

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

الأستاذ: السعدي عياد

أستاذ مساعد بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المركز الجامعي تيبازة ، الجزائر

مستخلص:

تأثر أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وذلك بإخفائها للأداء الفعلي للشركات حيث تكون نتيجة استغلال تعدد بدائل القياس المحاسبي نظرا لمرونة الاختيار بين المعايير والمبادئ المحاسبية. إن انهيار كبريات الشركات العالمية زاد من الاهتمام بتوفير آليات مناسبة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية والممارسات المؤدية إلى التلاعب والغش في التقارير المالية، لجنة المراجعة تعتبر إحدى هذه الآليات إذ تقوم بأعمال إشرافية ورقابية في الشركات فأصبحت المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خاصة بعد أحداث انهيار شركة أنرون (Enron) وغيرها من الشركات الرائدة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، لجان المراجعة، المراجع الخارجي، شركة أنرون، القوائم المالية.

Résumé :

L'impact des méthodes comptables créatives sur les états financiers et qui ont caché le rendement réel à la suite de l'exploitation de la multiplicité des solutions de mesure comptable compte tenu de la flexibilité de choisir entre les normes et principes comptables pour les entreprises.

Plus grand effondrement de l'entreprise dans le monde a augmenté l'intérêt dans la fourniture appropriée pour réduire les effets des pratiques comptables créatives menant à la manipulation et la fraude dans les mécanismes d'établissement de rapports financiers, le Comité d'audit est un de ces mécanismes afin de mener la surveillance et le contrôle dans les entreprises est devenue créative représente la concentration et l'attention par des comptables et des auditeurs dans très grand, surtout après les événements de l'effondrement d'Enron Corporation (Enron) et d'autres entreprises de premier en profitant de certains transformateurs et les données politiques comptables comptables montrent que, sans forme réelle et correcte.

Mots clés: comptabilité créative, comités d'audit, l'auditeur externe, Enron, les états financiers

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

مقدمة:

رافق عملية تطور الإجراءات المحاسبية إجراءات خفية للتلاعب في البيانات المحاسبية تحت غطاء القواعد المحاسبية والقانونية ما سمح بظهور ما يعرف بمفهوم المحاسبة الإبداعية الذي أصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جداً خلال السنوات الأخيرة، خاصة بعد أحداث انهيار شركة انرون للطاقة. نظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال معظم إدارات الشركات المساهمة تسعى إلى تحميل بيانها المالية بغية تحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية، حيث تلجأ تلك الإدارات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد البيانات المالية المنشورة مما يؤثر سلباً في مصداقية تلك البيانات ما نتج عنه حدوث العديد من الأزمات في الأسواق العالمية.

مشكلة الدراسة:

أصبحت المحاسبة الإبداعية اليوم، ميزة تتصف بها الشركات التي تعاني صعوبات مالية وخطر الإفلاس؛ حيث اتخذت المحاسبة الإبداعية وسيلة لحجب الرؤية عن نتائجها الفعلية حفاظاً على المركز الائتماني لها وتضليلاً للمستثمرين، وهي صفات الإدارة التي لا تقبل الإخفاق، لكنها تقبل خداع نفسها. من خلال هذا المقال سيتم التطرق إلى إشكالية رئيسية وهي:

✓ هل تلعب أساليب المحاسبة الإبداعية دوراً مهماً في إعداد القوائم والتقارير المالية الصادرة عن الشركات؟

تفرع عنها تساؤلات فرعية:

○ ما مدى مصداقية هذه التقارير المحاسبية؟

○ ما موثوقية الهيئات التي تشهد على صحة هذه التقارير؟

للإجابة على هذه الإشكالية، سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية التطرق للمحاور الآتية:

✓ المحور الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وتعريفها، أساليب ممارستها؛

✓ المحور الثاني: دور المراجع الخارجي في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها

على القوائم المالية؛

✓ المحور الثالث: النتائج المترتبة عن المحاسبة الإبداعية حالة انرون (Enron)

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

أهداف الدراسة:

تهدف من خلال هذه البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على المحاسبة الإبداعية من حيث النشأة والمفهوم والمنظور الأخلاقي لها؛
- عرض أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- بيان دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية؛
- بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية البيانات القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة.

الخبر الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية ، تعاريفها، أساليب ممارستها

حاول العديد من الباحثين المختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وفيما يلي نعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، وبعد ذلك نضع تعريف شامل ومختصر للمحاسبة الإبداعية.

