الجامعة الأسمرية
للدراسات الإسلامية
مجلة العلوم
الاقتصادية والسياسية

**العدد الثالث عشر – يونيو 2019**

**العلاقة بين الإنفاق العام والنمو الاقتصادي في ليبيا**

**دراسة تطبيقية باستخدام التكامل المشترك والعلاقة السببية**

أ. سالم بشير ذهب

أ. صالح عبد السلام درز

---

**دراسة قياسية لمنحي فيلبس في ليبيا**

**خلال الفترة 2003- 2017 م**

أ.هاجرعمرمنيدر

---

**أثر تكنولوجيا المعلومات على أداء المصارف التجارية الليبية**

**دراسة تطبيقية على المصارف التجارية العاملة بمدينة طرابلس**

د. فوزي رحاب &د. فتحي انقيطة &أ. طارق محمود

---

**أثر الابتكار والإبداع التسويقي على جودة الخدمات المصرفية**

**دراسة تطبيقية على المصارف التجارية بمدينة زليتن**

ا. علي خليفة العلافي

---

**مدى مساهمة تسويق المدينة في التنمية المحلية**

**دراسة تطبيقية على بلدية زليتن**

د. امحمد التائب الصداعي

---

**إشكالية عدم تطبيق احكام الشريعة الإسلامية**

**على نزاع المصارف الليبية**

د . سليم عبد الدائم بشينة

**تطبيق أبعاد الجودة بكلية الاقتصاد والتجارة زليتن**

أ. وسام محمود بن زاهية

---

**متطلبات إدارة المعرفة بالمصارف التجارية الليبية**

**)دراسة تطبيقية على الإدارة العامة بمصرف الصحاري من وجهة نظر العاملين(**

أ.محمود محمد سعد

أ. طارق معتوق

---

**قياس مدى توفر متطلبات تطبيق وظائف الإدارة الإلكترونية**

**في الجامعة الأسمرية والإسلاميةأنموذجاً**

د. محمد إبراهيم الاعمى

د. عبدالله مفتاح عويدان

---

**العلاقة بين حوكمة الشركات وممارسات الإفصاح البيئي في البيئة الليبية**

د. إبراهيم احميده

---

**مدى إدراك المراجعين الليبيين لأهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة**

د.عمران البتي

د. محمد أبوعقرب

---

**حق المساواة أمام القضاء**

**دراسة مقارنة في ضوء التشريع الليبي**

د. سليمان يونس

د. امهيدي امهيدي

**الاتحاد الأفريقي في مواجهة التكتلات الدولية**

د. أحمد الرازقي

---

**حق الطفل الليبي في الصحة دراسة مقارنة**

د. سليمان يونس

د. محمد الطشانى

---

**الآليات الدولية لحماية حقوق الإنسان**

د. علي ابوبكر

---

# مدى إدراك المراجعين الليبيين لأهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة

د.عمران عامر البنـــــي*
د. محمد محمد أبوعقرب**

**المستخلص**

هدفت الدراسة إلى التعرّف على مدى إدراك المـــراجعين الليبيـــين لأهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقريـــر المراجعة، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلـــك نظـــراً لملاءمته لطبيعة الدراسة، كما استخدمت استمارة الاســـتبيان كـــأداة لجمـــع البيانات من أفراد عينة الدراسة المتمثلة في المـــراجعين العـــاملين بمكاتـــب المحاسبة والمراجعة الخارجية بمدينة طرابلس، ولغـــرض تحليـــل البيانـــات واختبار الفرضيات تم استخدام برنامج (SPSS) الإحصائي، وقـــد توصـــلت الدراسة إلى إدراك المراجعين الليبيين لأهمية إعداد ونشر قائمـــة التـــدفقات النقدية كأحد القوائم المالية الأساسية والمكملة للقوائم الأخرى، بالإضافة إلـــى إدراكهم لأهمية التقرير عنها، حيث أدركوا أن استخدام مؤشـــرات التـــدفقات النقدية جنباً إلى جنب مع مؤشرات الاستحقاق يزيد من كفاءة وفاعلية تقريـــر المراجعة.

## 1- الاطار العام للدراسة:

### 1-1- المقدمة:

تفاوتت أهمية القوائم المالية عبر تاريخ الممارســـات والمفـــاهيم والمبـــادئ المحاسبية، ففي الوقت الذي كانت فيه الميزانية تحتل مكانة بارزة بين القوائم الماليـــة الأخرى من حيث الأهمية منذ القرن السابع، إلا أن وجهة النظر هذه تراجعت لصالح

*- أستاذ مساعد بكلية الاقتصاد جامعة طرابلس.
**- محاضر بكلية الاقتصاد جامعة طرابلس.

قائمة الدخل، حيث تم التعامل مع قائمة الدخل باعتبارها الأكثر أهمية لأنها تقدم معلومات ذات علاقة بتقييم أداء الإدارة وقدرتها على توليد الأرباح، ومع تزايد الاهتمام بالقياس والتقرير عن معلومات التدفقات النقدية فإن ذلك جعل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) Financial Accounting Standards Board في عام 1987 يصدر المعيار المحاسبي رقم (95) بعنوان قائمة التدفقات النقدية Statement Of Cash Flows، كذلك أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) International Accounting Standards Committee المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) المعدل عام 1992 والذي تم تخصيصه لقائمة التدفقات النقدية، كما اعتبر معيار المحاسبة الدولي رقم (1) أن قائمة التدفقات النقدية هي أحد القوائم المالية التي يجب إعدادها وعرضها من ضمن القوائم المالية الأخرى وذلك بسبب أهمية هذه القائمة في مساعدة المستخدمين لتحليل ما وراء الأرقام المعدة وفق محاسبة الاستحقاق، فقد أوضحت العديد من الدراسات التي أُجريت لبيان المحتوى الاعلامي لقائمة التدفقات النقدية بأن لهذه القائمة أهمية كبيرة بالنسبة لمتخذي القرارات من حيث كونها توفر معلومات لا توجد في أي من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، فالمعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية، والمؤشرات التي يمكن اشتقاقها منها، تعتبر من الأدوات الفعّالة للحكم على مدى كفاءة السياسات التي تتبناها الإدارة، والتعرف على مدى قدرتها على توليد النقد اللازم الذي يمكّنها من الوفاء بالتزاماتها في مواعيد استحقاقها، كما تساعد متخذي القرارات في تقييم الموقف النقدي المتوقع، وتقدير الوضع المالي المستقبلي للمنشأة، وتقييم الأداء في الماضي، والتنبؤ بما سيكون عليه الأداء في المستقبل، كما أن لهذه القائمة أهمية في الكشف المبكر عن حالات العسر المالي الذي يمكن أن تتعرض له المنشأة، والحكم على مدى قدرتها على الاستمرار.

وتمشياً مع هذا الاهتمام، أصدر مجلس معايير المراجعة الأمريكي (ASB) Auditing Standards Board في أبريل 1988 قائمة معايير المراجعة (SAS) رقم (58) والخاص بمراعاة إدخال التعديلات في تقرير المراجع لينص على أنه قام بمراجعة قائمة التدفقات النقدية المعدة طبقاً للمعيار المحاسبي رقم (95).

**1-2- الدراسات السابقة:**

**1- دراسة Mills & Jeanne (1998)**

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم حالة أحدى الشركات الخدمية في الولايات المتحدة الأمريكية باستخدام مجموعة من المؤشرات المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق بالمقارنة مع مجموعة من المؤشرات المالية المعدة وفقاً للأساس النقدي، وتوصلت إلى أهمية مؤشرات التدفقات النقدية في تقييم قدرة هذه الشركة على سداد التزاماتها، وكذلك تقييم السيولة، كما أظهرت أن نسب التدفقات النقدية تعتبر أكثر دقة وموثوقية من النسب المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق.

**2- دراسة الأمين (1999)**

هدفت هذه الدراسة إلى التأكد من إمكانية احتواء قائمة التدفقات النقدية على معلومات يمكن أن تساعد المستثمرين في قياس قدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل، وتحقيق السيولة اللازمة لتوزيع أرباح، وسداد جميع الالتزامات، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بإجراء دراسة اختبارية على مجموعة من الشركات السعودية التي تتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية بالرياض خلال الفترة من 1992-1997 وكان عددها 19 شركة سعودية، موزعة على أربعة مجالات مختلفة وهي 6 مصارف، و5 شركات خدمية، و6 شركات صناعية، و2 شركة زراعية، وقد قام الباحث بقياس العلاقة بين التدفق النقدي لهذه الشركات ومجموعة من المتغيرات من أهمها العائد على الأسهم، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن قائمة التدفقات النقدية

تتضمن معلومات هامة تستخدم لتقييم أداء المشروع، وقياس حجم المخاطر التي قد يتعرض لها.

