

## أثر الخبرة المهنية على الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرارية (دراسة تجريبية في ليبيا)

● زينب رجب شحات صداقة

جامعة عمر المختار- ليبيا

algandoly1@yahoo.com

● خالد عدنان عويس

جامعة الحدود الشمالية- المملكة العربية السعودية

Oweiskhaled@yahoo.com

● محمد علي إبراهيم عمري

جامعة الحدود الشمالية- المملكة العربية السعودية

medomri@gmail.com

# أثر الخبرة المهنية على الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرارية (دراسة تجريبية في ليبيا)

زينب رجب شحات صداقة  
جامعة عمر المختار- ليبيا

خالد عدنان عويس  
محمد علي إبراهيم عمري

جامعة الحدود الشمالية- المملكة العربية السعودية

## ملخص

يهدف هذا البحث إلى معرفة أثر خبرة المهنية للمراجع الخارجي في ليبيا على جودة أحكامه عند تقييمه لمقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج التجريبي باستخدام حزمة تجريبية من خمس عشرة حالة لشركة افتراضية تشمل كل حالة مجموعة مختلفة من 7 بنود تتكون من معلومات (مؤشرات) مالية وغير مالية سلبية وإيجابية، ويطلب من المراجع أن يقوم بالحكم على مدى قدرة الشركة على الاستمرارية وذلك على مقياس ليكرت السباعي، ومن خلال عينة بلغت 136 مراجعاً في سنة 2013، ووفقاً للاختبارات الإحصائية المناسبة توصل البحث إلى أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في الثبات والإجماع على الحكم المهني بشأن الاستمرارية للمراجع تعزى إلى سنوات الممارسة. أي أن الخبرة المهنية تؤثر على الحكم المهني للمراجع الليبي عند تقييمه لمقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها.

الكلمات المفتاحية : الخبرة المهنية، الحكم المهني للمراجع، استمرارية المنشأة، ليبيا.

# **The Impact of professional experience on the auditor professional judgment regarding the ability of the firm to continue its operations: The case of Libya**

**Zainab Rajab Shahat Sadaka**

Omar Mukhtar University - Libya

**Khaled Adnan Oweis**

**Mohamed Ali Ibrahim Omri**

Northern Border University- Saudi Arabia

## **Abstract**

The research aims to identify the impact of professional experience of external auditor in Libya on the quality of his judgments when evaluating firm's ability to continue its operations. In order to achieve this objective, we used the experimental approach using an experimental group which consists of 15 cases for a virtual company. Each case includes a different group of (7) items of financial and non-financial, positive and negative indicators. The auditor is asked to judge firm's ability to continue based on seven-point likert scale. Using a sample of 136 auditors in 2013 and according to the suitable statistical tests, the research found that there are statistically significant differences among auditors in Consistency and consensus on professional judgment regarding continuity. These differences are attributed to the years of experience, i.e. the professional experience impacts on the professional judgment of the Libyan external auditor when evaluating firm's ability to continue its activity.

**Keywords:** professional experience, professional judgment, auditor, firm continuity, Libya.

## مقدمة

حتى يحقق المراجع الهدف من عملية المراجعة فإنه لا بد من أن يتخذ سلسلة من الأحكام المهنية ويمثل الحكم المهني حالة من حالات اخذ القرار والذي بدوره يمثل متغيراً تابعاً للعديد من المتغيرات المستقلة وتتمثل هذه المتغيرات في مجموعة من العوامل أو المحددات التي تتعلق بالمراجع نفسه أو تتعلق ببيئة عملية المراجعة ومن هذه العوامل تظهر أهمية الخبرة المهنية لإنجاز كافة مهام المراجعة حيث تتطلب مهام المراجعة المعقدة (الغير روتينية) مستويات أعلى من الخبرة المهنية أما المهام الروتينية فتحتاج إلى مستوى منخفض من الخبرة. مهمة تقييم الاستمرارية هي من المهام المعقدة التي تتطلب الممارسة العالية لإصدار الحكم المهني (Anandarajan et.al.,2008; Kuruppu et al.,2012) ويقصد بالاستمرارية "النظر إلى الوحدة المحاسبية على أنها مستمرة في أعمالها إلى أجل غير مسمى، ما لم يوجد دليل على خلاف ذلك". ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (570) لا يلزم المراجع في كل عملية مراجعة بتأدية إجراءات مراجعة تصمم خصيصاً للتأكد من سلامة فرض الاستمرارية والذي تعد على أساسه القوائم المالية، ولكن هذا المعيار يتطلب من المراجع تأدية إجراءات إضافية فقط في حالة وجود شك أساسي قد يثار عن الاستمرارية من خلال إجراءات المراجعة الروتينية العادية. ولذلك فإنه قد اهتم بتحديد بعض المؤشرات، والظروف، والأحداث التي قد تثير شكاً أساسياً لدى المراجع بشأن الاستمرارية من خلال مراجعته العادية، وصنفت هذه المؤشرات والظروف والأحداث التي تثير الشك الأساسي لدى المراجع والتي وردت في هذا المعيار إلى مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية ومؤشرات أخرى (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009، ص 565).

يعتبر هذا البحث مساهمة في إبراز أهمية الخبرة المهنية واختيار المراجع المناسب لمهمة المراجعة والأخذ في الاعتبار طبيعة مهمة المراجعة واختلاف نوعها وتعقيدها لاختيار المراجع ذا مستوى الخبرة المهنية الملائمة لهذه المهمة. كما إن قدرة المراجع في الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرار ومعرفة حقيقة ما إذا كانت الشركة تواجه صعوبات مالية وغير مالية والإفصاح عن جهود الإدارة لحل هذه الصعوبات يمكن المراجع من الحد من الصراع بين المستثمرين والإدارة (Haron et al.,2009). والحد من تكاليف الوكالة وبالتالي رفع مستوى الأداء المهني للمراجع في ليبيا وتقليل فجوة التوقعات وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجع وترشيدهم وبالتالي تحسين جودة المراجعة.

