مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال

جامعة مصراتة MISURATA UNIVERSITY

المجلد (12) العدد (01) يوليو 2025

ISSN: 2521-8352 | e ISSN: 2521-8360

الدّور المُرتقبُ للمُراجِع الخارجيّ في اكتشاف الأخطاء الجوهريّة وتقييم استمراريّة الشّركات باستخدام الإجراءات التّحليليّة: (من وجهة نظر المِهَنيينَ بمدينة بنغازي)

سليمان بالحسن محمد حمد
أستاذ مشارك كلية الاقتصاد والعلوم السياسية كلية الاقتصاد والعلوم السياسية– جامعة إجدابيا
Suleman,Hamed@UOA.edu.ly

صلاح محمد بشير الفاخري
استاذ مساعد قسم المحاسبة كلية الاقتصاد جامعة بنغازي
Salahalfakhri1981@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2025.01.02 **تاريخ القبول: 2025.02.17** **تاريخ النشر: 2025.02.22**

الملخص:

هدفت الدّراسة إلى التّعرف على الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتقييم استمرارية الشّركات[1] باستخدام الإجراءات التّحليليّة، ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحثان المنهجَ العلميّ الذي يجمع ما بين الاستنباط والاستقراء، من خلال مراجعة أدبيّات الدّراسة وتحديد المتغيرات واتجاه العلاقة فيما بينها، وصياغة الفرضيات، وتم تجميع البيانات الأولية بواسطة استمارات استبيان وُزّعَت على عَيّنة من المِهَنِيّين (مكاتب المراجعة المسجلة لدى مصرف ليبيا المركزي، وديوان المحاسبة الليبي– فرع بنغازي)، وتوصلت الدّراسة إلي أنّ استخدام الإجراءات التّحليليّة يساعد المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالتقارير المالية، بالإضافة إلى تقييم الاستمراريّة.

وعلى الرغم من النتائج الايجابية، إلا أنها لا تعدو كونها استطلاع للآراء عينة الدراسة، ولا تعكس بالضرورة التطبيق العملي، وعليه يوصي الباحثان المراجعين الخارجيين باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية للحصول على مؤشرات تساعدهم في تقييم استمرارية الشركات، واكتشاف الأخطاء الجوهرية، وهذا الأمر يتطلّب زيادة مهارات المراجع ومعاونيه من خلال الالتحاق بدورات تدريبية في مجال المراجعة التحليلية.

الكلمات الدالة: *الأخطاء الجوهرية، الاستمرارية، الإجراءات التحليلية.*

1 تشير **الاستمرارية (Going Concern)** إلى قدرة الشركة على الحفاظ على عملياتها في المدى الطويل دون أن تتعرض للتصفية في الأمد القريب، ويتم تحديد الاستمرارية من خلال مراعاة الظروف الداخلية والخارجية للشركة بناءً على عدة عناصر، منها الربحية والسيولة واستجابة المستثمرين. (Meidawati & Dwitama, 2023).

The perspective role of external auditor in detecting material errors and assessing going concern by utilizing analytical procedures

Suleman B Mohammed, Hamed
Faculty of Economics
University of Ajdabya
Suleman,Hamed@UOA.edu.ly

Salah Mohmmed Basheer Alfakhri
Faculty of Economics
University of Benghazi
Salahalfakhri1981@gmail.com

Abstract

This study aimed to identify the perspective role of external auditor in detecting material errors, and assessing going concern by utilizing analytical procedures. To achieve this goal, the scientific approach that combines deduction and induction used to identify the variables, and formulating hypotheses. The primary data were collected by questionnaires, which distributed to professionals (external auditors registered with the Central Bank of Libya, and auditors at the Libyan Accounting Bureau - Benghazi Branch).

The study concluded that use of analytical procedures helps the external auditor in detecting material errors in the financial reports, in addition to assessing going concern. Despite the positive results, which reflect the opinions of the study sample, and do not necessarily reflect their actual application. Accordingly, the researchers recommend that external auditors use analytical procedures to obtain indicators that help them to assessing going concern, and detecting material errors. This requires increasing the skills of the auditor and his assistants by enrolling in training courses in the field of analytical auditing.

Keywords: *Material errors, going concern, analytical procedures.*

1. الإطار العام للدراسة:

1.1. المقدمة:

تطوَّر دور المراجعة الخارجيَّة تطورا كبيراً، بدأ باكتشاف الغشِّ والأخطاء بالقوائم الماليّة ووصولاً إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة تلك القوائم (التحقّق من اتّباع الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية، والقوانين والتشريعات ذات العلاقة)، ونتيجة للتطورات التي شهدتها قطاعات الأعمال حول العالم، وتعدد الأزمات المالية التي أدت إلى انهيار كبرى الشركات، حيث شكلت حالة إفلاس شركة إنرون للطاقة أكبر حالة للإفلاس بين تلك الشركات، وترتب عليها نتائج سلبية على مهنتي المحاسبة والمراجعة، حيث إنّها أثبتت فشل واخفاق الجهات المعنية بمراقبة تلك الشركات ُ من المراجعين الخارجيين، ومصارف الاستثمار، ووكالات التصنيف والمحللين، ونتج عن ذلك تصفية إحدى أكبر شركات المراجعة في العالم، وهي شركة آرثر أندرسون (Arthur Anderson)، وقد ساهمت هذه التطورات في زيادة مسؤوليات المراجع الخارجي، حيث إنه أصبح مُلزماً بتقييم فاعليّة نُظُم الرّقابة الدّاخليّة، بالإضافة إلى تقييم الاستمرارية (Kumar &

Mohan , 2015)، وتم إصدار تشريعات ومعايير جديدة، من أبرزها قانون (Sarbanes-Oxley 2001) بالولايات المتحدة الأمريكية (الدوغجي وعلي، 2011).

وقد أشارت الدراسات والأبحاث والمعايير المتعلقة باستمرارية الشّركات للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة المنظورة والتي لا تتعدى (12) شهراً من تاريخ القوائم المالية، وأن الشّركة باقية إلى أمد غير محدد حتى تحقق أهدافها التي أُنشئت من أجلها، وأن التوقف عن العمل كلياً أو تقليص نشاطه بدرجة كبيرة (Mahir 2023)، وتطبيقاً لهذا الفرض فإنه يتم تسجيل الأصول بالتكلفة التاريخية، باعتبار أن الشّركة قادرة على تحقيق أهدافها، وبالتالي فإن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يقوم على أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى تسجيل الالتزامات على أساس أن الشّركة قادرة على سدادها والوفاء بها في تواريخ استحقاقها(حنان، 2003).

