African Journal of Advanced Studies in Humanities and Social Sciences (AJASHSS)
المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية
Online-ISSN: 2957-5907
Volume 4, Issue 3, 2025
Page No: 200-220
Website: https://aaasjournals.com/index.php/ajashss/index
Arab Impact factor 2024: 0.81 **SJIFactor 2024: 6.856** **ISI 2025: 1.191**

مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي (570): الاستمرارية ـ دراسة ميدانية

كريمة محمد معتوق عمر*
قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزيتونة، ترهونة، ليبيا

The Extent of Compliance by Auditors at the Libyan Audit Bureau with the Requirements of International Auditing Standard (ISA) 570: Going Concern - a field study

Kareemah Mohammed Maetouq Omar*
Department of Accounting, Faculty of Commerce, Azzytuna University, Tarhuna, Libya

*Corresponding author karimaomar555@gmail.com *المؤلف المراسل
Received: May 27, 2025 Accepted: July 16, 2025 Published: July 28, 2025

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي (570): الاستمرارية، وذلك من خلال فحص واكتشاف مدى استخدامهم لمؤشرات الشك الواردة بهذا المعيار والمتمثلة في مؤشرات الشك (المالية، والتشغيلية، ومؤشرات الشك الأخرى) وذلك عند قيامهم بتقييم استمرارية المنشآت ،وقد اعتمدت الدراسة على استمارة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات وقياس محاور الدراسة المتعلقة بمدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 570، وتم توزيع 100 استبانة بحثية وأسفرت عملية جمع البيانات عن استرداد 77 استبانة، منها 73 صالحة للتحليل، بنسبة استجابة بلغت 73%، وقد حرصت الدراسة على اختيار هذه الفئة تحديداً لتمثيلها جهة رقابية محايدة تتمتع بخبرة ميدانية في تقييم الأنظمة المحاسبية وتطبيقاتها الفعلية في المؤسسات المالية وغير المالية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج تشير بشكل عام الى عدم وجود التزام لدى مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك (المالية، التشغيلية، والاخرى) والواردة بمعيار المراجعة الدولي 570-لاستمرارية، وبناءً على هذه النتيجة توصي الدراسة زيادة التركيز على المخاطر التشغيلية (العمالة، التراخيص) وتعزيز التقييم التأميني وامتثال القروض مع إلزامية الإفصاح عن الدعم المالي وخطط الطوارئ، وتوصي الدراسة أيضا على دمج المؤشرات المالية التشغيلية، والقانونية في تقارير رقابية موحدة مع تدريب مراقبي الحسابات على تحليل المخاطر المتكاملة.

الكلمات المفتاحية: الاستمرارية، مؤشرات الشك، المالية، التشغيلية.

Abstract

This study aimed to examine the extent to which auditors at the Libyan Audit Bureau adhere to the requirements of International Auditing Standard (ISA) 570: Going Concern, by investigating their use of the doubt indicators outlined in this standard—namely, financial, operational, and other doubt indicators—when assessing the going concern of entities. The study relied on a questionnaire as the primary tool for data collection to measure the extent of compliance by the auditors with ISA 570. A total of 100 questionnaires were distributed, and

77 were returned, of which 73 were valid for analysis, yielding a response rate of 73%. The study specifically targeted this group due to their role as a neutral oversight body with field expertise in evaluating accounting systems and their practical applications in financial and non-financial institutions. The findings generally indicate a lack of adherence among the auditors at the Libyan Audit Bureau to the use of doubt indicators (financial, operational, and other) specified in ISA 570 (Going Concern). Based on this result, the study recommends greater emphasis on operational risks (e.g., workforce, licenses), enhancing risk assessment and loan compliance, mandating the disclosure of financial support and contingency plans, and integrating financial, operational, and legal indicators into unified oversight reports. Additionally, the study recommends training auditors in integrated risk analysis.

Keywords: Going Concern, Doubt Indicators: Financial, Operational.

المقدمة:

شهدت دول العالم العديد من الأزمات المالية العالمية المتتالية والتي كان لها آثار سلبية على اقتصاديات العديد من الدول سواء المتقدمة منها أو النامية على حد سواء، وذلك من خلال احداث تغيرات مفاجئة وواضحة في مختلف المعاملات المالية وغير المالية (شحاتة، 2021)، وقد استحوذت هذه الأزمات المالية على اهتمام العديد من الباحثين على مختلف التخصصات نظرا لتداعياتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتفاوتة من دولة لأخرى، فقد أشارت دراسة (Yan et.al, 2020) إلى أن هذه الأزمات لها تداعيات أدت إلى انهيار معظم الشركات فضلا عن تأثيرها السلبي على ثقة مختلف أصحاب المصالح في الشركات وأسواق رأس المال على السواء.

ومما لا شك فيه أن التداعيات المرتبطة بهذه الأزمات المالية لها العديد من الآثار على أرباح منشآت الأعمال وتدفقاتها النقدية ومراكزها المالية حيث عانت العديد من القطاعات من انخفاض حجم المبيعات وتعثر العديد من العملاء في السداد وفقا لاتفاقيات السداد السابقة، مما القى بظلال من الشكوك حول قدرة العديد من المنشآت على الاستمرار وهدد العديد منها بالإفلاس (إبراهيم، 2021، ص:115).

إن فرض الاستمرارية يعد أحد الركائز الأساسية لإعداد القوائم المالية والذي يعنى أن يتم النظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في مزاولة نشاطها في المستقبل القريب وأنها ليست مضطرة ولا يوجد لديها نية للتصفية أو تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنين بما يتوافق مع القوانين واللوائح، وبالتالي يجب تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة لديها القدرة على تحقيق قيمة أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية. وهذا بدوره يتطلب من الإدارة القيام بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار تتضمن تحديداً للفترة التي ينبغي على الإدارة اعداد رؤية مستقبلية لها آخذة في الاعتبار كافة المعلومات المتاحة (معيار المراجعة الدولي رقم (570): الاستمرارية - الفقرة رقم 7).

1- الدراسات السابقة: فيما يلي سيتم عرض الدراسات السابقة والمرتبطة بموضوع الدراسة وذلك حسب تسلسلها التاريخي من الأقدم إل الأحدث:

1-1 دراسة زعطوط (2012) بعنوان: آليات دعم كفاءة مراقب الحسابات في الحكم على تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار في ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل الأثار المتوقعة للأزمة المالية على مسئولية المراجع الخارجي ليكون بمثابة إنذار مبكر بشأن احتمال عدم استمرار منشأة العميل في المستقبل، والوقوف على مدى إدراك مراجعي الحسابات في مصر لهذه المسئولية وإدراكهم لتداعيات هذه الأزمة على تلك المسئولية.

تمت هذه الدراسة على عينة مكونة من 47 من مراجعي الحسابات و 32 من طلبة الدراسات العليا، وتوصلت الدراسة إلى نتائج تفيد على الرغم من وضوح المؤشرات الت تؤدي بالمراجع الخارجي إلى عدم التأكد الجوهري في استمرارية المنشأة خلال الأزمة إلا أنهم لم يقدموا أية تحذيرات أو تنبيهات لمستخدمي القوائم المالية بشأن ذلك الأمر. كما أشارت نتائج الاختبارات الاحصائية إلى أن الأحكام المهنية للمراجعين

الخارجيين بشأن الاستمرارية لم تتم بسلامة وقد قدمت الدراسة تفسيرا لهذه النتيجة بأن ذلك ما هو إلا انعكاس لخلل بشأن الآلية التي يتم بها تفعيل وتطبيق متطلبات المعايير الدولية.

2-1 دراسة الأمين (2016): بعنوان "مدى استخدام مدققي الحسابات الخارجية لمعيار التدقيق الدولي 570":

هدفت الدراسة إلى بيان مدى استخدام مدققي الحسابات في سورية لمعيار التدقيق الدولي 570 المتعلق باستمرارية المنشأة في عملها والتعرف على وجود شك جوهري في قدرتها على الاستمرار مع المؤشرات المحددة في المعيار المذكور

توصلت الدراسة إلى أن من أهم المؤشرات التي تساعد مدققي الحسابات محل الدراسة في تقييم الاستمرارية عند وجود شك جوهري في قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار وجود خسائر مالية متكررة، زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة، تأخر توزيع الأرباح لعدة سنوات وأن من أهم إجراءات التدقيق الإضافية التي يقوم بها المدققون عندئذ تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة.

3-1 دراسة عثمان وشعث (2016)، بعنوان "الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في ضمان استمرارية المشروعات:

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الحوكمي للمراجع الخارجي على استمرارية المشروعات، من خلال التزام المراجع الخارجي التام بمعايير المراجعة المهنية التنظيمية والعملية. اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة لجمع البيانات والمعلومات، وتم توزيعها على مكاتب المراجعة والمحاسبة وعينة من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية وذلك بواقع 120 استبانة.

توصلت الدراسة إلى أن التزام المراجع الخارجي بالآليات المهنية والتنظيمية للمراجعة يضمن استمراريه المشروع كما أن التزام المراجع الخارجي بالآليات المهنية للمراجعة الخارجية يضمن استمرارية المشروع.

4-1 دراسة محمد (2018): بعنوان "أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة":

هدفت الدراسة إلى قياس أثر خصائص مكتب المراجعة (المعرفة بنشاط العميل، حجم مكتب المراجعة، سمعة المكتب، وفترة الارتباط بالعميل) في التخصص المهني للمراجع الخارجي والحكم على استمرارية المشروع، تم اجراء الدراسة على مكاتب المراجعة السودانية، حيث تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وتم تحليل البيانات ببرنامج SPSS وتم اختبار فرضيات الدراسة بنموذج الانحدار الخطي.

توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لخصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي، وكذلك وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لخصائص مكتب المراجعة في الحكم على استمرارية المنشأة، ووجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في الحكم على استمرارية المنشأة.

وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتخصص المهني للمراجع الخارجي من قبل الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة وإصدار موجهات تؤكد على الزاميته.

5-1 دراسة (Roman C., & Nina C., 2020) بعنوان:

Impact of the covid-19 pandemic on the requirements for accounting and analysis support of business:

تناولت الدراسة تأثير جائحة كورونا على متطلبات المحاسبة وتحليلات دعم الأعمال، فقد استهدفت الدراسة تقييم التداعيات السلبية لجائحة كورونا على الممارسات المحاسبية والتقارير المالية ومدى قدرة الشركات على تقديم الحلول الإبداعية والاستراتيجيات السليمة لإدارة هذه التحديات ماليا واقتصاديا واجتماعيا.

أكدت الدراسة على أهمية المعلومات بصفة عامة والمحاسبية بصفة خاصة في ظل التداعيات التي فرضتها جائحة كورونا الأمر الذي يتطلب معه المزيد من المعلومات المالية وغير المالية بالشكل الذي يساهم في دراسة وتحليل عواقب هذه الجائحة ويمكن من رسم سياسات واستراتيجيات مواجهتها والتخفيف من آثارها السلبية.

وخلصت الدراسة إلى نتائج مفادها أن القوائم والتقارير المالية تعد أحد الجوانب الهامة التي تشمل آليات ضمان شفافية الأعمال وتطبيق نظرية أصحاب المصالح ونظرية إدارة التغيير والتي ينبغي مراجعة الأسس

والفروض والمبادئ التي تقوم عليها لبناء نظام محاسبي ملاءم يشمل الممارسات والضوابط لقياس تداعيات جائحة كورونا وتحليلها والافصاح عنها للأطراف المستفيدة.

6-1 دراسة Noor (2020)، بعنوان:

The impact of COVID-19 pandemic crisis on micro-enterprises: Entrepreneurs' perspective on business continuity and recovery strategy:

هدفت الدراسة إلى قياس أثر جائحة كورونا على المؤسسات الصغيرة في ماليزيا من منظور أصحاب الأعمال حول استمرارية الأعمال. وركزت الدراسة على مجالين من وجهة نظر أصحاب الأعمال، المجال الأول: فهم استراتيجية استمرارية الأعمال والمجال الثاني: يتمثل في استعادة الأعمال التي تستخدمها المؤسسات الصغيرة في التعامل مع تأثير الأزمة.

تشير نتائج الدراسة إلى اعتبار جائحة كورونا حالة صعبة على المؤسسات الصغيرة بسبب تهديداتها المفاجئة، وإن هناك نقص حول تأثير الجائحة على المؤسسات الصغيرة في الدول النامية لا سيما فيما يتعلق بالاستمرارية.

وأوصت الدراسة بإنشاء آليات دعم فعالة من خلال زيادة الأعمال المرتبطة بها منظمات التنمية لأصحاب المشاريع الصغيرة لتزدهر أثناء الأزمة وبعدها.

7-1 دراسة ابراهيم (2021): بعنوان "مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولي 570 المعدل لسنة 2015 لدعم أداء مراقبي الحسابات بمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة (COVID-19):

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور المرتقب لإدارة المنشأة في تقدير مدى قدرتها على الاستمرار في ظل جائحة كورونا، وما هي الاعتبارات التي يجب أن تأخذها في الحسبان عند قيامها بدروها المرتقب، وهدفت أيضا إلى التحقق من مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولي ISA 570 المعدل لسنة 2015 لقيام مراقبي الحسابات بمسئولياتهم بشأن الاستمرارية.

توصلت الدراسة إلى نتائج تشير أن دور المنشأة في تقييم قدرتها على الاستمرار أصبح أكثر صعوبة في ظل الظروف الراهنة ويتطلب الاعتماد على معلومات داخلية وخارجية محلية وجولية مالية وغير مالية، وأشارت الدراسة إلى أهمية توسع الإدارة في الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بقدرتها على الاستمرار، وتوصلت أيضا إلى نتائج تفيد بملاءمة معيار المراجعة الدولي ISA 570 المعدل لسنة 2015 لقيام مراجعي الحسابات بمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).

8-1 دراسة عبدالعزيز (2021): بعنوان "مقومات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19):

هدفت الدراسة إلى تحديد مقومات الإفصاح المحاسبي الداخلية والخارجية عن فرض الاستمرارية في ظل جائحة فيروس كورونا من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، تم اختبار صحة الفروض التي بنيت عليها الدراسة باستخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (One-Way-Anova).

توصلت الدراسة إلى موافقة مستخدمي القوائم المالية حول معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية الداخلية المتعلقة بفكر وقدرات الإدارة وسياساتها، والخارجية المتعلقة بتداعيات حدث جائحة كورونا.

وأوصت الدراسة بضرورة تكاثف جميع الأطراف مثل الدولة والمؤسسات المهنية والمالية ومنشآت الأعمال في دعم استدامة الأعمال، والأخذ بما جاء بتعديلات معايير المحاسبة الدولية بشأن متطلبات الإفصاح عن قدرة المنشأة على الاستمرارية وضرورة أن تفصح المنشآت عن كافة المخاطر وآلية إدارتها بشكل كامل ينعكس على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وبما يخدم مصالح المستخدمين.

9-1 دراسة كفوس (2020) بعنوان "تداعيات جائحة كورونا على المراجع الخارجي":

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على تداعيات جائحة كورونا على عملية المراجعة ومعرفة كيفية تفاعل واستجابة المراجع لها، إضافة إلى تحديد بعض الاعتبارات الرئيسية التي يجب الاهتمام بها من قبل المراجع الخارجي، وهذا بالرجوع إلى معايير التدقيق الدولية ذات الصلة.

بينت نتائج الدراسة أن الوباء لديه القدرة على التأثير بشكل كبير على الطريقة التي يتم بها اجراء عملية التدقيق، مما يعني ضرورة القيام بتعديل خطة التدقيق وتطوير إجراءات بديلة لجمع أدلة المراجعة، وأن مثل هذه الظروف تستوجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة والحذر المهني في تقييم الاستمرارية والأحداث اللاحقة.

2- مشكلة الدراسة:

إن حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات مالية ذات جودة عالية تزداد أكثر من أي وقت مضى، وهنا يظهر أهمية دور المراجع الخارجي لتعزيز الثقة بهذه القوائم، وهذا بدوره يؤدي إلى ضرورة اهتمام المراجع الخارجي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 570: الاستمرارية، معتمدا على تطبيق الشك المهني لتحديد المخاطر التي من شأنها التأثير على استمرارية المنشآت ومدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية لهذه المنشآت، خاصة وأن معظم اللوائح والمعايير المحاسبية بما فيها معايير التقارير المالية الدولية تتطلب من الادارة القيام بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، ومسئولية المراجع تتمثل في تحديد مدى ملاءمة تطبيق الادارة لفرض الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية ودراسة ما إذا كان هناك مظاهر عدم تأكد بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار والتي يتطلب أن يتم الإفصاح عنها، وبالتالي يمكن عرض مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

السؤال الأول: ما مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك المالية التي تؤثر على الاستمرارية؟

السؤال الثاني: ما مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية التي تؤثر على الاستمرارية؟

السؤال الثالث: ما مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك الأخرى التي تؤثر على الاستمرارية؟

3- فروض الدراسة:

تسعى هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات الواردة بمشكلة الدراسة وذلك من خلال مجموعة من الفروض المتعلقة بمتطلبات معيار المراجعة الدولي المتعلق بالاستمرارية وذلك على النحو التالي:

الفرض الأول: يوجد التزام من قبل مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك المالية التي تؤثر على الاستمرارية.

الفرض الثاني: يوجد التزام من قبل مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية التي تؤثر على الاستمرارية.

الفرض الثالث: يوجد التزام من قبل مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك الأخرى التي تؤثر على الاستمرارية.

4- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في إلقاء الضوء على مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 570: الاستمرارية، فمن المهم أن تحافظ المنشآت على المصداقية والموثوقية في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تعكس الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الاستمرارية، وهذا بدوره أدى إلى زيادة المسئولية الملقاة على عاتق المراجع الخارجي فيما يتعلق باكتشافه المشاكل والعقبات التي قد تؤثر على استمرارية المنشآت ومدى إلمامه أيضا بالمؤشرات التي تثير الشكوك حول استمرارية هذه المنشآت.

5- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدارسة في التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 570: الاستمرارية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك المالية التي تؤثر على الاستمرارية.
2- الكشف عن مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية التي تؤثر على الاستمرارية.

3- تحديد مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك الأخرى التي تؤثر على الاستمرارية.

6- الإطار النظري للدراسة:

6-1 مفهوم استمرارية المنشآت:

يشير مصطلح استمرارية المنشآت (Going Concern) إلى أحد الفروض المحاسبية التي يعتمد عليها المحاسبون عند اعداد القوائم المالية، وطبقاً لهذا الفرض فإن المنشأة وُجدت لكي تستمر في أعمالها، وبالتالي يتم تقييم أصولها طبقاً لهذا الفرض على أساس التكلفة التاريخية وأنها مستمرة ولا توجد نية لتصفيتها (الليثي، 2002، ص:114).

