

إطار مقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة: دراسة ميدانية

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 اقتراح إطار لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، 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 المراجعة المتعلقة بها، كما قدم الباحث إطارا مقترحا لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة يتضمن عددا من الخطوات والإجراءات التي قد تساعد مراقب الحسابات في تحقيقه من كافة جوانب عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة ابتداء من قبول المراقب للتكليف بعملية المراجعة وحتى إصداره لرأيه بتقرير المرجعة. وقد قام الباحث بعمل دراسة ميدانية لاختبار فرضيات البحث، وانتهى الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم كفاية معايير المراجعة المتاحة حاليا في توجيه وإرشاد المراجعين في هذا الشأن وحاجتها إلى تطوير، وقد أوصى الباحث مراقبي الحسابات بالاسترشاد بما جاء في الإطار المقترح من خطوات وإجراءات تساعد في مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، كما أوصى المنظمات المهنية الدولية بضرورة وضع معيار لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة بشكل مستقل.

كلمات مفتاحية: الوحدات ذات المنافع المتغيرة، مراجعة.

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

Abstract:

The research aim to achieve the main objective that to present a proposed framework for auditing variable interest entities, and in order to achieve this researcher based on the scientific method, The researcher presented a proposed framework for auditing variable interest entities, which includes a number of steps and procedures that may help the auditor to achieve all aspects of the operations of variable interest entities from the acceptance of the commissioner until the issuance of his opinion report of the audit. The researcher conducted a field study to test the hypotheses of the research, and the researcher concluded to a set of results, the most important of which is the insufficient audit standards currently available in guiding the auditors in this regard and their need to develop. The researcher recommended the auditors to be guided by the steps and procedures that help them in auditing variable interest entities, and recommended that international professional organizations should establish a standard for auditing variable interest entities.

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 مراقب 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 عدم وجود معايير
لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة .

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في محاولة التوصل إلى إطار مقترح لمراجعة
الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ويتحقق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف
الفرعية التالية:

- ١- التعرف على الإطار الفكري للوحدات ذات المنافع المتغيرة من حيث المفهوم،
الخصائص، عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
- ٢- التعرف على الخطوات والإجراءات التي يتبعها مراقب الحسابات عند مراجعة
الوحدات ذات المنافع المتغيرة في ضوء المعايير المتعلقة بها.

٣- اختبار مدى قبول عينة البحث للإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة في الممارسة العملية من خلال استطلاع آرائهم بشأن مدى قبولهم للخطوات والإجراءات الواردة بهذا الإطار.

فرضية البحث:

لتحقيق أهداف البحث يقوم البحث على اختبار الفرضية التالية:

يصلح الإطار المقترح لمراجعة 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 تساهم 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 ومشكلات مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

المبحث الثاني: الإطار المقترح مراجعة 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 مسئولية 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 المستترة .

١/١ ماهية الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

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

- عرفها التفسير الأمريكي (Fin 46 R) بأنها: "وحدات قد لا يملك أصحاب حق الملكية حق السيطرة عليها"، وأوضح المعيار أن المصالح المتغيرة تعني "الوسائل التي تقدم من خلالها الدعم المالي للوحدة، وتتيح للمانح منافع متغيرة وفقا للتغير في القيمة العادلة لصافي أصول الوحدة. (FASB, Fin 46 R,) (2003)

- بينما عرفها المعيار الدولي (IFRS 12) بأنها: "وحدات مهيكلة 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)

- عرفتها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي بأنها كيانات تسهل تمويل استثمارات المجموعة من مصادر داخلية وخارجية للمشروعات متعددة الجنسيات، وتلك الوحدات تشترك كذلك في البيع والإدارة الإقليمية وغيرها من الأنشطة التي تهدف لتعظيم الأرباح. (OCED, 2005, P53)

- 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 تبين 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

<p>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.</p>	<p>مستقلة ظاهريا Independent in Form</p>
<p>تمارس الوحدة أنشطة محددة من أهمها عمليات التوريق لنقل الأصول المالية من الضامنة إليها والمحاسبة عنها كعملية بيع، وأنشطة البحوث والتطوير وعمليات التأجير الاصطناعي.</p>	<p>مقيدة الأنشطة Restricted activities</p>
<p>لا توجد إدارة مستقلة أو عاملين في بعض هذه الوحدات حيث يقوم وسيط Trustee بالوظيفة الإدارية من خلال اتباع القواعد المحددة سلفا من الضامنة.</p>	<p>الإدارة والعاملين Management & employees</p>

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 لتوريق تشكيلة من الأصول المالية وتقديم تسهيلات لإتمام عمليات تأجير الأصول، حتى أصبحت جزءا أساسيا من النظام المالي مع بداية الألفية الثالثة بتقديم الهيكل الأساسي للقروض العقارية. (إيمان محمد سعد الدين، ٢٠١٥، ص ٢٣٤)

ويوجد العديد من الدوافع التي تحفز الإدارة على تكوين هذه الوحدات التابعة، بهدف الإبقاء على بعض عناصر الأصول والخصوم خارج القوائم المالية، ومن أهمها الدوافع الاقتصادية، ودوافع التقرير المالي.

١/٣/١ الدوافع الاقتصادية:

تنشأ الوحدات ذات المنافع المتغيرة لتوفير مصادر تمويل إضافية للشركة الأم مع تخفيض تكلفة رأس المال وتجنب الاعتراف بالالتزامات داخل القوائم المالية مما يرفع من التصنيف الائتماني للضامنة (Callahan et al., 2013)، كما تقوم الوحدة التابعة بتوليد تدفقات نقدية للشركة الأم عن طريق شراء الأصول المالية والحسابات المدينة مع حق الرجوع، والتي تقوم بتمويلها جزئياً عن طريق القروض وبدون حق الرجوع، وجزئياً من المطالبة بالفوائد المتبقية لدى الشركة المنشئة، بالإضافة إلى إصدار الأوراق المالية والأوراق التجارية المغطاة بالأصول، كما تستفيد الشركة الضامنة من بعض المزايا والوفورات الضريبية (السقا، ٢٠١٠).

وهناك منافع اقتصادية أخرى للوحدات ذات المنافع المتغيرة مثل تنوع محفظة القروض، وبالتالي خفض المخاطر بدلا من تقديمها لشركة واحدة، وتوفير ماوى للأصول الثابتة في حالة عقود الإيجار.