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية: عرّفها ناصر (Naser) بأنها: "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها."

وتعرف كذلك المحاسبة الإبداعية بأنها: " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال"¹.

ومن وجهة نظر المحاسب المهني: "العملية المحاسبية تشمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحرير أو سوء العرض وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية".

وجهة نظر الخلل الاستثماري: "المحاسبة الإبداعية فتمثل بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي. لكن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين هي: العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة."²

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

ويمكن تلخيص مفهوم المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن: عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة³

ثانياً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

أثبتت العديد من الدراسات وجود عمليات إدارة الأرباح وانتشارها كلما أرادت الشركة أو واجهت قرارات مهمة وتنحصر دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية:

- 1- **التهرب الضريبي:** يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مراجعي الحسابات الخارجيين؛
- 2- **تحقيق مكاسب شخصية:** تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مراجع الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحياناً على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية الحالية؛
- 3- **الوفاء بالمتطلبات اللازمة:** تنقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحياناً أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والحفاظ على الحصة السوقية، إن تحقيق هذه المتطلبات يمكن الشركة من المحافظة على عملائها وزبائنهم واستمرار تطورها، لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات؛
- 4- **الحصول على التمويل أو المحافظة عليه:** غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها. وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية؛
- 5- **للتأثير في سمعة الشركة إيجابياً في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصاً أمام مساهميها؛ لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابياً على سمعة ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة نرون)

قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمنها أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة، وهنا تلجأ الشركات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها.⁴

ثالثاً: أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية:

كما سبق وأشرنا فإن للمحاسبة الإبداعية عبارة عن الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية و/ أو إهمال بعضها منها أو جميعها في هذا الجزء من البحث سنقوم باستعراض أهم تلك الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية، وهنا لا بد من الإشارة إلى أن هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا آثرنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي :

● **أساليب المحاسبة الإبداعية التي تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP ومع معايير المحاسبة والمراجعة حيث أن إدارة الاستحقاق هي "استخدام معالجات محاسبة مسموح بها طبقا للمبادئ المتعارف عليها بهدف حجب الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة"، وفي الغالب تم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر، وقد يكون ذلك عمدا بهدف التضليل والتلاعب أو كسوء فهم للمعايير، كما تشمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مصطنعة ليس لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل: التلاعب الناتج عن التعاملات مع الشركات الشقيقة والأطراف ذات العلاقة.⁵ أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث وإهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبة التي تعطي الصورة المفضلة عنها؛**

❖ **استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ:⁶ ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، و في بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات ، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب؛**

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

❖ **إدخال صفقات وهمية:** وذلك إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب (البيع والتأجير المرتد) أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو المرتفع؛

● **التلاعب في توقيت الصفقات** بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.⁷ في الحقيقة إن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية لها أشكال متعددة ومعقدة إلى حد ما وتطبق بالخصوص على البيانات الواردة في قائمة الدخل وتلك المسجلة المركز المالي.

رابعا: مجالات المحاسبة الإبداعية :

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة واختيارها للطرائق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون متأثراً بالأهداف الخاصة بها مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها ويمكن تعريف مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية:

أ- المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية :

❖ تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها؛

❖ ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية؛

❖ وتخفيض خدمات الأصول؛

❖ نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛

❖ نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية؛

استناداً لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية :

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة، تتمثل هذه "تسجيل إيراد مزيف الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة؛
- تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أربعة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها، وهي تُعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية؛⁸
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً.
- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات؛
- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحاً وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها؛
- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتاً صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل. وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.⁹

ب. المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية قائمة المركز المالي في ما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات، يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالكلف التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين¹⁰.

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

- **الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول؛
- **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.
- **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار؛
- **النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛¹¹
- **الذمم المدينة:** ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة؛
- **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية؛¹²

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

- **الموجودات الطارئة :** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها؛
- **الخصوم المتداولة :** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة، تسديد قروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل؛
- **الخصوم طويلة الأجل :** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛
- **المخزون :** أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند تتمثل في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة lifo إلى fifo؛
- **حقوق المساهمين :** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

ج- المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

- تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

د- المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛
- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية وبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
- تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، وذلك بإجراء تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛

● التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.

د- المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، فالقائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.¹³

خامساً: الأبعاد الأخلاقية لممارسة المحاسبة الإبداعية:

أشارت الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة في الشركات والتي تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إن لكل شركة تقارير خاصة بما سواها المالية أو غير مالية ويجب توخي الحذر لعدم تحويلها إلى أدوات تسويق، فيجب كتابتها بشكل عادل ومتوازن وإظهار النتائج السلبية بدلاً من محاولة إخفاءها، وتعتبر هذه إشارة واضحة إلى عدم التلاعب في التقارير وإظهارها بشكلها الفعلي دون إجراء أي تعديلات وممارسة المحاسبة الإبداعية تعتبر المحاسبة الإبداعية عموماً ممارسة في حد ذاتها مخادعة وغير مرغوب فيها كما أن المحاسبة الإبداعية عادة فعل سلبي ومعيب وعندما تذكر يتبادر للعقل التلاعب والتضليل والخداع ولكنها مفيدة للمستخدم إذا استخدمت بصورة صحيحة.

14

على المستوى التنظيمي والتشريعي اهتمت العديد من الجهات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية وأصدرت العديد من القرارات والقوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الابتكارية والتي كان منها تقرير، (Cadbur1992) في بريطانيا، وصدر قانون (Oxlyact,2002) في الولايات المتحدة الأمريكية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات .

وفي المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية وخاصة مرحلي تمهيد الدخل ، وإدارة الأرباح ، فيما يعرف بالمنظور الإعلامي مرجعين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بغرض توفير

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مركز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوب فيه لمواجهة أفعال المنافسين في نفس الاتجاه ، وقد تؤدي إدارة الربحية إلى توصيل معلومات داخلية لحملة الأسهم ومن ثم التخلص وبشكل كبير من مشكلة عدم تماثل المعلومات، أيضاً من خلال إدارة الربحية يمكن توفير معلومات ملائمة حيث تكون هناك فرصة أمام الإدارة لاختيار البدائل المحاسبية التي تقود إلى توفير معلومات مفيدة للمستثمرين بدلا من التركيز على بديل واحد.¹⁵

المحور الثاني: دور المراجع الخارجي في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية

أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة على أنها: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"¹⁶.

مهنة المراجعة نشأت استجابة أو تلبية للحاجة إلى التدقيق الحيادي للمعلومات ، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بالمزاعم موضوع الفحص، حيث قد تتمثل تلك الأدلة في البيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات والمستندات المؤيدة والمصادقات وما إلى ذلك، ثم يقارن كمراجع تلك المزاعم والمعلومات مع معايير مقرر (بما في ذلك المعايير المحاسبية أو أي أسس محاسبية متفق عليها) على أساس أن تلك المزاعم والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق وبعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، الأمر الذي من شأنه يوفر تقرير المراجع أداة التوصيل إلى مستخدمي تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها.

تلك المراجعة الموضوعية الحيادية التي تتم عن طريق المراجع (Auditor) المؤهل الذي يبدي رأيه عن تلك المعلومات المالية المقدمة عن طريق إدارة الشركة إلى المستخدمين المعنيين.

تأسس على ذلك فإن المسؤولية الأساسية للمراجع الخارجي تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.¹⁷

ثانياً: دور المراجع الخارجي في الكشف عن المحاسبة الإبداعية:

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

إن المراجع الخارجي بدأ يواجه الضغوطات منذ حدوث عمليات الانهيار الغير متوقع للعديد من الشركات وانكشف الغطاء عن فضائح هذه الانهيارات مثل شركة (Enron) التي كانت تمتلك ربع طاقة العالم، وكانت تعتبر الملاذ الآمن للعمليات الاستثمارية من قبل الشركات الأخرى، وتواطؤ شركة المراجعة (Arthur Andersen) التي كانت تعد من أكبر شركات التدقيق بالعالم. وقد عزا المختصون انهيارها إلى نجاح المتلاعبين باستخدام الخيارات المتعددة للمعايير المحاسبية واستغلالها بطريقة إبداعية، بهدف إظهار قوائمها المالية على غير حقيقتها.

