

المملكة العربية السعودية  
وزارة التعليم العالي  
جامعة الملك عبدالعزيز  
كلية الاقتصاد والإدارة  
قسم المحاسبة

دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة  
في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية "

**Creative Accounting Incentives and Techniques  
In Saudi Public Companies: A Survey Study**

إعداد الطالبة:

ميسون بنت محمد بن علي القرني

بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول

على درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف الدكتور : عبدالله بن علي عسيري

الأستاذ المشارك بقسم المحاسبة

جدة

ربيع الثاني ١٤٣١هـ - أبريل ٢٠١٠ م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

المملكة العربية السعودية  
وزارة التعليم العالي  
جامعة الملك عبدالعزيز  
كلية الاقتصاد والإدارة  
قسم المحاسبة

دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة  
في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية "

**Creative Accounting Incentives and Techniques  
In Saudi Public Companies: A Survey Study**

إعداد الطالبة:

ميسون بنت محمد بن علي القرني

بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول

على درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف الدكتور : عبدالله بن علي عسيري

الأستاذ المشارك بقسم المحاسبة

جدة

ربيع الثاني ١٤٣١هـ - أبريل ٢٠١٠ م



جامعة الملك عبد العزيز  
كلية الجامعة للدراسات العليا والبحث العلمي  
عمادة الدراسات العليا

أولاً: البيانات الشخصية:

اسم الطالب/الطالبة: .....  
الدرجة: .....  
الكلية: .....  
القسم العلمي: .....  
الماجستير

ثانياً: تاريخ المناقشة:

تاريخ المناقشة: .....  
السنة: ١٤٤١/٤/٥

ثالثاً: اللجنة والتوصيات:

التوقيع	الإسم والمرتبة العلمية
	الاسم: ..... المرتبة العلمية: ..... الاسم: ..... المرتبة العلمية: ..... الاسم: ..... المرتبة العلمية: ..... الاسم: ..... المرتبة العلمية: ..... الاسم: ..... المرتبة العلمية: .....

رابعاً: توصية اللجنة حسب المادة (٥٨) من اللائحة الموحدة:

قبول الرسالة والتوصية بمنح الدرجة .  
 قبول الرسالة مع إجراء بعض التعديلات ، دون مناقشتها مرة أخرى ويفوض أحد أعضاء لجنة المناقشة بالتوصية بمنح الدرجة بعد التأكد من الأخذ بهذه التعديلات في مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ المناقشة ولمجلس الجامعة الإستثناء من ذلك .  
 استكمال أوجه النقص في الرسالة ، وإعادة مناقشتها خلال الفترة التي يحددها مجلس عمادة الدراسات العليا بناءً على توصية مجلس القسم المختص على ألا يزيد عن سنة واحدة من تاريخ المناقشة .  
 عدم قبول الرسالة .

خامساً: في حالة إجراء تعديلات أو استكمال أوجه نقص على العضو المفوض بالتأكد من إجراء التعديلات:

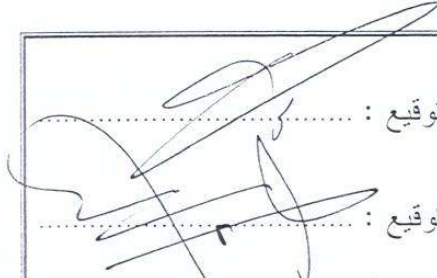
الاسم: .....  
الاسم: .....

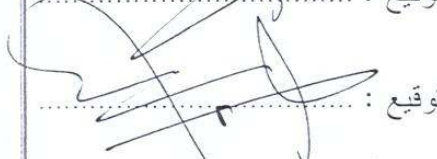


( ٤ ) قرارات لجنة الفحص:


- تم التأكد من توافق الرسالة مع ما ورد في دليل كتابة الرسائل العلمية
- تم التأكد من توافق عنوان الرسالة باللغة العربية مع اللغة الإنجليزية
- تم التأكد من توافق مستخلص الرسالة باللغة العربية مع اللغة الإنجليزية

( ٥ ) توقيع أعضاء لجنة الفحص:

الاسم : د. د. يوسف محمد عبد الحسنة الخليل ..... التوقيع : 

الاسم : د. د. عبد الله محمد علي عسري ..... التوقيع : 

منسق اللجنة : د. د. عبد العاديه صالح ابوجحبه

التوقيع : 

التاريخ : ١٤٣١/٤/٢٥

## إهداء

إلى من يغمرني عطاؤها ، ويعوزني حصر مبارّها .. والدتي الكريمة  
إلى من استتير بعلمه ، وأعجز عن شكره .. والدي الكريم  
هذا البحث قد تم بفضل الله وإحسانه  
ثم بجزيل فضلها وتشجيعها وجميل رأبها  
فجزاهما الله خيراً ، وبارك فيهما ، ورفع منزلتهما في الدنيا والآخرة.

إلى خير الأعوان ، وأحبّ الأخوات والإخوان  
جزاهم الله عني خير الجزاء ، ووقفهم لما يحبه ويرضاه.

## شكر و تقدير

الحمد لله وحده ، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده ..  
أتوجه بالشكر وعظيم الامتنان لسعادة الدكتور الفاضل عبد الله بن علي عسيري على ما بذله من اهتمام ومعونة خلال الإشراف على هذه الرسالة. كما أتوجه بالشكر الجزيل لقسم الإحصاء في كلية العلوم ، وللدكتور تركي بقشان على تقديم الاستشارات الإحصائية. وأشكر أعضاء هيئة التدريس المشاركين في الفحص الأولي لاستنباه الدراسة ، وكذلك بقية أعضاء هيئة التدريس المشاركين في الدراسة الميدانية في قسم المحاسبة في جامعة الملك عبد العزيز. كما أشكر المشاركين من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في جامعات المملكة الأخرى ، و المحاسبين المشاركين من مكاتب المحاسبة في المملكة ، وكل من ساهم في اتمام هذا البحث ، وأسأل الله أن يجزيهم عني خير الجزاء.



# دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في

## المملكة العربية السعودية

### " دراسة ميدانية "

ميسون بنت محمد بن علي القرني

### مستخلص

يُقصد بالمحاسبة الإبداعية أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها. وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية" إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ. ممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية في زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات، ويعتقد بعض الباحثين أن للمحاسبة الإبداعية دوراً في الانهيارات المفاجئة لبعض الشركات في العقد الماضي، والتي ترتب عليها إخفاق مهنة المحاسبة في الوصول إلى المستوى المتوقع لهذه المهنة.

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى تحديث واستكمال نتائج الدراسات السابقة التي أثبتت ممارسة شركات المساهمة السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية مثل (عسيري، ٢٠٠٢). كما تسعى بشكل خاص إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وقد توصلت الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الاستبانة إلى وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لممارسة المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية. كما استنتجت أن إدارات شركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وأظهرت الدراسة اختلاف وجهات نظر الأكاديميين عن المهنيين بنسبة ٦٠% فيما يتعلق بالدوافع و٤٧% فيما يتعلق بالأساليب.

# **Creative Accounting Incentives and Techniques In Saudi Public Companies: A Survey Study**

**Maysoon Mohamed A. Elgari**

## **Abstract**

Creative accounting refers to accounts manipulation practices that are used to conceal the true performance of a company by using the flexibility and discretion available in accounting standards and principles without crossing the boundaries of GAAP. It has been believed that companies tend to practice creative accounting techniques to acquire personal or organizational benefits. These practices are considered to be a serious threat to market participants' confidence in published financial statements. Moreover, some researchers believe that creative accounting has an important role in most of last decade's financial scandals, which led to the profession's failure in reaching its expected level.

This study was motivated by the results of (Asiri, 2002). It aimed to expand and update the main findings of that study, namely that Saudi public companies practice creative accounting in preparing financial statements. The objective of this study is to determine creative accounting incentives and techniques in Saudi public companies from the academics and practitioners perspectives. It also examines their opinion about the extent to which those techniques comply with GAAP. Depending on statistical methods, this study finds that there are at least ten incentives for Saudi public companies to practice creative accounting. It also concludes that Saudi public companies do practice creative accounting techniques in the area of classification, timing, disclosure and estimation. And that most of these techniques do not comply with GAAP. Finally, the study shows that there are significant differences between academics' opinions in creative accounting and that of practitioners' by 60% for incentives and 47% for techniques.

## قائمة المحتويات

أ	.....	إهداء	نموذج إجازة الرسالة
ب	.....	شكر وتقدير	
ث	.....	مستخلص	
ج	.....	Abstract	
د	.....	قائمة المحتويات	
هـ	.....	قائمة الجداول	
و	.....	قائمة الرموز والمصطلحات	

١	.....	الفصل الأول : المقدمة
١	.....	تمهيد
٣	.....	أولاً : مشكلة الدراسة
٥	.....	ثانياً : أهمية الدراسة
٨	.....	ثالثاً : المحاسبة الإبداعية
٨	.....	١. مفهوم المحاسبة الإبداعية
١٠	.....	٢. أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية
١٢	.....	٣. صور المحاسبة الإبداعية
١٦	.....	٤. الدراسات السابقة
٢١	.....	رابعاً : أهداف الدراسة
٢٣	.....	خامساً : منهج الدراسة
٢٤	.....	سادساً : حدود الدراسة
٢٤	.....	سابعاً : مجتمع وعينة الدراسة
٢٥	.....	ثامناً : تقسيم الدراسة

٢٦	.....	الفصل الثاني : دوافع الشركات لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية
٢٦	.....	مقدمة
٣٠	.....	أولاً : تحقيق أرقام محددة للربح
٣٣	.....	ثانياً : التأثير على أسعار الأسهم
٣٧	.....	ثالثاً : مواجهة تكاليف الديون
٣٩	.....	رابعاً : التعويضات الإدارية
٤٥	.....	خامساً : التكاليف السياسية والدينية
٤٩	.....	الخلاصة

٥٣	.....	<b>الفصل الثالث : أساليب المحاسبة الإبداعية</b>
٥٣	.....	مقدمة
٥٤	.....	أولاً : أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح
٥٤	.....	١. التمويل خارج الميزانية
٥٩	.....	٢. التغييرات المحاسبية
٦١	.....	ثانياً : أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت
٦١	.....	١. الاعتراف بالإيراد
٦٣	.....	٢. الاعتراف بالمصروف
٦٤	.....	ثالثاً : أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير
٦٤	.....	١. سياسات رسمة المصروفات
٦٧	.....	٢. استهلاك الأصول الثابتة
٦٩	.....	٣. إطفاء الشهرة والعلامات التجارية
٦٩	.....	٤. المدينون والدائنون
٧٠	.....	٥. المخزون السلعي
٧١	.....	رابعاً : أساليب المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض
٧١	.....	١. قائمة الدخل
٧٣	.....	٢. الاستثمارات
٧٣	.....	الخلاصة
٧٥	.....	<b>الفصل الرابع : الدراسة الميدانية</b>
٧٥	.....	مقدمة
٧٦	.....	أولاً : جمع البيانات
٨٤	.....	ثانياً : الأساليب الإحصائية
٨٤	.....	١. البيانات وطرق القياس
٨٦	.....	٢. الأساليب الوصفية
٨٧	.....	٣. الأساليب الاستدلالية
٩٠	.....	ثالثاً : نتائج الدراسة الميدانية
٩٠	.....	١. خصائص العينة
٩٢	.....	٢. إجابات أسئلة الدراسة
١١٢	.....	<b>الفصل الخامس : النتائج والتوصيات</b>
١١٢	.....	مقدمة
١١٤	.....	أولاً : مناقشة النتائج
١٣٠	.....	ثانياً : خلاصة النتائج
١٣٢	.....	ثالثاً : التوصيات
١٣٤	.....	<b>المراجع</b>
١٤٢	.....	<b>الملاحق</b>

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول
(١-٤)	المحور الأول من الإستبانة (الدوافع) ..... ٧٨
(٢-٤)	المحور الثاني والثالث من الإستبانة (الأساليب) ..... ٧٩
(٣-٤)	المحور الرابع من الإستبانة (المعلومات الشخصية) ..... ٨١
(٤-٤)	تفاصيل توزيع الإستبانة على أفراد العينة ..... ٨٣
(٥-٤)	أوزان المتغيرات ..... ٨٥
(٦-٤)	خصائص العينة ..... ٩١
(٧-٤)	ثبات وصدق البيانات ..... ٩١
(٨-٤)	تكرارات الآراء حول دوافع المحاسبة الإبداعية ..... ٩٣
(٩-٤)	متوسطات الآراء حول دوافع المحاسبة الإبداعية ..... ٩٤
(١٠-٤)	تكرارات الآراء حول أساليب المحاسبة الإبداعية ..... ٩٦
(١١-٤)	متوسطات الآراء حول أساليب المحاسبة الإبداعية ..... ٩٨
(١٢-٤)	تكرارات الآراء لتعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع GAAP ..... ١٠٠
(١٣-٤)	متوسطات الآراء حول تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع GAAP ..... ١٠٣
(١٤-٤)	الفروق في الآراء حول دوافع المحاسبة الإبداعية ..... ١٠٦
(١٥-٤)	الفروق في الآراء حول أساليب المحاسبة الإبداعية ..... ١٠٧
(١٦-٤)	الفروق في الآراء حول تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية ..... ١١٠
(١-٥)	ترتيب دوافع المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد العينة ..... ١١٤
(٢-٥)	ترتيب أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الأكاديميين ..... ١٢٠
(٣-٥)	ترتيب أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المهنيين ..... ١٢١
(٤-٥)	ترتيب مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتصنيف ..... ١٢٢
(٥-٥)	ترتيب مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتوقيت ..... ١٢٤
(٦-٥)	ترتيب مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالإفصاح ..... ١٢٥
(٧-٥)	ترتيب مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتقدير ..... ١٢٦
(٨-٥)	مدى تعارض أساليب المحاسبة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ... ١٢٧
(٩-٥)	الفروق في وجهات النظر بين الأكاديميين والمهنيين ..... ١٢٨

## قائمة الرموز والمصطلحات

GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants
SEC	Securities and Exchange Commission
IPO	Initial Public Offerings
SEO	Seasoned Equity Offerings
SPE	Special Purpose Entities

# الفصل الأول

## المقدمة

### تمهيد

إن الهدف الرئيس للمحاسبة هو تقديم المساعدة لاتخاذ قرارات استثمارية رشيدة .  
ولتحقيق هذا الهدف ، احتوت مخرجات المحاسبة المتمثلة في التقارير المالية على  
العناصر اللازمة لقياس أداء الشركة والمناسبة لتحديد حجم المخاطرة ، وكل ذلك لتسهيل  
المفاضلة بين الخيارات الاستثمارية المتاحة .

تتصف المحاسبة بأن لها مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارية والتقدير  
الشخصي ، مما شجّع المديرين التنفيذيين على استغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء  
السابق ذكرها ، ولتحسين المركز المالي للشركة ، وإدارة أرباحها بما يعظم منافع الشركة  
أو منافع المديرين أنفسهم ، وذلك بممارسة أساليب مُبتدعه تسمى أساليب المحاسبة  
الإبداعية.

ظهرت المحاسبة الإبداعية في الثمانينات الميلاديّة ، وربما كان للركود  
الاقتصادي الحادث في تلك الفترة ، والضغط التي واجهتها الشركات لتحسين الأرباح ،  
أسباباً في ظهورها .

و كانت بداية اهتمام الصحافة والأبحاث الأكاديمية بمفهوم المحاسبة الإبداعية من خلال تعبيرات مختلفة ، وبوجهات نظر مختلفة ، ولعل أشهر ما قيل عنها هو ماكتبه Griffiths في الصحافة في عام ١٩٨٧ م :

"Every company in the country is fiddling its profits. Every set of published accounts is based on books which have been gently cooked or completely roasted. The figures which are fed twice a year to the investing public have all been changed in order to protect the guilty. It is the biggest con trick since the Trojan horse. . . In fact this deception is all in perfectly good taste. It is totally legitimate. It is creative accounting" (1)

ولم يؤثر ما كان يُنشر في تلك الفترة عن سلبية الممارسات والتحذير من آثارها المستقبلية، بل أن المفهوم استمرّ وتطوّر ، وأصبح أسلوباً متبعاً في كثير من الشركات الكبيرة في الدول المتقدمة ، حتى أصبح اعتقاد المديرين في أكبر ٥٠٠ شركة أمريكية أن المهمة الأولى للإدارة هي تجميل الدخل (٢) .

وتزايد - تبعاً لذلك - الاهتمام بهذه الظاهرة ، خاصة في الفترة الأخيرة ، وازداد البحث في أساليبها ، وأسباب انتشارها ، و دوافع الشركات إليها ، وآثارها السلبية و كيفية الحد منها ، ودور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشافها.

---

1) Oriol Amat, John Blake and Jack Dowds, The ethics of creative accounting, Ethical Issues in Accounting, (Routledge, 1998 ) :25.

٢) محمد بن سلطان السهلي ، إدارة الربح في الشركات السعودية ، دورية الإدارة العامة ، الرياض : معهد الإدارة العامة ، العدد الثالث ، ( ١٤٢٧هـ = ٢٠٠٦ م ) : ٥١٣ .



## أولاً : مشكلة الدراسة

لاحظ عدد من الباحثين أن القوائم المالية بشكلها الحالي غير قادرة على شرح القيمة الفعلية للشركة ، و ذلك ما تسبب في مفاجآت إنهيار بعض الشركات الكبيرة ، كانهيار Enron الذي يعد واحداً من أهم الدروس في مهنة المحاسبة<sup>(١)</sup>. كما أنه من أقوى العوامل التي ساهمت - مع انهيارات أخرى مثل WorldCom و Tyco و Xerox - في زعزعة ثقة المستثمر في إدارات الشركات ، حيث انخفضت من ٧٣% قبل إنهيار Enron إلى ٤٥% فقط <sup>(٢)</sup> .

و تتفق أدبيات المحاسبة على بعض أسباب الفضائح المحاسبية السابقة، والتي منها ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية في المعلومات<sup>(٣)</sup> ، وعدم وجود معايير محاسبية محددة تحكم متطلبات هذا الجانب. إضافة إلى ميل الشركات إلى استغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية ، والتحيز في الأحكام الشخصية ، في ممارسة ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية<sup>(٤)</sup>.

إن أول ما يجعل أساليب المحاسبة الإبداعية مختلفة عن أساليب الاحتيال المحاسبي ؛ هو أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تخالف المعايير المحاسبية ، وبعضها لا يتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كما لا تقع مسؤولية اكتشافها على المراجع

---

1) Lawrence Revsine, Enron: Sad but Inevitable, Journal of auditing and Public Policy, Vol.21,(2002): 137.

2) Ignacio De La Torre, Creative Accounting Exposed, Translated by: Bartus Hamilton, (Palgrave Macmillan, 2009) : 41.

٣) عوض سلامة الرحيلي ، دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد ٤١ ، العدد الثاني (٢٠٠٤) : ٣٠٠ .

4) Charles W. Mulford and Eugene E. Comiskey,(2002), The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, ( USA : John Wiley & Sons, Inc , 2002 ) : 3.

القانوني كما هو الحال في ممارسة الاحتيال المحاسبي. إضافة إلى أن احتمال اكتشاف خطأ الممارسة لا يكون إلا في فترة لاحقة لنشر القوائم المالية ، ويكون الهدف منها قد تحقق في تلك الفترة. وفي هذا يقول Torre :

"The accounting entry is corrected when the error is discovered, but the error is normally notified in the accounting period after the one that concerned the company" (1)

كما يرى Torre أن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ليست مخالفة للمعايير المحاسبية نظراً للمرونة المتاحة من قبل المعايير المحاسبية. وأن المشكلة في تلك الممارسات ليست في الطريقة التعسفية لمعالجة الحسابات بقدر ما تتعلق بوضوح تأثيرها والإفصاح عنها في القوائم المالية ، مما يعني أن تطوير الأنظمة المختصة بالإفصاح لها دور هام جداً في تجنب الأحداث المفاجأة في الانهيارات المؤسسية (2).

إن انتشار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل مستخدمي القوائم المالية يؤثر سلباً على شفافية و جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، الأمر الذي يؤدي على المدى الطويل إلى انخفاض ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المحاسبية المنشورة ، واكتشاف تلك المظاهر في شكل فضائح محاسبية تهز الثقة في مهنة المحاسبة برمتها. ويؤدي ذلك إلى اهتزاز الثقة في أداء الجهات التنظيمية المعنية بأمور مهنة المحاسبة ، وهذا ما جعل مشكلة الدراسة هامة وملحة للبحث، وضاعف رغبة الباحثة في المساهمة في هذا الموضوع.

---

1) Torre, *op.cit*, 14.

2) *Ibid.*, 27.

## ثانياً : أهمية الدراسة

تحفل أدبيات المحاسبة بالعديد من الدراسات التي تناولت أساليب التلاعب في الحسابات - Accounts Manipulation - في شركات متفاوتة في الدول الأمريكية والأوروبية والآسيوية. والإتجاه إلى هذا النوع من الدراسة ليس حديثاً ، بل قديم قدم الاقتصاد عندما تم فصل الإدارة عن الملكية<sup>(١)</sup>، إلا أن زيادة الاهتمام بممارسات المحاسبة الإبداعية في العقدين الأخيرين لما ظهر من نتائجها المتمثلة في افلاس وانهيار الشركات الكبرى والتي أثرت على مهنة المحاسبة .

وجاءت نتائج أدبيات المحاسبة ذات العلاقة بموضوع الدراسة لتؤكد على قيام الشركات بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد تقاريرها المالية ، وكانت غالبيتها في الدول المتقدمة ذات الأنظمة والمعايير الأكثر تقدماً و دقة. وقياساً عليه ؛ فإن احتمال ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الدول النامية، ذات الأنظمة الأقل كفاءة والأضعف رقابة، كبيراً جداً<sup>(٢)</sup>.

وتعتبر الدراسات العربية التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية أو أحد صورها قليلة بالمقارنة مع الحيز الذي يشغله الموضوع في أدبيات المحاسبة الأجنبية. أما الدراسات السعودية منها فلم تتجاوز أربع دراسات على حد علم الباحثة، وبعضها قديم نسبياً، وبحاجة إلى إعادة النظر مع الأخذ في الاعتبار اختلاف العوامل ذات العلاقة.

---

(١) عبد الله بن علي عسيري أ ، ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، السنة الثانية عشر ، العدد الأول ، ( ٢٠٠٢ م ) : ٣١٧.

2) Bita Mashayekhi and Elham Hasani Azar, Earnings management and long-run performance in Iranian IPO companies, from: [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com), access date: December, 5, 2009.

ومن هنا جاءت فكرة الدراسة ، ولعلها تساهم في إثراء أدبيات المحاسبة العربية في هذا الجانب.

وتعد دراسة ( عسيري أ ، ٢٠٠٢ ) أول دراسة سعودية في هذا المجال ، وهي دراسة ميدانية هدفها التأكد من حقيقة ممارسة الشركات السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية ، و تحديد العناصر التي تستخدمها في تلك الممارسة . وقد استخدم الباحث فيها استبانة تهتم بأراء المراجعين المرخصين في المملكة حول مجموعة من المتغيرات المحاسبية التي يُعتقد بأن الشركات تقوم من خلالها بتنفيذ إجراءات المحاسبة الإبداعية.

ولعله من المناسب - من وجهة نظر الباحثة - إعادة تطبيق دراسة ( عسيري أ ، ٢٠٠٢ ) بعد ما استجد من الأحداث والأنظمة . حيث أنه قد تم تطبيق الدراسة السابقة في فترة زمنية سابقة لصدور وتطبيق نظام هيئة السوق المالية في المملكة، كما أنها طبقت قبل انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية والتزامها بتطبيق مبادئها .

ومما لاشك فيه أن لانضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية والالتزام بتطبيق مبادئها آثار اقتصادية هامة. كما أن تطبيق نظام السوق المالية له أكبر الأثر على تنظيم السوق ومراقبة الإفصاح المحاسبي نظراً لأن نسبة كبيرة من مواد النظام تختص بالإفصاح المحاسبي<sup>(١)</sup> ، ولاحتوائه على لوائح حوكمة الشركات وحماية المستثمر

---

(١) عوض سلامة الرحيلي ، مرجع سابق ، ٣١٨ ، ٣٢٤.

وغيرها من الأساليب التنظيمية والرقابية التي تتبعها هيئة السوق المالية للحد من التلاعب المحاسبي في التقارير المالية<sup>(١)</sup> .

كما اقتصرَت الدراسة السابقة على وجهات نظر المهنيين ، ومن المتوقع أن يكون للمهنيين والأكاديميين وجهات نظر مختلفة في هذا الموضوع<sup>(٢)</sup>؛ لذا ترى الباحثة أنه من المثري في هذا المجال استطلاع وجهات نظر الأكاديميين إضافة إلى المهنيين ، وتوضيح الاختلاف بين الفئتين. وذلك في سبيل تضييق الفجوة بينهما والمساهمة في تبادل المعارف بين المهنيين والأكاديميين ، والربط بين البحث الأكاديمي والخبرة المهنية من أجل النهوض بالمهنة وتطويرها ، وفي ذلك يقول كل من (Bence & Hughes) :

"There has been little research into the actual practice of knowledge exchange between academics and practitioners. There are no clear models outlining the development and dissemination of management knowledge between academics and practitioners...There is therefore a knowledge gap relating to understanding the process of development and exchange of knowledge between the two groups... Most writers seem to bemoan the lack of an effective exchange of knowledge between the two sides. The main reasons given for this lack of engagement are:

- Ontological – practitioners and academics have different world views.
- Use of incorrect methodologies by academics.
- Use of economic models rather than the study of behavior.
- Over-emphasis on large capitalist cultures rather than developing economies.
- Timing – academics analyze decisions after they have been made rather than being involved in making them." <sup>(٣)</sup>

---

(١) عوض سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة ، المجلد ٢٢ ، العدد الأول ( ١٤٢٩ هـ = ٢٠٠٨ م ) : ١٨٩ .

2) David Bence and Tim Hughes, Achieving effective academic / practitioner Knowledge exchange in accounting and finance, from: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com), access date, December, 5, 2009.

3) Ibid, 3-4.

ونظراً لأن دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تشرح كثيراً من أسباب ظاهرة المحاسبة الإبداعية وسلوكها ، فإن الباحثة تتطلع إلى المساهمة في أدبيات المحاسبة بالتوسّع في أهداف دراسة (عسيري ، ٢٠٠٢) السابقة والأخذ في الاعتبار الدوافع المحتملة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، ومعرفة مدى تأثيرها على ممارسة المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية.

### ثالثاً : المحاسبة الإبداعية

#### ١. مفهوم المحاسبة الإبداعية

اصطُح على تعبير " Creative Accounting " إشارة إلى لجوء الشركات إلى استغلال الثغرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة لتحسين صورة الشركة في أعين المستفيدين حتى وإن كان على حساب الحقيقة<sup>(١)</sup>. وهو إصطلاح عام أطلقه نقاد ومحللوا الأسواق المالية في وصف ممارسات و وسائل تضليل المستفيدين من القوائم المالية ، ومن أشهرهم ( Griffiths 1986,1995 ) و ( Jameson, 1988 ) و ( Smith, 1992 ) وأخيراً ( Pijper, 1994 )<sup>(٢)</sup>.

ويعرّف كل من ( Mulford & Comiskety,2002 ) المحاسبة الإبداعية بأنها: "بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسقي

---

(١) عسيري أ ، مرجع سابق ، ٣١٤ .

2)Herve Stolowy and Gaetan Breton, A framework for the classification of accounts manipulation, (2002), from:www.ssrn.com, access date, December, 5, 2009.

لتطبيقات المبادئ المحاسبية ، و الاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل" (١).

و لعبة الأرقام أو Numbers Game هو المصطلح الذي استخدمه ( Levitt, 1998 ) الرئيس السابق لهيئة بورصة الأوراق المالية في نيويورك (SEC) في كلمة له حول التلاعب الممارس في مهنة المحاسبة ، والتي حدد من خلالها بعض الأساليب المحاسبية واسعة الانتشار مثل Big Bath و Cookie Jar Reserves . (٢)

يؤخذ على التعريف السابق من وجهة نظر الباحثة اشتماله على جميع ممارسات التلاعب المحاسبي ، متضمناً تلك التي تعدّ في نظر المهنة احتيالياً صريحاً. غير أنه من الضروري في هذا المقام الاهتمام بالخط الفاصل بين الاحتيايل والمحاسبة الإبداعية وأخذه بعين الاعتبار. لأن جميع ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تخرج عن المقبول محاسبياً ، وهو محور الإبداع في هذه الظاهرة ، وكما جاء في مقولة Griffiths بداية هذا الفصل :

"In fact this deception is all in perfectly good taste. It is totally legitimate. It is Creative Accounting"(3)

ويعرّف ( Naser, 1993 ) المحاسبة الإبداعية بأنها : " تحويل الأرقام المالية

المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضله معدو تلك الأرقام من خلال

الاستفادة من القوانين المتاحة أو التغافل عن بعضها أو الاثنين معاً ".(٤)

---

1) Mulford & Comiskey, *op.cit.*, 3.

2) Arthur Levitt, *The Numbers Game*, Securities and Exchange Commission, NYU center for law and business,( New York, Sep 28, 1998 ). from :www.sec.gov, access date, December, 5, 2009.

3) Amat et al., *op.cit.*, 25.

4) *Ibid.*

ويرى ( Amat et al., 1998 ) أن المحاسبة الإبداعية هي : " عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية في التلاعب في الأرقام الواردة في حسابات الشركات"<sup>(1)</sup> . وترى الباحثة أن التعريفين الأخيرين أكثر دقة من الأول، نظراً لأنها توضح أسلوب الظاهرة ، وموقف المبادئ المحاسبية منه ، ولا تشمل أساليب الاحتيال المحاسبي.

وتحفل أدبيات المحاسبة بالعديد من المصطلحات التي يجمعها مفهوم المحاسبة الإبداعية مثل إدارة الأرباح ( Earnings Management ) و تمهيد الدخل ( Income Smoothing). إضافة إلى ( Big Bath Accounting ) و ( Window Dressing Accounting ) ، و ( Cosmetic Accounting ) و ( Fiddling The Books ) و ( Cooking The Books ) و ( Disclosure Management ).

واختارت الباحثة من بين المصطلحات السابقة مصطلح المحاسبة الإبداعية ، لأنه المفهوم الذي تندرج تحته جميع أشكال التلاعب الأخرى من هذا النوع كما يرى أغلبية الباحثين في هذا المجال.

## ٢. أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية. فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح

---

1) Ibid.,24.



الموزعة ، ومصالحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ، ومصالحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة ، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر<sup>(1)</sup>.

وتعدد المصالح - رغم تعارضها - هو ماتسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية ، وقد ذكر Revsine هذا الأمر في بداية التسعينات الميلادية ، أي قبل انهيار Enron ، حيث قال:

"It is sometimes in the best interests of one or more of the various financial reporting parties to engage deliberately in what I termed selective financial misrepresentation. For example, these misrepresentations allow managers to achieve bonus goals, shareholders to benefit from higher share prices, auditors to placate clients, standard-setters, regulators and law makers to satisfy political goals, and academics to curry favor from university department contributions and consulting clients."<sup>(2)</sup>

كما أن الاختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية ، والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون<sup>(3)</sup> ، إضافة إلى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي ، كلها ساهمت في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية .

إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية ، و الحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي ، و اختلافات توقيت بعض التعاملات المالية ، واختلافات تصنيف القوائم المالية ، كلها عوامل منحت المديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما معاً.

---

1) Balaciu Diana and Pop Cosmina Madalina, Is creative accounting a form of manipulation?, p.939. from: www. <http://steconomice.uoradea.ro>, access date, December, 5, 2009.

2) Revsine, op.cit., 37.

3) Thomas Fields, Thomas Lys and Linda Vincent, Empirical research on accounting choice, Journal of Accounting and Economics, Vol.31(2001): 255.

### ٣. صور المحاسبة الإبداعية

#### ٣,١. إدارة الأرباح

لما كان ارتفاع صافي الربح مؤشراً هاماً للمستثمر يعطي الانطباع عن حسن أداء الشركة وسلامة مركزها المالي ، ويقلل من تخوفه من مستوى المخاطرة المتعلق بها (١) ، اهتمت الإدارة بتجميل هذا العنصر المحاسبي تحديداً - صافي الربح - واتخذت الأساليب المحاسبية للتحكم في هذه الأرباح ، وتوزيعها كما تراه مناسباً في ظل الإمكانيات والاختيارات المحاسبية المتاحة ، وهو ما يدعى بإدارة الأرباح أو Earnings Management تُعرف إدارة الأرباح بأنها : " ابتكار مقترح في إعداد التقرير المالي بنية الحصول على منافع خاصة " (٢) . كما ورد تعريفها أيضاً على أنها : "تغيير الأداء الاقتصادي المُعلن للشركة بواسطة الإدارة إما لتضليل المساهمين أو للتأثير في نتائج تعاقدية" (٣) .

و تعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة. وتأتي على نوعين (٤) : الإدارة الحقيقية للأرباح Real Management ، و التي تؤثر على التدفقات النقدية ، و إدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاقات

---

(١) عيد محمود حميدة ، أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذ قرار الاستثمار في الأسهم ( دراسة نظرية تطبيقية ) ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني (٢٠٠١ م) : ٢٤٢ .

2) Patricia M. Dechow and Douglas J. Skinner, Earnings Management : Reconciling The Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators , Accounting Horizons, Vol.14 (2000) : 239.

(٣) السهلي ، مرجع سابق ، ٥١٥ .

4)Kin Lo, Earnings management and earnings quality, Journal of Accounting and Economics, Vol. 45, (2008) : 357.

المحاسبية Accrual Management ، ومن خلال التغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية .

والنوع الثاني هو الأكثر انتشاراً، و هو الذي يندرج تحت مفهوم المحاسبة الإبداعية . إذ أن النوع الأول - الإدارة الحقيقية - ربما تضمن الاحتيايل ومخالفة المبادئ. وقد اعتمدت أدبيات المحاسبة بصورة أساسية على دراسة عنصر الاستحقاقات الاختيارية Discretionary Accruals للكشف عن إدارة الأرباح في الشركات، وذلك لأن الاستحقاقات الاختيارية تشكل الفرق بين الأرباح والتدفقات النقدية (1) .

