01). الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.

ميلود تومي ، و محمد لمين علون. (30 04, 2017). م**ساهمة عدم الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق في انهيار شركتي انرون للطاقة وأرثر أندرسون للتدقيق**. *02*(01)، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة مسيلة، الصفحات 32-51. تم الاسترداد من https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/480/2/1/65150

يونس الزين، و عبد الحميد حسياني. (06 12, 2016). **خطر المحاسبة الابداعية - حالة فضيحة شركة انرون**-. *03*(02)، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة العربي ين مهيدي، أم البواقي، الصفحات 377-393، تم الاسترداد من https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/93/3/2/9051

Askary, S., Arnaout , J. P., & Abughazaleh , N. (2018). **Audit evidences and modelling audit risk using goal programming**. *11*(01), pp. 18-35,

- CFI Team. (2020, 05 12). ***Enron Scandal.*** Retrieved 07 20, 2022, from corporate finance institute: https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/other/enron-scandal/

Hasan Mousa, a. (2022, 04 30). **Two Enrons for Rescuing Enron in Lucy Prebble's Enron**. *15*(01), pp. 1-16.

Maurer, M. (2022, 08 31). ***Arthur Andersen's Legacy, 20 Years After Its Demise, Is Complicated.*** Retrieved 09 01, 2022, from The Wall Street Journal: https://www.wsj.com/articles/arthur-andersens-legacy-20-years-after-its-demise-is-complicated-11661938200

Bondarenko, p. (2022, 08 13). ***Enron scandal United States history***. Retrieved 09 05, 2022, from britannica: https://www.britannica.com/event/Enron-scandal

Hamshari, Y. M., Haitham , Y. A., & Alqam , M. A. (2021, 03 05). **The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan.** *10*(02), pp. 105-117.

Khan, M. A., Khan, U. N., Khan, A. J., & Jamshed, J. (2022, 03 31). **The Factors Contributing to a Corporation's Demise :An Analysis of Enron**. *06*(02), pp. 15-21.

maccarthy, j. (2017, 11). using altman Z-score and beneish M-score **models to detect financial fraud and corporate failure: a case study of enron corporation**. *06*(06), pp. 159-166.

stanislav idowu ca. (2015, 11 04). ***How Arthur Andersen's contributory negligence led to the biggest corporate collapses in US history.*** Retrieved 09 12, 2022, from linkedin: https://www.linkedin.com/pulse/enron-how-arthur-andersens-contributory-negligence-led-idowu

Troy Segal, Julius, M., & Marcus, R. (2021, 11 26). ***Enron Scandal: The Fall of a Wall Street Darling.*** Retrieved 10 01, 2022, from investopedia: https://www.investopedia.com/updates/enron-scandal-summary/

urja-sggscc. (2021, 10 21). *F**rom Big 5 to Bankruptcy-The Rise & Fall of Arthur Andersen***. Retrieved 08 14, 2022, from linkedin: https://www.linkedin.com/pulse/from-big-5-bankruptcy-the-rise-fall-arthur-andersen-urja-sggscc