إن تلك الانهيارات التي حدثت أدت إلى الاهتمام بالقضية ودور المراجع فيها، وعلى إثرها قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ببذل مجهود أكثر لمواكبة هذه الأمور بإصدار عدد من المعايير لتطوير مسؤوليات المراجعين بشأن عمليات الغش والاحتيال. وقد أثبتت العديد من الدراسات أن جودة المراجعة الخارجية تعمل بشكل كبير على الحد من عمليات إدارة الأرباح من خلا فحص العلاقة بين جودة المراجعة وإدارة الأرباح في الشركات.¹⁸

يقع على عاتق المراجع الخارجي مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء إن كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وإن مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن عملية الاحتيال هي أكبر من المخاطر الناتجة عن الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الخطأ، لأن الاحتيال قد ينطوي على خطط وتكون منظمة بشكل دقيق ومصممة لإخفاء الاحتيال، وتكون هذه العملية أكثر صعوبة من حيث الاكتشاف عند مصاحبها بعملية تواطؤ، إن مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن عملية احتيال الإدارة هي أكبر من ماطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن عملية احتيال الموظف. ويجب على المراجع عند حصوله على التأكيد المعقول أن يحافظ على الشك المهني أثناء عملية المراجعة، ويأخذ بعين الاعتبار تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

ثالثاً: إجراءات المراجعة لطرق المحاسبة الإبداعية:

عملية مراجعة وتدقيق التقارير المالية من آثار المحاسبة الإبداعية تتضمن التدقيق في العديد من بنود كل قائمة مالية هذه الإجراءات ممثلة بالجدول الموالي :

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

1- على مستوى قائمة الدخل: 19

البند المراجع	الهدف من التوضيل	إجراء المراجعة المضاد المستعمل
رقم المبيعات	تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية	التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة
تكلفة البضاعة المباعة	تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية
مصروفات التشغيل	تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح	التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف
البنود الاستثنائية والبنود غير العادية	تهدف الإدارة إلى تحسين رب حية الشركة من عملياتها التشغيلية عبر أنشطة غير تشغيلية	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي

2- على مستوى قائمة المركز المالي: 20

البند المراجع	الهدف من التوضيل	إجراء المراجعة المستعمل
النقدية	تهدف الإدارة إلى تحسين على نسب السيولة	استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة
الاستثمارات المتداولة	تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة وقيمة الذمم المدينة أو زيادتها زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة، لتحسين نسب السيولة	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة، طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.
الاستثمارات طويلة الأجل	تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاهتلاك	التحقق من نسب الاهتلاك وتعديل مصروف الاهتلاك
الأصول غير الملموسة	تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة
الخصوم المتداولة	تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة	التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة
الخصوم طويلة الأجل	تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي
حقوق المساهمين	تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

الموجودات الالتزامات الطارئة أو المشروطة	تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات	دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب
---	---	---

2- إجراءات عامة :

● إن إثبات العمليات الوهمية (غير الحقيقية): يستطيع المراجع معالجتها من خلال تطبيق مفهوم البحث عن جوهر العملية وليس ظاهرها أي إثبات المنفعة الاقتصادية من كل عملية وليس تحديد شكلها القانوني هو الذي يحدد جوهرها المحاسبي.

● إن عملية التنبؤ أو استخدام الحكم الشخصي تكون نسبة الخطأ عالية جدا وعليه يمكن ضبط حالة سوء استخدام الحكم بطريقتين:

أ- الطريقة القانونية: أي عمل اللجان المحاسبية الدولية من وضع قواعد تحد من استخدام الرأي الشخصي؛

ب- الالتزام بحالة المطابقة والثبات: أي يعني أن الشركة التي تستخدم طريقة قياس معينة نتيجة للظروف التي تحيطها عليها الالتزام بهذه الطريقة للسنوات اللاحقة مادامت الظروف لم تتغير. ويلعب المراجع دورا مهما في هذا الجانب إذ يقع على عاتقه عملية تحديد مدى الاستفادة من السياسة المحاسبية المتبعة في الشركة وعليه أن يتأكد أن عملية التقدير والتخمين مبني على أسس موضوعية وقانونية وليست عملية عشوائية .

أما ما يخص التلاعبات بأسعار صرف العملات الأجنبية فإن على المراجع التأكد من تاريخ عملية صرف العملات والتأكد من سعر صرف العملات الأجنبية والتأكد من سعر السوق للأوراق الأجنبية في تلك الفترة من خلال مراجعة النشرات الاقتصادية الدورية الصادرة عن الأسواق المالية.²¹

● إن الإيرادات العرضية هي الإيرادات التي تحدث بسبب ظروف طارئة أي إيرادات غير متكررة لا تخص طبيعة أعمال الشركة وتظهر في قائمة الأرباح والخسائر. معزل عن الإيرادات الجارية التي تخص طبيعة عمل الشركة فعلى المراجع أن يحتسب الربح التشغيلي بعد استبعاد الإيرادات العرضية وإظهار الربح التشغيلي بقيمته الحقيقية.

