

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة الكترونية شهرية - ترسل الى الأعضاء

المزيد من المعلومات يرجى الاتصال مع الجمعية على: هاتف ٩٦٢ ٦٥٦٧٦٥٢٢/٥٦٩٨٢٨٢ فاكس ٩٦٢ ٦٥٦٧٦٥٢٣ بريد الكتروني info@ascasociety.org موقع الكتروني www.ascasociety.org

For more information contact the society at: TEL (962-6) 5676522/5698282 FAX (962-6) 5676523 EMAIL info@ascasociety.org WEBSITE www.ascasociety.org

أخبار المجمع

المجمع العربي لمحاسبين القانونيين

جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك وإلى بناء القدرات من خلال برامج التعليم والإمتحانات والتأهيل المعترف بها دولياً.

Arab Society of Certified Accountants (ASCA)

A regional professional society dedicated to the promotion of the highest accounting, auditing and ethical standards and to capacity building through the institution of globally recognized educational and examination qualification programs.

إعلان

تعلن إدارة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) للطلبة المسجلين للجلوس لامتحانات المجمع بأنه تم تعديل الموعد المعلن عنه لعقد امتحانات المجمع والذي تم تحديده بالأيام ٦ و٧ و٨ و٩/٩/٢٠٠٢ وذلك أمام إبحاح الكثيرين لإعطاء الفرصة للطلبة لمزيد من الاستعداد، بحيث يصبح موعد عقد امتحانات المجمع للحصول على شهادة (محاسب عربي مهني معتمد ACPA) في أواخر شهر تشرين الثاني (نوفمبر) بعد مناسبة عيد الفطر مباشرة وبالتحديد في ٢٩ و ٣٠/١١ و ١ و ٢/١٢/٢٠٠٢.

وإدارة المجمع تهيب بالطلبة المسجلين للجلوس للامتحانات تكثيف جهودهم بالاستعداد وحضور الدورات التأهيلية لما لذلك من أهمية لفهم المواد .

مع أطيب التمنيات لكل مجد بالنجاح.

طلبة جدد

قضايا حديثة في المحاسبة الإدارية

الدخل الضريبي في المملكة المتحدة

نظم التكاليف

من كتاب الدليل إلى دوائر الأعمال

أخبار المجمع

أفاد الأستاذ محمد مصطفى قاسم المدير التنفيذي للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين بأن إدارة المجمع تعكف الآن على إعادة تنسيق الكتب الدراسية المقررة على طلبة المجمع كما أن إدارة المجمع تعلن نتائج إمتحانات دورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٢، وتهيب بالطلبة المسجلين لإمتحانات المجمع لدورة أيلول (سبتمبر) ٢٠٠٣ تكثيف جهودهم والإلتزام إلى الدورات التأهيلية التي تعقدتها الهيئات والجامعات التي ترتبط بإتفاق تعاون مع المجمع وذلك من أجل اجتياز الإمتحانات التي ستعقد بإذن الله في نهاية شهر تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٣ بدلاً من بداية الشهر وذلك لتزامن حلول شهر رمضان المبارك مع موعد إمتحانات المجمع. وفيما يلي أسماء الطلبة الناجحين في إمتحانات دورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٢:-

١. رامي آدم الحاج الطيبي
٢. عونى عاطف الأحمد
٣. محمد هاشم الماضي
٤. أحمد محمد السيد سلطان
٥. على ثامر ناصر المزينة النعيمي
٦. توفيق عبد الفتاح عبد الله السيد
٧. عثمان رغيه الحسن
٨. ياسين محمد يوسف نصر
٩. سعيد بن سالم بن محمد الجوي العريمي
١٠. محمد صالح عوض الحمود
١١. زهير بن حمد بن محمد العريمي
١٢. هلال بن سعيد بن زهران الشقصي
١٣. خالد بن سيف بن سليمان النخيلي
١٤. خالد بن عبد الله بن صالح الصبحي
١٥. خالد بن مسعود بن محمد المعمرى
١٦. راشد بن عبد الله بن مسعود المعمرى
١٧. مسعود بن سليمان بن عبد الله الريامي
١٨. سعيد بن عبد الله بن سعيد الفهدى
١٩. سعيد بن عبد الله بن سعيد بن محمد الحمداني
٢٠. سالم بن عبد الله بن عمير الهنائي
٢١. عبد الله بن عامر بن عبد الله الرواحي
٢٢. نصيب بن خليفة بن بريك القطيبي
٢٣. مطلق لطفي مطلق طه
٢٤. صفية حاجي أكبر محمد
٢٥. سامي محمد رجب خليل أيوب
٢٦. محمود إبراهيم محمد أحمد
٢٧. محمد بن علي بن سعيد القصاب
٢٨. احمد بن علي بن محمد البلوشي
٢٩. منير بيروه بن صاحب داد البلوشي
٣٠. محمد مصطفى محمد غانم
٣١. لؤي فوزي ياسر نصر
٣٢. ماهر سالم عبد ربه أبو هذاف
٣٣. محمد عبد الله نصار النباهين
٣٤. وسام إبراهيم شحادة شحادة
٣٥. زهير عدنان محمود أبووظفة
٣٦. وسام موسى محمد الدوح
٣٧. هاني أنور محمد صالحه
٣٨. نضال حمدان مصطفى المصري
٣٩. محمد حسن عبد الهادي حميد
٤٠. مفيدة عرفات احمد الحلو
٤١. ماجد تحسين عطا رجب
٤٢. ممدوح محمد عدنان عمر أبو حصيره
٤٣. سعيد رامز سعيد الرئيس
٤٤. اياد "محمد فتحي" محمد العلمي
٤٥. جهاد حمدي إسماعيل مطر
٤٦. حسن عبد الرحيم محمد سكيك
٤٧. رامي أكرم توفيق نور الدين
٤٨. خميس محمد سعيد العرابيد
٤٩. فريح عبد سليم عزام
٥٠. عامر عبد الخالق سليم مصلح
٥١. صلاح محمود إسماعيل البسوس
٥٢. علاء إبراهيم علي غراب
٥٣. عصام يوسف رمضان بكير
٥٤. عثمان زياد عثمان عاشور
٥٥. إخلاص الياس فرح غريب
٥٦. مروة هاشم حامد تميمي
٥٧. سعيد علي سعيد بقرق
٥٨. غزوان عبد الرزاق جورية
٥٩. سهى كامل مصطفى أبو شمعه
٦٠. صلاح محمود سليم جراد
٦١. اياد عبد الرحيم أحمد برهومي
٦٢. أدهم محمد سعيد باقادر العمودي
٦٣. حسام شفيق حسن عليان

طلبة جدد

كما تقدم للتسجيل في المجمع للحصول على شهادة العضوية وشهادة ACPA طالبة من خمس دول عربية هي: جمهورية مصر العربية، المملكة الأردنية الهاشمية، الجمهورية العربية السورية، فلسطين، الجمهورية اليمنية، وهم:

- ١- أحمد عاطف رمضان
- ٢- يوسف محمد محمد
- ٣- شريف دسوقي سعد
- ٤- محمد ذياب الرفاعي
- ٥- محمد فراس أبو حلوة
- ٦- محمد سعيد دومان
- ٧- محمد علي السقاف
- ٨- عدنان أمين باكثير
- ٩- عمر أحمد ثابت
- ١٠- محمد سالمين المعاري
- ١١- نصر حلمي عبده
- ١٢- محمد نبيل الجعفري
- ١٣- أشرف أحمد شرابي
- ١٤- علي عبد المقصود علي
- ١٥- محمود عبد الله أبو خليفة
- ١٦- يوسف سعيد المدلل
- ١٧- طارق فايز سكيك
- ١٨- خليل سميح أبو مائلة
- ١٩- محمد أنور الحايك
- ٢٠- علاء محمد الميناوي
- ٢١- إكرام محمد حمودة
- ٢٢- خولة حسن سليمان
- ٢٣- نائلة محمد أبو كميل
- ٢٤- وفاء إسماعيل سويدان
- ٢٥- زياد سعيد الطويل
- ٢٦- راندة إبراهيم أبو عطوي
- ٢٧- رانية محمد اشتيوي
- ٢٨- نبيل ثابت فشافشة
- ٢٩- نافذ راجي الكوني
- ٣٠- ميسون بسام العكر
- ٣١- موفق نبيل أحمد
- ٣٢- محمود تيسير الرفيع
- ٣٣- محمد عطا عبد الحميد
- ٣٤- محمد فرج علاونة
- ٣٥- "محمد عرابي" عثمان بزار
- ٣٦- ماهر محمد درباس
- ٣٧- ماهر سمير الحمائل
- ٣٨- عصام فتحي الكخن
- ٣٩- لبنى عبد الرحيم برهومي
- ٤٠- لينا موسى السويطي
- ٤١- عامر جميل شنتيه
- ٤٢- شادي أحمد ياسين
- ٤٣- سامر حسن غيث
- ٤٤- رنا فايز عبد الكامل
- ٤٥- رفعت قنبيبي
- ٤٦- حسين إبراهيم إشتيه
- ٤٧- بسام إكريم عيسه
- ٤٨- باسم علي علاونة
- ٤٩- أسامة صابر عمله
- ٥٠- أحمد محمد الطيبي
- ٥١- أحمد محمد بسطامي
- ٥٢- أحمد شحادة ناجي
- ٥٣- أحمد توفيق عمر
- ٥٤- عبد الفتاح محمد صباح
- ٥٥- مؤيد عبد الكريم عبيدات
- ٥٦- علي وحيد شماسنة
- ٥٧- سائد سليم صيرفي
- ٥٨- توفيق رياض ونان
- ٥٩- جواد سامي زيد
- ٦٠- زايد عبد الله شقير
- ٦١- عبد السلام ربحي شري
- ٦٢- عماد أبو زهير
- ٦٣- كريم أكرم رجب
- ٦٤- فانتن حسن الشيخ
- ٦٥- ياسمين عبد القادر سكيك
- ٦٦- عبير محمد العفيفي

قضايا حديثة في المحاسبة الإدارية

- د. عبد الرحمن التويجري
- كلية الإقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة
- جامعة الملك سعود - فرع القصيم

متى يكون من الأنسب للمنشأة الاستثمار في التجارة الإلكترونية من أجل تسويق وتسهيل عملياتها التجارية .
الإجابة على هذا السؤال سهله وهي إذا كانت المنفعة الإضافية تزيد على التكلفة الإضافية ولكن الصعوبة تكمن في
إمكانية قياس هاتين القيمتين (التكلفة والمنفعة) .

أما التكلفة فيمكن قياسها عند بذل بعض الجهد المحاسبي لحصر التكاليف المتعلقة بالعمليات التجارية الإلكترونية
والتي تتضمن تكلفة الأجهزة والبرامج والاشتراكات في شبكة المعلومات (Internet) وإدارة موقع الشركة وأجور
العاملين في ذلك المجال من مشغلي الأجهزة والقائمين على صيانتها سواء كانوا من موظفي المنشأة أو من خارجها
ومن ثم تحديد التكلفة لفترة معينة كشهر مثلاً ثم مقابلتها بالمنافع خلال ذلك الشهر والتي من الصعوبة بمكان
تحديدها.

فمثلاً كيف يمكن تحديد الإيراد الإضافي الذي تحقق بسبب الصفحة الإلكترونية للشركة فهل هو الزيادة في المبيعات
عن الفترة السابقة التي لم تكن هذه الصفحة متوفرة فيها أو هي الزيادة في الإيرادات عن فترة سابقة مماثلة للمدة
تحت القياس (شهر رمضان مثلاً) حيث لم تكن الصفحة آنذاك موجودة أم هي قيمة الطلبات التي تمت من خلال
الصفحة نفسها فيما إذا كانت المنشأة تبيع عن طريق الإرسال بالبريد . أم هي الزيادة في طلبات الشراء التي السبب
الرئيسي فيها تعرف العميل على الشركة عن طريق صفحتها الإلكترونية .

قد تكون تلك كلها طرق أو بتعبير أدق مؤشرات على مساهمة الصفحة الإلكترونية أو الإعلانات في الصفحات
الإلكترونية الأخرى في تحقق إيراد إضافي للمنشأة .

ولكن أليس من الممكن أيضاً أن يكون هناك منافع أو إيرادات إضافية مستقبلية كان السبب الأساسي في حصولها
الجهود الإلكترونية الحالية . فمثلاً قد تضع المنشأة إعلاناً في صفحة " Yahoo " لفترة أسبوع كان السبب في
وجود طلبات شراء خلال عدة أسابيع . أضف لذلك أن المنافع من جراء الاستثمار في التجارة الإلكترونية قد لا
تكون فقط متأتية من زيادة الإيرادات فقد يكون أيضاً في شكل توفير في التكاليف مثل تلك المتعلقة بمراكز البيع ،
فمثلاً amazon.com تبيع عن طريق شبكة المعلومات منات الكتب ليس فقط داخل الولايات المتحدة بل لمعظم
دول العالم . فلولاً وجود هذه الشبكة المعلوماتية العالمية " Internet " لتحملت شركة Amazon تكاليف
باهظة للوصول إلى عملاء في مختلف أنحاء العالم وقد لا تستطيع ذلك بسبب القيود السياسية أو الاقتصادية أو
الاجتماعية أو غيرها.

تسعير المنتج

كيف يمكن للمنشأة أن تتوصل إلى سعر مناسب لمبيعاتها التي تتم عن طريق الشبكة المعلوماتية (Internet) هل
هو نفس السعر الذي تبيع به بالطرق العادية أو أقل أو أعلى . لا شك أن تحديد سعر البيع يتوقف على تحديد التكلفة
المتغيرة والثابتة الصناعية والتسويقية والإدارية - وكذلك على هامش الربح المرغوب . إذا ما هي التكاليف التي
تتحملها المنشأة حينما تستلم طلبات الشراء عن طريق صفحتها الإلكترونية وتقوم بشحن البضاعة بالبريد؟
يمكن تفصيلها كما يلي :

التكلفة الصناعية

هذه التكلفة بنوعها المتغير والثابت لا تختلف غالباً عن المنتج الذي يباع للعميل بالطرق العادية . إلا إنه قد يلزم - خاصة في أنواع معينة من المنتجات - أن يكون المنتج يحتاج إلى مواصفات خاصة حتى يكون قابلاً للشحن فإن تكاليف التصنيع الإضافية تضاف إلى التكلفة الأصلية . فلو كانت التكلفة الصناعية ٥٠ ريال للوحدة (١٥ مواد مباشرة ، ٢٢ أجور مباشرة ، ١٣ غير مباشرة محمله) واحتاجت كل وحدة إلى ١٠ ريال إضافية ليكون المنتج قابل للشحن وهذه التكلفة الإضافية عبارة عن مواد خام ٤ ريال ، عمله مباشرة ٥ ريال و ١ ريال تكلفة غير مباشرة . إذاً التكلفة الصناعية لهذا المنتج هي ٦٠ ريال (متغيرة ٤٦ وغير مباشرة ١٤ ريال) .

التكلفة التشغيلية

تشتمل هذه التكلفة على جميع التكاليف والمصاريف الغير صناعية وغالباً ما تقسم إلى قسمين هما مصروفات تسويقية ومصروفات إدارية . إذاً كيف يمكن أن تتأثر هذه المصروفات عن طريق البيع بواسطة الصفحة الإلكترونية؟

أولاً : لابد من تحديد التكاليف التي تحملتها الشركة من أجل الدخول في عالم التجارة الإلكترونية وقبل تحديد التكاليف يلزم معرفة الأنشطة ذات العلاقة E-tail activities والتي يمكن تقسيمها إلى ما يلي :-

١- خدمة العملاء Customer Service

نشاطها خدمة العملاء عن طريق الاتصال الإلكتروني مثل Email وتقنية المعلومات IT وتقديم ما يرغبه العملاء من خلال الصفحة الإلكترونية . وتشتمل مسؤوليات وحدة خدمة العملاء على مساعدة العملاء في اختيار المنتج والإجابة على تساؤلاتهم وكذلك استلام ومتابعة واستكمال طلبات الشراء .

٢- تفعيل الصفحة الإلكترونية Web Sit Optimization

تطوير الصفحة الإلكترونية للمنشأة والأخذ في الاعتبار ما يحتاجه العملاء الحاليين أو المرتقبين . تشتمل مسؤوليات وحدة الصفحة الإلكترونية على تجهيز كل ما من شأنه تسهيل وتسريع طلبات العملاء سواء من الأجهزة " Hardware " أو البرامج " Software " ومتابعة تلك الأشياء وصيانتها بصورة دورية وكذلك استبدالها بما هو أفضل إن لزم الأمر .

٣- إدارة المخازن والمشتريات Inventory & Purchasing Management

يتولى هذا القسم بناء ومتابعة مخزن في الصفحة الإلكترونية وهذا يتطلب توفر جهاز خادم Server لتخزين صور المنتجات وكذلك أجهزة نسخ للصور Scanning Equipment . ويتضمن عمل هذه الوحدة بالإضافة إلى وضع صور للمنتجات ومعلومات كاملة عنها متابعة ما يستجد في تلك المنتجات وتحديث الصفحة بها . كذلك تتولى إدارة المشتريات التي تتم خلال الاتصال الإلكتروني بما في ذلك إرسال الطلبات ومتابعتها .

٤- التسويق الإلكتروني Web Marketing

الإعلان في الشبكة المعلوماتية (Internet) مثل Yahoo، Aol ، وغيرها ومتابعة ذلك . كما يقوم بالإعلان عن موقع الصفحة الإلكترونية في أنشطة التسويق التقليدية .

٥- نظام المعلومات Information System

تعمل هذه الوحدة على توفير نظام معلومات متكامل ليعمل الوحدات المختلفة في المنشأة ويكون مرتبطاً بصفحة الشركة وأنظمة الاتصال الإلكتروني المختلفة . كما يزود هذا النظام قسم المحاسبة في الشركة بالبيانات اللازمة للتسجيل في الدفاتر وإعداد التقارير المختلفة .

٦- شؤون الموظفين Employees Affairs

تختص هذه الوحدة بتوصيل جميع ما يلزم إبلاغه للموظفين عن طريق الاتصال الإلكتروني كما يمكن تلقي ما يرسله الموظفون ومتابعة ذلك والإشراف عليه . هذه الوحدة أيضاً تستلم طلبات التوظيف المرسلة إلكترونياً وترد على الاستفسارات التي ترسل بهذا الخصوص .

هذه الأنشطة يتوقف حجمها على نوعية وكمية نشاط المنشأة . ففي حين يمكن أن يقوم بمعظم أو جميع تلك الأنشطة موظف واحد فقط في بعض المنشآت تحتاج منشآت أخرى إلى مئات الموظفين للقيام بتلك الأنشطة الإلكترونية . تبعاً لذلك أيضاً تختلف الأصول المستثمر فيها (ملموسة أو غير ملموسة) بهذا الخصوص من حيث الكم والكيف . ولا بُدّ من تحديد تلك التكاليف وتخصيصها بطريقة سليمة من أجل اتخاذ قرار صحيح بخصوص الدخول في عالم التجارة عبر الإلكترونيات ومن ثم تحديد تكلفة الوحدة التي يتم بيعها عن طريق الشبكات الإلكترونية .



الدخل الضريبي في المملكة المتحدة

- زهير عمرو دردر
- عضو هيئة التدريس بجامعة سرت - الجماهيرية الليبية
- طالب في جامعة بورنموث / المملكة المتحدة برنامج الاجازة الدقيقة (الدكتوراه)
- طالب في برنامج ACCA - The Association of Chartered Certified Accountants

كما هو معلوم للعديد من القراء أنه كقاعدة عامة يوجد إختلاف بين الدخل (الربح) المحاسبي المعد طبقاً للمبديء المحاسبية المتعارف عليها والدخل الضريبي والذي عادةً ما يعتمد على الدخل المحاسبي ومن ثم يتم تعديله بما يتناسب والقوانين الضريبية في مختلف الدول ، وعملية التعديل للربح المحاسبي طبقاً لدفاتر الشركة تتم باستخدام المعادلة التالية والتي عادةً ما تشكل الإطار العام لعملية التعديل :

الأرباح طبقاً للدفاتر

يضاف / التكاليف أو الإستقطاعات الغير مسموحة طبقاً للقانون الضريبي
يطرح /

- الإيرادات والأرباح المدرجة في حسابات الشركة ولكنها لا تخضع للضريبة طبقاً للقانون
- التكاليف والإستقطاعات المسموح خصمها طبقاً للقانون ولم يتم خصمها بحسابات الشركة
- الأرباح المعدلة ضريبياً أو الأرباح الخاضعة للضريبة

وفي هذا المقال سنرى الدخل المعدل ضريبياً طبقاً للقانون البريطاني ، وفي مقدمة هذا المقال لابد لنا من التعرف على الهيكل الضريبي للقانون البريطاني ولو بشكل مختصر حيث يتكون الهيكل الضريبي من أنواع الضرائب التالية:

نوع الضريبة	الخاضعين للضريبة	المصدر التشريعي للضريبة
ضريبة الدخل	- الأفراد . - الشركاء .	قانون ضرائب الدخل والشركات المساهمة لسنة ١٩٨٨ ICTA . والقانون المالي المستبدل وقانون المسموحات الرأسمالية لسنة ٢٠٠١ - CAA
ضريبة الشركات	الشركات .	قانون ضرائب الدخل والشركات المساهمة لسنة ١٩٨٨ ICTA . والقانون المالي المستبدل وقانون المسموحات الرأسمالية لسنة ٢٠٠١ - CAA
ضريبة الأرباح الرأسمالية	- الأشخاص . - الشركاء . - الشركات التي لاتدفع ضريبة الأرباح الرأسمالية في شكل ضريبة الشركات .	قانون الأرباح الخاضعة للضرائب لسنة ١٩٩٢ TCGA - والقانون المالي .
ضريبة القيمة المضافة	كل الشركات	قانون ضريبة القيمة المضافة لسنة ١٩٩٤ VATA- .

