بحث بعنوان :

مدى قدرة المراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة

"دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الليبيين"

*

The extent to which external auditors can assess a company's going concern . A field study on Libyan external accountants

إعداد :

د. طارق عبدالحفيظ عبدالدائم الشريف

أستاذ مشارك – الأكاديمية الليبية للدراسات العليا فرع بنغازي

Tarek Abdelhafid A. Elsharif

Dr.tarek.elsharif@lab.edu.ly

https://orcid.org/0000-0002-2413-819X

المدقق اللغوي: عبدالمطلب فرج علي بن سليم ، وزارة التعليم

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى قدرة المراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة وذلك من خلال التطبيق على عينة من المحاسبين القانونين في مدينة بنغازي، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم استخدام الاستبيان كوسيلة أساسية لجمع بيانات الدراسة الميدانية، وخضعت فرضيات الدراسة للتحليل الإحصائي باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss 27). وتوصلت الدراسة إلى قدرة المراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة من خلال الاعتماد على المؤشرات المالية والمؤشرات التشغيلية، والمؤشرات القانونية التنظيمية التي نص عليها معيار المراجعة الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية وذلك عند تقييم قدرة الشركة على الاستمرار. وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها أن تتبني الجهات المشرفة على تنظيم المهنة في ليبيا دور أكثر فاعلية فيما يتعلق بوضع خطة تدريبية لرفع وتطوير مستوى المراجعين واطلاعهم على آخر المستجدات العالمية من إصدارات ونشرات ومعايير مهنية تمكنهم من الاسترشاد بها عند أدائهم لأعمال المراجعة وتنفيذ إجراءاتها.

الكلمات المفتاحية: المراجع الخارجي، المؤشرات المالية، المؤشرات التشغيلية، المؤشرات القانونية التنظيمية، معيار المراجعة الدولي رقم (570)، ليبيا.

Abstract:

This study aimed to know the extent of the ability of the external auditor to evaluate the company's continuity through application to a sample of legal auditors in the city of Benghazi. To achieve the study objectives and test its hypotheses, the questionnaire was used as a basic means of collecting field study data. The study hypotheses were subjected to statistical analysis using the program (Spss 27) Statistical Package for Social Sciences. The study concluded that the external auditor is able to evaluate the company's continuity by relying on financial indicators, operational indicators, and regulatory legal indicators stipulated by International Auditing Standard No. (570) on continuity when evaluating the company's ability to continue. The study concluded with several recommendations, the most important of which is that the bodies supervising the regulation of the profession in Libya adopt a more effective role in developing a training plan to raise and develop the level of auditors and inform them of the latest global developments in publications, bulletins, and professional standards that enable them to be guided by them when performing audit work and implementing its procedures.

Keywords: *External auditor, financial indicators, operational indicators, legal and regulatory indicators, International Standard on Auditing No. (570), Libya.*

1.1. مقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة من العقد الماضي تطورات وتغيرات عالمية كبيرة، وتزايد في حجم المسؤولية القانونية الملقاة على عاتق المراجع في ظل تزايد حوادث الغش والاحتيال والتلاعب بسبب ضخامة الشركات الحديثة وتعقيدها مما أدى إلى حدوث تغيرات جذرية في مهنة المراجعة وتطوير طرق وإجراءات لتتناسب مع ضخامة وحجم المسؤولية وتعقيدها (ماهر وهلا، 2015، ص 15).

لقد أدت ظاهرة انهيار المؤسسات إلى زيادة اهتمام الحكومات بشكل عام، والمراجعين بشكل خاص بتقييم مدى قدرة هذه الشركات على الاستمرار، فمنذ عقد الستينات والسبعينات من القرن الماضي وبدايات القرن الحالي حدثت زيادات في إعسار بعض الشركات وارتفاع عدد حالات الإفلاس في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا ودول أخرى، كذلك حدثت زيادة في حالات الاندماج بين الشركات أو تملك بعضها للبعض الآخر لتتمكن من الاستمرار في مزاولة نشاطها بدون زيادة حقيقية في الكفاءة التشغيلية أو الأداء لاقتصادي مما تسبب في زيادة حالات التقاضي وكثرة عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة بسبب الإشارة بشأن الاستمرارية في تقارير المراجعين الخارجيين للشركات المتعثرة قبل الإفلاس، ولكن للآن لم يتم الحسم حول مدى مسؤولية المراجعين الخارجيين عن تقييم مقدرة الشركات التي يتم مراجعة حساباتها على الاستمرار في نشاطها في المستقبل المنظور أي أهمية الإفصاح عن عدم التأكد بشأن الاستمرارية في تقرير المراجع الخارجي.

حيث تكرر مشهد الأزمة المالية العالمية عام (2008) وذلك عندما حدث إفلاس مصرف سيلكون فالي (SVB) الأمريكي العريق والتي تمثل أكبر عملية إفلاس في الولايات المتحدة خلال السنوات الأخيرة ومع أن السبب الأساسي للانهيار كان قيام الاحتياطي الفيدرالي الأمريكي برفع أسعار الفائدة، مما أدى إلى انخفاض قيمة السندات التي يستثمر فيها المصرف (العربي الجديد)، إلا أن ظهور المؤشرات على عدم الاستمرارية لم يكن واضحا.

فلم يعد الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية كافيا لتقليل المخاطر الناتجة عن الغش والتلاعب التي تنجم عن خلل في نظم الرقابة الداخلية أو المراجعة الاختبارية كافيا، وانطلاقا من ذلك وحرصا على إبداء الرأي المحايد بدأ المختصون والممارسون لمهنة المراجعة بالبحث عن وسائل وأساليب أكثر جدوى وفاعلية لزيادة سلامة ودقة النتائج التي سيتوصل لها المراجع خلال قيامه بعملية المراجعة.

ولكي تتم عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية، فعلى المراجع إعطاء أهمية لجملة من الأمور منها التأكد من الأحداث المتعلقة بمدى استمرارية الشركة في أداء أعمالها الاعتيادية التي يجب أن تكون (12) شهرا من تاريخ توقيع قائمة المركز المالي، والإفصاح عنها في تقريره، لذا عليه الاستعانة بإجراءات رقابة تدقيقية تمكنهم من التحقق من استمرارية نشاط الشركات، وإن إعداد قوائم وبيانات مالية صحيحة هي من مسؤولية إدارة الشركة ومجلس إدارتها، لكن المستفيدون من تقرير المراجع الخارجي يعتقدون بوجوب مسؤوليته عن تقييم مدى سلامة فرض الاستمرارية والإفصاح في تقريره في حالة عدم التأكد بشان مقدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل المنظور، وذلك بسبب الضغوط التي تقع على المراجع من المستفيدين من تقاريره حتى يمكن تضييق فجوة التوقعات بين الممارسة الحالية للمهنة وما يتوقعه المستفيدون عموما من مسؤولية اكبر للمراجعين في هذا الشأن.

وعند تقييم مدى سلامة فرض الاستمرارية الذي أعدت على أساسه القوائم المالية وذلك على أساس مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وخصوصا فيما يتعلق بأهداف القوائم المالية كون أن تقرير المراجع يضفي الثقة على هذه القوائم بعد إبداء رأيه عن مدى عدالة العرض، وان المستفيدون من المعلومات الواردة في القوائم المالية يعتمدون على تقريره المستقل في لفت انتباههم إلى أية ظروف قد تؤثر سلبا على عدالة العرض، فالقرارات الاستثمارية في الشركة سوف تأخذ منحى آخر إذا كانت الشركة تواجه حالة التصفية أو الإفلاس أو إعادة التنظيم، فإذا كانت القوائم المالية قد أعدت على فرض أن الشركة مستمرة و أذا أصبح هذا الفرض غير بديهي أو لا يمكن التسليم به فان تقويم وتبويب الأصول والخصوم في الميزانية يصبح بدون معنى وبالتالي لن تكون هناك أية فائدة للقوائم المالية.

