

دور مراقب الحسابات تجاه المشكلات المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة

أ.د/ هشام حسن عواد المليجي* أ.د/ حنان جابر حسن^١

عبدالله مطلق فهد الضويحي^٢

الملخص:

استهدف الباحث من هذا البحث تحقيق هدف رئيسي للبحث وهو بيان دور مراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة والتغلب على المشكلات المحاسبية التي تواجهه، وفي سبيل تحقيق ذلك اعتمد الباحث على المنهج العلمي الذي يجمع بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي، حيث تناول الباحث ماهية وطبيعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ومشكلات المحاسبة المتعلقة بها وموقف مراقب الحسابات منها، وقد قام الباحث بعمل دراسة ميدانية لاختبار فرضيات البحث، وانتهى الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وقد أوصى الباحث المنظمات المهنية الدولية بضرورة وضع معيار لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة بشكل مستقل.

كلمات مفتاحية: الوحدات ذات المنافع المتغيرة، مراجعة.

Abstract:

The research aim to achieve the main objective of the research, which is to clarify the role of the auditor when auditing variable interest entities and overcome the accounting problems facing him. The researcher carried out a field study to test the

* أستاذ ورئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
^١ أستاذ المراجعة ووكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع والبيئة سابقا، بكلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
^٢ باحث دكتوراة.

research hypotheses, and the researcher concluded to a set of results, the most important of which is the lack of the current role of the auditor when auditing variable interest entities, the researcher has recommended international professional organizations need to develop a standard to audit variable interest entities independently.

Keywords: variable interest entities, Auditing.

المقدمة :

نشأت الوحدات ذات المنافع المتغيرة بهدف الحد من تعرض الشركة الضامنة للمخاطر المالية وخفض تكلفة مصادر التمويل مما يحميها من مخاطر الإفلاس، حتى أن شركة Enron الأمريكية قد أسست ما يزيد عن ثلاثة آلاف وحدة (VIEs) لإخفاء ديون وخسائر تقدر ببلايين الدولارات، قبل انهيارها عام ٢٠٠٢، وبدون علم المستثمرين، مما أتاح لها المزيد من مصادر التمويل وبتكلفة منخفضة. (Gorton and Souleles, 2005 ; Zhang, 2009). كما اعتبرها البعض إحدى الحلقات الرئيسية المسببة لحدوث الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨، والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات والمؤسسات المالية، بسبب الخسائر غير المتوقعة نتيجة عدم دمجها بالقوائم المالية، مما دفع بالمستثمرين ومراقبي الحسابات للمطالبة بإصدار المزيد من الإرشادات والمعايير المحاسبية بشأن دمج هذه الوحدات. (Barth and Landsman, 2010 ; Ewelt-Knauer, 2012 ; Abrams, 2012)

مشكلة البحث :

في ظل عدم وجود معايير لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وتزايد المخاطر المصاحبة لها، وتنوع الممارسات المحاسبية أصبحت المسؤولية الملقاة على عاتق مراقبي الحسابات لاكتشاف التلاعب الذي قد تمارسه الإدارة، ومحاولة وجود

إطار فكري يمكن من خلاله مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة من أكثر القضايا جدلاً في الفكر المحاسبي.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث إظهار مشكلة البحث في دور مراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة .

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في معرفة الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وموقفه من المشكلات المحاسبية المتعلقة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة ، ويتحقق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- 1- التعرف على الإطار الفكري للوحدات ذات المنافع المتغيرة من حيث المفهوم، الخصائص، عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
- 2- التعرف على المشكلات المحاسبية المتعلقة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة وموقف مراقب الحسابات منها.

فرضية البحث:

لتحقيق أهداف البحث يقوم البحث على اختبار الفرضية التالية:

يوجد قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة .

أهمية البحث :

تكمن أهمية الدراسة في تناولها لقضية هامة في عصرنا الحديث، ترتبط أهميتها بوجود قصور في الاعتراف بالأنشطة خارج الميزانية في القوائم المالية الدولية، إذ يهدف البحث إلى محاولة تقديم إطار لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ولتلك الأهمية جانبان؛ أحدهما نظري والآخر تطبيقي:

- **الأهمية العلمية أو النظرية:** تكمن في التراكم العلمي والجهد النظري الذي تقدمه الدراسة حول موضوع الوحدات ذات المنافع المتغيرة ، كما أنها تقدم إطارا مقترحا لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، فضلا عن عدم وجود أي دراسة عربية حاولت التعرض لهذا الموضوع بالدراسة والتحليل، مما يؤكد على أهمية مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة لاستعادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية المنشورة.
- **الأهمية العملية أو التطبيقية:** إذ تسعى الدراسة لتحقيق الوظيفة المحاسبية، إما بالاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن تلك الأنشطة، بما يتلاءم مع الإطار الفكري للمحاسبة، وفق معايير محاسبية تسهم في دعم مخرجات نظم المعلومات المحاسبية في التقارير المالية، وضبط عمليات التلاعب في الأرباح، واستغلال حدود الاعتراف والقياس لتلك الأنشطة لتنفيذ الممارسات المحاسبية الموجهة.

منهج البحث:

لتحقيق هدف هذه الدراسة يعتمد الباحث على المنهج العلمي الذي يجمع بين المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي وذلك على النحو التالي:

أولاً: المنهج الاستنباطي:

وذلك في إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة وفروض الدراسة من خلال الاطلاع على الكتب والمؤلفات وغيرها من المراجع المرتبطة بموضوع الدراسة، وكذلك بعض الأبحاث المتاحة على شبكة المعلومات الدولية (الأنترنت).

ثانياً: المنهج الاستقرائي:

وذلك من خلال التعرف على الوضع الحالي للمشكلة ومحاولة معالجتها من خلال الإطار المقترح، ويتم استخدامه من خلال أسلوب قائمة الاستبيان والمقابلات الشخصية في الدراسة الميدانية لاختبار صحة فروض الدراسة، والتي ستتم بغرض استطلاع آراء عينة الدراسة بشأن الإطار المقترح.

خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه سيقوم الباحث بإعداد الهيكل العام للبحث على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية وطبيعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

المبحث الثاني: طبيعة المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.

ويتم تناول ذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية وطبيعة ومشكلات مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

تمكن الوحدات ذات المنافع المتغيرة والمنشآت من ممارسة الأنشطة خارج الميزانية التي من أهمها التوريد والتأجير التمويلي وأنشطة البحث والتطوير وغيرها ، حيث يتم انشاؤها لغرض محدد ولمدة محددة ومن أجل أنشطة معينة لكي تحقق منافع للمنشآت الضامنة وقد تأخذ شكل شركة مساهمة أو شركة اشخاص أو شركة ذات مسؤولية محدودة ، وتوصف هذه الوحدات بالمنشآت الآلية لأنها تفتقر الإستقلال الكافي لجوهر الاحداث الاقتصادية ولا تتخذ قرارات اقتصادية حقيقية بل تحتفظ المنشأة الضامنة بالسيطرة المستترة أو الكامنة ، ويقصد هنا بالمنشآت الآلية أنها تعمل طبقا للخطة والجدول المعد لها من قبل المنشأة الضامنة أو المستقرة .