## مشكلة البحث

نتج عن الأزمة المالية العالمية ازدياد عدد الشركات التي فقدت القدرة على الاستمرارية في مزاولتها ونشاطها وأعمالها، ولقد ألفت هذه الأزمة العالمية بظلالها حول مسؤولية مراجع الحسابات بشأن افتراض المنشأة المستمرة (جمعة، 2010أ). وبسبب صدور تقارير مراجعة نظيفة للشركات التي أفلست دون إنذار مبكر من المراجعين مما أدى إلى فقدان الثقة في وظيفة المراجعة القانونية وترتب عليها في كثير من الأحيان تكاليف كبيرة على كل من المراجعين والمستثمرين وارتفاع مخاطر التقاضي التي يواجهها مراجع الحسابات (Kuruppu et al.,2012). الأمر الذي حفز الدارسين (Anandarajan et. Guiral and Esteo,2006)

2008, al., 2009; Haron et al., 2012; Kuruppu et al., 2010) أ؛ جمعة، 2010 ب) لدراسة أسباب فشل المراجعة والبحث في محددات دعم كفاءة مراجع الحسابات في إصدار الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية، فمراجعو الحسابات لا يتسمون دائماً بالدقة والسلامة في إصدار أحكامهم المهنية مما يخفض من جودة أدائهم سواء اتسم أداؤهم بالتحفظ - الخطأ الأول وهو الرفض الخاطئ (تقارير معدلة بشأن الاستمرارية ومع ذلك تتجح الشركة في الاستمرار) أو بعدم التحفظ - الخطأ الثاني وهو القبول الخاطئ (تقارير غير معدلة - نظيفة - ومع ذلك تفشل الشركة في الاستمرار في فترة لاحقة) مما يؤدي إلى انخفاض المحتوى الإعلامي لتقارير المراجعة ولكنه لا ينفي تماماً قيمة تلك التقارير أو المعلومات التي تحويها (Francis, 2004). لذا يجب الدفع نحو تحسين تلك التقارير والعمل على تلافي تلك الأخطاء قدر المستطاع، ولتحسين الحكم المهني من الضروري أن يتسم الشخص الذي يمارس ذلك الحكم بالنزاهة والاستقامة وأن يكون ذا كفاءة ومحتفظاً باتجاه موضوعي غير متحيز.

لذا يهدف هذا البحث إلى دراسة ما إذا كان لعدد سنوات الممارسة باعتبارها أحد مقاييس الخبرة المهنية - تأثير في أحكام المراجعين بشأن الاستمرارية من خلال تأثيرها في مستوى الإجماع والثبات لهذه الأحكام. ويمكن تلخيص مشكلة البحث في السؤال التالي:

هل تؤثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي الليبي على حكمه المهني بشأن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها؟

### هدف البحث

يهدف البحث إلى دراسة أثر الخبرة المهنية للمراجع على تقييمه لمقدرة المنشأة على الاستمرارية والتعرف على مدى وجود اختلاف بين المراجعين الخبراء وغير الخبراء في التقييم والحكم على مؤشرات الاستمرارية المالية وغير المالية.

**أهمية البحث** تكمن أهمية البحث في الآتي:

أ. أهمية علمية:

يعتبر هذا البحث إضافة لأدبيات المراجعة وخصوصاً في ليبيا في مجال تقييم الاستمرارية، عن طريق ربط تقييم المراجع الخارجي لمقدرة المنشأة على الاستمرارية بخبرته المهنية، ويعتبر أساساً لدراسات وبحوث أخرى تتناول عوامل ومتغيرات أخرى قد تؤثر في تقييم الاستمرارية.

ب. أهمية عملية:

أ- تزداد أهمية هذا الموضوع في ظل التوجه الحديث لليبيا نحو تشجيع الاستثمار وخصخصة القطاع العام وحداثة سوق الأوراق المالية مما يزيد من أهمية رأي المراجع وأهمية الارتقاء بدوره في مسيرة التنمية وذلك من خلال دعم كفاءته وترشيد الأحكام المهنية للمراجع بصفة عامة وعن الاستمرارية بصفة خاصة بتعزيز خبرته المهنية.

ب- إبراز أهمية توافق مهمة المراجعة مع خبرة المراجع والأخذ في الاعتبار طبيعة مهمة المراجعة واختلاف

نوعها واختيار المراجع ذا مستوى الخبرة المهنية الملائمة لهذه المهمة يساعد الجهات المختصة في تنظيم مهنة المراجعة في ليبيا ويزيد من اهتمام مكاتب المراجعة بإعادة التنظيم ووضع برامج لتدريب المراجعين.

ج - تحسين قدرة المراجع في الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرار برفع مستوى خبرته المهنية يمكنه من الوفاء بمسؤولياته عن تقييم الاستمرارية ويرفع من جودة أدائه المهني ويمكنه من الحد من الصراع بين المساهمين والإدارة (تكاليف الوكالة) خاصة مع تزايد فجوة التوقعات وانخفاض الثقة في مهنة المراجعة.

### الدراسات السابقة

لأهمية الخبرة في مجال المراجعة اتجه العديد من الباحثين إلى دراسة دورها في أداء المراجع (Lin et al., 2003; Brocheler et al., 2004; Pflugrath et al., 2007; pathak et al., 2010; Yen, 2012). ويعتبر الحكم المهني للمراجع أحد العناصر الهامة التي تنعكس من خلالها الخبرة المهنية وقد تم الاهتمام بدراسة الخبرة المهنية من خلال مدخلين للحكم المهني، وهما: المدخل السلوكي والمدخل المعرفي (الإدراكي)، ووفقاً للمدخل السلوكي تم تعريفها من خلال تأثير وجودها أي نتائجها على (معلومات) معينة للحكم مثل الإجماع والثبات والقدرة الذهنية والوزن المعطى لأهمية المؤشرات أو الأدلة بدون محاولة لفهم لماذا وكيف يمكن أن يظهر الخبراء إجماعاً أكثر أو يتخذوا قرارات تختلف عن تلك التي يتخذها غير الخبراء (حسين، 1999) . وكثير من الدراسات (Messier, 1983; Lin et al., 2003; Haron et al., 2009) اعتمدت في قياس العلاقة بين مستوى الخبرة والأداء على معايير الإجماع على الحكم وثبات الحكم ودقته وأهمية المؤشرات وجاءت نتائج هذه الدراسات متعارضة فقد توصل بعضها إلى وجود علاقة عكسية والبعض الآخر إلى علاقة طردية بين الخبرة والإجماع وثبات الحكم ودقته وأهمية المؤشرات على الحكم.

