

مساهمة عدم الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق

في انهيار شركتي انرون للطاقة وأثر اندرسون للتدقيق

أ.د. تومي ميلود ، جامعة محمد خيضر بسكرة.

د. علون محمد لمين ، جامعة محمد خيضر بسكرة.

المخلص: من الملاحظ في الآونة الأخيرة ازدياد عدد القضايا القانونية المقامة على مكاتب التدقيق العالمية، نتيجة لتورطها في قضايا أخلاقية مهنية ولعدة سنوات متتالية تسببت في انهيار شركات عالمية مثل شركة "انرون" للطاقة، وشركة "وردكوم"، والتي تبعثها انهيار أعظم شركة تدقيق في العالم "أرثر اندرسون" لثبوت مساهمتها والتسبب في سقوط تلك الشركات العالمية، وكنتيجة لتلك الإنهيارات الضخمة اقتنع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه المدقق في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة، لذلك ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية التدقيق، وأصبح من المحتم على المدقق إثبات إستقلاليته وحياديته التامة من خلال تطبيق روح القوانين وعدم الاكتفاء بنصها، والالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، التدقيق، شركة انرون، مكتب أرثر اندرسون للتدقيق، قانون (ساربنز-أوكلسي).

Abstract: It is recently noted the increasing number of legal issues against global auditing firms, As a result of its involvement in a professional and ethical issues for several consecutive years caused the collapse of global companies such as "Enron Corporation" for energy, "WorldCom" Company, which followed by the collapse of the greatest auditing firm in the world "Arthur Andersen" as it was proved its contribution in the collapse of those companies.

As a result of those huge collapses, the users of financial statements realized the weakness of the role played by auditor in reducing the risk resulting from the issuance of inaccurate financial statements, it has emerged the need to strengthen the community's confidence in the quality of audit, it has become imperative for the auditor to prove independence and neutrality through the full applying of law , and the adherence to ethics and rules of professional conduct.

Keywords: Accounting, Auditing, Enron Corporation, Arthur Andersen for Auditing, Sarbanes–Oxley Act.

مقدمة:

تعد مهنة المحاسبة والتدقيق من أوائل المهن التي صدر لها دستورًا بأخلاق وسلوكيات المهنة، وهذا ما نلاحظه في كافة دول العالم خاصة دول اقتصاد السوق كالولايات المتحدة الأمريكية، وأوروبا الغربية وبريطانيا، وتعتبر مهنة التدقيق من المهن التي تعتمد على دستور متكامل للسلوك المهني، وعلى معايير مهنية متكاملة، كلاهما يساهم بفاعلية في رفع مستوى الأداء المهني ويجعل الغير يثق في أداء

المهنة ونتائجها، ويتمثل الهدف الرئيسي للتدقيق في إضافة الثقة والتأكيد على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية المعدة من طرف الشركات محل التدقيق. وتعتبر هذه المعلومات بمثابة الأساس لمتخذي القرار في استثماراتهم ومعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر، ويعتبر التزام المنتمين لمهنة التدقيق بقواعد سلوك وأداب المهنة اعترافاً منهم بمسؤولية مهنة المحاسبة والتدقيق ككل تجاه المجتمع والعملاء وزملائهم في المهنة، وأخلاقيات المهنة هي بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق، حيث أن إستقلالية المدقق وسلطته ومسئوليته تضع متطلبات أخلاقية جسيمة على عاتقه.

وعلى ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

فيما تتمثل أخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق؟، وما هي أهم الدروس المستفادة من انهيار شركة إنرون للطاقة ومكتب آرثر أندرسون للتدقيق نتيجة عدم الالتزام بهذه الأخلاقيات؟ ومن خلال هذه الورقة البحثية سوف يتم الإجابة عن هذه الإشكالية وفقاً للمحاور التالية:

المحور الأول: أخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق.

المحور الثاني: الدروس المستفادة من انهيار شركة إنرون للطاقة ومكتب آرثر أندرسون للتدقيق.

المحور الأول: أخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق.

أصبح لمهنة التدقيق أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، وهذا لما ظهر من حاجات متزايدة من داخل الشركة ومن خارجها، فكانت هناك حاجة ملحة من طرف مسيري الشركة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة، تضمن به تحقيق أهدافها ومحاولة التقليل أقصى ما يمكن من الانحرافات التي من الممكن أن تظهر عند الممارسات لأنشطة، وقبل التطرق إلى أخلاقيات وقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق لا بد من معرفة بعض الجوانب لهذه الأخيرة.

أولاً: مهنة التدقيق:

I- مفهومها: تعرف المهنة بصفة عامة على أنها: "عمل يتطلب نوعاً من التعليم والتدريب الرسمي والمنهجي، والتي تتضمن أو بالأحرى تتطلب قدرًا من الثقة العامة". وهذا وقد تم الاعتراف منذ أمد بعيد بأن التدقيق يحقق ويستوفي مثل هذا المعيار، فالمدققون يقدمون خدمات مختلفة للمجتمع كالنقير عن الأنشطة الاقتصادية وفحص وتدقيق نتائج هذه الأنشطة.¹

ولقد عرف التدقيق بمعناه المهني أنه: "اختبار تقني صارم مبني بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج الشركة"².

- وعرف التدقيق أيضا: "أنه النشاط الذي يطبق بإستقلالية ووفقاً لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل الشركة وهذا وفق معايير محددة لها."³

- وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي: "التدقيق هو عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق."⁴

- وعرف التدقيق على أنه: عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات الشركة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للشركة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية.⁵

ويمكن تعريف مهنة التدقيق بأنها تلك المهنة أو ذلك العمل الذي تقوم به جهة مستقلة، تتصف بالحيادية والموضوعية بغية الوصول إلى تقرير عادل يوضح فيه المدقق مدى صدق وعدالة المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة من جهة، ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة من جهة أخرى.

II- أهداف التدقيق: يمكن حصرها على النحو التالي:⁶

- إبداء الرأي الفني المحايد حول تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال الشركة ومدى توافقها مع القواعد والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.

- بيان مدى مصداقية المعلومات التي تحتويها لكافة الأطراف المعنية، وذلك عن طريق التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية والمالية المثبتة في دفاتر الشركة، وتقرير درجة الاعتماد عليها.

- إكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة.

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور منفذ العمليات بأن ما يقوم به من عمل خاضع للرقابة والتدقيق.

- المساعدة في القضاء على مظاهر الإسراف في استخدام الموارد الإنتاجية في الشركة عن طريق تحليل البيانات المالية.

- المساعدة في إعداد الخطط ومراقبة تنفيذها، وتقييم نتائج أعمال في ضوء الخطط الموضوعية.

- خدمة كافة الأطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في إتخاذ القرارات ورسم السياسات كالإدارة أو المستثمرين أو رجال الأعمال والمحليين الماليين والاقتصادي والهيئات الحكومية.

- المساعدة على المتوفيق ما بين هدف تحقيق أقصى ربح ممكن للمشروع. وهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع.

