

**إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق  
البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية  
(دراسة استطلاعية على عينة من مدققي ديوان المحاسبة الأردني)**

الأستاذ الدكتور أحمد حلمي جمعة

**الملخص**

الغرض من الدراسة: فحص إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية (المؤسسات العامة المستقلة).

أهم النتائج النظرية: من الممكن أن تشمل البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية على معلومات تختلف عن المعلومات الموجودة في البيانات المالية لمنشآت الأعمال في القطاع الخاص أو تكون إضافية لها كمقارنة النفقات خلال الفترة مع الحدود التي وضعها التشريع، وفي هذه الحالات قد تطلب تعديلات مناسبة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقرير المدقق.

أهم النتائج الميدانية: لقد أكدت الدراسة الميدانية على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية بشكل عام بنسبة (٧٦,٤%)، كما بينت نتائج الدراسة الميدانية أن أعلى إمكانية لتطبيق لمعايير التدقيق الدولية كانت للمعايير المتعلقة بالاستفادة من عمل الآخرين بنسبة (٨٣,٦%)، ثم المعايير المتعلقة بتقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء بنسبة (٨٢,١%)، ثم المعايير المتعلقة بأدلة التدقيق بنسبة (٧٦,٥٥) ثم المعايير المتعلقة بالمبادئ العامة والمسؤوليات بنسبة (٧٥,٤%)، ثم المعايير المتعلقة بالمجالات المتخصصة بنسبة (٧٤,٨)، وأخيراً المعايير المتعلقة بنتائج وتقارير التدقيق حيث بلغت نسبتها (٦٦,٢).

أهم التوصيات: توصي الدراسة ديوان المحاسبة في الأردن بضرورة استخدام العبارات الواردة في الدراسة الحالية (قائمة الاستبيان) والتي تم تسليمها لدائرة الأبحاث والدراسات كدليل إرشادي لمديري ولرؤساء المراقبات والمدققين عند تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية، كما تقترح الدراسة عمل نفس هذه الدراسة على الأجهزة المركزية للمحاسبات أو دواوين المحاسبة في الدول العربية الأخرى.

المصطلحات الدالة: مؤسسات الأعمال الحكومية- معايير التدقيق الدولية- البيانات المالية.

البيانات المتاحة: للحصول على قائمة الاستبيان والتحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS يرجى مراجعة الباحث.

**المقدمة**

تنص مقدمة مجلس معايير محاسبة القطاع العام على أن إصدارات لجنة القطاع العام تهدف إلى تطوير وتحقيق انسجام ممارسات تقديم التقارير المالية والمحاسبة والتدقيق في القطاع العام، كما ستعزز لجنة القطاع العام في الإصدارات التي نشرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (لجنة ممارسات التدقيق الدولية سابقاً) وتستخدمها إلى المدى الذي ينطبق فيه

تطبيقها على القطاع العام\*، (IFAC, IPSASC, 2001-IFAC, IPSASC, 2002-IFAC, IPSASC, 2003-IFAC, IPSASC, 2004-IFAC, IPSASB, 2005-IFAC, IPSASB, 2006-IFAC, IPSASB, 2007-IFAC, IPSASB, 2008-IFAC, IPSASB, 2009-IFAC, IPSASB, 2010)

كما يشير مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي الى أنه في العديد من البلدان يشمل القطاع العام منشآت الأعمال التي تمتلكها أو تسيطر عليها الحكومة، والنشاط الرئيسي لمؤسسات الأعمال الحكومية مشابه لنشاط منشآت أعمال القطاع الخاص، أي بيع البضائع أو الخدمات إلى الأفراد وإلى المنظمات غير الحكومية وكذلك إلى منشآت القطاع العام الأخرى، لذلك في عام ٢٠٠٨ أصدر مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي International Public Sector Accounting Standard (IPSASB) الإرشاد الدولي المعدل (٢) الموسوم: إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية the applicability of ISAs to audits of financial statements of government business enterprises

ولذلك فقد أكد المجلس على ضرورة قيام كل دولة من دول العالم بدراسة إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية، مع مراعاة إن معايير التدقيق الدولية التي يصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وإرشادات القطاع العام الدولية ليس القصد منها إلغاء أو أنها تلغي المعايير الرسمية الوطنية الرسمية التي تصدرها الحكومات أو الهيئات التنظيمية أو هيئات المحاسبة المهنية. مشكلة الدراسة

يجدر - يادئ ذي بدء\_ الإشارة إن البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية كانت تدقق من قبل المحاسبين القانونيين حتى عام ٢٠٠٧، واعتباراً من عام ٢٠٠٨ بدأ تدقيقها من قبل ديوان المحاسبة الأردني، لذلك فقد أشار التقرير السنوي الصادر عن ديوان المحاسبة الأردني (التقرير السنوي، ٥٨)، (٢٠١٠) الى أنه قد طغى الحديث في الأونة الأخيرة حول حجم العبء الذي بات حجم موازنة المؤسسات المستقلة يشكله على الاقتصاد بعد أن ارتفعت قيمة موازنتها بمعدل ٣٠٠% خلال السنوات الماضية، حيث قفزت من قيمة نقل عن نصف بليون دينار عام ٢٠٠٣ لتلامس ما قيمته بليوناً دينار بداية عام ٢٠١٠، كما ارتفع عددها من ١٤ مؤسسة الى ٦١ مؤسسة\* مستقلة مالياً وإدارياً في بداية عام ٢٠٠٩، ويمكن توضيح هذا التطور (الأرقام بالمليون دينار) كما يلي:

\* يشير مصطلح "القطاع العام" إلى الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية - مثل - الولاية، الإقليم، المنطقة والحكومات المحلية - مثل - ذلك المدينة والبلدة، والمنشآت الحكومية والمنشآت المرتبطة بها - مثل - الوكالات والمجالس واللجان والمنشآت).

\* تشمل المؤسسات العامة المستقلة سلطة لمياه- مؤسسة المواني- مؤسسة سكة حديد العقبة- المؤسسة العامة للإسكان الحضري والتطوير الحضري- المؤسسة الأردنية للإستثمار- مؤسسة المناطق الحرة- المؤسسة الإستهلاكية المدنية- مؤسسة التدريب المهني- وزارة الأوقاف والشؤون والمقدسات الإسلامية- صندوق التأمين الصحي المدني- الخط الحديدي الحجازي الأردني- صندوق توفير البريد- مجمع اللغة العربية الأردني- المعهد الوطني للتدريب- صندوق قصور الكلي- صندوق المعونة

السنة	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
قيمة الموازنة	٤٧٧	٤٩٨	٥٢٩,٦	٥٧٥	٦١٠,٩	٦١٠,٦١

ونظراً لأن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي (IPSASB) يشير الى أن هذا الإرشاد يطبق على مؤسسات الأعمال الحكومية - مثل- السكك الحديد الوطنية ومرافق الطاقة وخدمات الإتصال، وغير ذلك، حيث يطلب عادة من مؤسسات الأعمال الحكومية أن تدار تجارياً أي أن تحقق أرباحاً أو أن تسترد من خلال الرسوم التي تستوفي من المستخدمين نسبة كبيرة من تكاليفها التشغيلية، كما أن حجم نفقات موازنات مؤسسات الأعمال الحكومية يمثل ٣٣% من حجم الموازنة العامة لدولة الأردن البالغة ٦ بلايين دينار، بالإضافة الى أن هناك حاجة ملحة في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة لضبط إيقاع هذه المؤسسات لتخفيف العبء على الخزينة العامة (ديوان المحاسبة، التقرير السنوي (٥٨)، ٢٠١٠).

لذلك فإن مشكلة الدراسة الرئيسة تتمثل في الإجابة على التساؤل التالي: ما مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية (المؤسسات العامة المستقلة)؟

### أهمية الدراسة والدراسات السابقة

تتبع أهمية الدراسة الحالية من أهمية المؤسسات العامة المستقلة في الاقتصاد الأردني، كما تتزايد أهمية الدراسة الحالية بشكل عام في كونها توثق مدى إمكانية تطبيق مدقي ديوان المحاسبة في الأردن لمعايير التدقيق الدولية عن تدقيق مؤسسات الأعمال الحكومية، كما تتزايد أهمية الدراسة الحالية نظراً لندرة أو قلة أو ربما عدم وجود دراسات أو بحوث حول تطبيق معايير التدقيق الدولية في مؤسسات الأعمال الحكومية عالمياً أو عربياً، على الرغم من ذلك توجد دراسات علاقة بالموضوع ومن أهم هذه الدراسات ما يلي:

التاريخ	القائم بالدراسة	موضوع الدراسة	أهم النتائج
٢٠٠١	Dittenhofer	تدقيق الأداء الحكومي	لقد أكدت الدراسة الحالية على أن تدقيق الأداء الحكومي أكثر ضرورة وأهمية من قطاع الأعمال، كما أكدت الدراسة على أهمية تقييم الكفاءة والاقتصاد والفعالية في القطاع الحكومي، والتقرير عن نتائج التدقيق للإدارة الحكومية والبرلمان.
١٩٩٨	Gin Chong, & Vinten	توحيد التدقيق الحكومي في جمهورية الصين الشعبية	لقد أكدت الدراسة على أن التدقيق الحكومي في الصين متراجع جداً، على الرغم من إصدار مكتب المحاسب العام في الصين ٣٨ معيار وإرشاد تدقيق في ١/١/١٩٩٧، كما أن هناك حاجة لتدريب عالي للمدققين حتى يتمكنوا من القيام بمسؤولياتهم في الاقتصاد والمحول في العالم الكبير.