● العمل على التقليل من الاختيار بين الطرق المحاسبية عن طريق التقليل من الطرق المحاسبية المسموح استخدامها في التطبيقات العملية أو من خلال تحديد الظروف التي تستخدم فيها كل طريقة. بمعنى يقع على عاتق المراجع الخارجي التأكد من المطابقة في استخدام المحاسبة بالشركة التي تستخدم طريقة معينة لتصل نتيجة أعمالها إلى مستوى ترغب فيه عليها أن تواصل استخدام هذه الطريقة في السنوات القادمة حتى وإن كانت درجة الاستفادة من هذه الطريقة المحاسبية لا تحقق الهدف المرغوب فيه، وان على المراجع الوقوف على عملية التغيير من طريقة

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

محاسبية إلى أخرى كالتغيير في طريقة **fifo** إلى **lifo** مثلاً في تقييم المخزون وتوضيح مدى تأثير هذا التغيير على البيانات المالية.

● إن التلاعب في توقيت العمليات المحاسبية بما يتلاءم مع مصالح الإدارة أمر في غاية الأهمية إلا أنه يمكن السيطرة على هذه العملية من خلال إجراء عمليات إعادة التقييم للبنود المحاسبية واحتساب الربح أو الخسارة الناتجة عن الفرق في تقييم هذه البنود في كل سنة حالة حدوثها فمثلاً مجلس المعايير البريطانية يوصي بضرورة استخدام إعادة التقييمات بدلا من استخدام التكلفة التاريخية في إثبات المعاملات المحاسبية ، ويجب الإشارة هنا إلى عملية إعادة التقييم للبنود المحاسبية تجرى في حالات معينة خصوصا في حالات التغير العام في مستوى الأسعار السوقية أو عندما يراود المراجع نوعا من الشك في تصنيف بعض الاستثمارات المالية مثلاً.²²

خامسا: لجان المراجعة الخارجية والنشاطات التي تمارسها للحد من ممارسات الخساسة الإبداعية:

- إن قيام لجنة المراجعة بنشاطاتها يتم من خلال الإجراءات التي تقوم بها عند تنفيذها لمهامها التي حددتها لها التشريعات والتعليمات الصادرة عن هيئات أسواق المال، حيث تقوم لجنة المراجعة تقوم بتأدية المهام الآتية:
- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر في استقلالته ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة في هذه الاستقلالية؛
 - بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات الخارجي بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة؛
 - مراجعة مراسلات الشركة مع مراجعي الحسابات الخارجيين، وتقييم ما يرد فيها بإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها؛
 - متابعة مدى التزام الشركة بأنظمة الهيئة وتعليماتها وقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة. بموجبه ودراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها، مع التركيز على ما يأتي:
 - أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.
 - أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات المراجعة أو نتيجة لمقترحات مراجع الحسابات الخارجي.

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

- دراسة خطة عمل مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من أن الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.
- دراسة إجراءات المراجعة الداخلية وتقييمها والاطلاع على تقييم مراجع الحسابات الخارجي، لهذه الإجراءات والاطلاع على تقارير المراجع الداخلي ولاسيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة العمل للمراجع المذكور.
- التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمر المرتبطة بإجراءات المراجع الداخلي وعمل المراجع الداخلي.
- التأكد من عدم وجود أي تضارب مع المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد صفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

سادسا: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

- بعد ما تبين لنا خطورة المحاسبة الإبداعية لاسيما أنها قد تؤدي في بعض الحالات إلى الانهيار الكمال للشركة و عدم ثقة الشركات الأخرى في مكاتب المراجعة ، كان لابد من استحداث وسائل للكشف مبكرا عن المحاسبة الإبداعية، وضع سب لتفاديها و من بين هذه الوسائل ما يلي:
- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) و هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي و تحديد أتعابه و ذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.
 - خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فألغت في معاييرها المعالجة البديلة، و وضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.
 - الحد من سوء استعمال بعض السياسات المحاسبية، و يتم ذلك عن طريق ما يلي:
 - سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية: في هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة و الربح في البنود التي يرغبون تجنب تضمينها ربح التشغيل، و لهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء هذا البند بشكل نهائي حتى لا يستغل بشكل خاطئ؛
 - تفعيل فرضية الثبات: ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت شركة سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات؛²⁴

