

## دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية في الشركات

### البتروولية بالجزائر

#### *The Role of Auditing Ethics in Cash flow Auditing of petroleum companies in Algeria*

محمد حسان بن مالك

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
جامعة قاصدي مرباح ورقلة

خيرالدين قريشي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
جامعة قاصدي مرباح ورقلة

بدر الزمان خمقاني

المعهد التكنولوجي  
جامعة قاصدي مرباح ورقلة

#### ملخص:

تهدف من خلال هذه الورقة البحثية إلى إبراز دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق المعلومات المالية التي تخص التدفقات النقدية وهذا من خلال تقديم بعض الإجراءات التي نرى أنها كفيلة بتدقيق هذه المعلومات ثم تطبيق هذه الإجراءات على عينة من الشركات البتروولية، توصلت الدراسة إلى الدور الفعال الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق المعلومات المالية المبنية على الأساس النقدي، على ضوء هذه النتيجة نوصي بضرورة تعزيز الأخلاقيات المهنية في المراجعة .

الكلمات المفتاحية: التدقيق ، أخلاقيات مهنة المراجعة، أساس التدفق النقدي، الشركات البتروولية.

#### Abstract :

This study aims to highlight the role of auditing ethics in auditing financial information related to cash flows, by providing some procedures that we believe are capable of checking this information and then applying these procedures to a sample of petroleum companies. The study found the effective role of auditing ethics in auditing financial information based on cash flow. as a result we recommend that professional ethics be strengthened in the audit.

**Keywords:** Auditing .Auditing Ethics. Cash flow information . Petroleum companies

#### تمهيد:

يتم إثبات الأحداث والمعاملات الاقتصادية عادة وفق أساس الاستحقاق المحاسبي والذي يقضي بتسجيل هذه المعاملات فور التعهد بها، الأمر الذي يظهر بعض المستحقات التي لم يحدث بها تدفق نقدي، مما يزيد من فرص الشركات من التلاعب بها، خاصة المستحقات الاختيارية التي تنجم عن المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية، ونتيجة لهذا الخلل يمكن أن تتأثر عملية الانتقال من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي عند إعداد قائمة التدفقات النقدية، وهنا نتساءل عن دور أخلاقيات مهنة المراجعة في التأكد من صحة هذه المعلومات وعليه يمكن صياغة إشكالية هذه الورقة البحثية في التساؤل التالي: ما مدى مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية ؟

و معالجة هذا الموضوع من جانبيه النظري و التطبيقي، تم تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

## أولاً- الادبيات النظرية للموضوع:

### 1-1- مفهوم أخلاقيات مهنة المراجعة:

تتعد مفاهيم أخلاقيات الأعمال في الكثير من المجالات وفي هذا العنصر سنحاول إبراز أهم التعارف الخاصة بأخلاقيات مهنة المراجعة، وذلك فيما يلي:

- عرفت أخلاقيات مهنة المراجعة بأنها:<sup>1</sup> " مجموعة من الأسس التي يجب أن يعمل المهنيين بمقتضاها، مما يساهم في تعزيز الثقة مع الذين يتعاملون معهم من ذوي العلاقة"
- كما عرفت أخلاقيات مهنة المراجعة بأنها:<sup>2</sup> " مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المراجع التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحاً في تعامله مع الغير وفي مهنته وقادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه"
- وفي تعريف آخر هي:<sup>3</sup> " مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية واقعية وقابلة للتطبيق توجه أصحاب المهنة نحو السلوك المهني، وذلك يتطلب أن يلتزم المهنيون بالسلوك الأخلاقي الذي يعود بالنفع فيما بعد على المجتمع"

### 2-1- معايير السلوك المهني للتدقيق:

- تمثل معايير السلوك المهني القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق، مع ربطها بالتزامات ومسؤوليات الأعضاء نحو عملائهم، وزملائهم والجمهور، وتمثل فيما يلي:
- الموضوعية والاستقلال: ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يجيد عن الحق وان يكون صادقاً
  - الأمانة والنزاهة: بصفتها قيماً أخلاقية أساسية يتميز بها العضو وتستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية، وان يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ أسراره
  - العناية الواجبة: وترتبط بتحسين العمل وإتقانه وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة إتقان العمل وكيفية تجويده.
  - مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها: ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح الخاصة للطرف الثالث او الجمهور.

