



الجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة شهرية إلكترونية ترسل إلى الأعضاء- شباط ٢٠٠٢
العدد رقم (٣)



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

مبدأ قياس ونزح المصروفات بين التأييد والانتقاد

مبدأ قياس ونزح المصروفات

تمثل المصروفات تدفقاً من القيم خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لأستنفاد الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة في سبيل إكتساب الإيرادات خلال فترة معينة، فليس كل نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم يعتبر من قبل المصروفات .

فمن ناحية أخرى تختلف المصروفات عن المدفوعات " Payment " إذ أن هذه الأخيرة تمثل الأساس النقدي في القياس بالمقارنة بأساس الاستحقاق . كذلك نجد أن المدفوعات قد تتمثل في سداد بعض أو كل التزامات الوحدة المحاسبية كما قد تتمثل في رد جزء أو كل رأس المال أو التوزيعات لأصحاب المشروع ولذلك فإنه من الخطأ التعبير عن المصروفات بأنها أي تدفق له أثر سالب على حقوق الملكية أو صافي أصول الوحدة المحاسبية .

تكلمة ص ٢

معيار المحاسبة الدولي ٨

(المعدل عام ١٩٩٣)

نتناول في هذه النشرة المعيار المحاسبي الدولي الثامن من كتاب معايير المحاسبة الدولية الذي عمل على ترجمته إلى اللغة العربية وإصداره خبراء من "جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين" /الأردن وهي الترجمة العربية الوحيدة المعتمدة من قبل الجهات الدولية ونشره هنا لتعميم الفائدة وفيما يلي نص المعيار:

صافي الربح أو خسارة الفترة ،

الأخطاء الأساسية ، والتغيرات في السياسات المحاسبية

يلغي المعيار المحاسبي الدولي الخامس والثلاثون- العمليات المتوقعة الفقرات ٤، ١٩، ٢٢، من المعيار المحاسبي الدولي الثامن، وكذلك يلغي المعيار المحاسبي الدولي الخامس والثلاثون تعريف العمليات المتوقعة في الفقرة ٦ من معيار المحاسبة الدولي الثامن . يسري مفعول المعيار المحاسبي الدولي الخامس والثلاثون على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٩٩ أو بعد هذا التاريخ .

تكلمة ص ٥

تقييم السلع للأغراض الجمركية

نتناول هنا الفصل الثالث من دليل الأعمال إلى إتفاقيات منظمة التجارة العالمية بعنوان تقييم السلع للأغراض الجمركية، وقد صدر الدليل باللغة العربية بالتعاون مع طلال أبوغزاله وشركاه الدولية بإذن من مركز التجارة الدولية والأمانة العامة للكومنولث .

موجز

عندما تفرض الرسوم الجمركية على أساس القيمة (مثل ١٠٪ من قيمة البضائع المستوردة) فإن الأثر الفعلي للرسوم يعتمد على كيفية تحديد قيمة الرسوم المستحقة بواسطة الجمارك .

تكلمة ص ١٢

الجمع العربي

للمحاسبين القانونيين

جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك وإلى بناء القدرات من خلال برامج التعليم والامتحان 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.

تهنئة

تغتنم إدارة الجمع مناسبة عيد الأضحى المبارك وتقدم من جميع الأعضاء الكرام والى طلبة الجمع القدامى والجدد بأسمى آيات التهنئة والتبريك، راجين الله أن يعيد هذه المناسبة المباركة على الأمتين العربية والإسلامية وقد تحققت أمانيتها .

مبدأ قياس ونزح المصروفات بين التأييد والانتقاد



تكلمة من ص ١

إعداد

الدكتور يوسف محمود جربوع

دكتوراه فلسفة في المحاسبة، عضو الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة كلية التجارة

الجامعة الإسلامية في غزة، وعضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

الانفاق أو ذلك الجزء من موارد المنشأة (أصول) دون أن يكون له قدرة حالية أو مستقبلية على تحقيق الإيرادات، فالخسائر تمثل إنفاقاً غير ضروري لنشاط المنشأة إلا أنه أيضاً غير متوقع ولا يمكن التحكم فيه من قبل إدارة المنشأة. فالخسائر تعبر عن قيم أنفقت أو تنفق دون مقابل ولم تتوقع المنشأة حدوثها وبالتالي لا يمكن تجنبها أو حسابها مسبقاً. أي أن هذا الجزء من الانفاق هو عن أثر الظروف الخارجية على نشاط المنشأة ولذلك فإن الخسائر تعتبر مؤشراً لدرجة المخاطرة التي تواجهها المنشأة. ويلاحظ هنا أن الموارد المستنفذة خلال فترة معينة قد لا تكون ضرورية للإنتاج ولكنها متوقعة ولا يمكن تجنبها ولذلك فهي تعتبر في هذه الحالة أيضاً ضمن المصروفات. والرسم الكروكي يمثل التفرقة بين كل من النفقة والتكلفة والمصروف والخسارة حسب التالي:

التكلفة والمصروف والخسارة والأصل

ومن ناحية أخرى تختلف المصروفات عن النفقات " Expenditures " إذ أن النفقات قد تكون متعلقة بالنشاط الجاري وتعرف حينئذ بالنفقات الإيرادية، كما قد تكون متعلقة بالتكوين الرأسمالي لأغراض توفير الطاقة الانتاجية وتهيئة هذه الطاقة للاستخدام خلال الفترات المقبلة، وهي تعرف حينئذ بالنفقات الرأسمالية.

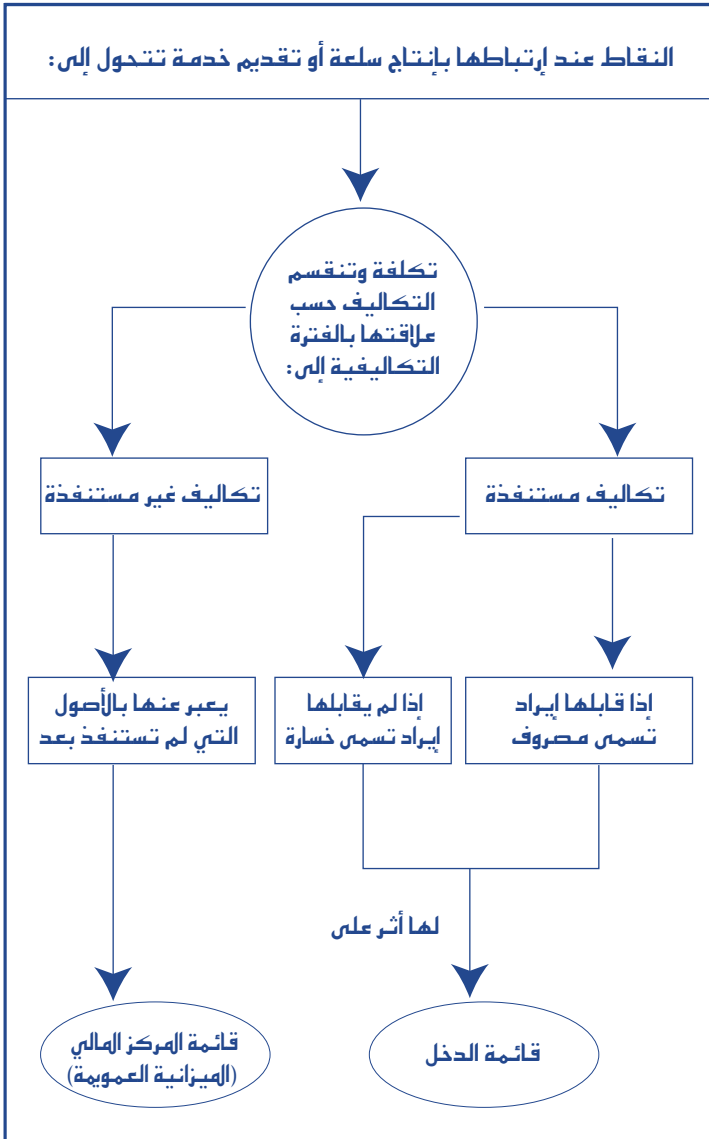
وعلى ذلك فالانفاق الرأسمالي يتعلق بإيجاد الأصول في حين أن الجزء الإيرادي هو فقط الذي يمثل مصروفاً خاصاً بالفترة المحاسبية، أي أن الانفاق يمثل كافة التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدبير الموارد وتوفير الطاقة الانتاجية اللازمة وإستخدامها لتحقيق نشاط المنشأة خلال الفترات المحاسبية المختلفة.

ويلاحظ هنا أن الانفاق قد يكون صريحاً أو ضمناً " Imputed " ، ويتمثل الانفاق الضمني أو الغير تعاقدي في عناصر مثل راتب المدير صاحب المشروع، أو تكلفة رأس المال المملوك المستخدم في النشاط، أو في الاجارات المحسبة على العقارات المملوكة للمنشأة والمستخدم في تحقيق النشاط الجاري أو النشاط الرأسمالي، وكذلك إستهلاك الأصول المهداة من الدولة أو الغير. كذلك نجد أن المصروفات تختلف عن الأصول في ان الأخيرة تمثل موارد لم تستنفذ بعد وإنما يكون إستخدامها والاستفادة منها مستقبلاً في تحقيق نشاط المنشأة، وأن الجزء المستنفذ من الأصول هو فقط الذي يمثل مصروفاً خاصاً بالفترة المحاسبية.

وتختلف المصروفات عن التكلفة إذ أن هذه الأخيرة تمثل إستنفاذاً للموارد الاقتصادية (الأصول) مرتبط بعملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، وأن هذا الإنتاج قد لا يتم تصريفه خلال الفترة المحاسبية نظراً لأضافته للمخزون السلعي آخر المدة وبالتالي فهو يعكس على قيمة الأصول في قائمة المركز المالي. أي أن قيمة الأصول المستنفذة خلال الفترة في تحقيق النشاط الجاري قد يقتصر أثرها على مجرد تحويل " transformation " داخلي فيما بين عناصر الأصول المختلفة، وتعرف هذه الخاصية بخاصية التصاق التكلفة " Cost Attach " والتي يمكن بها تجميع الأثر المالي للأحداث الداخلية على تغيير هيكل الأصول الخاصة بالوحدة المحاسبية.

فالتكلفة مفهوم يتعلق بالنشاط والمنتجات ولا يرتبط بفترة محاسبية معينة، في حين أن المصروف مفهوم يرتبط أساساً بالفترة المحاسبية المالية. ذلك الجزء المستنفذ فقط خلال الفترة من تكاليف الإنتاج يمثل مصروف تتم مقابلته مع الإيرادات في قائمة الدخل، أما الجزء الغير مستنفذ من التكاليف " Unexpired Cost " فهو قدرة مستقبلية على تحقيق الإيرادات وبالتالي تمثل عنصراً من عناصر الأصول في قائمة المركز المالي.

بقي ان نميز بين المصروفات والخسائر، فالخسائر هي ذلك الجزء من



(رسم كروكي يبين علاقة النقصات وارتباطها بالتكاليف والمصرفوف والخسارة وأثرها على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي).

والطريقة الأولى تقوم على أساس إفتراض وجود علاقة بين المصرفوفات وبين الفترة أو بين المصرفوفات وبين أنشطة معينة وإيرادات معينة. وفي هذه الطريقة يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط من المصرفوفات، أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ من موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين أو خلال فترة معينة.

تحديد وقياس عناصر المصرفوفات

إن تحديد وقياس عناصر المصرفوفات يتطلب التعرض للجوانب التالية :

أما الطريقة الثانية فهي طريقة غير مباشرة تعتمد على تحديد قيمة الأصول في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لأيرادات أو أنشطة الفترات المقبلة، ويعتبر الرصيد المتبقي هو مصرفوفات الفترة الحالية. طبقاً لهذه الطريقة يتم تحديد المصرفوفات باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{أرصدة الأصول (المخزون) أول فترة} + \text{الإنفاق خلال الفترة} - \text{أرصدة الأصول (المخزون) آخر الفترة} = \text{مصرفوفات الفترة}$$

وفي التطبيق العملي تحدد طبيعة العنصر الطريقة التي يحسن إتباعها من قبل المحاسب. إلا أنه مهما كانت الطريقة التي تتبع فإنه يجدر التنبيه إلى أهمية الفصل بين عناصر المصرفوفات وبين عناصر الخسائر وذلك نظراً لما يترتب على ذلك من زيادة القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية. وجدير بالذكر أن الطريقة الثانية لا تمكن من التمييز بين المصرفوفات والخسائر بسهولة. وهنا لا يمكن للمحاسب المالي أن يستعين بأصول ومبادئ المحاسبة الإدارية كما تجدر الإشارة هنا إلى أن إتباع القيمة الجارية سوف يساعد كثيراً في هذا المجال. وفيما يتعلق بأساس القياس فإنه يمكن التمييز بين أساسين هما :

1. أساس القيم التاريخية.
2. أساس القيم الجارية.

وطبقاً للأساس الأول يتم قياس المصرفوفات المحققة على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة إقتناء الأصول التي استنفذت أو مقدار الألتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية، والمأخذ الأساسي على التكلفة التاريخية هو أنها كثيراً ما لا تمثل مقياساً مناسباً للقيم الحقيقية للسلع والخدمات المستنفذة الأمر الذي يترتب عليه مقابلة خاطئة للإيرادات بالمصرفوفات. وترتيباً على ما سبقه فإنه لا يمكن الأفصاح عن نتائج العمليات الجارية بصورة منفصلة عن نتائج نشاط المضاربة على أسعار الأصول التي تقطنها الوحدة المحاسبية. من ناحية أخرى يثير أساس التكلفة التاريخية قضايا كثيرة في التطبيق العملي وبصفة خاصة فيما يتعلق بالتساؤلات الآتية :

1. أن سعر التبادل المتفق عليه على السلع والخدمات قد يتم سداده في تاريخ لاحق عن تاريخ الإقتناء أو الاستخدام الأمر الذي يثير مشاكل إحتساب القيمة الحالية.
2. أن إقتناء الأصول في مجموعات يثير لنا مشاكل توزيع التكاليف المشتركة وهي مشكلة يصعب حلها على أساس منطقي.
3. أن السعر المتفق عليه قد لا يكون على أساس عملية تبادل حقيقية الأمر الذي يثير مشكلة تحديد القيمة التبادلية للسلع والخدمات التي تم توريدها وإستخدامها.
4. في المشروعات الصناعية وبصفة عامة فيما يتعلق بالأصول الذي يتم إنتاجها ذاتياً فإنه تثار مشكلة حول مدى تحديد نصيب هذه الأصول من عناصر التكاليف المختلفة.

هل تحمل بالتكاليف الثابتة أو المتغيرة ؟ هل يتم تحميلها بتكلفة رأس المال المقترض أو المملوك ؟ وفيما يتعلق بالنقطة الأخيرة، من المعروف أن هناك

1. ماهي العناصر المكونة للمصرفوفات.

2. كيف يمكن قياس هذه العناصر.

3. متى يتم الاعتراف (الإثبات) محاسبياً بالمصرفوفات.