الوطنية- مؤسسة تشجيع الإستثمار- صندوق التنمية والتشغيل- مؤسسة المواصفات والمقاييس- المؤسسة العامة لحماية البيئة- هيئة تنظيم قطاع الاتصالات- مؤسسة الإذاعة والتلفزيون- المؤسسة التعاونية الأردنية- سلطة إقيم البترول- هيئة تنظيم قطاع النقل- هيئة تنظيم قطاع الكهرباء- هيئة الطاقة النووية الأردنية- مؤسسة تنمية أموال الأوقاف- السلطة البحرية الأردنية- الصندوق الوطني لدعم الحركتين الشبهائية والرياضية- هيئة الأعلام المرئي والمسوع- مركز تكنولوجيا المعلومات الوطني- المؤسسة العامة لغذاء والدواء- هيئة التأمين - هيئة الأوراق المالية- وسلطة منطقة العقبة الاقتصادية.

١٩٩٤	IPSC	التدقيق للسلطات - القطاع العام	للامتثال منظور	لقد اوضحت النتائج أن التدقيق للامتثال للسلطات المناسبة يعتبر جزء هام ومكمل للتكليف بالتدقيق أو شروط العملية لأغلب عمليات تدقيق منشآت القطاع العام، فضلاً عن أنه بسبب تنوع السلطات يمكن أن تكون أحكامها متضاربة مع بعضها البعض، كما يمكن أن تخضع لتفسيرات مختلفة، وكذلك يمكن أن لا تمثل السلطات الفرعية للتعليمات أو الحدود التي ينص عليها التشريع، ونتيجة لذلك يتطلب تقييم الامتثال للسلطة في القطاع العام حكماً مهنياً كبيراً وهو ذو أهمية خاصة.
١٩٩٤	IPSC	إستخدام عمل مدققين آخرين - القطاع العام	منظور	لقد أكدت الدراسة على أهمية الإستقلال الذاتي للمستويات الحكومية المختلفة والتفويضات المختلفة لمؤسسات التدقيق العليا والمشاكل المعينة التي تحيط بإستخدام عمل مدققين آخرين في إطار دولي.
١٩٩٤	IPSC	تدقيق البيانات المالية للحكومة بمؤسساتها: خبرة نيوزيلندا		لقد أكدت هذه الدراسة على أهمية الإلتزام بخصوص التدقيق الأساسية مثل الإستقلالية والمعايير. خصوصاً الممارسات المحاسبية لتقديم نظرة صحيحة وعادلة في غياب معايير المحاسبة ذات الصلة والأدلة.
1992	عمران	معايير مراجعة عملية التنبؤ في وحدات الجهاز الإداري للدولة - دراسة تطبيقية		لقد أكدت الدراسة على تركيز الإهتمام على مراجعة عملية التنبؤ وليس نتائج التنبؤ لأن مراجعة عملية التنبؤ تكشف مواطن القوة والضعف في إجراءات التنبؤ ومن ثم فإنها تتيح الفرصة لتنمية مواطن القوة ومعالجة مواطن الضعف.
١٩٩٠	شعيب	ممارسات المراجعة الحكومية وتقييم الإسهام الاجتماعي للوحدة المحاسبية		لقد أكدت الدراسة على أ، فرص تطبيق المراجعة الحكومية الشاملة قائمة، ولكن هناك حاجة الى فريق عمل من المراجعين ذوي الخبرة الاقتصادية بتحليل جوانب أخرى غير المحاسبة.

وبشكل خاص تبرز أهمية الدراسة الحالية في تناول ما يلي:

١- جذب إنتباه الباحثين والأكاديميين والمهنيين والمحاسبين ومدققي ديوان المحاسبة في العالم العربي لتطبيق معايير التدقيق الدولية عند تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

٢- التعرف على مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية في الأردن

٣- تقديم المقترحات اللازمة لما يجب أن يكون عليه عملية تطبيق معايير التدقيق الدولية عند تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية. هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي الى بيان إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية من خلال عينة من مدققي ديوان المحاسبة الأردني، مع ملاحظة أن مصطلح البيانات المالية يقصد به وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs بيان المركز المالي بيانات الدخل (حساب الربح والخسارة)

وبيانات التغيير في المركز المالي والإيضاحات والبيانات والمادة التفسيرية الأخرى والتي تحدد على أنها جزء من البيانات المالية وذلك كما هو مبين في مقدمة معايير المحاسبة الدولية. مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي ديوان المحاسبة الأردني والبالغ إجمالي عددهم (٢٨٢) حتى ٢٠١٠/٣/١ وقت إجراء الدراسة الميدانية، ولقد تم تحديد حجم العينة باستخدام معادلة تحديد حجم العينة على أساس نسبة الظاهرة في المجتمع ٥٠% وبمستوى معنوية ٥%، ومستوى ثقة ٩٥% أي أن معامل الثقة (١,٩٦)، ولقد بلغت حجم العينة (١٤٢ مدقق)، كما تم إرسال الاستبيانات لهم عن طريق قسم الدراسات والأبحاث بديوان المحاسبة الأردني، وقد بلغت عدد الردود (٨٧) بنسبة ٦١% تقريباً من حجم العينة.

### الإطار النظري للدراسة

#### طبيعة مؤسسة الأعمال الحكومية Government Business Enterprises

يشير مجلس معايير المحاسبة القطاع الدولي في معيار محاسبة القطاع العام الولي (١) الى أن مؤسسة الأعمال الحكومية تعني المنشأة التي لها كافة الخصائص التالية (IFAC, IPSASB, 2010):

- ١- تملك صلاحية التعاقد باسمها الخاص بها.
- ٢- أوكلت إليها السلطة المالية والتشغيلية للقيام بالأعمال.
- ٣- تباع السلع والخدمات، أثناء سير عملها الطبيعي لمنشآت أخرى مقابل ربح أو إيراد تكلفتها الكاملة.
- ٤- لا تعتمد على تمويل حكومي مستمر لتكون منشأة مستمرة (باستثناء شراء المنتجات على أساس تبادلي).
- ٥- تسيطر عليها منشأة من القطاع العام.

مع مراعاة أن مؤسسات الأعمال الحكومية تشمل كلا من المنشآت التجارية- مثل- المرافق العامة والمنشآت المالية - مثل- المؤسسات المالية ولا تختلف مؤسسات الأعمال الحكومية في جوهرها عن المنشآت التي تقوم بأنشطة مشابهة في القطاع الخاص، كما تعمل مؤسسات الأعمال الحكومية عادة لتحقيق الربح، بالرغم من أن على بعضها التزامات محددة بتقديم خدمات للمجتمع يطلب منها بموجبها تزويد بعض الأفراد والمنظمات في المجتمع بالسلع والخدمات أما بدون مقابل أو مقابل رسوم زهيدة.

#### متطلبات تدقيق البيانات المالية لمؤسسة الأعمال الحكومية Requirements for Audits of Financial Statements

يشير مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي في الإرشاد الدولي (٢) المعدل الى أن مؤسسات الأعمال الحكومية تعد البيانات المالية ليستخدمها المشرعون والدوائر الحكومية

والمستثمرون من الخارج والموظفون والمقرضون والجمهور والمستخدمون الآخرون، و كثيراً ما يطلب من المدققين إيداء رأي حول هذه البيانات المالية، وقد طور مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معايير التدقيق الدولية للمدققين لإستخدامها عندما يتم إجراء عملية تدقيق مستقلة (IFAC, IPSASB, 2008- IFAC, IPSAS, 2009- IFAC, IPSASB, 2010).

لذلك تتشابه أهداف التدقيق الخاصة بتدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية وتقديم التقارير مع أهداف التدقيق في منشآت القطاع الخاص، وبذلك يجب أن تطبق المعايير نفسها بغض النظر عن طبيعة المنشأة، وبالتالي فإن لمستخدمي البيانات المالية الحق في أن تتوفر لهم نوعية موحدة من التأكيد ولا يمكن خدمتهم بشكل جيد من خلال تطبيق معايير مختلفة، وعلى ذلك يجب أن تتطابق عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية في كافة النواحي المادية مع معايير التدقيق الدولية، مع الأخذ بعين الإعتبار (IFAC, IPSASB, 2008- IFAC, IPSAS, 2009- IFAC, IPSASB, 2010) ما يلي:

١- أنه من الممكن أن تشمل البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية على معلومات تختلف عن المعلومات الموجودة في البيانات المالية لمنشآت الأعمال في القطاع الخاص أو تكون إضافية لها -مثال- مقارنة النفقات خلال الفترة مع الحدود التي وضعها التشريع - وفي هذه الحالات قد تطلب تعديلات مناسبة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقرير المدقق.

٢- توظف بعض مؤسسات الأعمال الحكومية الموارد لإنجاز أهداف غير مالية أو إجتماعية متنوعة بالإضافة إلى أهدافها التجارية، وبينما توفر بياناتها المالية المدققة محاسبة لمركزها المالي ونتائج الأداء والتغيرات في المركز المالي، فإن هذه البيانات المالية في حد ذاتها من الممكن أن تبغ بشكل ملائم نتائج أنشطتها غير التجارية.

٣- يمكن أن يطلب من مدققي ديوان المحاسبة التدقيق والتقرير عن المعلومات الخاصة بما يلي:

١/٣ الإمتثال للمتطلبات التشريعية والتنظيمية (بما في ذلك إصدارات القطاع العام المحلية المنطبقة).