ويرى عدد من الباحثين ( Stolowy & Berton, 2000 ) ( Dechow & Skinner, 2000 ) أن إدارة الأرباح من هذا النوع -إدارة الاستحقاقات المحاسبية - لا تتضمن تزييفاً للحقائق، بل هي طريقة أخرى للتعامل مع الاختلافات الظاهرة في الأرباح على المدى القصير، وذلك بجلب الأرباح إلى السنة ذات الحاجة ودفع المصروفات عنها. كما يندرج ضمن إدارة الأرباح أسلوب محاسبي شائع للتعامل مع الخسائر يسمى Big Bath Accounting . حيث تنص فرضية Big Bath على تقليل تقديرات المكاسب والأرباح للشركة في فترة معينة مقابل المبالغة في تقدير الخسائر. ويهدف هذا الأسلوب إلى التخلص من الخسائر المتراكمة في سنة من السنوات التي يتم فيها تحقيق الخسائر ، وذلك من خلال مضاعفة الخسائر ( المبالغة في تقديرها ) ، لضمان تحسين الأرباح في السنة أو السنوات المقبلة.

---

1) Herve Stolowy and Gaetan Breton, Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework, Review of Accounting and Finance, Vol.3 (2004) : 19.

كما يرى عدد من الباحثين ( Jiang, 2006 ) ( Shuto, 2007 ) ( Stolowy & )  
( Berton, 2000 ) أن لخطط التعويضات الإدارية أكبر الأثر في تبني هذا الأسلوب، حيث  
يمكن المدير التنفيذي الجديد من وضع اللوم المتعلق بخسارة الشركة على المدير السابق  
، ويضمن في نفس الوقت زيادة حصته من التعويض الإداري اللاحق ، نظراً لارتباطه  
بنسبة الأرباح ، والتي ستكون - بلا شك - أفضل في السنوات القادمة.

### ٣،٢. تمهيد الدخل

يعتبر تقليل تقلبات الدخل واستقرار نموه أحد أهم أهداف المدير التنفيذي ، وذلك  
استناداً على الاعتقاد السائد بأن تذبذب معدل نمو الدخل يزيد من حجم المخاطرة<sup>(١)</sup> ، وأن  
الشركات ذات معدل النمو الثابت أو المتقارب على المدى الطويل هي الأقل خطراً. لذلك  
تحاول بعض الشركات قدر المستطاع أن تخفض من هذه المخاطرة بأساليب محاسبية  
مقبولة تسمى تمهيد الدخل أو Income Smoothing.

يعرف تمهيد الدخل على أنه : " أحد أشكال إدارة الأرباح ، مصمم لإزالة  
انحرافات سلسلة الأرباح الطبيعية بما في ذلك خطوات تقليل / حفظ المكاسب خلال  
السنوات الجيدة لاستخدامها في غيرها من السنوات "<sup>(٢)</sup>. ويحصل الدخل الممهّد إما

---

(١) عيد محمود حميدة ، مرجع سابق ، ٢٤٥ .

2) Mulford & Comiskey, *op.cit.*, 3.

بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة ، أو بطريقة مُفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة<sup>(١)</sup> تهدف إلى تحقيق الاستقرار في نمو الدخل.

وتشير غالبية الدراسات إلى أنه يمكن للإدارة التدخل في تمهيد الدخل بأسلوبين :  
التمهيد الحقيقي Real Smoothing و التمهيد غير الحقيقي ، وهو ما يسمى بالتمهيد المحاسبي أو التمهيد الاصطناعي Artificial Smoothing<sup>(٢)</sup>.

أما التمهيد الحقيقي ، فينتج عن تبادلات تجارية حقيقية وقرارات تشغيلية تستلزم مصاريف معينة أو تنتج أرباح معينة ، وتنفذها الإدارة بهدف تقليل تقلبات التدفقات النقدية. بينما يكون التمهيد الاصطناعي بواسطة التلاعب في التقرير عن الأرباح أو المصروفات ، وتأجيل أو تعجيل الاعتراف بها بين الفترات المحاسبية ، وجميع المتغيرات المحاسبية التي ينتج عن التحكم بها دخلاً مستقرًا دون التأثير المباشر على التدفقات النقدية ، ولذلك يطلق عليه البعض التمهيد المحاسبي<sup>(٣)</sup> .

وتتم إدارة الأرباح و تمهيد الدخل في الغالب باستخدام أدوات عدة منها : الضرائب على الاستثمارات، تصنيف العناصر غير العادية في قائمة الدخل، توزيعات الأرباح، مكاسب وخسائر الأوراق المالية، صناديق معاشات التقاعد ، مصروفات البحث والتطوير، مصروفات الدعاية والإعلان، المخزون، الإهلاك، وتحويل العملات.<sup>(٤)</sup>

---

(١) عبد الله بن علي عسيري ب ، تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة السعودية ( دراسة ميدانية ) ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الثاني (٢٠٠٢ م) : ٢٦١.

2) Pinghsun Huang, Yan Zhang, Donald Deis and Jacquelyn Moffitt , Do artificial income smoothing and real income smoothing contribute to firm value equivalently? , Journal of Banking & Finance , Vol. 33 (2009) :225.

(٣) عسيري ب ، مرجع سابق ، ٢٦١-٢٦٢.

(٤) انظر الدراسات : (عسيري أ-ب ، ٢٠٠٢م) و (Stolowy& Breton,2004)

• دراسة ( Min & Nyeen, 1998 )

تسعى الدراسة إلى تقييم الحاجة إلى معايير محاسبية تهتم بضوابط التقرير عن العناصر غير المتكررة Extraordinary Items في قائمة الدخل. وذلك بأن تناول الباحثان مكونات وتفصيل العناصر غير المتكررة والمنشورة في القوائم المالية للشركات التجارية و الصناعية في سنغافورة خلال الفترة ١٩٩٢ - ١٩٩٤ م .

وجدت الدراسة أن طبيعة العناصر غير المتكررة غير ثابتة ، وأنها تصنف تشغيلية مرة وغير متكررة في فترة أخرى حتى في الشركة الواحدة. وكان أكثر هذه العناصر تفاوتاً مبيعات الأصول ، إذا أن (٩٦% ) من الشركات محل الدراسة تُصنف مبيعات الأصول ضمن كل من العناصر التشغيلية والعناصر غير المتكررة في نفس الشركة.

• دراسة ( Dechow & Skinner, 2000 )

وهي دراسة نظرية ، يناقش فيها الباحثان أسباب اختلاف وجهات النظر حول إدارة الأرباح بين الأكاديميين من جهة والمنظمين والمهنيين من جهة أخرى ، حيث يلاحظان ثلاثة أسباب رئيسية لاختلاف وجهات النظر وهي : اختلاف مناهج البحث المستخدمة ( الناتج عن اختلاف الأهداف ) ، واختلاف النظرة إلى مدى إدراك المستثمر لمعلومات التقرير المالي ، و اختلاف نوعيّة الدوافع التي يبحث فيها كل طرف .

وذكر الباحثان أن الأكاديميين يتجهون في دراستهم إلى محاولات تطبيق النظريات على عينات كبيرة للشركات رغبة في الوصول إلى نتائج قابلة للتعميم ، على

العكس من المهنيين والمنظمين الذين يفضلون أساليب دراسة الحالة على الحالات الواقعية. كما يرى الأكاديميون أن مشكلة إدارة الأرباح تزول إذا تحقق الإفصاح عنها في ملاحظات القوائم المالية. أما المهنيون فيهتمون بالقدرة المحدودة لدى المستثمرين في معالجة المعلومات المعقدة نسبياً في القوائم المالية، الأمر الذي يجعل إدارة الأرباح مشكلة لا يحلها تحقق الإفصاح عنها في القوائم المالية.

وأخيراً ، يركّز الأكاديميون في دراستهم على الدوافع المتعلقة بالعقود الإدارية مثل المكافآت الإدارية والتعهدات المالية ، في حين يهتم المهنيون في المقابل بالدوافع المتعلقة بالسوق المالية مثل أسعار الأسهم ومقابلة توقعات السوق وغيرها .

#### • دراسة (عسيري أ ، ٢٠٠٢)

وهي دراسة ميدانية تعد الأولى من نوعها في السعودية ، وتهدف إلى معرفة ما إذا كانت الشركات السعودية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على دخلها ، وإلى تحديد العناصر التي تستخدمها في تلك الممارسة ، ونوعية مراجع الحسابات الخارجي القادر على اكتشافها.

وإستخدام الباحث لذلك استبانة تهتم بأراء المراجعين المرخصين في المملكة حول مجموعة من المتغيرات المحاسبية التي تقوم الشركات من خلالها بتنفيذ إجراءات المحاسبة الإبداعية . وإستنتج أن المحاسبة الإبداعية تُمارس في الشركات السعودية على وجه العموم دون التفريق بين العام منها والخاص من وجهة نظر المراجعين ، وأن " تضمين المخزون مخزوناً راکداً أو متقادماً " هو الأسلوب الأكثر ممارسة. كما أنه لا توجد طبيعة مميزة تحدد قدرة الكشف عن تلك الممارسات لدى المراجعين.

• دراسة (عسيري ب ، ٢٠٠٢)

وهي دراسة متخصصة في تمهيد الدخل . افترض الباحث فيها أن الشركات المساهمة السعودية تمارس تمهيد الدخل ، وأن تلك الممارسات تتأثر بنوع القطاع وحجم الشركة. و كانت الدراسة اختبارية ميدانية مطبقة على شركات المساهمة السعودية في سلسلة زمنية مدتها ست سنوات ( ١٩٩٥ - ٢٠٠٠ م).

تبنت الدراسة طريقة Eckel, 1981 لقياس تقلبات الدخل ، وفيها يتم قياس تقلبات الدخل مقارنة بتقلبات المبيعات . و تبين في نتائج الدراسة أن ٥٦% من شركات المساهمة السعودية تمارس تمهيد الدخل ، وأنه لا يوجد أثر لنوعيّة القطاع التي تنتمي إليه الشركة ولا لحجمها على ممارستها لتمهيد الدخل .

• دراسة (Yoon & Miller, 2002)

وفيها تم البحث في العلاقة بين الأداء التشغيلي للشركات الصناعية في كوريا وسلوك الاستحقاقات الإختيارية في الفترة من ١٩٩٤ إلى ١٩٩٧ م ، لمعرفة درجة إدارة الأرباح ومدى اعتمادها على مستوى الأداء التشغيلي ، وذلك من خلال ملاحظة البيانات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية.

و جاءت نتائج الدراسة داعمة لفرضيتها ، فالفترات ذات التدفقات النقدية الأفضل والفترات ذات التدفقات النقدية الأسوأ تضمنت ممارسة لإدارة الأرباح أكثر من الفترات الأخرى ، وهذا يعني أن سلوك ممارسة إدارة الأرباح يعتمد على الأداء التشغيلي لها، بحيث تميل الشركة إلى اختيار استراتيجيات زيادة الدخل في حالات سوء الأداء التشغيلي



، وإلى إجراء Big Bath في حالة تضاعف سوء الأداء. بالإضافة الى ذلك ، فإن فترات الأداء التشغيلي الجيد بشكل استثنائي ، تمارس فيها استراتيجيات تخفيض الدخل .

#### • دراسة (Leuz et al., 2002)

هدفت الدراسة إلى اختبار الإختلافات النظامية المؤثرة في إدارة الأرباح في ٣١ دولة مختلفة . و افترضت أن إدارة الأرباح الممارسة في الشركات العامة تتفاوت بحسب الخصائص المؤسسية لها والاختلافات النظامية بين الدول . و ركزت الدراسة - من بين الخصائص النظامية للدول - على حماية المستثمر كضابط رئيس لنشاط إدارة الأرباح.

وخلصت الدراسة إلى أن خاصية حماية المستثمر تشرح الجزء الأكبر من اختلافات إدارة الأرباح بين الدول بنسبة ( ٣٩%). أما العوامل الأخرى المرتبطة بحماية المستثمر مثل تأثير القواعد المحاسبية ، فقد تم إعادة تقدير النتائج مع الأخذ في الاعتبار مؤشر قاعدة الاختيارية في المحاسبة لكن النتيجة لم تتغير ، بل ظل مؤشر حماية المستثمر الأكثر أهمية في تأثيره على إدارة الأرباح.

#### • دراسة (محمد أحمد ، ٢٠٠٦)

وتبحث في آثار استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على تضليل القوائم المالية من وجهة نظر المعدين والمستثمرين والمراجعين في مصر. وتفترض الدراسة وجود علاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وبين تضليل مستخدمي القوائم المالية. وكذلك اختلاف إدراك الأطراف السابقة لآثار المحاسبة الإبداعية.

استخدم الباحث استمارة استقصاء على عينة من الشركات المصرية ، وتبيّن بعد حساب المتوسط الحسابي المرجح للأساليب المستخدمة في التضليل وجود علاقة ارتباط بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتضليل مستخدمي القوائم المالية ، وأن أكثر تلك الأساليب هي تلك المرتبطة بالإيرادات ، وأقلها هي ما يرتبط بتبويب وعرض القوائم المالية. كما استنتجت الدراسة اختلاف إدراك الأطراف محل الدراسة لآثار استخدام المحاسبة الإبداعية وفقاً لمؤهلاتهم وخبرتهم.

#### • دراسة (السهلي ، ٢٠٠٦)

وهنا قام الباحث بدراسة ظاهرة إدارة الأرباح في شركات المساهمة السعودية من خلال تقدير الاستحقاق الاختياري - Discretionary Accruals - وذلك على افتراض أن الشركات السعودية تمارس إدارة الأرباح في التقارير المالية السنوية . ثم استدل الباحث على أهم الدوافع التي تجعل الإدارة تمارس إدارة الأرباح وخاصة تلك التي تتعلق بالأرباح المتوقعة وزيادة رأس المال ونسبة المديونية .

ومن خلال التحليل القطاعي للشركات السعودية على مدى الفترة من ٢٠٠١ - ٢٠٠٤ م؛ توصل الباحث إلى أن الشركات تمارس فعلاً إدارة الأرباح من خلال الاستحقاق الاختياري لزيادة الأرباح في حال انخفاضها أو وجود خسائر ، وكذلك لتخفيض الأرباح في حال ارتفاعها مقارنة بالسنوات السابقة. أما دوافع الممارسة فكانت المحافظة على مستوى الأرباح ، وزيادتها في السنوات التي يتم فيها زيادة رأس المال، بينما لا تؤثر الدوافع المتعلقة بمديونية الشركة، ولم تأخذ الدراسة في اعتبارها دوافع هامة أخرى مثل دوافع اكتساب المكافآت الإدارية والتهرب الضريبي.

## • دراسة (جرار ، ٢٠٠٦)

وهي دراسة ميدانية تهدف إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في شركات المساهمة الأردنية و تطوير استراتيجيات للحد من الآثار السلبية لهذه الممارسة .  
واستخدم الباحث استبانة تتضمن أساليب المحاسبة الإبداعية المتوقع ممارستها في شركات المساهمة ؛ وذلك لاستطلاع وجهات نظر كل من مراجعي الحسابات و محاسبي الشركات أنفسهم . توصلت الدراسة إلى أن شركات المساهمة الأردنية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قوائمها المالية بدرجات متفاوتة . وقد اقترح الباحث عدد من القوائم أو ( Chick lists ) للمراجع القانوني، مصممة للكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية.

## • دراسة (Iatridis & Kadorinis,2009)

وتتناول دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث تبحث في القوائم المالية للشركات البريطانية في الفترة من يناير حتى ديسمبر لعام ٢٠٠٧م لمعرفة علاقة إدارة الأرباح التي تمارسها الشركات بمواثيق الديون و المكافآت الإدارية . وأظهرت النتائج أن الشركات تمارس إدارة الأرباح حين تقترب من الإخلال بمواثيق الديون ، وكذلك لتحسين أداء الشركة والتأثير على المنافع الإدارية أو لتحقيق أو تخطي توقعات المحللين الماليين.  
والملاحظ من الدراسات السابقة أن الدوافع إلى المحاسبة الإبداعية متعددة، وأن الأساليب مختلفة بحسب الشركة والبيئة التي تعمل بها. وعلى الرغم من أهمية هذه الدراسات إلا أنها لم تتمكن من التوصل إلى دليل قاطع على ممارسة أحد أساليب المحاسبة الإبداعية ، ولم تتمكن من اعتبار الدوافع إليها مؤكدة.

## رابعاً : أهداف الدراسة

١. التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وصورها وأسباب انتشارها.
٢. البحث في دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية التي وردت في أدبيات المحاسبة.
٣. معرفة ومناقشة وجهات نظر كل من الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بدوافع وأساليب ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية.

ويمكن تحقيق هذه الأهداف من خلال الإجابة على اسئلة الدراسة التالية :

١. ماهي دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ؟
٢. ماهي أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في شركات المساهمة في السعودية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ؟
٣. هل تتعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين؟
٤. هل توجد فروق بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين حول كل من :
  - أ. دوافع المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية.
  - ب. أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية .
  - ج. تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

## خامساً : منهج الدراسة

في الإطار الفكري للدراسة تمت الاستفادة من المصادر ذات العلاقة بموضوع

الدراسة كالآتي :

- الكتب العربية والأجنبية .
  - الدوريات العربية والأجنبية ، والبحوث و أوراق العمل والمقالات العلمية والصحفية المنشورة في المجالات والمواقع الإلكترونية المتخصصة.
  - الرسائل العلمية المتوفرة في مكتبة جامعة الملك عبد العزيز، وأخرى غير منشورة تم الحصول عليها من أصحابها.
  - إصدارات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، وهيئة سوق المال ، ومصلحة الزكاة والدخل ، و وزارة التجارة ، والتقارير المالية لبعض الشركات .
- أما ما يتعلق بالجانب الميداني في الدراسة فقد تم تصميم استبانة تجسد أسئلة الدراسة. وتم اختبار الاستبانة لقياس صدق وثبات الاستبانة ثم تم توزيعها على أفراد العينة. وتم بعد ذلك تحليل الاستبانة التي تم استعادتها -بعد التأكد من صلاحيتها للتحليل - باستخدام البرنامج الإحصائي لتطبيقات العلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) لمعالجة البيانات و تحليلها إحصائياً ، وتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية ( المتوسط الحسابي - الإنحراف المعياري - قياس درجة الثقة - اختبار مان وتني يو) لتحليل بيانات الدراسة الميدانية .

## سادساً : حدود الدراسة

تتناول الدراسة مفهوم ودوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية ضمن الحدود التالية:

- يتم تناول الظاهرة باعتبار المحاسبة المالية دون التطرق لدور المراجعة فيها . كما أن دراسة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية موجهة إلى الشركات التجارية الهادفة إلى الربح.
- يتم تركيز الدراسة على شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، ولا تأخذ في اعتبارها أنواع الشركات الأخرى .
- يتم تطبيق الدراسة الميدانية على مستوى المملكة العربية السعودية.
- تعتمد نتائج الدراسة الميدانية بشكل كبير على دقة وشفافية العينة المختارة .

## سابعاً : مجتمع وعينة الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من فئتين رئيسيتين معنيتين بالمحاسبة في المملكة العربية السعودية وهم : الأكاديميون والمهنيون . أما الأكاديميون فقد تم اختيار عينة عشوائية منتظمة من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في كليات إدارة الاعمال التابعة لبعض جامعات المملكة . و أما عينة المهنيين فقد أختير لها مجموعة عشوائية من مراجعي الحسابات العاملين في المكاتب المهنية المرخص لها بمزاولة المهنة في المملكة العربية السعودية .

## ثامناً : تقسيم الدراسة

تقسيم الدراسة على النحو التالي:

١. الفصل الأول : مقدمة الدراسة وتشمل أهمية الدراسة وأهدافها ومنهجها ومراجعة

لبعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

٢. الفصل الثاني : ويتناول دوافع الشركات لممارسة المحاسبة الإبداعية.

٣. الفصل الثالث : ويتناول أساليب الشركات في ممارسة المحاسبة الإبداعية.

٤. الفصل الرابع : وفيه تفاصيل الدراسة الميدانية والطرق الإحصائية المستخدمة في

تحليل النتائج.

٥. الفصل الخامس : ويتضمن نتائج الدراسة الميدانية وتوصيات الباحثة.

## الفصل الثاني

### دوافع الشركات لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

#### مقدمة

تتلخص وظيفة المحاسبة في توفير المعلومات المالية لمتخذي القرارات سواء من الأطراف الداخلية أو الخارجية. وعندما لاحظ كل من ( Watts & Zimmerman, 1979 ) أن هذه المعلومات مُنتجة من قبل أشخاص يسعون في الحقيقة إلى زيادة منافعهم الشخصية<sup>(1)</sup> ، ظهرت الحاجة إلى إيجاد نظرية محاسبية قادرة على تفسير محتويات القوائم المالية ، والتنبؤ بالاختيارات المحاسبية .

وتعد تلك الدراسة بداية ظهور المدخل الإيجابي للنظرية المحاسبية Positive Accounting Theory ، والتي تقوم على ربط الاختيارات المحاسبية بتأثيرها على ثروات الملاك. و اكتشف الباحثان في دراستهما العلاقات بين الخيار المحاسبي وبين الأرقام المحاسبية، مثل علاقة الاختيار المحاسبي بأسعار الأسهم ، وعلاقة توقعات

---

1) Sven-Olof Yrjö Collin, Torbjörn Tagesson, Anette Andersson, Joosefin Cato and Karin Hansson, Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories , Critical Perspectives on Accounting, Vol. 20 ( 2009 ):148.



الأرباح بطريقة صرف المخزون<sup>(١)</sup> ، إضافة إلى علاقة تعويضات المديرين - المرتبطة بصافي الربح - بتكاليف الوكالة<sup>(٢)</sup> .

ومنذ ذلك الحين ، ظهرت العديد من أدبيات المحاسبة المبنية على المدخل الإيجابي للنظرية المحاسبية ، والتي تحاول تفسير دوافع الاختيارات المحاسبية من خلال النظر في أثرها الاقتصادي . وتمكنت بعض تلك الدراسات من تحديد العوامل التي تؤثر على الوكيل في الاختيار المحاسبي وهي : خطط التعويضات Compensation Plans ، و ترتيبات القروض Loan Arrangements ، والمكانة السياسية للشركة Political Position . والذي يتضح من تعريف المحاسبة الإبداعية أنها تتمثل في الاختيار بين الخيارات المحاسبية المتاحة ، كما يسميه البعض Aggressive Choice ، وتقديم المصالح الشخصية على حساب مصالح الأطراف الأخرى ، ولذلك فإن دراسة الدافع إلى الاختيار المحاسبي يشمل دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية.

إن أي محاولة لبناء نظرية للتلاعب في الحسابات لن تكون حول أدواته وأساليبه، بل لا بد أن تركز على الحاجة إلى هذا التلاعب ، والفرص المتوفرة له ، و الأطراف المشتركة في ممارسته<sup>(٣)</sup>. ولذلك فإنه من الضروري لفهم ظاهرة المحاسبة الإبداعية، البحث في ما يدفع إلى ممارستها، وهو ما يهدف هذا الفصل إلى استعراضه.

---

1) *Ibid.*, 149.

٢) حسين القاضي ، منهج المحاسبة ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد ١٦ ، العدد الثاني (٢٠٠٠) : ١٤.

3) Stolowy & Breton (2004), *op.cit.*, 16.

يمكن تقسيم دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تبعاً لاعتبارات مختلفة، ويرى (Revsine,1991) أن دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تكون إما دوافع متعلقة بمصلحة الشركة ، أو دوافع متعلقة بمصلحة الممارس نفسه، والتي ربما كانت ضد مصلحة الشركة<sup>(1)</sup> ، وأن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع المصلحة الشخصية تواجه رفضاً أكبر من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين المركز المالي للشركة<sup>(2)</sup> .

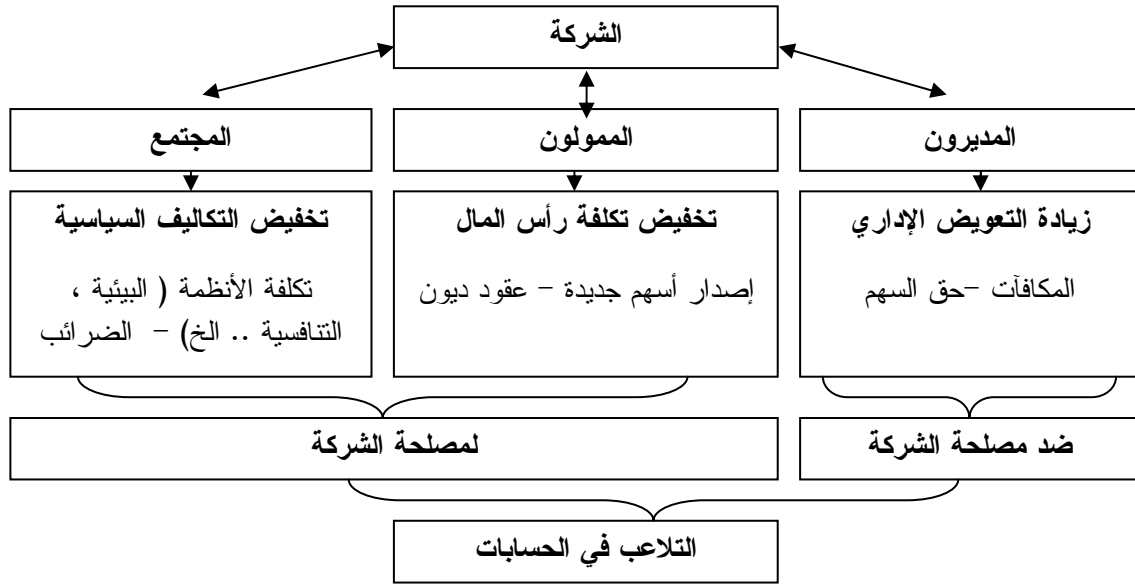
وقد قسم كل من ( Fields et al. , 2001 ) الدوافع التي تتحكم باختيار الطريقة المحاسبية إلى : دوافع تعاقدية ( تتعلق بعقود التعويضات الإدارية وموائيق الديون ) ، و دوافع قيمية ( تتعلق بأسعار الأسهم وقيم الأصول ) ، و دوافع نظامية ( تتعلق بالضرائب والتكاليف السياسية).

ويرى كل من ( Stolowy & Breton, 2004 ) أن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تحقيق مصلحة طرف على حساب الأطراف الأخرى ، وبذلك يمكن تقسيم الدوافع لممارسة التلاعب في الحسابات إلى دوافع لمصلحة المديرين ، ودوافع لمصلحة الممولين ودوافع لمصلحة المجتمع. وجميع هذه الدوافع تصب في مصلحة الشركة ، إلا دوافع المديرين التي قد تكون شخصية وضد مصلحة الشركة. ( أنظر الشكل (٢-١)).

---

1) Amat, et. al., op.cit., 32. With reference to : Revsine, L. ,The selective financial misrepresentation hypothesis, Accounting Horizons, (1991) : 16-27.

2) Ester Oliveras and Oriol Amat, (2004), Ethics and creative accounting, some empirical evidence on accounting for intangibles in Spain, ,from : www.ssrn.com, access date, December, 5, 2009.



شكل (٢-١) : دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ( Stolowy & Breton, 2004 )

ولقد جاء تصنيف (Dechow & Skinner, 2000) مشابهاً لأحد أهداف الدراسة الحالية ، وهو اختلاف وجهات النظر حول دوافع إدارة الأرباح بين الأكاديميين من جهة والمهنيين من جهة أخرى . وقد افترضنا لذلك الاختلاف ثلاثة أسباب رئيسية هي : اختلاف مناهج البحث المستخدمة بين الأطراف محل الدراسة ( الناتج عن اختلاف الأهداف ) ، و نظرة كل طرف إلى علاقة المستثمر بالتقرير المالي ، و نوعيّة الدوافع التي يبحث فيها كل طرف .

وخلص الباحثان إلى أن الأكاديميين يتجهون في دراستهم لإدارة الأرباح إلى محاولات تطبيق النظريات على عينات كبيرة للشركات رغبة في الوصول إلى نتائج قابلة للتعميم ، على العكس من المهنيين والمنظمين الذين يفضلون أساليب دراسة الحالة على الحالات الواقعيّة لإدارة الأرباح في الشركات .

ثم أن الأكاديميون لا يعدّون ممارسة إدارة الأرباح مشكلة ما دام الإفصاح عنها محقق فعلاً في إيضاحات القوائم المالية للشركات ، في حين يأخذ المهنيون في اعتبارهم القدرة المحدودة لدى المستثمرين في معالجة المعلومات المعقدة نسبياً والمفصّل عنها في القوائم المالية .

وأخيراً ، يركّز الأكاديميون في دراستهم على الدوافع المتعلقة بالعقود الإدارية مثل المكافآت الإدارية والتعهدات المالية ، في حين يهتم المهنيون في المقابل بالدوافع المتعلقة بالسوق الماليّة مثل أسعار الأسهم ومقابلة توقعات السوق وغيرها .

وبذلك قسّم الباحثان العوامل التي تدفع الإدارة لممارسة إدارة الأرباح إلى عوامل متعلّقة بسوق رأس المال مثل أسعار الأسهم وتوقعات السوق ، وعوامل متعلّقة بإدارة الشركة مثل التعويضات الإدارية والتعهدات المالية والتكاليف السياسية .

يتناول البحث في هذا الفصل خمس دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية وهي تحقيق أرقام محددة للربح ، والتأثير على أسعار الأسهم ، ومواجهة تكاليف الديون ، والتعويضات الإدارية، والتكاليف السياسية .

### أولاً : تحقيق أرقام محددة للأرباح

قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه ، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق <sup>(1)</sup> . فإذا قامت إدارة الشركة بنشر التوقعات المستقبلية

---

1) Mashayekhi & Azar, *op.cit.*, 18.

للمبيعات وربحية السهم بصفة دورية ( سنوية أو ربع سنوية ) ، تواجه عند ذلك ضغطاً كبيراً فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات.

ويكون الأمر أكثر تأثيراً إذا كان عدم تحقيق تلك التوقعات من وجهة نظر مجلس الإدارة من شأنه التأثير سلباً على أسعار الأسهم ، الأمر الذي يدفع إلى البحث عن الوسائل الموصلة إلى الأهداف المعلن عنها سابقاً أو الاقتراب منها ، والتي قد تتضمن الإساءة في استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها<sup>(١)</sup>.

ويمكن ترتيب دوافع ممارسة إدارة الأرباح بحسب الأولوية كالتالي<sup>(٢)</sup> :

١. التقرير عن الأرباح ( تفادي الخسائر).

٢. تحسين الأداء الحالي ، أو الوصول إلى مستوى أرباح السنة المالية السابقة على الأقل.

٣. تحقيق توقعات المحللين الماليين ، خاصة ما يتعلق بتقديرات الأرباح .

والواضح - بالنسبة للباحثة - أن مطابقة الأرباح الفعلية للأرباح المعلن عنها في التوقعات المستقبلية مسألة في غاية الأهمية بالنسبة لمجلس الإدارة ، كما تظهر نتائج الدراسات السابقة تأثر أسعار الأسهم بتوقعات المحللين الماليين<sup>(٣)</sup>.

---

1) Torre, *op.cit.*, 27.

2) Francois Degeorge, Joyendu Patel and Richard J. Zeckhauser, Earnings management to exceed thresholds, *Journal of Business*, Vol.72, (1999): 8 .

3) Patricia M. Dechow, Amy P. Hutton and Richard G. Sloan, *The Relationship Between Analysts' Forecasts of Long-Term Earnings Growth and Stock Prices Performance after Equity Offerings*, (1999) from: [www.SSRN.com](http://www.SSRN.com), access date, December, 5, 2009.

وكانت فكرة (1) Levitt في هذا الشأن أن إدارات الشركات التي تنشر توقعات الأرباح تقوم بإدارة أرباحها باتجاه تلك التوقعات (2) ، وجاء في خطابه الشهير عن إحدى الشركات التي جاءت أرباحها أقل من توقعات المحللين بسنت أو (one penny) ف خسرت أكثر من ٦% من قيمة أسهمها في يوم واحد (3) .

وتجدر الإشارة إلى أنه كما يمكن للمدير التنفيذي إدارة الأرباح باتجاه توقعات المحللين ؛ فإنه قادر أيضاً على التأثير على التوقعات نفسها ، وأن التوقعات المنشورة من قبل المحللين الماليين تقوم على إشارات صادرة عن إدارة الشركة نفسها ، ويقول Schonfeld في ذلك :

"If the company's actual earnings meet or just beat the consensus, both the company and the analysts win: the stock goes up, and everyone looks smart. The game might not sound so hard, but it requires a lot of cooperation. Companies are under enormous pressure to achieve the consensus earnings estimates, while analysts rely on those same companies to help them form their earnings expectations in the first place"(4).

و قد ركز ( السهلي، ٢٠٠٦ ) في دراسته حول دوافع ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية من خلال تقدير الاستحقاق الاختياري Discretionary Accruals على ثلاث عوامل : مستوى الأرباح ، و زيادة رأس المال ، و التحكم في نسب المديونية . وتوصل من خلال التحليل القطاعي للشركات السعودية في الفترة من

---

1) Levitt, *op.cit.*

2) Fields et. al., *op.cit.*, 283.

3) Levitt, *op.cit.*

4) Erick Schonfeld, The Guidance Game, Fortune, ( 21 December 1998 ) . from :[http://money.cnn.com/magazines/fortune/fortune\\_archive/1998/12/21/252680/index.htm](http://money.cnn.com/magazines/fortune/fortune_archive/1998/12/21/252680/index.htm), access date, December, 5, 2009.

٢٠٠١ - ٢٠٠٤ م إلى أن الشركات تمارس إدارة الأرباح بدافع المحافظة على مستوى أرباح محدد.

### ثانياً : التأثير على أسعار الأسهم

تناولت أدبيات المحاسبة العلاقة بين الأرقام المحاسبية وأسعار الأسهم وعوائدها ؛ وفحصت تأثير اختيار الطريقة المحاسبية على تقييم الأصول و تكلفة رأس المال ، وتوصلت إلى أن تراجع أداء الشركة أو اضطرابه - الذي تصفه المعلومات المحاسبية المنشورة - من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق ، و في المقابل ، استقرار نتائجها أو ارتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسين تلك الأسعار (١).