فيما يتعلق بتحديد عناصر المصرفوفات وهي نقطة تتعلق بالسؤال الثاني : هل يتم تحديد الإيرادات إجمالاً أم على أساس صافي ؟ أي أنه يلزم التفريق بين التدفقات السالبة التي يجب معالجتها صراحة كمصرفوفات وبين تلك التي يجب معالجتها لتخفيضه لرقم الإيرادات مثل مسموحات المبيعات، وهناك عناصر أخرى يثار حولها جدل مماثل كما في الديون المشكوك فيها وخصم تحجيل الدفع. والراي المنطقي هنا هو أن هذه العناصر ليست موارد مستنفذة في سبيل تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية وبالتالي لا يمكن معالجتها كمصرفوفات. حقيقة الأمر أنها تخفيض في القيمة التي حصلت أو التي سوف تحصل عليها المنشأة. وبالمثل لا يعتبر خصم السندات أو الأسهم مصرفوفات. وبصفة عامة يمكن القول بأن إثبات الإيراد على أساس صافي أو على أساس إجمالي إنما هي قضية تتعلق بطريقة عرض عناصر القوائم المالية وهي قضية تتوقف على الغرض من إعداد هذه القوائم وبصفة خاصة إستخدامها في مجال التحليل والنسب المحاسبية. ولعل الأمثلة الهامة في هذا المجال التقرير عن نتائج الأنشطة التي توقفت عن ممارستها خلال الفترة والعرف المحاسبي السائد الآن وهو وجوب التقرير عن هذه النتائج على أساس صافي.

إلا أن بصفة عامة تجدر الإشارة إلى أن هذا الأختلاف في الراي هو إختلاف حول طريقة العرض للقوائم المالية وليس على مفاهيم الإيراد أو المصرفوف أو الدخل. وأخيراً يجب التنبيه على وجوب تجنب أي إشارة لأولوية معينة لبعض عناصر المصرفوفات من حيث وجوب تغطيتها من الإيرادات. فجميع المصرفوفات تستوي من حيث وجوب المقابلة مع إيرادات الفترة المحاسبية. ومن ناحية أخرى يجب ملاحظة أن التنبؤ الذي يتم في عرض عناصر المصرفوفات في قائمة الدخل إلى مصرفوفات تسويقية ومصرفوفات إدارية إنما هو إجتهد من قبل المحاسب وان فائدته تنحصر في إمكان الاستفادة منه في إجراء التحليلات اللازمة للأرقام المحاسبية. وهنا تجدر الإشارة إلى أن أكثر أنواع الترتيب فائدة من وجهة نظر التحليل هو التنبؤ حسب العلاقة بالتدفقات النقدية أي حسب سيولة العنصر وحالة عدم التأكد المحيطة به حيث أن ذلك يزيد من القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية. وفيما يتعلق بقياس المصرفوفات فهناك جانبين يجب توضيحهما :

1. طريقة القياس.

2. أساس القياس.

ويثير قياس المصرفوفات جدلاً كثيراً فيما بين المحاسبين في الوقت الحاضر والسبب في ذلك هو عدم الأتفاق على أهداف محاسبية محددة وبصفة خاصة الأختلاف حول مفهوم الدخل الواجب الأفصاح عنه في القوائم المالية. وفي العادة يتم قياس المصرفوفات بأحد طريقتين :

1. الطريقة المستمرة.

2. طريقة الجرد.

نظريتان أساسيتان هما نظرية التكاليف المتغيرة ونظرية التكاليف المستغلة. وتطبيق نظرية التكاليف المتغيرة يعطينا أرباحاً تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع. إذ ان تغيرات المخزون السلعي طبقاً لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية. إلا انه في المقابل تعطينا هذه النظرية تقويماً للمخزون غير مكتمل حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية وعلى ذلك فإن نظرية التكاليف المستغلة قد تعطينا تقويم أفضل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس الربحية الذي يتأثر بتغيرات مستوى الإنتاج.

والمخزون السلعي المختلفة وعدم إمكان الاتفاق على طريقة مثلى من الطرق المعروفة (الوارد أولاً صادر أولاً FIFO و) (الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO) و(طريقة المتوسط المرجح I.W.A.) كذلك يعاب على أسلوب المقابلة هذا، أنه يجعل من المحاسبة عن المصروفات مجرد نتيجة تلقائية للمحاسبة عن الإيرادات. والحقيقة أنه يجب التأكيد على وجوب المحاسبة عن المصروفات بصورة مستقلة عن المحاسبة على الإيرادات. بل انه الاعتراف بالمصروفات كثيراً ما يكون وجوباً حتى في غياب وجود أي إيرادات خلال فترة معينة.

والمخزون السلعي المختلفة وعدم إمكان الاتفاق على طريقة مثلى من الطرق المعروفة (الوارد أولاً صادر أولاً FIFO و) (الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO) و(طريقة المتوسط المرجح I.W.A.) كذلك يعاب على أسلوب المقابلة هذا، أنه يجعل من المحاسبة عن المصروفات بصورة آنية مع الإيرادات يجعل من قائمة الدخل مجرد مطابقة لا تعتمد على إعتبارات سلوكية مما يفقدها كثيراً من أهميتها كأداة تحليلية بالدرجة الأولى.

والمخزون السلعي المختلفة وعدم إمكان الاتفاق على طريقة مثلى من الطرق المعروفة (الوارد أولاً صادر أولاً FIFO و) (الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO) و(طريقة المتوسط المرجح I.W.A.) كذلك يعاب على أسلوب المقابلة هذا، أنه يجعل من المحاسبة عن المصروفات بصورة مستقلة تماماً عن إعتبارات الاعتراف محاسبياً بالإيرادات. أما فيما يتعلق بالمقابلة على أساس الربط بين المصروفات وبين الفترات المحاسبية، فإنه يؤثر لنا الكثير من القضايا المتعلقة بالتوزيع والتحميل Allocation بطريقة منتظمة ومنطقية. فإذا كانت الاستفادة المتوقعة من أصل معين تمتد لفترات محاسبية متتالية فهنا يتم التوزيع لتكلفة الأصل على الفترات المستفيدة منه. أما إذا إقتصرت الفائدة على فترة واحدة فيتم تخصيص تكلفته بالكامل على تلك الفترة. وهنا تجدر الإشارة إلى كافة طرق التحميل والتخصيص المعروفة حتى الان يعاب عليها مايلي:

1. انه لا يمكن تفضيل أي منها على الأخرى، بمعنى آخر ليس هناك طريقة صحيحة وسليمة لتوزيع عناصر المصروفات على الفترات والمنتجات، فمثلاً لا يمكن إثبات ان طريقة القسط الثابت أفضل من طرق الاستهلاك الأخرى.
2. ان كافة طرق التخصيص أو التوزيع أو التحميل المعروفة لا تعتمد على تبرير منطقي، وهذا ما يفسر كثرة الطرق البديلة لمعالجة هذه الظاهرة.

إلا انه وبالرغم من هذه الانتقادات فإنه ليس هناك دليل على أن الأرقام المحاسبية خالية من أي فائدة عملية. وليس أدل على ذلك من الاستمرار في تطبيق القوائم المالية وإنتشار الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات.

والمخزون السلعي المختلفة وعدم إمكان الاتفاق على طريقة مثلى من الطرق المعروفة (الوارد أولاً صادر أولاً FIFO و) (الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO) و(طريقة المتوسط المرجح I.W.A.) كذلك يعاب على أسلوب المقابلة هذا، أنه يجعل من المحاسبة عن المصروفات بصورة مستقلة تماماً عن إعتبارات الاعتراف محاسبياً بالإيرادات. أما فيما يتعلق بالمقابلة على أساس الربط بين المصروفات وبين الفترات المحاسبية، فإنه يؤثر لنا الكثير من القضايا المتعلقة بالتوزيع والتحميل Allocation بطريقة منتظمة ومنطقية. فإذا كانت الاستفادة المتوقعة من أصل معين تمتد لفترات محاسبية متتالية فهنا يتم التوزيع لتكلفة الأصل على الفترات المستفيدة منه. أما إذا إقتصرت الفائدة على فترة واحدة فيتم تخصيص تكلفته بالكامل على تلك الفترة. وهنا تجدر الإشارة إلى كافة طرق التحميل والتخصيص المعروفة حتى الان يعاب عليها مايلي:

توقيت الاعتراف بالمصروفات

بالنسبة لتوقيت الاعتراف بالمصروف فهو سؤال يعني بتحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف وبالتالي اثباته محاسبياً بالدفاتر والسجلات. والقاعدة العامة في تحقق المصروفات هي ان يتم الاعتراف بالمصروف بمجرد ما يتضح للمحاسب ان هناك منافع اقتصادية قد تم استنفاذها في أداء النشاط أو خلال الفترة بصورة عادية متوقعة.

أما بالنسبة للخسائر فإنه يجب الاعتراف بها محاسبياً بمجرد ما يتضح ان المنافع التي سبق الاعتراف بها كأصل قد تلاشت أو انخفضت عما كانت عليه بصورة غير عادية أو غير متوقعة. وهنا يلزم التفرقة بين الثلاثة أنواع التالية من المصروفات:

1. مصروفات ترتبط مباشرة بالإيرادات التي تم تحققها أو إثباتها محاسبياً خلال الفترة، وهنا تتم المقابلة على أساس إفتراض علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات وعلى ذلك فإن توقيت المصروفات يكون على أساس مبدأ المقابلة.
2. مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترة المحاسبية. أي ان المقابلة هنا تكون على أساس إفتراض علاقة بين المصروف وبين نشاط فترة أو فترات معينة، وهنا نجد نوعين من المصروفات:
 - أ- مصروفات يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وهنا يتم الاعتراف بالمصروف على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات المختلفة Allocation طبقاً لطريقة أو أخرى من طرق الاستهلاك.

ب- مصروفات يقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الانفاق وبالتالي يتم الاعتراف بها على أساس التحميل الفوري.

والمقابلة على أساس إيجاد علاقة سببية بين المصروف والإيراد لا يمكن إستخدامها في كثير من الاحيان.

والمجال الشائع لأستخدامها هو في تحديد تكلفة المبيعات. وحتى في هذه الحالة فإن تطبيق مبدأ المقابلة ليس خالياً من المشاكل العملية.

وليس أدل على ذلك من إستمرار الجدل المحاسبي حول طرق تسعير

معياري المحاسبة الدولي ٨

(المعدل عام ١٩٩٣)

تكلمة من ص ١



الخلفية وإرشادات التطبيق في هذا المعيار وكذلك وفقاً لنص مقدمة معايير المحاسبة الدولية ، وليس القصد من معايير المحاسبة الدولية تطبيقها على البنود غير المادية (راجع الفقرة ١٢ من المقدمة).

الهدف

إن الهدف من هذا المعيار هو وصف عمليات التصنيف والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبنود محددة في قائمة الدخل من أجل أن تقوم المشاريع بإعداد وعرض قائمة الدخل على أساس ثابت. ويعزز هذا القابلية للمقارنة مع البيانات المالية للمشروع لفترات سابقة ومع البيانات المالية للمشاريع الأخرى. وعليه يتطلب هذا المعيار تصنيف البنود غير العادية والإفصاح عنها إلى جانب الإفصاح عن بنود محددة ضمن الربح أو الخسارة من النشاطات العادية. كما يحدد المعيار كذلك المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية والتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الأساسية.

النطاق

١. يجب أن يطبق هذا المعيار في عرض الربح أو الخسارة من النشاطات العادية والبنود غير العادية في بيان الدخل وفي المحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.
٢. يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي الثامن ، البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيرات في السياسات المحاسبية المصادق عليه في عام ١٩٧٧.
٣. يعالج هذا المعيار ، من بين أشياء أخرى، الإفصاح عن بنود محددة في صافي الربح أو الخسارة للفترة . وهذه إفصاحات إضافية لما هو مطلوب في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى بما في ذلك المعيار المحاسبي الدولي الخامس "المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية".
٤. [تم حذفها]
٥. تتم المحاسبة والإفصاح عن الآثار الضريبية للبنود غير العادية، والأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر "المحاسبة عن ضرائب الدخل". وحيث يشير المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر إلى البنود غير العادية فإنها يجب أن تقرأ على أنها البنود غير العادية وفقاً لتعريف هذا المعيار .

تعريف

٦. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها أدناه : البنود غير العادية هي الدخل أو المصروفات الناتجة عن أحداث أو عمليات تختلف بصورة واضحة عن الأنشطة العادية للمشروع ، كذلك لا يتوقع حدوثها على نحو متكرر أو منتظم .

النشاطات العادية وهي أية نشاطات يقوم بها المشروع كجزء من أعماله وما يرتبط به من نشاطات يقوم بها المشروع لمساندة هذه الأنشطة أو الطارئ أو الناتجة عنها.

يتعلق أحد التفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة بالمعيار المحاسبي الدولي الثامن :

تفسير اللجنة الدائمة للتفسيرات رقم ٨- "التطبيق لأول مره لمعايير المحاسبة الدولية كأساس رئيسي للمحاسبة".

المحتويات

المعيار المحاسبي الدولي ٨ (المعدل عام ١٩٩٣)

صافي الربح أو خسارة الفترة ، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية

الهدف

الفقرات

٥-١	النطاق
٦	تعريف
٣٠-٧	صافي ربح أو خسارة الفترة
١٥-١١	البنود غير العادية
١٨-١٦	الربح أو الخسارة من النشاطات العادية (فقرات تم حذفها)
٢٢-١٩	التغيرات في التقديرات المحاسبية
٣٠-٢٣	الأخطاء الأساسية
٤٠-٣١	معالجة نقطة المرجعية
٣٧-٣٤	المعالجة البديلة المسموح بها
٤٠-٣٨	التغيرات في السياسات المحاسبية
٥٧-٤١	تطبيق معيار محاسبي دولي
٤٨-٤٦	تغيرات أخرى في السياسات المحاسبية-معالجة نقطة المرجعية
٥٣-٤٩	تغيرات أخرى في السياسات المحاسبية-المعالجة البديلة المسموحه بها
٥٧-٥٤	تاريخ التطبيق
٥٨	ملحق
	البنود غير العادية والعمليات المتوقعة
	الأخطاء الأساسية
	التغيرات في السياسة المحاسبية

معياري المحاسبه الدولي ٨ (المعدل عام ١٩٩٣)

صافي ربح أو خسارة الفترة ، الأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المحاسبية

يجب قراءة المعايير المطبوعة بالخط البارز المائل الداكن في إطار مادة

الأخطاء الأساسية وهي أخطاء مكتشفة في الفترة الحالية وذات أهمية لدرجة أن البيانات المالية لإحدى الفترات المالية السابقة أو أكثر لم تعد تعتبر موثوقة بتاريخ إصدارها.

السياسات المحاسبية وهي عبارة عن المبادئ المحددة، والقواعد، والأعراف، والأحكام، والممارسات المتبعة لدى المنشأة في إعداد وتقديم البيانات المالية.

الربح أو الخسارة من النشاطات العادية

١٦. عندما تكون بنود الدخل والمصروف المتضمنة في الربح أو الخسارة من النشاطات العادية ذات حجم أو طبيعة أو تأثير بحيث يكون الإفصاح عنها أمراً ملائماً لتوضيح أداء المشروع للفترة، فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ هذه البنود بشكل منفصل.