وتعد قدرة الشركة على الاستمرار عنصراً مهما، وهناك سؤال مهم يتبادر إلى ذهن الجميع وهو هل هذا الشركة قابلة للاستمرار أم لا؟، وهو ما يعني ببساطة قدرة الشركة على الاستمرارية؛ أي قدرة الشركة على الاستمرار في التواجد والعمل والنمو في مواجهة أي مخاطر تتعلق ببيئة العمل، وحيث أن المراجعة مهنة تقوم على أسس علمية فإنه تقع على عاتق ممارسي هذه المهنة مسؤوليات تتعلق بتقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار من خلال فحص المؤشرات التي تشير إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار كما يتوقع أن تواجه المهنة صعوبة في إثبات حدود مسؤولياتها، ويساهم في هذه الصعوبة الدور الكبير الذي يمثله الحكم في الممارسة المهنية، ودوره في مخاطر المراجعة.

2.1. الدراسات السابقة:

كان هناك اهتمام بدراسة موضوع استمرارية الشركة من قبل مجموعة من الباحثين على النحو التالي:

1. دراسة الأمين ويوزباشي (2015):

ركزت هذه الدراسة على إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع في سوريا. وتوصلت إلى أن الخسائر المتكررة وزيادة المطلوبات المتداولة عن الأصول المتداولة هي أهم المؤشرات التي تدفع المراجع للشك في الاستمرارية، مما يتطلب اتباع إجراءات فحص تحليلية مكثفة.

2. دراسة زيود وأخرون (2015):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور مراجع الحسابات في تقييم مقدرة الشركات في سوريا على الاستمرارية في ضوء معيار المراجعة الدولي (570). وذلك بإجراء مسح ميداني على عينة من المراجعين في محافظتي اللاذقية وطرطوس، وتوصلت إلى أن هناك موافقة حول أن تقييم فرض الاستمرار الذي تعد على أساسه القوائم المالية محل المراجعة، كما أظهرت النتائج بأن المراجع يأخذ تقييم فرض الاستمرار بعين الاعتبار أثناء تخطيطه لعملية المراجعة، وذلك من خلال تركيزه على المؤشرات المالية، في حين أظهرت النتائج عدم وجود تركيز كبير على المؤشرات الأخرى كالمؤشرات التشغيلية، في حين تبين أن زيادة مدة ارتباط المراجع بالعميل لأكثر من سنة يزيد من قدرته على تقييم مقدرة العميل على الاستمرار بالنشاط.

3. دراسة Panos & Mitsis (2016):

تناولت الدراسة قدرة المراجع على تقييم الاستمرارية خلال الأزمات المالية العالمية. وأثبتت النتائج أن قدرة التنبؤ لدى المراجع تنخفض في فترات الركود الاقتصادي العام نتيجة تزايد حالة عدم اليقين، مما يستوجب الاعتماد على سيناريوهات "اختبارات الضغط" المالية المكثفة.

4. دراسة أفكيرين والخدري (2017):

هدفت هذه الدراسة إلى تصنيف مؤشرات تقييم الاستمرارية حسب أهميتها من وجهة نظر المراجعين في ليبيا. وخلصت إلى أن المراجعين يمنحون الأولوية للمؤشرات المالية في عملية التقييم، تليها المؤشرات التشغيلية، مع وجود التزام عام بمتطلبات المعايير الدولية رغم الظروف الاقتصادية الصعبة.

5. دراسة Gold وأخرون (2018):

بحثت في كيفية معالجة المراجعين لخطط الإدارة المستقبلية عند تقييم الاستمرارية. وخلصت الدراسة إلى أن المراجعين يواجهون صعوبة في التحقق من "جدوى" هذه الخطط، وغالباً ما يحتاجون إلى الاستعانة بخبراء خارجيين لتقييم مدى معقولية توقعات الإدارة وتدفقاتها النقدية المستقبلية.

6. دراسة محمد (2018):

بحثت هذه الدراسة في أثر خصائص مكتب المراجعة على مستوى التخصص المهني للمراجع السوداني وقدرته على الحكم على الاستمرارية. أثبتت النتائج وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لتخصص المكتب في الصناعة على دقة التقييم، وأوصت بتعزيز التخصص المهني لتقليل مخاطر الفشل في اكتشاف عدم الاستمرار.

7. دراسة نمير (2020):

اختبرت هذه الدراسة إمكانية استخدام أنماط التدفقات النقدية لتقييم مدى قدرة شركات عملاء المراجعة على الاستمرارية في البورصة المصرية. وأثبتت النتائج أن تحليل أنماط التدفقات يوفر مؤشرات قوية تساعد المراجع في التمييز بدقة بين الشركات المستمرة والمتعثرة، مما يرفع من جودة التقرير.

8. دراسة Lambe وأخرون (2020):

ركزت الدراسة على أثر جودة حوكمة الشركات على دقة رأي المراجع في الاستمرارية. وتوصلت إلى أن الشركات التي تمتلك لجان مراجعة قوية ومستقلة تساعد المراجع في الحصول على معلومات أكثر شفافية، مما يرفع من جودة تقييمه لفرض الاستمرارية ويقلل من مخاطر المراجعة.

9. دراسة Hardies وأخرون (2021):

بحثت في أثر خصائص المراجع الفردية (مثل الخبرة التخصصية) على إصدار تقارير الاستمرارية. ووجدت الدراسة أن المراجعين الذين يتمتعون بخبرة طويلة في قطاع معين هم الأكثر قدرة على رصد الإشارات التحذيرية المبكرة للفشل المالي والتعامل مع تعقيدات فرض الاستمرارية.

10.دراسة عزوز وبن التركي (2022):

بحثت هذه الدراسة في دور التدقيق في التنبؤ بالفشل المالي على ضوء المعيار الدولي (570) والمعيار الجزائري المناظر. وأثبتت الدراسة أن التزام المراجع بتطبيق المعيار يساهم بشكل فعال في تشخيص الأزمات المالية مبكراً، مما يوفر حماية لمصالح المستثمرين عبر تقديم تقارير تعكس الواقع الفعلي للاستمرارية.

11.دراسة Jericevic وأخرون (2023):

استهدفت الدراسة اختبار أثر التقنيات الحديثة (التعلم الآلي) في تحسين قدرة المراجع على التنبؤ بالفشل المالي. وأظهرت النتائج أن النماذج القائمة على الذكاء الاصطناعي تتفوق على الأساليب التقليدية في رصد مؤشرات التعثر المبكرة، مما يدعم الحكم المهني للمراجع في ظل بيئة البيانات الضخمة.

12.دراسة Zhang وأخرون (2023):

بحثت في أثر "التحول الرقمي" للشركات على جودة رأي المراجع بشأن الاستمرارية. وأثبتت أن الشركات التي تتبنى أنظمة رقمية متطورة توفر للمراجع بيانات لحظية وأدلة أكثر موثوقية، مما يساعده في بناء تقييم أكثر دقة وموضوعية لقدرة المنشأة على البقاء.

13.دراسة Mayer وأخرون (2023):

تناولت مسؤولية المراجع تجاه تقييم الاستمرارية في ظل المخاطر البيئية والمناخية الحديثة. وخلصت الدراسة إلى أن المعايير الدولية بدأت تتجه نحو إلزام المراجع بتقييم أثر مخاطر الاستدامة (ESG) على قدرة المنشأة على الاستمرار في الأجل الطويل، خاصة في القطاعات الصناعية.

14.دراسة بوميسة ونجود (2023):

سعت هذه الدراسة لتقييم مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري رقم (570) في توفير إرشادات للمراجع الخارجي للحكم على الاستمرارية. وتوصلت الدراسة إلى أن المعيار يوفر إطاراً مقبولاً، لكنه يفتقر إلى تحديد واضح لمسؤولية المراجع في ظل الأزمات الاقتصادية الكبرى، وأوصت بتطوير أدوات تقييم تتناسب مع تقلبات البيئة الحديثة.

15.دراسة بو ميسة و تريش (2023):

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري رقم (570) "استمرارية الاستغلال" في توفير إرشادات للمراجع الخارجي فيما يخص الحكم عن استمرارية الاستغلال.