ودرس (Lin et al., 2003) أداء الحكم المهني للمراجعين في المعاينة الإحصائية كما تم قياسه بالإجماع والاتساق والقدرة الذهنية في الرأي وتوصلوا إلى أن المراجعين الخبراء الذين يقومون بإجراء المعاينة التحليلية أكثر مهارة في إصدار حكمهم المهني من المبتدئين (غير الخبراء) في المعاينة.

ويوجد العديد من الأسس لقياس الخبرة المهنية التي يمكن من خلالها التعرف على الخبراء وغير الخبراء ويعتبر عدد سنوات ممارسة المهنة من أهم المقاييس المستخدمة لتحديد مستوى الخبرة المهنية في الواقع العملي وفي العديد من الدراسات (Lehmann and Norman, 2006; Pflugrath et al., 2007; Kuruppu et al., 2012) وتعتبر مهمة تقييم الاستمرارية من المهام المعقدة التي تتطلب الممارسة العالية لإصدار الحكم المهني فإن الخبرة من الممكن أن تحسن من الأداء من خلال الإمداد بالمهارات والمعرفة المطلوبة لإنجاز هذه المهام (Pflugrath et al., 2007; Anandarajan et al., 2008). أي أن للخبرة المهنية دوراً مهماً في تحسين الأحكام المهنية للمراجع بشأن الاستمرارية وإصدار أحكام ملائمة للوضع المالي للمنشآت محل المراجعة وهو ما أكدته بعض الدراسات (Anandarajan, Guiral and Esteo, 2006) et al., 2008. جربوع وشاهين، 2011)، وانتهجت دراسة (Guiral and Esteo 2006) مدخلاً تجريبياً

لاختبار كيفية تأثير اختلاف طرق ونظم عرض المعلومات والحصول على الأدلة على أحكام مراجعي الحسابات بشأن تقييمهم لقدرة على الاستمرار، وأثبتت الدراسة أن هناك اختلافاً ذا دلالة إحصائية بين النتائج فيما يتعلق بمستوى الخبرة التي يمتلكها المشاركون في التجربة، واستهدفت دراسة (Anandarajan et al. 2008) اختبار ما إذا كانت الخبرة المهنية لمراجع الحسابات تؤدي إلى تحسين عملية إصدار الأحكام المهنية لمراجع الحسابات في تقييمه مدى تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلافات جوهرية بين طبيعة الأحكام المهنية حول الاستمرارية والتي يصدرها مراجعون ذوو خبرة مرتفعة (ممارسون للمهنة) عن تلك التي يصدرها مراجعون قليلو الخبرة. أما دراسة ديسطي وآخرون (2011) فتختبر أثر تخصص مكتب المراجعة على جودة المراجعة، وقد استخدم الباحثون مقياس صحة القرار بشأن الاستمرار، وكشفت الدراسة عن وجود علاقة طردية بين التخصص وجودة تقرير المراجعة، كما تشير الدراسة إلى أنه هناك فشل كبير في جزء من مكاتب المراجعة المرتبطة بمكاتب المراجعة العالمية الكبرى من حيث التقرير عن حالات العسر المالي لعملائها. وهدفت دراسة دلاهمة (2012) إلى معرفة مستوى قدرة المراجع الخارجي في المملكة العربية السعودية على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات وكذلك معرفة تأثير متغيرات التأهيل العلمي، والتخصص، والخبرة، على مستوى قدرة المراجع وأشارت النتائج إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى قدرة المراجعين الممارسين في السعودية على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات ترجع لمتغيرات التأهيل العلمي، والتخصص، والخبرة. وأشارت العديد من الدراسات السابقة إلى أهمية المعلومات المالية في تقييم الاستمرارية كالمؤشرات المتعلقة بالسيولة، والربحية، ومعدلات دوران المخزون والمدينين، وتوازن الهيكل التمويلي، ورغم أهمية المعلومات المالية في عملية التقييم هذه، إلا أن معظم هذه الدراسات أشارت إلى أهمية المعلومات غير المالية أيضاً في هذا المجال مثل خطط الإدارة في حل المشكلات التي تخفف من واقع الظروف غير العادية التي تواجهها المنشأة.

وأشارت دراسة (parker et al. 2005) إلى أن نسبة الملكية الداخلية واستقلال مجلس الإدارة يرتبطان سلباً مع التكرار في صدور تقرير معدل بشأن الاستمرارية، كما أن قيام المراجع الخارجي بتعديل حكمه المهني بشأن الاستمرارية يرتبط سلباً مع الملكية الكبيرة، ودرس Haron et al. 2009 العوامل المؤثرة على قرار المراجع بشأن الاستمرارية وتم تناول ثلاثة عوامل وهي إفصاح الإدارة وأنواع الأدلة (إيجابية أو سلبية) والقوة المالية للشركة.

واهتمت دراسة شحاتة (2013) بتحديد ماهية المعلومات غير المالية ودورها في دعم الأحكام المهنية من وجهة نظر مراجعي الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى وجود اتفاق كبير بين مراجعي الحسابات على أهمية المعلومات غير المالية ومن هذه المعلومات ما يتعلق بمجال حقوق الملكية وحقوق حملة الأسهم ومجال نظام الإدارة ونمط الإدارة العليا ومجال أعضاء مجلس الإدارة ومجال المعلومات المتعلقة بالسيطرة والصفقات الهامة على الأصول.