فحين تقرر الشركة التحول من الإصدار الخاص للحصص إلى الطرح العام بإصدار أسهم جديدة وطرحها للاكتتاب في السوق المالية الأولية ( IPO ( Initial Public Offering ) ، تعتمد القيمة السوقية للأسهم الجديدة على توقعات النمو المستقبلي للشركة المصدرة للأسهم؛ والتي - كما سبقت الإشارة إليه - تنشرها الإدارة نفسها ، أو ينشرها المحللون الماليون بتأثير من الإدارة.

وإذا توفر لبعض المستثمرين مصادر للمعلومات غير تلك المنشورة في القوائم المالية للشركات المساهمة ، فإنه في مرحلة الاكتتاب خصوصاً يكون اعتماد المستثمر محصوراً على المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركة . ونظراً للأسباب التي

---

1) Mulford & Comiskey, op.cit., 80.

دُكرت سابقاً ؛ تتوفر الفرصة للمديرين لممارسة إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية في مرحلة الاكتتاب الأولي بهدف تحفيز المستثمر إلى شراء أسهم الشركة (١).

وقد استنتج (السهلي ، ٢٠٠٦) أن أحد أهم الدوافع التي تبرر ممارسة إدارة الأرباح بواسطة الاستحقاقات الاختيارية هي رغبة الشركات في الحصول على زيادة رأس المال (٢). كما أثبتت دراستي ( Teoh et al. ,1998 (a –b) ) حول علاقة إدارة الأرباح بكل من IPO و SEO (Seasoned Equity Offering) أن الشركات تضخم من أرباحها من خلال الاستفادة من الاستحقاقات الاختيارية للتأثير على قرار المستثمر ، وأن هذا الإجراء قائم على سذاجة المستثمر وعدم مقدرته على ملاحظة التلاعب في الأرباح المعلن عنها. (٣)

وجاءت مؤخراً دراسة ( Ball & Shivakumar, 2008 ) لتتحقق في نتائج دراسة ( Teoh et al.,1998 (b) ) حول سلوك الأرباح قبل فترة الإكتتاب العام وبعدها. حيث تم تطبيق البحث على الشركات البريطانية بالاعتماد على فرضية سابقة للباحثين (٤) تنص على أن الشركات في مرحلة الاكتتاب العام تكون أكثر عرضة للنقد والمراجعة . كما تخضع في تلك المرحلة لمتطلبات نظامية ورقابية أكثر صرامة وتواجه أطراف أكثر للمتابعة. وهدفت الدراسة -بالإضافة إلى البحث في نتائج ( Teoh et al.,1998 (b) ) - إلى معرفة تأثير السوق والنظام على جودة التقرير المالي ، وذلك بمقارنة القوائم المالية

---

1) Mashayekhi & Azar, op.cit ,3.

٢) السهلي ، مرجع سابق ، ٥٤١.

3) Siew Hong Teoh, Ivo Welch and T. J. Wong, Earnings management and the underperformance of seasoned equity offerings, Journal of Financial Economics, Vol. 50, (1998), 93.

4) Ray Ball, and Lakshmanan Shivakumar, Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness, Journal of Accounting and Economics, vol.39, (2005), 83-128.



للشركات في مرحلة انتقالها من الإصدار الخاص إلى الإصدار العام للأسهم. واستنتجت الدراسة أن القوائم المالية للشركات أثناء الاكتتاب العام لا تحتوي على تضخيم للأرباح ، بل تظهر أكثر تحفظاً ، وهو عكس ما استنتج في دراسة ( Teoh et al.,1998 (b) ).

ثم حاول ( Lo, 2008 ) تفسير النتائج المتناقضة لكل من ( Ball & Shivakumar,2008 ) - في بريطانيا - و ( Teoh et al., 1998 ) - في أمريكا - حول علاقة إدارة الأرباح بتوقيت طرح الأسهم للاكتتاب العام IPO . وتناول في دراسته النظرية ظاهرة إدارة الأرباح من منظور محقق الجرائم ، على اعتبار أنها "جريمة احتيال" لها دوافع وعليها أدلة .

حقق الباحث في أبعاد الظاهرة بواسطة عناصر التحقيق السبعة ( التحقق من وقوع الجريمة ، المتهم ، الأداة ، الضحية ، الدافع ، الفرصة ، التفسيرات المحتملة ) . وانتهى إلى أن درجة ومدى الدافع إلى ممارسة إدارة الأرباح يعتمد على السلوك المتوقع في البيئة الممارس فيها ، حيث أن السلوك المتوقع من الشركة - فيما يتعلق بمقدار إدارة الأرباح الممارس - يجعل الأطراف الخارجية - مستخدمي القوائم المالية - يتوقعون ذلك من الشركة. و يقول الباحث :

"Earnings management could be an equilibrium outcome whereby managers report inflated earnings because inflate earnings are expected from them. A motive for earnings management is that it satisfies expectations."<sup>(1)</sup>

---

1) Lo, op.cit., 360.

كما أشار الباحث إلى أن صعوبة تحديد الأرباح التي تمت إدارتها حدثت من قدرة الباحثين على التأكد من اثبات وقوع إدارة الأرباح في الشركات كحقيقة. إضافة إلى أن الدراسات لا تتبع أسلوب الحالة الدراسية لفهم طبيعة إدارة الأرباح والتعرف على صفات المسؤول عن ممارستها . وفيما يتعلق بأسس القياس ، فالدراسات تستخدم غالباً الاستحقاقات الاختيارية في قياس إدارة الأرباح -إدارة الأرباح محاسبياً - في حين تكون إدارة الأرباح الحقيقية خارج حدود الدراسات .

وتعد دراسة ( Azaran & Mashaykhi, 2007 ) الأولى من نوعها في إيران، حيث تبحث في إدارة الأرباح الممارسة خلال مرحلة طرح الأسهم للاكتتاب العام. وتتناول الشركات الإيرانية التي قامت بنشر توقعاتها المستقبلية تزامناً مع الاكتتاب العام ما بين ١٩٩٣ و ٢٠٠٦ م .

وجدت الدراسة أن الشركات في تلك المرحلة تمارس إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية باتجاه توقعاتها المنشورة وذلك في السنة التي تسبق طرح الأسهم للاكتتاب ، ثم في السنة التي تلي الاكتتاب تباعاً. وأن مدى إدارة الأرباح الممارسة تتوقف على مدى اختلاف الأرباح الفعلية عن تلك المعلن عنها في التوقعات المستقبلية، وبهذا يكون الهدف الرئيس للشركات الإيرانية في مرحلة الاكتتاب هو تضيق الفجوة بين الأرباح الحقيقية والأرباح المعلن عنها في التوقعات المستقبلية.

كما أن واحداً من أهم الأمور التي تهتم بها الإدارات التنفيذية في شركات المساهمة هو معدل نمو الأرباح على المدى الطويل ، كما يعتبر معدل نمو الأرباح أحد أهم العوامل المؤثرة على قرارات الاستثمار في أسهم الشركات. من أجل ذلك تلجأ بعض

الشركات إلى ممارسة أساليب إدارة الأرباح لإخفاء المعلومات الحقيقية حول اتجاهات نمو الأرباح على المدى الطويل ، ويعلق Scott بقوله:

"Earnings management can be a vehicle for the communication of management's inside information to investors"<sup>(1)</sup>

وعلى نطاق المملكة العربية السعودية ، فقد استنتج ( عسيري ب، ٢٠٠٢ ) أن ٦٥% من شركات المساهمة في السعودية تحاول أن تكون أرباحها أقل تقلباً وأقرب إلى الاستقرار عن طريق ممارستها لأساليب تمهيد الدخل، وأنها تقوم بذلك للتأثير على الانطباع السائد بأن تقلبات الدخل تزيد من المخاطرة، وينعكس ذلك في الاستثمار في أسهم الشركة وقدرتها على الحصول على التمويل.

### ثالثاً : مواجهة تكاليف الديون

تخضع الشركات عند الإقتراض من المؤسسات التمويلية إلى اتفاقيات ومواثيق تعاقدية مختلفة تهدف إلى ضمان تسديد الدين تسمى Debt Covenants . ويفترض الباحثون قيام المديرين باختيار أو تغيير الطرق المحاسبية للتأثير على الأرقام التي تدور حولها تلك العقود ، وهو ما يسمى Debt Hypothesis<sup>(2)</sup> .

من أمثلة هذه الشروط - على سبيل المثال - أن لا تتجاوز الأرباح الموزعة نسبة معينة من الأرباح المحققة ، أو أن تغطي الفوائد المستحقة عدد معين من الأرباح المحققة . وقد ينص الشرط على أن ألا يتم عقد ديون جديدة إلا بتوافر ظروف معينة ، وفي

---

1) Mulford & Comiskey, op.cit., 80.

2) Fields et. al., op.cit., 22.

بعضها يتم التحكم في أوجه استخدام القروض نفسها (١). كل ذلك أوجد الدافع لدى الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية كوسيلة ضمان جيّدة للبقاء ضمن حدود تلك الشروط.

وهناك نوعان من الدراسات التي ركزت على هذا الدافع : النوع الأول يبحث في الاختيارات المحاسبية في الشركات التي تقترب من الإخلال بمواثيق الديون . ومثال ذلك ما قدمه (Iatridis & kadorinis, 2009) في دراستهما للمعلومات المالية المنشورة للشركات المدرجة في سوق لندن المالي خلال العام ٢٠٠٧ ، والتي اقتربت من الإخلال بمواثيقها .

قام الباحثان بمقارنة معدل تقلب التغيّر في صافي الربح مقسوماً على مجمل الأصول بمعدل تقلب التغير في صافي الربح مقسوماً على التغيّر في التدفقات النقدية . كما تم قياس العلاقة بين الاستحقاقات الاختيارية والتدفقات النقدية التشغيلية . وأثبتت الدراسة أن الشركات التي تقترب من الإخلال بمواثيق الديون تلجأ إلى ممارسة إدارة الأرباح .

أما النوع الآخر من الدراسات في هذا المجال ، فيقوم على سلوك الشركات التي أخلت بمواثيق الديون ، وذلك بدراسة قوائمها المالية في السنوات التي تسبق إخلالها بمواثيق ديونها . وقد تمكن كل من ( Sweeney,1994 ) و ( Defond and Jambalvo,1994 ) من إثبات التلاعب المحاسبي في الشركات من هذا النوع (٢).

---

(١) طارق عبد العال حماد ، دراسة انتقادية لمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، السنة الثانية عشر ، العدد الأول ، (٢٠٠٢ م) : ٣٦١ .

2) Stolowy & Berton, op.cit., 10.

وعلى النقيض من ذلك ، لم يتمكن ( DeAnglo et al.,1994 )<sup>(١)</sup> و (السهلي، ٢٠٠٦) من تحديد أي تأثير نسبي للدوافع المتعلقة بمديونية الشركة في ممارسة إدارة الأرباح. وتجدر الإشارة إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية في هذا المجال تختلف في التفصيل والأسلوب بحسب تفصيل وأسلوب شروط العقد نفسها. فإذا كان من بين الشروط ما يتعلق بالأساليب المحاسبية ، كأن يشترط الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية على سبيل المثال ؛ فإن أي ممارسة تتضمن تغيير السياسة المحاسبية - في سبيل زيادة الربحية أو التأثير على نسبة ملكية الأسهم أو غيرها من الأهداف - لن يكون مجدياً<sup>(٢)</sup>. على أن مثل هذا الشرط يصعب مراقبته ، لذا يعد من النادر فرضه على الشركات في عقود الديون<sup>(٣)</sup>.

#### رابعاً : التعويضات الإدارية

تقوم معظم الاتفاقات العقدية على نتائج الأرقام المحاسبية ، ومن ذلك عقود التعويضات الإدارية. وقد أثبتت الدراسات وجود علاقة بين ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و العقود التشجيعية للمدراء ، حيث أن مثل تلك العقود تدفع بالمديرين إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تزيد من منافعهم الشخصية<sup>(٤)</sup>.

---

1) With reference to : Stolowy and Berton, op.cit., 10.

2) Mulford & Comiskey, op.cit., 79.

3) Fields et al., op.cit., 22.

4) Ibid., 13.

والتعويض - أو العوّض - هو مجموع ما يقبضه الموظف جزاء مساهمته في تحقيق أهداف الشركة ، وقد يكون على هيئة نسبة مئوية أو مبلغ مقطوع تحدده الإدارة حسبما تراه مناسباً ، أو نسبة مئوية محددة من الإيرادات أو المبيعات (١).

و قد تكون التعويضات التشجيعية مصممة على المدى القصير ، وتكون في هذه الحالة مرتبطة برقم صافي الدخل ، أو تحقيق هدف مبيعات محدد . أما إذا كانت التعويضات مصممة على المدى الطويل فإنها في العادة تكون مرتبطة بأداء الأسهم في السوق المالية. ومثل هذه الارتباطات - بلا شك - تجعل المدير يقوم بكل ما من شأنه التأثير على الدخل ( المدى القصير ) أو أداء الأسهم في السوق ( المدى الطويل ) بهدف تعظيم العائد عليه(٢).

وناقشت أدبيات المحاسبة مسألة حوافز المديرين والمنافع الداخلية للإدارة أو Private Control Benefits كدافع لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية . وتعد دراسة ( Healy, 1985 ) من أولى الدراسات في هذا النطاق ، والتي أوضحت أن الإدارة حين تمارس إدارة الربح تهدف إلى زيادة الحوافز التي تحصل عليها ، و أن الإدارة تحدد إستراتيجية إدارة الربح في ضوء مستوى الحوافز المتوقع (٣).

وتناولت دراسة ( Guan et al., 2005 ) العلاقة بين إدارة الأرباح والتسريح الإجباري للمديرين التنفيذيين في الشركات الأمريكية في الفترة من ١٩٩٠ - ١٩٩٨ م . وتعد هذه الدراسة امتداداً لدراسات سابقة لها ، وتتميز عنها بتركيزها على حالات الفصل الإجباري غير المخطط له والذي يرافقه ضعف الأداء الإداري .

---

(١) نبيل شيبان و دينا كنج شيبان ، أركابيتا للعلوم المصرفية والمالية ، مطبعة الكركي (٢٠٠٨):١٣٥.  
2) Fields et al., op.cit.,14.

(٣) السهلي ، مرجع سابق ، ٥١٩.

تناولت الدراسة حالة الفصل بعد استقصاء حالات التقاعد وحالات الفصل الروتيني مسبقة التخطيط ، والحالات التي يستمر فيها المديرون في الشركة بصفة جديدة ( كعضو مجلس الإدارة أو مستشار للشركة مثلاً ) ، وذلك لأن الدوافع إلى إدارة الأرباح والمتعلقة بالفصل أو الاستقالة من الإدارة تختلف باختلاف الحالات المختلفة للإعفاء من مسؤوليات الإدارة. واستخدمت الدراسة نموذج ( Jones,1991 ) المعدل لقياس إدارة الأرباح في الشركات التي احتوت على حالات فصل مفاجئة لمديرها التنفيذيين. واستنتجت أن المديرين التنفيذيين الذين يواجهون حالة الفصل الإجباري يلجأون إلى ممارسة إدارة الأرباح لزيادة الدخل في السنة التي تسبق انتهاء خدمته .

أما دراسة ( Shuto, 2007 ) وهي دراسة اختبارية تناولت علاقة الاستحقاقات الاختيارية والعناصر غير المتكررة بالمكافآت التعويضية للمديرين التنفيذيين في الشركات اليابانية. وهدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين مكونات الأرباح وتعويضات المديرين ، بالإضافة إلى العلاقة بين الاختيار المحاسبي و بنود العقود الإدارية فيما يتعلق بالمكافآت. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين الاستحقاقات الاختيارية و المكافآت التعويضية . وأن المديرين الذين لا تنص عقودهم الإدارية على استحقاقهم لمكافآت تعويضية يستخدمون الاستحقاقات الاختيارية لتخفيض الدخل . وأخيراً أن الشركات اليابانية تميل إلى استخدام العناصر غير المتكررة لتنفيذ إجراءات Big Bath.

كما كان من أهداف ( Iatridis & kadorinis, 2009 ) في بحثهم حول الدوافع التي تبعث الشركات في بريطانيا على ممارسة إدارة الأرباح ، دراسة علاقة المكافآت الإدارية بممارسة إدارة الأرباح . واستنتجت أن المديرون يمارسون إدارة الأرباح لتحسين أداء الشركة وبالتالي مكافآتهم الإدارية وكذلك للظهور بنتائج أكثر جاذبية أو للوصول أو تخطي توقعات المحللين الماليين في السوق .

## ▪ حقوق خيار الأسهم

يعتبر حق خيار السهم Stock Option أحد أهم أنواع التعويضات التشجيعية الممنوحة للمديرين أو الموظفين ، وهو حق - وليس إلتزام - للموظف في شراء عدد معين من أسهم الشركة خلال فترة زمنية معينة بسعر معين يحدد في تاريخ منح هذا الحق. فإذا كانت أسعار أسهم الشركة أعلى من السعر المحدد لحظة منح الخيار ، يقوم الموظف ببيع الأسهم والحصول على الربح (١).

و قد شاع نظام حق خيارات الأسهم في فترة التسعينات بأمريكا ، وذلك لعدم معاملة هذا الصنف من التعويضات الإدارية كمصروفات ، ولعدم خضوعها للضريبة بحسب النظام الأمريكي (٢). وكان الهدف من هذا النظام مساواة مصالح المديرين مع مصالح المستثمرين ، إلا أنها استخدمت بصورة خاطئة ، لأن ما يصدر عنها يعد دافعاً لتعظيم الحقوق نفسها ، أي دافعاً لتعظيم قيمة هذا الحق - حق خيار الأسهم - وليس من أجل المساواة المقصودة (٣) .

وتدفع هذه الخطط مجلس الإدارة إلى اتخاذ قرارات ذات معدل خطر مرتفع الأمر الذي يخلق تعارضاً واضحاً بين إدارة الشركة وحملة الأسهم . ذلك أن اتخاذ قرارات ذات خطورة عالية مثل الامتلاك والاندماج ، له نتائج مختلفة الأثر على كل من المديرين وحملة الأسهم. فربما استفاد الطرفان في حال نجاح العملية - الاندماج على سبيل المثال - غير أن فشلها قد يتسبب في إفلاس حملة الأسهم ، على الرغم من أنه لا يعني الكثير بالنسبة للمديرين أصحاب القرار .

---

1) Torre, op.cit., 30.

2) Daniel Bergstresser and Thomas Philippon, CEO Incentives and Earnings Management, Journal of Financial Economics, Vol.80 (2004) : 511.

3) Torre, op.cit., 36.



و في هذا النطاق ، تبحث دراسة ( Bagstresse & Philippon, 2004 ) في العلاقة بين تعويضات المديرين المرتبطة بقيم الأسهم وحق خيارات الأسهم وبين استخدام الاستحقاقات الاختيارية للتلاعب بالأرباح المعلنة في الشركات الأمريكية خلال التسعينات الميلادية. استخدمت الدراسة الاستحقاقات الاختيارية المستمدة من قوائم دخل الشركات ، و حقوق خيارات الأسهم المتوفرة في قاعدة بيانات تعويضات المديرين ، وجميع عمليات شراء وبيع الأسهم الممارسة من قبل المديرين التنفيذيين في الشركات. وبحساب الاستحقاقات الاختيارية باستخدام نموذج (Jones 1991) المعدل ، تم التوصل إلى زيادة نشاط استخدام الاستحقاقات الاختيارية في إعداد القوائم المالية في الشركات التي ترتبط تعويضات المديرين التنفيذيين فيها بأسعار الأسهم وحق خيار السهم. كما استنتجت أن الفترات التي تكون فيها الاستحقاقات مرتفعة، يكون فيها عمليات بيع للأسهم من قبل المديرين التنفيذيين والأطراف الداخلية في الشركة، وتتم فيها أيضاً الاستفادة من حق خيار السهم.

وقد كانت خطط حق خيارات الأسهم من أهم الأمور التي تشرح سبب تركيز إدارة إنرون على خلق توقعات نمو متزايدة للشركة والسعي لتضخيم الأرباح و تحقيق توقعات سوق المال. حيث كانت حقوق خيارات الأسهم واحدة من أكبر أنواع التعويضات التي استخدمتها إنرون لمديرها التنفيذيين (1).

وتشير الحقائق إلى أن حق خيار السهم قد يصل إلى أضعاف الراتب الأساسي ، مثال ذلك أنه بين عام ١٩٩٨ م وعام ٢٠٠٠ م ارتفعت المكافآت المدفوعة بهذا النظام في

---

1) Paul M. Healy and Krishna G. Palepu, The Fall of Enron, Journal of Economics Perspectives, Vol.17(2003):19.

Enron سبعة أضعاف ، حيث زادت عن ١٩٣ مليون دولار لتصبح ١٤٠٠ مليون دولار ، وذلك في السنتين السابقتين لانهايار الشركة (١).

ويذكر أيضاً أن شركة Xerox مارست التلاعب في حساباتها في التسعينات الميلادية ، وخلال تلك المدة كان المديرين التنفيذيون يحصلون على نسبة كبيرة من حقوق الأسهم الاختيارية قدرت بحوالي ٢٠ مليون دولار، وهي ثلاثة أضعاف قيمة الأسهم الاختيارية في السنوات الخمس السابقة لهذه المدة (٢).

إن جميع الحقائق المتعلقة بالتعويضات الإدارية تؤكد على أهمية اعتبار أنظمة المكافآت دافعاً رئيساً لممارسة التلاعب في الأرقام المحاسبية . ولعل أهم الدروس المستفادة من تجربة إنرون ومثيلاتها هو معرفة احتمال أن تكون هذه الأنظمة المصممة على المدى القصير ( أي مرتبطة بأسعار الأسهم أو أداء الشركة على المدى القصير) دافعاً للمديرين لاتخاذ قرارات تحسن الأداء على المدى القصير فقط ، لأن الواضح أنها فشلت في تحسينها على المدى الطويل .

ويعتبر الإفصاح عن هيكل المكافآت الإدارية وتفصيلها في التقارير المالية مهم جداً لمعرفة أو توقع قرارات إدارة الشركة ورغبتها في تعديل رقم الأرباح ، وهو ما يتطلبه الشفافية والإفصاح وأنظمة الحوكمة (٣). ولذلك ، وضعت هيئة السوق المالية في نظام

---

1) Torre, *op.cit.*, 41.

2) Bergstresser & Philippon, *op.cit.*, 512

٣) محمد آل عباس ، الشركات السعودية وموجة إدارة الأرباح ، *صحيفة الاقتصادية* ، العدد ٥٦٧٤ ، ١٤٣٠/٤/٢٨ هـ ، متاحة على : [www.aleqat.com](http://www.aleqat.com) ، تاريخ الدخول : ٢٠٠٩/١٢/٥ .

حوكمة الشركات ضابط التفصيل في الإفصاح عن نظام التعويضات الإدارية في شركات المساهمة ، واشترطت بأن ترتبط التعويضات بالأداء بدلاً من الأرباح<sup>(١)</sup> .

وعلى الرغم من ذلك ؛ لا تزال شركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية غير مهتمة بذكر تفاصيل المكافآت الإدارية التي يحصل عليها كبار التنفيذيين مع ملاحظات قوائمها المالية. و قد بينت دراسة مالية على موقع أرقام<sup>(٢)</sup> أن عدد من المديرين التنفيذيين حصلوا على تعويضات مرتفعة نسبياً في عام ٢٠٠٨ على الرغم من عدم تحقيق شركاتهم أية أرباح في ذلك العام .

من أمثلة تلك الشركات شركتي إعمار وسيسكو ، حيث كان مجموع مكافآت التنفيذيين ١,٨٧ مليون ريال و ٢,٢٤٥ مليون ريال على التوالي ، مع الإشارة إلى أن هاتان الشركتان لديها عضو تنفيذي واحد فقط في مجلس الإدارة<sup>(٣)</sup>.

#### خامساً : التكاليف السياسية والدينية

تمارس الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة لتضليل مستخدمي القوائم المالية. وتعتبر الجهات الرقابية واحدة من أهم الأطراف المستخدمة للقوائم المالية ، الأمر الذي يجعل الشركات تمارس إدارة الأرباح وغيرها من صور المحاسبة الإبداعية للتحكم في الأرباح والعناصر الأخرى التي تزيد من التزاماتها تجاه تلك الجهات ، كالضريبة

---

(١) هيئة السوق المالية ، لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية ، (الرياض : هيئة السوق المالية ، ٢٠٠٩ ) ، ١٣ . نسخة منشورة على موقع الهيئة : <http://cma.org.sa> ، تاريخ الدخول : ٢٠٠٩/١٢/٥ .

(٢) أرقام بيزنس إنفو ، شركة متخصصة بتقديم المعلومات المالية والأخبار الاقتصادية في منطقة الخليج ، متاحة على الرابط : [www.argaam.com](http://www.argaam.com) ، تاريخ الدخول : ٢٠٠٩/١٢/٥ .

(٣) المرجع السابق .

والزكاة. حيث تلجأ الشركات إلى استخدام الأساليب التي تمكنها من التأثير على العناصر الداخلة في كل من الوعاء الضريبي والزكوي لتخفيض مقدار الربط أقل ما يمكن. وقد أشارت عدد من الدراسات ( Fields et. al., 2001 ) ( Garrod et. al., 2004) أن الشركات تحرص على اختيار الأساليب المحاسبية التي تمكنها من تخفيض الضريبة.

كما توجد بعض الحالات التي تضطر الشركة فيها إلى تحمّل أعباء سياسية أو اجتماعية أو مواجهة ادعاءات قضائية تتعلق بزيادة أرباحها أو احتكارها للسوق . وتلجأ الشركات في مثل هذه الحالات إلى أساليب المحاسبة الإبداعية التي تخفض من الأرباح بدافع تجنب تلك التكاليف .

تظهر هذه الحالات غالباً في قطاع الصناعات البتروكيميائية<sup>(1)</sup> . فعلى سبيل المثال ، إذا كانت زيادة أرباح شركات البترول مرتبطة بزيادة سعر برميل البترول ؛ فلا بد أن يصاحب ذلك ضغوط سياسية للسيطرة على الأسعار أو زيادة الضريبة على الأرباح.

## ١. التجنب الضريبي

أحد أهم الدوافع التي تندرج ضمن التكاليف السياسية دافع التوفير في ضريبة الدخل ، حيث تسعى الشركات عند إعداد إقراراتها الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية . وتعرف

---

1) Mulford & Comiskey, op.cit.,80.

هذه الممارسة بالتجنب الضريبي<sup>(١)</sup> ، وتتميز عن ممارسة التهرب الضريبي أن الأولى قانونية بينما الأخيرة مخالفة القانون<sup>(٢)</sup>.

يوجد التجنب الضريبي على نوعين ، يتمثل أحدهما في الاستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين والمعايير ، بينما الآخر يتمثل في تجنب الحادثة التي تسبب في الخضوع للضريبة . وتظهر الفجوة الضريبية للأسباب التالية<sup>(٣)</sup>:

- زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي، إذ يتم زيادة تكلفة المواد والمستلزمات السلعية بقصد تقليص الأرباح ظاهرياً.
- تخفيض سعر مبيعات السلع والخدمات ما أمكن ، أي تخفيض الإيرادات. إضافة إلى تزوير الفواتير حيث تسهل هذه العملية إلى حد كبير ويلجأ لها مستوردو السلع.
- تقديم بيانات خسارة ، أو أرباح قليلة لتأخير دفع الضريبة ما أمكن إلى حين قيام الإدارة الضريبية مراجعتها وقبولها شكلاً ورفض نتائجها وتكليف المكلف على وفق مبدأ التقدير المباشر.

و لم يتوصل كل من ( Arnedo et al.,2007 ) من خلال دراستهم لاختلافات جودة الأرباح بين القطاعين العام والخاص في الشركات الأسبانية إلى أي فروقات بين ممارسات تمهيد الدخل وممارسات زيادة الدخل في الشركات العامة والخاصة في القطاعين الصناعي والتجاري . وتم الاستدلال من ذلك على تشابه الضغوط التي تدفع

---

(١) استخدمت الباحثة في دراستها الميدانية مصطلح "التهرب الضريبي" بدلاً من "التجنب الضريبي" أثناء تحديد دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لجهلها بهذه المعلومة .

(٢) علاء فريد عبد الأحد ، أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة : دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق ، رسالة دكتوراة ، جامعة البصرة ، (٢٠٠٦ م) ١٣٠٠ .

(٣) المرجع السابق ، ١٣٤ .

الشركات إلى ممارسة تمهيد الدخل. كما اقترحت وجود دوافع مشتركة بين نوعي الشركات ، من أهمها ارتفاع الضريبة على الدخل .

وعلى النطاق السعودي ، تُفرض الضريبة حسب النظام الضريبي الجديد الصادر عن مصلحة الزكاة والدخل على شركات الأموال المقيمة فقط ، وقد تبين لدى ( حافظ، ١٩٩٨م) -من المقابلات الشخصية التي أجراها في دراسته لمنسوبي مكاتب المحاسبة والمراجعة ومصحة الزكاة والدخل - "أن كثيراً من المنشآت الأجنبية تعمل في المملكة تحت أسماء سعودية مستعارة للتهرب من الضريبة والخضوع للزكاة ذات النسب المنخفضة."<sup>(١)</sup>

## ٢. التجنب الزكوي

تعتمد مصلحة الزكاة والدخل في جباية الزكاة على السجلات المحاسبية و التقارير المالية التي تقدمها الشركات عند الفحص والتدقيق الذي يسبق ربط الزكاة ، و كلما زادت جودة المعلومات و درجة الدقة والوثوق فيها ، زادت إمكانية تحديد الوعاء الحقيقي لكل من الزكاة أو الضريبة <sup>(٢)</sup>.

إن كل عنصر يدخل في حساب الوعاء الزكوي يؤثر على مبلغ الزكاة الواجب تحصيله من قبل المصلحة ، ولتجنب دفع الزكاة أو جزء منها ، قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية للزيادة في العناصر التي تخفض من الوعاء الزكوي ، والتقليل في العناصر التي تزيد الوعاء الزكوي.

---

(١) إبراهيم سعيد حافظ ، دور الإجراءات الرقابية والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي والذكوي في المملكة العربية السعودية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، (١٩٩٨ م) :٢٢٩ .  
(٢) المرجع السابق ، :١٨٣ .

فالمخصصات -على سبيل المثال- من العناصر التي تُضاف إلى الوعاء الزكوي وتتسبب في زيادة الزكاة، ولا شك أنه يمكن التحكم بمقادير هذه المخصصات نظراً لكونها تعتمد على التقدير والحكم الشخصي. وفي المقابل ، يتم عند حساب الوعاء الزكوي حسم مصاريف الاستهلاك، وربما كانت طريقة الشركة في تخفيض مقدار الزكاة هي تقليل العمر الافتراضي للأصل لزيادة مصروف الاستهلاك بالتالي التقليل من وعاء الزكاة.

ويرى البعض أن المصلحة مسؤولة عن الثغرات التي تسمح بإجراءات التهرب لعدم وضوح أنظمتها. ويظهر من بعض مقالات الصحافة المحلية عدم الرضا عن المبالغ التي تحصلها المصلحة من الشركات ، وأن المصلحة تفتقر إلى الإمكانيات اللازمة بأعمال الفحص والتدقيق.<sup>(١)</sup> وترى الباحثة أنه من الممكن أن لا تمارس الشركات الاحتيايل المحاسبي الذي تقع مسؤولية اكتشافه على المراجعين من مصلحة الزكاة والدخل ، بل تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية التي يصعب اكتشافها.

## الخلاصة

لقد أثبتت الدراسات السابقة أن دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المفترضة ترتبط بأداء الشركات وأرباحها . فالشركات التي تقترب من الإخلال بمواثيق الديون تلجأ إلى ممارسة الأساليب المحاسبية التي تجنبهم ذلك. كما يمارس المديرون أساليب المحاسبة الإبداعية لزيادة القيمة السوقية للشركة وبالتالي زيادة مكافآتهم الإدارية. إضافة إلى سعيهم للظهور بنتائج أكثر جاذبية بالنسبة للمستثمر ، ولتحقيق التوقعات المستقبلية للأداء.

---

(١) عبد الرحمن الصنيع ، زكاة تجار السعودية ومصر تكفي لإنقاذ الفقراء العرب، والفقار أكثر المتضررين ، تحقيق على موقع العربية ، ٢٥ صفر ١٤٢٩ هـ = ٣ مارس ٢٠٠٨ ، متاح على : [www.alaswaq.com](http://www.alaswaq.com) ، تاريخ الدخول : ٢٠٠٩/١٢/١٣ م

إن بعض الدوافع السابق ذكرها دُرست في أدبيات المحاسبة بصفات مستقلة ، الأمر الذي يفقد الكثير من الأدبيات فرصة البحث في حقيقة التفاعل بين الدوافع والأهداف المرتبطة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، فقد يخدم دافع عدة أهداف ، وقد يتحقق الهدف بسبب أكثر من دافع واحد. أما الدراسات التي تناولت أكثر من دافع في نفس الدراسة ، فإنها لم توفق كثيراً في الربط بين تلك الدوافع.

وقد تقوم الدراسات على تصور دافع لا يكون صحيحاً بالضرورة ، أو قد تفشل في طريقة قياس العامل الدافع نفسه ، و بذلك يصعب التأكد من الدافع الفعلي وراء اختيار محاسبي معين . فلو كانت الشركة تستخدم نظام التعويضات الإدارية - على سبيل المثال - وتقع في نفس الوقت تحت تكاليف سياسية مرتفعة ، فإن دراسة علاقة إدارة الأرباح بالتعويضات الإدارية ستكون إيجابية ، حتى وإن كانت ممارسة إدارة الأرباح تمت بدافع مواجهة التكاليف السياسية.

وبتعبير آخر ، من الممكن ان يختار المدير التنفيذي الطريقة المحاسبية التي تعظم أسعار الأسهم من أجل خدمة مصلحته الشخصية ( تعظيم حق خيار السهم الذي يمتلكه ، أو الرغبة في الاستفادة من الحق قبل انتهاء صلاحيته ) ، ومن الممكن ان يختار المدير نفس الطريقة المحاسبية التي تعظم أسعار الأسهم من أجل تجنب الإخلال بمواثيق الديون التي على الشركة . ويكون بهذا من الصعب التفريق بين هذه الحالات المتعلقة بالنوايا ، وهذا ما يجعل دراسة الاختيارية في المحاسبة أمر في غاية الأهمية<sup>(1)</sup>.

