



معوقات استخدام المراجع الخارجي لأساليب الفحص التحليلي في التنبؤ بقدرة الشركات تحت المراجعة على الاستمرارية

دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا

د. محمد عباس حسن
محاضر - جامعة بنغازي
mhabbass1976@gmail.com

د. زينب عمر العموري
استاذ مساعد - جامعة بنغازي
ozin75@gmail.com

د. بوبكر خالد معيوف
استاذ مشارك - جامعة بنغازي
kbub70@gmail.com

 <https://www.doi.org/10.58987/dujhss.v2i4.06>

تاريخ الاستلام: 2024/05/15 ؛ تاريخ القبول: 2024/07/09 ؛ تاريخ النشر: 2024/09/01

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المعوقات التي تواجه المراجع الخارجي لاستخدام أساليب الفحص التحليلي في التنبؤ بقدرة الشركات تحت المراجعة على الاستمرارية في المستقبل المنظور. حيث تم استخدام صحيفة استبيان في تجميع بيانات الدراسة، كما تم استخدام اختبار T لاختبار فرضية الدراسة. وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود معوقات قد تحد من استخدام المراجع الخارجي لأساليب الفحص التحليلي في تقييم قدرة الشركة تحت المراجعة على الاستمرار بالشكل المطلوب في المستقبل المنظور، حيث أعتبر المشاركون في الدراسة أن عدم وجود معرفة كافية بأنواع أساليب الفحص التحليلي المختلفة وخصوصاً الأكثر فاعلية للاستخدام في التنبؤ باستمرارية الشركة يعتبر من أهم العوائق. وقد أوصت الدراسة بضرورة تذليل كافة المصاعب والمحددات التي تؤثر في تطبيق أساليب الفحص التحليلي للتنبؤ بالاستمرارية في الواقع العملي نظراً لدورها الإيجابي في إعطاء نتائج تساعد في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب. **الكلمات المفتاحية:** مراجع الحسابات، الفحص التحليلي، التنبؤ بالاستمرارية، ليبيا.

Abstract

This study aims to identify the most important obstacles to the external auditor in using analytical review techniques for going concern prediction. A questionnaire was used to collect data, and T-test was conducted for data analysis. The results of the study show that there are obstacles that may limit the external auditor's use of analytical review techniques in assessing the company's ability to continue in the foreseeable future. The participants considered that the lack of sufficient knowledge of different types of analytical review techniques, and more specifically, the ones which are used in going concern prediction, are considered the most important obstacles. The study recommends the necessity to overcome all difficulties and limitations that affect the application analytical review techniques as they have a positive role in providing appropriate information that help in making proper decisions in a timely manner.

Keywords: Auditor, analytical review procedures, going concern prediction.



1. مقدمة

قد تزايد في الآونة الأخيرة الاهتمام بموضوع مسؤولية المراجع الخارجي عن تقييم مدى قدرة الشركات على الاستمرار في مزاولة أعمالها المستقبلية، وتبرز أهمية هذا التقييم في أن الاختلالات المالية التي قد تتعرض لها الشركات خلال دورة حياتها قد تؤدي بها إلى الإفلاس في حالة عدم قدرتها في مواجهة تلك الاختلالات. ونظراً لما يمثله التقرير حول استمرارية الشركة من أهمية بالغة، فقد اهتمت العديد من المنظمات العلمية والمهنية - في الكثير من بلدان العالم - بتحديد مدى مسؤولية ودور المراجع الخارجي حول التقييم والتقرير عن مدى مقدرة الشركة على الاستمرار، وذلك من خلال سلسلة من المنشورات والمعايير التي أصدرتها تلك المنظمات (رزق، 2023، محمود، وآخرون، 2011). والذي بدوره زاد العبء على المراجع الخارجي بحيث أصبح مسؤولاً مهنيًا عن تقييم مدى ملائمة فرض الاستمرارية لمدة زمنية معقولة لا تتجاوز سنة مالية من تاريخ المصادقة على القوائم المالية ما لم تشير المعلومات المتاحة لغير ذلك (Kohen et al., 2000; Wallin & Jorlov, 2016). مما أدى إلى انعكاس هذا التقييم على محتوى التقرير النهائي للمراجعة وعلى مستوى الإفصاح الواجب نشره في البيانات والقوائم المالية.

كما أن تقييم الأداء للشركات يساهم في توفير جانب كبير من الشفافية للمستثمرين، إضافة إلى أنه يبين جدوى الاستثمار الحالي، ويساعد على اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب لمواجهة ظروف عدم التأكد للمستقبل. وبناء على ذلك فإنه من الضروري بأن يلتزم مراجع الحسابات بإصدار رأيا ينبه فيه وبصورة مبكرة في حالة وجود مشاكل تتعرض لها الشركة قد تؤدي بها إلى الفشل في المستقبل، وذلك من خلال الاستعانة بأساليب تكون أكثر فاعلية. حيث أصبحت الأساليب التقليدية للمراجعة وسيلة غير كافية لجمع أدلة وقرائن الإثبات (الحليوي والشريف، 2015)، ولكي يتفادى المراجع هذه المشاكل يجب عليه أن يطور من الأساليب والإجراءات المستخدمة.

وفي الوقت الحاضر قد ألزمت معايير المراجعة الدولية بتطبيق الأساليب والإجراءات التحليلية خلال مختلف مراحل عملية المراجعة، وهذا يرجع للدور الكبير الذي تلعبه في اكتشاف مناطق الأخطاء الجوهرية وبأقل تكلفة وأقصر وقت ممكن (إيمان، 2017).

حيث تعتبر أساليب الفحص التحليلي من الأساليب الفعالة والتي أصبحت ضرورة قصوى للتخطيط المالي السليم، وازدادت أهميتها في ظل تعقد وتوسع أنشطة الشركات الاقتصادية، فأصبحت لزاماً للتعرف على



المركز المالي للشركة قبل التفكير في وضع الخطط المستقبلية، ونتيجة للتطورات الاقتصادية لم تعد النتائج التي تظهرها القوائم المالية للشركات قادرة على تقديم صورة متكاملة عن النشاط دون تعزيزها بأداة أو أكثر من أدوات الفحص التحليلي. كما أن الأرقام المطلقة التي تظهرها هذه القوائم لم تعد قادرة على تقديم صورة عن الوضع المالي الحقيقي للشركة، لذلك كان لابد من خضوع تلك البيانات للفحص والمراجعة والتحليل بهدف دراسة أسباب نجاحها أو فشلها، وبيان جوانب القوة والضعف فيها، الأمر الذي حتم على المراجعين استخدام إجراءات المراجعة التحليلية للاستعانة بها كمؤشر على قياس الصعوبات التي قد تواجه الشركة للتعرف على قدرتها على الاستمرار (صحراوي وعزوز، 2021).

2. الدراسات السابقة

اهتمت العديد من الدراسات المتعلقة بأدبيات المراجعة باستخدام إجراءات الفحص التحليلي في التنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرار في المستقبل المنظور، ومن هذه الدراسات هي دراسة النوايسة (2008) والتي استهدفت التعرف على تفاوت درجة تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة فيما بين المراجعين الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال إثارة التساؤل حول مدى إدراك المراجع الخارجي لأهمية تطبيق الإجراءات التحليلية، وأيضاً مدى إدراكهم للمعوقات التي قد تحول دون تطبيق هذه الإجراءات، بالإضافة إلى دراسة أثر المركز الوظيفي و أتعاب و خبرة المراجع الخارجي على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية، وكان من ضمن نتائج هذه الدراسة أن 47.8% من المراجعين الخارجيون يدركون أهمية جودة المراجعة، كما أنهم استخدموا الإجراءات الوصفية بنسبة 73%، و الإجراءات الكمية البسيطة بنسبة 61.4%، و الإجراءات الكمية المعقدة بنسبة 49%. حيث توصلت الدراسة الى إدراك مراجعي الحسابات في الاردن لأهمية تطبيق إجراءات الفحص التحليلي، وان هذه الإجراءات قد ساهمت في فهم طبيعة نشاط العمل، واكتشاف المشاكل التي قد تواجه العمل، وأنه لا توجد علاقة بين المركز الوظيفي للمراجع ودرجة استخدامه لإجراءات الفحص التحليلي بمستوياتها. وفي نفس السياق هدفت دراسة جهماني و باجليدة (2008) إلى قياس وتفسير أنماط ممارسات إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين في الجمهورية اليمنية، ومدى الإدراك بأهمية هذه الإجراءات بشكل عام، والإدراك بالمتطلبات الأساسية لمعيار المراجعة الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية واختبار العلاقة بين خبرة المراجعين واستخدامهم لهذه الإجراءات ومعرفة الفروق بين المراجعين الخارجيين وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء المراجعين، ووفقاً للدورات التدريبية المتعلقة باستخدام الإجراءات التحليلية وبين استخدامهم



للإجراءات التحليلية، والتعرف على أهم المعوقات التي قد تحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وبينت الدراسة بأن المراجعين الخارجيين في اليمن لا يدركون بدرجة عالية متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 520 الخاص بإجراءات المراجعة التحليلية وأن هناك العديد من المعوقات التي قد تحد من استخدام هذه الإجراءات وأهمها عدم المعرفة الكافية للمراجعين الخارجيين للأنواع المختلفة لإجراءات المراجعة التحليلية.