ثانياً: مفهوم أخلاقيات المهنة والسلوك المهني:

I- مفهوم أخلاقيات المهنة:

- 1- المفهوم اللغوي: تم اشتقاق كلمة "أخلاقيات" من الكلمة الإغريقية "Ethos" وتعني "Character"، وهناك مصطلح مرادف للأخلاقيات هو Moralities والمشتق من الكلمة الإغريقية "mores" وتعني العادات "customs". حيث تركز الأخلاقيات على السلوك البشري "الصحيح" و"الخطأ".⁷
 - 2- المفهوم الاصطلاحي: وتعرف أخلاقيات المهنة "بأنها مجموعة قواعد وأصول متعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة (التدقيق) التي تستلزم عند الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث يكون مراعاتها المحافظة على المهنة وشرفها. وإن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها وهي توفر غرضين بالنسبة لأعضاء المهنة الواحدة الأول: حماية أفضل لأعضاء المهنة، والثاني: للجمهور".⁸
- ### II- مفهوم السلوك المهني: قبل وضع مفهوم للسلوك المهني لا بد من التطرق للمفهوم السلوك بصفة عامة.

- 1- السلوك: " يعرف السلوك الإنساني بأنه كل الأفعال والنشاطات التي تصدر عن الفرد سواء كان أفعالاً يمكن ملاحظتها وقياسها كالنشاطات الفسيولوجية والحركية أو نشاطات تتم على نحو غير ملحوظ كالنفكير والتذكر وغيرها".⁹
 - 2- السلوك الأخلاقي: هو السلوك الذي يتطابق وينسجم مع المعايير والقواعد الإجتماعية المقبولة بشكل عام.¹⁰
- وتتخصر خصائص السلوك الأخلاقي بالآتي:¹¹
- أنه سلوك هادف: تدل هذه الخاصية بمعنى أنه سلوك الأخلاقي يسعى إلى تحقيق غاية معينة أو إشباع حاجة معينة.
 - أنه سلوك متنوع: تدل هذه الخاصية أنه يشير إلى السلوك يظهر في صورة متعددة ومتنوعة حتى يتوافق مع المواقف التي يواجهها.
 - أنه سلوك مسبب: تشير هذه الخاصية أن السلوك لا يظهر من العدم لكن دائماً يكون هناك سبب يؤدي إلى نشأته.
 - أنه سلوك يفترض به المرونة: بمعنى أنه يتعدل طبقاً للظروف والمواقف المختلفة التي تواجه الفرد.
- ### 3- السلوك المهني: هو التزام المدققين والمهنيين بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة وعلى المدققين والمهنيين أن لا يسيؤوا إلى المهنة بل يجب أن يكونوا أمناء وصادقين.

ثالثاً: مبادئ وقواعد السلوك المهني:

إن مهنة التدقيق بحاجة ماسة إلى من يرفع مستواها المهني من خلال كوادرها والممارسين لها، مما يستوجب الالتزام بمبادئ وسلوكيات المهنة وأخلاقياتها وعلى المدقق أن يتحلى بأداب المهنة وسلوكها.

وان لم يتحلى بها يعد ناكباً عن السبيل لأنه فرط بأداب وأخلاقيات وسلوكيات مهنته وقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات الدولية مبادئ وقواعد ومعايير لأداب وأخلاقيات وسلوكيات المهنة، ويُعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هو أول من أصدر دليلاً لأداب وسلوكيات المهنة عام 1971. وخضع الدليل لعدد من تطورات وإعادة الصياغة للأخذ بالتغيرات المستجدة في بيئة المحاسبة والتدقيق.

وتؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من المدقق واللائمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة هذه القواعد التي تحكم تصرفاتهم، وتنقسم إلى مبادئ وقواعد السلوك تتمثل:

I- المبادئ: وتتمثل في الآتي:¹²

1- المسؤولية: يتعرض الأعضاء عند قيامهم بمسؤولياتهم المهنية لإتخاذ قرارات مهنية وحساسة في جميع أوجه نشاطهم. وتقع على الأعضاء مسؤوليات هامة تجاه الجهات المستفيدة من خدماتهم وتجاه المجتمع ككل نظراً للدور الهام الذي يؤديه في المجتمع. ولذا يتعين عليهم الالتزام المستمر بالتعاون فيما بينهم لتحسين أدائهم، والقيام بمسؤولياتهم الخاصة في إدارة شؤون مهنتهم والحفاظ على التقاليد المهنية والرفع من شأنها.

2- مصلحة العامة: يتعين على المدققين أداء أعمالهم بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع واحترام ثقته وإظهار التزامهم بالإطار المهني. ويتعين على المدقق أن يلزم نفسه باحترام ثقة المجتمع، وأن يسعى بصفة مستمرة لإظهار تفانيه في تقديم أفضل أداء مهني حفاظاً على ثقة المجتمع في المهنة.

3- النزاهة: بمعنى أن يكون المدقق نزيهاً وعفياً وصادقاً والالتزام بنص وروح المعايير الفنية والأخلاقية، وعدم تأويل المعايير بما لا تحتمل. ولا يتعارض ذلك مع الخطأ غير المقصود أو الاختلاف غير المغرض في الرأي. إلا أن الإهمال والتخلي والتغاضي عن المبادئ تتعارض مع النزاهة.

4- الموضوعية والإستقلال: تعطي الموضوعية والإستقلال قيمة لخدمات المدقق وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة. وتتطلب الموضوعية من العضو أن يكون محايداً ويتمتع بإستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له أي مصالح متعارضة. وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته وإستقلاله عند تقديم خدماته المهنية.

5- العناية المهنية الواجبة: يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه. والسعي إلى الامتياز هو لب العناية المهنية الواجبة، حيث تهدف الكفاءة إلى الوصول إلى مستوى من الفهم والعلم والخبرة يمكّن المدقق من أداء الخدمات بمهارة واقتدار والمحافظة على هذا المستوى.

والعناية الواجبة تتطلب من المدقق التخطيط والإشراف بطريقة كافية على أي نشاط مهني هو مسؤول عنه.

6- نطاق وطبيعة الخدمات: يتعين على العضو الممارس أن يلتزم بقواعد سلوك وآداب المهنة عند تحديد نطاق وطبيعة الخدمات التي يؤديها. وتتطلب المصلحة العامة أن تتفق الخدمات المهنية التي يقدمها الأعضاء الممارسون مع السلوك المهني المقبول.

ويجب على المدققين أن يأخذوا في الاعتبار المبادئ المهنية عند تحديد قبول أو عدم قبول تأدية خدمات مهنية معينة في أي حالة قائمة بذاتها. ولا يمكن وضع قاعدة جامدة لمساعدة الأعضاء في الوصول إلى حكم بشأن هذه الأمور، ولكن يتعين عليهم أن يكونوا مقتنعين بأنهم يسايرون روح هذه المبادئ في هذا الأمر.

II- قواعد السلوك: ويمكن ذكرها في ما يلي: ¹³

1- الاستقامة والأمانة: ويتحمل المدقق المسؤوليات التالية:

- تجنب مواقف تعارض المصالح الفعلية أو الظاهرة وتقديم النصائح لجميع الأطراف لأي تعارض محتمل.

- الامتناع عن الارتباط بأي شكل يمكن أن يحد من قراراتهم على تنفيذ واجباتهم في إطار أخلاقي.

- رفض هدية أو ميزة أو مجاملة من شأنها التأثير في تصرفاتهم.

- الامتناع عن التأثير السيئ المباشر وغير المباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للشركة.

- توصيل المعلومات الملائمة. - الامتناع عن الدخول في أي نشاط من شأنه ان ينقص من قدر المهنة.