٢/٣/١ دوافع التقرير المالي:

يساعد استبعاد الشركة الضامنة لبعض عناصر الأصول والخصوم من قائمة المركز المالي على تحسين مؤشرات الأداء المالي، مما يساعد على المحافظة على عقود المديونية التي تشترط حداً أقصى لمعدل الديون إلى حق الملكية، ويسهل من حصولها على مصادر جديدة للتمويل مستقبلاً نظراً لانخفاض الرافعة المالية، كما يرتفع معدل العائد على الأصول ونسب السيولة (McKee et al., 2006).

هذا وتستفيد الشركة الأم من عدم دمج هذه الوحدات بالعديد من المنافع نتيجة التلاعب بالتقرير المالي تتركز في إخفاء الالتزامات وإدارة

أرباحها، حيث تتميز هذه الوحدات كأحد مداخل إدارة الربحية بما يلي:
(Feng et al ., 2009)

- تتضمن هياكل معقدة ومتشابكة بين العديد من الفئات بما يسمح بالاعتراف بالربح والخسائر أو تأجيلها حتى نهاية الفترة المحاسبية.
- تستطيع الوحدة التابعة الحصول على قروض مضمونة مما يولد تدفقات نقدية خاضعة لسيطرة الشركة الكفيلة.
- يؤدي بيع الأصول إلى الوحدة التابعة إلى تعجيل الاعتراف بالأرباح غير المحققة.

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.

٥/١ مشكلات مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة

نتيجة لتعدد المشكلات المحاسبية لدمج الوحدات ذات المنافع المتغيرة بسبب اختلاف المعالجات المحاسبية لتلك الوحدات، وعدم استقرار المعايير المحاسبية التي تناولت الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي حتى الآن، بالإضافة إلى عدم وجود معيار دولي حتى الآن يتناول إجراءات مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة رغم أهميتها الاقتصادية، وفي ظل وجود مستخدمين للقوائم المالية في حاجة إلى معلومات محاسبية ملائمة وموثوق فيها لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه الوحدات، فإن ذلك يدعو إلى ضرورة التعرف على دور مراقب الحسابات تجاه المشكلات المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة، ومن ثم ضرورة وجود إطار لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة لمساعدة مراقب الحسابات على القيام بالمهام التي يكلف بها فيما يتعلق بتلك الوحدات.

١/٥/١ أسباب دراسة مشكلات المراجعة المرتبطة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة:

هناك العديد من الأسباب التي أدت إلى ضرورة دراسة مشكلات المراجعة المرتبطة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة منها:

- ١- نظرا للخصائص التي تتمتع بها الوحدات ذات المنافع المتغيرة والتي بدورها تؤثر على الجوانب المحاسبية ومن ثم ينعكس على أسس القياس والإفصاح المحاسبي.
- ٢- تزايد الممارسات المحاسبية من جانب المستفيد الرئيسي في الوحدات ذات المنافع المتغيرة نتيجة استغلاله المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية ذات الصلة، وهو ما أدى إلى حدوث الأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من

الشركات والمؤسسات المالية في مناطق مختلفة من العالم. (محمد عبدالحافظ حسن، ٢٠١٠)

٣- عدم وجود معيار مراجعة يتناول إجراءات مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة ومسئولية مراقب الحسابات عنها.

٤- استعادة ثقة المستثمرين في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنشورة، فبعد الأزمات المالية الأخيرة واجهت الممارسة المعنية لعملية المراجعة أزمة في المصداقية وفقدان الثقة بالشكل الذي بدأ معه المستثمرون يتساءلون عن دور المراجعين وعدم إعطائهم إشارات تحذيرية بخصوص الحالة المالية المتوقعة للشركة. (محمد عبدالحافظ حسن، ٢٠١٠)

٥- الحد من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقبي الحسابات حيث يعتقد بعض المستثمرين بأن مراقبي الحسابات هم من يقوموا بإعداد القوائم المالية ويراجع جميع المستندات والمعاملات، كما يحملهم المستثمرون المسؤولية الكبرى في التقرير عن الحالة المالية المتوقعة للشركة في المستقبل من خلال اكتشافه للممارسات المحاسبية غير السليمة أو أي تصرفات غير قانونية.

٦- الحد من المخاطر المصاحبة لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة والتي تؤثر على إجراءات مراجعتها وجودة التقارير المالية المنشورة.

٧- التأكيد على ضرورة توفير الإفصاح المحاسبي الكافي عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وما يرتبط بها من مكاسب أو خسائر بالتقارير المالية المنشورة.

٢/٥/١ مشكلات المراجعة المتعلقة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة:

على الرغم من الأهمية الاقتصادية الكبيرة للوحدات ذات المنافع المتغيرة وتعدد المشكلات المحاسبية المتعلقة بها، إلا أنه لم يصدر معيار مراجعة دولي مستقل لمراجعة هذه الوحدات حتى الآن، ومن ثم تتمثل أهم مشكلات مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة في:

١- مشكلة تقييم هيكل ونظام الرقابة الداخلية للوحدات ذات المنافع المتغيرة: وتتمثل هذه المشكلة في عدم وجود مدخل محدد وواضح لاختبار وتقييم هيكل

الرقابة الداخلية للوحدات ذات المنافع المتغيرة، المتمثلة في: بيئة الرقابة، النظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة بهذه الوحدات، وذلك نظرا لتعدد عمليات هذه الوحدات وعدم وضوح المعالجة المحاسبية لها.

٢- مشكلة إجراءات التحقق من المحاسبة في الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

وتتمثل هذه المشكلة في عدم وجود مدخل محدد وواضح للإجراءات التي يجب اتباعها لاختبار والتحقق من صحة واكتمال عمليات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة في دفاتر المستفيد الرئيسي، وما يتعلق بها من مكاسب وخسائر، هذا بالإضافة إلى عدم استقرار المعالجات المحاسبية للاعتراف بهذه الوحدات أو بالمستفيد الرئيسي.

٣- مشكلة التقرير عن مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة: وتتمثل هذه المشكلة

في مدى الأهمية النسبية لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة التي تقوم بها هذه الوحدات، وما يترتب عليها من مدى الحاجة إلى قيام مراقب الحسابات بالتقرير عن مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة إما كأحد عناصر القوائم المالية ضمن التقرير الشامل للمستفيد الرئيسي، أو التقرير عن مراجعة هذه الوحدات بشكل مستقل (المراجعة لأغراض خاصة).