**3- دراسة Nurnberg & Largay (1999)**

تناولت هذه الدراسة موضوع إعداد قائمة التدفقات النقدية وأهمية تصنيفها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وخلصت الدراسة إلى أن توفير معلومات مصنفة بشكل منطقي وتفصيلي تتجاوز إظهار قيمة صافي التدفقات النقدية ــ يؤدي إلى تحسين قدرة هذه القوائم على توفير معلومات من شأنها خدمة مستخدميها، وانعكاس ذلك على القيمة السوقية للسهم، كما أظهرت هذه الدراسة أن هناك زيادة في الإقبال على أسهم الشركات التي تقدم مثل هذه البيانات التفصيلية.

**4- دراسة عطية (2001)**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى فعالية مؤشرات التدفقات النقدية في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية في جمهورية مصر، حيث أُجريت الدراسة على مجموعة من شركات الأدوية العاملة في جمهورية مصر العربية وعددها أحد عشرة شركة، وغطت الدراسة مدة خمس سنوات من 1995-1999، وتم تجميع البيانات اللازمة لهذه الدراسة بالاعتماد على القوائم المالية المنشورة لهذه الشركات، وقد أشارت هذه الدراسة إلى أن تقييم الأداء المبني على المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق وعلى مؤشرات تقييم الأداء التقليدية يتعرض للكثير من أوجه القصور، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن قائمة التدفقات النقدية تتخلص من الكثير من العيوب التي تتخلل القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق، وخاصةً فيما يتعلق بعنصر التقدير الشخصي، كما توصلت إلى أن قائمة التدفقات النقدية تعتبر مقياساً فعالاً لتقييم جودة الدخل وتقييم الأداء.

**5- دراسة خليفة (2003)**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى التزام المؤسسات الليبية العاملة في قطاع الصناعة بإعداد قائمة التدفقات النقدية، وقد شملت الدراسة خمس شركات صناعية ليبية، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على صحيفة الاستبيان كوسيلة أساسية لتجميع البيانات، وخلصت هذه الدراسة إلى أن المؤسسات عينة البحث لا تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية سواء لخدمة إداراتها العليا أو لخدمة الأطراف الخارجية، كما خلصت إلى أن الإدارة المالية لهذه المؤسسات لا تستطيع القيام بمهمة إعداد هذه القائمة ما لم تخضع لبرنامج تدريبي.

**6- دراسة إبراهيم (2004)**

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أداء المصارف التجارية الليبية باستخدام قائمة التدفقات النقدية، وقد غطت الدراسة الفترة مابين 1998-2002، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمهـــا: أن المصارف التجارية الليبية لا تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية، كما بينت أن قائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى القوائم المالية الأخرى تشكل أداة مهمة ومفيدة لتقييم أداء المنشآت في الماضي، فضلاً عن التنبؤ بهذا الأداء في المستقبل، كما يمكن استخدامها من قبل المستثمرين والدائنين والمديرين في اتخاذ القرارات المناسبة.

**7- دراسة التير(2005)**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور معلومات قائمة التدفقات النقدية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبيان أهميتها في تقييم القدرة على السداد، وتقييم جودة الدخل، وتقييم العمليات الاستثمارية، وقد استهدفت الدراسة استقصاء أراء عينة من مستخدمي القوائم المالية في ليبيا، حيث اشتملت العينة على مديري أقسام منح الائتمان في المصارف التجارية الليبية وعددها 18 مصرفاً، ومديري الإدارات ورؤساء

الأقسام المالية في الشركات الصناعية الليبية وعددها 12 شركة صناعية، وذلك باعتبارهم من ذوي الخبرة والدراية بأهمية المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرارات الاستثمار، ولتجميع بيانات هذه الدراسة اعتمد الباحث على أسلوبي استمارة الاستبيان والمقابلة الشخصية مع المشاركين في الدراسة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: اعتبار صافي التدفق النقدي أفضل المؤشرات لقياس فعالية الشركات في تحقيق هدفها الاستراتيجي المتمثل في توليد النقود، كما أوضحت أن الإفصاح عن التدفقات النقدية يقدم معلومات إضافية ذات فائدة لاتخاذ القرارات، وأشارت أيضاً إلى أهمية صافي التدفقات النقدية في التنبؤ بالإفلاس واكتشاف حالات العسر المالي.

**8- دراسة عبد الخير (2007)**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تغطية أساليب المراجعة التحليلية للتدفقات النقدية لتلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية، وجرت هذه الدراسة على قطاع الأعمال في السودان، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدم الباحث الاستبيان وسيلة لجمع البيانات، حيث شملت عينة الدراسة مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومقرضين، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن أساليب المراجعة التحليلية تؤدي إلى فهم عام بأعمال المنشأة، والمجالات التي تكمن فيها المخاطر، وتلك التي تتطلب فحصاً إضافياً، كما توصلت إلى أن مراجعة القوائم المالية للمنشأة مراجعة تحليلية دقيقة وشاملة تعطي المستثمر المعلومة الجيدة للاختيار السليم للمشروع، وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً للأنشطة المختلفة للمنشأة، وضرورة إجراء مراجعة تحليلية لقائمة التدفقات النقدية كأسلوب فعّال لخدمة المستثمرين، والاطمئنان على صحة استثمار أموالهم، وأن تتولى مكاتب المراجعة والمحاسبة والهيئات والمجامع العربية والأجنبية تطوير طرق لمراجعة والتقرير عن التدفقات النقدية مراجعة تحليلية دقيقة.

**9- دراسة بلق (2009)**

هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور مؤشرات قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للوحدات الاقتصادية الليبية في مجالات تقييم السيولة، وتقييم جودة الربحية، وتقييم قدرة الشركات على التمويل الذاتي للاستثمارات، ولتحقيق هذه الأهداف استخدم الباحث في الدراسة العملية المنهج التطبيقي، حيث قام بإعداد قائمة التدفقات النقدية لعدد ثلاث شركات صناعية ليبية مساهمة من خلال قوائمها المالية المنشورة عن السنوات من 2002-2006 وتحليلها للوصول إلى نتائج تقييم الأداء باستخدام مؤشرات التدفقات النقدية، ومقارنتها مع نتائج تقييم الأداء باستخدام المؤشرات المبنية على أساس الاستحقاق، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن قائمة التدفقات النقدية اعتمدت في جميع المعلومات التي تفصح عنها على الأساس النقدي، وبالتالي تخلصت من معظم العيوب التي يعاني منها أساس الاستحقاق وخاصةً عنصر التقدير الشخصي، كما خلصت إلى أن قائمة التدفقات النقدية لها دور فعّال في مجال تقييم الأداء المالي بما تتميز به مؤشراتها من فاعلية في معالجة العديد من أوجه القصور التي تشوب النسب المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق.

**10- دراسة الخولاني (2010)**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة قائمة التدفقات النقدية في التنبؤ بالفشل المالي لإحدى الشركات الصناعية السورية وهي الشركة الأهلية لصناعة الزيوت، واعتمد الباحث على البيانات المالية المنشورة للشركة عن الفترة ما بين 2005-2008، ثم استخدم الباحث 33 نسبة مالية مشتقة من قائمة التدفقات النقدية تم تصنيفها في أربع مجموعات، للحكم على مدى مساهمة هذه المؤشرات في التنبؤ بالفشل المالي، ثم قام الباحث بتطبيق عدد من نماذج التنبؤ بالفشل التي تعتمد على بيانات قوائم الدخل للشركة، ومن تم مقارنة نتائج مؤشرات قائمة التدفقات النقدية

بنتائج نماذج التنبؤ بالفشل المختارة، فوجد أن قائمة التدفقات النقدية تمثل اتجاهاً مختلفاً للتنبؤ بالفشل المالي عن النسب المالية المبنية على أساس الاستحقاق، وخلصت هذه الدراسة إلى أن المعلومات المستخرجة من قائمة التدفقات النقدية تعتبر أكثر دلالة وأفضل تعبير عن القدرات المالية للشركة موضع البحث، وبالتالي فهي تسهم بشكل أفضل في التنبؤ بالفشل المالي من تلك المعلومات المستخرجة من قائمة الدخل.

**11 – دراسة Kabajeh, et (2012)**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى كفاية وملائمة ومستوى الوعي والرضى بمحتوى تقرير مراجع الحسابات لاتخاذ القرارات المناسبة من قبل المدراء في الشركات الصناعية الأردنية، ومن قبل المقرضين في المصارف، بالإضافة إلى قياس مدى امتثال هذا التقرير لمعايير المراجعة الدولية، واستخدم الباحث الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات، بالإضافة إلى تحليل محتوى تقرير المراجع، حيث تم اختيار عينة عشوائية من 30 شركة صناعية، و10 مصارف مقرضة خلال السنة المالية 2012، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن محتوى تقرير المراجع غير ملائم وغير كافٍ وغير محايد لاتخاذ القرار من قبل الشركات الصناعية الأردنية، ومن قبل المقرضين، كما أشار المقرضون إلى أن هذا التقرير لا يساهم بشكل ايجابي في قرار الإقراض وأن محتواه لم يكن مطابقاً لمعايير المراجعة الدولية.

