

خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة - حالة فضيحة شركة إنرون -

The creative accounting audit risk - Case of the scandal of the company Enron-

د. يونس الزين، جامعة الوادي، الجزائر/، د. عبد الحميد حساني، جامعة الجزائر3، الجزائر

تاريخ التسليم: (2015/10/27)، تاريخ القبول: (2016/07/24)

Abstract :

The financial issues experienced by the major banks and firms in the worldwide had seriously claimed to set up an oversight rules, ethical and standards in order to achieve the confidence and credibility of information delivered throughout their financial reports.

Nowadays, the creative accounting has become an important subject of debate in all levels of the Financial markets, it became very systematic to read reports which reveal investors deception, by an intentional interpolating of the companies and banks' financial statements. This case additional responsibility to auditors.

This paper discusses the risk of creative accounting on audit activities, and providing examples of several institutions which undergone such exposure risks. have been sufficient and. It also discusses, whether the audit career is sufficient to overtake these risks?

Key words: The creative ,accounting audit risk ,the company Enron.

ملخص

أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات والمصارف الكبرى على مستوى العالم إلى المطالبة بوجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية .

وأصبحت المحاسبة الإبداعية احد الموضوعات الهامة في أسواق رأس المال وأنه لا يكاد يمر شهر دون أن يذكر أن إحدى كبريات الشركات أو المصارف قد قامت بتضليل المستثمرين من خلال التحريف المتعمد لقوائمها المالية، وهذا ما يلقي بمسؤولية جديدة على عاتق المراجعين .

لهذا يتطرق هذا البحث لخطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة ومعرفة المخاطر التي تعرضت لها بعض المؤسسات وهل مهنة المراجعة كافية لمواجهة هذه المخاطر؟

الكلمات المفتاحية: خطر، المحاسبة

الإبداعية، المراجعة، شركة إنرون.

مقدمة:

شهد العالم خلال العقود الثلاثة الماضية قضايا فساد مالية كبيرة أدت إلى انهيارات مالية وفضائح إدارية في المؤسسات الرائدة العملاقة في العديد من دول العالم كالولايات المتحدة الأمريكية ودول شرق آسيا وروسيا كإنرون و ورلدكوم... إلخ، مما أدى إلى تأثير اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها، وتكبد المساهمين فيها خسائر فادحة، ونسبت المسؤولية عن ذلك إلى الهيئات الإدارية في المؤسسات ولمجالس الإدارة فيها أو إخفاق المراجعين الداخليين والخارجيين، وعزى ذلك إلى وجود ضعف أو فشل لدى مجالس الإدارة في عمليات الإشراف والرقابة، وكذلك إلى قصور في عمليات المساءلة المؤسسية لأخطاء المديرين مما ساعد على انتشار الفساد المالي والإداري، وارتكاب المخالفات المتعلقة بالعمليات المالية وافتقار الشفافية والوضوح والدقة في البيانات المالية المعلنة مما جعل الأطراف ذات العلاقة ومن أبرزهم المستثمرون والمتعاملون في سوق الأوراق المالية غير قادرين على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة.

وكانت النتيجة المنطقية لحدوث حالات الانهيارات المالية والإخفاقات التي حدثت أن سارعت كثير من المؤسسات الدولية وبورصات الأوراق المالية والمنظمات المهنية في العديد من الدول بوضع مجموعة من القوانين والضوابط والأعراف والأنظمة والمبادئ الأخلاقية للرقابة المالية وغير المالية على إدارة المؤسسة، وذلك لحماية المستثمرين والأطراف ذات العلاقة من التلاعب المالي والفساد الإداري وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المعلنة، التي يحتاج إليها مستخدموها وخاصة المستثمرون المتعاملون في سوق الأوراق المالية .

مشكلة البحث:

لقد تعرضت مهنة المراجعة لإنتقادات عنيفة في السنوات الأخيرة وذلك بسبب تعرض عدد كبير من الشركات للإفلاس ما طرح تساؤلات عن دور المراجعين حيث أن التقارير التي أصدرها المراجعين لم تشر إلى تلك الممارسات المضللة كما لم تشر إلى احتمال إفلاس هذه الشركات.

ومما سبق يبرز التساؤل الأتي:

هل حقا خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية مرتفع لهذه الدرجة لدرجة إفلاس شركات عملاقة،

وهل حقا لم تعد مهنة المراجعة كافية للاكتشاف هذه الممارسات؟

أولا: المحاسبة الإبداعية

1- مفهوم المحاسبة الإبداعية Creative Accounting:

بالرغم أن عدد الكبار من المراجع قد تطرقت إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية، إلا أنه مازال هناك الكثير من التباينات حول تقديم مفهوم موحد لها وهذا راجع لوجود العديد من المصطلحات المشابهة لهذا المفهوم نجد منها إدارة الأرباح Earnings Management وتمهيد الدخل Income Somthing

وا إدارة الإفصاح Disclosure Management وتلبس الحسابات Window Dressing ... إلخ، لهذا عرفها H.Stoloway بأنها " مجموع الممارسات التي تهدف إلى تغيير مستويات النتائج نذكر من أهمها تمهيد الدخل، المحاسبة الإبداعية، غسيل الحسابات، تلبس الحسابات.. إلخ". (Stoloway, 2003, p.9). وأيضاً عرفها Schipper وآخرون بـ " تدخل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية من أجل تحقيق مكاسب شخصية ". (Stephen R, 2005, p.11).

أما Rosenfield فقد عرف المحاسبة الإبداعية بـ " سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل". (سمير كمال، 2008، ص. 12).

وعلى الرغم من أنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بطرق مختلفة، إلا أنه هناك إجماع على أن المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للمؤسسة لهذا أكد Terry Smith أن " النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة للتلاعب المحاسبي، وليس نتيجة للنمو الاقتصادي" (الباز، 2005، ص. 06)، في حين أن هناك من يؤكد أنه لا يجب إدراج عملية المحاسبة الإبداعية ضمن العمليات الغير القانونية التي تعمل على تحريف البيانات المحاسبية عن طريق الغش، وذلك راجع لمبررات التالية:

- أن الإدارة لا تخالف القواعد القانونية سواء أكانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري؛
- أن الإدارة لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها.