١٧. رغم أن بنود الدخل والمصروف الموصوفة في الفقرة ١٦ ليست بنود غير عادية، فإن طبيعة ومبلغ هذه البنود يمكن أن يكون ملائماً لمستخدمي القوائم المالية في فهم المركز المالي للمشروع وأدائها وفي وضع التنبؤات عنهما. ويتم عادة الإفصاح عن مثل هذه المعلومات في إيضاحات البيانات المالية.

١٨. وتشمل الظروف التي يمكن أن تدعو للإفصاح بشكل منفصل عن بنود الدخل والمصروف بموجب الفقرة ١٦ ما يلي:

أ - تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق أو تخفيض المتكاثات والمنشآت والمعدات إلى المبلغ القابل للاسترداد وكذلك عكس هذه التخفيضات.

ب - إعادة هيكلة نشاطات المشروع وعكس أية مخصصات لتكاليف إعادة التنظيم.

ج - استبعاد بنود المتكاثات والآلات والمعدات.

د - استبعاد من الاستثمارات طويلة الأجل.

هـ - العمليات المتوقعة.

و - تسوية الدعاوى القضائية.

ز - عكوسات أخرى للمخصصات.

١٩ - ٢٢ [حذفت - أنظر معيار المحاسبة الدولي ٣٥ - العمليات المتوقعة]

التغيرات في التقديرات المحاسبية

٢٣. نتيجة لحالة عدم التأكد الملازمة لنشاطات الأعمال، فإن كثيراً من بنود القوائم المالية لا يمكن أن تقاس بدقة بل يمكن تقديرها فقط. وتقوم عملية التقدير على الاجتهاد الشخصي بناء على أحدث المعلومات المتوفرة. إن التقديرات مطلوبة، على سبيل المثال للديون المدومة، والمخزون المتقادم أو الأعمار الإنتاجية أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية في الأصول القابلة للاستهلاك. أن استخدام التقديرات المعقولة جزء جوهري من عملية إعداد القوائم المالية ولا يقلل من درجة الاعتماد عليها.

٢٤. قد يكون من الضروري مراجعة التقديرات إذا حدثت تغيرات في الظروف التي بني عليها التقدير نتيجة لمعلومات جديدة، أو خبرات أكثر أو تطورات لاحقة. وبحكم طبيعته فإن التعديل في التقدير لا يدخل ضمن تعريف غير العادي أو الخطأ الأساسي.

٢٥. في بعض الأحيان يكون من الصعب التمييز بين التغير في السياسة المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية. وتعتبر التغيرات في مثل هذه الحالات تغيرات في التقديرات ويتم الإفصاح عنها بصورة مناسبة.

٢٦. يجب تضمين أثر التغير في التقدير المحاسبي في تحديد صافي الربح أو الخسارة في:

أ - فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر على الفترة لوحدها، أو

ب - فترة التغير والفترات المستقبلية إذا كان التغير يؤثر على كل منها.

صافي ربح أو خسارة الفترة

٧. يجب إدراج جميع بنود الدخل والمصروفات المعترف بها في الفترة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة، إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي بغير ذلك.

٨. عادة ما يتم إدراج جميع بنود الدخل والمصروف المعترف بها في الفترة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة. وهذا يضم البنود غير العادية وأثار التغيرات في التقديرات المحاسبية. ولكن قد يكون هناك ظروف تؤدي إلى عدم إدراج بنود محددة في صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية. ويعالج هذا المعيار بندين من هذه البنود هما: تصحيح الأخطاء الأساسية وأثار التغيرات في السياسات المحاسبية.

٩. تعالج معايير محاسبية دولية أخرى البنود التي تحقق تعريف الدخل والمصروف كما وردت في الإطار ولكنها تستبعد عند تحديد صافي الربح أو الخسارة. تشمل الأمثلة على ذلك فوائض إعادة التقييم (أنظر المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر، المتكاثات والمصانع والمعدات) والمكاسب والخسائر الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية (أنظر المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون، أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية).

١٠. يتألف صافي الربح أو الخسارة للفترة من الأجزاء التالية والتي يجب الإفصاح عن كل منها في صلب قائمة الدخل:

أ - الربح أو الخسارة من النشاطات العادية.

ب - البنود غير العادية

البنود غير العادية

١١. يجب الإفصاح بشكل مستقل عن طبيعة ومبلغ كل بند غير عادي عملياً، تنشأ جميع بنود الدخل والمصروف المدرجة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة في ظل النشاطات العادية للمشروع. وعليه فإن البنود غير العادية تنشأ عن أحداث أو عمليات نادرة الوقوع.

١٣. إن ما يميز حدثاً أو عملية بصورة واضحة عن النشاطات العادية للمشروع هو طبيعة الحدث أو العملية بالنسبة للأعمال العادية التي يقوم بها المشروع وليس على ضوء التكرار الذي بموجبه يتوقع وقوع تلك الأحداث. لذلك قد يكون الحدث عادي لمشروع ما ولكن غير عادي لمشروع آخر بسبب الاختلاف بين النشاطات العادية لهذه المنشآت. فعلى سبيل المثال قد تعتبر الخسائر الناتجة عن حدوث هزة أرضية بنوداً غير عادي بالنسبة لكثير من المشاريع. إلا أن مطالبات حامل بوالص التأمين نتيجة الهزة الأرضية لا تعتبر بنوداً غير عادية بالنسبة لشركة تأمين تقبل التأمين ضد هذه الأخطار.

١٤. من أمثلة الأحداث والعمليات المالية التي عادة ما ينشأ عنها بنود غير عادية في كثير من المشاريع:

أ - مصادرة الأصول، أو
ب - هزة أرضية أو كارثة طبيعية أخرى.

٢٧. يمكن أن يؤثر تغير التقدير المحاسبي على الفترة الحالية لوحدها أو على الفترة الحالية والفترات المستقبلية، على سبيل المثال، يؤثر التغير في تقدير الديون المشكوك بها على الفترة الحالية لوحدها وعليه يعترف به حالاً. بينما يؤثر التغير في تقدير العمر الإنتاجي أو نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية للأصل القابل للإستهلاك على مصروف الإستهلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة باقية في حياة الأصل الإقتصادي. في كلا الحالتين يعترف بتأثير التغير المتعلق بالفترة الحالية كدخل أو مصروف في الفترة الحالية. أما التأثير على الفترات المستقبلية، إن وجد فيعترف به في الفترات المستقبلية.

٢٨. إن تأثير التغير في التقدير المحاسبي يجب أن يظهر في نفس التصنيف في قائمة الدخل كما ظهر سابقاً التقدير نفسه.

٢٩. لضمان قابلية المقارنة بين القوائم المالية في الفترات المختلفة، فإن تأثير التغير في التقدير المحاسبي لتقديرات سبق وأن دخلت في حساب الربح أو الخسارة من النشاطات العادية يجب أن تظهر في ذلك الجزء من صافي الربح أو الخسارة. بينما تأثير التغير في التقدير المحاسبي الذي سبق أن دخل كبد غير عادي يجب أن يتم التقرير عنه كبد غير عادي.

٣٠. يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي في الفترة الحالية أو من المتوقع أن يكون له تأثير مادي في فترات لاحقة. وإذا كان من غير العملي تحديد المبلغ فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الأخطاء الأساسية

٣١. يمكن أن تكتشف في الفترة الحالية أخطاء حدثت في إعداد القوائم المالية في واحدة أو أكثر من الفترات السابقة ويمكن أن تحدث الأخطاء نتيجة للأخطاء الحسابية، أو الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو في تفسير الحقائق أو نتيجة للغش أو السهو. ويدخل تصحيح الأخطاء عادة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية.

٣٢. يحدث في حالات نادرة أن يكون للخطأ تأثير جوهري على القوائم المالية لفترة سابقة أو أكثر لدرجة أن القوائم المالية لتلك الفترات لا تعود موثوقة بتاريخ إصدارها. ويشار إلى هذه الأخطاء بالأخطاء الأساسية. ومن أمثلة الأخطاء الأساسية شمول القوائم المالية لفترات سابقة على مبالغ ذات قيمة مادية عن أعمال تحت التنفيذ ودمم مدينة تتعلق بعقود إحتياليه لا يمكن تنفيذها. ويتطلب تصحيح الأخطاء الأساسية التي تعود لفترات سابقة إعادة بيان المعلومات المقارنة أو تقديم معلومات صورية إضافية.

٣٣. يمكن تمييز تصحيح الأخطاء الأساسية عن التغيرات في التقديرات المحاسبية. فالتقديرات المحاسبية بطبيعتها تقريبات قد يتطلب التعديل كلما استجدت معلومات جديدة. على سبيل المثال المكسب أو الخسارة المعترف به بعد تحقق الالتزام الطارئ الذي لم يكن ممكناً تقديرها بموضوعية مسبقاً لا يمثل تصحيحاً لخطأ أساسي.

المعالجة الأساسية

٣٤. يجب بيان مبلغ التصحيح للخطأ الأساسي العائد للفترات السابقة من خلال تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة. كما يجب إعادة بيان المعلومات المقارنة ما لم يكن القيام بذلك غير عملي.

٣٥. يجب تقديم القوائم المالية المحتوية على معلومات مالية مقارنة لفترات سابقة وكان الخطأ الأساسي قد تم تصحيحه في الفترة التي وقع فيها. وعليه فإن مبلغ التصحيح العائد لكل فترة في التقرير

يدخل في صافي الربح أو الخسارة لتلك الفترة. أما مبلغ التصحيح للفترات السابقة لتلك الظاهرة في المعلومات المقارنة في القوائم المالية فيعدل به الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة لأقدم فترة ظاهرة في البيانات المالية. كما تعدل أية معلومات مقدمة تعود للفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية.

٣٦. لا تتطلب إعادة بيان المعلومات المقارنة بالضرورة تعديل القوائم المالية الموافقة عليها من قبل المساهمين أو المسجلة أو المودعة لدى السلطات النظامية. إلا أن القوانين الوطنية قد تتطلب تعديل مثل هذه القوائم المالية.

٣٧. على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- أ - طبيعة الخطأ الأساسي.
- ب- مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة في التقرير.
- ج- مبلغ التصحيح العائد لفترات سابقة لتلك المشمولة في المعلومات المقارنة، و
- د- حقيقة أن المعلومات المقارنة قد تم إعادة بيانها أو أنه من غير العملي القيام بذلك.

المعالجة البديلة المسموح بها

٣٨. إن مبلغ تصحيح الخطأ الأساسي يجب أن يدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية، ويجب تقديم المعلومات المقارنة كما تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة السابقة، كما يجب تقديم المعلومات الصورية الإضافية طبقاً للفقرة ٣٤ ما لم يكن من غير العملي تقديم مثل هذه المعلومات.

٣٩. يدخل عادة تصحيح الخطأ الأساسي في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية. ولكن يجري عادة تقديم معلومات إضافية، غالباً في أعمدة مستقلة، لإظهار صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية وأية فترات سابقة ظاهرة وكأن الخطأ الأساسي قد تم تصحيحه في الفترة التي وقع فيها. وقد يكون من الضروري تطبيق هذه المعالجة المحاسبية في البلدان التي يطلب فيها شمول القوائم المالية على معلومات مقارنة متفقة مع القوائم المالية المقدمة في الفترات السابقة.

٤٠. يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

- أ - طبيعة الخطأ الأساسي
- ب- مبلغ التصحيح المعترف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية.
- ج- مبلغ التصحيح المشمول في كل فترة لها معلومات صورية مقدمة ومبلغ التصحيح العائد لفترات سابقة لتلك المشمولة في المعلومات الصورية. وإذا كان من غير العملي تقديم معلومات صورية فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

التغيرات في السياسات المحاسبية

٤١. يحتاج المستخدمون إلى مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر فترة زمنية للتعرف على الإتجاهات في المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية، لذلك يجري عادة تطبيق نفس السياسات المحاسبية في كل فترة.

٤٢. يجب إجراء التغير في السياسة المحاسبية فقط إذا تطلب ذلك تشريعاً، أو هيئة وضع معايير محاسبية أو إذا كان التغير سيؤدي إلى عرض أفضل للأحداث أو العمليات في القوائم المالية للمنشأة.

٤٣. ويتحقق العرض الأفضل للأحداث والعمليات في القوائم المالية عندما تؤدي السياسة المحاسبية الجديدة إلى معلومات أكثر ملاءمة أو موثوقية حول المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية للمنشأة.

٤٤. لا يعتبر الآتي تغييراً في السياسات المحاسبية:

أ - تبني سياسة محاسبية لأحداث أو عمليات تختلف في جوهرها عن الأحداث والعمليات الجارية سابقاً .

ب- تبني سياسة محاسبية جديدة لأحداث أو عمليات لم تحدث في السابق أو كانت غير مادية. إن الاتباع الأولي لسياسة إثبات الأصول بالمبالغ المعاد تقييمها يمثل تغييراً في السياسة المحاسبية، ولكن تتم معالجته كإعادة تقييم بموجب المعيار الدولي السادس عشر "الممتلكات والمصانع والمعدات أو المعيار المحاسبي الدولي الخامس والعشرون" محاسبة الاستثمارات" كما هو ملائم وليس بموجب المعيار المحاسبي هذا. وعليه فإن الفقرات ٤٩ إلى ٥٧ من هذا المعيار لا تنطبق على مثل هذا التغيير في السياسة المحاسبية.

٤٥. يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو مستقبلي حسب متطلبات هذا المعيار فالتطبيق بأثر رجعي يؤدي إلى تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الأحداث والعمليات كما لو كانت هذه السياسة مستخدمة من الأصل. وعليه تطبق السياسة المحاسبية على الأحداث والعمليات من تاريخ بدء تلك البنود. بينما يعني التطبيق المستقبلي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الأحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ التغيير، ولا يجري التعديل على الفترات السابقة سواء للرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة أو في التقرير عن صافي الربح أو الخسائر للفترة الحالية لأن الأرصدة الحالية لا يجري إعادة حسابها. ولكن يجري تطبيق السياسة الجديدة على الأرصدة الحالية من تاريخ التغيير. على سبيل المثال يمكن أن تقرر المنشأة تغيير سياستها المحاسبية بخصوص تكاليف الاقتراض وتعمل على رسميتها بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون "تكاليف الاقتراض". فالتطبيق المستقبلي يطبق السياسة الجديدة على تكاليف الاقتراض التي تكبدتها المنشأة بعد تاريخ التغيير في السياسة المحاسبية.

تطبيق معيار محاسبي دولي

٤٦. إن التغيير في السياسة المحاسبية نتيجة لتبني معيار محاسبي دولي يجب أن يتم التعامل معه بموجب البنود الانتقالية المحددة، إن وجدت، في ذلك المعيار المحاسبي الدولي. وفي غياب هذه البنود، يجب تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بموجب المعالجة الأساسية في الفقرات ٤٩ و٥٢ و٥٣ أو بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في الفقرات ٥٤ و٥٦ و٥٧.

٤٧. قد تتطلب البنود الانتقالية في المعيار المحاسبي الدولي إما التطبيق بأثر رجعي أو بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية.

٤٨. عندما لا تكون المنشأة قد تبنت معياراً محاسبياً دولياً صدر عن اللجنة ولم يحن موعد تطبيقه بعد، فإن من المرغوب للمنشأة أن تفصح عن طبيعة التغيير المستقبلي في السياسة المحاسبية وعن التقدير لأثر التغيير على صافي الربح أو الخسارة والمركز المالي.