١/١ ماهية الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تعددت مفاهيم الوحدات ذات المنافع المتغيرة ويذكر الباحث منها ما يلي:

- عرفها السقا بأنها: " هي الوحدات التي تقوم بإنشائها وحدة اقتصادية أو أكثر من وحدة بغرض تنفيذ نشاط أو مجموعة من الأنشطة، ولمدة زمنية محددة، وبدون أن تدمجهم بقوائمها المالية وفقا للقواعد المحاسبية التي تشترط السيطرة وتجانس النشاط معاً". (السقا، ٢٠١٠)

- بينما عرفها المعيار الدولي (IFRS 12) بأنها: "وحدات مهيكلية تصمم لكي لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل الغالب في تحديد الطرف المسيطر، مثلما تكون حقوق التصويت مرتبطة فقط بالمهام الإدارية، ويتم إدارة الأنشطة الملائمة عن طريق الاتفاقيات التعاقدية. (IASB, IFRS 12, 2011)
- عرفها صندوق النقد الدولي على أنها: "وحدات يتم إنشائها أو تنظيمها في اقتصاد بصفة عامة بخلاف تلك الاقتصادية التي تقيم فيها الشركة القابضة، وتشترك بصفة أساسية في العمليات الدولية وفي عمليات محلية محدودة أو منعدمة. (INTERNATIONAL MONETARY FUND, 2009, P 58)

ويرى الباحث بعد عرض هذه التعريفات أن كل تعريف من التعريفات السابقة يركز على أبعاد معينة دون غيرها من الأبعاد فمنها ما يركز على أبعاد أنشطة تلك الوحدات ومنافعها لفئة معينة من الشركات وهي الشركات متعددة الجنسيات، ومنها ما يركز على علاقة الوحدات ذات المنافع المتغيرة بالاقتصاد المضيف ونطاق ممارسة أنشطة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ومنها ما يركز على أهداف هذه الوحدات، ومن ثم يرى **الباحث** أن إنشاء تعريف شامل للوحدات ذات المنافع المتغيرة يمكن أن يتم بالاعتماد على كل هذه الأبعاد دون استبعاد أي منها.

٢/١ خصائص الوحدات ذات المنافع المتغيرة :

ويمكن تفسير مصطلح الوحدات ذات المنافع المتغيرة بصفة عامة " أنها وحدة يتم إنشاؤها لتحقيق منفعة معينة لطرف محدد (المستفيد الرئيسي) . وتتغير طبيعة هذه الوحدة مع تغير هذا الطرف والمنفعة التي ترغب في الحصول عليها أي أنها كيان قانوني يتم إنشاؤه من قبل طرف معين أو مجموعة من الأطراف من أجل القيام بأنشطة محددة لتحقيق منفعة لأحد الاطراف .

وتنفرد الوحدات ذات المنافع المتغيرة بالخصائص التالية كما تبدو من الجدول التالي:

جدول رقم (١/١)

أهم خصائص الوحدات ذات المنافع المتغيرة

المفهوم	الخاصية
بمعنى استخدام أصول الوحدة لضمان الديون المصدرة التي تحولها إليها الضامنة بعملية بيع متكاملة الأركان، كما قد يتضمن عقد المديونية تنازل المقرضين عن حق إجبار الوحدة على إشهار إفلاسها.	مستبعدة الإفلاس Bankruptcy-remote
يقل حق الأموال المستثمرة في الوحدة كحق ملكية في الوحدة عن ١٠% وفقاً للمعايير المحاسبية، والمملوكة لفئة بخلاف الضامنة، كما تتميز الوحدة بقدرتها على توليد الرافعة Leverage وعدم إظهارها بالتقارير المالية للضامنة.	ضئيلة الرسالة Thinly capitalized
يفتقد المساهمون في الوحدة لحق التأثير الهام للسيطرة على أنشطتها، ولا يتحملون الخسائر، ولا يحصلون على العوائد المتبقية نتيجة العمليات حيث تتبع الوحدة من حيث الجوهر المستفيد الرئيسي.	مستقلة ظاهرياً Independent in Form
تمارس الوحدة أنشطة محددة من أهمها عمليات التوريد لنقل الأصول المالية من الضامنة إليها والمحاسبة عنها كعملية بيع، وأنشطة البحوث والتطوير وعمليات التأجير الاصطناعي.	مقيدة الأنشطة Restricted activities
لا توجد إدارة مستقلة أو عاملين في بعض هذه الوحدات حيث يقوم وسيط Trustee بالوظيفة الإدارية من خلال اتباع القواعد المحددة سلفاً من الضامنة.	الإدارة والعاملين Management & employees

المصدر: إيمان محمد سعد الدين، ٢٠١٥، ص ٢٣٤.

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق أن تكوين الوحدات ذات المنافع المتغيرة قد يستهدف توفير سيولة للشركة الضامنة، إخفاء التزاماتها، تجنب بعض الأعباء الضريبية، بالإضافة إلى تقديم حوافز ومكافآت للإدارة على حساب تعظيم ثروة المساهمين، كما قد يستفيد من تكوينها عدة شركات ذات اهتمامات مشتركة.

٣/١ دوافع ظهور وتطور الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

يرجع نشأة هذه الوحدات إلى السبعينات لتمويل مجموعة محددة من القروض البنكية، ثم انتشرت خلال التسعينات لتتورق تشكيلة من الأصول المالية وتقديم تسهيلات لإتمام عمليات تأجير الأصول، حتى أصبحت جزءاً أساسياً من النظام المالي مع بداية الألفية الثالثة بتقديم الهيكل الأساسي للقروض العقارية. (إيمان محمد سعد الدين، ٢٠١٥، ص ٢٣٤)

ويمكن القول بأنه تنشأ هذه الوحدات في ظل النظام المالي الوضعي للأغراض التالية: (Sainati, et. al, 2016)

- **إضفاء الشفافية وضمن حقوق الممولين أو المستثمرين:** مثال هذا ما يجري في عمليات توريق الديون، فإذا ما أراد مصرف دائن ما توريق ديونه المستحقة له، لغرض الحصول على النقد الحال، على نحو يعطي مشتري هذه الديون الحق في أولوية الحصول على مبالغ الديون عند استحقاقها دون سائر دائني المصرف، فإنه يقوم بإنشاء شركة خاصة لهذا الغرض، فينقل ملكية هذه الديون إليها بثمن أقل عادة من قيمتها الاسمية؛ فتصبح هذه الشركة هي المالكة لهذه الديون، وتصدر بدورها السندات إلى المستثمرين، وحصيلة بيع السندات هي ثمن الديون المشتراة من المصرف. فبهذه العملية ينأى مشترو هذه السندات بأنفسهم عبر هذه الشركة عن مخاطر التضمر من أي عجز مالي قد يواجه المصرف. ويستفيد حملة السندات من فرق الثمن ومن الفوائد المضروبة على أصل الديون.