ولكل ضريبة من هذه الضرائب أنواع محددة من الدخل أو الأرباح التي تخضع لهذه الضريبة وستعرض في هذا المقال للضريبة الأكثر أهمية وهي ضريبة الشركات والتي قد تقيد القارئ المستثمر والدارس في أن واحد ، والجدول التالي يبين الدخل الخاضعة لضريبة الشركات في القانون البريطاني وطريقة احتساب إجمالي الدخل الخاضع للضريبة :

؟	الدخل الخاضع لضريبة الشركات	
+	الربح من النشاط العادي	جدول D حالة I : تعديل الحسابات ضريبيا (تعديل الربح المحاسبي الى الربح الضريبي- موضوع هذا المقال). الإستهلاكات الغير متعلقة بالنشاط العادي . إستبعاد البنود الغير خاضعة لضريبة هذا الجدول. إحتساب المسموحات الرأسمالية (الإستهلاكات). العدد والالات . المباني الصناعية .
+	الدخل من الإيجارات (المباني الأراضى الآلات وكل أنواع الإيجارات)	جدول A : إحتساب الدخل تحت هذا الجدول على أساس مبدأ الإستحقاق مع الأخذ في الإعتبار المصروفات المسموح باستقطاعها والمصروفات الغير مسموح باستقطاعها .
+	الفوائد من القروض والإستثمارات الغير متعلقة بالنشاط العادي	جدول D حالة III : إحتساب صافي الفوائد من القروض والإستثمارات الغير متعلقة بالنشاط العادي للشركة على أساس مبدأ الإستحقاق (أما بالنسبة للفوائد المتعلقة بالنشاط فهي تدخل تحت جدول D حالة I).
+	الدخل الخارجية	جدول D حالة V : الدخل الخارجية من إستثمارات وإيجارات وتوزيعات مستلمة من أسهم مملوكة بالخارج .
+	مبيعات الأصول الثابتة الملموسة وغير ملموسة	العوائد الرأسمالية (أرباح رأسمالية): الإيرادات - التكاليف -
-		الأعباء المحملة على الدخل (موضوع المقال) - التكاليف المتعلقة بالنشاط - التكاليف الغير متعلقة بالنشاط
=		الدخل الخاضع لضريبة الشركات PCTCT

ومما سيق نلاحظ أن تعديل الربح المحاسبي ضريبيا يعد من أهم الخطوات التي يجب العناية بها وإحتسابها بشكل صحيح طبقا لنصوص القانون الضريبي ، والمقصود هنا بالربح المحاسبي الربح من النشاط العادي للشركة والظاهر بالحسابات الختامية وبالتالي وبعد إجراء التعديلات المطلوبة في القانون الضريبي بناءً على المعادلة المشار إليها في المقدمة نصل الى الربح المعدل ضريبيا والذي يمكن تسميته بربح النشاط العادي Trading Profit والمدرج تحت الجدول D حالة I في الجدول السابق . وفي مايلي نستعرض النقاط الرئيسية في القانون الضريبي البريطاني لتساعدنا على تحديد البنود المسموح باستقطاعها والبنود الغير مسموح إستقطاعها طبقا لهذا القانون :

السياسات المحاسبية:

كقاعدة عامة يتم إعداد الحسابات الختامية وتحديد أرباح النشاط طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وحسب طبيعة النشاط إلا أنه توجد إستثناءات خاصة لأغراض الضرائب منها أن القاعدة المحاسبية رقم 9 الصادرة عن SSAP * والخاصة بخسائر العقود طويلة الأجل تقيد بأنه يجب إثبات الخسائر كلما توفر دليل مناسب للإثبات أي تجيز هذه القاعدة إثبات الخسائر المتوقعة ولكن ولأغراض الضريبة لايمكن إستباق الأحداث وإثبات الخسائر قبل حدوثها ، عليه فإن أي قيمة يتم إستقطاعها كخسائر متوقعة يجب إضافتها عند تعديل الأرباح لأغراض تحديد

الأرباح الخاضعة للضريبة . وبالتالي فإن الأرباح يجب احتسابها بناء على المبادئ المحاسبية المقبولة بالشكل الذي تعبر فيه عن المركز المالي للشركة بصورة عادلة مع مراعاة التعديلات المطلوبة بالقانون الضريبي .

التقريب إلى أقرب ١٠٠٠ £
في حالة الشركات الفردية ويكون مستوى إيراداتها يفوق ٥٠٠٠٠٠٠ £ فيتم تقريب القيمة المعدلة والخاصة بالأرباح إلى أقرب ١٠٠٠ £ .

المصروفات المسموح والغير مسموح باستقطاعها

١- المدفوعات التي تعارض السياسات العامة والغير قانونية ومنها الغرامات والمخالفات القانونية مع السماح بخصم غرامات العاملين والخاصة بمواقف السيارات ولكن لايسمح بخصم هذه الغرامات والخاصة بإدارة الشركة . كما لا يتم خصم المدفوعات التي تتم لأغراض دعم الجريمة ومنها الرشاوى أو المبالغ المدفوعة كإستجابة لعمليات الإبتزاز أو التهديد .

٢- المصروفات الرأسمالية وهي مصروفات غير مسموح بخصمها ومن البنود الأكثر إثارة للجدل هنا هي مصروفات الصيانة والإصلاح (وتم إعتبارها من المصروفات الإيرادية والمسموح بخصمها) ومصروفات التطوير (وتم إعتبارها من المصروفات الرأسمالية الغير مسموح بخصمها) ، كما يمكن خصم مصروفات تسجيل حقوق الإختراع والعلامات التجارية .

المخصصات Appropriations

يعتبر كل من الإستهلاك والإهلاك والإحتياطيات العامة التي تم إحتسابها بناءً على الطرق المحاسبية المقبولة من الإستقطاعات الغير مسموح بخصمها وفي مقابل ذلك يمنح للشركة الحق في إستقطاع مايعرف بالمسموحات الرأسمالية Capital Allowances مقابل إستهلاك كل من المعدات والآلات والمباني وغيرها من الأصول الثابتة وبشروط محددة لايسع المجال هنا إلى ذكرها ، أما المبالغ التي يتم دفعها للعمال أو عن العمال كمنافع مادية أو نصيب الشركة من التأمينات الإجتماعية فهي مبالغ يمكن إستقطاعها كما أن هذه المبالغ تخضع لضريبة أخرى يدفعها العامل المستفيد من هذه المنافع .

أعباء على الدخل

الأعباء المحملة على الدخل مثل حقوق الإختراع يجب إعادة إضافتها للدخل المحاسبى عند إحتساب أرباح النشاط العادى ويتم خصم هذه التكاليف فقط عند إحتساب الأرباح الخاضعة لضريبة الشركات ككل ، والقيم التي يتم إضافتها لحساب الأرباح على أساس الإستحقاق والقيمة التي يتم خصمها كأعباء على الدخل على الاساس النقدي قد تختلف .

مصروفات الضيافة والهدايا

تعتبر مصروفات الضيافة والهدايا للعمال من المصروفات المسموح بإستقطاعها حيث قد يتم تحميل العمال بضريبة أخرى عند إحتساب ضريبة الدخل Income Tax .

الديون المعدومة و المشكوك في تحصيلها

يتم إستقطاع الديون المعدومة خلال الفترة فقط ولايعدت بقيمة المخصص المضاف خلال السنة ويتم تسوية المصروفات المحملة كديون معدومة على أساس الديون المعدومة الفعلية خلال السنة فقط ، كما أن قروض العمال الغير مدفوعة لايسمح بخصمها إلا إذا كان النشاط الرئيسى للشركة هو منح القروض أو تبين الشركة أن هذه القروض الغير مدفوعة كانت كتعويضات للعمال عن أعمال مستحقة ، وأما إذا تم تصنيف هذه القروض كتعويضات تحت قانون الإفلاس لسنة ١٩٨٦ أو كتسوية أو إتفاق بناء على نص المادة ٤٢٥ من قانون الشركات لسنة ١٩٨٨ فإن هذه الديون تعتبر من الديون المعدومة يمكن خصمها من الإيرادات لأغراض الضريبة . وبصورة عامة فإن مخصص الديون المشكوك فيها يجب إعادة إضافته الى الربح المحاسبى لأغراض إحتساب الربح الضريبي إلا فى حدود الديون المعدومة فعلا .

الفوائد

إذا كانت هذه الفوائد المدفوعة تتعلق بقروض خاصة بنشاط الشركة الرئيسى فهي من الفوائد المسموح باستقطاعها لأغراض الضريبة وهذا لايتطلب أى تعديل ، أما بالنسبة للفوائد المدفوعة والمستلمة والخاصة بقروض أو إستثمارات لاتتعلق بالنشاط الرئيسى فيجب إضافتها أو طرحها على حسب طبيعتها عند إحتساب الأرباح المعدلة ضريبيا .

وهي المصروفات التي تمت قبل بداية النشاط وهي مصروفات يجوز إستقطاعها إذا حدثت خلال سبع سنوات من تاريخ بداية النشاط وتعالج كأنها مصروفات حدثت في اليوم الأول من النشاط .

إستقطاعات أخرى Miscellaneous

- مصروفات دعم العمال من مساعدات وتبرعات وتكاليف التعليم فهي مصروفات يمكن إستقطاعها .
- إذا كانت تعويضات العمال تم تحميلها ضمن الحسابات ولكن لم يتم دفعها خلال تسعة أشهر من نهاية الفترة المحاسبية فإن التكلفة التي يجوز إستقطاعها هي القيمة المدفوعة خلال الفترة المحاسبية الحالية فقط ، فإذا تم احتساب الضريبة على أساس تسعة أشهر كفترة محاسبية فمن الضروري إفتراض أن التعويضات الغير مدفوعة سوف لن تدفع خلال تلك الفترة .
- المدفوعات عند نهاية النشاط أو إنقطاع النشاط تكون من المدفوعات المسموح باستقطاعها إذا كانت لا تتعارض ونصوص القانون .
- وفيما يلي بعض البنود المسموح بإستقطاعها وبعض الشروط المتعلقة بها :

البند	المعالجة	ملاحظات
- تكلفة التدريب والبرامج التعليمية للعاملين	مسموح	
- مصروفات نقل مقر النشاط	مسموح	
- تعويضات عن الخسائر		
المساهمات والتبرعات لكل المؤسسات الخيرية من : الوكالات والمؤسسات المحلية مجالس مؤسسات التدريب حسابات التعليم الشخصي	مسموح	
- مساهمات في المعاشات التقاعدية	مسموح	المدفوع منها فقط
- أقساط التأمين المدفوعة لصالح العاملين	مسموح	التعويضات خاضعة للضريبة
- مدفوعات للعاملين كضمانات خاصة	مسموح	بشرط أن تكون خاضعة للضريبة على المستفيدين
- تكاليف إعداد وإعادة تخزين المواقع الإلكترونية على شبكة المعلومات (الانترنت).	مسموح	

الدخول الغير خاضعة للضريبة

- هناك ثلاثة أنواع من المقبوضات يمكن إيجادها مدرجة ضمن أرباح الشركة ولكن وطبقا للقانون الضريبي فهي لاتخضع لضريبة النشاط التجاري العادي تحت جدول D حالة A وهي :
- 1- المقبوضات الرأسمالية .
 - 2- دخول تم إخضاعها لضريبة أخرى (عند المنبع مثلا) أو تحت جدول آخر من جداول الضريبة المذكورة سابقا.
 - 3- دخول معفية بنص القانون أو بإعفاء خاص من الضرائب .

كما أن التعويضات المستلمة عن بعض الخسائر يمكن معالجتها على أنها دخل يجب إخضاعه للضريبة . ومن الدخول الخاضعة لجدول آخر مثل جدول (A الدخل من الإيجارات) لايدخل ضمن احتساب أرباح النشاط العادي للشركة ولكن قد يدخل عند احتساب الدخل الخاضع لضريبة الشركات ككل .

ففي بعض النشاطات مثل محطات الوقود فإن تاجر الجملة يقوم بدفع قيمة إجمالية للمورد عن عدة سنوات مقدما كما هو في حالات العقود الخاصة ، فإن هذه المدفوعات تعتبر مصروفات رأسمالية تخص عدة سنوات ، وفي حالات إلغاء العقد والمبالغ المترجعة لكل فترة تعتبر مقبوضات إيرادية تخص الفترة المحاسبية .

مصروفات مسموح باستقطاعها طبقا للقانون ولكن غير محملة

ومن هذه المسموحات ما يعرف بالمسموحات الرأسمالية **Capital Allowances** وهى قيم لمقابلة الإستهلاكات والإهلاكات للأصول الثابتة ولها طرق وشروط محددة كما ذكرنا لايسع المجال هنا لذكرها . والمثال الثانى هو المبالغ السنوية التى يمكن إستقطاعها والتي تم دفعها من قبل الشركة كأقساط إيجارات مقدمة للمالك والذى بدوره يخضع لضريبة الدخل من الإيجارات تحت جدول A طبقا لهذا القانون .

الانقطاع عن النشاط

المقبوضات بعد التوقف عن النشاط بما فى ذلك أى مبالغ يتم إستلامها كإعادة إيجار للأصول الثابتة تكون خاضعة للضريبة حسب هذا الجدول وأى دخول أخرى لاتندرج تحت أى حالة من الحالات الأخرى .

أما المدفوعات بعد تاريخ التوقف عن النشاط يمكن إستقطاعها عند إستئناف النشاط ولايمكن أن تزداد القيمة كنتيجة للانقطاع عن النشاط ، كما أن رصيد المسموحات الرأسمالية المشار اليه والغير مستخدم فى الفترات السابقة لفترة النشاط يمكن خصمه بعد إستئناف النشاط .

تقييم المخزون السلعى خلال فترة الانقطاع عن النشاط

عند إنقطاع الشركة عن النشاط يجب تقييم المخزون السلعى ولمعالجة ذلك توجد حالتين وهما :

أ- إذا تم بيع المخزون لشركة مقيمة بالمملكة المتحدة والتي ستقوم بدورها بخصم تكلفة المخزون من الإيرادات لغرض إحساب الدخل الخاضع للضريبة ، فإن قيمة هذا المخزون يتم تحديدها بناء على ما يلى :

- i. إذا لم توجد علاقة بين البائع والمشتري فيتم تقييم المخزون بالسعر الفعلى .
- ii. إذا كانت هناك علاقة بين البائع والمشتري فيتم تقييم المخزون السلعى على أساس سعر السوق .
- iii. إذا كانت هناك علاقة بين البائع والمشتري وسعر السوق يفوق كل من السعر الفعلى والسعر الأصلى (سعر التكلفة) كما أن كلا منهما قد قام بإختيار طريقة التقييم فإن القيمة التى يجب أن يقيم بها المخزون لأغراض الضريبة لكل من البائع والمشتري هى القيمة الأكبر كما أن المدة الزمنية الممنوحة فى القانون لكل من البائع والمشتري للإختيار بين إحدى القيمتين هى سنتان بعد إنتهاء الفترة المحاسبية أو تاريخ التوقف عن النشاط ، وفى كل الحالات السابقة فإن القيمة المستخدمة فى التقييم بالنسبة للبائع هى أيضا القيمة المستخدمة بالنسبة للمشتري حيث سيتم معالجتها بالنسبة للأخير على أنها مشتريات .

ب- إذا كان المخزون تم تحويله أو بيعه لشركة غير مقيمة بالمملكة المتحدة فيتم إستخدام سعر السوق كقيمة للمخزون السلعى لأغراض إحساب الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة للبائع .

وكملخص لما سبق يجب إضافة البنود الغير مسموح بخصمها ضريبيا الى صافى الربح المحاسبى الظاهر بالدفاتر للوصول الى الدخل الخاضع لضريبة الأرباح التجارية طبقا للجدول D حالة I ، كما يجب خصم الإيرادات الغير خاصة للضريبة تحت هذا الجدول ويجب أيضا خصم التكاليف التى لم يتم تحميلها على الدخل بالرغم من ان القانون الضريبى أجاز إستقطاعها طبقا لقانون ضريبة الشركات بالمملكة المتحدة .

/SSAP

(Statement of Standard Accounting Practice issued by - ASC- Accounting Standard Committee)

نظم التكاليف



بين النظام التقليدي ونظام التكاليف أساسه النشاط ABC
دراسه مقارنه

بقلم: عماد الحانوتي

مدير مالي

عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA

لماذا نظام التكاليف الذي أساسه النشاط ABC !!

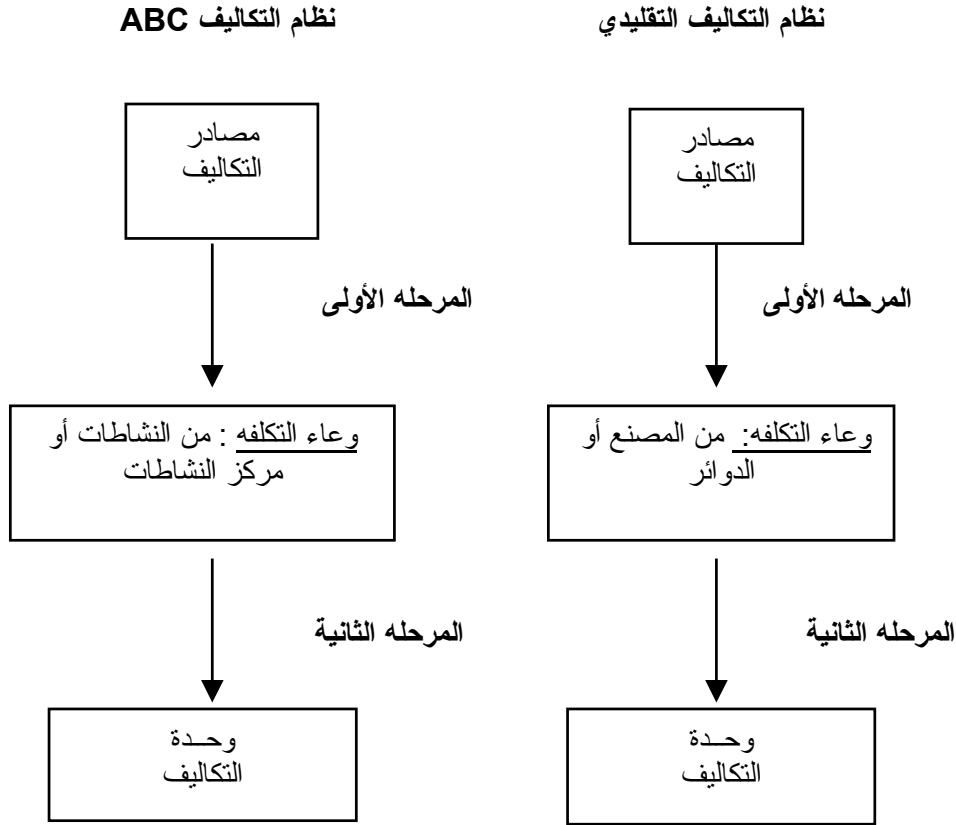
يعتبر نظام التكاليف في أي شركة وخاصة إذا ما كانت صناعية من الأهمية بمكان سواء لتحديد تكلفة المنتجات أو لأجل وضع نظام ضبط **Control** على هذه المنتجات ، وفي الحقيقة فان نظام التكاليف بمفهومه الواسع لا يتضمن فقط تحديد تكلفة المنتجات في أي شركة صناعية ، بل إن نظام التكاليف المعاصر يتضمن عناصر تتضمن النشاط الذي تمارسه المنشأة فعلى سبيل المثال فإن هناك نظام تكاليفي لشركة شحن ونقلات وهناك نظام تكاليفي لدائرة حكومية تتضمن كافة النشاطات المتعلقة بذلك العمل ولعل أقرب تعبير في حياتنا اليومية لهذه التكاليف هو ما يطلق عليه الموازنه **Budget** .