تغييرات أخرى في السياسات المحاسبية-المعالجة الأساسية

٤٩. يجب تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية بأثر رجعي إلا إذا كان مبلغ التعديل الناتج والعائد للفترات السابقة غير قابل للتحديد بشكل معقول. وأي تعديل ناتج يجب أن يتم التقرير عنه كتعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة. كما يجب إعادة بيان المعلومات المقارنة إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك.

٥٠. تعرض القوائم المالية بما فيها المعلومات المقارنة للفترات السابقة وكأن السياسة المحاسبية الجديدة مطبقة من الأصل. وعليه يعاد بيان المعلومات المقارنة لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة. أما مبلغ

التعديل العائد للفترات السابقة لتلك الظاهرة في القوائم المالية فيظهر كتعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة لأقدم فترة في التقرير. كما يجب إعادة بيان أية معلومات أخرى بخصوص الفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية.

٥١. إن إعادة بيان المعلومات المقارنة لا تتطلب بالضرورة تعديل القوائم المالية التي سبق المصادقة عليها من قبل المساهمين أو المسجلة أو المبلغة للسلطات التنظيمية. ولكن القوانين الوطنية قد تتطلب تعديل مثل هذه القوائم المالية.

٥٢. يجب تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر مستقبلي عندما يكون من غير الممكن تحديد مبلغ التعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة المطلوب بموجب الفقرة ٤٩ بشكل معقول.

٥٣. عندما يكون للتغيير في السياسة المحاسبية تأثير مادي على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة يتم عرض بياناتها، أو يمكن أن يكون له تأثير مادي على فترات لاحقة، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

أ - أسباب التغيير.

ب- مبلغ التعديل للفترة الحالية ولكل فترة يتم عرض بياناتها.

ج- مبلغ التعديل العائد للفترات السابقة لتلك المشمولة في المعلومات المقارنة.

د- حقيقة أن المعلومات المقارنة قد أعيد بيانها أو أنه من غير العملي إجراء ذلك.

تغييرات أخرى في السياسات المحاسبية-المعالجة البديلة المسموح بها

٥٤. يجب أن يطبق التغيير في السياسة بأثر رجعي إلا إذا كان مبلغ التعديل الناتج العائد للفترات السابقة غير قابل للتحديد بشكل معقول وأي تعديل ناتج يجب أن يدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية. ويجب أن تقدم المعلومات المقارنة كما تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة السابقة. كما يجب إعداد المعلومات الإضافية الصورية بموجب الفقرة ٤٩ ما لم يكن من غير العملي القيام بذلك.

٥٥. تدخل التعديلات الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة. ويتم عادة تقديم معلومات إضافية مقارنة، في شكل أعمدة مستقلة، لإظهار صافي الربح أو الخسارة والمركز المالي للفترة الحالية وأية فترات سابقة مشمولة كما لو كانت السياسة المحاسبية مطبقة من الأصل. وقد يكون من الضروري تطبيق هذه المعالجة المحاسبية في بلدان يتطلب تقديم القوائم المالية فيها شمول معلومات مقارنة تتفق مع القوائم المالية المقدمة في فترات سابقة.

٥٦. يجب أن يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر مستقبلي عندما يكون المبلغ الذي يجب أن يدخل في صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية بموجب الفقرة ٥٤ غير قابل للتحديد بشكل معقول.

٥٧. عندما يكون للتغيير في السياسة المحاسبية أثر مادي على الفترة الحالية أو على أي فترة سابقة يتم عرض بياناتها، أو يمكن أن يكون له أثر مادي في فترات لاحقة، فإن على المنشأة أن تفصح عن التالي:

أ - أسباب التغيير.

ب- مبلغ التعديل المعترف به في صافي الربح أو الخسارة في الفترة الحالية، و

ج- مبلغ التعديل المشمول في كل فترة لها معلومات صورية مقدمة ومبلغ التعديل العائد للفترات السابقة لتلك المشمولة في القوائم المالية. وإذا كان من غير العملي تقديم معلومات صورية فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

تاريخ التطبيق

تظهر الدفاتر المحاسبية لبيتنا عام ٢-١٩ مبيعات بمبلغ ١٠٤,٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعه بمبلغ ٨٦,٥٠٠ (بما في ذلك الخطأ في المخزون الافتتاحي بمبلغ ٦,٥٠٠) وضرائب الدخل بمبلغ ٥,٢٥٠.

٥٨. يُطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ أو بعد ذلك التاريخ.

في ١-١٩ أعدت بيتنا التقرير التالي:

٧٣,٥٠٠	مبيعات
(٥٣,٥٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
	الربح من النشاطات العادية
٢٠,٠٠٠	قبل ضرائب الدخل
(٦,٠٠٠)	ضرائب الدخل
<u>١٤,٠٠٠</u>	صافي الربح

رصيد الأرباح المدورة الافتتاحي لعام ١-١٩ هو ٢٠,٠٠٠ والرصيد الختامي ٣٤,٠٠٠ بلغت نسبة ضريبة الدخل لشركة بيتنا ٣٠٪ للعاملين ٢-١٩ و ١٩-١٩.

شركة بيتنا

مقتطفات من قائمة الدخل نحت أسلوب المعالجة الأساسية

١٩-١	١٩-٢	
<u>٧٣,٥٠٠</u>	<u>١٠٤,٠٠٠</u>	مبيعات
(٦٠,٠٠٠)	(٨٠,٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
		الربح من النشاطات العادية
١٣,٥٠٠	٢٤,٠٠٠	قبل ضرائب الدخل
(٤,٠٥٠)	(٧,٢٠٠)	ضرائب الدخل
<u>٩,٤٥٠</u>	<u>١٦,٨٠٠</u>	صافي الربح

شركة بيتنا

قائمة الأرباح المدورة

نحت أسلوب المعالجة الأساسية

١٩-١	١٩-٢	
<u>٢٠,٠٠٠</u>	<u>٣٤,٠٠٠</u>	الأرباح المدورة الإفتتاحية
		كما تم التقرير عنها سابقاً
-	(٤,٥٥٠)	تصحيح خطأ أساسي (صافي من ضرائب الدخل بمبلغ ١,٩٥٠) إيضاح ١
٢٠,٠٠٠	٢٩,٤٥٠	الأرباح المدورة الإفتتاحية بعد التعديل
٩,٤٥٠	١٦,٨٠٠	صافي الربح
<u>٢٩,٤٥٠</u>	<u>٤٦,٢٥٠</u>	الأرباح المدورة الختامية

مقتطفات من إيضاحات القوائم المالية

١. لقد تم إدخال بعض المنتجات المباعة خلال ١-١٩ بطريق الخطأ في المخزون السلعي كما في ٣١ كانون الأول ١٩-١ بمبلغ ٦,٥٠٠ ولقد تم إعادة بيان القوائم المالية لسنة ١٩-١ لتصحيح هذا الخطأ.

شركة بيتنا قائمة الدخل نحت أسلوب المعالجة البديلة المسموح بها

الملحق

هذا الملحق توضيحي ولا يمثل جزءاً من المعايير، والغرض منه توضيح تطبيق المعايير للمساعدة في شرح معانيها. يورد الملحق مقتطفات من قوائم الدخل وقوائم الأرباح المدورة لإظهار التأثيرات على هذه القوائم من العمليات الموصوفة. لا تتطابق هذه المقتطفات بالضرورة مع متطلبات الإفصاح والعرض للمعايير المحاسبية الدولية الأخرى.

البند غير العادية والعمليات غير المستمرة

شركة ألفا

مقتطفات من قائمة الدخل

١٩-٢	١٩-١	
١٠,٠٠٠	١٢,٠٠٠	الربح الإجمالي
		خسارة بيع خط تصنيع صمام محرك سيارات نقل (إيضاح ١)
(٣,٠٠٠)	-	ضرائب دخل
(٢,١٠٠)	(٣,٦٠٠)	ربح النشاطات العادية
٤,٩٠٠	٨,٤٠٠	بند غير عادي-خسارة مصادرة عملية تصنيع صمام محرك سيارة في البلد (ر) (بعد طرح ضريبة دخل بمبلغ ١,٣٥٠-إيضاح ٢)
<u>٤,٩٠٠</u>	<u>٥,٢٥٠</u>	صافي الربح

مقتطفات من إيضاحات القوائم المالية

١. في ١ تموز ٢-١٩ باعت شركة ألفا خط تصنيع محرك سيارات نقل. كان يتم التقرير عن نتائج هذه العملية في السابق في قطاع صناعة الصمامات والقطاع الجغرافي المحلي. تمثل الخسارة الفرق بين المتحصلات من عملية البيع وصافي القيمة المسجلة لأصول وخصوم العملية بتاريخ البيع. بلغت الإيرادات المتحققة والمتعلقة بالعملية من ١ كانون ثاني ٢-١٩ ولغاية ١ تموز ٢-١٩ مبلغ ٥٠٠٠ (١٥٠٠٠ في ١-١٩) والربح قبل الضرائب بلغ ٥٠٠٠ (١٠,٠٠٠ في ١-١٩).

٢. في ١ تشرين أول ١-١٩، تم مصادرة عملية تصنيع صمام محرك السيارات لشركة ألفا في البلد (ر)، من قبل الحكومة وبدون تعويض. كان يتم التقرير عن نتائج هذه العملية في السابق في قطاع صمام محركات السيارات الصناعي والقطاع الجغرافي الجغرافي. تمت المحاسبة عن خسائر المصادرة كبند غير عادي. تمثل الخسارة الناجمة عن المصادرة صافي القيمة المسجلة لأصول والتزامات العملية بتاريخ المصادرة إيرادات العملية المعترف بها من ١ كانون ثاني ١-١٩ وحتى ١ تشرين أول ١-١٩ كانت ١٠,٠٠٠ والأرباح قبل الضرائب ٢,٠٠٠.

الأخطاء الأساسية

خلال ٢-١٩ اكتشفت شركة بيتنا أن بعض المنتجات المباعة خلال ١-١٩ قد دخلت خطأ في المخزون السلعي بتاريخ ٣١ كانون أول ١٩-١ بمبلغ ٦,٥٠٠.

قامت جاما برسمة " تكاليف الاقتراض " المتكبدة والبالغة ٢,٦٠٠ خلال عام ١٩-١ و ٥,٢٠٠ في الفترات السابقة لـ ١٩-١. تمت رسمة كافة تكاليف الاقتراض المتكبدة في السنين السابقة بخصوص تملك محطة القوى .

		بيانات صورية		١٩-١	١٩-٢
		معاد بيانها	معاد بيانها	١٩-١	١٩-٢
مبيعات	١٠٤,٠٠٠	٧٣,٥٠٠	١٠٤,٠٠٠	٧٣,٥٠٠	١٠٤,٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(إيضاح ١) (٨٦,٥٠٠)	(٥٣,٥٠٠)	(٨٠,٠٠٠)	(٦٠,٠٠٠)	(٨٠,٠٠٠)
الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل	١٧,٥٠٠	٢٠,٠٠٠	٢٤,٠٠٠	١٣,٥٠٠	٢٤,٠٠٠
ضرائب الدخل	(شاملاً آثار تصحيح الخطأ الأساسي) (٥,٢٥٠)	(٦,٠٠٠)	(٧,٢٠٠)	(٤,٠٥٠)	(٧,٢٠٠)
الربح من النشاطات العادية قبل الفائدة وضرائب الدخل	١٨,٠٠٠	-	-	-	-
مصرف الفائدة	١٨,٠٠٠	١٨,٠٠٠	١٨,٠٠٠	١٨,٠٠٠	١٨,٠٠٠
الربح من النشاطات العادية قبل ضرائب الدخل	(٥,٤٠٠)	٩,٤٥٠	١٦,٨٠٠	٩,٤٥٠	١٦,٨٠٠
ضرائب الدخل	١٢,٢٥٠	١٤,٠٠٠	١٦,٨٠٠	١٤,٠٠٠	١٦,٨٠٠
صافي الربح	١٢,٦٠٠	١٢,٢٥٠	١٦,٨٠٠	١٤,٠٠٠	١٢,٢٥٠

شركة بيتا

قائمة الأرباح المدورة نحت أسلوب المعالجة البديلة المسموح بها

كان رصيد الأرباح المدورة الافتتاحية لعام ١٩-١ مبلغ ٢٠,٠٠٠ والأرباح المدورة الختامية ٣٢,٦٠٠.

معدل الضريبة على جاما ٣٠٪ للعامين ١٩-٢ و ١٩-١

شركة جاما مقتطفات من قائمة الدخل نحت أسلوب المعالجة الأساسية

		بيانات صورية		١٩-١	١٩-٢
		معاد بيانها	معاد بيانها	١٩-١	١٩-٢
الأرباح المدورة الإفتتاحية	كما تم التقرير عنها سابقاً	٢٠,٠٠٠	٣٢,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٣٤,٠٠٠
تصحيح الخطأ الأساسي (صافي من ضرائب الدخل بمبلغ ١,٩٥٠)	-	-	(٤,٥٥٠)	-	-
الأرباح المدورة الإفتتاحية المعدلة	٣٤,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٢٩,٤٥٠	٢٠,٠٠٠	٣٤,٠٠٠
صافي الربح	١٢,٢٥٠	١٤,٠٠٠	١٦,٨٠٠	١٤,٠٠٠	١٢,٢٥٠
الأرباح المدورة الختامية	٤٦,٢٥٠	٣٤,٠٠٠	٤٦,٢٥٠	٣٤,٠٠٠	٤٦,٢٥٠

مقتطفات من إيضاحات القوائم المالية

شركة جاما قائمة الأرباح المدورة نحت أسلوب المعالجة الأساسية

		بيانات صورية		١٩-١	١٩-٢
		معاد بيانها	معاد بيانها	١٩-١	١٩-٢
الأرباح المدورة الإفتتاحية	كما تم التقرير عنها سابقاً	٢٠,٠٠٠	٣٢,٦٠٠	٢٠,٠٠٠	٣٢,٦٠٠
تغير في السياسة المحاسبية بخصوص رسمة الفائدة (صافي من ضرائب الدخل بمبلغ ٢,٣٤٠ لعام ١٩-٢ ومبلغ ١,٥٦٠ لعام ١٩-١)	١٨,٩٠٠	١٨,٩٠٠	١٨,٩٠٠	١٨,٩٠٠	١٨,٩٠٠
أيضاح ١	(٥,٤٦٠)	(٣,٦٤٠)	(٥,٤٦٠)	(٣,٦٤٠)	(٥,٤٦٠)
الأرباح المدورة الإفتتاحية المعدلة	١٨,٩٠٠	١٨,٩٠٠	١٨,٩٠٠	١٨,٩٠٠	١٨,٩٠٠
صافي الربح	٤٦,٠٤٠	٤٦,٠٤٠	٤٦,٠٤٠	٤٦,٠٤٠	٤٦,٠٤٠
الأرباح المدورة الختامية	٤٦,٠٤٠	٤٦,٠٤٠	٤٦,٠٤٠	٤٦,٠٤٠	٤٦,٠٤٠

التغييرات في السياسة المحاسبية

١. تشمل تكلفة البضاعة المباعة لعام ١٩-٢ ٦,٥٠٠ دينار لإحدى المنتجات التي بيعت في ١٩-١ ولكن بطريق الخطأ دخلت في حساب المخزون السلعي في ٣١ كانون أول ١٩-١. تم تقديم المعلومات الصورية المعاد بيانها لعام ١٩-٢ و ١٩-١ وكأن الخطأ قد صحح في ١٩-١.