وتوصلت الدراسة إلى أن المعيار وفق إلى حد ما في توفير إرشادات تخص تقييم والتقرير عن الاستمرارية، لكن هناك بعض النقائص فيما يخص التحديد الواضح لحدود مسؤولية المراجع الخارجي في تقييم الاستمرارية بالإضافة إلى الافتقار إلى إطار شامل وواضح لمؤشرات وأدوات وإجراءات تقييم الاستمرارية والتقرير عنها.

16.دراسة Smith وأخرون (2024):

تعد من أحدث الدراسات التي تناولت أثر "عدم اليقين الجيوسياسي" على أحكام الاستمرارية. وأكدت أن المراجعين في عام 2024 مطالبون بتوسيع نطاق إجراءاتهم لتشمل أثر اضطرابات سلاسل التوريد والنزاعات الدولية على فرض الاستمرارية، مع ضرورة زيادة التحفظ المهني في التقارير الصادرة.

من خلال استعراض الدراسات السابقة تبين أنها اهتمت بدراسة ظاهرة استمرارية الشركة من عدة جوانب، فمنها من اهتم بدراستها من حيث المؤشرات الدالة على وجودها، ومنها من اهتم بدراسة الأساليب والإجراءات الممكن إتباعها لتقييم الاستمرارية ومنها من ركز على مسؤولية مراجع الحسابات عن تقييم الاستمرارية وذلك في بيئات المراجعة المختلفة العربية والعالمية.

أما الدراسة الحالية فتسعى إلى التعرف على مدى قدرة المراجع الخارجي في مدينة بنغازي على تقييم استمرارية الشركة بالاستناد إلى المؤشرات الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (570) وذلك باختبار قدرة المراجع بناء على ظهور هذه المؤشرات في الشركة لكي يستطيع الحكم على قدرتها على الاستمرار من عدمه.

3.1. مشكلة الدراسة:

قد يصدر المراجع تقريرا نظيفا دون الإشارة إلى مسألة عدم الاستمرارية عند مراجعته للقوائم والتقارير المالية للشركات نهاية السنة ولكن بعد فترة قصيرة يمكن أن تتعرض الشركة للتعثر المالي بل قد تنهار تماما ويتم إشهار إفلاسها رسميا وهنا يطرح السؤال الاتي: " هل يجب أن يكون المراجع مسؤولا أمام المستفيدين عن التنبيه المبكر في تقريره عن عدم قدرة الشركة على الاستمرار وبالتالي تزداد

فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المستفيدون من مسؤولية أكبر للمراجع في هذا الشأن وبين الممارسة الحالية لمهنة المراجعة؟

وقبل الإجابة على هذا التساؤل نعرج على فرض الاستمرارية، فالوحدة المحاسبية ينظر إليها على أنها مستمرة في أعمالها إلى اجل غير مسمى ما لم يوجد دليل على خلاف ذلك ويعني ذلك إن الوحدة المحاسبية يفترض استمرارها إلى فترة طويلة من الزمن حتى تحقق برامجها وأهدافها ما لم توجد أدلة تشير إلى إمكانية حدوث تصفية إجبارية أو اختيارية أو إلى تقلص شديد في حجم عملياتها في المستقبل المنظور وهي فترة 6 أشهر التالية لتاريخ تقرير المراجع أو سنة من تاريخ الميزانية.

ويعتبر فرض الاستمرارية الأساس المنطقي الذي ترتكز عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والذي يعتبر من المسلمات المحاسبية التي تعتبر الركيزة الأساسية لبناء النظرية المحاسبية واشتقاق المبادئ المحاسبية، ويساعد على تفسير المبادئ العلمية المطبقة في الحياة العملية، كما ويسهم أيضا في تحسينها وتطويرها، أن فرض الاستمرارية هو الأساس الذي يبنى عليه فرض الدورية والذي يتطلب تقسيم الحياة الاقتصادية للوحدة المحاسبية إلى فترات زمنية يتم فيها إعداد القوائم المالية لقياس الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية، ويرى أيضا عند إتباع أساس الاستحقاق والتفرقة بين المصروفات الإيرادية، والمصروفات الرأسمالية، والمحاسبة، مثل استهلاك الأصول الثابتة وتكوين المخصصات والاحتياطيات ... الخ يعني التسليم بفرض الاستمرارية.

وقد بين معيار المراجعة الدولي رقم (570) الخاص باستمرارية الشركة عدد من المؤشرات التي يجب على المراجع الاهتمام بها والتي تعني عدم قدرة الشركة على الاستمرار وتنقسم هذه المؤشرات إلى ثلاث مجموعات:

1. مؤشرات مالية.
2. مؤشرات تشغيلية.
3. مؤشرات قانونية تنظيمية.

4.1. أسئلة الدراسة:

- من خلال ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

هل توجد قدرة للمراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة؟

ويتفرع من هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد قدرة للمراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة من خلال المؤشرات المالية؟
- هل توجد قدرة للمراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة من خلال المؤشرات التشغيلية؟
- هل توجد قدرة للمراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة من خلال المؤشرات القانونية والتنظيمية؟

5.1. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى معرفة قدرة المراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة وكما تهدف إلي:

- التعرف على قدرة المراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة من خلال المؤشرات المالية
- التعرف على قدرة المراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة من خلال المؤشرات التشغيلية
- التعرف على قدرة المراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة من خلال المؤشرات القانونية والتنظيمية.
- التعرف على مفهوم الاستمرارية، وأهميته.

6.1. فرضيات الدراسة:

بناءً على ما تم استعراضه من أدبيات ودراسات سابقة، تُصاغ فرضيات الدراسة الحالية على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية: لا توجد قدرة للمراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة.

وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

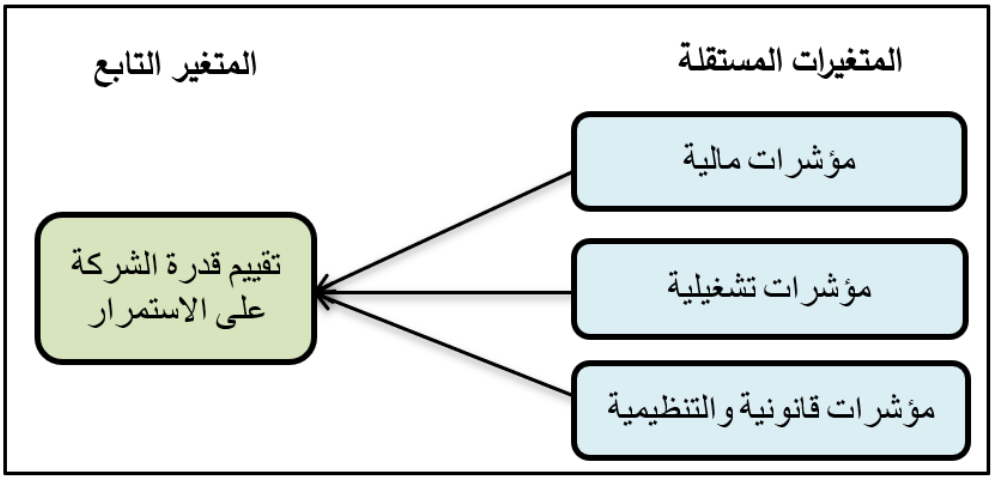
لا توجد قدرة للمراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة من خلال المؤشرات المالية.

لا توجد قدرة للمراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة من خلال المؤشرات التشغيلية.

لا توجد قدرة للمراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركة من خلال المؤشرات القانونية والتنظيمية.

7.1. نموذج الدراسة:

وفي ضوء أسئلة الدراسة وفرضياتها، يمكن تمثيل الإطار المفاهيمي للبحث من خلال النموذج التالي:



الشكل (1): نموذج الدراسة

8.1. أهمية الدراسة:

إن التوجهات الدولية الحديثة لمهنة المراجعة الخارجية تؤكد على ضرورة التعرف على مدى استمرارية الشركات، انطلاقا من هذا تبرز أهمية هذه الدراسة في كونها تحاول التسهيل على المراجع التعرف على مدى استمرارية نشاط الشركات وذلك من خلال مساعدتها على تفسير التغير في القوائم المالية، وكما تبرز أهمية هذه الدراسة في كونها تعتبر من البحوث الأولى في هذا الموضوع على – حد علم الباحث – ولها أهمية علمية كونها إضافة إلى المعرفة، وأهمية عملية تتمثل في استفادة المراجعين من نتائج وتوصيات الدراسة.