٤- مشكلة زيادة المخاطر الحتمية لعملية مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

يؤدي ظهور أو دمج الوحدات ذات المنافع المتغيرة في القوائم المالية التي يتم مراجعتها للمستفيد الرئيسي، أو عند مراجعتها بصورة مستقلة إلى زيادة درجة المخاطر الحتمية للمراجعة سواء أكانت هذه على مستوى أرصدة الحسابات المرتبطة بهذه الوحدات أو على مستوى القوائم المالية ككل كمخاطر التشغيل والمخاطر المالية وغيرها.

٥- مشكلة تعقد جمع وتقييم أدلة الإثبات: يعتبر جمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية

والملائمة أحد المشكلات التي تواجه مراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ذلك لأن المستندات تعكس الشكل وليس الجوهر، وبالتالي فإنه يقع على مراقب الحسابات في هذه الحالة أن يهتم بتحديد اختبارات المراجعة

المناسبة التي تساعد على جمع وتوفير الأدلة والقرائن اللازمة للتحقق من جوهر تلك العمليات، وصدق القوائم التي تحتويها، ومن أمانة تمثيلها للواقع الاقتصادي.

٦- مشكلة زيادة إجراءات التحقق: إن الاعتراف بدمج الوحدات ذات المنافع المتغيرة يفرض على مراقب الحسابات زيادة إجراءات التحقق من تأكيدات الإدارة عن كل بند من البنود الجوهرية بالقوائم المالية المرتبطة بتلك العمليات مثل: الوجود، الحدوث، الحقوق، الالتزامات، القياس، التقييم، العرض، والإفصاح.

المبحث الثاني: الإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة

تتطلب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة (US-GAAP) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) استخدام الكثير من الأحكام لتحديد المحاسبة والمراجعة في VIES، بما في ذلك تقييم الضوابط. تساعد أيضاً المعايير المحاسبية الدولية الحديثة لـ VIES على سد الفجوة بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن هذه المسألة.

ويحاول الباحث في هذا المبحث وضع إطار مقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة ليساعد مراقب الحسابات في مراجعة هذه الوحدات سواء تم ذلك في إطار مراجعة القوائم المالية ككل أم عند مراجعتها لأغراض خاصة، ويتناول الباحث هذا الإطار من خلال مجموعة من الخطوات والإجراءات التي تم إعدادها في ضوء معايير المراجعة ذات الصلة، لتساعد مراقب الحسابات في إبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية.

١/٢ الهدف من الإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تتمثل أهداف الإطار المقترح في النقاط التالية:

- ١- الوصول إلى مجموعة من الخطوات والإجراءات المتكاملة والتي تساعد مراقب الحسابات في القيام بمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وإبداء رأيه فيها.

- ٢- زيادة فعالية وتحسين جودة التقارير المالية المنشورة بشأن المعلومات المرتبطة بالتعامل بالوحدات ذات المنافع المتغيرة.
- ٣- تقديم إرشاد مرجعي يتسم بالبساطة وعدم التعقيد ليساعد مراقب الحسابات في مراجعة عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
- ٤- بناء أساس لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة يتسم بالمرونة، بحيث يساعد على السماح بأية تعديلات تطرأ عليه مستقبلاً.

٢/٢ مقومات الإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

- مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة هي عملية فحص منظم وتقييم موضوعي لجمع وتقييم أدلة الإثبات للتحقق من الأحداث والمعاملات الخاصة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة، والتي قد تتمثل في الآتي:
- ١- التحقق من الأصول والالتزامات الحالية والمحتملة الخاصة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة سواء تم إدراجها داخل أم خارج الميزانية.
 - ٢- التحقق من صحة وسلامة وملاءمة الأساليب المتبعة في تحديد القيمة العادلة لعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة وما قد يترتب على ذلك من أرباح أو خسائر.
 - ٣- التحقق من سلامة المعالجة المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة وكفاية الإصاح عنها في دفاتر المستفيد الرئيسي، وأنه تم عرضها في إطار معايير المحاسبة وذلك بهدف إبداء الرأي لكافة الأطراف المعنية في مدى عدالة القوائم المالية ونتيجة النشاط.
- وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث تحديد مقومات الإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة في الآتي:

١/٢/٢ قبول وتخطيط مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة حتى يتم أداء مهمة المراجعة بطريقة فعالة، حيث يتطلب التخطيط لعملية المراجعة وضع

استراتيجية عامة للمراجعة ووضع خطة مراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض مقبول نسبياً، وتعتمد هذه المرحلة على عدة خطوات من أهمها ما يلي:

٢/٢/٢ خطاب الارتباط بعملية المراجعة:

يتم الاتفاق بين مراقب الحسابات والعميل على شروط المهمة وتوثيقها من خلال إعداد خطاب الارتباط بالمراجعة، ولا يوجد شكل ومحتوى ثابت لخطاب الارتباط في عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة (VIE)، ولكن قد يتضمن العديد من العناصر أهمها الهدف من مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، نطاق المراجعة، المخاطر التي لا يمكن تجنبها، (ISA, 210)، الترتيبات الخاصة بتخطيط عملية المراجعة.

٣/٢/٢ تفهم مراقب الحسابات لطبيعة وبيئة الوحدات ذات المنافع المتغيرة وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية المحتملة بالقوائم المالية:

يعتبر تفهم مراقب الحسابات للوحدات ذات المنافع المتغيرة وبيئتها أمراً أساسياً لأداء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة الدولية (معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥) حيث يمثل هذا التفهم إطاراً مرجعياً يقوم من خلاله مراقب الحسابات بالتخطيط لعملية مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والتي قد تؤثر على القوائم المالية، وبعد استيعاب الأحكام الجديدة لـ ASU TOPIC 810، يجب على مراقب الحسابات مراجعة شكل ومضمون التقييم للتأكد من:

- ١- يوجد وحدات ذات المنافع المتغيرة، على سبيل المثال، هل يمكنه "العمل بمفرده" مع عدم وجود مساهمات رأسمالية للمالكين الآخرين؛
- ٢- هل يمتلك مستثمرو الأسهم حق التصويت أو حقوق "السيطرة" المماثلة، وما هو الجزء من الخسائر أو الأرباح الذي يستوعبونه؛

٣- هل يمكن لأي كيان مرتبط بالوحدات ذات المنافع المتغيرة أن يتمتع بقدرة غير متناسبة على توجيه أنشطة هذا الكيان ؛ وإذا كان الأمر كذلك، فهل يتم حساب هذا الكيان بشكل صحيح باعتباره مستفيد رئيسي.