٢/٣ مدى ملاءمة هيكل الرقابة الداخلي للمنشأة.

٣/٣ اقتصاد وكفاءة وفاعلية البرامج والمشاريع والأنشطة.

ولذلك من الممكن إدخال هذه المعلومات في البيانات المالية للمؤسسة أو تكون إضافة لها، ويمكن أن يتطلب تدقيق هذه المعلومات من المدققين وأن يقوموا بعمل إضافي لذلك المطلوب بشكل منفرد لغرض التدقيق وتقديم التقارير حول البيانات المالية، وكذلك من الممكن أن تدخل بعض مؤسسات الأعمال الحكومية في تقاريرها السنوية معلومات حول الأداء من ناحية تحقيق الأهداف كما هي مقاسه من خلال مؤشرات مالية معينة أو مؤشرات أخرى، ومن الممكن أن يطلب من المدققين كذلك تدقيق معلومات الأداء الإضافية هذه والإبلاغ عنها (IFAC, IPSASB, 2008- IFAC, IPSAS, 2009- IFAC, IPSASB, 2010)..

## الدراسة الميدانية

تستهدف الدراسة الميدانية الحالية فحص مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على البيانات المالية في مؤسسات الأعمال الحكومية، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم قائمة استبيان تم مراجعتها من قبل بعض الزملاء الأكاديميين والمسؤولين عن ديوان المحاسبة في الأردن تضمنت (٣٦) عبارة مستخرجة من المعايير الدولية للتدقيق التي تطبق اعتباراً من ٢٠٠٩/١٢/١٥ ، لتغطي ستة متغيرات أساسية مستقلة، بحيث تقيّم العبارات من (١-١٤) المتغير الأول والعبارات من (١٥-١٩) المتغير الثاني، والعبارات من (٢٠-٢٨) المتغير الثالث، ومن (٢٩-٣٠) المتغير الرابع، و(٣١-٣٤) المتغير الخامس، و(٣٥-٣٦) المتغير السادس.

## فرضيات ومتغيرات الدراسة

تقوم الدراسة الحالية لاختبار صحة أو عدم صحة الفرضيات الرئيسية المتعلقة بإمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية التالية:

الفرضية الأولى ( $H_{01}$ ): لا يمكن تطبيق المبادئ العامة والمسؤوليات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

الفرضية الثانية ( $H_{02}$ ): لا يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بتقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

الفرضية الثالثة ( $H_{03}$ ): لا يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بأدلة التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

الفرضية الرابعة ( $H_{04}$ ): لا يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بالاستفادة من عمل الآخرين وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

الفرضية الخامسة ( $H_{05}$ ): لا يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بنتائج وتقارير التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

الفرضية السادسة ( $H_{06}$ ): لا يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمجالات المتخصصة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

## الأساليب الإحصائية المستخدمة

لقد اعتمدت الدراسة عند تحليل نتائج إجابات عينة الدراسة على استخدام حزمة البرامج الإحصائية SPSS، ولعل أهم الأساليب الإحصائية التي استعان بها الباحث في الوصول إلى نتائج الدراسة أسلوب الوسط الحسابي والانحراف المعياري: لقياس اتجاهات آراء عينة الدراسة تجاه المتغيرات المستقلة، وأساليب One Sample T. Test لاختبار فرضيات الدراسة، وأسلوب One-way ANOVA لتحديد مصادر الفروقات في آراء عينة الدراسة، وأسلوب اختبار Scheffe: لتحديد اتجاهات الفروق في آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة،

بالإضافة الي T. test for Independent Samples، فضلا عن استخدام معامل الثبات Cronbach's Alpha، والذي بلغ (٠.٩١٨) لجميع العبارات (٣٦ عبارة) الواردة في قائمة الاستبيان.

كما تم استخدام One - Sample Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي حيث تبين إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي كون Npar Tests أكبر من Sig (٥%)، حيث بلغت للفرضية الأولى (٠.٤١٣)، والفرضية الثانية (٠.٣٤٥)، والفرضية الثالثة (٠.١١٠)، والفرضية الرابعة (٠.٠٧٩)، والفرضية الخامسة (٠.٠٧٠)، والفرضية السادسة (٠.٠٦٧).

### مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

لقد تضمن القسم الأول من قائمة الاستبيان معلومات عامة تتعلق بعينة الدراسة من حيث العمل الحالي في مكتب التدقيق والمؤهل العلمي والتخصص والخبرة العملية، والجدول (١) التالي يوضح خصائص عينة الدراسة كما يلي:

الجدول (١): يوضح خصائص عينة الدراسة

العمل الحالي			المؤهل العلمي			التخصص العلمي			الخبرة العملية		
الفترة	العدد	%	الفترة	العدد	%	الفترة	العدد	%	الفترة	العدد	%
مدير	٩	١٠,٣	ك. مجتمع	١٢	١٣,٨	محاسبية	٨٧	١٠٠	أقل من ٥	٧	٤٢,٥
رئيس	٧	٨,٠	بكالوريوس	٦٢	٧١,٣	إدارة	-	-	من ٥:١٠	١٩	٢١,٨
مدقق	٧١	٨١,٠	ماجستير	١١	١٢,٦	مالية	-	-	من ١٠:١٥	١٧	١٩,٥
			دكتوراه	٢	٢,٣	غير ذلك	-	-	أكثر من ١٥	١٤	١٦,١
إجمالي	٨٧	١٠٠	إجمالي	٨٧	١٠٠	إجمالي	٨٧	١٠٠	إجمالي	٨٧	١٠٠

من الجدول (١) يتضح أن أعلى حجم للعينة لفئة المدقق حيث بلغت (٨١%)، كما أن عينة الدراسة من الحاصلين على البكالوريوس قد بلغت (٧١,٣)، كما أن (١٠٠%) من العينة تخصص المحاسبة، كما أن أعلى نسبة للخبرة العملية للفئة أقل من ٥ سنوات حيث بلغت (٤٢,٥%).

كما تم طرح سؤالين على عينة الدراسة الأولى حول المشاركة في ندوات أو مؤتمرات أو دورات تدريبية بشأن تطبيق المعايير الدولية (محاسبة- تدقيق) في مؤسسات الأعمال الحكومية، وسؤال آخر حوا الإطلاع على التطورات الجديدة في معايير التدقيق الدولية بشأن تدقيق مؤسسات الأعمال الحكومية وكانت الإجابة على تلك الأسئلة قد بلغت نسبة (١٠٠%)، وهذا يعني حصول العينة على دورات تدريبية في مجال معايير التدقيق الدولية.

كما تضمن القسم الثاني من قائمة الاستبيان العبارات الخاصة بمتغيرات موضوع الدراسة، ويوضح الجدول (٢) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لإجابات عينة الدراسة بشأن المتغير الأول والذي بلغ معامل الثبات Cronbach's Alpha عباراته (٠.٨٢٣) كما يلي:



الجدول (٢) يوضح إجابات عينة الدراسة بشأن المتغير الأول

إمكانية التطبيق	الإحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
٦٤,٨	٠.٦٠٩٣٤	٣,٢٤١ ٤	١- بغض النظر فيما إذا كان التدقيق قد جرى في القطاع الخاص أو الحكومي فإن المبادئ الجوهرية للتدقيق (الحذر- التأكيد المعقول) تبقى كما هي.
٨٥,٢	١,٠١٦٨ ٣	٤,٢٦٤ ٤	٢- عند إجراء عملية تدقيق في مؤسسات الأعمال الحكومية يؤخذ بعين الاعتبار المتطلبات الخاصة لأية تعليمات أو تشريعات ذات علاقة وكذلك للأوامر الوزارية التي تؤثر على تفويض التدقيق
٤٦,٨	١,٨١٦١ ٣	٢,٣٤٤ ٨	٣- إن التشريعات والأنظمة التي تحكم أداء عمليات التدقيق في مؤسسات الأعمال الحكومية تفرض بشكل عام تعيين مدقق حكومي وبالتالي فإن استخدام كتاب تعيين قد لا يكون ممارسة واسعة النطاق
٤٦,٦	١,٨١٥١ ٠	٢,٣٣٣ ٣	٤- يمكن تعيين المدققين في القطاع الحكومي بموجب إجراءات قانونية وتبعا لذلك فإن اعتبارات معينة تتعلق بقبول واستمرار علاقات العمل والعمليات المحددة قد لا تكون مناسبة
٩٤,٠	٩٥٥٣٧٦	٤,٧٠١ ١	٥- يمكن حماية استقلالية مدققي القطاع الحكومي من خلال الإجراءات القانونية
٧٩,٣	١,١١٠٤ ٤١	٣,٩٦٥ ٥	٦- قد تتطلب قدرات إضافية من مدققي القطاع الحكومي في عمليات تدقيق مؤسسات الأعمال الحكومية
٨٥,٧	٠.٨٤٧٨٢	٤,٢٨٧ ٤	٧- من الممكن أن يتأثر نطاق وطبيعة التدقيق في مؤسسات الأعمال الحكومية فيما يتعلق بمنع واكتشاف الغش بالتشريعات والأنظمة والقوانين أو الأوامر الوزارية ومن الممكن أن يكون التفويض عاملا على المدقق أخذه عند ممارسة الحكم
٨٢,٥	١,٢٦٤٩ ٥	٤,١٢٦ ٤	٨- كثيرا ما تكون متطلبات الإبلاغ عن الغش سواء تم اكتشافها من خلال عملية التدقيق أم لا خاضعة لأحكام معينة لتفويض التدقيق أو التشريعات أو الأنظمة ذات العلاقة
٧٣,٧	١,٨٣١٩ ٥	٣,٦٨٩ ٧	٩- قد لا يكون خيار الانسحاب من العملية متوفرا للمدقق في القطاع الحكومي بسبب طبيعة التفويض أو اعتبارات المصلحة العامة
٨٣,٩	٠.٩٥٠٣٩	٤,١٩٥ ٤	١٠- تتضمن مهام التكاليف بالتدقيق لعدة مشاريع في القطاع الحكومي مسؤوليات رقابية إضافية تخص القوانين والأنظمة وحتى لم تتجاوز مسؤوليات المدقق تلك التي يمتلكها مدقق القطاع الخاص
٨٢,٩	١,٣٥٩٩ ٧	٤,١٤٩ ٤	١١- إن مسؤوليات إبداء الرأي قد تختلف حيث أن مدقق القطاع الحكومي قد يكون ملزما بإبلاغ أمثلة على عدم الالتزام الي السلطات الحكومية أو الإفصاح عنها في تقريره
٨٣,٩	١,٩٠٣٧ ٢	٤,١٩٥ ٤	١٢- إن التشريع الذي ينتج عنه تكليف التدقيق من الممكن أن يحدد طبيعة ومحتوى وشكل الاتصالات مع أولئك المكلفين بالحاكمة في مؤسسات الأعمال الحكومية
٧٧,٠	١,١٢٦١ ٠	٣,٨٥٠ ٦	١٣- قد يتطلب تكليف المدققين في القطاع الحكومي أن يقوموا بالإبلاغ عن الأمور التي تأتي ضمن علمهم والمتعلقة بالإمتثال للمتطلبات التشريعية أو التنظيمية والصلاحيات المتعلقة بها، و تلامسة الأنظمة المحاسبية والرقابية، واقتصاد وكفاءة وفعالية البرامج والمشاريع والأنشطة.