فالإدارة وهي بصدد إعداد القوائم المالية يكون متاحاً لها القيام بعملية التقدير وكذا القيام باختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة، فالتقدير يكون مطلوباً فيما يتعلق بالأحداث الاقتصادية المستقبلية ويكون له تأثير على القوائم المالية، مثل العمر الإنتاجي للتشبيبات وقيمة الخردة والمنافع الخاصة بالمستخدمين ومخصصات الإهلاك... إلخ، في حين أن الإدارة عليها أن تختار أيضاً بين الطرق المحاسبية المتاحة لإعداد قوائمها المالية مثل الاختيار بين طرق الإهلاك وطرق تقييم المخزون وكذا المصاريف التي يمكن تحميلها أو تأجيلها كمصاريف الصيانة ومصاريف البحوث والتطوير... إلخ. لكن هناك الكثير من الباحثين ممن يقولون العكس و دليلهم هو ما يمكن أن تسببه ممارسات المحاسبة الإبداعية في إخفاء الصورة الصادقة للقوائم المالية وما يمكن أن ينتج عن مثل هكذا تصرفات مثل ما حدث من الفضائح المالية في العديد من المؤسسات .

لهذا تجدر بنا الإشارة إلى أن عملية الإبداع في المحاسبة تبنى على نية الإدارة ومن الصعب اكتشافها، وتزداد هذه الصعوبة طالما أن هذه الممارسات تتم عادة في حدود ما تسمح به القواعد والمعايير المحاسبية.

2 - دوافع الإدارة للقيام بالمحاسبة الإبداعية: هناك العديد من الدوافع التي تدفع بالإدارة للقيام بهذه

الممارسات نجد منها :

أ- دوافع تتعلق بالسوق: إن استخدام المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم أداء المؤسسات واتخاذ قرارات تتعلق بتقييم وبيع وشراء أسهم وسندات تصدرها المؤسسة يمكن أن يخلق حافز للإدارة لمحاولة التأثير على الأرباح.(شرف، ص. 235)

ب- المحاسبة الإبداعية لأسباب تعاقدية : كثيرا ما تستخدم المعلومات المحاسبية (صراحة أو ضمنا) في تنظيم العلاقات التعاقدية بين بعض أصحاب المصالح بالمؤسسة، على سبيل المثال عقود تحديد مكافآت وتعويضات الإدارة. وتسمى في هذه الحالة بالحوافز التعاقدية Contractual Incentives إذ وبمجرد أن يكون هناك تعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية، يتولد لدى المديرين الحافز للإبداع في الأرباح.(كمال، 2008، ص.13)

أ- نصيب الإدارة في أسهم المؤسسة كدافع للمحاسبة الإبداعية:

ففي الواقع العملي يتم توظيف آليات عديدة لمعالجة التعارض الذي قد ينشأ عن فصل الملكية عن الإدارة، ومن هذه الآليات نجد التشجيع على تملك الإدارة لحصص من الأسهم المؤسسة، حيث المفروض أنه كلما زادت حصة الإدارة في أسهم المؤسسة كلما كانت تصرفاتها تصب في مصلحة حملة الأسهم، وأحد الطرق لذلك هو جعل مكافآت الإدارة في شكل حصص في أسهم المؤسسة وهذا ما يشجع الإدارة على ممارسة المحاسبة الإبداعية للعمل على زيادة أسعار السهم في الأجل القصيرة للاستفادة من بيع الأسهم في تلك المرحلة وقد تلجأ الإدارة لذلك رغبة منها في تنويع المخاطر المرتبطة بزيادة حصتها من تلك السهم. (Qiang,2005,p.445).

ب- المحاسبة الإبداعية لأسباب تنظيمية:

ونجد في هذا النوع ما يسمى بالحوافز التنظيمية Regulatory Incentives والتي تظهر في الأشكال التالية :

- المحاسبة الإبداعية للتحايل للقواعد والنظم تتعلق بنشاط أو صناعة معينة.

- المحاسبة الإبداعية للحد من التدخل من قبل الجهات المنظمة.

- المحاسبة الإبداعية لأسباب ضريبية.

وقد يكون الشكل الأخير الأكثر انتشارا ومع ذلك فهو أقلهم خطرا لأن الجهات الضريبية لديها القدرة على فحص القوائم المالية ولديها معايير تحكم عملية الفحص، ولها الحق في مناقشة الإدارة المسئولة عن إعداد تلك القوائم. كما تظهر هذه الحوافز التنظيمية عندما يوجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وبالتالي فإنه ومن خلال إدارة نتائج العمليات

يمكن للمديرين التأثير على أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على المؤسسة، فعلى سبيل المثال أدى الجدل الذي أثير حول الرعاية الصحية خلال السنتين الأوليتين من إدارة الرئيس Clinton والذي ركز على أسعار الدواء، إلى توجيه انتباه القادة السياسيين نحو الأرباح الفاحشة التي تحققها المؤسسات الصناعية الدوائية، وردا على ذلك استخدم مديري المؤسسات الصناعية الدوائية المحاسبة الإبداعية لتخفيض الأرباح أثناء تلك الفترة، كما قام مديري مؤسسات البترول بتخفيض الأرباح أثناء أزمة الخليج وذلك لصرف الانتباه السياسي عنها. (سمير كمال، 2008، ص.16).

ثانيا: المحاسبة الإبداعية وأخلاقيات مهنة المحاسبة.

ساهمت المحاسبة الإبداعية في التأثير على مهنة المحاسبة من خلال جوانب عدة يمكن التطرق لها وتوضيحها كما يلي:

1- المحاسبة الإبداعية ومعايير المحاسبة الدولية:

إذا عدنا للمعايير المحاسبة الدولية وبالتحديد المعيار الدولي رقم 01 " عرض القوائم المالية" والذي حدد هدف القوائم المالية والخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في القوائم المالية، حيث حدد المعيار على أن هدف القوائم المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة لتكون صالحة للجميع المستخدمين من خلال إمدادهم بمعلومات تساعدهم في اتخاذ قراراتهم، وقد تضمن المعيار الشروط الواجب توفرها في هذه المعلومات وهي:

- **الملائمة:** المعلومة تكون ملائمة بالقياس إذا كانت تؤثر على المستعمل عند اتخاذ القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وهذه الخاصية لديها علاقة مع الخاصية المشتقة وهي الأهمية النسبية. (Ali,2009,p.23).

ونقول أن المعلومة هامة نسبيا إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على البيانات المالية، وتتوقف الأهمية النسبية على حجم العنصر أو الخطأ وفي ظل الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه ولذا فإن الأهمية النسبية تعتبر حدا قاطعا أو نقطة فاصلة أكثر من كونها خاصية نوعية يجب توفرها في المعلومات لكي تكون نافعة.

- **الموثوقية:** المعلومة تكون صادقة عندما تكون خالية من الأخطاء الفادحة وعندما تكون هذه المعلومات المقدمة قد اعتمدت على المقاييس التالية (Ali,2009,p.23):

- **البحث عن الصورة الصادقة:** إن تطبيق كل من الخصائص النوعية الرئيسية والمعايير المحاسبية المناسبة يؤدي إلى الحصول على قوائم مالية نقي وبصفة عامة بمفهوم الصورة الصادقة أو الحقيقية أو العدالة في عرض تلك المعلومات.