بينما دراسة موسي (2013) فقد تناولت موضوع العلاقة بين إجراءات المراجعة التحليلية والحكم الشخصي لمراجع الحسابات الخارجي، حيث هدفت إلى تسليط الضوء عن دور إجراءات المراجعة التحليلية في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، وتوصلت إلى ضرورة استخدام إجراءات الفحص التحليلي الرياضية والاحصائية وفي عملية المراجعة، وأوصت بضرورة قيام المنظمات والجامعات بإجراء الندوات والدورات التدريبية لشرح أهمية استخدام أساليب الفحص التحليلي سواء التقليدية أو المتقدمة.

كما أجرى كلا من Cohen and Kida (2014) دراسة هدفت إلى التعرف على تأثير كل من نتائج الفحص التحليلي، والثقة في نظام الرقابة الداخلية، والخبرة على استخدام المراجعين لإجراءات الفحص التحليلي. فقد حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة توفير الإجابة على ثلاثة تساؤلات تتعلق بحكم المراجع في مجال الفحص التحليلي، وتتمثل هذه التساؤلات في الآتي:

التساؤل الأول: هل يعتمد المراجعون على نتائج الفحص التحليلي في تقليل أو توسيع نطاق اختبارات المراجعة؟

التساؤل الثاني: هل تؤثر درجة الثقة في نظام الرقابة الداخلية على أحكام المراجعين في مجال الفحص التحليلي؟

التساؤل الثالث: هل يؤثر مستوى الخبرة على نوعية أحكام المراجعين في مجال الفحص التحليلي؟ ولتحقيق هدف الدراسة، تم إجراء دراسة حالة على مجموعتين من مراجعي الحسابات الخارجيين بلغ عددهم 96 مراجعاً (46 مدير مراجعة و 50 مراجع أول)، ينتمون إلى ثمانية مكاتب مراجعة في كل من ولاية بوسطن، وهارفرد، ونيويورك (سبعة مكاتب من هذه المكاتب الثمانية التي ينتمي إليها المراجعين المشاركون في الدراسة من مكاتب المراجعة الثمانية الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية). ولقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

أولاً: أن كل من نتائج الفحص التحليلي، والثقة في نظام الرقابة الداخلية، يؤثران بشكل جوهري في تعديل برنامج المراجعة.



ثانياً: يقوم المراجعون بتوسيع نطاق اختبارات المراجعة عندما تشير نتائج الفحص التحليلي إلى وجود مشاكل أو أخطاء، بينما يمتنعون عن تقليل نطاق اختبارات المراجعة عما هو مخطط مسبقاً عندما تشير نتائج الفحص التحليلي إلى انتظام أرصدة الحسابات، ومن ثم فإن نتائج الفحص التحليلي تعتبر بمثابة علامة الإنذار المبكر التي تشير إلى المواطن التي تحتاج إلى مزيد من اختبارات المراجعة.

ثالثاً: أن تأثير الفحص التحليلي على أحكام وقرارات مدير المراجعة كان أكبر من تأثيره على أحكام المراجع الأول، ويرجع هذا الاختلاف في التأثير إلى أن مديري المراجعة لديهم خبرة أكبر في استخدام إجراءات الفحص التحليلي، كما أنهم يتمتعون بقدرة أكبر تمكنهم من تحديد العلاقات الدقيقة و المعقدة بين كل من نتائج الفحص التحليلي وتعديل برنامج المراجعة، وهذا يعني أن المراجعين ذوي الخبرة الكبيرة يعتمدون بصورة أساسية على إجراءات الفحص التحليلي، وأن الخبرة المكتسبة لديهم تمكنهم من تفسير أسباب التغيرات في بيانات أو نسب أرقام القوائم المالية بشكل أدق من المراجعين ذوي الخبرة القليلة، كما أن تأثير الثقة في نظام الرقابة الداخلية على أحكام وقرارات المراجع الأول كان أكبر من تأثيره على أحكام مديري المراجعة، ويرجع هذا الاختلاف في التأثير إلى أن المراجعين الأول دائماً ما يقوموا بتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يجعلهم عرضة للاعتماد على المعلومات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية أكثر من اعتمادهم على المعلومات الخاصة بالفحص التحليلي .

بينما ركزت دراسة النعامي (2014) الى التعرف على المؤشرات المالية الهامة من نسب النشاط والربحية والسيولة والمديونية وغيرها للتنبؤ بعدم استمرارية المشروع خلال الفترة القادمة، وتحديد المعوقات التي تواجه مراجع الحسابات الخارجي أثناء عملية المراجعة خاصة فيما يتعلق بعملية التنبؤ، وكذلك معرفة إجراءات المراجعة الواجب استخدامها لتقييم تقدير الإدارة لإمكانية المشروع للاستمرار في أعماله خلال الفترة القادمة وتحديد مسؤولية المراجع الخارجي حول هذا التقييم. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نقاط منها:

- 1- ضرورة قيام المراجع الخارجي بتحليل النسب المالية للمشروع، وإبلاغ الإدارة عن الصعوبات المالية التي سيواجهها المشروع مستقبلاً والتي ستؤثر سلباً على أعماله واستمراره.
- 2- ضرورة اتخاذ إجراءات قانونية لإشهار الإفلاس والتصفية، وأن إنهاء الكيان القانوني للشركة يترتب عليه تحمل المساهمين والدائنين خسائر مالية، والتأثير السلبي على المستوى القومي.



3- ضرورة إبلاغ المراجع الخارجي إدارة المشروع بوجود ارتباطات اقتصادية طويلة المدى قد تؤثر سلباً على استمرارية الشركة.

4- ضرورة أن يقوم المراجع الخارجي بإعلام إدارة الشركة عن احتمال وجود صعوبات مالية مثل العجز في سداد القروض، تأخر صرف أرباح الأسهم، رفض الموردين التعامل بالأجل مع الشركة، والبحث عن مصادر جديدة للتمويل.

وهدف دراسة الهروط وآخرون (2016) إلى تسليط الضوء على إمكانية تعزيز حكم المراجع الخارجي في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وذلك بتطبيق نماذج الإفلاس ضمن الإجراءات التحليلية في مهمة المراجعة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة، وتوزيعها على مكاتب المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعين الخارجيين لديهم المعرفة الكافية عن المؤشرات الواردة في المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 الخاص بالاستمرارية، وأن ما نسبته 57% يستخدمون المؤشرات المالية والتشغيلية معاً في مهامهم، وأن المراجعين يمكنهم الاعتماد على نماذج التنبؤ بالإفلاس أو التعثر، بالإضافة إلى حكمهم المهني وخبرتهم مما يعزز حكمهم عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، الأمر الذي يجنبهم المساءلة القانونية والتقصير المهني. أخيراً أوصت الدراسة أنه على المراجعين الخارجيين استخدام جميع المؤشرات عند تقييم القدرة على الاستمرارية دون استثناء، ويجب على المراجعين الالتحاق بالدورات المتعلقة في مجال المراجعة وعلى مكاتب المراجعة تشجيع موظفيها لحضورها.

كما هدفت دراسة ميالة، (2017) إلى التعرف على أهم أساليب التحليل المالي المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين في سوريا عند تقديرهم لقدرة الشركة على الاستمرار، وكذلك إبراز المعوقات التي قد تمنع مراجعي الحسابات من استخدام أساليب التحليل المالي المتطورة في تقدير قدرة الشركة على الاستمرار. حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كما يلي: يستخدم أغلب مراجعي الحسابات في سوريا أساليب التحليل المالي البسيطة في تقييم قدرة الشركة الخاضعة للمراجعة على الاستمرار. لم يتركز أغلب المراجعين دورات تدريبية بشأن استخدام أساليب التحليل المالي في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، وهذا يعد من أهم الأسباب التي تفسر عدم استخدام المراجعين الخارجيين لأساليب التحليل المتطورة. تبين وجود العديد من المعوقات التي تمنع مراجعي الحسابات من استخدام أساليب التحليل المالي المتطورة بهدف تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

وهدف دراسة معيوف وآخرون (2020) إلى بيان مدى إدراك الإدارة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية الليبي والمراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة المعتمدة لدى السوق بأهمية استخدام