كما يصعب تحديد المستفيد أو المتضرر من هذه الممارسات ، وقد افترضت الدراسات التي تبحث في استغلال المدير التنفيذي للاختيارية في المحاسبة أن ذلك

---

1) Fields et. al., op.cit., 5.



الاستغلال يُنقذ على حساب مصلحة المستثمر. في حين لا يمكن تجاهل حقيقة أن ممارسة استغلال الاختيارية ذاتها من الممكن أيضاً أن تقلل من احتمال اختراق موائيق الديون أو تساهم في زيادة قيم الأصول وفي هذا منفعة للمستثمر.

وخلص القول أنه من المحتمل أن تتم ممارسة أحد أساليب المحاسبة الإبداعية بتأثير أكثر من دافع ، وأن الدوافع ليست مستقلة عن بعضها ، بل أن بعضها يتوقف على بعضها الآخر ، وهو الأمر الذي أشار إليه Levitt في خطابه الشهير حين قال :

"This is the pattern earnings management creates: companies try to meet or beat Wall Street earnings projections in order to grow market capitalization and increase the value of stock options... " (1)

و من الطبيعي أن تختلف الدوافع باختلاف الخصائص المؤسسية والسوق المالية والأنظمة. وقد قام كل من (Leuz et. al., 2003) بدراسة اختلافات درجة حماية المستثمر ، ودرجة تقدم السوق المالية ، ونسبة تركيز الملكية ، ومؤشر الإفصاح ، ودرجة الحماية القانونية بين ٣١ دولة مختلفة ، وذلك بهدف تحديد مدى ارتباط هذه العوامل بممارسة إدارة الأرباح فيها. و كانت النتيجة أن خاصية حماية المستثمر تشرح الجزء الأكبر من اختلافات إدارة الأرباح وذلك بنسبة ( ٣٩%).

من أجل ذلك ، تسعى الجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية وعلى رأسها هيئة السوق المالية إلى تطوير نظام حوكمة الشركات ، وسن قوانين حماية المستثمر ، و التحكم في تعارض المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة وبين المستثمرين وغيرهم من

---

1) Levitt, op.cit., 2.

مستخدمي القوائم المالية. وكل ما من شأنه معالجة أسباب فشل سوق الأسهم السعودي على كسب ثقة المستثمر ، و عدم مقدرة أسعار الأسهم على أن تعكس القيمة الحقيقية للشركة وأدائها الفعلي وربحيتها<sup>(١)</sup> .

وعلى سبيل المثال ، يشير النظام في مادته التاسعة من لائحة حوكمة الشركات إلى ضرورة التفصيل عن المكافآت والتعويضات المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي والمدير التنفيذي و غيرهم من كبار التنفيذيين ، وقد صدر القرار الإلزامي بهذا الشأن على الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية في ١٢/١١/٢٠١٤ هـ الموافق ١٠/١١/٢٠٠٨ م ، وذلك ابتداء من أول تقرير مجلس إدارة بعد تاريخ الإلزام المذكور<sup>(٢)</sup>.

---

(١) زايد بن فهد الحصان ، محددات ومعوقات الاستثمار في سوق الأسهم السعودية - دراسة ميدانية في منطقة القصيم ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول ( ٢٠٠٢ ) : ١٠٢ .  
(٢) هيئة السوق المالية ، مرجع سابق ، ٨ .

## الفصل الثالث

### أساليب المحاسبة الإبداعية

#### مقدمة

انتشر في السنوات الأخيرة ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، وذلك لما اجتمعت للإدارة دوافع استغلال مرونة المبادئ و المعايير المحاسبية والاختيارية التي تمنحها ، وكل ذلك في سبيل إيجاد تأثير مفضل لأداء الشركة .

ويمكن حصر أساليب المحاسبة الإبداعية بحسب المجالات المحاسبية ، فهناك أساليب إبداعية في المحاسبة ، وأخرى في المراجعة ، وثالثة في الإفصاح. كما يمكن تقسيمها بحسب ارتباطها بالعناصر المحاسبية إلى : أساليب ترتبط بالإيرادات ، وأساليب ترتبط بالمصروفات ، وأساليب ترتبط بتبويب القوائم المالية ، وأساليب ترتبط بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، وأساليب ترتبط بتقرير مراجع الحسابات<sup>(١)</sup>.

كما يقسم كل من ( Mulford & Comiskey, 2002 ) ممارسات المحاسبة الإبداعية بطريقة أخرى تهدف إلى المساعدة في كشف تلك الممارسات من قبل مستخدم القوائم

---

(١) عاطف محمد أحمد ، تحليل آثار المحاسبة الخلاقة على تضليل القوائم المالية من وجهة نظر : المعدّين والمستثمرين والمراجعين بالتطبيق على البيئة المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة بني سويف ، (٢٠٠٦) : ٢٧٠ .

المالية ، وذلك بوضع الأساليب في ثلاث مجموعات رئيسة باعتبار قياس الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم، وذلك كما يلي :

- الاعتراف بإيرادات وهمية أو إيرادات لم تتحقق بعد

- سياسات الرسملة التعسفية والإطفاء المتعدي

- الخطأ في التقرير عن الأصول والخصوم.

وترى الباحثة أن أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في الشركات لا تخرج عن أربعة مواطن للتلاعب ، فهي إما تلاعباً في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف (التبويب). ومن هذا المنظور ، يتم في هذا الفصل التعرف على أشهر أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات للتأثير على تقاريرها المالية . وتجدر الإشارة هنا أن هذه الأساليب لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالضرورة ، بل يقع فيما يسمى بالمنطقة الرمادية ، ويمكن فهمها على أكثر من وجه.

أولاً : أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح

#### ١. التمويل خارج الميزانية

تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح - أو الإفصاح بصور غير مباشرة - عن عمليات التمويل ذات الأهمية النسبية في الشركة ، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تُظهر تلك الزيادة في ميزانيتها ، و يسمى : التمويل خارج الميزانية أو Off-balance Sheet Financing .

ويعرّف التمويل خارج الميزانية ( أو التمويل الخفي ) على أنه : تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها ، ودون الخروج عن المتطلبات النظامية ، وبوجود المبتكرات المحاسبية (١).

و تهدف طريقة التمويل هذه في الغالب إلى التحكم في نسب المديونية (٢). وقد ذكر ( Smith,1992 ) أن الهدف من التمويل خارج الميزانية يكون في العادة من أجل تخفيض مديونية الشركة . وهي طريقة شائعة لدى الشركات الأمريكية والبريطانية ، تمكّنها من إخفاء بعض التزاماتها أو أصولها.

ولعل أكثر ما يعارض هذا الأسلوب من مفاهيم المحاسبة هما : الملاءمة وأمانة المعلومات . ذلك أنه يتعيّن على الشركة الإفصاح عن المعلومات الملائمة ذات العلاقة بأهداف القوائم المالية ، إضافة إلى أن القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية ، مثل مصادر التمويل هنا (٣) .

وطريقة التمويل هذه من أخطر الممارسات التي تعرّض الشركة إلى مشكلات مفاجئة ، لأن إخفاء الإلتزامات أو الأصول لا يتضمن التحول الفعّال للمخاطر . ويصف Torre في كتابه هذا الخطر بأنه " قنبلة محاسبية محتملة" (٤). وعلى الرغم من ذلك ،

---

1) Terry Smith, Accounting for Growth, Century Business, (London : 1992), 76.

2) Steve C. Lim, Steven C. Man and Vassil T. Mihov, Market evaluation of off-balance sheet financing : you can run but you can't hide,1, (2003), from: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com), access date, December, 5, 2009.

٣) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، معايير المحاسبة المالية ، ( الرياض : لجنة معايير المحاسبة ، ربيع الآخر ، ١٤٢٨ هـ ، مايو ٢٠٠٧ ، المجلد الأول ، مفاهيم المحاسبة المالية: فقرة ٣٣١):٢٤٦ .

4) Torre, op.cit., 45.

تعزل مئات الشركات الأمريكية المرموقة تريليونات الدولارات في حسابات خارج الميزانية ، وشركات تابعة والتزامات متنوعة<sup>(١)</sup> .

كما ذكر ( أحمد ، ٢٠٠٨ ) مشكلتين أساسيتين في ممارسة هذا النشاط ، "الأولى تتعلق بالمخاطر المرتبطة بهذه الأنشطة وحالات الانهيار التي قد تؤدي إليها. والثانية تتعلق بضعف الاستجابة المحاسبية من قواعد ومعايير محاسبية في التعبير عن الآثار الاقتصادية الناتجة عن الدخول في تلك الأنشطة وعن معالجة آثارها. إضافة إلى ما أتاحتها هذه القواعد والمعايير من ثغرات يمكن معها اخراج العديد من الأنشطة خارج الميزانية مما يؤدي إلى ظهور مشكلة مدى ملائمة البيانات المالية المنشورة"<sup>(٢)</sup>.

#### ١.١ . عقود الإيجار

تتمثل صور التمويل خارج الميزانية - في الغالب - في عقد إيجار طويل الأجل غير قابل للإلغاء ، يُسجل في دفاتر الشركة على أنه عقد إيجار تشغيلي وذلك لأنه لا يستوفي الشروط اللازمة لاعتباره عقد إيجار رأسمالي<sup>(٣)</sup>. ويترتب على ذلك عدم ظهور قيمة العقد الحالية في قائمة المركز المالي، كما لا يتوجب إطفاء قيمة الأصل المستأجر كما هو مطلوب في عقد الإيجار الرأسمالي، وبذلك يتم تقادي تحول المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر ، ويبقى الأصل على قيمته لا ينقص، لعدم استهلاكه.

---

#### 1) Ibid.

(٢) سامح محمد رضا رياض أحمد ، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتياطية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، رسالة دكتوراة ، جامعة حلوان ، (٢٠٠٨) :١٣ .  
(٣) انظر معيار المحاسبة عن عقود الإيجار ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ٢٠١١ .

حيث يستوجب عقد الإيجار الرأسمالي - تبعاً للمعايير المحاسبية الصادرة عن SOCPA - عرض الأصول المستأجرة في قائمة المركز المالي بصفة مستقلة عن غيرها من الأصول المملوكة وذلك ضمن الأصول غير المتداولة. كما يجب أن تظهر الإلتزامات عن عقد الإيجار الرأسمالي بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار المستقبلية ضمن الخصوم غير المتداولة ، إضافة إلى أن مصروفات استنفاد الأصول المستأجرة وأي مصروفات تمويلية أخرى تخص عقد الإيجار الرأسمالي يجب أن تظهر في قائمة الدخل بصفة مستقلة عن المصروفات الأخرى المماثلة (١).

أما عقد الإيجار التشغيلي ، فتثبت دفعات الإيجار فيه عند استحقاقها كمصروف يحمل على دخل الفترة المالية ويظهر في قائمة الدخل (٢). وهكذا فإن الغرض من استخدام هذه العقود للتمويل يكمن في تجنب انتقال الخطر من المالك ، والتحكم في مديونية الشركة ، نظراً لأن الإلتزام المالي لا يظهر في قائمة المركز المالي ، ولذلك يسمى بالتمويل الخفي. وقد أوضح Torre أن الفرق الظاهر في القوائم المالية بين طريقتي الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي للشركات في نفس القطاع هام جداً ، وهو واحد من آثار الاختيار المتاح في المحاسبة. (٣)

---

(١) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ٢٠١٨.

(٢) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ٢٠١٣.

3) Torre, *op.cit.*, 53.

## ١,٢ . منشآت الغرض الخاص

تظهر منشآت الغرض الخاص (Special Purpose Entities) SPEs (١) في : "قيام الشركة بإنشاء منشأة تابعة لممارسة نشاط معين، وتحويل بعض أصول الشركة والتزاماتها إلى المنشأة التابعة دون إدماجها في القوائم المالية للشركة الأم وذلك عن طريق القيام ببعض الأساليب للتهرب من شروط إدماجها" (٢).

تهدف هذه المنشآت بصورة أساسية إلى إدارة المخاطر ، ويمكن من خلالها الحصول على تمويل منخفض التكلفة ، كأن تقوم الشركة بتوريق حسابات المدينون لديها. كما تستخدم هذه المنشآت أحياناً بهدف التجنب الضريبي، أو بهدف الحصول على مكاسب صوريّة من خلال عمليات بيع أصول الشركة الأم على الشركات التابعة ، الأمر الذي من شأنه خلق مكاسب للشركة كما لو أنه تم بيع أي أصل آخر لأي شركة (٣).

وهذه الصورة شائعة أيضاً في قطاع الصناعات الكيماوية ، حيث يتوقف الخطر المالي على نسب فشل أو نجاح إجراءات البحث والتطوير. ومثال ذلك أن يتم إنشاء شركة (ذات غرض خاص) تمّول إجراءات البحث والتطوير ، على أن يكون لها حق شراء المنتج محل التطوير في حالة نجاحه ، أمّا تكاليف هذا المشروع فلا تظهر في القوائم المالية للشركة الأصليّة ، حيث أن لكل شركة قائمة منفصلة ( غير مجمّعة ) (٤).

وقد ركزت الأوساط الصحفية والجهات التنظيمية في قلقهم المتعلق بالتمويل خارج الميزانية على موضوع استخدام منشآت الغرض الخاص SPEs لإبقاء الديون - والفوائد

---

(١) تسمى أيضاً (Special Purpose Vehicles (SPV).

(٢) أحمد، مرجع سابق، ٣٠.

(٣) Smith, op.cit., 78.

(٤) Torre, op.cit., 61.



المتعلقة بها - خارج القوائم الماليّة المجمعة. وهي الطريقة التي كانت تتبعها شركة Enron في محاسبتها ، حيث تمكّنت في عام ٢٠٠٠م من عزل ما يقارب ١٢ بليون دولار من ديونها خارج ميزانيتها العمومية بواسطة هذه المنشآت<sup>(١)</sup>.

## ٢. التغييرات المحاسبية

تمارس الشركات في بعض الأوقات تغييرات محاسبية تؤثر على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، و تكون تلك التغييرات إما في السياسات المحاسبية المتبعة ، أو التقديرات المحاسبية ، أو التغيير في الوحدة المحاسبية. ويعتبر تغيير الطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة الشركة أشهر أدوات إدارة المكاسب<sup>(٢)</sup>، حيث تستغل الإدارة الاختيارية المتاحة في هذا المجال بما يتناسب مع أهدافها.

### ٢,١. التغييرات في السياسات المحاسبية

ينص معيار العرض والإفصاح العام أنه إذا حدث تغيير في السياسة المحاسبية فإنه ينبغي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي، وذلك بتعديل القوائم المالية لكافة المدد

---

1) Lillian F. Mills and Kaye J. Newberry,(2004), Firms' off-balance sheet financing: Evidence from their book-tax reporting differences, 2. from: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com), access date, December, 5, 2009.

(٢) أحمد ، مرجع سابق ، ٢٩

المالية المعروضة إلا في الظروف التي يتعذر فيها تحديد البيانات المالية الضرورية للتعديل بصورة معقولة<sup>(١)</sup>.

ولا يقتصر استغلال التغييرات المحاسبية على تلك التغييرات المتاحة من قبل المعايير المحاسبية ، بل أن التغييرات المحاسبية غير الاختيارية تعتبر أسلوباً شائعاً في الشركات الأمريكية. ففي عام ١٩٩٩م -على سبيل المثال - كانت التغييرات المحاسبية للشركات الأمريكية المدرجة في السوق تساوي ١٠٧ تغيير من بينها ٢٩ تغيير اختياري (مسموح به) فقط - مثل تغيير سياسة حساب المخزون أو الإهلاك - أما بقية التغييرات فلم تكن اختيارية<sup>(٢)</sup>.

## ٢،٢ . التغييرات في التقديرات المحاسبية

أما تغيير التقدير المحاسبي ، فمثاله أن تتغير الظروف الاقتصادية المحيطة باستخدام الأصل ، أو تستجد بعض الأمور التي لم تكن معروفة أو لم يكن من الممكن التنبؤ بها . كما قد تتوسع مدارك المديرين وتتطور قدراتهم في التقدير والحكم. وكل ذلك يتطلب من إدارة المنشأة إعادة النظر في احتساب التقديرات المختلفة مثل قيم الأصول وأعمارها الإنتاجية وقيمة الخردة في نهاية العمر الإنتاجي.

وعلى الرغم من أن التغييرات المحاسبية السابق ذكرها متاحة ويجوز تطبيقها ، إلا أن ذلك لا يعني أنه يجوز تطبيقها بنية إدارة الأرباح أو التأثير على صافي الدخل. بل

---

(١) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ٤٢٤.

2) Mulford & Comiskey, op.cit., 288.

يجب أن تكون السياسة الجديدة أفضل من القديمة وأكثر مناسبة منها لأوضاع الشركة، وأن يتم إيضاح سبب تفضيل السياسة الجديدة عند الإفصاح عن التغيير.

### ٢,٣ . التغييرات في الوحدة المحاسبية

ويتضمن التغيير في شكل الوحدة المحاسبية ، ومثال ذلك حالات اندماج الشركات وما يتطلبه من توحيد القوائم المالية ، والتغييرات في نسب الملكية التي تؤثر على سيطرة الشركات.

### ثانياً : أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت

#### ١ . الاعتراف بالإيراد

يعتبر التلاعب في الاعتراف بالإيراد من أكثر المخالفات التي كشفت عنها هيئة بورصة الأوراق المالية في نيويورك SEC، حيث شكلت نسبة المخالفات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد غير المتحقق أو premature revenue ٧٠% من إجمالي مخالفات المحاسبة والمراجعة AAERS No.1-224 المنشورة من الهيئة في الفترة من ١٩٨٢ م وحتى ١٩٨٩ م<sup>(١)</sup>. ويرى Torre أنه على الرغم من أهمية مسألة التلاعب في الاعتراف بالإيرادات وانتشارها ، إلا أنها تعتبر أقل المجالات بحثاً فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية ، وفي ذلك يقول :

---

1) Ehsan H. Feroz, Kyungjoo Park and Victor S. Pastena, The Financial and Market Effects of The SEC's Accounting and Auditing Enforcement Releases, Journal of Accounting Research, Vol.29, (1991) :108.

" Improper revenue recognition is one of the most important but, at the same time, least studied aspects of creative accounting. In fact, between 1997 and 2001, 126 of the 227 enforcement matters brought by the SEC regarding the quality of the financial statements of listed North American companies – that is, around 40 per cent of the total – involved the manipulation of revenue figures."<sup>(1)</sup>

وقد ورد في الدراسات المحاسبية التي تناولت الممارسات التعسفية المحتملة للاعتراف بالإيراد مسألة الاعتراف بالإيرادات الوهمية ، غير أن الإيرادات الوهمية تخرج عن حدود المحاسبة الإبداعية إلى الاحتيال ، ولذلك ينحصر الحديث في هذا الجزء عن استعجال الاعتراف بإيرادات حقيقية في قائمة الدخل كأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية.

حيث تتراوح الشركات في الاعتراف بالإيراد بين المدخل المحافظ conservative وفيه تؤجل الشركة تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه ، وغير المحافظ aggressive وفيه تستعجل الشركة في تسجيل الإيراد قبل تحققه. وتجدر الإشارة إلى أن التلاعب في الاعتراف بالإيراد لا يتعلق بمفهوم التوقيت فقط ، بل يتعلق بمفهوم تحول المخاطر كذلك ، وهذا ما يجعله من الأساليب الأكثر خطورة على الشركة.

وتعتبر أكثر أدوات استعجال الاعتراف بالإيراد هنا عقود الإنشاء طويلة الأجل ، والتلاعب في طريقة المحاسبة عنها. كما تمارس الشركات أساليب استعجال الاعتراف بالإيراد من خلال تسجيل الإيراد في وقت تقديم الخدمة وقبل الانتهاء منها ، أو تسجيل الإيراد قبل شحن البضاعة أو قبل التأكد من اكتمال الصفقة وقبول العميل ، أو تسجيل الإيرادات على الرغم من عدم التأكد من مقدرة العميل على السداد.

---

1) Torre, *op.cit.*, 3.

وإذا كانت المعايير المحاسبية المتعارف عليها تنص على أن لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا بعد إرسال البضائع ، فإن بعض الشركات تقوم بإرسال جزء من البضائع إلى موزعين أو عملاء متوقعين وتسجل الإيراد في سجلاتها. وإذا كانت نسبة احتمال رجوع تلك البضائع كبيرة ، فإنها لن ترجع إلا في فترة محاسبية تلي الفترة التي يعلن فيها عن الإيراد .

من جهة أخرى ، هناك بعض الشركات التي تعترف بالدفعات المالية المقدمة تجاه السلعة أو الخدمة وقت استلامها ويكون من الواجب توزيعها على فترات مالية متتالية. كما أن تكاليف الصيانة وخدمات ما بعد البيع مفتوحة للتقدير الشخصي ، ويتم استغلالها أحياناً بما يحقق المصلحة.

ولا تقتصر مشكلة الاعتراف بالإيراد على إنتاج المنتجات السلعية والخدمية ، بل تمتد لتشمل العقود طويلة الأجل . ويتم الاعتراف بإيرادات العقود طويلة الأجل بأكثر من طريقة محاسبية.

## ٢ . الاعتراف بالمصروف

تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتماداً على التوقعات والتقديرات القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للشركات للتحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة. ويعتبر أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصروف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة<sup>(١)</sup>،

---

1) Torre, *op.cit.*, 85.

وهو ما يندرج ضمن أساليب الإفصاح والتقدير والتصنيف إضافة إلى التوقيت . فمن حيث الإفصاح ، تشتهر طريقة نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية . كما تقوم الشركات في معالجتها للمصروفات بعدم شطب الأصول الواجب شطبها في الفترة لتفادي تحميل الفترة بأي خسائر إضافية<sup>(١)</sup>.

أما من حيث التقدير ، يتم التحكم في المصروفات من من خلال رسملة المصروفات التشغيلية ، ومثال ذلك أن تقوم الشركة بالتلاعب في مستحقات مصروفات الحملات الإعلانية المحملة على الفترة ، أو أن تمارس الاحتساب البطيء لإهلاك الأصول ، أو التلاعب في تقدير المخصصات. وأخيراً من حيث التصنيف ، تقوم الشركة بتصنيف المصروف ضمن المصروفات غير المتكررة عند الرغبة في التقليل من مصاريف الفترة.

### ثالثاً : أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير

#### ١. سياسات رسملة المصروفات

تقوم بعض الشركات بالاستفادة من اختلاف الأساليب المحاسبية المتاحة لمعالجة المصروفات ، إذ أن بعض المصروفات التي تتكبدتها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية - المصروفات الإيرادية - يتم رسملتها ثم إطفائها أو استفادها على المدى الذي يتوقع فيه الأرباح حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وهذا الإجراء يتطلب الكثير

---

(١) عدي منذر جرار ، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية : دراسة ميدانية ، رسالة دكتوراة ، عمان : جامعة عمان العربية للدراسات العليا (٢٠٠٦) : ٦٨.

من التقدير والحكم الشخصي، الأمر الذي يجعله من أشهر طرق التلاعب في المصروفات والإيرادات، حيث استنتج (عسيري أ ، ٢٠٠٢) أن رسمة المصروفات الإيرادية هي ثاني أكثر أسلوب مستخدم في الشركات السعودية ضمن أساليب المحاسبة الإبداعية.

وتعتبر مصروفات البحث والتطوير ، وتكاليف السيطرة ، و مصروفات إنشاء وتصميم وإدارة وحماية المواقع الإلكترونية على الشبكة ، و بعض مصروفات التسويق والدعاية المباشرة المتعلقة بتصميم وطباعة ونشر الكاتولوجات والبروشورات و انتاج الأفلام والبرامج التلفزيونية الدعائية ، وكذلك مصروفات التنقيب عن النفط في الشركات البترولية في أحد مواقع الشركة جميعها أمثلة على موضع تلاعب الشركات في المصروفات ، نظراً لجواز اعتبارها مصروفات إيرادية تتم رسملتها واستفادها.

أما المصروفات التي لا يمكن ربطها بأي أرباح مستقبلية فيتم التعامل معها على أنها مصروفات تتحملها الشركة في الفترة المحاسبية الخاصة بها . ومن الواضح أيضاً أن حكم الإدارة يلعب دوراً هاماً في تحديد المصروفات التي ترتبط بأرباح مستقبلية من غيرها من المصروفات ، ودرجة التأكد من تلك الإيرادات.

#### ١.١. تكاليف البحث والتطوير

تعتبر تكاليف البحث والتطوير أحد الأمثلة القليلة للأصول غير الملموسة الناشئة ذاتياً في القوائم المالية<sup>(١)</sup>. و تنطوي أنشطة البحث والتطوير على عنصر عدم التأكد

---

1) Smith, op.cit., 42.

(uncertainty) بدرجات مختلفة، ويختلف عنصر عدم التأكد في البحث والتطوير عن عناصر المخاطرة التي تواجه أي استثمار آخر<sup>(١)</sup>.

وينص معيار تكاليف البحث والتطوير على وجوب إثبات تكاليف البحث والتطوير كمصروفات فور حدوثها ، ويجوز إذا توفرت شروط معينة رسمة تكاليف البحث والتطوير وإثباتها كأصل غير ملموس<sup>(٢)</sup>.

وتحدد فقرة ١١٣ تلك الشروط كما يلي :

١. "تحديد المنتج أو العملية بوضوح، وإمكانية فصل وقياس التكاليف المرتبطة بالمنتج أو العملية بطريقة موثوقة.
٢. عزم المنشأة على إنتاج وتسويق أو استخدام المنتج أو العملية.
٣. وجود سوق للمنتج أو العملية، أو التأكد من منفعة المنتج في حال استخدامه داخل المنشأة.
٤. وجود موارد كافية ومتاحة والتأكد أن هذه الموارد يمكن توفيرها لإكمال مشروع التطوير وتسويق أو استخدام المنتج أو العملية<sup>(٣)</sup>."

كما أن واحدة من أهم مشكلات رسمة المصروفات تلك التي تواجهها شركات صناعة البرمجيات ، حيث تتم تحميل كافة مصروفات تطوير البرنامج على الفترة التي تخصها ، ولا يتم البدء في رسمة تكاليف تطوير البرنامج إلا في مرحلة متأخرة من عملية التطوير تسمى Technological Feasibility<sup>(٤)</sup>، وهي النقطة التي يمكن اعتبار البرنامج فيها كمنتج قابل للتسويق واحتمال توليده لإيرادات مستقبلية كبير جداً.

---

(١) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ١٣٢٥ .

(٢) المرجع السابق ، ١٣١٢ .

(٣) المرجع السابق ، ١٣١٣ .

4) Mulford& Comiskey, op.cit., 204.



وهنا تلعب الإدارة دوراً في تحديد تلك النقطة ، وقد لوحظ على شركات صناعة البرمجيات أن هذه النقطة غير ثابتة نسبياً ، وأن التكاليف التي تتم رسملتها تزيد وتتقص بين الفترات المحاسبية الأمر الذي يدل على أن حكم الإدارة يتحكم في هذا المجال<sup>(١)</sup>.

ولذلك أصدر مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي FASB المعيار ٨٦ يتناول تكاليف برامج الحاسب والمفاهيم والأسس المرتبطة به وقواعد تحديد النقطة التي تجوز عندها رسمة تكاليف تطوير برامج الحاسب<sup>(٢)</sup>.

## ٢. استهلاك الأصول الثابتة

أما ما يتعلق بالاستهلاك ، فتلجأ الشركات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الاستهلاك ، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي . فمن المتعارف عليه محاسبياً أن يتم استهلاك الأصول إما بتحميل السنوات الأولى بقسط استهلاك أكبر بطريقة القسط المتناقص، أو بطريقة القسط الثابت ، حيث توزع التكلفة بالتساوي على سنوات العمر الإنتاجي المقدر<sup>(٣)</sup>.

ومن جهة أخرى ، لا تتضمن المبادئ المحاسبية على أية شروط تحدد الأعمار الإنتاجية للأصول ، أي لا تحدد المدة الزمنية لاستهلاك الأصول الثابتة، الأمر الذي يتيح للإدارة فرصة زيادة أو تخفيض أعمار الأصول حسب ميولها الشخصية أو المؤسسية<sup>(٤)</sup> .

---

1) Ibid., 205.

2) Ibid., 22.

٣) عسيري أ ، مرجع سابق ، ٣١٩ .

4) Mulford& Comiskey, op.cit., 221.

وإذا ظهرت الحاجة إلى الحكم الشخصي في تقدير عمر الأصل الإنتاجي ، توفر للمديرين الفرصة او الاختيارية في تمديد أو تقصير العمر (مدّة الاستهلاك) للحصول على مصروفات فترية أقل أو أكثر بالتالي التحكم في الأرباح . ذلك أن القيمة الدفترية للأصل تتناسب طرديًا مع عمرها ، فزيادة مدّة استهلاك الأصل يعني تقليل معدل الاستهلاك، و بالتالي زيادة قيمة الأصل في قائمة المركز المالي ، والعكس صحيح.

وتشير الأدلة على فاعلية الحكم المهني ، والاختلافات التي تظهر عنه يمكن ملاحظتها في اختلاف معاملة الشركات لأصولها الثابتة المتشابهة في ذات الصناعة. فعلى سبيل المثال، لو نظرنا إلى معاملة بعض شركات المساهمة السعودية في قطاع التشييد والبناء لأصولها الثابتة كالتالي :

#### شركة الخزف السعودي<sup>(١)</sup>

المباني	١٠ - ٣٣ سنة
آلات ومعدات	١٠ - ٢٥ سنة

#### الزامل<sup>(٢)</sup>

المباني	٢٠ - ٤٠ سنة
آلات ومعدات	٢ - ٢٠ سنة

#### أميانتيث<sup>(٣)</sup>

المباني	٣ - ٣٥ سنة
آلات ومعدات	٤ - ٢٠ سنة

(١) الخزف السعودي ، التقرير السنوي لعام ٢٠٠٧ ، ٢٠ . متاح على : [www.saudiceramics.com](http://www.saudiceramics.com) ، تاريخ الدخول : ٢٠٠٩/١٢/٥ م .  
(٢) الزامل للصناعة ، التقرير السنوي لعام ٢٠٠٨ ، ٣٣ . متاح على : [www.zamilindustrial.com](http://www.zamilindustrial.com) ، تاريخ الدخول : ٢٠٠٩/١٢/٥ م .  
(٣) أميانتيث العربية السعودية ، التقرير السنوي لعام ٢٠٠٨ ، . متاح على : [www.amiantit.com](http://www.amiantit.com) ، تاريخ الدخول : ٢٠٠٩/١٢/٥ م .

والملاحظ هنا أن الأعمار الإنتاجية للمباني متباين جداً ، كذلك أعمار الآلات، إضافة إلى أن بعض الشركات لا تضع في ايضاحاتها بنداً حول أعمار الأصول.

### ٣. إطفاء الشهرة والعلامات التجارية

الشهرة من المواطن الرئيسية التي تحتل تبايناً كبيراً في المعالجة. فأعمار الأصول غير الملموسة مختلفة من شركة إلى أخرى ، وبهذا القدر من المرونة والاختيارية ، قد يتم اختيار فترة إطفاء طويلة ، تكون أكثر من العمر الاقتصادي للأصل غير الملموس ، وبذلك تقلل هذه الفترة من مصروف الإطفاء ويزيد ذلك من إيرادات الفترة.

### ٤. المدينون والدائنون

يتم من خلال المدينين إدارة الإيرادات ؛ ليس فقط التلاعب في الاعتراف بالإيراد ، ولكن حتى في تقويم حسابات المدينين ، حيث يتم تقدير الحسابات المدينة وفقاً لسياسة الحيطة والحذر بإنشاء مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها يُطرح من إجمالي المدينين.

وتقوم الشركة التي ترغب في تضخيم إيراداتها - ولو بشكل مؤقت - بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وبالتالي زيادة الأرباح. والمخصصات - كما سبقت الإشارة إليها - أحد العناصر المحاسبية التقديرية المستخدمة للتأثير على مصروفات الفترة. فإذا قدرّت الشركة أن حساب المخصص المسجل في الميزانية أكثر مما ينبغي ، تقوم بتخفيض مقدار المخصص والحصول على زيادة في الأرباح . وعلى

العكس من ذلك ، قد تلجأ الشركة إلى المبالغة في تقدير المخصص في السنوات المالية الجيدة بهدف تكوين احتياطات (reserves) يمكن استخدامها في السنوات غير الجيدة ، وذلك بهدف التحكم في تقلبات الأرباح<sup>(١)</sup>.

## ٥. المخزون السلعي

إن المبالغة في تقدير المخزون يُقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل. وهناك الكثير من المداخل التي تُوصل إلى هذه المبالغة، ولعل أبسطها أن يتم المبالغة في العدد الفعلي لعناصر المخزون<sup>(٢)</sup>، غير أنها تعد احتيالياً صريحاً.

والطريقة هنا أن يتم التلاعب في تقدير المخزون وتصنيفه . وقد كان مما استنتجه (عسيري أ ، ٢٠٠٢) في دراسته على المملكة العربية السعودية أن أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات هي تضمين المخزون مخزوناً راکداً أو متقادماً.

وهناك أكثر من طريقة لقياس تدقق المخزون ، كل منها تؤثر بشكل مختلف، ولإدارة اختيار الطريقة الأكثر مناسبة لأهدافها. كما أن طريقة تقويم المخزون السلعي - التكلفة أو السوق أيهما أقل - تتيح للإدارة اختيار سعر السوق المناسب . وإذا تقادمت عناصر المخزون أو أصبح بطيء الحركة ؛ تنخفض قيمته السوقية ، وهنا تظهر الحاجة إلى الحكم الشخصي فيما إذا كان تخفيض المخزون ضرورياً أم لا، وكأسلوب محاسبي إيداعي ، تلجأ الشركات إلى تأجيل تخفيض قيمة المخزون .

---

1) Torre, *op.cit.*, 89.

2) Mulford & Comiskey, *op.cit.*, 245.