- أولوية المضمون على الشكل: وتسمى أيضا أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، أي من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني، فقد يوجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية وعليه يجب أن نعطي الأولوية للمضمون أي للواقع الاقتصادي.

- الحيطة: أي الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل حالة عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخم في قيمة الأصول والإيرادات أو تقليل قيمة الخصوم والتكاليف.

- الحياد: بمعنى إعداد المعلومات بشكل محايد، وليس بغرض إظهارها بشكل يتلاءم مع ما ترغب به أحد الأطراف المستخدمة للمعلومات.

- الشمولية: أي يجب أخذ بعين الاعتبار كل الحوادث والعمليات المتعلقة بالدورة بدون استثناء سواء السلبية أو الايجابية، كتأجيل فاتورة إلى السنة المقبلة لعدم إتمام العمل المحاسبي وهي تختلف عن مبدأ استقلالية الدورات.

ويتضمن الإطار النظري للمحاسبة مجموعة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمن فضلا عن الصفات التي وردت في المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 مجموعة من الصفات الثانوية منها إمكانية المقارنة والثبات الذي يعني أن المؤسسة تطبق الطرائق والقواعد المحاسبية نفسها على المعاملات الاقتصادية من فترة إلى أخرى من دون تغيير.

ويتضح مما كل ما سبق أن المعايير المحاسبية قد أرست نوع من المرونة لمعدي القوائم المالية ابتداء من اختيار الطريقة المحاسبية ضمن مجموعة من البدائل، على أن يختار الطريقة الأكثر ملائمة لطبيعة نشاط المؤسسة والوضع الاقتصادي لها، وقد اشترطت المعايير المحاسبية أنه على معدي القوائم المالية في سعيه لتوفير المعلومات المفيدة أن يلتزم جانب الحياد وعدم الانحياز لمصلحة أي طرف من الأطراف المستفيدة، وأن تتمتع المعلومات المالية بصفة التعبير الصادق عن الحدث الاقتصادي وأن يتباعه لطريقة ما يعني الثبات في استخدامه لها، إلا إذا وجدت مبررات قوية منطقية تحتم العكس أي التغيير.

وهنا نجد أن كل هذا قد ينسجم مع مفهوم الذي وضعه بعض الباحثين للمحاسبة الإبداعية، ففي ضوء هذه الضوابط الموضوعية ضمن المعايير المحاسبية نجد من غير الصحيح وصفها بأنها الطرق التي يعتمد عليها معدي القوائم المالية للتلاعب بالمعلومات المالية وعرض ما يرغب به، فمثلا هناك جهات قد تسألهم في حالة اختيارهم إحدى الطرق المحاسبية إذا كانت لا تتلاءم مثلا مع طبيعة نشاط المؤسسة إذ أن مسئوليتهم لا تنحصر فقط في إرضاء الزبون أو المساهمين لأن المعايير المحاسبية تضع بالحسبان أولا المصلحة العامة، وهناك جهات متعددة تساند المحاسبة لتحقيق أهدافها في توفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات مثل :

- المراجع الخارجي : يساعد في الحفاظ على النزاهة والكفاءة عند إعداد القوائم المالية؛
- المديرين الماليين: من خلال دعم استخدام الكفاء والفعال لموارد المؤسسة؛
- المراجعين الداخليين: من خلال تقديم تأكيدات حول مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية التي تدعم درجة الثقة في القوائم المالية؛
- المستشارين الماليين : من خلال المسؤولية التي تقع عليهم تجاه الجمهور حول مصداقية القوائم المالية.

2- المحاسبة الإبداعية وأخلاقيات مهنة المحاسبة :

لعل من أهم المبادئ الأساسية لقواعد السلوك المهني هو قبولها لمسئوليتها تجاه الجمهور، وفيما يتعلق بمهنة المحاسبة يضم الجمهور كل من الزبائن، الحكومات، مانحي الائتمان، الموظفين، المستثمرين.. الخ، وكل من يعتمد على موضوعية ونزاهة المحاسبين للحفاظ على استمرارية طبيعة الأعمال، وهذا الاعتماد تفرض على معدي القوائم المالية مسؤولية الحفاظ على مصلحة الجمهور، إن معدي القوائم المالية يستطيعون البقاء في هذا الموقع المتميز فقط عن طريق الاستمرار في تقديم هذه الخدمات المتميزة في مستوى يضمن الحفاظ على ثقة الجمهور، فمن مصلحة المحاسبة أن يكون واضحا للمستفيد من خدماتها بأنه تم تنفيذ أعلى مستويات الأداء وطبقا لمتطلبات أخلاقية حتى يضمن هذا المستوى من الأداء. إذا وحسب هذه القواعد فإن أهداف مهنة المحاسبة هي العمل بأعلى درجات المهنية والوصول إلى أفضل مستويات الأداء ومقابلة متطلبات الجمهور وهذه الأهداف تتطلب مقابلة أربعة احتياجات رئيسية (رمو، 2006، ص.240)

- المصداقية: يحتاج المجتمع ككل إلى مصداقية المعلومات وأنظمة المعلومات المستخدمة؛
- المهنية: هناك حاجة إلى أشخاص يمكن تحديدهم بوصفهم مهنيين في مجال المحاسبة من قبل مستخدمي القوائم المالية؛
- جودة الخدمات : هناك حاجة للتأكيد أن الخدمات التي تم الحصول عليها من المحاسب يتم تقديمها وفق أفضل المعايير الأداء المهني؛
- الثقة: يجب أن يشعر مستخدمو خدمات المحاسبين بالثقة في أن هناك إطارا أخلاقيا ومهنيا يؤثر في كيفية أداء هذه الخدمات؛
- ولتحقيق أهداف المحاسبة على معدي القوائم المالية أي المحاسبين أن يتوفر لديهم خاصيتين:
- * النزاهة: على المحاسب أن يكون مستقيما ونزيها عند تقديم الخدمات المهنية؛
- * الموضوعية: على المحاسب أن يكون عادلا وألا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو تأثيرات الآخرين أن تقلل من موضوعيته.

وعليه فقواعد وأخلاقيات السلوك المهني تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج من هذه القواعد، وأن يقوم بأداء عمله بكل نزاهة وموضوعية، وأن يكون حيادياً مراعيًا لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية، بل أن هذه القواعد حصرت ولاء المحاسبين بصاحب العمل إلا في حالات التعارض مع مهنتهم فإن الأولوية تكون لدعم الأهداف الأخلاقية المشروعة للمؤسسة التي يعمل بها والقواعد والإجراءات التي تدعم هذه الأهداف ولا يمكن بأي حال من الأحوال مطالبة المحاسب بـ (رمو، 2006، ص.241):

- مخالفة القانون والقواعد والمعايير المهنية؛

- تضليل مراجع الحسابات الداخلي والخارجي؛

- يوقع باسمه على معالجات بعيدة عن الصحة بشكل جوهري.