2- الموضوعية والإستقلالية: الموضوعية هي التي يفترض إلزامًا على جميع المدققين بأن لا يتعاملوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين كما يمكن أن يتعرض المدقق لحالات قد تضعف من موضوعيته. ¹⁴

وتعد إستقلالية المدقق من المقومات الجوهرية اللازمة لتمكينه من أداء دوره والتعبير عن رأيه المهني المحايد والكفاء بحرية تامة، دون أن يكون لأي قيود أو عوائق شخصية أو مؤثرات خارجية أو تنظيمية تأثيرات سلبية على أدائه المهني، مما يعزز من قدرته على الإفصاح عن رأيه المهني بمنأى عن أي مصلحة ذاتية أو تحيز أو مجامله قد تضعف الثقة في مضمون تقريره وتعد خاصية الإستقلالية من كبريات القيم المتأصلة في مهنة التدقيق، وترتبط بالقيم الأخلاقية والمهنية والتحلي بالحياد والموضوعية. ¹⁵

3- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يفرض مبدأ الكفاية المهنية والعناية اللازمة بالالتزامات التالية على المدققين المهنيين: ¹⁶

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفوءة.

- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية وتتطلب الخدمة المهنية الكفوءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة.

كما تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة، ويؤدي التطور المهني المستمر إلى تطوير القدرات التي تمكن المدقق المهني من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها.

4- الالتزام بالمعايير: ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق، حيث أن هذه المعايير تمثل الإطار العام لعملية التدقيق والتي يجب أن تتبع بحذافيرها، أي مخالفة لهذه المعايير قد تضع المدقق في موضع المساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل المدقق، وعلى هذا الأخير أن يضمن أوراق عمل التدقيق بالأدلة والبراهين الدالة على إتباعه وتمسكه بهذه المعايير.¹⁷

5- المسؤوليات تجاه العملاء، الزملاء والإعمال الأخرى:¹⁸

➤ **المسؤوليات تجاه العملاء:** وتتضمن

- **المحافظة على سرية بيانات العميل:** على المدقق أن لا يفصح عن أي معلومات سرية تم الحصول عليها خلال العمل المهني له إلا بموافقة ورضاء العميل.

- **الإتباع المشروطة والاتفاقية:** معنى ذلك أن الخدمات المهنية يجب ألا تؤدي تحت أي اتفاق ينص على عدم دفع أي أتعاب إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة.

➤ **المسؤوليات تجاه الزملاء:** وتتضمن

- **المزاحمة أو التعدي على حقوق الغير:** معنى ذلك عدم القيام المدقق بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل هو حالياً يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل.

- **عروض التوظيف:** يعني على المدقق عدم القيام بتقديم أية عروض بطريق مباشر أو غير مباشر بتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له بدون أخبار هذا الزميل أولاً.

➤ **المسؤوليات والإعمال الأخرى:** وتتضمن

- **الأعمال المخلة والمعيبة:** على المدقق عدم القيام بأعمال مخلة بقواعد السلوك المهني والمهنة ككل.

- **الإعلان:** لا يجوز لمزاوول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان والذي يعتبر ممنوعاً.

- **العمولات:** يتعين على المدقق أن لا يسدد أي عمولات لغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض.

- **الوظائف المتنافسة أو المتعارضة:** ويعني ذلك أن مزاوول المهنة يتعين عليهم عدم قبول أي عمل أو الارتباط بأي وظيفة في أي مشروع مما يضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية.

- **شكل مكتب المدقق وأسمه:** يمكن لمزاوول المهنة أدائها سواء كمالك أو أحد العاملين في مكتب التدقيق وذلك أن يتخذ المكتب شكل شركة فردية أو شركة مهنية والتي تتوافق مع الشروط والتشريعات المحددة لخصائصها.

رابعاً: أنواع قواعد السلوك المهني وأهدافها:¹⁹

I- أنواع قواعد السلوك: يمكن تقسيمها إلى:

1- من حيث السلطة أو الجهة التي وضعها: وتقسّم إلى نوعين هما:
- قواعد قانونية: ويُقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع التي تتضمن عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة على حسابات الوحدات. ومن أمثلتها لا يجوز للمدقق أن يحاول الحصول على عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الإعلان أو بأي طريق يعتبر مخالفاً بكرامة المهنة.
- قواعد تنظيمية: ويقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المحاسبين والمدققين على الالتزام بأداب المهنة وسلوكها.

2- من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها: تقسم إلى نوعين هما:

- قواعد مكتوبة: هي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء قانون يصدر من سلطة تشريعية أو قرار من السلطة التنفيذية أو توصيات من منظمات مهنية.
- قواعد عرفية: نعني بها تلك القواعد والمبادئ التي لأتضمنها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف عليها المدققون على أتباعها وينظرون إليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين المزاولين للمهنة.

II- أهداف قواعد السلوك المهني: تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق الأغراض الآتية:

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.
- تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات.
- تكملة النصوص القانونية والإحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.

المحور الثاني: الدروس المستفادة من إنهيار شركة إنرون للطاقة ومكتب آرثر أندرسون لتدقيق

أولاً: لمحة عن شركة إنرون وسيناريو إنهيارها:

I- التعريف بشركة إنرون للطاقة: تأسست شركة إنرون للطاقة نتيجة لإندماج شركة هيوستن للغاز (Houston Gas) مع شركة (InterNorth Inc) عام 1985 على يد رجل الأعمال الأمريكي كينث لأي²⁰، في مدينة هيوستن بالولايات المتحدة الأمريكية لتصبح خلال 16 سنة من تاريخ إنشائها أكبر شركة طاقة في العالم بعد أن كانت شركة مغمورة في مجال خطوط أنابيب الغاز، وقد نجحت شركة إنرون في إنشاء حوالي 38 ألف ميل من خطوط الغاز الطبيعي سواء للربط بين الولايات الأمريكية المختلفة أو للربط بين بعض المدن في نفس الولاية.²¹

ولقد ساهمت شركة إنرون بشكل أساسي في خلق سوق قوي لتجارة الطاقة والتي أصبحت سلعة هامة يتم الاتجار فيها مثل بقية السلع كالبتترول، وكننتيجة حتمية لتلك الإنجازات أصبحت شركة إنرون أحد النجوم شديد التوهج في أسواق المال حيث تم تصنيفها في المركز الثامن عشر حسب تصنيف مجلة فورتشن المتخصصة في مجال أسواق المال، ضمن قائمة أفضل خمسمائة شركة أمريكية خلال عام 2000، والجدير بالذكر أن الشركة كن لها فروع كثيرة في العديد من الدول مثل فروعها في أستراليا واليابان وبعض دول أمريكا الجنوبية وأوروبا ولم ينتهي الأمر عند ذلك بل كانت إنرون أكبر شركة أجنبية تعمل في مجال الطاقة في المملكة المتحدة.²²

وتنقسم أنشطة الشركة إلى ثلاث أنشطة رئيسية، وهي كالتالي:²³

1- تسويق المنتجات: كان هذا الفرع مسؤولاً عن التسويق بالجملة للعديد من منتجات الشركة بما يسمح للشركات العاملة في مجال الطاقة سهولة الحصول على تلك البضائع بالإضافة إلى تقليل مخاطر تقلبات الأسعار وذلك عن طريق سهولة ترتيب عمليات البيع والشراء بشروط تتوافق مع إحتياجات تلك الشركات.

2- خدمات الطاقة : كان هذا الفرع مسؤولاً بصفة رئيسية عن أنشطة البيع بالتجزئة ويوفر هذا الفرع الكثير من الخدمات التي تساعد عملاء إنرون على تطوير وتنفيذ إستراتيجياتهم المختلفة.

