مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: دور جودة التدقيق في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية /دراسة ميدانية/.
اسم الكاتب: د. مريم مصطفى عبدالحليم
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5765
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 19:18 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

The Role Of Audit Quality In Limiting Creative Accounting Techniques In Syrian Shareholding Companies: Field Study"

Dr Mariam Mustafa Abdel Halim *

(Received 11 / 5 / 2022. Accepted 3 / 7 / 2022)

□ ABSTRACT □

The research aims to clarify the role of Audit Quality in Limiting Creative Accounting Techniques in Syrian Shareholding Companies. To achieve the objective of this research, a field study was conducted by using a questionnaire to collect data from the population of the study which is composed of auditors accredited by the Finance Ministry, and authorized to audit shareholding companies. The questionnaire was distributed to 489 out of 493 auditors. 124 copies were returned, and 109 of them were suitable for analysis.
The study concluded that Syrian shareholding companies implement techniques of creative accounting in varying rates. The study showed that the external auditor does pay enough attention in reaching a high level of quality that ensures the reduation of creative accounting in Syrian shareholding companies.

Key words: Creative Accounting, Audit quality, Auditing, Financial Reports, Quality of Earnings.

*Assisstant Professor- Accounting Department - Tishreen University- Lattakia- Syria.
mariamhalim@tishreen.edu.sy

دور جودة التدقيق في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية /دراسة ميدانيّة/.

الدّكتورة مريم مصطفى عبد الحليم*

(تاريخ الإيداع 11 / 5 / 2022. قُبِل للنشر في 3 / 7 / 2022)

□ ملخّص □

هدف للبحث إلى توضيح دور جودة التدقيق في الحدّ من أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية. لتحقيق هدف البحث تم إجراء دراسة ميدانيّة على مدققي الحسابات الخارجيين. عن طريق استخدام استبانة لجمع البيانات من أفراد مجتمع البحث المكوّن من مدققي الحسابات المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق الشركات المساهمة وتم توزيعها على (489) مدقق حسابات من أصل (493) مدقق حسابات، واستُردّ منها (124) استبانة، وتمّ تفريغ (109) استبانة كونها صالحة للتحليل.

توصّل البحث إلى أنّ الشّركات المساهمة السوريّة تطبّق أساليب المحاسبة الإبداعيّة بنسب متفاوتة، كما توصّل عدم وجود اهتمام كافٍ من قبل المدقق الخارجي بالوصول إلى مستوى عالٍ من الجودة يضمن الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية.

الكلمات المفتاحيّة: المحاسبة الإبداعية، جودة تدقيق الحسابات، تدقيق الحسابات، التّقارير الماليّة، جودة الأرباح.

*مدرس– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية. mariamhalim@tishreen.edu.sy

مقدمة:

كشفت الأزمة العالمية التي تأثّرت بها العديد من الدول عن وجود أوجه قصور في التدقيق كأدا رقابية فاعلة في ضبط أداء الشركات المساهمة من ناحية، وعدم توفيرها المعلومات الملائمة للمستثمرين لاسيما فيما يتعلق بالإفصاح والمخاطر، لذلك زاد الضغط على مهنة التّدقيق لتطوير إجراءات أدائها بالشكل الذي يحقق مستوى رفيع من الجودة. والتي من شأنها تخفيض فجوة التوقعات.

نشأت فجوة التوقعات – وهي تلك الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور من مدققي الحسابات وما يؤديه أولئك المدققين طبقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها – نتيجة عدم مواجهة المدققين لممارسة المحاسبة الإبداعية، مما ألقى على عاتق المدقق الخارجي مسؤولية اكتشاف كل ما من شأنه أن يؤثر على القوائم لإعادة تشكيلها بالصّورة التي يرغبها معدو هذه القوائم لتضليل الجمهور حول حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي، وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية أو لعبة الأرقام الماليّة.

لقد أدت فجوة التوقعات الناشئة إبان الأزمة المالية العالمية إلى فقدان الثقة والمصداقية بمهنة التدقيق، نتيجة لتعرض بعض الشركات للإفلاس والفشل بالرّغم من عدم وجود أي مؤشر في القوائم المالية للسنة السابقة التي تم تدقيقها يدل على احتمال حدوث هذا الفشل. مما دفع طوائف المجتمع المهتمة بتقرير التدقيق إلى التطلع نحو جودة التدقيق لسدّ فجوة الثقة والمصداقية التي تعرضت لها مهنة التدقيق، كي تكون التقارير المالية مصدراً للمعلومات النافعة لصانعي القرارات.

وهكذا أصبح المدقق الخارجي مسؤولاً عن خطر ممارسة المحاسبة الإبداعية (اكتشافاً وتقريراً) رغم عدم تأكيد معايير التدقيق باتجاه أولويته نحو كشف المحاسبة الإبداعية أثناء تصميمه التدقيق. مما يفرض عليه تطوير مستوى جودة أدائه التي بدورها تنعكس على جودة التدقيق كي يساعد مستخدمي التقارير المالية في الحصول على معلومات مالية صادقة لترشيد قراراتهم.

لقد اتفقت العديد من الدراسات على أن الحل يكمن في ضرورة امتلاك المحاسبين القانونيين القائمين بعمليات التدقيق لمهارات قوية ترفع مستوى جودة أدائهم وتمكنهم من خلال تطبيقهم لإجراءات التدقيق الكافية للوصول إلى تأكيد إيجابي من خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية الناجمة عن ممارسة المحاسبة الإبداعية.

