أهمية استخدام اجراءات المراجعة التحليلية
في التعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشركات المساهمة الليبية على الاستمرارية

د. بوبكر خالد معيوف / محاضر قسم المحاسبة / كلية الاقتصاد جامعة بنغازي
د. أحمد علي الكاديكي / استاذ مساعد قسم المحاسبة / كلية الاقتصاد جامعة بنغازي
أ.زينب عمـر العموري / محاضر مساعد فسم المحاسبة / كلية الاقتصاد جامعة بنغازي

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى إدراك أعضاء لجان المراجعة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية الليبي والمراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة المعتمدة لدى السوق بأهمية إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية كمؤشرات للتنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرارية، حيث تم جمع البيانات عن طريق إستخدام صحيفة الاستبيان وتحليلها، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن المراجعين الخارجيين وكذلك لجان المراجعة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي على دراية بأهمية دور إجراءات المراجعة التحليلية في التعرف على مؤشرات قدرة الشركات على الاستمرارية؛ وعلى الرغم من وجود بعض الفروقات البسيطة إلا أن الإتفاق على أهميتها كان بشكل كبير في التنبؤ باستمرارية الشركات الليبية المساهمة في أنشطتها الإعتيادية مع إعطاء أفضلية للموشرات المالية للتنبؤ باستمرارية الشركات.

الكلمات المفتاحية: *المراجعة التحليلية ـ لجان المراجعة ـ استمرارية الشركات ـ المراجعين الخارجيين.*

Abstract:

The aim of this study is to identify that to what extent external auditors and members of audit committees in Libyan listed companies realize the importance of the use of analytical review procedures in predicting the Company's continuity. By using the questionnaire to collect data, the results of the study indicate that the external auditors and audit committees of Libyan listed companies realize the role of analytical review procedures in assessing the company's ability to continue. Although there are some simple differences, there is significant agreement about the importance of these procedures. In addition, they give preference to use the financial indicators in predicting the companies' continuity.

***Key words**: analytical review – Audit Committee – Company's continuity – Auditors.*

المبحث الأول
الإطار العام للدراسة
والدراسات السابقة

1-1 مقدمة الدراسة:

لقد حددت معايير المراجعة المتعارف عليها وظيفة المراجع الخارجي في التحقق من عدالة وسلامة القوائم المالية، وذلك بإستخدام إجراءات المراجعة التي يراها ضرورية ومناسبة، إلا أن كبر حجم الشركات واستخدامها لأنظمة المعلومات الإلكترونية زاد من المهام الملقاة على عاتق وظيفة المراجعة الخارجية، مما أصبح ضرورياً على المراجع الخارجي بأن يطوّر من أساليبه وإجراءاته التي يستخدمها في عملية المراجعة (Nichlas, 2013)، لذلك بدأ المراجعين في استخدام المراجعة التحليلية كأداة رئيسية بدلاً عن كونها أداة فرعية نظراً لأهميتها في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة وبإعتبارها من أبرز الأساليب الحديثة للمراجعة وفحص البيانات المالية (Rose et al., 2014)؛ وإن ما شهدته العديد من الدول من أزمات مالية أدى إلى إبراز مشكلة فشل الشركات والحاجة إلى التنبؤ بهذا الفشل قبل وقوعه وتجنيب مستخدمي القوائم المالية الخسائر التي قد يتعرضون لها بدون سابق إنذار، مما يبرز أهمية التعرف على مؤشرات لقياس الصعوبات والمشاكل المالية التي تواجهها الشركات، والتنبؤ بقدرتها على الاستمرارية ومواجهة الفشل المالي(Haron, 2009; Socol, 2010)، مما دفع الباحثين إلى محاولة الربط بين المراجعة التحليلية ودورها في تقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار من عدمه.

وتعتبر ليبيا من الدول التي تعاني من وجود مشاكل حول التعرف على استمرارية الشركات في أداء أعمالها، وقد برزت هذه المشكلة بشكل أوضح من خلال الدراسات التي أُجريت على الشركات الليبية، وكذلك التقارير التي تشير إلى أن هناك مجموعة من الشركات الليبية التي تلجأ إلى التمويل في صورة قروض وتسهيلات مصرفية بشكل مفرط وغير مدروس، الأمر الذي أدى إلى ظاهرة فشل العديد من الشركات وإفلاسها بسبب عدم القدرة على سداد تلك الديون(حسن، 2003)، وبالتالي صدرت العديد من القرارات التي من شأنها حل أو تصفية أو دمج بعض الشركات نتيجة لعجزها عن تحقيق أهدافها، وعدم قدرتها على تطوير منتجاتها بما يتلاءم مع احتياجات السوق، الأمر الذي جعلها تتكبد خسائر باهظة لعدة سنوات متتالية(السويح، 2006)، مما يولد تساؤلاً حول مدى فاعلية الوسائل المستخدمة للكشف عن المؤشرات التي قد تساعد المراجع الخارجي في التأكيد على مدى ملائمة تطبيق إدارة الشركة محل المراجعة لفرض الاستمرارية في سبيل التنبؤ بمدى القدرة على التواصل في عالم الأعمال كشركة مستمرة، بحيث يتم الافصاح عن مؤشرات تنبيه مبكر على وجود مخاطر قد تكون سبب في حدوث أزمات مالية مستقبلاً ويجنب الأطراف ذات العلاقة الخسائر الناتجة عن إفلاس هذه الشركات.

1–2 مشكلة الدراسة:

مع إنشاء سوق المال الليبي أُدرجت فيه العديد من الشركات للتعامل في الأوراق المالية بهدف تهيئة المناخ الاستثماري الذي يحقق مصلحة الاقتصاد الوطني، الأمر الذي يتطلب أن يتوفر لدى المراجع الخارجي الليبي المهارات والمعرفة اللازمة التي تمكنه من القيام بدوره بكل كفاءة، والعمل على تطوير قدراته لكي يحافظ على كفاءة مهنية عالية تمكنه من التعامل مع أي مؤشرات من شأنها أن تؤثر على استمرارية الشركة (أفكيرين والخذري، 2017)، وكذلك التمكن من استخدام الأدوات والإجراءات المناسبة للتنبيه عن الشكوك حول هذه الاستمرارية في الوقت المناسب وإدراكه لكافة الظروف المحيطة بالشركة التي يقوم بمراجعتها عند إصدار تقريره حول مدى قدرتها على الاستمرارية؛ إن ما يواجهه المراجع في الوقت الراهن من تحديات وأرتفاع مستوى المسؤولية التي يتحملها بسبب ما صدر في الفترة الأخيرة من معايير وتشريعات أهمها المعيار رقم (570) الذي ينص على أن الأساليب التقليدية التي يستعين بها المراجع تعتبر وسيلة غير كافية لأداء مهامه على أكمل وجه، وبالتالي على المراجع أن يواكب التطورات الحديثة في مجال الأعمال من خلال تطوير أساليبه وإجراءاته المستخدمة في عملية المراجعة؛ لذلك كان لابد من تطوير أساليب المراجعة للكشف عن مؤشرات المخاطر التي قد يثار التساؤل فيها حول إمكانية تواصل الشركة كمؤسسة مستمرة، ومنها إجراءات المراجعة التحليلية. وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

مامدى إدراك المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية للتعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشركات المساهمة الليبية على الإستمرار في تأدية أعمالها الأعتيادية مستقبلاً ؟

1–3 أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية المراجعة التحليلية في التنبؤ بالمشاكل التي قد تواجه الشركات في تأدية أنشطتها الأعتيادية من خلال إلقاء الضوء على مدى تأثير استخدام المراجعة التحليلية للتعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشركات على الأستمرارية، وذلك من خلال تعميق المعرفة بتلك الأجراءات ونشر الوعي بأهمية تطبيقها في عملية المراجعة للوصول إلى أفضل النتائج التي تلبي حاجات تلك الأطراف كما تبرز أهميه هذه الدراسة من قلة الدراسات التى تناولت هذا المفهوم، ولهذا نعتقد أن هذه الدراسة تمثل إضافة علمية متخصصة في مجال المراجعة التحليلية.

1–4 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التحقق من مدى إدراك المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة بأهمية استخدام أساليب وإجراءات المراجعة التحليلية في إعطاء إنذار مبكرة يساعد في التنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها الإعتيادية، كما تهدف إلى التحقق من وجود فروق جوهرية بين المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة في إدراك أهمية استخدام هذه الأساليب والاجراءات.