٤/٢/٢ تقدير مراقب الحسابات لمخاطر المراجعة الملازمة للوحدات ذات المنافع المتغيرة وتحديد أسبابها:

حيث قد تحدث هذه المخاطر من خلال:

- ١- استخدام بيانات غير ملائمة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
 - ٢- عوامل خطر مرتبطة بعدم كفاية معايير المحاسبة الدولية والأمريكية عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وكذلك عدم وجود معايير مراجعة دولية خاصة بها حتى الآن.
 - ٣- عوامل الخطر المرتبطة بطبيعة وخصائص الوحدات ذات المنافع المتغيرة نتيجة لتعدد أطرافها والأنشطة التي تقوم بها واختلاف المعالجة المحاسبية باختلاف الهدف من التعامل فيها، فضلا عن ارتباطها ببعض المخاطر التشغيلية، الائتمانية، وغيرها.
 - ٤- تطبيق سياسات محاسبية متعمدة بهدف التلاعب والغش في القوائم المالية، فالمرونة المتاحة في المعايير المحاسبية الدولية تتيح للإدارة هذا التلاعب.
- ٥/٢/٢ الشك المهني (معيان المراجعة الدولي رقم ٢٤٠):

يجب على مراقب الحسابات عند مراجعته الوحدات ذات المنافع المتغيرة الحفاظ على أسلوب الشك المهني طوال فترة المراجعة، وأن يدرك أن يكون هناك تحريف هام ومؤثر ناتج عن ارتكاب الأخطاء والغش.

٦/٢/٢ وضع استراتيجية مراجعة عامة وخطة شاملة تفصيلية يمكن من خلالها تخفيض خطر مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة لمستوى مقبول نسبيا: (معيان المراجعة الدولي رقم ٣٠٠)

ينبغي على مراقب الحسابات وضع استراتيجيات عامة للمراجعة من أجل عملية المراجعة، حيث تحدد الاستراتيجيات العامة المراجعة نطاق وتوقيت وتوجيه عملية المراجعة وتساعد في إعداد خطة المراجعة الأكثر تفصيلاً، كما ينبغي على مراقب الحسابات وضع خطة مراجعة للوحدات ذات المنافع المتغيرة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض مقبول، حيث تكون خطة المراجعة أكثر تفصيلاً من الاستراتيجية العامة للمراجعة بحيث تشمل:

- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم الخطر التي تم التخطيط لها، والتي تكفي لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر.
- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى الإضافية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيد لكل فئة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الهامة المؤثرة.
- إجراءات المراجعة الأخرى الإضافية مثل التحقق من الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية.

٣/٢ الإجراءات الملزمة لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تشمل هذه الإجراءات عدة خطوات من أهمها:

١/٣/٢ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

أشار معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ بأن الرقابة الداخلية هي عملية يتم تنفيذها بواسطة المسؤولين عن الحوكمة والإدارة والأفراد الآخرين، وذلك لإعطاء درجة تأكيد معقولة عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يخص مصداقية إعداد التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والنظم المطبقة، ويتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية: (معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥، ٢٠٠٨)

- بيئة الرقابة.
- عملية تقييم المخاطر في المنشأة.
- نظام المعلومات ويشمل عمليات النشاط المرتبطة به والمتعلقة بأعمال إعداد التقارير المالية ونشرها.

- أنشطة الرقابة.
 - متابعة أنظمة الرقابة.
- وعند فحص مراقب الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يجب عليه التحقق من الجوانب التالية فيما يتعلق بالوحدات ذات المنافع المتغيرة: (السيد عبد النبي القرنشاوي، ٢٠٠٩)، (مجدي مليجي، ٢٠١٢)
- ١- على مراقب الحسابات عند فحص الوحدات ذات المنافع المتغيرة من وجود وكفاية السياسات والإجراءات الرقابية المتعلقة ب:
 - الرقابة على تواريخ استحقاق الديون.
 - الإفصاح عن الإيرادات المحققة من عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
 - خضوع عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة للمراجعة والفحص المستمر والمنتظم من قبل إدارة المراجعة الداخلية.
 - ٢- التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة للأصول والالتزامات المترتبة على عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
 - ٣- التحقق من توثيق كافة البيانات المتعلقة بعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة والتأكد من صحة ودقة هذه البيانات.
 - ٤- التحقق من أن سجلات الوحدات ذات المنافع المتغيرة تحدد بوضوح طبيعة العمليات والأنشطة التي تقوم بها الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وما قد يترتب عليها من حقوق والتزامات.
 - ٥- التحقق من وجود والالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاعتراف بوجود وحدة ذات منافع متغيرة.

٢/٣/٢ التحقق من مدى سلامة المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

يعتبر التحقق من مدى ملاءمة المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة أحد الأهداف الأساسية للمراجعة التي يتم السعي لتحقيقها من خلال إجراءات اختبار العمليات والأرصدة، وبطبيعة الحال يجب أن يتوافر لمراقب الحسابات فهم ومعرفة وإحاطة كاملة بأهداف المنشأة من قيامها بعمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

ويتحقق مراقب الحسابات من ملاءمة المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة من خلال تحقق مراقب الحسابات من جوانب الاعتراف بالوحدات ذات المنافع المتغيرة والمستفيد الرئيسي وفقا لمعيار المحاسبة الأمريكي ASU Topic 810 2018.

٣/٣/٢ إجراءات التحقق من سلامة التأكيدات عن كل بند من البنود الجوهرية للقوائم المالية:

في إطار تحسين جودة التقارير المالية أشار معيار المراجعة الدولي رقم (٥٠٠) إلى ضرورة تحقق مراقب الحسابات من مقترحات الإدارة بشأن التأكيدات عن بنود القوائم المالية ويشمل ذلك ما يلي: (ISA 500, 2008)

١- تأكيدات بشأن فئات من المعاملات وأحداث الفترة محل المراجعة مثل:

- الحدوث: التحقق من أن اندماج الوحدات ذات المنافع المتغيرة قد وقع فعلا وتخص المستفيد الرئيسي.
- الاكتمال: تسجيل جميع عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة بدفاتر المستفيد الرئيسي.
- الدقة: تسجيل جميع عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة بطريقة ملاءمة.
- إجراءات القطع: تسجيل جميع عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة في الفترة المحاسبية الصحيحة.
- التبويب: تسجيل جميع عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة في الحسابات المناسبة.