إجراءات المراجعة التحليلية كمؤشرات للتنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية، وقد تم تجميع البيانات من خلال صحيفة استبيان، حيث توصلت الدراسة إلى أن كلا من المراجعين الخارجيين وإدارة الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية الليبي على دراية بأهمية دور إجراءات المراجعة التحليلية في التعرف على مؤشرات قدرة الشركة على الاستمرارية على الرغم من وجود بعض الفروقات البسيطة إلا أن الاتفاق على أهميتها كان بشكل كبير في التنبؤ باستمرارية الشركات الليبية المساهمة في انشطتها الاعتيادية مع إعطاء أفضلية للمؤشرات المالية. بينما هدفت دراسة سعيد (2021) إلى إبراز أهمية الوظيفة التنبؤية للمعلومات المحاسبية وذلك من خلال الاعتماد على نماذج التنبؤ بالفشل المالي من أجل تحقيق فرض الاستمرارية من قبل المراجع الخارجي وفقا لإرشادات معيار التدقيق الدولي 570، إذ أن المراجع مطالب أن يشير في تقريره إلى إمكانية استمرار الشركة في أعمالها في المستقبل المنظور بغرض خدمة الأطراف ذات المصالح، حيث يمكن للمراجع أن يحقق هذا الفرض من خلال تطبيق نماذج معدة خصيصا لهذا الغرض وعالية التنبؤ. وتوصل الباحث من خلال استخدام البيانات المحاسبية المتعلقة بشركة الإسمنت بسور الغزلان للفترة الممتدة من 2012 حتى 2020 إلى أن نماذج Kida و Sherod يتنبأ بقدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل، وأن سياستها التمويلية والاستثمارية مناسبة، وأن هذا الوضع يجعل المراجع الخارجي يعد تقريره بدون تحفظ حول استمراريتها ولا يضطر إلى تعديل خطته الخاصة بمراجعتها. في حين هدفت دراسة الزهراء (2022) إلى التعرف على دور مراجع الحسابات في استخدامه لأدوات المراجعة التحليلية بغرض تقييم استمرارية الشركات في البيئة الجزائرية، وفي هذا الإطار تم استخدام منهج دراسة الحالة للشركة الجزائرية للتأمينات Caat ، كما تمت الاستعانة بأدوات التحليل المالي للقيام بقياس المؤشرات المالية والتشغيلية استنادا إلى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 الخاص باستمرارية الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يستعين مراجع الحسابات بأدوات المراجعة التحليلية لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، كما وأوصت الدراسة بضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مراجع الحسابات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق. أما دراسة رزق (2023) والتي سعت إلى معرفة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في زيادة القدرة التفسيرية لرأى المراجع وانعكاس ذلك على كفاءة الاستثمار، وذلك من خلال محاولة دراسة موقف معايير المراجعة المصرية من أثر تفعيل المسؤوليات الجديدة للمراجع الخارجي بشأن الاستمرارية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لعام 2015 على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات التي يمكن تضيقها لما يوفره هذا المعيار من توفير إرشادات عن مسؤولية مراجع الحسابات عند مراجعة قوائم مالية فيما يتعلق بملائمة



فرض الاستمرارية المستخدم، ودراسة تقييمات الادارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار. مقارنة بنظيره المصري الساري، بالإضافة إلى محاولة طرح بعض الجوانب التي قد تسهم في تحسين الاجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات في سياق تقييمه لاستمرارية الشركة، وكذلك طرح بعض الجوانب التي تخص استنتاجاته وأثرها على تقريره. وتوصلت الدراسة إلى أن الادارة هي المسؤول الاول عن تقييم الاستمرارية. أن دور مراجع الحسابات هو تقدير وتقييم مدى صحة التقييم الذي أجرته الادارة، وأن مسؤولية مراقب الحسابات تتلخص في جمع أدلة إثبات كافية حول الاستمرارية من أجل إبداء الرأي حول مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط. وتوصي الدراسة الهيئات والمنظمات المهنية المسؤولة عن إصدار معايير المراجعة بتوسيع حدود مسؤوليات مراجعي الحسابات ونطاق عملهم بشأن تحديد الاحداث أو الظروف المثيرة للشكوك الجوهرية أو الهامة حول استمرارية المنشأة.

تأتي الدراسة الحالية لمواصلة الجهود المبذولة والتي تمثلت في وجود العديد من الدراسات التي تناولت موضوعات اهمية التنبؤ باستمرارية الشركات واختلفت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في محاولة التعرف على اهم المعوقات التي قد تعيق المراجع الخارجي في البيئة الليبية من استخدام اساليب الفحص التحليلي في تقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في اعمالها الاعتيادية في المستقبل المنظور.

3. مشكلة الدراسة

إن التزايد في انهيار الكثير من الشركات أصبح يرهق كاهل خزينة الدول ويحملها الكثير من الخسائر بملايين الدولارات سنويا. وبالنظر إلى هذه الاثار الوخيمة كان لابد من البحث عن وسيلة للمحافظة على الشركات من هذا الفشل. بحيث يتم اتخاذ اجراءات وقائية أكثر منها اصلاحية فالوقاية من انهيار الشركات أكثر فائدة من انقاذها بتسديد ديونها والذي يكلف خزينة الدولة الكثير من الاموال وتكون الوقاية من خلال وضع استراتيجيات يكون دورها تقييم القدرة المالية للشركات قبل الوصول الى صعوبات مالية حادة (مكناس، 2015). وهذه الاستراتيجيات تتطلب معلومات دقيقة تكون أقرب للواقع، وهنا يبرز دور مهنة المراجعة الخارجية للتحقق من مدى صدق وصحة ودقة القوائم المالية وكأداة لاكتشاف الصعوبات التي يمكن أن تواجه الشركات. لذلك كان لابد من البحث عن وسائل تكون فعالة يستعين بها مراجعي الحسابات الخارجيين في الكشف على مؤشرات الشك حول الاستمرارية وتعتبر أساليب وإجراءات الفحص التحليلي من أهم تلك الوسائل فاعلية. ونظرا للدور المهم لأساليب الفحص التحليلي كان لزاما التعرف على أهم المعوقات التي قد تحد من استخدام المراجع الخارجي لهذه الأساليب بالشكل الذي ينبغي أن



تكون عليه للتنبؤ بالاستمرارية في البيئة الليبية، لذلك تتمثل مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على السؤال التالي:

ما مدى وجود معوقات تحد من استخدام المراجع الخارجي الليبي لأساليب الفحص التحليلي في التنبؤ باستمرارية الشركات تحت المراجعة في البيئة الليبية؟

4. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على أهم المعوقات التي قد تعيق مراجعي الحسابات الخارجيين الليبيين في تطبيق أساليب الفحص التحليلي في التنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية في المستقبل بالشكل المناسب. ومن ثم الخروج بمقترحات ترتقي بمستوى المهنة وتؤدي إلى زيادة فاعليتها.

5. أهمية الدراسة

1- تعتبر هذه الدراسة مساهمة علمية تضيف للمعرفة من خلال سد الفجوة البحثية في المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة الليبية بشكل خاص بسبب قلة الدراسات التي تناولت موضوع معوقات تطبيق أساليب الفحص التحليلي بشكل عام والحديثة منها بشكل خاص وباعتبارها أولى الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في البيئة الليبية على حد علم الباحثين.

2- كما تكمن أهمية الدراسة في محاولة تسليط الضوء على المصاعب والمشكلات التي قد تحد من فاعلية استخدام أساليب الفحص التحليلي بشكل مناسب من قبل مراجع الحسابات الخارجي ومحاولة تداركها وتحديد أهميتها لمساعدة الجهات المنظمة للمهنة في الدولة لمواجهة هذه المصاعب، الأمر الذي سيؤدي إلى تقديم نصائح وإرشادات للتغلب عليها وخصوصاً لما لهذه الأساليب من دور مهم في اكتشاف مؤشرات الشك للتنبؤ بالاستمرارية لو طبقت في بيئة مناسبة ومستوفية الشروط التي تحقق الهدف من وراء تطبيق هذه الأساليب والاستفادة من تطبيقها بشكل فعال.

6. حدود ونطاق الدراسة

تتناول هذه الدراسة أهم التحديات التي قد تحد من استخدام مراجع الحسابات الليبي لأساليب الفحص التحليلي وقد تم تطبيق الدراسة الميدانية على المراجعين الخارجيين المقيدین بالنقابة العامة للمحاسبين القانونيين في ليبيا خلال سنة 2023-2024.



7. فرضية الدراسة الرئيسية:

لتحقيق أهداف الدراسة وبناء على الدراسات السابقة يحاول الباحثين اختبار الفرضية الرئيسية التالية:

توجد معوقات تحد من استخدام أساليب الفحص التحليلي في التنبؤ باستمرارية الشركات.

8. منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإلمام بجميع جوانبها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتبر ملائماً لهذه الدراسة، ولكونه أكثر المناهج مناسبة للظواهر الاجتماعية، حيث جمع المنهج المقترح للدراسة الحالية بين كل من التحليل النظري لأهم الكتابات الواردة في الأدبيات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، والاعتبارات العملية والتطبيقية. واستخدام صحيفة استبيان كوسيلة أساسية لتجميع بيانات الدراسة، وقد تم توجيهها إلى مراجعي الحسابات الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة في ليبيا.

9. الإطار النظري للدراسة

من المؤكد أن مراجع الحسابات الخارجي يحتاج إلى تعزيز وتأيد لتصوره أو لشكه في الاستمرارية وتعتبر الاساليب التحليلية من أهم الوسائل التي قد يلجأ إليها المراجع الخارجي في عملية المراجعة، للتعرف على المؤشرات الخاصة بالشركة والتي يمكن من خلالها التعرف على مواطن الضعف والقوة ومدى قدرتها على الاستمرار سوء كانت هذه الاساليب وصفية أو كمية (رزق، 2023)، وهذه الإجراءات توفر للمراجع دليلاً جديداً عن سلامة النتائج والقيم المالية المسجلة وقدرة الشركة على الاستمرار، من خلال البحث الذي يقوم به مراجع الحسابات عن اسباب التغيرات الهامة في تلك النتائج والذي يتطلب جمع أدلة اثبات كافية تمكنه من تعزيز رأيه الذي يظهره في تقريره عن قدرة الشركة على الاستمرارية في نشاطاتها الاعتيادية في الاجل القصير.