## رابعاً : أساليب المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض

### ١. قائمة الدخل

تحتوي قائمة الدخل على أرقام أساسية لأغراض التحليل المالي ، مثل الأرباح التشغيلية ، وصافي الربح وغيرها. وكما تدور المحاسبة الإبداعية حول تعجيل أو تأخير المصروفات أو الإيرادات أو المكاسب أو الخسائر ، أي نقلها بين الفترات المحاسبية ، يتم ذلك في قائمة الدخل من خلال التلاعب في التصنيفات والإيضاحات في قائمة الدخل للفترة المراد تغييرها.

وتعد قائمة الدخل من أهم القوائم المالية ، على الأقل بالنسبة للمستثمر<sup>(١)</sup>. والتلاعب فيها يكون إما تلاعباً بالإفصاح أو بالتصنيف أو كلاهما<sup>(٢)</sup>. أما التلاعب في تصنيف عناصر قائمة الدخل ، فمثاله التلاعب في تصنيف العناصر غير العادية ( Exceptional Items ) أو العناصر غير المتكررة ( Extraordinary Items ) التي قد تتضمنها قائمة الدخل ، وتدخل من ضمنها الخسائر التي تنشأ عن الكوارث الطبيعية ، أو أثر التغييرات المحاسبية الناتجة عن تبديل السياسات المحاسبية أو تغيير التقديرات أو تصحيح الأخطاء المحاسبية.

وقد نتج عن التعريف العام الواسع للعناصر غير المتكررة تباين طرق معاملة تلك العناصر بين الشركات ، وربما بين الفترات في الشركة الواحدة<sup>(٣)</sup>. حيث تلجأ الإدارة إلى

---

1) Choo Teck Min and Peter Lee Lip Nyeon, Accounting for Extraordinary Items in Singapore : Empirical Findings and International Implications , Journal of International Accounting, Auditing and Taxation , Vol.7 (1998): 216.

2) Mulford & Comiskey, op.cit., 279.

3) Min & Nyeon , op.cit., 217.

تصنيف مكاسب بيع الأصول ضمن العناصر التشغيلية بهدف زيادة صافي الربح التشغيلي ، وتضمن الخسائر ضمن العناصر غير المتكررة لتجنب التأثير على النتائج التشغيلية.

وقد بحثت دراسة ( Min & Nyeen, 1998 ) في الحاجة إلى معايير محاسبية صارمة تهتم بضوابط التقرير عن العناصر غير المتكررة في قائمة الدخل ، وأثر ذلك على الشركات السنغافورية . وتناولت مكونات العناصر غير المتكررة المنشورة في القوائم المالية خلال الفترة ١٩٩٢ - ١٩٩٤ م . واستنتجت عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الأرباح قبل وبعد العناصر غير المتكررة .

كما أن نسبة الأرباح المكوّنة للعناصر غير المتكررة تزيد على نسبة الخسائر في قوائم دخل الشركات خلال الفترة الزمنية محل الدراسة ، وهذا يؤيد فكرة أن الشركات لا تهدف في إجراءات إدارة الأرباح إلى تغطية خسائرها . وأخيراً ، جاء في نتائج الدراسة أن التصنيفات الأربعة التي تحدد طبيعة العناصر غير المتكررة غير ثابتة ، ولا تتساوى في اعتبارها ضمن العناصر غير المتكررة أو العناصر التشغيلية في الشركة الواحدة ، و أن أكثرها تفاوتاً من قبل الشركات محل الدراسة هي مبيعات الأصول.

أما ( Shuto,2007 ) فقد تناول في دراسته الاختبارية العلاقة بين وجود العناصر غير المتكررة في قائمة الدخل و المكافآت الإدارية للمديرين التنفيذيين في الشركات اليابانية، وتوصل إلى أن الشركات اليابانية تميل إلى استخدام العناصر غير المتكررة في تنفيذ إجراءات Big Bath . وهذا يدعم نتائج دراسة ( Min & Nyeen, 1998 ) السابقة ، في أن الهدف من سوء تبويب العناصر غير المتكررة لا يكون لزيادة الأرباح.

## ٢. الاستثمارات

أعلنت شركة WorldCom عن اكتشاف مخالفات محاسبية بقيمة ٣،٨٥ مليار دولار في الأعوام ٢٠٠١ م و ٢٠٠٢ م. وأشارت نتائج التحقيق الأولية إلى أن هذه الشركة مارست عمليات تحويل بين حسابات داخلية أبرزها تسجيل تكاليف تشغيل رسوم استخدام شبكات شركات اتصالات أخرى، باعتبارها استثمارات رأسمالية طويلة الأمد في خطوة مكنتها من إخفاء جانب من نفقاتها ، وتضخيم تدفقاتها المالية ، وإظهار أرباح غير حقيقية<sup>(١)</sup>.

### الخلاصة

إن المحاسبة الإبداعية بصورتها العامة هي مجموعة الأساليب المتاحة ضمن القواعد المحاسبية دون الخروج عنها، وتمارسها الشركات لتحسين المركز المالي والتأثير على انطباع مستخدمي القوائم المالية. وتتعلق هذه الأساليب إما بتوقيت العمليات أو تقدير الحسابات أو الإفصاح عنها أو تصنيفها وعرضها في القوائم المالية.

وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية غير مناسبة لأن تعكس صورة صحيحة وعادلة عن الشركة ما لم يتم تقديم إفصاحات معينة. ثم أن الإفصاحات التي تقدمها الشركات تكون أحياناً صعبة وغير قابلة للإدراك من قبل مستخدم القوائم المالية. ولعل وجه الخطورة في أساليب المحاسبة الإبداعية هو عدم اعتبارها احتيالياً محاسبياً تقع مسؤولية اكتشافه ضمن مسؤوليات مراجع الحسابات ، بل هي اختيارات محاسبية مقبولة حتى وإن كانت تؤثر على شفافية وصدق القوائم المالية. ولذلك اتجه

(١) جرار ، مرجع سابق ، ٣.

البعض (Mulford & Comiskey, 2006) ، (Beneish, 1999) إلى دراسة طرق اكتشاف هذه الأساليب ، وتوضيحها لمستخدم القوائم المالية. كما وضع (جرار ، ٢٠٠٦م) في دراسته استراتيجية تمكن مدقق الحسابات من الكشف عن استخدام الشركة لأساليب المحاسبة الإبداعية خلال إعداد قوائمها المالية ، وذلك بتصميم قوائم (check lists) للتحقق، يشير المدقق فيها على أماكن استخدام المحاسبة الإبداعية التي يلاحظها في كل من الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية .



## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية

#### مقدمة

تهدف الدراسة في هذا الفصل إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين. ولتحقيق ذلك تم تحليل البيانات الأولية المستمدة من الاستبيان المستخدم في هذا الجزء من الدراسة. وتسعى الباحثة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- معرفة دوافع المحاسبة الإبداعية لدى شركات المساهمة السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين.
- معرفة أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في شركات المساهمة في السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين.
- معرفة آراء الأكاديميين والمهنيين حول تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- تحديد الاختلاف بين الطرفين فيما يتعلق بدوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية ومدى تعارض الأساليب مع المبادئ المحاسبية.

## أولاً : جمع البيانات

تم اختيار الاستبانة كأداة لجمع البيانات التي من خلالها تتم الإجابة على تساؤلات البحث . وهي أداة شائعة لقياس الآراء والاتجاهات ، ومستخدمة في كثير من الدراسات الميدانية العربية والأجنبية التي تهتم بقياس الآراء. كما أنها الأداة المستخدمة في دراسة (عسيري، ٢٠٠٢) ، والتي تعتبر هذه الدراسة امتداداً لها .

واحتوت الاستبانة في مقدمتها على رسالة مختصرة تشرح مفهوم المحاسبة الإبداعية وتوضح للمشارك أهداف الدراسة الميدانية . ثم اشتملت الاستبانة بعد ذلك على أربعة محاور ، يبتدئ كل محور فيها بتعليمات المشاركة ، وتم تمييزها عن عبارات الاستبانة بخط واضح عريض، كما تم كتابة المصطلحات الهامة باللغتين العربية والإنجليزية ، وتم تذييل الاستبانة بمعلومات للاتصال بالباحثة ( الهاتف والفاكس والبريد الإلكتروني).

أما المحور الأول من محاور الاستبانة ، فيهتم بدوافع المحاسبة الإبداعية ، ويحتوي على عشر عبارات تمثل الدوافع الأكثر تناولاً في أدبيات المحاسبة الإبداعية ، والتي نتوقع الباحثة وجودها في بيئة المملكة العربية السعودية. وقد أضافت الباحثة إلى الدوافع المتناولة في أدبيات المحاسبة دافع ( التهرب الزكوي ) ، حيث لم يتم التطرق إليه من قبل نظراً لاختصاصه ببيئة السعودية ، والتي تندر فيها الأبحاث في هذا المجال.

ولهذا المحور مقياس ذو خمس فئات ، حيث يُطلب من المشارك إبداء وجهة نظره حول احتمال وجود الدافع لدى القائم على إعداد القوائم المالية وذلك بوضع درجة موافقة تتراوح بين : موافق تماماً ، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق على الإطلاق .  
(انظر الجدول (٤-١) .)

أما المحور الثاني من الاستبانة، فيهتم بأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية ، ويحتوي على تسع عشرة عبارة ، يحدد فيها المشارك مدى ممارستها من قبل شركات المساهمة في السعودية. وحرصت الباحثة على أن يشتمل هذا المحور على أساليب المحاسبة الإبداعية الأكثر انتشاراً ، حيث تم اختيار الأساليب المحاسبية المذكورة في الدراسات السابقة ، وتم اقتباس بعضاً مما ورد في استبانة ( Comiskey & Mulford, 2002 ) . كما تم اقتباس بعض من العبارات المستخدمة في استبانة ( عسيري ، ٢٠٠٢ ) ، و لعل ذلك يساعد على قياس تأثير التغييرات النظامية في المملكة على ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية. وتم تبويب الأساليب بحسب علاقتها ببعض مبادئ ومفاهيم المحاسبة من وجهة نظر الباحثة ، حيث وزعت الأساليب إلى أساليب في الإفصاح ، وأساليب في التقدير ، وأساليب في التوقيت، وأخيراً أساليب في التصنيف والعرض.

ويستخدم المحور الثالث نفس عبارات المحور الثاني ، ويختلف عنه في المقياس . فمقياس المحور الثاني مقياس ذو ثلاث فئات ، يطلب من المشارك تحديد مدى ممارسة الأسلوب في شركات المساهمة في المملكة من وجهة نظره الشخصية ، وتتراوح الفئات بين : دائماً ، وأحياناً ، ونادراً . أما مقياس المحور الثالث فهو ذو ثلاث فئات أيضاً لكنه يهتم بقياس رأي المشارك حول تعارض أو عدم تعارض الأسلوب مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو اعتباره احتيالياً محاسبياً صريحاً. (انظر الجدول (٤-٢) )

جدول (٤ - ١) : المحور الأول من الاستبانة (الدوافع)

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الدوافع
					١. تشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة.
					٢. التهرب الضريبي .
					٣. التهرب الزكوي .
					٤. زيادة القيمة السوقية للشركة. ( للأسهم ).
					٥. تحقيق أهداف محددة للربح . ( الأرباح المخططة ).
					٦. المنافع الإدارية . (مثل زيادة المكافآت الإدارية في حال ارتباط مكافأة الإدارة بالنتائج ، أو امتلاك أسهم الشركة والاستفادة من حقوق شراء الأسهم)
					٧. المحافظة على سقف التمويل الممنوحة من المقرضين. (شروط الإقراض) .
					٨. الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين في السوق .
					٩. تحسين المركز المالي للحصول على التمويل .
					١٠. التقليل من تقلبات الأرباح .
هل ترى إضافة دوافع أخرى ؟ فضلاً حدد .....					

جدول (٤-٢) : المحور الثاني والثالث من الاستبانة (الأساليب والمبادئ)

احتياال محاسبي	تتعارض مع المبادئ المحاسبية	لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية	احتمال حدوثها			الأساليب	
			نادرًا	أحيانًا	غالبًا		
	المتعارف عليها	المتعارف عليها				١. تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل .	التصنيف
						٢. رسملة مصروفات البحث والتطوير .	
						٣. تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار .	
						٤. تضمين المخزون مخزون راكد أو متقادم .	
						٥. تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية .	
						٦. التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية .	التوقيت
						تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.	
						٧. إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء ) .	
						٨. إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بإيرادها .	
						٩. تعمّد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أفساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.	الإفصاح

					١٠. عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة .	
					١١. عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.	
					١٢. تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك .	
					١٣. المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير ).	التقدير
					١٤. التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	
					١٥. المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.	
					١٦. التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة .	
					١٧. المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة .	
					١٨. المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون .	
					١٩. هل ترى أن هناك أساليب أخرى ؟ فضلاً حدد	
					..... ..... .....	

يلاحظ من الجداول السابقة أن المحاور الثلاث الأولى تضمنت سؤالاً مفتوحاً بلا خيارات ، وذلك بهدف معرفة أي معلومات إضافية حول المحور من وجهة نظر المشارك. أما المحور الرابع و الأخير من الاستبانة فقد تم تخصيصه للمعلومات الشخصية للمشارك ، حيث يحدد المشارك مجموعته التي ينتمي إليها ، ومستواه الأكاديمي أو المهني ، وقد تعمّدت الباحثة عدم البدء به لتسهيل الحصول على تعاون أفراد العينة. ( انظر الجدول (٣-٤)).

جدول (٣-٤) : المحور الرابع من الاستبانة (المعلومات الشخصية)

المعلومات الشخصية	
الاسم : ..... ( إختياري )	
<input type="checkbox"/> مهني . <input type="checkbox"/> شريك . <input type="checkbox"/> رئيس مجلس إدارة . <input type="checkbox"/> مدير عام . <input type="checkbox"/> مدير مراجعة . <input type="checkbox"/> مشرف . <input type="checkbox"/> مراجع رئيسي . <input type="checkbox"/> مراجع أول . <input type="checkbox"/> مساعد مراجع . <input type="checkbox"/> أخرى : .....	<input type="checkbox"/> أكاديمي . <input type="checkbox"/> أستاذ . <input type="checkbox"/> أستاذ مشارك . <input type="checkbox"/> أستاذ مساعد . <input type="checkbox"/> محاضر . <input type="checkbox"/> معيد .

ولاختبار الاستبانة مبدئيًا ، عُرضت الاستبانة على عينة صغيرة من مجتمع البحث ، وذلك للاستفادة من اقتراحات المجيبين ومعرفة التفاصيل التي لم يتم الاهتمام بها كما يجب ، والتأكد من تحقيق الاستبانة لأهداف البحث. وقد تم ذلك على مجموعة من الأكاديميين في قسم المحاسبة في جامعة الملك عبد العزيز.

وكان مجموع عدد الاستبانات الموزعة على العينة ٣٥٠ استبانة ، تم توزيعها على مجموعتي العينة ( الأكاديميين والمهنيين ) ثم استعادتها. وقد استغرق ذلك ثلاثة أشهر تقريباً . حيث تم توزيع ١٥٠ استبانة على الأكاديميين ، ثم استعيد منها ٦٠ استبانة ، وهو ما يمثل ٤٠% من الاستبانات الموزعة . ثم استُبعد منها أربع استبانات ليصبح مجموع الاستبانات المناسبة للتحليل ٥٦ استبانة . (انظر الجدول (٤-٤) ). والأكاديميون هنا هم أعضاء هيئة التدريس في أقسام البنين والبنات في الجامعات والكليات السعودية العامة والخاصة الذين تمكنت الباحثة من التواصل معهم. ( انظر الملحق ٢).

أما للمجموعة الثانية ، فقد تم توزيع ٢٠٠ استبانة ، و استرد منها ٦٤ استبانة وهو ما يشكل ٣٢% من الاستبانات الموزعة. ثم استُبعد منها ١٢ استبانة ليصبح عدد الاستبانات المناسبة للتحليل ٥٢ استبانة . و المهنيون هم المحاسبون المهنيون العاملون في مكاتب المحاسبة المرخص لها بالعمل في مدن المملكة العربية السعودية ( جدة - الرياض - الدمام) . (انظر الجدول (٤-٤) )



جدول (٤-٤) : تفاصيل توزيع الاستبانة على أفراد العينة

الاستبانة الموزعة	الاستبانة المستعدة	النسبة	الاستبانة المستعدة	الاستبانة المعتمدة	
١٥٠	٦٠	%٤٠	٤	٥٦	الأكاديميون
٢٠٠	٦٤	%٣٢	١٢	٥٢	المهنيون
٣٥٠	١٢٤	%٧٢	١٦	١٠٨	المجموع

ولتسهيل إيصال الاستبانة إلى الأطراف المشاركة من خارج المنطقة ، تم تطوير استبانة إلكترونية إضافة إلى الاستبانة الورقية ، وتم إرسالها عن طريق البريد الإلكتروني . كما تم تحويل الاستبانة الأصلية إلى نسخة رقمية و إرفاقها مع رسالة البريد الإلكتروني. أما الاستبانات على هيئتها الورقية ، فقد تم توزيعها بثلاث طرق : الأولى عن طريق التوصيل الفردي (مناولة) ، والثانية عن طريق البريد التقليدي ، والثالثة بواسطة الفاكس.

كما تم توجيه خطابات رسمية موجّهة من وكيل كلية الإقتصاد والإدارة للدراسات العليا إلى المشاركين ( الأكاديميين و المهنيين). و حرصت الباحثة على التحدّث شخصياً إلى بعض المشاركين في الدراسة والمسؤولين عن توصيلها واستعادتها . وللتأكد من صلاحية المشارك في النسخة الإلكترونية من الاستبانة، فقد تم تدعيمها بكلمة مرور ( password ) لمنع مشاركة الزائرين من خارج عينة الدراسة في تعبئة الاستبانة . وتم إرفاق كلمة المرور في رسالة دعوة المشاركة ، ويُطلب منهم إدخالها عند الانتهاء من تعبئة الاستبانة . ( انظر الملحق رقم ٢).

## ثانياً : الأساليب الإحصائية

### ١ . البيانات وطرق القياس

تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي لتطبيقات العلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) لمعالجة البيانات و تحليلها إحصائياً. وتم في هذه المرحلة تحويل عبارات الاستبانة إلى متغيرات كميّة (scale) في ثلاث محاور. المحور الأول هو محور الدوافع ، واحتوى على عشرة متغيرات . أما المحور الثاني فهو محور احتمالات ممارسة الأساليب ، واحتوى على تسعة عشر متغيراً.

وأما المحور الثالث فيمثل مدى تعارض الأسلوب مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، واحتوى كذلك على تسعة عشر متغيراً. كما تشمل المدخلات ثلاثة متغيرات إضافية تمثل المحور الرابع من الاستبانة. أول هذه المتغيرات متغير اسمي (nominal) ويمثل اسم المشارك ، والثاني اسمي ويمثل تصنيف المشارك في العينة ، وأخيراً متغير ترتيبي (ordinal) يمثل ترتيب المشارك في مجموعته.

و تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي ( Likert Scale ) للتعبير عن متغيرات المحور الأول ، حيث اتخذت المتغيرات أوزاناً تتراوح من ٥ إلى ١ ابتداءً بالرأي ( موافق تماماً) وانتهاءً بالرأي ( غير موافق على الإطلاق). أما متغيرات المحور الثاني فقد اعتمدت على مقياس ليكرت الثلاثي ، وتم إعطائها أوزاناً من ٣ إلى ١ ، ابتداءً بالرأي (غالباً) وانتهاءً بالرأي (نادراً).

أخيراً بالنسبة لمتغيرات المحور الثالث ، فاستخدمت المقياس الثلاثي أيضاً ، حيث كانت أوزانها من ١ إلى ٣ ، ابتداءً بالرأي ( لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليه) وانتهاءً بالرأي(احتيايل محاسبي).

وقد تم حساب فترات الأوزان لمعرفة فترة المتوسط المرجح لكل رأي في المحاور الثلاثة ، حيث كان طول الفترة المستخدم في المحور الأول هو  $(1-5) \div 5 = 0,80$  ، أما في المحورين الثاني والثالث فهو  $(1-3) \div 3 = 0,66$  . ( انظر الجدول (٤-٥) ) .

جدول (٤-٥) : أوزان المتغيرات

الفترة (المتوسط المرجح)	الوزن	متغيّرات الدوافع
من ٤,٢٠ إلى ٥	خمس درجات	موافق تماماً
من ٣,٤٠ إلى ٤,١٩	أربع درجات	موافق
من ٢,٦٠ إلى ٣,٣٩	ثلاث درجات	محايد
من ١,٨٠ إلى ٢,٥٩	درجتان	غير موافق
من ١ إلى ١,٧٩	درجة واحدة	غير موافق على الإطلاق
الفترة (المتوسط المرجح)	الوزن	متغيّرات الأساليب
من ٢,٣٤ إلى ٣	ثلاث درجات	غالباً
من ١,٦٧ إلى ٢,٣٣	درجتان	أحياناً
من ١ إلى ١,٦٦	درجة واحدة	نادراً
الفترة (المتوسط المرجح)	الوزن	متغيّرات توافق الأساليب
من ١ إلى ١,٦٦	درجة واحدة	لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
من ١,٦٧ إلى ٢,٣٣	درجتان	تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
من ٢,٣٤ إلى ٣	ثلاث درجات	احتيايل محاسبي

## ٢. الأساليب الوصفية

### ٢.١. التوزيعات التكرارية

تم حساب تكرارات مفردات العينة ونسبها لتحديد نوعية العينة ودرجة الثقة بها، إضافة إلى تدقيق البيانات المدخلة في المتغيرات ، حيث تم استخراج تكرارات كل متغير وملاحظة البيانات الشاذة وتصحيحها .

### ٢.٢. الثبات والصدق

تم احتساب معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) لقياس ثبات قياس بيانات الاستبانة والتأكد من عدم تناقضها ، وكذلك لتحديد العبارات ( المتغيرات ) التي تضعف القياس . حيث أن قيمة معامل الثبات تتراوح بين الصفر و العدد واحد الصحيح ، وكلما اقتربت القيمة من العدد واحد الصحيح دل ذلك على أن هناك ثبات في البيانات ، والعكس صحيح. وقد اقتربت قيمة معامل الثبات هنا من الواحد الصحيح ، حيث بلغت ٠,٧٧١ ، بالنسبة للدوافع و ٠,٨٩٥ ، بالنسبة للأساليب.

كما تم حساب معامل الثبات عند حذف العبارة ( المتغير ) ، حيث أن زيادة معامل الثبات عند حذف العبارة عن معامل الثبات الإجمالي يدل على أن العبارة تضعف المقياس وأن حذفها يؤدي إلى زيادة الثبات.

أما ما يتعلق بالصدق ، فقد تم عرض أداة القياس ( الاستبانة ) على مجموعة من الأكاديميين واجتمعت الآراء على صدق محتوى الأداة ومقدرتها على قياس آراء الأكاديميين والمهنيين فيما تهدف الدراسة إلى قياسه. كما أن تشابه الاستبانة المستخدمة

في الدراسات السابقة ( العربية والأجنبية ) يدل على أن هذه المقاييس تعطي نتائج متقاربة مع النتائج الحالية فيما لو استخدمت في بيئة أخرى مماثلة.

### ٢,٣. المتوسط الحسابي المرجح

المتوسط الحسابي المرجح أحد مقاييس النزعة المركزيّة ، وتم حسابه لكل متغيّر في سبيل التعرف على اتجاهات آراء كل من الأكاديميين والمهنيين المشاركين في العينة . حيث تم تحديد متوسّط الآراء حول المتغيّر الواحد في العينة الواحدة من خلال تحديد موقعه بين فترات الأوزان (المتوسط الحسابي المرجح) التي تم تحديدها مسبقاً .

### ٢,٤. الإنحراف المعياري

ويعتبر الإنحراف المعياري أهم مقاييس التشتت ، وتم حسابه لمعرفة مدى تقارب أو تباعد آراء العينة بعضها عن بعض .

### ٣. الأساليب الاستدلالية

يهدف البحث إلى تحديد دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومعرفة الأساليب الإبداعية المستخدمة في شركات المساهمة. كما يتطلّع البحث إلى معرفة آراء الأكاديميين والمهنيين حول تعارض هذه الأساليب مع مبادئ المحاسبة

المتعارف عليها ، وما إذا كانت تعد احتيالياً محاسبياً صريحاً. ولتحقيق ذلك ، تمت الاستفادة من الأساليب الإحصائية الاستدلالية مثل التوزيعات التكرارية و المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

كما أن الهدف الأخير من أهداف البحث يهتم بمعرفة ما إذا كان هناك اختلاف في وجهات النظر بين الأكاديميين والمهنيين حول دوافع المحاسبة الإبداعية وأساليبها ومدى تعارضها أو توافقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ولتحقيق ذلك ، تم الاعتماد على الاختبار الإحصائي مان وتتي يو ( Mann Whitney U ) والمعني بقياس الاختلاف بين مجموعتين مستقلتين ذات عدد صغير .

### ٣,١. اختبار مان وتتي يو Mann Whitney U test

تم تطبيق اختبار مان وتتي يو على المجموعتين المستقلتين ( الأكاديميين والمهنيين ) ، وذلك لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بوجهات النظر حول دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية . وقد تم اختيار هذا الاختبار لأنه الاختبار الإحصائي المناسب لاختبار الفروق بين عينتين صغيرتين مقسمتين من الناحية الإسمية.

ويقتضي الاختبار دمج مفردات العينتين معاً في عينة واحدة، و تحديد المتغير المستقل والمتغيرات التابعة ، فالمتغير المستقل هو فئة المشارك ( مهني أو أكاديمي ) ، وقد حُدد له متغير ترتيبي ( ordinal ) يأخذ قيمتين فقط هما الرقم واحد ويمثل المشارك الأكاديمي ، والرقم اثنين ويمثل المشارك المهني . أما المتغيرات التابعة فهي عبارة عن محاور الدراسة الثلاث ، أي متغيرّات الدوافع وعددها عشرة، ومتغيرّات احتمال حدوث

الأساليب وعددها تسعة عشر ، ومتغيرات تعارض الأساليب مع المبادئ المحاسبية وعددها تسعة عشر.

ويقوم الاختبار على مقارنة متوسطات الآراء تبعاً لعامل المجموعة التي ينتمي إليها المشارك في الدراسة ( أكاديمي أو مهني) ، وذلك بنسبة معنوية = ٠,٠٥ . فإذا كانت :

م ١ : متوسط الآراء حول الدافع الأول لممارسة المحاسبة الإبداعية لدى الأكاديميين

م ٢: متوسط الآراء حول الدافع الأول لممارسة المحاسبة الإبداعية لدى المهنيين

فإنه بملاحظة قيمة (د) المحسوبة ، وملاحظة مستوى الدلالة المرافق لها ، يمكن

تحديد الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات الآراء حول الدافع الأول لممارسة

المحاسبة الإبداعية تبعاً لعامل المجموعة التي ينتمي إليها المشارك ( أكاديمي أو مهني)،

ومن ثم الإجابة على سؤال البحث. فإذا كانت  $1,96 - d \geq d \geq 1,96$  ، أو إذا كان

مستوى الدلالة  $\leq 0,05$  ، فإن  $م ١ = م ٢$  ، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بينهما .

وأما إذا خرجت قيمة (د) المحسوبة عن تلك الفترة ، أو كان مستوى الدلالة  $\geq 0,05$  ،

فيعني هذا أن  $م ١ \neq م ٢$  ، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بينهما . وبعبارة أخرى نقول :

م ١ = م ٢ : لا توجد فروق بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول الدافع الأول لممارسة

المحاسبة الإبداعية.

م ١  $\neq$  م ٢: توجد فروق بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول الدافع الأول لممارسة

المحاسبة الإبداعية. وهكذا بالنسبة لبقية الدوافع والأساليب.

## ثالثاً : نتائج الدراسة الميدانية

### ١. خصائص العينة

تعتبر خصائص المشاركين التي اهتمت بها الدراسة الميدانية محدودة ، ذلك أنها لم توضع إلا لتحديد مدى الثقة في ردود أفراد العينة . ويلاحظ من تلك الخصائص أن النسبة الأكبر في مجموعة الأكاديميين هم من فئة ( أستاذ مشارك) وذلك بنسبة ٢٨,٥% من مجموع الأكاديميين المشاركين. يلي هذه النسبة ، نسبة المشاركين من فئة ( أستاذ مساعد) والتي تساوي ٢١% من مجموع الأكاديميين.

أما في مجموعة المهنيين فالنسبة الأكبر كانت من فئة (مدير مراجعة) وذلك بنسبة ٢١,٢% من مجموع المهنيين المشاركين ، ثم من فئة ( مراجع رئيسي) بنسبة ١٧,٣%. ولعل هذه النسب المرتفعة لأفراد العينة المتقدمون أكاديمياً أو مهنيّاً يضيفي مزيداً من الثقة على ردود أفراد العينة .(انظر الجدول (٤-٦)).

أما ما يتعلق بثبات ودقة البيانات، فقد اقتربت قيمة معامل "ألفا كرونباخ" من الواحد الصحيح بالنسبة لكل من الدوافع والأساليب ، حيث بلغت ٠,٧٧١ بالنسبة للدوافع ، و ٠,٨٩٥ بالنسبة للأساليب ، وهو ما يدل على ثبات البيانات . ولم تشر نتائج الاختبار أيضاً إلى اختلافات هامة في تأثير العبارات المنفردة على معامل الثبات. ولم يكن لزاماً حذف أي منها لزيادة الثقة. (انظر الجدول (٤-٧))



جدول (٤-٦) : خصائص العينة

العينة	فئة المشارك	التكرار	النسبة
الأكاديميون	أستاذ	٧	% ١٢,٥
	مشارك	١٦	%٢٨,٥
	مساعد	١٢	%٢١,٥
	محاضر	١٣	%٢٣,٢
	معيد	٦	%١٠,٧
	بدون	٢	%٣,٦
	المجموع	٥٦	%١٠٠
المهنيون	شريك	٧	%١٣,٥
	مدير عام	٢	%٣,٨
	مدير مراجعة	١١	%٢١,٢
	مشرف	٢	%٣,٨
	مراجع رئيسي	٩	%١٧,٣
	مراجع أول	٧	%١٣,٥
	مساعد مراجع	٦	%١١,٥
	أخرى	١	%١,٩
	بدون	٧	%١٣,٥
	المجموع	٥٢	%١٠٠

جدول (٤-٧) : ثبات وصدق البيانات

عدد المتغيرات	الدوافع	الأساليب	التوافق مع المبادئ
١٠	١٠	١٩	١٩
معامل الثبات لدى الأكاديميين	٠,٧٧٥	٠,٨٧٩	٠,٩٢٢
معامل الثبات لدى المهنيين	٠,٧٢٩	٠,٩٠١	٠,٩١٠
معامل الثبات الكلي	٠,٧٧١	٠,٨٩٥	٠,٩١٥

## ٢. إجابات اسئلة الدراسة

٢,١ ما هي دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في

السعودية ؟

أما مجموعة الأكاديميين ، فقد تبين من تحليل بيانات المحور الأول لهذه المجموعة أن متوسطات آراء الأكاديميين حول دوافع المحاسبة الإبداعية متقاربة ، وأنها في مجملها أعلى منها لدى المهنيين . وأظهرت النتائج أن الدافع الأكثر تأثيراً على ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الأكاديميين هو دافع (التهرب الضريبي) ، وقد بلغ متوسط الآراء حوله ٤,٣١ ، وهو أعلى متوسطات ردود الأكاديميين المتعلقة بالدوافع ، ويقع ضمن فئة (موافق تماماً) . (انظر الجدولين (٨-٤) و (٩-٤)).

يلي ذلك دافع ( المنافع الإدارية ) بمتوسط آراء قدره ٤,٢٧ ، أي ( موافق تماماً) ، ثم يأتي الدافعان ( تشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة) ، و( تحقيق أهداف محددة للربح) بمتوسط آراء واحد قيمته ٤,٢٤ ، ويقع أيضاً ضمن فئة ( موافق تماماً) . ويمكن ترتيب دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الأكاديميين كما في الجدول (٩-٤).

وأما آراء المهنيين ، فتبين أن الدافع الأكثر تأثيراً من وجهة نظرهم هو دافع (تحسين المركز المالي للحصول على التمويل) ، حيث يساوي متوسط آراء المهنيين حول هذا الدافع ٤,٢١ ، وهو أعلى متوسطات الردود ويقع ضمن فئة (موافق تماماً). (انظر الجدولين (٨-٤) و (٩-٤)).

يلي ذلك دافع ( المنافع الإدارية) كما هو الحال لدى الأكاديميين ، لكن متوسط الآراء لهذا الدافع لدى المهنيين هو ٤,١٢ ، وهو أقل منه لدى الأكاديميين ويقع ضمن فئة

(موافق). ويأتي في المرتبة الثالثة دافع ( المحافظة على سقف التمويل الممنوحة من

المقرضين) بمتوسط ردود ٤,٠٣ أي (موافق). وقد رُتبت الدوافع من وجهة نظر

المهنيين في الجدول (٤-٩).

