أسس القياس والمعالجة المحاسبية لزكاة عروض التجارة فى شركات الأشخاص

د. عز الدين فكرى تهامى(*)

مقدمة

تهدف الشريعة الإسلامية الغراء إلي تحقيق مصلحة الإنسان، والزكاة من التكاليف الشرعية التي كلفنا بها الله عز وجل وهي كأي تكليف آخر لمصلحة البشر أنفسهم لما لها من دور هام في المجتمع الإسلامي. و تمثل الزكاة أحد الدوافع المالية والاقتصادية الهامة لاستثمار الأموال في الفكر الإسلامي، حيث أن استثمار الموارد المتاحة للمجتمع وتنميتها يمكن من توفير الحاجات الأساسية لأفراده وتحقيق أكبر قدر من الزكاة والصدقات التي تمكن بدورها من تحقيق أهداف متعددة منها توفير وسائل العمل للفقراء ومن ثم إتاحة الفرصة لمستثمرين ومنتجين جدد وتوسيع لمجالات الأستثمار.

وتعتبر زكاة عروض التجارة من الزكوات التي أهتم بها فقهاء المسلمين من حيث تحديد الأموال الخاضعة لها وأسس تقويمها وكذلك المطلوبات الواجب حسمها حتى يمكن قياس الوعاء وحساب مقدار الزكاة المستحقة. وتمثل شركات الأشخاص أحد أنواع الشركات الهامة في الاقتصاد القومي حيث تساهم في زيادة حجم الاستثمارات وتنمية المهارات

(*) مدرس المحاسبة بكلية التجارة – جامعة الأزهر، أستاذ مساعد المحاسبة بكلية العلوم الإدارية والتخطيط بجامعة الملك فيصل

الفردية وتشجيعها علي المشاركة في تحمل مخاطر النشاط الاقتصادي المختلفة.

ويتناول هذا البحث الأسس المحاسبية لقياس وعرض والإفصاح عن زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص.

أهمية البحث:

تمثل الأسس المحاسبية لقياس وعرض والإفصاح عن زكاة عروض التجارة – بصفة عامة – أحد الموضوعات الهامة التي تحتاج إلي دراسة وتحليل، وخاصة في ظل نظام الإلزام بدفع الزكاة للدولة في التطبيقات العملية المعاصرة، وما قد يترتب عليه من عدة مشكلات تتطلب البحث والدراسة لصياغة الحلول الملائمة لها في ضوء قواعد وأحكام الشريعة الإسلامية. وترجع أهمية البحث في زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص بصفة خاصة ألي أن معظم الكتابات سواء الفقهية أو المحاسبية تتناول موضوع زكاة عروض التجارة (زكاة الشركات) بصفة عامة دون التفرقة بين الشركات حسب شكلها القانوني في حين إن الشكل القانوني للشركة يؤثر علي طبيعتها وخصائصها بل وطبيعة نشاطها في كثير من الحالات، ولذا فإن الأمر يتطلب دراسة موضوع زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص بغرض بيان الجوانب المحاسبية لزكاة عروض التجارة في هذا النوع من الشركات، وما إذا كان يختلف عن زكاة عروض التجارة في أنواع الشركات الأخرى وخاصة الشركات المساهمة.ومن ثم فإن هذا

البحث يقوم علي فرض أساسي هو: أن أسس ونظم المحاسبة عن زكاة عروض التجارة تختلف في شركات الأشخاص عنها في شركات الأموال.

هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلي دراسة الجوانب المحاسبية لزكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص من حيث الأسس المحاسبية لقياس وعاء زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص.وأسس حساب مقدار زكاة عروض التجارة لكل من الشركة والشركاء.ومتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي عن زكاة عروض التجارة في القوائم المالية لهذه الشركات.وذلك بغية التوصل إلي:-

١- وضع نموذج لقياس وعاء الزكاة في شركات الأشخاص.

٢- بيان المعالجة المحاسبية لزكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص.

حدود البحث:

سوف يكون تركيز هذا البحث علي الجوانب المحاسبية لزكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص دون التوسع في الجوانب الفقهية إلا في حدود متطلبات البحث، حيث يتم الاعتماد في كثير من المسائل الفقهية علي الفتاوى الصادرة من مجامع الفقه وتوصيات ندوات الزكاة التي نظمتها الهيئة الشرعية العالمية للزكاة.

تنظيم البحث:

لتحقيق هدف البحث فقد قام الباحث بتقسيمه إلي ثلاثة مباحث علي النحو التالي:

المبحث الأول : مقدمة في زكاة عروض التجارة وخصائص شركات الأشخاص.

المبحث الثاني: أسس قياس وعاء ومقدار زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لزكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص.

ثم أختتم الباحث البحث بما تم التوصل إلية من نتائج وتوصيات في هذا المجال.

المبحث الأول

مقدمة في زكاة عروض التجارة

وخصائص شركات الأشخاص

مقدمـــــــة

يتناول هذا المبحث تقديم موجز لزكاة عروض التجارة من حيث المفهوم والنطاق، كما يتناول أيضا التعريف بشركات الأشخاص وأهم الخصائص التي تتسم بها والتي تميزها عن غيرها من الشركات الأخري. وذلك كتقديم للبحث يتم في ضوئه مناقشة الأسس المحاسبية لزكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص. وسوف يتم تناول ذلك من خلال النقاط التالية:-

١/١ مفهوم وطبيعة زكاة عروض التجارة.

٢/١ مفهوم وخصائص شركات الأشخاص.