3- الخدمات الدولية: ويختص هذا الفرع بالإشراف على الأنشطة التالية:

- خط أنابيب أمريكا الشمالية.
- محطة الغاز بولاية فلوريدا.
- الخدمات الخاصة بالنقل الغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية
- الخدمات الدولية الأخرى التي تقدمها الشركة في العديد من دول العالم.

II- أهم الأحداث التي مرت بها شركة إنرون:

1- في بداية الثمانينات: تم تحرير قطاع الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، الحدث الذي كان له عظيم الأثر في النمو الكبير لشركة إنرون، وتجدر الإشارة بأن شركات الطاقة العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية ومن ضمنها شركة إنرون شكلت مجموعة ضغط على الحكومة الأمريكية لتحرير هذا القطاع ميررين ذلك بأن زيادة المنافسة سوف تعود بالمنفعة على المستهلكين بالإضافة إلى جميع الشركات العاملة في هذا المجال. واعتماداً على تحرير سوق الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية تمكنت إنرون من توسيع نشاطها ليشمل مجال الكهرباء بالإضافة إلى الغاز الطبيعي، كما دخلت الشركة مجال التوريد المياه ومجال التداول على العقود

الخاصة بالمخاطر المتعلقة بحالة الجو.²⁴

2- في عام 1989: دخلت شركة إنرون مجال تداول العقود المستقبلية على الغاز الطبيعي وحققت أرباح طائلة نتيجة استخدام تلك الأسواق عن طريق تداول العقود المستقبلية للغاز الطبيعي بين الموردين والمستهلكين حيث استطاعت الشركة أن توقع التحركات السعرية المستقبلية للغاز الطبيعي في تلك الأسواق بكفاءة كبيرة.²⁵

3- وفي عام 1990: دخلت شركة إنرون مجال البضائع المتعلقة بالطاقة حيث كانت تسيطر في ذلك الوقت على حوالي ربع سوق الغاز في أمريكا، وكان هذا النجاح غير مسبوق لشركة في وقت قصير حافظ أساسي لإدارة إنرون لخلق أسواق جديدة لعدد كبير من المنتجات المتعلقة بنشاط الطاقة مثل الصلب والفحم.

ولم تكتف الشركة بذلك حيث قامت في نهاية التسعينات بتوسيع نطاق أنشطتها في تلك الأسواق لتشمل بعض القطاعات غير متعلقة بالطاقة فعلى سبيل المثال قامت الشركة بالدخول في مجال التداول على العقود الخاصة بالمخاطر المتعلقة بحالة الجو، كما أنها قامت بالتوسع على المستوى العالمي حيث دخلت مجال المياه في المملكة المتحدة، ومجال توليد الطاقة في الهند.²⁶

3- في عام 2000: ومع إنتعاش قطاع شركات الإنترنت، وضعت شركة إنرون خطة طموحة لإستغلال هذا الإنتعاش في تداول المنتجات والعقود المستقبلية المشار إليها سابقاً، ونتيجة لتلك الأفكار الجديدة واستنادا إلى خلفية مالية قوية لإدارة الشركة بدأت أسعار أسهم الشركة في الإرتفاع بشدة، حيث يوضح التقرير السنوي لشركة إنرون لعام 2000 أن إجمالي الإيرادات من جميع الأنشطة بما فيها الأنشطة الدولية قد بلغ 100 مليار دولار أمريكي بزيادة قدرها 40% عن ثلاث السنوات السابقة وعليه قد ارتفع سعر السهم الشركة إلى أعلى معدلاته وسجل في ذلك الوقت حوالي 90 دولار أمريكي.²⁷

III- سيناريو سقوط شركة إنرون:

1- مايو 2001: قام السيد كليفورد باكستر أحد المديرين التنفيذيين الرئيسيين للشركة بتقديم إستقالته، ولقد قيل في ذلك الوقت أنه تشاجر مع الرئيس التنفيذي للشركة السيد جيفري سكيلينج حول الصحة القانونية للعمليات التي تتم بين الشركة وشركائها، ومن الجدير بالذكر السيد باكستر قد قام بالإنتحار في وقت لاحق لإستقالته من الشركة.²⁸

2- أوت 2001: وتحديداً في الرابع عشر قدم جيفري سكيلينج إستقالته من منصبه كرئيس تنفيذي للشركة بعد 6 أشهر من وصوله للمنصب ويررها ببعض الأسباب الشخصية وتولى السيد كينيث لأي هذا المنصب، وفي نفس الشهر قامت السيدة شيرون واتكينز المديرية التنفيذية لقطاع التطوير بالشركة بإرسال مذكرة إلى السيد لأي تحذره فيها من بعض المخالفات المحاسبية التي قد تهدد مستقبل الشركة.²⁹ وقد فوجئ مستثمرو ومساهموا الشركة بتلك التطورات الأمر الذي أصابهم بالفزع الشديد والخوف على أموالهم المستثمرة بالشركة، وقد زاد من ذلك الفزع كثرة الشائعات المتداولة في السوق وعدم الشفافية في ما يخص المعلومات المتوفرة عن الشركة وقد خلق ذلك موجة بيع شديدة لأسهم الشركة، وقام المساهمون ببيع ملايين الأسهم مما أضر بشدة بسعر الأسهم الذي وصل إلى 40 دولار لسهم في الأسبوع الثالث من شهر أوت 2001.

3- سبتمبر 2001: وبالتحديد في التاسع من هذا الشهر لاحظ واحد من أبرز مديري صناديق الاستثمار أن هناك تعنيم كبير علي المعلومات الخاصة بالمخزون لدي شركة إنرون، وقال إن المزعج في

الأمر هو اعتراف الشركة مرارا باستخدام "معاملات الأطراف أو الكيانات ذات الصلة" التي يخشى البعض أن تؤدي إلى حدوث خسائر كبيرة للشركة ويمكن استخدام خسائر الأطراف ذات الصلة لنقل الخسائر التي قد تظهر على إنرون نفسها في الميزانية.

4- أكتوبر 2001: أعلنت إنرون عزمها على البدء في عملية تخفيض للأصول بسبب خسائر لصالح تمويل الأنشطة الأساسية والغاز الطبيعي والكهرباء، وإدعت هذه الخسائر ترجع أساسا إلى الخسائر في الاستثمارات المتعثرة وإلى جانب رسوم تدفع لمرة واحدة من أكثر من 1 مليار دولار ينفق في إعادة هيكلة الشركة.

هذه الخطوة لتخفيض الأصول شملت بيع شركة "بورتلاند جنرال إلكتروك" لصالح "أوريجون شمال غرب للغاز الطبيعي" بنحو 1.9 مليار دولار نقدًا وجزء من المخزون.

وفي 27 أكتوبر بدأت الشركة بعملية اقتراض تقدر قيمتها بحوالي 3.3 مليار دولار من عدة بنوك، في محاولة لتبديد مخاوف المستثمرين من ضعف مركز الإمدادات النقدية للشركة. وتمت عملية الاقتراض على الرغم من التقديرات المالية للشركة كانت تؤكد أنها غير مؤهلة للاقتراض.

5- في نوفمبر 2001: في اليوم الثاني من هذا الشهر نجحت شركة إنرون في تأمين مبلغ إضافي قدره 1 مليار دولار في التمويل، ولكن الخبر لم يعجب المستثمرين على الرغم أن هذا الدين مضمون مع شركة transwestern للغاز الطبيعي وخطوط الأنابيب.