### 3-1- المعلومات المحاسبية المبنية على أساس التدفق النقدي:

يعتمد الأساس النقدي على تسجيل حدث الاستلام أو الدفع فقط، حيث يتم إثبات التدفقات لحظة وقوعها بصرف النظر عن فترة حدوث العملية المسببة لها، وقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) "قائمة التدفقات النقدية" الذي يتناول متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية، فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي، والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية، فالمؤسسة عليها دائماً أن تسعى دائماً لتحقيق توازن مدروس بين السيولة والربحية باعتبارهما هدفين قد يتعارضان في المؤسسة<sup>4</sup>، هذه القائمة تمكن من تحديد المركز النقدي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة هي عادة نهاية السنة، وهو بمثابة رصيد للتدفقات النقدية الواردة للمؤسسة والصادرة منها أثناء القيام بالعمليات الاستغلالية، التمويلية والرأسمالية في المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة<sup>5</sup>.

ثانيا- الدراسة السابقة:

**2-1- دراسة: (مصطفى الحلو) بعنوان: <sup>6</sup> المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة:**

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مدققي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم، ومدى التزامهم بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم في اكتشاف مخاطر غش الإدارة، ومن تم الوصول إلى المعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية.

ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بدراسة ميدانية على عينة الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من بينها يلتزم مدققي الحسابات المزاويلن للمهنة في قطاع غزة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية، وهذه النتيجة تنسجم مع المتطلبات القانونية للبيئة الفلسطينية التي تفرض تدقيق الشركات المساهمة العامة وفق معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يعزز من قدرة المدققين على اكتشاف التحريفات والتلاعبات بالقوائم المالية، كما تتوفر لدى مدققي الحسابات المزاويلن للمهنة في قطاع غزة الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية بتحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف الغش والخطأ في التقارير المالية، وذلك حتى يمكن لمستخدمي التقارير المالية أن يتقوا بأرائهم وبعادلة هذه التقارير في التعبير عن المراكز المالية ونتائج الأعمال للمؤسسات.

**2-2- دراسة: (Demerensa, Paréb, & Redisc) بعنوان: <sup>7</sup>**

### **Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext**

تهدف هذه الدراسة إلى تحسين الكشف عن الغش والتحايل في البيانات المالية وتوضيح تنفيذ التخطيط المسبق للكشف عن العمليات المختلفة لإدارة البيانات المحاسبية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثون بقراءة وتحليل دقيقين للتقارير المالية المفصح عنها من قبل الشركات الصغيرة والمتوسطة المدرجة حديثاً في سوق الأوراق المالية الفرنسية توصلت الدراسة إلى أن تحقق الإيرادات الخاطيء، نقل النفقات الجارية لفترات مستقبلية، والمغالاة في تقييم الأصول والخصوم هي العمليات الرئيسية التي يتم التلاعب بها، وتوصلت أيضاً إلى أن كثرة المعايير والقواعد وحدها ليست كافية لوضع حد لمثل هذه الممارسات، وفي ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة تعزيز الكشف المسبق من قبل المستثمرين لأن لجان الرقابة المعتادة ليست فعالة دائماً.