ونتيجة لأهمية تقييم استمرارية الشركات قيد المراجعة، فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين عام 1998المعيار رقم (570) المتعلق بتقييم الاستمرارية، وتم تعديل هذا المعيار لاحقاً، والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع الخارجي عند مراجعة القوائم المالية حول ملائمة الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، وقد قام بتحديد مجموعة من المؤشرات التي تساعد المراجع في تقييم استمرارية الشركات قيد المراجعة، وصنفت إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية, ومؤشرات قانونية, كما حدّد مجموعة من الإجراءات التي يتوجب على المراجع القيام بها في حال تعذر استمرارية تلك الشّركات، والصيغ التي يضمنها في تقريره (ISA-570)، حيث يتم الحصول على المؤشرات المالية من خلال الفحص العادي، أو من خلال فحص نظام الرّقابة الدّاخليّة، والتي تتمثل في متابعة الالتزامات قصيرة الأجل والقروض وعدم القدرة على سدادها، وتحقيق خسائر تشغيلية كبيرة ومتكررة، وعدم توزيع أرباح لسنوات عديدة، بالإضافة إلى التغيير في طريقة التعامل في الشراء ، أما المؤشرات التشغيلية والإدارية والقانونية، فتتمثل في تعرض الشّركة لبعض الأمور الإدارية الدّاخليّة، كاستقالة كوادر إدارية وفنية مهمة، وصعوبة الحصول على العمالة المطلوبة، أو فقدان الشّركة لأسواق رئيسَةٍ، وعدم قدرتها على توفير المعدات الأساسية المهمة، وقيام الشركة بمخالفة متطلبات القوانين والتشريعات النافذة، ورفع دعاوى قضائية ضدها، وعدم قدرتها على حل المشاكل الطارئة، ومتابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات الأساسية، والنقص الواضح في القدرة الإنتاجية للشركة، وعدم قدرتها على تلبية طلبات العملاء (الأمين و يوزباشي، 2015 ؛ معيوف وآخرون، 2020).

ولتحديد مشكلة الدراسة وبيان أهميتها، وتحديد المتغيرات واتجاه العلاقة فيما بينها، تمهيداً لبناء الإطار النظري للدراسة، وصياغة فرضياتها، نستعرض فيما يلي ملخصاً لأهم الدراسة السابقة ذات العلاقة بالدراسة الحالية التي توفرت للباحث، ومن ثم نستعرض مشكلة الدراسة.

2.1. الدارسات السابقة:

هناك عديد الدّراسات التي تناولت الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتقييم استمرارية الشّركات باستخدام الإجراءات التّحليليّة، حيث تنوعت تلك الدراسات بين العربية والأجنبية، وسوف نستعرض في هذا الجزء جملة من ملخصاً لأهم الدراسات التي تمت الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز ملامحها، وذلك على النحو التالي:

- دراسة (الأخضر، 2011)، بعنوان: **مدى امكانية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 الخاص بالاستمرارية في الجزائر.**

هدفت هذه الدّراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (570) المتعلق باستمرارية الشّركة قيد المراجعة في الجزائر، ولتحقيق هذا الهدف تم بناء استمارة استبيان كوسيلة لجمع البيانات الأولية من عينة الدّراسة متمثلةً في (150) مفردة من المراجعين الخارجيين بالجزائر، ومن خلال تحليل البيانات توصلت الدّراسة إلى أهم النتائج التالية: وجود إمكانية لتطبيق معيار المراجعة الدولية رقم (570) للحصول على مؤشرات حول استمرارية الشّركة قيد المراجعة، إلا أن هناك اختلافًا بين نسب الموافقة على استخدام أساليب المراجعة التّحليليّة، بالإضافة إلى ذلك أظهرت نتائج الدّراسة وجود صعوبات ومشاكل تحول دون تطبيق ذلك المعيار.

- دراسة (Abidin & Baabbad ,2015)، بعنوان:

The use of analytical procedures by Yemeni auditors

هدفت هذه الدّراسة إلى التحقق من مدى استخدام المراجعين اليمنيين لإجراءات المراجعة التّحليليّة أثناء مراجعة القوائم المالية للعملاء، كما درست المرحلة التي تمر بها إجراءات المراجعة التي ينفذ فيها المراجعون الذين شملتهم الدّراسة لإجراءات المراجعة التّحليليّة، علاوة على ذلك، حدّدت الدّراسة العلاقاتِ بين عوامل الأهمية واستخدام إجراءات المراجعة التّحليليّة، وقد أشارت نتائجها إلى أن الإجراءات التّحليليّة تم استخدامها بنسبة عالية من قبل المراجعين في شركات المراجعة الكبيرة وعالية الخبرة مقارنةً بشركات المراجعة الصغيرة ومنخفضة الخبرة، ومع ذلك، فقد أثبتت الدّراسة أن دور تصور المراجعين للإجراءات التّحليليّة له تأثير كبير على استخدام الإجراءات التّحليليّة.

- دراسة (شريقي، 2016)، بعنوان: التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق المالي والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري.

هدفت هذه الدّراسة إلى تسليط الضوء على الفشل المالي الذي قد يؤدي بالمؤسسة إلى الخروج من النشاط وبالتالي الزوال، خاصة في حالة عدم التنبؤ به في وقت مبكر، ومعرفة مسؤولية كل من المراجع الخارجي والإدارة في التنبؤ بالفشل المالي، ونظراً للدور الذي يلعبه المراجع الخارجي خلال قيامه بمهمة مراجعة القوائم المالية السنوية للشركة ومدى تعبيرها الصادق عن مركزها المالي ونتيجة نشاطها، فإن المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 أوجب عليه القيام بمجموعة من الإجراءات الخاصة للتأكد من أن القوائم المالية تم إعدادها من طرف الإدارة في ضوء فرض الاستمرارية، كما سيتطرق المقال إلى نظرة المشرع الجزائري لدور ومسؤولية كل من المراجع الخارجي والإدارة إلى التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرار في النشاط.

- دراسة (Kritzinger & Barac , 2017)، بعنوان:

The application of analytical procedures in the audit process: A South African perspective

هدفت هذه الدّراسة التحقق من تطبيق الإجراءات التّحليليّة من قبل المراجعين الخارجيين في جنوب أفريقيا، وقد تم اختيار منهج بحث نوعي (A qualitative research approach)، باستخدام ثلاث وحدات تحليل، كما تم جمع البيانات من خلال مقابلات مع كبار مديري شركات المراجعة الكبيرة في جنوب أفريقيا، وكشفت نتائج الدّراسة أن المراجعين الذين شملتهم الدّراسة يدركون أن الإجراءات التّحليليّة تضيف قيمة إلى عملية المراجعة وأن استخدامها يعزز كفاءة المراجعة وفعاليّتها، كما أظهرت النتائج أن المراجعين يطبقون إجراءات تحليلية في جميع مراحل عملية المراجعة، وقد تم تحديد العوامل التي تؤثر على استخدام الإجراءات التّحليليّة، وتشمل: منهجية المخاطر، والتقدم المتسارع في التكنولوجيا، والاستخدام المتزايد للمعلومات غير المالية لتقييم معقولية البيانات المالية.

- دراسة (معيوف وآخرون، 2020). بعنوان: أهمية استخدام المراجعة التحليلية في التعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشركات المساهمة الليبية على الاستمرارية.