- **توزيع المخاطر:** فالشركة التي تريد أن توزع مخاطر مشروع أو أصول ما تقوم بنقل ملكيته إلى شركة تنشئها لهذا الغرض، بهدف جلب شركاء يتحملون مع الشركة الأم مخاطر هذا المشروع، فقد تستخدم VIE لعزل مشروع / أصول عالية المخاطر من الشركة الأم والسماح للمستثمرين الآخرين بالحصول على حصة من المخاطر.
- **بيع ما يتعذر بيعه:** فالأصول التي يصعب أو يتعذر بيعها استقلالاً يصار إلى نقلها إلى هذه الشركة بعد إنشائها، ثم تباع هذه الشركة المنشأة بملكاتها.
- **كأسلوب من أساليب الهندسة المالية،** فليجأ إلى إنشاء هذه الشركة بغية التهرب من دفع الضرائب مثلاً، أو حتى للتلاعب بالبيانات المالية للشركة الأم عبر البيع الوهمي لموجودات للشركة الأم مثلاً إلى هذه الشركة الناشئة، فغالباً ما تستخدم VIE في مخططات الهندسة المالية التي يكون هدفها الرئيسي هو تجنب الضريبة أو التلاعب بالبيانات المالية. من المحتمل أن تكون قضية إنرون هي المثال الأكثر شهرة لشركة تستخدم هذه التكنولوجيا لتحقيق الهدف الأخير.
- **تفادي بعض العقوبات القانونية،** كالألا تسمح بعض القوانين بالتملك للشركات الأجنبية، فتعتمد إلى إنشاء شركة في ذلك البلد بغية تسويق ذلك.
- **كأسلوب لخفض تكاليف الاقتراض أو الحصول على التمويل،** ولا سيما عند انخفاض التصنيف الائتماني للشركة المنشئة نتيجة تعثرها المالي مثلاً، حيث إن اقتراضها أو حصولها على التمويل يكون مكلفاً في هذه الحالة لضعف ثقة المؤسسات الممولة بها، فتعتمد إلى إنشاء هذه الشركة طمعاً في أن تحصل هذه الشركة الناشئة بسجلها الجديد والنظيف على تصنيف ائتماني أعلى من تصنيفها، فتتمول أو تفتقر عن طريقها، مما يخفض على الشركة المنشئة كلفة التمويل.
- **التوريق:** تستخدم VIE عادة لتوريق القروض (أو المستحقات الأخرى). على سبيل المثال ، قد يرغب أحد البنوك في إصدار تأمين مدعوم برهن عقاري تأتي مدفوعاته من مجموعة من القروض. ومع ذلك ، لضمان أن حاملي الأوراق المالية المدعومة بالرهن العقاري لديهم الأولوية الأولى للحصول على مدفوعات

- على القروض ، يجب فصل هذه القروض قانونياً عن الالتزامات الأخرى للبنك. يتم ذلك عن طريق إنشاء VIE ، ومن ثم نقل القروض من البنك إلى الشركات الصغيرة والمتوسطة.
- **التمويل:** تتيح مؤسسات الأعمال ذات القيمة المتعددة المستويات مستويات متعددة من الاستثمار والديون.
 - **تحويل الأصول:** العديد من التصاريح اللازمة لتشغيل بعض الأصول (مثل محطات توليد الطاقة) إما غير قابلة للتحويل أو يصعب نقلها. من خلال امتلاك شركة VIE للأصول وجميع التصاريح ، يمكن بيع VIE كحزمة مستقلة ، بدلاً من محاولة تعيين العديد من التصاريح.
 - **الحفاظ على سرية الملكية الفكرية:** على سبيل المثال ، عندما بدأت Intel و Hewlett-Packard في تطوير بنية المعالج (Itanium) IA-64 ، قاموا بإنشاء كيان ذو غرض خاص يمتلك التكنولوجيا الفكرية وراء المعالج. وقد تم ذلك لمنع المنافسين مثل AMD من الوصول إلى التكنولوجيا من خلال صفقات الترخيص الموجودة مسبقاً.
 - **الأسباب التنظيمية:** يمكن في بعض الأحيان إنشاء كيان ذي غرض خاص داخل هيكل يتم للتحايل على القيود التنظيمية ، مثل اللوائح المتعلقة بجنسية ملكية أصول محددة.
 - **الاستثمار العقاري:** بعض البلدان لديها معدلات ضريبية مختلفة لتحقيق مكاسب ومكاسب رأس المال من مبيعات العقارات لأسباب ضريبية ، يمكن أن يكون السماح لكل ملكية تملكها شركة منفصلة أمراً جيداً. ويمكن بعد ذلك بيع هذه الشركات وشراؤها بدلاً من العقارات الفعلية ، وتحويل مكاسب بيع الممتلكات بفعالية إلى مكاسب رأسمالية لأغراض الضرائب.
- ٤/١ أنشطة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تستخدم VIE كوسيلة لإجراء المعاملات والترتيبات خارج الميزانية، حيث أنها تمكن الضامن أو الكفيل من إخفاء ديونه وحمايته من مخاطر الإفلاس، ولذلك يصفها احد الباحثين، بأنها منشآت آلية Robot firms لأنها لا تتخذ قرارات اقتصادية حقيقية لأن المنشأة الضامنة لها تحتفظ بالسيطرة على قرارات الأعمال.

ومن أهم الأنشطة التي يتم ممارستها من خلال VIE: (Apreda, R. 2012,) (Soroosh& Ciesielski, 2004)

- **التوريق:** ويمثل نشاط شائع ل VIE التي يتم تحويل تحويل الأصول المالية إليها والمحاسبة عنه كبيع، ثم تقوم VIE بإصدار سندات مالية مقابل شراء تلك الأصول، وقد تكون هذه الوحدات تابعة للضامن ومن ثم تظهر أرباح غير حقيقية وعدم ظهور التزامات في الميزانية.
- **التأجير:** حيث يتم إنشاء VIE بغرض شراء أو تمويل شراء الأصل، فتقوم تلك الوحدة بتأجير الأصل إلى الضامن ومن ثم تمكن المستأجر (الضامن) من معالجة التأجير على أنه تأجير تشغيلي وتسجيل مدفوعات الإيجار كمصروف وتبقى الالتزامات والأصول خارج الميزانية.
- **أنشطة الأبحاث والتطوير:** فقد يقوم الضامن بإنشاء VIE لتمويل هذه الأنشطة، ومن ثم الاعتراف بتكاليف الأبحاث والتطوير كمصروف وتجنب الاعتراف بالتزامات داخل الميزانية.

المبحث الثاني: طبيعة المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة

ولقد استهدفت المعايير المحاسبية المعاصرة دمج هذه الوحدات لزيادة الشفافية بالتقرير المالي، بتقنين وضع هذه الوحدات والتركيز على جوهر عملها وليس شكلها القانوني في إطار التوجه نحو المعايير المستندة إلى المبادئ وليس القواعد، حيث أنها ما زالت تلعب دورا محوريا في أسواق المال لتنفيذ عمليات محددة مثل التوريق والإيجار الاصطناعي. (Callahan et al., 2013)

وبموجب المعايير المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة (US-GAAP)، يتم تطبيق عدد من المعايير المحاسبية على VIE، وعلى الأخص FIN 46R التي تحدد معالجة دمج هذه الكيانات. هناك عدد من المعايير الأخرى التي تنطبق على المعاملات المختلفة مع الشركات الصغيرة والمتوسطة.

ووفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، فإن المعيار ذو الصلة هو معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٧ فيما يتعلق بتفسير SIC12 (التوحيد - الكيانات ذات الأغراض الخاصة). بالنسبة للفترة التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣، فإن المعيار الدولي للتقارير المالية ١٠ القوائم المالية الموحدة يحل محل المعيار الدولي رقم ٢٧ و ١٢.

لذلك يهدف هذا المبحث إلى عرض المشكلات المحاسبية المرتبطة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة، وموقف المنظمات المهنية من تلك المشكلات بهدف التعرف على ما وصل إليه الفكر المحاسبي تجاه الوحدات ذات المنافع المتغيرة، هذا فضلاً عن توضيح أثر تلك المشكلات على مراقبي الحسابات.

١/٢ أهداف المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تهدف المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة إلى تقديم معالجة محاسبية متنسقة مع المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة في هذا الشأن، لكي تعكس التقارير المالية حقيقة الأوضاع الاقتصادية القائمة، وتزود مستخدميها بمعلومات أكثر ملاءمة وأكثر مصداقية، وتتمثل أهداف المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة فيما يلي: (السيد عبدالنبي القرنشاوي، ٢٠٠٩، ص ٣٨)

- أن توضح المعالجة المحاسبية لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة التأثير الاقتصادي لتلك العمليات بطريقة واضحة وعلى أسس ثابتة دون أن يكون هناك خلاف بين معدي التقارير المالية.

- وجود إطار مفاهيمي واضح للمعالجة المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة، يشتمل على ما هو متعارف عليه وتمتد لما يمكن ابتكاره من عمليات أخرى للوحدات ذات المنافع المتغيرة، فمن المهم للمعالجة المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة أن تستند على إطار مفاهيمي واضح وشامل للمعاملات الحالية والمستقبلية حتى يمكن مساعدة معدي التقارير المالية بالمباديء المطلوبة.
- توفير التوجيه التطبيقي لسهولة فهم المعالجة المحاسبية لمعدي التقارير المالية، مع ملاحظة أن المعالجات المحاسبية وفهمها لا يمكنها منع الاحتيال أو التزوير، غير أن وضعها يقلل من الممارسات غير المرغوب فيها.
- الإفصاح عن معلومات كافية ومحددة في التقارير المالية لتسهيل عملية فهم الأثر الاقتصادي لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

٢/٢ المشكلات المحاسبية لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تتمثل المشكلات المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة بصفة عامة في مجموعتين رئيسيتين هما:

١/٢/٢ مشكلة الاعتراف المحاسبي بالوحدات ذات المنافع المتغيرة:

أوضحت قائمة المفاهيم رقم (٥) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية في الفقرة رقم (٦) أن الاعتراف المحاسبي هو التسجيل الرسمي للأثار المالية للمعاملات والأحداث الاقتصادية، وتضمين المعلومات الخاصة بها في القوائم المالية كأصل أو التزام أو كإيراد أو مصروف أو أى عنصر آخر من عناصر القوائم المالية. (FASB, SFAC 5, 1975)

كما تبين من إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB, 2010, para 37,4.) أن الاعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية أو قائمة الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الاعتراف المحددة. وهذا يستلزم وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وإدخال هذا المبلغ في

مجاميع الميزانية أو قائمة الدخل. فالبنود التي تفي بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل. إن الإخفاق في الاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التفسيرية. وأن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا:

- كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق من أو إلى المشروع.

- أن العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

وبناء على هذه المعايير العامة: (IASB, 2010, para 44,4 – 53,4)

- يتم الاعتراف بالأصول في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المشروع، وأن تكلفة أو قيمة الأصل يمكن قياسها بموثوقية.
 - يتم الاعتراف بالالتزامات في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن هناك تدفقا خارجا للموارد يتضمن منافع اقتصادية مستقبلية سوف ينجم عن تسديد التزام حالي، وأن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية.
 - يتم الاعتراف بالإيرادات في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة الأصول أو انخفاض الالتزامات التي يمكن قياسها بشكل موثوق. وهذا يعني أن الاعتراف بالإيرادات يحدث في وقت واحد مع الاعتراف بالزيادة في الأصول أو الانخفاض في الالتزامات.
 - يتم الاعتراف بالنفقات في قائمة الدخل عندما ينشأ انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بانخفاض الأصول أو زيادة الالتزامات التي يمكن قياسها بموثوقية. وهذا يعني في الواقع أن الاعتراف بالنفقات يحدث في وقت متزامن مع الاعتراف بالزيادة في الالتزامات أو الانخفاض في الأصول.
- وقد أظهرت المعايير المحاسبية – كما سيرد ذكره فيما بعد – التي تناولت المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة عدة شروط للاعتراف بالوحدات ذات

المنافع المتغيرة والتي تركز إلى افتقار مستثمري حق الملكية للسيطرة الاقتصادية على أنشطة الوحدة واستيعاب الخسائر أو الحصول على المكاسب المتولدة عن الوحدة.

٢/٢/٢ مشكلة الإفصاح المحاسبي بالوحدات ذات المنافع المتغيرة:

يساهم الإفصاح المحاسبي عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة في توفير المعلومات التي يحتاجها المستثمرون، والتي تمكنهم من فهم طبيعة تلك الوحدات، كما يساهم في تحديد مقدار ودرجة عدم التأكد من المرتبطة بالتدفقات النقدية المتوقعة لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

لذلك يجب أن يتسم الإفصاح عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة بما يلي:
(محمد محمود عبد ربه، ٢٠٠٨، ص ٩)

- ١- أن يكون الإفصاح متعدد: بمعنى تقديم المعلومات لمتخذي القرارات بالشكل الذي يفيدهم في صنع واتخاذ القرار المطلوب.
 - ٢- أن يكون إفصاح مستمر: بمعنى عدم الاقتصار على القوائم والتقارير المالية السنوية والاتجاه لتقديم المعلومات خلال فترة زمنية قصيرة توضح أداء الوحدة الاقتصادية بصورة واقعية.
- وفي جميع الأحوال يجب أن يحكم عملية الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالوحدات ذات المنافع المتغيرة عدة مبادئ هي: (السيد عبدالنبي القرنشاوي، ٢٠٠٩، ص ٤٤)

- ١- يجب أن تكون المعلومات الخاصة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة معلومات شاملة، أي أنها يجب أن تغطي تلك الوحدات والمخاطر المرتبطة بها.
- ٢- يجب أن تنتج المعلومات المفصّل عنها تقييماً شاملاً لمخاطر عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

٣- يجب أن تتيح المعلومات المفصّل عنها القدرة على التعرف على حجم تعاملات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

٤- يجب أن تتاح معلومات كمية ومعلومات وصفية عن عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة تعطي القدرة للسلطات الرقابية على قياس وتحليل مخاطر هذه العمليات وذلك لأغراض الرقابة السليمة على أعمال الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

وتضمنت المعايير المحاسبية - كما سيرد ذكره فيما بعد - العديد من مجالات الإفصاح الخاصة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة داخل القوائم المالية للشركة الدامجة، وبالإيضاحات المتممة لكل من الضامنة وباقي الشركات المستفيدة.