وفي الوقت الحاضر فإن أنظمة التكاليف أصبحت متنوعة بما فيها نظام **Just-in-time** ونظام **Kanban** ونظام **Kaizen** وهناك نظام تكاليف أساسه النشاط **Activity-Based Costing system** ، وفي الحقيقة فإن هذا النظام أصبح من الأهمية بمكان من حيث العناصر المكونه له وكيفية حساب هذه العناصر التي تعتمد بالدرجة الأولى على نسبة تكلفة العنصر الواحد ليصار الى إستخراج التكلفة فيما بعد حيث تحتسب كافة عناصر النشاطات التي تدخل بتكلفه ذلك المنتج.

ومنذ بدايه الثمانينات بدأت الشركات الكبيرة بغزو الدول الأخرى من خلال تعزيز وجودها في هذه الدول وهو ما يعرف باسم **Multinational Companies** مما أدى الى تغيير نظام التكاليف لديها ، حيث بدأت المنافسه تأخذ بعدا جديدا وكذلك فان كميات الانتاج الضخمة وتنوع المنتجات هذا إضافة إلى تحسين نوعيه المنتجات **Quality** أدت إلى أن تفكر هذه الشركات العملاقه باستعمال نظام تكاليفي أكثر دقه وفاعليه وقادر على موازنة البيئه العالمية الشديده التنافس ، وبالتالي فقد وجدت هذه الشركات مثل شركة **IBM** وشركة **Hewlett-Packard** وشركة **Westinghouse** وشركة **General Motors** وشركة **Siemens** وشركة **AT&T** أن استعمالها لنظام **ABC** يخلق فاعليه ودقه تكاليفيه كبيرة مما أدى الى تعزيز إستراتيجيه فعاله لتكلفه وبيع المنتجات.

مراحل النظامين التقليدي ونظام ABC

يختلف النظام التقليدي عن نظام **ABC** في مرحله التكاليف الغير مباشرة ، فبينما يعتمد النظام التقليدي على المصنع أو الدوائر بناءا على حجم الانتاج أو ساعات العمل أو ساعات تشغيل الآلات فان نظام **ABC** يعتمد على كامل التكلفة المتعلقة بالمنتج والذي يعتمد بالدرجة الأساسية على الأنشطة ، وبالنظر إلى الرسم أدناه يظهر لنا أن المرحله الثانيه هي الإختلاف فيما بين النظامين وهو وعاء التكلفة **Cost Pools** :



متى يجب التحول Switch من النظام التقليدي الى نظام ABC

قبل اتخاذ قرار التحول من النظام التقليدي الى نظام ABC يجب على إدارة الشركة أن تتأكد من الفائدة التي سوف تجنيها عند قرار التحول الى نظام ABC ويجب على الإدارة الإجابة على التساؤلات التالية :

- ١- ما هي التأثيرات المحتملة على الأسعار والمنتجات اذا قررت الإدارة التحول الى نظام ABC .
- ٢- ما هي احتمالات التوفير في التكاليف الغير مباشرة وذلك عند التحول الى نظام ABC وكذلك ما هو التأثير المحتمل على تخفيض التكاليف النهائية.
- ٣- كيف لنظام ABC أن يساعد الإدارة في البيئه التنافسيه ، وكيف له أن يحقق السرعة في تصنيع وتوصيل المنتجات بسرعه.
- ٤- كيف لنظام ABC أن يساعد على تحليل ربحيه العملاء Customer Profitability Analysis ويساهم في تطوير العمل.

وإذا ما وجدت الإدارة بأن نظام ABC سوف يساهم بفاعليه في تطوير بيئه العمل ويقدم منافع للعمل وأن فائدته المحتمله كبيره فيجب التحول الى نظام ABC .

مثال عملي على الإختلاف بين النظام التقليدي ونظام ABC

ولنأخذ دراسه مقارنه بين نظام التكاليف التقليدي والنظام الذي أساسه النشاط ABC

ولنفترض أن منشأه ما لديها البيانات التاليه:

المادة B
 ١٥٠ وحدة
 ٢٠ دينار
 ٨ دينار
 ٧٥ ساعة

المادة A
 ٥٠ وحدة
 ٤٠ دينار
 ٢٠ دينار
 ٢٥ ساعة

عدد وحدات الإنتاج
 سعر البيع
 تكلفه الوحدة المباشرة والعمالة
 عدد ساعات العمل

وقد تم تحديد الموازنه كالتالي:

النشاط	المبلغ	معيان تكلفه النشاط
الأعمال الهندسيه	١٢٥	ساعات العمل الهندسيه
التركيب	٣٠٠	ساعات عمل التركيب
تشغيل الآلات	١٥٠٠	ساعات عمل الماكينات
التغليف	٧٥	عدد اوامر التغليف
المجموع	٢٠٠٠ دينار	

وقد تم تحديد عدد الوحدات كالتالي:

النشاط المستنفذ	النشاط المستنفذ للماده B	النشاط المستنفذ للماده A	معيان تكلفه النشاط
المجموع	١٢٥	٥٠	ساعات العمل الهندسيه
	٣	٢	ساعات عمل التركيب
	١٥٠٠	٥٠٠	ساعات عمل الماكينات
	١٥٠	٥٠	عدد اوامر التغليف

التكاليف في حاله نظام التكاليف التقليدي

تحت نظام التكاليف التقليدي فان تكلفه المنتجات ستكون كالتالي:

$$\begin{aligned}
 & \text{ساعات العمل} = 75 + 25 = 100 \\
 & \text{معدل تكلفه ساعات العمل} = 100 / 2000 = 20 \text{ دينار} \\
 & \text{تحديد الماده A} = 25 \times 20 = 500 \text{ دينار} \\
 & \text{تحديد الوحدة الواحده للماده A} = 50 / 500 = 10 \text{ دينار} \\
 & \text{تحديد الماده B} = 75 \times 20 = 1500 \text{ دينار} \\
 & \text{تحديد الوحدة الواحده للماده B} = 150 / 1500 = 10 \text{ دينار}
 \end{aligned}$$

وسوف تكون التكلفه النهائيه بناءا على هذا النظام كالتالي:

الماده B	الماده A	سعر البيع
٢٠	٤٠	
		التكاليف
٨	٢٠	التكاليف المباشره والعماله
١٠	١٠	التكاليف الغير مباشره
١٨	٣٠	مجموع التكاليف
٢	١٠	الربح

التكاليف في حالة نظام التكاليف أساسه النشاط ABC

إن أولى الخطوات الواجب تحديدها هي تحديد عناصر النشاط أو المصادر وتكلفتها ونشاطها المستنفذ ليصار الى استخراج معدل النشاط الواحد من هذه العناصر ، ثم يتوجب تحديد عدد الانشطة لكل عنصر ليصار الى استخراج التكلفة .

معدل النشاط	النشاط المستنفذ	التكلفة	معيار تكلفه النشاط
١	١٢٥	١٢٥	الاعمال الهندسيه
١٠٠	٣	٣٠٠	التركيب
١	١٥٠٠	١٥٠٠	تشغيل الآلات
٠,٥٠	١٥٠	٧٥	التغليف

التكلفة بالنسبه للماده A

التكلفة	عدد الانشطه	معدل النشاط	معيار تكلفه النشاط
٥٠	٥٠	١	الاعمال الهندسيه
٢٠٠	٢	١٠٠	التركيب
٥٠٠	٥٠٠	١	تشغيل الآلات
٢٥	٥٠	٠,٥٠	التغليف
٧٧٥			المجموع
٥٠			عدد الوحدات المنتجه
١٥,٥٠			تكلفه الوحدة المنتجة الواحدة

التكلفة بالنسبه للماده B

التكلفة	عدد الانشطه	معدل النشاط	معيار تكلفه النشاط
٧٥	٧٥	١	الاعمال الهندسيه
١٠٠	١	١٠٠	التركيب
١٠٠٠	١٠٠٠	١	تكلفه تشغيل الآلات
٥٠	١٠٠	٠,٥٠	التغليف
١٢٢٥			المجموع
١٥٠			عدد الوحدات المنتجه
٨,١٦٧			تكلفه الوحدة المنتجة الواحدة

وسوف تكون التكلفة النهائيه بناءا على هذا النظام كالتالي:

الماده B	الماده A	سعر البيع
٢٠	٤٠	التكاليف
٨	٢٠	التكاليف المباشره والعماله
٨,١٦٧	١٥,٥٠	التكاليف الغير مباشره
١٦,١٦٧	٣٥,٥	مجموع التكاليف
٣,٨٣٣	٤,٥	الربح

المقارنة بين التكاليف

المادة A	حسب النظام التقليدي	حسب نظام ABC	الفرق بين النظامين
مجموع التكاليف	٥٠٠	٧٧٥	(٢٧٥)
تكلفه الوحدة الواحدة	١٠	١٥,٥٠	(٥,٥٠)
الربح	١٠	٤,٥٠	٥,٥٠
المادة B			
مجموع التكاليف	١٥٠٠	١٢٢٥	٢٧٥
تكلفه الوحدة الواحدة	١٠	٨,١٦٧	١,٨٣٣
الربح	٢	٣,٨٣٣	(١,٨٣٣)

ماذا نستنتج من النظامين والفرق أعلاه

عند إختيار نظام التكاليف التقليدي فإن التكاليف غير المباشرة قد تم تخصيصها بناءا على حجم الإنتاج ولكن عند استخدام نظام ABC فإن التكاليف قد تم تخصيصها بناءا على نسبة مساهمتها في الوحدة المنتجة الواحدة بناءا على معدل النشاط وعدد الأنشطة ، وبالتالي فإن المادة الواحدة تحمل من التكاليف الغير مباشره تماما بالمقدار الذي صرفت هذه التكاليف لأجله ، بينما نظام التكاليف التقليدي يعمل على قياس المصادر والتكاليف المستهلكه متناسبه مع الوحدات المنتجه.

إن نظام التكاليف التقليدي يتعامل مع المصاريف الغير مباشره على أساس ساعات العمل أو ساعات عمل الماكينات بينما نظام ABC يحدد التكاليف من خلال تكلفه كل مصدر ومصروف استعمل في الإنتاج.

ونلاحظ بأن ماده B في نظام ABC تستطيع المنافسه أكثر في حاله استعمال هذا النظام حيث انخفضت التكاليف بمقدار ١,٨٣٣ دينار مما أدى الى زياده الربح من ٢ دينار الى ٣,٨٣٣ دينار مما يعتبر في صالح هذه ماده في حاله ما كان إنتاجها كبيرا ولكن لن تكون في صالح ماده A إذا ما كان إنتاجها كبيرا حيث أن معظم تخفيض التكاليف قد تم تحميلها نتيجة تطبيق هذا النظام إلى ماده B بينما تحملتها في الحقيقه ماده A .

متى يمكن إستعمال نظام ABC

إن نظام ABC يمكن إستعماله في الحالات التاليه :

- ١- عندما تتناقص تكلفه الأنشطة.
- ٢- كما ويجب إستعماله عندما تكون هناك منافسه قويه تؤدي الى إختلال الأسعار نتيجة للتكلفه الغير دقيقه من خلال معدل التخصيص كما في النظام التقليدي .
- ٣- عند تنوع المنتجات ويرافقه حجم كبير في الإنتاج بينما يجب إستعمال النظام التقليدي عندما لا يكون هناك تنوع في المنتجات .
- ٤- عندما يكون حجم المصاريف الغير مباشره كبيرا .

وعليه توصي الشركات باستعمال نظام ABC عندما تزيد منافع تطبيق النظام عن تكاليف تطبيق النظام نفسه.

منافع إستعمال نظام ABC

يمتاز نظام ABC بمنافع كثيرة أهمها :

- ١- أن النظام يساعد الإدارة على إتخاذ القرارات السليمة ويعطي رؤيه شامله ودقيقه عن تكلفه تنوع المنتجات كل على حده والتي تؤدي إلى تحسين الربحيه ويساعد الإدارة على اتخاذ استراتيجيه عمليه وسليمه.
 - ٢- إن النظام يعطي مؤشرا دقيقا على مقاييس تكلفه الأنشطة وبالتالي تساعد الإدارة على تطوير وتحسين المنتجات.
 - ٣- إن النظام يقدم للإدارة تعاملا أسهل للتكاليف المتعلقة بكل منتج على حده ويساعد على إتخاذ قرارات التسعير ويساعدهم على إتخاذ قرارات أفضل لمواجهة المنافسه.
-

من كتاب دليل دوائر الاعمال إلى النظام التجاري العالمي الصادر عن مركز التجارة العالمية التابعة للأمم المتحدة
ومنظمة التجارة العالمية وعن امانة الكومنولث. وقد اعدت الطبعة العربية بالتعاون مع طلال ابو غزالة وشركاه
الدولية.

الفصل ١٥ إتفاق الزراعة

موجز

يحاول برنامج الإصلاح الذي جاء في إتفاق الزراعة الذي توصلت إليه جولة أوروغواي أن يدخل التجارة الزراعية ضمن ضوابط الجات بعد أن كانت قطاعا لم تكن تطبق عليه قواعد الجات بالكامل من جانب جميع البلدان الأعضاء. ويطلب برنامج الإصلاح من البلدان التي كانت تقرض، إلى جانب التعريفات، تدابير مثل القيود الكمية والرسوم المتغيرة، أن تزيلها بعد إضافة معادل التعريفات في هذه التدابير إلى التعريفات الموجودة بالفعل. كما أن البلدان ملزمة بان تخفض، بالنسب المتفق عليها، التعريفات المطبقة على واردات الحاصلات الزراعية مضافا إليها معادل التعريفات. ولكن سمح الإتفاق للبلدان النامية بتخفيض تعريفاتها بنسبة مئوية أقل من تلك المفروضة على البلدان المتقدمة أو في إطار زمني أطول. وأعفيت أقل البلدان نموا من التزام تخفيض التعريفات. ويطلب الإتفاق أيضا من جميع البلدان - المتقدمة والنامية وأقلها نموا - ربط تعريفاتها من أي زيادة في المستوى الذي جاء في جداول تنازلاتها. ولكن البلدان النامية وأقلها نموا أمامها مرونة إذ تستطيع ربط سقف التعريفات بمعدلات أعلى من المعدلات الموجودة والمطبقة أو المعدلات المخفضة. وبموجب برنامج الإصلاح وافقت البلدان التي تستخدم إعانات الدعم على تخفيض نسب مئوية محددة من إعانات التصدير والإعانات الداخلية التي يعتبر أنها تشوه التجارة. وينص الإتفاق على ضرورة البدء قبل نهاية عام ١٩٩٩ في مفاوضات لإدخال مزيد من تحرير التجارة وتحسينات على القواعد التي جاءت في برنامج الإصلاح.

نظرة عامة

وضع إتفاق الزراعة برنامجا لإصلاح التجارة الزراعية بالتدريج. ويهدف هذا البرنامج إلى " إنشاء نظام للتجارة الزراعية منصف ومستند إلى قوى السوق" وذلك بأن يطلب من البلدان تبني ضوابط تحكم كل من:

- * استخدام الإجراءات الحدودية للتحكم في الواردات
- * استخدام إعانات التصدير وغيرها من الإعانات التي تمنحها الحكومات لدعم أسعار الحاصلات الزراعية وضمان دخول معقولة للمزارعين.
- وحتى تكون منافع برنامج الإصلاح متساوية فيما بين جميع البلدان الأعضاء نص الإتفاق على ان التعهدات المطلوبة من البلدان يجب أن تراعي:
 - * الإهتمامات غير التجارية بما في ذلك الامن الغذائي
 - * الحاجة إلى حماية البيئة
 - * معاملة خاصة وتفاضلية للبلدان النامية
 - * الآثار السلبية التي يحتمل أن يسفر عنها تنفيذ برنامج الإصلاح على البلدان الاعضاء الأقل نموا والبلدان النامية المستوردة الصافية للأغذية.

وتنطبق أحكام الإتفاق على منتجات تدخل في الفصول من ١ إلى ٢٤ من النظام الجمركي المنسق وعلى بعض منتجات أخرى منصوص عليها. وبذلك فإنه يشمل كلا من الحاصلات الزراعية الخام والمجهزة. ومن المؤلف أن تقسم الحاصلات الزراعية إلى مجموعتين: الحاصلات الإستوائية وغيرها. وبالرغم من عدم وجود تعريف عام للحاصلات الإستوائية، فإن المشروبات مثل الشاي والبن والكافور، وكذلك القطن والألياف الصلبة مثل الجوت والسيسال، والفواكه كالموز والمانجا والجوافة وغيرها من حاصلات البلدان النامية تعامل على أنها حاصلات استوائية. وكانت مثل هذه الحاصلات في السنوات التي تلت إنشاء "الجات" تخضع إلى تعريفات جمركية وأيضا إلى ضرائب داخلية عالية في معظم البلدان المتقدمة. وبما أن البلدان النامية تهتم بتصدير هذه الحاصلات،

فقد أعطيت الأولوية في الجولات السابقة من مفاوضات "الجات" إلى إزالة الحواجز التي تؤثر على المتاجرة بها. ونتيجة لذلك بدأ عدد كبير من هذه الحاصلات سواء كانت طازجة أم مصنعة - حتى قبل عقد جولة اوروغواي - بدخول اسواق البلدان المتقدمة إما على أساس الإعفاء من الرسوم أو بمعدلات منخفضة وفقاً لبنود إتفاق الدولة الأكثر رعاية أو وفقاً لترتيبات تفضيلية.

ولكن أكثر البلدان المتقدمة واصلت مع ذلك تطبيق مستويات عالية من التعريفات الجمركية إلى جانب إجراءات أخرى غير تعريفية، مثل القيود الكمية والترخيص بحسب السلطة التقديرية والرسوم المتغيرة، على الواردات الزراعية كالقمح والحبوب الأخرى واللحوم ومشتقاتها ومنتجات الألبان. ولهذا كانت الغاية المحورية للحكومات من توفير الحماية لهذه الحاصلات (والتي غالباً ما يشار إليها بحاصلات المنطقة المعتدلة) هي ضمان أسعار للمنتجين المحليين كانت في أغلب الأحيان أعلى بكثير من الأسعار العالمية وذلك لتحقيق دخول معقولة لهؤلاء المنتجين. وقد أدت هذه السياسات إلى تقليص الفرص التجارية للمنتجين الأجانب المنافسين وألقت بأعباء ثقيلة على موازنات الحكومات. وكان هذا شيئاً حتمياً لأن الإنتاج مرتفع التكاليف والزائد عن المتطلبات المحلية لا يمكن تصريفه في الأسواق العالمية إلا عبر الدعم التصديري.

وتحمي البلدان النامية أيضاً قطاعها الزراعي وذلك باللجوء إلى فرض تعريفات جمركية عالية وإلى تقييد الواردات.

التدابير الحدودية

أهم ما تميز به الإتفاق هي القواعد الجديدة التي تدعو البلدان للتخلص من الإجراءات غير المتصلة بالتعريفية (مثل القيود الكمية والترخيص بحسب السلطة التقديرية والرسوم المتغيرة) عن طريق حساب قيمتها المعادلة للتعريفية ومن ثم إضافتها إلى التعريفات الجمركية بمعناها التقليدي. ونتيجة ذلك، وضعت البلدان المتقدمة معدلات أعلى جديدة في التعريفية للحاصلات (غالبيتها من المنطقة المعتدلة) بينما كانت تطبق في السابق إجراءات غير تعريفية. ولهذا، حسبت التعريفية المعادلة للإجراءات غير التعريفية على أساس معدل أسعار الأسواق العالمية للمنتوج الخاضع لإجراءات غير تعريفية إلى جانب السعر الداخلي في البلدان المستوردة. والإلتزام بمعادلة القيود الكمية بتعريفات لا ينطبق على القيود التي تتمسك بها البلدان النامية لمواجهة الصعوبات في ميزان مدفوعاتها وفقاً لأحكام الجات ١٩٩٤.