واهتمت بعض الدراسات بفاعلية نماذج التنبؤ بفشل الشركات في مساعدة المراجعين لإصدار آراء أكثر دقة حول تقييم الاستمرارية (Sori and Jalil, 2009; Kuruppu et al., 2012) وتعتبر دراسة Altman من الدراسات الهامة في مجال التنبؤ بفشل الشركات في عام 1968 واعتمدت عليها كثير من الدراسات الحديثة منها (Kuruppu et al., 2003; Haron et al., 2009) لقياس مدى سلامة الأحكام المهنية ذات الصلة من خلال مقارنتها بمرجعية يوجد عليها شبه اتفاق والتي تتمثل في نموذج ألتمان Z-Score واستخدام Altman التحليل التمييزي متعدد المتغيرات لتحليل النسب المالية المستخرجة من القوائم المالية للشركات. ووفقاً لنظرية الوكالة تلعب القوائم المالية التي خضعت لأعمال المراجعة الخارجية دوراً رئيسياً في تخفيض تكاليف الوكالة، فالأطراف المتعاقدة ستعتمد على ما يرد بهذه القوائم من معلومات في إبرام العقود والإشراف على تنفيذها لأنها أقل تكلفة كما أن مراجعاً مؤهلاً ومستقلاً قام بمراجعتها، ومن خلال ذلك فإن المراجع الخارجي يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي أعدها وأفصحت عنها الإدارة (عيسى، 2008). لذا لا بد أن تتوفر لدى المراجع خبرة كافية وتأهيل علمي مناسب بالإضافة إلى الخبرة والمعرفة المتخصصة بالنشاط والمهمة التي يقوم بها. ومن أهم مفاهيم نظرية الاتصال مفهوم التغذية العكسية فإذا توفر لمتخذ القرار معلومات عن خصائص مهمته واستراتيجيته في صياغة أحكامه فسوف تساهم التغذية العكسية في تحسين خبرة وأداء المراجع وصياغة أحكامه وقراراته. ويمكن توضيح ذلك في الشكل رقم (1).

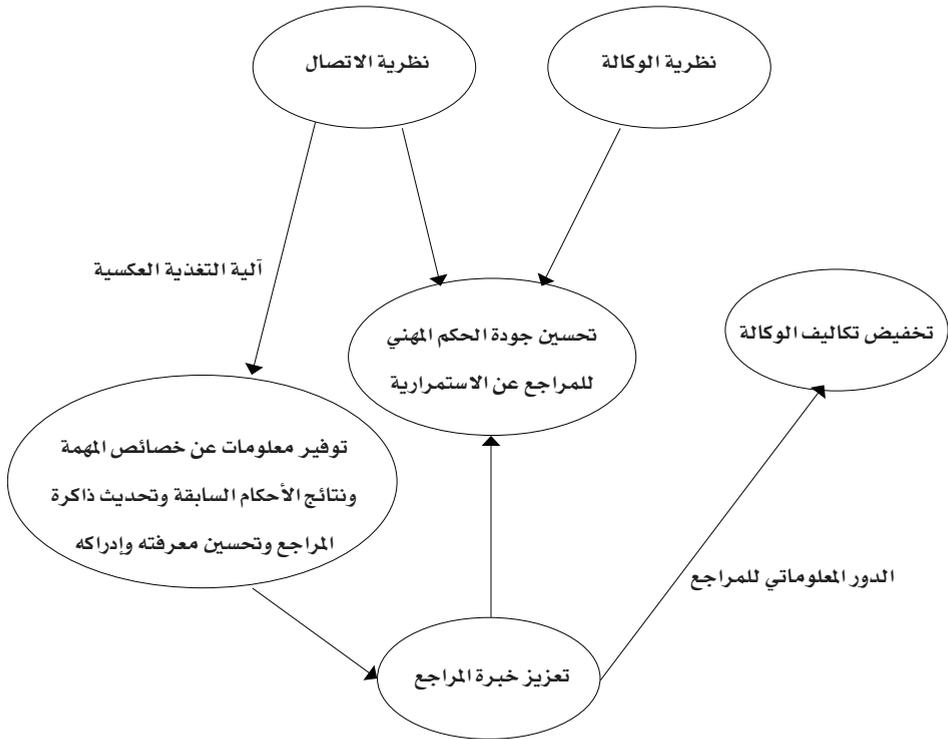
ومن استعراض الدراسات السابقة نستخلص أن معظمها اعتمد على المدخل الإدراكي للخبرة الذي يركز على العمليات الإدراكية ومحتوى الذاكرة وتنظيمها ومعرفة المراجع، وقد اعتمدت الدراسات السلوكية منها على معايير الإجماع على الحكم وثبات الحكم ودقته وأهمية المؤشرات، وسيتم في هذه الدراسة بالاعتماد على المدخل السلوكي للخبرة المهنية بالتركيز على معايير الإجماع والثبات في الحكم في قياس العلاقة بين مستوى الخبرة المهنية والحكم المهني للمراجع. وأشارت أيضاً بعض الدراسات إلى أهمية المعلومات المالية في تقييم الاستمرارية والبعض الآخر إلى أهمية المعلومات غير المالية لذا تم في هذه الدراسة الاعتماد على حزمة تجريبية مكونة من تجمع من معلومات مالية وغير مالية لتقييم الاستمرارية وكذلك استخدام مقياس عدد سنوات الممارسة لقياس الخبرة المهنية وهو من أهم المقاييس المستخدمة في الواقع العملي وفي العديد من الدراسات. كذلك ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات الأخرى وخصوصاً العربية، أنها تمت وفق المنهج التجريبي وليس الوصفي مما يعزز مصداقية نتائجها.

مما سبق ووفقاً لنظريتي الوكالة والاتصال تظهر أهمية الخبرة المهنية لإنجاز كافة مهام المراجعة وخاصة مهمة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها لذا يمكن صياغة فرضيات البحث على النحو التالي:

### فرضيات البحث

الفرضية الأولى: «لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في الإجماع على الحكم المهني بشأن الاستمرارية تعزى إلى سنوات الممارسة».

الفرضية الثانية: «لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في ثبات الحكم المهني بشأن الاستمرارية تعزى إلى سنوات الممارسة».



الشكل رقم (1) ملخص الإطار النظري لأثر الخبرة المهنية على الحكم المهني للمراجع الخارجي

على قدرة المنشأة على الاستمرارية.

### منهج البحث

يعتمد البحث على كل من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي لصياغة فرضيات البحث من خلال المراجعة والاطلاع على الدراسات السابقة والنظريات المتعلقة (نظرية الوكالة ونظرية الاتصال) بالبحث والاستفادة من النتائج لتكوين الإطار النظري ومن ثم اشتقاق فرضيات البحث، واعتمد الباحثون على المنهج التجريبي في تجميع البيانات والمعلومات باستخدام حزمة تجريبية تحتوي قائمة استبيان مختصرة بالإضافة إلى عدة حالات عن شركة افتراضية، ويمثل أسلوب الدراسة التجريبية أسلوباً عملياً مقبولاً ومعمولاً به في العديد من الدراسات الأكاديمية السابقة (عطية، 2003، Lin et al., 2003، شيشيني، 2008 أبو العز، 2010) ليتم تحليل البيانات المتحصل عليها باستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة والتوصل إلى النتائج.

