

### ثالثاً: أنواع مصادر الطاقة البديلة:

يمكن تصنيف أنواع مصادر الطاقة البديلة إلى:

1. **الطاقة الشمسية:** تعتبر الشمس هي المصدر الرئيسي لكثير من مصادر الطاقة الموجودة في الطبيعة حتى أن البعض يطلق شعار "الشمس أم الطاقات"<sup>8</sup>.
2. **الطاقة المائية:** تعتبر الطاقة المتولدة من المساقط المائية أرخص موارد الطاقة ولكن استخدامها يتطلب ظروف طبيعية خاصة تتعلق بالمجرى المائي وكمية المياه والمناخ السائد والتضاريس وخلافه، هذا إلى جانب ظروف اقتصادية تتعلق بقرب هذه الموارد من السوق وعدم وجود منافسة من الموارد الأخرى للطاقة، وغير ذلك من العوامل.<sup>9</sup>
3. **طاقة الهيدروجين:** تعتبر خلايا الوقود تكنولوجيا واعدة للعمل كمصدر للحرارة والكهرباء في المباني والسيارات، لذا تعمل شركات تصنيع السيارات علي تصنيع وسائل نقل تعمل بخلايا الوقود والتي تحتوي علي جهاز كهروكيميائي "Electrochemical" يفصل الهيدروجين والأكسجين لإنتاج كهرباء يمكنها إدارة موتور كهربائي يتولى تسيير العربة.<sup>10</sup> إلا أن استخدام الهيدروجين في الوقت الراهن سوف يؤدي إلي استهلاك قدر كبير من الطاقة اللازمة لإعداد بنية تحتية "Infrastructure" تشمل إنشاء محطات التزود به وغيرها من التجهيزات الضرورية لهذه المحطات.<sup>11</sup>
4. **الطاقة الهوائية:** الطاقة الهوائية هي الطاقة المستمدة من حركة الهواء والرياح، واستخدمت طاقة الرياح منذ أقدم العصور، سواء في تسيير السفن الشراعية، وإدارة طواحين الهواء لطحن الغلال والحبوب، أو رفع المياه من الآبار وتستخدم وحدات الرياح في تحويل طاقة الرياح إلى طاقة ميكانيكية تستخدم مباشرة أو يتم تحويلها إلى طاقة كهربائية من خلال مولدات.<sup>12</sup>
5. **طاقة الكتلة الحيوية:** الوقود الحيوي هو الطاقة المستمدة من الكائنات الحية سواء النباتية أو الحيوانية منها، وهو أحد أهم مصادر الطاقة المتجددة، على خلاف غيرها من الموارد الطبيعية مثل النفط والفحم الحجري وكافة أنواع الوقود الأحفوري والوقود النووي.<sup>13</sup> ويعرف أيضا بأنه أي وقود يحتوي على 80% كحد أدنى بالحجم

من مواد مشتقة من كائنات حية حصدت خلال العشر سنوات السابقة لتصنيعه.<sup>14</sup>

6. الطاقة الجوفية (طاقة حرارة الأرض الجوفية): توصف طاقة حرارة باطن الأرض بأنها أحد أهم مصادر الطاقة، ويرى العلماء أنها تكفي لتوليد كميات ضخمة من الكهرباء في المستقبل.<sup>15</sup>  
رابعا: مزايا استخدام الطاقة المتجددة.

- إن استخدام مصادر الطاقة المتجددة يحقق العديد من المزايا التالية:<sup>16</sup>
1. تنوع مصادر الطاقة: تحقيق وفر في المصادر التقليدية للطاقة، توفير احتياجات الطاقة للقطاعات المختلفة، بالإضافة إلى إمكانية تحقيق فائض في المستقبل من الطاقة الكهربائية المنتجة من المصادر المتجددة للتصدير إلى الخارج.
  2. تحسين البيئة: تعتبر مصادر الطاقة المتجددة مصادر نظيفة لا تؤثر على البيئة، لذلك فإن استخدام هذه المصادر يساعد على تقليل انبعاث الغازات الناتجة عن إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام المصادر التقليدية والمسببة للتلوث البيئي.
  3. توفير الطاقة الكهربائية: يمكن إنشاء العديد من مشاريع إنتاج الطاقة الكهربائية في المناطق النائية والريفية، حيث يتوافر العديد من مصادر الطاقة المتجددة في هذه المناطق، مثل طاقة الرياح، الحرارة الشمسية.
  4. رفع مستوى المعيشة: يساعد إنتاج الكهرباء من المصادر المتجددة في العديد من المناطق النائية والريفية في تحسين مستوى المعيشة للأفراد وتوفير احتياجات هذه المناطق من الكهرباء بالتكلفة المناسبة لهم.

#### المحور الثاني: صناعة الطاقة المتجددة في الجزائر.

أولا: واقع الطاقات المتجددة في الجزائر.

تتميز الجزائر بميزة أساسية راجعة لموقعها وقدراتها الطاقوية:

جدول رقم 01: توزيع الطاقة الشمسية في الجزائر.

المناطق	منطقة ساحلية	هضاب عليا	صحراء
مساحة	04	10	86
معدل مدة إشراق الشمس (ساعات/سنة)	2650	3000	3500
معدل الطاقة المحصل عليها (كيلواط ساعي /م <sup>2</sup> /سنة)	1700	1900	2650

المصدر: وزارة الطاقة والمناجم: "دليل الطاقات المتجددة"، الجزائر، طبعة 2007، ص:39.

أثبتت تقانة التحويل الكهروضوئي كفاءتها نظراً لنضوجها ووفرة الإشعاع الشمسي في العالم، وقد أثبتت التجارب المحلية في هذه التقانة، أن هناك إمكانية كبيرة للاستفادة منها في أنظمة الضخ والري وأنظمة الاتصالات.<sup>17</sup>

وتعتبر القدرة الشمسية الأهم في الجزائر، بل هي الأهم في منطقة حوض البحر المتوسط.<sup>18</sup>

✓ 169440 تيرا واط ساعي/السنة.

✓ 5000 مرة الاستهلاك الجزائري من الكهرباء.

✓ 60 مرة استهلاك أوروبا الخمسة عشر (15) المقدر بـ 3000 تيرا واط ساعي/السنة.

أما طاقة الرياح؛ فيعتبر هذا المورد الطاقوي متغير من مكان لآخر نتيجة الطبوغرافيا والمناخ المتنوع، بحيث تنقسم الجزائر إلى منطقتين جغرافيتين هما: المنطقة الشمالية والمنطقة الجنوبية، هذه الأخيرة تتميز بسرعة رياح كبيرة خاصة في الجنوب الغربي بسرعة تزيد عن 4 م/ثا وتتجاوز قيمة 6 م/ثا من منطقة أدرار.

وبالنسبة للطاقة الجوفية: فيتواجد أكثر من 200 مصدر ساخن شمال الجزائر، حيث تفوق حرارته حوالي ثلثي هذه المصادر أكثر من 45 درجة لتبلغ 98 سنتغراد في حمام المسخوطين بولاية قالمة، 118 سنتغراد في عين ولمان و119 سنتغراد في بسكرة.