1-5 فرضيات الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على فرضيتين رئيسيتين وهما:

الفرضية الأولى:

يدرك المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة أهمية استخدام اجراءات المراجعة التحليلية للتعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشركات الليبية على الاستمرار في أعمالها الأعتيادية مستقبلاً.

الفرضية الثانية:

لا توجد فروقات جوهرية في إدراك المراجعين الخارجين وأعضاء لجان المراجعة لأهمية إستخدام اجراءات المراجعة التحليلية للتعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشركات المساهمة الليبية على الاستمرار في أعمالها الأعتيادية مستقبلاً.

1-6 منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استمارة الأستبيان واستخدامها كوسيلة أساسية في تجميع بيانات الدراسة، وقد تم توجيهها إلى المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة المدرجة بسوق الأوراق المالية الليبي وكذلك أعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة الليبية المدرجة بسوق المال الليبي.

1-7 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في فئتين مختلفتين وهما المراجعين الخارجيين المعتمدة مكاتبهم بسوق الأوراق المالية الليبي وكذلك أعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة المدرجة بسوق الأوراق المالية الليبي، وذلك للتعرف على وجهة نظرهم حول موضوع الدراسة، حيث تم أختيار عينة الدراسة وفقاً لما هو وارد بسجل القيد المعتمد لسنة 2012 وحسب النشرات الواردة في إدارة السوق في العدد الثامن والأربعون والتاسع والأربعون من مجلة المؤشرات الاقتصادية لسنة 2012 الصادرة عن سوق الأوراق المالية الليبي.

حيث بلغت العينة من فئة المراجعين الخارجيين عدد 74 مشارك، أما العينة من أعضاء لجان المراجعة فقد بلغت 36 مشارك.

1-8 حدود ونطاق الدراسة:

تستهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التحقق من مدى إدراك المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة بأهمية استخدام اجراءات المراجعة التحليلية للتنبؤ بمدى قدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها الإعتيادية، وعليه فإن هذه الدراسة تقتصر على المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة المعتمدة بسوق الأوراق المالية الليبي وكذلك أعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة الليبية المدرجة بسوق الأوراق المالية الليبي.

1-9 الدراسات السابقة:

لقد اهتمت العديد من الدراسات التي وردت في أدبيات المراجعة باستخدام الفحص التحليلي للتنبؤ بالاستمرارية، ومنها دراسة النائلي(2011) والتي استهدفت معرفة مدى إدراك المراجعين الخارجيين في ليبيا لأهمية المعلومات غير المالية عند تقييمهم لمقدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، وكذلك معرفة ما إذا كان هناك فروق جوهرية بين إدراك مراجعي ديوان المحاسبة (جهاز المراجعة المالية سابقاً) ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية حول مدى إدراكهم لأهمية المعلومات غير المالية، وبينت نتائج الدراسة إن هناك إدراكاً كافياً من قبل المراجعين المشتركين في الدراسة لأهمية المعلومات غير المالية عند تقييم مقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط وهي معلومات غير مالية داخلية متمثلة في المعلومات حول العوامل البشرية والانتاجية والتسويقية والدور البيئي للشركة، ومعلومات غير مالية خارجية متمثلة في المعلومات حول العوامل الاقتصادية والفنية والتكنولوجية والسياسية والقانونية والاجتماعية، كما بينت نتائج الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مراجعي ديوان المحاسبة ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية حول مدى إدراكهم لأهمية المعلومات غير المالية عند تقييمهم لمقدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.

كما أجرى Rose et al., (2014) دراسة هدفت إلى التعرف على أساليب الإجراءات التحليلية المستخدمة من طرف المراجعين الخارجيين في ماليزيا ودور تكنولوجيا المعلومات في زيادة الأساليب المتاحة عند استخدام الإجراءات التحليلية في عمليات المراجعة الخارجية، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبيان ووزع على عينة مكونة من 116 من مراجعي الحسابات المزاولين للمهنة في ماليزيا، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن المراجع الخارجي يفضل استخدام تقنيات حكمية (كالمقارنة بين عنصرين)، والتقنيات الكمية البسيطة (المقارنات البسيطة وتحليل النسب)، ومقارنة مع استخدام التقنيات الكمية المتقدمة (مثل نموذج الإنحدار)، كما بينت الدراسة أن مراجعي الحسابات في ماليزيا يستخدمون الأساليب الكمية الحكمية والبسيطة أكثر مقارنة مع الأساليب الكمية المتقدمة وتوضح نتائج الدراسة أن انخفاض استخدام الأساليب المتقدمة من طرف المراجعين الخارجيين نظرا لتعقيد عملية استخدامها.

وفي نفس السياق تأتي دراسة الصادق (2015) للتحقق من دور المراجعة التحليلية وكيفية استخدامها في تقييم قدرة الشركة على الإستمرار في البيئة السودانية، وأوضحت نتائج الدراسة أن هناك علاقة طردية بين تحقيق أهداف المراجعة التحليلية و تقييم قدرة الشركة على االاستمرار، بالإضافة إلى وجود علاقة طردية بين أساليب المراجعة التحليلية وتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، وقد أوصت الدراسة بضرورة الاستمرار في استخدام المراجعة التحليلية في جميع مراحل عملية المراجعة لانها تؤثر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، كما أنها تساعد في تحديد وتشخيص المشكلات المحتملة والتي تؤثر في التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار.

كما ركزت دراسة الأمين و يوزباشي (2015) على تحديد مؤشرات الشك التي تساعد مراجعي الحسابات في سوريا على التعرف على وجود شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار، ومدى ملاءمة هذه المؤشرات مع المؤشرات المحددة في معيار المراجعة الدولي رقم (570)، والتعرف على إجراءات المراجعة الإضافية التي يتبعها مراجعو الحسابات في سوريا في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية، ومدى ملاءمة هذه الإجراءات مع الإجراءات المحددة في معيار المراجعة الدولي رقم (570)، حيث توصلت الدارسة إلى أن وجود خسائر مالية متكررة وزيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة هو من أهم المؤشرات التي تساعد مراجعي الحسابات العاملين في شركة المراجعة محل الدارسة في تقييم الاستمرارية.

كما قام كل من الزيادي والبعاج (2018) بإجراء دراسة تهدف إلى بيان مفهوم الاستمرارية وأهميتها لدى شركات المقاولات وتحديد أهم العوامل أو الأسباب التي تحد من قدرة الشركة على الاستمرار في تحقيق أهدافها، فضلاً عن تحديد الوسائل والإجراءات التي من الممكن أن يكون لها دور فعَّال في تجنب الشركات لحالات الفشل التي قد تتعرض لها من جراء مؤثرات داخلية أو خارجية أوجدتها بيئة الشركة التي تعمل فيها، وقد حددت الدراسة عدة استنتاجات كان من أهمها أن الجهد البشري يلعب دوراً مؤثراً سواءً في نجاح أو فشل شركات المقاولات وأن هناك الكثير من المعوقات التي قد تواجه الشركات أهمها حالات الفساد الإداري والمالي التي يمارسها كبار موظفي الإدارات الحكومية في إحالة المناقصات على شركات المقاولات أو في صرف مستحقاتها أو استلام المشاريع المنفذة منها والتي تؤدي إلى حرمان عدد كبير من الشركات من الحصول على أعمال أو تحملها تكاليف أضافية تحت مسميات عديدة، كما كشفت الدراسة أيضا عن أن التغيير في السياسات والقوانين الحكومية كان له الأثر الواضح في عرقلة أعمال شركات المقاولات، وبالتالي التأثير على استمراريتها في سوق العمل.

وأخيراً دراسة البكري وصالح (2018) التي هدفت إلى التعرف على الدور الذي تلعبه الاجراءات التحليلية من قبل مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في العراق في تحقيق جودة التقارير المالية وانعكاسات ذلك في إمكانية الحكم على استمرارية الشركات من قبل المراجع الخارجي، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق الإجراءات التحليلية يؤدي إلى دور إيجابي في تحقيق جودة التقارير المالية بما يضمن إمكانية الحكم على استمرارية الشركة من قبل المراجع الخارجي، وتوصلت إلى وجود علاقة معنوية بين كل من الإجراءات التحليلية واستمرارية الشركات وبين الاجراءات التحليلية وجودة التقارير المالية، وكذلك بين جودة التقارير المالية واستمرارية الشركات، وتوصي الدراسة بضرورة التأكيد على مراجعي الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة لما لذلك من دور هام في الحصول على أفضل النتائج و أدقها ومن ثم انعكاسها بصورة إيجابية على تحقيق جودة التقارير المالية.

