

## أثر التحول الرقمي على ممارسات المحاسبة الإبداعية

### *The impact of digital transformation on creative accounting practices*

حابي أحمد

جامعة الجزائر 03 - الجزائر

Habi.ahmed82@yahoo.fr

برحومة نريمان\*

مخبر العولمة والسياسات الاقتصادية

جامعة الجزائر 03 (الجزائر)

Berrehouma.narimane@univ-alger3.dz

تاريخ النشر: 2023/06/ 30

تاريخ القبول: 2023/05/ 27

تاريخ الاستلام: 2023/04/ 07

#### الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المصطلحين "التحول الرقمي" و"المحاسبة الإبداعية"، والتعرف على مزايا وتحديات تطبيق تقنيات التحول الرقمي في مجال المحاسبة، كما تم تسليط الضوء على علاقة التحول الرقمي بالمحاسبة الإبداعية وتأثيره على مسار ممارساتها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي.

أظهرت نتائج الدراسة أن التحول الرقمي من خلال تقنياته يعيد تعريف مفهوم المحاسبة الإبداعية، في السياق الذي يمكن فيه للهيئة الرقمية والتكنولوجيا غير الملموسة التأثير بشكل إيجابي على المحاسبة والإبلاغ وفرض الضرائب على الأنشطة الحقيقية في الاقتصاد، ويعزز نطاق ممارسات المحاسبة الإبداعية الإيجابية من خلال ربطها بالأسواق ونظم الدفع سريعة التطور.

الكلمات المفتاحية: التحول الرقمي، المحاسبة الإبداعية، التقنيات الرقمية.

صنيف JEL: Z02 ;Z21 (إلزامية تحديد التصنيف)

#### Abstract :

This study aimed to identify the terms "digital transformation" and "creative accounting", and to identify the benefits and challenges of applying digital transformation techniques in the field of accounting. It also highlighted the relationship between digital transformation and creative accounting and its impact on the course of creative accounting practices. To achieve the objectives of the study, the descriptive approach was preferred.

The study concluded that digital transformation through its techniques redefines the concept of creative accounting, in the context in which the digital body and intangible technology can positively influence accounting, reporting and taxation of real activities in the economy. It also enhances the scope of positive creative accounting practices by linking them to markets and rapidly evolving payment systems.

**Keywords:** digital transformation, creative accounting, digital technologies **JEL classification codes:** Z02 ;Z21

أدت تطورات تكنولوجيا المعلومات والاتصال الى ثورة معرفية تعرف "بالثورة الصناعية الرابعة"، التي أحدثت تغييرا جذريا في شتى المجالات من خلال استخدام تقنيات رقمية كالذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة وانترنت الأشياء...الخ، حيث أصبح لزاما الاندماج مع هذه الثورة في مختلف المجالات؛ والمحاسبة من بين هذه المجالات، حيث شهدت هذه المهنة في السنوات الأخيرة عدة تقنيات أثرت عليها نتيجة الانتشار الواسع للرقمنة وكل ما هو رقمي، حيث أصبح مستقبل المهنة مرهونا على مدى القدرة على التحكم في هذه التقنيات واستخدامها من أجل البقاء في بيئة الاعمال المعاصرة وإعطاء معلومات محاسبية ذات مصداقية وموثوقية هذا من جهة.

من جهة أخرى على غرار التغيير والتطور السريع للرقمنة والتحول الرقمي؛ يكشف السياق الحالي والوطني والدولي الى ضرورة إيلاء اهتمام خاص بالمحاسبة الإبداعية وتحديد وتحليل المظاهر الخاصة بها باعتبارها سمة من سمات مهنة المحاسبة والتي يعتبرها الاقتصاديين "كائن حي يتطور أكثر فأكثر وفي تغيير مستمر" والتي تمثل نتاج الحقائق الاقتصادية التي تتجلى في نطاق مناورة بين تحسين المركز المالي والتهرب الضريبي.

### 1.الإشكالية:

غزا التحول الرقمي جميع المجالات وأصبح مواكبة هذه التطورات ضرورة حتمية على خلفية تحول لا رجعة فيه في العالم ككل، ويكتسب التحول الرقمي صفة خاصة عندما يتعلق الامر بالمحاسبة، وفي المقابل هناك جهود دولية للحد من نطاق المحاسبة الإبداعية ومن هذا المنطلق يتم طرح الإشكالية التالية:

ما أثر التحول الرقمي على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وللبحث أكثر في هذا السؤال تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

❖ ما هو التحول الرقمي؟

❖ ما أهم تطبيقات التحول الرقمي في المحاسبة؟

❖ ما هي العوامل المشتركة بين التحول الرقمي والمحاسبة الإبداعية؟

### 2.الفرضية الرئيسية:

يؤثر التحول الرقمي إيجابا على ممارسات المحاسبة الإبداعية

### 3.أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال أهمية موضوعها الذي يقوم على التعرف على التحول الرقمي وأهم تقنياته، خاصة المطبقة في مهنة المحاسبة ومعرفة تأثير هذه التقنيات على مستقبل المهنة،

والأهم تعالج هذه الدراسة كيفية تأثير التقنيات الرقمية على ممارسات المحاسبة الإبداعية باعتبارها ظاهرة مؤثرة بقوة على مصداقية القوائم المالية .

4. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى:

- ❖ معرفة تقنيات التحول الرقمي المطبقة في مجال المحاسبة وتأثيرها على مستقبل المهنة؛
- ❖ التعرف على العلاقة بين التحول الرقمي والمحاسبة الإبداعية ؛
- ❖ شرح تأثير تقنيات التحول الرقمي على مسار ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5. منهجية الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في التعرف على مختلف مفاهيم ومصطلحات الدراسة من خلال مسح ما جاءت به البحوث والمقالات العلمية السابقة، وتم استخدام المنهج التحليلي لاستنتاج أثار استخدام تقنيات التحول الرقمي على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6. هيكل الدراسة: للإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم محاور الدراسة الى ثلاث محاور كما يلي:

I- المحور الأول: التحول الرقمي والمحاسبة

II- المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية

III- أثر التحول الرقمي على مسار المحاسبة الإبداعية

I- التحول الرقمي والمحاسبة

أحدثت تطورات تكنولوجيا المعلومات والاتصال تغييرا جذريا في جميع مجالات الحياة معتمدة على تقنيات التحول الرقمي؛ ومهنة المحاسبة لم تكن استثناء من هذا التحول، حيث شهدت عدة تقنيات أثرت عليها واصبح مستقبل هذه المهنة مرهون بالقدرة على مواكبة هذا التطور..

1. مفهوم التحول الرقمي

لا يوجد تعريف محدد ومتفق عليه لمصطلح التحول الرقمي إلا أنه يجدر الإشارة الى أن هناك اختلاف بين مصطلح الرقمنة والتحول الرقمي، فالرقمنة هي عملية تحويل المعلومات من شكلها النظري الى شكلها المادي أي اتاحة الوصول الفوري الى بيانات من أي مكان وعلى أي جهاز رقمي (samantha, 2023) بينما يعرف التحول الرقمي على أنه عملية إعادة الابتكار أي التغيير الثقافي والتنظيمي والتشغيلي لمؤسسة أو صناعة أو نظام عن طريق الاستفادة من التقنيات والعمليات الرقمية لبناء أنظمة جديدة وتنمية عقلية رقمية واستغلال الفرص الجديدة (O'Brien, s.d.)

كما يعرف بأنه عملية انتقال المنظمات الى نموذج أعمال يعتمد على تقنيات الرقمية في ابتكار المنتجات والخدمات، وتوفير قنوات جديدة من العائدات وفرص تزيد من قيمة منتجها؛ (المطيري، 2022، صفحة 1289)

كما يعرف أيضا بأنه التغيير المرتبط بتطبيق التكنولوجيا الرقمية لإحداث تغيير جذري في طريقة العمل ولخدمة المستفيدين بشكل أسرع وأفضل (خميس، 2022، صفحة 1005) ويرى (laurens, 2019, p. 17) بأن التحول الرقمي هو التغيير المرتبط بتطبيق التكنولوجيا الرقمية في جميع جوانب المجتمع البشري فاستخدام هذه الرقمية تتيح بطبيعتها أنواعا جديدة من الابتكار في مجال معين بدلا من مجرد تعزيز الأساليب التقليدية ودعمها.

مما سبق نستنتج أن التحول الرقمي هو التغيير الذي ينفذ من قبل منظمات الاعمال والحكومة عن طريق تطبيق التكنولوجيا الرقمية في جميع مجالات الأعمال التجارية، من خلال تحويل العمليات ونماذج الأعمال وتمكين كفاءة القوى العاملة والابتكار لتحقيق إيرادات أكثر ربحية وتنافسية أكبر وميزة وكفاءة أعلى.

## 2. تقنيات التحول الرقمي

من بين أهم التقنيات التحول الرقمي نذكر ما يلي:

1.2. الذكاء الاصطناعي: بالرغم من الاهتمام الواسع لهذا المصطلح إلا أنه لا يوجد تعريف موحد لما ينطوي عليه الذكاء الاصطناعي في الواقع، حيث تشير العديد من التعريفات الى أنه "قدرة الآلات على القيام بالوظائف المعرفية البشرية والتعرف على الأنماط الى تمكثهم من إجراءات تنبؤات تستخدم لتسهيل اتخاذ القرار (Dutescu, 2021, p. 751) كما يرى kavalenko انه تم ادخال الذكاء الاصطناعي في مهنة المحاسبة من أجل أداء أكثر كفاءة وملائمة وكفاية للأنشطة المحاسبية والحصول على معلومات موثوقة و أكثر ملائمة مما يسهل من عمليات اتخاذ القرار وتنفيذها بشكل أكثر فاعلية (Kavalenko, 2021, p. 379).

2.2. الحوسبة السحابية: أدى تأثير العولمة والتقدم السريع في الابتكار والعلوم الى الاستخدام المكثف لتطبيقات الانترنت الى تطوير فكرة أخرى لتكنولوجيا المعلومات بما يعرف "الحوسبة السحابية" حيث تطورت النظرة السحابية للعالم كتقدم مميز في تطوير الويب، ويمكن وصفها بأنها نموذج لتمكين الوصول الى شبكة في كل مكان وبشكل ملائم وعند الطلب الى مجموعة مشتركة من موارد التجهيز القابلة للتكوين التي يمكن توفيرها وتنفيذها بسرعة وبمجهود إداري أقل. (Moudud, 2022, p. 232).