● **يقظة وكفاءة المراجعين:** يقظة المراقبين و لجان التدقيق والمراجعة في اكتشاف الممارسات المحاسبية المتدعة التي يتبعها البعض تعتبر من أهم وأبرز الوسائل وتكون عن طريق اختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصدقية العالية حيث أن المراجع الكفاء و المتمكن يقوم بتصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، و التي تعتبر جوهرية للقوائم المالية؛

● **تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين و المهتمين ومستخدمي المعلومات المالية:** يتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة و شفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات الحكومية أو من القطاع الخاص، و تتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاش لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات و أهم التطورات في مجال المراجعة و المحاسبة.

● **تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة و التدقيق و وضع ميثاق السلوك المهني و تشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب و المدقق المعتمد.**

● **حوكمة الشركات:** يعتبر هذا الإجراء أهم الإجراءات حيث بعد الاكتمال الاقتصادية و الأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول العالم و كذلك في ظل انفتاح الأسواق المالية و عولمة الأسواق و الاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة يعرف بمفهوم حوكمة الشركات.²⁵

اخور الثالث: النتائج المترتبة عن المحاسبة الإبداعية، حالة شركة (Enron)

أولاً: أسباب انهيار شركة Enron:²⁶

من نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية ما اكتشف، خلال السنوات القليلة الماضية، من تلاعب وغش مالي وفساد إداري في بعض الشركات الأمريكية الدولية العملاقة، الأمر الذي أدى بها إلى الإفلاس، وما تربت عنه من خسائر لأصحاب المصالح، ومن هذه الشركات (Enron، Andersen Arthur).

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة إنرون)

لقد كان لانهيار الشركتين وما تبعه من ثبوت تواطئهما وقعا سلبيًا على أسواق الولايات المتحدة الأمريكية، بشكل أربك الحكومة الأمريكية التي بدأت تبحث عن الأسباب التي أدت لتلك الانهيارات غير المتوقعة الحدوث، ما أثار عدة تساؤلات على مستوى مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، من أهمها: كيف تم الانهيار؟ ولماذا؟ ومن المسؤول؟ والمصيبة الأعظم هي أن تلك الشركتين تعملان في أعظم دولة في العالم والمشهورة ببيئتها المحاسبية والتدقيقية بالتطور المتقدم والمنقطع النظير لما تملكه من معايير محاسبية وتدقيق تكاد تكون اقرب إن لم تكن متقدمة أكثر من معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، حيث أظهرت التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق.

في 2001/10/16 أعلنت شركة (Enron) بتخفيض أرباحها بمبلغ 544 مليون دولار والناجحة عن التعاملات مع شركات استثمارية (LJM1&LJM2). مع العلم بأن تلك الشركات تعد شركات شراكة مع (Enron) والتي تم إنشائها وإدارتها من قبل Fastow (موظف في شركة إنرون). وأعلنت كذلك عن تخفيض حقوق ملكية المساهمين بمبلغ 1.2 بليون دولار والمرتبطة بنفس العمليات السابقة.

وبعد بضعة أشهر أعلنت شركة (Enron) بإعادة هيكلة قوائمها المالية للفترة الواقعة بين الأعوام 1997-2001 معللة ذلك بسبب أخطاء محاسبية والمتعلقة بشركات الشراكة الاستثمارية والمدارة من قبل (Fastow) و (Kopper) والشركات هي (Chew Co., LJM1, and LJM2) حيث أن إعادة هيكلة القوائم المالية للفترة الواقعة من 1997-2001 بينت تخفيضات فاقت الإعلان الأول في 2001/10/16 حيث نوضحها بالجدول التالي:

العام	الأرباح قبل التخفيض	مقدار تخفيض الأرباح	مقدار تخفيض حقوق الملكية	مقدار زيادة المديونية
1997	105 مليون	28 مليون	258 مليون	711 مليون
1998	703 مليون	133 مليون	391 مليون	561 مليون
1999	893 مليون	248 مليون	710 مليون	685 مليون
2000	979 مليون	99 مليون	754 مليون	628 مليون
	مجموع التخفيض	508 مليون	2.113 بليون	2.585 بليون

المصدر: الظاهر قشي، حازم الخطيب: الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة أربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، 2006، ص 8.