وتأتي دراستنا هذه لمواصلة الجهود المبذولة في هذا الإتجاة والتي تمثلت بوجود العديد من الدراسات التي تناولت موضوع تقييم القدرة على الاستمرارية، إلا أن ندرة الدراسات التي تناولت دور إجراءات المراجعة التحليلية في تقييم استمرارية الشركات المساهمة في سوق الأوراق المالية وخصوصاً في البيئة الليبية، حيث نجد دراسة النائلي (2011) التي أجريت في البيئة الليبية قد ركزت فقط على أهمية المعلومات غير المالية في التنبؤ بالأستمرارية دون الإهتمام بإجراءات المراجعة التحليلية والمؤشرات المالية الأخرى، وعلى حد علم الباحثين لا توجد أي دراسة قد أجريت في ليبيا للتحقق من إدراك المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة بأهمية إجراءات المراجعة التحليلية في التعرف على مؤشرات التنبؤ باستمرارية الشركات، ولذلك تأتي هذه الدراسة في محاولة جادة للبحث بشكل تحليلي ومركز لتحديد مدى إدراك المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة بأهمية استخدام اجراءات المراجعة التحليلية للتعرف على مؤشرات التنبؤ بقدرة الشركات المساهمة الليبية على الاستمرارية، في سبيل إعطاء صورة صادقة عن الوضع المستقبلي للشركة. وبهذا تمثل هذه الدراسة مساهمة علمية في هذا المجال وخصوصاً أنها تجمع بين وجهتي نظر كلا من المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة في نفس الدراسة وهذا ما لم تقم به أي من الدراسات السابقة.

المبحث الثاني

المراجعة التحليلية كأسلوب حديث للتنبؤ باستمرارية الشركات

2-1 مقدمة:

لقد أدى التطور الاقتصادي وإرساء دعائم الاقتصاديات الرأسمالية وظهور الشركات المساهمة التي تتصف بضخامة رأسمالها وكبر حجمها وتعدد عملياتها إلى ضعف الأساليب التقليدية للمراجعة، مما دفع إلى محاولة البحث عن أساليب جديدة يمكن من خلالها تخفيض عنصري الوقت والتكلفة المستخدمين في تنفيذ برنامج المراجعة، كما أدت زيادة الضغوط الاقتصادية والاجتماعية والتنافسية على مكاتب المراجعة إلى الإهتمام بأبعاد الكفاءة والفاعلية، والاتجاه نحو الاعتماد المتزايد نسبياً على الاستفسار والملاحظة والتحليل، الأمر الذي استوجب ضرورة ظهور أسلوب جديد يهدف إلى إجراء تحليلات إضافية لتوجيه انتباه المراجعين إلى البنود التي بها مخاطر إضافية.

2-2 أسلوب المراجعة التحليلية:

من خلال الاطلع على الادب المحاسبي يتضح بأن العديد من المنظمات المهنية و الكتاب و الباحثين أهتم بإعطاء مفهوم لمصطلح الإجراءات التحليلية، فقد عرفت من قبل عدد من الباحثين على أنها أحد اختبارات التحقق الأساسية في المراجعة، والذي يتضمن تطبيق مجموعة من الإجراءات التي تختص بدراسة العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية والنتائج المتوقعة للتعرف على المؤشرات التي تبين مواطن الضعف والخلل من خلال أستخدام الامكانيات والطرق الاحصائية والرياضية والوصفية ومعالجة الانحرافات غير الطبيعية (جربوع، 2005)، (جمعة، 2012)، (سهام، 2015).

يعتبر أسلوب الفحص التحليلي من أهم وأبرز الأساليب الحديثة في المراجعة، ويستدل على أهميته من خلال معايير وإرشادات المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة في الداخل والخارج، والتي كان من ضمنها قائمة معايير المراجعة رقم (23) بعنوان اجراءات الفحص التحليلي والصادرة في أكتوبر 1980 عن لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، حيث ألقت هذه القائمة الضوء على الخطوات التي يجب أن يتبعها المراجعين عند تطبيق الفحص التحليلي، كما أوصت اللجنة [*] ضرورة تعديل المعيار الثالث من معايير العمل الميداني المتعارف عليها ليصبح كما يلي:

" *تصمم اختبارات التحقق للحصول علي دليل اكتمال وسلامة وصحة المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي، وتشمل هذه الاختبارات اختبارات التفاصيل للعمليات والأرصدة بالإضافة إلى الفحص التحليلي للنسب المالية والاتجاهات الهامة والعلاقات وفحص أي تقلبات غير عادية بها*(AICPA, SAS No. 23)".

وفي أبريل 1988 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قائمة معايير المراجعة رقم (56) بعنوان الإجراءات التحليلية Analytical Procedures، وذلك لتحل محل القائمة رقم (23)، والذي بناءا عليها اصبح على المراجع الخارجي ضرورة تطبيق

[*] تجدر الإشارة إلى أن هذه التوصية لم يتم تفعيلها حتى الآن في الممارسة العملية على النحو المرغوب فيه.

هذه الإجراءات في مرحلتي التخطيط والمرحلة النهائية لعملية المراجعة، وجاء ذلك بعد أن كان تطبيقها اختيارياً في جميع المراحل في ظل القائمة رقم (23) فضلاً عما سبق، فلقد وفرت القائمة رقم (56) إشارات تفصيلية عن كيفية استخدام الإجراءات التحليلية كأساليب هامة للقيام باختبارات التحقق(AICPA, SAS No. 56). وعزز ذلك أصدار الإتحاد الدولي للمحاسبين لمعيار رقم 520 والذي ألزم المراجع الخارجي ضرورة تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في جميع مراحل عملية الفحص (مرحلة التخطيط، مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، مرحلة إعداد التقرير)، لما لها من دور مهم في تحقيق الأهداف المطلوبة (موسى، 2013)، في كل مرحلة من هذه المراحل.

وقد اهتمت العديد من الدراسات التي وردت في أدبيات المراجعة بأسلوب الفحص التحليلي، ونادت بضرورة التوسع في استخدام إجراءاته عند أداء عملية المراجعة بجميع مراحلها، وذلك لأن هذه الإجراءات تعتبر في كثير من الأحيان إجراءات منخفضة نسبياً في الوقت والتكلفة (كفاءة)، كما أنها فعالة في اكتشاف التقلبات غير العادية (الانحرافات الجوهرية) في قيم بنود القوائم المالية، ومن ثم فهي تعتبر وسيلة لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

وفي 2012 طرأت عدة تعديلات على المعيار رقم 520 حيث ركزت على ضرورة استخدام اجراءات المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية تستخدم إلى جانب الأختبارات التفصيلية لزيادة كفاءة عمل المراجع الخارجي وكذلك لتقييم المخاطر(ايمان، 2015).

ولقد أشارت إحدى الدراسات (Hylas, R.E., and R.H. Ashton, 2011) التي تمت في مجال الفحص التحليلي، وتتعلق بمقارنة وقياس مدى فعالية إجراءات المراجعة المختلفة في اكتشاف الأخطاء والتعرف على أسباب حدوثها، حيث تعتبر إجراءات الفحص التحليلي من أبرز إجراءات المراجعة اكتشافاً للأخطاء وأوجه التلاعب، حيث ساعدت في اكتشاف ما يقرب عن 27% من مجموع الأخطاء المكتشفة، ولقد كانت تلك النسبة أكبر من أي نسبة اكتشفت باستخدام أي وسيلة أخرى بمفردها.