حيث يتكون نموذج السحابة من خمس خصائص أساسية: الخدمة الذاتية بناء على الطلب، إمكانية الوصول الواسع للشبكة، لقدرة على تجميع الموارد، المرونة والسرعة وخدمة المقاصد؛ وثلاثة نماذج

للخدمة (البرمجيات كخدمة SaaS)، (النظام الأساسي كخدمة PaaS)، (البنية التحتية كخدمة IaaS) وأربعة نماذج للنشر (سحابة خاصة، سحابة المجتمع، السحابة العامة، سحابة هجينة) (Mell, s.d.). انتشرت هذه التقنية في جميع المجالات من بينها المحاسبة تم تطويرها أكثر في هذا المجال من خلال انشاء تقنية تعرف "بالمحاسبة السحابية" وتم تعريفها على أنها "استخدام الحوسبة السحابية في الانترنت لبناء نظام معلومات محاسبي افتراضي حيث يمكن الوصول الى المعلومات من خلال صفحات الويب وهكذا يمكن للمحاسبين أو أصحاب الأعمال الحصول على المعلومات من أي مكان عبر الانترنت (Khanom, 2017, p. 32).

3.2. البيانات الضخمة: تعرف بأنها مجموعة بيانات تحتوي على تنوع أكبر وتصل بأحجام متزايدة وبسرعة أكبر (Riahi, 2018, p. 524)

تطور هذا المفهوم في العديد من المجالات ومن بينها المحاسبة حيث وفرت "البيانات الضخمة" تطور كبير في مجال المحاسبة وذلك عن طريق نماذج التنبؤية الخاصة بها مما يوفر بيانات عالية الجودة يتم معالجتها في الوقت الفعلي، وعليه يتم تقديم تقارير أكثر دقة وقياس أداء أفضل وميزانية موثوقة، حيث تساعد البيانات الضخمة تحسين جودة ودقة واكتمال البيانات واتاحتها في الوقت المناسب. (Awad, 2021, pp. 3-4)

4.2. انترنت الأشياء: يعرف هذا المصطلح بأنه "اتصال كمية هائلة من الأجهزة المادية بالإنترنت لجمع ومشاركة وتحليل أجزاء هائلة من البيانات (Imran, 2021, p. 28) تمكن استخدام هذه التقنية في المحاسبة من اجراء تحليل معزز بناء على كمية كبيرة من البيانات المكتسبة وهذا من أجل زيادة إنتاجية الموظفين وإدارة الأصول (KARMAŃSKA, 2021, p. 37)

### 3. المحاسبة في ظل تقنيات التحول الرقمي

من المعروف أن المحاسبة يعود تاريخها الى أكثر من 7000 سنة، وقد تطورت منذ ذلك الحين من فن مسك الدفاتر ليشمل مفهوما كاملا يتعلق بإيصال معلومات مالية حول الشركة.

#### 1.3. تعريف المحاسبة

يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين العاميين المعتمدين المحاسبة " على أنها فن تسجيل المعاملات وتصنيفها وتلخيصها بطريقة هامة من حيث الأموال والمعاملات لأحداث ذات الطابع المالي وتفسير نتائجها (Bygren, 2016, p. 11)

كما تعرفها جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها "تحديد وقياس وتسجيل وتوصيل البيانات والمعلومات الاقتصادية - المالية معبّرًا عنها بوحدة النقد (الدينار مثلاً)، والمتعلّقة بالوحدات

الاقتصادية (منظمات الأعمال التجارية وغير التجارية) لتقديمها إلى المستخدمين المهتمين بتلك البيانات والمعلومات، بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية. (D'Angelo, 2023)

كما عرفها Boundless بأنها لغة الأعمال وتنطوي على الإبلاغ عن المعلومات المالية داخليا وخارجيا (lboundless, s.d.)

2.3. علاقة المحاسبة بالتحول الرقمي: عالجت العديد من الدراسات علاقة التحول الرقمي بالمحاسبة حيث أظهرت دراسة (Phornlaphatrachakorn & NaKalasindhu) "أن المحاسبة الرقمية لها أهمية كبيرة في التأثير على المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية وبالتالي زيادة فعالية القرارات الاستراتيجية" (Phornlaphatrachakorn, 2021, pp. 409-419)

كما أكدت دراسة Nguyen أن عمليات التحول الرقمي ستسمح للمديرين بالاستفادة بالجهود المتعلقة بالعمل المحاسبي والاطفاء المصاحبة للبحث عن العملاء والتركيز على تحسين جودة المنتج وزيادة القدرة التنافسية للمؤسسة (Tuan, 2021)

أظهرت دراسة Parlak أن التحول الرقمي له تأثير ملموس على أنظمة المعلومات المحاسبية ومهنة المحاسبة من الحفظ والتصنيف والتلخيص الى تحليل البيانات المالية ومناقشتها وإنشاء النظام، وضمن الاستمرارية. (Parlak, 2020)

وترى Tahmina Khanom أن التحول الرقمي يوفر فرصة إجراء عمليات مراجعة الحسابات بطريقة أكثر فعالية وكفاءة، مثل إجراء مراجعات متعددة للحسابات في وقت واحد. عند مراجعة المنتجات المالية الأكثر تطوراً، يكاد يكون من المستحيل إجراء مراجعة الحسابات بدون تكنولوجيا. (Khanom, 2020, p. 1531)