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

ثانياً: استعراض لمظاهر المحاسبة الإبداعية في عمليات الشركة:²⁷

إدارة (**Enron**) استخدمت تلك الشركات الاستثمارية في عمليات عديدة لم يكن من الواجب أو الضرورة الدخول بها أصلاً. حيث أن أغلب تلك العمليات صممت بشكل متقن بهدف التلاعب وإظهار القوائم المالية بشكل جيد يخدم مصالح خاصة، وابتعدت تلك العمليات عن هدف المنفعة الاقتصادية أو التحوط لمخاطر مستقبلية، حيث أن بعض هذه العمليات صممت بشكل مدروس، ولم يتبع بها الإجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ونتيجة لعدم إتباع تلك المبادئ لم يتم إظهار تلك الشركات الاستثمارية في قوائم شركة (**Enron**) المالية كأصول والتزامات.

● تم إطفاء بعض الخسائر الناتجة عن عمليات التحوط الوهمية، مع العلم بأن تلك العمليات لو كانت صحيحة لكان يجب أن ينتج عنها أرباح لشركة (**Enron**)، حيث أن (**Enron**) هي المتحولة، وبالتالي كان يجب على الشركات الاستثمارية تعويض الخسائر. ولكن كيف يمكن ذلك إذا كانت شركة (**Enron**) هي المالكة لتلك الشركات وهذه الملكية تم إخفائها بشكل متقن ولم تظهر إلا عند حدوث الحدث (الانهيار).

تعد هذه العملية أخطر عملية تمت وساهمت باختيار الشركة، حيث أنها أظهرت في الأعوام السابقة أرباحاً وهمية بلغت بليون دولار زيادة عن الربح الحقيقي.

تلك العمليات المغلوطة تتعلق بميكلة عمليات ما يسمى (شركات ذات الأغراض الخاصة) حيث أن القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بأن الشركة المتعاملة مع هذا النوع من الشركات يمكنها أن تعاملها كجهات مستقلة إذا ما تحقق الشرطين التاليين:

الأول: أن يكون أحد مالكي الشركة المتعاملة مع تلك الشركات مالكا فيها بما لا يقل عن 3% من أصولها، ويجب أن ينظر لهذه النسبة 3% بأنها تحوي بعض المخاطر عند إجراء أي عملية مع ذلك النوع من الشركات.

الثاني: يجب أن يكون للمالك المستقل لتلك الشركة السيطرة الكاملة عليها.

إذا ما تحقق الشرطين السابق ذكرهما، فيمكن للشركة المتعاملة مع هذا النوع من الشركات إثبات الأرباح والخسائر الناتجة عن هذا التعامل، ولا يتم تضمين أصول أو التزامات تلك الشركات في القوائم الموحدة للشركة المتعاملة، بغض النظر عن العلاقة الوثيقة بينهم.

عندما تم تحليل العمليات لاحقاً وجد أن **Enron** خالفت القواعد المنصوص عليها قلباً وقالباً وبشكل متعمد ومبيت مسبقاً.

✓ كل هذه النقاط السابقة الذكر تحتاج إلى الدراسة والبحث والتحليل والتفسير لكي نصل إلى الحقيقة والتي يتبين أن المشكلة هي ليست بمعايير المحاسبة ولا معايير التدقيق، بل أن المشكلة هي في أخلاقيات المهنة وإمكانية ضبطها

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

وترسيخها. وخير دليل أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها ما جاء في قضية (Enron) أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة (Spécial purpose entity) إلا أن إدارة (Enron) لم تتقيد بها، وللأسف غض مراجعي آرثر أندرسون الطرف عن عملية عدم التقيد وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعيها الأسلوب اللاأخلاقي.

خاتمة الدراسة:

حاولنا من خلال هذا المقال تسليط الضوء على نوع من الممارسات المحاسبية والتي كان نتاجها الفساد الإداري والمالي، التي اعتمدت من قبل شركات تتميز بالعالمية ما أدى بها إلى الإفلاس والتي أطلق عليها مصطلح المحاسبة الإبداعية، كما تطرقنا إلى المراجعة الخارجية وسبل تفعيلها من أجل الحد من هذه التلاعبات خلصنا إلى جملة من النتائج أهمها:

1- المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، حيث لها مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه المراجع الخارجي ناتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه المراجع الخارجي تواطفاً ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه لذا التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا يكمن في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورةً على مستقبل مهنة المحاسبة؛