هدفت هذه الدّراسة إلى بيان مدى إدراك أعضاء لجان المراجعة بالشّركات المسجلة في سوق الأوراق المالية الليبي والمراجعين الخارجين العاملين بمكاتب المراجعة المعتمدة لدى السوق، ولأهمية استخدام إجراءات المراجعة التّحليليّة كمؤشرات للتنبؤ بقدرة الشّركات على الاستمرارية، حيث تم جمع البيانات عن طريق استخدام صحيفة الاستبيان وقدتم تحليلها بواسطة أساليب، حيث توصلت نتائج الدّراسة إلى أن المراجعين الخارجين وكذلك لجان المراجعة في الشّركات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي على دراية بأهمية دور إجراءات المراجعة التّحليليّة في التعرف على مؤشرات قدرة الشّركات على

الاستمرارية، وعلى الرغم من وجود بعض الفروقات البسيطة إلا أن الاتفاق على أهميتها في أنشطتها الاعتيادية مع إعطاء أفضلية للمؤشرات المالية.

- دراسة (عزوز والتركي، 2021) بعنوان: دور التدقيق للتنبؤ بالفشل المالي في المؤسسة الاقتصادية عمى ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 " المنشأة المستمرة" والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال".

هدفت هذه الدّراسة لإظهار دور وأهمية المراجعة في التنبؤ وتشخيص الفشل المالي على مستوى المؤسسة الاقتصادية على ضوء المعيار الدولي للمراجعة رقم (570) "المنشأة المستمرة" والمعيار الجزائري للمراجعة رقم 570" استمرارية الاستغلال"، وقد توصلت هذه الدّراسة إلى أن الفشل المالي يُعدُّ أكثر حدث سلبي يمكن أن تتعرض له المؤسسة؛ لما له من أضرار تؤثر على استمرارية نشاطها وبقائها في السوق، لذا وجب الاستعانة بخدمات المراجع للكشف عن أي أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث الشكّ في قدرة المؤسسة على مواصلة أعمالها.

- دراسة (Thomas 2023) . بعنوان:

The analysis of influencing factors on the going concern audit opinion – a study in manufacturing firms in Indonesia.

هدفت هذه الدّراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على رأي المراجع حول استمرارية الشّركة، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم استخدام بيانات ثانوية تم الحصول عليها من التقارير السنوية وتقارير المراجعة، وشمل مجتمع الدّراسة شركات التصنيع المسجلة في بورصة إندونيسيا من 2015 إلى 2019، وتألفت العينة من (33) شركة، وأشارت النتائج إلى أن الرافعة المالية أثرت بشكل إيجابي على رأي المراجع حول استمرارية الشّركة، بينما أثرت جودة المراجعة والربحية والسيولة سلباً على رأي المراجع على استمرارية الشّركة، في حين لم يؤثر حجم الشّركة وتأخر عمليات المراجعة على رأيه بالخصوص.

- دراسة (Mahir 2023)، بعنوان:

Going concern assessment: a literature review

تناولت هذه الورقة افتراضاً أساسياً يتعلق باستمرارية الشّركة من خلال استعرض أدبيات الدّراسة من معايير وأبحاث ودراسات سابقة، حيث إن افتراض الاستمرارية يشكل فرضية أساسية تفترض أن الوحدة الاقتصادية سوف تدير عملياته في الفترة القادمة (12 شهراً على الأقل) دون مخاطر كبيرة لانقطاع الأعمال، وتدرس هذه الورقة بدقة الإطار التنظيمي القائم على معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المراجعة الدولية،

وتفحص بشكل خاص دور وأهمية المراجعين الخارجيين في تقييم افتراض استمرارية الشّركة قيد المراجعة، بما في ذلك تحليل العوامل التي تؤثر على رأي المراجع في افتراض استمرارية تلك الشّركة ومعالجة الانتقادات الموجهة إلى للمراجعين الخارجيين بالخصوص، وعلاوة على ذلك، تستكشف الورقة الخبرات السابقة في تطوير نماذج لتقييم افتراضات استمرارية الشّركة، مما قد يساعد المحاسبين الجنائيين في الكشف عن المخالفات في البيانات المالية، نظراً للارتباط بين ارتفاع خطر الإفلاس والأنشطة الاحتيالية.

وتأتي هذه الدّراسة استكمالاً للدراسات السابقة خصوصاً في البيئة المحلية، حيث تناولت الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة من خلال استخدام الإجراءات التّحليليّة، فمن خلال استعراض تلك الدراسات، تبين وجود فجوة بحثية تمثلت في دراسة ذلك الدّور؛ لاكتشاف الأخطاء الجوهرية من جهة وتقييم تقييم القدرة على الاستمرارية من جهة أخرى، بالإضافة إلى أن هذه الدّراسة استهدفت فئة أخرى تتمثل في المراجعين بديوان المحاسبة الليبي باعتباره الجهة المخولة قانوناً لمراجعة المؤسسات والوحدات الاقتصادية المملوكة كلياً أو جزئياً للدولة (نسبة الملكية 25% فأكثر)، وحيث إن الدراسات السابقة التي أجريت في البيئة المحلية لم تتناول الدور المرتقب للمراجع الخارجي في ليبيا في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة من خلال استخدام الإجراءات التّحليليّة، فإن هذه الدّراسة تأتي لاستطلاع أراء المهنيين حول ذلك الدّور.

3.1. مشكلة البحث:

شهد هذا العصر تطورات وتغيرات جذرية نتيجة للعولمة، وترتب عليها انتشار الاستثمار الأجنبي وسرعة تحويل الأموال حول العالم وزيادة حجم الشّركات في الدول المتقدمة، في حين أنّ الدول النامية تحاول اللحاق بركب تلك الدول المتقدمة من خلال توسيع قاعدة الملكية، وتوفير المناخ الملائم للاستثمار الأجنبي، وليبيا ليست في مَعزلٍ عن ذلك، حيث حدثت تطورات تمثلت في إنشاء سوق المال الليبي، وخصصت بعض الشّركات العامة بهدف توسيع قاعدة الملكية، وتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر، واتباع آليات الحوكمة الرشيدة، ولضمان نجاح تلك السياسات، فإن الأمر يتطلب توافر قدرات وإمكانيات وخبرات معينة للمراجع الخارجي، لكي يتمكن من اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وتقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة، وحيث العديد من الدراسات والتقارير قد أظهرت أن مؤسسات القطاع العام تفشى فيها الفساد والمحاباة، وتضخم فيها عدد الموظفين غير المدربين، واتسمت بضعف الإنتاجية، وارتفاع المصاريف الإنتاجية وعدم مواكبة التطورات التكنولوجية، وبروز مشاكل في الهيكلة الإدارية والتبعية وغيرها، وبعد عام 2005 فكرت الدولة جدياً في اتخاذ إجراءات لتقييم وخصخصة هذه الشركات، حيث اعتمدت تمليك بعض هذه الشركات للعاملين بها، وتوزيع الملكية على شكل أسهم، إلا أن هذه الآلية لم تنجح استمرارية عمل تلك الشركات، ومواكبة التطورات التكنولوجي والإدارية، مما نتج عنه توقف عمليات معظم تلك الشركات بالكامل

(الأمم المتحدة، 2020)، ومن ناحية أخرى أظهرت دراسة (معيوف وآخرون، 2020) أهمية استخدام إجراءات المراجعة التّحليليّة في التعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشّركات المساهمة الليبية على الاستمرارية، إلا أن هذه الدّراسة لم تتناول الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة من خلال استخدام الإجراءات التّحليليّة (Analytical Procedures)، وما أهم المؤشرات التي ستساعده في تحقيق ذلك؟ وعليه يمكن صياغة مشكلة الدّراسة في التساؤلات التالية:

التساؤل الرئيسي الأول: ما الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالتقارير المالية للشركات قيد المراجعة باستخدام الإجراءات التّحليليّة؟

التساؤل الرئيسي الثاني: ما الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة باستخدام الإجراءات التّحليليّة؟

ويتفرع عنه التساؤلات الفرعية التالية:

- ما الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة باستخدام المؤشرات المالية؟
- ما الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة باستخدام المؤشرات التشغيلية؟
- ما الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة باستخدام المؤشرات القانونية؟

4.1. أهداف البحث:

تهدف هذه الدّراسة إلى ما يلي:

أ- التعرف على الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالتقارير المالية للشركات قيد المراجعة باستخدام الإجراءات التّحليليّة.