وهكذا فإننا نصل بشكل جوهري إلى استنتاج هو أن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تحتم على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابعا من قناعاته المهنية بأنها الأفضل تبعا لطبيعة المؤسسة والعوامل الاقتصادية أو العوامل الأخرى وليس نابعا من تعمه في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقا لنتيجة النشاط أو للتلاعب في عرض المركز المالي.

ثالثا: المحاسبة الإبداعية ومعايير المراجعة

من المعلوم أن مهنة المراجعة الخارجية (مراجعة الحسابات) نشأت للحاجة إلى الفحص الحيادي للمعلومات المالية، وتتمثل مسئولية المراجع في أن يبين للأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا، وذلك يتم بتضمين تقرير المراجعة رأي المراجع عن صدق وعدالة القوائم المالية، وعلى المراجع قبل إبداء رأيه بصدق وعدالة القوائم المالية أن يتأكد من الآتي (رمو، 2006، ص.241)

- مبادئ المحاسبة المختارة والمطبقة تمثل مبادئ متعارف عليها ومقبولة قيولا عاما؛

- مبادئ المحاسبة مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة؛

- القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات توفر معلومات كافية ومناسبة؛

- القوائم المالية تعكس وبشكل صادق ومناسب الأحداث والعمليات المالية في حدود المدى المعقول.

كما نص المعيار الدولي رقم 200 الأهداف العامة للمراجع الخارجي المستقل وإجراء المراجعة وفق المعايير الدولية " والمعدل سنة 2008 أن هدف المراجع المستقل هو إجراء عملية المراجعة وذلك لتحقيق هدفه، والهدف العام من المراجع المستقل هو للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من أخطاء جوهرية، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ، وتقديم تقرير عن البيانات المالية أنها تمت وفق المعايير الدولية (IFAC, ISA200, 2008, p.4).

وهكذا نجد أن من مسئولية المراجع التأكد أن معدي القوائم المالية يعتمدون الطرائق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأنها تتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة والظروف المحيطة. وقد أورد أيضاً المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 "التزامات المراجع الخارجي المتصلة بالغش في مراجعة البيانات المالية" أمثلة على الغش منها (IFAC, ISA240, 2008, p.13):

- * التلاعب والتزوير، أو تغيير حسابات أو وثائق.
- * تحريف الحقائق في البيانات المالية، أو الإغفال المتعمد في هذه المعاملات أو غيرها من المعلومات الهامة؛

* التطبيق الغير الصحيح عمدا للسياسات المحاسبية.

بمعنى أن هذا المعيار جعل من سوء استخدام السياسات المحاسبية احد وسائل الغش التي على المحاسب أن يتجنبها. وتجدر الإشارة إلى أن معايير المراجعة الدولية قد أعطت موضوع الثبات في استخدام الطرق المحاسبية اهتماماً خاصاً إذ تتم الإشارة إليه في الفقرة الأخيرة من إبداء الرأي بتقرير المراجعة، وقد جاء لأهميته في إجراء المقارنات، ويمثل أيضاً المعيار الثاني من معايير إعداد التقارير. أما فيما يخص بالتقديرات المحاسبية التي صنفت بأنها إحدى مجالات المحاسبة الإبداعية فقد أورد المعيار الخاص بمراجعة التقديرات المحاسبية رقم 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات القيمة العادلة والمعلومات المقدمة بشأنها" أن الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات لمراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وليس المقصود من هذا المعيار الدولي للمراجعة تطبيقه لفحص المعلومات المالية المستقبلية، مع أن عدداً من الإجراءات الموضحة فيه قد تكون مناسبة لذلك الغرض، وقد أورد المعيار أمثلة على التقديرات المحاسبية مثل (IFAC, ISA540, 2008, p.10):

* في مؤونة انخفاض قيمة الديون المشكوك في تحصيلها؛

* في مؤونة انخفاض قيمة المخزون لم تعد موجودة.

* المؤونة على الضمان.

* طريقة الإهلاك أو العمر الإنتاجي للأصل.

* انخفاض القيمة من القيمة المسجلة للاستثمار المالي عندما يكون هناك عدم اليقين حول القيمة البيعية.

وينص المعيار أنه يجب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة عما إذا كان التقدير المحاسبي معقولاً في ظل الظروف المحيطة، وأن الإفصاح عنه عند الحاجة قد تم بالشكل المناسب، وأن المراجع يمكن أن يعتمد مجموعة من الأساليب لمراجعة التقديرات المحاسبية:

- اختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لإعداد تقديراتها.

- وضع تقدير مستقل والقيام بالمقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة.

- فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به.

وفيما يخص الجزئية الخاصة بالرقابة الداخلية فإن المعايير الدولية أكدت على أن الرقابة الداخلية تتضمن السياسات والإجراءات كافة التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها على الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة اكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب، ويشمل نظام الرقابة الداخلية على أمور ابعدها من تلك المتصلة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي، بمعنى أن عملية التأكد من الطرق المحاسبية والمعالجات التي يعتمد عليها المحاسب تعد احد الواجبات الرئيسية للمراجع الداخلي.

وعليه فإن استغلال المحاسب لمقدرته للتلاعب بالمعلومات المالية أمر غير منطقي ولا سيما أنه ليس المسئول الوحيد عن عرض القوائم المالية فالمراجع الداخلي من مسؤوليته التأكد تماما من حسن اختيار المحاسب للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع طبيعة نشاط والظروف المحيطة، والمحاسب يعلم أن من مهام المراجع الخارجي أيضا التأكد من ملائمة الطرق المحاسبية للمؤسسة، فضلا عن قيام كل من المراجع الداخلي والخارجي بالعديد من الإجراءات للتأكد من دقة التقديرات المحاسبية التي اعتمدها المحاسب.

رابعا: الفضائح المالية وتأثيرها على المراجعة

1- فضيحة شركة إنرون Enron: يذكر أن شركة إنرون تم إنشاؤها في يونيو 1985، كنتيجة لاندماج مؤسستي "هوستن Houston Natural Gas للغاز الطبيعي و إنترنورث Internorish للغاز الطبيعي، إذ وبعد أن تحرر سوق الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية أصبحت شركة إنرون تجارية طاقوية تشتري من عند المنتجين وتبيع للموزعين بأفضل الأسعار ما سمح لها بالتدخل في سوق المشتقات الطاقوية والمالية بكل قوة (Richard, 2003, p.2) وتمتلك شركة إنرون خطوط أنابيب للغاز الطبيعي تبلغ طولها 37 ألف ميل تربط بين الولايات الأمريكية المختلفة، وتعد إنرون أكبر شركة لتجارة الغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية، و تعكس أزمة إنرون تغيرا حادا في مسيرة شركة كانت قد حازت على مجموعة من الجوائز، ونشرت العام 2000 أرباحا وصلت إلى مليار دولار واحتلت حتى العام 2000 المرتبة السابعة في قائمة 500 شركة من أكبر شركات العالم، وصل سعر السهم من 90 دولارا منتصف عام 2000 ولكنه فقد قيمته فجأة فأصبح نحو 60 سنتا نهاية عام 2001 فقد انخفضت هذه القيمة بنسبة 99%، وخسر المستثمرون عشرات المليارات كانوا قد استثمروها في أسهم إنرون، كما تم تسريح معظم العاملين فيها، والبالغ عددهم حوالي 20 ألف موظف.