خلصت الدراسة التي أجرتها Lazarova الى أن تشكيل التحول الرقمي ليس فقط ضمن المستويات الإدارية الأعلى ولكنه يشمل جميع مستويات ووظائف المؤسسات بما في ذلك المحاسبة المالية (Lazarova, 2019, pp. 97–106)

اتفقت جل الدراسات على التأثير الإيجابي للتقنيات التحول الرقمي على المحاسبة كتوفير الوقت والمعالجة السريعة للبيانات وزيادة إنتاجية الموظفين... الخ ولكن بالرغم من ذلك الا أن هناك تحديات تواجه تطوير هذه المهنة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مزايا وتحديات تطبيق تقنيات التحول الرقمي على المحاسبة

التقنيات	مزايا التطبيق	تحديات التطبيق
الذكاء الاصطناعي	-توفير بيانات أفضل وأرخص لدعم اتخاذ القرار مما يجسد كفاءة سير العمل وأنظمة الممارسة؛ توليد رؤى جديدة من تحليل البيانات؛ توفير الوقت ؛ تحسين اكتشاف الاحتيال؛	غياب مبدأ الخصوصية والأخلاق، كونها تعتمد على البيانات الشخصية لاكتشاف الاحتيال؛ تخفيضات محتملة في الوظائف ؛ زيادة القدرة التنافسية.

	تحسين الوصول الى البيانات غير المهيكلة وتحليلها من العقود والرسائل الالكترونية.	
الحوسبة السحابية	الوصول للبيانات في أي وقت وفي أي مكان؛ النسخ الاحتياطية تلقائيا أي خطر أقل لفقدان البيانات؛ انخفاض التكلفة زيادة الإنتاجية وسعة التخزين اللانهائية.	الاعتماد الكامل على شبكة الانترنت؛ مشاكل أمنية.
البيانات الضخمة	تحسين جودة البيانات المحاسبية من خلال تسهيل الدقة والاكتمال وفتحها للإستخدام في اتخاذ القرار في الوقت الفعلي؛ القدرة على التنبؤ بمستقبل الأعمال بدقة.	التحديات المتعلقة بالبيانات (الحجم، التنوع، السرعة والخصوصية)؛ التحديات المتعلقة بالعملية: الاختيار بين البيانات المشابهة ونماذج البيانات.
أنترنت الأشياء	نمو إنتاجية الموظف؛ أتمة ادخال المعاملات ومعالجتها؛ تحسين إدارة الأصول من خلال الموقع والتحكم والاستخدام الأفضل.	عدم وجود أحكام قانونية فيما يتعلق بتنفيذها؛ نقص معرفة ومهارة الموظفين في مجال انترنت الأشياء؛ فقدان الخصوصية والسرية من خلال الوصول الى بيانات الشخصية ومعالجتها؛ تهديدات الأمن السيبراني.

المصدر: نور الهدى، محمد طويلب: (2022)، مستقبل مهنة المحاسبة في ظل تقنيات التحول الرقمي-

تقنية البلوكشين نموذجاً، مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، ص 31-32.

## II- المحاسبة الإبداعية: تعريفها، دوافعها وأشكالها

المحاسبة الإبداعية كانت ولا زالت محط اهتمام العديد من الباحثين لما لها من تأثير مباشر على مصداقية القوائم المالية، في هذا المحور سيتم معالجة العناصر الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.

### 1. تعريف المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن العديد من الباحثين قد درسوا ونشروا بحوث في المحاسبة الإبداعية إلا أنه لا يوجد تعريف موحد مقبول عالمياً وهذا راجع لاختلاف الآراء حول مفهوم وأخلاقيات المحاسبة الإبداعية.

❖ عرفها Bahasin المحاسبة الإبداعية بأنها " ممارسة محاسبية قد او قد لا تلتزم بالمبادئ والمعايير المحاسبية ولكنها تحيد عما تنوي تلك المبادئ والمعايير تحقيقه، من أجل تقديم الصورة المرغوب بها"؛ (Remenaric, 2019, p. 195)

❖ كما يرى الكثير من الباحثين بأنها " عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الثغرات في القواعد المحاسبية وخيارات ممارسات القياس والافصاح لتحويل البيانات المالية مما ينبغي أن تكون عليه الى ما يفضل المعدون رؤيته"؛ (Esslen, 2018, p. 295)

❖ تعرف أيضا بأنها" ترتبط بهندسة المعلومات والابلاغ المالي حيث يتم ممارستها للكشف عن المعلومات المالية بطريقة تجعلها تبدو أكثر ملائمة مما كانت ستظهر اذا تم ذكرها بأمانة"; (Abed, 2022, p. 24)

❖ يعتبر تعريف المطر الحلبي الأكثر شمولية حيث اعتبر المحاسبة الإبداعية بانها" مجموعة من الأساليب التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالشركة، للمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات القانونية والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطئ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف الأرقام في المحاسبة. (القنيعي، 2019، صفحة 252) من خلال ما سبق يتضح أن المحاسبة الإبداعية يمكن النظر اليها من زاويتين:

❖ الجانب الإيجابي: يتمثل في البحث عن حلول ومعالجات محاسبية تسمح بتوفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية ومفيدة لمستعملها، كما يمكن ان تعمل على التجديد والتطوير وتحديث الطرق والإجراءات المحاسبية المساعدة على اتخاذ القرار؛

❖ الجانب السلبي: يتمثل في اعتبارها عملية تضليل للقوائم المالية من خلال تغيير القيم المحاسبية الى قيم غير حقيقية باستغلال الثغرات القانونية وغموض المعايير المحاسبية الدولية وتعدد الطرق المحاسبية المتاحة وذلك لإعداد قوائم مالية محرفة تخدم معدوها وليس مستخدموها.

