

## أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق دراسة ميدانية

احمد عبد الرحمن المخادمة وحاكم الرشيد

### ملخص

يعتبر التدقيق وظيفة خدمية أساسية في بيئة الأعمال المتسارعة التغير، كما يساهم بشكل رئيس في تحديد نتائج أعمال الشركات. هذه الدراسة تهدف إلى تسليط الضوء على بعض العوامل المختارة التي من المتوقع أن تؤثر في كفاءة أداء عملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية. وهذه العوامل تتضمن: أهداف المراجعة التحليلية، إجراءات المراجعة التحليلية، والمعوقات التي تحد من تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية. وقد تم اختيار هذه العوامل على ضوء مراجعة الأدبيات الخاصة بالتدقيق حول أهمية إجراءات المراجعة التحليلية، ولتحقيق ذلك تم تطوير استبانة موجهة إلى المدققين العاملين في مكاتب التدقيق الأردنية وأعضاء جمعية المحاسبين القانونيين وأعضاء هيئة التدريس. استخدمت الدراسة أساليب إحصائية وصفية وتحليلية لاختبار فرضيات الدراسة، وأظهرت نتائجها ان مكاتب التدقيق تعتمد بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية في عملياتها، كما أكدت على أهمية هذه الإجراءات في تعزيز نتائج التدقيق. وقد أظهرت النتائج أيضا وجود علاقة بين اهداف المراجعة التحليلية وإجراءاتها وكفاءة عملية التدقيق (المتغير التابع)، أما بالنسبة لمتغير المعوقات التي تحد من تطبيق هذه الإجراءات فلم يكن لها أي دلالة إحصائية وتأثير مادي على زيادة كفاءة أداء عملية التدقيق. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات والاقتراحات تؤدي إلى زيادة كفاءة أداء إجراءات المراجعة التحليلية.

الكلمات الدالة: التدقيق، المدقق الخارجي، إجراءات المراجعة التحليلية.

### المقدمة

المستويات والتي تحظى بثقة الجمهور، إذ إن الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة تدقيق الحسابات، وكثرة الفئات المهتمة بها والمستفيدة من تقاريرها لاتخاذ القرارات الملائمة؛ فرضت على مدقق الحسابات أن يتمتع بأخلاقيات مهنية ألقاها المجتمع على عاتقه من أجل المحافظة على المهنة، ومن أجل تحقيق ذلك فعليهم أن يطبقوا المتطلبات الضرورية التي تتمثل بمبادئ وسلوكيات المهنة الأساسية.

### مشكلة البحث

يعد تدقيق الحسابات وسيلة اتصال تهدف إلى نشر وتوصيل المعلومات والنتائج الخاصة بأداء المؤسسة المعنية للجهات المختلفة. كما ان الإجراءات التحليلية تمثل الاختبارات الأساسية الهامة للعمليات ونتائجها، إذ تمثل الاتجاهات

إن النمو الاقتصادي في الأردن على مدار الفترات السابقة واستقراره في السنوات الحالية قد زاد من أهمية مهنة التدقيق على كافة المستويات التجارية والصناعية والخدمات، كما أن فصل الملكية عن إدارتها - وذلك بتأسيس شركات مساهمة عامة وخاصة وذات مسؤولية محدودة-، كان له الدور الأكبر في زيادة أهمية مهنة تدقيق الحسابات في الأردن وعلو شأنها. لذا فإن مدققي الحسابات أصبح لهم دور أكبر في المجتمع، وهذا يتطلب منهم أن يحافظوا على مركزهم المهني المميز وذلك بالاستمرار في تقديم الخدمات المهنية على أعلى

تاريخ استلام البحث 2006/11/23، وتاريخ قبوله 2007/9/13.

يتركز الهدف الأساس للبحث في دراسة وتحليل بيئة عمل مكتب التدقيق لمعرفة مدى إمكانية تحقيق الأهداف المطلوبة والمتمثلة بالآتي:

- 1- التعرف إلى مدى التزام مكاتب التدقيق بمعايير المراجعة الدولية وتحديد إجراءات المراجعة التحليلية.
- 2- التعرف إلى نطاق أسلوب المراجعة التحليلية الذي يطبقه مكتب التدقيق، ومن ثم دراسة العوامل التي قد تحد من استخدامه لهذا الأسلوب خاصة في الأردن.
- 3- دراسة المعلومات المالية وغير المالية التي تسهم في تحديد نطاق عملية المراجعة باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

### فرضيات البحث

#### الفرضية العامة الأساس

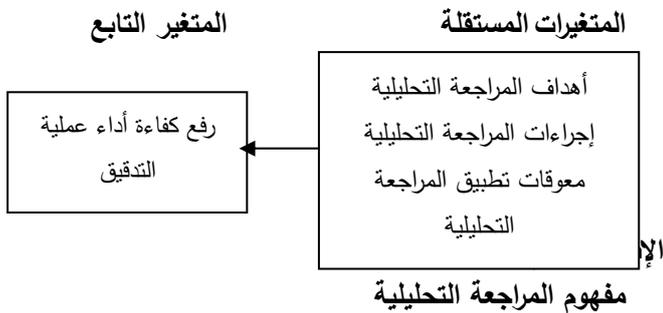
\* ليس هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية ورفع كفاءة أداء عملية التدقيق.

#### الفرضيات الفرعية

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهداف المراجعة التحليلية ورفع كفاءة أداء عملية التدقيق.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة التحليلية ورفع كفاءة أداء عملية التدقيق.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعوقات التي تحد من تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية ورفع كفاءة أداء عملية التدقيق.

### نموذج الدراسة

#### الشكل رقم (1)



والعلاقات للبيانات المحاسبية وانحرافاتهما (إن وجدت)، إضافة لذلك فإن الإجراءات التحليلية توفر أداة ضرورية للجوانب والعناصر التي يمكن أن تكون فيها مخاطر التدقيق مرتفعة، وعلى ضوء ذلك يتطلب من القائمين بعملية التدقيق بذل المزيد من العناية المهنية اللازمة لتقييم كل المعلومات المالية وغير المالية ولجميع مراحل التدقيق، كما أن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية قد أدت إلى خلق حاجة ماسة إلى خدمات مكاتب التدقيق، لأن طبيعة عملها الذي يتطلب النزاهة في الأداء، يعد من الأنشطة التي تحافظ على الموارد المالية للمجتمع، وبناءً على ما تقدم تبرز الحاجة إلى دراسة وتقييم دور أنشطة مكاتب التدقيق في تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية، واثراً ذلك في رفع كفاءة أداء العملية التدقيقية. وهكذا يمكن تحديد الغرض من هذا البحث في الإجابة عن الأسئلة الآتية:

- 1- ما الأهداف المرجوة من المراجعة التحليلية ؟
- 2- ما مدى معرفة تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية ؟
- 3- ما المعوقات التي تحد من تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية ؟
- 4- ما الاختلافات في طبيعة الخدمات المقدمة للعملاء وخاصة عند تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية ودوافعها؟
- 5- هل يؤدي تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية إلى رفع كفاءة عملية التدقيق؟

### أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من خلال تزايد الأعباء الملقاة على عاتق المدقق والواجبات المطلوب القيام بها، بسبب التطور في أنشطة الشركات وتعدد أهدافها، مما جعل عمل المدقق محل أنظار الكثير من الأطراف ذات العلاقة. بالإضافة إلى وجوب اعتماد معايير المراجعة الدولية وكذلك تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية ضمن برنامج عملية التدقيق للوصول إلى أفضل النتائج التي تلبي حاجات تلك الأطراف. وهكذا فإن البحث يتناول بيئة عمل المدقق، تحديد أهداف المراجعة التحليلية، والكشف عن المعوقات التي قد تحد من تطبيقها لتحقيق أهداف التدقيق التي تلبي الحاجات المطلوبة.

### أهداف البحث

محاسبية، وخدمات ضريبية) للشركات والأفراد.  
**المدقق الخارجي:** هو مدقق الحسابات المستقل المحايد الحاصل على إجازة لمزاولة مهنة التدقيق وتقديم الخدمات المحاسبية بمقتضى أحكام القانون والأنظمة الصادرة بمقتضاه.  
**المدقق الداخلي:** هيئة داخلية أو مدققون تابعون للمنشأة، والهدف من ذلك حماية أصول وأموال المنشأة، ولتحقيق أهداف الإدارة لتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمنشأة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.  
**المراجعة التحليلية:** هي مراجعة الكفاءة نظرا لاهتمامها بتحديد مستوى كفاية المنشأة بالمقارنة مع المنشآت الأخرى، أو تقييم وضع المنشأة من خلال نشاطها السابق، إضافة إلى قيامها بتقييم أداء المنشأة ومستوياتها الإدارية المختلفة ولذلك سميت بمراجعة الكفاءة.

#### إجراءات المراجعة التحليلية

أشار دليل التدقيق الدولي رقم 1 ( أدلة التدقيق الدولية 1987) في معيار المراجعة الدولي رقم 12، إلى ان المراجعة التحليلية تمثل الإجراءات الجوهرية وبأنها تحليل النسب الهامة والاتجاهات للبيانات المالية كما وتشمل الاستفسارات عن التقلبات والعلاقات غير المنطقية وغير المتطابقة مع الواقع الفعلي للمنشأة، وهذه الإجراءات تتمثل في قيام المدقق بمقارنة البيانات المالية مع التوقعات، بغرض تحديد ما إذا كان هنالك أخطاء جوهرية في البيانات محل الفحص (Edward, 1996)، والهدف من الإجراءات التحليلية هو مساعدة المدقق على تحديد وفهم طبيعة المنشأة ومدى توقيت العمل الذي سوف يتم إنجازه، كذلك التعرف إلى العناصر الهامة، التي تتطلب عناية مهنية خاصة خلال أداء عملية التدقيق، بالإضافة إلى التقديرات الهامة لاستمرارية العمل (Steven, 2001)، وقد أشار كل من (Carcello, 1994) و (Church, 2001) إلى أن المدققين زادوا من استخدامهم لهذه الإجراءات التي تشمل على عملية تحديد وبحث التغيرات غير العادية في القوائم المالية، وتعود إلى الضغط الاقتصادي والاجتماعي والتنافسي على مكاتب التدقيق. كما يبين الباحث ان زيادة المشاريع وتراكم رؤوس الأموال تودي إلى اختيار أساليب أكثر فاعلية وحيادية ونزاهة

تعرف المراجعة التحليلية في أدبيات المحاسبة المعاصرة بمصطلحات مختلفة منها:

المراجعة القياسية: تنطلق من المقاييس العامة التي يعتمد عليها المدقق لتوقع حالة المنشأة تحت التدقيق، حيث يضع برنامج التدقيق استنادا لذلك (Mancuso, 1992). مراجعة الكفاءة: نظرا لاهتمامها بتحديد مستوى كفاية المنشأة بالمقارنة مع المنشآت الأخرى، أو تقييم وضع المنشأة من خلال نشاطها السابق، إضافة إلى قيامها بتقييم أداء المنشأة ومستوياتها الإدارية المختلفة ولذلك سميت بمراجعة الكفاءة. (معيار التدقيق الدولي رقم 12 لسنة 1983) كما تعرف المراجعة التحليلية بأنها: الاختبارات الجوهرية للبيانات المالية عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات، والتي بإمكانها تزويد المدقق بنوع من الأدلة الثبوتية الكاملة لتعزيز رأيه في القوائم المالية، والتي أقرتها معايير التدقيق المتعارف عليها. وهكذا فعلى المدقق أن يتبنى أسلوب مراجعة فعالا، أي أسلوبا يوفر درجة معقولة من القناعة كأساس لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية (Carmichael and Willingham, 1987).

#### المصطلحات المستخدمة في البحث

كلمة التدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية ((Audit)) التي تعني (( الاستماع )) حيث كانت الحسابات في العصور القديمة تقرأ على أصحاب الأعمال أو المسؤولين الحكوميين حتى يطمئنوا إلى صحتها. وأطلق عليها الإنجليز كلمة ((Audit))، كما تعرف بكلمة تدقيق في بعض الدول وأيضاً تعرف بكلمة مراجعة والمعنى ثابت لنفس الكلمة.

**التدقيق:** عبارة عن عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالبيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية، من أجل التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة.

**مهنة التدقيق:** هي مهنة المحاسبة القانونية بفرعيها المحاسبة والتدقيق وهي مجموعة من الخدمات المترابطة فلسفياً وعملياً ومنطقياً التي يقدمها الأعضاء المزاولون للمهنة للقيام بأعمال التدقيق والخدمات المحاسبية مثل (خدمات استشارية، خدمات

- لإتمام مهام المدقق (Jeanette, 2003).
- وهذه الإجراءات تتم من خلال مقارنة بيانات العميل مع:
- تحديد الحسابات التحليلية والأخطاء المحتملة المطلوب تدقيقها للنشاط الذي يعمل به العميل.
- بيانات العميل خلال فترات سابقة.
- تحديد الحد الأعلى المقبول للانحرافات، وتوقعات العميل.
- تحرى أسباب الانحرافات التي تزيد عن الحد المقبول، بما في ذلك الاستفسار من إدارة المنشأة عن ذلك، أو إجراء مراجعة مستندية لبعض العناصر ذات العلاقة.
- التوقعات باستخدام بيانات غير مالية.
- توقعات المدقق و تقييم النتائج بناء على التحليل الشامل للبيانات.
- أهداف إجراءات المراجعة التحليلية ومدى الاعتماد عليها.
- طبيعة المنشأة، ومدى توافر المعلومات المالية والتوقعات.
- مدى توافر المعلومات غير المالية، ومدى ملاءمة المعلومات المتوفرة.
- مدى قابلية المعلومات المتوفرة للمقارنة مع الغير.
- وضمن هذا السياق فقد توصلت دراسة كل من (Spires and Bigg and (Yardley 1989 و(Glover and Kennedy, 2000) و(Wild, 1985) إلى وجود الكثير من المعوقات التي تؤثر في أساليب المراجعة التحليلية، حيث يعتمد أي نموذج تدقيق على مفهوم الكلفة والمنفعة، وهذه العوامل يمكن ادراجها بالاتي (الراميني، 2000):

- وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة مما يحد من عملية إجراء المقارنات.
- تغير الشركة المستمر لسياساتها المحاسبية والتسويقية والإنتاجية.
- طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع وتقليص حجم أعمالها.
- عدم توافر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة وعدم ملاءمة المعلومات المتوفرة.
- عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة، والتكلفة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة.
- نقص القدرة التنبؤية للإجراءات التحليلية مقابل متطلبات الدقة في التدقيق، وحاجة المدقق إلى التدريب.

#### أسلوب المراجعة واختبارات المراجعة التحليلية:

- يتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب المالية الهامة، عناصر القوائم المالية، الاتجاهات المالية وغير المالية وغيرها من المؤشرات (النوايسة، 2000)، وتقصي أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة، ومنها يكون المدقق قناعته من الاتجاهات المتوقعة فإذا كانت النتائج الفعلية متمشية بشكل منطقي مع الاتجاهات التي توقعها يكون لديه أدلة وقرينة إثبات تؤكد وتعزز رأيه في طبيعة القوائم المالية.

#### أهداف المراجعة التحليلية

- بين معيار التدقيق الدولي رقم 12 لسنة 1983 أهداف الإجراءات التحليلية والتي تنحصر في مساعدة المدقق على تحديد طبيعة المنشأة، ومدى توقيت العمل الذي سوف يتم إنجازه (العشا، 1992). وكذلك التعرف إلى العناصر الهامة والانحرافات ونقاط القوة والضعف التي تتطلب عناية مهنية خاصة خلال أداء عملية التدقيق، كما تعطي الأساس الجيد لتقديم المقترحات للإدارة. هذا ويمكن إيجاز الأهداف بالآتي (James, 1997):
- التعرف إلى طبيعة أعمال المنشأة، وتحديد نطاق الفحص والتدقيق.
- تحديد مجالات المخاطرة المتوقعة.
- تحديد مدى اختبارات العمليات والأرصدة.
- تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من الفحص والعناية.
- القيام بفحص إجمالي وشامل للمعلومات والبيانات المالية.
- تعزيز النتائج التي توصل إليها المدقق.

#### معوقات استخدام المراجعة التحليلية

- نص معيار التدقيق الدولي رقم 12 لسنة 1983 على وجود الكثير من العوامل التي قد تؤثر في عملية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وهي كما يأتي:

## الدراسات السابقة

التحليلية في دولة قطر، وقد بينت نتائج الدراسة ان غالبية المراجعين يعتمدون على إجراءات المراجعة التحليلية وأهمية هذه الإجراءات في تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق. اما الإجراءات المستخدمة فهي التحليل التفصيلي لبند قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، ثم مقارنة المعلومات المالية لسنوات سابقة، ودراسة عناصرها واتجاهاتها اعتمادا على خبرة المدقق كدراسة النسب المالية، ومقارنة المعلومات الفعلية مع المخططة، كما أظهرت الدراسة أهم العوامل التي تحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وهي عدم توافر المعلومات المالية وغير المالية، نقص القدرة التنبؤية، وضعف أنظمة الرقابة الداخلية.

اما دراسة (مصطفى، 2004) قياس اثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء إجراءات المراجعة التحليلية. دراسة تجريبية على مكاتب التدقيق في السعودية. فقد هدفت الدراسة إلى فحص اثر المعلومات المالية وغير المالية في تحديد نطاق عملية التدقيق عند أداء الإجراءات التحليلية، وفحص المعلومات المالية وغير المالية. وأسفرت نتائج هذه الدراسة عن أن المدققين يركزون بدرجة كبيرة على المعلومات المالية في تحديد نطاق عملية التدقيق ويولونها أهمية كبرى، وفي المقابل يستفاد من المعلومات غير المالية كأدلة ثانوية في عملية التدقيق، كما أظهرت أيضا توسيع نطاق عملية التدقيق عندما تشير كل من المعلومات المالية وغير المالية إلى اتجاه غير مرغوب فيه.

دراسة (Kenny et al., 2000): بعنوان دراسة اختبارية لقرارات المراجعة التحليلية للمدقق حيث ركزت الدراسة على إجراءات المراجعة التحليلية، واستخدمت خمسة عناصر وهي: مخاطر عمل العميل، قابلية التنبؤ بأرصدة الحسابات المحددة للمراجعة، موثوقية المعلومات المستخدمة، دقة طريقة المراجعة التحليلية، وموثوقية المعلومات التي تحتوي على بيانات قليلة والتي لا تأخذ بعين الاعتبار نتائج المراجعة التحليلية. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن التوقع بأن قرارات المدقق حول الأخطاء المادية المحتملة ومدى الفحص الذي سيجريه سيكون في تناغم مع نتائج إجراءات المراجعة التحليلية وهكذا تتحدد طريقة التدقيق. وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن العوامل الخمسة السابقة كان لها تأثير جوهري وهام لكل من الأخطاء المادية

دراسة (الحمود، 1991) المراجعة التحليلية، مدى استعمالها من قبل مدققي الحسابات في الأردن، دراسة ميدانية على عينة من مكاتب التدقيق في الأردن، أظهرت نتائج هذه الدراسة أن بعض المدققين يعتمدون على إجراءات المراجعة التحليلية عند القيام بعملية التدقيق، كما بينت أن أكثر إجراءات المراجعة التحليلية استعمالا في الأردن هي التحليل التفصيلي للبيانات، ودراسة عناصر المعلومات المالية، وبناءً على خبرة المدقق يتم مقارنة المعلومات المالية مع غير المالية، ودراسة توقعات العملاء. كما أظهرت الدراسة بعض الإجراءات الأقل استعمالا كما في مقارنة المعلومات المالية للشركة بالمعلومات المالية لشركات مشابهة لها بنفس القطاع، أو لشركات أخرى، كما أنها كشفت عن وجود عقبات تتمثل في عدم توافر المعلومات الكافية واللازمة عن الصناعات المختلفة لدى المدقق، بالإضافة إلى صعوبة عملية التنبؤات لأغراض المقارنة.