9.1. حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة الحالية في ثلاثة جوانب رئيسية، على النحو الآتي:

أولاً: الحدود الموضوعية: تقتصر هذه الدراسة على تقييم قدرة المراجع الخارجي على الحكم على استمرارية الشركة، بالاعتماد على المؤشرات الثلاثة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم (570) وهي: المؤشرات المالية، والمؤشرات التشغيلية (غير المالية)، والمؤشرات القانونية والتنظيمية. كما تركز الدراسة على مسؤولية المراجع الخارجي في هذا الشأن، ولا تتناول الجوانب المتعلقة بمسؤولية الإدارة أو الحوكمة الداخلية أو نماذج التنبؤ بالفشل المالي، رغم الإشارة إليها في الدراسات السابقة.

ثانياً: الحدود المكانية: أجريت الدراسة الميدانية في مدينة بنغازي بليبيا، واقتصرت عينتها على المحاسبين القانونيين المقيدين بنقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، والعاملين في مكاتب المراجعة

بمدينة بنغازي. لذلك، لا يمكن تعميم نتائج الدراسة على بقية المناطق الليبية أو على البيئات المهنية في الدول الأخرى، نظراً لاختلاف الظروف الاقتصادية والتشريعية ومستوى تطبيق المعايير الدولية.

ثالثاً: الحدود الزمانية: غطت الدراسة الفترة الزمنية التي تم فيها توزيع وجمع استبيانات الدراسة الميدانية خلال العام (2024 / 2025)، واعتمدت على البيانات المتاحة لدى عينة الدراسة في تلك الفترة. كما يرتبط التقييم باستمرارية الشركة بالأحداث والظروف القائمة وقت إجراء المراجعة، استناداً إلى أفق زمني لا يتجاوز (12) شهراً من تاريخ توقيع القوائم المالية، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (570).

2. الجانب النظري:

يركز هذا الجانب على مفهوم الاستمرارية وأهميتها، إضافة إلى معيار المراجعة الدولي رقم (570) ومسؤولية المراجع والمؤشرات المرتبطة بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

1.2. مفهوم الاستمرارية

يُعد فرض الاستمرارية من المبادئ المحاسبية الأساسية التي تقوم عليها القوائم المالية، ويعني استمرار المنشأة في مزاولة نشاطها في المستقبل المنظور دون نية أو حاجة للتصفية أو التوقف. ويترتب على ذلك تسجيل الأصول والالتزامات وفق قدرتها على تحقيق منافعها وسداد التزاماتها من خلال النشاط العادي (القاضي وآخرون، 2014).

وفي المراجعة، يلتزم المراجع بتقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية، ودراسة ما إذا كانت هناك شكوك جوهرية قد تؤثر في قدرة الشركة على الاستمرار، استناداً إلى نتائج إجراءات المراجعة (مساهل، 2017).

وأكد معيار المراجعة الدولي رقم (570) أن مسؤولية الإدارة تتمثل في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، بينما تتمثل مسؤولية المراجع في التحقق من ملاءمة هذا التقييم والإفصاح عن أي شكوك جوهرية مرتبطة بالاستمرارية (حلمي، 2011).

2.2. أهمية معيار المراجعة الدولي (570):

يهدف معيار المراجعة الدولي رقم (570) إلى تزويد المراجع بالإرشادات اللازمة لتقييم فرض الاستمرارية وتحديد المؤشرات التي قد تثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار (مطر وعبيدات، 2007). كما يركز على أهمية التدفقات النقدية والقدرة على الوفاء بالالتزامات باعتبارها مؤشرات رئيسية لاستمرار المنشأة (عبد المجيد، 1995).

3.2. مسئولية المراجع عن استمرارية الشركة:

يقع على عاتق المراجع تقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية، وفي حال وجود شك جوهري يجب الإفصاح عنه في القوائم المالية. وتشمل إجراءات المراجع فحص خطط الإدارة المستقبلية، وتحليل التدفقات النقدية، ومراجعة القوائم المالية، ودراسة الأحداث اللاحقة والتأكد من توافر أدلة مراجعة كافية ومناسبة (منير، 2005).

4.2. مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرار

تعتمد عملية تقييم الاستمرارية على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية والقانونية، والتي تساعد المراجع في التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار.

أولاً: المؤشرات المالية

تشمل ضعف السيولة، تكرار الخسائر التشغيلية، زيادة الالتزامات المتداولة، وعدم القدرة على سداد القروض أو الحصول على تمويل جديد، إضافة إلى ظهور نسب مالية سلبية (نواف، 2011).

ثانياً: المؤشرات التشغيلية

تتعلق بفقدان الإدارة الرئيسية أو الأسواق والموردين الرئيسيين، ووجود مشكلات في العمالة أو العمليات التشغيلية، مما قد يؤثر في أداء الشركة واستمراريتها (كريم، 2016).

ثالثاً: المؤشرات القانونية والتنظيمية

تشمل عدم الالتزام بالمتطلبات القانونية، ووجود دعاوى قضائية، أو تغيرات في القوانين والسياسات الحكومية التي قد تؤثر سلباً على نشاط الشركة وتكاليفها التشغيلية (إبراهيم، 2021).

3. الجانب العملي للدراسة:

يصف هذا الجزء منهج الدراسة والمجتمع والعينة والأداة المستخدمة. ثم يعرض النتائج الإحصائية ويحللها ويناقشها بشكل تفصيلي، وذلك بهدف تحديد الدلالة الإحصائية لقدرة المراجع الخارجي على تقييم مدى استمرارية الشركة.

1.3. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونين المقيدين بنقابة المحاسبين أما عينة الدراسة فقد اختيرت بشكل حكمي (قصدي) إذ اقتصرت على المحاسبين القانونيين العاملين بمدينة بنغازي.

جدول (1): الاستبيانات الموزعة والمستردة و الصالحة للتحليل ونسبة الردود

البيان	العدد	النسبة المئوية
الاستبيانات الموزعة	100	%100
الاستبيانات المستردة الصالحة للتحليل	73	%73

قد تم توزيع (100) استمارة استبيان وسلمت جميعها للمشاركين في الدراسة للحصول على (73) استمارة استبيان بينما كانت الاستمارات الصالحة للتحليل (73) استمارة وبلغت نسبة الردود (73%).

2.3. أداة جمع البيانات:

استخدم الاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة واللازمة لتحقيق أهدافها، وقد تم تصميم وبناء هذا الاستبيان في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة والتي تناولت موضوع استمرارية الشركة وكذلك بالاستناد إلى إصدارات معايير المراجعة الدولية التي تتضمن المؤشرات الخاصة بالاستمرارية، وأهمها معيار المراجعة رقم (570) وذلك كما يلي:

تتكون أداة الدراسة من قسمين كما يلي:

القسم الأول: يحتوي على (4) فقرات تناولت سمات وخصائص مجتمع الدراسة مثل: العمر – المؤهل العلمي – التخصص– سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يتكون من ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: ويتكون من (15) فقرة تهدف إلى التعرف على قدرة المراجع الخارجي على التعرف على قدرة الشركة على الاستمرار من خلال مجموعة من المؤشرات المالية.

المحور الثاني: ويتكون من (7) فقرات تهدف إلى التعرف على قدرة المراجع الخارجي على التعرف على قدرة الشركة على الاستمرار من خلال مجموعة من المؤشرات التشغيلية.

المحور الثالث: ويتكون من (4) فقرات تهدف إلى التعرف على قدرة المراجع الخارجي على التعرف على قدرة الشركة على الاستمرار من خلال مجموعة من المؤشرات التنظيمية والقانونية.