وهذا لا يتطلب من المدقق الالتزام بتطبيق المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والأنظمة عند أداء المراجعة فحسب، بل يتطلب منه أيضاً إكمال التدقيق في الوقت المناسب، مع الحفاظ على نوعية الخدمات التي يقدمها للعملاء ولكافة المستفيدين من التدقيق الذين يتوقعون منه منع صدور قوائم مالية مضللة نظراً لعدم درايتهم بقيود جودة التدقيق التي لا يمكن تجنبها. ولكن بالرغم من ذلك فإنه لا يجوز على المدقق تجاهلها، وإنما يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة وتقديم أفضل الخدمات لعملائه ولكافة المستفيدين من خدماته.

ومما لا شك فيه أن توافر مقومات جودة التدقيق يسهم في رفع كفاءة المدقق الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، مما يردم فجوة الثقة بأدائه ويجنّبه التعرّض للمساءلة القانونية المحتملة الناجمة عن تقريره المضلل والذي يعد المنتج النهائي لعملية التدقيق، والذي من المفترض أن يكون الوسيلة الفاعلة لإيصال المعلومات المالية وغير المالية لخدمة أصحاب المصالح، وتخفيض مخاطر المعلومات بالنسبة لهم. وبالتالي مساعدتهم في اتخاذ قرارات أفضل.

في سورية بذلت جمعية المحاسبين القانونيين السورية بعض المجهود لتوجيه ممارسة مهنة تدقيق الحسابات منذ عام /1990/، من خلال إصدار الميثاق المهني المتضمن آداب وقواعد السلوك المهني التي يجدر الالتزام بها من قبل مدقق الحسابات. بالإضافة إلى المعايير المهنية التي ينبغي أن يستنير بها في عمله، لغرض مواجهة تلك التحديات

المعاصرة. كما أصدر السيد الرئيس بشار الأسد بتاريخ 2009/12/1 القانون رقم /33/ القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، بهدف الارتقاء بمستوى المهنة، ورفع مستوى الشّفافيّة والإفصاح، وتدعيم الثقة بمهنة المحاسبة والتدقيق.

نتيجة لما سبق تزايد اهتمام الباحثين بجودة التدقيق في ظل التحديات المعاصرة وتأثير مخاطر ممارسة المحاسبة الإبداعية في قدرة صانعي القرار على تقييم وضع الشركة وقدرتها على الاستمرار، ولكنّ القصور كان واضحاً في كيفية تطوير دور المدقق الخارجي في الحدّ من مخاطر المحاسبة الإبداعية، ولم يلق الاهتمام الكافي من قبل الباحثين، ومن هنا جاء الدافع لهذا البحث في سبيل اقتراح إطار لجودة التدقيق يعتمد على القيمة في سبيل كشف ممارسة المحاسبة الإبداعيّة في الشركات المساهمة السورية والحد منها.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في الافتقار إلى إطار لجودة التدقيق في البيئة السورية من شأنه أن يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات المساهمة السورية.

انطلاقاً من ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال طرح السؤال التالي:

هل توجد علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية؟ ويتفرّع منه الأسئلة التّالية:

1- هل توجد علاقة إيجابية بين مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير المراجعة المهنية وأساليب المحاسبة الإبداعية؟

2- هل توجد علاقة إيجابية دراسة المدقق لاحتياجات العميل وأساليب المحاسبة الإبداعية؟

3- هل توجد علاقة إيجابية بين جودة التخطيط وأساليب المحاسبة الإبداعية؟

4- هل توجد علاقة إيجابية بين جودة التنفيذ وأساليب المحاسبة الإبداعية؟

5- هل توجد علاقة إيجابية بين جودة التقرير وأساليب المحاسبة الإبداعية؟

أهمية البحث وأهدافه:

تكمن أهمية البحث في كونه يعتبر محاولة لإيضاح دور جودة التدقيق في الحدّ من أساليب المحاسبة الإبداعية الأمر الذي من شأنه أن يزيد الثقة بالمهنة، وبالتالي دعم الجهات التي يمكن أن تتضرر من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وهكذا يتمثّل الهدف الرّئيسي للبحث في تطوير دور جودة التدقيق في الحد من المحاسبة الإبداعية بالشركات المساهمة السورية. لتحقيق هذا الهدف كان لابد من تحقيق الهدفين الرئيسين الآتيين:

1- التعرف على مدى قيام الشركات المساهمة السورية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قوائمها المالية.

2- دراسة العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي وأساليب المحاسبة الإبداعية القوائم المالية، ويتفرع عن هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

- دراسة العلاقة بين مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق المهنية وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- دراسة العلاقة بين دراسة المدقق لاحتياجات العميل وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- دراسة العلاقة بين جودة تخطيط التدقيق وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- دراسة العلاقة بين جودة تنفيذ التدقيق وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- دراسة العلاقة بين جودة التقرير وأساليب المحاسبة الإبداعية.

منهجية البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق الشركات المساهمة، والبالغ عددهم (493) مدقق حسابات حسب موقع جمعيّة المحاسبين القانونيين. وبلغ حجم عيّنة البحث (111) مدققاً. إذ تمّ الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على (489) مدقق حسابات، استرد منها (124) استبانة، وفرغ (109) استبانة كونها صالحة للتحليل. وتم عرض جميع المتغيرات التي تقيس المحاسبة الإبداعيّة وجودة التدقيق في الاستبانة. كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتحديد درجة موافقة المستجوبين، وكانت هذه الدرجات على النحو التالي: كبيرة جداً، كبيرة، متوسطة، قليلة ، قليلة جداً. واستخدمت الأساليب الإحصائيّة الوصفية التي اشتملت على النسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبانة المختلفة وذلك من أجل إعطاء وصف شامل لدرجة موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة المختلفة.

فرضيّات البحث:

توجد علاقة إيجابية بين جودة التدقيق الخارجي والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية، وتتفرع عن هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

1-توجد علاقة بين مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق المهنية وأساليب المحاسبة الإبداعية.