٢- التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات في نهاية المدة:

وتشير إلى التحقق من وجود تسجيل واكمال الأصول والالتزامات المرتبطة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة، فضلا عن التحقق من تسجيلها بقيم مناسبة.

٣- التأكيدات المتعلقة بالعرض والإفصاح:

وتشير إلى التحقق من الإفصاح عن جميع عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة، فضلا عن التحقق من شمولية هذا الإفصاح.

٤/٣/٢ تقييم نتائج مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

ينبغي على مراقب الحسابات تقييم النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي على عدالة القوائم المالية، وعند تكوين رأي على القوائم المالية يقوم مراقب الحسابات بتقييم ما إذا كانت هناك درجة تؤكد مناسبة تتعلق بما إذا كانت القوائم المالية مأخوذة ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة استنادا على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ويتضمن ذلك استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية لمستوى منخفض مقبول نسبيا وتقييم آثار التحريفات المحددة التي لم يتم تصحيحها. (ISA 700, 2008, p. 564-565)

وحتى يستطيع مراقب الحسابات إبداء رأيه في مدى عدالة القوائم المالية يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد في نتائج اختبارات عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة في إطار تقييم نتائج اختبار القوائم المالية ككل. ومن أهم الجوانب التي يشملها تقييم المراقب لاختبارات عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة ما يلي: (ISA 700, 2008)

- ١- التحقق من أن إعداد وعرض المعلومات المالية للوحدات ذات المنافع المتغيرة قد تم في ضوء التطبيق السليم لمعايير المحاسبة ذات الصلة.
- ٢- التحقق من ملاءمة ومصداقية المعلومات التي تم عرضها في القوائم المالية.
- ٣- التحقق من ملاءمة التقديرات المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة التي قام بها المستفيد الرئيسي.
- ٤- التحقق من مدى كفاية الإفصاح عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة في القوائم المالية لتلبية احتياجات المستخدمين.

٥- التحقق من كفاية أدلة المراجعة لتكوين رأي عن القوائم المالية.
٥/٣/٢ إصدار تقرير المراجعة:

يعد تقرير مراقب الحسابات بمثابة وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية، وتوافرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد يعتد به، وتتضمن بإيجاز ما قام به مراقب الحسابات من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ودقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة المركز المالي. (E. M. Bamber, Bamber L. S. and M.P.)
(Schaerbeek,1993, PP 1-23)

وبالتالي تتحدد نوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء الهدف من مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، حيث قد يتم مراجعتها ضمن مراجعة القوائم المالية ككل أو مراجعتها لأغراض خاصة، ويوضح الباحث ذلك كما يلي: (ISA 800,)
(2008)

أولاً: التقرير عن مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة ضمن تقرير مراجعة القوائم المالية ككل:

إن تقرير المراجعة يعد لإبداء رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية ككل، وبالتالي في هذه الحالة لا يتم الإشارة إلى عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة، إلا إذا كانت هناك تعريفات جوهرية مرتبطة بها تؤثر على المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، مما يضطر معه مراقب الحسابات إلى التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي عكسي، حسب تأثيرها على القوائم المالية.

ثانياً: التقرير عن مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة كعملية مراجعة لأغراض خاصة:

تتمثل مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة التي يمكن أن يقوم بها مراقب الحسابات فيما يتعلق بالوحدات ذات المنافع المتغيرة وبالتالي قد يأخذ التقرير عن مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة لأغراض خاصة أحد الأشكال التالية:

١- التقرير عن مراجعة عناصر الوحدات ذات المنافع المتغيرة كعنصر من عناصر القوائم المالية:

قد يطلب من مراقب الحسابات أن يصدر تقريراً يوضح فيه رأيه في أرصدة الحسابات المرتبطة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة التي قام المستفيد الرئيسي خلال الفترة بدمجها، حيث قد يطلب ذلك من مراقب الحسابات باعتباره مراقباً لحسابات المستفيد الرئيسي أو قد يقوم بها كمهمة منفصلة، وقد يعد هذا التقرير لتلبية احتياجات فئة معينة من مستخدمي القوائم المالية أو لتلبية احتياجات كافة المستخدمين. ولا يؤدي هذا النوع من المهام إلى إصدار تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن ثم فإن مراقب الحسابات يصدر تقريره متضمناً رأيه فقط عما إذا كان العنصر أو العناصر التي تمت مراجعتها قد تم إعدادها في جميع جوانبه الهامة بما يتفق مع الإطار المحاسبي المطبق.

ويرى الباحث ضرورة أن يتضمن التقرير السياسات المحاسبية المستخدمة في الوحدات ذات المنافع المتغيرة ومدى اتساقها مع المعايير المحاسبية ذات الصلة، ومستوى المخاطر المرتبطة بها.

٢- التقرير عن مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية المتعلقة بالوحدات ذات المنافع المتغيرة:

قد يطلب من مراقب الحسابات أن يصدر تقريراً يوضح فيه رأيه بشأن مدى التزام المستفيد الرئيسي بالشروط الواردة في المعايير المحاسبية لدمج الوحدات ذات المنافع المتغيرة.

ويرى الباحث أن هذا التقرير له آثاره الإيجابية على دعم ثقة المستثمرين في التقارير المالية المنشورة للمستفيد الرئيسي، حيث يظهر مدى الالتزام الفعلي للمستفيد الرئيسي بشروط المعايير المحاسبية.

بعد أن تناول الباحث في هذا المبحث الإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، سوف يقوم الباحث بعمل دراسة ميدانية بهدف اختبار مدى مدي

ملاءمة الإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة وذلك من خلال المبحث الثالث.

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 مساهمة الإطار الذي يقترحه الباحث لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وسوف يسعى الباحث إلى اختبار مدى قبول أو رفض الفروض 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 أهم عناصر الإطار المقترح لمراجعة 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 المقيدون 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.