وبذلك بلغ عدد فقرات أداة الدراسة (26) فقرة، وقد كانت إجابات كل فقرة من محاور الاستبيان وفق مقياس ليكارت الخماسي، واستناداً إلى ذلك، فأن المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة، تم التعامل معها لتفسير البيانات على النحو التالي:

جدول (2): مقياس ليكارت الخماسي

مقياس ليكرت	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
درجة الموافقة	1	2	3	4	5
مدى المتوسط المرجح	1 أقل من 1.80	1.80 أقل من 2.60	2.60 أقل من 3.40	3.40 أقل من 4.20	4.20 إلى 5
وصف المستوى	**منخفض جداً**	**منخفض**	**متوسط**	**مرتفع**	**مرتفع جداً**

3.3. تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

تم في هذا الجانب تحليل البيانات المجمعة باستخدام استمارة الاستبيان وذلك بعد تفريغها في جداول توضحيه، وتحليليها باستخدام الإحصاء الوصفي وباستخدام النسب المئوية.

القسم الأول: المعلومات العامة:

يحتوي على أربعة تساؤلات حول سمات وخصائص مجتمع الدراسة مثل العمر، المؤهل العلمي التخصص العلمي، وسنوات الخبرة في مجال العمل وذلك على النحو التالي:

جدول (3): المعلومات العامة

البيان	الأسئلة	العدد	النسبة المئوية (%)
العمر	أقل من 25 سنة	5	6.8
	من 25 – 34 سنة	10	13.7
	من 35 – 44 سنة	28	38.4
	من 45 – 55 سنة	23	31.5
	أكثر من 55 سنة	7	9.6
	الإجمالي	73	100.0
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	8	11.0
	دبلوم عالي	11	15.0
	بكالوريوس	27	37.0
	ماجستير	13	17.8
	دكتوراة	14	19.2
	الإجمالي	73	100.0
التخصص العلمي	محاسبة	51	69.9
	تمويل ومصارف	19	26.0
	أخرى	3	4.1
	الإجمالي	73	100.0
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	10	13.7
	من 5 – 15 سنة	22	30.1
	من 15 – 25 سنة	25	34.2
	من 25 – 35 سنة	12	16.4
	أكثر من 35 سنة	4	5.5
	الإجمالي	73	100.0

نلاحظ من بيانات الجدول (3) الفئة العمرية الأكثر تمثيلاً في العينة هي الفئة من (35–44 سنة) بنسبة 38.4%، تليها الفئة من (45–55 سنة) بنسبة 31.5%. هذا يشير إلى أن غالبية المبحوثين (حوالي 70%) يقعون في مرحلة النضج المهني، مما يعزز من موثوقية آرائهم حول موضوع تقييم استمرارية الشركات.

كما يتمتع المبحوثين بمستوى تعليمي عالٍ؛ حيث أن 37% منهم حاصلون على درجة البكالوريوس، بينما يشكل حملة الدراسات العليا (ماجستير ودكتوراه) نسبة كبيرة تصل إلى 37% مجتمعة. تعكس هذه النسب خلفية أكاديمية متينة لدى عينة الدراسة تمكنهم من استيعاب معايير المراجعة الدولية

وتطبيقها. كما يطغى تخصص "المحاسبة" على عينة الدراسة بنسبة بلغت 69.9%، وهو ما يتسق تماماً مع طبيعة الدراسة التي تبحث في مهام المراجع الخارجي، مما يضمن أن الإجابات نابعة من متخصصين في صلب الموضوع. كذلك أظهرت النتائج أن أغلب المبحوثين يتمتعون بخبرة ميدانية طويلة؛ حيث أن نسبة 34.2% لديهم خبرة تتراوح بين (15–25 سنة)، و30.1% لديهم خبرة بين (5–15 سنة). إن وجود أكثر من 56% من العينة بخبرة تزيد عن 15 عاماً يعطي وزناً كبيراً للنتائج الميدانية، نظراً لأن تقييم "الاستمرارية" يتطلب حساً مهنياً عالياً وخبرة عملية متراكمة.

نستنتج من ذلك أن عينة الدراسة هي عينة متخصصة (غالبيتها من المحاسبين)، ذات مستوى تعليمي مرتفع، وتتمتع بخبرة عملية طويلة، مما يجعلها مؤهلة بشكل كبير لتقديم آراء موضوعية ودقيقة حول قدرة المراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركات.

4.3. ثبات وصدق أداة الدراسة (Reliability):

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات صحيفة الاستبيان لكل محور من المحاور، وقد بين جدول رقم (4)، مدى ثبات أداة القياس حيث بلغت قيمته (88.8%)، وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة.

جدول(4): مقياس ثبات وصدق صحيفة الاستبيان

عدد الفقرات	الثبات Cronbach's Alpha	الصدق=الجذر التربيعي لمعامل Cronbach's Alpha
26	0.888	0.942

لقد تم تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج الاختبارات الإحصائية المستخدمة (SPSS) الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات.
2. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
3. اختبار كولومجروف – سميرنوف لمعرفة نوع البيانات ويستخدم هذا الاختبار لتحديد مدى اعتدالية البيانات، (هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟). وإجراء هذ الاختبار ضروري لتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة.

4. اختبار شابيرو– ويلك، (Shapiro-Wilk Test) هو اختبار إحصائي تكون فيه الفرضية الصفرية هي انتماء العينة المدروسة إلى مجتمع موزعة طبيعيا حسب المتغير المدروس. مقارنة بالاختبارات الأخرى التي تهدف إلى التحقق من التوزيع الطبيعي، ويعرف اختبار شابيرو–ويلك بمواءمته للعينات الصغيرة (أقل من 50).
5. اختبار(T) للعينة الواحدة (One Sample T Test)، للمؤشرات التي تتبع التوزيع الطبيعي (المعلمية)، (Parametric Tests).
6. اختبار ويلكوكسن (One Sample Wilcoxon Test)، للمؤشرات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي (اللامعلمية)، (Nonparametric Tests).

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة.

جدول (5): المؤشرات المالية الدالة على عدم قدرة المنشأة للاستمرار في العمل.

المؤشرات المالية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1– خسائر متكرّرة من العمليات التشغيليَّة.	4.19	0.811	2	مرتفع
2– قرب استحقاق قروض ذات أجل محدد دون وجود إمكانيات متوقّعة للسداد، أو التجديد للقرض.	3.82	0.839	6	مرتفع
3– حدوث عسر مالي مؤقت لعدة مرات خلال فترة زمنية قصيرة.	3.55	0.987	15	مرتفع
4– الاعتماد بشكل كبير على الاقتراض قصير الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.	3.68	0.911	12	مرتفع
5– زيادة الالتزامات المتداولة على الأصول المتداولة.	3.78	0.901	10	مرتفع
6– النسب المالية الرئيسية سالبة.	3.74	0.782	11	مرتفع
7– وجود تدفقات نقدية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.	3.66	0.853	13	مرتفع
8– عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.	3.88	0.942	5	مرتفع
9– عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في تاريخ الاستحقاق.	3.79	0.881	9	مرتفع
10– مؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين.	3.90	0.885	4	مرتفع
11– خسارة أصول ذات قيمة جوهرية.	4.03	1.054	3	مرتفع
12– التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.	4.19	0.793	1	مرتفع
13– عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد، أو استثمار آخر ضروري.	3.82	0.991	8	مرتفع

المؤشرات المالية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
14- إصرار الموردين، ودائني البضاعة على التعامل نقداً (السداد عند الاستلام).	3.82	0.962	7	مرتفع
15- تأخر، أو إيقاف توزيع الأرباح عدة مرات مع حلول تاريخ استحقاق هذه الأرباح.	3.59	1.116	14	مرتفع
جميع فقرات المحور	3.8301	0.50443	_	مرتفع

بناءً على هذا الجدول، يمكن القول بأن عينة الدراسة ترى أن المؤشرات المرتبطة باستمرارية التدفقات النقدية وقدرة الأصول على توليد قيمة (مثل الخسائر التشغيلية المتكررة وتدهور الأصول المدرة للسيولة) هي أخطر وأهم المؤشرات المالية. بينما المؤشرات المرتبطة بسياسات توزيع الأرباح أو العسر المالي المؤقت هي أقل أهمية نسبياً.

جدول (6): المؤشرات التشغيلية الدالة على عدم قدرة المنشأة للاستمرار في العمل.