تعهدات النفاذ إلى الأسواق، الموجودة والدنيا

كانت البلدان المصدرة تتخوف، فيما يتعلق ببعض الحاصلات التي كانت وارداتها مقيدة بقيود كمية أو برسوم متغيرة، من أن عملية معادلة التعريفية قد لا يكون لها في حد ذاتها أي تأثير تحريري فعال. ولهذا وضع أسلوب الحد الجاري والحد الأدنى من تعهدات النفاذ إلى الأسواق بغية استكمال عملية معادلة التعريفات (أنظر الإطار رقم ٣٤ لمزيد من التفاصيل).

الإطار رقم ٣٤

الحاصلات الزراعية : التعهدات الجارية وتعهدات الحد الأدنى للدخول إلى الأسواق (إتفاق الزراعة مادة ٥ - ٢)

التعهدات الجارية

هناك عدد من البلدان لديها ترتيبات خاصة لإستيراد اللحوم وحاصلات رئيسية أخرى من المنطقة المعتدلة في حدود حصة معينة سواء على أساس الإعفاء من الرسوم أو على أساس تفضيلي. ولضمان عدم تأثر مثل هذه الواردات بتعريفية مرتفعة ناتجة عن معادلة التعريفات، تعهدت البلدان المستوردة بتعهدات جارية للدخول إلى الأسواق بمعدلات رسوم أقل. ونتيجة لهذه التعهدات، يسمح بالواردات التي تصل إلى مستويات الحصة على أساس المعدلات الجمركية الحالية الأقل، في حين تطبق المعدلات المرتفعة الناشئة عن المعادلة على الواردات التي تزيد عن حدود الحصة الأنفة الذكر.

تعهدات الحد الأدنى

بالنسبة للحاصلات قليلة الإستيراد أو التي لم يحصل بشأنها أية واردات في الماضي بسبب القيود الكبيرة في النظام المعمول به، فيتعين على البلدان تحديد التزامات الحد الأدنى للنفاد إلى الأسواق. وتنص التعهدات على تحديد حصص خاضعة للتعريفات تساوي ٣% من الإستهلاك المحلي في فترة الأساس ١٩٨٦ - ١٩٨٨ وترتفع إلى ٥% مع نهاية عام ٢٠٠٠ بالنسبة للبلدان المتقدمة و ٢٠٠٤ بالنسبة للبلدان النامية. وفي الوقت ذاته تطبق المعدلات الأقل (المبنية في الجداول الوطنية ولكنها لا تتجاوز ٣٢% من المعادلة المربوطة بصورة عامة) على الواردات التي تصل إلى حدود الحصة، في حين تطبق المعدلات العالية الناتجة عن المعادلة على الواردات التي تزيد عن الحصة. وكنتيجة لتعهدات الحد الأدنى ينبغي على البلدان إستيراد كميات ضئيلة من الحاصلات الخاضعة لأشد قيود لديها. وتشمل التعهدات الدنيا المذكورة للحوم ومنتجات الألبان وبعض الخضر والفواكه الطازجة المنصوص عليها.

التدابير الوقائية الخاصة

يتجاوب الإتفاق مع نواحي قلق البلدان النامية من أن رفع القيود الكمية ربما يؤدي، رغم معادلة التعريفات، إلى زيادة مفاجئة في الواردات، ولذلك سمح الإتفاق لهذه البلدان بفرض تدابير وقائية خاصة على الحاصلات التي شملتها معادلة التعريفات.

وتسمح هذه التدابير الخاصة بفرض تعريفات إضافية متى اكتملت عدة معايير كأن تكون هناك قفزة سريعة في الواردات فوق حد معين (وهو ما يسمى الزناد الكمي) أو إنخفاض في سعر الواردات إلى ما دون سعر مرجعي معين، وذلك على أساس كل شحنة على حدة (وهو ما يسمى الزناد السعري). ففي حالة الزناد الكمي لا تنطبق زيادة الرسوم إلا بعد نهاية السنة موضع البحث. وأما بالنسبة للزناد السعري فلا يمكن فرض رسوم إضافية إلا على أساس شحنة بعينها. ولا يجوز فرض رسوم إضافية إلا على الحاصلات التي تنطبق عليها معادلة التعريفات وإلا بعد إدخال تحفظ يسمح باللجوء إلى هذه التدابير بالنسبة لتلك الحاصلات في جدول التنازلات الذي قدمه البلد.

النسب المئوية لتخفيض التعريفات

وافقت البلدان أثناء جولة أوروغواي على تخفيض التعريفات (سواء الجديدة بعد معادلة التعريفات أو غيرها) بنسب محددة. فتعهدت البلدان المتقدمة وبلدان مرحلة التحول بتخفيضات متوسطها ٣٦ في المائة والبلدان النامية بتخفيضات متوسطها ٢٤ في المائة. وعلى البلدان المتقدمة إدخال هذه التخفيضات خلال فترة ست سنوات من ١/١/١٩٩٥ في حين ان امام البلدان النامية عشر سنوات من ذلك التاريخ. وليس من المطلوب من أقل البلدان نموا أي تخفيضات رغم أنها ربطت تعريفاتها عند سقف أعلى. وتتطلب القواعد أيضا أن يكون تخفيض التعريفات على أي منتج واحد بنسبة ١٥ في المائة على الأقل من البلدان المتقدمة و ١٠ في المائة من البلدان النامية.

ربط التعريفات

من السمات الأخرى في برنامج الإصلاح أن جميع البلدان (المتقدمة والنامية وأقلها نموا وبلدان مرحلة التحول) ربطت التعريفات المطبقة على الحاصلات الزراعية (بما في ذلك تلك الناشئة عن معادلة التعريفات) ضد أي زيادة تتجاوز المستويات التي أشارت إليها البلدان في جداول تنازلاتها. فهذه السمة، بالإضافة إلى إستبعاد التدابير غير التعريفية بفضل معادلة التعريفات، تعتبر واحدة من الإنجازات الرئيسية في برنامج الإصلاح. فقبل ذلك لم يحدث إلا ربط لتعريفات قليلة جدا في كل من البلدان المتقدمة والنامية.

مرونة خاصة للبلدان النامية : سقف الربط

يتيح الإتفاق مرونة للبلدان النامية وأقلها نموا لربط تعريفاتها بمعدلات سقف يمكن أن تكون أعلى من المعدلات التي تطبقها هذه البلدان أو تلك الناشئة من التخفيضات المتفق عليها في المفاوضات. وقد استناد عدد من هذه البلدان من تلك المرونة وقدم تعهدات عن سقف مربوطة بعدم زيادة أي تعريفات مطبقة على الحاصلات الزراعية بما يتجاوز مستوى معين (٦٠ أو ٨٠ في المائة)، وجميع المعدلات مطبقة في هذه البلدان أقل بكثير من معدلات السقف الممنوحة لها.

إعانات التصدير وتدابير الدعم الحكومي

إلى جانب مستويات الحماية العالية ترجع التشوهات في التجارة الدولية بالحاصلات الزراعية إلى ممارسات الدعم، في بعض الدول المتقدمة أساساً. وإذا كانت الجات قد استطاعت في الماضي تطوير قواعد لإعانات المنتجات الصناعية فإنها أخفقت في إدخال ضوابط على الإعانات التي تمنحها الحكومات للقطاع الزراعي . ويتضمن إتفاق الزراعة قواعد خاصة بهذه الإعانات الأخيرة.

إعانات التصدير

تعتبر إعانات التصدير أكثر الإعانات الحكومية تشويهاً للتجارة، وهي تقدم لتمكين المزارعين من بيع حاصلاتهم في الأسواق الدولية.

القواعد المطبقة على المنتجات الصناعية

تختلف قواعد استخدام إعانات دعم الحاصلات الزراعية عن تلك المطبقة على المنتجات الصناعية. وكانت قواعد الجات منذ البداية تحظر على البلدان المتقدمة استخدام إعانات تصدير للمنتجات الصناعية. وفي جولة أوروغواي وسع إتفاق الدعم والتدابير التعويضية هذا الحظر إلى المنتجات الصناعية من البلدان النامية وقرر لها فترة إنتقالية قد تصل إلى ثماني سنوات (حتى ٢٠٠٣/١/١) للإمتثال لهذا الإلتزام. أما أقل البلدان نمواً وتلك التي يقل فيها دخل الفرد عن ١٠٠٠ دولار فهي معفاة من هذا الإلتزام في الوقت الحاضر.

القواعد المطبقة على الحاصلات الزراعية

اعترف الإتفاق بأن عدداً من البلدان يعتمد على استخدام الإعانات في القطاع الزراعي لتصريف فوائض الإنتاج في الأسواق الدولية. ويطلب الإتفاق من البلدان تعهدات بتقليل استخدام هذه الإعانات. ويسمح الإتفاق للبلدان باستخدام ست فئات من الإعانات الواردة في الإطار رقم ٣٥ بشرط أن تتعهد بتخفيض كل من مبالغ الإعانات (أي الإنفاق من الميزانية) وكميات الصادرات المدعومة.

ويلاحظ أن البلدان التي استخدمت هذه الإعانات قدمت تعهدات كبيرة أثناء المفاوضات وقد دخلت هذه التعهدات في جداول تنازلاتها التي قدمتها لمنظمة التجارة العالمية على أساس كل منتج على حدة.

وعلى هذه البلدان إلتزام بعدم تجاوز المستويات التي تعهدت بها كما هي واردة في الجداول التي قدمتها بالنسبة لكل من الإنفاق من الميزانية وحجم الصادرات. كما أن عليها إلتزاماً بعدم توسيع تغطية الحاصلات التي يمكن تقديم إعانات لها وألا تتجاوز التغطية ما هو مذكور في الجداول التي قدمتها.

ويبين الجدول ١ في ملحق هذا الفصل تعهدات إعانات التصدير التي قدمتها تلك البلدان والحاصلات التي تنطبق عليها.

وأما البلدان التي لم تقدم تعهدات بالتخفيض فمحظور عليها استخدام إعانات تصدير للحاصلات الزراعية. بيد أن أحكام المعاملة الخاصة والتفاضلية تسمح للبلدان النامية باستخدام واحدة من فئتين من إعانات التصدير الواردة في الإطار رقم ٣٥ وهي:

- * إعانات تخفيف تكاليف تسويق صادرات الحاصلات الزراعية، بما في ذلك تكاليف رفع نوعيتها وغير ذلك من تكاليف التجهيز، وتكاليف النقل والشحن الدوليين.
- * رسوم النقل والشحن الداخلي على شحنات التصدير بشروط أفضل مما هو ممنوح للشحنات الداخلية.

الإطار رقم ٣٥

إعانات التصدير الخاضعة لتقديم تعهدات تخفيض (إتفاق الزراعة ، المادة ٩ - ١)

حدد إتفاق الزراعة ست فئات أساسية من إعانات التصدير التي يجب على البلدان الأعضاء تخفيضها وهي:

- * تقديم إعانات مباشرة من الحكومات تكون مرتبطة بالأداء التصديري

* بيع مخزونات غير تجارية (مملوكة للحكومة) من الحاصلات الزراعية بواسطة الحكومات بسعر أقل من السعر الذي يدفعه المشترون في السوق المحلية لحاصلات مماثلة.

* المدفوعات لتصدير منتوج زراعي التي تكون مموله نتيجة تدبير حكومي سواء كان ذلك بواسطة حساب عام أم لا، وهي تشمل المدفوعات الممولة من حصيله رسم مفروض على المنتوج ذاته أو على منتوج زراعي يكون المنتوج التصديري واحدا من مشتقاته.

* تقديم إعانات لتقليل تكاليف تسويق صادرات الحاصلات الزراعية (باستثناء ما هو متاح على نطاق واسع لتنشيط الصادرات والخدمات الإستشارية)، بما في ذلك عمليات المناولة وتحسين النوعية وغير ذلك من تكاليف التجهيز، وتكاليف النقل والشحن الدوليين *

* رسوم الشحن والنقل الدوليين على شحنات التصدير بشروط أفضل مما هو مقرر للشحنات الداخلية *

* إعانات للحاصلات الزراعية مرتهنة بإدماجها في حاصلات للتصدير.

* ليس من المطلوب من البلدان النامية تقديم تعهدات تخفيض فيما يتعلق بهذا النوع من الإعانات (المادة ٩-٤).

إعانات الدعم الداخلية

فيما يتعلق بالإعانة الداخلية يقوم أسلوب الإتفاق على أن يطلب من البلدان قبول تعهدات تخفيض الإعانات المشوهة للتجارة. ولهذا الغرض يقسم الإتفاق الإعانات إلى ثلاث فئات: إعانات الدعم الأخضر والأزرق والأصفر. فإعانات الدعم الأخضر والأزرق مسموح بها ولا تنطبق عليها تعهدات التخفيض. وأما إعانات الدعم الأصفر فهي التي ينطبق عليها التعهد بالتخفيض.

الدعم الأخضر

جميع أنواع الدعم التي لا تحمل في طياتها أية تأثيرات تشويهية على التجارة أو على الإنتاج، أو التي يكون تأثيرها ضئيلا جدا، والتي لا تؤدي إلى دعم السعر للمنتجين، تعامل على أنها خضراء وتعفى من التزامات التخفيض. ومن ثم، لا يقيد الإتفاق حقوق الحكومات في منح الدعم لتحسين الإنتاجية والكفاءة في الإنتاج الزراعي أو لاتخاذ تدابير مناسبة في سبيل دعم المزارعين. ويتضمن الإطار رقم ٣٦ قائمة توضيحية بإعانات الدعم الأخضر.

الإطار رقم ٣٦

قائمة إيضاحية بالدعم الأخضر الممنوح للمنتجين والمعفى من تعهدات التخفيض (إتفاق الزراعة - ملحق رقم ٢)

فيما يلي بعض أمثلة مأخوذة من إتفاق الزراعة وهي تبين ممارسات الدعم التالية معفاة من تعهدات التخفيض عند توافر الشروط التي يقتضيها الإتفاق:

* النفقات الحكومية على البحث الزراعي ومكافحة الآفات والحشرات، ومعاينة وتدريب أنواع معينة من المنتجات، وخدمات التسويق والترويج.

* المساهمات المالية الحكومية في تأمين الدخل وبرامج شبكات الأمان.

* المدفوعات في حالة الكوارث الطبيعية.

* المساعدة الخاصة بإعادة الهيكلة المقدمة عبر:

- برامج تقاعد المنتجين المعدة لتسهيل تقاعد العاملين في الإنتاج الزراعي القابل للتسويق.

- برامج التقاعد الخاصة بالموارد المعدة لاستبعاد الأرض والمصادر الأخرى، بما في ذلك الماشية، من الإنتاج الزراعي.

- المعونات الإستثمارية المعدة لتقديم مساعدة من أجل إعادة هيكلة عمليات المنتجين ماليا أو ماديا.

* المدفوعات الخاصة بالبرامج البيئية.

* المدفوعات بموجب برامج مساعدة إقليمية.

الدعم الأزرق

بالإضافة إلى ما جاء في الإطار رقم ٣٦ تعفى من تعهدات التخفيض المدفوعات المباشرة بموجب برامج تحديد الإنتاج بشرط:

- * أن يكون أساس هذه المدفوعات هو مساحة معينة أو غلات معينة
 - * أن تدفع هذه المدفوعات على ٨٥% أو أقل من ذلك من مستوى الإنتاج الأساسي
 - * أن يكون أساس مدفوعات القطاع الحيواني هو عدد معين من رؤوس الحيوانات.
- وهذه الإعانات تسمى إعانات الدعم الأزرق في كثير من الحالات.

الدعم الأصفر

الدعم المحلي

يشتمل الدعم الأصفر أساسا على الدعم المحلي. ويحدد الإتفاق سقفا للدعم الإجمالي المحلي الذي تقدمه الحكومات للمنتجين المحليين (المحسوب وفقا لمقياس الدعم الكلي "AMS") فضلا عن ذلك يقضي الإتفاق بضرورة تخفيض هذا المقياس بنسب مئوية متفق عليها.

ويحسب هذا المقياس على أساس كل منتج على حدة وذلك باستخدام الفرق بين متوسط السعر المرجعي الخارجي لمنتج ما وسعره المطبق المفروض مضروبا في كمية الإنتاج. وللتوصل إلى هذا المقياس، يضاف الدعم المحلي غير المخصص لحاصلات بعينها إلى إجمالي الدعم المحسوب على أساس كل منتج على حدة. والدعم الأخضر والدعم الأزرق معفى من شموله بالمقياس الكلي للدعم. وعلاوة على ما تقدم ، وإذا ما كان الدعم الممنوح لمنتج معين أقل من ٥% فإن تكاليف دعم هذا المنتج مستثناة من تعهدات التخفيض. وفي المقابل، يستثنى الدعم المحلي الذي لا يكون مخصصا لمنتج بعينه من عملية الحساب إذا لم يتجاوز نسبة ٥% من قيمة الإنتاج الزراعي. أما بالنسبة للبلدان النامية فتعتبر نسبة ١٠% من قبيل النزر اليسير. ويسمح للبلدان النامية أيضا، من أجل تشجيع تنميتها الزراعية والريفية، على أن تستثنى من حساب مقياس الدعم الكلي، أي أن تستثنى من تعهدات التخفيض البنود التالية:

- * إعانات الإستثمار المتاحة بصفة عامة للزراعة
- * إعانات المدخلات المتاحة بصفة عامة للمنتجين ذوي الدخل المنخفض والفقراء في الموارد
- * إعانات تنويع الإنتاج لعدم إنتاج محاصيل المخدرات

والمطلوب من البلدان أن تخفض ، بنسب مئوية محددة، مقياس الدعم الكلي المحسوب على الأساس سالف الذكر. ويبين الجدول ٢ في المرفق التخفيضات التي يجب إدخالها على الدعم المحلي من جانب البلدان التي قدمت التعهدات المتصلة بذلك. وقد وافقت البلدان المتقدمة على تخفيض الدعم الكلي بنسبة ٢٠ في المائة من المستوى المتوسط في فترة الأساس ١٩٨٦ - ١٩٨٨ وذلك على مدى ست سنوات (من ١/١/١٩٩٥). والمطلوب من البلدان النامية أن تخفض مقياس الدعم الكلي بنسبة ١/٣ في المائة على فترة عشر سنوات. وبسبب هذه التعهدات من المتوقع أن ينخفض الدعم الكلي الممنوح من البلدان التي قدمت تعهداتها من ١٩٧٧ مليون دولار في فترة الأساس ١٩٨٦ - ١٩٨٨ إلى ١٦٢٤٩٧ مليون دولار في نهاية فترة التنفيذ. (أنظر الجدول ٢ في ملحق هذا الفصل).

بند السلام

تقضي أحكام إتفاق الدعم والتدابير التعويضية بإمكان إخضاع واردات المنتجات الصناعية والحاصلات الزراعية على السواء لرسم تعويضية من جانب البلد المستورد إذا كانت هذه الواردات تسبب ضررا كبيرا للصناعة المحلية التي تنتج نفس البنود. وبالإضافة إلى ذلك يستطيع أي بلد يرى أن مصالحه تتأثر سلبيا بممارسات الدعم في بلد آخر أن يتحدى هذه الممارسات باللجوء إلى إجراءات تسوية المنازعات في منظمة التجارة العالمية.

أما إتفاق الزراعة فإن من سماته وجود ما يسمى "بند السلام" الذي يحصن بعض أنواع سياسات الدعم المحلي وإعانات التصدير من إتخاذ إجراءات تصحيحية بواسطة بلدان أخرى على المستويين الوطني والمتعدد الأطراف.

وينص الإتفاق بصفة عامة على أن الحاصلات التي تستفيد من إعانات الدعم الأخضر والتي تتفق تماما مع أحكامه لا يجوز التقاضي بشأنها بسبب تدابير تعويضية ولا التعرض لها في منظمة التجارة العالمية باللجوء إلى إجراءات تسوية المنازعات.

أما بقية تدابير الدعم الداخلي والتصديري التي تتمشى مع أحكام الإتفاق فيمكن اتخاذ تدابير رسوم تعويضية ضدها ولكن يجب على الأعضاء عند بدء مثل هذه التحقيقات ممارسة ضبط النفس الواجب. ولا ينطبق هذا الحكم الخاص بضبط النفس الواجب على الدعم الداخلي أو برامج دعم الصادرات التي تتجاوز تعهدات التخفيض ، فيجوز للحكومات التحقيق في مثل هذه الإعانات من أجل اتخاذ تدابير تعويضية.

البلدان المستوردة الصافية للأغذية

قبل إنهاء هذه النظرة العامة إلى أحكام الاتفاق لا بد من ملاحظة حكم له أهمية خاصة للبلدان النامية المستوردة الصافية للأغذية.