كما أشارت دراسة أخرى (Wright, A., and R.H., Ashton,2009) تتعلق باجراءات المراجعة المستخدمة في اكتشاف الأخطاء الناتجة عن الأداء، إلى أن اجراءات توجيه الإنتباه التي تتمثل في كل من الاستفسار من العميل، والتوقعات المبنية على أساس أخطاء السنة الماضية، والفحص التحليلي، قد أرسلت إشارات كشفت عن ما يقرب من نصف الأخطاء المكتشفة، ومن ثم فإن الفحص التحليلي يعتبر أداة قوية ومفيدة لتوجيه الإنتباه إلى مواطن الخطأ، كما أشارت الدراسة أيضاً إلى أن تكلفة أداء مثل هذه الإجراءات تبدو منخفضة نسبيًا، مما دفع المراجعين إلى استخدامها كبديل أو كمكمل لاختبارات التفاصيل؛ وبذلك يمكن القول أن الفحص التحليلي لم يعد نوعاً من الإلهام يوفق إليه بعض المراجعين دون البعض الآخر، بل أصبح مجالاً هاماً وأساسياً من مجالات المراجعة، يرتكز على مفاهيم وفروض ومباديء علمية وأساليب متطورة، كما أصبح عرفاً مهنياً يجب على المراجعين الإلتزام به عند القيام بعملية المراجعة، نظرا لما يحققه من نتائج فعالة كأداة إثبات قوية، تساعد المراجع على الإرتقاء بفعالية عمله المهني.

هذا وتلزم معايير وإرشادات المراجعة الخاصة بإجراءات الفحص التحليلي والصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة على أن يقوم المراجع بتطبيق هذه الإجراءات في الممارسة العملية من خلال مجموعة من الخطوات الرئيسية، وذلك حتى يتمكن من اكتشاف التقلبات غير العادية (الانحرافات الجوهرية) في قيم بنود القوائم المالية، والتي تمثل بالنسبة له إشارات فحص تحليلي، مما يستلزم منه ضرورة قيامه بدراسة وفحص هذه التقلبات غير العادية فحصاً إضافياً لتفسير أسبابها (تفسير إشارات الفحص التحليلي) للتأكد من أنها لا تمثل تحريفاً في القوائم المالية.

2–3 التنبؤ بالأستمرارية:

يحتاج المراجع الخارجي إلى الاستناد على معايير و إرشادات حول مسؤوليته عند مراجعته للبيانات المتعلقة بالتنبؤ باستمرارية الشركة كأساس لإعداد القوائم المالية، فحالات التعثر التي قد تواجهها الشركة لا تأتي بدون سابق إنذار حيث لا بد من وجود مؤشرات لها و التي ورد معظمها في معيار المراجعة الدولية رقم (570) الخاص بالاستمرارية (كريم، 2016)، وفي هذا الصدد حدد المعيار رقم (570) مجموعة من المؤشرات والعوامل التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار لمساعدة المراجع الخارجي في اكتشاف حالات الشك في الاستمرارية، وقد صنفت هذه المؤشرات 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 توصل إليه (AICPA, ISA No.570).

و هناك العديد من المؤشرات المالية التي يمكن للمراجع الخارجي أخذها بعين الأعتبار عند تقييم الاستمرارية، فعلى سبيل المثال عندما تكون الإلتزامات المتداولة أكثر من الأصول المتداولة فإن ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلق بقدرة الشركة على الوفاء بالإلتزامات، وخاصة المتداولة، ويعد توفر السيولة شيئاً ضرورياً لكي تستمر الشركة في نشاطها، ويكون لديها القدرة على تسديد إلتزاماتها والمحافظة على سمعتها عند دائنيها، وإن عدم توفر السيولة الكافية يؤثر على قدرتها على الوفاء بإلتزاماتها، ومن جانب أخر عدم التمكن من تسديد الديون طويلة الأجل ذات المواعيد المحددة أو تجديدها أو تعديل شروطها، أو زيادة الاعتماد على الديون قصيرة الأجل، والذي يعتبر مؤشراً مهماً من مؤشرات عدم الأستمرارية، وقد يؤدي عجز السيولة ونقص إمكانيات التمويل الذاتي إلى دفع الشركة للمزيد من الأقتراض سواءً لتمويل الإلتزامات الجارية أو الأنشطة الاستثمارية، وبالتالي يؤدي إلى تحميل الشركة بأعباء خدمة الدين التي قد تفوق أرباحها، ويعد ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرارية.

وهناك العديد من المؤشرات المالية الأخرى التي يجب على المراجع الإلمام بها وأخذها في الأعتبار للتنبؤ بالأستمرارية ومنها على سبيل المثال، نسب مالية أساسية سالبة أو متراجعة، وجود خسائر تشغيلية جوهرية، تراجع في قيم الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية أو هناك توزيعات متأخرة ومتجمعة أو انقطاع في التوزيعات، عدم القدرة على تسديد الدائنين في التواريخ المناسبة، عدم القدرة على الوفاء بمتطلبات أتفاقيات القروض، التغير في عملية الشراء من الآجل إلى النقدي أو عدم التمكن من الحصول على تمويل من أجل تطوير منتجات أساسية جديدة أو استثمارات أساسية أخرى(AICPA, SAS No. 132)، إلى جانب هذه المؤشرات فإن هناك مؤشرات تشغيلية مهمة تساعد المراجع الخارجي عند أخذها في الإعتبار لتقييم الإستمرارية ومنها على سبيل المثال، فقدان إداريين قياديين دون إيجاد البديل، فقدان سوق رئيس أو امتياز أو ترخيص أو مورد رئيس، مصاعب عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة.

كما يوجد مؤشرات أخرى من شأنها أن تؤثر على قرار المراجع بشأن تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية، نذكر منها على سبيل المثال، عدم الإستجابة مع المتطلبات المتعلقة برأس المال والأنظمة الحكومية الأخرى، إجراءات قانونية معلقة ضد الشركة والتي في حالة نفادها قد ينتج عنها تعويضات لايمكن الوفاء بها، تغيير في التشريعات أو سياسة الحكومة التي يكون لها تأثير سلبي مباشر على نشاط الشركة الرئيسي.

ويلاحظ أن جميع معايير المراجعة الصادرة عن الهيئات المنظمة للمهنة قد اجمعت على أن وجود أحد أو بعض هذه المؤشرات ليس بالضرورة أن يكون فرض الاستمرارية محل شك أساسي وبالإمكان التخفيف من أهمية هذه المؤشرات بواسطة عوامل أخرى، فقد يخفف من أثر فقد مورد أو عميل رئيسي وجود بديل مناسب، فعلى سبيل المثال يمكن للإدارة من وضع خطة يتم تطبيقها للتغلب على مشكلة عدم القدرة على تسديد ديونها بالحفاظ على التدفقات النقدية باستخدام وسائل بديلة مثل إعادة جدولة الديون، أو الحصول على قروض جديدة، أو تأجيل بعض المصروفات، أو الحصول على رأس مال إضافي أو التخلص من بعض الأصول للحصول على تدفقات نقدية كافية (كريم، 2016)؛ لذلك يجب على المراجع الخارجي دراسة خطط الإدارة للتخفيف من حدة المشاكل التي تواجهها الشركة ومدى تطبيق تلك الخطط في فترة زمنية معقولة قبل أن يقرر ما إذا كان فرض الاستمرارية لايزال محل شك أساسي مستخدماً تقديره الشخصي المهني(الدوغجي، 2008).

ونلاحظ بأن هذا المعيار لم يضع تصنيفاً رتبياً محدداً أو نموذج يحدد درجة الأهمية التراتبية لكل مؤشر من تلك المؤشرات، لذلك قد يتفاوت التصنيف التراتبي لهذه المؤشرات وقد تختلف وجهات النظر في ذلك من بيئة إلى أخرى ومن مراجع إلى أخر في ظل عدم وجود تصنيف محدد لتلك المؤشرات، وتشير الفقرة رقم (2) من هذا المعيار بأنه يجب على المراجع أن يأخذ بعين الإعتبار ملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، كما تشير الفقرة رقم (4) إلى أن استمرارية الشركة تعني توقع قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل القريب، يعني فترة لا تتجاوز سنة مالية واحدة بعد الفترة المنتهية، والتي يفترض فيها إعداد القوائم المالية ما لم توجد معلومات تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي تسجيل الأصول والخصوم على أساس قدرة الشركة على تحصيل قيمة الأصول وسداد الإلتزامات التي عليها من النشاط العادي، وفي حالة عدم إمكانية تحقيق فرض الاستمرارية فإن الشركة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ المسجلة، وربما يوجد تغييرات في مبالغ وتواريخ استحقاق الإلتزامات، وتبعا لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية ربما تحتاج الى تعديل(ميالة وحمود، 2017).