كما يمكن تمييز عناصر الإفصاح عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة في العناصر التالية: (السيد عبدالنبي القرنشواوي، ٢٠٠٩، ص ٤٥)

١- الإفصاح عن طبيعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، حيث تتمثل أهمية الإفصاح عن طبيعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة في إلقاء الضوء على أي علاقات بين الوحدات ذات المنافع المتغيرة والمستفيد الرئيسي والتي تؤثر على مقدار التدفقات النقدية المتوقعة للمستفيد الرئيسي.

٢- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة، حيث تتمثل أهمية الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في تقديم معلومات مفيدة بشكل كاف لمستخدمي القوائم المالية تساعدهم على فهم الطريقة التي يتم الاعتماد عليها في قياس العوائد الناجمة عن عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

٣- الإفصاح عن التدفقات النقدية، حيث تتمثل أهمية الإفصاح عن التدفقات النقدية في تقديم المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم مقدرة هذه الوحدات على توليد النقدية.

تلك هي المشكلات المحاسبية التي تثار عند المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة بصفة عامة، ومما لا شك فيه أن المعالجات المحاسبية لعمليات

الوحدات ذات المنافع المتغيرة تؤثر على شكل ومحتوى القوائم المالية المنشورة من ناحية، وعلى النماذج القرارية لمتخذي القرارات من ناحية أخرى، وفيما يلي دور المنظمات المهنية تجاه المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة من خلال ما تم إصداره من معايير وإرشادات من تلك المنظمات بهدف التوصل إلى حلول لتلك المشكلات.

٣/٢/٢ أسباب القصور في الإطار المحاسبي الحالي في معالجة المشكلات المحاسبية لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

- ١- عدم اهتمام المنظمات المهنية والعلمية المسؤولة عن إصدار المعايير بتلك العمليات.
- ٢- عدم قدرة المعايير المحاسبية الحالية على التعامل مع تلك المشكلات.
- ٣- غموض المعالجات المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة حيث تنطوي على نوع من المعالجات المحاسبية غير التقليدية والتي ما زالت محل جدل ونقاش في الفكر المحاسبي.

٤/٢/٢ أسباب وجود قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

- ١- تزايد المخاطر المصاحبة لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
- ٢- عدم استقرار المعالجة المحاسبية لبعض جوانب عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة مثل شروط الاعتراف بالوحدة ذات المنافع المتغيرة وشروط الاعتراف بالمستفيد الرئيسي وعدم تحديد المعايير المحاسبية لتفاصيل الإفصاح عنها في التقارير المالية، مما يؤدي إلى زيادة العبء على مراقب الحسابات للتحقق من الآثار المترتبة عليها.
- ٣- عدم وجود معيار مراجعة دولي خاص بمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة حتى الآن.

٤ - عدم توافر الخبرة والمهارة الكافية لدى مراقب الحسابات لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

٣/٢ دور مراقب الحسابات تجاه المشكلات المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة:

يستلزم الأمر التعرف على دور مراقب الحسابات تجاه مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة، حيث يرتبط بها العديد من المشكلات المحاسبية مثل مشكلة الاعتراف بالنتائج المالية المترتبة عليها داخل أو خارج القوائم المالية، ومشكلة تحديد الأساس المناسب لقياس قيمتها، ومشكلة الإفصاح عنها، فضلا عن ارتباط عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة ببعض المشكلات الأخرى مثل المشكلات الضريبية، القانونية والرقابية، ولذلك يتناول الباحث دور مراقب الحسابات تجاه المشكلات المحاسبية الناتجة عنها كما يلي:

١/٣/٢ موقف مراقب الحسابات من مشكلة الاعتراف المحاسبي بالوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تبدأ المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة بتحديد أساس الاعتراف بالنتائج المالية المترتبة عليها، وما إذا كان سيتم الاعتراف بها في صلب القوائم المالية أو خارجها.

ويمكن للباحث توضيح الباحث دور مراقب الحسابات تجاه أسس الاعتراف بالآثار المالية المترتبة على عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة كما يلي:

١/١/٣/٢ أساس الاعتراف بالوحدات ذات المنافع المتغيرة خارج الميزانية:

يهدف هذا الأساس إلى عدم الاعتراف بالأصول والالتزامات الناتجة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة في صلب الميزانية ومعالجتها كتمويل خارج الميزانية، وبالتالي لا يعترف هذا الأساس بأية آثار مالية مترتبة على الوحدات ذات المنافع المتغيرة كبنود من بنود الميزانية. وتفضل بعض الشركات هذا الأساس لدوره في زيادة

قدرة الشركة على الاقتراض وتخفيض تكلفته بسبب استبعاد الديون من ميزانية شركة المستفيد الرئيسي، إذا اعترفت بهذه الديون صراحة في الميزانية. (مدثر طه أبو الخير ، ٢٠٠٣)

وفي ضوء ذلك يمكن للباحث تحديد دور مراقب الحسابات كما يلي:

- ١- التحقق من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بتطبيق المعايير المحاسبية التي تقضي بالاعتراف بالآثار المالية المترتبة على الوحدات ذات المنافع المتغيرة طالما كانت الوحدة مستفيدة من هذه العمليات، ويترتب عليها تدفقات نقدية مستقبلية ويمكن قياس قيمتها بدقة.
- ٢- التحقق من أية ممارسات محاسبية قد تهدف إليها الإدارة من عدم الاعتراف بالوحدات ذات المنافع المتغيرة في صلب القوائم المالية مثل تخفيض نسبة المديونية إلى حقوق الملكية لزيادة قدرة الشركة في الحصول على تمويل سواء بالملكية أو الاقتراض.
- ٣- إبداء الرأي في مدى مصداقية القوائم المالية ومدى تعبيرها بأمانة وعدالة عن الواقع الاقتصادي مما يساعد المستثمرين على اتخاذ القرار.

٢/١/٣/٢ أساس الاعتراف بالوحدات ذات المنافع المتغيرة داخل الميزانية:

يهدف هذا الأسلوب إلى إدراج الأصول والالتزامات الخاصة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة في صلب الميزانية، وفي ضوء ذلك يمكن للباحث تحديد دور مراقب الحسابات كما يلي:

- ١- بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من أرصدة الأصول والالتزامات المترتبة على عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وما قد يرتبط بها من تحريفات جوهرية بالقوائم المالية.