• مفهوم فرض الاستمرارية

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض الأساسية في الفكر المحاسبي، فهو يعتبر الأساس المنطقي الذي ترتكز عليه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والذي على أساسه تعد القوائم المالية، فهو يعني النظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في مزاولة أعمالها في المستقبل القريب وأنها باقية لفترة معقولة غير محددة تكفي لاستخدام مواردها الاقتصادية كما هو مخطط ومتوقع، لتحقيق أهدافها وتعهداتها ونمو أنشطتها المختلفة، وأنها ليست مضطرة ولا يوجد لديها النية للتصفية أو تقليص حجم أعمالها في المستقبل القريب، أو البحث



عن وسائل للحماية من الدائنين بما يتوافق مع القوانين واللوائح، و لذلك يتم تسجيل قيم الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة سوف يكون لديها النية و القدرة على تحقيق أصولها و تسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية (سعيد، 2021) و يوفر هذا الفرض استقرارا لكل الأطراف التي تتعامل مع المنشأة، وقد تعرض معيار المراجعة الدولي رقم 570 إلى وضع معايير و توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع الخارجي عند مراجعته للبيانات المتعلقة بالتنبؤ بالاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، و بالتالي على مراجع الحسابات الخارجي عند مراجعته للبيانات المالية مراعاة ملائمة هذا الفرض، و حدد مجموعة من المؤشرات والعوامل التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار لمساعدة المراجع الخارجي في اكتشاف حالات الشك في الاستمرارية، و قد صنفت هذه المؤشرات الى مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية ومؤشرات أخرى. إن وجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائما ان فرض الاستمرارية موضع تساؤل، وقد حدد هذا المعيار ما يجب على المراجع عمله 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 توصل إليها (ISA No.570,2003).

لقد ازدادت أهمية فرض الاستمرارية عبر الزمن نظرا لتزايد حاجة جميع مستخدمي القوائم المالية من مقرضين ومالكين و موردين و عملاء ومستهلكين و مستثمرين متوقعين وحاليين وغيرهم إلى المعلومات المنشورة في القوائم المالية (رزق، 2023). وهذا أدى إلى تعدد دور مراجع الحسابات الخارجي في إبداء الرأي الفني المحايد إلى التنبؤ بقدرة العملاء على الاستمرار في المستقبل. تمثل قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل أحد المؤشرات الجيدة التي تطمئن المستثمرين على سداد الالتزامات المستحقة على الشركة في مواعيدها، القدرة على تمويل العمليات الرأسمالية، قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية مستقبلاً، وتقادي عمليات التصفية وما يترتب عليها من آثار ضارة بالأطراف كافة، وتقييم السيولة، و المرونة المالية، و مخاطر الاستثمار في الشركة (المومني و شوبان، 2008). وقد تعرض معيار المراجعة الدولي رقم 570 الى مجموعة من المؤشرات والتي تثير الشك في امكانية استمرار الشركة لدى المراجع متمثلة في المؤشرات المالية (على سبيل المثال، زيادة الالتزامات قصيرة الاجل على الاصول قصيرة الاجل، قرب استحقاق سداد القروض مع عدم امكانية سدادها، كثرة الخسائر التشغيلية، التأخر في توزيع الارباح او ايقافها، التأخر في سداد الدائنين او عدم سدادهم بصورة نهائية في الموعد المحدد، صعوبات الالتزام بشروط الاتفاقيات كاتفاقيات القروض، الصعوبة في توفير التمويل اللازم لصفقة معينة او تطوير منتج معين، والتحول من الشراء الاجل الي الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل



مستلزماتها نقدا). المؤشرات التشغيلية (على سبيل المثال، فقدان إداريين قياديين دون إيجاد البديل، فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو مجهز رئيسي، مصاعب عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة). المؤشرات الأخرى (على سبيل المثال، كثرة الدعاوي القضائية ضد المنشأة نتيجة عدم الوفاء بالالتزامات من قبلها، التغيرات في السياسات والقوانين الصادرة من قبل الحكومة).

• إجراءات الفحص التحليلي

اختلفت التعريفات والمفاهيم المتعلقة بالإجراءات التحليلية في المراجعة باختلاف توجهات الباحثين لمعالجة المشاكل المحاسبية ومن أبرز هذه التعريفات تلك التي عرفت الإجراءات التحليلية على أنها اختبار من اختبارات عملية المراجعة يستخدم من خلاله إجراءات المقارنات وتحليل العلاقات، لتحديد ما إذا كانت أرصدة الحسابات والبيانات الأخرى تظهر بمقادير معقولة (أبوزيد وآخرون، 2008)، وكذلك عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقا للمعيار رقم (520) بأنها تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين المعلومات المالية والغير مالية، كما تشمل أيضا الاستفسار عن وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتماشى مع المعلومات المالية المتصلة بها أو تتحرف انحرافا مؤثرا عن المبالغ المتوقعة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008). وتتعدد الطرق والأساليب الفنية والتي يمكن استخدامها لتنفيذ إجراءات الفحص التحليلي وتندرج من الأساليب الوصفية البسيطة وصولا إلى الأساليب المتطورة (رزق، 2023).

-الأساليب التحليلية الوصفية، وتتمثل في الاستفسارات والتي تعني الحصول على معلومات معينة ممن لديهم خبرة عن طبيعة عمل المنشأة وتشمل النواحي المالية والمحاسبية والرقابية. بالإضافة إلى التوقعات من نتائج المراجعة السابقة، كالأخطاء التي تم اكتشافها من عملية المراجعة السابقة ومقابلة مراجع الحسابات الخارجي السابق، وذلك لتحديد المواقع التي يمكن أن تسبب عراقيل لعملية المراجعة الحالية (الكبيسي، 2008). كذلك حصول مراجع الحسابات الخارجي على معلومات كافية تمكنه من التعرف على طبيعة عمل المنشأة، بالإضافة إلى التعرف على أي متطلبات أخرى تخص العمل سوء كانت تنظميه أو قانونية تعتبر من الأساليب التحليلية الوصفية (الجازوي، 2015). ومن خلال تعرف المراجع على الخصائص المتعلقة بعمله والتي تميزه عن المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس الصناعة يتمكن من تقدير وجود تحريفات في القوائم المالية بالإضافة إلى أنها تمكنه من إجراء مقارنات على أسس سليمة (مرجع سابق، 2015). ويمكن للمراجع الحصول على مثل هذه المعلومات من عدة مصادر مثل مراجعة النظام الداخلي للمنشأة، وعقد التأسيس ومحاضر جلسات الإدارة ووقائع اجتماع الهيئة العامة والاطلاع على ملفات



الموظفين وملفات المراسلات، بالإضافة إلى سجل الإنتاج والتعرف على السياسات المتبعة في تسويق المنتجات وتوزيعها، والعقود المهمة مثل اتفاقيات القروض والعقود طويلة الاجل (الكبيسي، 2008).

-**الأساليب التحليلية الكمية البسيطة**، أن الفلسفة وراء استخدام هذه الأساليب هو وجود علاقة بين البيانات بأسلوب معين واستمرارها على هذا الأسلوب طالما لم يطرأ أي تغيير على الظروف المحيطة مستقبلاً، ويتميز هذا النوع من الإجراءات باعتماده على المعلومات الكمية ومعالجتها بطريقة سهلة ليعطي دلائل في عملية مراجعة الحسابات، وتعد النسب المالية من أقوى الأدوات المستخدمة في الأساليب التحليلية الكمية البسيطة والتي تعتمد عليها إدارة المنشأة لتحليل مركزها المالي وأرباحها المحققة (العبدون، 2018). وتتضمن المراجعة التحليلية استخدام النسب المالية خلال عملية مراجعة القوائم المالية، حيث يؤدي ذلك إلى توفير فهم مفيد لمعظم الأوضاع والأحداث المالية الجارية، وفحص القوائم المالية من منظور المستخدم، ويمكن أن يكون التحليل المالي بالنسب المالية فعالاً في الجوانب التي يحتمل أن يكون بها مشكلات وتكون بحاجة إلى تحليل إضافي وتركيز في استخدام إجراءات المراجعة بها، كما يمكن أيضاً أن يتم من خلالها تحديد جوانب العمل التي يستطيع المراجع أن يقدم تصوراً عنها للمساعدة في التعامل معها (أرينز، ولوبك، 2002). كما يساعد التحليل الأفقي المراجع الخارجي على تكوين فكرة صحيحة عن واقع المنشأة واتجاهاتها المستقبلية، ويتم استخدامه من خلال دراسة عدة سنوات سابقة، واختيار إحدى السنوات كسنة أساس، و قد يتم استخدام المعلومات الواردة في القوائم المالية نفسها ومقارنتها بالسنوات السابقة، أو يتم المقارنة باستخدام النسب المالية، أو قد يكون باستخدام التوزيع النسبي (توماس وهنكي، 1989).

ويستطيع مراجع الحسابات أن يستفيد من التحليل الرأسي للقوائم المالية من خلال مقارنة نتائج التحليل الرأسي مع أرقام أخرى لها نفس الدلالة. ويتم استخدام التحليل الرأسي في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة من أجل تقييم الأهمية النسبية والعمليات المالية المختلفة. كما يتم استخدام التحليل الرأسي في عملية تحليل الانحراف، والتي تعني مقارنة بيانات مؤسسة العمل مع مستويات مقبولة محددة مسبقاً للوصول إلى الانحراف عن هذه المستويات والتي تتطلب من المراجع التقصي عن أسبابها.