وقد تضمنت الفقرة السادسة من المعيار (570) التعديل الذي طبق في 2016 والذي اوضح أن استنتاج مدى الملاءمة لإعتماد الإدارة على فرض الاستمرار المحاسبي هو من ضمن المسؤوليات الأساسية للمراجع الخارجي، وذلك بناءً على الأدلة والبراهين التي قام بالحصول عليها، وفي حالة وجود شك بصورة جوهرية عن مدى ملاءمة الاستمرارية (البكري وصالح، 2018)، فيجب أن يُضمِّن ذلك في تقريره في فقرة منفصلة تحت مسمى (عدم التأكد الجوهري المتعلق بفرض الاستمرارية) فضلاً عن إبداء رأي نظيف من قبله، حيث تلفت تلك الفقرة إنتباه الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية إلى الافصاحات في التقارير المالية.

ولعل أهم ما تضمنته التعديلات هو إبراز مسؤوليات الإدارة والمراجع وبيان اعتبارات التخطيط وكيفية تقييم المراجع الخارجي لتقدير الإدارة والاستفسار عن الفترة خارج نطاق تقييم الإدارة وإجراءات المراجعة الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف التي يكون لها تأثير هام على قدرة الشركة على الإستمرارية، ولعل أهم ما ورد في المعيار بشأن مسؤولية المراجع الخارجي والإدارة ما يلي(AICPA, SAS No. 132):

1. تقع على الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الشركة على الإستمرار حتى وإن لم يكن إطار تقديم التقارير المالية لا يتضمن مسؤولية صريحة للقيام بذلك.

2. إن مسؤولية المراجع هي النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الإستمرارية عند إعداد القوائم المالية، وعلى المراجع النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية حتى لو كان إطار تقديم البيانات المالية المستخدم في إعدادها لا يتضمن متطلباً صريحاً بأن تقوم الإدارة بإجراء تقييم محدد للقدرة على الاستمرار.
3. لا يستطيع المراجع التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب في أن تتوقف الشركة على الأستمرار، وتبعاً لذلك فإن عدم وجود إشارة إلى الشك في الاستمرارية بتقرير المراجع لا يمكن النظر إليها كضمان لقدرة الشركة على الإستمرار.
4. على المراجع تقييم تقديرات الإدارة لقدرة الشركة على الإستمرار مع مراعاة أن التقييم يغطي فترة أثنى عشر شهراً من تاريخ قائمة المركز المالي، والاستفسار من الإدارة عن معرفتها بأحداث أو ظروف خارج نطاق فترة التقييم التي استخدمتها والتي قد تثير شكوكاً كبيرة حول القدرة على الإستمرارية، وإذا رفضت الإدارة يعتبر ذلك قيد على نطاق عمل المراجع يتطلب تعديل تقرير المراجعة.

وعلى الرغم من أن التعديلات السابقة قد زادت من واجبات ومسؤوليات الإدارة بشأن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، إلا أن هذا المعيار نجح في تطوير أداء المراجع الخارجي بالفعالية المطلوبة لتوفير مبدأ التأكيد المعقول، وأن المراجع مسؤول عن النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية، ولا يعتبر مسؤولاً عن تقييم القدرة على الإستمرارية في حد ذاتها، كما وفر المعيار الإرشادات والإجراءات اللازمة لمساعدة المراجع في التقييم ليسترشد بها، الأمر الذي يؤدي إلى مساعد المراجع في إنجاح مهمته كمراجع ومن ثم تخفيض احتمال الفشل.

ووفقا لما ورد سابقا لا يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا عن تقييم القدرة على الاستمرارية في حد ذاتها، حيث أن مسؤولية مراجع الحسابات تتمثل في النظر في مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض إستمرارية الشركة في إعداد القوائم المالية.

المبحث الثالث

منهجية الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات

يتناول هذا الجزء من الدراسة عرض المنهجية المتبعة في الجانب الميداني والأساليب الإحصائية المستخدمة وتحليل البيانات واختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات وذلك على النحو التالي:

3-1 منهجية الدراسة:

تمثل منهجية الدراسة الخلفية العلمية التي تتضمن مجموعة من القواعد والإجراءات التي يُعتمد عليها في الدراسة، حيث تعمل على محاولة ربط الجانب النظري للدراسة مع ما هو متحقق من الجانب الميداني لها وبين إمكانية الاستفادة من ذلك في تحقيق أهداف الدراسة، كما تتضمن المنهج الذي يتم اتباعه في الدراسة بالإضافة إلى مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع البيانات وتحليلها وصولاً إلى النتائج التي تكشف حقيقة مشكلة الدراسة، وعليه فإن هذه الدراسة قد اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي.

3-2 أداة وطريقة تجميع البيانات:

اعتمدت هذه الدراسة على استمارة الاستبيان واستخدامها كوسيلة أساسية في تجميع البيانات، وقد تم توجيهها إلى المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية المدرجة مكاتبهم بسوق الأوراق المالية الليبي وكذلك أعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة الليبية المدرجة بسوق الأوراق المالية الليبي، حيث تم تصميمها بطريقة تمكن المشاركين من إعطاء آرائهم بكل سهولة ويسر، حيث وزعت على فئة المراجعيين الخارجيين عدد 74 استمارة، وتم استرجاع عدد 65 استمارة منها واستبعدت من التحليل عدد 9 استمارات لعدم الجدية في الاجابة عليها، وبذلك يكون عدد الاستمارات الخاضة للتحليل 56 إستمارة، وأن نسبة الاستمارات الخاضعة للتحليل من فئة المراجعين تقريبا 76%، أما فيما يتعلق بأعضاء لجان المراجعة فقد تضمنت عينة الدراسة أعضاء لجان المراجعة للأثنى عشر شركة مساهمة مسجلة في سوق الاوراق المالية الليبي بحيث تم توزيع 3 استمارات على كل شركة، وبالتالي تم توزيع عدد 36 إستمارة وتم استرجع 26 منها، وتكون نسبة الاستمارات الخاضعة للتحليل من فئة أعضاء لجان المراجة هي 72% والجدول رقم (1) يبين ملخص عدد الاستمارات الموزعة والتي تم استرجاعها والقابلة للتحليل الإحصائي.

جدول رقم (1)

الاستمارات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي

البيان	المراجعين الخارجيين		أعضاء لجان المراجعة	
	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
استمارات موزعة	74	%100	63	%100
استمارات مستلمة	65	%89	62	%72
استمارات غير صالحة للتحليل الإحصائي	09	%12	0	0
استمارات صالحة للتحليل الإحصائي	56	%76	62	%72

3-3 مجتمع وعينة الدراسة:

يشتمل مجتمع الدراسة على فئتين مختلفتين وهما أعضاء لجان المراجعة للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، وكذلك المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة المعتمدة لدى سوق الأوراق المالي الليبي الذين يقومون بمراجعة حسابات الشركات المدرجة لدى السوق وفقاً لسجل القيد المعتمد لسنة 2012 حسب النشرات الواردة في إدارة السوق العدد الثامن والأربعون والتاسع والأربعون من مجلة المؤشرات الاقتصادية لسنة 2012 الصادرة عن سوق المال الليبي؛ وذلك للتعرف على وجهة نظر كل منهما فيما يتعلق بموضوع الدراسة،

3-4 خصائص عينة الدراسة:

يستعرض الجدول رقم (2) توزيع خصائص عينة الدراسة للمراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة، حيث بلغ ما نسبته 88% من المراجعين الخارجيين و 73% من أعضاء لجان المراجعة يحملون مؤهلات علمية جامعية (بكالوريوس وما فوق) في المحاسبة،

وهذا يعني أن غالبيتهم لديهم معرفة متخصصة في عملهم تمكنهم من إدراك محتوى استمارة الاستبيان بشكل يضفي ثقة في الأجابات ويدعم نتائج الدراسة.

وعند السؤال عن عدد سنوات الخبرة وجد أن نسبة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات تمثل 7.1% من المراجعين الخارجيين و4% من أعضاء لجان المراجعة، ونسبة من خبرتهم من 5 سنوات الى أقل من 10 سنوات تمثل28.6% من المراجعين الخارجيين و15% من أعضاء لجان المراجعة، وأن باقي العينة تزيد خبرتهم عن 10 سنوات، وهذا يشير إلى أن غالبية أفراد العينة ممن يتمتعون بخبرات مهنية عالية في مجال عملهم كمراجعين خارجيين وأعضاء لجان مراجعة مما يعود بالنفع على نتائج الدراسة.