ثانيا: حصيلة استغلال الطاقة المتجددة.

في إطار التعاون والبحث والانجاز الذي قام به فريق المهندسين والمختصين في مجال الطاقة المتجددة التي تتصف بالاستدامة والمساهمة الفعالة في الميزانية الوطنية للطاقة في المستقبل، والتي تعوض الطاقة التقليدية، وهذه السياسة المتبعة يجب أن تغطي

الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية للسكان من جراء استخدام الطاقة الشمسية، بالإضافة إلى طاقة الرياح، وسنوضح من خلال الجدول التالي توزيع استطاعة الطاقة في الجزائر حسب المناطق والمصادر.

جدول رقم 02: توزيع استطاعة الطاقة في الجزائر حسب المناطق والمصادر.

تطبيقات	الاستطاعة (كيلواط كيرت)
تزويد بالكهرباء	1353
ضخ	288
إنارة عمومية	48
اتصالات	498
أخرى	166
المجموع	73 (مصدر ريحي)
	2280 (مصدر شمسي)
	2353

المصدر: وزارة الطاقة والمناجم: "مرجع سابق"، ص ص: 53-54.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة 57% وجهت للتزويد بالكهرباء و21% للاتصالات، أما عمليات ضخ المياه فقد بلغت الاستطاعة الموجهة لها بـ 288 كيلواط ساعي أي بنسبة 12% حُضيت مشاريع الإنارة العمومية ومجالات أخرى سوى 09% من مجموع الاستطاعة.

فلهذه الاستطاعة موردين أساسا فقد بلغت 97% من الاستطاعة المتأتية من مورد شمسي، بينما لا تتعدى مساهمة المورد الريحي سوى 3% وهذا ناتج عن ميزات موقع الجزائر وما لها من ثروة شمسية هائلة، بالأخص المناطق الصحراوية. إذ سمحت هذه الميزة خلال العشرية الأخيرة بتنمية تكنولوجيات الطاقة الشمسية الفوتوفولطية ووسائلها التطبيقية في الإنتاج الصغير لتوفير الكهرباء، ويظهر أساسا في البرنامج الخاص بإيصال الكهرباء لـ 18 قرية نائية في الجنوب ذات المعيشة القاسية والبعد على الشبكة، بحيث يصعب إيصال الكهرباء لها بالوسائل التقليدية، كالبترول وهذه القرى المعنية متواجدة في ولايات الجنوب (تندوف، تمنراست، أدرار، إليزي).<sup>19</sup>

### ثالثا: آفاق استغلال الطاقة المتجددة في الجزائر.

إن السياسة الطاقوية المتبعة تهدف إلى أن تكون الطاقة المتجددة تشكل نسبة 6% من الحصيلة الوطنية من إنتاج الكهرباء في أفق 2015، للوصول لهذه النسبة تسطر الجزائر برنامج خاص بكل صنف من هذه الطاقة تم تلخيصه في الجدول التالي:

جدول رقم 03: آفاق استغلال تكنولوجيا الطاقة المتجددة لإنتاج الطاقة النظيفة في الجزائر.

الوحدة: ميغاواط.

السنوات						
2010	2009	2008	2007	2006	ميغاواط	الطاقة الشمسية
100	30	30	0	0	ميغاواط	الحرارية
0.442	0.140	0.149	0.000	0.000	ميزانية الإنتاج %	
40	40	20	0	0	ميغاواط	طاقة الرياح
0.176	0.187	0.099	0.000	0.000	ميزانية الإنتاج %	
200	150	100	50	0	ميغاواط	المواج الجديدة
3.178	2.508	1.767	0.937	0.000	ميزانية الإنتاج %	
2.6	2.1	1.6	1.1	0.3	ميغاواط	الطاقة
0.011	0.010	0.008	0.006	0.002	ميزانية الإنتاج %	الفوتوفولطية
342.6	222.1	151.6	51.1	0.3	ميغاواط	المجموع
3.808	2.844	2.023	0.943	0.002	ميزانية الإنتاج %	
السنوات						
2015	2014	2013	2012	2011	ميغاواط	الطاقة الشمسية
170	170	100	100	100	ميغاواط	الحرارية
0.532	0.572	0.369	0.384	0.413	ميزانية الإنتاج %	
100	80	80	80	60	ميغاواط	طاقة الرياح
0.312	0.268	0.295	0.307	0.247	ميزانية الإنتاج %	
450	400	350	300	250	ميغاواط	المواج الجديدة
5.156	4.911	4.714	4.183	3.732	ميزانية الإنتاج %	
5.1	4.6	4.1	3.6	3.1	ميغاواط	الطاقة
0.016	0.015	0.015	0.014	0.013	ميزانية الإنتاج %	الفوتوفولطية
725.1	654.6	534.1	483.6	413.1	ميغاواط	المجموع
6.016	5.766	5.392	4.888	4.402	ميزانية الإنتاج %	

المصدر: مداحي محمد: "التوجه للطاقات المتجددة كخيار إستراتيجي في ظل المسؤولية عن حماية البيئة - حالة الجزائر"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير بالعلوم الاقتصادية، جامعة شلف، دفعة 2010-2011، ص: 165.

من خلال الجدول نستنتج أن مساهمة الطاقة المتجددة في ميزانية الطاقة الوطنية تعتبر نسبة ضعيفة جدا بالمقارنة مع الإمكانيات المتاحة للوطن من هذه الطاقات بالخصوص الطاقة الشمسية، إذ تساوي 60 مرة استهلاك بلدان الاتحاد الأوروبي وهو يضم 15 بلد، حوالي 04 مرات استهلاك العالم وتتوفر على مساحات واسعة لوضع الألواح الشمسية المستعملة في تخزين الطاقة.

### المحور الثالث: مشاريع الطاقة المتجددة وانعكاساتها على التنمية.

أولاً: الآثار الاقتصادية لمشروع ديزرتيك لكهربة الطاقة الشمسية على التنمية والتنمية المستدامة.

يمكن تقسيم الآثار الاقتصادية حسب القطاعات الاقتصادية الموجودة ومنها قطاع الزراعة، قطاع الصناعة، قطاع التجارة، قطاع البناء.....الخ.

#### 1. القطاع الزراعي: وتمثل أعمال هذا القطاع من خلال:

أ- المكننة الزراعية: وتتكون من عنصرين أساسيين هما؛ الري والدرس.