ب- التعرف على الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة باستخدام الإجراءات التّحليليّة.

5.1. أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث إلى ما يلي:

أ- **الأهمية العلمية:** حظي موضوع دور المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وتقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة، من خلال استخدام الإجراءات التّحليليّة - باهتمام بالغ من قِبل الباحثين على المستوى الدولي، إلا أنه لم يَحظَ بالقدر نفسه من الاهتمام من قِبل الباحثين في ليبيا (حسب علم الباحث)، وبالتالي ستساهم هذه الدّراسة في إثراء النقاش العلميّ حول هذا الموضوع الحيوي.

ب-**الأهمية العملية:** ستساهم هذه الدّراسة في تقديم نموذجٍ للدور المرتقب للمراجع الخارجي في ليبيا، اعتماداً على الإجراءات التّحليليّة بهدف الحصول على مؤشرات تساعده في اكتشاف الخطاء الجوهرية، بالإضافة إلى تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة بشكل أفضل.

6.1. فرضيات الدراسة:

بعد دراسة الأدب المتعلق بالدراسة في ضوء خصائص البيئة المحلية تم صياغة الفرضيات على النحو الآتي:

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد دور للمراجع الخارجي دور في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالتقارير المالية باستخدام إجراءات المراجعة التّحليليّة.

الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد دور للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشركات قيد المراجعة باستخدام الإجراءات التحليلية.

ومنها تم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد دور مهم للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة في ليبيا باستخدام المؤشرات المالية.

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد دور مهم للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة في ليبيا باستخدام المؤشرات التشغيلية.

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد دور مهم للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة في ليبيا باستخدام المؤشرات القانونية.

7.1. منهجية الدّراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدّراسة اعتمد الباحثان المنهجية التي تجمع ما بين الاستنباط والاستقراء التجريبي، وذلك على النحو التالي:

أ- **المنهج الاستنباطي Deductive Approach:** الاستنباط هو الانتقال من العام إلى الخاص، وهو يمثل عملية ذهنية لاستنباط استنتاجاتٍ نظرية قياساً على مقدمات، حيث تم استخدام هذا المنهج في بناء الإطار النظري من خلال مراجعة الدراسات السابقة التي تناولت استخدام الإجراءات التّحليليّة، ودورها في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وتقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة حول العالم، ودراستها في ضوء بيئة الأعمال في ليبيا، وصياغة الفرضيات.

ب- **تجمع وتحليل البيانات الأولية:** تم تصميم استمارة الاستبيان وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، كأداة لجمع البيانات الأولية من عينة الدّراسة، وتم تحليل البيانات وفقاً للأساليب الإحصائية الملائمة.

ت- **المنهج الاستقرائي Inductive Approach:** يشير مفهوم الاستقراء إلى الانتقال من الخاص إلى العام أو من الجزء إلى الكل، ويبدأ الاستقراء التجريبي من نتائج الدّراسة الميدانية (الملاحظات الجزئية)، ومقارنتها مع الفرضيات المستنبطة في الدراسات السابقة (عموميات الأدب). في حال التوافق سيقدم الباحثان دليلاً من واقع بيئة الأعمال في ليبيا يؤيد الدراسات السابقة، وفي حال اختلاف النتائج سيقدمان مبررات ذلك الاختلاف.

2. الإطار النظري للدراسة:

لقد أصبحت الإجراءات التّحليليّة جزءاً لا يتجزّأ من عملية المراجعة، حيث تستخدم في التخطيط للمراجعة، وفي العمل الميداني، وفي مراحل الاستنتاج والتقييم، وإعداد التقارير النهائية الخاصة بالمراجعة (ISA-520 , 2004 ; Abidin & Baabbad 2015).

1.2. مفهوم الإجراءات التّحليليّة:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA 520 - الفقرة 3)، تم تعريف الإجراءات التّحليليّة على أنها "تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التّحليليّة أيضاً التحقيق في التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تنحرف بشكل كبير عن المبالغ المتوقعة".

2.2. أهمية الإجراءات التّحليليّة:

ترجع أهمية الإجراءات التّحليليّة واستخدامها في كونها: (ISA 520 - الفقرة 12g.)

أ-مساعدة المراجع في التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى.

ب- اختبار موضوعي للحصول على أدلة مراجعة حول تأكيدات معينة تتعلق بأرصدة الحسابات أو فئات المعاملات.

ت- مراجعة شاملة للمعلومات المالية في مرحلة المراجعة النهائية.

3.2. أهداف الإجراءات التّحليليّة:

وفقاً للفقرة (7) من المعيار الدولي للمراجعة (ISA 520 - الفقرة 7.)، فإن استخدام إجراءات التدقيق التّحليليّة يجب أن يتضمن الأهداف الأساسية التالية:

أ- إجراءات تقييم المخاطر من أجل فهم عمليات الشّركة.

ب- إجراءات موضوعية عندما يكون استخدامها أكثر فعالية أو كفاءة من الاختبارات التفصيلية في تقليل خطر تشويه المطالبات بشكل مادي إلى مستوى منخفض مقبول

ت- المراجعة الاجمالية الشاملة للمعلومات المالية.

4.2. خطوات الإجراءات التّحليليّة:

هناك أربعة عناصر تشكل خطوات مميزة متأصلة في تخطيط وتنفيذ الإجراءات التّحليليّة الجوهرية (جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين، 2025):

أ. تطوير توقعات مستقلة: يجب أن يكون لدى المراجع توقعات مستقلة كلما استخدم إجراءات تحليلية موضوعية (ISA-520)، ويطور توقعاته من خلال تحديد العلاقات المعقولة (على سبيل المثال بين مساحة المبنى ومبيعات التجزئة واتجاهات السوق وإيرادات العملاء) والتي من المتوقع وجودها بشكل معقول بناءً على معرفته بالأعمال أو الصناعة أو الاتجاهات أو الحسابات الأخرى.

ب. تحديد الفرق المهم: أثناء تخطيط الإجراءات التّحليليّة وتنفيذها، يجب على المراجع النظر في مقدار الفرق عن المتوقع الذي يمكن قبوله دون مزيد من التحقيق (ISA- 520)، ويُطلق على الفرق الأقصى المقبول عادةً "العتبة" (Threshold)، وهي تمثل قيم عددية أو كنسب مئوية للعناصر التي يتم اختبارها، وتجدر الإشارة إلى أن تحديد عتبة مناسبة أمراً بالغ الأهمية للاستخدام الفعال للإجراءات التّحليليّة لمنع التحيز في الحكم.