**12- دراسة Shyam & Rajesh (2013)**

هدفت هذه الدراسة إلى بناء نموذج للتنبؤ بالفشل المالي باستخدام معلومات قائمة التدفقات النقدية، حيث جرت هذه الدراسة في أمريكا، واستخدم فيها الباحثان 100 شركة ذات أنشطة مختلفة، نصفها فاشلة وفقاً لرمز وحجم معيار التصنيف الصناعي، وبالاعتماد على البيانات المالية لهذه الشركات عن الفترة من 2008-2010، وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS، والتحليل التمييزي استطاع الباحثان تصميم نموذج للتنبؤ بالفشل يقوم على استخدام 7 مؤشرات مشتقة من قائمة التدفقات

النقدية، حيث استطاع هذا النموذج الذي تم التوصل إليه من تصنيف شركات عينة الدراسة بنسبة 83.3% كلٌ حسب مجموعته الصحيحة.

**13- دراسة أبو عقرب (2016)**

هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور بيانات قائمة التدفقات النقدية ومؤشراتها في المجالات المختلفة يأتي في مقدمتها التنبؤ بالعسر المالي، كما هدفت إلى تقييم مدى ادراك الإدارة العليا في الشركات الصناعية الليبية لأهمية استخدام بيانات قائمة التدفقات النقدية والمؤشرات المشتقة منها، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمد الباحث على الاستبانة كوسيلة أساسية لجمع البيانات، حيث تم توزيع عدد 66 صحيفة استبيان على أفراد عينة الدراسة المتمثلة في العاملين في عدد 15 شركة صناعية ليبية من مدراء عامين ومدراء ماليين ومدراء أقسام المراجعة الداخلية والمحاسبين الذين لهم علاقة باعداد الحسابات الختامية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل من أبرزها عدم إدراك الإدارة العليا في الشركات الصناعية الليبية لأهمية استخدام بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين وجود ارتباط بين العسر المالي وبين البيانات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الشركات الصناعية الليبية بإعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية لما تحويه من معلومات هامة تختلف عن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية الأخرى المنشورة، وضرورة قيام نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين الليبيين بتقديم التوصيات اللازمة لتبني فكرة إعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية، وضرورة اهتمام الجهات الحكومية بإصدار القوانين والتشريعات التي تلزم المنشآت بإعداد وتقديم قائمة التدفقات النقدية.

**14- دراسة خمقاني، وآخرون (2017)**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور أخلاقيات مهنة المراجعة في مراجعة المعلومات المالية التي تخص التدفقات النقدية من خلال تقديم بعض الاجراءات التي

رأت الدراسة أنها كفيلة بمراجعة هذه المعلومات، وقد شملت الدراسة خمسة شركات تعمل في مجال البترول في الجزائر، حيث قام الباحثون في هذه الدراسة بمراجعة المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية لشركات العينة لسنتي 2002-2003، وتوصلت الدراسة إلى الدور الفعّال الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المراجعة في مراجعة المعلومات المالية المبنية على الأساس النقدي.

من خلال الدراسات السابقة يتبين لنا مدى احتواء قائمة التدفقات النقدية على معلومات تفوق معلومات القوائم المالية الأخرى المبنية على أساس الاستحقاق، كما يتبين لنا أهمية الاعتماد على معلومات هذه القائمة في خدمة متخذي القرارات، وبالنسبة للدراسات التي أُجريت في البيئة الليبية بيّنت أيضاً أهمية معلومات قائمة التدفقات النقدية للأطراف المختلفة، وأشار بعضها إلى عدم التزام المؤسسات الليبية بإعداد ونشر هذه القائمة، ولذلك أوصت هذه الدراسات بضرورة إعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية إلى جانب القوائم المالية الأخرى المنشورة، ولكن لا توجد أي دراسة في البيئة الليبية (في حدود علم الباحثان) تناولت أهمية مراجعة والتقرير عن قائمة التدفقات النقدية، هذه الدراسة تنطلق من هذا النقص لمحاولة تسليط الضوء على هذه الأهمية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة.

**1-3- مشكلة الدراسة:**

نظراً لما تتمتع به قائمة التدفقات النقدية من أهمية في تقييم الأداء المالي، وفي تقييم جودة ونوعية الربحية والسيولة للمنشآت، وفي تقييم العمليات الاستثمارية، ودورها في عملية التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، والتنبؤ بالفشل المالي، وحرص المنظمات المهنية الدولية على ضرورة وجودها ضمن القوائم المالية المنشورة نظراً لما تقدمه من معلومات هامة وضرورية لمستخدمي القوائم والتقارير المالية، فإن ذلك دعا إلى ضرورة توفير الثقة والاعتمادية لمعلومات هذه القائمة من قبل شخص محايد

ومستقل هو المراجع الخارجي باعتبار أن ذلك هو امتداد طبيعي للتطورات الأفقية في مجالات اهتمامات المراجعة.

ونظراً لأن موضوع التقرير عن قائمة التدفقات النقدية لم يحظ بالاهتمام الكافي والملائم في البيئة المهنية بليبيا على الرغم من تزايد الاهتمام المحاسبي بالقياس والتقرير عن معلومات التدفقات النقدية في العديد من الدول المتقدمة والنامية على حد سواء فإن مشكلة هذه الدراسة تتمثل في الإجابة على التساؤل التالي:

– ما مدى ادراك المراجعون الليبيون لأهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة؟

**1-4- أهمية الدراسة:**

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال النقاط الآتية:

1- ندرة الدراسات والأبحاث التي تناولت موضوع الدراسة وهو أهمية مراجعة والتقرير عن قائمة التدفقات النقدية وذلك في حدود ما اطلع عليه الباحثان.

2- يُعد التعرف على مدى إدراك المراجعين الليبيين لأهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية انعكاساً للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، كم يُعد أحد الآليات الهامة التي تُعزز من أهمية هذا التقرير كأداة توصيل لخدمة متخذي القرار.

3- تمثل نتائج هذه الدراسة مصدراً مهماً من مصادر المعلومات للمعنيين بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

**1-5- أهداف الدراسة:**

1- التعرف على أهمية معلومات قائمة التدفقات النقدية وأهمية مراجعة والتقرير عن هذه القائمة كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة.

2- التعرف على مدى إدراك المراجعين الليبيين لأهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية إذ أن ذلك يمثل اتجاهاً حديثاً لتطور مهنة المراجعة في ليبيا.

**1-6- فرضيات الدراسة:**

يمكن صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

1- لا يدرك المراجعون الخارجيون الليبيون أهمية اعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية كأحد القوائم المالية الأساسية المكملة للقوائم المالية الأخرى.

2- لا يدرك المراجعون الخارجيون الليبيون أهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة.

**1-7- منهجية الدراسة:**

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على سؤالها اعتمدت الدراسة أسلوبين هما:

1- المنهج الاستقرائي الذي يقوم على إجراء مسح نظري والإطلاع على الدراسات السابقة المنشورة وغير المنشورة المتعلقة بموضوع الدراسة، والمراجعة الأدبية للكتب والدوريات العربية والأجنبية للوقوف على أهم ما كُتب في هذا الموضوع وتكوين إطار نظري كافٍ حوله.

2- المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على إجراء دراسة تحليلية بواسطة استبانة تم تصميمها لهذا الغرض وتوزيعها على عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في المراجعين الخارجيين الليبيين المشتغلين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة طرابلس، ولدراسة البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة سيتم تحليلها باستخدام الحاسب الآلي ومن خلال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإنسانية والاجتماعية (SPSS) وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية المناسبة لبيان مدى تمثيل النتائج وفاعلية تعميمها.

## 2- الدراسة النظرية

### 2-1- تعريف قائمة التدفقات النقدية:

تم تعريف قائمة التدفقات النقدية من عدة نواحي كما يلي:

تُعرف قائمة التدفقات النقدية من ناحية الشكل والمكونات بأنها: تقرير يبين ما حققته المنشأة من تدفقات نقدية داخلة وما استنفدته من تدفقات نقدية خارجة (عطية، 2001، ص59).

كما تُعرف من حيث مكانها في القوائم المالية الختامية بأنها: قائمة أساسية من بين القوائم المالية التي تُعدها المنشأة تُقدم معلومات فشلت القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق في تقديمها كوسيلة للتغلب على عيوب التقارير المالية التقليدية (حماد،1993، ص171).

وتُعرف أيضاً بأنها: قائمة تعرض المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية وصافي التغير في النقدية من ثلاث أنشطة رئيسية هي أنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل لمنشأة اقتصادية خلال فترة زمنية معينة بصورة تؤدي إلى توفيق رصيد النقدية في أول الفترة وآخرها (حجازي،1998، ص17).