أ- الري: في القرى التي ينخفض فيها منسوب المياه عن مستوى الأراضي الزراعية فإن الأمر يستلزم رفع المياه من الترع أو الآبار الارتوازية وغيرها لري هذه الأراضي وعملية الرفع هذه تتم بوسائل بدائية كالسقاية أو وسائل حديثة باستخدام آلات الري وهذه الآلات تدار بالوقود حيث لا يتوفر التيار الكهربائي ولكن حينما يدخل التيار إلى الريف فإنه يمكن التمييز بين نوعين من آلات الري التي تدار بالكهرباء.<sup>20</sup> الأولى: وهي تلك الآلات التي كانت تدار بالوقود ثم تحولت إلى الإدارة بالكهرباء ونتج عنه انخفاض سعر الري الواحدة فيمكن قياس الآثار الاقتصادية التي تترتب على تحويل آلات الوقود إلى كهرباء، الانخفاض الذي يتحقق فتكلفة الإنتاج الزراعي نتيجة انخفاض تكلفة الري، والثانية: وهي الآلات المستخدمة المصممة أساساً لتدار بالتيار الكهربائي ويمكن قياس الآثار الاقتصادية التي تترتب على استخدام هذه الآلات في الري انخفاض في تكلفة الإنتاج الزراعي نتيجة الفرق بين الري بهذه الآلات وبين تكلفته بالوسائل السابقة التي كانت تروي الأراضي الزراعية.

2- الدرس: حينما يدخل التيار الكهربائي إلى الريف فإنه يمكن قياس الآثار الاقتصادية من هذا التحول من الوقود إلى الكهرباء بمقدار انخفاض تكلفة الدرس بالنسبة لكل آلة.

#### ب- الإنتاج الحيواني.

ب1- فرز الألبان: عن طريق:

الأولى: الفرازات التي تدار يدويا ثم تحولت إلى الكهرباء، وهذا التحول ترتب عليه

نتيجتان:

✓ خفض سعر الوحدة المنتجة.

✓ انخفاض التكلفة الناشئة عن زيادة كمية الإنتاج لهذه الفرازات نتيجة تحولها من يدوية إلى كهربائية.

الثانية: أما الفرازات المستخدمة والمصممة أساسا لتدار بالكهرباء، فإن قدرتها الإنتاجية تزيد مقارنة بالأولى.

ب2- التفريخ: إن أهم آلات الإنتاج الحيواني والتي يمكن أن تدار بالكهرباء هي الفرازة وأجهزة التفريخ وتشغيل هذه الآلات بالكهرباء سيكون أرخص نسبيا من تشغيلها بالوسائل المألوفة في الريف.

#### 2. قطاع الصناعة.

أ- النسيج: سواء كان نسيج الأقمشة أو السجاد فإن دخول الكهرباء إلى الريف يؤدي إلى التحول مصانع النسيج اليدوية إلى مصانع آلية تدار بالكهرباء.

ب- تصنيع المنتجات الزراعية: التي من شأنها تحقيق ما يلي:

✓ تعليب الخضروات والفواكه مثل عصير الطماطم والخضرة المعلبة.

✓ صناعة المربى مثل المشمش، التين والعنب، وكذا مربى التمر.

✓ تجفيف الفواكه.

ج- تصنيع مشتقات الحليب: الأمر الذي يرفع من الدخل المنتج كما يترتب عليه تشغيل أيدي عاملة أي زيادة حجم العمالة في الصناعة وبالتالي زيادة الدخل والقيمة المضافة نتيجة تصنيع الألبان.

د- صناعة الخبز: قبل دخول الكهرباء كانت صناعة الخبز داخل بيوت الفلاحين تقوم به نساء الأسر، وبوصول الريف إلى مستوى معين من الحضارة وتغيير الهيكل المهني بها تحولت نسبة معقولة من سكان الريف من العمل في الزراعة إلى العمل في القطاع الصناعي والخدمات، مما لزم وجود مخابز عامة في الريف تعمل بالكهرباء تحل محل الأفران التي كانت تعمل بالوقود السائل.

### 3. قطاع التجارة.

معنى ذلك فإن الآثار الاقتصادية والاجتماعية بإدخال التيار الكهربائي في الريف سينعكس على النشاط التجاري بها، في صورة زيادة المعاملات التجارية سواء من حيث الكم أو النوع.

ويرجى اليوم استخدام تكنولوجيا الطاقة المتجددة في تطبيقات كثيرة على نطاق صغير وعلى أساس تجاري، كما تستخدم في مشروعات أكبر نطاقا لتوليد الكهرباء، وفيما يتعلق بالبلدان النامية على وجه الخصوص، تمثل الطاقة الشمسية مصدرا وفيرا ومغريا من الناحية البيئية ويبشر بآمال اقتصادية كبيرة.<sup>21</sup>

### خاتمة.

إن الطاقات المتجددة ستكون في المستقبل القريب مصدرا لطاقاتنا المحركة، فالعلماء يلجون كل يوم بابا من أبوابها، وإذا لم يعثروا على بغيثهم في باطن الأرض أو أعماق البحار، فإن لهم طرقهم الرائعة في استخلاصها من الشمس والرياح والمياه. ومن مواد ما كلن الإنسان ليظن أن لها نفعاً-كفضلات الحيوانات-، أو أنها ستصبح يوما ينبوعا لثروات جديدة وحياة هنيئة.

فالطاقة المتجددة بأنواعها من طاقة شمسية وطاقة رياح وطاقة هيدروليكية وطاقة عضوية وغيرها من الطاقات "الطبيعية" تعتبر بالفعل الأمل في توفير الطاقة في المستقبل، من ناحية لأنها طاقات لا تنضب، ومن ناحية أخرى تعتبر كمكمل لقطاع المحروقات، بالإضافة إلى ذلك، تطبيق التقنيات الحديثة لتوليد هذه الأنواع من الطاقة سيوفر فرص عمل متعددة للأفراد.



### الاقتراحات والتوصيات:

- ✓ تشجيع تطبيق الطاقة المستدامة كجزء لا يتجزأ من الإستراتيجية الوطنية للطاقة.
  - ✓ تشجيع تكنولوجيا الطاقة المتجددة من خلال الاستثمارات الأجنبية والشراكة.
  - ✓ التبادل والتعاون في ميدان اقتصاديات الطاقة المستدامة بين كل من الدول المتقدمة والمتخلفة، والنهوض بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- الاستفادة من الموارد الطاقوية المتجددة خصوصا الشمسية منها للوصول إلى نمو دائم مما يسمح برفع المستوى المعيشي.