١/١: مفهوم وطبيعة زكاة عروض التجارة:

١/١/١: مفهوم الزكاة:

الزكاة لغة هي النماء والزيادة، قال الله تعالي **{خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكيهم بها}**(التوبة: ١٠٣) والزكاة في الاصطلاح هي حق واجب ومعلوم في مال خاص لأصناف مخصوصة بشرائط مخصوصة، ويقوم هذا التعريف للزكاة علي الأركان التالية[١]:

١- أن الزكاة حق واجب ومعلوم، فالزكاة حق الله وهذا الحق كحكم شرعي مقدر شرعا يقترن بواجب مفروض الأداء لمصلحة الجماعة، وهنا أقترن من الله بالمصلحة[٢] لما يترتب عليه من فائدة للمستحقين للزكاة.

٢- في مال خاص، ويقصد بالخاص هنا معنيين: الأول خاص في ذاته أي بحسبه وهي الأموال التي تجب فيها الزكاة بأنواعها التي ذكرها القرآن الكريم أو حددتها السنة النبوية، والثاني خاص بحسب ما أضيف إليه في ملكيته أي ما يملكه الأشخاص (طبيعيين أو معنويين) ملكا خاصا تاما.

٣- الأصناف المخصوصة وهو ما عبر عنه الفقهاء بمصارف الزكاة.

---

(١) راجع، د. عبد الحميد البعلي " زكاة الحقوق المعنوية " الهيئة الشرعية العالمية للزكاة، أبحاث وأعمال الندوة السابعة لقضايا الزكاة المعاصرة المنعقدة في الكويت في الفترة من ٢٢-٢٤ ذي الحجة ١٤١٧ هـ، ٢٩-١مايو ١٩٩٧م، ص ٣٨٥-٣٩٠.

(٢) الشيخ علي الخفيف " الحق والذمة " ص٣٧، نقلا عن د.عبد الحميد البعلي " المرجع السابق " ص٣٨٧.

٤- بشرائط مخصوصة وهي تنقسم إلي ثلاثة أقسام الأول يتعلق بمن تجب عليه الزكاة، والثاني يتعلق بالمال الذي تجب فيه الزكاة، والثالث يتعلق بمصارف الزكاة والطوائف المستحقة لها ومعيار الأداء لكل منها

٢/١/١: مفهوم زكاة عروض التجارة:-

العرض في اللغة هو المتاع وهو كل شيء سوي الدراهم والدنانير[١]، وفي اصطلاح الفقهاء عرف أبن قدامه العرض بقوله العروض جمع عرض وهي غير الأثمان من المال علي اختلاف أنواعه من النبات والحيوان والعقار وسائر المال[٢]، والتجارة هي تقليب المال بشرائه ثم بيعه لغرض تحقيق الربح[٣] وعروض التجارة هي ما يعد للبيع والشراء بقصد الربح.

وزكاة عروض التجارة ثابتة بالقرآن والسنة والإجماع، فمن القرآن الكريم العمومات القرآنية نحو قوله تعالي **{والذين في أموالهم حق معلوم للسائل والمحروم}**(سورة المعارج:٢٤،٢٥) وقوله تعالي **{يا أيها الذين آمنوا أنفقوا من طيبات ما كسبتم ومما أخرجنا لكم من الأرض}**(البقرة: ٢٦٧) قال مجاهد: أي من التجارة أو من التجارة الحلال[٤]. ومن السنة النبوية ما رواه أبو داود بإسناده عن سمرة بن جندب أنه قال كان النبي «يأمرنا أن نخرج الصدقة مما نعد للبيع»[٥]. وقد

(١) المعجم الوسيط، ص ٦١٥ -٦١٦.
(٢) أبن قدامه " المغني " دار الفكر بيروت، الجزء الثالث، طبعة ١٤٠٥ هـ / ١٩٨٥ م مطبعة الفجالة، مصر، ص ٨٥.
(٣) الموسوعة الفقهية، وزارة الأوقاف بالكويت، الجزء العاشر، ص١٥١.
(٤) تفسير الطبري، الجزء الثالث، طبعة ١٣٧٣ هـ / ١٩٥٤ م، مصر، ص ٨٠.
(٥) شرح الترمذي، الجزء الثالث، ص ١٠٤.

أجمع فقهاء المسلمون أن الزكاة فرض واجب في أموال التجارة، جاء في المغني لأبن قدامه: أجمع أهل العلم علي أنه في العروض التي يراد بها التجارة الزكاة إذا حال عليها الحول(١).

٣/١/١: نطاق زكاة عروض التجارة

تنقسم الأموال المرصدة للتجارة بقصد تحقيق الربح إلي أثمان وعروض، والأثمان قد تكون نقود مطلقة مثل الذهب والفضة أو نقود مقيدة مثل أوراق البنكنوت والنقود المعدنية، أما العروض فتنقسم إلى(٢):

- عروض قنية وهي نوعان: عروض قنية بغرض الاستخدام في النشاط التجاري، وعروض قنية بغرض در الإيراد أو الدخل كأحد فروع النشاط التجاري.
- عروض التجارة وهي المقصود بها النماء لتحقيق الكسب أو الربح وتنقسم بدورها إلي عروض تجارة عينية مثل البضاعة بكافة صورها، وعروض تجارة أسمية مثل المدينون والذمم وأوراق القبض.

---

(١) أبن قدامه " المغني " مرجع سابق، الجزء الثالث، ص ٨٥.

(٢) راجع:

أ - د. شوقي إسماعيل شحاتة " التطبيق المعاصر للزكاة " الطبعة الأولي، دار الشروق، جدة، ١٣٩٧هـ / ١٩٧٧م ص ١٣٧-١٣٨.

ب - د. حسين حسين شحاتة " الأصول المحاسبية المعاصرة لتقويم عروض التجارة " الهيئة الشرعية العالمية للزكاة، أبحاث وأعمال الندوة السابعة لقضايا الزكاة المعاصرة المنعقدة في الكويت في الفترة من ٢٢-٢٤ ذي الحجة ١٤١٧هـ / ٢٩-١ مايو ١٩٩٧م ص ٣٢-٣٥.