عرّف قايد الاستمرارية: "أن المشروع باق ومستمر لفترة زمنية معقولة كافية لاستخدام موارده الاقتصادية طبقاً لما هو مخطط ومتوقع دون خسائر جسيمة في رأس المال المستثمر وكافية كذلك لاستخدام موارد البيئة الاجتماعية الاستخدام الأمثل دون الحاق خسائر بحقوق الجميع وابقاء آثاره الخارجية الموجبة وتلافي آثاره الخارجية السالبة على المجتمع (تحقيق المنافع وإزالة الضرر)".

تعني الاستمرارية في الفكر المحاسبي أن الشركة ستواصل نشاطها في المستقبل القريب دون أن تكون هناك نية للتوقف عن العمل أو التصفية، ويتطلب ذلك امتلاكها القدرة على تنمية مواردها بدرجة كافية وقدرة غير محددة بما يضمن تحقيق أهدافها المستقبلية والوفاء بالتزاماتها، إلى جانب التوسع في أنشطتها دون التأثير السلبي على رأس المال المستثمر (العمودي:2001).

أما من منظور المراجعة فالاستمرارية تعني تقييم المراجع الخارجي لمدى قدرة الشركة على مواصلة نشاطها، ففي السابق لم يكن يُنظر إلى هذا الفرض على أنه ذو أهمية كبيرة في سياق عملية المراجعة نتيجة لما يحيط بهذا الفرض من غموض وعدم يقين، غير أن التحديات الاقتصادية الحالية جعلت من تقييم المراجع الخارجي لاستمرارية المنشأة عنصرا محورياً، ويعتمد هذا التقييم بدرجة كبيرة على مدى مقدرة المراجع الخارجي على تقدير أهمية درجة عدم التأكد وتأثيرها السلبي (سالم،1998).

6-2 مسئولية المراجع الخارجي عن الاستمرارية:

يعتبر تقرير المراجع الخارجي القناة الرئيسية التي يوصل من خلالها المعلومات عن عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية (chen et.al., 2016)، ولهذا التقرير أهمية كبيرة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وخاصة فيما يتعلق بعدالة تلك القوائم وحقيقة تمثيلها للواقع المالي للشركات.

وقد سعت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية في مجالي المحاسبة والمراجعة إلى إصدار العديد من الإرشادات والتوجيهات في محاولة منها لتجنب الاتهامات والانتقادات التي وُجهت لمصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية خاصة بعد الأزمة المالية العالمية 2007-2008، ورغم هذا الاهتمام عبّر العديد من مستخدمي القوائم المالية خلال الأزمة المالية وما بعدها عن عدم رضاهم تجاه الدور الذي قام به المراجعون الخارجيون لا سيما فيما يخص تقديم إشارات مبكرة لاحتمال تعثر الشركات، حيث أن العديد من الشركات المفلسة آنذاك قد حصلت على تقارير مراجعة خالية من التحفظات (Ceiger & Rama, 2006; Nogler, 2008).

هذا بدوره أدى لزيادة المسئوليات التي تقع على المراجع الخارجي والتي من بينها المسئولية المهنية بشأن الاستمرارية، فاستناداً للفقرة رقم (6) من معيار المراجعة الدولي (ISA:570) المعدل لسنة 2015، تتمثل مسئوليات المراجع الخارجي في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمدى مناسبة أو ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار مستندا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

وفيما يتعلق بمسئولية المراجع الخارجي حول الاستمرارية يمكن تلخيصها وفقا للتالي (IAASB:2020,P2):

1- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة واستنتاج مدى ملائمة استخدام الادارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

2- استنتاج بناء على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار.
3- التقرير عن الآثار المحتملة للمحددات والقيود المتلازمة على قدرة المراجع على كشف التحريفات أو الظروف التي قد تسبب توقف المنشأة عن مزاولة نشاطها.

إلا أنه يجب التأكيد على أن غياب أي مؤشر عن عدم تأكد جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار في تقرير المراجع لا يعد ضمان أن المنشأة مستمرة.

3-6 معيار المراجعة الدولي (570): الاستمرارية:

أصدر مجلس معايير المرجعة الدولي المعيار الدولي ISA 570 الخاص بالاستمرارية عام 2003 وتم تعديله في عامي 2008 و 2015 ووفقا لهذه التعديلات يتم التفرقة بين مسئوليات المراجع الخارجي والإدارة بشأن الاستمرارية، حيث يقوم المراجع الخارجي بتقييم مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية وذلك اعتمادا على مجموعة مؤشرات وردت في المعيار قد تدل على وجود شكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار ويتخذ بناءا على ذلك الاجراء المناسب بما في ذلك تعديل رأيه إذا لزم الأمر. واستنادا للفقرة رقم 9 من معيار المراجعة الدولي رقم 570 يمكن إيجاز أهداف المراجع وفقا لما يلي:

1- التحقق من كفاية الأدلة لتقييم مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في اعداد القوائم المالية.
2- استخلاص ما إذا كانت هناك حالة عدم تأكد جوهري تهدد استمرارية المنشأة استناداً للأدلة المتوفرة.
3- اعداد التقارير بما يتوافق مع المعيار، فقد أشارت الفقرة رقم (10) من ذات المعيار إلى أنه يجب على المراجع عند تقييم المخاطر النظر في وجود مؤشرات أو ظروف تثير شكوك كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت تقييماً مبدئيا لذلك، وبناءا عليه فإن المراجع سيواجه أحد الأمرين التاليين:

الأمر الأول-قيام المنشأة بإجراء التقييم: وهنا يناقش المراجع نتائج التقييم مع الإدارة، ويحدد ما إذا كانت هناك مؤشرات على وجود مخاطر استمرارية ويقيّم خطط الإدارة في التعامل معها.

الأمر الثاني-عدم قيام المنشأة بإجراء التقييم: حينها يتعين على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة والاستفسار عن الأساس الذي بُني عليه فرض الاستمرارية، والسؤال عن أي مؤشرات أو ظروف قد تثير الشك بشأن قدرة المنشأة على الاستمرارية.

ووفقا للفقرة رقم (11) من المعيار ISA 570، يجب على المراجع أن يظل يقظا طوال فترة المراجعة لأي مؤشرات قد تثير شكوكاً جوهرية بشأن قدرة المنشأة على الاستمرارية. وفي حال ظهرت مثل هذه المؤشرات توجب الفقرة رقم (16) من المعيار على المراجع تنفيذ اجراءات إضافية للحصول على أدلة كافية، وتشمل ما يلي:

- طلب من الإدارة اعداد تقييم الاستمرارية إذا لم تكن قد قادمت بذلك.
- مراجعة خطط الإدارة المستقبلية لتحديد مدى واقعيتها وامكانية تحسينها لوضع المنشأة ومدى جدواها في ظل الظروف الحالية.
- إذا أعدت المنشأة تنبؤاً بالتدفقات النقدية، على المراجع فحص مدى موثوقية البيانات والافتراضات التي بُني عليها التنبؤ.
- التحقق من وجود معلومات جديدة منذ تاريخ التقييم وطلب تأكيدات من الإدارة ومن الجهات المسئولة عن الحوكمة حول خططهم المستقبلية ومدى فاعليتها.

4-6 انعكاس تقييم الاستمرارية على تقرير المراجع الخارجي:

تناول معيار ISA 570 الآثار المترتبة على تقييم المراجع الخارجي لاستمرارية المنشأة، وانعكاس ذلك على تقرير المراجعة، ويمكن عرض أبرز ما ورد في هذا السياق بالجدول التالي:

جدول (1): انعكاسات تقييم فرض الاستمرارية على تقرير المراجع الخارجي وفقل للمعيار ISA 570.

الحالة	موقف الإدارة والمعلومات المتوفرة	رأي المراجع	الإجراء أو القسم الواجب إدراجه
1	الإدارة استخدمت أساس الاستمرارية رغم عدم ملائمته	رأي معارض	ادراج **فقرة لفت انتباه** يوضح الأساس البديل مثل (التصفية) وفقا للمعيار ISA 706
2	تم الإفصاح الكافي عن عدم التأكد الجوهري	رأي غير معدل	اضافة **قسم مستقل** بعنوان "*عدم التأكد الجوهري المرتبط بالاستمرارية*" يشرح الظروف والأحداث المثيرة للشك
3	تم استخدام أساس الاستمرارية بوجود عدم تأكد جوهري مع توضيحات إضافية من المراجع	رأي غير معدل أو حسب الحاجة	المراجع قد يدرج **شرحاً إضافياً** في التقرير (الفقرتان أ-30، أ-31)
4	عدم كفاية الافصاح عن عدم التأكد الجوهري	رأي متحفظ أو معارض	شرح في قسم الرأي يشير أن القوائم لا تفصح بما يكفي عن الشكوك حول الاستمرارية (الفقرة 24)
5	الإدارة ترفض اجراء التقييم أو التوسع فيه رغم طلب المراجع	رأي متحفظ أو الامتناع عن الرأي	يأخذ المراجع هذا الرفض في الحسبان ويصدر تقريره بناءاً عليه (الفقرة أ-35)
6	وجود أدلة كافية تدعم الاستمرارية ولكن دون افصاح كافي	رأي متحفظ أو معارض	إذا كانت هناك **حلات متعددة** من عدم التأكد الجوهري قد يصدر المراجع **امتناعاً عن الرأي** (الفقرتان أ-32، أ-35)

الجدول من إعداد الباحثة استناداً للمعيار الدولي ISA 570

5-6 مؤشرات الشك والإجراءات الإضافية الواردة بمعيار المراجعة الدولي (ISA:570) الداعمة لآراء المراجعين الخارجيين حول الاستمرارية:

حدد معيار المراجعة الدولي (ISA:570) مجموعة من المؤشرات والإجراءات الإضافية التي تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار، وقد قسم تلك المؤشرات إلى ثلاثة مجموعات وهي كالتالي:

أولا-المؤشرات المالية:

تتمثل هذه المؤشرات فيما يلي:

1- رأس المال العامل بالسالب والذي يشير إلى زيادة الالتزامات المتداولة عن الأصول المتداولة، حيث أن زيادتها تشير إلى مشاكل بالمنشأة تتعلق بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها خاصة المتداولة، فتوفر السيولة أمر ضروري لاستمرارية المنشأة في عملياتها وتسديد ديونها والحفاظ على سمعتها.
2- اقتراب موعد سداد القروض دون وجود فرص واقعية للسداد أو التجديد أو الاعتماد على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.
3- ظهور النسب المالية الرئيسية سالبة، فالنسب المالية المستخدمة في التحليل المالي أو لتحليل ظروف معينة في الصناعة تعد إحدى الطرق للحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرارية.
4- وجود خسائر تشغيلية جوهرية متكررة أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
5- التأخر في اجراء توزيعات للأرباح أو توقفها على الرغم من وجود أرباح قابلة للتوزيع واستحقاق هذه التوزيعات من شأنه أن يثير شكوك لوجود مشاكل بالمنشأة متعلقة بالسيولة، كذلك في حالة قيام إدارة المنشأة بتوزيع أرباحها في صورة أسهم بدلا من توزيعها نقدا.
6- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق والذي يدل بالدرجة الأولى على نقص السيولة أي نقص التدفقات النقدية الداخلة.
7- عدم القدرة على الالتزام بشرط اتفاقيات القروض والذي قد يعرض المنشأة لمشاكل مع المقرضين.

8- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع النقدي في التعامل مع الموردين، فإصارا دائني البضاعة على التعامل النقدي بدلا من الآجل وفي ظل موجهة المنشأة لمشاكل تتعلق بتمويل مستلزماتها نقدا يشير إلى ضعف سيولة المنشأة وضعف ثقة الموردين بها ما يضعف قدرتها على الاستمرار.
9- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج أساسي أو استثمار جديد.

ثانيا-المؤشرات التشغيلية: وتشمل على الآتي:

1- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
2- خلو المناصب الإدارية العليا وعدم توفر بديل وايجاد من يحل مكانهم من شأنه أن يؤثر سلبا على استمراريتها خاصة في ظل جذب هؤلاء المدراء من قبل المنشآت المنافسة.
3- فقدان سوق رئيسية أو امتياز أو مورد رئيسية خاصة إذا كانت تواجه المنشأة مشاكل في تسويق منتجاتها محليا أو خارجيا بفعل المنافسة وارتفاع الأسعار وعدم تناسب منتجاتها مع مستوى الجودة.
4- صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة سواء كانت صعوبات تتعلق بالرواتب والامتيازات أو صعوبات تتعلق بالنقابات العمالية، فتغير العمالة من فترة لأخرى يجعل المنشأة غير مستقرة بمواردها البشرية وهذا يتطلب من المراجع الخارجي ملاحظة سجلات العاملين التي لا أثر سلبي على استمرارية المنشأة.
5- ظهور منافس ناجح بشكل كبير.

ثالثا-المؤشرات الأخرى: ويمكن ايجازها في التالي:

1- عدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى مثل متطلبات السيولة للمؤسسات المالية.
2- وجود دعاوى قضائية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة والتي في حال نجاحها قد يترتب عليها مطالبات من المرجح أن تكون المنشأة غير قادرة عليها.
3- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو سياسة الحكومة والتي من المتوقع أن تؤثر سلبا على المنشأة.
4- الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال وقوعها.

ويجب الإشارة إلى أن المؤشرات السابقة الذكر تعد أمثلة لأحداث أو ظروف التي في مفردها أو في مجموعها قد تثير شكاً حول قدرة المنشأة على الاستمرار وهي ليست حصرا بل يمكن أن يضاف إليها مؤشرات أخرى تتناسب مع تداعيات جائحة كورونا.

وإضافة لما سبق حدد المعيار أيضا مجموعة من الإجراءات الإضافية التي يمكن للمراجع الخارجي القيام بها للتعرف على الأحداث أو الظروف التي تثير شكاً حول مقدرة المنشأة على الاستمرارية وذلك وفقا لما يلي:

1- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وبعض التنبؤات الأخرى المناسبة مع الإدارة.
2- تحليل ومناقشة آخر قوائم مرحلية متاحة للمنشأة.
3- مراجعة شروط اصدار السندات واتفاقيات القروض وتحديد مدى التزام المنشأة بكل منها.
4- الاطلاع على محاضر الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمكلفين بالحوكمة وأية لجان هامة للوقوف على أي صعوبات تمويلية أو مشاكل تتعلق بالاستمرارية تم مناقشتها.
5- الاستفسار من المستشارين القانونيين للمنشأة عن القضايا والمطالبات ومدى معقولية تقييمه لنتائجها والآثار المالية المترتبة عليها.
6- التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابلة للتنفيذ لحصول المنشأة أو استمرار احتفاظها بالتمويل اللازم سواء من الأطراف ذات العلاقة أو الأطراف الخارجية مع تقييم مدى المقدرة المالية لهذه الأطراف على امداد المنشأة بالأموال الإضافية.
7- دراسة خطة المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.
8- فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية لتحديد الأحداث التي تساهم في مواجهة مشاكل تتعلق بالاستمرارية.

الدراسة الميدانية

1- منهجية البحث:

يُعرف منهج الدراسة بأنه الإطار المنظم الذي يتبعه الباحث للوصول إلى المعرفة من خلال تطبيق مجموعة من القواعد والإجراءات المنهجية. وفي ضوء أهداف هذه الدراسة المتمثلة في الكشف عن مدى التزام مراجعين الحسابات بديوان المحاسبة باستخدام مؤشرات الشك المالية، التشغيلية، والاخرى التي تؤثر على الاستمرارية عن، فقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي كخيار منهجي مثالي.

يتميز هذا المنهج بتركيزه على دراسة الظواهر كما توجد في الواقع الحالي، حيث يجمع بين الوصف الدقيق للواقع والتحليل العلمي للبيانات. وقد تم اختيار هذا المنهج لملاءمته لطبيعة الدراسة التي تهدف إلى فهم واقع التزام من قبل مراقبي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 570، لا يقتصر المنهج الوصفي التحليلي على مجرد وصف الظاهرة، بل يتعدى ذلك إلى تفسير العلاقات بين المتغيرات واستخلاص النتائج التي تسهم في تطوير الممارسات المحاسبية، ويجمع هذا المنهج بين المزايا التحليلية للبيانات الكمية والكيفية، مما يمكن الباحثة من تقديم رؤية شاملة للظاهرة المدروسة. كما يتيح إمكانية الربط بين الجانب النظري والجانب التطبيقي مما يسهم في تعميق الفهم وتقديم توصيات عملية قابلة للتطبيق.

2- مجتمع وعينة الدراسة:

اعتمدت الدراسة على عينة متخصصة من مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي، نظراً لخبرتهم العملية الممتدة في مراجعة القوائم المالية لمختلف القطاعات الاقتصادية، حيث تم توزيع 100 استبانة بحثية، واختيرت هذه العينة بعناية لضمان مصداقية البيانات وجودتها، ونظراً لمعرفة العينة العميقة بمعايير المحاسبية ومتطلبات الإفصاح المالي، وأسفرت عملية جمع البيانات عن استرداد 77 استبانة، منها 73 صالحة للتحليل، بنسبة استجابة بلغت 73%، وقد حرصت الدراسة على اختيار هذه الفئة تحديداً لتمثيلها جهة رقابية محايدة تتمتع بخبرة ميدانية في تقييم الأنظمة المحاسبية وتطبيقاتها الفعلية في المؤسسات المالية وغير المالية، مما يعزز مصداقية النتائج وموثوقيتها.

جدول (2): عدد الاستبانات الموزعة والصالحة للتحليل .

البيان	الموزعة	المفقودة	غير الصالحة	الصالحة	النسبة%
ديوان المحاسبة الليبي	100	23	4	73	%73

3- أداة الدراسة:

اعتمدت الدراسة الحالية على استمارة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، نظراً لملاءمتها لطبيعة البحث وأهدافه، حيث تم تصميمها بعناية لقياس محاور الدراسة المتعلقة واقع التزام من قبل مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 570، وقد مرت عملية إعداد الأداة بمراحل منهجية دقيقة، بدأت بمراجعة شاملة للأدبيات والدراسات السابقة وتحليل المقاييس والمعايير ذات الصلة، ثم صياغة فقرات الاستبيان بشكل يراعي أبعاد الظاهرة المدروسة وخصائص مجتمع البحث، وتمثلت ميزة هذه الأداة في قدرتها على جمع البيانات الكمية والكيفية بشكل متكامل، مع ضمان الحصول على معلومات دقيقة وموثوقة من المختصين المؤهلين، حيث تم اختبار صلاحية الاستبيان وثباته قبل التطبيق النهائي، ليصبح بذلك أداة فعالة لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها.

4- مصادر البيانات:

اعتمدت الدراسة على مصدرين رئيسيين لجمع البيانات: المصادر الأولية المتمثلة في استمارة الاستبيان المصممة خصيصاً لقياس واقع التزام من قبل مرجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 570، والتي تضمنت أسئلة مرتبطة مباشرة بأهداف البحث وفرضياته، والمصادر الثانوية التي شملت مراجعة شاملة للدراسات السابقة والأدبيات العلمية من كتب ودوريات وأبحاث محكمة، وقد تم بناء أداة الدراسة بشكل منهجي لتعكس الإطار النظري الذي تم استعراضه في الفصل

الثاني، حيث صُـممت فقرات الاسـتبيان لقياس المحاور الرئيسـية للبحث بشـكل دقيق، مع الحرص على تضمين الأسئلة التي تقيس الجوانب التطبيقية ، مما وفر تكاملاً بين الجانب النظري والتطبيقي في منهجية البحث.