كما تُعرف بأنها: قائمة تعبر عن المركز النقدي للمنشأة لتقييم مدى قدرتها على سداد التزاماتها في المدى القصير (حسين،2006، ص245).

كذلك تُعرف بأنها: قائمة أساسية من ضمن القوائم التي تعدها المنشأة تُصنف فيها التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة من وإلى المنشأة خلال فترة معينة ومبوبة حسب أنشطة المنشأة الرئيسية وهي أنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل بهدف تقديم معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في عمليات التخطيط، وتقييم الأداء، والتنبؤ بالفشل، واتخاذ القرارات المختلفة (أبوعقرب،2016، ص46).

أيضاً تُعرف بأنها عبارة عن كشف يعمل على تلخيص كل من التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة (الطريحي،العامري،2003، ص111).

**2-2- أهداف قائمة التدفقات النقدية:**

إن الهدف الأساسي من قائمة التدفقات النقدية هو توفير معلومات عن المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية عن فترة معينة، وهذه المعلومات إذا ما استخدمت مع المعلومات التي توفرها القوائم المالية الأخرى يمكن أن تساعد الدائنين والمستثمرين والمستخدمين الآخرين في الآتي (العراقي، 1989، ص3):

1- تقييم مقدرة المنشأة على توليد صافي تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.

2- تقييم مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها، ومقدرتها على توزيع أرباح، وحاجاتها للحصول على تمويل خارجي.

3- تقييم أسباب الاختلاف بين صافي الدخل كما تُظهره قائمة الدخل، وصافي التدفقات النقدية المرتبطة معه والظاهرة في قائمة التدفقات النقدية.

4- تقييم آثار العمليات الاستثمارية والتمويلية خلال الفترة على المركز المالي للمنشأة.

كما تعتبر قائمة التدفقات النقدية مفيدة في الإجابة على العديد من الأسئلة التي تدور في أذهان الدائنين والمستثمرين وغيرهم، والتي تعتبر سهلة ولكنها على جانب كبير من الأهمية، ومنها ما يلي (لطفي،2008، ص138):

1- من أين حصلت المنشأة على النقدية خلال الفترة؟

2- ماهي الأوجه التي تم استخدام النقدية فيها خلال الفترة؟

3- ما مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة؟

**2-3- أهمية قائمة التدفقات النقدية:**

يمكن تلخيص أهمية قائمة التدفقات النقدية فيما يلي:

1- تنبع أهمية قائمة التدفقات النقدية من دورها في توفير معلومات لا تظهر في أي من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، لذا تعتبر هذه القائمة بمثابة صلة الوصل بين هاتين القائمتين، كما أنها أكثر ملائمة منهما لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نشاط المنشأة، فتُشكل بما تحويه من معلومات وبما يمكن اشتقاقه منها من مؤشرات كمية أداة فعالة لتقييم مدى كفاءة السياسات التي تتبناها الإدارة في مجال التمويل والاستثمار والتوسع المستقبلي (مطر،2010، ص157).

2- كما تأتي أهمية هذه القائمة في أنها تبين الأثر النقدي لكافة النشاطات التي قامت بها المنشأة خلال الفترة المالية مع بيان طبيعة هذا الأثر من حيث كونه يشكل تدفقاً نقدياً داخلاً للمنشأة أو خارجاً منها، كما أن تقسيم هذه القائمة للتدفقات النقدية ضمن نشاطات لها طبيعة مشتركة يساعد في التعرف على مدى قدرة المنشأة على توليد النقد وهو العنصر المستخدم في تسديد الالتزامات وتمويل التوسعات وتوزيع الأرباح (عقل،2004، ص273).

3- تُفصح قائمة التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية من أوجه النشاط الرئيسية للمنشأة وهي أنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل، ويكشف صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل عن مدى نجاح المنشأة ومدى قدرتها على الاستمرار (حماد،1999، ص204).

4- يمكن اشتقاق مجموعة من النسب المالية من قائمة التدفقات النقدية والتي يمكن الاسترشاد بها في تقييم أوجه النشاط المختلفة للمنشأة وخاصةً فيما يتعلق باختيار مدى الكفاءة في توظيف الموارد المالية (شاكر، وآخرون،2008، ص163).

5- يستخدم المحللون الماليون قائمة التدفقات النقدية كأداة تحليلية، فمنها يمكن احتساب بعض النسب المالية الهامة مثل نسبة التغطية ونسب اليسر المالي والتي تستخدم في تقييم مقدرة المنشأة على خدمة الدين ودفع توزيعات الأرباح وبقائها قادرة على الوفاء بجميع التزاماتها، كما تستخدم البنوك التجارية هذه القائمة في تقييم مخاطر الائتمان (دهمش، 1996، ص11).

6- تساعد قائمة التدفقات النقدية في المقارنة بين قوائم المنشآت المختلفة، وأيضاً المقارنة بين قوائم نفس المنشأة ولفترات متتالية، لأن هذه القائمة لا تخضع بشكل كبير لتعدد السياسات والطرق المحاسبية البديلة والتي تؤثر بشكل كبير على قياس الربح المحاسبي (حماد، 1993، ص185).

7- يمكن من خلال معلومات التدفقات النقدية الكشف المبكر عن حالات التعثر المالي التي تعانيها المنشأة (التير، 2005، ص22).

8- تمد التدفقات النقدية المستثمرين بمعلومات عن المخاطر التي قد تواجه المنشآت أكبر من تلك التي يمكن استخلاصها من الأرباح (الوشلي، 2002، ص77).

9- من خلال قائمة التدفقات النقدية يمكن تحديد المرحلة التي تمر بها المنشأة من دورة حياتها، وهل هي في مرحلة البداية أم النمو السريع أم الاستقرار أم الانحدار؟ مما يساعد على تقييم درجة المخاطرة المرتبطة بأداء المنشأة (عبد الحميد،2005، ص89).

10- تعتبر معلومات قائمة التدفقات النقدية أكثر ملائمة لصنع القرار الاستثماري من الإيرادات والمصروفات وذلك لأن مبدأ الاستحقاق يتجاهل مبدأ الفرصة الضائعة، ويتجاهل مبدأ القيمة الزمنية للنقود (الهواري، 1990، ص39).

11- تساعد قائمة التدفقات النقدية المستخدمين على تقييم درجة السيولة، واليسر المالي، والمرونة المالية للمنشأة، حيث تشير السيولة إلى طول الفترة اللازمة لتحويل

الأصول إلى نقدية، وطول الفترة اللازمة لتوفير النقدية اللازمة لسداد الالتزامات، ويقصد باليسر المالي قدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند الاستحقاق، في حين تشير المرونة المالية إلى قدرة المنشأة على الاستجابة والتكيف مع الأزمات المالية والاحتياجات والفرص غير المتوقعة (لطفي، 2008، ص139).

12- المعلومات التي تقدمها قائمة التدفقات النقدية تسهم في التغلب على مشكلة قيام الإدارة بتخفيض انحرافات الدخل عن المتوقع أو العادي باستخدام طرق وسياسات محاسبية معينة (حماد،1999، ص203).

13- كما تنبع أهمية قائمة التدفقات النقدية من أنها ضرورية لفهم المحاسبة على أساس الاستحقاق والمحاسبة على الأساس النقدي، فبالإضافة إلى تحديد مصادر واستخدامات الأموال المختلفة فإنها تحّول الأرباح الواردة في قائمة الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، حيث أن الفرق بين الدخل على أساس الاستحقاق والدخل على الأساس النقدي يزود المستخدم برؤية عميقة عن نوعية إيرادات المنشأة (الوشلي،2002، ص78).

**2-4- قائمة التدفقات النقدية في بعض الدول:**

بدأت معظم الدول بإلزام المنشآت العاملة فيها على إصدار قوائمها المالية ونتائج أعمالها متضمنة قائمة التدفقات النقدية، وكان من أوائل تلك الدول (درغام،2008، ص42):

1- كندا في سبتمبر 1985.
2- هولندا في أكتوبر 1987.
3- أمريكا في نوفمبر 1987.
4- جنوب أفريقيا في يوليو 1988.
5- بريطانيا في سبتمبر 1991.
6- ماليزيا في يوليو 1999.

أما بالنسبة للدول العربية فقد تم تناول موضوع قائمة التدفقات النقدية فيها على النحو التالي:

1- مصر: في سنة 1996 أصدر رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات القرار رقم 2036 الذي يقضي بإلغاء الموازنة المالية وإحلال قائمة التدفقات النقدية محلها لتطبيقها على شركات قطاع الأعمال العام، كما صدر بموجب قرار وزير الاقتصاد المصري رقم 503 لسنة 1997 المعيار المحاسبي الرابع بعنوان (قوائم التدفقات النقدية) للشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، حيث تناول هذا المعيار قائمة التدفقات النقدية بالتفصيل لإيضاح أهميتها وكيفية إعدادها للمؤسسات المالية وغير المالية، وأيضاً أصدر وزير الاقتصاد القرار رقم 625 لسنة 2000 الخاص بمعايير المراجعة المصرية، حيث تضمن معيار المراجعة رقم 100 والذي حدد مشتملات تقرير المراجع الخارجي، وبيّن أن رأيه يجب أن يشمل بالإضافة إلى الميزانية كل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية التي قام بمراجعتها (عبد المولى،2002، ص17، ص33).