اما دراسة (السامرائي، 1998): مدى التزام مراقبي الحسابات في الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية - دراسة ميدانية، فقد أظهرت أن نسبة (55.5%) من المدققين يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية بصور مختلفة، كما بينت ان المدققين المستخدمين للمراجعة التحليلية أو غيرهم ممن لا يستخدمونها يعترفون بأهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية خاصة فيما يتعلق بتحديد المخاطر وعناصرها، وتقييم العمليات والأرصدة، كما أظهرت الدراسة ان الإجراءات الأكثر استخداما هي الاستفسارات من قبل الإدارة عند اكتشاف علاقة غير مناسبة مع الأدلة ومقارنة المعلومات المالية مع النتائج المتوقعة، كما بينت الدراسة أيضا إجراءات غير المستخدمة من قبل المدققين وهي دراسة عناصر القوائم المالية ومقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع غيرها مشابهة، اعتمادا على إجراءات المراجعة التحليلية في حال ضعف نظام الرقابة الداخلية.

اما دراسة (الخطري، 2005): المراجعة التحليلية، دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر، فقد هدفت إلى بيان مدى المعرفة والاهتمام باستخدام إجراءات المراجعة

مجموعتي معالجة هما: نموذج العرض الجدولي، ونموذج العرض التخطيطي (الرسم البياني) وهذا يتطلب نسختين من أدوات البحث، وهذه الأدوات هي ملخص لخطة المدقق ووصف لطبيعة عمل العميل ونظامه المحاسبي، وتفاصيل الاتفاقيات ودور المدقق في عملية التحقق، وإعداد نسخة مختصرة للمحتويات الفعلية لملف تدقيق العميل، هدفت الدراسة إلى استخدام مجموعة من الأدوات والتي قد تبين كيفية استخدامها لاتخاذها في قرارات المراجعة التحليلية الخاصة بالعملاء وطبيعة عملهم، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها عدم وجود تأثير لنموذج العرض، فقد أوصت باستخدام العرض الرسمي من خلال الأشكال البيانية عند استخدام إجراءات المراجعة التحليلية كونها توفر المتطلبات التامة، وتوفر الوقت.

**دراسة (Sudip Bhattacharjee, Thomas Kida, 1999) بعنوان:**  
اثر حجم مجموعة الفرضيات على دقة وكفاءة قرارات المراجعة التحليلية. اهتمت الدراسة باختبار مجموعة من الفرضيات للتأكد من دقة وكفاءة قرارات المراجعة التحليلية للمدقق عن طريق التحقق من كفاية الوقت لقرارات المدقق، حيث اهتمت بتقييم المنافع النسبية لفحص الفرضيات والمتركة في فعاليات المدقق، وتوصلت الدراسة إلى أن المدقق الذي يقوم بالفحص يحتاج إلى وقت أقل ويكون على دقة مقبولة، حيث يركز المدقق على مجموعة من الفرضيات المتمركزة بمجموعة محددة من الإجراءات التحليلية وعدم استخدام إجراءات شاملة ذلك أن هذه الإجراءات المحددة قد تكشف الأخطاء بالكشوفات المالية، وتعد هذه الدراسة الدراسة الأفضل لأنها تعتمد على إجراءات محددة.

### منهجية البحث

#### مجتمع الدراسة وعينتها

تمثل مكاتب التدقيق وأعضاء جمعية المحاسبين القانونيين وأعضاء هيئة التدريس ببعض الجامعات، المهتمين بحقل المراجعة عينة الدراسة التي بصدها تم تنظيم الاستبانة.

#### وحدة التحليل

تمثل وحدة التحليل في هذا البحث الأفراد العاملين في مكاتب التدقيق الأردنية المسؤولين عن عملية التدقيق وأعضاء

والمحتملة على فترات التدقيق.

**دراسة (Wendy Green, 2004) أثر توقيت استلام الإيضاحات الأصلية في الحكم على إجراءات المراجعة التحليلية،** بينت هذه الدراسة كيف ان توقيت استلام الإيضاحات الأصلية وكذلك الاستجابة للدعوات تبين إن أداء المدققين في المراحل الأولى من تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية قد اثر على أدائهم في المراحل اللاحقة، وقد أشار بعض الباحثين إلى أنه على مدى العقد الأخير فان المؤسسات المحاسبية زادت من استخدامها لإجراءات المراجعة التحليلية بهدف تحديد جوانب التدقيق التي تتطلب التركيز عليها. وتوصلت الدراسة إلى توفير أدلة تشير إلى أنه عند إكمال كافة العمليات الخاصة بإجراءات المراجعة التحليلية فإن المدقق سيكون قادراً على التغلب على كافة نقاط الضعف والتحيز والتي تنتج عند إعداد الفرضيات الأولية والتعليمات. كما توصلت الدراسة أيضاً إلى عدم الفصل عند إجراء المراحل التحليلية وجعل كل منها على انفراد حيث سيؤدي ذلك إلى تغيير الطريقة التي بواسطتها يدير المدقق عمليات المراجعة التحليلية.

**دراسة (Linda McDaniel, 2005) المناقشات حول أسباب اعتماد المدقق إجراءات المراجعة التحليلية الضعيفة ودور النتائج ودقتها.** سعت الدراسة إلى استعراض بعض المقالات للباحثين والتي توضح عدم كفاءة إجراءات التدقيق عند استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وأشارت الدراسة إلى ان هناك مجموعة من الأسباب أهمها؛ عدم تقييم المدقق الصحيح لقوة إجراءات المراجعة التحليلية، حيث إن حساسية المراجعة بالنسبة للنتائج ولحكم المدقق الخاصة بتقييم سجلات الفترات السابقة، أساس لتفسير وتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية ذاتها، وعليه فان عدم استخدام إمكانيات المراجعة التحليلية لن يؤدي إلى تحقيق نتائج يمكن الاعتماد عليها. ويوضح البحث أن أهم الجوانب الضرورية هو الحاجة الماسة إلى التحسينات المهمة والدقيقة عند استخدام الفحص التجريبي للمراجعة التحليلية.

**دراسة (Axel K.D., 2001) بعنوان:** آثار نماذج العرض على كفاءة وفعالية قرارات المراجعة التحليلية للمدقق. تبين الدراسة

التدريس وأعضاء جمعية المحاسبين القانونيين والمدققين حيث تضمنت الجوانب التالية:

**1- متغير الجنس:** يبين الجدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة إلا أن من بين أفراد العينة البالغ عددهم (150) هنالك (112) من الذكور أي ما نسبة (73.7%)، في حين كان عدد الإناث (38) بنسبة (25%)، وهذا مرده إلى واقع توزيع الموظفين سواء في الحقل الأكاديمي أو حقل العمل التدقيقي ذي الطبيعة الخاصة الذي يلائم الذكور أكثر من غيرهم.