في الثامن من شهر نوفمبر قامت شركة إنرون ببعض الإجراءات المحاسبية غير العادية والتي تم بمقتضاها تعديل أرقام أرباح الشركة خلال الأربع السنوات السابقة، واعترفت إدارة إنرون في ذلك الوقت أنها قامت بتضخيم الأرباح في السنين السابقة عن طريق حجب بعض الديون، وفي التاسع من نفس الشهر وكدليل على حالة الضعف الشديدة التي آلت إليها إنرون قدمت شركة دينرجي أحد منافسي إنرون الصغار عرضا لشراء الشركة.³⁰

جدول رقم 01: أثر التعديلات المحاسبية التي أجرتها إنرون

العام	الأرباح المعنونة	الأرباح الحقيقية	مقدار تخفيض حقوق الملكية	مقدار زيادة المديونية
1997	105 مليون	77 مليون	258 مليون	711 مليون
1998	703 مليون	600 مليون	391 مليون	561 مليون
1999	893 مليون	645 مليون	710 مليون	685 مليون
2000	979 مليون	880 مليون	754 مليون	628 مليون

المصدر: ظاهر القشي، حازم الخطيب، الحاكمة المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع، في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة اريد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، 2006، ص ص 01-36.

وبحلول منتصف نوفمبر إنرون أعلنت أنها تعتزم بيع نحو 8 مليارات دولار قيمة الأصول المتداولة، إلى جانب خطة عامة لتخفيض حجم الأصول من أجل مصلحة الاستقرار المالي للشركة. وفي 19 نوفمبر 2001 اضطرت شركة إنرون للكشف أمام الجمهور مزيداً من الأدلة الحاسمة للوضع الأكثر صعوبة هو أن الشركة تواجه التزامات سداد الديون في حدود 9 مليارات دولار بحلول نهاية عام 2002 وان هذه الديون "تتجاوز بكثير" من النقدية المتاحة للشركة. كما أن نجاح التدابير للحفاظ على السيولة لم تكن مضمونة إلا بعد القيام بمبيعات لبعض الأصول وإعادة تمويل الديون، وإلا فإن النتائج السلبية فيما يتعلق بسداد هذه الديون، من المرجح أن يكون له اثر سلبي على قدرة إنرون على الاستمرار كشركه عاملة في السوق. وفي 28 نوفمبر 2001، شركة إنرون تحقق أسوأ النتائج بانخفاض أسعار أسهمها إلى 0.61 دولار في نهاية اليوم التجاري.³¹

6- ديسمبر 2001: قامت الشركة في ذلك الشهر بتقديم طلب إلى السلطات لإشهار إفلاسها كما قامت بمقاضاة شركة دينرجي لقيام الأخيرة بسحب عرض الشراء والذي سبق وأن قدمته في التاسع من الشهر السابق، وبالتالي خسر موظفو الشركة وظائفهم بالإضافة إلى استثماراتهم في أسهم الشركة، وفي شهر يناير 2002 قام السيد كينيث لاي مؤسس إنرون يقوم بتقديم إستقالته من منصبه كرئيس تنفيذي للشركة.³²

IV- أسباب إنهيار شركة إنرون: كان من أهم أسباب إنهيار الشركة ما يلي:³³

- قيام الشركة بتقديم بيانات مظلة لتحقيق الأرباح وتضخيمها عن طريق تعديل بياناتها المالية بالاتفاق مع مكتب التدقيق، وتقديم هذه البيانات المعدلة لهيئة الأوراق المالية.
- عدم توفر السيولة الكافية لسداد الالتزامات المترتبة على الشركة.
- قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق إنهيار الشركة، كما أن الرقابة الداخلية في الشركة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية كنتيجة للخداع المستمر. إضافة إلى أن المكتب الذي كان مكلفا بتدقيق حسابات الشركة كان يقوم بالتدقيق الداخلي أيضاً بالإضافة لكونه يُقدم خدمات إستشارية هائلة.
- استخدام مقاييس المحاسبية قديمة التي لم يكن بإمكانها الإفصاح عن عقود آجلة أبرمتها الشركة في مجال المشتقات والمستقبلات المتعلقة بصناعة الطاقة.
- عدم الكشف عن بعض الحسابات في الميزانية العامة تبين أنها مطلوبات على الشركة.
- إتخاذ تدابير وإجراءات مالية تتسم بأنها معقدة للتهرب من الضرائب والتغطية على المركز المالي للشركة.
- القيام بإنشاء وحدات خاصة لمكافحة المسؤولين التنفيذيين في الشركة، التي تم تأسيسها لأغراض خاصة تدار من قبل هؤلاء المسؤولين التنفيذيين الذين يتقاضون المكافآت.

- النمو الهائل والسريع في موجوداتها حيث إنها إمتلكت أصولا في 15 دولة في مختلف بقاع المعمورة، مخالفة بذلك المعايير الأمريكية العامة.

- تركيز إهتمام المسؤولين الماليين في الشركة في جهة واحدة وهي متطلبات الأسواق المالية وذلك للمحافظة على سعر السهم دون التركيز على المتطلبات الأخرى.

- أوكل مجلس الإدارة مهمة تدقيق الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بعمليات تدقيق خاطفة سريعة لتلك الصفقات، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى إتخاذ بعض الإجراءات المناسبة.

ثانيا: لمحة عن شركة آرثر أندرسون للتدقيق:

I- التعريف بالشركة: كانت آرثر أندرسون إحدى الخمس الكبار (الذين أصبحوا فيما بعد الأربع الكبار) تم تأسيسها سنة 1913 من قبل آرثر أندرسون بالإضافة إلى خدمة تدقيق الحسابات، كانت تقدم خدمات إستشارية وقانونية³⁴، أي كانت مسؤولة عن إبداء رأي فني محايد عن تعبير القوائم المالية للشركة بصدق ووضوح عن حقيقة المركز المالي للشركة ونتيجة نشاطها، حيث كانت تعتبر من الشركات العملاقة حيث يعمل في هذه الشركة 85.000 موظف، وكما يقال فإن عدد العاملين فيها أكبر من عدد سكان كثير من المدن الأمريكية، وكان هؤلاء الموظفون يعتبرون من الطبقة العالية إجتماعيا ومهنيا، فالأعمال المحاسبية هي من المهن المطلوبة بشدة في الولايات المتحدة الأمريكية، ويحصل العاملون فيها على دخول فوق المتوسط العام في تقسيمات الدخل الأمريكية، فهي تعطي للعاملين فيها، متوسط راتب سنوي مقداره 70 ألف دولار، أي ما يزيد عن 6700 دولار شهريا، فالدخل السنوي للشركة يتجاوز 3 بلايين دولار.³⁵

إلا أنها قامت الشركة وبشكل طوعي بتسليم رخصتها لمزاولة مهنة المحاسبة القانونية في أمريكا بعد أن وجدت مذنبية في تهم إجرامية متعلقة بتدقيقها لشركة إنرون، مما أدى إلى خسارة 85 ألف وظيفة. على الرغم من أن الحكم قد تم قلبه من قبل محكمة الولايات المتحدة الأمريكية العليا، إلا أنها لم تعد شركة فعالة. كما تعد مسؤولة أيضا عن تغاضيها وإغفالها لعمليات الغش أو التلاعب التي قامت بها إدارة إنرون في القوائم المالية.³⁶

II- أسباب إنهارها: لعل من أهم تلك الأسباب نذكر:

جمعت شركة آرثر أندرسون بين وظيفتين حساستين لشركة إنرون هما تقديم خدمات إستشارية للشركة بالإضافة إلى تدقيق حساباتها، وبالتالي حصولها على مبالغ مالية ضخمة لقاء ذلك، الأمر الذي أدى إلى إستياء من قبل الخبراء³⁷، كما كان مكتب آرثر أندرسون يقوم إضافة إلى المهمتين السابقتين بمهمة التدقيق الداخلي للشركة نفسها، وهو الأمر الذي ساهم بشكل كبير في حدوث تلك الفضائح المالية.