### الهوامش:

- <sup>1</sup> - زرزور إبراهيم: "المسألة البيئية والتنمية المستدامة"، الملتقى الوطني حول اقتصاد البيئة والتنمية المستدامة، معهد علوم التسيير، المركز الجامعي بالمدينة 17-7-2006، ص: 06.
- <sup>2</sup> - هاني عبيد: "الإنسان والبيئة: منظومات الطاقة والبيئة والسكان"، دار الشروق، عمان، سنة 2000، ص: 205.
- <sup>3</sup> - محمد مصطفى الخياط، إيناس محمد إبراهيم الشيتي: "استخدام نظم المعلومات الجغرافية في تنمية مشروعات الطاقة المتجددة: دراسة حالة "مصر"، نشر في المؤتمر العلمي السابع عشر لنظم المعلومات وتكنولوجيا الحاسبات، القاهرة، مصر، فبراير 2010، ص: 04.
- <sup>4</sup> - منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، "وكالة الطاقة": الترجمة العربية لدليل إحصاءات الطاقة الدولية"، مارس 2009، ص: 121.
- <sup>5</sup> - معهد الأبحاث التطبيقية-القدس(أريج): "مشروع الإنارة باستخدام بالطاقة الشمسية"، بمساهمة مالية من برنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP، مرفق البيئة العالمي/مشروع المنح الصغيرة، مؤسسة هينرش بل الألمانية والوكالة السويدية للتنمية والتعاون، سنة 2010، ص: 03.
- <sup>6</sup> - Mc Mullan, J.T, Morgan, R.Murray, R.B. Energy Resource and sopply john wiley and sans. London Energy 1976; pp:66-93.
- <sup>7</sup> - سعود يوسف عياش: "تكنولوجيا الطاقة المتجددة"، عالم المعرفة، سلسلة كتب ثقافية شهرية يصدرها المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، صدرت السلسلة في يناير 1978 بإشراف أحمد مشاري العدواني 1923-1990، سنة 1981، ص: 275-280.
- <sup>8</sup> - محمد مصطفى الخياط: "الطاقة البديلة .. تحديات وآمال"، مجلة السياسة الدولية، العدد 164، المجلد 41، أفريل 2006.
- <sup>9</sup> - كامل بكري، محمود يونس، عبد النعيم مبارك: "الموارد واقتصادياتها"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، سنة 1986، ص: 134.
- <sup>10</sup> - محمد مصطفى الخياط، ماجد كرم الدين محمود: "الطاقة المتجددة .. الحاضر ومسارات المستقبل"، ورشة عمل عن أنواع الطاقة المتجددة، برعاية مؤسسة هانس زايدال الألمانية، القاهرة- مصر، أوت 2007.
- <sup>11</sup> - محمد مصطفى الخياط: "الطاقة البديلة وتأمين الطاقة"، مداخلة نشرت في مؤتمر "البتروال والطاقة ... هموم عالم واهتمامات أمة"، جامعة المنصورة، كلية الحقوق، 2-3 أبريل 2008، ص: 05.

- <sup>12</sup>- محمد ساحل، محمد طالي: مقال مقدم ضمن مجلة الباحث بعنوان: "أهمية الطاقة المتجددة في حماية البيئة من أجل التنمية المستدامة - عرض تجربة ألمانيا -". مجلة محكمة علميا تصدر عن جامعة قاصدي مرباح بورقلة، العدد 06، سنة 2008، ص: 204.
- <sup>13</sup>- موسى الفياض، عبيد أبو رمان: "الوقود الحيوي، الأفاق والمخاطر والفرص"، المركز الوطني للبحث والإرشاد الزراعي، المملكة الأردنية الهاشمية، سنة 2009، ص: 01.
- <sup>14</sup>- فريق من خبراء الشركة: "الوقود الحيوي"، الشركة الوطنية للمطاحن والأعلاف، طرابلس، ليبيا، سنة 2007، ص: 07.
- <sup>15</sup>- دونالد اتكين: "التحول إلى مستقبل الطاقة المتجددة"، المنظمة الدولية للطاقة الشمسية، سنة 2005، ترجمة هشام العجاوي.
- <sup>16</sup>- الأمم المتحدة: "تنمية استخدامات الطاقة الجديدة والمتجددة"، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا، مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة، جوهانسبرغ، 26 سبتمبر 2002.
- <http://www.escwa.un.org/arabic/information/meetings/events/wssd/pdf/>
- <sup>17</sup>- أصف دياب وآخرون: "استشراف مستقبل العلم والتقانة في سورية حتى 2025"، التقرير الوطني الاستشرافي الأساسي الأول لمشروع "سورية 2025"، محور التقانة، بالتعاون مع منظمة الأمم المتحدة، ص: 60.
- <sup>18</sup>- وزارة الطاقة والمناجم: "دليل الطاقات المتجددة"، طبعة 2007، ص: 13.
- <sup>19</sup>- للمزيد أكثر أنظر إلى الشكل الموجود في: المصدر: وزارة الطاقة والمناجم: "المرجع السابق"، ص: 57.
- <sup>20</sup>- حسين إبراهيم عيد: "دراسات في التنمية الاجتماعية"، دار المعرفة الجامعية، سنة 1948.
- <sup>21</sup>- دنييس أندرسن، كلثوم أحمد: "أين نحن من الطاقة المتجددة"، مجلة التمويل والتنمية، المجلد 30، العدد 02، جوان 1993، ص: 40.

## أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية.

د. جبار بوكثير ----- جامعة أم البواقي- الجزائر.  
أ. مصطفى عوادي ----- جامعة الوادي - الجزائر.

ملخص.	Résumé.
<p>تهدف الدراسة إلى الوقوف على، مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية التي يمكن استخدامها للتلاعب في القوائم المالية، وهذا في ظل المتغيرات الجديدة التي أضحت تسود البيئة المحاسبية الجزائرية.</p> <p>حيث يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة بالنظر إلى ما حدث ويحدث من انهيارات لشركات عالمية كبرى، لأسباب تتقدمها ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في عرض وتقديم القوائم المالية.</p> <p>وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن، ممارسة المحاسبة الإبداعية تشمل على استغلال أساليب مختلفة لتحقيق أهداف قصيرة المدى من خلال إظهار صورة لا تمثل حقيقة القوائم المالية للشركة.</p> <p>الكلمات المفتاحية: القوائم المالية، المحاسبة الإبداعية، القيم المحاسبية، البيانات المالية.</p>	<p>L'étude vise à cerner les différentes méthodes de la comptabilité créative pouvant être utilisées pour se jouer des états financiers, et ce, dans le cadre des nouvelles données qui dominent l'environnement comptable algérien.</p> <p>Le thème revêt une importance significative si l'on se réfère aux événements passés et en cours concernant l'effondrement de sociétés multinationales, où la pratique de la comptabilité créative pour élaborer et présenter des états financiers, est l'une des principales causes.</p> <p>L'étude en est arrivée à conclure que la pratique de la comptabilité créative exploite différentes méthodes pour réaliser des objectifs à court terme, et ce, par le biais d'une présentation falsifiée en quelque sorte, des états financiers de la société.</p> <p>Mots clés: Etats financiers, Comptabilité créative, Valeurs comptables, Données financières.</p>

## مقدمة.

إن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، يعتبر من ضمن أهم أسباب إتهام كبريات الشركات في العالم، خاصة في ظل النمو الهائل لإقتصاديات الأعمال واكتسابها للصبغة العالمية، أين أصبحت المحاسبة بشتى فروعها تمثل مصدر رئيسي للمعلومات التي تشكل مركز إتخاذ القرار، وأضححت مختلف القوائم المالية للشركة ذا أهمية بالغة في تحديد مستقبلها، وفي ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية أمست تلك المعلومات المستقاة من القوائم المالية لشركة ما تساهم بشكل لا متناهي في تحديد مسار ومستقبل كل المتعاملين الاقتصاديين مع الشركة وغيرهم ليس فقط على المستوى المحلي بل وأيضا على المستوى العالمي.

بيد أن، القوائم المالية للشركات تشهد العديد من عمليات التلاعب والتحرير المتعمد من قبل القائمين على إعدادها وعرضها وهذا دون خرق للقوانين، التشريعات وحتى الأعراف المحاسبية المعمول بها، ذلك ما يجعل المعلومات المحصّلة من القوائم المالية مصدر خطر يستوجب الاعتماد عليه في اتخاذ القرار.