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

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

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 تطوير الإطار المقترح، والتأكد 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
٠.٨٥٦	٠.٧٣٣	يصلح الإطار المقترح لمراجعة 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 (٠.٧٣٣) 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: يصلح الإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
ويتم اختبار هذه الفرضية من خلال التحليل الإحصائي لإجابة (٣١) سؤالاً وذلك من العبارة الأولى إلى العبارة الحادية والثلاثون.
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 في الإطار المقترح من قبل الباحث لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وقد تضمن هذا الجزء الإطار المقترح من خلال المراحل التالية:

المرحلة الأولى: الهدف من الإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تستهدف هذه المرحلة الوقوف على رأي عينة البحث بشأن الهدف من الإطار المقترح لمراجعة القوائم المالية، ويوضح الجدول التالي رقم (٢/٣) يوضح نتائج الإحصاءات الوصفية للمرحلة الأولى:

جدول (٢/٣)

نتائج الإحصاءات الوصفية للمرحلة الأولى

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة	مسلسل
٠.٤٩٨	٤.٥٧	الوصول إلى مجموعة من الخطوات والإجراءات المتكاملة والتي تساعد مراقب الحسابات في القيام بمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وإبداء رأيه فيها.	(١)

٠.٤٦٣	٤.٧٠	زيادة فعالية وتحسين جودة التقارير المالية المنشورة بشأن المعلومات المرتبطة بالتعامل بالوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(٢)
٠.٤٠٤	٤.٨٠	تقديم إرشاد مرجعي يتسم بالبساطة وعدم التعقيد ليسانع مراقب الحسابات في مراجعة عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(٣)
٠.٣٣٥	٤.٨٧	بناء أساس لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة يتسم بالمرونة، بحيث يساعد على السماح بأية تعديلات تطرأ عليه مستقبلاً.	(٤)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على الهدف من الإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وتعتبر العبارة رقم (١) هي أقل العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٥٧ ، بينما يلاحظ أن العبارة رقم (٤) هي أكبر العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٨٧، مما يدل على ارتفاع متوسط الآراء لجميع العبارات.

المرحلة الثانية: قبول وتخطيط مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تستهدف هذه المرحلة الوقوف على رأي عينة البحث بشأن قبول وتخطيط مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ويوضح الجدول التالي رقم (٣/٣) يوضح نتائج الإحصاءات الوصفية للمرحلة الثانية:

جدول (٣/٣)

نتائج الإحصاءات الوصفية للمرحلة الثانية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة	مسلسل
٠.٤٣٨	٤.٧٥	يحدد مراقب الحسابات في خطاب الارتباط عند قبوله مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة مسؤوليته ومسئولية الإدارة بشأن القوائم المالية، نطاق المراجعة ومخاطرها، الترتيبات الخاصة باشتراك خبراء أو مراقبين آخرين في بعض أجزاء المراجعة.	(٥)
٠.٤٩٦	٤.٥٨	تفهم مراقب الحسابات لطبيعة وبيئة الوحدات ذات المنافع المتغيرة وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية المحتملة بالقوائم المالية.	(٦)
٠.٣٣٥	٤.٨٧	تقدير مراقب الحسابات لمخاطر المراجعة الملازمة للوحدات ذات المنافع المتغيرة وتحديد أسبابها.	(٧)
٠.٤٤٥	٤.٧٣	يجب على مراقب الحسابات الحفاظ على أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة، وأن يدرك أن هناك تحريف هام ومؤثر على ناتج عن الغش.	(٨)
٠.٣٧٣	٤.٨٤	يجب على مراقب الحسابات وضع استراتيجية مراجعة عامة وخطة شاملة تفصيلية يمكن من خلالها تخفيض خطر مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة لمستوى مقبول نسبياً.	(٩)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على جوانب قبول وتخطيط مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وتعتبر العبارة رقم (٦) هي أقل العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٥٨ ، بينما يلاحظ أن العبارة رقم (٧) هي أكبر العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٨٧ ، مما يدل على ارتفاع متوسط الآراء لجميع العبارات.

المرحلة الثالثة: الإجراءات الملائمة لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تستهدف هذه المرحلة الوقوف على رأي عينة البحث بشأن الإجراءات الملائمة لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ويوضح الجدول التالي رقم (٤/٣) يوضح نتائج الإحصاءات الوصفية للمرحلة الثالثة:

جدول (٤/٣)

نتائج الإحصاءات الوصفية للمرحلة الثالثة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة	مسلسل
٠.٢٨٦	٤.٩١	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(١٠)
٠.٢٦٧	٤.٩٢	التحقق من مدى سلامة المحاسبة عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(١١)
٠.٥٠٣	٤.٥٢	تحقق مراقب الحسابات من جوانب الاعتراف بالوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(١٢)
٠.٣٦١	٤.٨٥	تحقق مراقب الحسابات من شروط اعتبار منشأة التقرير بالمستفيد الرئيسي.	(١٣)

٠.٥٠١	٤.٥٤	تحديد مراقب الحسابات للمستفيد الرئيسي في حالة السيطرة المشتركة.	(١٤)
٠.٤٤٥	٤.٧٣	تحقق مراقب الحسابات من جوانب قياس وتقييم عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(١٥)
٠.٤٦٣	٤.٧٠	تحقق مراقب الحسابات من جوانب الإفصاح عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة في دفاتر المستفيد الرئيسي.	(١٦)
٠.٣٦١	٤.٨٥	التحقق من سلامة التأكيدات عن كل بند من البنود الجوهرية للقوائم المالية.	(١٧)
٠.٥٠٣	٤.٥٢	التحقق من استقلالية الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(١٨)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على أهمية الإجراءات الملائمة لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وتعتبر العبارتين رقم (١٢)، (١٨) هي أقل العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٥٢ ، بينما يلاحظ أن العبارة رقم (١١) هي أكبر العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٩٢، مما يدل على ارتفاع متوسط الآراء لجميع العبارات.

المرحلة الرابعة: تقييم نتائج مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة:

تستهدف هذه المرحلة الوقوف على رأي عينة البحث بشأن تقييم نتائج مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ويوضح الجدول التالي رقم (٥/٣) يوضح نتائج الإحصاءات الوصفية للمرحلة الرابعة:

جدول (٥/٣)

نتائج الإحصاءات الوصفية للمرحلة الرابعة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة	مسلسل
٠.٤٧٣	٤.٦٧	التحقق من أن إعداد وعرض المعلومات المالية للوحدات ذات المنافع المتغيرة قد تم في ضوء التطبيق السليم لمعايير المحاسبة ذات الصلة.	(١٩)
٠.٥٠١	٤.٥٤	التحقق من ملاءمة ومصداقية المعلومات التي تم عرضها في القوائم المالية.	(٢٠)
٠.٤٨١	٤.٦٥	التحقق من ملاءمة التقديرات المحاسبية للوحدات ذات المنافع المتغيرة التي قام بها المستفيد الرئيسي.	(٢١)
٠.٤٣٨	٤.٧٥	التحقق من مدى كفاية الإفصاح عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة في القوائم المالية لتلبية احتياجات المستخدمين.	(٢٢)
٠.٤٨٥	٤.٦٣	التحقق من كفاية أدلة المراجعة لتكوين رأي عن القوائم المالية.	(٢٣)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على أهمية تقييم نتائج مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وتعتبر العبارة رقم (٢٠) هي أقل العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٥٤ ، بينما يلاحظ أن العبارة رقم (٢٢) هي

أكبر العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٧٥، مما يدل على ارتفاع متوسط الآراء لجميع العبارات.