المؤشرات التشغيلية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.	3.95	0.926	1	مرتفع
2- فقدان سوق رئيسي أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو مورد رئيسي.	3.64	0.948	6	مرتفع
3- صعوبات لها علاقة بنقص المخزون والمستلزمات الأساسية للعملية الإنتاجية.	3.71	0.874	4	مرتفع
4- عدم قدرة الشركة على حل المشاكل الطارئة، وقصور في متابعة تنفيذ الخطط والبرامج.	3.67	0.944	5	مرتفع
5- خلو المناصب الإدارية من مدراء مهمين دون إيجاد من يحلُّ محلهم.	3.75	1.038	3	مرتفع
6- صعوبات ومشكلات لها علاقة بالقوى العاملة.	3.58	0.881	7	مرتفع
7- ظهور منافس(منافسين) يحقق نجاح كبير في السوق على حساب حصة الشركة.	3.81	0.995	2	مرتفع
جميع فقرات المحور	3.7299	0.59216	_	مرتفع

الجدول رقم (6) يُظهر أن قرار التصفية وظهور المنافسين وخلو المناصب الإدارية هي أهم ثلاث مؤشرات تشغيلية خطرة، مع وجود إجماع كبير على خطورة نقص المخزون، ووجود خلاف حول خطورة غياب المدراء دون بديل، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

جدول (7): المؤشرات القانونية الدالة على عدم قدرة المنشأة للاستمرار في العمل والتنظيمية.

المؤشرات القانونية والتنظيمية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1- وجود قضايا قانونية أو تنظيمية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها.	4.12	0.865	1	مرتفع
2- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال، أو المتطلّبات القانونيَّة والتنظيمية الأخرى(مثل متطلبات الملائة أو السيولة للمؤسسات المالية).	3.89	0.792	2	مرتفع
3- تغيير في السياسات، والقوانين الحكوميَّة، والتي من المتوقع أن تؤثر سلبا على المنشأة.	3.79	0.816	3	مرتفع
4- حدوث الكوارث غير المؤمن عليها، أو المؤمن عليها بقيمة أقل من قيمة الخسائر.	3.73	0.786	4	مرتفع
جميع فقرات المحور	3.8836	0.59815	_	مرتفع

الجدول (7) يحلل أهمية المؤشرات القانونية والتنظيمية من وجهة نظر عينة الدراسة. هذه المؤشرات تتعلق بالمخاطر الناشئة عن البيئة القانونية (دعاوى قضائية، مخالفات تنظيمية) والبيئية (كوارث) والتشريعية (تغيير القوانين). جميع الفقرات حصلت على أهمية نسبية مرتفعة، ولكن بشكل لافت، فإن المتوسط العام لهذا المحور هو الأعلى مقارنة بالمحورين السابقين (المالي 3.83 والتشغيلي 3.73).

"تشير النتائج إلى أن المؤشرات القانونية والتنظيمية تحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية (بمتوسط عام 3.8836) مقارنة بالمؤشرات المالية والتشغيلية. ويعتبر مؤشر 'وجود قضايا قانونية أو تنظيمية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ التزامات مالية لا تستطيع الوفاء بها 'هو الأخطر بين جميع المؤشرات التي تم تحليلها (بمتوسط 4.12)، مما يعكس وعياً من أفراد العينة بأن المخاطر القانونية قد تترجم إلى التزامات مالية قاتلة لا تستطيع المنشأة تحملها، وغالباً ما يكون حلها خارج إرادة الإدارة".

5.3. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

ويتم في هذا الاختبار التعرف على ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، باستخدام عدد من الاختبارات كما هو موضح في الجدول (8).

جدول (8): اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

المؤشر	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df درجة الحرية	الدلالة الإحصائية (Sig)	Statistic	Df درجة الحرية	الدلالة الإحصائية (Sig)
المؤشرات المالية	0.065	73	0.200*	0.988	73	0.725
المؤشرات التشغيلية	0.087	73	0.200*	0.977	73	0.203
المؤشرات القانونية والتنظيمية	0.235	73	0.000	0.926	73	0.000

*. This is a lower bound of the true significance.
a. Lilliefors Significance Correction

والقاعدة العامة لكي يكون المتغير يتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) أكبر من (0.05) في اختبار (Kolmogorov-Smirnov)، ومن خلال الجدول يتبين الآتي:

فيما يتعلق بالمؤشرات المالية قيمة الدلالة الإحصائية(Sig) =0.200 (تتبع التوزيع الطبيعي).

فيما يتعلق بالمؤشرات التشغيلية قيمة الدلالة الإحصائية(Sig) =0.200 (تتبع التوزيع الطبيعي).

فيما يتعلق بالمؤشرات القانونية والتنظيمية قيمة لدلالة الإحصائية(Sig) =0.000 (لا تتبع التوزيع الطبيعي) ، وكذلك توصلنا إلى نفس النتائج عند استخدام اختبار (Shapiro-Wilk).

6.3. اختبار فرضيات الدراسة:

من خلال النتائج المتحصل عليها من اختبار التوزيع الطبيعي، عليه سنستخدم اختبار(T) للعينة الواحدة (One Sample T Test)، للمؤشرات التي تتبع التوزيع الطبيعي (المعلمية)، (Parametric Tests). على النحو التالي:

جدول (9): إحصائيات العينة الواحدة One-Sample Statistic

المؤشر	N حجم العينة	Mean المتوسط	الانحراف المعياري Std. Deviation	الخطأ المعياري Std. Error Mean
المؤشرات المالية	73	3.8301	0.50443	0.05904
المؤشرات التشغيلية	73	3.7299	0.59216	0.06931

جدول (10): اختبار One-Sample T-test

المؤشر			Test Value = 3				
	T المحسوبة	Df درجة الحرية n-1	مستوى المعنوية	Sig. (2-tailed) قيمة الدلالة الإحصائية	Mean Difference متوسط الفروق	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
المؤشرات المالية	14.061	72	0.05	0.000	0.83014	0.7124	0.9478
المؤشرات التشغيلية	10.532	72	0.05	0.000	0.72994	0.5918	0.8681

جدول (11): اختبار ولكوكسون (اللامعلمية)

الدلالة الإحصائية (Sig)	الاختبار	المؤشر
0.000	اختبار ويلكوكسن (One Sample Wilcoxon Test)	المؤشرات القانونية والتنظيمية

اختبار الفرضية الفرعية الأولى: لا يستطيع المراجع الخارجي تقييم قدرة الشركة على الاستمرار من خلال المؤشرات المالية.

من خلال قيمة الدلالة الإحصائية (Sig=0.000) وهي أقل من 0.05 تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

وعليه فان المراجع الخارجي يستطيع تقييم قدرة الشركة على الاستمرار من خلال المؤشرات المالية.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: لا يستطيع المراجع الخارجي تقييم قدرة الشركة على الاستمرار من خلال المؤشرات التشغيلية.

من خلال قيمة الدلالة الإحصائية (Sig=0.000) وهي أقل من 0.05 تم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة.

وعليه فان المراجع الخارجي يستطيع تقييم قدرة الشركة على الاستمرار من خلال المؤشرات التشغيلية.

فيما يتعلق بالمؤشرات القانونية والتنظيمية، والتي لا تتبع التوزيع الطبيعي سنستخدم اختبار لا معلمي (Nonparametric Tests)، وهو اختبار ويلكوكسن (One Sample Wilcoxon Test)، على النحو التالي:

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: لا يستطيع المراجع الخارجي تقييم قدرة الشركة على الاستمرار من خلال المؤشرات القانونية والتنظيمية.

من خلال قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) =0.000 وهي أقل من 0.05 تم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة.

وعليه فان المراجع الخارجي يستطيع تقييم قدرة المشروع على الاستمرار من خلال المؤشرات القانونية والتنظيمية.