فالإتفاق يقر بأن تنفيذ تعهدات التحرير (وخصوصا تخفيض الإعانات) يمكن أن يقلل من فوائض الإنتاج وبالتالي يؤثر تأثيرا سلبيا على مدى توافر الأغذية الأساسية بصفة عامة. وقد يكون لذلك تأثير سلبي في أقل البلدان نموا وفي البلدان النامية المستوردة الصافية للأغذية.

ولاستبعاد هذه الآثار السلبية اتفق على ما يلي:

- * يجب البدء في العمل لضمان تقديم حصة متزايدة من الأغذية الأساسية لهذه البلدان في صورة منحة بالكامل
- * يجب تقديم المساعدة الفنية والمالية لهذه البلدان لتحسين إنتاجيتها الزراعية والبنية الأساسية الزراعية
- * يجب اتخاذ الخطوات المناسبة لتشجيع المؤسسات المالية (مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) للنظر في إمكان إقامة مرافق جديدة أو تعزيز المرافق القائمة لتقديم مساعدة لتلك البلدان بما يعاونها على مواجهة صعوبات تمويل الواردات التجارية التي تنشأ نتيجة لتدابير التحرير بموجب جولة أوروغواي.

الانعكاسات التجارية والمفاوضات المقبلة

من وجهة نظر دوائر الأعمال يعتبر الإنجاز الرئيسي في برنامج الإصلاح هو ان هناك بداية قد تحققت في تطبيق ضوابط الجات ومنظمة التجارة العالمية على التجارة في هذا القطاع.

وينص إتفاق الزراعة على ضرورة بدء مفاوضات قبل نهاية عام ١٩٩٩ لإدخال مزيد من التحرير على تجارة هذا القطاع لتحسين قواعده. ومن أجل الإعداد لهذه المفاوضات بدأت لجنة الزراعة بالفعل عملية تحليل وتبادل معلومات وظهرت عدة اقتراحات أثناء هذه المناقشات تتناول الخطوات التي يمكن اتخاذها أثناء التفاوض وهي تشمل:

- * الإستمرار في عملية التحرير.
- * إيجاد حلول للمشاكل التي واجهت منشآت التصدير نتيجة للاختلافات الكبيرة في النظم التي تطبقها البلدان لإدارة الحصص التعريفية التي وضعت لتنفيذ التزاماتها الجارية بفتح فرص النفاذ إلى الأسواق أو التزاماتها الدنيا.
- * إدخال ممارسات ومنظمات التجارة الحكومية العاملة في تجارة الحاصلات الزراعية تحت ضوابط الجات.
- * التأكيد من أن القواعد المطبقة على التجارة الزراعية تعترف باحتياج البلدان إلى توافر إنتاج محلي كاف يحقق الأمن الغذائي.

ملحق

جدول ١: تعهدات خفض الدعم التصديري لدى كل المشاركين (بملايين الدولارات الأمريكية)

المشارك	الدعم التصديري		الرقم الأساسي	الرقم النهائي	التغيير	تركيبة الحاصلات المدعومة
الإتحاد الأوروبي	١٣ ٢٧٤	٨ ٤٩٦	٣٦-	لحم بقري ١٩%، قمح ١٧%، حبوب خشنة ١٣%، زبد ١٣%، منتجات ألبان أخرى ١٠%.		
النمسا	١ ٢٣٥	٧٩٠	٣٦-	حيوانات حية ٤٥%، قمح ١٤%، لحم بقري ١٣%، جبن ١٢%.		
الولايات المتحدة	٩٢٩	٥٩٤	٣٦-	قمح ٦١%، مخيض مجفف ١٤%		
بولندا	٧٧٤	٤٩٣	٣٦-	مشتقات اللحوم ٣٩%، فواكه وخضراوات ٢١%		
المكسيك	٧٤٨	٥٥٣	٣٦-	سكر ٧٦%، مستحضرات الحبوب ٢١%		
فنلندا	٧٠٨	٤٥٣	٣٦-	زبدة ٢٥%، حبوب خشنة ٢٢%، منتجات ألبان أخرى ١٣%		
السويد	٥٧٢	٣٦٦	٣٦-	لحم خنزير ٢١%، قمح ٢١%، حبوب خشنة ١٧%		
كندا	٥٦٧	٣٦٣	٣٦-	قمح ٤٧%، حبوب خشنة ١٨%		
سويسرا	٤٨٧	٣١٢	٣٦-	منتجات ألبان أخرى ٦٥%		
كولومبيا	٣٧١	٢٨٧	٣٦-	أرز ٣٢%، قطن ٢٠%، فواكه وخضراوات ٢٣%		
جنوب أفريقيا	٣١٩	٢٠٤	٣٦-	فواكه وخضراوات ٢٤%، مستحضرات حبوب ١٤%، قمح ١٣%، سكر ١٠%		
المجر	٣١٢	٢٠٠	٣٦-	لحوم دواجن ٣٠%، لحم خنزير ٢٦%، قمح ١١%، فواكه وخضراوات ١٩%		
جمهورية التشيك	١٦٤	١٠٥	٣٦-	منتجات ألبان أخرى ٣٨%، فواكه وخضراوات ١٠%		
تركيا	١٥٧	٩٨	٣٧-	فواكه وخضراوات ٣٦%، قمح ٢٣%		
نيوزلندا	١٣٣	-	١٠٠-	غير متوفر		
النرويج	١١٢	٧٢	٣٦-	جبن ٥٤%، لحم خنزير ١٩%، زبد ١٢%		
أستراليا	١٠٧	٦٩	٣٦-	منتجات ألبان أخرى ٣٢%، مخيض مجفف ٢٧%، جبن ٢٥%، زبد ١٦%		
البرازيل	٩٦	٧٣	٢٤-	سكر ٥٦%، فواكه وخضراوات ٣٠%		
جمهورية سلوفاكيا	٧٦	٤٩	٣٦-	منتجات ألبان أخرى ١٩%، مستحضرات حبوب ١٣%، لحم بقري ١٣%		
إسرائيل	٥٦	٤٣	٢٤-	فواكه وخضراوات ٥٩%، نباتات ٢٢%، قطن ١٧%		
إندونيسيا	٢٨	٢٢	٢٤-	أرز ١٠٠%		
آيسلندا	٢٥	١٦	٣٦-	لحم ضأن ٧٨%، منتجات ألبان أخرى ٢٢%		
قبرص	١٩	١٤	٢٤-	فواكه وخضراوات ٧٦%، كحول ١٦%		
أوروغواي	٢	١	٢٣-	أرز ٨٣%، زبد ١٢%		

المصدر : منظمة التجارة العالمية

حواشي:

١. حولت الإلتزامات إلى الدولار الأمريكي باستخدام متوسط أسعار الصرف لعام ١٩٩٠-١٩٩١ وتتنطبق الإلتزامات التخفيض على فئات المنتجات الفردية كما تظهر في هذا الجدول.

٢. المشاركون الذين قدموا جداول ولا يتمسكون بدعم تصديري هم: الجزائر ، أنتيغوا وبربودا ، الأرجنتين ، البحرين ، بربادوس ، بليز ، بوليفيا ، بروني دار السلام ، الكاميرون ، شيلي ، الكونغو ، كوستاريكا ، كوت

ديفوار ، كوبا ، دومينيكا ، الجمهورية الدومينيكية ، مصر ، السلفادور ، فيجي ، غابون ، غرينادا ، غامبيا ، غانا ، غواتيمالا ، غويانا ، هندوراس ، هونغ كونغ ، الهند ، جامايكا ، اليابان ، كينيا ، كوريا ، الكويت ، ماكاو ، ماليزيا ، مالطا ، موريشيوس ، المغرب ، ناميبيا ، نيكاراغوا ، نيجيريا ، باكستان ، باراغواي ، بيرو ، الفلبين ، سانت كيتس ونيفيس ، سانت لوسيا ، سانت فينسنت وغرينادين ، السنغال ، سنغافورة ، سريلانكا ، سورينام ، سوازيلند ، تايلند ، ترينيداد وتوباغو ، تونس ، زامبيا ، زيمبابوي. ويلاحظ أن أقل البلدان نموا معفاة من تعهدات تخفيض الدعم التصديري.

جدول ٢ : التخفيضات في الدعم المحلي للمنتجين الزراعيين (بملايين الدولارات الأمريكية)

المشارك	الرقم الأساسي (أ)	الرقم النهائي	التخفيض %
الإجمالي	١٩٧ ٧٢١	١٦٢ ٤٩٧	١٨
الإتحاد الأوروبي	٩٢ ٣٩٠	٧٦ ٩٠٣	١٧
اليابان	٣٥ ٤٧٢	٢٨ ٣٧٨	٢٠
الولايات المتحدة	٢٣ ٨٧٩	١٩ ١٠٣	٢٠
المكسيك	٩ ٦٦٩	٨ ٣٨٧	١٣
كندا	٤ ٦٥٠	٣ ٧٢٠	٢٠
فنلندا	٤ ١٨٦	٣ ٣٤٩	٢٠
بولندا	٤ ١٦٠	٣ ٣٢٩	٢٠
جمهورية كوريا	٤ ٠٨٦	٣ ٥٤٣	١٣
سويسرا	٣ ٧٦٩	٣ ٠١٦	٢٠
السويد	٣ ٤٢٩	٢ ٧٤٣	٢٠
النمسا	٢ ٥٣٤	٢ ٠٢٧	٢٠
النرويج	٢ ٢٤٧	١ ٧٩٧	٢٠
فنزويلا	١ ٣٠٥	١ ١٣١	١٣
البرازيل	١ ٠٥٣	٩١٢	١٣
تايلند	٨٦٦	٧٤٥	١٣
جمهورية التشيك	٧١٨	٥٧٤	٢٠
إسرائيل	٦٥٤	٥٦٩	١٣
نيوزيلندا	٢١٠	٢٦٨	٢٠
المجر	٦١٣	٤٩٠	٢٠
أستراليا	٤٦٠	٣٦٨	٢٠
جمهورية سلوفاكيا	٤٣٥	٣٤٨	٢٠
كولومبيا	٣٩٨	٣٤٥	١٣
آيسلند	٢٢٢	١٧٧	٢٠
قبرص	١٢٧	١١٠	١٣
المغرب	٩٣	٨١	١٣
تونس	٧٦	٦٦	١٣
كوستاريكا	١٨	١٦	١٣
جنوب أفريقيا	٣	٢	٢٠

المصدر : منظمة التجارة العالمية
(أ) الدعم الممنوح من عام ١٩٨٦ إلى عام ١٩٨٨

مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل من استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية



إعداد
الدكتور يوسف محمود جربوع
أستاذ مراجعة الحسابات
كلية التجارة - قسم المحاسبة- الجامعة الإسلامية- غزة
و عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "ASCA"

(١) ملخص البحث : "Research Summary"

يقوم مراجع الحسابات الخارجي المستقل بفحص بعض العمليات المالية للمنشأة مستخدماً أسلوب العينة الإحصائية خاصة بعد أن ثبت نجاحها في الولايات المتحدة الأمريكية في عقد الخمسينات من القرن العشرين في المشروعات المتوسطة والكبيرة الحجم .

وأسلوب العينة الإحصائية مُستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات ومُؤداها أننا إذا اخترنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة .

ولكن يجب عند اختيار العينة الإحصائية توافر شرط عدم التحيز ، ويعني عدم التحيز أن تعطى كل مفردة من المفردات الخاصة بالعمليات المالية نفس الفرصة لأن تكون من ضمن مفردات العينة التي سيتم اختيارها .

ويجب على المراجع ملاحظة أنه توجد مخاطر مرتبطة باستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة والتي منها أنه عندما يتم فحص مفردات أقل من ١٠٠% من العمليات المالية ، فإن الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية تكون عرضة لمخاطر الخطأ ، أي أن هناك بعض المخاطر بأن ما استنتجه المراجع عن خاصية معينة تتعلق بالعمليات المالية لا يكون صحيحاً . وتنتج المخاطر النهائية أو الإجمالية من الآتي :-
مخاطر حدوث الأخطاء والمخالفات الجوهرية عند إعداد القوائم المالية .
مخاطر عدم كفاية ومناسبة عينة المراجع في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات .

وبالتبع فإن المراجع يعتمد على نظام الرقابة الداخلية لتخفيض المخاطر الأولى ، وعلى اختبارات العمليات والأرصدة والمراجعة التحليلية في تخفيض المخاطر الثانية .
كما يجب على المراجع أن يراعي تقييم أدلة الإثبات على أسس اختبارية (استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة) فيما يعزز المبالغ والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية .

مقدمة : "Introduction"

في عصرنا الحاضر تحولت عملية فحص الحسابات من المراجعة الكاملة إلى المراجعة الاختبارية (أي باستخدام أسلوب العينة الإحصائية) بسبب ظهور الشركات المساهمة الضخمة وكثرة عملياتها وقوة نظام الرقابة الداخلية (١٠) فيها وكذلك توفير الوقت وتخفيض التكلفة عند مراجعة القوائم المالية للشركة موضوع المراجعة .

وأسلوب العينة الإحصائية قد تم استخدامه بنجاح في الولايات المتحدة الأمريكية في عقد الخمسينات من القرن العشرين في الشركات المتوسطة والكبيرة الحجم .

() R. A. smith, "The Relationship of Internal control Evaluation and Audit Sample Size", the Accounting Review, April 1972.

وأسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات^(١٢) في الرياضيات ومؤها أنا إذا اخترنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية^(١٣) فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة .

ولكن يجب على المراجع مراعاة عدم التحيز^(١٤) عند سحب العينة ، ويعني عدم التحيز أن تعطي كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة .

كما أن على مراجع الحسابات مراعاة تحديد درجة الثقة^(١٥) المطلوبة لنجاح العينة ، كأن يحدد مقدماً درجة الثقة كنسبة مئوية وهي (٩٥%) مثلاً وأن يترك في حدود (٥%) كحد أعلى للوقوع في الخطأ . ثم يقوم المراجع باختيار حجم العينة^(١٦) المناسب ويبدأ في عملية الفحص ، فإذا وجد أن نتيجة العينة بعد فحصها قد وصلت إلى (٩٥%) فأكثر فإنه يقرر نجاح العينة ، ثم بعد ذلك يُعمم^(١٧) نتيجة العينة إلى المجتمع (العمليات المالية) الذي سحبت منه .

كما يتوجب على مراجع الحسابات مراقبة المخاطر المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية والتي منها المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية ، وكذلك عدم كفاية ومناسبة عينة المراجع في اكتشاف هذه الأخطاء .

كما يجب على المراجع مراعاة أنه عند تطبيق المعاينة الإحصائية لأغراض الاستنتاج الإحصائي تظهر بعض المشاكل ذات الطبيعة الخاصة والتي تحتاج منه إلى اتخاذ قرارات بشأنها مثل اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختبار ، وتحديد حجم كل من المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب ، ثم بعد ذلك اختيار مفردات العينة وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة .

(٢) فرضيات البحث : "Research Assumptions"

يفترض هذا البحث بأن المراجعة الاختبارية هي أساس للعمل الميداني للمراجع الخارجي في وقتنا الحاضر ، وذلك بسبب ظهور الشركات المساهمة الكبيرة وكثرة عملياتها وتعقيدها وقوة نظام الرقابة الداخلية فيها ، مما يجعل مراجعة العمليات المالية بأكملها غير ضروري ولا داعي لها طالما أن نظام الرقابة قوي ويمكن الاعتماد عليه ، هذا بجانب توفير الوقت وخفض التكلفة مما يجعل عملية المراجعة مُجدية .

كما يفترض هذا البحث بأن على المراجع الخارجي استخدام المدخل غير الإحصائي ، والمدخل الإحصائي في عملية المراجعة ، فالمدخل الأول يعتمد على حكم التقدير الشخصي للمراجع في تحديد مدى الفحص واختيار مفردات العينة وإجراء التقييم اللاحق للنتائج التي سيتم التوصل إليها . والمدخل الثاني وهو المدخل الإحصائي والذي يعتمد على استخدام الأدوات الإحصائية بصدد تحديد إجراءات المراجعة الاختبارية وإجراء الفحوصات المرغوب القيام بها .

(٣) أهداف البحث : "Research Objectives"

يهدف هذا البحث إلى إظهار أن العينة الإحصائية والتي تعتمد على الحكم والتقدير الشخصي للمراجع لا تأخذ في الاعتبار اختيار مفردات العينة ، أو تستخدم طرقاً فنية في تحليل أو تقييم نتائج العينة وذلك بسبب أن الحكم الشخصي هو العنصر المحدد في كل اختيار وتفسير العينة .

() Huntsberger David v., "Elements of statistical Inference", Sixth Printing, Boston: Alyn & Bacon Inc. 1965, P. 2.

(٠٣) George Georgiades, "Random Selection", "Miller Audit Procedures", 2001, P. P. 197 – 198.

(٠٤) Stockton J. R., "Business statistics", (ohio South – western Publishing Company, 1962), P. P. 10 – 14.

(٠٥) American Institute of Certified Public Accountants "An Introduction To Statistical Concepts And Estimation of Dollar Values", (New York: (AICPA, Inc. 1967), P. P. 90 – 104.

(٠٦) Arkin, Herbert, "Handbook Of Sampling for Auditing & Accounting", (Volume 1, New York, Mcgraw –Hill Book Company Inc. 1963) P. P. 85 – 86.

(٠٧) George, Georgiades, "Evaluating the Sample Results", Miller Audit Procedures", 2001, P. P. 200 – 201.

كما يهدف هذا البحث إلى إظهار أن العينة الإحصائية هي التي تعتمد على نظرية الاحتمالات والطرق والجدول الإحصائية في تحديد حجم العينة ، واختيار مفرداتها ، وأخيراً تقييم النتائج التي نتوصل إليها ، ولهذا فهي تمدنا بالمزايا الكثيرة والتي منها :-
نتيجة العينة موضوعية وحقيقية ويمكن الدفاع عنها .
تمكننا من إجراء تقدير مسبق لحجم العينة على أسس موضوعية .
تمدنا الطريقة بتقدير لخطأ المعاينة .
أن المعاينة الإحصائية تمدنا بأدق طريقة لاستنباط النتائج عن مجموعة كبيرة من البيانات دون فحص شامل .
العينة الإحصائية تساعد على توفير الوقت وخفض التكلفة .
إمكانية إجراء تقييم موضوعي لنتائج الاختبار .

(٤) أهمية البحث : "Research Importance"

تهتم كثير من الجهات على نتائج أعمال مراجع الحسابات الخارجي عند استخدامه أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة ، ومن هذه الجهات ما يلي :-
إدارة الشركة .
الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية .
الهيئات والجمعيات المهنية .
الهيئات والدوائر القضائية .
كل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة .

(٥) مشكلة البحث : "Research Problem"

تكمن مشكلة هذا البحث في أن هناك مخاطر مرتبطة باستخدام أسلوب العينة الإحصائية والتي منها أنه عندما يتم فحص مفردات أقل من ١٠٠% من العمليات المالية فإن الاستنتاجات المتعلقة بتلك العمليات تكون عرضة لمخاطر الخطأ ، أي أن هناك بعض المخاطر بأن ما استنتجه المراجع عن خاصية معينة تتعلق بالعمليات المالية قد لا يكون صحيحاً .

والمشكلة الثانية هي استخدام الأدوات الإحصائية في مجال اختبارات مراجع الحسابات ، لإبراز مشكلة تعدد هذه الأدوات بطريقة تجعل من الضروري اختيار الأداة الملائمة لأهداف كل اختبار على حدة ، حيث أن ذلك يتطلب الإشارة إلى المشاكل التي يواجهها المراجع عند استخدام الأدوات الإحصائية في اختباره وما يجب أن يتخذ بشأنها من قرارات .

(٦) منهجية البحث: " Research Methodology "

سوف ينتهج هذا البحث المنهج الوصفي والتحليلي إستناداً إلى طبيعة الموضوع والدراسات والمراجع العلمية والدوريات والمعلومات التي تم جمعها وتتكون هذه المنهجية من المباحث التالية :-

المبحث الأول : (العينة الإحصائية في عملية المراجعة)

- (أ) مقدمة .
- (ب) المخاطر المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة .
- (ج) مقارنة بين العينة الإحصائية والعينة الحكيمة .
- (د) مصطلحات العينة الإحصائية في عملية المراجعة :-

الاحتمالات .

المصطلحات المرتبطة باختيار العينة :-

(٢- أ) المجتمع .

(٢-ب) الدقة .

(٢-ج) الثقة أو مستوى الثقة .

المبحث الثاني :- (خطط المعاينة الملائمة لأهداف مراجع الحسابات)

(أ) معاينة القبول . "Acceptance Sampling"

(ب) معاينة التقدير . "Estimating Sampling"

(ج) معاينة الاستكشاف . "Discovery Sampling"

المبحث الثالث :- (أنواع العينات الإحصائية)

(أ) العينات العشوائية غير المقيدة (البسيطة) .