ويشترط لوجوب زكاة عروض التجارة ضرورة توافر الشروط العامة لخضوع المال للزكاة وهي الملكية التامة، والنماء، وبلوغ النصاب، وحولان الحول الهجري، والزيادة عن الحاجات الأصلية[١]. وإلي جانب توافر هذه الشروط فإنه لكي يصير المال من عروض التجارة يجب أن يتحقق فيه شرطين الأول: أن يملك المزكي العرض بفعله كالبيع "ولا فرق بين أن يملكه بعوض أو بغير عوض لأنه ملكه بفعله "[٢] والثاني أن تكون نية المالك عند تملك العرض هي التجارة بقصد تحقيق الربح وأن يكون مارسها فعلا لأنه بذلك يصبح المال ناميا أو معدا للنماء، فلو نوي التجارة ولم يعمل فلا زكاة، وكذا إن عمل دون نية التجارة، والنية المعتبرة ما كانت مقارنة لدخول العروض في الملك[٣].

٢/١: طبيعة وخصائص شركات الأشخاص:

(١) راجع علي سبيل المثال:-
أ - يوسف القرضاوي " فقه الزكاة "، الطبعة الثانية، مؤسسة الرسالة، بيروت، ١٣٩٣هـ/ ١٩٧٣م، الجزء الأول، ص ١١٣-١١٦.
ب - د.محمد السعيد وهبة، عبد العزيز محمد رشيد جمجوم " دراسة مقارنة في زكاة المال " الطبعة الأولي، مؤسسة تهامة، جدة، ١٤٠٤هـ/ ١٩٨٤م ص ١٣٧-١٥٠.
(٢) أبن قدامه " المغني " الجزء الثالث ص٥٩.
(٣) د. عجيل جاسم النشمي " زكاة الحقوق المعنوية " الهيئة الشرعية العالمية للزكاة، أبحاث وأعمال الندوة السابعة لقضايا الزكاة المعاصرة المنعقدة في الكويت في الفترة من ٢٢-٢٤ ذي الحجة ١٤١٧ هـ، ٢٩-١ مايو ١٩٩٧ م ص ٤٥٨.

الشركة في الفقه الإسلامي بمعناها العام هي اختصاص أثنين أو أكثر بمحل واحد[١]، والمحل الواحد إما أن يكون عينا أو دينا أو عملا أو مالا أو جاها، والشركة مشروعة بالكتاب والسنة والإجماع، وتوجد أنواع متعددة للشركات في الفقه الإسلامي، وبإمعان النظر في طبيعة هذه الشركات يلاحظ أمرين هما[٢]:

١- أن الاعتبار الأول فيها للأشخاص فهي شركات أشخاص أي تقوم علي الاعتبار الشخصي الذي يقوم بتنمية المال، ويستثني من ذلك شركة المضاربة فإنها بالنسبة لرب المال شركة مال وبالنسبة للمضارب شركة أشخاص لأن رب المال لا يحق له التصرف وإنما التصرف للمضارب.

٢- أن الغرض من شركات العقود هو التجارة والربح ولذلك يطلق بعض الفقهاء علي شركة العقد شركة التجر فهي شركة تجارية وإن كانت في مضمونها لا تمنع من اندراج أي شركة أخري تحتها كشركة صيد الأسماك مثلا طالما أن الغرض هو الربح.

وتنحصر شركات الأشخاص في الفقه الإسلامي في أربعة أنواع تقريبا هي: شركة الأموال وهي إما مفاوضة أو عنان، وشركة الأعمال أو الأبدان وهي إما مفاوضة أو عنان أيضا، وشركة الوجوه، وشركة المضاربة أو القراض[٣].

---

(١) محمد علاء الدين الأمام " الدر المنتقي شرح الملتقي "مطبعة دار السعادة، القاهرة ١٣٢٧هـ، الجزء الثاني ص ٧٢٢.

(٢) د. عبد العزيز الخياط " الشركات في ضوء الإسلام " دار السلام، القاهرة، الطبعة الأولي ١٤٠٩ هـ / ١٩٨٩م ص ٢٥.

(٣) المرجع السابق، ص ٢٢-٣٤.

وشركات الأشخاص الحديثة القائمة حاليا ما هي إلا اتفاق بين شخصين أو أكثر بقصد الاتجار واقتسام الأرباح والخسائر فيما بينهم، وتنقسم إلي ثلاثة أقسام هي شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة. وتشبه شركة التضامن شركة المفاوضة في الفقه الإسلامي في كثير من الأحكام ما عدا شرط التساوي في المال والدين والتصرف، ولا تخرج شركة التوصية البسيطة عن كونها نوعا من أنواع المضاربة أما شركات المحاصة فهي تمثل أحد صور شركات المضاربة أو العنان(١).

وتتمثل خصائص شركات الأشخاص بصفة عامة فيما يلي(٢):

١- تمارس شركات الأشخاص العديد من الأنشطة الاقتصادية، وإن كان يتركز نشاطها عادة في الأنشطة التجارية (تجارة الجملة والتجزئة) والأنشطة الخدمية.

٢- تقوم شركات الأشخاص علي الاعتبار الشخصي ومن ثم فإن حصص الشركاء فيها غير قابلة للتداول، حيث لا يجوز للشريك التنازل عن حصته للغير أو إحلال شخصا محله بغير رضاء بقية الشركاء.

---

(١) راجع:
أ - المرجع السابق، ص ٣٥ - ٥٧.
ب - د. حسين حسين شحاتة "أصول محاسبة الشركات في الفكر الإسلامي " مكتبة الأعلام، القاهرة، بدون، ص ١٣ - ٢٤.