ولذلك فشلت شركة آرثر أندرسون أن تتدلي برأي صادق وعادل بسبب الضعف في المعايير الأخلاقية المهنية وهو ما أدى إلى إنهارها وخروجها من ميدان المنافسة. ولعل ما حدث من شركة آرثر أندرسون يعيد للأذهان موضوع فجوة التوقعات بين الواقع العملي الذي قد يكون مؤلما وبين طموحات وآمال الفئات

الأخرى. وقد أقر رئيس مكتب التدقيق العالمي بأن هناك خطأ أرتكب في مجال التقدير المهني في بشأن إحدى الشركات التابعة لشركة إنرون التي لم يتم إدراجها القوائم المالية الموحدة لشركة إنرون وشركاتها التابعة، ولذلك عمد شريك المكتب والمسؤول عن عملية تدقيق القوائم المالية لشركة إنرون إلى إصدار أوامره إلى معاونيه بالتخلص من الأوراق والمراسلات العادية والإلكترونية الداخلية والخارجية ذات الصلة بهذه العملية مما يعد تصرفاً غير مقبول. إن هذه الفضيحة التي وقعت لشركة آرثر أندرسن تعد الأكبر في مهنة المحاسبة التي تعد ثاني أقدم المهن في العالم، إذ إن شركة آرثر أندرسن كانت تتقاسم مع شركة إنرون مكاتبها وتمزيق الأوراق المجاني حيث قامت بتمزيق مئات الأبطال من وثائق شركة إنرون مقابل 52 مليون دولار سنوياً.³⁸

بالإضافة إلى أن مدققي مكتب آرثر أندرسن لم يكونوا قادرين على فهم القوائم المالية لمثل ذلك النوع المعقد من الشركات، كما أن هؤلاء المدققين تعاملوا مع شركة إنرون منذ أن كانت مجرد منتج وموزع للغاز واستمروا في تدقيق حساباتها حتى بعد أن أصبحت التاجر الرئيسي للسندات المالية والمسؤولة عن المضاربات الجديدة في السوق، كما أن شركة آرثر أندرسن نفسها لم تقم بتغيير هؤلاء المدققين ذوي الخبرة رغم التطورات التي حصلت لشركة إنرون، وبقية فريق العمل لم يكونوا مدربين على تبني نظرة الشك المهنية والتي كان عليهم تبنيها ولذلك كانوا يقبلون بكل سهولة بتقديرات وتوجهات الإدارة في القضايا والصفقات المالية.³⁹

وقد أخفقت آرثر أندرسون في إكتشاف ما تم إخفاؤه من قبل مديري الشركات من حقائق وأحداث مالية سلبية من خلال إختراع أدوات استثمارية معقدة يصعب معالجتها محاسبيًا، ولم تسعف معايير التدقيق المعتمدة بشركة آرثر أندرسون في إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب سواء بقصد أم دون قصد، وشهدوا صراحة بعدالة التقارير المالية التي دققوها لكونها أعدت حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها، دون النظر إلى عدالتها المجردة كما يطالب به عامة المستفيدين.⁴⁰

ثالثاً: الدروس المستفادة من إنهيار الشركتين: ومن الدروس المستفادة نذكر: ⁴¹

1- ان شركاء مكتب آرثر أندرسن وبقية فريق العمل لم يكونوا مدربين على تبني نظرة الشك المهنية Skepticism التي كان عليهم تبنيها ولذلك كانوا يقبلون بكل سهولة تقديرات وتوجهات الإدارة في القضايا والصفقات المالية، بل إن شركة إنرون احتاجت لدى عقدها إحدى الصفقات وإجرائها بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة لرأي خطي من مكتب التدقيق يبرر تلك الممارسة، ولذا "تم عقد إجتماع بين الطرفين بل تم "إرتهان" المدقق وذلك بوضع كرسي عند باب الإجتماع والتصريح بعدم فتحه حتى تتسلم الشركة الرأي الخطي من مدقق "أندرسن". وبعد شيء من الخداع والتبريرات والضغوط وافق المدقق على كتابة الرأي الخطي وعند ذلك تمت إزاحة الكرسي عن الباب وسمح للمدقق بالمغادرة". إن إجتماعاً كهذا لا يمكن تخيله قبل سنوات قليلة سابقة لتلك الكارثة عندما كان ينظر إلى المدققين كحكام على الشركات التي يعملون فيها وليسوا منحايزين لها.

2- من العجيب أن ثلاثة من أعضاء لجنة التدقيق السنة في شركة إنرون كانوا يملكون بنحو 100 ألف سهم بقيمة تقارب 7.5 مليون دولار، ولذلك تساعل بعض الكتاب "هل أعمى الطمع أعين اللجنة لئلا تكتشف المخالفات التي كانت موجودة في القوائم المالية". بل إن بعض مديري الشركة إضافة إلى أعضاء لجنة التدقيق الثلاثة باعوا 17.3 مليون سهم بقيمة وصلت إلى 1.1 مليار دولار أثناء إصدار القوائم المالية التي كشفت لاحقاً عن الكارثة الكبرى. كذلك فإن شركة إنرون قامت بإصدار أسهم لإحدى الشركات مقابل الحصول على سندات مما أدى إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين بنحو 1.2 مليار دولار دون وجود تدفقات نقدية حقيقية نتيجة للمعالجات المحاسبية الخاطئة التي أدت إلى اعتبار بعض المعلومات بنوداً خارج الميزانية. وقد اعترفت إدارة شركة إنرون بتضخيم الأرباح بمبلغ 586 مليون دولار وإخفاء ديون بمبلغ 2.6 مليار دولار. وبذلك إهتزت صورة الشركة لدى المستثمرين والمحللين الماليين وبرزت تساؤلات عن حقيقة الشركات التي تتعامل معها "إنرون" وطبيعة تلك المعاملات، وأدى ذلك إلى ظهور المزيد من الخسائر والالتزامات غير المعلنة مما ساهم في حدوث الإنهيار.

3- فشل لجنة التدقيق في التقرير عن المخالفات الكامنة في شركة إنرون كان بسبب ضعف المتطلبات النظامية في هذا الخصوص، غير أن الدراسة التي قام بها بعض الباحثين بينت أن لجنة التدقيق في الشركة كانت متوافقة مع متطلبات بورصة الأوراق المالية وبورصة نيويورك للأوراق المالية وبقية الجهات الأخرى، مما يدل على أن القضية ليست قضية قوانين ومتطلبات نظامية ولكن القضية تبدو أخلاقية إلى حد بعيد. لقد وجد في شركة إنرون "صورياً" نظام لحوكمة الشركات يشمل ميثاقاً أخلاقياً ولجنة تدقيق، غير أنه لا شيء من ذلك حقيقي كان موجوداً على أرض الواقع.