وقد تم تشكيل لجنة تحقيق من طرف مجلس الإدارة للوقوف على حقيقة ما حدث في الشركة، وقد قدمت اللجنة تقريرها إلى مجلس الإدارة (Enron, 2002, p.4) حيث ركزت اللجنة على العمليات التي تمت بين شركة إنرون وبعض شركات الاستثمار، والتي كان يديرها Andrew S. Fastow الذي كان مسئول مساعد رئيس مجلس الإدارة ورئيس الدائرة المالية بشركة إنرون (William, 2002). وقد كان للجنة أيضا بعض العوائق في انجاز مهامها منها:

- عدم القدرة على إجبار الأطراف الخارجية المعنية وإخضاعهم للاستجواب، أو إرغامهم على تقديم أي نوع من الوثائق ذات علاقة بالموضوع.

- عدم تعاون بعض الموظفين السابقين والمتورطين بكثير من العمليات المحاسبية التي أدت للانحياز التعاون مع اللجنة، ومن أبرزهم Fastow و Micheal J.Kopper و Ben F. Glisan.

- استطاعت اللجنة من الوصول لبعض وثائق مكتب المراجعة ارثر اندرسون Anderson Arhtur

فقط، إلا أنها لم تستطع الحصول على الوثائق من شركات الاستثمار التي كانت سبب هذه الانحياز.

أ- **خلفية تاريخية للانحياز Background:** أعلنت شركة إنرون في 16 أكتوبر 2001 أنها خفضت 544 مليون دولار أمريكي (بعد الضريبة) مقابل أرباح ترتبط بمعاملات مع شركة LJM2 و هي شركة زميلة Co-Investment أسسها وسيرها Fastow، كما أعلنت تخفيض في حقوق المساهمين Shareholder Equity بـ 1.2 مليار دولار أمريكي وهي متعلقة بمعاملات مع نفس الشركة السابقة. وبعد أقل من شهر من ذلك، أعلنت شركة إنرون أنها قامت بتعديل (إعادة معالجة) Restate قوائمها المالية للفترة من سنة 1997 حتى 2001 نتيجة لأخطاء محاسبية مرتبطة بمعاملات مع شركاتها الإستثمارية ويديرها Fastow و Kopper وهو احد اطارات شركة إنرون وهو يعمل تحت إمرة Fastow والشركات الإستثمارية هي (CHEWCO, LJM1 & LJM2).

وقد أدى ذلك التعديل الى تخفيض الدخل الصافي لشركة إنرون بـ 28 مليون دولار أمريكي خلال سنة 1997، 133 مليون دولار خلال سنة 1998، 248 مليون دولار خلال سنة 1999، 99 مليون دولار خلال سنة 2000. وأدى الى تخفيض حقوق المساهمين بـ 258 مليون دولار في سنة 1997، 391 مليون دولار في سنة 1998، 710 مليون دولار في سنة 1999، 754 مليون دولار في سنة 2000. كما أدى الى رفع ديونها الموضح عنها بـ 711 مليون دولار في 1997، 561 مليون دولار في 1998، 685 مليون دولار في 1999، 628 مليون دولار في سنة 2000. وقد أدت هذه التصريحات الى تحطيم امانة السوق المالي وفقدان ثقة المستثمرين في شركة إنرون، وبعد أقل من شهر أفلست شركة إنرون (William, 2002).

ب- **ملخص نتائج وتوصيات اللجنة (William, 2002):** تشكلت لجنة التحقيق هاته في 28 أكتوبر

2001 من أجل اجراء تحقيق في معاملات شركة إنرون مع الوحدات المرتبطة بها.

وقد قامت اللجنة بفحص المعاملات الخاصة التي ادت الى ارباح وإعادة تصنيف سنة 2001 (الثلاثي الثالث)، كما حاولت اللجنة فحص طبيعة تلك المعاملات التي تمت بين شركة إنرون و الوحدات المرتبطة بها (24 معاملة)، سبب حدوثها وما هي الاخطاء التي وقعت ومن المسئول عنها. كما يبين هذا التحقيق العديد من المشاكل المهمة التي أفضحت عنها إنرون ، فقد استفاد موظفو الشركة المتورطون في معاملات الشركة المشبوهة من أموال طائلة، فقد استفاد Fastow من 30 مليون دولار على الأقل، Kopper من 10 مليون دولار على الأقل اضافة الى اثنين اخرين بمليون دولار لكل واحد منهما وليثنان أخران استفادا بمئات آلاف الدولارات.

كما أن العديد من تلك المعاملات كانت ترمي الى الوصول الى قوائم مالية ونتائج ايجابية وليس بهدف الوصول الى اهداف اقتصادية حقيقية او الى تحويل المخاطر.

وقد تم تصميم تلك المعاملات على أن يتم تطبيق القواعد المحاسبية المعمول بها، الا أن شركة إنرون أبقت بعض الأصول والخصوم (خصوصاً الديون) خارج الميزانية، كما أن بعض المعاملات تم تنفيذها بصورة خاطئة وذلك بغرض تغطية خسائر الشركة، حيث قامت إنرون باخفاء قدر كبير من الخسائر نتجت عن استثمارات الشركة، وذلك عبر التمويه والقول بأن الشركة قامت بتغطية Hedge تلك الاستثمارات، حيث يقوم طرف ثالث بدفع مبلغ تلك الخسائر، والحقيقة أن ذلك الطرف لم يكن إلا فرعا لشركة إنرون.

ومن خلال ما سبق يمكننا القول أن الارباح التي افصحت عنها شركى انورن منذ الثلاثي الثالث لسنة 2000 الى غاية الثلاثي الثالث لسنة 2001 والتي قدر مبلغها بـ 1 مليار دولار قد كانت مضخمة وأكبر من الارباح الحقيقية.

ولا شك أن المعالجة المحاسبية التي قامت بها شركة إنرون لمعاملاتها مع CHEWCO و LJM1 والتي افضت الى تعديل (اعادة معالجة) Restatement سنة 2001، كانت خاطئة، وذلك نتيجة لأخطاء سواء في هيكلة المعاملات أو في مجال القواعد المحاسبية الأساسية.