2-توجد علاقة بين دراسة المدقق لاحتياجات العميل وأساليب المحاسبة الإبداعية.

3-توجد علاقة بين جودة تخطيط التدقيق وأساليب المحاسبة الإبداعية.

4-توجد علاقة بين جودة تنفيذ التدقيق وأساليب المحاسبة الإبداعية.

5-توجد علاقة بين جودة التقرير وأساليب المحاسبة الإبداعية.

الدّراسات السّابقة:

1: دراسة (Akpanuko & Umoren,2019) بعنوان The Influnece of Creative Accounting on the Credibility of Accounting Reports"

هدف البحث إلى دراسة مدى تزويد الإفصاح والتقارير المحاسبية للمستثمرين – وغيرهم من الأطراف المهتمة – بالمعلومات الموثوقة التي تسمح لصانعي القرارات بصنع قرارات استثماراتهم بناء على التقييم الحقيقي للمركز المالي للشركات. وبين البحث خطورة الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية في مصداقية التقارير المحاسبية نتيجة الشكوك التي بدأت بالولوج إبان ظهور فجوة التوقعات. لتحقيق هدف البحث تم اعتماد الدراسة المسحية من خلال استبانة وزعت على 80 محاسباً في البنوك والمؤسسات الأخرى في نيجيريا. توصل البحث إلى أن المحاسبة الإبداعية ممارسة غير أخلاقية يجب إيقافها، كما توصل إلى عدم وجود ضوابط أو عقوبات – ضمن اللوائح – على ممارسي المحاسبة الإبداعية كونها ممارسة غير عادلة، وهادفة إلى خداع الجمهور والمستثمرين الحاليين والمرتقبين. وتوصل البحث إلى وجود علاقة بين ممارسة المحاسبة الإبداعية وفشل المؤسسات.

2: دراسة (Grahita Chandrarin & Subiyantoro, 2019) بعنوان "Effect of Audit Quality on Earnings Quality: Evidence From Indonesia Stock Exchange".

هدف هذا البحث إلى اختبار أثر جودة التدقيق في جودة الأرباح. لتحقيق هدف البحث تم رصد 116 مشاهدة من البيانات السنوية لشركات التصنيع المدرجة في سوق إندونيسيا للأوراق المالية خلال الفترة من 2011-2014. تم قياس جودة التدقيق من خلال حجم مكتب التدقيق، وفترة التدقيق، والتخصص القطاعي. وتم قياس جودة الأرباح من خلال جودة الاستحقاق، والاستمرارية، والقدرة على التنبؤ، وتمهيد الدخل. توصل البحث إلى وجود تأثير إيجابي لجودة

التدقيق في جودة الأرباح. كما توصل البحث إلى أن مؤشرات جودة الأرباح هي الاستمرارية والقدرة على التنبؤ، وتوصل إلى أن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق هي حجم مكتب التدقيق وفترة التدقيق، ولم يكن للتخصص القطاعي أي تأثير في جودة التدقيق.

3: دراسة (السيد، 2019) بعنوان "العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ووجود الغش بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية". هدف البحث إلى دراسة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية مقاسة بحجم المكتب والتحفظ المحاسبي وبين وجود الغش في القوائم المالية مع التطبيق على عينة من الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية توصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة مقاسة بحجم مكت

ب المراجعة وبين وجود الغش بالقوائم المالية في الشركات العائلية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية لكنها غير معنوية بين جود المراجعة مقاسة بمستوى التحفظ المحاسبي وبين وجود الغش بالقوائم المالية في الشركات العائلية.

4: دراسة (عفيفي، 2020) بعنوان "العلاقة بين جودة المراجعة والمحاسبة الإبداعية – دراسة اختبارية على الشركات المساهمة التركية" هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين جودة التدقيق والمحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة التركية، اعتمد الباحث في قياس جودة التدقيق على حجم جودة التدقيق، واستخدم الباحث نموذج لقياس مدى وجود تلاعب في الحسابات. اعتمد الباحث على عينة من الشركات المساهمة التركية بلغت 34 شركة بعدد مشاهدات 71 مشاهدة خلال الفترة الواقعة بين الأعوام 2014 – 2016. توصلت النتائج إلى وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق والمحاسبة الإبداعية.

5: دراسة (أبو ظهير، 2020) بعنوان "أثر جودة المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح– دراسة ميدانية بالمصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي" هدفت الدراسة إلى تحديد أثر جودة المراجعة المتمثلة في حجم جودة المراجعة ومدة خدمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي. تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استمارة استبيان لتجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بمتغيرات جودة المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح، ومن ثم توزيع على المراجعين الخارجيين المدرجين في سجل مصرف ليبيا المركزي. توصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق ليبيا المركزي. وعلى الرغم من اختلاف الفئات العمرية واختلاف جهات العمل للمراجعين المشاركين إلا أنهم اتفقوا في آرائهم حول عدم وجود فروقات جوهرية حول تأثير حجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأظهرت وجود اختلافات جوهرية حول مدة المراجع الخارجي.

6: دراسة (موسى، 2021) بعنوان "دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية– دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية" هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر جودة الراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة الخارجية أدت إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المصارف بجودة المراجعة لما لها من دور فاعل في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7: دراسة (Abdel- Aziz, Ismael, 2020) بعنوان " Effect of audit quality on earnings quality given firms operational characteristics: An Emperical Study on companies listed on the egyptian stock exchange". "تأثير جودة المراجعة في جودة الأرباح في ضوء الخصائص التشغيلية للشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". هدفت إلى دراسة العلاقة بين جودة التدقيق وجودة

الأرباح في ظل اختلاف الخصائص التشغيلية لعينة مكونة من 84 شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2011 إلى 2016. تم قياس جودة التدقيق من خلال حجم مكتب التدقيق ونسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية، أما جودة الأرباح فقط تم قياسها بمؤشرات الاستمرارية، والقابلية للتنبؤ وتمهيد الأرباح. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين حجم المكتب واستمرارية الأرباح، وعدم وجود علاقة موجبة بين حجم مكتب التدقيق والقابلية للتنبؤ وتمهيد الأرباح. وقد استبعدت النتائج وجود علاقة موجبة بين القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للملكية وبين مقاييس جودة الأرباح.