ج. حساب الفرق: عملية مقارنة القيمة المتوقعة بالمبالغ المسجلة وتحديد الفروقات المهمة، وعند تطبيق الإجراءات التّحليليّة الموضوعية، ليس من المناسب حساب الفروقات أولاً من أرصدة الفترة السابقة ثم السماح للنتائج بالتأثير على الفرق "المتوقع" والعتبة المقبولة.

د. التحقيق في الاختلافات المهمة واستخلاص النتائج، حيث تشير الاختلافات إلى زيادة احتمالات الأخطاء؛ وكلما ازدادت درجة الدقة زادت احتمالات أن يكون الاختلاف عبارة عن خطأ، وتجدر الإشارة إلى أنه يتوجب على المراجع البحث عن تفسيرات للمبلغ الكامل للفرق، وليس فقط الجزء الذي يتجاوز الحد، كما يجب عليه أن يفكر فيما إذا كانت الاختلافات ناجمة عن عوامل تم تجاهلها سابقاً عند تطوير التوقعات في الخطوة الأولى، مثل التغييرات غير المتوقعة في العمل أو التغييرات في المعالجات المحاسبية.

هـ.مقارنة بيانات الشّركة قيد المراجعة بالبيانات المتوقعة وفقاً للبيانات غير المالية.

5.2. التحليل المالي:

موضوع التحليل المالي يعتمد في المقام الأول على البيانات المالية المتوفرة بالقوائم المالية الأساسية وملحقاتها: (يوسف، مضوى، 2021 ؛ Alshowishin , 2021)

أ- قائمة المركز المالي (Statement of Financial Position)،

ب- قائمة الدخل (income statement)،

ت- قائمة التدفقات النقدية (Cash flow Statement)،

ث- قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Statement of changes in equity)،

ج- ملاحظات على البيانات المالية (notes to the financial statements).

يمكن أن يكون موضوع التحليل المالي جميع الأجزاء الأخرى من التقرير السنوي، والتي ليست إلزامية للوحدات الاقتصادية، ولكنها أكثر أهمية لاتخاذ القرارات التجارية والاستثمارية الصحيحة، مثل:

أ- الخطاب الموجه إلى المساهمين (Letter to shareholder).

ب- المناقشات الإضافية والإدارة (Additional discussions and Management).

6.2. حدود التحليل المالي:

تعتمد بيانات القوائم المالية على فروض ومبادئ المحاسبة، وتشمل الاستمرارية والفترة المحاسبية وأساس الاستحقاق، إنّ بيانات إعداد القوائم المالية مقيدة بالعوامل المذكورة أعلاه، حيث لا تنعكس بعض المعلومات غير المالية المهمة والبيئة الاقتصادية الخارجية وبيئة الصناعة ودورة الأعمال للوحدات الاقتصادية في القوائم المالية، مما يقيد تحليل بيانات تلك القوائم، وتتلخص تلك القيود في الآتي (جربوع، 2005 ؛ Jun ,2019 Li):

أ. يرتكز التحليل المالي بصورة أساسية على بيانات ومعلومات تاريخية تعتمد أساساً على الأرباح ومعدل العائد اللذين يعتمدان على أرقام تقديرية، ومن المعروف أن الاعتماد على هذا النوع من الأرقام في عملية التحليل يعني إعطاء نتائج تقريبية.

ب. مقارنة النسب المالية للشركة مع النسب المالية الشّركات العاملة بنفس الصناعة جيدة ومفيدة فقط في حال ما إذا كانت تلك الشّركات مماثلة في الحجم والظروف وطريقة الإنتاج ونوعيته.

ج. النسب المالية عبارة عن علاقة بين رقمين بسط ومقام، غير أنه في عملية التحليل أحياناً لا يمكن معرفة الدافع الأساسي لارتفاع النسبة أو انخفاضها إلا بعد تحليل دقيق.

د. محدودية مؤشرات الاتجاه، فإذا تدنت نسبة السيولة في الماضي فليس من الضروري أن تستمر في المستقبل.

هـ. تأثير الظروف الاقتصادية العامة مثل الرواج الاقتصادي، أو الركود التضخم على صحة تقييم الأصول ونتيجة النشاط.

7.2. المؤشرات التحليلية:

يحتاج المراجع الخارجي إلى الاستناد على معايير و إرشادات حول مسؤوليته عند مراجعته للبيانات المتعلقة بتقييم استمرارية الشركات قيد المراجعة، فحالات التعثر التي قد تواجهها تلك الشركات لا تأتي غالباً بدون سابق إنذار، حيث يتضمن معيار المراجعة الدولي رقم (570) العديد من المؤشرات، والتي تصنف إلى مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية ومؤشرات أخرى، وأن وجود إحدى هذه المؤشرات لا يعني دائماً أن فرض الاستمرارية موضع شك، فقد حدد هذا المعيار ما يجب على المراجع أن يقوم به عند التخطيط لعملية المراجعة، وما يجب عليه في حالة الشك في قدرة الشركة على الاستمرارية، وما هي الصيغ التي يمكنه تضمينها في تقريره على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها (AICPA, ISA No.570).

أ. **المؤشرات المالية:** هناك العديد من المؤشرات المالية التي يمكن للمراجع الخارجي أخذها بعين الاعتبار عند تقييم الاستمرارية، فعلى سبيل عندما تكون الالتزامات المتداولة أكبر من الأصول المتداولة، فإن ذلك يشير إلى مشاكل تتعلق بقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، كما أن عدم توفر السيولة الكافية يؤثر على قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، ومن جانب أخر عدم قدرة الشركة على سداد الديون طويلة الأجل أو تجديدها أو تعديل شروطها، أو زيادة الاعتماد على الديون قصيرة الأجل، والذي يُعد مؤشراً مهماً من مؤشرات عدم الاستمرارية، وقد يؤدي عجز السيولة ونقص إمكانيات التمويل الذاتي إلى دفع الشركة للمزيد من الاقتراض لتمويل الالتزامات الجارية أو الأنشطة الاستثمارية، وبالتالي تحميل الشركة بأعباء فوائد قد تفوق أرباحها، كما أن هناك العديد

من المؤشرات المالية الأخرى التي يجب على المراجع أخذها في الاعتبار للتنبؤ بالاستمرارية، فعندما تكون النسب المالية الأساسية سالبة أو متراجعة، أو في حالة وجود خسائر تشغيلية جوهرية، أو وجود تأخير في توزيعات الأرباح، وفي حالات التغير في عملية الشراء من الآجل إلى النقدي، أو عدم التمكن من الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتجات أو استثمارات جديدة (AICPA, SAS No. 132).

ب. **المؤشرات التشغيلية:** تساعد هذه المؤشرات المراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشركات قيد المراجعة منها على سبيل المثال، فقدان إداريين قياديتين دون إيجاد بديل، أو فقدان أسواق رئيسية أو امتيازات أو تراخيص أو موارد رئيسية، أو في حال وجود مشاكل جوهرية تتعلق بالعمال، أو نقص في تجهيزات مهمة.