### الدراسة التطبيقية

أداة جمع البيانات: تم استخدام حزمة تجريبية، كأداة لتجميع البيانات والمعلومات من الفئات المشاركة في البحث. وهم المراجعون بالمكاتب الخاصة والمراجعون في ديوان المحاسبة واشتملت الحزمة التجريبية على رسالة إرفاق واستمارة استبيان موجزة وملاحظات عامة و15 حالة تتمثل في 12 حالة أصلية و3 حالات مكررة، تمثل الحالات جزءاً من التجميعات المحتملة لسبعة مؤشرات بمستويين (إيجابية وسلبية)، المؤشرات الإيجابية تشير إلى مقدرة قوية على الاستمرارية والمؤشرات السلبية تشير إلى مقدرة ضعيفة على الاستمرارية. وتم صياغة سبعة مؤشرات مكونة من خمسة مؤشرات مالية تشير إلى مقدرة المنشأة العميل على الاستمرارية بالاستعانة بنموذج ألتمان (Altman, 1968) وهو من النماذج الهامة في مجال التنبؤ بفشل المشروعات واعتمدت عليه بعض الدراسات الحديثة منها (Kuruppu et. Haron et al., 2009) (al., 2003) لقياس مدى سلامة الأحكام المهنية ذات الصلة من خلال مقارنتها بمرجعية يوجد عليها شبه اتفاق والتي تتمثل في نموذج ألتمان Z-Score. بالإضافة إلى مؤشرين غير ماليين تم اختيارهما بالرجوع إلى معيار المراجعة الدولي رقم (570) والدراسات السابقة التي تناولت تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار منها دراسة (نمرة، 2004: Haron et al., 2009: 2012) وقد تم وضع هذه المؤشرات بغرض قياس مستوى الإجماع (الاتفاق) والثبات بين المراجعين وفقاً لمستوى خبرتهم حول تقديرهم لمقدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها وفقاً لمقياس مكون من 7 نقاط تشير إلى مقدرة المنشأة على الاستمرارية، تبدأ بمقدرة ضعيفة جداً على الاستمرارية وتنتهي بمقدرة قوية جداً على الاستمرارية. وقد تم ترتيب المؤشرات السبعة داخل كل حالة عشوائياً، كذلك رتب الحالات الأصلية عشوائياً، وتم اختيار 3 حالات عشوائياً وتم تكرارها في نهاية الحالات في الحزمة التجريبية وذلك لقياس الثبات لدى الخاضعين للتجربة، مع ملاحظة أن كل الخاضعين حصلوا على 15 حالة بنفس الترتيب. وتظهر هذه المؤشرات السبعة بمستويين كما يلي:

## جدول رقم (1) مؤشرات الاستمرارية (المالية وغير المالية) بمستويين

المؤشرات	المستوى (1) مقدرة قوية على الاستمرارية	المستوى (2) مقدرة ضعيفة على الاستمرارية
المؤشرات المالية	1. نسبة السيولة: رأس المال العامل/ إجمالي الأصول	الشركة قادرة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل
	2. نسبة التمويل الذاتي: الأرباح المحتجزة/ إجمالي الأصول	إرتفاع نسبة الأرباح المحتجزة إلى إجمالي الأصول بنسبة كبيرة
	3. نسب الربحية: صافي الربح قبل الفائدة والضريبة/ إجمالي الأصول	العائد التشغيلي على الأصول إيجابي (ارتفاع نسبة صافي الربح لإجمالي الأصول عن الصناعة).
	4. توازن هيكل التمويل: القيمة السوقية لحقوق الملكية/ القيمة الدفترية لمجموع الالتزامات تمثل نسبة كبيرة مقارنة بمتوسط النسبة السائدة في الصناعة.	القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى القيمة الدفترية لمجموع الالتزامات تمثل نسبة منخفضة مقارنة بمتوسط النسبة السائدة في الصناعة
	5. معدل دوران الأصول: المبيعات / إجمالي الأصول	معدل دوران إجمالي الأصول مرتفع مقارنة بالمعدل السائد في الصناعة.
المؤشرات غير المالية	6. خبرة الإدارة .	تم تعيين إدارة جديدة للشركة لديها خبرة محدودة في صناعة الأجهزة المعمرة.
	7. الطلب على منتجات الشركة.	تزايد الطلب على منتجات الشركة في السوق المحلي بشدة

## ب. مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من فئتين من المراجعين الخارجيين هما :

أ. المراجعون الممارسون للمهنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في ليبيا.

ب. المراجعون العاملون في ديوان المحاسبة في ليبيا.

وتم تحديد مجتمع البحث من المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة في ليبيا من واقع سجلات

النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين بطرابلس (النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين بطرابلس، 2013) حيث تبين أن عدد المراجعين من واقع سجلات النقابة العامة يقدر بـ 1852 مراجعاً .

أما المراجعون العاملون في ديوان المحاسبة في ليبيا فقد تم تحديد مجتمعهم من ديوان المحاسبة في طرابلس والذي تمثل بـ 790 مراجعاً مالياً ( ديوان المحاسبة - الإدارة العامة - طرابلس، 2013) . منهم

45 مراجعاً في ديوان المحاسبة بطرابلس و 25 مراجعاً في ديوان المحاسبة فرع بنغازي، و 28 مراجعاً في ديوان المحاسبة فرع البيضاء، و 20 مراجعاً في ديوان المحاسبة فرع درنة.

ونظراً لكبر حجم مجتمع البحث وانتشار مفرداته بالإضافة إلى قيود الوقت والتكلفة فإنه من الصعوبة

بمكان استقصاء آراء جميع مفرداته نظراً لصعوبة الاتصال بهم إما لانقطاعهم عن مزاوله المهنة أو لأنهم يزاولونها بصورة غير منتظمة لعدم تفرغهم لها أو بسبب تغيير عناوين مكاتبتهم فقد تم الاعتماد على عينة من مجتمع البحث لإجراء الاختبارات عليها ، ومن ثم تعميم النتائج ، واقتصرت عينة البحث على المراجعين الذين أمكن تحديد عناوينهم ، والاتصال بهم والموجودين وقت إجراء البحث .