**3-2 - دراسة (Al Momani & Obeidat) بعنوان: <sup>8</sup>**

### **The Effect of Auditors Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study**

هدفت هذه الدراسة للتحقيق في تأثير أخلاقيات التدقيق المحاسبي على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلى وجه الخصوص، فإنها تبحث في تأثير إستقلالية مدقق الحسابات، والنزاهة والموضوعية، وحقوق الإعلان، وتقرير اللجنة، وشكل المؤسسة وإسمها على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف تم إختيار عينة مكونة من 150 من مدققي الحسابات على أساس أسلوب المعاينة العشوائية البسيطة من بين مجموع مجتمع مدققي الحسابات في الأردن، تم استخدام طريقة الإنحدار الخطي البسيط في إختبار الفرضيات الثلاثة الأولى على أساس t-vale ومعامل الدلالة، في حين تم

إستخدام طريقة الانحدار الخطي المتعدد في اختبار الفرضية الأخيرة، إستنادا إلى قيمة **f-value**، ومعامل الدلالة، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير كبير لإستقلالية مدقق الحسابات، والنزاهة الموضوعية، وحقوق الإعلان، وتقرير اللجنة، وشكل المؤسسة وإسمها على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن.

## 2-4- دراسة: (ميساء أبو تمام) بعنوان: <sup>9</sup> مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب و ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي في الشركات الصناعية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإستخدام إستبيان موجهة لعينة من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية حيث بلغ عددهم 261 مستجوب.

توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها هناك إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، كما أن الشركات الصناعية الأردنية تستخدم ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، مع وجود تأثير لإستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية في ظل هذه النتيجة أوصت الدراسة بضرورة إعطاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الإهتمام والدراسة، وذلك بغية المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والإزدهار، مع العمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، وذلك للحد من ممارستها ومحاربتها بالوسائل السليمة

### ثالثا- الدراسة الميدانية:

نحاول من خلال هذه الدراسة إبراز أهمية أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق المعلومات المالية المبنية على الأساس النقدي.

### 3-1- عرض عينة الدراسة:

تشمل عينة الدراسة 5 شركات تعمل في الحقل البترولي بالجزائر وهي عبارة عن كيانات مشاركة بين ENSP وشركات أجنبية، وسنحاول إبراز أهم خصائص كل شركة فيما يلي:

الجدول رقم 01 : خصائص عينة الدراسة

الشركات	نسبة ملكية ENSP	نسبة تملك الشركة الأخرى
MESP	49%	MEDES 51 %
BJSP	49%	51% BJ
WESP	49%	WEATHRFORD51%
BASP	40%	% 60 HALLIBURTON-BAROID
HESP	51 %	49% HALLIBURTON

من إعداد: الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية للشركات

### 3-2- التحليل التطوري للتدفقات النقدية:

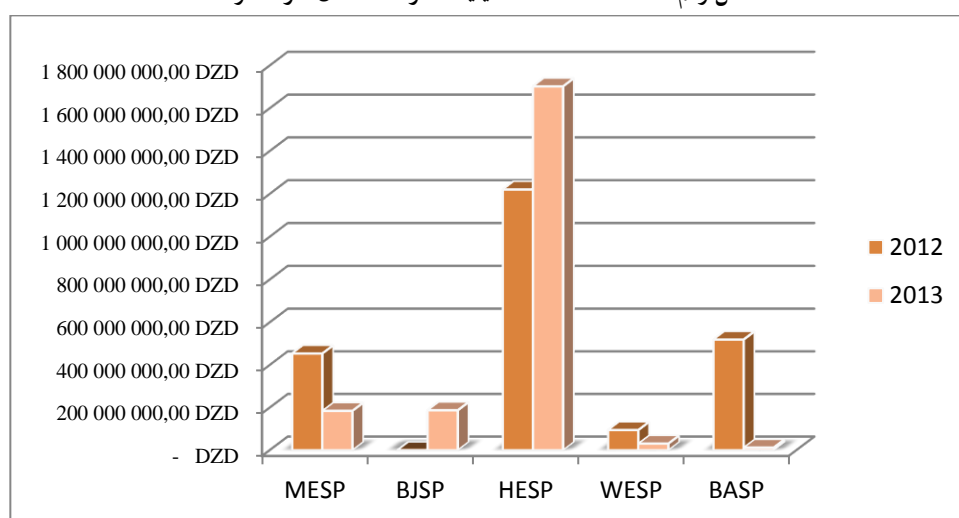
يتمثل الإجراءات المتعلقة بتدقيق المحتوى المعلوماتي للتدفقات النقدية وقبل عرض هذه الإجراءات ومعاملاتها الإحصائية سنحاول استعراض التحليل التطوري لهذه التدفقات بين سنتي 2012 و2013 وذلك فيما يلي:

الجدول رقم 02 : التدفقات التشغيلية

2013	2012	الشركات
184492626,93	453708594,29	MESP
187 297 952	-333763033	BJSP
1702306052,67	1220420962,77	HESP
30 877 201,97	94 606 974,31	WESP
11 982 800,56	519 098 376,35	BASP

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

الشكل رقم 01 : التدفقات التشغيلية للشركات خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير الشركات وبرنامج Excel 2007

تعتبر التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مؤشرا هام يدل على قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية، ومن أهم الأمور التي يتوجب البحث عنها ضمن قائمة التدفقات النقدية أن تكون التدفقات التشغيلية موجبة وكبيرة ومتزايدة مع الزمن، ولذلك لا بد من تتبع التدفقات النقدية ومعرفة مصادرها ومدى جودتها فالتدفقات النقدية تكون جيدة كلما ارتفعت صافي التدفقات النقدية التشغيلي الموجب، والجدول رقم يبين التدفقات النقدية للشركات المدروسة لسنتي 2012 و 2013 ويمكن تحليلها كما يلي:

- بالنسبة لشركة MESP حققت تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 453708594,29 وانخفضت في سنة 2013 إلى 184492626,93.
- بالنسبة لشركة BJSP حققت تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية سالبة لسنة 2012 قدرها -333763033- وارتفعت في سنة 2013 إلى 187 297 952.
- بالنسبة لشركة HESP حققت تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 1220420962,77 وارتفعت في سنة 2013 إلى 1702306052,67.

- بالنسبة لشركة WESP حققت تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 94 606 974,31 وانخفضت في سنة 2013 إلى 30 877 201,97 ويفسر هذا الانخفاض بالرجوع لعناصر جدول تدفقات الخزينة للشركة للسنتين.
- بالنسبة لشركة BASP حققت تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 519 098 376,35 وانخفضت في سنة 2013 إلى 11 982 800,56 ويفسر هذا الانخفاض بالرجوع لعناصر جدول تدفقات الخزينة للشركة للسنتين.

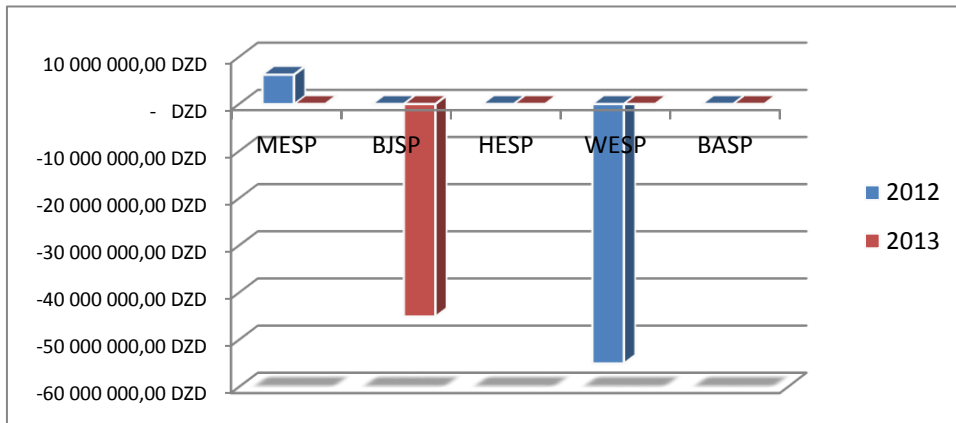
ب- التدفقات الاستثمارية:

الجدول رقم 03 : التدفقات الاستثمارية

الشركات	2012	2013
MESP	6222964,00	-----
BJSP	38 0631-26	-45 058 613
HESP	-854782649,94	-1509893007,41
WESP	-54 996 645,95	-38107251,33
BASP	-30765998,56	-373774421,23

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

الشكل رقم 02: التدفقات الاستثمارية للشركات خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير الشركات وبرنامج Excel 2007

بالنسبة لشركة MESP حققت تدفقات استثمارية موجبة لسنة 2012 قدرها 6222964,00 في حين انعدمت هذه التدفقات سنة 2013 ، أما بالنسبة لشركة BJSP حققت تدفقات استثمارية سالبة لسنة 2012 قدرها -26138063 وانخفضت في سنة 2013 إلى -45 058 613 وبالنسبة لشركة HESP حققت تدفقات استثمارية سالبة لسنة 2012 قدرها -854782649,94، وانخفضت في سنة 2013 إلى -1509893007,41؛

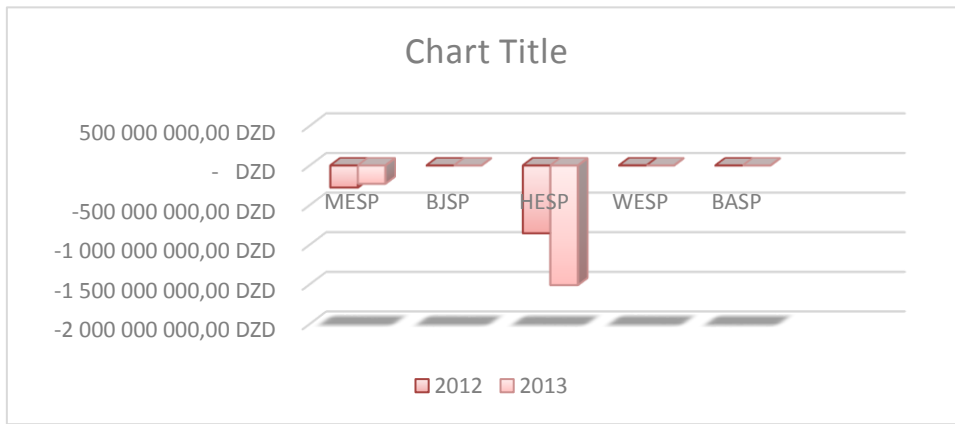
وبخصوص شركة WESP فقد حققت تدفقات استثمارية سالبة لسنة 2012 قدرها -54 996 645,95 وارتفعت في سنة 2013 إلى -38107251,33، في حين حققت شركة BASP تدفقات استثمارية سالبة لسنة 2012 قدرها -30765998,56 وانخفضت في سنة 2013 إلى -373774421,23.

الجدول رقم 04 : التدفقات التمويلية

2013	2012	الشركات
-231319146,12	-277582905,54	MESP
-----	-----	BJSP
-1509893007,41	-854782649,94	HESP
65 154,73	967 760,87	WESP
-90 000,00	-----	BASP

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

الشكل رقم 03 : التدفقات التمويلية للشركات خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير الشركات وبرنامج Excel 2007

حققت شركة MESP تدفقات تمويلية سالبة لسنة 2012 قدرها 277,582,905,54- وإرتفعت في سنة 2013 إلى 231,319,146,12-، أما بالنسبة لشركة HESP فقد حققت تدفقات تمويلية سالبة لسنة 2012 قدرها 854,782,649,94- وإنخفضت في سنة 2013 إلى 1,509,893,007,41-، في حين حققت شركة WESP تدفقات تمويلية موجبة لسنة 2012 قدرها 967 760,87 وانخفضت في سنة 2013 إلى 65 154,73، بالمقابل فقد حققت شركة BASP تدفقات تمويلية معدومة لسنة 2012 وفي سنة 2013 بلغت 90 000,00-.