2- الأردن: ألزم قانون المنشآت الأردني رقم 22 لسنة 1997 جميع المنشآت العامة بضرورة إعداد ونشر القوائم المالية التي تفصح عن نتائج الأعمال وذلك بعد مراجعتها من قبل مراجع خارجي خلال فترة ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية.

3- اليمن: كان المشرع اليمني حريصاً على نشر قائمة التدفقات النقدية ضمن القوائم المالية التي تنشرها الوحدات الاقتصادية، حيث نصت المادة رقم 64 من قانون الشركات اليمني على أنه "يجب أن تكون الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر وقائمة التدفقات النقدية وغيرها من حسابات الشركة واضحة ومطابقة لأحكام القوانين النافذة".

كما نصت المادة رقم 68 من نفس القانون على أنه يجب أن يتضمن في تقرير مراجع الحسابات أن الميزانية العمومية وحسابات الأرباح والخسائر وقائمة

التدفقات النقدية تعبر بصورة واضحة عن مركز الشركة المالي وعن نتائج أعمالها، وأن تتفق مع القوانين والأنظمة المعمول بها ومعايير المحاسبة المتعارف عليها (حداد،2009، ص105).

4- السعودية: أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في سنة 1416 هـ مشروع قائمة التدفق النقدي الذي تطلّب أن تعد الشركات المساهمة قائمة التدفق النقدي لكل مدة محاسبية تُعد عنها قوائم مالية، وتبين هذه القائمة شرحاً للتغير في النقد والأموال المماثلة للنقد، كما يجب أن تبين كافة أوجه التدفق النقدي التشغيلي والاستثماري والتمويلي وصافي تأثيرها على النقد والأموال المماثلة للنقد خلال المدة المحاسبية (الأمين،1999، ص239).

5- سوريا: لم يشر النظام المحاسبي الموحد في سوريا الصادر بالمرسوم التنظيمي رقم 287 لسنة 1978 صراحةً إلى قوائم التدفق النقدي، وإنما نص في المادة رقم 71 تحت عنوان بيانات الحسابات القومية إلى ضرورة إعداد موازنة نقدية بشكل إحصائي لحاجة الحسابات القومية، كما بيّن أن هذه الحسابات القومية تُعد إما تاريخياً في نهاية الدورة المالية، أو تقديرياً بالنسبة للدورة المالية التالية، وهذا يؤكد بصورة قاطعة عدم اعتبار قائمة التدفقات النقدية قائمة سنوية ترقى إلى مستوى الحسابات والقوائم الختامية الأخرى التي عدّدها النظام بشكل حصري وهي حساب التشغيل والمتاجرة، والأرباح والخسائر، وتوزيع الأرباح والخسائر، والميزانية (جاموس،1999، ص247).

6- فلسطين: في فلسطين نصت المادة رقم 40 من قانون المصارف أن على جميع المصارف العاملة في فلسطين أن تحتفظ بدفاتر وسجلات تُبين حساباتها وعملياتها ومركزها المالي، كما عليها أن تُعد في نهاية كل سنة مالية وفقاً للأصول والمعايير

المحاسبية الدولية بياناتها المالية وحساباتها الختامية التي تُعبر بدقة عن نتائج أعمالها خلال تلك السنة (درغام، 2008، ص43).

7- ليبيا: أما في ليبيا فإن القانون التجاري الليبي رقم 23 لسنة 2010، وقانون سوق الأوراق المالية رقم 11 لسنة 2010، لم يشيرا لا صراحةً ولا ضمنياً على إلزام الوحدات الاقتصادية بإعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية، وقد أثبتت أحدى الدراسات التي أُجريت في ليبيا على مجموعة من الشركات الصناعية الليبية (خليفة،2003) أن هذه الشركات لا تقوم بإعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية من ضمن قوائمها المالية التي تنشرها، كما بيّنت دراسة أخرى (إبراهيم،2004) أُجريت على المصارف التجارية الليبية بأن هذه المصارف لا تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية.

**2-5- مفهوم تقرير مراجع الحسابات وأهميته:**

بالرغم من أن تقرير مراجع الحسابات الخارجي لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة فقد ينظر إليه بعض القُراء من غير ذوي المعرفة بالمراجعة على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية مما قد يُفقد التقرير جوهره وأهميته البالغة، ولا شك أن ذلك يعتبر مسألة تتناقض مع واقع الأمر، فبالرغم من أن تقرير المراجع يتضمن فقط كلمات بسيطة إلا أنه يتطلب عناية كبيرة في اعداده، كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة (مناعي، 2009، ص59).

ويعتبر التقرير وسيلة تُمكّن المراجع من عرض رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، لذلك يعمل مراجعو الحسابات على إيصال نتائج عملهم إلى المستخدمين المهتمين في نهاية عملية المراجعة من خلال صياغة آرائهم في شكل تقرير كتابي لإرفاقه مع القوائم المالية التي تم مراجعتها.

ويُعد تقرير المراجع وسيلة الاتصال الأولى وربما الوحيدة بين المراجع والأطراف الخارجية المستفيدة (السقا، أبو الخير،2002)، حيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية من خلال التقرير الاطلاع على رأي المراجع في القوائم المالية التي قام بمراجعتها، كما يعد تقرير المراجع المنتج الملموس والمحصلة النهائية لعملية المراجعة.

ويُعرف تقرير مراجع الحسابات الخارجي بأنه: خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته لأنشطة المنشأة محل الفحص، وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية (التميمي، 2004).

كما يُعرف أيضاً على أنه: الوسيلة التي يُعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية التي قام بمراجعتها، وفي بعض الأحيان يمكنه الامتناع عن إبداء رأيه في هذه القوائم (خضير، 1996).

كذلك يُنظر إلى تقرير مراجع الحسابات كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية، وكأداة اتصال من ناحية أخرى، ولذلك يمكن تعريف تقرير مراجع الحسابات بأنه: المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات حول القوائم المالية محل المراجعة، وبهذا المعنى يعمل تقرير مراجع الحسابات كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها المراجع إلى مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة في المنشأة باعتبارهم من مستقبلي هذه الرسالة (الصبان، سليمان،2005، 186).

وانطلاقاً مما سبق يمكن تعريف تقرير مراجع الحسابات الخارجي بأنه: وسيلة اتصال بين المراجع ومستخدمي التقارير المالية في شكل وثيقة مكتوبة يبين فيها ما قام به من اجراءات، وما توصل إليه من أحكام، ويُلخص فيها رأيه حول مدى

دلالة القوائم المالية الختامية للمنشأة لوضعيتها المالية الحقيقية، ويترتب على هذا التقرير اتخاذ مستخدمي التقارير المالية قرارات قد تؤثر على وضعيتهم المالية.

وتنبع أهمية تقرير مراجع الحسابات من كونه الوسيلة التي يستطيع المراجع من خلالها التعبير عن رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية التي قام بمراجعتها، كما يُعد تقرير مراجع الحسابات أحد المصادر الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسئوليات المراجع سواء منها المدنية أو الجنائية (الصبان، سليمان،2005، ص188).

أيضاً تنبع أهمية تقرير مراجع الحسابات من اعتباره وسيلة تخدم الكثير من الفئات التي تستخدم القوائم المالية التي تم مراجعتها، حيث تُولي هذه الفئات تقرير المراجع عناية كبيرة وذلك بسبب اعتمادها عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وخططها الحالية والمستقبلية (عبدالله،2004).

**2-6- أهمية مراجعة قائمة التدفقات النقدية:**

يمكن ابراز أهمية مراجعة قائمة التدفقات النقدية في النقاط التالية:

1- يعتبر مراجعة معلومات التدفقات النقدية مدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة.

2- يمثل التقرير عن معلومات التدفقات النقدية اتجاهاً حديثاً في تطور مهنة المراجعة.

3- يوفر مراجعة معلومات التدفقات النقدية الثقة والاعتمادية في هذه المعلومات مما يقلل من فجوة التوقعات بين المراجع ومستخدمي القوائم والتقارير المالية.

4- إن استخدام المراجع لبعض الأساليب الاحصائية يساعده في التنبؤ بالتدفقات النقدية للوحدات الاقتصادية، ومن تم الحكم على دقة ومعقولية التنبؤات القائمة.

5- إن معرفة الادارة بأن هناك مراجعاً خارجياً سوف يختبر التدفقات النقدية للمنشأة يجعلها أكثر اهتماماً بتوضيح أهدافها وإجراء تحليل واقعي لتوقعاتها.