كذلك اقتصرت عينة البحث على المراجعين العاملين في ديوان المحاسبة في ثلاث مدن رئيسة في المنطقة الشرقية وهي بنغازي والبيضاء ودرنة بالإضافة إلى طرابلس نظراً لكبير حجم مجتمع الدراسة وانتشار مفرداته بالإضافة إلى قيود الوقت والتكلفة. وبمعلومية حجم المجتمع لكل من الفئتين وبمستوى ثقة 95% وبخطأ مسموح به في التقدير  $\pm 5\%$  اعتماداً على جداول العينات الإحصائية والمقابل لحجم المجتمع (2642) فتبين أن حجم العينة الإجمالي بلغ 363 مراجعاً يتم توزيعهم في سنة 2013 باستخدام التوزيع النسبي كما هو موضح بالجدول رقم (2) التالي:

جدول رقم (2) عينة البحث ونسبة الإستجابة

الفئة	حجم المجتمع	حجم العينة	الاستجابات الصحيحة	نسبة الاستجابة
المراجعون في المكاتب الخاصة	1852	263	95	36.1%
المراجعون في ديوان المحاسبة	790	100	41	41%
الإجمالي	2642	363	136	37.5%

### ب. تحديد متغيرات البحث

المتغير التابع: وهو الحكم المهني للمراجع على أهمية مؤشرات مقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها وغالباً ما يستخدم الإجماع والثبات لقياس دقة وجودة أحكام مراجع الحسابات. المتغير المستقل: يعبر عن مستوى الخبرة المهنية للمراجع وفقاً للمقاييس المستمدة من الدراسات السابقة وهي عدد سنوات الممارسة.

### د. تحليل البيانات واختبار الفرضيات

- اختبار الصدق والثبات: تم حساب كل من معاملات الصدق والثبات بالاعتماد على معامل كرونباخ ألفا لبحث مدى صدق وثبات المستقصى منهم وكانت قيم المعاملات موضحة في الجدول رقم (3) التالي:

جدول رقم (3) معاملات الصدق والثبات

البيان	معامل الصدق	معامل الثبات	عدد المحاور	قرار استبعاد بعض الحالات
الحالات	0.839	0.916	15	لا يستبعد

بملاحظة قيم كل من معاملي الصدق والثبات نجد أن قيم تلك المعاملات تتجاوز قيمة (0.5) مما يعني إمكانية الاعتماد على جميع الحالات في الحزمة التجريبية دون استبعاد أي من تلك الحالات كما هو موضح بالجدول.

### تحليل الأسئلة العامة والمتعلقة بالمستقصى

صفة أو مهنة المشاركين: كما هو موضح في الجدول رقم (4):

الجدول رقم (4) توزيع المشاركين في البحث حسب صفتهم أو مهنتهم

النسبة	التكرار	المهنة
69.9 %	95	مراجع في المكاتب الخاصة
30.1 %	41	مراجع في ديوان المحاسبة
100 %	136	الإجمالي

2. عدد سنوات الممارسة للمشاركين: كما هو موضح في الجدول رقم (5):

وقد تم تصنيف المراجعين حسب هذا المقياس إلى خبراء (من ست سنوات في ممارسة مهنة المراجعة) وغير خبراء (أقل من ست سنوات في ممارسة مهنة المراجعة) وقد استخدم هذا المقياس في العديد من الدراسات السابقة بالإضافة إلى أن هذا التصنيف معمول به في ليبيا حيث يشترط للحصول على ترخيص محاسب قانوني عدد سنوات خبرة أكثر من خمس سنوات.

الجدول رقم (5) توزيع المشاركين إلى خبراء وغير خبراء حسب سنوات ممارسة المهنة.

عدد سنوات الممارسة	التكرار	النسبة المئوية	الخبراء	غير الخبراء
أقل من ثلاث سنوات	12	8.8 %	-	8.8 %
من ثلاث سنوات إلى أقل من 6 سنوات	36	26.5 %	-	26.5 %
من 6 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	29	21.3 %	21.3 %	-
من 10 سنوات فأكثر	59	43.4 %	43.4 %	-
الإجمالي	136	100 %	64.7 %	35.3 %

### اختبار فروض البحث

الفرضية الأولى: لاختبار الفرضية الأولى يتم صياغتها في صورة إحصائية كما يلي:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : « لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في الإجماع على الحكم المهني بشأن الاستمرارية تعزى إلى سنوات الممارسة».

لاختبار معنوية الفرض تم استخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه One Way ANOVA لاختبار معنوية الفروق بين الفئات المختلفة لسنوات الممارسة كما تم استخدام اختبار تجانس البيانات (ليفن) Test of Homogeneity ( Levene ) ( اختبار تساوي تباين عينتين ) وذلك لاختبار مدى وجود اختلاف

في إجماع الخبراء وغير الخبراء وفقاً لسنوات الممارسة وكانت نتائج اختبار الفرضية كما في الجدول رقم (6) التالي:

جدول رقم (6) اختبار (Levene) لاختبار الإجماع في كل حالة وفقاً لسنوات الممارسة:

الحالات	إحصائية ليفن	مستوى الدلالة	القرار عند $\alpha = 0.05$
الأولى	3.8311542	0.0047925	معنوي
الثانية	5.1707833	0.0005005	معنوي
الثالثة	5.6473776	0.0002232	معنوي
الرابعة	1.5461121	0.1591677	غير معنوي
الخامسة	7.6434562	0.00	معنوي
السادسة	3.7027314	0.0059399	معنوي
السابعة	4.849207	0.0008626	معنوي
الثامنة	9.5684478	0.00	معنوي
التاسعة	2.6580335	0.033286	معنوي
العاشر	4.2291848	0.0024564	معنوي
الحادية عشر	4.6645407	0.0011786	معنوي
الثانية عشر	7.8431217	0.00	معنوي
الثالثة عشر	13.709861	0.00	معنوي
الرابعة عشر	7.203833	0.00	معنوي
الخامسة عشر	4.3522679	0.0019964	معنوي

من الجدول السابق نجد أن: قيمة مستوى الدلالة للحالة الرابعة فقط أكبر من قيمة مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) أي عدم وجود اختلافات في الإجماع فيما يتعلق بالحالة الرابعة. وكانت قيم مستوى الدلالة لكل الحالات الواردة في الجدول السابق عدا الحالة الرابعة (سألفه الذكر) أقل من قيمة مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وهذا يعني بشكل عام وجود اختلافات في الإجماع فيما يتعلق بتلك الحالات.

نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه One Way ANOVA لكل من حالات البحث وفقاً لعدد سنوات الممارسة كما في الجدول رقم (7):

الجدول رقم (7) نتائج اختبار معنوية الفروق بين آراء المشاركين على الحالات وفقاً لعدد سنوات الممارسة:

الحالات	قيمة F	مستوى الدلالة	القرار عند $\alpha = 0.05$
الأولى	2.736109	0.0293232	معنوي
الثانية	7.8370128	0.0	معنوي
الثالثة	9.5309246	0.0	معنوي
الرابعة	10.812607	0.0	معنوي
الخامسة	4.6107287	0.0012908	معنوي
السادسة	12.142284	0.0	معنوي
السابعة	4.6689005	0.00117	معنوي
الثامنة	6.4706319	0.0	معنوي
التاسعة	25.672017	0.0	معنوي
العاشرة	10.847037	0.0	معنوي
الحادية عشر	2.612625	0.0358255	معنوي
الثانية عشر	21.906622	0.0	معنوي
الثالثة عشر	35.235104	0.0	معنوي
الرابعة عشر	16.552088	0.0	معنوي
الخامسة عشر	8.7338456	0.0	معنوي

من نتائج الجدول السابق كانت جميع قيم مستوى الدلالة لكل الحالات محل البحث جميعها أقل من قيم مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) وهذا يعني معنوية درجة الاختلاف في الإجماع وذلك في كل الحالات وذلك وفقاً لسنوات الممارسة. ومما سبق يتضح وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في الإجماع مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: (توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في الإجماع على الحكم المهني بشأن الاستمرارية تعزى إلى سنوات الممارسة).

اختبار الفرضية الثانية: لاختبار الفرضية الثانية يتم صياغتها في صورة إحصائية كما يلي:  
الفرضية الصفرية  $H_0$  (لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في ثبات الحكم المهني بشأن الاستمرارية تعزى إلى سنوات الممارسة).

وحتى تتمكن من اختبار معنوية هذا الفرض تم استخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه One Way ANOVA وذلك لاختبار معنوية الفروق بين الفئات المختلفة لمستوى سنوات الممارسة وذلك فيما يتعلق بالثبات، ولقياس الثبات تم الاعتماد على ثلاث حالات أصلية وتم اختيارها عشوائياً وهي (الحالة الثانية والحالة السادسة والحالة التاسعة) وتم تكرار صورة من هذه الحالات لمعرفة مدى الثبات وهي بنفس الترتيب المقابل (الحالة الخامسة عشر - الحالة الرابعة عشر - الحالة الثالثة عشر) ويتم اختبار مدى وجود ثبات وفقاً لسنوات الممارسة حتى يتم الإجابة على الفرض سالف الذكر وكانت نتائج الاختبار كما يلي:

## جدول رقم (8) تحليل التباين ANOVA لاختبار الفروق في الثبات وفقاً لسنوات الممارسة

الحالة	قيمة F	مستوى الدلالة	القرار عند $\alpha=0.05$
الثانية	8.88	0.0	معنوي
السادسة	34.71	0.0	معنوي
التاسعة	59.49	0.0	معنوي

من الجدول السابق نجد أن: قيمة مستوى الدلالة لجميع الحالات الأصلية مع الحالات غير الأصلية أقل من قيمة مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) مما يعني معنوية الفروق في الثبات بين فئات عدد سنوات الممارسة المختلفة وبالتالي يمكن رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه (توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في ثبات الحكم المهني بشأن الاستمرارية تعزى إلى سنوات الممارسة).

## الاستنتاجات والتوصيات

نستنتج من الدراسة التطبيقية أن الخبرة المهنية تؤثر في أداء المراجع الخارجي لمهام المراجعة وخاصة في مهام المراجعة المعقدة مثل مهمة الحكم على مقدره المنشأة على الاستمرار في نشاطها. حيث تبين أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في الثبات والإجماع على الحكم المهني بشأن الاستمرارية تعزى إلى سنوات الممارسة. وهو يعزز ما توصلت له بعض الدراسات السابقة منها (Anandarajan, Guiral and Esteo, 2006; et al., 2008; جربوع وشاهين، 2011)، في حين توصلت دراسات أخرى إلى نتائج معاكسة منها دراسة دلاهمة (2012) في المملكة العربية السعودية والتي كشفت عن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى قدرة المراجعين الممارسين في السعودية على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات ترجع لمتغيرات التأهيل العلمي، والتخصص، والخبرة.

استناداً إلى النتائج نوصي بما يلي:

- العمل على تعديل القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة المراجعة بما يساير ظروف العصر ويلائم متطلبات البيئة المحلية والتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
- تعديل السياسات المعمول بها لقبول وتعيين المراجعين الجدد في مكاتب المراجعة وتخصيص المهام بين المراجعين وإلزامهم بالتدريب المستمر وكذلك التركيز على التدريب وتنمية المهارات من ناحية الممارسة العملية في كيفية إصدار الأحكام المهنية في واقع ممارسة المهنة.
- ضرورة إصدار الهيئات المعنية نشرات وتقارير متعلقة بمعايير المراجعة في ضوء المستجدات العالمية وكيفية تطبيق هذه المعايير بحيث تساير تداعيات الأزمة المالية العالمية وبما ينعكس إيجابياً على ترشيد أحكام مراجعي الحسابات عن مقدره المنشأة على الاستمرارية.
- ضرورة المشاركة وتبادل المعرفة والخبرة بين الجهات المهنية والأكاديميين للتعرف على مشاكل الممارسة المهنية واقتراح الآليات والحلول الملائمة لها.
- توعية كافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة (أطراف العلاقة الوكالية) بمسؤولية كل من الإدارة ومراجعي الحسابات عن تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، وتفعيل نظام المساءلة

ودور التفتيش والرقابة على جودة أداء المراجع وتكوين هيئة مستقلة تشرف على آلية تعيين وتكليف مراجعي الحسابات بما يعزز جودة الأداء المهني للمراجع.