ت. **مؤشرات أخرى:** هناك العديد من المؤشرات التي من شأنها أن تؤثر على قرار المراجع بشأن تقييم قدرة الشركات على الاستمرارية، نذكر منها على سبيل المثال، عدم الاستجابة مع المتطلبات المتعلقة برأس المال والأنظمة الحكومية الأخرى، القضايا القانونية المرفوعة ضد الشركة والتي في حالة تنفيذها قد ينتج عنها تعويضات لا يمكن للشركة الوفاء بها، كما أن التغيراتَ في التشريعات أو السياسات الحكومية التي يكوف لذا تأثير سلبي مباشر على نشاط الشركة الرئيسي.

3. الدّراسة الميدانية:

في هذا الجزء من الدّراسة سنتناول الجانب العملي ويشمل أداة تجميع البيانات الأولية، والاختبارات الإحصائية، ومناقشة النتائج والتوصيات.

1.3. تجميع البيانات:

تم تجميع البيانات اللازمة بواسطة استمارة استبيان أرسلت إلى عينة محدودة من المبحوثين بمكاتب المراجعة المسجلة لدى مصرف ليبيا المركزي والمراجعين بديوان المحاسبة فرع بنغازي بلغ عددها (45) استمارة، وصنفت الإجابات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

2.3. اختبار الثبات والصدق:

يمثل الصدق العلمي درجة دقة البحث على الغرض المصمم من أجله، أي مدى تزويد أداة البحث بمعلومات تتعلق بمشكلة البحث من مجتمع الدّراسة نفسه، ولتحقيق هذا الغرض تم استخدم اختبار ألفا كرونباخ (Cornbrash's Alpha) بهدف التحقق من قدرة أداة القياس على تحقيق النتائج نفسها في حالة إعادة القياس أكثر من مرة على نفس الشخص وفي الظروف ذاتها، وقد أظهرت النتائج أن قيمة معامل الثبات هي (84.3%).

3.3. التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية:

بهدف التعرف على خصائص عينة الدّراسة والتحقق من مدى إدراكهم للفقرات التي تضمنها الاستبيان، تم تحليل البيانات الديموغرافية لأفراد العينة، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (1) المؤهل العلميّ

المؤهل العلميّ	التكرارات	النسب
دبلوم متوسط	1	%2.9
دبلوم عال/ بكالوريوس	5	%14.7
ماجستير	25	%73.5
دكتوراه	3	%8.8
الإجمالي	34	%100.0

يتضح من الجدول المبين أعلاه أن معظم المبحوثين لديهم مؤهلات علمية عالية، وهذا الأمر يشير إلى قدرتهم على فهم الفقرات الواردة في الاستبيان.

جدول رقم (2) التخصص العلمي

التخصص	التكرارات	النسب
محاسبة	27	%79.4
إدارة أعمال	1	%2.9
تمويل ومصارف	5	%14.7
أخرى	1	%2.9
الإجمالي	34	%100.0

يتضح من الجدول المبين أعلاه أن معظم المبحوثين متخصّصون في المحاسبة، والباقي في تخصصات أخرى في مجالات الأعمال، وهذا الأمر يشير إلى قدرتهم على فهم الفقرات الواردة في الاستبيان.

جدول رقم (3) الخبرة

سنوات الخبرة	التكرارات	النسب
أقل من 5 سنوات	6	%17.6
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	8	%23.5
من 10 إلى أقل من 15 سنة	11	%32.4
15 فأكثر	9	%26.5
الإجمالي	34	%100.0

يبين الجدول أعلاه أن معظم المبحوثين لديهم خبرة، أمّا الباقي ففي تخصصات أخرى في مجالات الأعمال، وهذا الأمر يشير إلى قدرتهم على فهم الفقرات الواردة في الاستبيان.

جدول رقم (4) الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسب
مراجع خارجي	17	%50.0
مدير مكتب مراجعة	2	%5.9
مراجع بديوان المحاسبة	15	%44.1
الإجمالي	34	%100.0

يتضح من الجدول أعلاه أن معظم المبحوثين موظّفون في المراجعة، والباقي في تخصصات أخرى في مجالات الأعمال، وهذا الأمر يشير على قدرتهم على فهم الفقرات الواردة في الاستبيان.

4.3. التحليل الوصفي للفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى:

جدول رقم (5)

الدّور المرتقب للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية باستخدام الإجراءات التّحليليّة

ر.م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.1	مقارنة النسب المالية للسنة الحالية مع السنوات السابقة تساعد في الكشف عن الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية.	3.91	0.621
2.1	مقارنة المعلومات المالية ذات العلاقة مع بعضها تساعد في الكشف عن مواطن الخطر في القوائم المالية.	3.76	0.781
3.1	مقارنة النسب المعيارية للوحدة الاقتصادية قيد المراجعة مع نسب القطاع تساعد في الكشف عن حالات التحريف.	3.88	0.729
4.1	مقارنة النسب المعيارية مع النتائج الفعلية للوحدة الاقتصادية قيد المراجعة يمكن أن تشير إلى وجود تحريف محتمل.	4.12	0.640
5.1	مقارنة أرصدة الحسابات والنسب المالية للوحدة الاقتصادية قيد المراجعة مع النتائج المتوقعة من طرف المراجع يمكن أن تؤدي إلى الكشف عن أخطاء أو حالات الغش المحتملة.	3.85	0.784
6.1	تقنية تحليل الاتجاه تعمل على إرشاد المراجع إلى اكتشاف التغيرات غير المتوقعة في أرصدة الحسابات.	4.06	0.694
	إجمالي الفقرات	3.93	0.497

يبين الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي للفقرات يشير إلى اتفاق إجابات معظم المبحوثين حول استخدام أساليب التحليل المالي للتنبؤ باستمرارية الشّركات قيد المراجعة، حيث إن المتوسط الحسابي لكافة الفقرات أكبر من (3.0) وهو المتوسط الحسابي للمقياس، وأن قيم الانحراف المعياري لكافة الفقرات أقل من (1.0)، وهذا يدل على عدم تشتت البيانات، وأن المتوسط الحسابي ممثل جيد لآراء المبحوثين.

5.3. التحليل الوصفي للفقرات المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى التابعة للفرضية الثانية:

جدول رقم (6)

المؤشرات المالية للتنبؤ باستمرارية الشّركات.

ر.م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.1.2	وجود خسائر تشغيلية ضخمة ولفترات متتالية.	4.38	0.652
2.1.2	الاتجاهات السلبية للنسب المالية الأساسية	4.00	0.696
3.1.2	تعرض الشّركة للعسر المالي لعدة مرات متكررة، أو الاعتماد على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.	3.97	0.627
4.1.2	عدم قدرة الشّركة على توزيع الأرباح خلال فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح.	4.03	0.674
5.1.2	تغيير طريقة سداد الموردين من السداد الآجل إلى الشراء النقدي مع عدم قدرة الشّركة على تمويل مستلزماتها نقداً.	3.79	0.687
6.1.2	عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها.	4.12	0.591
7.1.2	صعوبة تطبيق شروط اتفاقيات القروض.	3.85	0.784
8.1.2	عدم قدرة الشّركة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.	3.82	0.626
9.1.2	وجود أحداث جديدة لاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية، من شأنها أن يترتب عليها التزامات كبيرة على الشّركة، أو أن تؤثر بشكل سلبي على أعمال الشّركة ونتيجة نشاطها.	3.94	0.649
	إجمالي الفقرات	3.99	0.359

يبين الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي للفقرات يشير إلى اتفاق إجابات معظم المبحوثين حول استخدام أساليب التحليل المالي للتنبؤ باستمرارية الشّركات قيد المراجعة، حيث إن المتوسط الحسابي لكافة الفقرات أكبر من (3.0) وهو المتوسط الحسابي للمقياس، كما يظهر الجدول أن قيم الانحراف المعياري لكافة الفقرات أقل من (1.0)، وهذا يدل على عدم تشتت البيانات، وأن المتوسط الحسابي ممثل جيد لأراء المبحوثين.