- ٢- التحقق من صحة واكتمال الإفصاح المحاسبي عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة وهو ما ينعكس على ثقة المستثمرين في المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ويجعلها أكثر فائدة.
 - ٣- التحقق من حجم المخاطر المصاحبة للوحدات ذات المنافع المتغيرة، ومدى كفاية الإفصاح عنها ودرجة تأثيرها على مستخدمي القوائم المالية.
 - ٤- التحقق من مدى توافر الشروط اللازمة للاعتراف بالوحدات ذات المنافع المتغيرة في دفاتر المستفيد الرئيسي.
 - ٥- التحقق من مدى توافر الشروط اللازمة للاعتراف بالمستفيد الرئيسي حتى يتسنى له دمج القوائم المالية للوحدة ذات المنافع المتغيرة مع قوائمها المالية.
- ٢/٣/٢ موقف مراقب الحسابات من مشكلة القياس المحاسبي للوحدات ذات المنافع المتغيرة:

يمكن للباحث توضيح دور مراقب الحسابات تجاه القياس المحاسبي للوحدات ذات المنافع المتغيرة من خلال المراحل التالية:

المرحلة الأولى: دور مراقب الحسابات في مرحلة القياس المبدئي واللاحق للوحدات ذات المنافع المتغيرة:

- ١- يتحقق مراقب الحسابات من أن الأصول المالية المحددة قد تم قياسها على أساس القيمة العادلة.
- ٢- يتحقق مراقب الحسابات من أن الالتزامات قد تم قياسها على أساس القيمة العادلة.
- ٣- يتحقق مراقب الحسابات من أن المنافع غير المسيطر عليها في المنشأة قد تم قياسها على أساس القيمة العادلة.
- ٤- يتحقق مراقب الحسابات من أن الأصول المالية المحددة والالتزامات والمنافع غير المسيطر عليها في المنشأة قد تم إثباتها بقيمتها العادلة في ميزانية المستفيد الرئيسي.

المرحلة الثانية: دور مراقب الحسابات في مرحلة المكاسب والخسائر الناتجة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

يتعين على مراقب الحسابات التحقق من أن المكاسب أو الخسائر الناتجة عن الفرق بين القيمة العادلة للمبلغ ومجموع القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة المحددة قد تم الاعتراف بها في قائمة الدخل.

٣/٣/٢ موقف مراقب الحسابات من مشكلة الإفصاح المحاسبي بالوحدات ذات المنافع المتغيرة:

يتحدد دور مراقب الحسابات تجاه الإفصاح المحاسبي عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة في:

- ١- يتحقق مراقب الحسابات من طبيعة العلاقة بين المستفيد الرئيسي والوحدات ذات المنافع المتغيرة والتي تؤثر على التدفقات النقدية المتوقعة للمستفيد الرئيسي.
- ٢- يتحقق مراقب الحسابات من أن المستفيد الرئيسي قد قام بالإفصاح (قام بإدماج القوائم المالية) عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة في القوائم المالية له.
- ٣- يتحقق مراقب الحسابات من السياسات المحاسبية المستخدمة في توقيت الاعتراف والدمج في القوائم المالية، والأسلوب المستخدم في القياس.
- ٤- يتحقق مراقب الحسابات من الإفصاح عن التدفقات النقدية من الوحدات ذات المنافع المتغيرة في قائمة التدفقات النقدية وذلك في دفاتر المستفيد الرئيسي.
- ٥- يتحقق مراقب الحسابات من حجم المخاطر والإفصاح عنها ودرجة تأثيرها على التدفقات النقدية المتوقعة من الوحدات ذات المنافع المتغيرة والسياسات التي يتبعها المستفيد الرئيسي للحد من هذه المخاطر.
- ٦- يتحقق مراقب الحسابات من صحة الأساليب والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيمة العادلة لأصول الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وأية تغييرات تؤثر على قيمتها.

وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث قصور الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وهو ما أدى إلى استغلال الشركات للمعالجة

البديلة بالمعايير المحاسبية في الإفصاح عن عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة خارج القوائم المالية، مما أثار العديد من المشكلات المحاسبية سواء كانت متعلقة بالاعتراف أو القياس أو الإفصاح المحاسبي عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة مما يؤثر على جودة التقارير المالية.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

سيقوم الباحث من خلال هذا الفصل بعمل دراسة ميدانية للتحقق من الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث من خلال الدراسة النظرية للبحث، وكذلك للوقوف على مدى وجود قصور في الدور الحالي لمراقبي الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وسوف يسعى الباحث إلى اختبار مدى قبول أو رفض الفرضية التي تقوم عليها الدراسة.

١/٣ أهداف الدراسة الميدانية.

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء واتجاهات الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة وذلك للوقوف على مدى وجود قصور في الدور الحالي لمراقبي الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة من وجهة نظر مراقبي الحسابات المزاولين للمهنة.

٢/٣ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كل من الأكاديميين من أساتذة الجامعات الكويتية، مراقبي الحسابات المقيدين بهيئة أسواق المال الكويتية، وكذلك مراقبي الحسابات بديوان المحاسبة، البنوك، وأعضاء إدارة الرقابة المكتبية ببنك الكويت المركزي، ومعدّي التقارير المالية بالشركات المدرجة ببورصة الكويت.

ولقد اعتمد الباحث في انتقاء عينة الدراسة الميدانية على أسلوب العينة العشوائية الطبقية، ولتحديد حجم العينة يفترض الباحث أن حدود الخطأ المعياري =

٥%، ومعامل الثقة = ٩٥%، وأن نسبة عدد المفردات التي تتوافر فيها خصائص مجتمع البحث = ٩٥%، وبالتالي فإن نسبة عدد المفردات التي لا تتوافر فيها خصائص المجتمع = ٥%، وأمكن الحصول على عدد مفردات العينة من المعادلة التالية:^٣

$$\frac{\%ع}{2} = \sqrt{\frac{ح \times ل}{ن}}$$

حيث أن:

ع = حدود الخطأ المعياري = ٠.٠٥

ح = عدد المفردات التي تتوافر فيها خصائص مجتمع البحث = ٠,٩٥

ل = ١ - ح = ٠.٠٥

ن = حجم العينة

وبالتعويض في المعادلة السابقة نجد أن:

$$\frac{0.05}{2} = \sqrt{\frac{0.95 \times 0.05}{ن}}$$

$$\sqrt{ن} = \frac{\sqrt{0.0475}}{0.025}$$

ن = حجم العينة = ٧٦ مفردة

وبذلك يكون الحد الأدنى لحجم عينة الدراسة الميدانية عند حدود الخطأ المعياري ٥% هو (٧٦) مفردة.

- محمود صادق بازرعه: "بحوث التسويق للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، دار النهضة العربية ، القاهرة،³ ١٩٩٦م ، ص ٥٧."

وقد قام الباحث بتوزيع عدد ١٠٠ قائمة استبيان على الفئات المختلفة لعينة الدراسة الميدانية، وقد بلغ عدد القوائم المستلمة الصحيحة ٧٩ قائمة بنسبة ٧٩ %.

٣/٣ أساليب تجميع بيانات الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات الأولية اللازمة من عينة الدراسة الميدانية واختبار الفروض على أسلوب المقابلة الشخصية وقائمة الاستبيان.