ويمكن استخدام مجموعة من الأرقام القياسية لعدد من السنوات السابقة مقارنة بسنة الأساس، و بيان مقدار الزيادة أو النقص في بند معين و بيان أسباب هذا التغير الغير عادي في ميل الاتجاه و يهدف هذا النوع من التحليل إلى التعرف على سياسات الإدارة المختلفة أو توقع معلومات مالية معينة من خلال الاطلاع



على معلومات غير مالية مثل التنبؤ بتكلفة المبيعات بالرجوع إلى كمية البضاعة المشحونة وتكلفة الوحدة الواحدة (الكبيسي، 2008). ويتم تحديد القيمة المتوقعة من هذا الاختبار بناءً على بيانات تكون مستقلة جزئياً أو كلياً عن نظام المعلومات المحاسبية، ولذلك وباستخدام الأساليب التحليلية الكمية البسيطة يتم الحصول على دليل أكثر موثوقية من الدليل الذي تم الحصول عليه باستخدام بيانات مستخرجة من نظام المعلومات المحاسبية التقليدي (Koskivaara, 2007).

-**الأساليب التحليلية الكمية المتطورة**، تتفوق هذه الأساليب عن الأساليب السابقة في قدرتها على دمج كميات كبيرة من البيانات للوصول إلى نتائج أفضل للتوقعات غير أنها لا تختلف من حيث الهدف (العبدون، 2018). يشمل هذا النوع من الإجراءات على أساليب إحصائية ورياضية متطورة تعتمد على معلومات كمية، وبشكل أساسي تعتمد على المعادلات الرياضية وذلك باستخدام البيانات التاريخية (الكبيسي، 2008)، وتعتبر أساليب تحليل الانحدار، تحليل السلاسل الزمنية، والشبكات العصبية الاصطناعية من أهم الأمثلة على ذلك.

أساليب تحليل الانحدار: ومن هذه الأساليب تحليل الانحدار البسيط وهو عبارة عن دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما تابع والآخر مستقل، وأن الشرط الأساسي لهذا الأسلوب هو وجود علاقة منطقية ما بين المتغيرين، وذلك من خلال دراسة الارتباط بين المتغيرات من خلال وضع نموذج رياضي يوضح علاقة الارتباط بينهما. ومن هذه الأساليب أيضاً تحليل الانحدار المتعدد لإيجاد علاقة بين عدة متغيرات مستقلة من جهة ومتغير تابع من جهة أخرى للاستدلال بالمتغيرات المستقلة في إيجاد قيمة المتغير التابع.

تحليل السلاسل الزمنية: هو مجموعة من البيانات المتعلقة بفترات زمنية معينة عادة ما تكون فترات متساوية ومن ثم تحليل البيانات لتحديد مكونات سلوك السلاسل الزمنية، مثل الاتجاه بفترات طويلة الأجل والتغيرات الموسمية والتغيرات العشوائية (الكبيسي، 2008). ويعتبر الهدف من استخدام أسلوب السلاسل الزمنية هو استخدامها في عملية التنبؤ. وذلك من خلال تحليل السلسلة إلى عناصرها الأربعة، وإن المتغير الاقتصادي للسلسلة الزمنية يقوم على أساس أن المتغيرات الاقتصادية للسلسلة تبقى على نفس نمطها الماضي دون أي تغيرات في المستقبل، حيث أنه من غير المعقول بقاء نمط التغيرات الاقتصادية من دون تغيير مما اعتبر من المعوقات والعيوب لهذا الأسلوب مما استلزم على المراجع الخارجي التعامل مع المعلومات المتاحة بحيطه وحذر عند تطبيق هذا الأسلوب، وإن أهم ما يميز هذا الأسلوب هو قدرته العالية



في التعامل مع الآثار الموسمية و ايضا المتغيرات غير المنتظمة في التغيرات التي تحدث في السلسلة الزمنية (العبدون، 2018 نقلا عن مهيرة، 2013).

الشبكات العصبية الاصطناعية: ان الشبكات العصبية هي تقنية برمجية تعمل على إيجاد الحل الامثل للمسائل قيد الدراسة، من خلال التدريب المستمر للشبكة للوصول الى اقل خطأ نسبي، اذ تكتسب الشبكة المعرفة بالتجربة من خلال الاطلاع على البيانات التاريخية والاستفادة من التجارب السابقة. وتعتبر الشبكات العصبية الاصطناعية نظام معالجة للمعلومات له مميزات أداء معينة فهي تقنية برمجية تعمل على إيجاد الحل الامثل للمسائل قيد الدراسة من خلال التدريب المستمر للشبكة للوصول الى اقل خطأ نسبي (رمو ويونس، 2019) ويمكن استخدام الشبكات الاصطناعية كتقنية لمساعدة المراجعين في إعداد توقعات يمكن بعد ذلك مقارنتها مع القيم الفعلية تلقائيا، حيث تتكون من نماذج تعتمد على البيانات، وهي قادرة على تحديد ومحاكاة العلاقات غير الخطية في البيانات مع عدم وضع أي افتراضات مسبقة عن خصائص توزيع البيانات وهذا يعني أن الشبكات العصبية الصناعية نهج خالي من الافتراضات لتقريب الوظائف من بيانات العينة، ويعد هذه الاسلوب من احدث الاساليب الفنية التي استخدمت في الاجراءات التحليلية التي تساعد المراجع في الحصول على ادلة اثبات موضوعية للحصول على التقدير الجيد للبند محل المراجعة والحكم على مدى مصداقية التقارير المالية (العبدون، 2018) .

• معوقات استخدام أساليب الفحص التحليلي في التنبؤ باستمرارية الشركات:

على الرغم من أهمية اساليب الفحص التحليلي في زيادة درجة فاعلية عملية مراجعة الحسابات، إلا إنه توجد مجموعة من العوامل التي قد تعرقل استخدام المراجع الخارجي لها في أداء مهمته، و أن وجود هذه العوامل لا يقلل من أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية غير أنه من الضروري على المراجع الخارجي أن يكتف جهوده لكي يتجاوزها ويمكن تصنيف هذه المعوقات حسب أسباب حدوثها كما يلي (هندية، 2019؛ المخادمة والرشيد، 2007):

مشاكل مرتبطة بالمراجعين الخارجيين أنفسهم: من أهم المشاكل المرتبطة بالمراجعين الخارجيين هي عدم اقتناع بعض المراجعين بأهمية أساليب الفحص التحليلي وأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق كفاءة وفاعلية عملية المراجعة. كذلك عدم المعرفة الكافية بأنواع الأساليب التحليلية، وضعف كفاءة وخبرة المراجع



الخارجي، فاستخدام الإجراءات التحليلية يتطلب من المراجع الخارجي الحصول على فهم شامل لكل الأدوات المستخدمة في الإجراءات التحليلية، والهدف من كل أداة في عملية المراجعة الخارجية. وكذلك عدم توفر الخلفية الرياضية والإحصائية التي يتطلبها تطبيق أساليب الفحص التحليلي لدى المراجعين، وخصوصا الأساليب المتطورة. هذا بالإضافة إلى عدم تناسب الأتعاب أحيانا مع الجهد المبذول في سبيل تطبيق إجراءات الفحص التحليلي (المطيري، 2011) أو عدم قدرة بعض المراجعين على استخدام برامج الحاسوب. **مشاكل مرتبطة بأساليب الفحص التحليلي:** وتتمثل المشاكل المرتبطة بأساليب الفحص التحليلي في إن القيام بالإجراءات التحليلية يحتاج إلى وقت أطول للقيام بهذه المهمة. وكذلك تنوع وتعدد الأساليب المستخدمة وعدم وجود أسلوب محدد يصلح للتطبيق على كافة القوائم المالية بالإضافة إلى نقص القدرة التنبؤية للإجراءات التحليلية مقابل متطلبات الدقة في المراجعة، وحاجة المراجع الخارجي إلى التدريب تعتبر من أهم المشاكل المرتبطة بأساليب الفحص التحليلي. هذا بالإضافة إلى التكاليف الزائدة المصاحبة لاستخدام بعض الأساليب المتقدمة وعدم وجود معايير متعارف عليها بين المراجعين الخارجيين لتقييم كفاءة وفعالية الأساليب المستخدمة لأغراض الفحص التحليلي.

مشاكل مرتبطة بالبيانات: وتتمثل في عدم توفر المعلومات اللازمة لإجراء المقارنات بشكل كاف وملائم. بالإضافة إلى عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة، والتكلفة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة. وكذلك عدم توفر البيانات المناسبة في الوقت المناسب، وعدم إمكانية الاعتماد على البيانات المتاحة نظرا لعدم توفر الدقة المطلوبة، الأمر الذي ينعكس على طبيعة البيانات المتاحة للفحص التحليلي، مما يستوجب على المراجع الخارجي الاستفسار من مصادر خارجية للحصول على هذه البيانات وجمع المزيد من أدلة الإثبات، لكي يتمكن من الوصول إلى رأيه حول القوائم المالية المعروضة عليه. الأهمية النسبية لأرصدة القوائم المالية كذلك تعتبر من المشاكل المرتبطة بالبيانات، حيث إذا كان البند ذا أهمية جوهرية فعلى المراجع الخارجي ألا يكتفي بتطبيق الإجراءات التحليلية، بل عليه أن يستعين باختبارات أخرى مساعدة.