٨٣,٤	١,٠٣٦٦ ٢	٤,١٧٢ ٤	١٤- من الممكن وضع الإتصالات الكتابية لمدققي القطاع الحكومي في السجل العام ولهذا السبب يدرك المدققون أنه يمكن توزيع اتصالاتهم الكتابية على جمهور أكبر عددا من أولئك المكلفين فقط بالحاكمة على مؤسسة القطاع الحكومي
٧٥,٤	٧٢٨٦٩	٣,٧٧٠ ٩	المتوسط العام

من الجدول (٢) يتضح أن مدى إمكانية تطبيق المبادئ العامة والمسؤوليات وفقا لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية بشكل عام يقع بين (٦٠%-٨٠%) أي بمستوى من (متوسط الي. عالي) حيث يبلغ مستوى إمكانية التطبيق (٧٥,٤%).

وبشكل خاص يبين الجدول (٢) إن العينة لديها اتجاهات سلبية تجاه العبارات (٣-٤)، وإيجابية بشأن بقية العبارات. ولكن بمستويات مختلفة حيث بلغ أعلى مستوى (أكثر من ٧٥,٤%) للعبارات (٥-٧-٢-١٠-١٢-١٤-١١-٨-٦-١٣-٣).

الجدول (٣): يوضح نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحسوبة T	df	Sig.	Mean
٩,٨٦٨	٨٦	٠٠٠٠	٣,٧٧٠٩

ويتضح من الجدول (٣) أن قيمة T المحسوبة البالغة (٩,٨٦٨) ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥)، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية، وتقبل الفرضية البديلة أي تطبيق المبادئ العامة والمسؤوليات وفقا لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

كما يوضح الجدول (٤) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لاجابات عينة الدراسة بشأن المتغير الثاني، والذي بلغ معامل الثبات Cronbach's Alpha لعباراته (٠,٧٧١) كما يلي:

الجدول (٤): يوضح إجابات عينة الدراسة بشأن المتغير الثاني

إمكانية التطبيق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
٧٧,٠	١,١٢٦١	٣,٨٥٠ ٦	١٥- يعد معيار التدقيق الدولي (٣٠٠) الموسوم: التخطيط لتدقيق البيانات المالية مناسبة لعمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية
٨٨,٥	٧٥٦٨٦	٤,٤٢٥ ٣	١٦- يعد معيار التدقيق الدولي (٣١٥) الموسوم: فهم المنشأة وبيئتها ومخاطر الأخطاء الجوهرية فيها مناسبة لعمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية
٦٥,٧	٦٦٣١٢	٣,٢٨٧ ٤	١٧- عند تقدير الأهمية النسبية يجب إضافة لإستعمال الرأي المهني الأخذ بعين الإعتبار أية تشريعات أو أنظمة قد تؤثر على هذا التقدير
٨٩,٤	٨١٨٩٥	٤,٤٧١ ٣	١٨- تستند الأهمية النسبية في القطاع العام على بيئة وطبيعة البند وتتضمن الحساسية والقيمة وتشمل الحساسية أموراً متنوعة مثل الإلتزام بتعليمات السلطات والتشريعات ذات العلاقة أو المصلحة العامة
٨٩,٨	٨٠٥١٢	٤,٤٩٤ ٣	١٩- عند أداء عمليات تدقيق مؤسسات الأعمال الحكومية يجب أن تأخذ في الإعتبار الإطار التشريعي وأية أنظمة وقوانين أو أوامر وزارية أخرى ذات علاقة

تؤثر على تفويض التدقيق.		
٨٢,١	.٦١٢٩٦	٤,١٠٥
المتوسط العام		
٧		

من الجدول (٤) يتضح أن مدى إمكانية تطبيق الإجراءات المتعلقة بتقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية، بشكل عام يقع عند مدي يبلغ (٨٠ - ١٠٠%) أي بمستوى من (عالي الي عالي جداً) حيث بلغ مستوى الإدراك (٨٢,١%)، وبشكل خاص يبين الجدول (٤) إن العينة لديها اتجاهات إيجابية بشأن جميع العبارات ولكن بمستويات مختلفة حيث بلغ أعلى مستوى (أكثر من ٨٢,١%) للعبارات (١٦-١٨-١٩) على التوالي، بينما بلغ أقل مستوى (أقل من ٨٢,١%) للعبارات (١٧-١٥) على التوالي، وللتأكد من صحة النتائج السابقة يوضح الجدول (٥) التالي نتائج اختبار الفرضية الثانية باستخدام One-Sample T. Test كما يلي:

المحسوبة T	df	Sig.	Mean
١٦,٨٢٧	٨٦	.....	٤,١٠٥٧

ويتضح من الجدول (٥) أن قيمة T المحسوبة البالغة (١٦,٨٢٧) ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥)، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية، وتقبل الفرضية البديلة أي يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بتقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

كما يوضح الجدول (٦) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لإجابات عينة الدراسة بشأن المتغير الثالث والذي بلغ معامل الثبات Cronbach's Alpha لعباراته (٧٣٨) على النحو التالي:

الجدول (٦): يوضح إجابات عينة الدراسة بشأن المتغير الثالث

إمكانية التطبيق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
٦٩,٦	.٨٧٤٢٠	٣,٤٨٢ ٨	٢٠- عندما تقوم بإجراء عمليات تدقيق لمؤسسات القطاع الحكومي تأخذ بعين الاعتبار الإطار التشريعي وأية أنظمة أو قوانين أو توجيهات وزارية أخرى ذات علاقة تؤثر على تفويض التدقيق وأية متطلبات تدقيق خاصة أخرى.
٩٣,٥	.٩٥٨٣٧	٤,٦٧٨ ٢	٢١- عند عمل تأكيد بشأن البيانات المالية على الإدارة أن تؤكد أن المعاملات والأحداث هي حسب التشريع أو السلطة المناسبة
٨٤,٨	.٩١٤٥٥	٤,٢٤١ ٤	٢٢- إن العلاقة بين البنود المنفردة للبيانات المالية والتي تراعى عادة خلال تدقيق مشاريع الأعمال، قد لا تكون دائماً مناسبة في تدقيق مشاريع مؤسسات الأعمال الحكومية أو غير التجارية الأخرى
٧٧,٩	.٩٧٦٨٨	٣,٨٩٦ ٦	٢٣- تتحرك العديد من الحكومات إلى الاستحقاق المحاسبي وقبني القيمة العادلة كأساس لتقييم العديد من أصناف الأصول والالتزامات التي تحتفظ بها أو الإفصاحات البنود في البيانات المالية، وعليه فإن المبادئ الواسعة لمعيار التدقيق الدولي ٥٤٠ تطبق على إعتبار تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة الواردة في البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومي.