الإطار النظري للدراسة:

يقصد بالمحاسبة الإبداعية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بغرض تقديم صور مضللة متحيزة دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها (حدادي، 2019).

يمكن النّظر إلى المحاسبة الإبداعيّة –من خلال التعريفات السابقة – من الزاويتين الآتيين (موسى، 2021):

الأولى سلبية، وتتمثل في اتباع الحيل والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم أطرافاً معينة، أو إخفاء متعمد للحقائق؛ إذ يستخدم المحاسبون معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المنشأة والتلاعب بها لغايات معينة (محمد، 2016).

الثانية إيجابية، وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد في اتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستخدميها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية (Akpanuko & Umoren,2019).

يوجد أربعة أساليب رئيسة للمحاسبة الإبداعية يمكن توضيحها كالآتي: (Amat, et al., 2005):

1–مرونة المعايير المحاسبية:

وهذ يعني أن بعض المعايير المحاسبية تسمح للشركات بالاختيار بين الطرق المحاسبية المختلفة، وذلك عن طريق توفير البدائل المقبولة عموماً، ويمكن توضيح ذلك أنه في بعض البلدان يسمح للشركة أن تختار ما بين سياسة اطفاء أو الغاء مصاريف البحث التطوير عند حدوثها، أو استهلاكها على طول فترة حياة المشروع، في هذه الحالة تقوم الشركات باختيار المعالجة المحاسبية التي تظهر أداء الشركة بصورة افضل.

2–التقدير والاحكام الشخصية: تعتمد بعض العمليات المحاسبية بشكل كبير على الأحكام الشخصية وعمل التقديرات التي تعتمد على الآراء الشخصية، وهذ يعني أنه لا يوجد قانون واضح ومحدد يبين كيفية معالجة هذه العمليات المحاسبية. ومثال على ذلك تقدير العمر الافتراضي للأصول الثابتة وذلك بغرض تحديد قيمة الاستهلاك السنوي، ومثل هذه القرارات يمكن ان يتم انجازها داخل الشركة، وبالتالي تسمح للمحاسب بأن يختار التقديرات التي تظهر أداء الشركة بصورة جيدة.

أما في حالة الاستعانة بأشخاص من خارج الشركة لعمل التقديرات المحاسبية المتعلقة بأمور التقاعد، فإنه في الغالب يتم تعيين خبير بشؤون التأمين لمساعدة الشركة على مواجهة التزامات التقاعد، وغالبا ما يتم تعيين الخبراء المعروفين لدى الشركة، وبالتالي يمكن أن يتم التأثير على قراراتهم وهنا يكمن التلاعب.

3–القيود المحاسبية المزيفة (الاصطناعية):

وفي هذه الحالة يتم التلاعب بقيم عناصر الميزانية العمومية ونقل الارباح ما بين الفترات المحاسبية المختلفة، ويمكن أن يتم ذلك عن طريق الدخول في عمليات محاسبية مع أكثر من طرف، ولتوضيح ذلك يمكن للبنوك ان تقوم ببيع أحد

الأصول الموجودة لديها ثم اعادة استئجارها من المشتري للفترة المتبقية من حياة المشروع، ويكمن التلاعب هنا في فروقات في الأسعار سواء أكانت اسعار البيع او قيمة الايجار بحيث يمكن ان تكون هذه الفروقات اما أكبر أو أقل من القيمة الحقيقية لهذه العملية، ويتم استخدام هذه الفروقات لزيادة قيمة الأرباح أو الأصول أو لتقليلهما.

4-القيود المحاسبية الحقيقية: ويمكن أن يستخدمها المحاسب لإعطاء صورة وانطباع جيدين عن حسابات الشركة، وكمثال على ذلك يمكن أن تمتلك الشركة استثمارات بقيمة مليون دولار أمريكي، وبعد فترة يمكن بيع هذا الاستثمار بثلاثة ملايين دولار وهذه القيمة تمثل القيمة السوقية الحالية، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة بيع هذا الاستثمار في أي وقت حتى تظهر الشركة بصورة جيدة.

لقد أدى استغلال إدارة الشركات للمرونة المتاحة في المعايير المحاسبية – بممارستها الممارسات المذكورة آنفاً- إلى انهيار معظم تلك الشركات، مما تسبب في فقدان ثقة جمهور المتعاملين والمستثمرين في التقرير المالي والخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، وتحولت فجوة التوقعات إلى فجوة الثقة والمصداقية في التقرير المالي (عفيفي، 2020).

كل هذه التحديات دفعت الباحثين والمنظمات المهنية إلى الاهتمام بالاتجاهات الحديثة في التدقيق لمواجهتها والحد منها، وكانت جودة التدقيق إحدى أهم هذه الاتجاهات كونها تضمن توفير آليات تسهم في الحد من الممارسات الخاطئة على القوائم المالية، وتساعد في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين أصحاب المصلحة (أبو ظهير، 2020).

على الرغم من الاهتمام الأكاديمي والمهني بجودة التدقيق، إلاّ أنه لم يتبلور حتى الآن تعريف محدد لها، ولم يتم تحديد خصائصها والعوامل المؤثرة فيها بصورة دقيقة، وإيجاد مقياس موحد لها.