جدول (٤-٨) : تكرارات الآراء حول دوافع المحاسبة الإبداعية

الدوافع	الفئة	موافق تماماً		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق على الإطلاق	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
١- تشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة.	أكاديميون	٤١,٨%	٢٣	٤٥,٨%	٢٣	١٤,٥%	٨	١,٨%	١	-	-
	مهنيون	١٢,٧%	٧	٥١%	٢٦	١٧,٦%	٩	١٧,٦%	٩	-	-
٢- التهرب الضريبي .	أكاديميون	٤٩,١%	٢٧	٣٦,٤%	٢٠	١٠,٩%	٦	٢,٦%	٢	-	-
	مهنيون	٢٣,١%	١٢	٤٤,٢%	٢٣	١٣,٥%	٧	٩,٦%	٥	٩,٦%	٥
٣- التهرب الزكوي .	أكاديميون	٣٦,٤%	٢٠	٣٦,٤%	٢٠	١٦,٤%	٩	١٠,٩%	٦	-	-
	مهنيون	١٧,٣%	٩	٥٠%	٢٦	٩,٦%	٥	١٣,٥%	٧	٩,٦%	٥
٤- زيادة القيمة السوقية للشركة. ( للأسهم ).	أكاديميون	٣٤,٥%	١٩	٤٧,٣%	٢٦	١٤,٥%	٨	٣,٦%	٢	-	-
	مهنيون	١٩,٢%	١٠	٤٢,٣%	٢٢	٢٢,٧%	١٧	٢,٨%	٢	١,٩%	١
٥- تحقيق أهداف محددة للربح. (الأرباح المخططة).	أكاديميون	٢٣,٣%	١٧	٥٦,٩%	٢٩	٩,٨%	٥	-	-	-	-
	مهنيون	٢١,٢%	١١	٤٦,٢%	٢٤	٢١,٢%	١١	١١,٥%	٦	-	-
٦- المنافع الإدارية .	أكاديميون	٤٢,٦%	٢٤	٤٢,٦%	٢٤	١٠,٩%	٦	-	-	١,٨%	١
	مهنيون	٢٣,٧%	١٧	٥٠%	٢٦	١٣,٥%	٧	٣,٨%	٢	-	-
٧- المحافظة على سقف التمويل الممنوحة من المقرضين.	أكاديميون	٣٠,٩%	١٧	٥٢,٧%	٢٩	١٤,٥%	٨	١,٨%	١	-	-
	مهنيون	٢٨,٨%	١٥	٥١,٩%	٢٧	١٥,٤%	٨	١,٩%	١	١,٩%	١
٨- الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين في السوق .	أكاديميون	٢٩,٦%	١٦	٤٦,٣%	٢٥	٩,٢%	٥	١٤,٨%	٨	-	-
	مهنيون	١١,٨%	٦	٥٨,٨%	٣٠	١٩,٦%	١٠	٩,٨%	٥	-	-
٩- تحسين المركز المالي للحصول على التمويل .	أكاديميون	٣٦,٤%	٢٠	٥٠,٩%	٢٨	٩,١%	٥	٢,٦%	٢	-	-
	مهنيون	٢٣,٧%	١٧	٥٩,٦%	٣١	٣,٨%	٢	٣,٨%	٢	-	-
١٠- التقليل من تقلبات الأرباح .	أكاديميون	٢٥,٥%	١٤	٤٧,٣%	٢٦	٢١,٨%	١٢	٣,٦%	٢	١,٨%	١
	مهنيون	٩,٦%	٥	٤٤,٢%	٢٣	٢٨,٨%	١٥	١٥,٤%	٨	١,٩%	١

جدول (٤-٩) : متوسط الآراء حول دوافع المحاسبة الإبداعية

الترتيب الدافع	متوسط الآراء	الإحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	الفئة	الدوافع
٣	موافق تماماً	٠,٧٧	٤,٢٤	أكاديميون	١- تشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة.
٧	موافق	٠,٩٤	٣,٦٠	مهنيون	
١	موافق تماماً	٠,٨١	٤,٢١	أكاديميون	٢- التهرب الضريبي .
٦	موافق	١,٢٢	٣,٦١	مهنيون	
٦	موافق	٠,٩٩	٣,٩٨	أكاديميون	٣- التهرب الزكوي .
٨	موافق	١,٢١	٣,٥٢	مهنيون	
٥	موافق	٠,٧٩	٤,١٢	أكاديميون	٤- زيادة القيمة السوقية للشركة.
٥	موافق	٠,٨٩	٣,٧٣	مهنيون	
٣	موافق تماماً	٠,٢٦	٤,٢٤	أكاديميون	٥- تحقيق أهداف محددة للربح .
٤	موافق	٠,٩٢	٣,٧٧	مهنيون	
٢	موافق تماماً	٠,٨٠	٤,٢٧	أكاديميون	٦- المنافع الإدارية .
٢	موافق	٠,٧٨	٤,١٢	مهنيون	
٥	موافق	٠,٧٢	٤,١٢	أكاديميون	٧- المحافظة على سقف التمويل الممنوحة من المقرضين.
٣	موافق	٠,٨٤	٤,٠٣	مهنيون	
٨	موافق	٠,٩٩	٣,٩٠	أكاديميون	٨- الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين في السوق .
٥	موافق	٠,٨٠	٣,٧٣	مهنيون	
٤	موافق تماماً	٠,٧٥	٤,٢٠	أكاديميون	٩- تحسين المركز المالي للحصول على التمويل .
١	موافق تماماً	٠,٧٠	٤,٢١	مهنيون	
٧	موافق	٠,٨٩	٣,٩١	أكاديميون	١٠- التقليل من تقلبات الأرباح .
٩	موافق	٠,٩٤	٣,٤٤	مهنيون	

٢٠٢. ماهي أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في شركات المساهمة في

السعودية؟

يرى الأكاديميون أن المحاسبة الإبداعية تُمارس أحياناً في شركات المساهمة السعودية دون تخصيص أسلوب عن الآخر ، حيث اتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن متوسط آراء الأكاديميين في هذا المحور لم يخرج عن الرأي ( أحياناً). و تراوحت متوسطات آراء الأكاديميين بين ٢,٢٧ و ١,٧٤ وجميعها قيم تقع ضمن فئة الرأي ( أحياناً ).(انظر الجدولين (١٠-٤) (١١-٤)).

أما المهنيون ، فإن آرائهم تؤكد أيضاً على ممارسة شركات المساهمة في السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية . حيث يرى المهنيون أن أسلوب ( المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل ) هو الأكثر ممارسة في شركات المساهمة ، حيث بلغت قيمة متوسط الآراء حوله ٢,٩٣ والذي يقع ضمن الرأي (غالباً).

كما تبين من نتائج التحليل لفئة المهنيين أن الأساليب (١) ، و(٧) ، و (٨) ، و (١٣) من النادر ممارستها في شركات المساهمة في السعودية ، وجاءت متوسطات الردود حولها ١,٤٧ و ١,٥٩ و ١,٦٤ و ١,٤٨ على التوالي. أما بقية الأساليب ، فلم تختلف آراء المهنيين حولها عن آراء الأكاديميين في أنها تمارس أحياناً في شركات المساهمة في المملكة. (انظر الجدولين (١٠-٤) (١١-٤)).

جدول (٤-١٠) : تكرارات الآراء حول أساليب المحاسبة الإبداعية

نادراً		أحياناً		غالباً		الفئة	الأساليب
%	ت	%	ت	%	ت		
%٢٤	١٢	%٤٦	٢٢	%١٢	٦	أكاديميون	١. تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل .
%٥٥,٦	٢٥	%٤٢,٢	١٩	%٢,٢	١	مهنيون	
%١,٨	٦	%٤٩	٢٥	%٣٩,٢	٢٠	أكاديميون	٢. رسملة مصروفات البحث والتطوير .
%١٢,٢	٦	%٥٢,٢	٢٤	%٣٢,٢	١٥	مهنيون	
%١٥,٧	٨	%٥٨,٨	٣٠	%٢٥,٥	١٢	أكاديميون	٣. تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار .
%٢٧,٢	١٢	%٥٦,٨	٢٥	%١٥,٩	٧	مهنيون	
%١٢	٦	%٥٦	٢٨	%٢٢	١٦	أكاديميون	٤. تضمين المخزون مخزون راکد أو متقادم .
%٨,٩	٤	%٦٠	٢٧	%٣١,١	١٤	مهنيون	
%١٦,٢	٨	%٥٧,١	٢٨	%٢٦,٥	١٣	أكاديميون	٥. تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية .
%٣١,١	١٤	%٥٧,٨	٢٦	%١١,١	٥	مهنيون	
%٢٠	١٠	%٦٠	٣٠	%٢٠	١٠	أكاديميون	٦. التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية .
%٢٨,٩	١٢	%٤٨,٩	٢٢	%٢٢,٢	١٠	مهنيون	
%٤١,٢	٢١	%٤١,٢	٢١	%١٧,٦	٩	أكاديميون	٧. تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.
%٥٢,٢	٢٣	%٣٦,٤	١٦	%١١,٤	٥	مهنيون	
%٢٦	١٢	%٥٢	٢٦	%٢٢	١١	أكاديميون	٨. إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء ) .
%٤٧,٧	٢١	%٤٠,٩	١٨	%١١,٤	٥	مهنيون	
%٢٣,٥	١٢	%٥٨,٨	٣٠	%١٧,٦	٩	أكاديميون	٩. إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بليزادها .
%٤٠	١٨	%٤٦,٧	٢١	%١٢,٢	٦	مهنيون	
%١١,٨	٦	%٧٢,٥	٣٧	%١٥,٧	٨	أكاديميون	١٠. تعمّد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.
%٢٣,٢	١٥	%٥٧,٨	٢٦	%٨,٩	٤	مهنيون	

أكاديميون	١٠	%١٩,٦	٣١	%٦٠,٨	١٠	%١٩,٦	١١. عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة .
مهنيون	٦	%١٣	٢٠	%٤٣,٥	٢٠	%٤٣,٥	
أكاديميون	١٣	%٣٦,٥	٣١	%٦٣,٣	٥	%١٠,٢	١٢. عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير .
مهنيون	١١	%٢٣,٩	٢٢	%٤٧,٨	١٣	%٢٨,٣	
أكاديميون	٧	%١٤	٣٣	%٤٦	٢٠	%٤٠	١٣. تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك .
مهنيون	٤	%٨,٧	١٤	%٣٠,٤	٢٨	%٦٠,٩	
أكاديميون	٨	%١٦	٢٨	%٥٦	١٤	%٢٨	١٤. المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير ) .
مهنيون	٨	%١٨,٢	٢٠	%٤٥,٥	١٦	%٣٦,٤	
أكاديميون	١٤	%٢٨	٣٥	%٧٠	١	%٢	١٥. التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
مهنيون	١٨	%٣٩,١	٢٤	%٥٢,٢	٤	%٨,٧	
أكاديميون	١٣	%٣٦,٥	٣٣	%٦٥,٣	٤	%٨,٢	١٦. المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.
مهنيون	٦	%١٣,٦	٢٩	%٦٥,٩	٩	%٣٠,٥	
أكاديميون	١٠	%٢٠,٨	٣٣	%٦٨,٨	٥	%١٠,٤	١٧. التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة .
مهنيون	٤	%٨,٩	٢٢	%٤٨,٩	١٩	%٤٣,٢	
أكاديميون	١٩	%٣٨	٣٥	%٥٠	٦	%١٢	١٨. المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة .
مهنيون	٩	%٢٠	٢٦	%٥٧,٨	١٠	%٢٣,٢	
أكاديميون	١٥	%٣١,٢	٢٧	%٥٦,٢	٦	%١٣,٥	١٩. المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون.
مهنيون	١٠	%٢١,٧	٢٩	%٣٦	٧	%١٥,٢	

جدول (٤-١١) : متوسطات الآراء حول أساليب المحاسبة الإبداعية

الأساليب	الفئة	المتوسط الحسابي المرجح	الإحراف المعياري	متوسط الآراء	ترتيب الأسلوب
١. تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل .	أكاديميون	١,٨٨	٠,٩٥	أحياناً	١٣
	مهنيون	١,٤٧	٠,٥٥	نادراً	١٨
٢. رسملة مصروفات البحث والتطوير .	أكاديميون	٢,٢٧	٠,٦٧	أحياناً	١
	مهنيون	٢,٢٠	٠,٦٦	أحياناً	٣
٣. تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتقادي تأثيرات هبوط الأسعار .	أكاديميون	٢,٠٩	٠,٦٤	أحياناً	٨
	مهنيون	١,٨٩	٠,٦٥	أحياناً	٨
٤. تضمين المخزون مخزون راكد أو متقادم .	أكاديميون	٢,٢٠	٠,٦٤	أحياناً	٣
	مهنيون	٢,٢٢	٠,٦٠	أحياناً	٢
٥. تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية .	أكاديميون	٢,١٠	٠,٦٥	أحياناً	٧
	مهنيون	١,٨٠	٠,٦٤	أحياناً	١٠
٦. التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية .	أكاديميون	٢,٠٠	٠,٦٤	أحياناً	١٠
	مهنيون	١,٩٣	٠,٧٢	أحياناً	٧
٧. تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.	أكاديميون	١,٧٦	٠,٧٤	أحياناً	١٤
	مهنيون	١,٥٩	٠,٦٩	نادراً	١٦
٨. إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء ) .	أكاديميون	١,٩٦	٠,٧٠	أحياناً	١١
	مهنيون	١,٦٤	٠,٦٩	نادراً	١٥
٩. إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بإيراداتها.	أكاديميون	١,٩٤	٠,٦٥	أحياناً	١٣
	مهنيون	١,٧٣	٠,٦٩	أحياناً	١٢
١٠. تممّد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.	أكاديميون	٢,٠٤	٠,٥٣	أحياناً	٩
	مهنيون	١,٧٦	٠,٦١	أحياناً	١١



١٠	أحياناً	٠,٦٣	٢,٠٠	أكاديميون	١١. عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة .
١٣	أحياناً	٠,٧٠	١,٧٠	مهنيون	
٦	أحياناً	٠,٥٩	٢,١٦	أكاديميون	١٢. عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير .
٦	أحياناً	٠,٧٣	١,٩٦	مهنيون	
١٤	أحياناً	٠,٦٩	١,٧٤	أكاديميون	١٣. تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمتها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك .
١٧	نادراً	٠,٦٦	١,٤٨	مهنيون	
١٣	أحياناً	٠,٦٦	١,٨٨	أكاديميون	١٤. المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير ) .
٩	أحياناً	٠,٧٢	١,٨٢	مهنيون	
٢	أحياناً	٠,٤٩	٢,٢٦	أكاديميون	١٥. التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .
٣	أحياناً	٠,٦٣	٢,٣٠	مهنيون	
٥	أحياناً	٠,٥٧	٢,١٨	أكاديميون	١٦. المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.
١	غالباً	٠,٥٩	٢,٩٣	مهنيون	
٧	أحياناً	٠,٥٦	٢,١٠	أكاديميون	١٧. التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة .
١٤	أحياناً	٠,٦٤	١,٦٧	مهنيون	
٢	أحياناً	٠,٦٦	٢,٢٦	أكاديميون	١٨. المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة .
٥	أحياناً	٠,٦٦	١,٩٨	مهنيون	
٤	أحياناً	٠,٦٦	٢,١٩	أكاديميون	١٩. المبالغة أو التقليل في تقييم المخزون .
٤	أحياناً	٠,٦١	٢,٠٧	مهنيون	

### ٢,٣. هل تتعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف

عليها؟

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي لمجموعي الأكاديميين والمهنيين أن هناك أسلوباً واحداً فقط لا يتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ( رسمة مصروفات البحث والتطوير )، كما يتضح من آراء الأكاديميين أن الأساليب (٦) و (٧) و (٨) و (١٠)

تقع ضمن الاحتيايل المحاسبي، حيث بلغ متوسط الردود بين ٢,٣٢ و ٢,٤٠ وهو مايقع ضمن الرأي ( احتيايل محاسبي). أما بقية الأساليب فيشير متوسط ردود الأكاديميين على أنها تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (انظر الجداول (٤-١٢)(٤-١٣)).

وأما بالنسبة للمهنيين ، فلا يرون من بين الأساليب المحاسبية الواردة في الاستبانة أي من أساليب الاحتيايل المحاسبي بحسب متوسط الردود لديهم . بينما يرون أن أغلب أساليب المحاسبية الواردة في الاستبانة متعارضة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وأن أسلوب ( رسملة مصروفات البحث والتطوير) هو الأسلوب الوحيد الذي لا يتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (انظر الجداول (٤-١٢)(٤-١٣)).

جدول ( ٤-١٢ ) : تكرارات الآراء حول تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع

#### GAAP

التوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP						الفئة	الأساليب
احتيايل محاسبي		تتعارض مع GAAP		لا تتعارض مع GAAP			
%	ت	%	ت	%	ت		
٣٠%	١٥	٦٠%	٣٠	١٠%	٥	أكاديميون	١. تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل .
١٧,٨%	٨	٦٦,٧%	٣٠	١٥,٦%	٧	مهنيون	
٨,٣%	٤	٢٩,٢%	١٤	٦٢,٥%	٣٠	أكاديميون	٢. رسملة مصروفات البحث والتطوير .
٧,١%	٣	٢٨,٦%	١٢	٦٤,٢%	٢٧	مهنيون	
٢٢%	١١	٥٦%	٢٨	٢٢%	١١	أكاديميون	٣. تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار .
٢٩,٥%	١٣	٥٤,٥%	٢٤	١٥,٩%	٧	مهنيون	
٤٢%	٢١	٢٨%	١٤	٣٠%	١٥	أكاديميون	٤. تضمين المخزون مخزون راكد أو متقدم .
٢٩,٥%	١٣	٥٠%	٢٢	٢٠,٥%	٩	مهنيون	

أكاديميون	٥	%٩,٦	٣٣	%٦١,٥	١٥	%٢٨,٨	٥. تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية .
مهنيون	٤	%١٠	٢٩	%٧٢,٥	٧	%١٧,٥	
أكاديميون	٢	%٣,٨	٢٩	%٥٤,٧	٢٢	%٤١,٥	٦. التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية .
مهنيون	٥	%١٠,٩	٣٣	%٧١,٧	٨	%١٧,٤	
أكاديميون	٣	%٥,٩	٢٥	%٤٩	٢٣	%٤٥,١	٧. تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.
مهنيون	-	-	٣٥	%٧٦,١	١١	%٢٣,٩	
أكاديميون	٦	%١١,٥	١٧	%٣٢,٧	٢٩	%٥٥,٨	٨. إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء ).
مهنيون	٦	%١٣,٣	٢٧	%٦٠	١٢	%٣٦,٧	
أكاديميون	١٠	%١٨,٩	١٦	%٣٠,٢	٢٧	%٥٠,٩	٩. إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بإيراداتها .
مهنيون	٩	%٢٠	١٨	%٤٠	١٨	%٤٠	
أكاديميون	٤	%٧,٧	٣٦	%٥٠	٢٢	%٤٢,٢	١٠. تعتمد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.
مهنيون	٧	%١٥,٦	٣١	%٦٨,٩	٧	%١٥,٦	
أكاديميون	٣	%٥,٩	٣٠	%٥٨,٨	١٨	%٢٥,٢	١١. عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة .
مهنيون	٤	%٨,٩	٣١	%٦٨,٩	١٠	%٢٣,٢	
أكاديميون	٣	%٦	٣٣	%٦٦	١٤	%٢٨	١٢. عدم الإفصاح عن الالتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.
مهنيون	٣	%٦,٥	٣٢	%٦٩,٦	١١	%٢٣,٩	
أكاديميون	٥	%١٠	٢٧	%٥٤	١٨	%٣٦	١٣. تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك .
مهنيون	٦	%١٣,٦	٢٤	%٥٤,٥	١٤	%٣١,٨	
أكاديميون	١١	%٢٢,٤	١٨	%٣٦,٧	٢٠	%٤٠,٨	١٤. المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير ).
مهنيون	٩	%٢٠,٩	٢٢	%٥١,٢	١٢	%٢٧,٩	
أكاديميون	١٦	%٣٢	١٠	%٢٠	٢٤	%٤٨	١٥. التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
مهنيون	٥	%١١,١	٢٧	%٦٠	١٣	%٢٨,٩	
أكاديميون	١٦	%٣٢	١٨	%٣٦	١٦	%٣٢	١٦. المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.
مهنيون	٤	%٩,١	٢٩	%٦٥,٩	١١	%٢٥	

١٦	%٤٧,١	٢٤	%٢١,٦	١١	أكاديميون	١٧. التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة .
%٢١,٤					مهنيون	
٨	%٥٤,٥	٢٤	%٢٧,٣	١٢	مهنيون	١٨. المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة .
%٢٩,٦					أكاديميون	
١٣	%٦١,٤	٢٧	%٩,١	٤	مهنيون	١٩. المبالغة أو التقليل في تقييم المخزون .
%٢٩,٥					أكاديميون	
١٥	%٤٢,٩	٢١	%٢٦,٥	١٣	أكاديميون	
%٢٠,٦					مهنيون	
١٢	%٦٤,٤	٢٩	%٨,٩	٤	مهنيون	
%٢٦,٧						

جدول (٤-١٣) : متوسطات الآراء حول تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع GAAP

متوسط الآراء	الإحتراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	الفئة	الأساليب
تعارض	٠,٦١	٢,٢٠	أكاديميون	١. تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل .
تعارض	٠,٥٨	٢,٠٢	مهنيون	
لا تعارض	٠,٦٥	١,٤٦	أكاديميون	٢. رسملة مصروفات البحث والتطوير .
لا تعارض	٠,٦٢	١,٤٣	مهنيون	
تعارض	٠,٦٧	٢,٠٠	أكاديميون	٣. تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار .
تعارض	٠,٦٧	٢,١٤	مهنيون	
تعارض	٠,٨٥	٢,١٢	أكاديميون	٤. تضمين المخزون مخزون راكد أو متقادم .
تعارض	٠,٧١	٢,٠٩	مهنيون	
تعارض	٠,٦٠	٢,١٩	أكاديميون	٥. تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية .
تعارض	٠,٥٢	٢,٠٨	مهنيون	
احتيايل محاسبي	٠,٦٥	٢,٢٨	أكاديميون	التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية .
تعارض	٠,٥٢	٢,٠٧	مهنيون	
احتيايل محاسبي	٠,٦٠	٢,٣٩	أكاديميون	٦. تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.
تعارض	٠,٤٢	٢,٢٤	مهنيون	
احتيايل محاسبي	٠,٧٠	٢,٤٠	أكاديميون	٧. إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء ) .
تعارض	٠,٦٢	٢,١٣	مهنيون	
تعارض	٠,٧٨	٢,٣٢	أكاديميون	٨. إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بإيرادها .
تعارض	٠,٧٦	٢,٢٠	مهنيون	
احتيايل محاسبي	٠,٦٢	٢,٢٥	أكاديميون	٩. تعمّد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.
تعارض	٠,٥٦	٢,٠٠	مهنيون	
تعارض	٠,٥٨	٢,٣٩	أكاديميون	١٠. عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة .
تعارض	٠,٥٥	٢,١٣	مهنيون	

تعارض	٠,٥٥	٢,٢٢	أكاديميون	١١. عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير .
تعارض	٠,٥٢	٢,١٧	مهنيون	
تعارض	٠,٦٣	٢,٢٦	أكاديميون	١٢. تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك .
تعارض	٠,٦٦	٢,١٨	مهنيون	
تعارض	٠,٧٨	٢,١٨	أكاديميون	١٣. المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير ).
تعارض	٠,٧٠	٢,٠٧	مهنيون	
تعارض	٠,٨٩	٢,١٦	أكاديميون	١٤. التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
تعارض	٠,٦١	٢,١٧	مهنيون	
تعارض	٠,٨١	٢,٠٠	أكاديميون	١٥. المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.
تعارض	٠,٥٧	٢,١٦	مهنيون	
تعارض	٠,٧٢	٢,١٠	أكاديميون	١٦. التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة .
تعارض	٠,٦٨	١,٩١	مهنيون	
تعارض	٠,٨٢	٢,١٣	أكاديميون	١٧. المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة .
تعارض	٠,٥٩	٢,٢٠	مهنيون	
تعارض	٠,٧٦	٢,٠٤	أكاديميون	١٨. المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون .
تعارض	٠,٥٨	٢,١٧	مهنيون	

#### ٢,٤. هل توجد فروق بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين ؟

لمعرفة ما إذا كان هناك فروق بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين ، تم دمج

مفردات العينتين معاً في عينة واحدة ، ثم نُفذ اختبار مان وتني لمعرفة الفروق ذات

الدلالة الإحصائية بين بيانات العينة باعتبار نوعيّة المشارك ( أكاديمي أو مهني).

▪ الفروق في وجهات النظر المتعلقة بدوافع المحاسبة الإبداعية في شركات  
المساهمة السعودية

يتضح من الجدول ( ٤-٤ ) أن قيمة (د) المحسوبة من اختبار مان وتني للدوافع من (١) إلى (٥) بالإضافة إلى الدافع (١٠) تقع خارج الفترة المحددة لاعتبار تساوي المتوسطات ، كما أن مستوى الدلالة المرافق يقل عن ٠,٠٥ ، وهذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بدوافع المحاسبة الإبداعية السابق تحديدها.

أما الدوافع (٦)، و (٧)، و (٨)، و (٩) ، فقد ارتفع مستوى الدلالة عن ٠,٠٥ ، كما جاءت قيمة (د) المحسوبة من مان وتني ضمن الفترة المحددة لاعتبار تساوي المتوسطات ، ولذا فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بهذه الدوافع الأربعة. ( انظر الجدول (٤-٤)).

جدول (٤-١٤) : الفروق في الآراء حول دوافع المحاسبة الإبداعية

الدوافع	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	متوسط الآراء	قيمة (د) المحسوبة من مان وتني	مستوى الدلالة الإحصائية	الدلالة
١- تشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة.	٣,٩٣	٠,٩١	موافق	٣,٤٨٧ -	٠,٠٠	توجد فروق
٢- التهرب الضريبي .	٣,٩٧	١,٠٩	موافق	٣,١٦٨ -	٠,٠٠٣	توجد فروق
٣- التهرب الزكوي .	٣,٧٦	١,١٢	موافق	١,٩٨٥ -	٠,٠٤٧	توجد فروق
٤- زيادة القيمة السوقية للشركة.	٣,٩٣	٠,٨٦	موافق	٣,٤٣٩ -	٠,٠١٥	توجد فروق
٥- تحقيق أهداف محددة للربح .	٤,٠٠	٠,٨٢	موافق	٣,٦١٣ -	٠,٠٠٩	توجد فروق
٦- المنافع الإدارية .	٤,٣٠	٠,٧٩	موافق تماماً	١,١٩٠ -	٠,٣٣٤	لا توجد فروق
٧- المحافظة على سقف التمويل الممنوحة من المقرضين.	٤,٠٨	٠,٧٨	موافق	٠,٣٩٤ -	٠,٦٩٣	لا توجد فروق
٨- الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين في السوق .	٣,٨٢	٠,٩١	موافق	١,٤٧٤ -	٠,١٤٠	لا توجد فروق
٩- تحسين المركز المالي للحصول على التمويل .	٤,٣١	٠,٧٣	موافق تماماً	٠,٠٢١ -	٠,٩٨٣	لا توجد فروق
١٠- التقليل من تقلبات الأرباح .	٣,٦٨	٠,٩٣	موافق	٣,٦١٩ -	٠,٠٠٩	توجد فروق

▪ الفروق في وجهات النظر المتعلقة بأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات

المساهمة في السعودية

وفيما يتعلق بوجهات النظر حول احتمال ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في

شركات المساهمة في السعودية ، فيوضّح الجدول (٤-١٥) تسعة من أساليب المحاسبة

الإبداعية يقل فيها مستوى الدلالة عن ٠,٠٥ وهي الأساليب (١)، و (٥)، و (٨) و (١٠)

، و (١١)، و (١٣)، و (١٦)، و (١٧)، و (١٨)، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية

بين آراء الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بهذه الأساليب.



أما الأساليب العشرة المتبقية تزيد فيها مستوى الدلالة عن ٠,٠٥ ، كما تقع قيمة (د) المحسوبة ضمن الفترة المحدد لاعتبار تساوي المتوسطات ، وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين حول أساليب المحاسبة الإبداعية غير المذكورة سابقاً. (انظر الجدول (٤-١٥)).

جدول (٤-١٥) : الفروق في الآراء حول أساليب المحاسبة الإبداعية

الدلالة	مستوى الدلالة الإحصائية	قيمة (د) المحسوبة من مان وتني	متوسط الآراء	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	الأساليب
توجد فروق	٠,٠٠١	٣,٣٢٩ -	أحياناً	٠,٦١	١,٦٨	١. تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المنكررة في قائمة الدخل .
لا توجد فروق	٠,٥٦٧	٠,٥٧٢ -	أحياناً	٠,٦٦	٢,٢٤	٢. رسمة مصروفات البحث والتطوير .
لا توجد فروق	٠,١١٥	١,٥٧٧ -	أحياناً	٠,٦٥	٢,٠٠	٣. تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار .
لا توجد فروق	٠,٨٩٩	٠,١٢٧ -	أحياناً	٠,٦٢	٢,٢١	٤. تضمين المخزون مخزون راكد أو متقادم .
توجد فروق	٠,٠٢٦	٢,٢٣٠ -	أحياناً	٠,٦٥	١,٩٦	٥. تصنيف الأرباح غير المنكررة ضمن الأرباح التشغيلية .
لا توجد فروق	٠,٦٣٠	٠,٤٩٦ -	أحياناً	٠,٦٦	١,٩٧	٦. التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية .

٧. تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.	١,٦٨	٠,٧٢	أحياناً	- ١,١٧٤	٠,٢٤١	لا توجد فروق
٨. إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء ).	١,٨١	٠,٧١	أحياناً	- ٢,٢٥٠	٠,٠٢٤	توجد فروق
٩. إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعتراف بإيرادها .	١,٨٤	٠,٦٧	أحياناً	- ١,٥٧٣	٠,١١٦	لا توجد فروق
١٠. تعمد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.	١,٩١	٠,٥٨	أحياناً	- ٢,٤٢٦	٠,٠١٥	توجد فروق
١١. عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة .	١,٨٩	٠,٦٨	أحياناً	- ٢,٢٨٩	٠,٠٢٢	توجد فروق
١٢. عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.	٢,٠٦	٠,٦٧	أحياناً	- ١,٤٦٢	٠,١٤٤	لا توجد فروق
١٣. تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك.	١,٦١	٠,٦٩	نادراً	- ١,٩٧٢	٠,٠٤٩	توجد فروق
١٤. المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير ).	١,٨٥	٠,٦٩	أحياناً	- ٠,٤٩٩	٠,٦١٨	لا توجد فروق
١٥. التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	٢,٢٨	٠,٥٦	أحياناً	- ٠,٦٠١	٠,٥٤٨	لا توجد فروق

توجد فروق	٠,٠٣٩	٢,٠٦٠ -	أحياناً	٠,٥٩	٢,٠٦	١٦. المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.
توجد فروق	٠,٠٠١	٣,٢٨٩ -	أحياناً	٠,٦٣	١,٨٩	١٧. التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة .
توجد فروق	٠,٠٣٩	٢,٠٦٠ -	أحياناً	٠,٦٧	٢,١٣	١٨. المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة .
لا توجد فروق	٠,٢٣١	٠,٩٧١ -	أحياناً	٠,٦٣	٢,١٣	١٩. المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون .

## ■ الفروق في وجهات النظر المتعلقة بتعارض أساليب المحاسبة مع المبادئ

### المحاسبية المتعارف عليها

تشير نتائج اختبار مان وتتي الظاهرة في الجدول (٤-١٦) أن مستوى الدلالة لغالبية الأساليب جاء أكبر من ٠,٠٥ ، وكذلك تقع قيمة (د) المحسوبة من اختبار مان وتتي لغالبية الأساليب ضمن الفترة المحدد لاعتبار تساوي المتوسطات . مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بتعارض الأساليب المذكورة في الدراسة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

نستنتج من هذه النتيجة كل من الأساليب (٦)، و(٨)، و(١٠) ، حيث جاءت مستوى الدلالة المرافق لقيمة (د) المحسوبة لكل منها أقل من ٠,٠٥ ، الذي يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بتعارض تلك الأساليب مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (انظر الجدول (٤-١٦)).

جدول (٤-١٦): الفروق في الآراء حول تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع GAAP

الأساليب	المتوسط الحسابي المرجح	الإنحراف المعياري	متوسط الآراء	قيمة (د) المحسوبة من مان وتني	مستوى الدلالة الإحصائية	الدلالة
١. تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل .	٢,١٢	٠,٦٠	تعارض	١,٤٥٩ -	٠,١٤٤	لا توجد فروق
٢. رسملة مصروفات البحث والتطوير .	١,٤٤	٠,٦٤	لا تعارض	٠,٢٠٠ -	٠,٨٤٢	لا توجد فروق
٣. تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لنفاذي تأثيرات هبوط الأسعار .	٢,٠٦	٠,٧٨	تعارض	٠,٩٨٧ -	٠,٢٢٤	لا توجد فروق
٤. تضمين المخزون مخزون راكد أو متقادم .	٢,١١	٠,٧٨	تعارض	٠,٢٨٢ -	٠,٧٧٧	لا توجد فروق
٥. تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية .	٢,١٤	٠,٥٧	تعارض	١,٠٢٥ -	٠,٣٠١	لا توجد فروق
٦. التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية .	٢,٢٢	٠,٥٧	تعارض	٢,٧٤٥ -	٠,٠٠٦	توجد فروق
٧. تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.	٢,٢٢	٠,٥٢	تعارض	١,٦٦٨ -	٠,٠٩٥	لا توجد فروق
٨. إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة .	٢,٣٠	٠,٦٨	تعارض	٢,٤٦٦ -	٠,٠١٤	توجد فروق

٢,٢٧	٠,٧٧	تعارض	٠,٨٦٨ -	٠,٢٨٦	لا توجد فروق	٩. إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بإيرادها .
٢,١٩	٠,٦٢	تعارض	٢,٨٢١ -	٠,٠٠٥	توجد فروق	١٠. تعمّد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.
٢,٢٢	٠,٥٧	تعارض	١,٤١٦ -	٠,١٥٧	لا توجد فروق	١١. عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة .
٢,٢٠	٠,٥٤	تعارض	٠,٤٢٤ -	٠,٦٦٤	لا توجد فروق	١٢. عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.
٢,٢٢	٠,٦٤	تعارض	٠,٥٦٧ -	٠,٥٧٠	لا توجد فروق	١٣. تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك.
٢,١٣	٠,٧٤	تعارض	٠,٨٠٧ -	٠,٤١٩	لا توجد فروق	١٤. المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية.
٢,١٧	٠,٧٨	تعارض	٠,١٩٢ -	٠,٨٤٨	لا توجد فروق	١٥. التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
٢,٠٧	٠,٧١	تعارض	٠,٩٨٣ -	٠,٢٢٦	لا توجد فروق	١٦. المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.
٢,٠١	٠,٧١	تعارض	١,٣٠٢ -	٠,١٩٣	لا توجد فروق	١٧. التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة .
٢,١٦	٠,٧٢	تعارض	٠,٢١٨ -	٠,٧٥٠	لا توجد فروق	١٨. المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة .
٢,١١	٠,٦٨	تعارض	٠,٨٦١ -	٠,٢٨٩	لا توجد فروق	١٩. المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون .

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

#### مقدمة

هدفت الدراسة إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية من خلال استطلاع وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين. بالإضافة إلى تحديد مدى تعارض هذه الأساليب مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وأخيراً اختبار الفروق في وجهات النظر بين أفراد العينتين، لمعرفة الظاهرة في السعودية من الناحية النظرية والعملية.

و لقد تم في الفصل السابق تناول الدراسة الميدانية المطبقة لتحقيق أهداف الدراسة ، وتفصيل نتائجها و الاختبارات الإحصائية المنفذة عليها. و يتم في هذا الفصل مناقشة نتائج الدراسة الميدانية ، وذلك بتقسيمها حسب أهداف الدراسة إلى نتائج تتعلق بدوافع المحاسبة الإبداعية ، ونتائج تتعلق بأساليبها ، ونتائج تتعلق بمدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية ، وأخيراً، نتائج اختبار الفرق بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين ، وكل ذلك للإجابة على أسئلة الدراسة التالية :

١. ماهي دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية

من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ؟

٢. ماهي أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في شركات المساهمة في السعودية من

وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ؟

٣. هل تتعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من

وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين؟

٤. هل توجد فروق بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين حول كل من :

أ. دوافع المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية.

ب. أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية .

ج. تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

كما تقوم الباحثة في نهاية الفصل بوضع خلاصة لنتائج الدراسة ، وبيان بعض

الصعوبات التي واجهتها ، واقتراح التوصيات المترتبة على نتائج الدراسة والتي ترى

الباحثة أهميّة العمل بها.

## أولاً : مناقشة النتائج

١. ما هي دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في

السعودية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ؟

يتضح من نتائج الدراسة الميدانية أن لدى إدارات شركات المساهمة في السعودية عشرة دوافع - على الأقل - لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك من الناحيتين النظرية والتطبيقية، حيث جاءت ردود الأكاديميين والمهنيين جميعها موافقة على كافة الدوافع التي اشتملت عليها الدراسة ، وذلك بالمستويين: الموافقة والموافقة التامة . وقد تم ترتيب الدوافع حسب متوسطات الردود في الجدول (٥-١) ، كما تمت مناقشة الدوافع بالتفصيل مقسمة كما جاءت في الجانب النظري من هذه الدراسة.

جدول (٥-١) : ترتيب دوافع المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد العينة

الترتيب	الأكاديميون	الترتيب	المهنيون
١	التهرب الضريبي	١	تحسين المركز المالي للحصول على التمويل
٢	المنافع الإدارية	٢	المنافع الإدارية
٣	تشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة. تحقيق أهداف محددة للربح	٣	المحافظة على سقف التمويل الممنوحة من المقرضين
٤	تحسين المركز المالي للحصول على التمويل	٤	تحقيق أهداف محددة للربح
٥	المحافظة على سقف التمويل الممنوحة من المقرضين	٥	الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين في السوق
٦	زيادة القيمة السوقية للشركة	٦	زيادة القيمة السوقية للشركة
٦	التهرب الزكوي	٦	التهرب الضريبي
٧	التقليل من تقلبات الأرباح	٧	تشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة
٨	الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين في السوق	٨	التهرب الزكوي
٨		٩	التقليل من تقلبات الأرباح



## ١.١. تحقيق أرقام محددة للربح

أوضحت نتائج الدراسة إلى أن الرغبة في ( تحقيق أهداف محددة للربح ) تعتبر دافعاً للإدارة إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية. وقد جاء هذا الدافع في المركز الثالث بين الدوافع بالنسبة للأكاديميين ، مما يؤكّد على دوره المؤثر في ممارسة المحاسبة الإبداعية نظرياً. وهذه النتيجة متوافقة مع واقع أهميّة تحقيق أهداف محددة للأرباح بالنسبة للشركات ، وكونه دافعاً إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية كما يرى المهنيون ، حيث جاء الدافع من وجهة نظرهم في المركز الرابع .

أما دافع ( الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين في السوق ) فقد جاء في المركز الأخير من وجهة نظر الأكاديميين ، إلا أن هذا لا يمنع من اعتبار تحقيق توقعات السوق أمراً هاماً من شأنه أن يدفع إدارات شركات المساهمة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية نظراً لموافقة الأكاديميين عليه . ويوافق المهنيون أيضاً على هذا الدافع ، ويأتي ترتيبه اعتباراً لمتوسطات ردودهم في المركز الخامس.

وترى الباحثة أنه من الممكن تفسير هذا الاختلاف البسيط في أهمية الدافع بين الأكاديميين والمهنيين في اعتقاد الأكاديميين بمحدودية دور مؤسسات التحليل المالي ، وعدم أهمية تأثير المحللين الماليين في السوق السعودي في الوقت الحالي ، نظراً لأنهم غير مؤهلين علمياً وغير مرخصين من قبل الجهات المختصة<sup>(١)</sup> ، ولأن المستثمر السعودي يعتمد في الغالب على خبرته الشخصية في اتخاذ قرارات الاستثمار، وليس على نتائج التحليل المالي<sup>(٢)</sup>.

---

(١) عسيري ب ، مرجع سابق ، ٢٨٠ .  
(٢) الحصان ، مرجع سابق ، ١٢٤ ، ١٢٨ .

## ١,٢. التأثير على أسعار الأسهم

وهنا تزيد درجة موافقة الأكاديميين على أن أساليب المحاسبة الإبداعية تُمارس (لتشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة) ، حيث يقع في المركز الثالث من وجهة نظرهم، في حين يقع الدافع بالنسبة لمتوسطات ردود المهنيين في المركز السابع بين الدوافع.

أما (تقليل تقلبات الأرباح) باعتباره أحد أهداف الشركات للتأثير على أسعار الأسهم ، فيعد دافعاً للإدارات التنفيذية إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية . و جاء في آخر الدوافع من وجهة نظر المهنيين ، وقبل الأخير من وجهة نظر الأكاديميين، ولعل هذا الاتفاق بين النظرية والواقع يؤكد على أهمية الدافع.

ويأتي دافع (زيادة القيمة السوقية للشركة) الثاني بعد دافع ( المنافع الإدارية) من حيث درجة تساوي وجهات نظر العينتين حوله. وجاء في المركز الخامس بين دوافع المحاسبة الإبداعية بالنسبة للطرفين ، حيث يوافق كل من الأكاديميين والمهنيين على أن الرغبة في زيادة القيمة السوقية للشركة من شأنها أن تدفع بالإدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية في إعداد التقارير المالية. وهذه النتيجة تؤكد على أن القوائم المالية لا تُظهر القيمة الحقيقية للشركة بالضرورة.

## ١,٣. مواجهة تكاليف الديون

وتشمل الدافعان (تحسين المركز المالي للحصول على التمويل) و (المحافظة على سقف التمويل الممنوحة من المقرضين) ، ويلاحظ من نتائج التحليل الإحصائي الأهمية

المتوسطة لهذين الدافعين من وجهة نظر الأكاديميين ، حيث يأخذان المركز الرابع والخامس على التوالي. ولأهمية هذا الدافع تفسير محتمل ، وهو أن مؤسسات التمويل والمقرضين لا يدركون مخاطر ممارسة شركات المساهمة لأساليب المحاسبة الإبداعية.

#### ١,٤. التعويضات الإدارية

أما دافع (المنافع الإدارية) فقد جاءت نتائجه موافقة لتوقعات الباحثة ، حيث اتفق الأكاديميون والمهنيون على أن المنافع الإدارية تعد دافعا للمديرين التنفيذيين في شركات المساهمة إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، كما تساوت متوسطات الردود حوله وجاء في المركز الثاني بين الدوافع بالنسبة للعينتين.

ويمكن تفسير هذه النتيجة بأكثر من وجه ، فربما دلت على المبالغة في استخدام أنظمة المكافآت الإدارية في شركات المساهمة ، أو نقشي ظاهرة الجشع بين موظفي إدارات شركات المساهمة في السعودية. كما يُحتمل أن تكون بنود المكافآت الإدارية بحاجة أكبر إلى التنظيم والضبط ، إضافة إلى تفعيل الرقابة عليها والتأكد من الإفصاح عن تفاصيلها في التقارير المالية .

#### ١,٥. التكاليف السياسية والدينية

بالنظر إلى دافع ( التهرب الضريبي ) ، فلم يكن من المتوقع حصوله على المركز الأول بين الدوافع الأخرى ، سواء لدى الأكاديميين أو المهنيين ، لا سيما وأنه لا يتحقق إلا في الشركات غير السعودية ، ذلك أن الضريبة لا تفرض على شركات المساهمة

السعودية - إلا ما كان منها في مجال الغاز الطبيعي والزيوت والمواد الهيدروكربونية - بموجب النظام الضريبي الجديد الصادر عن مصلحة الزكاة والدخل<sup>(١)</sup>.

ويلاحظ من خلال متوسطات الآراء اختلاف رأي المهنيين في ترتيب هذا الدافع عن الأكاديميين ، وهو ما جاء موافقاً لنتائج اختبار مان وتتي لقياس الاختلاف ، حيث يقع التهرب الضريبي من متوسط آراء الأكاديميين في المركز الأول ، بينما يقع في المركز السادس عند المهنيين . وتفسر الباحثة هذا الاختلاف لاحتمال قلة معرفة الأكاديميين غير السعوديين المشاركين في الدراسة بالأنظمة السعودية.

كما ترى الباحثة أنه من الممكن اعتبار دافع ( التهرب الضريبي ) الدافع الأول للشركات الخاضعة للضريبة ، بينما دافع ( المنافع الإدارية ) هو الدافع الأول لشركات المساهمة السعودية الأخرى من وجهة نظر الأكاديميين.

أما ( التهرب الزكوي ) فيوافق أفراد العينتين على أنه دافع لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، إلا أن متوسط الردود حوله يجعله في مركز متأخر مقارنة بمتوسطات الردود حول بقية الدوافع . حيث جاء في المركز السادس بالنسبة للأكاديميين ، والثامن بالنسبة للمهنيين ، لكن يظل دافعاً مقبولاً لدى الطرفين .

و مسألة التهرب الزكوي سواء بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية أو ممارسة الاحتيال لهو من الممارسات غير المقبولة حتى وإن لم تتعارض مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، لأنها مسألة في غاية الأهمية تتعلق بركن من أركان الإسلام ، لا يقوم بدونها ، وينبغي على الجهات التنظيمية تطوير قوانين ضبطها والرقابة عليها .

---

(١) مصلحة الزكاة والدخل ، النظام الضريبي الجديد ، متاح على موقع المصلحة [www.dzit.gov.sa](http://www.dzit.gov.sa) ، تاريخ الدخول : ٢٠٠٩/١٢/٥ م.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الدراسة قد أغفلت في هذا الجزء الأخذ في الاعتبار أهمية اختلاف دوافع المحاسبة الإبداعية تبعاً لاختلافات الشركات سواء بالنسبة للحجم أو الجنسية ، ولعل هذا يفسر بعضاً من الاختلافات البسيطة في وجهات النظر بين العينتين ، مثل تقدّم دافع (التهرب الضريبي) لدى الأكاديميين كونه الدافع الأول للشركات الأجنبية. كما يُحتمل أن يكون دافع (المنافع الإدارية) خاص بالشركات الكبيرة دون الصغيرة.

٢. ما هي أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية من وجهة

نظر الأكاديميين والمهنيين ؟

يلاحظ من نتائج الدراسة الميدانية أن شركات المساهمة في السعودية تمارس أحياناً أغلب أساليب المحاسبة الإبداعية التي تناولتها الدراسة الميدانية وذلك بتأثير الدوافع السابق ذكرها. فمن وجهة نظر الأكاديميين ، لا تمارس الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في الغالب وإنما أحياناً . كما يرون أنه في حالة ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية فإن الأسلوب الأكثر ممارسة هو (رسمة مصروفات البحث والتطوير) ، يليه أسلوب ( التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ) و ( المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة ) بنفس المستوى كما هو موضح في جدول ( ٥-٢).

جدول (٥-٢) : ترتيب أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الأكاديميين

الترتيب	الأساليب	الممارسة
١	رسملة مصروفات البحث والتطوير.	أحياناً
٢	التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	أحياناً
	المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة.	
٣	تضمين المخزون مخزون راكد أو متقادم.	أحياناً
٤	المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون.	أحياناً
٥	المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.	أحياناً
٦	عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.	أحياناً
٧	تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية.	أحياناً
	التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة.	
٨	تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار.	أحياناً
٩	تعمد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.	أحياناً
١٠	التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية.	أحياناً
	عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة.	
١١	إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء ) .	أحياناً
١٢	إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بإيرادها.	أحياناً
١٣	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل.	أحياناً
	المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير ) .	
١٤	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.	أحياناً
	تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك.	

أما المهنيون فيرون أن أسلوب ( المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل ) يمارس في الغالب في شركات المساهمة السعودية ، وهو الأول في ترتيب أساليب المحاسبة الإبداعية. بينما تمارس الشركات بقية أساليب المحاسبة الإبداعية محل الدراسة أحياناً ، و يندر أن تمارس شركات المساهمة أربعة من الأساليب محل الدراسة من وجهة نظر المهنيين كما هو موضح في جدول (٥-٣).

جدول (٥-٣) : ترتيب أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المهنيين

الترتيب	الأساليب	الممارسة
١	المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.	غالباً
٢	تضمين المخزون مخزون راكد أو متقادم.	أحياناً
٣	رسمة مصروفات البحث والتطوير. التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	أحياناً
٤	المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون.	أحياناً
٥	المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة.	أحياناً
٦	عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.	أحياناً
٧	التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثباتات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية.	أحياناً
٨	تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار.	أحياناً
٩	المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير ).	أحياناً
١٠	تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية	أحياناً
١١	تعمد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أفساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.	أحياناً
١٢	إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بإيرادها.	أحياناً
١٣	عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة.	أحياناً
١٤	التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة.	أحياناً
١٥	إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء ).	نادراً
١٦	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.	نادراً
١٧	تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك.	نادراً
١٨	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل.	نادراً

## ٢,١. الأساليب المتعلقة بالتصنيف

ويلاحظ من الجدول (٥-٤) أن الأساليب المتعلقة بالتصنيف تُمارس أحياناً كأساليب محاسبة إبداعية من وجهة نظر الأكاديميين، أي أن شركات المساهمة تتلاعب في تصنيف بنود قائمة المركز المالي في ما يتعلق بالاستثمارات قصيرة الأجل ، وكذلك في تصنيف بنود قائمة الدخل من خلال تصنيف المصروفات التشغيلية ضمن المصروفات غير المتكررة . كما تتلاعب في زيادة حجم المخزون من خلال تأخير عزل المخزون الراكد أو المتقادم عن المخزون العادي .

جدول (٥-٤) : ترتيب مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتصنيف

الممارسة	المهنيون	الممارسة	الأكاديميون		
أحياناً	تضمين المخزون مخزون راکد أو متقادم	أحياناً	رسمة مصروفات البحث والتطوير	١	التصنيف
أحياناً	رسمة مصروفات البحث والتطوير	أحياناً	تضمين المخزون مخزون راکد أو متقادم	٢	
أحياناً	تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار	أحياناً	تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية	٣	
أحياناً	تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية	أحياناً	تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار	٤	
نادراً	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل	أحياناً	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل	٥	

أما ما يتعلق (برسمة مصروفات البحث والتطوير) ، فقد توقعت الباحثة أن تمارس

شركات المساهمة هذا الأسلوب في الغالب نظراً لأن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين



تجزئه إذا توافرت شروط معينة<sup>(١)</sup>، غير أن النتائج تدل على أنه يمارس أحياناً سواء من وجهة النظر الأكاديمية أو ما يتم في الواقع من وجهة النظر المهنية.

كما تتشابه وجهة نظر المهنيين مع وجهة نظر الأكاديميين في أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتصنيف الأخرى ماعدا أسلوب (تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل) ، حيث يرى المهنيون أنه من النادر أن تمارس شركات المساهمة هذا الأسلوب كأسلوب محاسبة إبداعية. ويمكن التوصل من خلال هذه النتيجة أن احتمال ممارسة هذا الأسلوب نظرياً لا يزال قائماً بالرغم من عدم حدوثه في الواقع العملي.

## ٢.٢. الأساليب المتعلقة بالتوقيت

يرى الأكاديميون أن شركات المساهمة في السعودية تمارس أحياناً أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتوقيت كما في الجدول (٥-٥)، وأن أهمها طريقة استعجال الاعتراف بالإيراد أو المصروف للتأثير على أرباح العام الحالي والتالي.

أما وجهة النظر المهنية فتختلف في أسلوبين عن وجهة النظر الأكاديمية، حيث أظهرت النتائج أنه من النادر في الواقع العملي أن تقوم شركات المساهمة بإبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة رغم انتهاء السنة المالية ، كما يندر تأجيل إثبات المبيعات إلى السنة المالية المقبلة.

---

(١) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ١٣١٢.

جدول (٥-٥) : ترتيب مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتوقيت

الممارسة	المهنيون	الممارسة	الأكاديميون		
أحياناً	التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية	أحياناً	التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية	١	نادر
أحياناً	إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بإيرادها	أحياناً	إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء )	٢	
نادراً	إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء )	أحياناً	إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بإيرادها	٣	
نادراً	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة	أحياناً	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة	٤	

٢,٣. الأساليب المتعلقة بالإفصاح

وهنا يتفق الأكاديميون مع المهنيون في ترتيب مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالإفصاح في شركات المساهمة في السعودية، ويتضح من الجدول (٥-٦) تساوي متوسطات الردود لجميع الأساليب في العينتين، وأنها جميعاً تمارس أحياناً ماعدا أسلوب (تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك) ، حيث تشير النتائج إلى أن هذه الطريقة لا تمارس إلا نادراً في الواقع، بعكس ما يظنه الأكاديميون. وتفسر الباحثة هذه النظرة إلى احتمال اعتقاد المهنيين أن هذا الأسلوب لا يبد تكشفه أساليب المراجعة الخارجية ، بعكس أساليب التلاعب بالإفصاح الأخرى.

جدول (٥-٦) : ترتيب مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالإفصاح

الممارسة	المهنيون	الممارسة	الأكاديميون		
أحياناً	عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.	أحياناً	عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.	١	الإفصاح
أحياناً	تعمدّ تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل	أحياناً	تعمدّ تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل	٢	
أحياناً	عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة	أحياناً	عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة	٣	
نادراً	تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك	أحياناً	تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك	٤	

٢,٤. الأساليب المتعلقة بالتقدير

أما الأساليب المتعلقة بالتقدير ، فقد حصلت غالبيتها على أعلى متوسطات الردود من بين كافة أساليب المحاسبة الإبداعية محل الدراسة ، أي أن أغلب أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في شركات المساهمة في السعودية تتعلق بالتقدير. ولعل أهمها أسلوب ( المبالغة أو التقليل من العمر الافتراضي للأصل) الذي يمارس غالباً في شركات المساهمة في السعودية من وجهة النظر المهنية .

ويتضح من الجدول (٥-٧) ، اتفاق الأكاديميين والمهنيين على بقية أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا الجانب ، وأنها تمارس أحياناً في شركات المساهمة في السعودية. ولا شك في أنها نتيجة متوقعة من وجهة نظر الباحثة ، نظراً لأن أهم أسباب ممارسة

المحاسبة الإبداعية اعتمادها على التقدير والحكم الشخصي ، والذي يصعب قياس موضوعيته وعدالته.

جدول (٥-٧) : ترتيب مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتقدير

الممارسة	المهنيون	الممارسة	الأكاديميون			
غالباً	المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل	أحياناً	التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	١	التقدير	
أحياناً	التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	أحياناً	المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة			
أحياناً	المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون	أحياناً	المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون			٢
أحياناً	المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة	أحياناً	المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل			٤
أحياناً	المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير )	أحياناً	التأثير على قيمة الإهلاك ، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة			٥
أحياناً	التأثير على قيمة الإهلاك ، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة	أحياناً	المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير )			٦

٣. هل تتعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؟

تشكل نسبة الأساليب التي تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها النسبة الأكبر ، حيث تساوي ٧٣,٧% من وجهة نظر الأكاديميين ، و ٩٤,٧% من وجهة نظر المهنيين وذلك كما في الجدول (٥-٨). وربما يستدل من هذه النتيجة أن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظرهم ممارسة لا يعاقب عليها القانون ، لذا فإنها تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لكنها لا تعد ضمن الاحتيال المحاسبي.

جدول (٥-٨) : مدى تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

المجموع	احتيايل محاسبي		تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها		لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها		الفئة
	النسبة	عدد الأساليب	النسبة	عدد الأساليب	النسبة	عدد الأساليب	
١٩	%٢١	٤	% ٧٣,٧	١٤	%٥	١	الأكاديميون
١٩	-	-	% ٩٤,٧	١٨	%٥	١	المهنيون

ويمثل الاختلاف بين هاتين النسبتين أربعة أساليب يصنفها الأكاديميون ضمن الاحتيايل المحاسبي ، منها ثلاث تقع ضمن أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتوقيت وهي : (التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم كإثبات المصروفات والإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية) ، و(تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة) ، و(إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها). إضافة إلى أسلوب ( تعتمد تحسين نسب السيولة بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل).

أما (رسملة مصروفات البحث والتطوير) فلا يتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر الطرفين ، الأمر الذي توقعته الباحثة نظراً لجوازه بشروط حسب معيار تكاليف البحث والتطوير الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كما سبقت الإشارة إليه.

#### ٤. هل توجد فروق بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين ؟

تدل نتائج التحليل الإحصائي لردود الأكاديميين والمهنيين على وجود اختلاف في وجهات النظر بين الفئتين ، حيث جاءت الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين بنسبة ٦٠% من الدوافع ، و ٤٧% من الأساليب. (انظر الجدول (٩-٥)).

جدول (٩-٥) الفروق في وجهات النظر بين الأكاديميين والمهنيين

الاختلاف	البنود المختلف عليها	
٦٠%	الدوافع	تشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة.
		التهرب الضريبي .
		التهرب الزكوي .
		زيادة القيمة السوقية للشركة.
		تحقيق أهداف محدّدة للربح .
التقليل من تقلبات الأرباح .		
٤٧%	الأساليب	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل
		تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية
		إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها
		تعمد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أفساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.
		عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة
		تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك
		المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل
		التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة .
المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة .		

وهذه الاختلافات يفسرها اختلاف المنظور لدى كل طرف ، فالأكاديميون مشاركون من المنظور العلمي النظري ، وهو ما يجعل رأيهم في الدوافع أقوى من آراء المهنيين. بينما يُعتد برأي المهنيين فيما يتعلق بالأساليب نظراً لاعتماد آرائهم على الواقع العملي.

## ▪ دوافع المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية

يختلف الأكاديميون عن المهنيين في ٦٠% من دوافع المحاسبة الإبداعية ، ويتفقون في ٤٠% من تلك الدوافع وهي : الدوافع المتعلقة بالمنافع الشخصية للمديرين ( التعويضات الإدارية) ، ودوافع مواجهة تكاليف الديون ، ودافع الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين في السوق، وتختلف في الدوافع الأخرى . ونظراً لارتفاع متوسطات آراء الأكاديميين عن المهنيين في جميع الدوافع - كما سبقت الإشارة إليه - فإن الاختلاف الحاصل بين آراء الفئتين يفسره دائماً زيادة موافقة الأكاديميين عن المهنيين على تأثير الدافع على ممارسة المحاسبة الإبداعية.

## ▪ أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في شركات المساهمة في السعودية

والملاحظ من نتيجة الاختبار أن ٤٧% من أساليب المحاسبة الإبداعية يختلف حولها الأكاديميون والمهنيون ، وأن أكثر الأساليب التي يظهر فيها الاختلاف هي تلك المتعلقة بالتقدير والإفصاح . ولعل ذلك يعود إلى اختلاف نظرة الأكاديميين والمهنيين ، حيث ينظر الأكاديميون إلى ما يجب أن يكون عليه التقدير وما يجب أن يظهر عليه الإفصاح، بينما يعبر المهنيون إلى ما هو كائن في الحياة العملية فيما يتعلق بالتقدير والإفصاح.

## ▪ تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتفق الأكاديميون والمهنيون في وجهات نظرهم حول تعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتظهر الفروق ذات الدلالة الإحصائية

في أربعة أساليب فقط. تتمثل هذه الفروق في استبعاد الأكاديميين لهذه الأساليب الأربعة عن دائرة التعارض وعدم التعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى الاحتياي المحاسبي ، وهي الأساليب المذكورة سابقاً.

## ثانياً : خلاصة النتائج

- تتوفر لدى الإدارة التنفيذية في شركات المساهمة السعودية على الأقل عشرة دوافع لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
- أهم دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية من وجهة النظر الأكاديمية : التهرب الضريبي ، والرغبة في الحصول على التعويضات الإدارية ، والرغبة في التأثير على القرارات الاستثمارية للمساهمين ، وأخيراً الرغبة في تحقيق أهداف محددة للربح.
- أهم دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية من وجهة النظر المهنية : الرغبة في تحسين المركز المالي للحصول على التمويل ، والرغبة في الحصول على التعويضات الإدارية ، وللمحافظة على سقوف التمويل الممنوحة من قبل المقرضين ، وأخيراً لتحقيق أهداف محددة للربح.
- يتساوي لدى الأكاديميين أهمية الدوافع المتعلقة بمصالح الشركة والدوافع الشخصية للإدارة التنفيذية ودوافع التأثير على السوق ، بينما يهتم المهنيون بالدوافع المتعلقة بمصالح الشركة بصورة أكبر.



■ تقوم شركات المساهمة في السعودية في الغالب بالمبالغة أو التقليل من العمر الافتراضي للأصل حسب المصلحة من وجهة النظر المهنية.

■ تتشابه وجهات النظر في ممارسة شركات المساهمة في السعودية أحياناً لغالبية أساليب المحاسبة الإبداعية محل الدراسة.

■ من وجهة النظر المهنية : يندر أن تقوم شركات المساهمة بالتلاعب في توقيت العمليات المالية من خلال إبقاء الدفاتر المحاسبية المفتوحة رغم انتهاء السنة المالية لتسجيل المبيعات المتوقعة ، أو تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في مبيعات السنة المالية المقبلة. كما يندر أن لا تفصح الشركات عن الأرباح المحققة من بيع الأصول التي تم تملكها من شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق. وأخيراً من النادر قيام شركات المساهمة بتصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل.

■ أغلب أساليب المحاسبة الإبداعية محل الدراسة تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة النظر الأكاديمية والمهنية ، ماعدا رسمة مصروفات البحث والتطوير ، فلا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة النظر الأكاديمية والمهنية ، وتم التعرّض إلى أسباب ذلك.

■ لا يصنّف المهنيون أي من الأساليب محل الدراسة ضمن أساليب الاحتيال المحاسبي، بينما يصنف الأكاديميون ضمن أساليب الإحتيال المحاسبي ثلاثة من الأساليب المتعلقة بالتوقيت ، و واحداً يتعلق بالإفصاح ، وهي كالتالي:

○ التأثير على أرباح العام الحالي والعام القادم بإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة الدخل الحالية.

- تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المقبلة.
- إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء).
- تعتمد تحسين نسب السيولة بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل .

### ثالثاً : التوصيات

- المحاسبة الإبداعية مجال واسع لا يمكن لهذه الدراسة التعرض لجميع الجوانب المتعلقة به ، وقد تناولت هذه الدراسة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية. لذلك توصي الباحثة بالبحث في أساليب إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية، وتحليل آثارها ، واقتراح الحلول للحد منها.
- اقتصرت الدراسة على شركات المساهمة فقط ، واعتمدت في القياس على وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين، وربما كان لأخذ أنواع الشركات الأخرى و وجهات النظر الأخرى في الاعتبار أهمية في تحديد دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية ، ومعرفة أساليب الحد منها.
- التهرب الزكوي مسألة لم تأخذ حيزاً كافياً من جهود البحث المحاسبي على حد علم الباحثة ، لذا توصي بأن تهتم أدبيات المحاسبة السعودية في التحقيق والبحث لمعرفة حجم الظاهرة وتحديد الأساليب المحاسبية المتبعة فيها.
- جميع أساليب المحاسبة الإبداعية المتناولة نظرياً تتم فعلاً ممارستها في الشركات ، ولعل هذه الدراسة تساهم في زيادة اهتمام الجهات التنظيمية المتمثلة في وزارة

التجارة وهيئة سوق المال والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالظاهرة ، وزيادة الاهتمام بأنظمة حوكمة الشركات والرقابة على الأداء.

- ينبغي من مكاتب المراجعة زيادة الاهتمام بتدقيق التقارير المالية ، والتعرف على المؤشرات الدالة على استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. كما يجب على هيئة سوق المال زيادة الاهتمام بجودة التقرير المالي ، و تشديد العقوبات على الشركات المخالفة لأنظمة حوكمة الشركات.

## قائمة المراجع

### أولاً : المراجع العربية

أحمد ، سامح محمد رضا رياض ( ٢٠٠٨ م ) دور المراجعة الخارجية في كشف الممارسات المحاسبية الاحتيالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة ، رسالة دكتوراة ، جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال.

أحمد ، عاطف محمد ( ٢٠٠٦ م ) تحليل آثار أساليب المحاسبة الخلاقة على تضليل مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر : المعدين والمستثمرين والمراجعين بالتطبيق على البيئة المصرية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد : - .

اميانتييت (٢٠٠٨م) التقرير السنوي لعام ٢٠٠٨ ، تاريخ الدخول ٢٠٠٩/١٢/٥م، متوفر على : www.amiantit.com

البيجاد ، محمد بن ناصر ( ٢٠٠٦ م ) جريمة الاحتيال في السوق المالية وفقاً للنظام السعودي ، دورية الإدارة العامة ، العدد : ٤٥٠-٣٩١.

جرار ، عدي منذر لطفي ( ٢٠٠٦ م ) تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية "دراسة ميدانية" ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة عمان للدراسات العليا ، عمان ، ١٤٢٧هـ.

حافظ ، ابراهيم بن سعيد ( ١٩٩٨ م ) ، دور الإجراءات الرقابية والقواعد المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي والركوي في المملكة العربية السعودية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة .

الحصان ، زايد بن فهد ( ٢٠٠٢ م ) محددات ومعوقات الاستثمار في سوق الأسهم السعودية - دراسة ميدانية في منطقة القصيم ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة :جامعة الزقازيق ، العدد : ٩١ - ١٣٢.

حماد ، طارق عبد العال ( ٢٠٠٢ م ) دراسة انتقادية لمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، السنة الثانية عشر ، العدد الأول : ٣٥٠-٤٢١.

حميدة ، عيد محمود ( ٢٠٠١ م ) أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذ قرار الاستثمار في الأسهم ( دراسة نظرية تطبيقية ) ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، العدد الثاني : ٢٢٧ - ٢٧٥.

الحيزان ، أسامة ( ٢٠٠٥ م ) دراسة ميدانية لمدى أهمية المعلومات بقائمة الدخل على اتخاذ قرار الاستثمار للمستثمر السعودي ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد : ١٩٧ - ٢٣١ .

الخزف السعودي (٢٠٠٧م) التقرير السنوي لعام ٢٠٠٧ ، تاريخ الدخول ٢٠٠٩/١٢/٥ م ، متوفر على : [www.saudiceramics.com](http://www.saudiceramics.com)

دهمش ، نعيم ( ٢٠٠٥ م ) الحاجة للإبداع المحاسبي لربط العلاقة بين التدقيق الداخلي والحاكمة المؤسسية ، جامعة عمان للدراسات العليا .

الراشد ، وائل ابراهيم ( ١٩٩٩ م ) أهمية المعلومات المحاسبية ومدى كفايتها لخدمة قرارات الاستثمار في الأوراق المالية : دراسة تحليلية لسوق الأوراق المالية بدولة الكويت ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الثالث ، العدد الأول : ٢٧ - ٦٤ .

الراوي ، خالد وهيب ( ٢٠٠٧ م ) ، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، عمان : دار المسيرة .

الرحيلي ، عوض سلامة فايز ( ٢٠٠٤ م ) دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية : دراسة تحليلية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثاني : ٢٩٩ - ٣٣٤ .

الرحيلي ، عوض بن سلامة ( ٢٠٠٨ م ) ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات : حالة السعودية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة ، المجلد ٢٢ ، العدد الأول : ١٧٩ - ٢١٨ .

الزامل للصناعة ( ٢٠٠٨ م ) التقرير السنوي لعام ٢٠٠٨ ، تاريخ الدخول ٢٠٠٩/١٢/٥ م ، متوفر على : [www.zamilindustrial.com](http://www.zamilindustrial.com)

السهلي ، محمد بن سلطان ( ٢٠٠٦ م ) إدارة الربح في الشركات السعودية ، دورية الإدارة العامة ، الرياض : معهد الإدارة العامة ، العدد الثالث : ٥١٣ - ٥٤٥ .

السهلي ، محمد بن سلطان ( ٢٠٠٦ م ) "جودة الأرباح" في السوق السعودية ، صحيفة الاقتصادية السعودية ، السبت ١٤٢٦/١٢/٢٨ هـ ، تاريخ الدخول ٢٠٠٩/١٢/٥ من الموقع [http://www.aleqt.com/2006/01/28/article\\_24554.html](http://www.aleqt.com/2006/01/28/article_24554.html)

شيبان ، نبيل و شيبان ، دينا كنج ( ٢٠٠٨ م ) ، قاموس أركابيتا للعلوم المصرفية والمالية ، الطبعة الثانية ، بيروت : مطبعة كركي .

صيام ، زكريا ( ٢٠٠٧ م ) مدى إدراك محلي الإئتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية ، عمان ، جامعة الزيتونة الأردنية ، الأردن .