(ب) العينات العشوائية الطبقية .

(ج) العينات على أساس السحب بالمجموعات .

(د) العينات المتعددة المراحل .

المبحث الرابع : (مشاكل تطبيق العينة الإحصائية)

(أ) اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختبار .

(ب) تحديد كل من حجم المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب .

(ج) اختيار مفردات العينة بطريقة تضمن سلامة تمثيلها للمجتمع الذي سحبت منه .

(د) التقييم اللاحق لنتائج العينة .

المبحث الأول :

((العينة الإحصائية في عملية المراجعة))

(أ) مقدمة :

نتيجة للثورة الصناعية الكبرى وما نجم عنها من انتشار الشركات المساهمة والقباضة التي تتحكم في الفواصل الاستراتيجية للاقتصاد العالمي ذات رؤوس الأموال الضخمة وكثرة العمليات المالية بها تحولت عملية المراجعة من مراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة اختبارية ، أي باستخدام أسلوب العينة الإحصائية .

وأسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات^(١٨) في الرياضيات ومؤداها أننا إذا اخترنا عينة من مجموعة من العمليات المالية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة . إن أسلوب العينة الإحصائية واستخدامه في مجال المراجعة قد وفر إلى حد كبير الوقت والمال دون التضحية بالدقة والثقة في النتائج النهائية لعملية المراجعة .

(ب) المخاطر المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة :

يمكن تقسيم المخاطر المرتبطة بالأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية ، وعدم كفاية ومناسبة عينة المراجع في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات إلى أخطاء معاينة^(١٩) "Sampling Errors" ، وأخطاء غير معاينة - "Non-Sampling Errors"^(١٠) ، وتحدث أخطاء المعاينة عندما يسحب المراجع عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل . ومن ثم فلو حدث هذا فإن المراجع سوف يصل إلى استنتاجات غير صحيحة ، لأن العينة لا تمثل العمليات المالية بخصوص الخاصية أو الصفة التي سيتم اختبارها .

() Huntsberger David V., "Elements of Statistical Inference", (Sixth Printing – Boston: Alyn And Bacon, Inc. 1965). P. 2.

(٠٩) Donald H. Taylor and G. William Glezen, "The Use of Statistical Sampling To Perform Tests", "Auditing Integrated Concepts And procedures", 1994, Sixth Edition, P. 388.

(١٠) D. R. Carmichael and John Willing ham, "Non- Statistical Audit Sampling", "Auditing Concepts and Methods", 1989, Fifth Edition, P. P. 244 – 249.

ويجب على المراجع الخارجي أن يهتم بمراقبة كل من أخطاء المعاينة^(١١) وغير المعاينة^(١٢) بشكل مناسب ، وبطبيعة الحال يمكن تخفيض مخاطر أخطاء المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية عن طريق زيادة حجم العينة ، ومع هذا فإن احتمال حدوث أخطاء المعاينة يمكن أن يتم قياسه فقط إذا ما كنا نستخدم أسلوب العينة الإحصائية ، أما أخطاء غير المعاينة فإن المراجع يجب أن يراقبها ويتحكم فيها عن طريق الالتزام والتقييد بمعايير المراجعة المتعارف عليها وهي "معايير العمل الميداني" ، فضلاً عن معايير رقابة جودة^(١٣) أداء وممارسة المراجعة .

(ج) مقارنة بين العينة الإحصائية والعينة الحُكمية :

مما سبق لاحظنا أن مراجع الحسابات قد يعتمد إما على المدخل الإحصائي في عملية المراجعة "العينة الإحصائية" أو المدخل غير الإحصائي "أي الحكم الشخصي للمراجع" ، وكل من النوعين يُعد مناسباً خلال مرحلة أو أكثر من مراحل عملية المراجعة في أغلب الأحوال .

ويعتمد المدخل غير الإحصائي في عملية المراجعة على خبرة المراجع في تحديد وسحب العينة المناسبة ، ويستخدم هذا الأسلوب عندما تكون العمليات المالية مكونة من عدد صغير من العناصر ذات القيمة المالية العالية ، أو مكون من عناصر مفردات قيمتها الإجمالية غير هامة .

أما العينة الإحصائية فإنها تعتمد على قوانين الاحتمالات في الرياضيات في اختبار العينات ، كما أنه عند تقييم بيانات العينة فإن علم الإحصاء سوف يمكن المراجع من قياس مخاطر أخطاء العينة كمياً ، والتي تنتج عن فحص جزء من المعاملات ، وتستخدم أساليب العينة الإحصائية عندما يكون عدد العمليات المالية مكون من عدد ضخم من المفردات والعناصر المتجانسة ، فأسلوب العينة الإحصائية قد يستخدم في تقرير نسبة الانحراف عن إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات ، عندما يكون عدد صفقات المبيعات (١٠٠٠٠٠٠) صفقة خلال السنة مثلاً .

وعند مقارنة العينة الإحصائية مع العينة غير الإحصائية يجب أن ندرك بأن كلا النوعين من المعاينة يتطلب ممارسة حكم وتقدير مراجع الحسابات ، فنتائج العينة لا تمثل غاية في حد ذاتها وإنما هي مجرد دليل إثبات^(١٤) يوفر الأساس لتقديرات المراجع المتعلقة بقرارات المراجعة ، ومن ثم فإنه لا يمكن تجاهل الحكم أو التقدير الشخصي من أية خطة للمعاينة . هذا مع الأخذ في الاعتبار أن معايير المراجعة المتعارف عليها لم تتطلب استخدام أساليب العينة الإحصائية لكنها تطلبت ضرورة اختبار عينات المراجعة من مجتمع المراجعة موضع الفحص الكامل . ومع هذا فإننا نجد أن خطط العينة الإحصائية تكون أفضل من خطط العينة غير الإحصائية نظراً لأنها توفر قياساً رياضياً لعدم التأكد (المخاطرة) الناتج عن فحص العينة لا العمليات المالية ككل ، كما أن هذه الخطط للعينة الإحصائية تمكن أيضاً من تفادي التحيزات الشخصية عند اختيار مفردات العينة وتحديد حجم العينة^(١٥) . ونظراً لأن القوانين الإحصائية تستخدم في تحديد حجم العينة الإحصائية فإنه لا يمكن للمراجع أن يحدد مدى كل من مخاطر أخطاء النوع الأول والنوع الثاني التي يكون هو على استعداد لتحملها وقبولها .

وبصفة عامة فإن مثل هذه الأخطاء للعينة يمكن ضبطها والتحكم فيها عن طريق تغيير حجم العينة . فهناك دائماً علاقة عكسية بين مخاطر العينة وحجم العينة ، فعلى سبيل المثال نجد أن مخاطر العينة يمكن أن تخفض إلى الصفر (٠) إذا تم فحص العمليات المالية ١٠٠% ، ومع هذا فإنه نظراً لاعتبارات التكلفة فإننا نادرًا ما نفحص كافة العمليات المالية ، كما سبق أن أوضحناها من قبل.

() Defliese, Jaenicke, O'Reilly and Hirsch, "Sampling Risks", Montgomery's Auditing", 1990, Eleventh Edition, P. P. 360 – 361.

() Defliese, Jaenicke, O'Reilly and Hirsch, "Non – Sampling Risks", Montgomery's Auditing", 1990, Eleventh Edition, P. P. 359-360.

() International Auditing Standards, (IAS – 220) "Quality control For Audit Work", 1998, P. P. 66 – 81.

(١٤) Donald H. Taylor and G. William Glezen, "The philosophy of Evidence Gathering", "Auditing Integrated Concepts and procedures", 1994, Sixth Edition, P. 524.

(١٥) Arkin, Herbert, "Handbook of Sampling For Auditing & Accounting", (Volume 1, New York, McGraw-Hill Book Company Inc. 1963), P. P. 85 - 86

(د) المصطلحات المرتبطة باختيار العينة الإحصائية :

حتى يتمكن مراجع الحسابات من استخدام وتطبيق أساليب العينة الإحصائية في عملية المراجعة بشكل صحيح ، فإنه يجب أن يكون على دراية بالمصطلحات الإحصائية وقادراً على استخدام هذه المصطلحات في عملية المراجعة والتي منها :-

(١) الاحتمالات : "probability"

تعتمد العينة الإحصائية على قوانين الاحتمالات في الرياضيات ، وفيما يتعلق بالمراجعة فإننا سوف نهتم بتفسيرين للاحتمالات ، أولهما - التكرار النسبي "Relative Frequency" وهو التفسير الموضوعي والذي يعتمد أساساً على قوانين الفرصة "Chance" ، بمعنى أن كل مفردة من العمليات المالية يبدو أن لها احتمال معروف لاختيارها ، وهذا التفسير يسمح للمراجع بعمل الاستنتاجات الإحصائية على أساس نتائج العينة ، فعلى سبيل المثال لو أن احتمال اختيار عينة واحدة (مفردة) هو ٢% (فرصتان من كل مائة) ، في هذه الحالة سنجد أن الاختيارات المتكررة في ظل نفس الظروف سينتج عنها المفردة حوالي ٢% طوال الوقت .

أما التفسير الثاني والناجم عن العينة غير الإحصائية والمبني على الحكم والتقدير الشخصي للمراجع "Subjective Probability" ، فإنه يعتبر الاحتمالات مقياساً لأحكام وتقديرات المراجع ، وعلى الرغم من أن هذه الأحكام والتقديرات شخصية تتم بشكل متكرر بواسطة مراجع الحسابات إلا أنها قد لاقت عناية أقل في مجال معرفة المراجعة . وبطبيعة الحال فإن الاستخدام الناجح للعينة الإحصائية يتطلب تكامل وإدماج كلا التفسيرين الموضوعي والشخصي للاحتمالات .

(٢) المصطلحات المرتبطة باختيار العينة :

(٢-أ) المجتمع : "Universe, Population"

وهو المقدار الكلي الذي يتم استخراج العينة منه ، فعلى سبيل المثال يخطط المراجع للتحقق من حسابات العملاء عن طريق الحصول على مصادقات من هؤلاء العملاء^(١٦) ، نظراً لكثرة وتعدد تلك الحسابات فقد يقرر أن يرسل مصادقات إلى عينة من هؤلاء العملاء ، فإذا كان هناك في تاريخ التحقق (٢٢٣٠٠٠) حساب مفتوح برصيد قدره (٤،٤٦٠،٠٠٠) دينار فإن هذه الحسابات تسمى المجتمع^(١٧) نظراً لأنها تمثل المقدار الكلي الذي سحبت منه العينة.

(٢-ب) الدقة : "Precision"

وتتعلق الدقة بدرجة تطابق أو توافق تقدير العينة مع القيمة الحقيقية للمجتمع فباستخدام المثال السابق ، وبافتراض أن نتائج المعاينة قد أشارت إلى احتمال وجود خطأ قدرة (١٥٠٠٠) دينار ، من الطبيعي أنه طالما استخدمنا عينة من الحسابات للوصول إلى هذه النتيجة فإن تقدير الخطأ بمبلغ (١٥٠٠٠) دينار لن يكون دقيقاً تماماً ، والدقة بالمفهوم المستخدم في مجال المعاينة هي عبارة عن وسائل إحصائية لقياس أقصى فرق محتمل بين تقدير الخطأ للعينة والخطأ الحقيقي غير المعروف . ويتم التعبير عن الدقة في شكل مدى زائد أو ناقص حول تقدير العينة للخطأ^(١٨) ، فعلى سبيل المثال يكون المراجع قادراً على القول بأن تقدير العينة للخطأ هو (١٥٠٠٠) دينار من المحتمل أن يكون زائداً أو ناقصاً (٢٠٠٠) دينار ، (إذا كانت هذه الحدود للدقة محددة مسبقاً قبل القيام بالاختبار) من الخطأ الفعلي الموجود في (٢٢٣٠٠٠) حساب ويمكن التعبير عن الدقة بأسلوب آخر فيقال أنه

() Sauls, Eugene, "Non -sampling Errors In Accounts Receivable Confirmation", The Accounting Review January 1972, P. 109.

(١٧) Huntsberger David V., "Elements of Statistical Inference", (Sixth Printing, Boston: Alyn & Bancon Inc. 1965), P.P. 88-89.

(١٨) International Auditing Standards (IAS – 530), "Nature and Reason of Sampling Errors", paragraphs (47 – 53), 1998, P. P. 170 – 171.

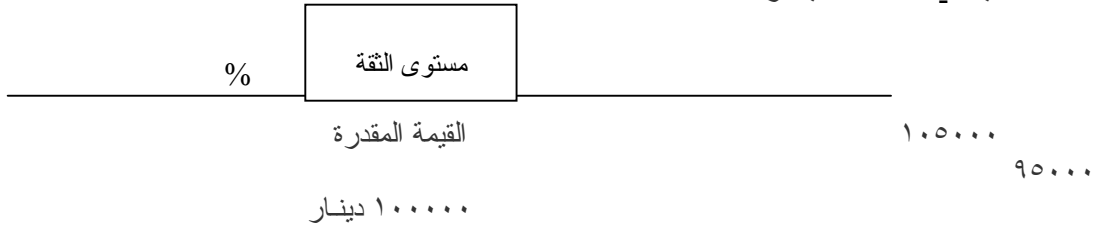
بدرجة ثقة معينة يتراوح الخطأ الفعلي الموجود (غير معروف) بين (١٣٠٠٠٠) دينار و (١٧٠٠٠٠) دينار ، وعادة في مثل هذه الحالات سيختار المراجع الحد الأعلى للدقة وهي (١٧٠٠٠٠) دينار .

(٢-ج) مستوى الثقة: "Confidence Level"

باستخدام لغة الإحصاء ، فإن مستوى الثقة يعبر عن نسبة الحالات التي تقع فيها القيمة الحقيقية للمجتمع خلال حدود الدقة المرغوبة إذا تم سحب عدد كبير من العينات بطريقة عشوائية ، من نفس المجتمع مع استخدام نفس الإجراءات الإحصائية للاستنتاج والتقدير ، ومن الملاحظ أن مستوى الثقة ليس تخميناً ولكنه يحدد بطريقة رياضية لبيان عدد الحالات التي تكون فيها القيمة الفعلية داخل حدود الدقة الموضوعية . ولا توجد قاعدة عامة تمد مراجع الحسابات بأداة لتحديد مستوى الثقة المطلوب . وإن كان هناك بعض العوامل التي يسترشد بها عن تحديد مستوى الثقة المطلوب منها :-

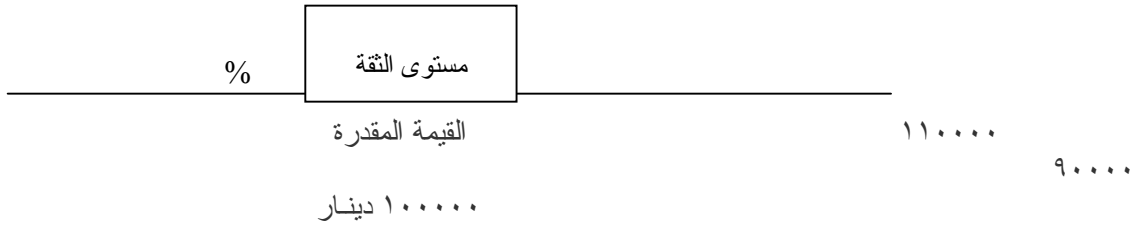
العلاقة بين المعاينة ومستوى الثقة

(الحالة أ) :
خطأ المعاينة + ٥٠٠٠٠ دينار



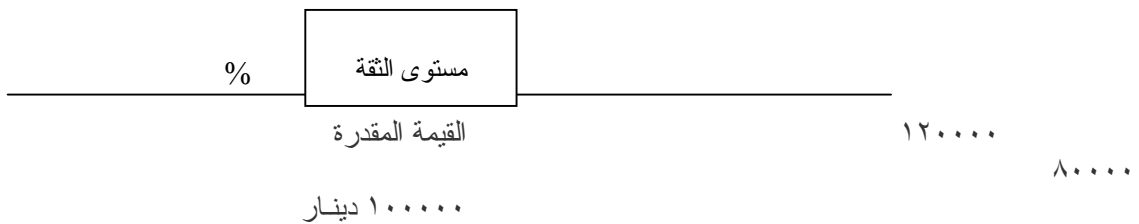
(الحالة ب) :

خطأ المعاينة + ١٠٠٠٠٠ دينار



(الحالة ج) :

خطأ المعاينة + ٢٠٠٠٠٠ دينار



المبحث الثاني :

((خطط المعاينة الملائمة لأهداف مراجع الحسابات))

إن تطبيق المعاينة الإحصائية ، يتم باستخدام ثلاث خطط مختلفة هي :

(أ) معاينة القبول : "Acceptance Sampling"

وتعني هذه الخطة سحب عينة ذات حجم معين بطريقة عشوائية ، بحيث إذا اتضح من خلال فحص هذه العينة ، أنه لا يوجد أكثر من عدد معين من خصائص معينة (حدوث الأخطاء على سبيل المثال) ، فإن المجتمع محل الدراسة يكون مقبولاً ، والعكس صحيح ، فإذا أظهرت العينة أكثر من العدد المحدد فإن هذا المجتمع يجب رفضه باعتباره غير مقبول

(ب) معاينة التقدير : "Estimating Sampling"

وهي تمثل أكثر الخطط تطبيقاً في مجالات اختبارات مراجع الحسابات وهي تعني تقدير معالم المجتمع عن طريق فحص عينة صغيرة يتم اختيارها بالطرق العشوائية . وتستخدم هذه الطريقة في حالة كل من معاينة الصفات ، ومعاينة المتغيرات على حدٍ سواء . ومن ثم فالمعاينة على هذا الأساس تمد المراجع بتقدير حدوث لمجموعة من المفردات ، وبجانب ذلك تمدنا بتقدير لخطأ المعاينة ، والذي يؤخذ في الاعتبار عند استخدام نتائج العينة ، وعليه أن يحدد أهمية القيم المختلفة داخل هذا المدى (بين القيمة التي نحصل عليها من العينة وبين تلك التي من الممكن الحصول عليها بإجراء فحص شامل لجميع مفردات المجتمع) معتمداً على بعض الاختبارات الأخرى أو المعلومات المتاحة .

(ج) معاينة الاستكشاف : "Discovery Sampling"

يستخدم أسلوب معاينة الاستكشاف بواسطة مراجع الحسابات لتحديد حجم العينة المناسب الذي يسمح بالكشف عن وجود حدث أو واقعة هامة واحدة على الأقل (مثال ذلك عدم الحصول على الموافقة اللازمة لبعض النفقات الرأسمالية) ، وبمستوى ثقة معين ، وذلك في حالة وجود هذه الأحداث أو الوقائع بنسبة معينة في المجتمع موضع الدراسة . ويعتبر أسلوب معاينة الاستكشاف مفيداً بصفة عامة في اكتشاف عملية التزوير أو التلاعب والأخطاء الكتابية الجوهرية أو الفشل في الالتزام بالإجراءات الأساسية للرقابة الداخلية^(١٩) المحددة .

وحتى يستطيع المراجع استخدام أسلوب معاينة الاستكشاف في الكشف على وجود بعض النفقات الرأسمالية دون الموافقة عليها من جانب المسؤولين في المنشأة فإنه من الضروري تحديد العناصر التالية :-
حجم المجتمع .
مستوى الثقة (أو الخطر) المقبول .

النسبة القصوى المسموح بها لحدوث الحدث الجوهري أو الواقعة الأساسية .

ويحدد حجم المجتمع ومستوى الثقة بنفس الطريقة التي سبق أن تعرضنا لها عند استخدام أساليب المعاينة الأخرى . وتحديد النسبة القصوى المسموح بها لحدوث الحدث الجوهري أو الأساسي بطريقة مشابهة لتحديد الحد الأقصى لمعدل الخطأ المسموح به عند استخدام أسلوب معاينة القبول ، وجدير بالذكر أن أسلوب معاينة الاستكشاف ومعاينة القبول يؤديان إلى نتائج متشابهة ، ولكن الطرق المستخدمة في كل منها مختلفة .

ويمكن تلخيص الأساليب المختلفة للمعاينة الإحصائية والمجالات العامة لتطبيقها في ميدان الحسابات وبالتالي الأهداف التي تعمل على تحقيقها حسب الآتي :

أسلوب العينة	مجال استخدامها
معاينة القبول Acceptance Sampling	تقييم الرقابة المحاسبية الداخلية إختبار الدقة الكتابية
معاينة التقدير Estimation Sampling	تقدير نسبة الخطأ الموجودة تقدير القيم المتوسطة أو التجمعية

() William C. Boynton and Walter G. Kell, "Studying And Evaluating the internal control System", "modern Auditing", 1996, Sixth Edition, P. P. 249-253.