مشاكل مرتبطة بالشركة: وتتمثل المشاكل المرتبطة بالشركة في وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة وهذا ما يحد من إجراءات المقارنات. هذا بالإضافة إلى طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع أو تقليص حجم أعمالها وقصور ومحدودية النظام المحاسبي والرقابة الداخلية، هذا ما يستدعي من المراجع



الخارجي توسيع نطاق التدقيق والاستعانة بالاختبارات الأخرى كاختبارات الالتزام واختبارات التحقق. كذلك التغيرات الحاصلة في السياسات المحاسبية، فمثلا يمكن للمؤسسة أن تغير طريقة تقييم المخزون أو تغير طريقة إهلاك الأصول المادية، لذلك على المراجع الحذر عند إجراء المقارنات بين بيانات المؤسسة محل التدقيق مع مثيلاتها في القطاع الاقتصادي.

مشاكل أخرى: وتتمثل هذه المشاكل في خوف مراجعي الحسابات الخارجيين من فقد العميل نتيجة تقديمهم للتقرير المتحفظ أو إضافة فقرة توضيحية بالتقرير بشأن الاستمرارية، وكذلك خوف مراجع الحسابات من تحقق توقعاته والذي له تأثير سلبي خطير من حيث أنه قد يؤدي ذلك إلى التعجيل بالفشل أو إفلاس المؤسسة محل التدقيق وتداعيات ذلك على المؤسسات الأخرى وعلى الاقتصاد ككل، بسبب الإشارة إلى مسألة الاستمرارية، فمثلا لو كانت المؤسسة مصرفا فقد يؤدي ذلك إلى تزامم المودعين لسحب ودائعهم ومخزراتهم وعدم تعامل عملاء آخرين مع المصرف مستقبلا، وعدم تعامل المصارف الأخرى و المرسلين الأجانب مع هذا المصرف، وقد يؤدي ذلك في النهاية إلى إفلاس المصرف فعلا وانعكاس ذلك على الشركات التي تتعامل مع هذا المصرف وما يترتب على ذلك من زعزعت الثقة في أسواق المال عموما. خصوصا عندما يكون المراجع في حالة عدم تأكد بل في حالة شك اساسي. هذا بالإضافة إلى خلو المعايير من الإرشادات أو الأدوات المناسبة والمحددة التي يمكن للمراجع الخارجي الاستعانة بها بشأن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في المستقبل المنظور وكذلك (الدوجي، 2008).

وفي النهاية نود أن نوضح أنه في ظل مراجعة الاستمرارية ينصب الاهتمام الرئيسي للمراجع على إبداء رأيه فيما يتعلق باستمرارية المنشأة. وهذا الرأي يهم أطرافاً عديدة سواء كانوا إدارة المنشأة أو الدائنين أو المساهمين الحاليين أو المرتقبين حيث تتخذ هذه الأطراف قراراتها الاقتصادية بناءً على رأي المراجع. ونظرا لأهمية وخطورة آثار تقرير المراجع بشأن استمرارية المنشأة فلا بد أن يكون ذلك الرأي في ضوء مجموعة الإجراءات اللازمة للتقرير عن استمرارية المنشأة، والسابق توضيحها، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الإجراءات ليست جامدة بل أنها مرنة حيث تتيح استخدام كافة الأساليب العلمية والفنية للحصول على المعلومات الكافية سواء لتأكيد الشك في استمرارية المنشأة أو لنفي هذا الشك.



10. الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات

يتناول هذا الجزء من الدراسة عرض الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة وتحليل البيانات واختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات.

• الدراسة الميدانية

تعتمد الدراسة الحالية على صحيفة الاستبيان كأداة لتجميع آراء المشاركين حول موضوع الدراسة والمتمثل في المعوقات التي تحد من استخدام أساليب الفحص التحليلي في التنبؤ بقدرة الشركات الليبية على الاستمرارية في أعمالها الاعتيادية. وقد تم تصميم الاستبيان بطريقة تمكن المشاركين من إعطاء آرائهم بكل سهولة ويسر. حيث تم إعداد الاستبيان بصيغتها الأولى من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة التي تطرقت إلى هذا الموضوع أو بعض الجوانب منه و منها دراسة (الجازوي، 2015)؛ (العبدون، 2018)؛ (الكبيسي، 2008)؛ (الهاشمي، 2014)؛ (جهماني و باجليدة، 2008)؛ (هندي، 2019)؛ (ميالة، 2017)؛ (الزهران، 2022).

للتحقق من ثبات أداة الدراسة تم حساب معامل الثبات لاستبانات هذه العينة بطريقة الاتساق الداخلي، واستقراء وحدة القياس، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، للحصول على بيانات تمثل الواقع تمثيلاً مناسباً، وذلك بقياس معامل ألفا كرومباخ على إجابات هذه العينة من مفردات مجتمع الدراسة، وتتوقف موثوقية البيانات على قيمة (ألفا)، فعندما تتساوى أو تزيد قيمتها عن (0.70) فإنه يمكن الاعتماد على البيانات وتكون مقبولة إحصائياً، وقد كانت قيمة ألفا كرومباخ المحتسبة لجميع المؤشرات مجتمعة (0.772) وهي نسبة عالية يمكن الاعتماد عليها، وتدل هذه القيمة على أن الاستبانة حققت درجة ثبات مقبولة إحصائياً من الناحية التطبيقية للعلوم الإدارية والإنسانية، بالإضافة إلى أنه تم التحقق من صدق أداة الدراسة باستخدام الصدق الإحصائي فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المشاركين في الدراسة من خلال إجاباتهم، ويحسب صدق المقياس من خلال معادلة الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ومن خلال الجدول رقم (2) نلاحظ أن معامل الصدق لجميع المؤشرات (0.879) وهذا يبرر صدق المقياس وأن فقرات الاستبانة تعكس قدرته على ما صمم من أجله.



جدول (1) : معامل الصدق والثبات لمؤشرات القياس بمعامل الفا كرومباخ

البيان	معامل الثبات	معامل الصدق
الفرضية الرئيسية	0.772	0.879

استهدفت الدراسة الحالية الميدانية المراجعين الخارجيين العاملين في ليبيا والمُسجلين في مصرف ليبيا المركزي والذين لديهم عناوين واضحة تمكن من تسليمهم صحف الاستبيان سواء باليد أو عن طريق البريد الإلكتروني، والذين تم حصرهم بـ 97 مرجعاً خارجياً وذلك للتعرف على وجهة نظرهم فيما يتعلق بموضوع الدراسة. حيث تم توزيع (80) استبانة على المراجعين الخارجيين كعينة تم اختيارها عشوائياً، وتمثل نسبة العينة حوالي 82% من حجم مجتمع الدراسة والتي تعتبر ممثلة لمجتمع الدراسة. و تم استرجاع عدد (61) منها و استبعد من التحليل عدد (4) استبيانات لعدم جدية الإجابة عليها و بذلك تكون عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل (57) استبانة، حيث بلغت نسبة الاستمارات المستخدمة في التحليل 71% من إجمالي الاستمارات الموزعة. والجدول رقم (2) يبين عدد الاستمارات الموزعة والاستمارات القابلة للتحليل الاحصائي كما يلي:

الجدول رقم (1): توزيع الاستمارات

البيان	المراجعين الخارجيين	
	النسبة	العدد
عدد الاستمارات التي وزعت	100%	80
عدد الاستمارات المسترجعة	76%	61
استمارات غير صالحة للتحليل الاحصائي	0.05%	4
الاستمارات الصالحة للتحليل الاحصائي	71%	57

وبتحليل خصائص عينة الدراسة نجد أنه بلغ ما نسبته 82% من المراجعين الخارجيين لديهم مؤهلات علمية جامعية وما فوق مما يعني أن المشاركين في الدراسة قد درسوا مفاهيم وأساليب وإجراءات المراجعة التحليلية خلال المرحلة الجامعية، بحيث لديهم من التأهيل العلمي ما يمكنهم من فهم أسئلة الاستبيان ومن



ثم الإجابة عليها بدقة، وهذا قد يشير إلى وجود مؤشر على صحة نتائج الدراسة ويزيد الثقة في مصداقيتها. وان نسبة الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 5 سنوات تمثل 88% من المراجعين الخارجيين، وهذه النسبة تعتبر عالية، فهي تشير إلى أن المشاركين في الدراسة يتمتعون بخبرات مهنية عالية وهذا يرفع من مدى الثقة في الاجوبة باعتبار انهم على فهم أكثر بموضوع الدراسة يمكنهم من الاجابة بشكل مناسب.

جدول (3): توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي والخبرة

المتغير	المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	33	58%
	ماجستير	15	26.3%
	دكتوراه	7	12.2%
	أخرى	2	3.5%
	المجموع	57	100%
الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	7	12.3%
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	20	35.1%
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	17	29.8%
	من 15 سنة فأكثر	13	22.8%
	الإجمالي	57	100%

نتائج الدراسة

خصص هذا الجزء من الورقة لعرض وتحليل أجوبة عينة الدراسة على الاسئلة المتعلقة بالعوامل التي قد تعيق استخدام المراجع الخارجي لأساليب الفحص التحليلي في التنبؤ باستمرارية الشركات.

الجدول رقم (4).