5- مقياس الدراسة:

اعتمدت الدراسة مقياس ليكرت الخماسي لقياس اتجاهات المبحوثين نحو فقرات الاستبيان، حيث تم تصنيف الإجابات وفق خمس مستويات كما يوضح الجدول (3):

جدول (3): درجات مقياس ليكرث الخماسي.

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
تقديرات مدى المتوسط الحسابي لاتجاهات المبحوثين حسب مقياس ليكرث					
المتوسط المرجح	1.80-1	2.60-1.81	3.40-2.61	4.20-3.41	اكبر من4.20
الاتجاه العام	مستوي قوي بعدم الموافقة	مستوى عدم الموافقة	مستوى المحايدة	مستوى جيد بالموافقة	مستوى قوي للموافقة

والجدول التالي يوضح محاور الاستبانة وعدد الفقرات لكل محور ونوعها.

جدول (4): عدد الفقرات التي تمثل جميع متغيرات الدراسة ونوعها.

المتغيرات	عدد الفقرات	القياس
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك المالية	10	مقياس ليكرث-الخماسي
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية	10	
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك الاخرى	10	
المجموع	30	

6- اختبار صدق وثبات عوامل الدراسة:

أولاً: الصدق الظاهري:

حرصت الباحثة على ضمان الصدق العلمي للاستبانة من خلال إخضاعها لتحكيم متخصصين أكاديميين في المجال المحاسبي، حيث تم تقييم مدى ملاءمة بنود الاستبانة لأهداف الدراسة ووضوح صياغتها، وقد أسفرت عملية التحكيم عن إجراء تعديلات تحسينية شملت الصياغة اللغوية وإعادة ترتيب الفقرات لضمان شموليتها ووضوحها، كما تم قياس ثبات الأداة باستخدام معامل ألفا كرونباخ الذي أظهر اتساقاً داخلياً عالياً بين فقرات الاستبانة، مما يؤكد قدرتها على قياس المتغيرات المقصودة بدقة وموثوقية، وقد ساهمت هذه الإجراءات في تعزيز مصداقية الأداة البحثية وضمان ملاءمتها للسياق المؤسسي الذي تطبق فيه الدراسة.

ثانيا: صدق المحتوى:

لضـــمان موثوقية القياس، اعتمدت الدراســـة على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) كأداة إحصـائية رئيسـية لتقييم الثبات الداخلي للاسـتبانة، وفقاً للمرجع العلمي (Hair, 2006)، يعد هذا المعيار من أكثر المقاييس قبولاً في البحوث العلمية لاختبار اتســـاق البنود، وقد تم اعتبار الأداة موثوقة عندما تجاوزت قيمة المعامل الحد الأدنى المقبول (0.70)، مما يدل على تجانس فقرات الاسـتبيان واتسـاقها في قياس المفاهيم المستهدفة.

جدول (5) :نتائج اختبار صدق الثبات لعوامل الدراسة.

المحاور	عدد الفقرات	طريقة الاختبار
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك المالية	0.704	**اختبار ألفا كرونباخ**
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية	0.810	
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك الاخرى	0.803	
الثبات العام	0.791	

تكشف نتائج اختبار ألفا كرونباخ عن مستويات عالية من الثبات والاتساق الداخلي لأدوات القياس المستخدمة في الدراسة، حيث سجل محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية أعلى قيمة ثبات بلغت (0.806)، مما يعكس درجة عالية من التجانس بين بنود هذا المحور، أما فيما يتعلق بمحور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك الاخرى ، فقد حقق قيمة (0.803) وبعد وهي قيمة تتجاوز الحد الأدنى المقبول (0.70) وفق المعايير العلمية، كما أظهر التحليل ثباتاً عاماً مرتفعاً للأداة ككل بلغ (0.791)، مما يؤكد موثوقيتها الكلية، هذه النتائج تدعم صلاحية الأداة البحثية وملاءمتها لأغراض الدراسة.

7- الأساليب الإحصائية المتبعة في تحليل بيانات الدراسة الميدانية:

تم الاعتماد في تحليل البيانات على البرنامج (SPSS-V24)، والذي يعتبر من أكثر البرامج استخداماً وشيوعاً في تحليل البيانات، ونخص بالذكر العلوم (الإنسانية والإدارية والمالية)، كما تم الاعتماد عليه بشكل رئيسي في الإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فروضها الرئيسية كل حسب طبيعة الأسلوب الاحصائي المناسب له، والتي تمثلت في التحاليل التالية:

8- التحليل الإحصاء الوصفي:

بعد التحقق من سلامة البيانات من القيم المفقودة والمتطرفة قامت الباحثة بأجراء التحليل الوصفي لعينة الدراسة والمتمثلة في وصف البيانات الديموغرافية للمبحوثين من حيث العدد والنسب المئوية معبراً عنها كمياً وبيانياً، وكذلك لتبيان اتجاهات وآراء المبحوثين حول عبارات المقياس، حيث تم الاعتماد على الإحصاء الوصفي من خلال حساب قيم (المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية)، فظلاً عن التحقق من اعتدالية البيانات باستخدام اختبار(كلمجروف سيمنروف)، والذي يعتبر شرط ضرورياً من شروط اختبارات (T).

9- اختبار "T " لعينة واحدة (One-Sample T Test):

للإجابة عن التساؤلات واختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة واقع التزام من قبل مراقبي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي 570، فهذا النوع من الاختبار سيتيح لنا معرفة نتائج التقديرات المعلمية ومقارنتها بالمعيار المحدد وعليه يتم تحديد قاعدة اتخاذ القرار في قبول أو رفض الفرضية ، كما يشترط لتطبيق هذا النوع من التحليل أن تكون البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً وخلوها من القيم الشاذة والمتطرفة وفق اختبارات (مقاييس النزعة المركزية).

10- نتائج التحليل الوصفي لمحور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك المالية:

تُظهر نتائج الدراسة أن التزام المراجعين بتقييم مؤشرات استمرارية المنشآت يتراوح بين متوسط وضعيف، حيث بلغ المتوسط العام 3.13 (62%)، مما يشير إلى وجود فجوة بين الممارسات المهنية الفعلية والمتطلبات المعيارية، وقد احتلت مؤشرات الخسائر المتكررة (3.92، 78%) وتجديد القروض قصيرة الأجل (3.81، 76%) المرتبتين الأولى والثانية، مما يعكس تركيز المراجعين على المؤشرات الكمية المباشرة التي تنذر بالمخاطر المالية، في المقابل، جاء تحليل التدفقات النقدية التشغيلية (2.81، 56%) وكفاية التمويل (2.92، 58%) في المراتب الأخيرة، مما يكشف عن ضعف واضح في تقييم جوانب السيولة

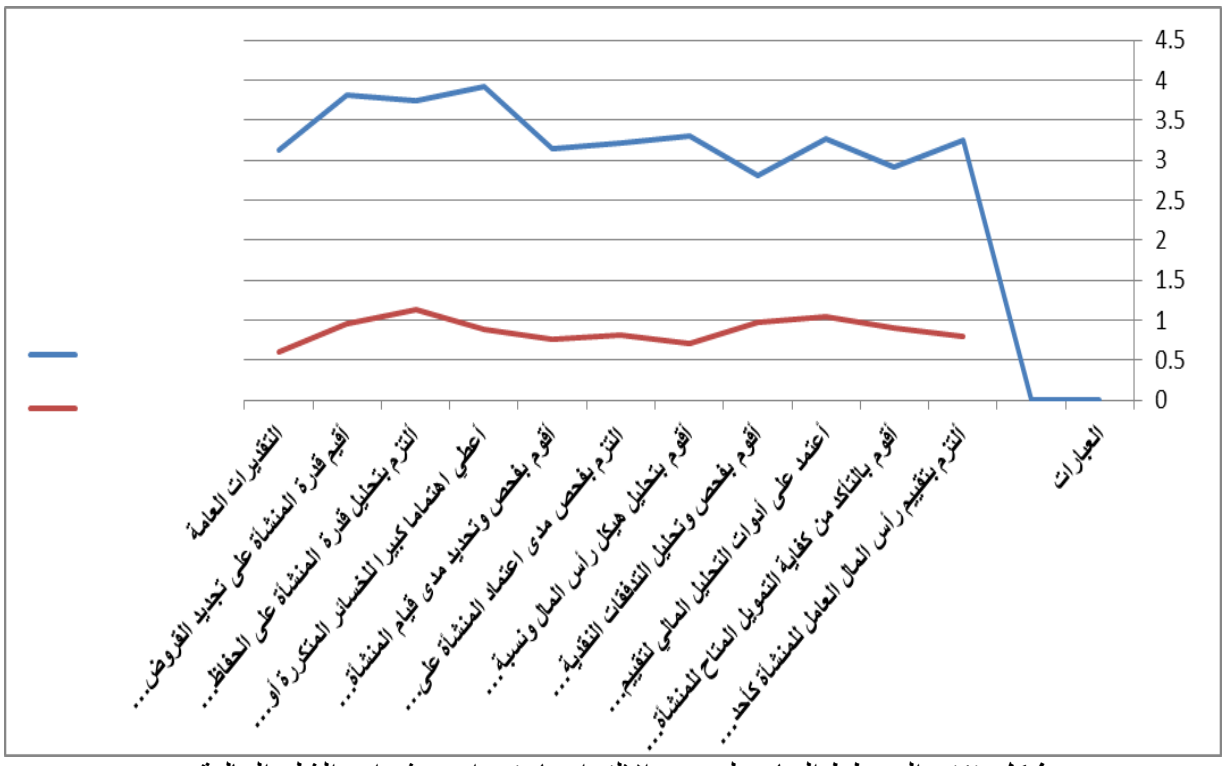
بالرغم من أهميتها الحيوية. هذا التفاوت في الأداء يشير إلى تحيز مهني نحو المؤشرات السهلة القياس على حساب التحليل النقدي الأكثر تعقيداً، وهو ما يتناقض مع معايير المراجعة الدولية التي تؤكد على ضرورة تقييم جميع جوانب الاستمرارية بشكل متكامل، كما يبرز الدراسة أهمية تعزيز الجوانب التدريبية للمراجعين في مجال تحليل التدفقات النقدية والتمويل، مع ضرورة تطوير أدوات تقييم أكثر شمولية تأخذ في الاعتبار كلاً من المؤشرات المالية وغير المالية، هذه النتائج تفتح الباب أمام بحوث مستقبلية لاستكشاف العوامل المؤسسية والتنظيمية التي تؤثر على أولويات المراجعين في تقييم استمرارية المنشآت.