6- إن استخدام المراجع الخارجي لمعلومات التدفقات النقدية التي تم مراجعتها يفيد في إعداد نماذج للتنبؤ بالأزمات المالية ومن تم الحكم على مدى استمرارية الوحدة الاقتصادية.

7- إن مراجعة معلومات التدفقات النقدية يمكّن من استخدامها للحكم على جودة الأرباح.

**3- الدراسة العملية:**

**3-1- مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين الليبيين المشتغلين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة طرابلس بليبيا، وقد تم اختيار عينة عشوائية مكونة من (60) مراجعاً خارجياً يمثلون مجموعة من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في مدينة طرابلس.

**3-2- أداة تجميع البيانات:**

تم تجميع البيانات من خلال استبانة تم تصميمها لأغراض هذه الدراسة استناداً إلى ما جاء في أدبيات الموضوع، وقد تم استلام (42) استبانة صالحة للدراسة من أصل (60) استبانة تم توزيعها على مراجعي الحسابات الخارجيين، أي ما نسبته 70% من الاستبانات الموزعة.

**3-3- وصف أداة الدراسة:**

تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين هما:

القسم الأول ويحتوي على ثلاث أسئلة تقيس الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني ويتكون من محورين كالتالي:

– المحور الأول: يتكون من (8) فقرات تهدف إلى التعرف على آراء المراجعين الخارجيين حول أهمية إعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية كأحد القوائم المالية الاساسية المكملة للقوائم الأخرى.

– المحور الثاني: يتكون من (8) فقرات تهدف إلى التعرف على آراء المراجعين الخارجيين حول أهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة.

**3-4- تحليل البيانات:**

**أ) تحليل وصفي لملامح وخصائص المشاركين في الدراسة:**

قام الباحثان بتحليل البيانات النوعية عن المشاركين في الدراسة بهدف المساعدة في التعرف عليهم وتفسير النتائج الإحصائية المرتبطة بإجاباتهم ومعرفة الخصائص النوعية عنهم، والجدول رقم (1) يوضح خصائص عينة الدراسة.

الجدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة

| الخصائص | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|---|
| المؤهل العلمي | دكتوراه | 8 | %19.0 |
| | ماجستير | 9 | %21.4 |
| | بكالوريوس | 23 | %54.8 |
| | دبلوم عالي | 2 | %4.8 |
| التخصص العلمي | المحاسبة | 42 | %100 |
| | إدارة الاعمال | 0 | %00.0 |
| | غير ذلك | 0 | %00.0 |
| سنوات الخبرة | من 1 إلى أقل من 5 | 6 | %14.3 |
| | من 5 إلى أقل من 10 | 17 | %40.5 |
| | من 10 فأكثر | 19 | %45.2 |

يتضح من الجدول رقم (1) أن عينة الدراسة تتصف بالآتي:

1- فيما يتعلق بالمؤهل العلمي يتضح أن غالبية عينة الدراسة هم من حملة درجة البكالوريوس إذ بلغت نسبتهم 54.8%، يلي ذلك نسبة أفراد العينة من حملة درجة الماجستير بنسبة 21.4%، ومن ثم حملة درجة الدكتوراه بنسبة 19.0%، ثم يأتي بعد ذلك حملة الدبلوم العالي في المرتبة الأخيرة بنسبة 4.8%، كما يتضح أن نسبة الذين يحملون مؤهل علمي أعلى من البكالوريوس 40.4%، وهذا يعني قدرة عينة الدراسة على فهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بشكل جيد.

2- فيما يتعلق بالتخصص العلمي يلاحظ أن جميع أفراد عينة الدراسة هم من أصحاب تخصص المحاسبة حيث بلغت النسبة 100%، وهذا يفسر أن كل أفراد العينة يتوفر فيهم الشرط القانوني وهو الحصول على تخصص محاسبة مما يزيد من فرص الحصول على إجابات مهنية حول أهمية قائمة التدفقات النقدية والتقرير عنها كمدخل لزيادة فاعلية تقرير المراجعة.

3- فيما يتعلق بعدد سنوات الخبرة يلاحظ أن غالبية عينة الدراسة هم ممن تزيد خبرتهم العملية عن خمس سنوات، فقد بلغت نسبتهم 85.7%، وهذا يشير إلى ارتفاع مستوى الخبرة العملية لديهم، الأمر الذي يمكن أن يخدم أهداف الدراسة إلى حد كبير.

وعليه يمكن القول أن أفراد العينة هم أشخاص مؤهلون ويتمتعون بالتأهيل العلمي العالي، ومن ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة، وتتوفر لديهم الخلفية العلمية والخبرة العملية الكافية حول الموضوع محل الدراسة، وهذا مؤشر جيد لإمكانية الاعتماد على المعلومات المتحصل عليها منهم، مما سيضفي على نتائج الدراسة مزيداً من الثقة والمصداقية.

**ب) تحليل وصفي لنتائج إجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة:**

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام سلم ليكرت (Likert Scale) الخماسي للإجابة على اسئلة الاستبانة وذلك حسب المقاييس التالية: 5 = موافق بشدة، 4 =

موافق، 3 = محايد، 2 = غير موافق، 1 = غير موافق بشدة، وتم عدّ الرقمين (5 و4) مؤشراً على درجة قبول عالية، والرقم (3) يعبر عن درجة قبول متوسطة، في حين أن الرقمين (2 و1) يعبران عن درجة عدم القبول، ومن أجل تحليل البيانات تم استخدام أسلوب احصائي بسيط يتمثل في تبويبها في جداول إحصائية سهلة في شكلها ومحتواها، ومن تم إجراء تحليلات إحصائية بسيطة عليها باستخدام برنامج SPSS من خلال استخدام مقاييس الاحصاء الوصفي بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإضافة إلى مقاييس الاحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة، حيث تم الاعتماد على اختبار T لعينة واحدة (One Samples T-test).

وقد تم إحصائياً احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة، كما استخدم الباحثان اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test وذلك لاختبار فقرات كل محور من محاور الاستبانة، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء المشاركين في الدراسة على محتوى كل فقرة، حيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من 3، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية للفقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 والمتوسط الحسابي المرجح للفقرة أصغر من 3، وتكون أراء أفراد عينة الدراسة محايدة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وهذا ينطبق على جميع الفقرات الواردة في الاستبانة الخاصة بهذه الدراسة.

وفيما يلي الجداول التي تبين المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات كل محور والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبارT (قيمة الاختبار والدلالة).

1- التحليل الإحصائي لفقرات المحور الأول: مدى ادراك المراجعون الخارجيون الليبيون لأهمية إعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية كأحد القوائم المالية الأساسية المكملة للقوائم الأخرى

يوضح الجدول التالي رقم (2) المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من فقرات المحور الأول والانحراف المعياري لها، وكذلك نتائج اختبار T (قيمة الاختبار والدلالة الإحصائية).

الجدول رقم (2) المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لفقرات المحور الأول

| ر. م | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاءة اختبار T | الدلالة الاحصائية | الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات لا تظهر في أي من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وبالتالي فهي أكثر ملائمة منهما لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نشاط المنشأة. | 4.286 | 1.235 | 22.48 | *0.000 | موافق |
| 2 | نظراً لأن قائمة التدفقات النقدية لا تخضع بشكل كبير لتعدد السياسات والطرق المحاسبية البديلة يمكن الاستفادة منها بشكل كبير في المقارنة بين قوائم المنشآت المختلفة وأيضاً المقارنة بين قوائم نفس المنشأة ولفترات متتالية. | 4.333 | 1.119 | 25.09 | *0.000 | موافق |
| 3 | توفر قائمة التدفقات النقدية مجموعة من النسب المالية التي يمكن الاسترشاد بها في تقييم أوجه النشاط المختلفة للمنشأة وتقييم مدى كفاءة السياسات التي تتبناها الإدارة في مجال التمويل والاستثمار والتوسع المستقبلي. | 4.024 | 1.158 | 22.52 | *0.000 | موافق |

| ر. م | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاءة اختبار T | الدلالة الاحصائية | الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 4 | من خلال تقسيم قائمة التدفقات النقدية إلى أنشطة لها طبيعة مشتركة يمكن التعرف على مدى قدرة المنشأة على توليد النقد. | 3.810 | 0.804 | 30.72 | *0.000 | موافق |
| 5 | يساعد صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل في الكشف المبكر عن حالات التعثر المالي التي تعانيها المنشأة ومدى قدرتها على الاستمرار. | 3.857 | 1.002 | 24.95 | *0.000 | موافق |
| 6 | تعتبر معلومات قائمة التدفقات النقدية أكثر ملائمة لصنع القرار الاستثماري فهي تمد المستثمرين بمعلومات عن المخاطر التي قد تواجه المنشآت أكبر من تلك التي يمكن استخلاصها من الأرباح. | 3.214 | 1.298 | 16.04 | *0.000 | موافق |
| 7 | تمد قائمة التدفقات النقدية المستخدمين بمعلومات تساعدهم على تقييم مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند الاستحقاق ومدى قدرتها على الاستجابة والتكيف مع الأزمات المالية والاحتياجات والفرص غير المتوقعة. | 3.024 | 1.370 | 14.30 | *0.000 | موافق |
| 8 | تسهم المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية في التغلب على مشكلة قيام الإدارة بتخفيض انحرافات الدخل عن المتوقع أو العادي باستخدام طرق وسياسات محاسبية معينة. | 3.833 | 1.124 | 22.09 | *0.000 | موافق |

* دال احصائيا عند مستوى المعنوية 0.05

يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (2) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات المحور الأول وهو (مدى ادراك المراجعون الخارجيون الليبيون لأهمية إعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية كأحد القوائم المالية

الأساسية المكملة للقوائم الأخرى)، فنلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من الفقرات الواردة في هذا المحور أكبر من 3، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار لكل فقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل على أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح دال إحصائياً، وبالتالي فإن أفراد عينة الدراسة موافقين على جميع الفقرات الواردة في هذا المحور.