العوامل التي قد تعيق استخدام المراجع الخارجي لأساليب الفحص التحليلي في التنبؤ باستمرارية الشركات

بيانات			العينة بالكامل
Std. Deviation	N	Mean	
.938	57	3.90	(1) عدم توفر الميزانيات التقديرية لدى الشركة لإجراء المقارنات المناسبة تعتبر من العوامل التي قد تعيق استخدام المراجع الخارجي لأساليب الفحص التحليلي للتنبؤ باستمرارية الشركة.
.717	57	3.76	(2) الاتعاب المتدنية للقيام بعملية الفحص التحليلي من العوائق أمام عمل المراجع عند تقويمه قدرة الشركة على الاستمرار
.872	57	3.83	(3) وضع عراقيل لمنع المراجع الخارجي من الحصول على المعلومات التي تمكنه من تقييم القدرة على الاستمرار لفترة الطويلة التي تتطلبها عملية استخدام أساليب الفحص



					التحليلي وطلب الإدارة التقارير بسرعة من العوائق امام عمل المراجع بخصوص تقييم الاستمرارية
866.	57	3.67			(4) عدم وجود إلزام قانوني لعملية تقييم الاستمرارية يعتبر عائقا امام المراجع بخصوص عملية استخدام أساليب الفحص التحليلي في تقييم الاستمرارية
850.	57	3.74			(5) عدم وجود نظام مالي إلكتروني ومتطور لدى الشركة يعتبر عائقا أمام عملية القيام باستخدام أساليب الفحص التحليلي في تقييم الاستمرارية
730.	57	3.84			(6) ضعف الأنظمة المحاسبية وضعف الأنظمة الرقابة الداخلية بشكل خاص في المنشأة، الأمر الذي يضعف من الاعتماد على البيانات المالية لهذه المنشأة بخصوص عملية استخدام أساليب الفحص التحليلي في تقييم الاستمرارية
725.	57	4.04			(7) خوف المراجع الخارجي من أن يفقد العميل يعتبر عائقا أمام عملية الفحص التحليلي أو حتى الإفصاح عن وجود مؤشرات حول الاستمرارية
803.	57	3.95			(8) الحجم الكبير للشركة والكم الهائل للمعلومات قد يكون عائقا لعملية استخدام أساليب الفحص التحليلي وتقييم الاستمرارية
793.	57	3.83			(9) الحفاظ على سرية المعلومات من آداب وسلوك المهنة يعتبر ذلك عائقا لعملية استخدام أساليب الفحص التحليلي وتقييم الاستمرارية
978.	57	3.51			(10) عدم توفر المعلومات الغير المالية بشكل كافي يعتبر عائقا أمام عملية القيام باستخدام أساليب الفحص التحليلي في تقييم الاستمرارية
740.	57	3.82			(11) عدم ملائمة المعلومات المتوفرة لإجراء التحليلات والمقارنات المطلوبة. قد يكون عائقا لعملية استخدام أساليب الفحص التحليلي وتقييم الاستمرارية.
728.	57	3.77			(12) تغير الشركة المستمر لسياساتها المحاسبية والانتاجية والتسويقية يعتبر عائقا لاستخدام أساليب الفحص التحليلي للتنبؤ بالاستمرارية
0.622	57	4.17			(13) عدم وجود معرفة كافية لدى المراجع الخارجي بأنواع أساليب المراجعة التحليلية المختلفة وخصوصا الأكثر فاعلية للاستخدام في التنبؤ باستمرارية الشركة.
T	Sig	Std. Deviation	N	Mean	اختبار تي للمحور الرئيسي
21.872	10.00	.365	57	3.83	مدى إدراك المراجعين الخارجيين والمدراء الماليين بالشركات المساهمة للعوامل التي قد تعيق المراجع الخارجي في استخدام اجراءات الفحص التحليلي في التنبؤ باستمرارية الشركة.

يبين الجدول رقم (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بالإضافة إلى قيمة اختبار T لاختبار الفرضية الرئيسية من الدراسة حول وجود عوامل قد تعيق المراجع الخارجي في استخدام اجراءات الفحص التحليلي في التنبؤ باستمرارية الشركات الليبية في نشاطاتها الاعتيادية.

ومن خلال تحليل إجابات العينة بالكامل والموضحة في الجدول رقم (4) يلاحظ أن كل البنود الواردة قد جاءت أعلى من الحد الأدنى (محايد)، وهذا يتضح من أن جميع العبارات السابقة لها متوسط حسابي أكبر من قيمة 3 مما يشير لوجود عوامل قد تعيق المراجع الخارجي في استخدام اساليب الفحص التحليلي في التنبؤ بالاستمرارية. كما أن العبارة رقم (13) قد نالت المرتبة الأولى حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.17، وهذا ما يشير إلى أن عدم وجود معرفة كافية لدى المراجع الخارجي بأنواع أساليب المراجعة التحليلية المختلفة يعتبر عائقا للاستخدام في التنبؤ باستمرارية الشركة. كما يبين الجدول السابق أن الفقرة



رقم (10) نالت الترتيب الأخير حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.51 بالرغم من أن الفقرة (10) والتي تنص على (أن عدم توفر المعلومات الغير المالية بشكل كافٍ يعتبر عائقاً أمام عملية القيام بالفحص التحليلي في تقييم الاستمرارية) كانت أقل المتوسطات إلا أنها تظل تعبر عن موافقة عينة الدراسة على أنها تعتبر عائقاً أمام المراجعين للقيام بإجراءات الفحص التحليلي في تقييم الاستمرارية. كما تبين نتائج اختبار T للعينة الكلية الواردة في الجدول أن المتوسط الحسابي للمحور الرئيسي (العوامل التي قد تعيق استخدام المراجع الخارجي لأساليب الفحص التحليلي في التنبؤ باستمرارية الشركات) بلغ 3.83 وعند مستوى معنوية أقل من 0.05 وبهذا يتم قبول الفرضية الرئيسية للدراسة مما يعني وجود عوامل قد تعيق المراجع الخارجي في استخدام أساليب الفحص التحليلي في التنبؤ باستمرارية الشركات الليبية المساهمة في نشاطاتها الاعتيادية.

من خلال تحليل البيانات السابقة يمكن اقتراح نموذج حسب نوع المعوقات والأهمية النسبية للعوامل التي قد تعيق المراجع الخارجي في استخدام أساليب الفحص التحليلي في التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرارية بناءً على المتوسط الحسابي لعينة الدراسة بالكامل:

1- مشاكل مرتبطة بالمراجعين الخارجيين:

-عدم وجود معرفة كافية لدى المراجع الخارجي بأنواع أساليب المراجعة التحليلية المختلفة وخصوصاً الأكثر فاعلية للاستخدام في التنبؤ باستمرارية الشركة تعتبر من أهم العوامل التي تعيق استخدام أساليب الفحص التحليلي بشكل سليم. حيث احتل هذا العائق الترتيب الأول من بين العوائق التي تم اختبارها من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عينة الدراسة بمتوسط 4.17 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة. وهذا يتفق مع دراسة كلا من (جهماني، باجليدة، 2008) و (ميالة، 2017) و (المطيري، 2011) والتي تعتبر أن عدم معرفة المراجعين الخارجيين بأنواع إجراءات المراجعة التحليلية المختلفة يؤثر وبشكل كبير جداً على استخدامهم لهذه الإجراءات، الأمر الذي يشكل اعترافاً من قبل المراجعين الليبيين في عينة الدراسة أن عدم معرفتهم للكثير من أنواع الإجراءات التحليلية قد يشكل عائقاً أمام استخدامهم لهذه الإجراءات وهذا العائق يرجع للمراجع نفسه مما يسلط الضوء على مدى كفاءة وتأهيل المراجعين أنفسهم.

-خوف المراجع الخارجي من أن يفقد العميل يعتبر عائقاً أمام عملية استخدام أساليب الفحص التحليلي أو حتى الإفصاح عن وجود مؤشرات حول الاستمرارية، ويعتبر من أهم العوائق والتحديات التي تحد من استخدام المراجع الخارجي لهذه الأساليب حيث كان ترتيبه الثاني بين المعوقات بمتوسط 4.04 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة.



-وضع عراقيل لمنع المراجع الخارجي من الحصول على المعلومات التي تمكنه من تقييم القدرة على الاستمرار تعتبر من العوامل التي تعيق استخدام أساليب الفحص التحليلي بشكل سليم. ومن خلال نتائج الدراسة الموضحة نجد أن هذا العائق يحتل المرتبة السادسة بمتوسط 3.83 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة.

-تدني الاتعاب الممنوحة للمراجع الخارجي تعتبر من ضمن العوامل التي قد تعيق استخدام المراجع الخارجي لأساليب الفحص التحليلي للتنبؤ باستمرارية الشركة حيث تحصل هذا العائق على المرتبة التاسعة بمتوسط 3.76 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة. وهذا ما يتفق مع دراسة المطيري (2011)

2- مشاكل مرتبطة بالشركة:

-الحجم الكبير للشركة والكم الهائل للمعلومات قد يكون عائقاً لعملية استخدام أساليب الفحص التحليلي وتقييم الاستمرارية. حيث يأتي هذا العائق في المرتبة الثالثة من بين العوائق التي تم اختبارها من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عينة الدراسة بمتوسط 3.95 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة. حيث اتفق هذا مع ما توصلت إليه دراسة هندية (2019) حيث اعطتها أهمية عالية.

-تغير الشركة المستمر لسياساتها المحاسبية والإنتاجية والتسويقية يعتبر عائقاً لاستخدام أساليب الفحص التحليلي للتنبؤ بالاستمرارية حيث يأتي هذا العائق في المرتبة الثامنة من بين العوائق التي تم اختبارها من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عينة الدراسة بمتوسط 3.77 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة.