المرحلة الخامسة: إصدار تقرير المراجعة:

١- من خلال التوزيع التكراري والنسبي أكدت ٤٧ مفردة بنسبة ٥٩.٥ % من إجمالي ٧٩ مفردة على أن تقرير مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة يصدر حسب طبيعة عملية المراجعة، فقد يتم الاتفاق على أن مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة تتم ضمن مراجعة القوائم المالية للمستفيد الرئيسي ككل، أو يتم مراجعتها لأغراض خاصة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي رقم (٦/٣):

جدول رقم (٦/٣)

التوزيع التكراري والنسبي لتقرير مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة

النسبة	التكرار	المداخل
١٢.٦ %	١٠	إبداء الرأي ضمن مراجعة القوائم المالية للمستفيد الرئيسي مع تضمين التقرير لفقرة إيضاحية إذا تطلب الأمر لذلك تشير إلى مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
٢٧.٩ %	٢٢	تقرير مستقل يتضمن مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة بشكل منفصل.
٥٩.٥ %	٤٧	حسب طبيعة مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
١٠٠ %	٧٩	الإجمالي

٢- إصدار رأي غير نظيف:

يستهدف ذلك الوقوف على رأي عينة البحث بشأن العوامل التي تؤدي إلى إصدار تقرير غير نظيف عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ويوضح

الجدول التالي رقم (٧/٣) يوضح نتائج الإحصاءات الوصفية لإصدار رأي غير نظيف:

جدول (٧/٣)
نتائج الإحصاءات الوصفية لإصدار رأي غير نظيف

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	حالات إصدار رأي غير نظيف:	مسلسل
٠.٤٠٤	٤.٨٠	عدم الالتزام بمعايير المحاسبة في بعض جوانب القياس والإفصاح المحاسبي عن الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(١/٢٥)
٠.٥٢٨	٤.٦٦	القصور في نطاق مراجعة عمليات الوحدات ذات المنافع المتغيرة نتيجة عدم إمكانية تقييم مراقب الحسابات لبعض الافتراضات الهامة في قياس قيمة أصول الوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(٢/٢٥)
٠.٦٣٥	٤.٢٧	وجود شك نتيجة عدم قدرة المستفيد الرئيسي على الاستقرار نظرا لتزايد المخاطر المصاحبة للوحدات ذات المنافع المتغيرة.	(٣/٢٥)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على العوامل التي تؤدي إلى إصدار تقرير غير نظيف عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وتعتبر العبارة رقم (٣/٢٥) هي أقل العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٢٧ ، بينما يلاحظ أن العبارة رقم (١/٢٥) هي أكبر العبارات متوسطاً بقيمة ٤.٨٠ ، مما يدل على ارتفاع متوسط الآراء لجميع العبارات.

٣- إصدار رأي معارض:

يستهدف ذلك الوقوف على رأي عينة البحث بشأن إصدار تقرير رأي معارض عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ويوضح الجدول التالي رقم (٨/٣) يوضح نتائج الإحصاءات الوصفية لإصدار رأي معارض:

جدول (٨/٣)

نتائج الإحصاءات الوصفية لإصدار رأي معارض

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	حالات إصدار رأي معارض:	مسلسل
٠.٦٥١	٤.٤١	يتم إصدار رأي معارض في حالة وجود قصور في المعالجة المحاسبية لدمج لوحات ذات المنافع المتغيرة لدرجة لا يستطيع معها مراقب الحسابات تحديد كيفية تأثير القوائم المالية بهذه المخالفات.	(٢٦)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة إصدار تقرير معارض عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة في حالة وجود قصور في المعالجة المحاسبية لدمج لوحات ذات المنافع المتغيرة.

٤- الامتناع عن إبداء الرأي:

يستهدف ذلك الوقوف على رأي عينة البحث بشأن الامتناع عن إبداء الرأي عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ويوضح الجدول التالي رقم (٩/٣) يوضح نتائج الإحصاءات الوصفية للامتناع عن إبداء الرأي:

جدول (٩/٣)

نتائج الإحصاءات الوصفية للامتناع عن إبداء الرأي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	حالات الامتناع عن إبداء الرأي:	مسلسل
٠.٥٠٣	٤.٤٨	يتم الامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم قدرة مراقب الحسابات على تحديد عدالة عرض القوائم المالية للمستفيد الرئيسي بسبب القصور الشامل في نطاق المراجعة.	(٢٧)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على الامتناع عن إبداء الرأي عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة في حالة عدم قدرة مراقب الحسابات على تحديد عدالة عرض القوائم المالية للمستفيد الرئيسي بسبب القصور الشامل في نطاق المراجعة.

٥- إصدار رأي نظيف:

يستهدف ذلك الوقوف على رأي عينة البحث بشأن إصدار تقرير رأي نظيف عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، ويوضح الجدول التالي رقم (١٠/٣) يوضح نتائج الإحصاءات الوصفية لإصدار رأي نظيف:

جدول (١٠/٣)

نتائج الإحصاءات الوصفية لإصدار رأي نظيف

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	حالات إصدار رأي نظيف:	مسلسل
٠.٦٥١	٤.٤١	يتم إصدار رأي نظيف في حالة كفاية أدلة الأثبات واقتناع مراقب الحسابات بتعبير القوائم المالية عن المركز المالي الحقيقي للمستفيد الرئيسي.	(٢٨)
٠.٤٧٣	٤.٦٧	إن الإطار المقترح بالشكل السابق سيلتزم مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة	(٢٩)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة إصدار تقرير نظيف عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة في حالة كفاية أدلة الأثبات واقتناع مراقب الحسابات بتعبير القوائم المالية عن المركز المالي الحقيقي للمستفيد الرئيسي.