٧٧,٩	٨٧٦٥٠	٣,٨٩٦	٦	٢٤- يجب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد بأن القياسات والإفصاحات تتسبج مع إطار الإبلاغ المالي المحدد للمؤسسة حيث يتضمن الإطار المحاسبي لمعايير محاسبة القطاع العام الدولية عددا من المعايير التي تتطلب أو تسمح بالاعتراف بالقيم العادلة أو الإفصاح عنها
٦٣,٩	١,٧٣٧٦	٣,١٩٥	٤	٢٥- يمكن أن يكون تحديد القيمة العادلة لأصول أو التزامات محددة معقدا حيث لا يوجد سوق نشط. ويعتبر هذا موضوعا خاصا في القطاع الحكومي حيث يكون لدى المنشآت ممتلكات كبيرة من الأصول المتخصصة.
٥١,٠	٤,٧٢٣٧	٢,٥٥١	٧	٢٦- لا تحقق العديد من الأصول التي تحتفظ بها مؤسسات الأعمال الحكومية التدفقات النقدية، وفي هذه الظروف، يمكن تقدير قيمة عادلة ما أو قيمة حالية مماثلة بالرجوع إلى طرق تقييم أخرى، بما في ذلك تكلفة الاستبدال المستهلكة وطريقة أسعار مؤشر السوق.
٩٠,٣	٩٩٨٣٩	٤,٥١٧	٢	٢٧- يجب الإشارة إلى المتطلبات التشريعية المطبقة على مؤسسات الأعمال الحكومية وموظفيه والخاصة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة
٧٣,٩	١,٢٩٨٠	٣,٦٩٥	٥	٢٨- إن مدى ملاءمة استخدام فرضية الإستمرارية في إعداد البيانات المالية هو بشكل عام ليس موضوع بحث عند تدقيق حكومة مركزية أو مؤسسة أعمال حكومية التي لها ترتيبات تمويل تدعمها حكومة مركزية، على أنه حيث لا توجد هذه الترتيبات أو حيث يمكن سحب تمويل الحكومة المركزية للمؤسسة ويحتمل تعرض وجود المؤسسة للمخاطر فإن معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ يوفر إرشادات نافعة.
٧٦,٥	٦٨٠٨٦	٣,٨٢٥		المتوسط العام

من الجدول (٦) يتضح أن مدى إمكانية تطبيق الإجراءات المتعلقة بأدلة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية، بشكل عام يقع بين (٦٠-٨٠%) أي بمستوى من (متوسط إلى عالي) حيث بلغ مستوى الإدراك (٧٦,٥)، وبشكل خاص يبين الجدول (٦) إن العينة لديها اتجاهات إيجابية بشأن جميع العبارات ما عدا العبارة (٢٦) ولكن بمستويات مختلفة حيث بلغ أعلى مستوى (أكثر من ٧٦,٥) للعبارات (٢١-٢٧-٢٢-٢٣-٢٤) على التوالي، بينما بلغ أقل مستوى (أقل من ٧٦,٥) للعبارات (٢٨-٢٥-٢٠) على التوالي، وللتأكد من صحة النتائج السابقة يوضح الجدول (٧) التالي نتائج إختبار الفرضية الثالثة باستخدام One-Sample T. test كما يلي:

الجدول (٧): يوضح نتائج إختبار الفرضية الثالثة

المحسوبة T	df	Sig.	Mean
١١,٣٠٢	٨٦	.....	٣,٨٢٥٠

يتضح من الجدول (٧) أن قيمة T المحسوبة البالغة (١١,٣٠٢) ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥) وبالتالي ترفض الفرضية العدمية، وتقبل الفرضية البديلة يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بأدلة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

كما يوضح الجدول (٨) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لاجابات عينة الدراسة بشأن المتغير الرابع والذي بلغ معامل الثبات Cronbach's Alpha لغيراته (٠.٨٠٦) على النحو التالي:

الجدول (٨): يوضح إجابات عينة الدراسة بشأن مدى المتغير الرابع

إمكانية التطبيق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
٨٨,٠	٠.٨٩٥٢٠	٤,٤٠٢ ٣	٢٩- إن المبادئ الأساسية للمعيار الدولي للتدقيق ٦٠٠ الموسوم الاستفادة من عمل المدقق الأخر تطبق على تدقيق البيانات المالية في مؤسسة الأعمال الحكومية، ومع ذلك فإن هناك حاجة إلى إرشادات تكميلية لاعتبارات إضافية عند الاستفادة من عمل مدقق آخر في القطاع الحكومي.
٧٩,٣	١,٣٥٠٧٠	٣,٩٦٥ ٥	٣٠- إن المبادئ الأساسية للمعيار الدولي للتدقيق ٦١٠ الموسوم: استخدام عمل التدقيق الداخلي تطبق على تدقيق البيانات المالية في القطاع الحكومي.
٨٣,٦	١,٠٤٨٥٧	٤,١٨٣ ٩	المتوسط العام

من الجدول (٨) يتضح أن مدى إمكانية تطبيق الإجراءات المتعلقة بالاستفادة من عمل الآخرين وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية بشكل عام يقع بين (٨٠%-١٠٠%) أي بمستوى من (عالي الي عالي جدا) حيث بلغ مستوى الإدراك (٨٣,٦%)، وبشكل خاص يبين الجدول (٨) إن العينة لديها اتجاهات إيجابية بشأن العبارتين، ولكن بمستويات مختلفة حيث بلغ أعلى مستوى (أكثر من ٨٣,٦% للعبارة (٢٩)، بينما بلغ أقل مستوى (أقل من ٨٣,٦% للعبارة (٣٠)، وللتأكد من صحة النتائج السابقة يوضح الجدول (٩) التالي نتائج اختبار الفرضية الرابعة باستخدام One-Sample T. test كما يلي:

الجدول (٩): يوضح نتائج اختبار الفرضية الرابعة

المحسوبة T	df	Sig.	Mean
١٠,٥٣١	٨٦	٠,٠٠٠	٤,١٨٣٩

يتضح من الجدول (٩) أن قيمة T المحسوبة البالغة (١٠,٥٣١) ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥) وبالتالي ترفض الفرضية العدمية، وتقبل الفرضية البديلة أي يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بالاستفادة من عمل الآخرين وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

كما يوضح الجدول (١٠) للوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لاجابات عينة الدراسة بشأن المتغير الخامس والذي بلغ معامل الثبات Cronbach's Alpha لغيراته (٠.٦٥٠) كما يلي:

الجدول (١٠): يوضح إيجابيات عينة الدراسة بشأن المتغير الخامس

مستوى الإدراك	الإحتراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
٥٨,٥	١,٤١١٣	٢,٩٤٢	٣١- في مؤسسات الأعمال الحكومية يمكن أن يحدد التشريع الذي يحكم تفويض التدقيق التصميم أو الكلمات التي سيتم استخدامها في تقرير المدقق، وعندما يعد المدقق تقرير التدقيق مستخدماً التصميم أو الكلمات المحددة في ذلك التشريع فإنه يجب أن يشير تقرير التدقيق إلى أن التدقيق تم حسب معايير التدقيق الدولية والتشريع الذي يحكم تفويض التدقيق فقط إذا كان تقرير التدقيق يتضمن كل عنصر من العناصر المحددة في نموذج التقرير الدولي (٧٠٠)
٥٩,٠	١,٧١٧٩	٢,٩٥٤	٣٢- عندما لا يتعارض التشريع الذي يحكم تفويض التدقيق مع معايير التدقيق الدولية فإنه يجب تبني التصميم والصياغة المستخدمة في المعيار ٧٠٠، بحيث يستطيع المستخدمون فهم تقرير التدقيق بسهولة أكبر على أنه تقرير حول عملية تدقيق تم أدائها حسب معايير التدقيق الدولية.
٩٣,١	٠,٩٨٦٢٧	٤,٦٥٥	٣٣- من الممكن أن يحدد التشريع مسؤوليات الإدارة والمدققين فيما يتعلق بعملية التدقيق، وأوصاف هذه المسؤوليات المشمولة في تقرير التدقيق بحاجة لأن تعكس متطلبات التشريع.
٥٤,٢	١,٨٦٧١	٢,٧١٢	٣٤- في مؤسسات الأعمال الحكومية غالباً ما تكون لديك مسؤوليات قانونية أو تعاقدية بتقديم تقرير على وجه الخصوص حول المعلومات الأخرى وفي غياب أية متطلبات تدقيق خاصة تتعلق بالمعلومات الأخرى فإن المتطلبات العامة (التناقضات الهامة- الأخطاء في الحقائق- الحصول وقراءة المعلومات الأخرى) التي تضمنها المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ قابلة للتطبيق.
٦٦,٢	١,١٢٨٠	٣,٣١٦	المتوسط العام

من الجدول (١٠) يتضح أن مدى إمكانية تطبيق الإجراءات المتعلقة بنتائج وتقارير التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية، بشكل عام يقع عند مدى يبلغ (٦٠% - ٨٠%) أي بمستوى من (متوسط الي عالي) حيث بلغ مستوى الإدراك (٦٦,٢%)، وبشكل خاص يبين الجدول (١٠) إن العينة لديها اتجاهات إيجابية نحو العبارة (٣٣) وسلبية تجاه العبارات الثلاثة الأخرى حيث بلغ أعلى مستوى (أكثر من ٦٦,٢%) للعبارة (٣٣)، بينما بلغ أقل مستوى (أقل من ٦٦,٢%) للعبارات (٣١-٣٢) على التوالي، وللتأكد من صحة النتائج السابقة يوضح الجدول (١١) نتائج إختبار الفرضية الخامسة باستخدام One-Sample T. Test كما يلي:

الجدول (١١): يوضح نتائج إختبار الفرضية الخامسة

المحسوبة T	df	Sig.	Mean
٢,٦١٤	٨٦	٠,٠١١	٣,٣١٦١

ويتضح من الجدول (١١) أن قيمة T المحسوبة البالغة (٢,٦١٤) ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥)، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية، وتقبل الفرضية البديلة أي يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بنتائج وتقارير التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية،

كما يوضح الجدول (١٢) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لاجابات عينة الدراسة بشأن المتغير الخامس والذي بلغ معامل الثبات Cronbach's Alpha لبياراته (٠.٦٠٠) كما يلي:

الجدول (١٢): يوضح اجابات عينة الدراسة بشأن المتغير السادس

مستوى الإدراك	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
٨٢,٦	١,٠٠٣٦٠	٤,١٣٠	٣٥- إن بعض المهمات التي تعتبر مهمات تدقيسية لأغراض خاصة في القطاع الخاص لا تعتبر لأغراض خاصة في مؤسسات الأعمال الحكومية، هي في العادة القاعدة وليست الإستثناء في القطاع الحكومي، وهذا ما يجب ملاحظته.
٦٣,٤	٠,٦٨٥٥١	٣,١٧٢	٣٦- أن تقارير مدققي ديوان المحاسبة هي عادة وثائق عامة، ولذا فلا يمكن تقييد التقرير لأشخاص محددين لإستعماله.
٧٤,٨	٠,٧٨٤٥٢	٣,٧٤١	المتوسط العام

من الجدول (١٢) يتضح أن مدى إمكانية تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمجالات المتخصصة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية، بشكل عام يقع عند مدي يبلغ (٦٠% - ٨٠%) أي بمستوى من (متوسط الي عالي) حيث بلغ مستوى الإدراك (٧٤,٨%)، وبشكل خاص يبين الجدول (١٠) إن العينة لديها اتجاهات إيجابية بشأن العبارتين ولكن بمستويات مختلفة حيث بلغ أعلى مستوى (أكثر من ٧٤,٨%) للعبرة (٣٥) بينما بلغ أقل مستوى (أقل من ٧٤,٨%) للعبرة (٣٦)، وللتأكد من صحة النتائج السابقة يوضح الجدول (١٣) التالي نتائج إختبار الفرضية الخامسة باستخدام One-Sample T. Test كما يلي:

الجدول (١٣): يوضح نتائج إختبار الفرضية السادسة

المحسوبة T	df	Sig.	Mean
٨,٨١٤	٨٦	٠,٠٠٠	٣,٧٤١٤

ويتضح من الجدول (١٣) أن قيمة T المحسوبة البالغة (٨,٨١٤) ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥)، وبالتالي يرفض الفرضية العدمية، وتقبل الفرضية البديلة أي يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمجالات المتخصصة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

وبشكل عام يمكن تلخيص مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولي على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية الأردنية في الجدول (١٤) التالي:

الجدول (١٤): يوضح المستوى العام إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية الأردنية

المتغير الأول	الوصف	مدى التطبيق
٧٥,٤	يمكن تطبيق المبادئ العامة والمسئوليات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.	٧٥,٤
٨٢,١	يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بتقييم للخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء وفقاً	٨٢,١

	لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.	
٧٦,٥	يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بأدلة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.	الثالث
٨٣,٦	يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بالاستفادة من عمل الآخرين وفقا لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.	الرابع
٦٦,٢	يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بنتائج وتقرير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.	الخامس
٧٤,٨	يمكن تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمجالات المتخصصة وفقا لمعايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.	السادس
٧٦,٤	المتوسط العام	

ويشير الجدول (١٤) الي أن إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية الأردنية يبلغ (٧٦,٤) أي بمستوى من متوسط الي عالي.

### اتجاهات الفروق في آراء عينة الدراسة بشأن فرضيات الدراسة

لقياس اتجاهات الفروق في آراء عينة الدراسة تم التعرف أولاً على مدى وجود فروق في إجابات عينة الدراسة من خلال إستخدام إختبار Oneway ANOVA لكل من الوظيفة الحالية، المؤهل العلمي والخبرة العملية، مع مراعاة عدم وجود فروق بين العينة فيما يتعلق بالتخصص العلمي لأنه تخصص واحد، وعند مستوى ثقة يبلغ ٩٥% يوضح الجدول (١٥) النتائج كما يلي:

الجدول (١٥): يوضح الفروق في إجابات عينة الدراسة بشأن فرضيات الدراسة

الخبرة العملية		المؤهل العلمي		الوظيفة الحالية		الفرضية
Sig.	F	Sig.	F	Sig.	F	
٠.٠٠٠	١٠,٤٩٩	٠.٠٠٤	٤,٨٧٣	٠.٠٠٤	٥,٩٠٩	الأولى
٠.١٩٩	١,٥٨٦	٠.٠٠٢	٥,٢٤٩	٠.٠٠٠	٨,٦١٧	الثانية
٠.٠٠٦	٤,٤٩٩	٠.١٤٢	١,٨٦٤	٠.١٦٨	١,٨٢٢	الثالثة
٠.١٤٧	١,٨٣٥	٠.٠٠٠	٦,٨٧٥	٠.٠٠٠	١١,٤٣٧	الرابعة
٠.٠٠٠	٣٥,٤٤٠	٠.٠٠٠	١٤,٠٣٦	٠.٠٠٠٢	٦,٥٨٧	الخامسة
٠.١٣٧	١,٨٩٥	٠.٠٠٢	٥,٥٢٨	٠.٠٠٠	٩,٠٢٩	السادسة

من الجدول (١٥) يتضح وجود فروقات في عينة الدراسة بشأن الوظيفة الحالية ما عدا الفرضية الثالثة، وكذلك المؤهل العلمي ما عدا الفرضية الثالثة، والخبرة العملية فيما عدا الفرضية الثانية، والرابعة، والسادسة، أي أن هناك فروق في آراء عينة الدراسة تعود الي خصائص العينة حيث أن قيمة Sig ذات دلالة إحصائية لأنها أقل من (٠.٠٥).  
وبإستخدام إختبار Scheffe للمقارنات البعدية وعند مستوى ثقة يبلغ ٩٥% نجد أن الفروق في آراء عينة الدراسة وفقاً لخصائص عينة الدراسة بشأن الفرضيات تميل للفئات التي يوضحها الجدول (١٦) التالي:



الجدول (١٦): يوضح اتجاهات الفروق في آراء عينة الدراسة

الوظيفة الحالية					
النتيجة	مدقق	رئيس مراقبة	مدير مراقبة		
المدقق	٣,٨٨٥٣	٣,٤٧٩٦	٣,٠٩٥٢	الأولى	
رئيس مراقبة	٤,١٧٤٦	٤,٣٤٢٩	٣,٣٧٧٨	الثانية	
رئيس مراقبة	٤,٣٢٣٩	٤,٥٧١٤	٢,٧٧٧٨	الرابعة	
المدقق	٣,٤٨٢٤	٢,٠٠٠٠	٣,٠٢٧٨	الخامسة	
رئيس مراقبة	٣,٨٤٥١	٣,٩٢٨٦	٢,٧٧٧٨	السادسة	
المؤهل العلمي					
	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	كلية مجتمع	
حملة الدكتوراه	٤,٠٠٠٠	٣,٥٧٧٩	٣,٩٢١٧	٣,١٣١٠	الأولى
حملة الدكتوراه	٤,٦٠٠٠	٤,٣٧٧٣	٤,١٦١٣	٣,٥٣٣٣	الثانية
حملة الدكتوراه	٥,٠٠٠٠	٤,٦٣٦٤	٤,٢٩٠٣	٣,٠٨٣٣	الرابعة
حملة البكالوريوس	٢,٠٠٠٠	١,٩٥٤٥	٣,٧٠٥٦	٢,٧٧٠٨	الخامسة
حملة الدكتوراه (التحليل)	٤,٠٠٠٠	٤,٠٠٠٠	٣,٨٢٨٧	٢,٩٥٨٣	السادسة
الخبرة العملية					
	أكثر من ١٥	من ١٠ إلى ١٥	من ٥ إلى ١٠	أقل من ٥	
من ٥ إلى ١٠ سنوات	٣,٧١٩٤	٤,١٣٤٥	٤,٢٥٥٦	٣,٣٧٤٥	الأولى
من ٥ إلى ١٠ سنوات	٣,٧٥٤٠	٣,٨٧٥٨	٤,٢٦٣٢	٣,٦٠٣٦	الثالثة
من ١٠ إلى ١٥ سنة	٣,٦٢٥٠	٤,٥٤٤١	٣,٧٦٣٢	٢,٤٠٤٥	الخامسة

وعموماً تشير نتائج اتجاهات الفروق في آراء عينة الدراسة بشأن فرضيات الدراسة الي أهمية كل من التعليم والمؤهل العلمي والخبرة في الممارسة المهنية.

### الخلاصة والنتائج

استهدفت الدراسة الحالية فحص مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية في مؤسسات الأعمال الحكومية (المؤسسات العامة المستقلة) في الأردن، وبعد العرض والتحليل لطبيعة مؤسسات الأعمال الحكومية، ومتطلبات تدقيقها وفقاً لمعايير محاسبة القطاع العام الدولية الصادرة عن مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي أحد مجالس الإتحاد الدولي للمحاسبين، والتأكيد على قلة أو ندرة الدراسات ذات العلاقة في الجانب النظري للدراسة، فقد تناول الجانب الميداني للدراسة من خلال قائمة استبيان تضمنت (٣٦ عبارة) مستخرجة من المعايير الدولية للتدقيق الواجب تطبيقها إعتباراً من ١٥/١٢/٢٠٠٩، إختبار ستة فرضيات رئيسية مستقلة (٦ متغيرات) تشمل المبادئ العامة والمسؤوليات (٢٠٠-٢٩٩)، وتقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء (٣٠٠-٤٩٩)، وأدلة التدقيق (٥٠٠-٥٩٩)، والاستفادة من عمل الآخرين (٦٠٠-٦٩٩)، ونتائج وتقارير التدقيق (٧٠٠-٧٩٩)، والمجالات المتخصصة (٨٠٠-٨٩٩)، فقد توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

أولاً: لقد أكدت الدراسة النظرية على أنه من الممكن أن تشمل البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية على معلومات تختلف عن المعلومات الموجودة في البيانات المالية لمنشآت الأعمال في القطاع الخاص أو تكون إضافية لها -مثال- مقارنة النفقات خلال الفترة مع الحدود التي وضعها التشريع - وفي هذه الحالات قد تطلب تعديلات مناسبة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقرير المدقق.