(٢) راجع:
أ - دونالد كيسو، جيري ويجانت "المحاسبة المتوسطة "الجزء الثاني،ترجمة د. كمال الدين السعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية ١٩٨٨م، ص ٢٠١-٢٠٤.
ب - د. حامي محمود نمر، د. عبد المنعم محمود " الأصول العلمية والعملية في محاسبة الشركات " دار النهضة العربية، القاهرة، بدون، ص ١٩-٢٦.

٣- ضرورة توافر الثقة بين الشركاء في شركة التضامن، ويترتب علي ذلك انقضاء الشركة في حالة وفاة أحد الشركاء أو إفلاسه أو الحجر عليه إلا إذا أتفق الشركاء علي خلاف ذلك.

٤- يكتسب الشريك المتضامن في شركات الأشخاص صفة التاجر، ويدخل اسم شريك متضامن أو أكثر في عنوان الشركة.

٥- تتميز شركة التضامن بخاصية الوكالة الشاملة Mutual Agency حيث يعتبر كل شريك مسئولا عن أعمال الشركة كوحدة لا تتجزأ وله الحق في عقد الاتفاقيات التي تخلق التزامات علي الشركة وكافة الشركاء الآخرين، بالإضافة إلي خاصية المسئولية الغير محدودة Unlimited Liability للشركاء عن كافة الديون.

٦- بمجرد تكوين الشركة تصبح كافة الأموال والممتلكات التي يستثمرها الشركاء ملكا للشركة وتثبت في سجلاتها في حسابات رأس مال الشركاء المخصصة لكل منهم.

ويخلص الباحث من ذلك إلي أن شركات الأشخاص لها سمات خاصة تميزها عن شركات الأموال، ففي حين تقوم هذه الشركات علي الاعتبار الشخصي فإن شركات الأموال تقوم علي الاعتبار المالي وليس للاعتبار الشخصي أي أثر فيها حيث يتعدد الشركاء ويتبدلون طيلة حياة الشركة وتتحدد مسئولية كل مساهم بقدر حصته في رأس المال ويمثل الشركة قانونا رئيس مجلس الإدارة ويكون توقيع العقوبات والمخالفات وغيرها علي الشركة ذاتها دون المساس بشخصية المساهمين فيها. وأيضا في شركات الأشخاص قد تتساوى حقوق الشركاء – سواء في رأس المال أو في الأرباح

والخسائر – وقد تختلف، بينما في شركات الأموال تتساوى حقوق المساهمين – حملة الأسهم العادية – في رأس المال وفي الأرباح،

ويترتب علي ذلك ضرورة قياس وعاء ومقدار الزكاة في شركات الأشخاص لكل من الشركة والشركاء فيها، كما قد تؤثر هذه السمات المميزة لشركات الأشخاص علي المعالجة المحاسبية للزكاة المستحقة عليها كما سيرد بيانه في بقية أجزاء البحث.

المبحث الثاني
أسس قياس وعاء ومقدار زكاة عروض التجارة
في شركات الأشخاص

مقدمة:

يهدف هذا المبحث إلي بيان الأسس المحاسبية لقياس وعاء ومقدار زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص، وذلك من خلال تحليل عناصر الأموال المرصدة للتجارة في مثل هذا النوع من الشركات ومدي خضوعها للزكاة والأسس المحاسبية لتقويمها عند إدراجها في الوعاء. ثم بيان أسس وطرق حساب مقدار الزكاة المستحقة علي كل من الشركة والشركاء. وسوف يتم تناول ذلك من خلال النقاط التالية:

٢/١: أسس قياس و تقويم عناصر وعاء زكاة عروض التجارة .

٢/٢: الطرق المحاسبية لقياس وعاء زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص.

٢/٣: أسس تحديد مقدار زكاة عروض التجارة للشركة والشركاء في شركات الأشخاص.

١/٢: أسس قياس وتقويم عناصر وعاء زكاة عروض التجارة:

لقد ورد في كتب الفقه تحديد لعناصر الأموال الخاضعة للزكاة، حيث ورد في الأثر عن ميمون بن مهران قوله " إذا حلت عليك الزكاة فأنظر ما كان عندك من نقد أو عرض فقومه قيمة النقد، وما كان من دين في ملاءة فأحسبه، ثم أطرح منه ما كان عليك من دين ثم زك ما بقي"(١). كما يقول الدكتور يوسف القرضاوي " أنه علي التاجر إذا حل موعد الزكاة أن يضم ماله بعضه إلي بعض رأس المال والأرباح والمدخرات والديون المرجوة، فيقوم بجرد تجارته ويقوم قيمة البضائع إلي ما لديه من نقود – سواء أستغلها في التجارة أم لم يستغلها – إلي ماله من ديون مرجوة القضاء غير ميئوس منها ويخرج من كل ذلك ربع العشر"(٢).

ويتضح من ذلك أن زكاة عروض التجارة تقع علي الدخل والثروة معا – حيث يضاف الربح الناتج من نشاط المزكي إلي رأسماله ويخضع مجموعهما إذا بلغ نصابا للزكاة – وأنه يمكن استخراج عناصر الأموال الخاضعة لزكاة عروض التجارة من قائمة المركز المالي دون سائر الحسابات الختامية الأخرى، وإذا ما أردنا تطبيق أقوال الفقهاء بشأن زكاة عروض التجارة علي قائمة المركز المالي للمنشآت في الوقت المعاصر نجد أن هناك بنودا ومصطلحات محاسبية أخري ربما لم تكن معروفة بهذه المسميات لدي فقهاء المسلمين من قبل، ولقد تناولت الدراسات المعاصرة في

(١) أبو عبيد بن سلام " الأموال " ص ٤٣٦.
(٢) يوسف القرضاوي " مرجع سابق " ص ٣٣٣.