- ونقترح المجالات التالية لإجراء المزيد من البحوث وهي:
- أثر استخدام نماذج التنبؤ بالفشل المالي على الحكم المهني للمراجع بشأن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرارية .
- أثر مخاطر التقاضي على وفاء المراجع الخارجي بمسؤوليته عن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها.
- دراسة العوامل المؤثرة على تقييم المراجع الخارجي لمقدرة المنشأة على الاستمرارية.
- أثر التفاعل بين الخبرة والمساءلة وتعقيد المهام على الحكم المهني للمراجع الخارجي.
- نأمل أن تساهم التوصيات أعلاه في تحسين جودة خدمات المراجعة في ليبيا.

## المراجع

### المراجع العربية:

أبو العز، محمد السعيد (2010)، "دراسة تجريبية لتحفظ المراجع وحساسيته لموثوقية الأدلة وتبصره الذاتي لدى دمج أدلة المراجعة وتكوين أحكامه المهنية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول ص ص 17-51.

الاتحاد الدولي للمحاسبين (2009)، المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.

جربوع، يوسف محمود؛ شاهين، علي عبد الله (2011)، "العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة" دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد 78، ص ص 573-605.

جمعة، أحمد حلمي (2010أ)، "تطور مسؤولية المحاسبين القانونيين بشأن افتراض المنشأة المستمرة في ضوء المعايير الدولية" - دراسة تحليلية ميدانية في الأردن- مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 75، ص ص 853-894.

جمعة، أحمد حلمي (2010ب)، "دور أساليب تنقيب البيانات في تطوير تقييم المدقق لتقدير الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرارية (دراسة مقارنة)"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 77، ص ص 127-148.

حسين، أحمد حسين علي (1999)، "أثر استخدام النظم الخبيرة على مهام وأحكام المراجع"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، ص ص 37-107.

دلاهمة، مصطفى سليمان (2012)، "مستوى قدرة مراجعي الحسابات الممارسين في المملكة العربية السعودية على اكتشاف مؤشرات الشك في استمرارية الشركات"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، ص ص 87-132.

ديسطيني، محمد محمد والغندور، مصطفى عطية والأمير، أحمد أحمد (2011)، "العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة: دراسة تطبيقية عن قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمة المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص 208-333.

شحات، نظير رياض محمد (2012)، "التعثر المالي: الأسباب وطرق العلاج - دراسة تطبيقية على الغزل والنسيج بجمهورية مصر العربية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص 194-214.

شحاتة، محمد عبد الشكور (2013)، (المعلومات غير المالية ودورها في دعم الأحكام المهنية من وجهة نظر مراقبي الحسابات)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص 417-461.

شيشيني، محمد عبد الرؤوف (2008)، (دور المؤشرات المالية و تقرير المراجع و السمات الشخصية للعميل ومدى استعداد متخذ القرار لتحمل الغموض في اتخاذ قرارات الإقراض في البنوك التجارية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص 191-246.

عيسى، سمير كامل محمد (2008)، (أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص 1-43. نمره، غالب نصر مصطفى (2004)، (مدى مسؤولية المراجع عن تقييم فرض الاستمرارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الثاني، ص 1-37.

### المراجع الاجنبية :

- Altman, E. (1968),» Financial ratios: Discriminate analysis and prediction of corporate Bankruptcy». Journal of Financial, Vol.23, No.4, pp.589-609.
- Anandarajan ,A., Kleinman ,G., and Palmon, D. (2008) ,»Novice and expert judgment in the presence of going concern uncertainty: The influence of heuristic biases and other relevant factors", Managerial Auditing Journal, Vol. 23, No.4, pp. 345 - 366.
- Asare, S.K., Cianci, A.M., and Tsakumis, G.T. (2009), "The impact of competing goals experience and litigation consciousness on auditors judgments", International Journal of Auditing, Vol.13, pp. 223236-.
- Brocheler,V., Maijor,S. and Witteloostuijn, A. v. (2004),»Auditor human capital and audit firm survival The Dutch audit industry in 1930-1992", Accounting, Organizations and Society, Vol. 29, No.7, pp. 627646-.
- Francis, J. R. (2004),»What do we know about audit quality? " The British Accounting Review, Vol.36, No.4, pp.345368-.
- Guiral, A.andEsteo, F. (2006),»Are Spanish auditors skeptical in going concern evaluations?" , Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No. 6, pp. 598620-.
- Haron, H., Hartadi, B.,Ansari, M.and Ismail I. (2009),»Factors influencing auditors`going concern opinion", Asian Academy of Management Journal, Vol.14, No.1, pp. 119-.
- Kuruppu, N., Laswad, F.andOyelere, P. (2012),»Assessing going concern: The practical

- value of corporate failure models and auditors' perceptions", *Pacific Accounting Review*, Vol. 24, No. 1, pp. 3350-.
- Lehmann, C. M. and Norman, C.S. (2006), "The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: An experimental investigation", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 18, pp.6583-.
- Lin, K. Z., Fraser, I.A. and Hatherlyc, D.J. (2003), "Auditor Analytical Review Judgement: a Performance Evaluation", *The British Accounting Review*, Vol. 35, pp.1934-.
- Messier, W.F. (1983), "The Effect of Experience and Firm Type on Materiality/Disclosure Judgments", *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp.611618-.
- Parker, S., Peters, G. and Turetsky, H.F. (2005), "Corporate Governance Factors and Auditor Going Concern Assessments", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 4, No. 3, pp. 529-.
- Pathak, J., Lind, M. and Abdolmohammadi, M. (2010), "E-Commerce Audit Judgment Expertise: Does Expertise in System Change Management and Information Technology Auditing Mediate E-Commerce Audit Judgment Expertise?", *InformaticaE conomică*, Vol. 14, No. 1, pp.520-.
- Sori, Z. M. and Jalil, H. A (2009), "Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Distress", *Journal of Money, Investment and Banking*, No.11, pp.515-.
- Yen, A. C. (2012), "The Effect of Early Career Experience on Auditors' Assessments of Error Explanations in Analytical Review", *Behavioral Research in Accounting*, Vol.24, No.2, pp.211229-.