ثانياً: لقد أكدت الدراسة النظرية على أن توظف بعض مؤسسات الأعمال الحكومية قد توظف الموارد لإنجاز أهداف غير مالية أو إجتماعية متنوعة بالإضافة إلى أهدافها التجارية، وبينما توفر بياناتها المالية المدققة محاسبة لمركزها المالي ونتائج الأداء والتغيرات في المركز المالي، فإن هذه البيانات المالية في حد ذاتها من الممكن أن تبلغ بشكل ملائم نتائج أنشطتها غير التجارية.

ثالثاً: لقد أكدت الدراسة الميدانية بشأن المبادئ العامة والمسؤوليات المتعلقة بالمعايير الدولية بإمكانية تطبيق كل مما يلي على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية:

- ١- يمكن حماية استقلالية مدققي ديوان المحاسبة من خلال الإجراءات القانونية.
- ٢- من الممكن أن يتأثر نطاق وطبيعة التدقيق في مؤسسات الأعمال الحكومية فيما يتعلق بمنع واكتشاف الغش بالتشريعات والأنظمة والقوانين أو الأوامر الوزارية ومن الممكن أن يكون التفويض عاملاً يجب الأخذ به عند ممارسة الحكم المهني.
- ٢- كثيراً ما تكون متطلبات الإبلاغ عن الغش سواء تم اكتشافها من خلال عملية التدقيق أم لا خاضعة لأحكام معينة لتفويض التدقيق أو التشريعات أو الأنظمة ذات العلاقة.
- ٣- عند إجراء عملية تدقيق في مؤسسات الأعمال الحكومية يؤخذ بعين الاعتبار المتطلبات الخاصة لأية تعليمات أو تشريعات ذات علاقة وكذلك للأوامر الوزارية التي تؤثر على تفويض التدقيق.
- ٤- إن التشريع الذي ينتج عنه تكليف التدقيق من الممكن أن يحدد طبيعة ومحتوى وشكل الاتصالات مع أولئك المكلفين بالحاكمية في مؤسسات الأعمال الحكومية
- ٥- تتضمن مهام التكليف بالتدقيق لعدة مشاريع في القطاع الحكومي مسؤوليات رقابية إضافية تخص القوانين والأنظمة وحتى لم تتجاوز مسؤوليات المدقق تلك التي يمتلكها مدقق القطاع الخاص
- ٧- إن مسؤوليات إبداء الرأي قد تختلف حيث أن مدقق القطاع الحكومي قد يكون ملزماً بإبلاغ أمثلة على عدم الالتزام الي السلطات الحكومية أو الإفصاح عنها في تقريره
- ٨- من الممكن وضع الاتصالات الكتابية لمدققي القطاع الحكومي في السجل العام ولهذا السبب يدرك المدققون أنه يمكن توزيع اتصالاتهم الكتابية على جمهور أكبر عدداً من أولئك المكلفين فقط بالحاكمية على مؤسسة القطاع الحكومي.

رابعاً: لقد أكدت الدراسة الميدانية بشأن تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء المتعلقة بالمعايير الدولية بإمكانية تطبيق كل مما يلي على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية:

١- عند أداء عمليات تدقيق مؤسسات الأعمال الحكومية يجب أن تأخذ في الاعتبار الإطار التشريعي وأية أنظمة وقوانين أو أوامر وزارية أخرى ذات علاقة تؤثر على تفويض التدقيق.

٢- تستند الأهمية النسبية في القطاع العام على بيئة وطبيعة البند وتتضمن الحساسية والقيمة وتشمل الحساسية أموراً متنوعة مثل الإلتزام بتعليمات السلطات والتشريعات ذات العلاقة أو المصلحة العامة.

٣- يعد معيار التدقيق الدولي (٣١٥) الموسوم: فهم المنشأة وبيئتها ومخاطر الأخطاء الجوهرية فيها مناسباً لعمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية. خامساً: لقد أكدت الدراسة الميدانية بشأن الحصول على أدلة التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق بإمكانية تطبيق كل مما يلي على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية:

١- عند عمل تأكيد بشأن البيانات المالية على الإدارة أن تؤكد أن المعاملات والأحداث هي حسب التشريع أو السلطة المناسبة.

٢- أن العلاقة بين البنود المنفردة للبيانات المالية والتي تراعي عادة خلال تدقيق مشاريع الأعمال، قد لا تكون دائماً مناسبة في تدقيق مشاريع مؤسسات الأعمال الحكومية أو غير التجارية الأخرى.

٣- الإشارة إلى المتطلبات التشريعية المطبقة على مشاريع الأعمال الحكومية وموظفيه والخاصة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة.

سادساً: لقد أكدت الدراسة الميدانية بشأن الاستفادة من عمل الآخرين وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق على إن المبادئ الأساسية للمعيار الدولي للتدقيق ٦٠٠ الموسوم الاستفادة من عمل المدقق الأخر تطبق على تدقيق البيانات المالية في مؤسسة الأعمال الحكومية، ومع ذلك فإن هناك حاجة إلى إرشادات تكميلية لاعتبارات إضافية عند الاستفادة من عمل مدقق آخر في القطاع الحكومي.

سابعاً: لقد أكدت الدراسة الميدانية بشأن نتائج وتقارير التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق على أنه من الممكن أن يحدد التشريع مسؤوليات الإدارة والمدققين فيما يتعلق بعملية التدقيق، وأوصاف هذه المسؤوليات المشمولة في تقرير التدقيق بحاجة لأن تعكس متطلبات التشريع.

ثامناً: لقد أكدت الدراسة الميدانية بشأن المجالات المتخصصة وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق على إن بعض المهام التي تعتبر "مهام تدقيقية لأغراض خاصة" في القطاع الخاص لا تعتبر لأغراض خاصة في مؤسسات الأعمال الحكومية، هي في العادة القاعدة وليست الاستثناء في مؤسسات الأعمال الحكومية، وهذا ما يجب ملاحظته.

بناءً على النتائج السابقة تقترح الدراسة التوصيات التالية :

أولاً: توصي الدراسة مدققي ديوان المحاسبة عند تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية بضرورة مراعاة ما يلي:

١- إن التشريعات والأنظمة التي تحكم أداء عمليات التدقيق في مؤسسات الأعمال الحكومية تفرض بشكل عام تعيين مدقق حكومي وبالتالي فإن استخدام كتاب تعيين قد لا يكون ممارسة واسعة النطاق.

٢- يمكن تعيين المدققين في القطاع الحكومي بموجب إجراءات قانونية وتبعاً لذلك فإن اعتبارات معينة تتعلق بقبول واستمرار علاقات العميل والعمليات المحددة قد لا تكون مناسبة.

٣- لا تحقق العديد من الأصول التي تحتفظ بها مؤسسات الأعمال الحكومية التدفقات النقدية، وفي هذه الظروف، يمكن تقدير قيمة عادلة ما أو قيمة حالية مماثلة بالرجوع إلى طرق تقييم أخرى، بما في ذلك تكلفة الاستبدال المستهلكة وطريقة أسعار مؤشر السوق.

٤- في القطاع الحكومي يمكن أن يحدد التشريع الذي يحكم تفويض التدقيق التصميم أو الكلمات التي سيتم استخدامها في تقرير المدقق، وعندما يعد المدقق تقرير التدقيق مستخدماً التصميم أو الكلمات المحددة في ذلك التشريع فإنه يجب أن يشير تقرير التدقيق إلى أن التدقيق تم حسب معايير التدقيق الدولية والتشريع الذي يحكم تفويض التدقيق فقط إذا كان تقرير التدقيق يتضمن كل عنصر من العناصر المحددة في نموذج التقرير الدولي (٧٠٠).

٥- عندما لا يتعارض التشريع الذي يحكم تفويض التدقيق مع معايير التدقيق الدولية فإنه يجب تبني التصميم والصيغة المستخدمة في المعيار ٧٠٠، بحيث يستطيع المستخدمون فهم تقرير التدقيق بسهولة أكبر على أنه تقرير حول عملية تدقيق تم أدائها حسب معايير التدقيق الدولية.

٦- في القطاع الحكومي، غالباً ما تكون لديك مسؤوليات قانونية أو تعاقدية بتقديم تقرير على وجه الخصوص حول المعلومات الأخرى وفي غياب أية متطلبات تدقيق خاصة تتعلق بـ (المعلومات الأخرى) فإن المتطلبات العامة (التناقضات الهامة-الأخطاء في الحقائق-الوصول وقراءة المعلومات الأخرى) التي تضمنها المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ قابلة للتطبيق.

ثانياً: توصي الدراسة مدققي ديوان المحاسبة عند تدقيق عمليات البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية بضرورة مراعاة المبادئ العامة والمسؤوليات التالية:

١- قد يتطلب تكليف مدققي ديوان المحاسبة أن يقوموا بالإبلاغ عن الأمور التي تأتي ضمن علمهم والمتعلقة بالإمتثال للمتطلبات التشريعية أو التنظيمية والصلاحيات المتعلقة بها، وملائمة الأنظمة المحاسبية والرقابية، واقتصاد وكفاءة وفاعلية البرامج والمشاريع والأنشطة.