2. دوافع المحاسبة الإبداعية: من بين دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ما يلي: (خمقاني، 2015، صفحة 62)

❖ يعد التهرب الضريبي من أهم الدوافع الأساسية لاستخدام المحاسبة الإبداع؛

❖ التأثير على سمعة الشركة ايجابيا من خلال تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسة؛

❖ تحقيق أرباح محددة تسعى إليها الشركات أو تعادل توقعاتها المنشورة؛

❖ الحصول على تمويل أو المحافظة عليه حيث تلجأ المؤسسات إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل.

3. أشكال المحاسبة الإبداعية: تتعدد أشكال المحاسبة الإبداعية على حسب الهدف المرجو منها وطريقة تطبيقها كما يلي:

❖ تمهيد الدخل « Income Smoothing »: يستخدم تسهيل الدخل تقنيات المحاسبة لتسوية التقلبات في صافي الدخل من فترة إلى أخرى. تقوم الشركات بهذه الممارسة لأن المستثمرين بشكل عام على استعداد لدفع علاوة للأسهم ذات تدفقات الأرباح الثابتة والتي يمكن التنبؤ بها بدلاً من



الأسهم التي تخضع أرباحها لأنماط أكثر تقلبًا، والتي يمكن اعتبارها أكثر خطورة، كما تعتبر قانونية لأنها تتبع المبادئ المقبولة عموماً GAAP، وهذا نتيجة لخفة يد المحاسبين الذين يقومون بهذا أساليب في إطار الشرعية تماماً. (KENTON, 2021)؛

❖ إدارة الأرباح «Earnings Management»: هي استخدام تقنيات المحاسبة واستغلالها لتقدير بعض عناصر القوائم المالية قصد التأثير على أرباح المؤسسة بالزيادة أو النقصان للتأثير على أصحاب المصلحة؛ (Base, 2020, pp. 127-128)؛

❖ المحاسبة النفعية Aggressive Accounting: تشير إلى الممارسات المحاسبية المصممة للمبالغة في تقدير الأداء المالي للمؤسسة أي من الممكن تأخير أو التستر على الاعتراف بخسارة؛ (KENTON, Aggressive Accounting, 2021)

❖ التلاعب بالتقارير المالية Fraudulent of Financial Reporting: الاحتيال في البيانات المالية هو تحريف متعمد للبيانات المالية للشركة، سواء من خلال الإغفال أو المبالغة، لخلق انطباع أكثر إيجابية عن الوضع المالي للشركة وأدائها وتدفعها النقدي (Beaver, 2022) بالرغم من اختلاف تسميات المحاسبة الإبداعية (المحاسبة التجميلية والاحتياطية... الخ) وتعدد أشكالها إلا أنها تشترك كلها في المفهوم بحيث تعبر عن التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بما يتوافق مع مصلحة معدوها.

4. أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية: تتعدد أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية نذكر منها:

الجدول رقم (02): أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

قائمة الدخل	قائمة التدفقات النقدية	قائمة المركز المالي
تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية	التلاعب برقم الأصول الثابتة: عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيم الأصول الثابتة مع تغيير غير مبرر النسب وطرق الاهتلاك.
تسجيل إيراد مزيف تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة	التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب	التلاعب برقم أصول غير الملموسة: المبالغة في تقييمها وتغيير غير مبرر لإظفانها والاعتراف بها بما يخالف المعايير المحاسبية الدولية.
نقل مصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة	عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، بحيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماد على فترة الاحتفاظ بها.	التلاعب بالأصول المتداولة: المخزون: تغيير في طرق تقييمها -النقدية: التلاعب بالحسابات النقدية وعدم الإفصاح عنها. الذمم المدينة: التلاعب بتصنيف الذمم المدينة وعدم الكشف عن الديون المتعثرة.
الانتقال الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة		تلاعب بالالتزامات طويلة الأجل تلاعب في تصنيف المطلوبات المتداولة والمطلوبات طويلة الأجل وقيام الإدارة بتسديد القروض قصيرة الأجل عن طريق الافتراض طويلة الأجل.
تسجيل مصاريف وهمية		تلاعب بالالتزامات قصيرة الأجل عدم إدراج الأقساط المستحقة

المصدر: من أعداد الباحثين بناء على: حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة.

تتمثل ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية وذلك لتلبية أهداف مسطرة من طرف الإدارة، وكل هذه الممارسات في ظل الشرعية تماما باستغلال ثغرات قانونية، فالتلاعب في قائمة المركز المالي عن طريق " التلاعب برقم الأصول الثابتة: عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيم الأصول الثابتة مع تغيير غير مبرر النسب وطرق الاهتلاك" للتأثير المباشر في النتيجة عن طرق تخفيضها وذلك من أجل التهرب ضريبيا أو رفعها لتحقيق أهداف استثمارية أو تمويلية، " التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية" كطريقة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية من أجل التهرب ضريبيا، التلاعب في قائمة الدخل لرفع النتيجة " تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك" وذلك من أجل تحسين صورة المؤسسة ماليا أو تخفيض النتيجة " كتسجيل مصاريف وهمية" من أجل التهرب ضريبيا.