يمكن التمييز بين اتجاهين أساسيين لمفهوم جودة التدقيق، حيث يتبنى الاتجاه الأول التزام مدقق الحسابات بالمعايير المهنية للمراجعة دون الأخذ بالاعتبار مستوى الإشباع الذي حققته خدمة التدقيق لحاجات ورغبات المستفيد منها. بينما يركز الاتجاه الثاني لمفهوم جودة التدقيق في ضوء قدرة المدقق على تقديم خدمة ذات مستوى معين يتناسب وحاجات المستفيد منها. وفيما يلي عرضاً لهذين الاتجاهين (Hwang & Hong, 2022):

أولاً: الاتجاه الأول: تحديد مفهوم جودة التدقيق طبقاً للالتزام بمعايير التدقيق:

لقد تبلور الاتجاه الأول لمفهوم جودة التدقيق من خلال إصدار المنظمات المهنية النشرات التي تمحورت حول جودة خدمة المراجعة على المستوى الدولي والأمريكي والعربي والمحلي.

فعلى المستوى الدولي أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1996 المعيار رقم (220) ألزم فيه مكاتب التدقيق بضرورة الالتزام بالاستقلال، والنزاهة، والسرية، وقبول العملاء، واستمرارية العلاقة بهم، والتدريب والتطوير المهني، والإشراف، والتشاور، وتوزيع المهام، والمراقبة الدورية (المعايير الدولية للمراجعة، 2006).

ثانياً: الاتجاه الثاني: تحديد مفهوم جودة المراجعة طبقاً لمتطلبات العملاء:

أجريت العديد من الدراسات في إطار المفهوم الثاني لجودة التدقيق. أقدمها دراسة (DeAngelo, 1981)، التي عرفتها بأنها قدرة المراجع على اكتشاف والتقرير عن المخالفات المالية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل (صقر، 2018).

يجب على مدقق الحسابات تحقيق متطلبات جودة التدقيق التي تمكنه من تقديم أفضل الخدمات للعملاء والمستفيدين من خدمات التدقيق؛ إذ تعد هذه المتطلبات ضرورية ومتكاملة لبلوغ مستوى رفيع من الجودة (صالح، 2016).

يمكن قياس جودة التدقيق من خلال مدى توافر متطلباتها المتمثلة في التزام المدقق بمعايير التدقيق، ومعرفته باحتياجات العملاء، واهتمامه بمرحلة التخطيط للتدقيق، وتحقيقه لجودة التنفيذ، وإصداره تقرير تدقيق ذات جودة عالية (Hwang & Hong, 2022).

النّتائج والمناقشة:

1: تحليل البيانات الخاصّة بأساليب المحاسبة الإبداعية:

جدول رقم(1) نتائج اختبارات أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قائمة الدخل في الشركات المساهمة السورية

الرقم	الأساليب المستخدمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مدى الاستخدام
1	تسجيل بعض الإيرادات والأرباح الناجمة عن بيع أصول كإيرادات تشغيلية.	4.00	1.05	عال
2	تضمين الأرباح التشغيلية مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو غير اعتيادية.	2.45	1.07	متدني
3	تسجيل عمليات بيع متبادلة ووهمية إلى منشات تعتبر من الشركات التابعة للشركة الأم.	4.67	1. 11	عالي
4	تسجيل العائدات الناتجة عن مردودات المشتريات على أنها إيرادات.	4.49	1.70	عال
5	تسجيل بضاعة الأمانة باعتبارها جزءا من بضاعة نهاية المدة.	2.40	1.14	متدني
6	التلاعب بمبالغ الحسابات الخاصة بتقدير المصاريف والإيرادات بصورة تخالف مبدأ الاستحقاق.	2.34	1.11	متدني
7	تسجيل بعض المبالغ المقترضة على أنها إيراد في حالة استخدام الأساس النقدي.	4.69	1.18	عالي
8	تسجيل الإيرادات والاعتراف بها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم تكتمل.	4.51	1.01	عالي
9	تسجيل الإيرادات والاعتراف بها قبل الموافقة النهائية من قبل الزبون.	4.33	.99	عال
10	إجراء صفقات بيع صورية في نهاية السنة ومن ثم الغاؤها في العام الذي يليه.	4.61	1.03	عال
11	رسملة مصروف إيرادي لا تنطبق عليه شروط الرسملة.	4.61	1.04	عال
12	تأجيل إثبات فواتير المشتريات التي تتم في نهاية السنة المالية.	4.49	.91	عال
13	عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاجي.	4.62	1.01	عال
14	يتم التلاعب من خلال نقل المصاريف الجارية إلى فترات مالية سابقة أو لاحقة.	4.99	1.17	عال
	المتوسط الحسابي العام	4.08		عال

يتبين من الجدول رقم (1) أن مدى استخدام الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قائمة الدخل من وجهة نظر المدققين الخارجيين كان عال نسبياً، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لذلك (4.08).

كما يشير الجدول رقم (1) إلى أن (11) ممارسة دالة على المحاسبة الإبداعية تمارس بدرجة عالية من قبل الشركات المساهمة السورية، وكانت أبرز هذه الممارسات نقل المصاريف الجارية إلى فترات مالية سابقة أو لاحقة.

وتدل قيم الانحراف المعياري العالية نسبياً لمعظم الفقرات على أن إجابات المبحوثين غير متقاربة ومتباعدة حول مجالات هذا السؤال، وقد يعزى ذلك إلى التباين في مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية.