خلال عام ١٩-٢ غيرت شركة جاما سياستها المحاسبية بخصوص معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بتملك محطة القوى الكهربائية الهيدروليكية الجاري إنشائها لاستخدام الشركة. قامت الشركة في السابق برسمة هذه التكاليف صافية من ضرائب الدخل بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي ٢٣، تكاليف الاقتراض. قررت الشركة أن تعالج هذه التكاليف كمصروف بدلاً من رسمتها طبقاً للمعالجة الأساسية في المعيار المحاسبي الدولي ٢٣.

مقتطفات			
من إيضاحات القوائم المالية			
(٣,٦٤٠)	(٥,٤٦٠)	-	(١)
الأرباح المدورة الإفتتاحية	المدلة	٣٢,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
١٦,٣٦٠	٢٧,١٤٠	١٢,٦٠٠	١٣,٤٤٠
صافي الربح	الأرباح المدورة	٤٦,٠٤٠	٣٢,٦٠٠
١٠,٧٨٠	١٨,٩٠٠	٤٦,٠٤٠	٣٢,٦٠٠
٢٧,١٤٠	٤٦,٠٤٠		

مقتطفات من إيضاحات القوائم المالية

١- تم إجراء تعديل بمبلغ ٧,٨٠٠ في قائمة الدخل لعام ١٩-٢ يمثل تأثير التغيير في السياسة المحاسبية بخصوص معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بمحطة القوى الكهربائية الهيدروليكية الجاري إنشائها لاستخدام الشركة. تقوم الشركة بمعالجة هذه التكلفة كمصروف بدلاً من رسملتها حتى تتوافق مع المعالجة الأساسية في المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون "تكاليف الاقتراض". تمت المحاسبة عن هذا التغيير بأثر رجعي. كما تم تقديم معلومات صورية معاد بيانها كما لو أن السياسة الجديدة كانت مستخدمة من الأصل. تم تخفيض الأرباح المدورة الإفتتاحية لعام ١٩-١ في المعلومات الصورية بمقدار ٥,٢٠٠ وهو مبلغ التعديل العائد للفترة السابقة لعام ١٩-١.

كان تأثير هذا التغيير زيادة في مصروف الفائدة بمبلغ ٣,٠٠٠ في عام ٢-١ و١٩ و٢,٦٠٠ في عام ١-١٩ بمبلغ ٥,٢٠٠ وهو مبلغ التعديل العائد للفترة السابقة لعام ١-١٩.

شركة جاما

مقتطفات من قائمة الدخل نحت أسلوب المعالجة البديلة المسموح بها

بيانات صورية

	١٩-١	١٩-٢	١٩-١	١٩-٢
	معاد بيانها	معاد بيانها		
الربح من النشاطات العادية				
قبل الفائدة وضرائب الدخل	١٨,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	١٨,٠٠٠	٣٠,٠٠٠
مصروف الفائدة	(٢,٦٠٠)	(٣,٠٠٠)	-	(٣,٠٠٠)
الأثر المتراكم للتغيير في السياسة المحاسبية	-	-	-	(٧,٨٠٠)
الربح من النشاطات العادية قبل ضريبة الدخل	١٥,٤٠٠	٢٧,٠٠٠	١٨,٠٠٠	١٩,٢٠٠
ضرائب الدخل (شاملة أثر التغيير في السياسة المحاسبية)	(٤,٦٢٠)	(٨,١٠٠)	(٥,٤٠٠)	(٥,٧٦٠)
صافي الربح	١٠,٧٨٠	١٨,٩٠٠	١٢,٦٠٠	١٣,٤٤٠

شركة جاما

قائمة الأرباح المدورة نحت أسلوب المعالجة البديلة المسموح بها

بيانات صورية

	١٩-١	١٩-٢	١٩-١	١٩-٢
	معاد بيانها	معاد بيانها		
الأرباح المدورة الإفتتاحية كما تم التقرير عنها	٢٠,٠٠٠	٣٢,٦٠٠	٢٠,٠٠٠	٣٢,٦٠٠
مابقاً				
التغيير في السياسة المحاسبية بخصوص رسمة الفائدة (صافي من ضرائب الدخل				
مبلغ ٢,٣٤٠ لعام ١٩-٢ و١,٥٦٠ لعام ١-١٩) (إيضاح				



الأعلى ثمناً. وعلى سبيل المثال، قد يكون للرسم النوعي ٢ دولار لكل لتر تأثير بنسبة ٥٠٪ على زجاجة النبيذ التي تكلف ٢ دولار و ١٠ تؤثر بنسبة ٪ على الزجاجة الأعلى ثمناً التي تكلف ٢ دولار.

في حين يكون للرسم على أساس القيمة بنسبة ١٠٪ تأثير يعادل خمس دولار واحد على الزجاجة الأرخص و ٢ دولار على الزجاجة الأعلى.

ثالثاً: في المفاوضات الدولية الهادفة إلى تخفيض التعريفات الجمركية، فإنه من الأسهل بكثير مقارنة مستوى التعريفات الجمركية والتفاوض بشأن التخفيضات إذا كانت الرسوم محسوبة على أساس القيمة.

ومع ذلك، يعتمد تأثير الرسوم المستوفاة على أساس القيمة إلى حد كبير على الطرق المستخدمة في تحديد القيمة الخاضعة للرسوم، إذا حددت السلطات الجمركية القيمة الخاضعة للرسوم بمبلغ ١٠٠٠ دولار، يكون الرسم على أساس القيمة بنسبة ١٠٪ المستوجب الدفع هو ١٠٠ دولار.

من ناحية أخرى، إذا حددت القيمة بـ ١٢٠٠ دولار، على المستورد أن يدفع رسم إستيراد قدره ١٢٠ دولار لنفس السلع.

ويمكن أن تتقلص منافع ربط التعريفات الجمركية بشكل كبير إذا اعتمدت السلطات الجمركية أسعاراً غير أسعار الفواتير في تحديد القيم للأغراض الجمركية.

وعليه، فإن الأحكام المطبقة لتقييم السلع هي في غاية الأهمية، وذلك لضمان أن لا يكون تأثير الرسوم التي يدفعها المستورد أعلى من الأسعار الأسمية المبينة في جدول تعريفات البلد المستورد.

٢. قواعد إتفاق التقييم الجمركي

إن القواعد التفصيلية للجات الخاصة بتقييم السلع للأغراض الجمركية واردة في الإتفاق الخاص بالتقييم الجمركي (العنوان الكامل: إتفاق بشأن تطبيق المادة السابعة من جات ١٩٩٤).

ويرتكز نظام التقييم بموجب الإتفاق على معايير بسيطة وعادلة تأخذ الممارسات التجارية بعين الاعتبار. والاتفاق يدعو جميع البلدان الأعضاء لتعديل تشريعاتها الوطنية لتتلاءم مع قواعد الإتفاق بما يضمن التطبيق الموحد لهذه القواعد.

حتى يتسنى للمستوردين تقدير مبالغ الرسوم المستحقة على الواردات مسبقاً وبشكل أكيد.

٢-١ المعيار الرئيسي : قيمة الصفقة

القاعدة الرئيسية في الإتفاق هي وجوب حساب القيمة للأغراض الجمركية على أساس السعر الفعلي المدفوع أو المستحق الدفع لدى البيع

ويدعو الإتفاق الخاص بالتقييم الجمركي السلطات الجمركية لتحديد القيمة على أساس السعر المدفوع أو المستحق الدفع من جانب المستورد للصفقة التي يجري تقييمها.

ونتيجة لقرار أتخذته جولة أوروغواي يحق للسلطات الجمركية رفض قيمة الصفقة عندما يكون لديها من الأسباب ما يثير شكوكها حول صدق أو دقة القيمة المعلنة من قبل المستوردين أو الوثائق التي يقدمونها.

ومن أجل حماية مصالح المستوردين في تلك الصفقات، على السلطات الجمركية أن توفر لهم الفرصة لتبرير أسعارهم.

وإذا لم تقتنع السلطات الجمركية بالمبررات المقدمة، عليها أن تبلغ هؤلاء المستوردين كتابة بأسباب عدم قبولهم لقيمة الصفقة المعلن عنها من جانبهم.

ويحدد الإتفاق حرية التصرف الممنوحة للسلطات الجمركية في تحديد قيمة الرسوم عندما تكون قيمة الصفقة غير مقبولة وذلك بوضع خمس طرق تتبع لإثبات القيمة.

وعند تحديد القيمة على أساس هذه الطرق، فإن على السلطات الجمركية إستشارة المستوردين وأخذ وجهات نظرهم بعين الاعتبار.

ويستخدم عدد من البلدان النامية حالياً أنظمة تقييم قائمة على أساس تعريف بروكسل للقيمة الذي وضعته منظمة الجمارك العالمية.

ويتعين على هذه البلدان تعديل أنظمتها لتصبح مطابقة لأحكام الإتفاق الخاص بالتقييم الجمركي خلال فترة إنتقالية مدتها خمس سنوات (أي لغاية ١/١ عام ٢٠٠٠) وهي المدة الممنوحة للبلدان النامية للانتقال إلى النظام الذي حدده الإتفاق.

١. أنواع الرسوم الجمركية

تفرض الرسوم الجمركية على أساس القيمة (مثل ٢٠٪ من قيمة المنتج المستورد) أو كرسوم نوعية (٢ دولار لكل كغم أو لتر).

وهناك أيضاً الرسوم الموحدة أو المختلطة التي تشمل على كل من الرسوم القيمة والرسوم النوعية (١٠٪ من القيمة + ٢ دولار لكل كغم) على بعض المنتجات.

مع بعض الاستثناءات، تفرض معظم البلدان رسوماً على أساس القيمة، وتفضل الحكومات فرض الرسوم على أساس القيمة لثلاثة أسباب رئيسية:

أولاً: أنه من السهل على السلطات الجمركية تقدير القيمة الخاضعة للرسوم على أساس القيمة، وليس على أساس الكمية أو الوزن.

ثانياً: إن الرسوم المستوفاه على أساس القيمة هي أكثر عدلاً من الرسوم النوعية لأن تأثيرها قليل على المنتجات الرخيصة وأعلى على البضاعة

لأغراض التصدير إلى البلد المستورد (مثل سعر الفاتورة) ، مع تعديل هذه القيمة على النحو المناسب لتشمل المبالغ التي دفعها المشترون ، مثل تكاليف التغليف والحاويات والعوامل المساعدة والأتاوات ورسوم الترخيص (أنظر الإطار رقم ٥) وتستثنى القواعد عمولات الشراء والخصومات الخاصة التي يحصل عليها الوكلاء وأصحاب الإمتياز الوحيدين لدى حساب القيمة الخاضعة للرسوم .

الإطار رقم ٥

تحديد القيمة الجمركية : التعديلات المسموح بها

على السعر المدفوع مقابل السلع

(اتفاق التقييم الجمركي ، مادة ١٨)

من أجل قيمة الصفقة، فإن المادة ٨ من اتفاق التقييم الجمركي تنص على أنه يجوز إضافة المبالغ المدفوعة عن العناصر التالية إلى السعر المدفوع فعلاً أو المستحق للدفع (أي بسعر الفاتورة) من قبل المستورد عن السلع المستوردة :

﴿ العمولات والمسمرة باستثناء عمولات الشراء

﴿ تكاليف وأجور التغليف والحاويات

﴿ العوامل المساعدة أي السلع (كالمواد والمركبات والأدوات والأصباغ ... إلخ)

أو الخدمات (كالتصميم والمخططات ... إلخ) المقدمة مجاناً أو بتكلفة

مخفضة من جانب المشتري لإستخدامها في إنتاج السلع المستوردة

﴿ الأتاوات ورسوم الترخيص

﴿ العوائد التي يحققها البائع من أي عملية بيع نتيجة إعادة البيع أو

استخدام السلع المستوردة

﴿ تكلفة النقل والتأمين والرسوم المتعلقة بذلك إلى مكان الإستيراد إذا

استند البلد في تقييمه على أساس التكلفة + التأمين + أجور الشحن (سيف)

(CIF) كما توضع المادة كذلك عدم جواز إضافة أي رسوم خلاف ما ذكر أعلاه

إلى السعر المدفوع أو السعر المستحق الدفع لأغراض تحديد قيمة الصفقة.

كما ونحدد المادة الرسوم أو التكلفة التي لا يجوز إضافتها إلى القيمة

الجمركية إذا كان بالإمكان تمييزها عن السعر المدفوع فعلاً أو المستحق

الدفع وهي :

﴿ أجور الشحن بعد الإستيراد إلى المنطقة الجمركية في البلد المستورد

﴿ تكاليف الإنشاء والبناء والتجميع والصيانة أو المساعدة الفنية بعد الإستيراد

﴿ الرسوم والضرائب التي يستوفيها البلد المستورد

الإطار رقم ٦

الحالات التي يجوز فيها للسلطات الجمركية رفض قيمة الصفقة المعلن عنها من قبل المستورد

١. عندما لا يكون هناك بيع

٢. عندما تكون هناك قيود على التصرف في السلع أو استخدام السلع من قبل المشتري. حيث يحق عدم قبول قيمة الصفقة إذا كان عقد البيع يفرض قيوداً على الاستخدام أو التصرف، باستثناء ما يلي :

﴿ إذا كانت القيود مفروضة بموجب القانون (مثل متطلبات التغليف)

﴿ إذا كانت القيود نحدد المنطقة الجغرافية التي سيتم بيع السلع فيها.

(مثل عقد التوزيع الذي يحصر المبيعات بالدول الأوروبية)

﴿ إذا كانت القيود لا تؤثر على قيمة السلع (مثل عدم بيع النموذج

الجديد المستورد قبل تاريخ معين).

٣. عندما يكون البيع أو السعر خاضعاً لبعض الشروط التي لا يمكن بموجبها

تحديد القيمة (مثل تحديد البائع لسعر السلع المستوردة شريطة أن يشتري

المشتري سعلاً آخرى بكميات محددة) .

٤. عندما يؤول إلى البائع جزء من عوائد أي إعادة بيع لاحقة يقوم بها المشتري.

٥. إذا كان المشتري والبائع تربطهما علاقة ما وتأثر السعر بهذه العلاقة.

ولهذا جاء القرار الخاص بالحالات التي يكون فيها لدى إدارات الجمارك أسباب تثير الشك في صحة أو دقة القيمة المعلنة (ويُعرف كذلك بقرار نقل عبء الإثبات) الذي اعتمد نتيجة لمبادرة من قبل البلدان النامية خلال جولة أوروغواي هذه الفجوة .

وقد كان اتفاق جولة طوكيو يلقي عبء الإثبات على السلطات الجمركية إذا ما رفضت قيمة الصفقة المعلنة من قبل المستورد .