٢- قد لا يكون خيار الانسحاب من العملية متوفراً للمدقق في القطاع الحكومي بسبب طبيعة التفويض أو اعتبارات المصلحة العامة.

٣- قد تتطلب قدرات إضافية من مدققي القطاع الحكومي في عمليات تدقيق مؤسسات الأعمال الحكومية.

٤- بغض النظر فيما إذا كان التدقيق قد جرى في القطاع الخاص أو الحكومي فإن المبادئ الجوهرية للتدقيق ( الحذر- الإجتهد- التأكيد المعقول) تبقى كما هي.

ثالثاً: توصي الدراسة مدققي ديوان المحاسبة عند تدقيق عمليات البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية بضرورة مراعاة ما يلي عند تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء:

١- يعد معيار التدقيق الدولي (٣٠٠) الموسوم: التخطيط لتدقيق البيانات المالية مناسباً لعمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

٢- عند تقدير الأهمية النسبية يجب إضافة لإستعمال الرأي المهني الأخذ بعين الإعتبار أية تشريعات أو أنظمة قد تؤثر على هذا التقدير.

رابعاً: توصي الدراسة مدققي ديوان المحاسبة عند تدقيق عمليات البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية بضرورة مراعاة ما يلي عند الحصول على أدلة التدقيق:

١- تتحرك العديد من الحكومات إلى الاستحقاق المحاسبي وتبني القيمة العادلة كأساس لتقييم العديد من أصناف الأصول والالتزامات التي تحتفظ بها أو لإفصاحات البنود في البيانات المالية؛ وعليه فإن المبادئ الواسعة لمعيار التدقيق الدولي ٥٤٠ تطبق على إعتبار تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة الواردة في البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومي.

٢- يجب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد بأن القياسات والإفصاحات تتسجم مع إطار الإبلاغ المالي المحدد للمؤسسة حيث يتضمن الإطار المحاسبي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عدداً من المعايير التي تتطلب أو تسمح بالاعتراف بالقيم العادلة أو الإفصاح عنها

٣- إن مدى ملائمة إستخدام فرضية الإستمرارية في إعداد البيانات المالية هو بشكل عام ليس موضوع بحث عند تدقيق حكومة مركزية أو مؤسسة أعمال حكومية التي لها ترتيبات تمويل تدعمها حكومة مركزية، على أنه حيث لا توجد هذه الترتيبات أو حيث يمكن سحب تمويل الحكومة المركزية للمؤسسة ويحتمل تعرض وجود المؤسسة للمخاطر فإن معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ يوفر إرشادات نافعة.

٤- عندما تقوم بإجراء عمليات تدقيق لمؤسسات القطاع الحكومي تأخذ بعين الإعتبار الإطار التشريعي وأية أنظمة أو قوانين أو توجيهات وزارية أخرى ذات علاقة تؤثر على تفويض التدقيق وأية متطلبات تدقيق خاصة أخرى.

٥- يمكن أن يكون تحديد القيمة العادلة لأصول أو إلتزامات محددة معقداً حيث لا يوجد سوق نشط. ويعتبر هذا موضوعاً خاصاً في القطاع الحكومي حيث يكون لدى المنشآت ممتلكات كبيرة من الأصول المتخصصة.

خامساً: توصي الدراسة مدققي ديوان المحاسبة عند تدقيق عمليات البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية بضرورة مراعاة إن المبادئ الأساسية للمعيار الدولي للتدقيق ٦١٠ الموسوم: إستخدام عمل التدقيق الداخلي تطبق على تدقيق البيانات المالية في مؤسسات الأعمال الحكومية.

سادساً: توصي الدراسة مدققي ديوان المحاسبة عند تدقيق عمليات البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية بضرورة مراعاة ما يلي بشأن نتائج وتقارير التدقيق:

١- عندما لا يتعارض التشريع الذي يحكم تفويض التدقيق مع معايير التدقيق الدولية فإنه يجب تبني التصميم والصياغة المستخدمة في المعيار ٧٠٠، بحيث يستطيع المستخدمون فهم تقرير التدقيق بسهولة أكبر على أنه تقرير حول عملية تدقيق تم أداؤها حسب معايير التدقيق الدولية.

٢- في مؤسسات الأعمال الحكومية يمكن أن يحدد التشريع الذي يحكم تفويض التدقيق التصميم أو الكلمات التي سيتم استخدامها في تقرير المدقق، وعندما يعد المدقق تقرير التدقيق مستخدماً التصميم أو الكلمات المحددة في ذلك التشريع فإنه يجب أن يشير تقرير التدقيق إلى أن التدقيق تم حسب معايير التدقيق الدولية والتشريع الذي يحكم تفويض التدقيق فقط إذا كان تقرير التدقيق يتضمن كل عنصر من العناصر المحددة في نموذج التقرير الدولي (٧٠٠).

٣- في مؤسسات الأعمال الحكومية غالباً ما تكون هناك مسؤوليات قانونية أو تعاقدية بتقديم تقرير على وجه الخصوص حول المعلومات الأخرى وفي غياب أية متطلبات تدقيق خاصة تتعلق بالمعلومات الأخرى فإن المتطلبات العامة (التناقضات الهامة- الأخطاء في الحقائق- الحصول وقراءة المعلومات الأخرى) التي تضمنها المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ قابلة للتطبيق.

سابعاً: توصي الدراسة مدققي ديوان المحاسبة عند تدقيق عمليات البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية بضرورة مراعاة أن تقارير مدققي ديوان المحاسبة هي عادة وثائق عامة، ولذا فلا يمكن تقييد التقرير لأشخاص محددين لإستعماله.

ثامناً: توصي الدراسة ديوان المحاسبة في الأردن بضرورة إستخدام العبارات الواردة في الدراسة الحالية (قائمة الاستبيان) والتي تم تسليمها لذاترة الأبحاث والدراسات كمرشد لمديري ولرؤساء المراقبات والمدققين عند تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية.

### حدود الدراسة والدراسات المستقبلية المقترحة

لقد وجد الباحث ندرة في الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة الحالية، كما يجب ملاحظة أن الاستبيان يعد من أفضل الوسائل التي يتم إستخدامها في مثل هذه الدراسات وبالتحديد في مجال التدقيق، إلا أنه قد يتضمن قدر من التحيز عند قيام العينة بالإجابة على عباراته المختلفة، وهذا يعد من الأمور المتعارف عليها، وبناءً على ما تقدم يقترح الباحث عمل نفس الدراسة في دول عربية أخرى، حتى يتسنى عمل مقارنات بين دواوين المحاسبة في الدول العربية في المستقبل، ومن ثم الوصول إلى نموذج عربي لما يجب أن يكون عليه تطبيق معايير التدقيق الدولية في مؤسسات الأعمال الحكومية (المؤسسات العامة المستقلة) إن شاء الله.

## قائمة المراجع

- الإتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٣)، دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين ٢٠٠١ - المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٨)، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٨)، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٩)، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٩)، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن.
- شعيب، حافظ حسن، (١٩٩٠)، ممارسات المراجعة الحكومية وتقييم الإسهام الاجتماعي للوحدة المحاسبية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، م١٤، ع٥، ص١٤٥.
- عمران، ضياء الدين عبد الحكيم، (١٩٩٢)، معايير مراجعة عملية التنبؤ في وحدات الجهاز الإداري للدولة - دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، م١٤، ع٢، ص١٤٩.

- Dittenhofer, M., (2001), Performance Auditing in Governments, **Managerial Auditing Journal (MAJ)**, Vol. 16, No. 8, pp.438-442.

- Gin Chong, H. and Vinten, G., (1998), Harmonization of Government Audits in the People's Republic of China, **Managerial Auditing Journal (MAJ)**, Vol. 13, No. 3, pp.159-164.

- IFAC, IAASB, (2010), **Handbook of International Auditing Standard and Quality Control, Part One**, International Federation of Accountants, IFAC, [www.ifac.org](http://www.ifac.org), New York, USA.

- IFAC, IAASB, (2010), **Handbook of International Auditing Standard and Quality Control, Part Two**, International Federation of Accountants, IFAC, [www.ifac.org](http://www.ifac.org), New York, USA.

- IFAC, IAASB, (2009), **Handbook of International Auditing Standard and Quality Control, Part Two**, International Federation of Accountants, IFAC, [www.ifac.org](http://www.ifac.org), New York, USA.

- IFAC, IAASB, (2009), **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, Part One 2008**, International Federation of Accountants, IFAC, [www.ifac.org](http://www.ifac.org), New York, USA.

- IFAC, IPSASB, (2009a), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Part 2**, International Federation of Accountants, [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

- IFAC, IPSASB, (2009), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Part 1**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, IPSASB, (2008a), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Part 1**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, IPSASB, (2008), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Part 2**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, IPSASB, (2007), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, IPSASB, (2006), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, IPSASB, (2005), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, IPSASB, (2004), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, IPSASB, (2003), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, IPSASB, (2002), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, IPSASB, (2001), **IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, PSC, (1994), **Using the Work of Other Auditors- A Public Sector Perspective, Study 4**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, PSC, (1994), **Auditing for Compliance with Authorities – A Public Sector Perspective, Study 3**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).
- IFAC, PSC, (1994), **Auditing Whole of Government Financial Statements: The New Zealand Experience, Occasional Paper No. 2**, International Federation of Accountants, [www.Ifac.org](http://www.Ifac.org).