معاينة الاستكشاف Discovery Sampling	اختبار فعالية الرقابة الداخلية للمحاسبة اختبار الخطأ الكتابي . اختبار الاختلافات أو التزوير والتلاعب
---	--

وسوف نعرض ملحقاً إحصائياً لاستخدامه في تحديد العينة في ظل اساليب المعاينة المختلفة حسب الآتي :-
 (١) جدول رقم (١) يمثل حجم العينة العشوائي المناسب لتقدير الخطأ الموجود في المجتمع كنسبة مئوية (مستوى الثقة ٩٥% ، معدل الخطأ ٥%) .

(٢) جدول رقم (٢) يمثل حجم العينة العشوائي الضروري لتقدير المتوسط والقيم الكلية (مستوى الثقة ٩٠% ، معامل التباين ٥٠,٥) .

(٣) جدول رقم (٣) يمثل أحجام العينات الضرورية لتحقيق الثقة المحددة في اكتشاف خطأ واحد في ضوء النسب المحددة للخطأ في المجتمع ، علماً بأن المجتمع ٥٠٠٠ .

المبحث الثالث :

((أنواع العينات الإحصائية))

من الملاحظ أن هناك عدداً من العينات الإحصائية ، والتي يمكن استخدامها في خطط المعاينة المختلفة وهي :-

(أ) العينات العشوائية غير المقيدة (البيسيطة) :

فالعينات غير المقيدة ^(٢٠) يتم سحبها عشوائياً من المجتمع بدون تقسيمها إلى مجموعات أو وضع أية شروط لدخول أية مفردات إلى العينة . ومن ثم فإن كل مفردة من مفردات المجتمع سيكون لها نفس احتمال الظهور في العينة ، وبالرغم من بساطة هذا النوع ، فقد لا يصلح في بعض الاختبارات

(ب) العينات الطباقية :

فالعينات الطباقية تعتمد على تقسيم المجتمع إلى مجموعات أو طبقات ، وتتم المعاينة لكل مجموعة أو طبقة على حدة ، بسحب عينة عشوائية غير مقيدة ، ثم يتم تجميع النتائج ، لإيجاد تقرير واحد للمجتمع ككل . وتعتبر هذه العينة أكثر الأنواع كفاءة في تمثيل المجتمع في العديد من الحالات . فنظراً للتنوع الكبير بين مفردات بعض المجتمعات ، فمن الأفضل تقسيم المجتمع إلى مجموعات أكثر تجانساً ، بحيث يكون لكل طبقة أو مجموعة انحراف معياري يقل عن الانحراف المعياري للمجتمع الأصلي ، وهذا بدوره سيجعل حجم العينة الملائم أقل من حجم عينة عشوائية غير مقيدة للمجتمع كوحدة واحدة ، ومن ثم فإن هذا النوع من العينات كثيراً ما يستخدم في اختبارات مراجع الحسابات .

(ج) العينات على أساس السحب بالمجموعات :

فتمثل حالة خاصة من النوعين السابقين ، حيث يتم سحب مجموعات العناصر عند نقط عشوائية بدلاً من سحب كل مفردة على حدة . وقد تتطوي هذه المعاينة على وفر في الوقت اللازم لسحب مفردات العينة ، ولكنه قد يكون ذلك على حساب مدى كفاءة العينة التي نحصل عليها في تمثيل المجتمع .

(د) العينات متعددة المراحل :

وتتضمن إجراء المعاينة على عدة مراحل أو خطوات ، فلو افترضنا أن لإحدى المنشآت عدة فروع ، ولكل فرع مجموعة من العملاء ، وأراد مراجع الحسابات سحب عينة من عملاء هذه المنشأة ، فسيتم سحب عينة عشوائية من الفروع أولاً ، ثم بعد ذلك يتم سحب عينة عشوائية من عملاء الفروع التي تتكون منها العينة الأولى .

() Arkin, Herbert, "Handbook of Sampling for Auditing & Accounting", (Volume 1, New York, McGraw-Hill, Book Company Inc. 1963) P. P. 13 – 14.

المبحث الرابع :
(مشاكل تطبيق المعاينة الإحصائية))

عند تطبيق المعاينة الإحصائية لأغراض الاستنتاج الإحصائي ، تظهر بعض المشاكل ذات الطبيعة الخاصة والتي تحتاج من مراجع الحسابات اتخاذ قرارات بشأنها ، ويمكن إيجاز هذه المشاكل حسب التالي :-

(أ) اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختبار :-

من الملاحظ أن خطة المعاينة ما هي إلا دالة لما يهدف إليه مراجع الحسابات من إجراء الاختبار ، ومن هذا يتضح أن اختيار خطة المعاينة الملائمة يتوقف كلياً على الهدف من إجراء الاختبار الذي تطبق فيه المعاينة . ومن ثم فيجب تحديد هدف الاختبار تحديداً واضحاً ومحدداً ، قبل اختيار خطة المعاينة المناسبة حيث أن لكل خطة هدفها التي تسعى إلى تحقيقه .

ولعل من أهم خصائص المعاينة الإحصائية الارتباط الوثيق بين خطة المعاينة ، والهدف من الاختبار ، فالمعاينة الإحصائية تتطلب التحديد المسبق لأهداف الاختبار بصورة واضحة ومحددة .

ففي حالة المعاينة على أساس التقدير للصفات يتعين على مراجع الحسابات أن يُحدد الخاصية محل الدراسة ، وإذا كانت هذه الخاصية ، معدل تكرار خطأ معين في المستندات ، فإن الأمر يتطلب تحديد المقصود بهذه الأخطاء ، بحيث إذا قابلنا أثناء الفحص أية أخطاء من نوع آخر ، فلا تدخل في الفحص ، ويتعين على مراجع الحسابات إجراء مزيد من المعاينة لتحديد المقصود من الأنواع الأخرى من الأخطاء .

(ب) تحديد حجم كل من المجتمع محل الدراسة^(٢١) وحجم العينة المناسب :-

بعد أن يتخذ مراجع الحسابات القرار الخاص باختيار خطة المعاينة الملائمة ، لتحقيق الهدف من الاختبار الذي يقوم به ، يجب عليه أن يحدد بوضوح المجتمع محل الدراسة تمهيداً لتحديد حجم العينة الملائم والذي سوف يسحب من هذا المجتمع .

التحديد الواضح للمجتمع ومكوناته :-

يطلق لفظ المجتمع على مجموعة المفردات التي نريد تقدير خصائصها عن طريق فحص عينة منها ، ومن وجهة النظر الإحصائية يمكن تعريف المجتمع بأنه : "المجموع الكلي للعناصر التي لها خاصية أو أكثر ، ولا يقتصر المجتمع على الأشياء ، ولكن قد يتكون من قيم عددية تم الحصول عليها من قياس خاصية أو أكثر من خصائص الوحدات التي تكون مجتمع الأشياء ، أو حساب عدد العناصر التي تتميز بصفة معينة تقوم بدراستها".

ويجب تحديد الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع لغرض تعميم النتائج التي نتوصل إليها من فحص العينة على هذا المجتمع بدرجة معينة من الثقة وخلال خطأ محدد للمعاينة . فالنتائج التي تظهرها العينة يجب أن تستخدم فقط في تقدير الخاصية أو الخصائص التي نقيمها ، وذلك بالنسبة للمجتمع الذي سحبته منه فقط .

تحديد حجم العينة الملائم :-

بعد تحديد الهدف من الاختبار ، وخطة المعاينة ، وما تبع ذلك من تحديد دقيق للمجتمع محل الدراسة ، وما يشتمل عليه من وحدات للمعاينة ، يواجه مراجع الحسابات أهم القرارات المتعلقة بالمدخل الإحصائي في مجال المراجعة الاختبارية ، وهو تحديد حجم العينة الملائم .

ومن الملاحظ أن عملية تحديد حجم العينة الملائم ليست عملية آلية ، عن طريق استخدام معادلات رياضية أو جداول إحصائية ، ولكنها تتطلب اتخاذ بعض القرارات التي تستند على تفكير مراجع الحسابات ، وخبرته المهنية وحكمه الشخصي . ومن ثم فإن تحديد حجم العينة باستخدام المعادلات والجداول الإحصائية ليس تبريراً لهذا الحجم ، ولكن القرارات التي يتخذها مراجع الحسابات في هذا الصدد هي التي تقدم ذلك التبرير . فبعد اتخاذ هذه القرارات ، سوف يتحدد حجم العينة الملائم بصورة آلية.

() Stephan Frederick F. & Mccarthy Philip J. "Sampling Opinions-As Analysis of Survey Procedure", (New York, John Wiley & Sons Inc. 1958) , P. 106.

(ج) اختيار مفردات العينة :-

يتعين على مراجع الحسابات بعد تحديد حجم العينة الضروي استخدام الطريقة المناسبة لاختيار مفردات العينة ، لضمان تمثيلها للمجتمع أفضل تمثيل . ولعل الاختيار العشوائي لهذه المفردات يقدم الضمان الكافي لذلك ، حيث يعمل على تحقيق احتمال متساو لكل من مفردات المجتمع لكي يتم اختيارها ضمن العينة ، ولكل عينة ممكنة من حجم معين سيكون لها احتمال متساو في الاختيار ، وهناك عدة طرق لاختيار العينة العشوائية هي :-

(١) العينة العشوائية البحتة : "Pure Random Sample"

وطبقاً لهذه الطريقة ، يتم اختيار مفردات العينة بطريقة عشوائية من جميع مفردات المجتمع بدون أية قيود أو ترتيبات محددة ، وتستخدم لهذا الغرض "جداول الأرقام العشوائية" ويتطلب استخدام هذه الجداول اتباع الخطوات التالية :-

(أ-١) إعداد دليل حسابي لبيان حدود الأرقام الدالة على مفردات المجتمع بحيث يوجد رقم

للدلالة على كل عنصر من عناصر المجتمع .

(ب-١) تحديد طريقة السير خلال الجداول ، وتتضمن هذه الخطوة تحديد عدد الأرقام

المستخدمة من كل مجموعة (٥ أرقام) ، وكيفية السير خلال الجداول .

(ج-١) اختيار نقطة البداية ويتم اختيار هذه النقطة بطريقة عشوائية .

(٢) العينة المنتظمة (٢٢) "Regular Sample"

ووفقاً لهذه الطريقة ، يتم اختيار مفردات العينة على أساس وجود مسافة ثابتة بين كل مفردة والمفردة التي تليها ، مع البدء بطريقة عشوائية . ومن ثم فإن المفردات المختارة تتأثر بالمفردة الأولى التي يتم اختيارها عشوائياً ، بعكس الحال في العينة العشوائية البحتة يتم اختيار كل مفردة بطريقة مستقلة .

(٣) العينة العشوائية البسيطة :-

تعتمد هذه الطريقة على اختيار مسافات مختلفة بين المفردات بطريقة عشوائية بحيث لا توجد مسافة متساوية بين المفردات المختارة .

(د) التقييم اللاحق لنتائج العينة :-

بعد الاختيار العشوائي لمفردات العينة التي تم تحديدها وفقاً لأهداف الاختبار ، يقوم مراجع الحسابات بفحص هذه المفردات ، واستنتاج المعلومات الضرورية عن المجتمع الذي سحبت منه . وحيث أن تحديد حجم العينة الضروي يعتمد على عدد من القرارات الشخصية لمراجع الحسابات ، فقد تطلب الأمر إجراء تقييم لاحق لنتائج العينة للتحقق من دقة التقدير في هذه النتائج عند مستوى الثقة المطلوب .

وتختلف طريقة التقييم تبعاً لخطة المعاينة المستخدمة (٢٣) ويظهر ذلك من الدراسات (٢٤) التي تناولت كيفية تقييم نتائج العينة في كل خطة من خطط المعاينة .

(٧) النتائج والتوصيات :- "Results & Recommendations"

(١) يجب على مراجع الحسابات التأكد من أن الإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة في نظام الرقابة الداخلية مطبق على كافة العمليات المالية عند استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وذلك لضمان التجانس على كافة مفردات العمليات المالية .

() Cyert R. M. and Davidson H. Justin, "Statistical Sampling for Accounting Information", (Englewood cliffs N. J. : Prentice-Hall Inc. 1962), P. 93.

(٢٣) Deming, William Edward's, "Some theory of Sampling", (New York, John Wiley & Sons Inc. , 1961).

(٢٤) Dr. R. Hansen and T. L. Shaftel, "Sampling for Integrated Auditing Objectives", the Journal of accountancy, January 1977.

(٢) كما يتوجب على مراجع الحسابات عند اختياره العينة الإحصائية أن يتم سحبها بطريقة عشوائية دون التدخل الشخصي للمراجع ، كما يجب مراعاة عدم التحيز عند اختيار العينة بحيث تُعطى كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة الإحصائية .

(٣) إن قرار استعمال المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية متروك لما يراه المراجع في الأخذ بالأسلوب الأكفأ للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة في ظروف معينة ، فمثلاً في حالة اختبارات الرقابة فإن تحليل المراجع لطبيعة وسبب الأخطاء سيكون عادة مهماً أكثر من التحليل الإحصائي لمجرد وجود أو عدم وجود تلك الأخطاء ، في مثل هذه الحالة فإن المعاينة غير الإحصائية تكون هي الأكثر ملائمة .

(٤) يجب على مراجع الحسابات أن يأخذ في الاعتبار عند تصميم عينة المراجعة أهداف الاختبار وخصائص المجتمع التي ستؤخذ منها العينة الإحصائية ، مع أخذ طبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وامكانية ظروف الخطأ أو غيرها من الخصائص ذات العلاقة بأدلة الإثبات في الاعتبار ، وهذا بالطبع يساعد المراجع في تحديد ما يعتبر خطأ وماهية المجتمع الذي يستعمله في المعاينة .

(٥) على المراجع أن يأخذ في الاعتبار عند تحديد حجم العينة الإحصائية عما إذا كانت مخاطر المعاينة قد خفضت إلى أدنى حد ممكن لها يقبله المراجع ، ويتأثر حجم العينة بمستوى مخاطر العينة الذي يرغب المراجع في قبوله ، فكلما كانت المخاطر التي يرغب المراجع في قبولها أقل كلما وجب أن يكون حجم العينة أكبر .

يجب على مراجع الحسابات أن يختار العينة الإحصائية على أساس أن هناك فرصة لكافة مفردات المجتمع ليقع عليها الاختيار ، وتتطلب المعاينة الإحصائية أن يتم انتقاء بنود العينة عشوائياً حتى يكون لكل مفردة معاينة فرصة للانتقاء . كما يجب على المراجع مراعاة أن الطرق الرئيسية لاختيار العينات هي استعمال الأرقام العشوائية أو برامج الحاسوب والاختيار الانتظامي والاختيار العشوائي.

على المراجع أن ينظر في نتائج العينة وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها والأثر المباشر للأخطاء المكتشفة على البيانات المالية ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية النظام المحاسبي وأثرها على طريقة المراجعة عندما تكون الأخطاء ناتجة مثلاً عن انتهاك الإدارة للرقابة الداخلية .

كما يتوجب على مراجع الحسابات عند قيامه بتقييم نتائج العينة الإحصائية أن يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة وأن يقوم بأي تعديلات ضرورية . كما يقوم بتعديل تخطيط إجراءات المراجعة ، فمثلاً في حالة اختبار الرقابة قد يوسع المراجع العينة ، أو يختبر رقابة بديلة أو يُعدل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة ، أو ينظر في الآثار المترتبة على تقرير المراجعة .

(٨) المراجع العلمية : "References"

1 -	R. A. smith, "The Relationship of Internal control Evaluation and Audit Sample Size", the Accounting Review, April 1972.
2 -	Huntsberger David v., "Elements of statistical Inference", Sixth Printing, Boston: Alyn & Bacon Inc. 1965, P. 2.
3 -	George Georgiades, "Random Selection", "Miller Audit Procedures", 2001, P. P. 197 – 198.
4 -	Stockton J. R., "Business statistics", (ohio South – western Publishing Company, 1962), P. P. 10 – 14.
5 -	American Institute of Certified Public Accountants "An Introduction To Statistical Concepts And Estimation of Dollar Values", (New York: (AICPA, Inc. 1967), P. P. 90 – 104.
6 -	Arkin, Herbert, "Handbook Of Sampling for Auditing & Accounting", (Volume 1, New York, Mcgraw –Hill Book Company Inc. 1963) P. P. 85 – 86.
7 -	George, Georgiades, "Evaluating the Sample Results", Miller Audit Procedures", 2001, P. P. 200 – 201.
8 -	Huntsberger David V., "Elements of Statistical Inference", (Sixth Printing – Boston: Alyn And Bacon, Inc. 1965). P. 2.
9 -	Donald H. Taylor and G. William Glezen, "The Use of Statistical Sampling To Perform Tests", "Auditing Integrated Concepts And procedures", 1994, Sixth Edition, P. 388.
1 0 -	D. R. Carmichael and John Willing ham, "Non- Statistical Audit Sampling", "Auditing Concepts and Methods", 1989, Fith Edition, P. P. 244 – 249.
1 1 -	Defliese, Jaenicke, O'Reilly and Hirsch, "Sampling Risks", Montgomery's Auditing", 1990, Eleventh Edition, P. P. 360 – 361.
1 2 -	Defliese, Jaenicke, O'Reilly and Hirsch, "Non – Sampling Risks", Montgomery's Auditing", 1990, Eleventh Edition, P. P. 359-360.
1 3 -	International Auditing Standards, (IAS – 220) "Quality control For Audit Work", 1998, P. P. 66 – 81.
1 4 -	Donald H. Taylor and G. William Glezen, "The philosophy of Evidence Gathering", "Auditing Integrated Concepts and procedures", 1994, Sixth Edition, P. 524.
1 5 -	Arkin, Herbert, "Handbook of Sampling For Auditing & Accounting", (Volume 1, New York, McGraw- Hill Book Company Inc. 1963), P. P. 85 - 86
1 6 -	Sauls, Eugene, "Non -sampling Errors In Accounts Receivable Confirmation", The Accounting Review January 1972, P. 109.
1 7 -	Huntsberger David V., "Elements of Statistical Inference", (Sixth Printing, Boston: Alyn & Bancon Inc. 1965), P.P. 88-89.
1 8 -	International Auditing Standards (IAS – 530), "Nature and Reason of Sampling Errors", paragraphs (47 – 53), 1998, P. P. 170 – 171.
1 9 -	William C. Boynton and Walter G. Kell, "Studying And Evaluating the internal control System", "modern Auditing", 1996, Sixth Edition, P. P. 249-253.
2	Arkin, Herbert, "Handbook of Sampling for Auditing & Accounting",

0 -	(Volume 1, New York, McGraw-Hill, Book Company Inc. 1963) P. P. 13 – 14.
2 1 -	Stephan Frederick F. & McCarthy Philip J. "Sampling Opinions-As Analysis of Survey Procedure", (New York, John Wiley & Sons Inc. 1958) , P. 106.
2 2 -	Cyert R. M. and Davidson H. Justin, "Statistical Sampling for Accounting Information", (Englewood cliffs N. J. : Prentice-Hall Inc. 1962), P. 93.
2 3 .	Deming, William Edward's, "Some theory of Sampling", (New York, John Wiley & Sons Inc. , 1961).
2 4 .	Dr. R. Hansen and T. L. Shaftel, "Sampling for Integrated Auditing Objectives", the Journal of accountancy, January 1977.