جدول رقم (2) نتائج اختبارات مدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قائمة المركز المالي

الرقم	الأساليب المستخدمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مدى الاستخدام
1	عدم الإفصاح عن بنود النقدية التي تخضع لبعض القيود (Restricted Cash) .	4.40	1.19	عال
2	يتم تعديل أسعار الصرف عند تحويل المعاملات بعملة أجنبية.	4.97	1.42	عال
3	تجنب إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركة التابعة.	3.29	.90	متوسط
4	التغيير في تصنيف الأصول (مثل تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها).	4.97	1.41	عال
5	التلاعب بالعمر التقديري للأصول.	4.72	1.21	عال
6	يتم التلاعب من خلال عدم الإفصاح عن الحجم الحقيقي للديون المتعثرة.	4.44	1.14	عال
7	تضمين رقم المدينين ذممآ لأطراف ذات صلة أو زميلة.	3.90	1.02	متوسط
8	التلاعب في تصنيف الذمم المدينة بهدف تحسين نسب السيولة.	3.99	1.18	متوسط
9	تعمد التلاعب بأسعار المخزون من خلال تغيير طرق تسعير المخزون.	4.44	1.12	عال
10	تضمين حساب البضاعة بضائع مملوكة للغير	3.52	1.08	متوسط
11	التلاعب في أسعار السوق عند تقييم محفظة الأوراق المالية.	4.49	.97	عال
12	تغيير طريقة الاعتراف بالاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى حقوق الملكية.	3.47	.97	متوسط
13	عدم استبعاد أثر المعاملات المتبادلة بين الشركات القابضة والتابعة.	3.39	1.15	متوسط
14	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية لتقييم الأصول الثابتة وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلا من قائمة حقوق الملكية.	3.22	1.01	متوسط
15	تخفيض نسب اهتلاك الأصول الثابتة عن النسب المتعارف عليها.	3.45	1.04	متوسط
16	تأجيل إثبات استلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي .	4.39	.99	عال
17	المبالغة في تقييم العلامات التجارية التي تمتلكها الشركة.	3.48	1.08	متوسط
18	المبالغة في تقييم شهرة المحل.	4.72	1.24	عال
19	عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	4.38	1.04	عال
20	سداد قروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل لتحسين نسب السيولة.	4.60	1.29	عال
21	عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات للقروض.	4.47	1.1	عال
22	إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.	4.39	.98	عال

23	إدراج أرباح أو خسائر ترجمة القوائم المالية في قائمة الدخل بدلا من قائمة حقوق الملكية.	4.52	.98	عال
24	إدراج أرباح أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلا من قائمة الدخل.	4.54	.98	عال
25	إثبات موجودات محتملة قبل اكتسابها (كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها.)	4.55	1.21	عال
26	تقدير الالتزامات الطارئة بصورة خاطئة.	4.47	1.21	عال
	المتوسط الحسابي العام	4.19		عال

يتبين من الجدول رقم (2) أن مدى استخدام الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قائمة المركز المالي من وجهة نظر المدققين الخارجيين كان عال نسبياً، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لذلك (4.19)؛ بحيث تراوحت قيم متوسطاتها الحسابية لأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة بين (3.22–4.97).

كما يشير الجدول رقم (2) إلى أن (17) ممارسة دالة على المحاسبة الإبداعية تمارس بدرجة عالية من قبل الشركات المساهمة السورية.

وتدل قيم الانحراف المعياري المتدنية نسبياً لمعظم الفقرات على أن إجابات المبحوثين متقاربة وغير متباعدة، وعلى أن هناك اتفاق قوي بين وجهات نظر المدققين المبحوثين حول مجالات هذا السؤال. في حين تعكس قيم الانحراف المعياري العالية نسبياً لبعض الفقرات عدم تقارب وجهات نظر هؤلاء المبحوثين وضعف في إجماعهم على مجالات السؤال، وقد يعزى ذلك إلى التباين في مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية.

جدول رقم (3) نتائج اختبارات أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قائمة التدفقات النقدية في الشركات المساهمة السورية

الرقم	الأساليب المستخدمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مدى الاستخدام
1	يتم تصنيف بعض التدفقات التشغيلية تدفقات تمويلية.	3.63	.96	متوسط
2	يتم تصنيف بعض التدفقات التشغيلية تدفقات استثمارية.	4.47	.97	عال
3	يتم تسجيل بعض الدخول الاستثمارية على شكل إيرادات.	4.28	.90	عال
4	يتم تصنيف بعض التدفقات الاستثمارية تدفقات تمويلية.	4.29	1.08	عال
5	يتم تصنيف بعض التدفقات الاستثمارية تدفقات تشغيلية.	4.39	1.05	عال
6	يتم التلاعب من خلال إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المتكررة.	4.50	1.08	عال
7	يتم تصنيف بعض التدفقات التمويلية تدفقات استثمارية.	4.48	.97	عال
8	يتم تصنيف بعض التدفقات التمويلية تدفقات تشغيلية.	4.47	1.02	عال
9	إظهار صفقات تمويل عينية على أنها نقدية.	2.50	1.02	متوسط
10	يتم التلاعب من خلال تغيير الطرق المحاسبية باستخدام البدائل المحاسبية.	4.50	.98	عال

المتوسط الحسابي العام	4.12 عال

يتبين من الجدول رقم (3) أن مدى استخدام الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر المدققين الخارجيين كان عال نسبياً، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لذلك (4.12.).
كما يشير الجدول رقم (3) إلى أن (8) ممارسات دالة على المحاسبة الإبداعية تمارس بدرجة عالية من قبل الشركات المساهمة السورية، بحيث تراوحت قيم متوسطاتها الحسابية بين (4.50-4.28).
وتدل قيم الانحراف المعياري العالية نسبياً لمعظم الفقرات على أن إجابات المبحوثين غير متقاربة ومتباعدة حول مجالات هذا السؤال، وقد يعزى ذلك إلى التباين في مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية.