فقه الزكاة تحليل لهذه البنود وبيان مدي خضوعها أو عدم خضوعها للزكاة وفيما يلي مناقشة موجزة لها:

١- الأصول الثابتة:

الأصول الثابتة هي الأصول التي تقتني بقصد المساعدة علي الاستغلال ولا غني عنها للمشروع طول مدة بقائه، فهي تمتلك وتستعمل وتستصلح وتفني أو تهلك جزئيا أو كليا وتجدد وتستبدل ولكن لا حياة للمشروع بدونها، وتختلف مفرداتها من حيث القيمة والعمر الإنتاجي وسرعة الاستبدال حسب طبيعتها ودرجة استغلالها، وتظهر قيمة الأصل ضمن عناصر الملكية في قائمة المركز المالي بقيمة تاريخية تمثل مجموع المبالغ المدفوعة فيها سواء في تاريخ معين أو تواريخ لاحقة[١]. وهذه الأصول هي ما يطلق عليه الفقهاء عروض القنية حكمها الشرعي أنه لا زكاة فيها إلا إذا نوي بها التجارة، يقول الدكتور يوسف القرضاوي أن المعتبر في رأس مال التجارة الذي يجب تزكيته هو المال السائل أي رأس المال المتداول، أما المباني والأثاث الثابت للمحلات التجارية ونحوه مما لا يباع ولا يحرك فلا يحتسب عند التقويم ولا تخرج عنه الزكاة[٢]. ويدلل الدكتور شوقي شحاتة علي عدم خضوع الأصول الثابتة للزكاة بأن هذه الأصول مال غير معد للبيع بل للاستعمال، وأنها مشغولة بحاجة أصلية هي حاجة الوحدة الاقتصادية إليها كمشروع مستمر

(١) د. شوقي إسماعيل شحا ته " نظرية المحاسبة من منظور إسلامي " الزهراء للإعلام العربي، القاهرة، الطبعة الأولي، ١٤٠٧هـ/١٩٨٧م، ص ٢٣٠.

(٢) يوسف القرضاوي " مرجع سابق " ص ٣٣٥.

لاستمرار استعمالها في دورة النشاط طويل الأجل للمشروع، وكذلك باعتبارها أدوات الإنتاج والمتاجرة التي لا يخضعها الفكر الإسلامي الضريبي للزكاة وإنما يخضع قيمة المنتج – عروض التجارة –كما يخضع النماء في الوحدة الاقتصادية للزكاة(١).

وإلي جانب الأصول المستخدمة في نشاط المنشأة فقد يكون لدي المنشأة أصول ثابتة أخري مقتناه لغرض در الإيراد أو الدخل مثل العقارات أو السيارات المعدة للإيجار، وهذه الأصول تعتبر بمثابة استثمارات طويلة الأجل (مستغلات)، وهي لا تخضع بذاتها للزكاة ولكن يضم صافي الإيراد المحصل منها إلي وعاء الزكاة(٢).

ويتبين مما سبق أن الأصول الثابتة لا تخضع للزكاة ولعل ذلك تمشي ذلك مع فرض استمرارية الوحدة المحاسبية مما يدل علي الترابط بين المفاهيم المحاسبية ومفاهيم الاقتصاد الإسلامي. كما يجب ملاحظة أن ما يعفي هو صافي الأصول الثابتة بعد خصم مخصصات الاستهلاك، ولذا فإنه في حالة عرض الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي بإجمالي تكلفتها التاريخية فإنها تعفي من الخضوع بكامل تكلفتها أيضا ولكن مع مراعاة معالجة مخصصات استهلاكها التي تظهر في جانب الخصوم كأحد مصادر

(١) د. شوقي إسماعيل شحاتة " التطبيق المعاصر للزكاة " مرجع سابق، ص ١٣٩.
(٢) راجع في ذلك:-
أ - فتاوى مؤتمر الزكاة الأول المنعقد في الكويت ١٤٠٤هـ / ١٩٨٤م بند ثانيا: زكاة المستغلات.
ب - قرارات المجمع الفقهي الإسلامي بمكة، رابطة العالم الإسلامي، ١٤٠٩هـ / ١٩٨٩م، بند ثالثا.

التمويل الذاتي أي لاتدرج ضمن المطلوبات الزكوية التي تخصم من الوعاء. وتجدر الإشارة في هذا المجال إلي أن معيار العرض والإفصاح العام في كثير من الدول ينص علي أنه يجب طرح مجمع الاستهلاك من تكلفة الأصول التي ترتبط بها.

٢- مصروفات التأسيس:

تتمثل هذه المصروفات في المبالغ التي تنفق قبل أن تبدأ المنشأة نشاطها الجاري مثل نفقات إصدار الأسهم في الشركات المساهمة، وقد جري العرف علي توزيع هذه المصروفات علي مدة تتروح ما بين ٣-٥ سنوات علي اعتبار أن تلك المصاريف ترتبط بالحصول علي رأس المال المستثمر وأنه يجب اعتبارها أصل يتم استنفاذه خلال فترة استثمار رأس المال(١)، وفي ضوء ذلك فإن هذه المصروفات يتم معاملتها زكويا معاملة الأصول الثابتة ومن ثم فهي لا تخضع للزكاة.

٣- الاستثمارات في الأسهم:

بالنسبة لزكاة الأسهم يجب التفرقة بين حالتين:حالة أن الشركة المصدرة للأسهم تقوم بتزكية أموالها وفي هذه الحالة لا يجب علي المساهم إخراج زكاة أخري عن أسهمه منعا للازدواج، وحالة ما إذا كانت الشركة المصدرة

(١) دونالد كيسو، جيري ويجانت " مرجع سابق، ص ٤٠.