فمثلاً فيما يتعلق بالفقرة الأولى التي تنص على أن قائمة التدفقات النقدية توفر معلومات لا تظهر في أي من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وبالتالي فهي أكثر ملائمة منهما لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نشاط المنشأة، كان اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 4.286 بانحراف معياري 1.235، فيما كانت إحصاءة الاختبار 22.48 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الاحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 فإن ذلك يدل على أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح دال إحصائياً، وحيث أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح أكبر من 3 فإن أفراد عينة الدارسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، وهكذا بالنسبة لباقي فقرات هذا المحور.

2- التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني: مدى ادراك المراجعون الخارجيون الليبيون لأهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة.

الجدول رقم (3) المتوسط المرجح والانحراف المعياري ونتائج اختبار T لفقرات المحور الثاني

| ر.م | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاءة اختبار T | الدلالة الاحصائية | الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | إن ما تقدمه المراجعة في ظل محاسبة الاستحقاق غير كافي لمستخدمي القوائم والتقارير المالية. | 3.976 | 0.975 | 26.42 | *0.000 | موافق |

| ر.م | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | إحصاءة اختبار T | الدلالة الاحصائية | الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2 | يعتبر تقرير المراجعة بوضعه الحالي عن نشاط المنشأة وفق المنهج المحاسبي التقليدي قاصر عن الوفاء باحتياجات مستخدميه في ظل تطور واتساع بيئة الاعمال والاتجاهات الحديثة للمهنة. | 4.262 | 0.587 | 47.06 | *0.000 | موافق |
| 3 | تعتبر القوانين والتوصيات المهنية في ليبيا غير قادرة على مسايرة تطور مهنة المحاسبة والمراجعة خصوصاً في مجال مسؤولية وموقف المراجع من معلومات التدفقات النقدية. | 3.905 | 0.576 | 43.90 | *0.000 | موافق |
| 4 | إن قائمة التدفقات النقدية هي أحد القوائم والتقارير المالية الأساسية المكملة للقوائم والتقارير المالية الأخرى ولا يمكن الاستغناء عليها. | 3.429 | 1.129 | 19.67 | *0.000 | موافق |
| 5 | يعتبر المحتوى المعلوماتي للتدفقات النقدية خصوصاً الناتجة عن الأنشطة التشغيلية من أهم مؤشرات التنبؤ بالأزمات المالية والنقدية والحكم على استمرارية المنشأة محل المراجعة. | 3.310 | 1.000 | 21.45 | *0.000 | موافق |
| 6 | إن مراجعة معلومات التدفقات النقدية يمكّن من استخدامها للحكم على جودة الأرباح. | 3.190 | 1.612 | 12.83 | *0.000 | موافق |
| 7 | يسهم استخدام المراجع لبعض الأساليب الإحصائية التي يمكن من خلالها التنبؤ واختبار التدفقات النقدية المستقبلية ونتائجها للمنشأة في الحكم على دقة ومعقولية التنبؤات القائمة. | 3.048 | 1.188 | 16.62 | *0.000 | موافق |
| 8 | يزيد استخدام المراجع لمؤشرات التدفقات النقدية جنباً إلى جنب مع مؤشرات الاستحقاق من كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة. | 4.214 | 0.871 | 31.37 | *0.000 | موافق |

* دال احصائيا عند مستوى المعنوية 0.05

يتبين أيضاً من خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (3) التحليل الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات المحور الثاني وهو (مدى ادراك المراجعون الخارجيون الليبيون لأهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة)، فنلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل فقرة من الفقرات الواردة في هذا المحور أكبر من 3، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار لكل فقرة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل على أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح دال إحصائياً، وبالتالي فإن أفراد عينة الدراسة موافقين على جميع الفقرات الواردة في هذا المحور.

فمثلاً فيما يتعلق بالفقرة الأولى التي تنص على أن ما تقدمه المراجعة في ظل محاسبة الاستحقاق غير كافي لمستخدمي القوائم والتقارير المالية، كان اتجاه عينة الدراسة نحو الموافقة، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لهذه الفقرة 3.976 بانحراف معياري 0.975، فيما كانت إحصاءة الاختبار 26.42 بدلالة إحصائية 0.000 وبما أن قيمة الدلالة الاحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية 0.05 فإن ذلك يدل على أن قيمة المتوسط الحسابي دال إحصائياً، وحيث أن قيمة المتوسط المرجح أكبر من 3 فإن أفراد عينة الدارسة موافقين على محتوى هذه الفقرة، وهكذا بالنسبة لباقي فقرات هذا المحور.

**3-5- اختبار فرضيات الدراسة:**

استخدم الباحثان اختبارT للعينة الواحدة (One Sample T- Test)، وذلك لاختبار فرضيتي الدراسة، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء عينة الدراسة في كلا الفرضيتين، والجدول رقم (4) يوضح المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري وكذلك نتائج اختبار (One Sample T- Test) لكلا الفرضيتين.

الجدول رقم (4) نتائج اختبار (One Sample T- Test) لفرضيات الدراسة

| الفرضيات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة إحصاءة الاختبار (T) | الدلالة الاحصائية | النتيجة |
|---|---|---|---|---|---|
| الفرضية الأولى | 3.797 | 0.507 | 48.38 | *0.000 | رفض $H_0$ |
| الفرضية الثانية | 3.666 | 0.341 | 70.84 | *0.000 | رفض $H_0$ |

* دال احصائيا عند مستوى المعنوية 0.05

**1- اختبار الفرضية الأولى للدراسة:**

لاختبار مدى ادراك المراجعين الخارجيين الليبيين لأهمية اعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية كأحد القوائم المالية الأساسية المكملة للقوائم المالية الأخرى قام الباحثان باختبار الفرضية الأولى للدراسة والتي صياغتها كالتالي:

$H_0$ : لا يدرك المراجعون الخارجيون الليبيون أهمية اعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية كأحد القوائم المالية الأساسية المكملة للقوائم المالية الأخرى

$H_1$ : يدرك المراجعون الخارجيون الليبيون أهمية اعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية كأحد القوائم المالية الأساسية المكملة للقوائم المالية الأخرى

وتشير نتائج إختبار T كما يظهرها الجدول رقم (4) أن قيمة إحصاءة الاختبار T تساوي 48.38 بدلالة إحصائية P- Value = 0.000، وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية أصغر من مستوى المعنوية 0.05 يدل ذلك على معنوية المتوسط الحسابي المرجح، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي العام لآراء المراجعين الليبيين لهذه الفرضية أكبر من 3، حيث بلغ 3.797 بانحراف معياري مناظر له 0.507 فإن ذلك يشير إلى رفض الفرضية الصفرية $H_0$ وقبول الفرضية البديلة $H_1$، مما يدل على قبول الفرض القائل بـ: يدرك المراجعون الخارجيون الليبيون أهمية اعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية كأحد القوائم المالية الأساسية المكملة للقوائم المالية الأخرى.

**2- اختبار الفرضية الثانية للدراسة:**

لاختبار مدى ادراك المراجعين الخارجيين الليبيين لأهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة قام الباحثان باختبار الفرضية الثانية للدراسة والتي صياغتها كالتالي:

$H_0$ : لا يدرك المراجعون الخارجيون الليبيون أهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة.

$H_1$ : يدرك المراجعون الخارجيون الليبيون أهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة

وتشير نتائج إختبار T كما يظهرها الجدول رقم (4) أن قيمة إحصاءة الاختبار T تساوي 70.84 بدلالة إحصائية P- Value = 0.000، وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية أصغر من مستوى المعنوية 0.05 يدل ذلك على معنوية المتوسط الحسابي المرجح، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي العام لآراء المراجعين الليبيين لهذه الفرضية أكبر من 3، حيث بلغ 3.666 بانحراف معياري مناظر له 0.341 فإن ذلك يشير إلى رفض الفرضية الصفرية $H_0$ وقبول الفرضية البديلة $H_1$، مما يدل على قبول الفرض القائل بـ: يدرك المراجعون الخارجيون الليبيون أهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة.