ولكن قرار جولة أوروغواي ينقل عبء الإثبات على المستوردين عندما يكون لدى السلطات الجمركية - بناء على المعلومات والأسعار والبيانات الأخرى المتوفرة لديها - أسباب للشك في صحة أو دقة البيانات أو المستندات المقدمة من قبل المستوردين كإثبات للقيمة التي أعلنوا عنها .

وبغية التحقق من أن رفض السلطات الجمركية لقيمة الصفقة في مثل تلك الحالات كان قائماً على أساس موضوعي ، ينص الاتفاق الجديد على أنه يجب أن ينص التشريع الوطني على منح حقوق معينة للمستوردين .

أولاً: إذا أبدت الجمارك شكوكاً بشأن صحة أو دقة القيمة المعلنة ، يكون للمستوردين الحق في تقديم تفسير لذلك ، بما في ذلك تقديم الوثائق أو إثباتات أخرى تثبت أن القيمة المعلنة هي القيمة الصحيحة للسلع المستوردة .

ثانياً: إذا لم تقتنع السلطات الجمركية بالتفسيرات المقدمة ، يحق للمستوردين أن يطلبوا من السلطات الجمركية تقديم أسباب مكتوبة لشكوكها في صحة ودقة القيمة المعلنة . والمقصود من هذا الحكم حماية مصالح المستوردين وذلك بإعطائهم حق إستئناف القرار لدى سلطات أعلى وإذا أقتضى الأمر إلى محكمة أو هيئة مستقلة تتبع إدارة الجمارك .

لا تنطبق قاعدة إستخدام قيم الصفقات المعلنة من قبل المستوردين لأغراض تقييم السلع على جميع الصفقات فحسب بل تنطبق أيضاً على

وكان اتفاق جولة طوكيو قد قيد بشكل صارم السلطة التقديرية للسلطات الجمركية في رفض قيمة الصفقة في عدد محدد من الحالات الواردة في الإطار ٦ .

وكان هذا الموضوع مثار قلق عدد كبير من البلدان النامية التي إعتقدت أن القاعدة قيدت بدون مبرر قدرة سلطاتها الجمركية على التعامل مع ممارسات التجار الذين يقيمون السلع المستوردة بأقل من قيمتها الحقيقية ، وذلك بهدف دفع رسوم جمركية أقل .

وكان هذا أحد الأسباب التي أدت إلى عزوف عدد كبير من البلدان النامية عن الانضمام إلى الاتفاق في فترة ما قبل قيام منظمة التجارة العالمية .

الصفقات بين الأطراف المرتبطة ببعضها البعض .

من السلع المستوردة التي يجري تقييمها أو من السلع المطابقة أو المماثلة بعد خصم تلك العناصر كالأرباح والرسوم الجمركية والضرائب والنقل والتأمين واية نفقات أخرى يتم دفعها في البلد المستورد .

والصفقات الأخيرة هي التي تجري عادة بين الشركات متعددة الجنسيات والشركات المنفردة عنها والتابعة لها، وفيها تحسب الأسعار على أساس الأسعار الحسابية التي لا تعكس دائماً صحة أو دقة قيمة السلع المستوردة .

الأطار رقم ٧

قواعد زحديد ما إذا كانت السلع مطابقة او مماثلة

(اتفاق التقييم الجمركي المادة ١٥ : ٢)

تعتبر السلع مطابقة أو مماثلة لتلك التي تشملها الصفقة المراد تقييمها بأحد الخصائص الموصوفة أدناه بعين الاعتبار .

تكون السلع مطابقة إذا : تكون السلع مماثلة إذا :

كانت متطابقة من جميع الوجوه
بما في ذلك الخصائص المادية،
والنوعية، والشهرة .

كانت مشابهة كثيراً
للبضاعة الخاضعة
للتقييم فيما يتعلق
بالمكونات والمواد و الخصائص .
قادرة على تأدية نفس المهام
وقابلة للمبادلة التجارية مع
السلع الخاضعة للتقييم

إضافة لذلك ومن أجل معاملتها كسلع مطابقة أو مماثلة، يجب أن تكون
السلع منتجة :

..... في نفس البلد .

..... ومن قبل نفس المنتج .

شأنها في ذلك شأن السلع الخاضعة للتقييم، غير أنه في حالة عدم وجود صفقات
إستيرادية تشتمل على سلع مطابقة أو مماثلة منتجة من قبل نفس
الشخص في بلد الإنتاج الذي تم فيه إنتاج السلع الخاضعة للتقييم، يجب
حينها مراعاة السلع المنتجة من جانب شخص آخر في نفس البلد لهذا الغرض .

حتى في مثل هذه الحالات ، يطلب الاتفاق من السلطات الجمركية الدخول في مشاورات مع المستورد بغية التحقق من نوع العلاقة، والظروف المحيطة بالصفقة وفيما إذا كانت العلاقة قد أثرت على السعر أم لا . وإذا تبين للسلطات الجمركية بعد الفحص أن العلاقة لم يكن لها تأثير على الأسعار المعلنة، تحدد قيمة الصفقة على أساس تلك الأسعار .

وعلاوة على ذلك ولضمان عدم رفض قيمة الصفقة لمجرد وجود علاقة بين الأطراف ، فإن الاتفاق يمنح المستوردين الحق في طلب قبول القيمة عند إثباتهم أن القيمة تقارب القيمة التي توصل إليها الفحص على ضوء :

- القيمة الجمركية المحددة في الماضي على صفقات الاستيراد التي تمت في نفس الوقت بين المشتري والبائع الذين لا تربطهم علاقة بخصوص سلع مطابقة أو مماثلة .
- القيم المنتجة أو المحسوبة لسلع مطابقة أو مماثلة (كما هو مبين أدناه) .

٢-٢ خمسة معايير أخرى

كيف تحدد السلطات الجمركية القيمة الخاضعة للرسوم عندما تقرر رفض قيمة الصفقة المعلن عنها من جانب المستورد ؟ من أجل حماية مصالح المستوردين ولضمان تحديد القيمة في تلك الحالات على أساس عادل وحيادي ، يحصر الاتفاق حرية التصرف الممنوحة للسلطات الجمركية في استخدام المعايير الخمسة التي وضعتها .

٢-٢-٤ القيمة المحسوبة

تحدد القيمة المحسوبة عن طريق إضافة مبلغ يغطي الأرباح والنفقات العامة إلى تكلفة إنتاج السلع الخاضعة للتقييم على أن يعادل ذلك المبلغ الذي يعكس بالفعل مبيعات سلع من نفس درجة أو نوعية السلع الخاضعة للتقييم والتي صنعها منتجون في بلد التصدير بغرض تصديرها إلى بلد الاستيراد .

كما يصر الاتفاق على وجوب استخدام هذه المعايير بالترتيب المبين في النص . وإذا أدركت السلطات الجمركية عدم إمكانية استخدام المعيار الأول، عندئذ يجب تحديد القيمة على أساس المعايير التالية . والمعايير المراد استخدامها بالترتيب مبينة فيما يلي :

٢-٢-٢ ا قيمة السلع المطابقة

إذا لم يكن بالإمكان تحديد القيمة على أساس قيمة الصفقة ، يمكن تحديدها باستخدام صفقة من سلع مطابقة كان قد سبق تحديد قيمتها .

٢-٢-٢ قيمة السلع المماثلة

إذا لم يكن بالإمكان تحديد القيمة على أساس الطريقة المذكورة أعلاه ، فيجب عندئذ تحديدها على أساس قيمة صفقة من سلع مماثلة . وفي هاتين الطريقتين ، يجب أن تكون الصفقات المختارة منصبة على سلع مستوردة بيعت للتصدير إلى بلد الأستيراد في نفس الوقت تقريباً . ويصف الإطار رقم ٧ القواعد الواجب إتباعها لتحديد القيمة سواء كانت السلع المستخدمة لتحديد القيمة الخاضعة لرسوم مطابقة أو مماثلة للسلع المستوردة .

٢-٢-٣ القيمة المنتجة

الطريقتان التاليتان هما طريقة الاستنتاج وطريقة حساب القيمة . تحدد القيمة المنتجة على أساس سعر الوحدة من المبيعات في السوق المحلي

إذا لم يكن بالإمكان تحديد قيمة الرسوم الجمركية بأي من الطرق الموصوفة أعلاه ، يمكن عندئذ تحديدها باستخدام أي من الطرق الآتية الذكر بطريقة مرنة شريطة أن تكون المعايير المستخدمة مطابقة للمادة السابعة من الاتفاق العام .

غير أنه يجب أن لا تستند القيمة التي يتم تحديدها على هذا النحو إلى العوامل التالية ، من بين عوامل أخرى :

- أسعار السلع المصدرة لسوق بلد ثالث .
- الحد الأدنى من القيم الجمركية .
- القيم التعسفية أو الصورية .

وكقاعدة عامة ، يرى الاتفاق أنه عندما لا تكون قيمة الصفقة مقبولة،

تحدد القيمة بأستخدام المعايير المذكورة أعلاه على أساس المعلومات المتوفرة في البلد المستورد.

ومع ذلك، يقر الاتفاق بأنه إذا أردنا تحديد القيمة المحسوبة، فقد يكون من الضروري النظر في تكاليف إنتاج السلع الخاضعة للتقييم إلى جانب أية معلومات أخرى يمكن الحصول عليها من خارج بلد الاستيراد. وعليه، يقترح الاتفاق إنه من أجل ضمان عدم تحميل المستورد أية أعباء لا ضرورة لها، يجب عدم استخدام معيار القيمة المحسوبة إلا عندما يكون المشتري مرتبطاً بالبائع فقط ويكون المنتج على استعداد لتزويد السلطات الجمركية في بلد الاستيراد بالبيانات اللازمة المتعلقة بالتكاليف والتسهيلات للتحقق منها فيما بعد.

٣. البلدان النامية والاتفاق

قبل ١/١/١٩٩٥، لم ينضم إلى اتفاق التقييم الجمركي سوى ١١ بلداً من البلدان النامية الأعضاء في الجات. وقد تغير الوضع مع قيام منظمة التجارة العالمية في ذلك التاريخ. وكما ذكرنا آنفاً، يدعو اتفاق منظمة التجارة العالمية الأعضاء فيها إلى قبول جميع الاتفاقات متعددة الأطراف التي تم التفاوض عليها في جولة أوروغواي.

وحيث أن اتفاق التقييم الجمركي هو اتفاق متعدد الأطراف، فإن البلدان النامية الأعضاء في منظمة التجارة الدولية تنضم إليه تلقائياً.

وقد منحت البلدان النامية مهلة مدتها خمس سنوات لتنفيذ أحكام الاتفاق. وعليه لن يكون على أعضاء منظمة التجارة العالمية الأصليين الذين دعوا إلى هذا البند أن يطبقوا الاتفاق إلا اعتباراً من ١/١/٢٠٠٠.

وكان المقصود من هذه المهلة إعطاؤها الوقت الكافي لاتخاذ الخطوات التدريجية لتغيير أنظمتها الحالية وفقاً لنظام التقييم الذي نص عليه الاتفاق. وبغية تسهيل مثل هذا التغيير، يدعو الاتفاق البلدان المتقدمة والمنظمات الدولية مثل منظمة الجمارك العالمية WCO لتقديم المساعدة الفنية لإعداد الإجراءات التنفيذية المطلوبة وتدريب العاملين.

٤. الآثار والانعكاسات التجارية

الغاية الأساسية من الاتفاق هي حماية مصالح التجار الشرفاء وذلك لأنه يطلب من السلطات الجمركية - عند تحديد القيمة الخاضعة للرسوم - قبول السعر المدفوع فعلاً من قبل المستورد في صفقة معينة. وينطبق هذا على كل أنواع الصفقات.

ويقر الاتفاق بأن الأسعار التي يحصل عليها مختلف المستوردين لنفس المنتجات قد تختلف من سعر لآخر.

فإذا كان السعر الذي حصل عليه مستورد ما أقل من السعر الذي حصل عليه مستوردون آخرون لدى إستيرادهم لنفس المنتج فلا يعني هذا ضرورة رفض قيمة الصفقة.

ويجوز للسلطات الجمركية رفض قيمة الصفقة في مثل هذه الحالات فقط إذا كان لديها من الأسباب ما يجعلها تشك في صحة أو دقة السعر المعلن للسلع المستوردة.

وحتى في مثل هذه الحالات، فإنه يترتب على السلطات الجمركية أن تعطي المستوردين فرصة لتبرير أسعارهم.

وإذا لم يكن مثل هذا التبرير مقبولاً، يجب على السلطات الجمركية أن تبلغهم كتابة بالأسباب التي حدثت بها إلى رفض قيمة الصفقة واستخدام طرق أخرى لتحديد القيمة الخاضعة للرسوم.

وعلاوة على ذلك، فإنه بإعطاء المستوردين حق الإستشارة في جميع مراحل تحديد القيمة، فإن الاتفاق تضمن استخدام السلطة التقديرية الممنوحة للسلطات الجمركية لدى النظر في القيمة المعلنة بصورة موضوعية.

وأضافة لحقوق المستوردين في الإستشارة في جميع مراحل تحديد القيمة الخاضعة للرسوم، يطلب الاتفاق توفير الحقوق التالية للمستوردين في التشريع الوطني الخاص بتقييم السلع:

- حق سحب السلع المستوردة من الجمارك عند إحتمال وجود تأخير في تحديد القيمة الجمركية، وذلك بتقديم مبالغ كافية على شكل كفالة أو ودیعة تضمن دفع الرسوم الجمركية عن السلع الخاضعة للرسوم.
- الحق في إفتراض أن السلطات الجمركية ستعامل أية معلومات ذات طبيعة سرية متوفرة لديها على أنها سرية.
- الحق في الاستئناف إلى أية هيئة مستقلة تابعة لإدارة الجمارك وإلى أية سلطة قضائية ضد أي قرارات تتخذها السلطات الجمركية بدون الخوف من العقوبة.

التجارة الإلكترونية: التحديات

مع وصول تكنولوجيا المعلومات (الكمبيوتر والاتصالات البعيدة) سيكون هناك تغيرات جذرية في أساليب التعاملات التجارية. فحتى عهد قريب كانت المفاهيم السائدة تعود أصولها الى بضعة قرون.

لذلك فان على جميع الشركات التحقق من الامكانيات الكامنة في هذه التقنيات وتوظيفها الى أقصى حد للنهضة بأنفسها وتثبيت أقدامها في أسواقها العاملة فيها.

لقد أثرت التجارة الإلكترونية على طبيعة العمليات التسويقية. ومن الواضح أن ظهور التجارة الإلكترونية يعني ان العاملين في مجالات التسويق عليهم توسيع آفاقهم بسرعة لأن التغيرات التي تحدثها التطورات التكنولوجية الجديدة تهدد القنوات الحالية لادارة وتسيير الأعمال.

لذلك فان من الضروري أن يفهم العاملون في مجالات التسويق النطاق الكامل للمنتجات اللازمة للتجارة الإلكترونية.

كما أن عليهم ان يتعلموا الاستفادة من التكنولوجيا التي تتيح للزبائن ان ينتقلوا على خط واحد من مرحلة جمع المعلومات الى توقيع المعاملة التجارية، بحيث يتفاعلون ويتحاورون عند الضرورة مع مختلف الأطراف التي تقدم المنتجات والخدمات. وهناك العديد من الأسئلة التي يجب الاجابة عليها في هذا الاطار.