## إشكالية الدراسة.

في ظل ما سبق، ومع تعدد المصطلحات التي تشير إلى المحاسبة الإبداعية وتحسن من صورتها كالمحاسبة التجميلية، الهندسة المالية، تلطيف الدخل... وبالنظر إلى مستجدات البيئة المحاسبية الجزائرية خاصة منها التحول إلى الإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية، تُطرح إشكالية الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

ماهي الأساليب المحاسبية القانونية التي يمكن استخدامها للتلاعب بالقوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية؟

للإجابة على هذه الإشكالية سيتم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور أساسية هي:

**المحور الأول:** ماهية القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية؛

**المحور الثاني:** المحاسبة الإبداعية ومبررات استخدامها من قبل إدارة الشركات؛

**المحور الثالث:** أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقوائم

المالية.

أولاً: ماهية القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية.

استناداً إلى ما ورد في المعايير المحاسبية الدولية، حول الإطار النظري للقوائم المالية، خاصة من حيث تحديدها، عرضها وشروط إعدادها، سيتم فيما يلي التطرق إلى تعريف القوائم المالية، ومختلف أهدافها، إضافة إلى شروط إعدادها وطرائق عرضها.

### 1. تعريف القوائم المالية.

من التعاريف الصادرة في شأن القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية نستعرض ما يلي:

- ✓ القوائم المالية، هي التي تهدف إلى تقديم بيانات ومعلومات تكون مفيدة للمستخدمين بشكل ومضمون صحيحين لمساعدتهم في اتخاذ القرار.<sup>1</sup> يركز هذا التعريف على ضرورة اتسام القوائم المالية بالمصداقية والموثوقية من حيث شكلها ومضمونها مما يتيح لمستخدميها استغلالها في اتخاذ القرارات بشكل دقيق؛
- ✓ القوائم المالية، هي التي تظهر الأثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى حيث تعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية.<sup>2</sup> يركز هذا التعريف على وجوب عمل مختلف القوائم المالية على تجميع ثم تصنيف حركة الأموال وفقاً لمعايير اقتصادية محددة ليتسنى لمستخدميها تحديد الأثار الناشئة عن كل حركة؛
- ✓ القوائم المالية، هي الوسائل التي بموجبها يتم تزويد الإدارة والأطراف المعنية بصورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للمنشأة الاقتصادية.<sup>3</sup> يركز هذا التعريف على أنّ القوائم المالية تشتمل على جملة الأدوات التي يمكن من خلالها إعطاء صورة مختصرة حول نشاط الشركة ووضعيتها المالية.

نستخلص من التعاريف السابقة أن:

القوائم المالية، هي المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالية للشركة، شريطة أن تتميز هذه الصورة بالاختصار، الدقة والوضوح، وهذا ما يجيز لمستخدميها اتخاذ القرارات المناسبة حول مستقبل الشركة وعلاقتهم بها وذلك على كل المستويات.

## 2. شروط إعداد القوائم المالية.

إنّ تحقيق القوائم المالية للأغراض التي وُجدت من أجلها، خاصة ما يتعلق بضمان جودة المعلومات المالية لمستخدميها، يتطلب إعدادها بمراعاة جملة من الشروط أهمها:<sup>4</sup>

✓ التحقق من توافر الشروط الشكلية لإعداد هذه القوائم، كالحرص مثلا على إيضاح إسم الشركة بالكامل وشكلها القانوني وتاريخ إعداد هذه القوائم وكذلك الفترة المالية التي تغطيها تلك القوائم؛

✓ الحرص على إعدادها بموجب المفاهيم والمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها؛

✓ أن يتم تصنيف وعرض المعلومات التي تتضمن عليها تلك القوائم على أسس منطقية تسهّل مهمة المحلل المالي في اشتقاق المؤشرات الملائمة ومن ثم تفسير هذه المؤشرات؛

✓ أن يُراعى في عملية دمج بنود هذه القوائم مبدأ الأهمية النسبية، بحيث يتم الإفصاح في بند منفصل عن كل معلومة تعتبر مادية أو جوهرية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم؛

✓ أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بالكيفية التي تيسّر قابليتها للمقارنة، وهو ما يتطلب تعديل في عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي بمقدار التغير الحاصل في القوة الشرائية لوحدة النقد، وذلك من خلال الفترات المالية التي تسودها معدلات مرتفعة من التضخم الإقتصادي؛

✓ التأكد من المعلومات التي تعرضها هذه القوائم من ناحية توافر الخصائص النوعية الأساسية فيها.

إنّ إعداد القوائم المالية وفقا للشروط السالفة الذكر يؤدي، زيادة على توحيد بنود البيانات المالية التي تكشف عليها كل الشركات، إلى تسهيل مختلف عمليات المقارنة بين هذه الاخيرة من قبل المتعاملين الاقتصاديين، كما يضمن إلى حدٍ مقبول جودة المعلومات المصرّح بها.

### 3. أصناف القوائم المالية.

تشتمل القوائم المالية التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية على؛ قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، وذلك ما سنجيزه فيما يلي.

#### أ. قائمة المركز المالي.

تتضمن العناصر المتعلقة بقياس المركز المالي للشركة، ألا وهي؛ الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، وتعرف هذه العناصر بما يلي<sup>5</sup>.

- ✓ **الأصل:** وهو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة؛
- ✓ **الالتزام:** وهو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تنطوي على منافع اقتصادية؛
- ✓ **حق الملكية:** وهو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات. وتتسم قائمة المركز المالي العديد من المزايا من أهمهما:<sup>6</sup>
- ✓ بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن حقوق والالتزامات المنشأة؛
- ✓ تقييم القدرة الإئتمانية للمنشأة؛
- ✓ التعرف على مدى مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع؛
- ✓ التعرف على مدى قدرة المنشأة على التمويل الذاتي؛
- ✓ تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها عن طريق التعرف على إتجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وحقوق ملكيتها.
- ✓ القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي وغيرها؛
- ✓ بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أنّ ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛

✓ معرفة سياسات المنشأة تجاه استثماراتها المالية.

ب. قائمة الدخل.

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يُمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.<sup>7</sup>

وتوضح قائمة الدخل نتيجة أعمال المؤسسة، وهي تتضمن جميع بنود الإيرادات والمصاريف الخاصة بالمؤسسة.

كما تهدف قائمة الدخل إلى:<sup>8</sup>

✓ تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمنشأة؛

✓ تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال المنشأة بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الإيرادية)؛

✓ توفير معلومات حقيقية وتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الإيرادية؛

✓ التقرير عن أنشطة المشروع التي تُؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعها أوقياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة والموضوعة مسبقاً؛

✓ تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة؛

✓ معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المنشأة.

ج. قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

نصت معايير المحاسبة الدولية على، وجوب إعداد الشركات لقائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة عن القوائم المالية الأخرى، وهي تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين بداية الفترة ونهايتها، إضافة إلى الأرباح والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.