جدول رقم (2)

توزيع خصائص عينة الدراسة للمراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة

المتغيرات الشخصية	فئات المتغير	المراجعين الخارجيين		أعضاء لجان المراجعة	
		العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
المؤهل العلمي	دكتوراه في المحاسبة	8	%14.3	1	%4
	ماجستير محاسبة	13	%23.21	5	%19
	بكالوريوس محاسبة	28	%50	13	%50
	دبلوم عالي محاسبة	7	%12.5	4	%15
	أخرى	0	%0	3	%12
	المجموع	56	%100	26	%100
الخبرة	أقل من5 سنوات	4	%7.1	1	%4
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	16	%28.6	4	%15
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	12	%21.4	8	%31
	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	9	%16.1	7	%27
	من 20 سنة فأكثر	15	%26.8	6	%23
	المجموع	56	%100	26	%100
التخصص	محاسبة	56	%100	23	%88
	إدارة	0	%0	1	%4
	اقتصاد	0	%0	2	%8
	المجموع	56	%100	26	%100

3-5 نتائج الدراسة:

يبين الجدول رقم (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بالإضافة إلى قيمة إختبار t-test لإختبار عينة الدراسة حول مدى إدراك المراجعين الخارجين وأعضاء لجان المراجعة بأهمية استخدام اجراءات الفحص التحليلي في التعرف على مؤشرات التنبؤ بإستمرارية الشركات الليبية المساهمة في نشاطاتها الأعتيادية.

جدول رقم (3)

مدى إدراك المراجعين الخارجين وأعضاء لجان المراجعة

بأهمية استخدام اجراءات الفحص التحليلي للتعرف على مؤشرات التنبؤ بالأستمرارية

ت	البيـــــان	العينة بالكامل		
		Mean	N	Std. Deviation
1	وجود خسائر متتالية تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	4.25	82	.604
2	وجود تراجع لنسب مالية هامة تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	4.08	82	.539
3	تعرض الشركة للعسر المالي لعدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	4.32	82	.678
4	عدم قدرة الشركة على توزيع ارباح خلال فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الارباح تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	4.03	82	.748
5	التحول من الشراء الاجل الي الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقدا تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	3.84	82	.816
6	الشح في المعدات الاساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	3.84	82	.917

7	عدم قدرة الشركة على حل المشاكل الطارئة و عدم متابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	3.85	82	.901
8	في حالة عدم توفير مخزون كافي والنقص الواضح في القدرة الانتاجية للشركة وعدم قدرتها على تلبية طلبات العملاء تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	883.	82	.905
9	حالة فقدان الشركة لاسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها او تقوم بالتزود منها وانعكاس ذلك على حجم المبيعات تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	3.58	82	.709
10	حالة التغيير الجوهري والمتكرر في الادارة والموظفين يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	4.10	82	.696

ت	البيـــــان	العينة بالكامل		
		Mean	N	Std. Deviation
11	وجود أجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوي قانونية مقامة ضدها تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	3.84	82	.816

أختبار t-test للمحور الرئيس	Mean	N	Deviati	Sig	T
مدى إدراك المراجعين الخارجين وأعضاء لجان المراجعة لأهمية استخدام اجراءات الفحص التحليلي للتعرف على موشرات التنبؤ بإستمراية الشركات الليبية المساهمة في نشاطاتها الأعتيادية.	3.96	82	.402	10.00	22.984

من خلال تحليل إجابات العينة بالكامل والموضحة في الجدول رقم (3) نلاحظ 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 يعني بأن أفراد العينتين يتفقون على أهمية إجراءات الفحص التحليلي في التعرف على المؤشرات التي تساعد في التنبؤ بإستمرارية الشركات، كما أن العبارة رقم (3) قد

نالت المرتبة الأولى حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لأعضاء لجنة المراجعة 4.32، وهذا ما يؤكد موافقة أعضاء لجان المراجعة بالشركة على أن تعرُّض الشركة للعسر المالي لعدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، كما يبين الجدول رقم (3) أن الفقرة رقم (9) نالت الترتيب الأخير حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.58، بالرغم من أن الفقرة (9) والتي تنص على أنه (حالة فقدان الشركة لأسواق رئيسة تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها وانعكاس ذلك على حجم المبيعات يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم إرشادات تحذيرية) كانت أقل المتوسطات إلا أنها تعبر عن موافقة المراجعين الخارجيين على أهمية المراجعة التحليلية في الكشف في عن هذا المؤشر للتنبؤ بمدى مقدرة الشركة على الاستمرار، كما تبين نتائج إختبار t.test للعينة الكلية الواردة في الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي للمحور الرئيس (مدى إدراك المراجعين الخارجين وأعضاء لجان المراجعة بأهمية استخدام إجراءات الفحص التحليلي بالتعرف على مؤشرات التنبؤ بإستمرارية الشركات الليبية المساهمة في نشاطاتها الأعتيادية) حيث بلغ 3.96 وعند مستوى معنوية 0.05، وبهذا يتم **قبول الفرضية الرئيسة الأولى** للدراسة، مما يعني أن المراجعين الخارجين وأعضاء لجان المراجعة المكونين لعينة الدراسة يدركون أهمية استخدام إجراءات الفحص التحليلي في التعرف على مؤشرات التنبؤ بإستمرارية الشركات الليبية المساهمة في نشاطاتها الأعتيادية.

كما يبين الجدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والأوزان النسبية بالإضافة إلى الانحرافات المعيارية وقيمة إختبار t-test للفروق الأحصائية بين عينتين مستقلتين لإجابات عينتي الدراسة حول مدى إدراك المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة بأهمية استخدام اجراءات الفحص التحليلي للتعرف على مؤشرات التنبؤ بإستمرارية الشركات الليبية المساهمة في نشاطاتها الأعتيادية.

جدول رقم (4)

المتوسطات الحسابية والأوزان النسبية والانحرافات المعيارية

وقيمة t–test لإختبار الفروق الأحصائية بين عينتين مستقلتين

ت	العبارة	مراجع خارجي			عضو لجنة مراجعة			t–test for Equality of Means		
		المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	t	Sig	Df
1	وجود خسائر متتالية تعتبر من االمؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	4.324	0.58	0.865	4.162	0.646	0.832	1.233	0.113	80
2	وجود تراجع لنسب مالية هامة يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	4.135	0.536	0.827	3.946	0.575	0.789	1.419	0.082	80
3	تعرض الشركة للعسر المالي لعدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	4.189	0.739	0.838	4.432	0.603	0.886	1.241	0.130	80
4	عدم قدرة الشركة على توزيع ارباح خلال فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الارباح يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	3.919	0.862	0.784	4.108	0.658	0.823	0.943	0.176	80

ت	العبارة	مراجع خارجي			عضو لجنة مراجعة			t-test for Equality of Means		
		المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	t	Sig	Df
5	التحول من الشراء الاجل الي الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقدا تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرارية	4.081	0.722	81.6	4.135	0.673	0.827	1.946	0.030	80
6	الشح في المعدات الاساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	3.919	0.862	0.785	4.108	0.658	0.822	0.942	0.176	80
7	عدم قدرة الشركة على حل المشاكل الطارئة و عدم متابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية	3.838	0.984	0.768	3.919	0.829	0.784	-0.368	0.358	80
8	في حالة عدم توفير مخزون كافي والنقص الواضح في القدرة الانتاجية للشركة وعدم قدرتها على تلبية طلبات العملاء المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم الاستمرارية	3.838	0.986	0.768	3.919	0.829	0.785	0.368	0.357	80
9	في حالة فقدان الشركة لاسواق رئيسية تسوق فيها منتجاتها او تقوم بالتزود منها وانعكاس ذلك على حجم المبيعات تصدر اجراءات الفحص التحليلي ارشادات بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار	3.568	0.867	0.714	3.676	0.944	73.5	0.572	0.285	80