جدول (12): ملخص اختبارالفرضيات

الفرضية	الدلالة الإحصائية Sig	مستوى المعنوية (0.05)	القرار
الفرضية الرئيسية: لا يستطيع المراجع الخارجي تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.	0.000	0.05	رفض
الفرضية الفرعية الأولى: لا يستطيع المراجع الخارجي تقييم قدرة الشركة على الاستمرار من خلال المؤشرات المالية.	0.000	0.05	رفض
الفرضية الفرعية الثانية: لا يستطيع المراجع الخارجي تقييم قدرة الشركة على الاستمرار من خلال المؤشرات التشغيلية.	0.000	0.05	رفض
الفرضية الفرعية الثالثة: لا يستطيع المراجع الخارجي تقييم قدرة الشركة على الاستمرار من خلال المؤشرات القانونية والتنظيمية.	0.000	0.05	رفض

القرار النهائي:

رفض فرضية الدراسة والتي تنص على:

- لا يستطيع المراجع الخارجي تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجع الخارجي يستطيع تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

7.3. مناقشة النتائج:

تتفق نتائج الدراسة الحالية بشكل كبير مع ما توصلت إليه دراسة أفكيرين والخدري (2017) في ليبيا، حيث أكدت أن المراجعين الليبيين يمنحون الأولوية للمؤشرات المالية تليها المؤشرات التشغيلية، مع التزام عام بمعايير المراجعة الدولية. وهذا يعزز استقرار الثقافة المهنية للمراجعة في ليبيا رغم الظروف الاقتصادية الصعبة. كما تتفق مع دراسة زيود وأخرون (2015) في سوريا من حيث أن المراجع يأخذ تقييم فرض الاستمرار بعين الاعتبار أثناء التخطيط للمراجعة ويركز على المؤشرات المالية.

على الصعيد العالمي، تتفق النتائج مع دراسة Lambe وآخرون (2020) التي أثبتت أن جودة حوكمة الشركات تساعد المراجع في الحصول على معلومات أكثر شفافية، مما يرفع من دقة تقييمه لفرض الاستمرارية. كما تتفق مع دراسة Hardies وآخرون (2021) التي وجدت أن المراجعين ذوي الخبرة الطويلة (وهي سمة بارزة في عينة الدراسة الحالية، حيث أن أكثر من 56% من العينة لديهم خبرة تفوق 15 عاماً) هم الأكثر قدرة على رصد الإشارات التحذيرية المبكرة للفشل المالي.

وبخصوص المؤشرات التشغيلية، تتفق الدراسة مع ما ذهبت إليه دراسة مطر وعبيدات (2007) وكريم (2016) من أن المعلومات غير المالية (التشغيلية) توفر مؤشرات عن رضا العملاء والتطور التكنولوجي، مما يساعد في التنبؤ بالمستقبل. كما تتفق مع دراسة Mayer وآخرون (2023) فيما يتعلق بأهمية تضمين المؤشرات غير المالية (مثل المخاطر البيئية والمناخية) في تقييم الاستمرارية، وإن كانت دراستنا الحالية لم تتطرق للمخاطر البيئية بشكل مباشر.

على الرغم من الاتفاق العام، إلا أن الدراسة الحالية تظهر اختلافاً ملحوظاً مع دراسة زيود وأخرون (2015) في نقطة جوهرية. فقد أظهرت دراسة زيود أن المراجعين السوريين "لا يوجد تركيز كبير على المؤشرات التشغيلية"، بينما أظهرت نتائج الدراسة الحالية أن المتوسط العام للمؤشرات التشغيلية بلغ (3.73) وهو ضمن المستوى "المرتفع" وفق مقياس ليكارت المعتمد، مما يشير إلى أن المراجعين الليبيين في بنغازي يولون اهتماماً أكبر بالمؤشرات التشغيلية مقارنة بنظرائهم السوريين في فترة إجراء دراسة زيود. يمكن تفسير ذلك بعدة عوامل:

1. الفارق الزمني (2015 مقابل 2026) حيث تطورت معايير المراجعة وزاد التركيز العالمي على المؤشرات غير المالية.
2. اختلاف البيئة الاقتصادية، فالبيئة الليبية قد تكون أكثر تقلباً، مما يجعل المراجع مضطراً للجوء إلى مؤشرات تشغيلية إلى جانب المالية.
3. مستوى الخبرة، فالعينة في الدراسة الحالية تتمتع بخبرة أطول مقارنة بعينة دراسة زيود، والخبرة الطويلة تزيد من قدرة المراجع على استخدام مؤشرات متنوعة.

كما تختلف الدراسة الحالية بشكل لافت مع دراسة Mitsis & Panos (2016) التي أثبتت أن قدرة التنبؤ لدى المراجع تنخفض في فترات الركود الاقتصادي العام نتيجة تزايد حالة عدم اليقين. في المقابل، أظهرت الدراسة الحالية أن المراجعين الليبيين في مدينة بنغازي (التي تعيش ظروفاً اقتصادية صعبة واستثنائية) ما زالوا يمتلكون قدرة عالية على التقييم، بل إن هذه الظروف الصعبة قد تكون دافعاً لهم لزيادة الحذر المهني وتوسيع نطاق إجراءات المراجعة، وليس العكس. هذا يشير إلى احتمال وجود "منحنى تكيف" لدى المراجعين في البيئات المضطربة، وهي مسألة تستحق البحث مستقبلاً.

تتميز الدراسة الحالية عن معظم الدراسات السابقة (خاصة العربية منها) بأنها لم تقتصر على اختبار قدرة المراجع من خلال نوع واحد من المؤشرات، بل اختبرت الفرضيات بشكل متكامل عبر المؤشرات المالية والتشغيلية والقانونية التنظيمية. وهذا يتسق مع توصيات دراسة بو ميسة وتريش (2023) التي

انتقدت معيار التدقيق الجزائري (570) لافتقاره إلى إطار شامل وواضح لمؤشرات وأدوات وإجراءات التقييم، كما يتسق مع دراسة محمد (2018) التي أوصت بتعزيز التخصص المهني للمراجع لتقليل مخاطر الفشل في اكتشاف عدم الاستمرار.

كما أن الدراسة الحالية تُعد من الدراسات القليلة في المنطقة العربية التي خضعت المؤشرات القانونية والتنظيمية لاختبار إحصائي صارم، وأثبتت أن المتوسط العام لهذه المؤشرات (3.8836) هو الأعلى مقارنة بالمؤشرات المالية (3.83) والتشغيلية (3.73). وهذا يعني أن المراجعين الليبيين يعتبرون المخاطر القانونية (كالقضايا المرفوعة ضد الشركة والتغيرات في القوانين والسياسات الحكومية) أخطر المؤشرات وأكثرها دلالة على عدم الاستمرارية. وهذا يتسق مع واقع البيئة الليبية التي تشهد تغيرات تشريعية متسارعة.

يمكن القول إن الدراسة الحالية تتفق مع غالبية الدراسات السابقة في إثبات قدرة المراجع على تقييم الاستمرارية، وتختلف مع دراسات محددة في درجة التركيز على المؤشرات التشغيلية (بسبب اختلاف البيئة والفترة الزمنية ومستوى الخبرة)، كما تتفرد بإثبات أن المؤشرات القانونية والتنظيمية تحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية في البيئة الليبية، وهو ما يشكل إضافة نوعية للأدبيات المحاسبية في المنطقة العربية.

4. النتائج والتوصيات:

1.4. النتائج:

أولاً: نتائج مرتبطة بالمؤشرات (اختبار الفرضيات):

توصلت الدراسة من خلال التحليل الإحصائي لآراء عينة من المحاسبين والمراجعين في مدينة بنغازي إلى النتائج الآتية :

- **المؤشرات المالية:** يتمتع المراجع الخارجي بقدرة عالية على تقييم استمرارية الشركة من خلال الاعتماد على المؤشرات المالية (مثل نسب السيولة، الربحية، وصعوبة سداد القروض)، حيث تمثل هذه المؤشرات الأساس التقليدي لبناء حكم المراجع المهني .

- **المؤشرات التشغيلية:** أثبتت النتائج قدرة المراجع على استخدام المعلومات غير المالية أو التشغيلية (مثل فقدان مديرين رئيسيين، أو فقدان أسواق هامة) كعوامل مساعدة للتنبؤ بمشاكل الاستمرارية التي قد لا تظهرها الأرقام المالية وحدها .