جدول (6): الإحصاء الوصفي لعبارات الالتزام باستخدام مؤشرات الشك المالية.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
ألتزم بتقييم رأس المال العامل للمنشأة كأحد مؤشرات الاستمرارية	3.2432	0.79601	%65	5
أقوم بالتأكد من كفاية التمويل المتاح للمنشأة لسداد التزاماتها قصيرة وطويلة الأجل	2.9189	0.89376	%58	8
أعتمد على أدوات التحليل المالي لتقييم الاستمرارية	3.2703	1.04479	%65	5
أقوم بفحص وتحليل التدفقات النقدية التشغيلية لغرض تحديد قدرة المنشأة على الاستمرارية	2.8108	0.96718	%56	9
أقوم بتحليل هيكل رأس المال ونسبة المديونية لتحديد مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية	3.2973	0.70178	%66	4
التزم بفحص مدى اعتماد المنشأة على تمويل الديون وتوافر الدعم الخارجي	3.2162	0.82108	%64	6
أقوم بفحص وتحديد مدى قيام المنشأة بإجراء توزيعات أرباح في مواعيد استحقاقها وفيما إذا تم توزيعها في صورة أسهم أو نقدية	3.1452	0.75214	%62	7
أعطي اهتماما كبيرا للخسائر المتكررة أو المتزايدة كمؤشر لمشاكل الاستمرارية	3.9189	0.88452	%78	1
ألتزم بتحليل قدرة المنشأة على الحفاظ بإمدادات المواد الحيوية	3.7452	1.12452	%75	3
أقيم قدرة المنشأة على تجديد القروض قصيرة الأجل ومصادر التمويل البديلة	3.8108	0.95211	%76	2
التقديرات العامة	**3.1261**	**0.60016**	**%62**	**

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي.

ونخلص مما سبق... بأن النتائج كشفت لنا عن اختلال في أولويات تقييم الاستمرارية، مع تركيز مفرط على المؤشرات الكمية على حساب تحليل السيولة، مما يستدعي تطوير آليات التقييم وتعزيز المهارات التحليلية للمراجعين، الشكل التالي يبين لنا نتائج التحليل البياني لمؤشرات الشك المالية كما هو موضح بالشكل أدناه.



شكل (1): المخطط البياني لمحور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك المالية.

11- نتائج التحليل الوصفي لمحور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية:

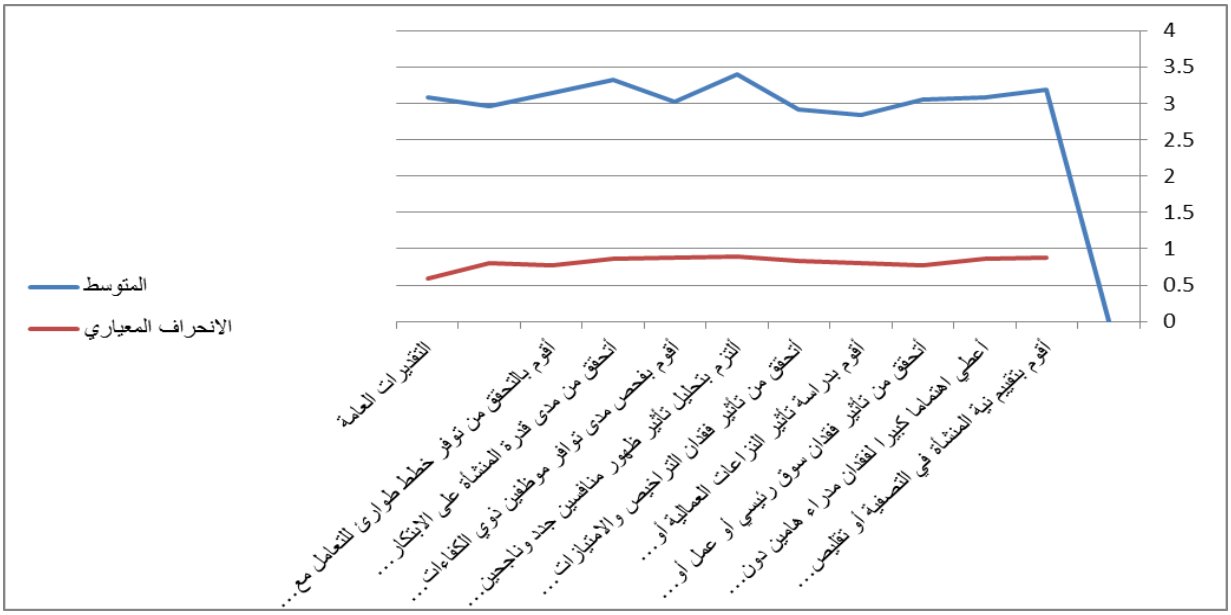
تظهر النتائج تفاوتاً ملحوظاً في تقييم المراجعين للمؤشرات النوعية لاستمرارية المنشأة، حيث بلغ المتوسط العام 3.08 (62%)، مما يشير إلى مستوى متوسط من الالتزام بهذه الممارسات. وقد تصدرت مؤشرات "ظهور منافسين جدد" (3.41، 68%) و"القدرة على الابتكار" (3.33، 66%) قائمة المؤشرات الأكثر تقييماً، مما يعكس تركيز المراجعين على العوامل الاستراتيجية الخارجية التي تؤثر على القدرة التنافسية للمنشأة، في المقابل، جاءت مؤشرات "النزاعات العمالية" (2.84، 57%) و"فقدان التراخيص" (2.92، 58%) في ذيل القائمة، مما يكشف عن ضعف نسبي في تقييم المخاطر التشغيلية والتنظيمية، ويلاحظ أن مؤشر "نية التصفية" (3.19، 64%) و"خطط الطوارئ" (3.15، 63%) حظيا باهتمام معتدل، بينما كانت المؤشرات المتعلقة بالعنصر البشري مثل "فقدان مدراء هامين" (3.08، 62%) و"الكفاءات العالية" (3.02، 60%) أقل تقييماً، هذا التوزيع يعكس تحيزاً نحو تقييم المخاطر الخارجية على حساب المخاطر الداخلية، كما يشير إلى عدم توازن في تقييم جميع جوانب الاستمرارية بشكل متكامل، ومن الناحية الأكاديمية، تكشف هذه النتائج عن وجود فجوة بين الممارسات المهنية الفعلية والمتطلبات المعيارية الشاملة لتقييم الاستمرارية، حيث يبدو أن المراجعين يفضلون المؤشرات القابلة للقياس الكمي نسبياً على تلك النوعية الأكثر تعقيداً، كما تشير النتائج إلى حاجة ماسة لتعزيز قدرات المراجعين في تقييم المخاطر التشغيلية والموارد البشرية، والتي تعتبر أساسية لتقييم شامل لقدرة المنشأة على الاستمرار.

جدول (7): الإحصاء الوصفي لعبارات الالتزام باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
أقوم بتقييم نية المنشأة في التصفية أو تقليص عملياتها بشكل كبير	3.1892	.876790	%64	3
أعطي اهتماما كبيرا لفقدان مدراء هامين دون وجود بديل مناسب عنهم	3.0811	.862120	%62	5
أتحقق من تأثير فقدان سوق رئيسي أو عمل أو مورد أساسي على استمرارية المنشأة	3.0541	.779810	%61	6
أقوم بدراسة تأثير النزاعات العمالية أو الاضرابات على العمليات التشغيلية	2.8378	.799770	%57	10
أتحقق من تأثير فقدان التراخيص والامتيازات الأساسية على قدرة المنشأة على الاستمرارية	2.9189	.829270	%58	9
ألتزم بتحليل تأثير ظهور منافسين جدد وناجحين على حصة المنشأة في السوق	3.4054	.896270	%68	1
أقوم بفحص مدى توافر موظفين ذوي الكفاءات العالية في الوظائف الهامة	3.0214	.876790	60%	7
أتحقق من مدى قدرة المنشأة على الابتكار وتطوير منتجات جديدة	3.3258	.862120	66%	2
أقوم بالتحقق من توفر خطط طوارئ للتعامل مع أعطال الآلات أو انقطاع الخدمات الأساسية	3.1489	.779810	63%	4
ألتز بفحص مدى استمرارية العمليات التشغيلية من قبل المراجع الخارجي خاصة في ظل الأزمات	2.9584	.799770	59%	8
التقديرات العامة	**3.0811**	**0.59007**	**%62**	***

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

ونخلص مما سبق... بأن النتائج تكشف عن توجه غير متوازن في التقييم، مع تركيز مفرط على العوامل الخارجية على حساب المخاطر الداخلية والموارد البشرية، مما يستدعي مراجعة شاملة لمنهجية التقييم المتبعة، الشكل التالي يبين لنا نتائج التحليل البياني لمؤشرات الشك التشغيلية كما هو موضح بالشكل أدناه.