**2- متغير الخبرة:** تظهر معطيات الجدول رقم (1) أن معظم أفراد العينة هم من الشباب، وهم الفئة الأولى بخبرة (أقل من 5 سنوات) حيث كان عدد هذه الفئة (60) من إجمالي العينة وبنسبة (39.5%)، بينما كانت أقل فئة هي الثالثة (11-15 سنة) بعدد (19) والتي بلغت نسبتها (12.5%)، مما يعني أن الجزء الأكبر هم ممن يمتلكون خبرة متوسطة في مجال العمل التدقيقي وكذلك المؤسسات التعليمية.

**3- متغير المستوى التعليمي:** يوضح الجدول رقم (1) إن غالبية المستطلعة آراؤهم بالنسبة للعينة هم من حملة شهادة البكالوريوس العاملين في مكاتب التدقيق، حيث كان عددهم (91) من إجمالي العينة وبنسبة (67.9%)، في حين كانت أقل فئة هي الخامسة (دكتوراه) والذين مثلوا أساتذة الجامعات المختصين في هذا الحقل حيث بلغ عددهم (10) وبنسبة (6.5%) من إجمالي العينة.

**4- متغير نوع الوظيفة:** يبين الجدول رقم (1) أن وظيفة (مدقق) تمثل أكثر الوظائف عددا بالنسبة لمكاتب التدقيق، وهي الوظيفة التي تمثل جوهر عمل المكتب، حيث بلغت (79) وبنسبة (59.1%)، بينما جاءت الفئة الرابعة وهي الفئة التي تمثل أقل الأعداد (فئة أعضاء هيئة التدريس) حيث بلغ عددهم (16) وبنسبة (10.5%)، في حين بلغ عدد الموظفين الإداريين ضمن المكاتب (20) فردا وبنسبة (14.9%) وهذا يعني أن غالبية العينة تمثلت بالمهتمين بحقل التدقيق وبالذات الجانب العملي منه.

جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وأعضاء هيئة التدريس المهتمين بهذا الحقل، أي أعضاء عينة البحث.

#### مصادر البيانات

اعتمد البحث على نوعين من المصادر وهما: البيانات الأساسية (الأولية) التي تم الحصول عليها من خلال الاستبانة التي صممت لتحقيق هدف الدراسة، وكذلك مصادر البيانات الثانوية المتمثلة في الأدبيات المحاسبية السابقة من خلال المراجعة الشاملة للكتب والمجلات والبحوث والدراسات السابقة، حيث إن الجانب التطبيقي يطغى على البحث كما هو الحال في العمل التدقيقي.

#### معدل الاستجابة

تم توزيع (163) استبانة على أفراد عينة البحث، استعيد منها (154) استبانة، وقد تم تدقيق الاستبانة للتأكد من دقتها، فتم استثناء (4) منها لعدم دقة الإجابات، فبلغ عدد الاستبانة محل التحليل (150) بمعدل استجابة (92%)، وقد بلغت قيمة كرنباخ ألفا لجميع المتغيرات (71%) وهي نسبة تعد مناسبة للتحليل لأن قيمتها أعلى من (60%). كما بلغت قيمة كرنباخ ألفا للفرضية الأولى (71.5) والفرضية الثانية (64) والفرضية الثالثة (81). (Nunnally and Bernstein, 1993)

#### أسلوب تحليل البيانات

تم استخدام أسلوب الإحصاء الوصفي في وصف خصائص عينة الدراسة، واستخدام قيمة كرنباخ ألفا لاختبار مصداقية بيانات البحث، واستخدام المتوسطات والانحراف المعياري، إضافة إلى استخدام أسلوب الانحدار المتعدد في اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع والمعتمدة على قيمة (T)، ولتأكيد النتائج وتحليلها فقد استعين بمعامل بيتا.

#### تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

##### خصائص عينة الدراسة

الجزء الأول: الجوانب المشتركة بين أعضاء هيئة

#### الجدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة

الجزء الأول: الجوانب المشتركة بين أعضاء هيئة التدريس وأعضاء جمعية المحاسبين القانونيين والمدققين

المتغيرات الشخصية	فئات المتغير	العدد	النسبة
الجنس	ذكر	112	%73.7
	أنثى	38	%25
الخبرة	أقل من 5 سنوات	60	%39.5
	6-10 سنوات	50	%32.9
	11-15 سنة	19	%12.5
	أكثر من 16 سنة	21	%13.8
المستوى التعليمي	دبلوم	14	%9.2
	بكالوريوس	91	%59.9
	ماجستير	19	%12.5
	محاسب قانوني	16	%10.6
	دكتوراه	10	%6.5
نوع الوظيفة	مدقق	79	%59.1
	مدقق مساعد	35	%25.8
	موظف	20	%14.9
	عضو هيئة تدريس	16	%10.5
<b>الجزء الثاني: الجوانب الخاصة بحقل العمل التدقيقي المتمثل في مكاتب التدقيق والمحاسبين القانونيين</b>			
سنوات الخبرة لمكتب التدقيق	أقل من 5 سنوات	24	17.9%
	5-10 سنوات	28	20.9%
	11-15 سنة	15	11.2%
	16-20 سنة	14	10.4%
	أكثر من 20 سنة	53	39.6%
عدد العاملين في مكتب التدقيق	أقل من 10 موظفين	62	46.3%
	11-30 موظفاً	47	35.1%
	أكثر من 30 موظفاً	25	18.7%
عمر العاملين بمكتب التدقيق	22-25 سنة	45	33.6%
	26-30 سنة	45	33.6%
	31-40 سنة	28	20.9%
	أكثر من 40 سنة	16	11.9%
ملكية المكتب	ملكية فردية	58	43.3%
	شركة	76	56.7%

رقم (1) ان اكبر الفئات عددا هي ذات الأعمار الشابة والذين يتمركزون في الفئة الأولى والثانية (22- 25 و 26-30) حيث بلغ مجموع العينتين (45) على التوالي وبنفس النسبة البالغة (33.6%) لكل منهما من المجموع، وكانت اقل فئة هي الرابعة (أكثر من 41 سنة) بعدد (16) وبنسبة (11.9%) من إجمالي العينة. وهكذا تتحقق صحة النتائج من حيث إن أعداد الشباب تمثل نسباً عالية في هذا الحقل والتي ستؤدي مستقبلا إلى ازدهار العمل التدقيقي من خلال تزايد خبرتهم عبر سنين الخدمة.

**4- متغير الملكية:** يظهر الجدول رقم (1) إن مكاتب التدقيق المتمثلة بهيئة شركات تمثل العدد الأكبر من بين مكاتب التدقيق حيث بلغ عددها (76) من إجمالي العينة وتمثل نسبة (56.7%) بينما تمثل المكاتب ذات الملكية الفردية (58) من إجمالي العينة وبنسبة (43.3%) من إجمالي العينة. وهي حالة صحية لطبيعة العمل التدقيقي الذي يستلزم خبرات متعددة قد لا توفرها المكاتب الفردية.