الطمني ، سهير (٢٠٠٦ م) ، دراسة تحليلية لمسؤولية المراجع عن الممارسات المحاسبية  
الابتدائية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف  
، العدد الأول : - .

آل عباس ، محمد (٢٠٠٦ م) التغيير المالي والقوائم ربع السنوية ، صحيفة الاقتصادية  
السعودية ، الجمعة ١٤٢٧/٦/١٨ هـ ، تاريخ الدخول ٢٠٠٩/١٢/٥ من الموقع :  
[http://www.aleqt.com/2006/07/14/article\\_5809.html](http://www.aleqt.com/2006/07/14/article_5809.html)

آل عباس ، محمد (٢٠٠٩ م) الشركات السعودية وموجة إدارة الأرباح ، صحيفة  
الاقتصادية السعودية ، الجمعة ١٤٣٠/٤/٢٨ هـ ، تاريخ الدخول ٢٠٠٩/١٢/٥ من  
الموقع : [http://www.aleqt.com/2009/04/24/article\\_220307.html](http://www.aleqt.com/2009/04/24/article_220307.html)

عبد الأحد، علاء فريد (٢٠٠٦ م) اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد  
الدخل الخاضع للضريبة ، رسالة دكتوراة ، البصرة ، جامعة البصرة ، العراق .

عسيري ، عبد الله بن علي (٢٠٠٢ م) ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل  
الشركات السعودية (دراسة ميدانية) ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، السنة  
، العدد : ٣١٣ - ٣٥٠ .

عسيري ، عبد الله بن علي (٢٠٠٢ م) تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة السعودية  
(دراسة ميدانية) ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد التاسع والعشرون  
، العدد الثاني : ٢٥٥-٢٨٧ .

القاسم ، فهد بن عبد الله (٢٠٠٩ م) الزكاة لماذا يتحائل التجار عليها ؟ ، صحيفة  
الاقتصادية السعودية ، الثلاثاء ١٤٣٠/٥/١٧ هـ ، تاريخ الدخول ٢٠٠٩/١٢/٥  
من الموقع : [http://www.aleqt.com/2009/05/12/article\\_227517.html](http://www.aleqt.com/2009/05/12/article_227517.html)

القاضي ، حسين (٢٠٠٠ م) منهج المحاسبة ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد ١٦ ، العدد  
الثاني : ٧-٢٢ .

القحطاني ، سالم بن سعيد و آل مذهب ، معدي بن محمد و العامري ، أحمد بن سالم و  
العمر ، بدران بن عبد الرحمن (٢٠٠٤) منهج البحث في العلوم السلوكية ،  
الرياض : العبيكان .

المزراقي ، عبد الله بن سعيد (٢٠٠٧ م) مدى تأثير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية  
على القيمة السوقية للأسهم - دراسة ميدانية على السوق المالية السعودية ، رسالة  
ماجستير غير منشورة ، جامعة الملك عبد العزيز - جدة ، ١٤٢٨ هـ

المطيري ، عبيد بن سعد (٢٠٠٣ م) تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة  
العربية السعودية ، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، المجلد العاشر ، العدد الثالث  
: ٢٨١ - ٣٠٥ .

المعتاز ، إحصان بن صالح ( ٢٠٠٨ م ) أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها :  
إنهيار شركة إنرون والدروس المستفادة ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز :  
الاقتصاد والإدارة ، المجلد ٢٢ ، العدد الأول : ٢٥٧-٢٩٣ .

مؤسسة أرقام ، كبار التنفيذيين في ثلاث شركات سعودية تعمل في المنطقة الغربية ( طبية - صافولا - الكابلات ) يحصلون على الأجور والدكتور عبد الرؤوف مناع  
يتصدر القائمة ، تاريخ الدخول ٢٠٠٩/١٢/٥ م ، متوفر على :  
[www.argaam.com](http://www.argaam.com)

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ( ٢٠٠٧ م ) معايير المحاسبة المالية (المجلد الأول  
والثاني ) ، الرياض : الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .

هيئة السوق المالية ( ٢٠٠٨ م ) لائحة طرح الأوراق المالية ، الرياض : هيئة السوق  
المالية ، تاريخ الدخول ٢٠٠٩/١٢/٥ م ، متوفر على : [www.cma.org.sa](http://www.cma.org.sa)

هيئة السوق المالية ( ٢٠٠٩ م ) لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية ،  
الرياض : هيئة السوق المالية ، تاريخ الدخول ٢٠٠٩/١٢/٥ م ، متوفر على :  
[www.cma.org.sa](http://www.cma.org.sa)

- Ai, D. (2005) Assets write-down in China: Incentives and the effect of corporate governance, access date, December, 5, 2009, from: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Alles, M. , Datar, S. (2004) How Do You Stop The Books From Being Cooked, International Journal of Disclosure and Governance, Vol.1:119-137.
- Gowthorpe, C., Blake, J.[contributors: Amat,O. , Dowds,J. , ...]( 1998) Ethical Issues in Accounting, London: Routledge, 24-39.
- Amat, O. , Blake, J., Oliveras, E. (1999) The Struggle Against Creative Accounting: Is 'True and Fair View' Part of the Problem or Part of the Solution?, access date, December, 5, 2009,from : [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Ball, R., Shivakumar, L. (2005) Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness, Journal of Accounting and Economics, Vol.39 : 83-128.
- Ball, R. , Shivakumar, L. (2008) Earnings Quality at Initial Public Offerings, Journal of Accounting and Economics,Vol.45:324-349.
- Bence, D., Hughes, T., Achieving effective academic / practitioner Knowledge exchange in accounting and finance, access date, December, 5,2009, from: [www.SSRN.com](http://www.SSRN.com)
- Beneish, M. D. (1999) The Detection of Earnings Manipulation, Financial Analysts Journal, Vol.55 : 24-36.
- Benito, B, Montesinos, V. and Bastida, F.(2008) An example of creative accounting in public sector: The private financing of infrastructures in Spain, Critical Perspectives in Accounting, Vol.19 : 963-986 .
- Benston, G. J., Hartgraves, A. L. (2002) Enron: what happened and what we can learn from it, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.21 : 105-127.
- Bergstresser, D., Philoppon,T. (2004 ) CEO Incentives and Earnings Management, Journal of Financial Economics, Vol.80 : 511-529.
- Chtourou, S. M., Bedard, J. and Courteau, L.(2001) Corporate Governance and Earnings Management, access date, December,5 ,2009, from: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
- Collin, S. Y., Tagesson, T., Andersson, A. , Cato, J. and Hansson, K. (2009) Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories , Critical Perspectives on Accounting, No.2, Vol. 20 : 141-174.



- Dechow, P. , Skinner, D. (2000) Earnings Management : Reconciling The Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators , Accounting Horizons, Vol.14 : 235-251.
- Dechow, P., Hutton A. P., Sloan, R. G.(1999 ) The Relationship Between Analysts' Forecasts of Long-Term Earnings Growth and Stock Prices Performance after Equity Offerings, access date, December, 5, 2009, from: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Dechow, P., Ge W. , Larson, C. R. and Sloan, R. G. (2009) Predicting Material Accounting Misstatements, access date, December, 5, 2009, from: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Degeorge, F., (1999) Earnings management to exceed thresholds, Journal of Business, Vol.72 : 1-33.
- Desai, H., Hogan, C. E. and Wilkins, M. S. (2004) The reputational penalty for aggressive accounting : Earnings restatements and management turnover, The Accounting Review, Vol.81 : 81-101.
- Diana, B., Madalina, P. C. (2008 ) Is creative accounting a form of manipulation?, access date, December,5,2009, from: [www. http://steconomie.uoradea.ro](http://www.steconomie.uoradea.ro)
- Elgers, P. T., Pfeffer, R. J. and Porter, S. L. (2003) Anticipatory Income Smoothing : A Re-examination ", Journal of Accounting and Economics, Vol.35 : 405-422.
- Feroz, E. H., Park, K., and Pastena, V. S. (1991)The Financial and Market Effects of The SEC's Accounting and Auditing Enforcement Releases, Journal of Accounting Research, Vol.29 : 107-142 .
- Fields, T., Lys, T., and Vincent, L. (2001) Empirical research on accounting choice, Journal of Accounting and Economics, Vol.31 : 255-307.
- Guan, L. , Wright, C. J. and Leikam, S. L. (2005) Earnings Management and Forced CEO Dismissal , Advances in Accounting ,Vol.21 : 61-81.
- Ghosh, D. , Olsen, L. (2009) Environmental Uncertainty and Managers' Use of Discretionary Accruals , Accounting ,Organizations and Society, Vol.34 : 188-205.
- Huang, P. , Zhang, Y., Deis, D. R. and Moffitt, J. S. (2009 ) Do artificial income smoothing and real income smoothing contribute to firm value equivalently? , Journal of Banking & Finance , Vol. 33 : 224-233.
- Healy, P. M., Palepu, K. G. (2003) The Fall of Enron, Journal of Economics Perspectives, No.2, Vol.17 : 3-26.

- Iatridis, G., Kadorinis, G. (2009) Earnings management and firm financial motives : A financial investigation of UK listed firms, International Review of Financial Analysis, Vol.18 : 164-173.
- Jiang, C. (2006) “Optimism” Vs “Big Bath” Accounting – A Regulatory Dilemma in Chinese Financial Reporting Practices, access date, December ,5, 2009, from : [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Leuz, C., Nanda D. and Wysocki, P. D.(2003) Earnings management and investor protection: an international comparison, Journal of Financial Economics , Vol. 69 : 505-527.
- Levitt, A. (1998) The Numbers Game, Securities and Exchange Commission, NYU center for law and business, New York, Sep 28, 1998 (speech) from :[www.sec.gov](http://www.sec.gov)
- Levitt, A. , Breeden, R. C. (2009 ) Stepping up investor protection , The CPA Journal, access date, December ,5, 2009, from : <http://www.cpajournal.com/perspectives.htm>
- Lim, S. C., Man, S. C., and Mihov, V. T.(2003) Market evaluation of off-balance sheet financing : you can run but you can't hide, access date, December , 5, 2009, from: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
- Lo, K.( 2007) Earnings Management and Earnings Quality Journal of Accounting and Economics, Vol.45 : 350-375.
- Mashayekhi, B., Azar, E. H., Earnings management and long-run performance in Iranian IPO companies, access date, December, 5, 2009, from: [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com)
- Mills, L. F., Newberry, K. J.(2004) Firms' off-balance sheet financing: Evidence from their book-tax reporting differences, access date, December, 5, 2009, from: [www.SSRN.com](http://www.SSRN.com)
- Milne, M. J., (2002) Positive accounting theory, political costs and social disclosure analysis: A critical look, Critical Perspectives in Accounting, Vol.13:369-395.
- Min, C. , Nyeen, P.(1998) Accounting for Extraordinary Items in Singapore : Empirical Findings and International Implications , Journal of International Accounting, Auditing and Taxation ,Vol.7: 215-32.
- Mulford, C. , Comiskey, E. (2002) The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, USA:John Wiely & Sons, Inc.
- Naser, K. , Nuseibah, R. (2003) Quality of Financial Reporting : Evidence from The Listed Saudi Nonfinancial Companies, International Journal of Accounting , Vol.38 : 41-69.

- Omurgonulsen, M. , Omurgonulsen, U.(2008) Critical Thinking about Creative Accounting in The Face of a Recent Scandal in The Turkish Banking Sector , Critical perspectives on Accounting, Vol.20 : 651 - 673 .
- Revsine ,L. (2002) Enron: Sad but Inevitable, Journal of auditing and Public Policy, Vol.21 : 137 - 145 .
- Schonfeld, E. (1998) The Guidance Game, Fortune, 21 December 1998, access date, December, 5, 2009, from: [http://money.cnn.com/magazines/fortune/fortune\\_archive/1998/21/21/252680/index.htm](http://money.cnn.com/magazines/fortune/fortune_archive/1998/21/21/252680/index.htm)
- Shuto, A. (2007) Executive Compensation and Earnings Management: Empirical evidence from Japan, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Vol.16 : 1-26.
- Smith, T. (1992 ) Accounting for Growth , London : Century Business.
- Stolowy, H. ,Berton, G. (2000) A Framework for The Classification of Accounts Manipulations, from : [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com), access date, December, 5, 2009.
- Stolowy, H. , Berton, G. (2004) Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework, Review of Accounting and Finance, Vol.3 : 5-92.
- Tan, H. , Jamal, K. (2006) Effect of accounting discretion on ability of managers to smooth earnings, Journal of Accounting and Public Policy , Vol.25 : 554-573 .
- Teoh, S. H., Welch, I. and Wong,T. J. (1998) Earnings management and the Underperformance of Seasoned Equity Offerings, Journal of Financial and Economics, Vol.50 : 36-99.
- Torre , I.(2009) Creative Accounting Exposed, Translated by: Bartus Hamilton, Palgrave Macmillan.

**Yoon, S. S. , Miller, G. A. (2002) Cash from Operation and Earnings Management in Korea , The International Journal of Accounting , Vol.37 :395 -412 .**

الملاحق

# دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية "

ميسون بنت محمد بن علي القري

## الملخص

تتصف المحاسبة بمبادئها المرنة التي تعتمد في بعضها على الاختيارية والتوقع والتقدير الشخصي، مما شجّع المديرين على استغلالها لتحسين المركز المالي للشركة ، وإدارة أرباحها بما يعظم منافع الشركة أو منافع المديرين أنفسهم ، وذلك بممارسة أساليب مُبتدعه تسمى المحاسبة الإبداعية. وقد تزايد الاهتمام في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية بممارسة الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تضليل مستخدم القوائم المالية. وبعد إنهيار إنرون ، تضاعف تركيز المهتمين من باحثين ومراقبين ومنظمين بظاهرة المحاسبة الإبداعية ، والنظر إلى أسبابها والدافع إليها، و الكشف عن الأساليب المحاسبية التي تتبعها الشركات لإدارة الأرباح، و تمهيد الدخل، والبحث في آثار هذه الممارسات ، وكيف أنها جعلت القوائم المالية والمؤشرات المستمدة منها غير قادرة على إعطاء الصورة الصحيحة أو التامة عن أداء الشركة ومركزها المالي، مما تسبب في زعزعة ثقة مستخدمي القوائم المالية من جميع الأطراف بمحتويات هذه القوائم.

وعلى قدر اهتمام أدبيات المحاسبة الأجنبية بمفهوم المحاسبة الإبداعية ، إلا أن الاهتمام العربي به محدود والسعودي منه على وجه الخصوص. لذلك هدفت هذه الدراسة إلى المساهمة في أدبيات المحاسبة السعودية بما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدافع إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية . كما تهدف الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في شركات المساهمة في السعودية ومدى تعارض هذه الأساليب مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وما إذا كانت هذه الأساليب تعد احتيالياً محاسبياً. استخدمت الدراسة أداة الاستبانة للقياس ، وهي عبارة عن ثلاثة

أقسام : قسم للدوافع، وقسم للأساليب ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقسم الأخير يهتم بالمعلومات الشخصية للمشارك. وكانت عينة الدراسة عبارة عن مجموعتين : أكاديميون في أقسام المحاسبة في جامعات وكليات السعودية، و مهنيون وهم المحاسبون في مكاتب المحاسبة المرخص لها بمزاولة العمل في السعودية. واستنتجت الدراسة أنه يتوفر لدى إدارات شركات المساهمة في السعودية عشرة دوافع - على الأقل- لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، أهمها من وجهة النظر الأكاديمية دافع التهرب الضريبي. أما من وجهة النظر المهنية فأهم دافع إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية هو تحسين المركز المالي للحصول على التمويل. كما اتفقت المجموعتان على أن ثاني أهم دافع لممارسة المحاسبة الإبداعية هو الحصول على المنافع الإدارية. أما بقية الدوافع إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية فهي المحافظة على سقوف التمويل الممنوحة من المقرضين ، وتشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة ، والتهرب الزكوي ، والظهور بما يتوافق مع توقعات المحللين الماليين في السوق ، وزيادة القيمة السوقية للشركة ، وتحقيق أهداف محددة للربح ، والتقليل من تقلبات الأرباح.

كما اتضح بحسب رأي الأكاديميين أن شركات المساهمة في السعودية تمارس أحياناً أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتصنيف والتقدير والتوقيت والإفصاح الواردة في الدراسة. ويستنتجون من ذلك أسلوب ( رسملة مصروفات البحث والتطوير ) ، حيث تمارسه الشركات من وجهة نظرهم في الغالب. أما من وجهة النظر المهنية ، فيندر أن تُبقي الشركات دفاترها المحاسبية مفتوحة رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها لتسجيل المبيعات المتوقعة ، كما يندر -من نفس وجهة النظر -أن تقوم الشركات بتأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في مبيعات السنة القادمة ، وكذلك أن تقوم الشركات بتملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق وبيعها والحصول على مكسب وضمه إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك . وأخيراً من النادر أن تقوم شركات المساهمة في المملكة بتصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة وقت إعداد قائمة الدخل. كما يرى المهنيون أن الشركات تقوم في الغالب بالمبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل، وتمارس بقية أساليب المحاسبة الإبداعية الواردة في الاستبانة أحياناً.

وجاء في نتائج الدراسة أيضاً أن غالبية أساليب المحاسبة الإبداعية محل الدراسة تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من جهتي النظر الأكاديمية والمهنية . ويستنتج الأكاديميون أربعة أساليب فقط باعتبارها احتيال محاسبي وهي (التأثير على أرباح العام

الحالي والقادم ، كإثبات مصروفات وإيرادات (مدفوعة/مقبوضة) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية ) و (تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في مبيعات السنة المقبلة) و (إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها وذلك لتسجيل مبيعات متوقعة) و (تعهد تحسين نسب السيولة بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل). كما يتفق الأكاديميون والمهنيون على عدم تعارض أسلوب ( رسمة مصروفات البحث والتطوير ) مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك متوقع لأنه يجوز عند توفر بعض الشروط التي نصت عليها المعايير المحاسبية السعودية أن تتم معالجة مصروفات البحث والتطوير باعتبارها مصروفات رأسمالية.

وباختبار الفروق في وجهات النظر بين الأكاديميين والمهنيين ، دلت النتائج على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين في ٦٠% من الدوافع المحتملة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، و ٤٧% من أساليب المحاسبة الإبداعية. أما عن التعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فيظهر الاختلاف في وجهات النظر في ثلاثة أساليب فقط يعتبرها الأكاديميون دون المهنيين احتياطياً محاسبياً.

# **Creative Accounting Incentives and Techniques In Saudi Public Companies: A Survey Study**

**Maysoon Mohamed A. Elgari**

## **SUMMARY**

Managers are motivated to benefit from the flexibility and discretion available in accounting standards and principles. It has been believed that managers tend to conceal the true performance of the company and fool the financial statement user to gain personal or organizational benefit. This concealment is applied by practicing special accounting techniques called "creative accounting". Many researchers have concentrated on creative accounting phenomena, and have investigated the reasons and incentives for companies to practice creative accounting. They also have looked at the techniques companies use to manage their earnings or smooth their income. Moreover, they have searched on the effect of these practices. They have showed how these practices weakened the ability of published financial statement to give the true and complete financial position of the company, in which it became a serious threat to market participants' confidence in those published financial statements.

Although the accounting literature has focused on creative accounting, the Arabic effort, specially the Saudi one, was limited. Therefore, this survey research aimed to contribute to the accounting literature in the aspect of creative accounting in Saudi Arabia. The objective of this research is to investigate creative accounting incentives in Saudi public companies. It also focuses on creative accounting techniques, and their complaints with GAAP, and whether they considered to be fraud. The Questionnaire employed in this research was structured in three sections. The first section was about creative accounting incentives. The second was about creative



accounting techniques and their complaints with GAAP. The last section contained personal information about the participant.

The people participated in the research survey were academics who teach in Saudi universities, and practitioners who practice accounting in Saudi Arabia. The survey analysis showed that Saudi public companies have at least ten incentives to engage in creative accounting practices. In the academic perspective, the most important incentive is tax evasion. The professional perspective, on the other hand, shows that the first incentive for Saudi public companies to practice creative accounting is to affect the financial position of a company for financing purposes. Both the academics and practitioners agreed that management compensation comes at a second level in creative accounting incentives for Saudi public companies. There are other incentives for Saudi public companies to practice creative accounting such as affecting the investor's decision in buying, keeping or selling the company's shares, Zakat evasion, increasing the company's market value, meeting earnings goals, avoiding financial covenant violations, meeting analysts forecasts and reducing earnings volatility.

The analysis also concluded that companies use creative accounting techniques occasionally in the areas of classification, estimation, timing and disclosure. It also stated that (capitalizing research and development costs) is used mostly in Saudi public companies. The practitioners' point of view indicates that companies rarely (leave the books open although the financial year has ended to record expected sales) or (delay the recognition of sales to maximize next year's sales) or (acquire assets and sell them to gain profits without disclosing) or (classify operational earnings as extraordinary items in the income statement). The practitioners also go with the idea that Saudi public companies mostly overestimate or underestimate the asset's useful life. Moreover, the research concluded that most of the creative accounting techniques mentioned in the questionnaire do not comply with GAAP. It showed that only (capitalizing research and development costs) do comply with GAAP, which is normal for it is stated in the Saudi accounting standards released by SOCPA. Finally, (recording unearned revenues or prepaid expenses in the income statement in order to influence current year earnings), (delaying the recognition of sales to maximize next year's sales), (leaving the books open although the financial year has ended to record expected sales) and (influencing liquidity ratios by not including accrued long-term loans payments) are considered as financial fraud.

The last objective of this research was to examine the differences between academics' and practitioners' perspectives regarding creative accounting incentives and techniques. The result indicated that there is a significant difference between academics' and practitioners' point of view by 60% in incentives and 47% in techniques. There are also some differences in their opinions about the complaints of these techniques with GAAP.

## نموذج الاستبانة

KINGDOM OF SAUDI ARABIA

Ministry of Higher Education

KING ABDULAZIZ UNIVERSITY



المملكة العربية السعودية  
وزارة التعليم العالي  
جامعة الملك عبد العزيز

Faculty of Economics & Administration

Vice Deanship for Post-Graduate Studies & Academic Research

☎ 00966(2) 6952000/65543

Fax : 00966(2) 6952000 /66937

P.O. Box : 80200 Jeddah 21589

وحدة الدراسات العليا  
Post-Graduate Studies Unit

كلية الاقتصاد والإدارة  
وكلية الكلية للدراسات العليا والبحث العلمي  
☎ ٦٩٥٢٠٠٠ (٢) ٠٠٩٦٦ (٢) توكيلة (٦٥٥٤٣)  
فاكس : ٦٦٩٣٧ / ٦٩٥٢٠٠٠ (٢) ٠٠٩٦٦  
ص.ب: ٨٠٢٠٠ جدة ٢١٥٨٩

الموقر

سعادة /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد

نفيد سعادتكم بان الطالبة/ميسون بنت محمد القري (رقم تسجيل ٠٤٣٦٢٥٨) إحدى طالبات الدراسات العليا في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والإدارة بجامعة الملك عبد العزيز وهي تعمل الآن على إعداد أطروحتها العلمية للحصول على درجة الماجستير بعنوان "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها مع التطبيق على الشركات في المملكة العربية السعودية : دراسة ميدانية". وانطلاقاً من مبدأ تفعيل التعاون ودعم البحث العلمي، نأمل من سعادتكم التكرم بمساعدة الطالبة المذكورة وذلك بتعبئة الاستبانة المرفقة والخاصة بدراستها الميدانية، علماً بأن المعلومات التي سوف تحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وتقبلوا خيأتي وتقديري

وكيل كلية الاقتصاد والإدارة  
للدراسات العليا والبحث العلمي المكلف

س.ب.ع

د. سليمان بن عبدالرحمن آل الشيخ



الرجاء إعادة الإستانة بعد ملئها إلى سعادة المشرف على الدراسة الدكتور/ عبدالله عسيري عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والإدارة

Encl. : ..... Ref. : ..... تاريخ : ٢٠١٤ / ٢ / ٢٥ Date : ..... للمرفقات : .....

الموقع الإلكتروني : <http://www.economics.kau.edu.sa/highedu/finalpost> Web :

البريد الإلكتروني : [grad.fea@kau.edu.sa](mailto:grad.fea@kau.edu.sa) E-mail :

بسم الله الرحمن الرحيم

عزيزي المشارك .....

المقصود بالمحاسبة الإبداعية ( Creative Accounting ) هو التلاعب في الأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من المرونة المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية أو غياب بعضها . وهو موضوع هذه الدراسة الميدانية التي نأمل في الحصول على تعاونك لإتمامها ، وذلك بالمشاركة في إبداء وجهة نظرك الشخصية حول بعض الدوافع والأساليب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية .

وفقكم الله لكل خير

الباحثة

أولاً: دوافع المحاسبة الإبداعية . ( Creative Accounting Incentives )

فيما يلي بعض دوافع الشركات لممارسة التلاعب في الحسابات باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ، الرجاء تحديد احتمال صحتها من وجهة نظركم ...

الدوافع	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١ . تشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة.					
٢ . التهرب الضريبي .					
٣ . التهرب الزكوي .					
٤ . زيادة القيمة السوقية للشركة . ( للأسهم ) .					
٥ . تحقيق أهداف محددة للربح . ( الأرباح المخططة ) .					
٦ . المنافع الإدارية . ( مثل زيادة المكافآت الإدارية في حال ارتباط مكافأة الإدارة بالنتائج ، أو امتلاك أسهم الشركة والاستفادة من حقوق شراء الأسهم )					
٧ . المحافظة على سقف التمويل الممنوحة من المقرضين . ( شروط الإقراض ) .					
٨ . الظهور بما يتفق مع توقعات المحللين الماليين في السوق .					
٩ . تحسين المركز المالي للحصول على التمويل .					
١٠ . التقليل من تقلبات الأرباح .					
١١ . هل ترى إضافة دوافع أخرى ؟ فضلاً حدد .....					

## ثانياً : أساليب المحاسبة الإبداعية. (Creative Accounting Techniques)

فيما يلي بعض الأساليب المحاسبية التي قد تمارسها الشركات كأسلوب محاسبة إبداعية ،  
الرجاء تحديد وجهة نظركم الشخصية من حيث احتمال حدوثها في الشركات السعودية ،  
ثم من حيث توافقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها..

احتيايل محاسبي	تتعارض مع المبادئ المحاسبية	لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية	احتمال حدوثها			الأساليب	
			غالباً	أحياناً	نادراً		
	المتعارف عليها	المتعارف عليها				١. تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل .	التصنيف
						٢. رسملة مصروفات البحث والتطوير .	
						٣. تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار .	
						٤. تضمين المخزون مخزون راكد أو متقادم .	
						٥. تصنيف الأرباح غير المتكررة ضمن الأرباح التشغيلية .	
						٦. التأخير على أرباح العام الحالي والعام القادم ، كإثبات المصروفات أو الإيرادات ( المدفوعة / المقبوضة ) مقدماً في قائمة دخل الفترة الحالية .	التأجيل
						٧. تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.	
						٨. إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها ، لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ( بالاتفاق مع العملاء ) .	

						٩. إرسال بضاعة إلى عملاء محتملين ، وإثباتها كمبيعات لتعجيل الإعراف بإيرادها .	الإفصاح
						١٠. تعمدّ تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل.	
						١١. عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركات التابعة .	
						١٢. عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير .	
						١٣. تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج الحقوق ( القيمة الدفترية ) ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك .	التقدير
						١٤. المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصروفات الإيرادية. ( مثل مصروفات الدعاية والإعلان أو مصروفات البحث والتطوير ) .	
						١٥. التقليل في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	
						١٦. المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل.	
						١٧. التأثير على قيمة الإهلاك، وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة .	
						١٨. المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة .	
						١٩. المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون .	
						٢٠. هل ترى أن هناك أساليب أخرى ؟ فضلاً حدد ..... ..... .....	

ثالثاً : المعلومات الشخصية .

الاسم : ..... ( إختياري )

مهني .

شريك .

رئيس مجلس إدارة .

مدير عام .

مدير مراجعة .

مشرف .

مراجع رئيسي .

مراجع أول .

مساعد مراجع .

أخرى : .....

أكاديمي .

أستاذ .

أستاذ مشارك .

أستاذ مساعد .

محاضر .

معيد .

الجامعات التي تم الاتصال بها

المدينة	الجامعة	الكلية	القسم	تسلسل
جدة	جامعة الملك عبد العزيز	كلية الاقتصاد والإدارة	قسم المحاسبة	.١
مكة المكرمة	جامعة أم القرى	كلية العلوم الشرعية والإدارية	قسم المحاسبة	.٢
الرياض	جامعة الملك سعود	كلية إدارة الأعمال	قسم المحاسبة	.٣
الرياض	جامعة الإمام محمد بن سعود	كلية الإدارة	قسم المحاسبة	.٤
الدمام	جامعة الملك فهد للبترول والمعادن	كلية الإدارة الصناعية	قسم المحاسبة ونظم المعلومات الإدارية	.٥
أبها	جامعة الملك خالد	كلية اللغة العربية والعلوم الاجتماعية والإدارية	قسم المحاسبة	.٦
جدة		كلية إدارة الأعمال CBA	قسم المحاسبة	.٧
الرياض		كلية اليمامة	إدارة الأعمال	.٨



مكاتب المحاسبة التي تم الاتصال بها

المدينة	اسم المكتب	تسلسل
الرياض	المجموعة السعودية للمحاسبة والمراجعة	١.
الرياض	السبيل وشركاه محاسبون قانونيون	٢.
الرياض	شركة السويلم والعنيزان - محاسبون ومراجعون قانونيون	٣.
جدة	الجريد وشركاه محاسبون قانونيون	٤.
جدة	شركة سمير الاموي وعادل ابو الخير محاسبون ومراجعون قانونيون	٥.
جدة	السيد العيوطي وشركاه مراجعون ومحاسبون قانونيون	٦.
الرياض	الدار لتدقيق الحسابات عبدالله البصري وشركاه	٧.
جدة	ارنست ويونغ وشركاهم محاسبون قانونيون	٨.
جدة	كي بي ام جي الفوزان والسدحان محاسبون ومراجعون قانونيون	٩.
الرياض	اسامة على طيارة وشركاه محاسبون قانونيون	١٠.
جدة	صلاح الدين و خالد مندورة محاسبون قانونيون	١١.
جدة	شركة الدكتور محمد العمري وشركاه-محاسبون قانونيون	١٢.
جدة	صفدر والزفري محاسبون قانونيون	١٣.
جدة	شركة عبد القادر سندي ومازن بترجي مراجعون ومحاسبون قانونيون	١٤.
الرياض	طلال ابو غزالة وشركاه محاسبون قانونيون	١٥.
جدة	شركة عبد الرازق واحمد ولي سبيت محاسبون قانونيون	١٦.
جدة	ديلويت أند توش وبكر عبدالله ابو الخير وشركاهم	١٧.
جدة	احمد عبد الله باجنيد وشركاه	١٨.
الرياض	العظم والسديري محاسبون ومراجعون قانونيون	١٩.
جدة	ناظر وبانقا محاسبون ومراجعون قانونيون	٢٠.
جدة	عبود ابوبكر باعشن وشريكه مراجعون ومحاسبون قانونيون	٢١.
الرياض	شركة الباتل والرقيب للمحاسبة والمراجعة القانونية	٢٢.
جدة	عبدالمجيد مهندس مراجعون ومحاسبون قانونيون	٢٣.
جدة	المكتب السعودي للمحاسبة -خالد فطاني محاسب قانوني	٢٤.

الرياض	البيوك محاسبون قانونيون	٢٥
جدة	عابد عبدالله سمباوه مراجعون ومحاسبون قانونيون	٢٦
جدة	يوسف محمد صفدر مراجعون ومحاسبون قانونيون	٢٧
الرياض	الراشد مراجعون ومحاسبون قانونيون	٢٨
الدمام	مكتب احمد الزامل مراجعو ومحاسبون قانونيون	٢٩
الرياض	عبدالمجيد حمزة عجوزة مراجعون ومحاسبون قانونيون	٣٠
جدة	البدران محاسبون ومراجعون قانونيون	٣١
جدة	مكتب الدكتور عبدالله باعشن محاسبون قانونيون مستشارون	٣٢
الرياض	المديهي مراجعون ومحاسبون قانونيون	٣٣
الرياض	السويلم محاسبون مراجعون قانونيون	٣٤
جدة	فهد زكريا يحيى سلامة محاسبون ومراجعون قانونيون	٣٥
جدة	محمد عبدالله الهيج محاسب قانوني	٣٦
جدة	فؤاد محمد مختار مراجعون و محاسبون قانونيون	٣٧
جدة	محمد عبد الله ملعاط مراجعون ومحاسبون قانونيون	٣٨
الرياض	الثنيان مراجعون ومحاسبون قانونيون	٣٩
جدة	اسامة عبدالله الخريجي محاسب قانوني	٤٠
جدة	فيصل حمزة الصيرفي محاسب قانوني	٤١
الرياض	عبد الله عبد العزيز البيوض مراجعون ومحاسبون قانونيون	٤٢
جدة	مكتب عبد اللطيف القرشي محاسبون ومراجعون قانونيون	٤٣
جدة	فيصل محمود الصبان مراجعون ومحاسبون قانونيون	٤٤
جدة	مكتب احمد تيسير عبدالله مراجعون ومحاسبون قانونيون	٤٥
جدة	عزام محمد شريف محاسبون قانونيون	٤٦
جدة	عبدالجبار محاسبون ومراجعون قانونيون	٤٧
الدمام	بودي محاسب قانوني	٤٨
جدة	مكتب عمر سيف الدين ساعاتي مراجعون ومحاسبون قانونيون	٤٩
جدة	محمد سالم بن ضباب محاسب قانوني	٥٠
جدة	الثويني محاسب قانوني	٥١

جدة	تميرك محاسبون قانونيون واستشاريون	٥٢
جدة	مكتب الدكتور محمد فداء بهجت محاسبون ومراجعون قانونيون	٥٣
الرياض	مكتب خالد الرويس محاسبون ومراجعون قانونيون	٥٤
جدة	علي شاهر المستحي محاسبون ومراجعون قانونيون	٥٥
الرياض	مكتب احمد المزيني محاسبون ومراجعون قانونيون	٥٦
جدة	وليد بامعروف محاسبون ومراجعون قانونيون	٥٧