6.3. التحليل الوصفي للفقرات المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية التابعة للفرضية الثانية:

جدول رقم (7)

المؤشرات التشغيلية للتنبؤ باستمرارية الشّركات.

ر.م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.2.2	فقدان كوادر إدارية وفنية هامة لصالح المنافسين مع عدم القدرة على إحلال آخرين محلهم.	3.76	0.606
2.2.2	فقدان الشّركة لأسواق رئيسية لمنتجاتها، أو لشراء مستلزماتها أو مورد رئيسي.	3.68	0.727
3.2.2	وجود صعوبات في الحصول على المستلزمات التشغيلية المهمة.	3.91	0.621
4.2.2	وجود صعوبات تتعلق بالقوى العاملة سواء أكانت مباشرة مع العاملين، وتشمل الرواتب والامتيازات وغيرها، أم من خلال النقابات العمالية التي تدافع عنها.	3.62	0.922
5.2.2	ارتفاع الأسعار أو عدم تناسبها مع مستوى الجودة لنقص الكوادر الفنية القادرة على ايجاد الحلول المناسبة للمشاكل التسويقية.	3.68	0.638
	إجمالي الفقرات	3.72	0.9902

يبين الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي للفقرات يشير إلى اتفاق إجابات معظم المبحوثين حول استخدام أساليب التحليل المالي للتنبؤ باستمرارية الشّركات قيد المراجعة، حيث إن المتوسط الحسابي لكافة الفقرات أكبر من (3.0) وهو المتوسط الحسابي للمقياس، كما يظهر الجدول أن قيم الانحراف المعياري لكافة الفقرات أقل من (1.0)، وهذا يدل على عدم تشتت البيانات، وأن المتوسط الحسابي ممثل جيد لآراء المبحوثين.

7.3. التحليل الوصفي للفقرات المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة التابعة للفرضية الثانية:

جدول رقم (8)

المؤشرات القانونية والأمنية للتنبؤ باستمرارية الشّركات

ر.م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.3.2	عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال (تحقيق التوازن بين مصادر التمويل بالملكية والديون) أو المتطلبات القانونية الأخرى مثل عدم كفاية رأس المال في المصارف.	4.12	0.640
2.3.2	قضايا قانونية قائمة ضد الشّركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الوفاء بها (نجاح هذه الدعاوى قد يؤدي إلى التزامات قد لا تستطيع الشّركة الوفاء بها أو الحجز على أصولها أو التعرض للتصفية لتسديد الالتزامات).	3.85	0.784
3.3.2	تغيير السياسات الحكومية والقوانين (مثل القوانين التي تختص بإنتاج سمعة ما، أو القوانين الجمركية؛ مما يؤثر في التكلفة والأسعار والقوانين الخاصة بالقوى العاملة واستيراد مستلزمات الإنتاج، القوانين البيئية)	4.06	0.694
4.3.2	فقدان الشّركة لامتياز أو ترخص أو براءة اختراع مهمة.	4.38	0.652
5.3.2	توقف العمليات التشغيلية نتيجة لظروف القوة القاهرة للفترات متتالية.	4.00	0.696
	إجمالي الفقرات	4.08	0.4434

يبين الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي للفقرات يشير إلى اتفاق إجابات معظم المبحوثين حول استخدام أساليب التحليل المالي للتنبؤ باستمرارية الشّركات قيد المراجعة، حيث إن المتوسط الحسابي لكافة الفقرات أكبر من (3.0) وهو المتوسط الحسابي للمقياس، كما يظهر الجدول أن قيم الانحراف المعياري لكافة الفقرات أقل من (1.0)، وهذا يدل على عدم تشتت البيانات، وأن المتوسط الحسابي ممثل جيد لآراء المبحوثين.

8.3. التحليل الإحصائي الاستدلالي: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

تم إجراء اختبار العينة الواحدة (One sample T- test) للفرضية الصفرية HO_1 على النحو التالي:

جدول رقم (9)

نتائج اختبار (One sample T– test) للفرضية الصفرية الرئيسة الأولى

الفرضية الصفرية الرئيسية الأولى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية
لا يوجد دور مهم للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالتقارير المالية باستخدام الإجراءات التّحليليّة.	3.93	0.4976	10.912	0.000	34

تبين من الجدول أعلاه أن قيمة P-Value بلغت(0.000) ، وهي أقل من مستوى الدلالة المعنويـة(0.05) ، عليه نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة التي نصها (يوجد دور للمراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالتقارير المالية باستخدام إجراءات المراجعة التّحليليّة).

9.3. التحليل الإحصائي الاستدلالي: اختبار للفرضية الرئيسية الثانية:

لا يوجد دور للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية المشروع من خلال استخدام الإجراءات التحليلية.

تم إجراء اختبار العينة الواحدة (One sample T- test) للفرضيات الصفرية الفرعية التابعة للفرضية الرئيسية الثانية HO_2 على النحو التالي:

أ. **الفرضية الفرعية الأولى:** يبين الجدول التالي اختبار هذه الفرضية:

جدول رقم(10)

نتائج اختبار (One sample T- test) للفرضية الصفرية الفرعية الأولى

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية
لا يوجد دور مهم للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة باستخدام المؤشرات المالية.	3.99	0.3591	16.077	0.000	34

تبين من الجدول أعلاه أن قيمة P-Value بلغت(0.000) ، وهي أقل من مستوى الدلالة المعنويـة(0.05) ، عليه نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة التي نصها (يوجد دور مهم للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة في ليبيا باستخدام المؤشرات المالية).

ب. **الفرضية الفرعية الثانية:** يبين الجدول التالي اختبار هذه الفرضية:

جدول رقم(11)

نتائج اختبار (One sample T- test) للفرضية الصفرية الفرعية الثانية

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية
لا يوجد دور مهم للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة باستخدام المؤشرات التشغيلية.	3.7294	0.99020	16.077	0.000	34

تبين من الجدول أعلاه أن قيمة P-Value بلغت(0.000) ، وهي أقل من مستوى الدلالة المعنويـة(0.05) ، عليه نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة التي نصها (يوجد دور مهم للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة في ليبيا باستخدام المؤشرات التشغيلية).