ومما أفرزته نتائج الإنهيار أن الأكاديميين وأصحاب الخلفيات النظرية ليس لهم في كل الأحوال خلفية تطبيقية، فقد كان يوجد ضمن أعضاء لجنة التدقيق في شركة إنرون ثلاثة أعضاء لهم ثقل علمي كبير أحدهم على درجة أستاذ محاسبة متقاعد والآخر حاصل على الزمالة المهنية ومنهم رئيس سابق لمجلس اللوردات في المملكة المتحدة ومع ذلك لم يستطيعوا أن يسألوا سؤالاً بسيطاً جداً وهو: لماذا مع وجود هذه الأرباح الهائلة

للشركة على مدى سنوات متعاقبة لا يوجد إحتياطي كاف؟

4- إن إنجراف الكثير من أعضاء مجلس إدارة شركة إنرون وإدارتها وأعضاء لجان التدقيق والتعويضات والمكافآت وراء مطامع شخصية أمر كشفه سبر واقع الحال لدى الشركة المذكورة. إن معظم أعضاء مجلس الإدارة لدى شركة إنرون أمضوا أكثر من 14 عاماً في عضويتهم حيث اعتادوا على التمتع بالأفضل من كل شيء، إذ تقلهم إحدى طائرات أسطول شركة إنرون من المكان الموجودين فيه مباشرة إلى مكان انعقاد الإجتماع حيثما كانوا مما يوفر عليهم الكثير من الوقت الذي كان يمكن قضاؤه في المطارات وإمكانية فقدان الأمتعة وتأخر الرحلات. وكانت إجتماعات الشركة تعقد دائماً في أكثر الأماكن أناقة وفخامة ويتقاضون أعلى الأجور، إذ ينال كل عضو مستقل مبلغ 50 ألف دولار في السنة لقاء

العضوية ومبلغ 1250 دولار عن كل إجتماع حيث بلغ متوسط ما قبض سنوياً 87500 دولار نقداً وعلى شكل أسهم مجانية من شركة إنرون مقابل عمل مدته نحو أسبوعين دون تحمل عبء كبير. وذكر البعض أنه ما لم يتمتع المديرون غير التنفيذيين بالإستقلال فإنهم سيمنعون عن عض اليد التي تطعمهم. وقد ظهر الكثير من المفارقات المثيرة للدهشة وهي تظهر مقدار تورط الأشخاص الذين كان يفترض فيهم حماية حقوق المساهمين وبقية الأطراف الأخرى في تسلم مكافآت ضخمة من الشركة، كما أنهم كانوا يمتلكون حصصاً كبيرة من أسهم الشركة وقد قاموا ببيعها بطريقة مثيرة للريبة قبيل إعلان سقوط الشركة بمبالغ مرتفعة وكأنهم كانوا يتوقعون ما سيحدث للشركة من إنهيار حاد في قيمة أسهمها.

5- ومن أهم ما نتج عن إنهيار هذه الشركتين والعديد من الشركات الأمريكية في ذلك الوقت ظهور قانون أوكسلي، بحيث في يوم 31 من تموز لعام 2002 صادق الكونغرس الأمريكي على قانون (ساربينز - أوكسلي) نسبة إلى الأشخاص الذين أنيطت بهم مهمة إعداد هذا القانون وهما عضوان في السلطة التشريعية الأمريكية (أعضاء الكونغرس)، وينص القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة أداء المدققين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات العامة، كما انه يقضي بوجوب إنشاء لجنة للتدقيق في كل شركة عامة، وأن تصدر إدارة الشركة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقارير يسمى تقرير الرقابة الداخلية يؤكد مجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته عن احتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلي وأن ينفذ هذا النظام بفاعلية، كما يقضي القانون بتقديم المدقق القانوني للشركة تقارير يسمى بتقرير فحص تأكيدات يتم استخدامه لإيضاح رأي هذا المدقق حيال ما تضمنه التأكيد المتقدم من مجلس الإدارة حول الرقابة الداخلية للشركة.

ويهدف القانون تقوية روابط الثقة، والمسؤولية بين مختلف الأطراف من أجل توفير حماية أفضل للمستثمرين، بهدف إعادة الثقة على مستوى الأسواق المالية، ويقوم على مبادئ أهمها: صحة الحسابات ودقتها، توفر المعلومة، إستقلالية المراجعين. ويؤثر هذا القانون على شركات التدقيق والمحامين الذين تستخدمهم هذه الشركات، المساهمين، حملة الأسهم، البنوك، المستثمرين وسماسرة سوق الأوراق المالية، بحيث يرسي قواعد جديدة من المسؤولية الجماعية على جميع المشاركين في العمليات المالية.⁴²

ويتضمن قانون أوكسلي جملة من الأهداف الداعية إلى النهوض بالبيئة المحاسبية واكتساب ثقة المستثمرين واسترجاعها ومنها الآتي:⁴³

- الشفافية في تقديم المعلومات المالية، حيث تتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة، وان تكون ذات أهمية نسبية، والتأكد من أنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها أن تجعل من هذه القوائم مضللة.

- التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة، ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء وإكتشافها فور وقوعها وقدرتها على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الأنشطة والثبات في تنفيذها.
- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة، وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها.
- الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة.
- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق والأخذ بالآراء الواردة فيها .
- التحقق من إستقلالية المدققين الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها.
- تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد الإستقلالية لمدقي الحسابات الداخليين والرفع من كفاءة ما يقومون به من الأعمال.
- إتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين.

خاتمة:

بعد الكشف عن عدة إخفاقات محاسبية في بعض الشركات أدى إلى إنهيارها في الأخير، تم إتخاذ المزيد من التدابير التنظيمية المحاسبية الصارمة. حيث تم إقرار قانون أوكسلي في عام 2002 نتيجة لهذه الإخفاقات والتلاعبات والذي ألزم الشركات الأمريكية بموجبه باعتماد سياسة رقابية صارمة، وإرسال تقارير مالية تفصيلية منتظمة إلى السلطات الفدرالية. وهذا يتطلب من مكاتب التدقيق السعي إلى رفع كفاءة مهنة التدقيق والالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لإزالة الصورة المظلمة عن هذه المهنة بسبب اشتراك كبرى الشركات التدقيقية في عمليات تضليل وتزييف الواقع.

وبناء على هذه الورقة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- تتمثل قواعد السلوك لمهنة التدقيق مجموعة من المبادئ والقواعد الأخلاقية والآداب العامة المتعارف عليها بين أعضاء المهنة والتي تحدها المنظمات المهنية المختصة والتي تستلزم من ممارس مهنة التدقيق سلوك معيناً يقوم على الالتزام به لضمان مستوى أداء مرتفع وبما يرفع من كرامة المهنة وشرفها.
- 2- إن مسؤولية ممارس مهنة التدقيق لا يقتصر على تلبية إحتياجات الزبون وصاحب العمل وإنما تشمل بصورة كبيرة المصلحة العامة أي أن للمحاسبين والمدققين دور مهم في المجتمع.
- 3- إن ما حصل من إنهيار للشركتين موضوع الدراسة لم يكن بسبب قصور في معايير المحاسبة الدولية أو معايير التدقيق المعمول بها، ولكن المشكلة الرئيسية في أخلاقيات المهنة ذاتها، حيث أن شركت

إنرون لم تنقيد بالآليات القياس والإفصاح الخاص بالشركات ذات الأهداف المحددة، وتبعها تواطؤ مدققي آرثر أندرسون بعدم الإبلاغ عن ذلك، وإصداره للتقرير النظيف.

4- لقد اظهر الحقائق فيما بعد أن شركة التدقيق آرثر أندرسون كانت تقوم بعدة أعمال مزدوجة، فهي من جهة المدقق الخارجي لشركة إنرون ومستشارها المالي من جهة أخرى، كما أنها تعتبر المدقق الداخلي لها، أي أن شركة آرثر أندرسون لم تكن مستقلة بل كانت موظف من موظفي شركة إنرون، مما جعلها تسلك السلوك اللاأخلاقي.