بالنظر إلى الجدول رقم (2) نجد إن البيانات توضح المتوسط الحسابي لمدى أهمية أهداف المراجعة التحليلية حيث تتراوح بين (4.4800 - 3.9600) كما يتضح من الجدول أيضا تسلسل الأهداف وحسب الأهمية من خلال وجهات نظر المستطلعين في العينة، حيث يأتي بالمرتبة الأولى التأكد من دقة وملاءمة البيانات المحاسبية لمستخدميها في اتخاذ القرارات المختلفة وبمتوسط حسابي (4.4800) وانحراف معياري (0.5876) حيث يوضح أهمية هذا الهدف والدور الذي يلعبه في تشجيع تطبيق الإجراءات التحليلية. يليه في التسلسل هدف تعزيز النتائج التي توصل إليها المدقق بمتوسط حسابي (4.4067) وانحراف معياري (0.6356)، أما الأهداف التي كان ترتيبها في آخر الأهداف فهي هدف التأكد من قبول العمليات محل الفحص أو رفضها وكانت بمتوسط حسابي (3.9600) وانحراف معياري (0.9404).

**الجزء الثاني: الجوانب الخاصة بحقل العمل التدقيقي المتمثل في مكاتب التدقيق والمحاسبين القانونيين حيث تضمنت الآتي:**

**1- متغير سنوات الخبرة لمكتب التدقيق:** يبين الجدول رقم (1) أن أكبر الفئات المستطلعة هي الفئة الخامسة (أكثر من (20) سنة) حيث بلغ عددها (53) وتشكل نسبة (39.6%) من المجموع، تليها المكاتب ذات العمر بين (5-10 سنوات) والتي شكلت نسبة (20.9%)، ثم ذات العمر الأقل من ذلك (اقل من 5 سنوات) والتي شكلت نسبة (17.9%)، ثم المكاتب ذات العمر بين (11-15 سنة) والتي شكلت نسبة (11.2%)، وكانت اقل الفئات عددا هي الفئة الرابعة التي تقع بين (16-20 سنة) حيث بلغ عددها (14) وتمثل نسبة (10.4%) من المجموع. وهكذا توازنت فترات الخبرة لمكاتب العينة فيما بين سنوات العمر العالية وحديثة العهد، حيث إن أربعة أخماس العينة كانت بنسب متقاربة فيما بينها في حين احتلت الأعمار المتوسطة (10-20) قرابة خمس العينة، وهذه النتائج تشير إلى تمسك القدماء باستغلال خبرتهم في مجال العمل التدقيقي والتوسع في هذا النشاط جراء التطور الاقتصادي للمملكة وتمثل ذلك بدخول أعداد شابة إلى هذا الحقل.

**2- متغير عدد العاملين بمكتب التدقيق:** يوضح الجدول رقم (1) إن النسبة الكبيرة من العينة متمثلة في المكاتب التي لا يزيد عدد موظفيها عن 10 أفراد وعددها (62) من المجموع وكانت نسبتهم (46.3%)، فيما كانت اقل الفئات عددا هي المكاتب ذات الأعداد الكبيرة من الموظفين (أكثر من 30 فرداً) حيث كان عددها (25) مكتبا وبنسبة (18.7%) مما يعني ان غالبية مكاتب التدقيق في المملكة هي من النوع الصغير والقليل العدد بموظفيه. وهذا يؤكد ما توصلنا إليه في المتغير الثاني أعلاه حيث تمت الإشارة إلى دخول أعداد شابة إلى هذا الحقل.

**3- متغير عمر العاملين بمكتب التدقيق:** يوضح الجدول

(الجدول رقم 2)  
المتوسطات والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة البحث على متغيرات الدراسة

الانحراف المعياري	المتوسط	المتغيرات
.5876	4.4800	1- للتأكد من دقة وملاءمة البيانات المحاسبية لمستخدميها في اتخاذ القرارات المختلفة
.9404	3.9600	2- للتأكد من قبول العمليات محل الفحص أو رفضها
.8861	3.9933	3- لتقديم المقترحات المناسبة لمتخذ القرارات
.7244	4.0733	4- اعتماد الإدارة على نتائج الإجراءات التحليلية لتصويب قراراتها
.7883	4.2067	5- لإبداء الرأي من قبل المدقق بالاعتماد على نتائج المراجعة التحليلية
.7041	4.2467	6- للمقارنة بين نتائج السنوات المختلفة
.7744	4.2400	7- لتحديد مواطن مخاطر التدقيق
.8664	4.1200	8- لتحديد نقاط الضعف لعملية التدقيق ومن ثم زيادة حجم العينة
.6356	4.4067	9- لتعزيز النتائج التي توصل إليها المدقق
.5883	4.3867	10- تحليل بيانات القوائم المالية بغرض معرفة التغيرات والتطورات التي تطرأ عليها من فترة لأخرى
.6390	4.2333	11- دراسة وتحليل عناصر البيانات المحاسبية وتحديد اتجاهاتها
.7130	4.2200	12- التحليل باستخدام النسب المالية وعلى ضوء قابلية المدقق
.7156	4.2267	13- مقارنة البيانات المحاسبية والنتائج من فترة لأخرى
.8348	3.8800	14- مقارنة النتائج مع الخطط المتوقعة في ضوء البيانات المحاسبية وتحليلاتها
.9601	3.7333	15- مقارنة النتائج المالية للمنشأة المعنية مع منشآت أخرى لنفس القطاع
.8516	3.8600	16- مقارنة النتائج والبيانات المالية مع غيرها من البيانات غير المالية لتحديد الاتجاهات
.7675	3.9600	17- دراسة وتحليل توقعات العملاء
.7079	3.9533	18- تقديم مقترحات بناء على الإجراءات المطبقة في التعامل مع العملاء
1.1310	3.7933	19- ضعف نظام الرقابة الداخلي للعملاء
1.1752	3.3933	20- عدم توافر المعلومات اللازمة المالية وغير المالية لتنفيذ الإجراءات
1.1184	3.2533	21- التغير المستمر لسياسات الشركة المحاسبية
1.0662	3.1933	22- وجود أزمات اقتصادية
1.1801	2.9000	23- تخفيض أتعاب التدقيق
1.1301	2.8933	24- عدم وجود معرفة من المدقق بأهمية أهداف المراجعة التحليلية
1.1992	3.3533	25- قلة الدورات التدريبية حول أهمية إجراءات المراجعة التحليلية
1.1663	3.5733	26- المنافسة الشديدة لاستقطاب العملاء

وهذه القيمة تمثل دالة إحصائية على مستوى دلالة مقداره (0.002)، بمستوى ثقة مقداره (99.8%) وكون هذا المستوى أكبر من مستوى الثقة المعتمد في هذه الدراسة والبالغ (95%) فالأمر يقتضي رفض الفرضية العدمية وقبول بديلتها، ويستنتج مما سبق أن أهداف المراجعة التحليلية وعلاقتها بكفاءة عملية التدقيق لدى عينة البحث ذات اثر ايجابي. ويعزز هذه النتيجة أيضا قيمة (Beta) والبالغة (0.254) حيث تؤكد اتجاهها قويا لدى أفراد عينة الدراسة نحو اثر أهداف المراجعة التحليلية في رفع كفاءة عملية التدقيق. وهذه النتيجة تتفق مع ما توصل إليه (الخطري 2005) و (الحمود 1991). ومرد ذلك يرجع إلى تركيز المدققين على هذه الأهداف و توافر المعلومات حولها.

#### الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة التحليلية وكفاءة عملية المراجعة، كما هو موضح في الاستبانة (10-18)، حيث تظهر نتائج اختبار الفرضية الثانية، وبالرجوع إلى قيمة (T) المحسوبة والمستخرجة من نتائج الحاسوب (2.930)، فإن هذه القيمة دالة إحصائيا على مستوى دلالة مقداره (0.004)، أي أنها دالة على مستوى ثقة مقداره (99.6%) وكون هذا المستوى أكبر من مستوى الثقة المعتمد في هذه الدراسة والبالغ (95%) فقد تقرر رفض الفرضية العدمية وقبول بديلتها، ويستنتج مما سبق أن إجراءات المراجعة التحليلية وعلاقتها بكفاءة عملية التدقيق لدى عينة البحث ذات اثر ايجابي. وهذه النتيجة تتفق ايضا مع ما توصل إليه (الحمود 1991) و (الخطري 2005) و (Kenny 2000) و (Wendy 2004). كما يعزز هذه النتيجة أيضا قيمة (Beta) والبالغة (0.234)، حيث تؤكد اتجاهها قويا لدى أفراد عينة الدراسة نحو اثر إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة عملية التدقيق.

#### الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معوقات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية وكفاءة عملية المراجعة، كما هو موضح في الاستبانة (19-19)

أما فيما يخص إجراءات المراجعة التحليلية فإن الوسط الحسابي لها كان بحدود (4.3867-3.7333) علما بان الجدول قد رتب تسلسل الإجراءات للمراجعة التحليلية بحسب أهمية كل اجراء، حيث حظي بالمرتبة الأولى تحليل بيانات القوائم المالية بغرض معرفة التغيرات والتطورات التي تطرأ عليها من فترة لأخرى، بمتوسط حسابي (4.3867) وانحراف معياري (0.5883) لما لهذا الاجراء من دور كبير في تقدير التغيرات في السياسات المحاسبية ومعرفة مبرراتها، وكان آخر الإجراءات أهمية مقارنة النتائج المالية للمنشأة المعنية مع منشآت أخرى لنفس القطاع بمتوسط حسابي (3.7333) وانحراف معياري (0.9601).

أما بالنسبة للمعوقات التي تحد من تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية فقد تراوح الوسط الحسابي لها بين (3.7933-2.8933) كما أظهرت النتائج أن ضعف نظام الرقابة الداخلي للعملاء يحظى بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.7933) وانحراف معياري (1.1310) وكان آخر العوامل التي تحد من تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية عدم وجود إدراك من قبل المدقق بأهمية المراجعة التحليلية بمتوسط حسابي (2.8933) وانحراف معياري (1.1301).

#### الجدول رقم (3)

##### نتائج اختبار الفرضيات

Variables	Std Error	Beta	t	Sig
X1	0.103	0.254	3.194	0.002
X2	0.115	0.234	2.930	0.004
X3	0.060	0.133	1.030	0.105

#### اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج:

##### الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهداف المراجعة التحليلية وكفاءة عملية المراجعة كما هو موضح في الاستبانة (1-9)، حيث تظهر نتائج اختبار الفرضية الأولى من خلال قيمة (T) المحسوبة والمستخرجة من نتائج الحاسوب بأنها تساوي (3.194)،

السابقة، حيث لا زالت محل جدل الكثير من مكاتب التدقيق. وأظهرت متابعة ودراسة الأدبيات والبحوث السابقة الاهتمام الكبير من قبل الباحثين بشكل خاص في إجراءات المراجعة التحليلية وأهدافها والمعوقات التي تحد من تطبيق إجراءاتها، وهذا يعطي مؤشرا على الأهمية الخاصة لهذه المتغيرات في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة.

### التوصيات

في ضوء النتائج السابقة يمكننا التوصل إلى مجموعة من التوصيات نجملها في الآتي:

1. ضرورة وجود تعاون وتنسيق بين هيئة المحاسبة والتدقيق والجهات المعنية مثل ديوان المحاسبة، وزارة المالية، والمؤسسات التعليمية، مما يساعد في تحقيق أهداف هذه المهنة والنهوض بها.
2. التوعية والتوجيه باستخدام أساليب مناسبة وضرورية مثل إعداد برامج تدقيق مناسبة لكل قطاع من القطاعات والتي تأخذ بعين الاعتبار مختلف جوانب النشاط وتكون بمثابة أداة رقابة وتخطيط حيث ستسهم في مساعدة المدقق في إتمام برنامج التدقيق.
3. تشجيع ودعم الدراسات والبحوث الميدانية خاصة في مجال التدقيق والمحاسبة وإجراءات المراجعة التحليلية.
4. التأكد من اعتماد التقنيات الحديثة في مجال عمل التدقيق وبكل مراحلها وخاصة البرامج الجاهزة والأخذ بالملاحظات التي تثار خلال المؤتمرات والندوات من أجل تطويرها المستمر.
5. القيام بإجراء البحوث في بيئة مختلفة ومجتمعات مختلفة لنفس المتغيرات، وذلك للتأكد من النتائج وإمكانية تعميمها.
6. عقد دورات تدريبية في مجال إجراءات المراجعة التحليلية وتحديد أهدافها بما يخدم عملية التدقيق.
7. إن لا يتركز نشاط التدقيق في الأمور المالية، فقط بل يتعدى ذلك إلى التدقيق الإداري والأهداف وغيرها من الأمور غير المالية.

26)، حيث تظهر نتائج اختبار الفرضية الثالثة من خلال قيمة (T) المحسوبة والمستخرجة من نتائج الحاسوب (1.030)، بان هذه القيمة دالة إحصائيا على مستوى دلالة مقداره (0.105)، أي أنها دالة على مستوى ثقة مقداره (0.895%) وكون هذا المستوى اقل من مستوى الثقة المعتمد في هذه الدراسة والبالغ (95%) فإن الباحثين اقرا قبول الفرضية العدمية ورفض بديلتها، ويستنتج مما سبق أن معوقات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية وعلاقتها بكفاءة عملية التدقيق لدى عينة البحث ذات اثر سلبي وليس لها اي علاقة في رفع اداء عملية التدقيق. وهذه النتيجة توصلت إليها دراسة (الخطري2005). كما يعزز هذه النتيجة أيضا قيمة (Beta) والبالغة (0.133) حيث تؤكد اتجاها ضعيفا لدى أفراد عينة الدراسة نحو اثر معوقات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة عملية التدقيق.