٤/٣ تصميم قائمة الاستبيان:

تم تصميم قائمة الاستبيان بشكل متتابع في الأفكار لا يسمح بتشتيت المستقضي وذلك لزيادة جودة الردود، وقد تم وضع عدد من الأسئلة التي تساعد الباحث في التأكد من بعض النواحي التي تم التوصل إليها أثناء الدراسة النظرية، وكذلك مراعاة تبسيط وتخفيض عدد أسئلة الاستبيان.

٥/٣ اختبار صدق وثبات قائمة الاستبيان:

قام الباحث بحساب معاملي الثبات (Reliability) والصدق (Validity) قبل إجراء التحليل الإحصائي للبيانات، والجدول التالي يوضح نتائج اختبار الثبات لأسئلة قائمة الاستبيان:

جدول رقم (١/٣)

نتائج اختبار الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

معامل الصدق	معامل الثبات	البيان
٠.٨١٥	٠.٦٦٥	يوجد قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة .

(المصدر: مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS))

وبناء على تلك النتائج التي تم التوصل إليها بشأن اختبار الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان يلاحظ أنها لم تقل عن (٠.٦٦٥) مما يؤكد ثبات وصدق نتائج الدراسة الميدانية، حيث أن المعاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، ويمكن الاعتماد على نتائجها وتعميم تلك النتائج على مجتمع الدراسة.

٦/٣ تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضية:

تظهر نتائج التحليل الإحصائي كما يلي:

تتمثل فرضية البحث في **الفرضية الرئيسية**: يوجد قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

ويتم اختبار هذه الفرضية من خلال التحليل الإحصائي لإجابة (١٨) سؤالاً وذلك من العبارة الأولى إلى العبارة الثامنة عشر.

ويعرض الباحث الإحصاءات الوصفية ونتيجة الاختبار لهذه الفرضية على النحو التالي:

■ الإحصاءات الوصفية:

تم تقسيم هذا الجزء إلى مجموعة من الأسئلة بهدف استطلاع رأي عينة البحث حول أسباب القصور في الأداء الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، واشتملت هذه الأسئلة على:

السؤال الأول:

يستهدف هذا السؤال الوقوف على رأي عينة البحث بشأن المشكلات المحاسبية الخاصة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة ذات التأثير على جودة القوائم المالية، ويوضح الجدول التالي رقم (٢/٣) يوضح نتائج الإحصاءات الوصفية للسؤال الأول:

جدول (٢/٣)

نتائج الإحصاءات الوصفية للسؤال الأول

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة	مسلسل
٠.٢٢١	٤.٩٥	مشكلات تتعلق بالاعتراف المحاسبي بالوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(١)
٠.٥٠٣	٤.٤٩	مشكلات تتعلق بالاعتراف بالمستفيد الرئيسي.	(٢)
٠.٥١٤	٤.٦٢	مشكلات تتعلق بالقياس المحاسبي لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(٣)
٠.٥٠٣	٤.٥١	مشكلات تتعلق بالإفصاح المحاسبي لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(٤)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث وجود اتفاق على أنه قد ترتب على عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة العديد من المشكلات المحاسبية ذات التأثير على جودة التقارير المالية، وتعتبر العبارة رقم (٢) هي أقل العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٤٩ ، بينما يلاحظ أن العبارة رقم (١) هي أكبر العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٩٥ ، مما يدل على ارتفاع متوسط الآراء لجميع العبارات.

السؤال الثاني:

استهدف هذا السؤال استطلاع رأي عينة البحث بشأن أسباب القصور في الإطار المحاسبي الحالي في معالجة المشكلات المحاسبية لعمليات الوحدات ذات

المنافع المتغيرة، ويوضح الجدول التالي رقم (٣/٣) نتائج الإحصاءات الوصفية للسؤال الثاني:

جدول (٣/٣)

نتائج الإحصاءات الوصفية للسؤال الثاني

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة	مسلسل
٠.٥٠٢	٤.٥٣	عدم قدرة المعايير المحاسبية الحالية على التعامل مع تلك المشكلات.	(٥)
٠.٥٠٢	٤.٤٧	غموض المعالجات المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة حيث تنطوي على نوع من المعالجات المحاسبية غير التقليدية والتي ما زالت محل جدل ونقاش في الفكر المحاسبي.	(٦)
٠.٤٩١	٤.٦١	عدم اهتمام المنظمات المهنية والعلمية المسؤولة عن إصدار المعايير بتلك العمليات.	(٧)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث وجود اتفاق على أسباب القصور في الإطار الحالي في معالجة المشكلات المحاسبية الخاصة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة، وتعتبر العبارة رقم (٦) هي أقل العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٤٧ ، بينما يلاحظ أن العبارة رقم (٧) هي أكبر العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٦١، مما يدل على ارتفاع متوسط الآراء لجميع العبارات.

السؤال الثالث:

استهدف هذا السؤال استطلاع رأي عينة البحث بشأن أسباب وجود قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ويوضح الجدول التالي رقم (٤/٣) نتائج الإحصاءات الوصفية للسؤال الرابع:

جدول (٤/٣)

نتائج الإحصاءات الوصفية للسؤال الرابع

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة	مسلسل
٠.٤٥٧	٤.٧١	عدم وجود معيار مراجعة دولي خاص بمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة حتى الآن.	(٨)
٠.٣٨٤	٤.٨٢	تزايد المخاطر المصاحبة لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(٩)
٠.٥٠٠	٤.٥٦	عدم توافر الخبرة والمهارة الكافية لدى مراقب الحسابات لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(١٠)
٠.٤٢٢	٤.٧٧	عدم استقرار المعالجة المحاسبية لبعض جوانب عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة مثل شروط الاعتراف بالوحدة ذات المنافع المتغيرة وشروط الاعتراف بالمستفيد الرئيسي وعدم تحديد المعايير المحاسبية لتفاصيل الإفصاح عنها في التقارير المالية، مما يؤدي إلى زيادة العبء على مراقب الحسابات للتحقق من الآثار المترتبة عليها.	(١١)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على وجود قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات تجاه مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وتعتبر العبارة رقم (١٧) هي أقل العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٥٦ ، بينما يلاحظ أن العبارة رقم (١٦) هي أكبر العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٨٢، مما يدل على ارتفاع متوسط الآراء لجميع العبارات. ومن التحليل السابق، توصل الباحث إلى أن فئات العينة تميل إلى الإقرار بوجود قصور في الأداء الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

■ اختبار الفرض:

لاختبار هذا الفرض تم الاعتماد على إختبار (ت) لعينة واحدة -One Sample T-Test ، ويوضح الجدول التالي رقم (٥/٣) نتائج إختبار (ت) لهذا الفرض:

جدول (٥/٣)

نتائج إختبار (ت) للفرض الرئيسي الأول

إختبار (ت)		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفرض
المعنوية	القيمة			
٠.٠٠٠	٨٠.٨٣٥	٠.١٧٩٨٥	٤.٦٣٥٧	يوجد قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة .

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

من الجدول السابق يجد الباحث أن هناك قصور في الأداء الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة ، حيث بلغ متوسط الاجابات ٤.٦٣٥٧ وهى قيمة مرتفعة، كما أن نتيجة إختبار (ت) تشير إلى أن القيمة المحسوبة

للإختبار بلغت ٨٠.٨٣٥ ، وهذه القيمة تعتبر ذات دلالة معنوية احصائية (مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥) ، وبناء على ذلك يتم قبول الفرض القائل أنه " يوجد قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة " .

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً: الخلاصة والنتائج:

لقد سعى الباحث من خلال هذا البحث إلى تحقيق هدف رئيسي للبحث وهو بيان مدى وجود قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بتقسيم البحث إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية وطبيعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

المبحث الثاني: طبيعة المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.

وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- ١- هناك خصائص تميز الوحدات ذات المنافع المتغيرة، والذي أدى إلى اهتمام العالم بها وقيام مجالس معايير المحاسبة بإصدار معايير محاسبية تتعلق بالمحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
- ٢- تتعدد الأنشطة التي تقوم بها الوحدات ذات المنافع المتغيرة مثل التوريد، التأجير، البحوث والتطوير، والمعاشات.
- ٣- لم تنل الوحدات ذات المنافع المتغيرة حقه من الدراسات والبحوث المتعلقة بمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة .
- ٤- الوحدات ذات المنافع المتغيرة بها العديد من الثغرات التي تمكن من ممارسة العديد من التمويل خارج الميزانية، وفي هذه الحالة تظهر صورة غير حقيقية، وبالتالي فإن تجاهل تلك القضايا يؤدي إلى:

- أنشطة اقتصادية غير معترف بها في التقارير المالية.
 - قوائم مالية لا تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج أعمال المستفيد الرئيسي ومركزه المالي.
 - زيادة استخدام أساليب الغش والخداع والمحاسبة الابتكارية عند المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة، مما يفقد الثقة في التقارير المالية.
 - إن فقد الثقة في التقارير المالية يؤدي إلى فقد الثقة في النظام المحاسبي بصفة عامة، والبحث عن مصادر بديلة للمعلومات المالية.
- ٥- ومما لا شك فيه أن ذلك سيؤدي إلى زيادة العبء على مراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة نظراً لخصائصها المميزة وتعدد المشكلات المحاسبية والقانونية والإدارية والفنية، وهو ما ينتج عنه زيادة مخاطر مراجعة تلك الوحدات، مما يتطلب تأهيل خاص ومعرفة وخبرة خاصة لمراقب الحسابات عند مراجعة تلك الوحدات، وتطوير دوره تجاه التحقق من تلك العمليات التي تقوم بها الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
- ٦- هناك العديد من المشكلات المحاسبية سواء كانت متعلقة بالاعتراف أو بالقياس أو بالإفصاح المحاسبي عن عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة مما يؤثر على جودة التقارير المالية، وبالتالي تعقد إجراءات مراجعتها.
- ٧- توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية إلى قبول فرضية البحث، وبالتالي يوجد قصور في الدور الحالي لمراقب عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

ثانياً: التوصيات:

من النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال هذا البحث، يوصي الباحث بما

يلي:

١. ضرورة إصدار معيار مراجعة دولي خاص بمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة بحيث يوفر الإرشادات اللازمة لمراقبي الحسابات بشأن مراجعتها

1. وإبداء رأيه الفني المحايد فيها.
2. تخصيص فقرة من تقرير مراقب الحسابات للإفصاح عن الممارسات المحاسبية بشركات المستفيد الرئيسي من عدمه، مع ذكر الدوافع في حالة وجودها، حتى يكوف ذلك بمثابة أداة رقابية على الأداء الإداري بشركات المستفيد الرئيسي.
3. تفعيل الرقابة على الأداء الإداري بشركات المستفيد الرئيسي لضمان جودة التقارير المالية المنشورة، من خلال تفعيل دور كل من لجان المراجعة، إدارة الحوكمة، المراجع الداخلي والخارجي، حيث يساهم ذلك في الحد من الممارسات المحاسبية ويضفي الثقة في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنشورة.
4. عدم التوسع في تكوين الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
5. استعانة مراقب الحسابات بالنماذج الرياضية التي تمكنه من اكتشاف الممارسات المحاسبية المرتبطة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة، ويقلل من اعتماده على الاجتهادات الشخصية والذاتية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- 1- ايمان محمد سعد الدين، متطلبات الاعتراف والإفصاح المحاسبي المرتبطة بدمج الوحدات ذات الهدف الخاص في إطار معايير التقارير المالية الدولية ومقترحات تطويرها - دراسة انتقادية وميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد الثالث، العدد الأول، ٢٠١٥.
- 2- السيد أحمد السقا، دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة، الطبعة الأولى، بدون ناشر، طنطا، جمهورية مصر العربية، ٢٠١٠.
- 3- السيد عبدالنبي السيد القرناشي، "مدخل مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات في مراجعة عمليات توريق الحقوق المالية في ضوء المعايير الدولية المرتبطة"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة بالسويس، ٢٠٠٩.

- ٤- مجدي مليجي عبدالحكيم ، مدخل مقترح لمراجعة عمليات توريق الأصول المالية لتحسين جودة التقارير المالية المنشورة في ضوء أساليب المحاسبة الابتكارية - دراسة نظرية اختبارية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد ١، ٢٠١٢.
- ٥- محمد محمود عبد ربه محمد، إطار مقترح لزيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بهدف تخفيض مخاطر الاستثمار في سوق الأوراق المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثاني، ٢٠٠٨.
- ٦- مدثر طه أبو الخير، التمويل خارج الميزانية – دراسة تحليلية وانتقادية، ورقة عمل غير منشورة، ٢٠٠٣.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Apreada, R. 2012. Special purpose vehicles, and the preacher's waiver, available at: <http://ssrn.com/abstract=2026085>.
2. Barth, M. and E. Landsman. 2010. How did financial reporting contribute to the financial crisis? **European Accounting Review**, 19: 399-423.
3. Callahan, C., R. Smith and A. Spencer. 2013. The valuation and reliability implications of Fin 46 for synthetic lease liabilities, **Journal of Accounting and Public Policy**, 32: 271-291.
4. Gorton, G. and N. Souleles. 2005. Special purpose vehicles and securitization, **Working Paper**, The University of Pennsylvania, Philadelphia, PA.
5. International Accounting Standards Board (IASB). 2011. **Disclosure of Interest in other entities, IFRS 12**, London, U.K., available at: <http://www.ifrs.org/pages/default.aspx>.
6. International Monetary Fund, 2009, Balance of payments and international Investment Position Manual.
7. Soroosh, J. and J. Ciesielski. 2004. Accounting for special purpose entities. revised: FASB Interpretation 46(R), **The CPA Journal**, July 2004, 30-37.

8. Zhang, J. 2009. Economic consequences of recognizing Off-balance sheet activities, **Working Paper**, The University of Washington.
9. Sainati, Tristano; Brookes, Naomi; Locatelli, Giorgio (2016-09-19). "[Special Purpose Entities in Megaprojects: empty boxes or real companies? Literature Review](#)". *Project Management Journal*. **48**: 55–73.