للأسهم لا تقوم بإخراج الزكاة وفي هذه الحالة يجب علي مالك الأسهم تزكيتها حسب الغرض منها كما يلي(١):

أ – الاستثمارات في الأسهم بغرض النماء أي تكون الأسهم مقتناه لغرض تحقيق عائد وليس لغرض المتاجرة وإعادة بيعها في سوق الأوراق المالية وهذه الأسهم زكاتها كما يلي:

"إذا أمكن للمساهم أن يعرف عن طريق الشركة أو غيرها مقدار ما يخص كل سهم من الموجودات الزكوية للشركة فإنه يخرج زكاة ذلك المقدار بنسبة ربع العشر، وإن لم يعرف فعليه أن يضم ريعه – الربح –إلي سائر أمواله من حيث الحول والنصاب ويخرج منها ربع العشر "(٢).

ب – الاستثمارات في الأسهم بغرض المتاجرة وهذه تعامل معاملة عروض التجارة وتقوم بسعر السوق عند حولان الحول عليها وتأخذ زكاتها من القيمة السوقية (الأصل والنماء) بنسبة ٢.٥% متي بلغت نصابا.

هذا وتعامل الاستثمارات في أسهم الشركات التابعة والشركات الزميلة معاملة أسهم النماء أما أسهم الخزينة فتعامل معاملة أسهم المتاجرة.

جـ – الاستثمارات في السندات وأذون الخزانة: وهذه الاستثمارات تمثل علاقة دائنية ومديونية ومحل العلاقة مبلغ من المال أقرضه أحد الأطراف للطرف الآخر، ويخضع للزكاة القيمة الاسمية لهذه السندات فقط أما

---

(١) دليل الإرشادات لمحاسبة زكاة الشركات، إعداد لجنة من الشرعيين والمحاسبين، الهيئة الشرعية العالمية للزكاة، الطبعة الثانية، ١٤١٤هـ / ١٩٩٣م ص ١٨، ص ٢٤-٢٨.

(٢) فتاوي مؤتمر الزكاة الأول المنعقد في الكويت ١٤٠٤هـ / ١٩٨٤م، فتوى رقم(٣).

الفوائد المترتبة عليها فتملكها محرم ولذا فإنها فقدت أحد شروط خضوع المال للزكاة.

وفي ضوء ذلك يري الباحث أنه يجب الإفصاح عن الاستثمارات في الأوراق المالية بالقوائم المالية للشركات بطريقة تتفق وهذه الأحكام الشرعية الخاصة بتزكيتها وذلك من حيث:

- الإفصاح عن الأوراق المالية المزكاة من قبل الشركات المصدرة لها وتلك الغير مزكاة.
- الإفصاح عن الغرض من اقتناء الأوراق المالية، وتقويم الأوراق المالية المقتناة بغرض الاتجار وفقا لقيمتها السوقية.

هذا وتجدر الإشارة في هذا المجال إلي أن المعيار الأمريكي للمحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية، وكلك المعيار السعودي الصادر في ١٩٩٨/١٢/٢٩م قد صنف الأوراق المالية حسب القصد من اقتنائها إلي ثلاثة أنواع هي[١]:

- أوراق مالية تحفظ إلي تاريخ الاستحقاق ويتم قياسها علي أساس التكلفة المعدلة بمقدار الاستنفاذ في العلاوة أو الخصم.
- أوراق مالية للاتجار ويتم قياسها علي أساس القيمة العادلة.
- أوراق مالية متاحة للبيع ويتم قياسها علي أساس القيمة العادلة أيضا.

(١) راجع، معايير المحاسبة المالية السعودية، الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في رمضان ١٤١٩هـ / يناير ١٩٩٩م، معيار المحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية، ص٨٠٣-٨١٠، وأيضا الدراسة المقارنة المرفقة بالمعيار ص ٨٤٩-٨٦٢.

ولقد ورد في المعيار(فقرة١٣٠) أن القيمة العادلة لغرض هذا المعيار يستدل عليها بالقيمة السوقية وهي القيمة التي يمكن أن يتم علي أساسها تداول الورقة المالية في تاريخ معين بين بائع ومشتر تامي الرضا.

ويري الباحث أن في هذا الاتجاه الحديث للمعالجة المحاسبية للاستثمارات في الأوراق المالية ما يتفق مع مفاهيم الاقتصاد الإسلامي وأسس محاسبة الزكاة إلي حد كبير فيما يتعلق بهذه الاستثمارات مما ييسر تحديد الوعاء الزكوي ويؤكد سبق المنهج المحاسبي الإسلامي.

٤- البضاعة:

تعتبر البضاعة من أهم عناصر وعاء زكاة عروض التجارة، وتشتمل علي البضاعة المملوكة للشركة سواء كانت بضاعة بالمخازن أو بضاعة بالطريق مدفوع قيمتها أو بضاعة الأمانة لدي الغير (الوكلاء) وكذلك المدفوع من قيمة الاعتمادات المستندية لشراء بضاعة.

وتدرج البضاعة في وعاء الزكاة للشركة بعد إعادة تقويمها بالقيمة السوقية، وإن كان هناك خلاف بين كثير من الكتاب حول تقويم البضاعة لأغراض حساب الزكاة، ودون الدخول في سرد هذا الخلاف[١] يتفق الباحث مع التقويم علي أساس سعر السوق و يري الأخذ بما ورد في معيار

(١) راجع علي سبيل المثال:-
أ - يوسف القرضاوي " مرجع سابق " ص ٣٣٦-٣٣٧.
ب - د. محمد سليمان الأشقر " الأصول المحاسبية للتقويم في الأموال الزكوية " الهيئة الشرعية العالمية للزكاة، أبحاث وأعمال الندوة السابعة لقضايا الزكاة المعاصرة المنعقدة في الكويت في الفترة من ٢٢-٢٤ ذي الحجة / ٢٩-١ مايو ١٩٩٧م ص ٩٥-٩٨.

المحاسبة عن المخزون السلعي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام ١٩٩٧م بشأن تحديد مفهوم سعر السوق حيث نص في الفقرة ١٤٠ علي أنه "يقصد بسعر السوق القيمة الممكن تحقيقها أي ثمن البيع الفعلي أو التقديري لبيع المخزون خلال نشاط المنشأة التجاري العادي قبل منح الخصم الفوري ناقصا تكلفة إكمال إنتاج المخزون (إذا كان يحتاج إلي إكمال) وكافة المصاريف الضرورية المتوقع تكبدها لبيع المخزون "[١].