- **المؤشرات القانونية والتنظيمية:** أكدت الدراسة على أهمية المؤشرات القانونية (مثل وجود قضايا مرفوعة ضد الشركة أو تغييرات جوهرية في القوانين) في تعزيز قدرة المراجع على كشف مظاهر عدم التأكد بشأن الاستمرارية .

ثانياً: نتائج متعلقة بالمسؤولية المهنية والمعايير:

- أكدت الدراسة على فاعلية معيار المراجعة الدولي رقم (570) في توفير إرشادات واضحة تمكن المراجع من تحديد الأحداث والظروف التي تثير الشك حول قدرة المنشأة على البقاء.

- تبيّن أن تقييم الاستمرارية لا يعتمد على مؤشر واحد فقط، بل يتطلب من المراجع إجراء تحليل شامل للعلاقات بين بنود القوائم المالية والظروف المحيطة بالشركة.

- تتحمل إدارة الشركة المسؤولية الأساسية عن تقييم قدرتها على الاستمرار، بينما تنحصر مسؤولية المراجع في التحقق من صحة هذا التقييم ومن كفاية الإفصاحات المتعلقة به.

ثالثاً: خلاصة التوجه الميداني:

- توصلت الدراسة الميدانية في مدينة بنغازي إلى أن المراجعين القانونيين في البيئة الليبية لديهم الإدراك الكافي والقدرة الفنية على تطبيق إجراءات المراجعة المتعلقة بالاستمرارية وفقاً للمتطلبات الدولية.

2.4. التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة التي أكدت قدرة المراجع الخارجي على تقييم استمرارية الشركات في البيئة الليبية من خلال المؤشرات المالية والتشغيلية والقانونية ، يمكن صياغة التوصيات العلمية والمهنية التالية:

1. ضرورة عمل المراجع على تحديث معارفه الفنية بقواعد ومعايير المراجعة والمحاسبة الدولية، والإحاطة بكافة التطورات التشريعية والتنظيمية لمواكبة التغيرات في بيئة العمل.
2. عدم الاعتماد على مؤشر منفرد للحكم على الاستمرارية، بل يجب تحليل العلاقات المتداخلة بين بنود القوائم المالية والجمع بين المؤشرات المالية (كالسيولة والربحية) والمؤشرات غير المالية (التشغيلية والقانونية) لبناء حكم مهني دقيق.
3. ضرورة اهتمام المراجع بفحص الخطط المستقبلية للإدارة، والموازنات التخطيطية، والتدفقات النقدية المتوقعة، وعدم الاقتصار على البيانات التاريخية فقط.
4. يجب على الجهات المشرفة على مهنة المراجعة في ليبيا وضع خطط تدريبية مكثفة لرفع كفاءة المراجعين واطلاعهم على أحدث النشرات والمعايير الدولية (خاصة المعيار رقم 570) المتعلقة بالاستمرارية.
5. تشجيع المراجعين على إجراء تنبؤات لأرباح الشركات، وتوفير قاعدة بيانات وطنية تخدم أغراض البحث العلمي وتساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم.
6. ضرورة إلزام الشركات بتقديم تقارير دورية شفافة حول مدى قدرتها على الاستمرار في مزاولة النشاط، وذلك كإجراء وقائي لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة.
7. التأكيد على أن الإدارة هي المسؤول الأول عن تقييم فرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، وأن دور المراجع هو التحقق من معقولية هذا التقييم.
8. إمكانية تطوير قائمة فحص مهنية (Checklist) مستندة إلى معيار المراجعة 570، تساعد المراجع الخارجي في تقييم الاستمرارية بشكل منهجي داخل بيئة المراجعة الليبية.
9. الاستفادة من الذكاء الاصطناعي في تحليل المؤشرات المالية والتشغيلية والقانونية لغرض تقييم استمرارية الشركات.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1. الكتب:

القاضي، حسين يوسف، و دحدوح، حسين أحمد، و قريط، عصام نعمة (2014). أصول المراجعة – الجزء الأول. دمشق، سوريا: جامعة دمشق.

الدوريات والمجلات العلمية:

إبراهيم، أحمد كمال (2021). مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولي (570) المعدل لسنة 2015 لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة-COVID (19) دراسة ميدانية. مجلة البحوث المالية والتجارية، 22(3)، كلية التجارة جامعة بورسعيد، مصر.

أفكيرين، عادل السيد علي ، الخدري، مصباح عمار خليفة (2017). تصنيف مؤشرات تقييم قدرة الشركة على الاستمرار من وجهة نظر مراجعي الحسابات – دراسة تطبيقية في سوق الأوراق المالية الليبي. مجلة البحوث المالية والاقتصادية، (43)، كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي، ليبيا.

بو ميسة، حنان، وتريش، نجود (2023). تقييم مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال" في توفير ارشادات للمدقق الخارجي فيما يخص الحكم على الاستمرارية. مجلة دراسات اقتصادية، 17(1)، 593-604. https://asjp.cerist.dz/en/article/218758

زيود، لطيف، وسيدى، عمر، و سعيد، عهد (2015). دور مراجع الحسابات في تقييم مقدرة الشركة على الاستمرارية في ضوء معيار المراجعة الدولي 570: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة. مجلة جامعة البعث للعلوم الإنسانية، 37(28).

عبد المجيد، عاطف عبد الرحمن (1995). تطوير المحتوى الإخباري لتقرير مراجع الحسابات الخارجي دخل تحسين الإفصاح المحاسبي لشركات القطاع الأعمال المصرية. المجلة العلمية لكلية التجارة، (21)، جامعة أسيوط، مصر.

عزوز ميلود، وبن التركي، وليد (2022). دور التدقيق للتنبؤ بالفشل المالي في المؤسسة الاقتصادية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "المنشأة المستمرة" والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال". مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، 16(1)، 557-573. https://asjp.cerist.dz/en/article/190386

كريم، علي عباس (2016). فرض الاستمرارية وإمكانية استخدام بعض المؤشرات المالية للإبلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة –دراسة تطبيقية في الشركات العامة للإسمنت الجنوبية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، 06(2) كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثني، العراق.

ماهر، الأمين، و هلا، بوزياشي (2015). إجراءات المراجعة المستخدمة في تقييم استمرارية المشروع – دراسة حالة على شركة مراجعة وطنية، مجلة البحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 37(5)، جامعة تشرين، سوريا.

محمد، عمر السر الحسن (2018). أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة. المجلة العربية للإدارة، 38(3)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية.

مطر، محمد عطية، وعبيدات، أحمد نواف (2007). دور النسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تحسين دقة النماذج المبنية على نسب الاستحقاق وذلك في التنبؤ بالفشل المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 3(4)، الجامعة الأردنية–عمان، الأردن.

الرسائل الجامعية:

مساهل، ساسية (2017). **دور مكاتب المراجعة في التنبؤ بتعثر المؤسسات**. أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Gold, A., Trotman, K. J., & Wood, D. A. (2018). Judgment and decision-making research in auditing: A retrospective and prospective view. *Accounting Horizons,32*(4), 1–21.

Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2021). Auditor individual characteristics and going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 40*(3), 101–125.

Jericevic, M., Knezevic, G., Mizdrakovic, V., & Stanisic, N. (2023). Machine learning in predicting financial distress: Implications for auditors. *Expert Systems with Applications, 224*, Article 120015.

Lambe, I., Ntoung, L. A., & Masulli, a. (2020). Corporate governance and going concern opinion: Evidence from developed markets. *International Journal of Auditing, 24*(2), 241–261.

Mayer, N., Müller, S., & Sellhorn, T. (2023). Climate risks and going concern assessments: New challenges for the audit profession. *The British Accounting Review, 55*(6), Article 101225.

Mitsis, P., & Panos, G. A. (2016). Auditing in the aftermath of the financial crisis. *Journal of* Financial *Stability, 24*, 103–115.

Smith, J., Wang, L., & Brown, S. (2024). Geopolitical uncertainty and the going-concern assessment: New audit evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 54*, Article 100612.

Zhang, L., Wang, S., & Chen, H. (2023). Digital transformation and audit quality: Evidence from going concern opinions. *Accounting & Finance, 63*(3), 2915–2943.