### III- التحول الرقمي والمحاسبة الإبداعية

بالرغم من أن المصطلحان "التحول الرقمي" و"المحاسبة الإبداعية" يبدوان مختلفان إلا انهما في علاقة مشروطة حيث تؤثر الرقمنة إلى حد كبير على مسار المحاسبة الإبداعية، مثل معظم مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية في العالم بدءًا من حقيقة أنه بغض النظر عن الآراء المشتركة، فإن جميع المشاركين في دراسته يعترفون بأن أساس المحاسبة الإبداعية هو المعلومات المحاسبية والمهني الذي ينشئ ويتلاعب ويفسر أنه من البديهي ارتباط وتأثير الرقمنة عليها. (Nițu، 2022، صفحة 107).

#### 1.العوامل المشتركة

يفسر ارتباط المحاسبة الإبداعية بالتقنيات التحول الرقمي كما يلي (Nițu، 2022p 108)

❖ يقوم التحول الرقمي على أساس المعلومات في كل المجالات بما في ذلك المعلومات المحاسبية، كما تركز المحاسبة الإبداعية على المعلومات المحاسبية لذلك من البديهي ارتباط التحول الرقمي بالمحاسبة، ضمنيا بالمحاسبة الإبداعية؛

❖ بالإضافة الى المعلومات فإنه تشترك المحاسبة الإبداعية والتحول الرقمي بميزة أخرى وهي "الابتكار" فقط أن تأثير الابتكار الرقمي يكتسب صفى خاصة عندما يتعلق الامر بالمحاسبة؛

❖ الرقمنة والمحاسبة الإبداعية ليس لهما إطار تنظيمي واضح ولا اخلاقيات محددة جيدا.

#### 2.تأثير التقنيات الرقمية على المحاسبة الإبداعية

تؤثر التقنيات الرقمية على مسار المحاسبة الإبداعية بشكل كبير حيث تمكن الرقمنة الدولة أن تفرض في الوقت الفعلي المحاسبة الفورية لكامل نشاط الاقتصاد الحقيقي، مما يضيق بشكل كبير مجال مناورة الاقتصاد غير الرسمي وبالتالي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية؛ كما يمكن

ان توفر الرقمنة التي يستخدمها أصحاب المصلحة بطريق احتيالية ان توفر لهم فرصا أكثر عمقا ويصعب اكتشافها لإخفاء او محو المعلومات التي تكشف الجانب الخفي للأعمال. (Nițu, 2022, p. 110) وفي إطار مكافحة ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تحققت اول خطوة في رومانيا سنة 2020 لرقمنة المحاسبة والابلاغ الضريبي من خلال سلسلة من التعليمات المفروضة على فئة من الشركات حسب القرار الحكومي رقم 2020/89 بشأن تنظيم وتشغيل هيئة رقمنة رومانيا، 13 فبراير 2020 (ciurea, 2020.p308) تتمثل هذه التعليمات في:

❖ الربط الإلكتروني بين آلات وضع العلامات المالية الإلكترونية (AMEF) و ANAF ؛ (ANAF, 2022) (Electronic fiscal marking machines, s.d.)

❖ تنفيذ الفاتورة الإلكترونية؛ (edicom, 2022)

❖ ورصد النقل الإقليمي (المالية، 2022)؛ (Finance, 2022)

❖ تقارير المراجعة المالية ANAF 2021 SAF-T (ANAF, 2021)

بغض النظر عن مزايا وعيوب الرقمنة جنبًا إلى جنب مع المحاسبة الإبداعية، فإن أهم ما يتم اعتباره هو دور التحول الرقمي في مكافحة المحاسبة الإبداعية من خلال: (Nițu, 2022, p. 109)

❖ فرض الامتثال الطوعي وإصلاح المحاسبة والإبلاغ الضريبي وتوحيد المحاسبة والمعاملة الضريبية؛

❖ وقبول موقف إيجابي إزاء المحاسبة وفقا للتشريعات الضريبية ؛

❖ وشفافية المحاسبة في الوقت الحقيقي ؛

❖ والترابط والتعاون مع الهيئات المالية ؛

❖ ووضوح إمكانية تتبع المعاملات المحسوبة ؛

❖ وتقليل الوقت المخصص لتجهيز المعاملات ومحاسبتها والإبلاغ عنها ؛

❖ وأخيرا القضاء على الآثار السلبية للتهرب من خلال دمج المحاسبة والضرائب على المعاملات عند

إجرائها، فإن الرقمنة تقلل من المخاطر التي تشكلها المحاسبة الإبداعية التي تتمثل في عدم

التسجيل أو التسجيل الخاطئ عدم الإعلان أو التحريف وعدم سداد الالتزامات الضريبية.