ويري الباحث أن ذلك يتفق مع آراء كثير من الكتاب من ناحية ويدعمه ما هو عليه الحال اليوم من ارتفاع تكلفة التسويق في كثير من الشركات، حيث يؤدي عدم خصم هذه التكاليف إلي تزكية أموال وهمية غير حقيقية ممثلة في الفرق بين سعر السوق وبين تكلفة السلعة وهامش الربح الحقيقي.

٥- المدينين:

فيما يتعلق بالمدينين فيخضع للزكاة الديون المرجوة التحصيل التي علي مقر بالدين وموسر أي استبعاد الديون الظنون والديون الضمار من رقم المدينين وإدراج الباقي في وعاء الزكاة، وهذا يتفق إلي حد كبير في القياس المحاسبي لمعالجة المدينين في المحاسبة حيث يخفض رقم المدينين بالديون المعدومة (الديون الضمار) ويكون مخصص للديون المشكوك في تحصيلها (الديون الظنون) ويستنزل هذا المخصص من رقم المدينين في قائمة المركز

(١) معايير المحاسبة المالية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق، معيار المحاسبة عن المخزون السلعي، ص ٣٩٣.

المالي للوصول إلي الديون الجيدة والتي تقابل مفهوم الديون المرجوة التحصيل في فقه الزكاة.

٦- النقدية:

تدرج في وعاء الزكاة علي أساس الجرد الفعلي لها وتقوم علي أساس أسعار الصرف يوم وجوب الزكاة.

٧- الأرصدة المدينة:

وتشتمل بصفة أساسية علي المصروفات المقدمة والإيرادات المستحقة وتدرج في الوعاء وتخضع للزكاة، مع ملاحظة أنه في حالة وجود خسائر مرحلة ضمن هذه الأرصدة فإنها لا تعتبر من موجودات المنشأة ولا تدرج في الوعاء.

٢/٢: الطرق المحاسبية لقياس وعاء زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص:

تتمثل الطرق المحاسبية لقياس وعاء زكاة عروض التجارة بصفة عامة في طريقتين هما[١]: طريقة استخدامات الأموال (ويطلق عليها أيضا طريقة صافي الموجودات أو الطريقة المباشرة) وطريقة مصادر الأموال (ويطلق عليها أيضا طريقة صافي الأموال المستثمرة أو الطريقة الغير مباشرة)،

(١) راجع: د. شوقي إسماعيل شحاتة " التطبيق المعاصر للزكاة " مرجع سابق، ص ١٤٥ - ١٥٠.

وسوف يتناول الباحث فيما يلي مناقشة لهاتين الطريقتين لبيان الفرق بينهما والتطبيقات العملية لهما وهل تؤديان إلي نتيجة واحدة أم لا.

١/٢/٢: طريقة استخدامات الأموال:

يتحدد وعاء الزكاة وفقا لهذه الطريقة غلي أساس أوجه الاستثمار وفقا للمعادلة التالية:

وعاء زكاة عروض التجارة = إجمالي الأصول المتداولة – إجمالي الخصوم المتداولة

وأصل هذه المعادلة هو ما ورد في كتب الفقه (قول ميمون بن مهران السابق الإشارة إليه) بشأن قياس وعاء زكاة عروض التجارة.

وتجدر الإشارة إلي أن هذه الطريقة هي الطريقة المتبعة لتحديد وعاء زكاة عروض التجارة في السودان، حيث حدد النظام الوعاء في صافي رأس المال العامل الذي يتمثل في الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة كما هو مبين في الجدول التالي[١]:

الأصول المتداولة:		
مواد خام في نهاية الحول		
مواد خام غير تامة الصنع في نهاية الحول		
منتجات تامة الصنع في نهاية الحول		
قيمة البضاعة الموجودة بالمخازن والدكان في نهاية الحول		
السلع التي لدي الغير أو في الطريق		

(١) المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، البنك الإسلامي للتنمية، جدة، المملكة العربية السعودية، المواد العلمية لبرنامج التدريب علي تطبيق الزكاة في المجتمع الإسلامي المعاصر، تحرير د. منذر قحف، وقائع الندوة رقم ٣٣، الطبعة الأولي ١٤١٦هـ/ ١٩٩٥م، ص ٨٢٠.

النقدية بالخزينة أو الخزن الفرعية الأخرى النقدية بالبنوك الديون المرجوة من العملاء الديون المرجوة من أوراق القبض (الكمبيالات) الديون المرجوة من مدينين آخرين مديونية عاملون تأمينات لدي الغير مبالغ مدفوعة مقدما ممتلكات متداولة أخري (أذكرها بالتفصيل) خطابات ضمان خطابات اعتماد استثمارات الجملة		
ناقصا الخصوم المتداولة: بنوك دائنة دائنون تجاريون أوراق دفع (كمبيالات) ديون أخري (أذكرها بالتفصيل) تأمينات للغير أجور مستحقة إيجارات مستحقة التزامات أخري (أذكرها بالتفصيل) الجملة		
صافي رأس المال العامل (وعاء الزكاة)		

٢/٢/٢: طريقة مصادر الأموال:

ويتحدد وعاء الزكاة وفقا لهذه الطريقة علي أساس مصادر الأموال وفقا المعادلة التالية:

وعاء الزكاة = إجمالي حقوق الملكية (المال المستثمر) – الأصول الثابتة

حيث تشتمل حقوق الملكية علي رأس المال المدفوع والإحتياطيات والأرباح المحتجزة والمخصصات التي لم تحسم من الأصول بالإضافة إلي صافي أرباح العام، أما الأصول الثابتة فتشمل جميع الأصول الثابتة المستخدمة في أعمال المنشأة بالإضافة إلي الاستثمارات المقتناة لغير المتاجرة وكذلك الأصول الثابتة المؤجرة للغير (حيث يدرج عائدها فقط في الوعاء).