وفي حالات أخرى، كان هناك احتمال لخطأ المعالجة المحاسبية، على الرغم من الجهود الإبداعية للتحايل على المبادئ المحاسبية من خلال هيكلة معقدة للمعاملات التي افتقرت إلى الجوهر الاقتصادي الأساسي. وفي الواقع، تم تحديد المعالجة المحاسبية لمعاملات شركة إنرون بكل أخطائها بمشاركة واسعة بالتشاور وتحت إشراف مكتب المراجعة ارثر أندرسون، حيث بينت حسابات شركة إنرون أن ارثر اندرسون قد فوتر الشركة بمبلغ 5.7 مليون دولار (زيادة على مصاريف المراجعة) نظير خدمات استشارية قدمتها لها متعلقة بمعاملات LJM و CHEWCO.

مع العلم أن العديد من المعاملات السابقة تنطوي تحت هيكلة محاسبية تعرف باسم كيان لأغراض خاصة أو الشركات ذات الأهداف المحددة Special purpose entity وتعرف اختصاراً بـ SPE.

وتتص القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بأن الشركة المتعاملة مع هذا النوع من الشركات يمكنها أن تعاملها كجهات مستقلة إذا ما تحقق الشرطان التاليان:

* أن يكون احد مالكي الشركة المتعاملة مع تلك الشركات مالكا فيها بما لا يقل عن 3 بالمئة من أصولها، ويجب أن ينظر لهذه النسبة بأنها تحتوي بعض المخاطر عند إجراء أي عملية مع ذلك النوع من الشركات.

* يجب أن يكون المالك المستقل لتلك الشركة السيطرة الكاملة عليها.

و في هاته الظروف؛ فإن الشركة يمكنها تسجيل الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات مع SPE، كما أن اصول وخصوم الـ SPE لن تظهر في ميزانية للشركة، على الرغم من أن الشركة وSPE مرتبطتان ارتباطا وثيقا. ويعد الخلل التقني في بعض الهياكل التي قامت بها إنرون لاستيفاء الشرطين السابقين هو السبب الذي أدى بها الى اعادة المعالجة Restatement. لهذا تبين للجنة لاحقا أن شركة إنرون خالفت القواعد المنصوص عليها وبشكل متعمد ومبيت مسبقا.

2- تأثيرات الفضائح المالية على المراجعة: إذ كما رأينا فإن القصة بدأت منذ أن قام مجلس إدارة شركة إنرون للطاقة بتوكيل مهمة مراجعة الحسابات إلى مكتب آرثر اندرسون للمراجعة، ولكن مكتب آرثر اندرسون لم يبذل العناية الواجبة لفحص ومراجعة القوائم المالية والحسابات الختامية وإنما إهتم فقط بالأتعاب وتحقيق ما يربو إليه مجلس الإدارة من أهداف في تضليل مستخدمي القوائم المالية، والحفاظ على مكاسبهم الشخصية.

كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة، حيث قامت إدارة الشركة بتضخيم الأرباح إلى نحو مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة علما أنه من أساليب المحاسبة الإبداعية هي التلاعب في الأرباح وإدراج أرباح وهمية. كما أن الرقابة الداخلية في الشركة فشلت من الناحيتين الأخلاقية والمالية نتيجة للخداع المستمر، إضافة إلى أن مكتب آرثر اندرسون الذي كان مكلفا بمراجعة حسابات الشركة كان يقوم بالمراجعة الداخلية أيضا إضافة لكونه يقدم خدمات استشارية هائلة وهو ما يؤدي إلى تعارض المصالح، إذ اعتبرت حادثة إنرون تذكيرا مهما لطبيعة العلاقة المهمة بين المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة، وفشل ديناميكية تلك العلاقة، وبالتالي عدم القدرة على اكتشاف الأخطاء والتدليس والاختلاسات التي تمت والتلاعب الذي تم في الدفاتر المحاسبية، حيث يحتاج المراجعون الداخليين كما هو الحال للمراجعين الخارجيين لرفع تقاريرهم إلى لجنة المراجعة، بكل ما يواجههم مباشرة بدلا من الرفع للإدارة أي هناك عدم استقلالية لإدارة المراجعة الداخلية (رزق، 2011، ص5). كما أيضا تم تغليب الروابط الشخصية لبعض أعضاء لجان المراجعة والتي تعكس الدوافع نحو الاستحواذ على الأموال والبدلات بدون وجه حق، فعلى سبيل المثال

كان أعضاء اللجنة يتقاضون مبالغ طائلة نقداً وفي شكل اسهم وهو ما اثر في استقلالية وحياد لجنة المراجعة (رزق، 2011، ص.5).

إن مشكلة التعارض في المصالح بين المساهمين والإدارة سمحت بخصوصية مزدهرة للجهة التي تتحكم في المعلومات وهي الإدارة للانفراد بالمعلومات الصحيحة دون بقية الجهات الأخرى، مما شجع الإدارة وأعضاء لجنة المراجعة على إرضاء الآخر من أجل بقاء المصالح الشخصية التي تأتي من البقاء في مواقعهم.

كما أن التعارض في المصالح وتأثيرها على المبادئ الأخلاقية الناتج عن الطبيعة البشرية، أن هناك ميلاً واضحاً لدى نفس البشرية لا يقهر بشكر من أسدى أو قدم لها معروفاً، ومن غير المؤلف أن مجلس الإدارة امضي خمس عشرة دقيقة لمراجعة بعض الصفقات المشكوك فيها التي أدت إلى اندفاع الأرباح ووصولها إلى مبالغ خيالية، كما أن مكتب المراجعة العالمي ارثر اندرسون الذي كان احد المكاتب الخمسة الكبرى في العالم آنذاك تقاضى مبلغ 25 مليون دولار أتعاباً لقيامه بمراجعة حسابات شركة إنرون سنة 2000، في حين أنه تقاضى 27 مليون دولار بالأعمال الاستشارية للشركة في العام نفسه، وهو الأمر الذي يعد دليلاً آخر على أن التأثير على استقلال المراجع وحياده إذا جمع بين هاتين المهمتين من خلال التأثير على مراجع الحسابات من خلال منح أتعاب مرتفعة لاستشارات المتعددة (رزق، 2011، ص. 5). لهذا قررت بقية المكاتب الخمسة الكبرى بعد هذه الحادثة التوقف عن الجمع بين هاتين المهمتين للعميل نفسه، وهو الأمر الذي تم إقراره في العديد من القوانين أبرزها قانون سارينز اوكلسي سنة 2002، والغريب أيضاً أن مكتب ارثر اندرسون كان يقوم بالإضافة إلى المهنتين السابقتين بمهمة المراجعة الداخلية لشركة إنرون، وهو الأمر الذي ساهم بشكل كبير في حدوث تلك الفضائح المالية، ولذلك فشل مكتب ارثر اندرسون في أن يدلي برأي صادق وعادل بسبب الضعف في المعايير الأخلاقية المهنية وهو ما أدى إلى انهيارها وخروجها من ميدان المنافسة.