10	في حالة التغيير الجوهري والمتكرر في الادارة والموظفين تقدم اجراءات الفحص التحليلي ارشادات بخصوص قدرة الشركة على الاستمرارية	3.784	0.821	0.757	4	0.624	0.8	-1.43	0.080	80
11	وجود أجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوية قانونية مقامة ضدها تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار	3.946	0.664	0.789	3.784	0.886	0.757	-1.03	0.155	80
إختبار t-test لعينتين مستقلتين للمحور الرئيس		مراجع خارجي			عضو لجنة المراجعة			t–test for Equality of Means		
		المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	t	Sig	Df
إختبار t-test لعينتين مستقلتين للمحور الرئيس		مراجع خارجي			عضو لجنة المراجعة			t–test for Equality of Means		
		المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	t	Sig	Df
	مدى إدراك المراجعين الخارجين وأعضاء لجان المراجعة لأهمية استخدام اجراءات الفحص التحليلي للتعرف على موشرات التنبؤ بإستمرارية الشركات الليبية المساهمة في نشاطاتها الأعتيادية.	4.04	0.382	0630.	3.91	0.410	.0550	1.537	.1280	80

ومن خلال تحليل أجابات كل من المراجعين الخارجيين و أعضاء لجان المراجعة والموضحة في الجدول رقم (4) نلاحظ أن كل البنود الواردة قد جاءت بمتوسطات حسابية أعلى من الحد الأدنى (3) وبوزن نسبي أكبر من 60% وهذا يعني بأن جميع العبارات السابقة لها أوزان نسبية أكبر من الوزن المحايد 60% مما يشير إلى أن افراد العينتين يتفقون بأن إجراءات الفحص التحليلي تساعد في التعرف على مؤشرات التنبؤ بالاستمرارية، كما تبين نتائج أختبار t–test لعينتين مستقلتين والواردة في الجدول السابق (4) بأن المتوسط الحسابي لإجابات أعضاء لجان المراجعة للمحور الرئيس بلغ 4.04 ، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المراجعين الخارجيين

للمحور الرئيس 3.91 وأن قيمة t-test للفروق الجوهرية بين عينتي الدراسة والتي بلغت 1.537 وبمستوى معنوية 0.128 ، وبهذا يتم **قبول الفرضية الرئيسة الثانية** للدراسة، مما يعني أنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء المراجعين الخارجين وأعضاء لجان المراجعة المكونين لعينتي الدراسة على إدراك أهمية استخدام إجراءات الفحص التحليلي للتعرف على مؤشرات التنبؤ بإستمرارية الشركات الليبية المساهمة في أنشطتها الإعتيادية.

وبتفصيل أكثر للنتائج الواردة في الجدول رقم (4) نجد أن العبارة رقم (3) قد نالت المرتبة الأولى حيث بلغت قيمة الوزن النسبي لأعضاء لجنة المراجعة 88.6% وبمتوسط حسابي 4.432، وهذا مايؤكد الموافقة وبشكل كبير لأعضاء لجان المراجعة بالشركة على التأكيد على أن تعرض الشركة للعسر المالي لعدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الإستمرارية، بينما نالت الترتيب الثاني العبارة رقم (1) حيث بلغ الوزن النسبي للمراجعين الخارجيين 86.5% بمتوسط حسابي 4.324 مما يؤكد موافقة المراجعين الخارجيين بشكل كبير على أن وجود خسائر متتالية تعتبر من المؤشرات التي تساعد إجراءات الفحص التحليلي لتقويم قدرة الشركة على الاستمرارية، وهذا ما يتفق مع دراسة (الأمين و يوزباشي، 2015) والتي توصلت إلى أن وجود خسائر مالية متكررة وزيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة هو من أهم المؤشرات التي تساعد المراجعين الخارجيين في تقييم الاستمرارية.

ومن جانب أخر نلاحظ أن الفقرة رقم (9) نالت الترتيب الأخير حيث بلغ الوزن النسبي للمراجعين الخارجيين 71.4% بمتوسط 3.568.

كما يوضح الجدول رقم (4) أنه لاتوجد فروق جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة في كل من العبارات رقم (11،1،2،3،4،6،7،8،9،10) بحيث نجد أن الفئتين متفقتين على أهمية إجراءات الفحص التحليلي في التعرف على مؤشرات التنبؤ باستمرارية الشركة، حيث أن لجميعها مستوى دلالة أكبر من 0.05 ، وأن عدم الإتفاق الوحيد بين عينتي الدراسة جاء في العبارة (5) والتي هي (التحول من الشراء الآجل إلى الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقداً تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الاستمرارية)، حيث بينت النتائج أن لها مستوى دلالة أقل من 0.05 أي توجد بين الفئتين فروقات جوهرية، وعلى الرغم من الفروق الأحصائية في هذه العبارة إلا أنه نجد أن الموافقة لكل من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة كانت لها وزن نسبي أعلى من 3 مما يدل على إدراك العينتين لأهمية المراجعة التحليلية في التعرف على المؤشر وأن الإختلاف كان على درجة الأهمية.

ومن زاوية أخرى فإن المؤشرات من العبارات رقم (1،2،3،4،5) هي مؤشرات مالية حيث كان الغرض منها هو التعرف على وجهة نظر كل من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة على أهمية إستخدام أساليب الفحص التحليلي للموشرات المالية في التنبؤ باستمرارية الشركة، وكذلك للتعرف على الفروق الجوهرية بين آراء الفئتين، حيث نالت العبارات رقم (3،4) أعلى وأقل قيمة (4.432) و(3.919) على التوالي، مع عدم وجود فروق جوهرية في العبارات المتعلقة بالمؤشرات المالية ماعدا العبارة رقم (5) والتي توضح وجود فروق جوهرية عند مستوى معنوية 0.05، مما يعكس إحصائياً إتفاق عينتي الدراسة بخصوص هذه المؤشرات بأستثناء الفقرة رقم (5)، بينما نجد العبارات (6،7،8،9،10) كان الغرض منها التعرف على آراء كلاً من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجان

المراجعة حول المؤشرات التشغيلية في مساعدة إجراءات الفحص التحليلي في التنبؤ بالاستمررية، حيث نجد أنه قد نالت العبارة رقم (6) الترتيب الأول بين العبارات الخاصة بالمؤشرات التشغيلية فيما يتعلق بوجهة نظر أعضاء لجان المراجعة، حيث بلغت قيمة الوزن النسبي 82.2% وبمتوسط حسابي 4.108 وهذا ما يؤكد موافقتهم الشديدة على التأكيد بأن الندرة في المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة يعتبر من المؤشرات التي تساعد الفحص التحليلي في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم ارشادات تحذيرية، بينما العبارة رقم (10) نالت الترتيب الثاني حيث بلغت قيمة الوزن النسبي 80% وبمتوسط حسابي 4 وهذا ما يؤكد الموافقة الأعلى لأعضاء لجان المراجعة على تأكيد أنه في حالة التغيير الجوهري والمتكرر في الإدارة والموظفين تقدم إجرءات الفحص التحليلي إرشادات بخصوص قدرة الشركة على الإستمرارية، ونلاحظ أن آراء المراجعين حول تأثير المؤشرات التشغلية كان أقل من تأثير المؤشرات المالية، وهذا ما يتفق مع دراسة كلا من (افكيرين والخذري، 2017) والتي أكدت على أن المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية الليبي يتفقون بأن المؤشرات المالية لها الأهمية الأكبر من بين الموشرات التالية وتأتي في الترتيب الأول من حيث الأفضلية، وأخيراً العبارة رقم (11) قد خصصت للمؤشرات الأخرى حيث بلغ الوزن النسبي 78.9% وبمتوسط حسابي3.946 فيما يتعلق بالمراجعين الخارجيين وكانت هذه النسبة أكبر من نسبة الوزن النسبي لأعضاء لجان المراجعة حيث بلغ الوزن النسبي 75.7% وبمتوسط حسابي 3.784.

ومن التحليل السابق يتضح أن المراجعين الخارجيين المعتمدة مكاتبهم في سوق الأوراق المالية الليبي وأعضاء لجان المراجعة للشركات المساهمة الليبية المسجلة في سوق الأوراق المالية الليبي لديهما إدراك بأهمية إجراءات الفحص التحليلي للتعرف على مؤشرات التنبؤ بالإستمرارية، ولو ببعض الفروق الجوهرية مع إعطاء أفضلية للموشرات المالية، وهذا مايشير بأن هناك إلتزام من قبل المراجعين الخارجيين من حيث الإسترشاد بالمؤشرات المالية والمؤشرات التشغلية والمؤشرات الأخرى التي نص عليها المعيار (570) الخاص بالإستمرارية.