يبين حجم العينة العشوائية المناسب لتقدير الخطأ الموجود في المجتمع كنسبة مئوية (١)

الحد الأقصى لمعدل الخطأ (٥%)

مستوى الثقة (٩٥%)

حجم العينة العشوائية الملائم لحدود الثقة التالية					حجم المجتمع
+٣%	+٢,٥%	+٢%	+١,٥%	+١%	
-	-	-	-	-	
٦٨	٧٥	٨٣	٨٩	٩٥	١٠٠
١٠٣	١٢١	١٤١	١٦٢	١٨١	٢٠٠
١٢٤	١٣١	١٨٤	٢٢١	٢٥٩	٣٠٠
١٣٨	١٧٣	٢١٧	٢٧١	٢٣٠	٤٠٠
١٤٨	١٨٩	٢٤٤	٣١٤	٢٩٦	٥٠٠
١٥٦	٢٠٢	٢٦٥	٣٥١	٤٥٦	٦٠٠
١٦٢	٢١٢	٢٨٣	٣٨٣	٥١٢	٧٠٠
١٦٧	٢٢٠	٢٩٨	٤١١	٥٦٣	٨٠٠
١٧١	٢٢٧	٣١١	٤٣٦	٦١١	٩٠٠
١٧٤	٢٣٣	٣٢٢	٤٥٨	٦٥٥	١٠٠٠
١٨١	٢٤٥	٣٤٤	٥٠٤	٧٥٤	١٢٥٠
١٨٥	٢٥٣	٣٦١	٥٤٠	٨٣٨	١٥٠٠
١٨٨	٢٥٩	٣٧٤	٥٧٠	٩١١	١٧٥٠
١٩١	٢٦٤	٣٨٤	٥٩٤	٩٧٤	٢٠٠٠
١٩٣	٢٦٨	٣٩٢	٦١٤	١٠٣٠	٢٢٥٠
١٩٥	٢٧١	٣٩٩	٦٣١	١٠٨٠	٢٥٠٠
١٩٧	٢٧٦	٤١٠	٦٥٩	١١٦٣	٣٠٠٠
١٩٩	٢٨٠	٤١٨	٦٨٠	١٢٣٢	٣٥٠٠
٢٠١	٢٨٣	٤٢٥	٦٩٧	١٢٨٨	٤٠٠٠
٢٠٢	٢٨٥	٤٣٠	٧١١	١٣٣٦	٤٥٠٠
٢٠٣	٢٨٧	٤٣٤	٧٢٢	١٣٧٧	٥٠٠٠
٢٠٤	٢٨٩	٤٤٠	٧٤٠	١٤٤٣	٦٠٠٠
٢٠٥	٢٩١	٤٤٥	٧٥٤	١٤٩٥	٧٠٠٠
٢٠٦	٢٩٣	٤٤٨	٧٦٤	١٥٣٦	٨٠٠٠
٢٠٦	٢٩٤	٤٥١	٧٧٢	١٥٦٩	٩٠٠٠
٢٠٧	٢٩٥	٤٥٣	٧٧٩	١٥٩٧	١٠٠٠٠
٢٠٨	٢٩٨	٤٦٠	٨٠٠	١٦٨٧	١٥٠٠٠
٢٠٩	٢٩٩	٤٦٤	٨١٠	١٧٣٥	٢٠٠٠٠
٢٠٩	٣٠٠	٤٦٦	٨١٧	١٧٦٦	٢٥٠٠٠
٢١٠	٣٠٢	٤٧١	٨٣٠	١٨٣٠	٥٠٠٠٠
٢١١	٣٠٣	٤٧٣	٨٣٧	١٨٦٥	١٠٠٠٠٠
٢١١	٣٠٤	٤٧٥	٨٤٤	١٨٩٧	أكثر من ١٠٠٠٠٠

(١)G. Brown and L. L. Vance, "Sampling tables for Estimating Error rate or other Proportions, University of California Press, Berkeley 1961".

ملحق رقم (٢)

حجم العينة العشوائية الضروري لتقدير المتوسط و القيم الجمعية (الكلية) ^(٢) مستوى الثقة (٩٠%)
معامل التباين (٠,٥٠)

حجم العينة العشوائية الملائم لحدود الثقة التالية								حجم المجتمع
%٢٥	%١٠	%٥	%٤	%٣	%٢	%١	%½	
٩	٢٩	٤٣	٤٥	٤٧	٤٩	٥٠	٥٠	٥٠
١٠	١	٧٤	٨١	٨٩	٩٥	٩٩	١٠٠	١٠٠
١١	٥١	١١٥	١٣٦	١٥٨	١٧٩	١٩٥	١٩٩	٢٠٠
١١	٥٦	١٤٣	١٧٦	٢١٥	٢٥٥	٢٨٨	٢٩٧	٣٠٠
١١	٥٨	١٦٢	٢٠٦	٢٦٢	٣٢٤	٣٧٨	٣٩٥	٤٠٠
١١	٦٠	١٧٦	٢٣٠	٣٠١	٣٨٦	٤٦٦	٤٩١	٥٠٠
١١	٦١	١٨٧	٢٤٩	٢٣٤	٤٤٣	٥٥٢	٥٨٧	٦٠٠
١١	٦٢	١٩٦	٢٦٤	٣٦٣	٤٩٦	٦٣٥	٦٨٣	٧٠٠
١١	٦٣	٢٠٣	٢٧٧	٣٨٨	٥٤٤	٧١٦	٧٧٨	٨٠٠
١١	٦٣	٢٠٩	٢٨٨	٤١٠	٥٨٨	٦٢٩	٨٧٢	٩٠٠
١١	٦٤	٢١٣	٢٩٨	٤٣٠	٦٢٩	٨٧٢	٩٦٥	١٠٠٠
١١	٦٤	٢١٨	٣٠٦	٤٤٧	٦٦٧	٩٤٧	١٠٥٨	١١٠٠
١١	٦٥	٢٢١	٣١٣	٤٦٣	٧٠٢	١٠٢٠	١١٥٠	١٢٠٠
١١	٦٥	٢٢٤	٣٢٠	٤٧٧	٧٣٥	١٠٩١	١٢٤١	١٣٠٠
١١	٦٥	٢٢٧	٣٢٥	٤٩٠	٧٦٦	١١٦٠	١٣٣٢	١٤٠٠
١١	٦٥	٢٣٠	٣٣٠	٥٠١	٧٩٥	١٢٢٨	١٤٢٢	١٥٠٠
١١	٦٦	٢٣٩	٣٤٩	٥٤٧	٩١٧	١٥٤٤	١٨٦٣	٢٠٠٠
١١	٦٦	٢٤٥	٣٦٢	٥٧٨	١٠٠٩	١٨٢٦	٢٢٨٩	٢٥٠٠
١١	٦٧	٢٤٩	٣٧١	٦٠١	١١٠٢	٢٠٧٩	٢٧٠١	٣٠٠٠

(٢)H. P. Hill "Sampling in auditing", The Roland Press Company New York, 1962.

درجة الثقة المطلوبة								حجم المجتمع
%٢٥	%١٠	%٥	%٤	%٣	%٢	%١	%١/٢	
١١	٦٧	٢٥٤	٣٨٣	٦٣٣	١١٨٩	٢٥١٤	٣٤٨٥	٤٠٠٠
١١	٦٧	٢٥٧	٣٩٠	٦٥٤	١٢٦٤	٢٨٧٥	٤٢٢١	٥٠٠٠
١١	٦٨	٢٦٤	٤٠٦	٧٠٠	١٤٤٧	٤٠٣٥	٧٢٠٢	١٠٠٠٠
١١	٦٨	٢٢٦	٤١٢	٧١٦	١٥٢٠	٤٦٦٢	٩٦٥٠	١٥٠٠٠
١١	٦٨	٢٦٧	٤١٤	٧٢٥	١٥٦٠	٥٠٥٥	١٢٥٠	٢٠٠٠٠
١١	٦٨	٢٦٨	٤١٦	٧٣٠	١٥٨٤	٥٣٢٤	١٢٩٩٤	٢٥٠٠٠
١١	٦٨	٢٧٠	٤٢١	٧٤٦	١٦٣٦	٥٩٥٨	١٧٥٥٦	٥٠٠٠٠
١١	٦٨	٢٧٠	٤٢١	٧٤٦	١٦٦٢	٦٣٣٦	٢١٢٩٥	١٠٠٠٠٠
١١	٦٨	٢٧١	٤٢٣	٧٥١	١٦٨٩	٦٧١٩	٢٦٣٤٣	١٠٠٠٠٠٠

ملحق رقم (٣)

يوضح أحجام العينات الضرورية لتحقيق الثقة المحددة في اكتشاف خطأ في ضوء النسب المحددة للخطأ في المجتمع^(٣) المجتمع : (٥٠٠٠٠)

حجم العينة العشوائي الملائم لحدود الثقة التالية						معدل أو نسبة الخطأ
%٩٩,٩	%٩٩	%٩٥	%٩٠	%٧٥	%٥٠	
١٢٠٨	٨٤٢	٥٦٥	٤٤٠	٢٧٠	١٣٧	%٠,٥
٦٤٦	٤٤٠	٢٩١	٢٢٦	١٣٧	٦٩	%١
٣٣٤	٢٢٦	١٤٨	١١٤	٦٩	٣٥	%٢
١٧٠	١١٤	٧٥	٥٨	٣٥	١٨	%٤
١٣٧	٩٢	٦٠	٤٦	٢٨	١٤	%٥
٦٩	٤٦	٣٠	٢٣	١٤	٧	%١٠
٢٨	١٩	١٢	١٠	٦	٣	%٢٥
١٤	١٠	٦	٥	٣	٢	%٥٠

() G. R. Brown and M. J. Draper, Editing Financial Data for Management Purposes, the Controller, April 1962, P. : 156.

مكاتب الاتصال

المملكة الأردنية الهاشمية

عمان

الأستاذ محمد مصطفى قاسم

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

ص.ب ٩٢٢١٠٤ عمان ١١١٩٢

هاتف ٥٦٩٨٢٨٢/٥٦٧٦٥٢٢ (٩٦٢-٦)

فاكس ٥٦٧٦٥٢٣ (٩٦٢-٦)

موقع إنترنت www.ascasociety.org

بريد الكتروني info@ascasociety.org

المملكة العربية السعودية

الرياض

الأستاذ بسام أبو غزالة

بناية الخالدية - الطابق الثاني

المدخل الجنوبي - شارع العليا العام

ص.ب ٩٧٦٧ الرياض ١١٤٢٣

هاتف ٤٦٤٢٩٣٦ (٩٦٦-١)

فاكس ٤٦٥٢٧١٣ (٩٦٦-١)

بريد الكتروني tagco.riyadh@tagi.com

جمهورية مصر العربية

القاهرة

الأستاذ محمد عبد الحفيظ

٥١ شارع الحجاز - الطابق التاسع - المهندسين - الجيزة

ص.ب ٩٦ إمبابة ١٢٤١١

هاتف ٣٤٧٩٩٥٢/٣٤٦٢٩٥١ (٢٠٢)

فاكس ٣٤٤٥٧٢٩ (٢٠٢)

بريد الكتروني tagco.cairo@tagi.com

المملكة العربية السعودية

جدة

الأستاذ صالح دبابنة

شارع الملك فهد - عمارة علي التركي

ص.ب ٢٠١٣٥ جدة ٢١٤٥٥

هاتف ٦٧٢٤٩٣٣/٦٧١٦٩١٥ (٩٦٦-٢)

فاكس ٦٧١١١٩٠ (٩٦٦-٢)

بريد الكتروني tagco.jeddah@tagi.com

جمهورية مصر العربية

الإسكندرية

الأستاذ إبراهيم عبد الرازق

٦ شارع إبراهيم شريف /مصطفى كامل

٢٥ شارع طلعت حرب

هاتف ٥٤٦٩٥٩٦/٥٤٦٢٨٢٩

فاكس ٥٤٥٣٨٦٢

الإسكندرية - جمهورية مصر العربية

المملكة العربية السعودية

الخبر

الأستاذ إبراهيم الأفغاني

عمارة فلور العربية (برج الجفالي) - الطابق الثالث

طريق الخبر الدمام السريع

ص.ب ٣١٨٧ الخبر ٣١٩٥٢

هاتف ٨٨٢٠٩٤٠/٨٨٢١٢٩١ - فاكس ٨٨٢١٠٣٢ (٩٦٦-٣)

بريد الكتروني tagco.khobar@tagi.com

مملكة البحرين

المنامة

الأستاذ منيب حمودة

يونيتاك هاوس - الدور الأول

شارع الحكومة

ص.ب ٩٩٠ المنامة

هاتف ٢٢٤٦٥٤ (٩٧٣)

فاكس ٢١٢٨٩٠ (٩٧٣)

بريد الكتروني tagco.bahrain@tagi.com

سلطنة عُمان

مسقط

الأستاذ عوض جميل عوض

بيت حطاط - شارع النهضة

وادي عدي - مكتب رقم ٢١٧-٢١٩

ص.ب ٢٣٦٦ روي ١١٢

هاتف ٥٦٠١٥٣/٥٦٠٧٤٠ (٩٦٨)

فاكس ٥٦٧٧٩٤ (٩٦٨)

بريد الكتروني tagco.oman@tagi.com

دولة الكويت

الكويت

الأستاذ فوزي شاهين
شارع فهد السالم – بناية السوق الكبير
الطابق التاسع – الجناح الشرقي
ص.ب ٤٧٢٩ الصفاة ١٣٠٤٨
هاتف ٢٤٣٣٠٠٤ (٩٦٥) (٧) خطوط
فاكس ٢٤٤٠١١١ (٩٦٥)

بريد الكتروني tagco.kuwait@tagi.com

دولة قطر

الدوحة

الأستاذ حازم السرخي
بناية مركز عبر الشرق
الدور الثالث - طريق المطار
ص.ب ٢٦٢٠ الدوحة
هاتف ٤٤٤٠٩١١/٤٤٢٤٠٢٣/٤٤٢٤٠٢٤ (٩٧٤)
فاكس ٤٣٥٥١٧٥ (٩٧٤)

بريد الكتروني tagco.qatar@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

أبو ظبي

الأستاذ مروان أبوصهيون
بناية المصرف العربي للإستثمار والتجارة الخارجية
الطابق الثامن – شارع الشيخ حمدان
ص.ب ٤٢٩٥ أبو ظبي
هاتف ٦٧٢٤٤٢٦/٦٧٢٤٤٢٥ (٩٧١-٢)
فاكس ٦٧٢٣٥٢٦ (٩٧١-٢)

بريد الكتروني tagco.abudhabi@tagi.com

فلسطين

غزة

الأستاذ زهير الناظر
شارع الشهداء - الرمال
برج فلسطين - الطابق الثالث
ص.ب ٥٠٥ غزة
هاتف ٢٨٢٤١٦٦/٢٨٢٦٩١٧ (٩٧٠-٨)
فاكس ٢٨٤٠٣٨٧ (٩٧٠-٨)

بريد الكتروني tagco.gaza@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

دبي

الأستاذ زياد عيده
بناية محمد عبد الرحمن البحر
شارع صلاح الدين الأيوبي
ص.ب ١٩٩١ دبيرة – دبي
هاتف ٢٦٦٣٣٦٨/٢٦٦٣٣٦٩ (٩٧١-٤)
فاكس ٢٦٦٥١٣٢ (٩٧١-٤)

بريد الكتروني tagco.dubai@tagi.com

فلسطين

رام الله

الأستاذ جمال ملح
عمارة البرج الأخضر – الطابق الخامس
شارع النزهة – بجانب مكتبة رام الله
ص.ب ٣٨٠٠ البيرة
هاتف ٢٩٨٨٢٢١ - فاكس ٢٩٨٨٢١٩ (٩٧٠-٢)
بريد الكتروني tagco.ramallah@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

رأس الخيمة

الأستاذ طلعت الزين
بناية السير رقم ١ – الدور السابع
شارع عُمان – النخيل
ص.ب ٤٠٣ رأس الخيمة
هاتف ٢٢٨٨٤٢٧/٢٢٨١٨٦٢ (٩٧١-٧)
فاكس ٢٢٨٥٩٢٩ (٩٧١-٧)

بريد الكتروني tagco.rak@tagi.com

فلسطين

نابلس

الأستاذ الدكتور نافذ أبو بكر
عميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
جامعة النجاح الوطنية
ص.ب (٧) و (٧٧)
هاتف ٣٨١١١٤/١٥/١٦/١٧ (٩٧٠-٩)
فاكس ٢٣٨٧٩٨٢ (٩٧٠-٩)
بريد الكتروني president@najah.edu

فلسطين
بيت لحم
الدكتورة هند سلمان
مدير مركز التطوير الإداري
جامعة بيت لحم
ص.ب (٩)
تليفاكس ٢٧٤٥٥٥٩ (٩٧٠-٢)
موقع إنترنت www.bethlehem.edu
بريد الكتروني fdc@netvision.net.il

دولة الإمارات العربية المتحدة
الشارقة
الأستاذ علي الشلبي
برج الهلال - الطابق ١٢
كورنيش البحيرة
ص.ب ٩٥٢ الشارقة
هاتف ٥٥٦٣٤٨٤ (٩٧١-٦)
فاكس ٥٥٦٢٩٤٧ (٩٧١-٦)
بريد الكتروني tagco.sharjah@tagi.com

الجمهورية اليمنية
صنعاء
الأستاذ فتحي أبو نعمة
شارع الزبيري - عمارة عبدالله إسحاق
الطابق الرابع
ص.ب ٢٠٥٥ صنعاء
هاتف ٢٤٠٨٩٩/٢٤٠٨٨٥ (٩٦٧-١)
فاكس ٢٦٣٠٥٣ (٩٦٧-١)
بريد الكتروني tagco.yemen@tagi.com

الجمهورية اللبنانية
بيروت
الأستاذ حبيب أنطون
الصنائع- شارع علم الدين
بناية الحلبي - الطابق الأول
ص.ب ١١- ٧٣٨١
هاتف ٧٤٦٩٤٧ (٩٦١-١)
فاكس ٣٥٣٨٥٨ (٩٦١-١)
بريد الكتروني tagco.beirut@tagi.com

UNITED KINGDOM
LONDON
Mr. Antoine Mattar

الجمهورية التونسية
تونس
الأستاذ حازم أبو غزالة

Consolidated Contractors

شقه 7 B.3.2 نهج (8002) ، مونبليزير تونس (1002)

International 62 Brompton Road

ص.ب (44) (1013) المنزه (9)

London SW3 1BW

هاتف 848-499 – 841-024 (216 1)

Tel: 442072251424 – Mob. :

447860461541

فاكس (216 1)849-665

Fax: 442075898167

بريد الكتروني agip.tunisia@tagi.com

mattar@blueyonder.co.uk

الجمهورية السودانية
الخرطوم
الأستاذ محمد الحاج يونس
شارع ٤٧ - بناية رقم ١٩ الطابق الثاني
مكتب رقم ٢ - عمارة الفاروق - الخرطوم (٢)
ص.ب ٧٠٢٤ وزارة التجارة
هاتف ٤٦٨٤٧٠ - فاكس ٤٧٢٥٥٧ (١١-٢٤٩)
بريد الكتروني agip.sudan@tagi.com

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
طرابلس
الأستاذ عبد السلام كشادة
(4) شارع دمشق / الدور الثاني
ص.ب (4769) طرابلس
هاتف 3334289/3330941 (218-21)
فاكس 4446888 (218-21)
بريد الكتروني akashadah@ltnet.net

الجمهورية العربية السورية
دمشق
الأستاذ محمد عمار العظمة
جسر الثورة - شارع الاتحاد - عمارة البدين
الطابق السابع - مكتب ٧٠٣/٧٠٢
ص.ب ٣١٠٠٠ دمشق
هاتف ٢٣١٦٠٥٢/٢٣١٤٤٠٣ (١١-٩٦٣)
فاكس ٢٣١٢٨٧٠/٢٣١٤٤٠٣ (١١-٩٦٣)
بريد إلكتروني tagco.syria@tagi.com

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
الجزائر
الأستاذ محمد الصايغ
(175) شارع كريم بلقاسم
الجزائر - العاصمة
ص.ب (148) الجزائر (16004)
هاتف 748989-745139-749797
فاكس (213-21) 746161
بريد إلكتروني tagco.algeria@tagi.com

المملكة المغربية
الدار البيضاء
الأستاذ خالد بطاش
ساحة النصر
شارع خريبكة - عمارة رقم (8)
ص.ب (10817) الدار البيضاء - بندونك
هاتف (212-2)2451946/2441693/24416698
فاكس (212-2) 2451947

الجمهورية التونسية
تونس
الأستاذ صالح بن صادق بن الحاج صالح الذهبي
92 نهج 8600 الشرقية 1 - 2035 تونس
هاتف 2161770745 - 2161770123
فاكس 2161771266
بريد إلكتروني Salah.dhibi@planet.tn

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
بنغازي
الأستاذ محمد علي حسن فكرون
هاتف / منزل : ٥١٦٧٣٨٩
نقال : ٠٧٩/٩٧٢١٥٣
بريد إلكتروني: mafrrn@joinnet.com.jo

فلسطين
طولكرم
الأستاذ محمود مصطفى أبو طعمة
مكتب الهدف للخدمات المالية والإدارية
ص.ب ٢٥٨ طولكرم
تليفاكس ٢٦٨٢٥٨٦ جوال ٠٥٩-٣٣٨٦٢٠
بريد إلكتروني hadaf-utmeh2003@yahoo.com