## النتائج والتوصيات

**أ) النتائج:**

يتضح من خلال تحليل استمارة الاستبيان الموجهة للمراجعين الخارجيين الليبيين الذين يزاولون المهنة داخل مدينة طرابلس، ومن خلال اختبار فرضيات الدراسة الآتي:

1- يدرك المراجعون الليبيون العاملون بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية لأهمية قائمة التدفقات النقدية باعتبار أنها:

- أحد أهم القوائم المالية الأساسية التي يجب على الشركات الليبية إعدادها ونشرها.
- مكملة لقائمتي الدخل والمركز المالي وليست بديلاً لهما فلا يمكن الاعتماد على قائمة وترك الأخرى لأن كلاً منها تعطي معلومات محددة.

2- يدرك المراجعون الليبيون العاملون بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية لأهمية التقرير عن قائمة التدفقات النقدية كمدخل لزيادة كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة باعتبار أن:

- استخدام المراجع لمؤشرات التدفقات النقدية جنباً إلى جنب مع مؤشرات الاستحقاق يزيد من كفاءة وفاعلية تقرير المراجعة.
- المحتوى المعلوماتي للتدفقات النقدية خصوصاً الناتجة عن الأنشطة التشغيلية من أهم مؤشرات التنبؤ بالأزمات المالية والنقدية والحكم على استمرارية المنشأة محل المراجعة.

**ب) التوصيات:**

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها ونظراً لأهمية قائمة التدفقات النقدية فإننا نوصي بالآتي:

1- ضرورة التركيز على اعتبار قائمة التدفقات النقدية واحدة من القوائم المالية الختامية التي يجب على الشركات الليبية بأنواعها المختلفة إعدادها ونشرها.

2- ضرورة قيام نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بتقديم التوصيات المهنية اللازمة تدعو فيها إلى إعداد ونشر قائمة التدفقات النقدية ومن ثم مراجعتها والتقرير عنها، بالإضافة إلى إقامة الدورات التدريبية حول كيفية إعداد ومراجعة قائمة التدفقات النقدية.

3- ضرورة اهتمام الجهات الحكومية كمصلحة الضرائب وديوان المحاسبة وغيرها بالعمل مع الجهات التشريعية من أجل إصدار القوانين والتشريعات التي تلزم المنشآت الليبية بإعداد وتقديم قائمة التدفقات النقدية.

4- تبني ما صدر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة فيما يخص قائمة التدفقات النقدية من حيث إعدادها ومراجعتها.

5- الاهتمام بضرورة تدريس قائمة التدفقات النقدية ضمن المناهج المحاسبية في الجامعات والمؤسسات التعليمية.

6- التركيز على العنصر البشري من ذوي اختصاص المحاسبة العاملين في المنشآت الليبية من حيث إقامة الدورات التدريبية حول كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية.

## المراجع

1- إبراهيم، خالد عطية، (2004)، تقييم أداء المصارف التجارية باستخدام قائمة التدفقات النقدية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا.

2- أبوعقرب، محمد محمد، (2016)، التنبؤ بالعسر المالي باستخدام بيانات التدفقات النقدية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية الليبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية ادارة الاعمال، جامعة الجنان، لبنان.

3- الأمين، محمد بدر الدين، (1999)، دور وأهمية التدفقات النقدية للمستثمرين، دراسة اختبارية على الشركات السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الثالث، العدد الثاني.

4- التميمي، هادي،(2004)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية.

5- التير، أحمد محمد، (2005)، بيان أثر القياس والإفصاح عن معلومات التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات لمستخدمين القوائم المالية، دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة 7 أكتوبر.

6- الخولاني، كمال، (2010)، مدى مساهمة قائمة التدفقات النقدية في التنبؤ بفشل الشركات، دراسة تطبيقية على إحدى الشركات الصناعية في سوريا، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

7- السقا، السيد أحمد، أبو الخير، مدثر طه،(2002)، مشاكل معاصرة في المراجعة، طنطا، مطابع غباشي.

8- الصبان، محمد سمير، سليمان، محمد،(2005)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الاسكندرية، الدار الجامعية.

9- الطريحي، هبة مضر شاكر، العامري، سعود جايد،(2003)، قائمة التدفقات النقدية ومتطلبات الإفصاح المحاسبي – العراق كدراسة حالة، مجلة آفاق اقتصادية، الإمارات العربية، المجلد 24، العدد93.

10- العراقي، عراقي، (1989)، المحاسبة عن التدفقات النقدية – دراسة اختبارية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة أسيوط، المجلد الثالث، العدد الأول.

11- الهواري، سيد، (1990)، الإدارة المالية – الاستثمار والتمويل طويل الأجل، القاهرة، مكتبة عين شمس.

12- الوشلي، أكرم محمد علي،(2002)، قدرة مقاييس التدفق النقدي والربح المحاسبي على التنبؤ بالتدفقات النقدية للبنوك التجارية في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، عمان.

13- بلق، منيرة عبد الحميد، (2009)، مؤشرات قائمة التدفقات النقدية ودورها في تقييم الأداء المالي للوحدات الاقتصادية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة طرابلس.

14- جاموس، مصطفى، (1999)، قائمة التدفق النقدي أحد المداخل الرئيسية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد الأول، العدد الأول.

15- حجازي، محمد عباس، (1998)، قوائم التدفقات النقدية، الإطار الفكري والتطبيق العملي، القاهرة، نهضة مصر للطباعة والنشر.

16- حداد، خدوج عزي عبده، (2009)، استخدام بيانات قائمة التدفقات النقدية كأداة للتنبؤ بالفشل المالي، دراسة ميدانية في المنشآت الصناعية اليمنية – محافظة الحديدة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن.

17- حسين، أحمد حسين علي، (2006)، القوائم المالية المحاسبية، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث.
18- حماد، إبراهيم،(1993)، الموازنات – جارية ورأسمالية، القاهرة، مكتبة قصر الزعفران.
19- حماد، طارق عبد العال، (1999)، تقييم أداء البنوك التجارية – تحليل العائد والمخاطرة، الإسكندرية، الدار الجامعية.
20- خمقاني، بدر الزمان، وآخرون، (2017)، دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية في الشركات البترولية بالجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 12.
21- خضير، مصطفى حسنين، (1996)، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، السعودية، مطابع جامعة الملك سعود.
22- خليفة، جميلة ميلاد، (2003)، جدوى التزام المؤسسات الليبية بإعداد قائمة التدفقات النقدية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا.
23- درغام، سوزان عطا، (2008)، العلاقة بين التدفقات النقدية وعوائد الأسهم وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (7)، دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
24- دهمش، نعيم حسني، (1996)، قائمة التدفقات النقدية من الناحية العلمية والعملية، عمان، معهد الدراسات المصرفية.
25- عبد الحميد، محمد جلال، (2005)، دور مؤشرات التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للشركات، دراسة تطبيقية في قطاع المقاولات، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة.

26- عبد الخير، طيبة يعقوب، (2007)، المراجعة التحليلية للتدفقات النقدية ودورها في اختبار جودة الأرباح في قطاع الأعمال، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الادارية، جامعة أم درمان الإسلامية، الخرطوم.

27- عبد الله، خالد،(2004)، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية.

28- عبد المولى، ناصر خليفة، (2002)، تطوير النظام المحاسبي لخدمة إعداد قائمة التدفقات النقدية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 27.

29- عطية، صبري إسحاق، (2001)، دراسة تحليلية لقائمة التدفقات النقدية ودورها في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

30- عقل، مفلح، (2004)، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، عمان، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة.

31- لطفي، أمين السيد أحمد، (2008)، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الإسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى.

32- محمد، منير شاكر، وآخرون، (2008)، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة.

33- مطر، محمد،(2010)، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني- الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة.

34- مناعي، حكيمة،(2009)، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة الحاج لخضر.

35- Mills, John, R., and Jeanne, H., Yamamura, (1998), The Power of Cash Flow Ratios, Journal of Accountancy.
36- Nurnberg, H., and Largay, J., (1999), More Concerns Over Cash Flow Reporting Under FASB Statement No.95, Accounting Horizons, 10(4).
37- Shyam B. Bhandari,Rajesh Iyer,(2013), Predicting Business Failure using cash flow statement based measures, Managerial Finance,Vol.39,No7, pp 677-676.
38- KabajehMajed Abdel Majeed, Al Shanti Ayman Mohammad. Hardan Abdullah Salah. Informational Content of Auditor's Report and its Impact on Making Decisions From Lenders and Management's View in the Jordanian Industrial Public Firms, International Journal of Humanities and Social Science Vol.2 No.14, Jordan, 2012, p 93-103.