وأخيراً ومن خلال تحليل البيانات السابقة يمكن إقتراح نموذج حسب الأهمية النسبية لمؤشرات التنبؤ بقدرة الشركات على الإستمرارية بناءً على المتوسط الحسابي لعينة الدراسة بالكامل:

1. تعرض الشركة للعسر المالي لعدة مرات متكررة خلال فترات قصيرة يعتبر من المؤشرات التي تسطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقويم قدرة الشركة على الإستمرار وتقديم إرشادات تحذيرية.
2. وجود خسائر متتالية تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقويم قدرة الشركة على الاستمرار.
3. في حالة التغيير الجوهري والمتكرر في الإدارة والموظفين تقدم إجراءات الفحص التحليلي إرشادات بخصوص قدرة الشركة على الإستمرارية.
4. وجود تراجع لنسب مالية هامة يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الإستمرار وتقديم إرشادات تحذيرية.
5. عدم قدرة الشركة على توزيع أرباح خلال فترات مالية متلاحقة مع استحقاق هذه الأرباح يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الإستمرار وتقديم إرشادات تحذيرية.

6. في حالة فقدان الشركة لأسواق رئيسة تسوق فيها منتجاتها أو تقوم بالتزود منها وإنعكاس ذلك على حجم المبيعات تصدر إجراءات الفحص التحليلي إرشادات بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار.
7. التحول من الشراء الآجل إلى الشراء النقدي وفي نفس الوقت عدم قدرة الشركة على تمويل مستلزماتها نقداً تعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الإستمرارية.
8. وجود إجراءات قانونية تتعلق بالشركة ودعاوية قانونية مقامة ضدها تعتبر من المؤشرات التي تساعد إجراءات الفحص التحليلي في تقييم قدرة الشركة على الإستمرارية.
9. عدم قدرة الشركة على حل المشاكل الطارئة وعدم متابعة تنفيذ الخطط والبرامج التي تتعلق بالعمليات يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الإستمرارية.
10. ندرة المعدات الأساسية المهمة والصعوبة في الحصول على العمالة يعتبر من المؤشرات التي تستطيع إجراءات الفحص التحليلي الكشف عنها لتقييم قدرة الشركة على الإستمرارية وتقديم إرشادات تحذيرية.
11. في حالة عدم توفير مخزون كافي والنقص الواضح في القدرة الإنتاجية للشركة وعدم قدرتها على تلبية طلبات العملاء يعتبر من ضمن المؤشرات بخصوص الإستمرارية.

3-6 توصيات الدراسة:

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

1. حث المراجعين الليبين على إستخدام الإجراءات المتعلقة بأساليب الفحص التحليلي، وتطويرها بشكل مستمر بما يضمن مواكبتهم لمعايير التدقيق الدولية وخاصة الإجراءات التحليلية المتطورة منها لما لها من دور فعال في التنبؤ بإستمرارية الشركات.
2. ضرورة قيام الجامعات في ليبيا بالإهتمام بتدريس موضوع المراجعة التحليلية بشكل أكثر توسع في أقسام المحاسبة حتى يكون هناك قدرة على فهم أعمق لأساليب الفحص التحليلي من قبل الدارسين في مجال المحاسبة والمراجعة وعمل الندوات والدورات التدريبية لشرح أهمية إستخدام الأساليب المتطورة في عملية المراجعة، الأمر الذي له دور في تقريب درجة الفهم بين المراجع الخارجي والأطراف المستفيدة من المعلومات التي تمت مراجعتها.
3. ضرورة أن تتبني الجهات المشرفة على تنظيم المهنة في ليبيا دور أكثر فاعلية فيما يتعلق بوضع خطط تدريبية لرفع وتطوير مستوى المراجعين وإطلاعهم على أخر المستجدات العالمية من إصدارات ونشرات ومعايير مهنية يمكنهم الإسترشاد بها عند أدائهم لأعمال المراجعة وتنفيذ إجراءاتها.
4. ضرورة توفير دليل إجرائي شامل للمراجع الخارجيين لدعم أحكامهم المهنية بشأن تقييم إستمرارية الشركات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. أفكيرين، عادل السيد؛ الخذري، مصباح عمار (2017): "تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية من وجهة نظر مراجعي الحسابات– دراسة تطبيقية في سوق الاوراق المالية الليبي"، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، بنغازي، ليبيا، الإصدار الثاني.
2. الأمين، ماهر؛ يوزباشي، هلا (2015): "إجراءات المراجة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع – دراسة حالة على شركة مراجة وطنية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، اللاذقية، سوريا، المجلد37، العدد 5.
3. البكري، منصور عبد الرحمن؛ صالح، حسين سطم (2018): "الإجراءات التحليلية في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشأة وفق منظور جودة التقارير– دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بالعراق"، مجلة الدراسات العالية، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، المجلد11، العدد 42 ـ1.
4. حسن، محمد عباس (2003): اختبار نظرية الموازنة مقابل نظرية الالتقاء التدريجي في تفسير السلوك التمويلي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا.
5. الدوغجي، علي حسين (2008): "مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن فرض الإستمرارية والفشل المالي للشركات"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، المجلد 2، العدد6.
6. ديوان المحاسبة، التقرير السنوي لديوان المحاسبة (2012): طرابلس، ليبيا، متاح على شبكة المعلومات الدولية الرابط التالي audit.gov.ly/home/pdf/LABR-2012.pdf تاريخ الزيارة 2019/03/25.
7. الزيادي، نعيم تومان مرهون؛ البعاج، قاسم محمد عبدالله (2017): "تقييم العوامل الموثرة على استمرارية المنشأة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، القادسية، العراق، المجلد 19، العدد1.
8. السويح، مصطفى الفيتوري (2006): "الإطار التشريعي المنظم لبرنامج توسيع قاعدة الملكية ومدى ملاءمته لتنمية الأنشطة الاقتصادية"، مجلة التمليك، الهيئة العامة لتمليك الشركات والوحدات الإنتاجية، طرابلس، ليبيا، العدد 4.
9. الصادق، محمد سالم (2015): "دور المراجعة التحليلية في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار–دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الاحمر"، مجلة جامعة البحر الاحمر، السودان،العدد 8.
10. موسى، على محمد (2013): "إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع"، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، ليبيا، المجلد 2، العدد 15.
11. كريم، علي عباس (2016): "فرض الإستمرارية وإمكانية إستخدام بعض المؤشرات المالية للإبلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة ـ دراسة تطبيقية في الشركة العامة للأسمنت الجنوبية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية"، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العراق، المجلد6، العدد2.

12. ميالة، بطرس وحمود، خليل (2017): "مدى إستخدام مدققي الحسابات أساليب التحليل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الإستمرار ـ دراسة ميدانية في سورية"، مجلة جامعة البعث، حمص، سوريا، المجلد39، العدد 22.

13. النائلي، عبد الله محمد الفيتوري (2011): مدى إدراك المراجع الخارجي لأهمية المعلومات غير المالية عند تقييمه لاستمرارية المنشأة محل المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا.

14. يوسف، حنان محمد اسماعيل (2017): "أثر المحتوى الاعلامي لرأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) المعدل لسنة 2015 على قرار منح الائتمان ــ دراسة تجريبية" مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بن سويف، مصر.

15. إيمان، عميرش (2017): مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي– دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة عباس فرحات، بسطيف، الجزائر.

16. جربوع، يوسف (2005): "مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الاخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع– دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 13، العدد1.

17. سهام، كردودي (2015): دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات –دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية، سكرة، رسالة دكتوراه منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر.

18. جمعة، أحمد حلمي (2012): التدقيق والتوكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، (الطبعة الأولى، عمان، دار الصفاء للنشر، الأردن).

ثانياً: المراجع الانجليزية:

1. AICPA, (2017), Statement on Auditing Standards 132, Issued by the AICPA, Statement on Auditing Standards, NO 132, Issued by the Auditing Standards Board.
2. AICPA, (2006), SAS No.56, Analytical Procedures, New York.
3. AICPA, (2008), SAS No.23, Analyical procedures, New York.
4. Hylas, R.E., and R.H. Ashton, (2011), Audit detection of financial statement errors, (The accounting review).
5. Rose Norita Abd Samad and others, (2014), Analytical review techniques preferred by auditors in Wilayah Persekutuan Malaysia, Journal of applied environmental and biological sciences, Text road publication.
6. Wright, A., and R.H. Ashton, (2009), Identifying audit adjustments with attention – directing procedures, The accounting review, Vol. LXIV, No.4.