ومن الأمور الأخرى التي أظهرها البحث في قضية إنرون أن البعض ممن كان يعمل فيها سواء في الإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة بمن فيهم ثلاثة من أعضاء لجنة المراجعة قد باعوا 17.3 مليون ولا تشمل الرواتب والمكافآت الهائلة وبقية الدفعات النقدية التي دفعت لهم أثناء فترة قيادتهم الشركة، في الوقت نفسه الذي كانت الشركة تساق نحو حتفها قبيل إصدار القوائم المالية المباشرة والتي أظهرت الحقيقة المرة لمساهمي الشركة، ومن العجيب أن رئيس مجلس الإدارة إنرون أعلن قبيل أسابيع قليلة من انهيارها أن وضع الشركة قوي حيث قال " أنا على ثقة في مستقبل الشركة الباهر ونموها المؤكد".

وهذا يبين تعمد إدارة إنرون إخفاء خسائر الشركة والتزاماتها ومحاولتهم إعطاء صورة خادعة عن حقيقة نتائجها ووضعها المالي، ومن الدروس المهمة التي أظهرت انهيار إنرون وغيرها من الشركات أن مراجعي الحسابات ينبغي لهم أن يسألوا سؤالا حول تحديد كلا من طريقة تحقق الإيراد ودرجة الخطورة،

إن مراجعي مكتب ارثر اندرسون لم يكونوا قادرين على فهم القوائم المالية لمثل ذلك النوع من الشركات، كما أن هؤلاء المراجعين تعاملوا مع شركة إنرون منذ إن كانت مجرد منتج وموزع للغاز في مراجعتها حتى بعد أن أصبحت التاجر الرئيسي للسندات المالية والمسئولة عن المضاربات الجديدة في السوق. كما أن مكتب ارثر اندرسون نفسه لم يقدّر بتغيير هؤلاء المراجعين رغم التطورات التي حصلت في شركة إنرون أو على الأقل مدهم بمراجعين آخرين من ذوي الخبرة، ومن الدروس المستفادة أيضا أن مكتب ارثر اندرسون وبقية فريق العمل لم يكونوا مدربين على نظرة الشك المهنية التي كان عليهم تبنيها ولذلك كانوا يقبلون بكل سهولة تقديرات وتوجهات الإدارة في القضايا والصفقات المالية.

خامسا: خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة.

شكلت ممارسات المحاسبة الإبداعية خطرا على مهنة المراجعة وأصبحت مادة دسمة لمختلف البحوث والملتقيات نتيجة الصدمة التي حدثت بعد الفضائح المالية الكبرى المتكررة. وفقا لمقتضيات المعايير المهنية، وفي ظل مدخل المراجعة على أساس المخاطر أصبح المراجع مسؤولا عن خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، مما يتطلب أداء إجراءات المراجعة الكافية للوصول إلى تأكيد معقول من خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1- مفهوم خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية في المراجعة: يشير خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى احتمال تعرض المراجع لخسائر أو أضرار مادية، فضلا عن تعرضه لفقدان سمعته المهنية نتيجة للدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجع نتيجة رأيه غير الصائب عن القوائم المالية التي يواجها من قبل عملاء المكتب أو من قبل الغير أو العقوبات أو الجزاءات التأديبية التي قد تفرضها الهيئات والمنظمات المهنية ضد المراجع، نتيجة لفشله في مواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، أو عندما يصدر تقرير غير متحفظ عن القوائم المالية للعميل دون علمه بأن بها تحريفا هاما (حمد، 1989، ص.28). وهذا متفق مع تعريف خطر المراجعة الذي أورده المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنه "أن يستنتج المراجع أن القوائم المالية عادلة، ويصدر حكما غير مفيد بذلك وفي الحقيقة أن تلك القوائم محرفة جوهريا" (حمد، 1989، ص.28).

فالآن أصبح ينظر إلى مفهوم المراجعة على أنها نشاط لتقليل المخاطر، فالمراجعة عملية لتقليل المخاطر في المعلومات إلى مستوى مقبول اجتماعيا وتقديمها إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث يقع النشاط الاقتصادي في ظروف متعددة من المخاطر، وأن المراجعين يؤدون مهام كثيرة غرضها الأساسي هو تقليل المخاطر في إعطاء رأي غير صحيح عن القوائم المالية.

لذا كان تركيز اهتمام المراجعة بخطر ممارسات المحاسبة الإبداعية يرجع إلى أن هذه المخاطر تمثل خسائر أو أضرار تعود على القيام بعملية مراجعة فاشلة وليس نتيجة لعدم التزام بمعايير المهنية وإنما

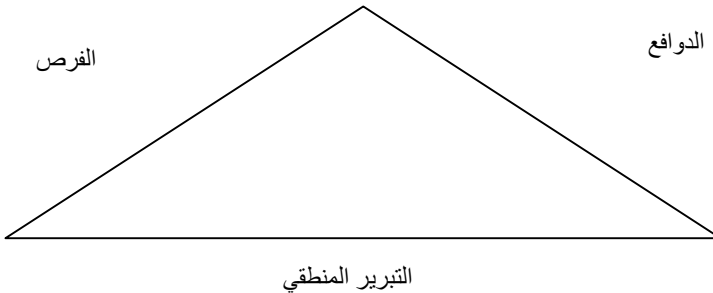
نتيجة لعوامل تتعلق بالقيام بعملية المراجعة أو الارتباط بالعمل، وأيضا تتمثل في تلك الآثار في احتمال وقوع خسائر مالية تصيب المؤسسة وحدثت خسائر في صفقات مالية مستقبلية للمؤسسة والمستخدمين وبالتالي خسائر في إيراداتها.

وعليه فإن خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية يحدث من قبل المراجع وما يجب أن يؤديه من أجل ضبط ذلك الخطر والذي يتمثل في الجهد الذي يبذله ابتداء من فحص البند المحاسبي حتى التقرير عن نتيجة فحصه، اعتمادا على مدى خبرة وتأهيل المراجع وطريقته في التفكير المنطقي السليم. في الأخير يمكن أن نقول عن مفهوم الخطر لممارسات المحاسبة الإبداعية أنه " تلك المخاطر التي يتعرض لها المراجع نتيجة للعلاقة مع العميل حتى ولو كان التقرير المراجعة صحيحا، فضلا عن خاطر التي ستجعل المؤسسة محل المراجعة تفشل في تحقيق أهدافها".