شكل (2): المخطط البياني لمحور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية.

12- نتائج التحليل الوصفي لمحور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك الاخرى:

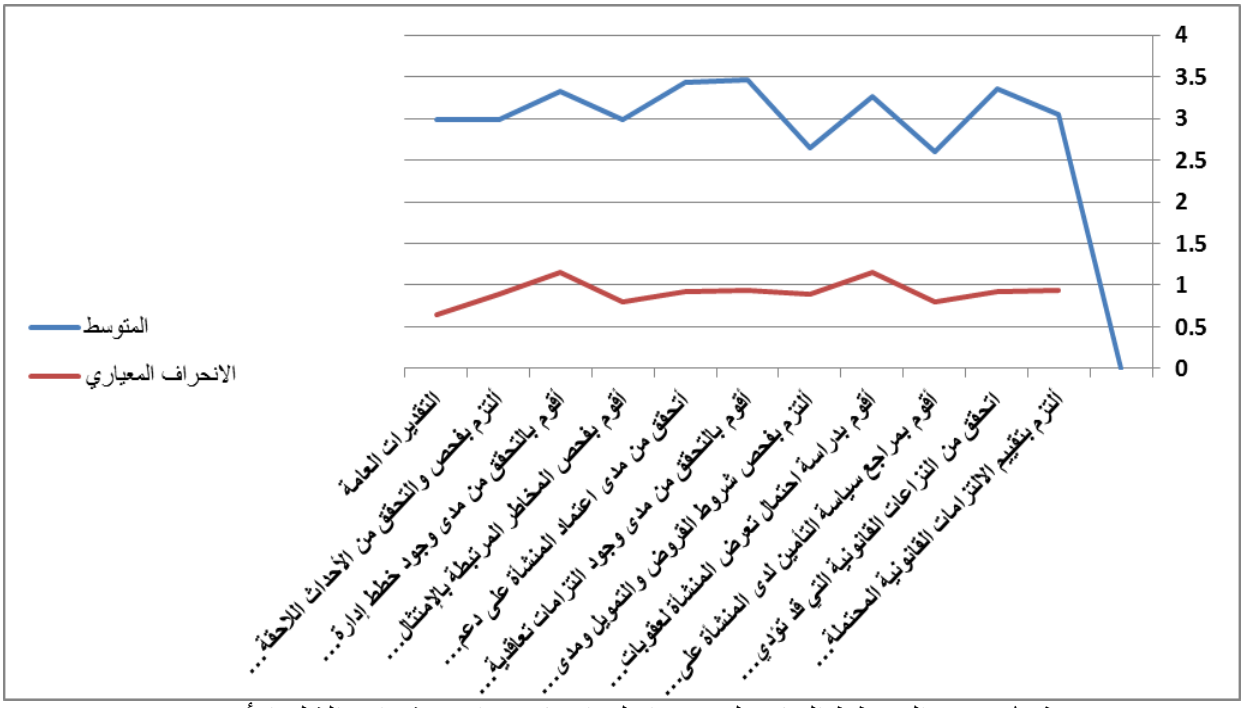
تظهر النتائج تفاوتاً واضحاً في تقييم المراجعين للمخاطر القانونية والالتزامات المؤثرة على استمرارية المنشأة، حيث بلغ المتوسط العام 2.98 (60%)، مما يشير إلى مستوى متوسط من الالتزام بهذه الممارسات، وقد تصدرت مؤشرات "الالتزامات التعاقدية غير المعلنة" (3.46، 69%) و"الاعتماد على دعم مالي من أطراف ذات علاقة" (3.43، 68%) قائمة المؤشرات الأكثر تقييماً، مما يعكس تركيز المراجعين على المخاطر المالية الناتجة عن العلاقات مع الأطراف ذات الصلة، وجاءت في المرتبة الثالثة مؤشرات "خطط إدارة الأزمات" (3.33، 66%) و"النزاعات القانونية" (3.35، 67%)، مما يدل على اهتمام معتدل بالمخاطر التشغيلية والقانونية. بينما ظهر ضعف واضح في تقييم "سياسة التأمين" (2.59، 52%) و"شروط القروض" (2.65، 53%)، مما يكشف عن إهمال نسبي لتقييم كفاية التغطيات التأمينية وشروط الاقتراض. ومن الملاحظات الجديرة بالذكر وجود اهتمام أكبر بالمخاطر المالية المباشرة (69%) مقارنة بالمخاطر التشريعية (59%)، وضعف في تقييم الأحداث اللاحقة (59%) رغم أهميتها في تقييم الاستمرارية، وانخفاض واضح في تقييم سياسات التأمين (52%) رغم أهميتها في إدارة المخاطر.

جدول (8): الإحصاء الوصفي لعبارات الالتزام باستخدام مؤشرات الشك الأخرى.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
ألتزم بتقييم الالتزامات القانونية المحتملة للمنشأة وتأثيرها على الاستمرارية	3.0541	0.94122	%61	6
اتحقق من النزاعات القانونية التي قد تؤدي بالمنشأة إلى خسائر مادية كبيرة	3.3514	0.91943	%67	4
أقوم بمراجع سياسة التأمين لدى المنشأة على أصولها الحيوية أو على الكوارث والتأكد من مدى كفايتها	2.5946	0.79790	%52	9
أقوم بدراسة احتمال تعرض المنشأة لعقوبات مالية نتيجة مخالفة قوانين العمل أو الضرائب	3.2703	1.14622	%65	5
ألتزم بفحص شروط القروض والتمويل ومدى القدرة على الامتثال لها	2.6486	0.88870	%53	8
أقوم بالتحقق من مدى وجود التزامات تعاقدية غير معلنة والتي تؤثر على الموارد المالية للمنشأة	3.4582	0.94122	%69	1
أتحقق من مدى اعتماد المنشأة على دعم مالي من أطراف ذات علاقة	3.4251	0.91943	%68	2
أقوم بفحص المخاطر المرتبطة بالإمتثال للأنظمة والتشريعات المحلية والدولية	2.9821	0.79790	%59	7
أقوم بالتحقق من مدى وجود خطط إدارة الأزمات لضمان استمرارية العمليات في حالة الطوارئ	3.3258	1.14622	%66	3
ألتزم بفحص والتحقق من الأحداث اللاحقة التي قد تؤثر على استمرارية المنشأة بعد تاريخ الميزانية	2.9845	0.88870	%59	7
التقديرات العامة	**2.9838**	**0.64183**	**%60**	***

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي.

ونخلص مما سبق... بأن النتائج تكشف عن تحيز في التقييم نحو المخاطر المالية الفورية، مع إهمال واضح لإدارة المخاطر الوقائية (التأمين) والمخاطر القانونية، مما يشير إلى حاجة ملحة لتعزيز التقييم الشامل للمخاطر.، الشكل التالي يبين لنا نتائج التحليل البياني لمؤشرات الشك الاخرى كما هو موضح بالشكل أدناه.



شكل (3): المخطط البياني لمحور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك الأخرى.

13- اختبار اعتدالية بيانات الدراسة:

أن من أهم شروط الواجب توافرها قبل البدء في اختبار فروض الدراسة هو أن تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي لضمان عدم تحيز إجابات المبحوثين نحو اتجاه معين دون غيره، ولاختبار التوزيع الطبيعي، تم تطبيق اختبار (Kolmogorov-Smirnov test) للتعرف على ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويمكن الحكم على ذلك من خلال قيمة الدلالة المعنوية (sig)، فان بلغت قيمتها مستوى أكبر من (0.05) اي غير دال ،هذا يؤشر على تحقق شرط التوزيع الطبيعي للبيانات، والذي يتيح لنا استكمال اختبار فرضيات الدراسة، الجدول التالي رقم (9) يكشف لنا نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnova)، حيث جاءت كافة قيم الاحتمالية (sig) أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الاعتدالي، وعليه يمكن اختبار فروض الدراسة.

جدول (9): اختبار التوزيع الطبيعي بطريقة (Kolmogorov-Smirnov[a]).

المتغيرات	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig	Statistic	df	Sig
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك المالية	0.1021	72	0.0215	7454.0	72	0.0548
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية	0.0548	72	0.0684	0.6598	72	0.0687
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك الاخرى	0.2154	72	0.0875	7421.0	72	0.0654

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

14- اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام تحليل (One-Sample T-Test):

لاختبار فرضية الدراسة تم الاعتماد على اختبار تحليل (One-Sample T-Test) ويستخدم هذا التحليل لمقارنة فروق المتوسطات للعينة الواحدة (دون تقسيم العينة)، ولمقارنة المتوسط الحسابي المحسوب لعينة الدراسة مع المتوسط الافتراضي، ولصعوبة توفر معيار محدد للمقارنة مع المتوسط المحسوب، تم افتراض

القيمة المتوسطية (3.500) كمعيار محك بهدف المقارنة، وذلك لعدة اعتبارات تراها الباحثة ، والمتمثلة في أن القيمة المتوسطية المحددة كمعيار (3.500) من (5) درجات ذو الوزن النسبي (70%)، تعادل قيمة متوسطية عادلة وفي المستوى المقبول كحد يمكن الاعتماد عليه في التحقق من مستوى التزام مراقبي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي بمتطلبات معيار المراجعة الدولي570 ومن وجهة نظر مراجعي الديوان، وبمعنى آخر اذا بلغ متوسط إجابات المبحوثين ما نسبته (70%)، فأعلى، اعتبرته الباحثة مستوى مقبول وعليه تقبل فرضية البديلة، وترفض فرضية العدم.