2: تحليل النتائج الخاصة بجودة التدقيق:

جدول رقم (4) : الإحصاءات الوصفية واختبار ت لكيفية مساهمة جودة التدقيق في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

البند	الأهمية النسبية	البيـان	الانحراف المعياري	المتوسط	Sig. مستوى الدلالة	T	الفروق
	8	الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة	1.31	3.38	.000	5.856	دالة إحصائياً
	6	فهم طبيعة نشاط العميل	1.38	3.43	.000	4.099	دالة إحصائياً
	9	المقابلات مع العملاء والزيارات المتكررة لمواقع العمل	1.39	3.28	.009	2.653	دالة إحصائياً
	10	دقة تقدير خطر المراجعة	1.41	3.13	.241	1.177	غير دالة إحصائياً
	7	جودة برنامج المراجعة	1.38	3.39	.000	3.701	دالة إحصائياً
	6	دقة تنفيذ برنامج المراجعة مع قدر من المرونة	1.38	3.43	.000	4.099	دالة إحصائياً
	1	الاحتفاظ بصفة الشك المهني عند جمع أدلة الإثبات	1.27	3.71	.000	5.653	دالة إحصائياً
	2	قدرة تقرير المراجعة على الإجابة عن تساؤلات الفئات المستفيدة منه	1.18	3.61	.000	7.734	دالة إحصائياً
	5	مراعاة الناحية الشكلية للتقرير وإعداده بلغة واضحة ومفهومة	1.22	3.51	.000	5.196	دالة إحصائياً
	3	إصدار التقرير في التوقيت الملائم	1.46	3.56	.000	5.631	دالة إحصائياً

	4	مصداقية تقرير مراجع الحسابات	1.20	3.52	.000	3.997	دالة إحصائياً

يتبين من الجدول السابق أن الاحتفاظ بصفة الشك المهني عند جمع أدلة الإثبات نال المرتبة الأولى، وهذا دليل واضح على إدراك المبحوثين لأهمية هذا المتغير في المساهمة في تقليل فجوة التوقعات وزيادة مصداقية التقارير المالية، بينما نال تأثير دقة تقدير خطر التدقيق في الحد من المحاسبة الإبداعية أدنى تأييد رغم أنه يساعد على تصميم إجراءات تدقيق ملائمة، بشكل يؤثر إيجاباً في جودة التدقيق.

كما نال التأثير الإيجابي للمقابلات مع العملاء والزيارات المتكررة لمواقع العمل في الحد من المحاسبة الإبداعية تأييداً متدنياً، رغم أن المقابلات تعزز المعرفة بنشاط العميل، وتساعد على تحليل القضايا بشكل أعمق–، قد يعود سبب تدني تأييد المبحوثين لهذا البند إلى اعتقادهم أن الاحتكاك مع العملاء والزيارات المتكررة لمواقع العمل تثير الشك في تواطؤ المراجع مع العميل.

اختبار الفرضيّات:

تم استخدام الاختبارات المعلميّة (اختبار(T)) لتحليل فقرات الاستبانة.

جدول رقم (5) نتائج تطبيق اختبار (One–Sample T–Test) على محاور الاستبانة الخاصة بأساليب المحاسبة الإبداعية الثلاثة منفردة ومجتمعةً

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الدلالة الإحصائية
إعداد قائمة الميزانية العمومية	4.19	.84	−7.017	*.000
إعداد قائمة الدخل	4.08	.66	−6.748	*.000
إعداد قائمة التدفقات النقدية	4.12	.85	−6.444	*.000
القوائم مجتمعة	4.13	.78	−7.010	*.000

*دال إحصائيا

من النتائج الواردة في الجدول السابق والتي أظهرت مدى ارتفاع مستوى استخدام الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية، يمكن القول أن تلك الشركات تدرك مفهوم المحاسبة الإبداعية وطرائق ممارستها.

جدول رقم (6): نتائج اختبار متطلبات جودة التدقيق

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الدلالة الإحصائية
مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المهنية	3.38	1.38	5.856	.000
دراسة المدقق لاحتياجات العميل	3.36	1.06	4.485	.000
جودة التخطيط	3.26	.88	3.478	.001

جودة التنفيذ	3.57	1. 10	6.141	.000
جودة التقرير	3.55	. 66	9.331	.000
جودة التدقيق	3.42	..77605	13.080	.000

جدول رقم (7) نتائج اختبار (ت) للفرضيات الرئيسة الثانية

	معامل بيرسون Pearson Correlation	مستوى الدلالة Sig. (2-tailed)	العلاقة	الدلالة
العلاقة بين مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المهنية والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	.459**	.000	متوسطة	رفض الفرضية
العلاقة بين دراسة المراجع لاحتياجات العميل والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	.227**	.000	ضعيفة	رفض الفرضية
العلاقة بين جودة التخطيط والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	.252**	.000	متوسطة	رفض الفرضية
العلاقة بين جودة التنفيذ والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	.499**	.000	متوسطة	رفض الفرضية
العلاقة بين جودة التقرير والحدّ من أساليب المحاسبة الإبداعية	.186**	.000	ضعيفة	رفض الفرضية
العلاقة بين جودة التدقيق والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية	.325**	.000	متوسطة	رفض الفرضية

0.250-0.001 ضعيف 0.500-0.251 وسط 0.750-0.500 قوية 0.751 -0.999 قوية جداً

من الجدول السّابق يتّضح أن مستوى الدّلالة للفرضيّات الفرعيّة أصغر من 0.05، لذلك يمكن رفض الفرضيّات الفرعيّة جميعها. وبناءً عليه يمكن القول: إنّ العلاقة بين جودة التدقيق وأساليب المحاسبة الإبداعية هي متوسطة.

الاستنتاجات والتوصيات:

1: الاستنتاجات:

1-أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى تقدير المدققين الخارجيين لمدى استخدام الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية قد جاء مرتفعاً.