2- المحاسب الذي يقوم بتلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عالٍ من الحرفية والابتكار لهذا فمن الضروري أن يقوم بمراجعة أعمالهم من المراجعين سواء من هم على نفس المستوى إن لم يكن أعلى، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش؛

3- ترتبط عملية التلاعب بتقديم انطباع مضلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية باستخدام بعض المدخلات في حسابات التقييم والتنبؤ واختلاق الصفقات الوهمية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية أو تحديد وقت معين للصفقات الفعلية لتعطي الانطباع المرغوب فيه في الحسابات؛

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

4- ظهرت العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، تعتبر يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

التوصيات:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

- 1- ضرورة أن يولي المراجعين الخارجيين عند تنفيذ عملية المراجعة جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها؛
- 2- العمل على تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المراجعين الخارجيين، ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيداً عن تأثيرات وضغوط إدارات الشركات؛
- 3- ضرورة إيجاد مرجعية محاسبية تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية فضلاً عن تأمين استقلاليتهم النسبية وبما يحقق أداءاً متمشياً مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ويحميهم من المساءلة القانونية؛
- 4- كل دولة تملك اقتصاداً بخصوصيات ومقومات تميزها عن غيرها من الاقتصاديات لذا فإنه يجب إصدار معايير محاسبة خاصة بكل دولة ليتم تطبيقها على الشركات والوحدات الاقتصادية التي تعمل فيها، بحيث يكون أساس تلك المعايير هي المعايير الجديدة التي أصدرها مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية؛
- 5- العمل على تقنين قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم المالية، من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال القياس والإفصاح، مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل.

الهوامش والإحالات:

¹-Amat,o, Blake, J: **The Ethics of creative accounting** , journal of économique littérature, centre 1 ancachire university,1999, P 8

²-محمد مطر وليندا حسن الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص: 7

³-على محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري: المحاسبة الإبداعية و دور المدقق في التحقيق من ممارساتهم ونتائجها، الكويت، 2008، ص 7

⁴-الرقمي التيجاني: المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، العدد 37، 12، 2012

⁵-Gunny,k, **what are the consequence of real earning management**, working paper, hass school of business university of California Barkely, 2005, pp 5-6

⁶-Amat, O, Blake , J , **op_cit**, P 11

مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)

- 7- عطوي سميرة، بديسي فهيمة: الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الانسانية، بسكرة، العدد 28، 2012، ص 17
- 8- ليندا حسن الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، الأردن، 2009، ص 11
- 9- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص 366
- 10- دونالد كيسو وجيري ويجانت، تعريب أحمد محمد حجاج: المحاسبة المتوسطة، دار المريخ، الطبعة العربية 2009، ص 224
- 11- محمد مطر: الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني للأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، وائل للنشر، الأردن، 2006، ط2، ص 103
- 12- راجع: المراجع السابق، ص 104
- 13- عماد سليم الآغا: دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، غزة، فلسطين، 2011، ص ص 88-89
- 14- سيد عبدالرحمن عباس بله: دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، العدد 12، 2012، ص 63
- 15- Tucker J.w, Zatouin: does income smoothing improve earnings informativeness, the accounting review, vol,81, NO 1, 2006, PP 251-270
- 16- أمين السيد احمد لطفي: التطورات الحديثة في المراجعة، الدر الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 07
- 17- علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري: مراجع سابق، ص 17
- 18- يونس عليان الشوبكي: جودة التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة التجارية، مجلة جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2008، ص 10
- 19- محمد مطر وليندا حسن الحلبي: مراجع سابق، ص: 16
- 20- محمد مطر: الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني والأساليب والادوات والاستخدامات العملية: مرجع سابق، ص ص 105-106
- 21- جمانة حنضل التميمي: مفهوم المحاسبة الخلاقة ومدى تطبيقه في العمليات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 01، العراق، 2006، ص ص 183-184
- 22- Amat, O. , Blake J. op cit, p6
- 23- رشا حمادة: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 26، العدد 02، 2010، ص 103
- 24- علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، مرجع سابق، ص ص : 12-13.
- 25- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي: مراجع سابق، ص ص 370-371
- 26- عطوي سميرة، بديسي فهيمة، مرجع سابق، ص 21
- 27- الظاهر قشي، حازم الخطيب: الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، 2006، ص ص 8-10 بتصرف