5- لا يمكن الجزم بأن الإفصاح للقوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يستطيع توفير الحلول المناسبة لمنع الإنهيارات، ويحدث ذلك بوضع قواعد ضبط سلوكيات أخلاق المهنة وتطبيقها والتقييد بها.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها يمكن إقتراح بعض التوصيات للوصول إلى هدف الالتزام الفعال والتقييد الجيد بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني من طرف القائمين بمهنة التدقيق، وذلك في الآتي:

1- على المنظمات والجمعيات المهنية القيام بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة فضلاً عن تطوير وتعديل معايير التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية المعمول بها حالياً بشكل يقلل الخيارات الكثيرة التي تمكن المتلاعبين من استغلالها بشكل مخالف، أو بمعنى آخر تطوير أو إنشاء دستور لأداء وأخلاقيات المهنة.

2- إعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات المهنة والأعمال المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية، وتخصيص العديد من الندوات والمؤتمرات للحديث عنها.

3- الإكثار من إصدار النشرات والمجلات الدورية المتخصصة بالالتزامات والقواعد الأخلاقية لممارسي المهنة.

4- ضرورة تطوير الكفاءة العلمية والمهارات لمدققين من خلال حثهم على المشاركة والندوات التي تعقدتها الجهات في المؤتمرات المهنية، وورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد ويعواقب عدم الالتزام بها.

5- حث مكاتب التدقيق على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المدققين من خلال برامج التعليم المهني المستمر، ونفعل عملية الفحص الدوري لممارسات هذه المكاتب، للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاقبتهم.

6- تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المدققين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم، وتحديث قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة بما يتلائم مع التطورات التي تطرأ على المهنة.

7- تطوير وإنشاء وسائل تحدد أتعاب المدققين وتحد من المنافسة غير الشريفة لتفادي توجهات بعضهم نحو السلوك اللاأخلاقي.

8- تطوير نظام الرقابة الداخلية في الشركات لغرض تعزيز الالتزامات الأخلاقية.

9- إعطاء المزيد من العناية والإهتمام بحوكمة الشركات وتعديلها بما يحقق المصلحة من إصدارها وذلك لحماية الشركات وحماية حقوق ملاكها وأطراف المصالح الأخرى.

الإحالات والهوامش:

- 1- وليم توماس، هنكي امرسون، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، 2006، ص17.
- 2- LIONNEL.C et GERARD.V, **Audit et Control Interne, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques**, 4^{ème} Edition, Dalloze, Paris 1992, p17.
- 3- Jean Charles Becour, Henri Bouquin. **Audit Opérationnel**, 2^{ème} Edition, Economica, Paris, 1996, p12.
- 4- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق- الإطار النظري- معايير وقواعد، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 29.
- 5- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص24-25.
- 6- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 10.
- 7- Boynton William, Johnson Raymond, Kell Walter, **Modern Auditing**, John Wiley & Sons, 7th, New York, 2001, p84.
- 8- خالد غازي النمي، مدى توفر أخلاقيات قواعد السلوك لمهنة محاسبة التكاليف ومتطلبات التفعيل، ورقة بحثية مقدمة المؤتمر العلمي السنوي السادس (أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة)، كلية الاقتصاد والعلوم والإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية الأهلية، يومي 17-19 نيسان (ابريل) 2006، ص02.
- 9- بلال خلف السكارنة، أخلاقيات العمل، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص285.
- 10- مؤيد الساعدي، سعد العنزري، أخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشأة الأعمال، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، مجلد 01، العدد 03، الكويت، 2002، ص 427.
- 11- شيماء محمد سمير الراوي، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي "دراسة استطلاعية"، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص20.
- 12- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص277.
- 13- كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004، ص ص74-75.
- 14- أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولي قواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص105.
- 15- احمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص42.
- 16- أسامة عبد المنعم السيد علي، مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية دراسة ميدانية -لجنة من مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن-، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 30، العراق، 2012، ص ص317-318.
- 17- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص45.
- 18- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص 150-155.
- 19- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، ط2، العراق، 1999، ص34.
- 20- Amol Gore and Guruprasad Murthy, **A CASE OF CORPORATE DECEIT (THE ENRON WAY)**, 2011, p03-36, vue ce cite: www.revistanegotium.org.ve 19/12/2013 20:34.
- 21- بورصتي القاهرة والإسكندرية، الدروس المستفادة من انهيار شركة إنرون، 2004. متاح على الموقع التالي: www.cma.gov.eg 17/12/2013,20:53
- 22- شحاته السيد شحاته، عبد الوهاب نصر علي، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص128.
- 23- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص463.
- 24- Enron The Fall from Grace (The World's Biggest Fraud), www.efham.net, 12/12/2013, 15:47, p04.

- 25- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية)، ج4، المراجعة وحوكمة الشركات ومسؤوليات مراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009، ص ص131-132.
- 26- عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص132.
- 27- **Enron the fall from Grace (The World's Biggest Fraud)**, Op.Cit, p05.
- 28- بورصتي القاهرة والإسكندرية، الدروس المستفادة من انهيار شركة إنرون، مرجع سابق.
- 29- Healy and Krishna, **the fall of Enron**, journal of economic perspective, volume17, number 02, spring 2003,p04.
- 30- **Enron the fall from Grace (The World's Biggest Fraud)**, OP.Cit, p03.
- 31- حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية(دراسة إختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية)، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص14.
- 32- Jeanne Harris, **Enron and Arthur Andersen**, global perspectives on accounting education, volume3, 2006, p32.
- 33- علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (سارينيز-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد السادس والثمانون، العراق، 2011، ص10.
- 34- حازم الخطيب، ظاهر القشي، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة إربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، الأردن، 2006، ص ص 01-36.
- 35- عبد الرحمان بن صالح الأطرم، المسؤولية الشرعية للمحاسب القانوني، مداخلة مقدمة إلى مؤتمر المحاسبة السعودي الدولي الثاني، أيام 29-31 مارس 2009، ص 01.
- 36- علام محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، ص5، متاح على الموقع التالي: www.kantakji.com: 22:02، 27/11/2013.
- 37 عادل ممدوح غريب، مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية (دراسة تطبيقية)، كلية اللغة العربية والعلوم الاجتماعية والإدارية، جامعة الملك خالد، السعودية، ص01، متاح على الموقع التالي: www.kku.edu.sa: 14:55، 11/12/2013.
- 38- يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله (دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السادس عشر، العدد الأول، فلسطين، جانفي 2008، ص ص 757-794.
- 39- إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها (انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة)، مداخلة مقدمة للندوة الحادية عشرة لسبل تطوير المحاسبة دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 05-06 ديسمبر 2006، ص ص 09-10.
- 40- حسين أحمد دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضييل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، سوريا، 2006، ص ص 173-212.
- 41- إحسان بن صالح المعتاز، مرجع سابق، ص ص 266-272.
- 42- فهد محسن البصيري، مدققو الحسابات . والأزمة الاقتصادية العالمية، ورقة بحثية في إطار مؤتمر الازمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان، يومي 13-14 مارس 2009، ص16.
- 43- علي حسين الدوغجي، اسامة عبد المنعم سيد علي، مرجع سابق، ص ص 17-18.