3- مشاكل مرتبطة بالبيانات:

-عدم توفر الميزانيات التقديرية لدى الشركة لإجراء المقارنات المناسبة تعتبر من العوامل التي قد تعيق استخدام المراجع الخارجي لأساليب الفحص التحليلي للتنبؤ باستمرارية الشركة. حيث احتل هذا العائق المرتبة الرابعة من بين العوائق التي تم اختبارها من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عينة الدراسة بمتوسط 3.90 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة. وأهمية هذا العامل اتفق مع دراسة هندية (2019) والتي تحصل فيها هذا العامل أهمية كبيرة

-ضعف الأنظمة المحاسبية وضعف الأنظمة الرقابة الداخلية بشكل خاص في المنشأة، الأمر الذي يضعف من الاعتماد على البيانات المالية لهذه المنشأة بخصوص عملية استخدام أساليب الفحص التحليلي في تقييم الاستمرارية. ومن خلال نتائج الدراسة الموضحة نجد أن هذا العائق يحتل المرتبة الخامسة بمتوسط



3.84 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة. وهذا ما أكد على أهميته كلا من جهماني وباجليدة (2008).

- عدم ملائمة المعلومات المتوفرة لإجراء التحليلات والمقارنات المطلوبة. قد يكون عائقاً لعملية استخدام أساليب الفحص التحليلي وتقييم الاستمرارية. ومن خلال نتائج الدراسة الموضحة نجد أن هذا العائق يحتل المرتبة السابعة بمتوسط 3.82 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة

- عدم توفر المعلومات الغير المالية بشكل كافٍ يعتبر عائقاً أمام عملية القيام باستخدام أساليب الفحص التحليلي في تقييم الاستمرارية. يحتل المرتبة الثانية عشر بمتوسط 3.51 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة

4- مشاكل مرتبطة بأساليب الفحص التحليلي:

حاجة استخدام أساليب الفحص التحليلي لنظام مالي إلكتروني ومتطور لدى الشركة يعتبر عائقاً أمام عملية القيام باستخدامها في تقييم الاستمرارية ومن خلال نتائج الدراسة الموضحة نجد أن هذا العائق يحتل المرتبة العاشرة بمتوسط 3.74 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة

5- مشاكل أخرى:

- عدم وجود إلزام قانوني لعملية تقييم الاستمرارية يعتبر عائقاً أمام المراجع الخارجي بخصوص عملية استخدام أساليب الفحص التحليلي في تقييم الاستمرارية. ومن خلال نتائج الدراسة الموضحة نجد أن هذا العائق يحتل الترتيب الحادي عشر بمتوسط 3.67 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة

- الحفاظ على سرية المعلومات من آداب وسلوك المهنة يعتبر ذلك عائقاً لعملية استخدام أساليب الفحص التحليلي وتقييم الاستمرارية. ومن خلال نتائج الدراسة الموضحة نجد أن هذا العائق يحتل المرتبة السادسة بمتوسط 3.83 حسب مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة.

في ضوء النتائج والاستنتاجات التي أسفرت عنها الدراسة يوصي الباحثون بما يلي:

1- تذليل كافة المصاعب والمحددات التي تؤثر في تطبيق أساليب الفحص التحليلي للتعقيد بالاستمرارية في الواقع العملي نظراً لدورها الإيجابي في إعطاء نتائج تساعد في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.



2- الاهتمام بتطوير مهارات وقدرات مراجعي الحسابات حيث تبين أن هناك حاجة لمزيد من المراجعين المتخصصين للقيام بالإجراءات الفحص التحليلي، وتطويرها بشكل مستمر بما يضمن مواكبة المراجعين الخارجيين في ليبيا لمعايير التدقيق الدولية وخاصة الإجراءات التحليلية المتطورة منها لما لها من دور فعال في التنبؤ باستمرارية الشركات.

3- قيام الجامعات في ليبيا بالاهتمام بتدريس موضوع المراجعة التحليلية بشكل أكثر توسع في اقسام المحاسبة حتى يكون هناك قدرة على فهم اعمق لأساليب الفحص التحليلي من قبل الدارسين في مجال المحاسبة والمراجعة و عمل الندوات والدورات التدريبية لشرح أهمية استخدام الاساليب المتطورة في عملية المراجعة، الامر الذي له دور في تقريب درجة الفهم بين المراجع الخارجي والاطراف المستفيدة من المعلومات المدققة..

البحوث المستقبلية:

من خلال نتائج الدراسات السابقة والتي تم تأكيدها من خلال النتائج العملية للدراسة الحالية والتي توضح أنه من أهم معوقات تطبيق أساليب الفحص التحليلي هي عدم إلمام المراجعين الخارجيين بأساليب المراجعة التحليلية سواء التقليدية او المتطورة لذلك نرى بأن هناك حاجة لإجراء دراسة للتعرف على مقومات مراجع الحسابات الليبي للتنبؤ بمدى قدرة الشركات الليبية على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور.

اجراء المزيد من الدراسات المستقبلية تكون أكثر تعمق حول كل جزء من المعوقات و التي تضمنتها الدراسة على حدى والتي تمثلت في التالي (مشاكل مرتبطة بالمراجعين الخارجيين، مشاكل مرتبطة بالشركة، مشاكل مرتبطة بالبيانات، مشاكل مرتبطة بأساليب الفحص التحليلي).



قائمة المراجع

المراجع العربية:

- أبوزيد، كمال خليفة وآخرون (2008). دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية. الاسكندرية: دار المطبوعات.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة. الجزء الاول.
- أرينز، الفين، ولوبك، جيمس (2003) المراجعة مدخل متكامل. ترجمة الديسبي، محمد عبد القادر، مراجعة حجاج، أحمد حامد. الرياض: دار المريخ.
- الجازوي، صالح أبوبكر أحمد (2015). أثر استخدام المراجع الخارجي الليبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش والخطأ الجوهرية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة بنغازي، بنغازي.
- جهماني، عمر عيسى حسن وباجليدة، عسان سعيد سالم (2008). قياس وتفسير أنماط ممارسات إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية: دراسة ميدانية. المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 11(1). ص ص 44-90.
- رزق، علاء احمد إبراهيم (2023). مدى ملائمة تطبيق الادارة لفرض الاستمرارية في زيادة القدرة التفسيرية لرأى مراقبي الحسابات وانعكاس ذلك على كفاءة الاستثمار، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 24(2)، ص ص 307-371.
- رمو، وحيد محمود ، يونس، دعاء إدريس (2019). استخدام الشبكات العصبية في ترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 15(45)، ص ص 266-284.
- الزهران، بقدر فاطمة (2022). دور مدقق الحسابات في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية لتقييم إستراتيجية الاستغلال دراسة حالة CAAT. مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 6(2)، ص ص 31-48.
- سعيد، رحيم (2021). تطبيق معيار التدقيق الدولي 570 لتحقيق فرض الاستمرارية باستخدام الوظيفة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، دراسة حالة شركة الاسمنت بسور الغزالان، المجلد 7 (3)، الجزائر، ص ص 643 - 624.
- صحراوي، فارس، عزوز، نعيمة (2021). استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين عملية التدقيق. دراسة حالة الشركة التابعة حبوب الزبيان-المركب الصناعي القنطرة)، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 8(1)، ص ص 165-181 .
- العبدون، هاشم فارس (2018). الاتجاهات الحديثة في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشآت وفق منظور تحقيق جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية في العراق -جامعة النيلين، اطروحة دكتوراه في فلسفة علوم المحاسبة منشورة، الخرطوم.



- الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار (2008). تقييم فاعلية الإجراءات التحليلية لتقييم القوائم المالية للشركات المساهمة العامة- دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التقييم الاردنية. مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، مجلد(1)2، ص ص 1-29.
- المخادمة، أحمد عبد الرحمن و الرشيد، حاكم (2007). أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق دراسة ميدانية. المجلة الاردنية في إدارة الأعمال، المجلد3(4)، ص ص 484-497.
- المطيري، محمد عياش عيد (2011). مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520). رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الكويت.
- معيوف، بوبكر خالد، الكاديكي، أحمد علي، العموري، زينب عمر (2020). أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في التعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشركات المساهمة الليبية على الاستمرارية، مجلة الدراسات الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، المجلد الثالث، العدد الثاني، ص ص 54-77.
- مكناس، عبد الله يحيي جمال الدين (2015). الانقاذ المادي للشركة المساهمة العامة المتعثرة -دراسة مقارنة" دراسة. ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الشرق الاوسط، تشرين الثاني.
- النعامي، علي سليمان (2014). مجالات مساهمة التحليل المالي التنبؤ بعدم استمرارية المشروع _ دراسة تحليلية تطبيقية. مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات _ مجلد 31(6). ص ص 174-205.
- النوايسة، محمد إبراهيم (2008). مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات، مجلة دراسات العلوم الادارية، مجلد35(1). ص ص 89-114.
- هندية، يارا سعيد مصطفى (2019). مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق وأثرها على تطوير جودة التدقيق في فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس ، فلسطين.

المراجع الأجنبية:

- Cohen, J., and T. Kida. (2014) "The impact of analytical review results, Internal Control reliability, and experience on Auditor's use of analytical review", (Journal of Accounting research, vol. 27, No. 2, Autumn
- Kohen, Jeffrey R., Ganesh K. and Arnold M.W. (2000) "Evidence on The Effects of Financial and Non-Financial Trends on Analytical Review". Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.19(1) , pp 27-48.
- Wallin, A., and E. Jorlov. The revised audit report: Revision of international standards and its between auditors and users in Sweden. Unpublished Master Thesis. Lund University, 2016.