ت. الفرضية الفرعية الثالثة: يبين الجدول التالي اختبار هذه الفرضية:

جدول رقم(12)

نتائج اختبار (One sample T- test) للفرضية الصفرية الفرعية الثالثة

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية
لا يوجد دور مهم للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة في ليبيا باستخدام المؤشرات القانونية.	4082.4	0.44345	14.232	0.000	34

تبين من الجدول أعلاه أن قيمة P-Value بلغت(0.000) ، وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، عليه نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة التي نصها (يوجد دور مهم للمراجع الخارجي في تقييم استمرارية الشّركات قيد المراجعة في ليبيا باستخدام المؤشرات القانونية).

10.3. مناقشة نتائج الدّراسة:

من خلال نتائج الاحصاء الوصفي فيما يتعلق بالفقرات الواردة في الاستبيان، ونتائج الاحصاء الاستدلالي المتعلقة باختبار الفرضيات، فإنه يمكن مناقشة تلك النتائج، ومدى توافقها مع الدراسات السابقة، وذلك على النحو الآتي:

1- هناك دور مهم للمراجع الخارجي في اكتشاف الاخطاء الجوهرية بالقوائم المالية للشّركات قيد المراجعة، وذلك من خلال استخدامه لأساليب التحليل المالي (الإجراءات التحليلية)، وهذه النتيجة تتوافق مع دراسة كل من (جربوع،2005 ؛ يوسف ومضوى، 2021 ؛ Kritzinger & Barac , 2017).

2- هناك دور مهم للمراجع الخارجي في التبنؤ باستمرارية الشّركات قيد المراجعة، وذلك من خلال استخدامه لأساليب التحليل المالي (الإجراءات التحليلية)، وهذا الدور يتماشى مع المسؤوليات المستجدة للمراجع الخارجي، حيث أصبح ملزماً بتقييم مدى استمرارية الشّركات قيد المراجعة، كمل يتوجب عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره، هذه النتيجة تتوافق مع دراسة كل من (الأخضر، 2011 ؛ الامين و يوزباشي، 2015 ؛ معيوف وآخرون، 2020 ؛ Kritzinger & Barac , 2017 ؛ Mahir ،2023 ؛ 2023، Thomas)، وهذا الدور يكون من خلال ما يلي:

أ. هناك دور مهم للمراجع الخارجي في التبنؤ باستمرارية الشّركات قيد المراجعة، وذلك من خلال استخدامه للإجراءات التحليلية (المؤشرات المالية).

ب. هناك دور مهم للمراجع الخارجي في التبنؤ باستمرارية الشّركات قيد المراجعة، وذلك من خلال استخدامه للإجراءات التحليلية (المؤشرات التشغيلية).

ت. هناك دور مهم للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية الشّركات قيد المراجعة، وذلك من خلال استخدامه للإجراءات التحليلية (المؤشرات القانونية).

11.3 التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحثان بما يلي:

أ. نتائج الدّراسة تعطي مؤشرًا جيدًا للدور المرتقب للمراجع الخارجي فيما يتعلق باستخدامه الإجراءات التحليلية لاكتشاف الاخطاء الجوهرية، والتنبؤ باستمرارية الشّركات قيد المراجعة من وجهات نظر عينة أفراد الدراسة، ولم تتطرق التطبيق الفعلي، لذا يوصي الباحثان باستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجع الخارجي للحصول على مؤشرات تساعدهم في تقييم استمرارية الشركات، واكتشاف الأخطاء الجوهرية.

ب. استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يتطل توفر مهارات، وهذا الأمر يتطلّب زيادة مهارات المراجع ومعاونيه من خلال الالتحاق بدورات تدريبية في مجال المراجعة التحليلية

ت. في ليبيا لا توجد تشريعات أو معايير مراجعة ليبية تتعلق بالإجراءات التحليلية، لذا يوصي الباحثان الجهات المختصة بإعداد معايير أو إصدار تشريعات تتعلق بتقييم مدى استمرارية الشّركات قيد المراجعة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

الأمين، ماهر؛ يوزباشي، هلا (2015): إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع – دراسة حالة عمى شركة مراجعة وطنية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، (37)، سوريا.

جربوع، يوسف محمود (2005): مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير

العادية والتنبؤ بفشل المشروع –دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، (13)، (1)، ص 263: 295.

الدوغجي، علي حسين ؛ علي، أسامة عبدالمنعم (2011): دور قانون (ساربينز–أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، (86)، كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.

يوسف، كمال أحمد ؛ مضوى، مريم الزين جبريل محمد (2021): المراجعة التحليلية ودورها في القرارات الاستثمارية، المجلة العربية للعلوم الانسانية والاجتماعية، (9)، (1).

الأخضر، لقليطي (2011): مدى امكانية تطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 الخاص بالاستمرارية في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية –دراسات اقتصادية (25)، جامعة زيان عاشور بالجلفة.

معيوف، أبوبكر خالد وآخرون (2020): أهمية استخدام المراجعة التّحليليّة في التعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشّركات المساهمة الليبية على الاستمرارية، مجلة دراسات في الاقتصاد، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، (3)، (2).

عزو، ميلود ؛ بن التركي، وليد (2022): دور التدقيق للتنبؤ بالفشل المالي في المؤسسة الاقتصادية عمى ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 " المنشأة المستمرة" والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال"، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، 01،16.

شريقي، عمر (2016) التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق المالي والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولة رقم 570 "المنشأة المستمرة " والتشريع الجزائري، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، (19)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر.

ثانياً المراجع الأجنبية:

Abidin, S. & Baabbad, M.A. (2015): The use of analytical procedures by Yemeni auditors. Corporate Ownership & Control, Vol 12, Issue 2,17–25.

Alshowishin, Aown (2021): Financial Analysis , International Journal of Scientific and Research Publications, Vol 11, Issue 4, April 2021 , ISSN 2250-3153.

Arens, A. A. (2008**).** Auditing and assurance services: an integrated approach, 13th. Auditing, 1(2), 3. Retrieved from http://acctlib.ui.ac.id/detail?id=5421&lokasi=lokal.

Kumar, E. Phalguna & Mohan, B (2015): Origin And Development of Auditing **,** Indian Journal of Research , Vol 4 , Issue: 9 | Sept 2015.

ISA_520: ANALYTICAL PROCEDURES (2004).

ISA_570. GOING CONCERN (2016) (REVISED).

Jun Li (2019): Research on Limitations of Financial Statement Analysis- Based on Data of Listed Companies , Advances in Economics, Business and Management Research, vol (110) , 5th International Conference on Economics, Management, Law and Education (EMLE 2019).

Mahir, Proho (2023): Going concern assessment: a literature review, Journal of Forensic Accounting Profession | Vol 3 No 2| 2023.DOI: https://doi.org/10.2478/jfap-2023-0009.

Meidawati , Neni & Dwitama , Difa Sukma (2023): Determinants of going-concern audit opinion **,** INTERNATIONAL JOURNAL OF RESEARCH IN Business and Social Science 12(7)(2023) 345-357 , Available online at www.ssbfnet.com , Journal homepage: https://www.ssbfnet.com/ojs/index.php/ijrbs.

Thomas Averio (2023): The analysis of influencing factors on the going concern audit opinion – a study in manufacturing firms in Indonesia **,** Asian Journal of Accounting Research , Vol. 6 No. 2, 2021 , pp. 152-164, Emerald Publishing Limited 2443-4175 , DOI 10.1108/AJAR-09-2020-0078.

https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/analytical-procedures.html.