#### IV- الخاتمة

من خلال هذه الدراسة تم التعرف على مفهوم التحول الرقمي وتقنياته ، كما تم التطرق الى التقنيات الرقمية(الذكاء الاصطناعي، البيانات الضخمة، انترنت الأشياء، الحوسبة السحابية) المطبقة في المحاسبة ومزايا تطبيقها والتحديات التي تواجهها، بالإضافة الى التعرف على المحاسبة الإبداعية وتحليل علاقتها بالتحول الرقمي إيضاح تأثيره على ممارسات المحاسبة الإبداعية، تم التحقق من صحة

الفرضية الرئيسية "للتحول الرقمي أثر إيجابي على ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ حيث يقلل من الممارسات السلبية كالتلاعب بالحسابات وتجميل صورة الشركات.. الخ وتعزيز ممارساتها في النطاق الإيجابي من خلال ربطها بالأسواق ونظم الدفع سريعة التطور ونستعرض ذلك من خلال مجموعة من النتائج تتمثل في:

### 1.النتائج

- ❖ ارتباط التحول الرقمي بالمحاسبة ضرورة حتمية على خلفية تحول لا رجعة فيه في العالم ككل وفي كل الميادين؛
- ❖ يساهم التحول الرقمي من خلال تقنياته في تحسين كفاءة سير العمل المحاسبي من خلال توفير معلومات دقيقة وفي الوقت الفعلي؛
- ❖ بالرغم من مساهمات التقنيات الرقمية في تسهيل العمل المحاسبي وإعطاء شفافية ومصداقية للمعلومات المحاسبية الا ان هناك تحديات تواجه هذا التطور والمتمثلة في اندام الامن السيبراني؛
- ❖ المحاسبة الإبداعية، هي سمة من سمات مهنة المحاسبة تتميز بالتغيير المستمر؛
- ❖ المحاسبة الإبداعية والتقنيات الرقمية في عملية مستمرة للتحويل والتكيف مع تحديات التكنولوجيا الجديدة؛
- ❖ المفهوم، الرقمنة المالية والمحاسبة الإبداعية، على الرغم من أنه يبدو للوهلة الأولى مختلفًا عن بعضهما البعض، إلا أنهما في الواقع في علاقة مشروطة، تؤثر الرقمنة إلى حد كبير على مسار المحاسبة الإبداعية، مثل معظم مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية في العالم
- ❖ يفسر ارتباط وتأثير التحول الرقمي بالمحاسبة الإبداعية في كونها كلاهما يستند إلى مفهومين، المعلومات والابتكار، لكل منهما أهمية محاسبية أو رقمية، تم تحقيقه بمساعدة التكنولوجيا الرقمية عالية الأداء. كلاهما ليس لديه تعريف قياسي؛
- ❖ تحققت الخطوة الأولى في استخدام التحول الرقمي لمكافحة الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في رومانيا سنة 2020 من خلال سن مجموعة من التعليمات أهمها فرض الفواتير الالكترونية وساهم ذلك في فرض الامتثال الطوعي وإصلاح المحاسبة والإبلاغ الضريبي وتوحيد المحاسبة والمعاملة الضريبية؛ وشفافية المحاسبة في الوقت الحقيقي؛ والترابط والتعاون مع الهيئات المالية .
- من المهم ملاحظة أن التحول الرقمي من خلال تقنياته يعيد تعريف مفهوم المحاسبة الإبداعية، في السياق الذي يمكن فيه للهيئة الرقمية والتكنولوجيا غير الملموسة التأثير بشكل إيجابي على المحاسبة والإبلاغ وفرض الضرائب على الأنشطة في الاقتصاد الحقيقي.

## 2.التوصيات

- ❖ ضرورة مشاركة المحاسبين المهنيين لتكييف المعايير المحاسبية مع متطلبات التحول الرقمي بحيث تكون التقارير المحاسبية جيدة الإعداد والتحليل والترابط المالي مما يساهم في الحد من نطاق الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- ❖ العمل على تبني تطبيق تقنيات التحول الرقمي في المجال المحاسبي والمالي لما لها من دور فعال في تطوير نظم المعلومات المحاسبية وحماية البيانات من التلاعب والاحتيال؛
- ❖ إقامة دورات تدريبية وعلمية حول تقنيات التحول الرقمي وكيفية استخدامها في مجال المحاسبة لمساعدة المحاسبين في التعرف على مزايا استخدامها ورفع كفاءة أدائهم.

## V- المراجع

### 1. مراجع العربية

- ❖ حمد خميس، أثر التحول الرقمي على الأداء الوظيفي للعاملين في البنوك التجارية المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد2، العدد2، جوان 2022.
- ❖ بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 4، العدد2، 2015.
- ❖ عز الدين القنيعي، عبد الحق القنيعي، أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي. مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد20، العدد2، 2019.
- ❖ نواف بندر المطيري. دور آليات التحول الرقمي في تفعيل مدخل المراجعة على أساس المخاطر لتعزيز جودة المراجعة. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والادارية، المجلد13، العدد2، مارس 2022.