وتهدف هذه القائمة المالية إلى التعرف على:<sup>9</sup>

- ✓ مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- ✓ التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- ✓ بنود الأرباح والخسائر التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

د. قائمة التدفقات النقدية.

تخصّص المعيار المحاسبي الدولي رقم (07) في قائمة التدفقات النقدية، وهي القائمة التي تُعنى بعرض معلوماتٍ عن التغيرات التاريخية للمحصّلات والمدفوعات النقدية الخاصة بمنشأة ما.

ويتجلى الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية في ما يلي:<sup>10</sup>

- ✓ توفير معلومات ملائمة عن المحصّلات والمدفوعات النقدية للمنشأة مستقبلاً؛
- ✓ الوقوف على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وقدرتها على سداد التوزيعات المعلنة وكذلك حاجتها للتمويل الخارجي؛
- ✓ كما يساعد الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية الفائدة في تقييم سيولة المنشأة ومرونتها المالية وربحيتها والمخاطر المتعلقة بها؛
- ✓ بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالتدفقات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛
- ✓ معرفة أسباب وجود فروق بين صافي الدخل من جهة والمحصّلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بتلك الفروق من جهة أخرى؛
- ✓ تقييم أثر عمليات التمويل والاستثمار النقدية وغير النقدية خلال السنة المالية على المركز المالي؛
- ✓ تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بها.

ثانياً: المحاسبة الإبداعية ومبررات استخدامها من قبل إدارة الشركات.

للإلمام بمختلف مبررات استخدام المحاسبة الإبداعية، سيتم التطرق إلى ماهية المحاسبة الإبداعية، ومن ثم تحديد مختلف دوافع استخدامها.

## 1. تعريف المحاسبة الإبداعية.

إن مصطلح المحاسبة الإبداعية ذو تعاريف متعددة ومختلفة، ويرجع ذلك إلى اختلاف الزاوايا المنظور منها إلى مختلف عمليات التحايل والتلاعب في المعلومات المالية للشركة، ومن أبرز التعاريف المقدمة للمحاسبة الإبداعية نجد.

عرّف Ian Griffith المحاسبة الإبداعية بأنها، " مجمل الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية لتغطية على المخالفات والجرائم باعتبارها عملية خداع كبرى".<sup>11</sup> يركز هذا التعريف على أنّ المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الإجراءات التي تهدف من خلالها الشركة إلى طمس حقيقة أرباحها، وذلك لتغطية الجرائم التي يتم ارتكابها، ومثل البتجنب الضريبي الذي يحرم المجتمع من أموال كانت ستوجه لتمويل التنمية.

كما عرّف Michael Jameson المحاسبة الإبداعية بأنها " المحاسبة التي تشمل التعامل مع العديد من القضايا التي تتطلب إصدار أحكام، وحل المشكلات بين الأساليب المحاسبية المختلفة لتقديم عرض لنتائج الأحداث والعمليات المالية، حيث إن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المنشأة، وهذه النشاطات والممارسات والتي يرافقها القليل من عناصر الشك في مهنة المحاسبة، يطلق عليها المحاسبة الإبداعية.<sup>12</sup> يركز هذا التعريف على أنّ المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال استغلال الهفوات الموجودة في مختلف الأساليب والانظمة المحاسبية بهدف التلاعب بالعلومات المالية وإظهار ضرورة للشركة لا تمثل في الأساس حقيقتها.

أما كمال ناصر فقد عرّف المحاسبة الإبداعية بأنها " عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية الى صورة مرغوبة، حيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة دون المس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية.<sup>13</sup> يركز هذا التعريف على أنّ المحاسبة الإبداعية هي كل ما يفيد في تحسين صورة المؤسسة من تحويل لحساباتها إلى غير الحقيقة دون المساس بالقواعد المحاسبية المعمول بها.

وعرّف كلا من جمال عمورة و أحمد شريفي المحاسبة الإبداعية أو الإبداع المحاسبي على أنه " القدرة على إيجاد أشياء جديدة قد تكون أفكارا أو حلولاً أو منتجات أو خدمات أو طرق أو أساليب عمل مفيدة من خلال استخدام المحاسب لمهاراته وخبرته الشخصية الإبداعية في استنباط أساليب محاسبية جديدة أو توصله إلى حلول محاسبية تواجه التنظيم المحاسبي بالاعتماد على التحليل المنهجي المنطقي الهادف.<sup>14</sup> يركز هذا التعريف على أنّ المحاسبة الإبداعية تشتمل على عنصر الابتكار من أجل المواجهة لبلوغ كل ما يفيد الشركة بالاعتماد على المهارة والخبرة.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أنّ المحاسبة الإبداعية لا تمثل منهجا جديدا في مجال العمل المحاسبي، وإنما هي أسلوب مراوغة يعمل على طمس الحقائق المحاسبية، وتحويلها إلى الشكل الذي يخدم الشركة وملاكها، كما أنّ المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليها من وجهتين، إحداها إيجابية والأخرى سلبية.

فمن الناحية الإيجابية، نجد أنّ المحاسبة الإبداعية تساهم في حل مختلف المشكلات المحاسبية التي تتعرض إليها إدارة الشركة وذلك ما يزيح العوائق التي قد تعترض مسار نموها وتقدمها، كما تعمل على التوفيق بين النقاط المتعارضة، وتساعد على اتخاذ القرارات، إضافة إلى ذلك فالمحاسبة الإبداعية يمكن أن تساهم في تجديد وتحديث وتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية.

أما من الناحية السلبية، فالمحاسبة الإبداعية تعمل على إستعمال كل الأساليب المتاحة كإتباع الحيل وأساليب التغليف والتضليل والإيهام والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.<sup>15</sup>

كما تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب والإحتيال بشكل قانوني في مهنة المحاسبة، خاصة وأنّ ممارسي هذه المهنة يمتلكون قدرات وكفاءات مهنية عالية تسمح لهم بالتلاعب بالقوائم المالية وتحويلها إلى الشكل المرغوب فيه.

إضافة إلى ذلك، تهدف المحاسبة الإبداعية إلى تغيير البيانات المحاسبية الحقيقية إلى بيانات غير حقيقية، من أجل تحقيق هدف معين، في إطار المبادئ والمعايير والقواعد

المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي تعتبر ممارسات قانونية بالرغم من تداعياتها على مختلف المتعاملين الاقتصاديين.