2-لا يوجد اهتمام كاف من قبل المدقّق الخارجي السّوري بالالتزام العالي المستوى بآليات جودة المراجعة والتي من شأنها الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

3-وجود علاقة إيجابية بين دور جودة التدقيق والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، ولكنها ليست قوية. من هذه النتيجة يمكن استنتاج أن هذه النتيجة تعود إلى ضعف إدراك مدققي الحسابات الخارجيين للأثر الإيجابي لجودة التدقيق في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

2: التوصيات:

1. ضرورة أن تعي الشركات المساهمة السورية ضرورة عرض قوائمها المالية بشكل يعكس واقعها الحقيقي.

2. ضرورة أن يولي المدققون الخارجيون عند تنفيذ عملية التدقيق على الشركات المساهمة السورية جميع عناصر ومكونات قائمة الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية الاهتمام الكافي، للتعرف على أي ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

3. ضرورة نشر ثقافة الجودة ضمن مكاتب التدقيق، وجعلها في مقدمة الأهداف لمكاتب التدقيق، وفوق أية اعتبارات تجارية، وضرورة اهتمام تلك المكاتب بتوفير التخطيط والإشراف الجيد، والتدريب العملي المستمر. لأن ذلك يقود إلى أداء التدقيق بشكل منظم وموجه من ناحية، وتطوير المهارات بشكل مستمر من ناحية أخرى، وهذا كله يضمن مستوى رفيع من جودة التدقيق.

4. إلزام مكاتب التدقيق بالاهتمام بالتعليم المهني المستمر، وتوفير فرص التدريب لجميع موظفيها، الأمر الذي ينعكس على رفع مستوى التأهيل العلمي والعملي لفريق العمل، وهذا يتم من خلال إلزام جميع أعضاء هذا الفريق بحضور الندوات التي تقيمها الجمعية، أو أن يتم تعاقد المكاتب مع أحد المعاهد المتخصصة وإلزام الأعضاء بدوام دوري فيه للاطلاع على أحدث التطورات واكتساب المهارات في مزاولة المهنة.

5. ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين السورية بتنظيم دورات تدريبية للمدققين لمتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والتدقيق الدولي والممارسات الدالة على المحاسبة الإبداعية.

6. أن تتضمن القوانين والتعليمات خطوط واضحة ودقيقة لتوفير الاستقلالية لأعضاء لجنة التدقيق، فمثلاً طريقة تعيينهم من قبل مجلس الإدارة تضعف من استقلاليتهم، وذلك حتى يقوموا بعملهم بكل حيادية وموضوعية.

References:

1. Mr., Mohamed Fawzy Mohamed, the relationship between the quality of external auditing and the presence of fraud in the financial statements - an applied study on family companies listed on the Egyptian Stock Exchange, Journal of Accounting Thought, Vol. 21, p. 4, 2019, 214-271.

2. International Federation of Accountants, "International Standards for Auditing", Publications of the Arab Society of Certified Accountants, Amman, 2006.

3. Abu Zaheer, Muhammad Al-Amin. "The impact of audit quality on reducing the practice of profit management - a field study in commercial banks listed in the Libyan capital market" Afaq Economic Journal, No. 12, 2020, pp. 177-215.

4. Haddady, Sarah. The role of the account keeper in discovering creative accounting practices and limiting their effects on the quality of financial information - a case study on a group of companies maintaining accounts and Algerian companies." PhD thesis, Mohamed Boudiaf University, Faculty of Economic, Commercial and Facilitation Sciences, Algeria, 2019.

5. Shabani, Lutfi. Taba, Soumia, Creative Accounting through International Accounting Standards and its Impact on Financial Statements, Researches of the Third Scientific Symposium: Administrative Creativity in the Arab World, Center for Research and Development of Human Resources, Ramah Jordan, 2016.

6. Saleh, Jalil Ibrahim, The Effect of the Ethics of the External Auditor in Reducing Creative Accounting Methods: A Field Study for Basra Offices - Maysan, Dhi Qar, Journal of Administrative Studies, Volume 9, Issue 17, 2016, pp. 252-298.

7. Saqr, Yahya Ali Ahmed, "The concept and framework of audit quality from an analytical perspective, Accounting Thought, Ain Shams University, Vol. 22, No. 1, 2018, pp. 214-245.

8. Afifi, Hilal Abdel-Fattah, The relationship between audit quality and creative accounting - an empirical study on Turkish joint stock companies, Journal of Business Research, Volume 42, Issue 3, 2020, pp. 114-140.
9. Musa, Asaad Mubarak Hussein, The Role of External Audit Quality in Reducing Creative Accounting Practices - A Field Study on a Sample of Sudanese Banks, Journal of Islamic Sciences and Arabic Language, Issue 4, 2021, pp. 171-200.
10. Muhammad, Mushaid, "Reducing the Impact of Creative Accounting on the Quality of Financial Statements, Journal of Law and Human Sciences, No. 27, 2016, pp. 338-345.
11. Abdel- Aziz, Ismael. "*Effect of audit quality on earnings quality given firms operational characteristics: An Emperical Study on companies listed on the egyptian stock exchange*, Vol. 4. No 1., 2021, pp 1-44
12. Akpanuko, E., and Umoren, G. U., "*The Influnece of Creative Accounting on the Credibility of Accounting Reports*', Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol. 16, No.2, 2019, P.P. 292- 310.
13- Amat. O., and Gowthorpe, C.-*Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issue*- Journal of Economic Literature classification, M41, 2005, p 1-21.
14. Grahita Chandrarin, S., and Subiyantoro, E., "*Effect of Audit Quality on Earnings Quality: Evidence From Indonesia Stock Exchange*", International Journal of Financial Research, Vol. 10, No. 1; 2019, PP.86- 97.