2- مثلث خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية في المراجعة:

إن ارتكاب ممارسات المحاسبة الإبداعية مرهون بثلاثة محددات وهي الحافز أو الدافع، والفرصة، وتبرير الممارسات ويتم تصنيف عوامل خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية على أساس هذه المحددات، ولقد أكد المعيار رقم 99 SAS على الاهتمام المهني بمثلث ممارسات المحاسبة الإبداعية والتأكيد على دور الإصدارات المهنية في إرشاد المراجع في مواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولقد أكد أيضا على سلوكيات ممارسي المحاسبة الإبداعية باعتبار مرتكبها بشرا سواء كانت الإدارة أو موظفي المؤسسة، وبالتالي لكي يوجد ممارسة محاسبية إبداعية تتم عن خطر يجب توافر شروط أو محددات وهي أن يكون لدى مرتكبه الدافع للقيام بهذا العمل وتكون فرصة لتحويل هذا الدافع إلى واقع من خلال ضعف هيكل الرقابة الداخلية وأن يكون لديه القدرة على تبرير ارتكاب هذه الممارسات (فرج، 2009، ص.263). والشكل رقم (01) يوضح مثلث خطر الممارسات الإبداعية على مهنة المراجعة

الشكل رقم (01) : مثلث خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: فرج سهي السيد حسن، خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية وإخفاقات المراجعة في مواجهته"، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، العدد 2، مصر، 2009، ص 263

3- العناصر الرئيسية لخطر ممارسات المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها على جودة المراجعة:

تتمثل العناصر الرئيسية لخطر ممارسات المحاسبة الإبداعية في (فرج، 2009، ص. 265):

* **خطر التناقض:** من أهم العوامل التي تؤثر على مهنة المراجعة ومن ثم المعلومات المحاسبية وجودتها خطر التناقض، حيث يتم مقاضاة المراجع عندما يدعى العميل أن عملية المراجعة قد فشلت، أي فشل المراجع في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية أو نجاح في اكتشافها ولكنه فشل في التقرير عنها.

* **خطر الجزاءات:** وهي الجزاءات المفروضة من قبل هيئات تنظيمية أو هيئات المهنية من مكونات خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهي التي تسبب أضرار على المراجع سواء تحميله تكاليف إضافية نتيجة القيام بمراجعة إضافية، أي تلك الجزاءات والعقوبات التي يتعرض لها المراجع لأسباب مرتبطة بممارسة المهنة الناتجة عن ارتباطه مع العميل و تؤثر على أتعاب التي قد يحصل عليها المراجع كما تؤثر على سلوكه وعلى سمعته المهنية.

* **الإضرار بسمعة المراجع المهنية** تعتبر الإضرار التي تلحق بسمعة المراجع كعنصر من خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية نتيجة للتناقض والعقوبات الجزائية التي تتم بحقه حيث يعتبر سمعة المراجع احد محددات جودة أدائه المهني.

الخاتمة:

تضمن هذا البحث التحديات كبيرة التي واجهت مهنة المراجعة منذ بداية القرن الحادي والعشرين، وقد تمثلت قمة هذه التحديات في إغلاق مكتب المراجعة العالمي آرثر أندرسون، وقد ترتب على هذه الأحداث تدخل الفاعلين في مهنة المراجعة لإعادة ترتيب الأمور وتصويبها لإرجاع الثقة للمستثمرين مثل ما قام به الكونغرس الأمريكي لإعادة تنظيم مهنة المراجعة من خلال قانون ساربنز اوكسلي، والذي أحدث تغيير جوهرى في مهنة المراجعة، وعلى سبيل المثال لا الحصر فقد طرح هذا القانون معايير جديدة لتوفير معلومات مالية وموثقة بهدف إستعادة ثقة الجمهور بمهنة المراجعة ولعل أهمها تشكيل مجلس رقابة للمؤسسات على هيئات المحاسبة العامة وتعزيز إستقلال المراجع وتعزيز الإفصاح وتحديد المسؤوليات، ومعاينة المتلاعبين في القوائم المالية. إلخ، والحقيقة أن المطلاع على هذا القانون يلاحظ بكل سهولة أن هذا القانون أتى ليعزز مفهوم الحوكمة في المؤسسات بعد أن شابها العديد من الثغرات.

قائمة المراجع:

أولا - المراجع باللغة العربية:

- سمير كامل محمد عيسى. (جويلية 2008)، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 45، العدد رقم 2، مصر.

- الباز فوزي الباز. (2005)، "مخاطر المحاسبة الإبداعية على تقرير الفاحص الضريبي في ظل التشريع الضريبي 91 لسنة 2005"، المؤتمر الضريبي السابع عشر حول تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، مصر.
- أحمد شرف عبد الحميد، "خصائص الشركات واستخدام التقارير المالية في إدارة الربحية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد 33، مصر.
- رمو وحيد محمود. (2008)، "الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية"، مجلة تنمية الرافدين، المجموعة 30، العدد 82، العراق.
- رزق عادل. (2011)، "المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدى امكانية تطبيقها في المصارف"، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجموعة 19، العدد 2، السعودية.
- حمد حامد حجاج. (1989)، كمال الدين سعيد " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
- فرج سهي السيد حسن. (2009)، "خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية وأخفاقات المراجعة في مواجهته"، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، العدد 2، مصر.

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية:

- Stolowy Hervé ,Breton Gaetan, " La gestion des données comptables : une revue de la littérature ", Comptabilité-Contrôle-Audit , Tome 9 , Volume 1 , Mai 2003.
- Stephen R., Jennifer A., " Earnings management in the context of pension accounting ", Global Perspectives on Accounting Education, Volume 2, USA , 2005.
- Qiang Cheng , Terry D. Warfield. , "Equity incentives and earnings management", The Accounting Review, volume 80 , no2, April 2005.
- Ali Tazdait, "maitrise du système comptable financier", Edition ACG, Alger , 2009.
- IFAC , ISA 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing", USA, October 2008.
- IFAC, ISA 240, "Les Obligations De L'auditeur En Matière De Fraude Lors D'un Audit D'états Financiers".
- IFAC , ISA 540, "Audit Des Estimations Comptables, Y Compris Des Estimations Comptables En Juste Valeur Et Des Informations Fournies Les Concernant".
- Richard Bertrand, Dominique Miellel , " La Dynamique De Gouvernement D'entreprise ", Edition d'Organisation, Paris , 2003 .
- " Enron Financial Statements For 5 Years And Powers Report", Department Of Accounting College Of Business Administration, University Of Illinois At Chicago, USA, April 2002.
- William C. & Others " Report of investigation by the special investigation committee of the board of directors of Enron corporation", February 2002