## 2. دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

تختلف الدوافع وراء استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل التلاعب بالقوائم المالية، باختلاف مدى استقرار دخل المنشأة وتماشيه مع توقعات مستخدمي القوائم المالية، فضلاً عن طبيعة العلاقة بين الإدارة والملاك ومساهماتهم في رأسمال المنشأة وغيرها من العوامل الأخرى المتعلقة بالمناخ العام الاقتصادي والاجتماعي والتشريعي بالدولة، ويمكن تصنيف الدوافع وراء التلاعب بالبيانات المالية إلى نوعين من الدوافع يمكن تلخيصها كالتالي:<sup>16</sup>

### أ. دوافع داخلية.

يقصد بالدوافع الداخلية تلك الدوافع التي تنبع من داخل المنشأة، ولذا ترتبط هذه الدوافع بكل من حجم المنشأة وربحيته وهيكل أصولها ومديونيتها والعلاقة بين الإدارة والملكية، ويمكن استعراض هذه الدوافع كما يلي:

- ✓ **حوافز الإدارة:** يقوم هذا الدافع على فكرة أن إدارة المؤسسة سوف تختار المبادئ والطرق المحاسبية والإجراءات و التي تسفر عن تحقيق ميزة إيجابية للمنشأة.
- ✓ **حجم المنشأة:** تعمل المنشآت كبيرة الحجم إلى اختيار المبادئ والطرق المحاسبية والإجراءات وبدائل القياس والتقييم المحاسبي التي تؤدي إلى تخفيض أو تأجيل الأرباح، من أجل تجنب التدخل الحكومي والرأي العام، و من أجل كذلك تحقيق وفورات ضريبية.

أما بالنسبة للمنشآت صغيرة الحجم فهي تتفادى اختيار الطرق المحاسبية التي تخفض الأرباح، حتى تستطيع زيادة رأسمالها بالحصول على القروض والامتيازات الأخرى.

ومنه نستخلص أنه كلما زاد حجم المنشأة كلما زادت الدوافع وراء قيام الإدارة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

✓ **هيكل التمويل:** تستخدم المنشآت التي تعتمد على الديون في تمويلها أساليب المحاسبة الإبداعية أكثر من تلك التي تعتمد على حقوق الملكية، وذلك من أجل تضخيم الأرباح وتحسين نسب الربحية والسيولة، وبالتالي تحسين قيمتها السوقية، بسبب الاتفاقيات المقيدة والموجودة في عقود الاقتراض، حيث تلزم هذه الاتفاقيات بتحقيق نسب معينة من السيولة والربحية و عدم توزيع الأرباح وغيرها.

✓ **التجنب الضريبي:** يعتبر تفادي دفع الضريبة من أهم الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تحقيق وفورات ضريبية أو تأجيل دفعها، مثل عدم تقييد الإهلاكات في سنوات العجز بحجة عدم استغلال التثبيتات بشكل كامل، وتقييدها في سنوات تحقيق الأرباح، أو القيام باسترجاع الرسم على القيمة المضافة على المشتريات أكثر من الرسم على القيمة المضافة على المبيعات في كل فترة تصريح.

✓ **ربحية المنشأة:** إن تحقيق أرباح متتالية لعدة سنوات يعد من الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، بغرض تخفيض الدخل، أما عند تحقيق خسائر متتالية فيصعب على المؤسسة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلا في مجالات محدودة، كتحسين صورة المنشأة مع الأطراف ذوى العلاقة، لأن عدم التدخل في مثل هذه الظروف قد يدفع الموردين إلى عدم التعامل الأجل مع المنشأة وأيضا إحجام المقرضين عن إقراضها.

إضافة إلى ذلك تبرز الدوافع الداخلية التالية:

✓ **التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين الأداء المالي للمنشآت والتي لا تسمح ظروفها الاستغلالية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي دون تدخل إدارة المنشأة، إذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المنشأة فإن سمعتها تتأثر سلبا وخصوصا أمام مساهميها ودائنيها.<sup>17</sup>

✓ **الحصول على التمويل اللازم:** تستخدم إدارة المنشأة أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل الحصول على قروض تمويل، أو المحافظة عليها، وذلك من خلال تكييف

- القوائم المالية وإظهارها في صورة أنها قادرة على تسديد القرض والفوائد المترتبة عنه في آجاله المحددة، عن طريق رفع نسب الربحية والسيولة في المنشأة.<sup>18</sup>
- ✓ **التصنيف المهمي:** تستخدم المنشآت أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل الحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها في القطاع، والذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، من خلال تكييف وتحسين القوائم المالية وفق شروط ومعايير التقييم التي تضعها تلك المؤسسات.<sup>19</sup>
- ✓ **تدعيم فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:** أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات أعضاء الإدارة بتداول أسهم المنشأة بحرية كباقي المساهمين، عندئذ سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للحوؤل دون وصول المعلومات الحقيقية إلى السوق المالي، مما يدعم فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المنشأة.<sup>20</sup>
- ✓ **الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:** يستخدم المديرون أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل زيادة الأرباح، خصوصا إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بمستوى الأرباح.<sup>21</sup>
- ب. دوافع خارجية.

تتمثل الدوافع الخارجية في العوامل والظروف الخارجة عن إرادة المنشأة والتي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ويمكن تلخيصها كما يلي:

- ✓ **المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية:** لقد أصبحت المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها أمرا طبيعيا، وواقعا تقبله جميع الجهات المهنية، لأن عدم السماح بها يعتبر تجاهل للظروف المختلفة المحيطة بالمنشآت والتي لا تسمح باستخدام ممارسات محاسبية متماثلة حتى لو كانت هذه المنشآت داخل قطاع واحد و تسمح المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية للمنشأة باختيار أو تطبيق سياسة محاسبية معينة دون غيرها لظروفها المحيطة، فهي تعطى الفرصة أمام إدارة المنشأة لممارسة التلاعب بالمعلومات، و لكن دون أن ننس أن الهدف من المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ليس دائما تقديم قوائم مالية مضللة

وإنما يتعين أن يتم تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية لتكون أكثر إفصاحاً وشفافية.

✓ **طبيعة محيط المنشأة:** يعتبر المحيط الاقتصادي و السياسي والاجتماعي، من العوامل التي تدفع الإدارة إلى التلاعب والتحايل أو التضليل في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وبصفة خاصة عندما يكون هناك تدخل حكومي وسياسي في بعض أعمال الشركات كبيرة الحجم ذات التأثير على النشاط الاقتصادي مما يجعل هذه الشركات محط أنظار الجهات الحكومية الرسمية والرأي العام بشكل دائم.

✓ **عدم وجود المنظمات المهنية و الهيئات الرقابية:** إن عدم وجود منظمات مهنية وهيئات رقابية تسهر على تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية والتشريعات المحاسبية وتحافظ على المصالح الاقتصادية للمنشآت والمجتمع ككل، يعطي فرصة كبيرة لإدارة المنشأة بالتلاعب بالمعلومات المالية وإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.<sup>22</sup>

ثالثاً: أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقوائم المالية.

إنّ التلاعب بالقوائم المالية وبالرغم من اختلاف الأهداف الدافعة إلى ذلك، يمثل جوهر المحاسبة الإبداعية، هذه الأخيرة التي تمارس بأساليب تختلف وتتنوع بتنوع الظروف المحيطة بكل شركة، وعلى العموم يمكن تقسيم مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية وفقاً لأصناف هذه الأخيرة إلى:

1. أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي.