ومن التحليل السابق، توصل الباحث إلى أن فئات العينة تميل إلى الإقرار بأن الإطار المقترح سيلتزم 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 (١١/٣) نتائج إختبار (ت) لهذا الفرض:

جدول (١١/٣)

نتائج إختبار (ت) للفرضية الرئيسية

إختبار (ت)		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفرض
المعنوية	القيمة			
٠.٠٠٠	١٢٧.٢٦٠	٠.١١٨٧٧	٤.٧٠٠٦	يسهم الإطار المقترح لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة في تفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة والتقرير عنها للأطراف ذات الصلة.

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

من الجدول السابق يجد الباحث أن الإطار المقترح يصلح ويلائم مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة ، حيث بلغ متوسط الاجابات ٤.٧٠٠٦ وهى قيمة مرتفعة، كما أن نتيجة إختبار (ت) تشير إلى أن القيمة المحسوبة للإختبار بلغت ١٢٧.٢٦٠ وهذه القيمة تعتبر ذات دلالة معنوية احصائية (مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥) ، وبناء على ذلك يتم قبول الفرض القائل أنه " يلائم الإطار المقترح مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة " .

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً: الخلاصة والنتائج:

لقد سعى الباحث من خلال هذا البحث إلى تحقيق هدف رئيسى للبحث وهو اقتراح إطار لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بتقسيم البحث إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية وطبيعة ومشكلات مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
المبحث الثاني: الإطار المقترح لمراجعة 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 التوريق، التأجير، البحوث والتطوير، والمعاشات.
- ٣- لم تنل الوحدات ذات المنافع المتغيرة حقه من الدراسات والبحوث المتعلقة بمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
- ٤- قصور معايير المراجعة الدولية وعدم اتساع نطاقها لإصدار معيار خاص بعمليات 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.
- ٥- قام الباحث باقتراح إطار لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة.
- ٦- توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية إلى قبول فرضية البحث، وبالتالي يصلح الإطار المقترح لمراجعة 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 ومسئوليتها تجاهها، ومستويات التأهيل العلمي والعملية الواجب توافرها في

- مراقب الحسابات ليكون قادرا على مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة وإبداء رأيه الفني المحايد فيها.
٢. 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.
٣. الاستعانة بالإطار المقترح في هذه الدراسة لمراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة حيث قد يساعد- في توفير إرشاد كافي لمراقبي الحسابات عند مراجعة الوحدات ذات المنافع المتغيرة في ظل غياب معيار مراجعة دولي ينظم إجراءات مراجعة هذه الوحدات، خاصة وأنه قد تم اختبار هذا الإطار في واقع الممارسة المهنية وأكدت عينة البحث على قبوله ودوره في تحسين جودة التقارير المالية المنشورة.
٤. 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.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١- الاتحاد الدولي للمحاسبين، معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) بعنوان: مسؤولية المراجع عن الغش والأخطاء عند مراجعة القوائم المالية، ٢٠١٠.
- ٢- _____، معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) بعنوان: التخطيط لمراجعة القوائم المالية، ٢٠١٠.
- ٣- _____، معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) بعنوان: تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها، ٢٠١٠.

- ٤- 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.
 - ٥- السيد أحمد السقا، دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة، الطبعة الأولى، بدون ناشر، طنطا، جمهورية مصر العربية، ٢٠١٠.
 - ٦- السيد عبدالنبي السيد القرنشاوي، " 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.
 - ٧- مجدي ملبجي 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.
 - ٨- محمد عبدالحافظ حسن، المراجعة وتحديات الأزمة المالية العالمية، بدون ناشر، ٢٠١٠.
 - ٩- 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.
- ثانياً: المراجع الأجنبية:**

1. Abrams, C. 2012. FASB's failure to regulate Off-Balance sheet special purpose entities and the downfall of securitization, available at: <http://ssrn.com/abstract=2230731>.
2. Apreada, R. 2012. Special purpose vehicles, and the preacher's waiver, available at: <http://ssrn.com/abstract=2026085>.
3. Barth, M. and E. Landsman. 2010. How did financial reporting contribute to the financial crisis? **European Accounting Review**, 19: 399-423.
4. 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.

5. E. M. Bamber, Bamber L. S. and M.P. Schaebeek, " **Audit Structure and other determinants Audit report Log: An Empirical Analysis** ", Auditing: A Journal of Practice and Theory .Vo1.12, No.1, spring, 1993, PP .1-23.
6. Ewelt-Knauer, C. 2012. Economic ownership of special purpose entities applying economic theory to the Off-balance sheet problem, available at: <http://ssrn.com/abstract=214960>.
7. Feng, M., J. Gramlich and S. Gupta. 2009. Special purpose vehicles: Empirical evidence on determinants and earnings management, **The Accounting Review**, 85(6): 1833-1876.
8. **Financial Accounting Standards Board (FASB)**, ACCOUNTING STANDARDS UPDATE 2018-17 CONSOLIDATION (TOPIC 810): TARGETED IMPROVEMENTS TO RELATED PARTY GUIDANCE FOR VARIABLE INTEREST ENTITIES, 2018.
9. Gorton, G. and N. Souleles. 2005. Special purpose vehicles and securitization, **Working Paper**, The University of Pennsylvania, Philadelphia, PA.
10. 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>.
11. International Federation of Accountants (IFAC), International Standard on Auditing (ISA) 800: The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements", www.IFAC.org, 2008.
12. International Federation of Accountants (IFAC), International Standard on Auditing (ISA) 500, "Audit Evidence Estimates", www.IFAC.org, 2008.
13. International Federation of Accountants (IFAC), International Standard on Auditing (ISA) 700, The Independent Auditor's Report on A

- Complete Set of General Purpose Financial Statements", www.ifac.org, 2008.
14. International Monetary Fund, 2009, Balance of payments and international Investment Position Manual.
 15. McKee, J., L. Bradley and R. Rouse. 2006. Accounting for special purpose entities, **Journal of Applied Accounting Research**, 8(1): 162-207.
 16. Organization for economic co-operation and development (OCED), 2015, Measuring Globalization OCED Handbook on economic Globalization Indicators, OCED publishing , France.
 17. Soroosh, J. and J. Ciesielski. 2004. Accounting for special purpose entities. revised: FASB Interpretation 46(R), **The CPA Journal**, July 2004, 30-37.
 18. Zhang, J. 2009. Economic consequences of recognizing Off-balance sheet activities, **Working Paper**, The University of Washington.