### الاستنتاجات

يتضح من تحليل البيانات وحسب تصورات وآراء أفراد العينة العاملين في مكاتب التدقيق والمحاسبين القانونيين وأعضاء هيئة التدريس المعنيين ما يأتي:

- 1- تبين نتائج تحليل الانحدار المتدرج (Stepwise Regression) إن الفرضية الأولى اهداف المراجعة التحليلية وكفاءة عملية المراجعة كانت أكثر قدرة على تفسير هذا الترابط وكانت ذات علاقة إحصائية قوية وهامة، كما بينت نتائج الدراسة أيضا إن هنالك اتجاها إيجابيا قويا لدى المبحوثين (عينة الدراسة) نحو تطبيق هذا المتغير.
- 2- إن الفرضية الثانية إجراءات المراجعة التحليلية وكفاءة عملية المراجعة، جاءت بعد الأولى مباشرة حيث أظهرت النتائج وجود تلك العلاقة بين المتغير المستقل والتابع وكانت العلاقة أيضا إيجابية وقوية بين أفراد عينة الدراسة.
- 3- وفيما يخص الفرضية الثالثة المعوقات التي تحد من تطبيق المراجعة التحليلية وكفاءة عملية المراجعة فكانت العلاقة فيها سلبية، أي عدم وجود علاقة بين المتغير التابع والمستقل، وهذه نتيجة منطقية متوقعة أشارت إليها بعض الدراسات

## المراجع

- Auditing Practices*, University of Malta.
- Church, B.K. Mc Millan, J. J. and Schneider, A. 2001. Factors Affecting Internal Auditors' Consideration of Fraudulent Financial Reporting During Analytical Procedures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1<sup>st</sup> ed. New York: McGraw-Hill, 65- 80.
- Edward B.H. 1996. The Use of Analytical Procedures by Auditing, Feb. *Journal of Accountancy*.
- Glover S. and James J. 2001. Analytical Procedures and Auditing Planning Decisions Feb. *Journal of Accountancy*.
- James G.E. and William, G. 1997. Analytical Auditing, Procedures. *Journal of Accountancy*, (Feb.)130-162.
- Kenny Z. Iin, Ian A.M. and David J. Hatherly. 2000. An Experimental Study of Auditor Analytical Review Judgments. *Journal of Business and Finance and Accounting*,(oct.): 27.
- Linda M.C. Daniel. 2005. Discussion of Why do Auditors Over-Rely on Week Analytical Procedures? The Role of Outcome and Precision. *Auditing Journal of Practice and theory*. 24: 221-228.
- Mancuso, Anthony J. 1992. CPA Journal Analytical Procedures, *Auditing Quality Review*, (April): 15-50.
- Nunnally, J.C. and Bernstein, I. H. 1993. *Psychometric Theory*, 3<sup>rd</sup>.
- Spires E. and Yardley. 1989. Empirical Studies on the Reliability of Auditing Procedures, *Journal of Accounting Literature*, 8: 49-75.
- Sudip B., Thomas K. and Dennis M.H. 1999. The Impact of Hypothesis set size on the Time Efficiency and Accuracy of Analytical Review Judgments. *Journal of Accounting*, Spring, 37 (1).
- Wendy, Green. 2004. Impact of Timing of Receipt of an Inherited Explanation on Auditors Analytical Procedures Judgments. *Journal of Accounting and finance*.
- أدلة التدقيق الدولية، اتحاد المحاسبين الدولي، تعريب عصام مرعي، تقديم شركة سابا وشركاهم، 1987.
- الحمود، تركي راجي، 1991، المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مدقق الحسابات في الأردن، *المجلة العلمية، كلية الإدارة والاقتصاد*، جامعة قطر، العدد الثاني.
- الخطري، خالد ناصر وعدنان السامرائي، 2005، المراجعة التحليلية والممارسات لمدققي الحسابات في دولة قطر، دراسة ميدانية، *المجلة العربية للمحاسبة*، المجلد الثامن، العدد الأول، ص 1-25.
- الرامني، رائد محمد، *التحليل المالي والمراجعة التحليلية*، عمان، الأردن، 2000.
- السامرائي، عدنان هاشم وتركي الحمود، 1998، دراسة مدى التزام مدقق الحسابات في الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية، دراسة ميدانية، *مجلة التعاون الصناعي*، العدد 73، جامعة قطر .
- عشا، خالد محمد، 1992، *استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات*، أطروحة ماجستير، الجامعة الأردنية.
- مصطفى، صادق حامد، 2004، قياس اثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط المراجعة، دراسة تجريبية، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز 'المملكة العربية السعودية*، *مجلة الاقتصاد والإدارة*، ص 81-116.
- المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998.
- النوايسة، محمد ابراهيم، 2000، *تحليل ومناقشة القوائم المالية*، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
- Axel k.D. and Peter. Booth. 2001. The Effects of Presentation Format on the Effectiveness and Efficiency of Auditors Analytical review Judgments. *Journal of Accounting and Finance*.
- Bigg, S. Wild. 1985. An Auditor Judgment in Investigation of Review, *the Accounting Analytical Review*, 607-533.
- Borg Jeanett. 2003. *Analytical Review Procedures and Local*

## The Importance of Applying Analytical Review Procedures to Increase Auditing Performance Evidence from Jordan

*Ahmad A. Al-Makhadmeh and Hakim Al-Rasheed*

### ABSTRACT

Analytical review procedures have been regarded as an important factor in competing in a rapidly changing global market. It plays a major role in companies' financial statement results. This paper aims to highlight systematically selected factors that could influence the efficiency of auditing performance in the Jordanian auditing sector. These factors include: aims of analytical review, procedures of analytical review, and obstacles of analytical review. The selection of these factors was based on extensive review of the available surveys concerning analytical review procedures. In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and developed and distributed to the sample of study. Descriptive statistical analyses were used in analyzing data and testing the hypotheses; these analyses include frequencies, percentages, standard deviation, means, and sample t-test. The most important finding of this study revealed a relation between the independent variables (aims of analytical review, and procedures of analytical review,) and the dependent variable (efficiency of auditing performance). Furthermore, the study results showed no relationship between the independent variables (obstacles of analytical review) and efficiency of auditing performance. The study suggested a number of recommendations which may improve the auditors' performance and support them in their duty.

**Keywords:** Auditing; external auditor; Analytical review.

احمد عبد الرحمن المخادمة وحاكم الرشيد  
قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة مؤتة، الكرك - الأردن.