السؤال الأول يتعلق بنوعية المعلومات التي يمكن تحصيلها، وهل من المناسب تجميع تلك المعلومات وما هو الغرض من استخدامها؟

السؤال الثاني يتعلق بأنظمة المعلومات. فهل أنظمة المعلومات مؤهلة لجمع المعلومات والمعاملات الخاصة بالزبائن؟

ثالثاً: عند التعامل مع المجتمعات الإلكترونية، هل يفهم المختصون بالتسويق الفروق القائمة بينها؟ وهل هناك حاجة لادخال الزبون كجزء من التعامل واعداد المعاملة؟

الجدير بالذكر ان التطورات في تكنولوجيا المعرفة أحدثت تغييرات جذرية في القنوات التي تدار بها العلاقات بين الشركات وزبائنهم. ومن القضايا التي أصبحت ملحة في الوقت الحاضر القدرة على الحصول على معلومات عن الزبائن وتطبيق هذه المعلومات ضمن العمليات نفسها.

أحياناً تجد الشركة نفسها في وضع تطلب فيه من الزبائن اعطاءها معلومات شخصية حساسة.

الملاحظ في العديد من الدراسات ان العلاقة الإلكترونية لا يتم بحثها في الكتابات الخاصة بالتسويق رغم انها تطبق على نطاق واسع في العديد من الشركات. ذلك ان الشركة عندما تكثر من استخدام تكنولوجيا المعرفة فان ذلك يساعد على إقامة علاقات جديدة.

وهذه العلاقات تخلق نوعاً جديداً من الروابط مع الزبائن وكذلك فيما

لقد شهدت أوروبا في القرون الوسطى نشوء الأنظمة المصرفية القائمة على أساس الائتمان. وهذا النظام ما يزال متبعاً حتى اليوم. ولكن نشوء ظاهرة الإنترنت ساعد على خلق قنوات اتصال سهلة للشركات والأفراد تيسر لهم سبل التعامل والتفاعل.

ومما لا شك فيه ان نشوء الإنترنت باعتبارها قناة اتصال عامة هو الذي أتاح الفرصة لظهور وازدهار التجارة الإلكترونية.

لا تشكل الإنترنت سوى جانب واحد من جوانب التكنولوجيا. فالشركات تتطلب المعلومات والأنظمة المساندة (العمليات) لمعالجة البيانات، وبمرور الزمن خضعت هذه الأنظمة للمعالجة بالكمبيوتر، وهو ما نطلق عليه اليوم اسم تكنولوجيا المعرفة، وتستطيع التكنولوجيا المعرفية المعاصرة القيام بدورين في آن واحد: مساندة العمليات والمساعدة على اكتساب وحيازة معلومات مفيدة للشركة. هذه التقنيات تشمل:

- أنظمة المساندة التنظيمية، مثل حركة العمل وتنظيم الأداء، الذي يساعد على رفع كفاءة الشركة بشكل عام.
- قواعد البيانات فيما يتعلق بالزبائن، والهدف منها هو الحصول على معلومات حول الزبائن وتسهيل الأساليب التسويقية الجديدة.
- أنظمة الدفع الإلكتروني لتسديد المبالغ الخاصة بالسلع والخدمات (وهي ما تزال في حالة تطور وتغير).

ان العالم ما يزال في مراحل مبكرة من هذه التطورات. وهناك نوع من سوء الفهم يتعلق بقيمة تكنولوجيا المساندة التنظيمية، وهناك العديد من مدراء الشركات يتشككون حول جدوى وأهمية أنظمة معالجة المعلومات. بمعنى آخر فان عدداً من الشركات لا يزال يشعر بالتشكك من مزايا التكنولوجيا.

ان نجاح الشركة والمشروع التجاري في عالم الأعمال الحديث يتطلب ان تكون هناك درجة عالية من الكفاءة في تحصيل المعلومات واستخدامها ومعالجتها ونشرها. هذه الأمور تعتبر من المكونات الرئيسية التي تساهم في نجاح الشركات.

ومن المهم عند جمع المعلومات واستخدامها ان ندرك أنه لا بد من الأخذ في الاعتبار قضايا الخصوصية والأمن. وحتى تزدهر شركات الخدمات المالية فان عليها ان تهتم في أساليب معالجة المعلومات والاستفادة منها نفس اهتمامها بادارة الأموال وجني الأرباح.

بطبيعة الحال لن تستطيع كل الشركات في جميع القطاعات الاستفادة بشكل كامل من التقنيات الثلاث المذكورة أعلاه لتغيير أسواقها أو استحداث أسواق جديدة. والشركات التي لا تتكيف بسرعة مع

ويؤكد الدارسون ان الإنترنت تبشر بتطور مفاهيم التسويق، وحتى يمكن تحقيق النجاح لجهود التسويق من خلال هذه القناة الجديدة فإنه لا بد من تغيير العلاقات القائمة ومحاور التركيز، وذلك ليتم احداث مفهوم أساسي جديد يعاد بناؤه لتسهيل التجارة الإلكترونية في المجتمع الإلكتروني الذي يتشكل من خلال الإنترنت.

ان الصورة (أو النموذج) التسويقي للانترنت قائم على ان التعامل يتم بين عدة أطراف تتخاطب مع عدة أطراف (أو بشكل أدق عدة أطراف تتخاطب مع طرف واحد).

وهذا التصور يقرب الصورة التقليدية للتسويق رأسا على عقب.

لأن النموذج التسويقي التقليدي قائم على أساس طرف واحد يتخاطب مع عدة اطراف، كما نعلم من الدعايات التلفزيونية الموجهة لجمهور عريض من الناس التي تروج لمنتج واحد.

وبدلا من أن تقوم الجهود التسويقية على مخاطبة مستمع أو مشاهد أو قارئ سلبي فإنه يجب اعادة صياغة الأساليب الاعلانية والدعائية لكي تناسب الوسيط الجديد (الإنترنت) الذي يتميز بضرورة التواصل في كل مرحلة مع الزبون.

بين الموظفين أنفسهم. هذه العلاقة الإلكترونية لا يقتصر وجودها ضمن حدود الشركة، وإنما تمتد لتصل الى السوق كما نرى مثلا في أنظمة حجوزات الطيران والفنادق واستئجار السيارات.

كما ان المجتمعات التي تنشأ على هذا الأساس لها تأثير مضاعف. لذلك فان هناك حاجة الى اعادة دراسة وتحصيل النظريات التقليدية في الاقتصاد والنظم والشركات والتسويق والمنافسة وتحليل تكاليف التعاملات.

ومما لا شك فيه ان الحواجز بين الشركات والمؤسسات أخذت بالذوبان، الأمر الذي يفسح المجال أمام ظهور أنواع جديدة من التسويق قائمة على العلاقات.

ان أهمية تبادل المعلومات في ظل التسويق القائم على العلاقات (خصوصا باستخدام قناة الكترونية) تتطلب فهما واضحا وادراكا للمشاكل المحتملة.

كما ان الخصوصية من القضايا المهمة في هذا المجال، وهي أيضا من القضايا الشائكة. فما يعتبر خصوصيا في مجتمع ما قد لا يعتبر خصوصيا في مجتمع آخر (في بعض المجتمعات العربية ترفض المرأة إعطاء اسمها، وإذا سئلت عن اسمها فإنها يمكن ان تقول: أم فلان).

كما أن ما يعتبر خصوصيا بالنسبة لشخص قد لا يعتبر كذلك بالنسبة لشخص آخر.

بطبيعة الحال فإنه ليس من الصعب ان نتوقع ان مستخدمي الإنترنت يتمتعون بقسط لا بأس به من التعليم والثقافة، ولذلك فإنهم يترددون في إعطاء معلومات عن انفسهم ما لم يكونوا على ثقة من أمانة الجهة التي تتلقى تلك المعلومات.

وعلى الشركات ان تدرك ان السبب الوحيد الذي يدفعها للاحتفاظ بمعلومات عن زبون معين هو لأنها على علاقة بذلك الزبون، وهو أمر غير قابل للتحويل. والشركات التي تلجأ الى القنوات الإلكترونية لمخاطبة الزبائن أمامها فرصة أكبر لمخاطبة زبائن على درجة لا بأس بها من التعليم والرفاهية.

وينتج عن ذلك ان تلك الشركات عليها ان تضمن ان أنظمة المعلومات الخاصة بالزبائن يجب ان تكون مناسبة للغرض الذي تستخدم من أجله. كما ان هناك حاجة لفهم عملية خلق الثقة، فالشركات بحاجة ان تعزز صورتها كطرف يمكن التعامل معه بثقة. وأفضل سبيل لخلق الثقة هو عن طريق العمليات.

فالعمليات تميل الى ان تكون في مواجهة الزبون، وفي كل مرحلة هناك احتمال بخلق الثقة أو انعدامها. لذلك فان على الشركات ان تكون واضحة تماما فيما يتعلق بالمعلومات والأهداف التي تنوي تحقيقها عن طريق تلك المعلومات.

أما ان يتم جمع المعلومات لمجرد أنها ممكنة من ناحية (وقد تكون مفيدة ذات يوم) فان هذا من شأنه ان يضعف الأسس التي يجب ان تقوم عليها الثقة.



فيها أننا كدول نامية فتية نتطلع الى الاكتمال لتعمل على قدم المساواة مع الدول المتقدمة.

وأوضح أن من مصلحة الدول المتقدمة والنامية على السواء ردم الفجوة لان سوقا يشمل كل العالم هو افضل للجميع من سوق يضم خمس العالم فقط، وأعرب عن ثقته بنجاح العالم في ردم هذه الفجوة بعد ان فشل في ردم فجوة الثروة لأن الأخيرة كانت تتطلب تقديم المساعدات المالية.

اختتمت في مقر الأمم المتحدة في نيويورك الدورة الثانية لاجتماعات فريق عمل الأمم المتحدة لتقنية المعلومات والاتصالات الهادفة الى رعاية الجهود الدولية لردم الفجوة الرقمية في العالم وذلك بحضور الأعضاء من ممثلي الحكومات ورؤساء الشركات الكبرى والمنظمات الدولية العضو في الفريق.

وقد شارك عن المنطقة العربية الأستاذ طلال أبوغزاله عضو المكتب التنفيذي للفريق حيث ترأس الجلسة الختامية التي اعتمدت فيها القرارات المتخذة من قبل المكتب التنفيذي ومن التجمعات الإقليمية ومن مجموعات العمل ومن اجتماعات الفريق بكامل أعضائه.

وكان الأستاذ أبوغزاله قد أدار في اليوم السابق اجتماع فريق عمل الطاقة البشرية وبناء القدرات في تقنية المعلومات والاتصالات المنبثق عن الأمم المتحدة بصفته رئيساً لهذا الفريق، وقد اعتمد الاجتماع تشكيل ثلاث لجان، الأولى للتعليم برئاسة ممثل اليونيسكو، والثانية للصحة برئاسة منظمة الصحة الكندية (سيديا)، والثالثة لتطوير التطبيقات برئاسة ممثل بريطانيا.

كما تقرر التشاور مع البنك الدولي لتطوير خطة عمل شاملة للتعاون المتبادل لتحقيق الأهداف المشتركة. وقد أعلنت المنظمات ذات الأغراض المشابهة على مستوى العالم رغبتها في ضم جهودها الى الفريق بحيث يكون المظلة الجامعة لكافة الجهود الدولية في مجال تقنية المعلومات والاتصالات.

وجاءت هذه الاجتماعات في وقت هام حيث انها تتزامن مع المراحل النهائية لأعمال فريق مجموعة الثمانية الكبار لتقنية المعلومات والمنظر ان يندمج مع فريق الأمم المتحدة. وقد اعتمد الفريق اقتراحا تقدم به الأستاذ أبوغزاله بتكوين اتحاد يضم التجمعات الإقليمية والتي تشمل المناطق العربية والأفريقية والآسيوية وأميركا الجنوبية.

ومن المعروف أن تجمع منطقة البلاد العربية كان قد تأسس يوم ٢٠٠٢/١/١٣ واعتمد الأردن مقراً إقليمياً وتبعته المناطق الثلاث الأخرى وسيلها منطقة شرق أوروبا ووسط اسيا. وسوف تشكل هذه المناطق التي تمثل أربعة أخماس العالم تكتلاً محاوراً للدول المتقدمة بما يحقق مصلحة الطرفين. وسيعقد أول اجتماع لهذا الاتحاد في شانغهاي في ٢٧/٣/٢٠٠٢. وقد القى الأستاذ أبوغزاله كلمة في الامم المتحدة أكد

مؤكداً أهمية قيادة الأمم المتحدة للجهود الدولية

أبوغزاله (رئيس المجمع): مبادرة "إبداع" جزءاً من المشاركة العالمية ونمثلة هجوماً على الفجوة الرقمية

المشاركة الناجحة بين المجتمع الأوروبي والقطاع الخاص ممثلاً بأعضاء غرفة صناعة عمان، كما أن "إبداع" تعتبر مشروعاً نموذجياً متوازياً مع مبادرات أخرى مماثلة هي الآن قيد التنفيذ وهي أداة ربط هامة في المشروع العالمي الشامل المنسق لتخطي الفجوة الرقمية، مشيراً إلى أن التنمية الاقتصادية وتنمية تقنية المعلومات والاتصالات ترتبط على نحو تكاملي بعصر المعلومات، وهذه هي الأهمية الحقيقية لـ "إبداع".

وخاطب أبوغزاله المؤتمر بقوله، إننا نعيش عصر المعلومات حيث الاتصالات فورية، ونستطيع من خلالها الوصول إلى قدر هائل من المعلومات، بتكلفة منخفضة، كما أن مكونات هذا العصر هي المعرفة والتقنية المتقدمة، والملكية الفكرية وكلها أدوات رئيسية للمنافسة الاقتصادية.

ولهذا يرى أبوغزاله بأن البلدان العربية وكذلك النامية تعاني من فجوة رقمية، موضحاً بأن المشاركة والاندماج في ثورة تقنية المعلومات والاتصالات تتيح فرصاً هائلة للبلدان الفقيرة والنامية، ومع ذلك فهذه المشاركة ما تزال محدودة. ولهذا فإننا مطالبون بتكثيف خططنا وجهودنا، وتحديد التزاماتنا للاستفادة القصوى من القدرات التقنية التي إذا لم نحسن

برعاية جلالة الملك عبد الله الثاني بن الحسين افتتح في العاصمة الأردنية عمان مؤخراً المؤتمر الأول للتجارة الإلكترونية بعنوان مؤتمر "إبداع" وتحت شعار تطوير بيئة جديدة للاقتصاد الرقمي. ونظم المؤتمر غرفة صناعة عمان بدعم من المفوضية الأوروبية ويهدف إلى تعزيز التواصل وتبادل المعلومات والخبرات لتحسين بيئة الأعمال ومواكبة التكنولوجيا الرقمية.

وقدم خبراء محليون ودوليون أوراق عمل تناولت أهمية تبني وممارسة التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات والفرص المتاحة للدخول إلى الأسواق العالمية، كما تم طرح قضايا البيئة المناسبة لممارسة التجارة الإلكترونية والمتطلبات القانونية الدولية والبنية التحتية الأمانة العالمية لمواكبة تحديات العصر.