- قاعدة أتخاذ القرار: يرفض الفرض الصفري(H0) ويقبل الفرض البديل (H1) عندما تكون القيمة المتوسطية لإجابات المبحوثين أعلى من معيار المحك (3.500) ، وعند قيمة (**T**) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية كمعيار لاتخاذ القرار .

اختبار الفرضية الاولى: توجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك المالية.

تظهر لنا نتائج التحليل كما في الجدول رقم (10) نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول من الفرضية الرئيسية والذي نص على: ((وجد فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى (0.05) لمستوى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك المالية))،حيث اشارت لنا النتائج بالجدول أدناه بان قيمة الدلالة اعلى من (0.05)، وبلغت قيمتها (0.209)،أي بمعنى غير دال معنوياً، كما ان قيمة T المحسوبة للمفهوم الأول قد بلغت قيمتها (1.021) وهي اصغر من المعيار (1.964)، وعند مستوى غير دال معنوياً، ونخلص مما سبق بأنه" لا فروق ذو دلالة معنوية عند مستوى (0.05) لمستوى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك المالية، وعليه يمكن القول بأن قيم المتوسطات الحسابية المحسوبة لاتجاهات وآراء العينة حول عبارات متغيرات الدراسة أظهرت بعدم اهمية الفروق بين قيم المتوسطات المحسوبة والمعيار المحدد عند قيمة متوسطية تساوي (3.500) وبالتالي قبول الفرضية الصفرية التي تنفي وجود التزام من قبل مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك المالية التي تؤثر على الاستمرارية.

جدول (10): اختبار (One-Sample T-Test) لمقارنة فروق متوسطات لعينة واحدة.

One-Sample Test						
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك المالية	**Test Value = 3.5**					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
	1.021	72	0.209	0.3739	.0740-0-	0.3262

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

اختبار الفرضية الثانية: توجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية:

أظهر اختبار العينة الواحدة (One-Sample Test) لقياس مستوى الالتزام باستخدام مؤشرات الشك المالية (بقيمة معيارية = 3.5) النتائج التالية: حيث بلغت قيمة (1.345) t بدرجات حرية (72) وقيمة دلالة (0.409) مما يشير إلى عدم وجود دلالة إحصائية عند مستوى (0.05). كما أظهر الفرق بين المتوسطات (0.3110) بفاصل ثقة 95% يتراوح بين (-0.11570) و(0.27780)، مما يؤكد عدم وجود فرق ذي دلالة إحصائية بين متوسط العينة والقيمة المعيارية المحددة، وبالتالي قبول الفرضية الصفرية التي تنفي وجود التزام من قبل مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك التشغيلية التي تؤثر على الاستمرارية.

جدول (11): اختبار (One-Sample T-Test) لمقارنة فروق متوسطات لعينة واحدة.

One-Sample Test						
المتغير	Test Value = 3.5					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك المالية	1.345	72	0.409	0.311	0.1157	0.2778

اختبار الفرضية الثالثة: توجد فروق ذو دلالة معنوية لمستوى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك الاخرى:

أظهرت نتائج اختبار العينة الواحدة لمحور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك الأخرى (بقيمة معيارية = 3.5) أن قيمة t بلغت (0.154) بدرجات حرية (72) وقيمة دلالة (0.879)، مما يشير إلى عدم وجود دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05). كما بلغ الفرق بين المتوسطات (0.52) مع فاصل ثقة 95% يتراوح بين (0.2302) و(0.1978). هذه النتائج تؤكد عدم وجود فرق ذي دلالة إحصائية بين متوسط استجابات العينة والقيمة المعيارية المحددة، مما يدعم قبول الفرضية الصفرية التي تنفي وجود التزام من قبل مراجعبي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك الاخرى التي تؤثر على الاستمرارية .

جدول (12): اختبار (One-Sample T-Test) لمقارنة فروق متوسطات لعينة واحدة.

One-Sample Test						
محور الالتزام باستخدام مؤشرات الشك الاخرى	Test Value = 3.5					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
	0.154	72	0.879	0.52	0.2302	0.1978

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي

النتائج والتوصيات والقيود:

توصلت الدراسة بشكل عام الى نتيجة مفادها بعدم وجود التزام لدى مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي باستخدام مؤشرات الشك (المالية، التشغيلية، والاخرى)... من خلال التركيز على المؤشرات "العالية الخطورة" (مثل المنافسة والدعم المالي) وإهمال نسبي لمؤشرات "الوقاية" (مثل التأمين والتدفقات النقدية)... وعليه نورد النتائج التفصيلية التالية:

1. اظهرت النتائج بوجود تفاوت في تطبيق مؤشرات الاستمرارية، مع تركيز على الجوانب الخسائر والتمويل قصير الأجل، وإهمال نسبي لمؤشرات السيولة والتدفقات النقدية.
2. توصلت النتائج إلى اهتمام أكبر بالمخاطر السوقية (المنافسة، الابتكار) مقارنة بالمخاطر التشغيلية (العمالة، التراخيص)، رغم تأثيرها المتساوي على الاستمرارية.
3. أظهرت النتائج اهتماماً واضحاً بالمخاطر التعاقدية والمالية مقابل إهمال نسبي للمخاطر التأمينية والتمويلية.

وبناءً على ما توصلت اليه الدراسة الحالية نورد التوصيات التالية:

1. زيادة التركيز على المخاطر التشغيلية (العمالة، التراخيص).
2. تعزيز التقييم التأميني وامتثال القروض.
3. إلزامية الإفصاح عن الدعم المالي وخطط الطوارئ.
4. دمج المؤشرات المالية، التشغيلية، والقانونية في تقارير رقابية موحدة.
5. تدريب المراقبين على تحليل المخاطر المتكاملة.

بناءً على النتائج المقدمة، يمكن تحديد القيود الرئيسية للدراسة كما يلي:

1. اعتماد على التقييم الذاتي للمراجعين (Self-reporting bias) مما قد يؤثر على مصداقية البيانات.
2. اقتصار العينة على مراجعي ديوان المحاسبة الليبي (محدودية التعميم).
3. استخدام مقياس ليكرت الخماسي الذي قد لا يعكس الفروق الدقيقة في التقييم.

قائمة المراجع

أولا-المراجع باللغة العربية:

1- الأمين، ماهر عياش، (2016): **"مدى استخدام مدقق الحسابات الخارجي لمعيار التدقيق الدولي 570- دراسة ميدانية في البيئة السورية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد(48)، العدد (4).

2- زعطوط، محمود محمد ناجي، 2012. **آليات دعم كفاءة مراقب الحسابات في الحكم على تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار في ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

3- سالم، عبدالله، (1998): **"إبداء رأي مراجع الحسابات عن مقدرة المنشأة على الاستمرارية في نشاطها واجب تحتمه الاعتبارات الاقتصادية"**، مجلة البحوث التجارية، الزقازيق، العدد (12)، المجلد (10).

4- شحاتة، محمد موسى علي، (2021): **"تأثير الإفصاح المحاسبي عن معلومات جائحة فيروس كورونا على القيمة السوقية للأسهم بالبورصة المصرية-منهجية دراسة الحدث**، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات.

5- عبدالعزيز، غريب محمد محمد، (2021): **"مقومات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة كورونا (COVID-19)**، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، كلية التجارة، المجلد (22)، العدد(21).

6- عثمان، عبدالرحمن عادل خليل، شعت، أحمد محمد بدر، (2016): **"الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في ضمان استمرارية المشروعات**، مجلة الدراسات العليا-جامعة النيلين، المجلد (7)، العدد، (25).

7- العمودي، أحمد: **دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2001.

8- قايد، محمد أمين، (1985)**:" نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسئولية الاجتماعية"**، مجلة المحاسبة والتأمين، القاهرة، العدد (32).

9- كفوس، نوال، (2020): **"تداعيات جائحة كورونا على التدقيق الخارجي-دراسة ميدانية"، مجلة الأفاق الاقتصادية**، جامعة فرحات عباس، المجلد (5)، العدد(2).

10- الليثي، فؤاد محمد، **نظرية المحاسبة مدخل معاصر**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.

11- محمد، عمر السر الحسن، (2018): **"أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة-دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية**، المجلة العربية للإدارة، المجلد(38)، العدد(2).

ثانيا-المراجع باللغة الإنجليزية:

1- Chen, P. F., S. He, Z. Ma, and D. Stice. 2016. The information role of audit opinions in debt contracting. Journal of Accounting and Economics 61(1): 121-144.
2- Geiger M. A., and D. V. Rama, 2006. Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy. Accounting Horizons, 20(1):1-17. https://doi.org/10.2308/acch.2006.20.1.1
3- International Auditing and Assurance Standard Board (AIAASB). (2024). International Standards of Auditing (ISA) 570 (Revised): Going Concern. International Federation of Accounting.
4- Negler, G. E. 2006. The changing information content of auditor going concern opinions. Commercial Lending Review 21(1):4-43.
5- Noor, F. F., Pazim, K. H., & Langgat, J. (2020). *The impact of COVID-19 pandemic crisis on micro-enterprises: Entrepreneurs' perspective on business continuity and recovery strategy*. **Journal of Economics and Business**, *3*(2), 837–844. https://doi.org/10.31014/aior.1992.03.02.241
6- Roman, C., & Nina, C., 2020: Impact of the covid-19 pandemic on the requirements for accounting and analysis support of business. *SHS Web of* Conferences, *93*, 01003.
7- Yan, H., A. Tu, L, Stuart, And Q. Zhang. 2020: Analysis of Effect of COVID-19 on Stock Market and Potential Investing Strategies. Available: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3563380