## 2.References

- ❖ Nguyen Manh Tuan. Nguyen Quoc Hung . Nguyen Thi Hang. Digital transformation in the business: a solution for developing cash accounting information systems and digitizing documents. *SOCIAL SCIENCES AND HUMANITIES*.2021. <https://doi.org/10.32508/stdj.v24i2.2526>
- ❖ Alin Sergiu Nițu .Aurelian Constantin ،Marce Constanti .Fiscal Digitalization- The Antidote of Creative Accounting ، *Performance and Risks in the European Economy*.2022
- ❖ ANNA KARMAŃSKA .INTERNET OF THINGS IN THE ACCOUNTING FIELD . *OPERATIONS RESEARCH AND DECISIONS*•2021.
- ❖ Branka Remenaric. Creative accounting-Motives Technique and possibilities of prevention . *Ekonomski vjesnik* ).January , 2019.
- ❖ Esslen, Ntiedo, The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports, *journal of financial reporting and accounting*2021.
- ❖ Ibrahim Awad,Ahmed A.Elamer, Amer Eza The Convergence of Big Data and Accounting: Innovative Research Opportunities.Ibtihal Abed ..creative accounting determinants and financial reporting quality: systematic literature review .*risks*•2022.
- ❖ Imran .(2021) .A Topical Review on Machine Learning, Software Defined Networking, Internet of Things Applications: Research) .Zeba Ghaffar ،Abdullah Alshahrani ،Muhammad Fayaz ،Ahmed Mohammed Alghamd و Jeonghwan Gwak (المحررون) ،*Electronics*.
- ❖ Kathrine Bygren,The Digitalization impact on Accounting firms business model .*KTH*,2021.
- ❖ Kavalenko, Artificial Intelligence in the Accounting proffession .*la plage en Revista*,2021.

- ❖ Lazarova, Digitalization and Digital Transformation in Accounting *.Ikonomices kii Sotsialni Alternativ,2021..*
- ❖ Parlak .Change of the accounting profession in the age of digital transformation *.In Academic Studies in Social Sciences.2020.*
- ❖ Phornlaphatrachakorn .Digital Accounting, Financial Reporting Quality and Digital Transformation: Evidence from Thai Listed Firms, *The Journal of Asian Finance, Economics and Business,2021.*
- ❖ Revista Base., Earnings management by classification shiting and corporate governance in brazl . *UNISINOS.2021* <https://www.redalyc.org/journal/3372/337264552006/337264552006.pdf>
- ❖ Scott Beaver., *Financial Statement Fraud: Detection & Prevention* .netsuite: <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/accounting/financial-statement-fraud.shtml,2021/>
- ❖ stancu and Dutescu .the impact of the Artificial Intelligence on the Accounting profession . *aliterature assessment* ◊ 2021.
- ❖ Syed Moudud, .Role of cloud Accounting in Global accounting information system (*the Bottom line*2021.
- ❖ Tahmina Khanom, cloud Accounting:A theoretical overview *.Journal Business and Management*◊ June, 2017.
- ❖ Tahmina Khanom .THE ACCOUNTANCY PROFESSION IN THE AGE OF DIGITAL TRANSFORMATION: CHALLENGES AND OPPORTUNITIES *.International Journal of Creative Research Thoughts (IJCRT).*◊February2021.
- ❖ Electronic fiscal marking machines :[https://www.anaf.ro/Reg\\_AMEF/](https://www.anaf.ro/Reg_AMEF/)(consulté le28/03/2023)
- ❖ edicom: <https://edicomgroup.com/blog/romania-moves-towards-electronic-invoicing-ro-efactura-platform> (consulté le 22/12/2022)
- ❖ Finance2022: <https://www2.deloitte.com> (consulé le15/03/2023).
- ❖ ANAF2021,[https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/servicii\\_online/declaratii\\_electronice/descarcare\\_declaratii/](https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/servicii_online/declaratii_electronice/descarcare_declaratii/)(consulté le 03/04/2023)
- ❖ ANAF2022,[https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/servicii\\_online/inreg\\_inrol\\_pf\\_pj\\_spv](https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/servicii_online/inreg_inrol_pf_pj_spv)(consulté le03/04/2023).
- ❖ Hops samantha, digital transformation Tools for the workplace) <http://market place.com>(consulté le12/02/2023)
- ❖ Electronic fiscal marking machines, [https://www.anaf.ro/Reg\\_AMEF](https://www.anaf.ro/Reg_AMEF) (consulté le04/04/2023)
- ❖ Iboundless *.Defining Accountinng* <https://www.boundless.com/accounting/textbooks/boundless-accounting-textbook/> under a CC BY-SA 4.0 license(consulté le23/02/2023)
- ❖ Hops samantha. digital transformation Tools for the workplace, <http://market place.com21>(consulté le24/02/2023)
- ❖ laurens *.Digital transformation* .<https://tandfbis.s3.us-west-2.amazonaws.com/rt-files/Faculty/Digital+Transformation+FreeBook.pdf>(consulté le01/03/2023).
- ❖ Matt D'Angelo., *How to Define Accounting for Businesses* .Business News Daily: <https://www.businessnewsdaily.com/2689-accounting.html> (consulté le 15/03/2023)
- ❖ O'Brien . تم الاسترداد من *.What's Digital transformation ? a Guide for Businesses* (بلا تاريخ) . <https://digitalmarketinginstitute.com/blog/digital-transformation-business-guide>: (consulté le 16/03/2023)
- ❖ P Mell *.The NIST Definition of Cloud Computing. United States)* .Grance United States: National Institute of Standards and Technology: <https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final> (consulté le18/03/2023)
- ❖ WILL KENTON., *Aggressive Accounting*, <https://www.investopedia.com/terms/a/aggressiveaccounting.asp> consulté le03/04/2023).