يمكن أن نجمل أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية التي قد تتم على قائمة المركز المالي فيما يلي:

✓ **الأصول المعنوية:** حيث يتم المبالغة في تقييم الأصول المعنوية مثل العلامات التجارية، أو الاعتراف بشهرة المحل غير المشتراة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن المعايير المحاسبية الدولية، أو القيام بتغيير طرق الإطفاء بشكل غير مبرر في تخفيض هذه الأصول.<sup>23</sup>

- ✓ **الأصول الثابتة:** مثل عدم الالتزام بالتكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة، أو تغيير طريقة الإهلاك ومعدلات الإهلاك بشكل غير مبرر.<sup>24</sup>
- ✓ **الإستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، أو القيام بإجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات إنخفاض الأسعار.<sup>25</sup>
- ✓ **النقدية:** يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- ✓ **الذمم المدينة:** وذلك يتم عن طريق عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، مثل تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.<sup>26</sup>
- ✓ **الإستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل بشكل غير مبرر.
- ✓ **الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
- ✓ **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
- ✓ **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
- ✓ **المخزونات:** حيث يتم تضمين بضاعة راكدة و متقادمة في كشوفات الجرد، إضافة إلى التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير طريقة تقييم المخزونات بشكل غير مبرر.
- ✓ **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة، الى صافي ربح العام الحالي، دون إدراجه ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، بإعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.



## 2. أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل.

يمكن أن نجمل أهم أساليب التلاعب في قائمة الدخل فيما يلي:<sup>27</sup>

- ✓ تسجيل الإيرادات قبل تحققها بشكل فعلي.
- ✓ تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.
- ✓ زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة.
- ✓ نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.
- ✓ الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للإلتزامات.
- ✓ نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة.
- ✓ تسجيل المصروفات المستقبلية في الدورة الحالية.

## 3. أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية.

تشتمل أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية فيما يلي:

- ✓ يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية بإعتبارها نفقات إستثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن كذلك تصنيف التدفقات النقدية التمويلية بإعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- ✓ إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، و يتم القيام ببعض الممارسات التي تندرج تحت باب المحاسبة الإبداعية من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات، وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، وكذلك تتم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، أي يتم خصم التأثيرات الضريبية لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية.
- ✓ كذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث أنها تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية

التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية، لذلك و أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

✓ التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ بها.

#### 4. أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، حيث أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال القيام بتغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، كذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.<sup>28</sup>

#### خلاصة.

من خلال ما سبق يمكن القول أنّ ممارسي مهنة المحاسبة المبدعين يستطيعون أن يلعبوا دورا إيجابيا لمصلحة المؤسسة، من خلال استغلال مهاراتهم وخبراتهم في إعداد القوائم المالية، كما يمكنهم أن يلعبوا دورا سلبيا عن طريق التلاعب بالبيانات المالية وتكييف وتحوير القوائم المالية.

كما خلصت الدراسة إلى أنّ موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الهامة التي يمكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية ومنه موثوقيتها، خاصة وأنها قد تشكل أحد الأسباب الرئيسية لانهيار شركات كبرى وإحداث أزمات مالية في دولة أو مجموعة من الدول.

ومنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ✓ إصدار تشريعات ولوائح تنظيمية لتنظيم عمل المدققين، ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية دون ضغوطات.
- ✓ إصدار تشريعات رادعة لحالات التلاعب والتحرّف في القوائم المالية.
- ✓ إقامة تنظيمات مهنية مستقلة للمحاسبين و المراجعين لحمايتهم من ضغوطات الإدارة.
- ✓ إقامة تربصات دورية للمحاسبين والمدققين لمتابعة مستجدات وأساليب المحاسبة الإبداعية للحد منها.
- ✓ إقامة ندوات علمية لتبيان التأثيرات السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية ودورها في انهيار الشركات العالمية وإحداث الأزمات المالية.

#### الهوامش

- <sup>1</sup>: حنان حلوة رمضان: تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر، الأردن، 1997، ص.85.
- <sup>2</sup>: طارق عبد العال حماد: دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الحديثة، الدر الجامعية، مصر، 2006، ص.99.
- <sup>3</sup>: تع. أحمد حامد حجاز: المحاسبة المتوسطة، دار المريخ، السعودية، 2003، ص.132.
- <sup>4</sup>: محمد مطر: تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة لشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح، مجلة دراسات العلوم الانسانية، الأردن، العدد الثاني، ص.116.
- <sup>5</sup>: الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين: معايير المحاسبة المصرية، 2006، ص.25.
- <sup>6</sup>: خالد الجعرات: معايير التقارير المالية الدولية، دار إثراء، الأردن، 2007، ص.ص.113.114.
- <sup>7</sup>: محمد أبو نصار، جمعة حميدات: معايير المحاسبة والإبلاغ المالية الدولية، دار وائل، الأردن، 2014، ص.44.
- <sup>8</sup>: خالد الجعرات: مرجع سابق، ص.46.
- <sup>9</sup>: خالد الجعرات: مرجع سابق، ص.ص.126.127.
- <sup>10</sup>: حنان حلوة رمضان: مرجع سابق، ص.321.
- <sup>11</sup>: Oriol A. John B. Jack D.: The Ethics of créative accounting, <http://ideas.repec.org/p/upf/Le28/04/2014>.
- <sup>12</sup>: Idem, Le28/04/2014.
- <sup>13</sup>: Idem, Le28/04/2014.
- <sup>14</sup>: جمال عمورة، أحمد شريقي: دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، مداخلة في ملتقى دولي، جامعة البليدة، يومي 18-19 ماي 2011، ص.9.
- <sup>15</sup>: جمال عمورة، أحمد شريقي: مرجع سابق، ص.9.

- <sup>16</sup>: محمد زيدان إبراهيم: السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال - دراسة اختبارية، جامعة المنوفية، مصر، 2006، ص.ص. 12.11.
- <sup>17</sup>: عماد الأغا: دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الأزهر، 2011، ص.83.
- <sup>18</sup>: عصام أحمد الجنيدة: أثر التجارة الإلكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة آل البيت، 2008، ص.90.
- <sup>19</sup>: محمد مطر، ليندا حسن: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، الأردن، 2009، ص.10.
- <sup>20</sup>: عماد الأغا: مرجع سابق، ص.85.
- <sup>21</sup>: عماد الأغا: مرجع سابق، ص.85.
- <sup>22</sup>: محمد زيدان إبراهيم: مرجع سابق، ص.14.
- <sup>23</sup>: محمد مطر، ليندا حسن: مرجع سابق، ص.12.
- <sup>24</sup>: محمد مطر، ليندا حسن: مرجع سابق، ص.12.
- <sup>25</sup>: عماد الأغا: مرجع سابق، ص.86.
- <sup>26</sup>: محمد مطر، ليندا حسن: مرجع سابق، ص.12.
- <sup>27</sup>: محمد مطر، ليندا حسن: مرجع سابق، ص.12.
- <sup>28</sup>: جرار عدي: تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لإستخدام المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان الأردن، 2006، ص.ص. 64.65.