وفي كلمة الافتتاحية أمام المؤتمر أكد الأستاذ طلال أبوغزاله رئيس المجمع بصفته رئيساً لمجموعة عمل الطاقة البشرية وبناء القدرات التابعة لفريق الأمم المتحدة لتقنية المعلومات والاتصالات ورئيس هيئة التجارة الإلكترونية وتقنية المعلومات والاتصالات في غرفة التجارة الدولية أكد بأن مبادرة نشاط تطوير الأعمال الإلكتروني "إبداع" تعتبر مثلاً على

للتعلم والعلوم والثقافة "اليونسكو" ومنظمة الصحة العالمية وفريق تقنية المعلومات في مجموعة الثمانية الكبار .
ونقل أبو غزالة للمشاركين تحيات الأمم المتحدة وكذلك المجموعة العربية التي عقدت في عمان /الأردن إجتماعها التأسيسي الذي انبثق عنه في ٢٠٠٢/١/١٣ إقامة شبكة البلاد العربية لتقنية المعلومات والاتصالات التابعة لفريق عمل الأمم المتحدة والذي انتخب فيه الأستاذ كريم قعوار منسقا عاما للمنطقة العربية .

وقد رحب أبو غزالة برئيس فريق عمل مجموعة الثمانية الكبار الذي يشغل نائب وزير الإقتصاد الكندي وأكد على ضرورة استعمال اللغات الحية جميعها في مجال تقنية المعلومات والاتصالات بما فيها اللغة العربية. وتقدم في النهاية بالشكر الى الحكومة الألمانية نيابة عن المشاركين من المنظمات الدولية والحكومات والافراد على إستضافتها للمشاركين .

توجه لتأسيس مجموعة استشارية عربية لأمانة سر منظمة التجارة العالمية

إجتمع الأستاذ طلال أبو غزالة رئيس مجلس الإدارة مع الأستاذ مايك مور المدير العام لمنظمة التجارة العالمية في جنيف وقد تناول الإجتماع بحث موضوع بناء القدرات للبلدان



العربية في إطار الجولة الجديدة من المفاوضات وقد هنا السيد مور الأستاذ رئيس مجلس الإدارة لإنتخابه رئيسا مشاركا لفريق عمل تقنيات المعلومات والاتصالات التابع للأمم المتحدة ورئيسا للمجموعة العاملة لتقنيات المعلومات والاتصالات الخاصة بالموارد البشرية وبناء القدرات ورئيسا لإستراتيجية الشبكة العربية لتقنيات المعلومات والاتصالات التابعة للأمم المتحدة .

وقد أطلع الاستاذ رئيس مجلس الإدارة السيد مايك مور على قرار إنشاء مركز أبو غزالة CASIN لبناء القدرات التجارية متعددة الأطراف الذي كان ثمرة للمبادرات التعاونية للسيد مور وكبار المسؤولين الآخرين في منظمة التجارة العالمية ، والذي يهدف الى توفير بناء القدرة البشرية لتطوير معرفة ودراية البلدان العربية بالمواضيع المتعلقة بمنظمة التجارة العالمية لتحقيق المشاركة الفعالة في نظام التجارة العالمي .

وقد عبر السيد مور عن تقديره للجهود التي بذلها الأستاذ رئيس مجلس الإدارة لدعم الإندماج العادل للبلدان العربية في الإقتصاد العالمي مع البلدان الأخرى واعتبر أن إنشاء وتمويل الموقع غير الرسمي باللغة العربية لمنظمة التجارة العالمية على شبكة الإنترنت بإشراف (تاجي) هو أحد أهم الإنجازات التي تتم بالمشاركة مع العالم العربي .

واقترح الأستاذ طلال أبو غزالة تأسيس مجموعة إستشارية عربية لأمانة سر منظمة التجارة العالمية بهدف دراسة المواضيع والمشاكل الرئيسية التي تؤثر على العالم العربي بحيث تضم ممثلين عن القطاعين العام والخاص .

الاستفادة منها قد تزيد من عمق الفجوة ، معتبراً أن هذه الفجوة مصطلح شامل لمشكلة خطيرة ، وتشكل تحدياً متعدد الجوانب لا بد من التغلب عليه ومشيراً إلى أن معالجة جانب واحد من التحدي لا يفيد ، داعياً إلى تبني استراتيجية شاملة تعالج كافة نواحي المشكلة بمشاركة واسعة تشمل الهيئات الدولية والحكومات ، والمنظمات غير الحكومية ، والقطاع الخاص ، بحيث يقوم كل طرف بدوره في الاستراتيجية .

وقال ، لتعظيم المنفعة المشتركة من هذه المشاركة فإن ذلك يتطلب جهداً عالمياً موثوقاً به ، وهذا ما حدا بالأمم المتحدة إلى إنشاء فريق عمل تقنية المعلومات والاتصالات ، وبعد ذلك إنشاء الشبكة العربية التابعة للفريق واختيار عمان مقراً إقليمياً . وأضاف ، بأن الفكرة الرئيسية لتكوين فريق عمل تقنية المعلومات والاتصالات تكمن في أن مبادرات التنمية قد لا تتم متابعتها وتنفيذها بدون أخذ تقنيات المعلومات والاتصالات في الاعتبار كقاعدة رئيسية للبنية التحتية العامة للتنمية . وأكد الالتزام بتوفير الفرصة والتعلم والتدريب لجميع المواطنين العرب واعتماد إجراءات تهدف إلى توفير الدعم والحوافز للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم والمنشآت الحرة للربط مع شبكة الإنترنت واستخدامها بفعالية .

وبناء عليه يقول أبوغزالة يمكن النظر إلى مبادرة "إبداع" ضمن إطارها كجزء من سلسلة واسعة من البرامج التي يمكن تنفيذها والتي إذا أخذت معاً تمثل هجوماً على الفجوة الرقمية تحت الإشراف العالمي لفريق عمل تقنية المعلومات والاتصالات التابع للأمم المتحدة. كما أن أهمية هذه المبادرة هي في ربط منشآت الأعمال بشبكة الإنترنت وإدخالها في ميدان التجارة الإلكترونية وهذه أولى الخطوات التي يجب أن نتخذها. وشدد أبوغزالة على أن إحدى أهم الخطوات التي يمكننا القيام بها كذلك هي توفير التعليم وتشجيع الناس على استخدام تقنية المعلومات والاتصالات والاستفادة منها وهذا ما يشعرني بشكل خاص بالاهتمام فيما يتعلق بتولي مسؤولية وضع الخطط لبناء القدرات في تقنية المعلومات والاتصالات للأمم المتحدة .

رئيس مجلس الإدارة يلقي كلمة الأمم المتحدة في إفتتاح حوار برلين الدولي حول الإتصالات والمعلومات

أفتحت في قاعة إجتماعات وزارة الخارجية الألمانية الفدرالية إجتماعات الحوار الدولي حول جاهزية الدول في الإتصالات الإلكترونية وذلك بدعوة من الحكومة الألمانية الفدرالية والبنك الدولي ومجموعة العمل الرقمية لمجموعة الثمانية الكبار وبرنامج جامعة MIT للتعاون الدولي وذلك من أجل تنمية القدرات البشرية للإسهام في مجتمع الإقتصاد العالمي بكلمتين رئيسيتين الأولى للأستاذ طلال أبو غزالة رئيس مجلس الإدارة نيابة عن فريق عمل تقنية المعلومات والاتصالات التابع للأمم المتحدة والثانية للسيد بيتر فوبكيه عن البنك الدولي .

وقد بين الأستاذ أبو غزالة في كلمته دور فريق الأمم المتحدة في قيادة وتنسيق الجهود الدولية لردم الفجوة الرقمية وأوضح أن هذا الفريق هو أول تجربة من نوعها في تاريخ الأمم المتحدة حيث يضم ممثلين عن (١٨) دولة وثمانية من القطاع الخاص العالمي وستة منظمات دولية وأربع جمعيات من المجتمع المدني وأعلن أن التجربة أثبتت نجاحها كشراكة بين كافة قطاعات المجتمع المعنية بتقنية المعلومات والاتصالات ، وأورد مثالا على ذلك في برامج مجموعة عمل الطاقة البشرية وبناء القدرات المنبثقة عن الأمم المتحدة التي يترأسها والتي تعنى بثلاثة محاور رئيسية هي تقنية المعلومات والاتصالات في خدمة التعلم والصحة والتطبيقات الخاصة بها . ويقود كل من هذه المحاور منظمة الأمم المتحدة

أسماء الطلبة الناجحين "دورة ٢٠٠١" الدورة المقبلة ٢٠٠٢ وفقا للمنهاج الدولي

أعلن المجلس الأعلى للإمتحانات نتائج الطلبة الذين اجتازوا بنجاح إمتحانات دورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠١ وبلغ عددهم (١٤٣) طالبا وطالبة موزعين على مراكز الإمتحان في البلاد العربية .

وأوضح مدير المجمع الأستاذ محمد مصطفى قاسم بأن دورة الإمتحانات المقبلة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٢ ستعقد وفقا للمنهاج الدولي الجديد والذي يشمل ثمانية مواد منها ستة مواد مكونة من (١٤) كتابا تم إعدادها من قبل مجموعة من أعلام المحاسبة العرب وفقا للمعايير التي اعتمدها مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (أونكتاد).

وفيما يلي أسماء الطلبة الناجحين:

١٠٠٠	١٠٠١	١٠٠٢	١٠٠٣	١٠٠٤	١٠٠٥	١٠٠٦	١٠٠٧	١٠٠٨	١٠٠٩	١٠١٠	١٠١١	٣٨	٣٩	٤٠	٤١	٤٢	٤٣	٤٤	٤٥	٤٦	٤٧	٤٨	٤٩	٥٠	٥١	٥٢	٥٣	٥٤	٥٥	٥٦	٥٧	٥٨	٥٩	٦٠	٦١	٦٢	٦٣	٦٤	٦٥	٦٦	٦٧	٦٨	٦٩	٧٠	٧١	٧٢	٧٣	٧٤	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١١	١٢	١٣	١٤	١٥	١٦	١٧	١٨	١٩	٢٠	٢١	٢٢	٢٣	٢٤	٢٥	٢٦	٢٧	٢٨	٢٩	٣٠	٣١	٣٢	٣٣	٣٤	٣٥	٣٦	٣٧																									
أحمد مروان شعث	صالح محمد فرج	محمد السيد عبد الحكيم	محمد أسامة شليبي	محمد صلاح الزيات	وارف محمود قمحه	سامي إحسان الشخشير	سالم علي بواصب	صلاح حمد عيله	الطاهر محمد الأشخم	عماد محمد أبو صبحه	ناصر بدر يغمور	إياد عيسى ريان	سعدي عبد الجبار الزازم	عادل صالح السعده	ناصر محمد شحادة	مجدي سليم الجعبري	جليل ميشيل حبش	فؤاد صبحي شاور	فادي إسبيرو إسطفان	وسام بشارة أبو الزلف	هيثم محمد جبرين	علي عبد الغني الخواجا	رشدي عز الدين سدر	أحمد فيضي الخطيب	نزيه عثمان الحوراني	موسى محمد سليمان	أمجد محمد منصور	أيمن اسماعيل حبوش	زياد محمد جرغون	ميسرة محمد القططي	محمود نصيف الدحوح	محمود علي برهوم	محمود عبدالله وشاح	محمد حسين كلاب	سمير حافظ أبو رحمة	سامي محمد الخضري	محمد بن عبد الله الفارسي	ناصر بن حمد الحسني	حمود بن حارث البراشدي	ناصر بن سلطان الرواحي	حمد بن حميد الوهبي	احمد بن سعيد النبهاني	علي بن سالم الدر مكي	زهير بن هلال الخصيبي	أحمد بن ناصر الحوسني	خالد بن غريب المنذري	حامد بن سنجور الزدجالي	ابراهيم ابراهيم آدم	علي بن عيسى الرواحي	خميس بن سعيد البلوشي	محمد احمد التوم	راشد بن محمد الحسني	عبد الله بن احمد اليافعي	اسماء بنت موسى الرئيسي	ابتسام بنت ناجمان البلوشي	طاهرة بنت حبيب بن جواد	راشد سليمان الهنائي	احمد بن مبارك زعنوت	سلطان بن سليمان المحروقي	سعيد بن عبدالله الحارثي	ناصر بن نبهان النبهاني	ابراهيم بن محمد العامري	علي بن فداء اللواتي	عبد الله بن حميد الهشامي	عيسى عبدالله حاج عيسى	زياد قاسم عامر	تامر محمد الليثي	جمال عبد العزيز حجاج	أمير محمد عبد الحميد	نجلاء عبدالله حسن	حاتم عبد الحي احمد	قاسم عبد الله محمد	محمد محمد محمد	صلاح الدين محمد	زياد عبدالكريم صالح	حسام الدين جميل عويضة	عبد اللطيف احمد الحاج	علاء منير سويلم	يسري السويفي السباعي	هاني فريد ضمرة	علاء الدين شعث	منير خليل زقوت	ابراهيم محمد علي الجيران	علي عز الدين التميمي	عبدالرحمن هشام أبو الرب	أشرف محمد راشد	محمد سعد الحبابي	طارق يس السيد الجزائر	وفاء محمد ماضي	أيمن عدلي العارف	حسن عبد المولى محمود	جابر عبدالله المري	اياد مخلص الصيادي	حازم عواد أيوب	عبدالنعم الرفاعي أبو الحسن	ابراهيم عبدالكريم الملا	محمد وليد ميناظ	محمود جمعه سعد	فريد الثمندي حارس	جعفر عمر الصيفي	ابراهيم محمود كايد	ليلي محمد الحلبي	يوسف طلال الطويل	اعليان سليمان شعث	محمد زكريا عبد الشافي	عزات اسماعيل العمله	محمد احمد عودة	خميس بن محمد الشيدي	محمد بن يوسف الوهبي	درويش بن حمد الأخرمي

- ١١٢ . سامي يونس الشيخ علي
١١٣ . ممدوح خميس الغزالي
١١٤ . ممدوح هلال سمارة
١١٥ . محمود سليمان شاهين
١١٦ . محمد عبدالرحمن شاهين
١١٧ . أشرف محمد الشرفا
١١٨ . حازم محمد المصري
١١٩ . نعمان عبد الهادي فيصل
١٢٠ . عبدالعزيز مصطفى ريان
١٢١ . سهيل محمد أبو شاويش
١٢٢ . ماجد محمد أبوهذاف
١٢٣ . مراد عليان أبودقة
١٢٤ . نبيه عطا النونو
١٢٥ . باسم رياض الشوا
١٢٦ . هيام خليل الحسيني
١٢٧ . أكرم كامل أبو القمبز
١٢٨ . فرج الله حمدي مرتجي
١٢٩ . سوسن سامي شاهين
١٣٠ . نبيل عبده أبو شهلا
١٣١ . عاهد محمد البدري
١٣٢ . نعيم عمر حجاج
١٣٣ . احمد مطر دحبور
١٣٤ . غيث تركي عبيدات
١٣٥ . رنا فؤاد يونس
١٣٦ . محمود عبد الفتاح النسور
١٣٧ . خالد حسن الصبيحات
١٣٨ . عماد يوسف الحانوتي
١٣٩ . ابراهيم عبدالله سميرين
١٤٠ . منذر مسلم الأرها
١٤١ . أشرف مصطفى جاد الله
١٤٢ . نضال عزت التغيرات
١٤٣ . ميرفت عبدالرحمن القدسي