### 3-3- تحليل مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية:

من خلال ما سبق يمكن تحليل العلاقة بين المتغيرين على النحو التالي:

- التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,0000 وبانحراف معياري قدره 0,00000 .
- تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي بحيث نلاحظ عدم قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة 2,000، وبانحراف معياري قدره 44721 .
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير الدخل نلاحظ وجود تباين بين الشركات من خلال متوسط هذه الإجراءات والمبالغ 6,000، وبانحراف معياري قدره 54772 .

- التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية بحيث نلاحظ عدم قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة 2000, وبانحراف معياري قدره 44721, .
- التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين الدخل نلاحظ وجود تباين بين الشركات من خلال متوسط هذه الإجراءات والبالغ 6000, وبانحراف معياري قدره 54772, .
- التأكد من الثبات الاختيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,0000, وبانحراف معياري قدره 00000, .
- التأكد من تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,0000, وبانحراف معياري قدره 00000, .
- التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية بحيث نلاحظ عدم قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة 2000, وبانحراف معياري قدره 44721, .
- التأكد من عدم تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي. الدخل نلاحظ وجود تباين بين الشركات من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 6000, وبانحراف معياري قدره 54772, .
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,0000, وبانحراف معياري قدره 00000, .

#### خلاصة:

- تناولت هذه الورقة البحثية مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية بالاستناد الى مجموعة من الإجراءات والتي تساهم في تدقيق المعلومات المالية المبنية على أساس النقدي، وفيما يلي أهم النتائج المتوصل اليها:
- حققت أغلب شركات الدراسة تدفقات نقدية تشغيلية موجبة ماعدا BJSP التي كانت تدفقاتها النقدية التشغيلية سنة 2012 سالبة؛
  - حققت أغلب شركات الدراسة تدفقات استثمارية سالبة ماعدا MESP التي كانت تدفقاتها الاستثمارية موجبة سنة 2012؛
  - تم التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية؛
  - تم التأكد من الثبات الاختيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
  - تم التأكد من تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية؛
  - تم التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية؛
  - تم التأكد من عدم تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي؛
  - في ظل هذه النتائج توصي الدراسة بما يلي:
  - ضرورة تحسين الأطر القانونية التي تنظم عمل المراجعين الخارجيين في الجزائر من أجل ممارسة نشاطهم باستقلالية تامة؛
  - القيام بالدورات التكوينية للمحاسبين من أجل مواكبة المستجدات والتغيرات التي تحدث في المعايير المحاسبية الدولية، لاسيما التي تخص ممارسات القياس والإفصاح؛



- ضرورة تضييق البدائل المتاحة في قواعد القياس المحاسبي المنصوص عليها في ظل النظام المحاسبي المالي لاسيما طرق تقييم التثبيات؛
- ضرورة تضييق البدائل المتاحة في قواعد الإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في ظل النظام المحاسبي المالي عن طريق الالتزام بالأشكال القانونية المنصوص عليها.

### المراجع والهوامش المعتمدة:

- 1 - محمود بكر خليل عبد العال، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني (دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة 2015، ص: 20 .
- 2 - محبوب عبد الله حامد، مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بقواعد سلوك وأداب مهنة المراجعة دراسة ميدانية، بحث مقدم بجامعة ام درمان الإسلامية، السودان 2012، ص: 09
- 3 عبد العال خليل بكر محمود ، مرجع سابق، ص: 20
- 4- بن ربيع حنيفة، بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج 1، ص 41.
- 5 - نفس المرجع، ص 41.
- 6 - شيرين مصطفى الحلو المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة 2012.
- 7: Frédéric Demerensa, Jean Louis Paréb, Jean Redisc, Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext, INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS, 18(1), 2013.,pp:59-80
- 8- Mohammed Abdullah Al Momani and Mohammed Ibrahim Obeidat, The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study, International Journal of Business and Management; Vol. 8, No. 13; 2013 Published by Canadian Center of Science and Education, pp: 118-136
- 9 - ميساء محمد سعد ابوتمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، 2013