وتجدر الإشارة إلي أن هذه الطريقة هي الطريقة المتبعة لتحديد وعاء الزكاة في نظام الزكاة بالمملكة العربية السعودية حيث أصدرت إدارة الشركات بمصلحة الزكاة والدخل التعميم رقم (٢/١/٨٤٤٣) بتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ الموافق ١٩٧٢/٩/١٦م بشأن الكيفية التي يتم بها تحديد وعاء الزكاة للشركات، وهي:

*** رأس المال المدفوع في أول العام (١)

يضاف إليه:

*** صافي دخل الشركة خلال العام (٢)

*** الأرباح المبقاة في أول العام (٣)

*** كافة الاحتياطات والمخصصات (فيما عدا مخصص استهلاك الأصول الثابتة)(٤)

*** رصيد الحسابات الجارية الدائنة للشركاء (٥)

*** الأرباح تحت التوزيع التي لم تخرج من حيازة الشركة (٦)

يطرح منه:

(***) صافي قيمة الأصول الثابتة آخر العام بعد خصم مخصصات استهلاكها شريطة ألا تزيد القيمة المطروحة عن مجموع (١) و (٣) و (٤) و(٥)

(***) الخسائر المحققة سواء عن العام الحالي أو الأعوام السابقة

(***) استثمارات الشركة في منشآت أخري داخل أو خارج المملكة

ويري الباحث أن كلا الطريقتين (طريقة استخدامات الأموال أو طريقة مصادر الأموال) تؤدي إلي نتيجة واحدة إذا تم تصنيف عناصر قائمة المركز المالي وتبويبها بطريقة متسقة مع أغراض حساب الزكاة، وكذلك إذا تم تعديل صافي الربح المحاسبي بطريقة تتسق وأحكام قياس وعاء الزكاة من حيث تقويم عناصر الأصول والخصوم، حيث يلاحظ الباحث أن التعديلات المتعلقة بصافي الأرباح كما ورد نظام الزكاة السعودي إنما هي تعديلات تتعلق بصفة أساسية بتحديد صافي الربح الضريبي وليست تعديلات لأغراض حساب الزكاة[١] وليس هذا هو مجال مناقشتها لأن ذلك يخرج عن الهدف الأساسي للبحث من ناحية ولأن ذلك قد يحتاج إلي بحث مستقل من ناحية أخري.

ويخلص الباحث من مناقشة الطرق المحاسبية لتحديد وعاء زكاة عروض التجارة إلي أن هناك طريقتين لقياس الوعاء، وعلي الرغم من أن كلا

(١) راجع، نظام الزكاة، المملكة العربية السعودية، مصلحة الزكاة والدخل

الطريقتين يؤدي إلي نتيجة واحدة إذا كان هناك أتساق في عرض وقياس عناصر الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي، إلا أن الباحث يميل إلي تفضيل طريقة استخدامات الأموال نظرا لما يلي:

١- أن طريقة مصادر الأموال (الطريقة غير المباشرة فى التقويم) أصعب على الأذهان فى المعالجة من طريقة استخدامات الأموال (الطريقة المباشرة) كما أن معالجات الفقهاء فى العروض مبنية على الطريقة المباشرة[١].

٢- أن طريقة استخدامات الأموال تستقي بياناتها من قائمة المركز المالي ولا تستلزم الرجوع إلي الحسابات الختامية لمعرفة صافي الربح وإجراء التعديلات عليه كما هو الحال في طريقة مصادر الأموال.

٣- قد تتجاهل طريقة مصادر الأموال التغيرات التي حدثت في الأصول المتداولة والتي يكون لها تأثير كبير علي تحديد الوعاء الخاضع للزكاة، بينما تأخذ طريقة استخدامات الأموال ذلك في الاعتبار خاصة وأن الشركات تقوم فعلا بالجرد السنوي لإعداد قوائمها المالية في نهاية كل عام.

٣/٢/٢: إجراءات قياس وعاء زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص:

(١) د.رفيق يونس المصري " زكاة عروض التجارة " الهيئة الشرعية العالمية للزكاة أبحاث وأعمال الندوة السابعة لقضايا الزكاة المعاصرة المنعقدة في الكويت في الفترة من ٢٢-٢٤ ذى الحجة ١٤١٧هـ /٢٩-١مايو ١٩٩٧م ص ٢٦٥.

لقد خلص الباحث في النقطة السابقة إلي أنه يفضل إتباع طريقة استخدامات الأموال في قياس وعاء زكاة عروض التجارة ومن ثم فسوف يتناول في هذه النقطة كيفية تطبيق هذه الطريقة في قياس وعاء زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص. ففي شركات الأشخاص نلاحظ أنه بالإضافة إلي العناصر الأساسية لقائمة المركز المالي في جميع المنشآت أيا كان شكلها القانوني فإن لشركات الأشخاص سمات خاصة تميزها عن غيرها كما سبق الإشارة، ومن ثم فإنه يجب مراعاة ما يلي عند قياس وعاء الزكاة بها:-

١- تتميز شركات الأشخاص في أن ملكيتها تكون لأكثر من شريك وعلي ذلك يظهر لدينا في قائمة المركز المالي أرصدة للحسابات الجارية (الشخصية) للشركاء، وهذه الحسابات تعالج كما يلي[١]:

- بالنسبة لأرصدة الحسابات الجارية المدينة تضاف مؤقتا إلى الأصول واجبة التزكية باعتبارها أصلا للشركة لدي الشريك، وبعد استخراج وعاء زكاة كل شريك يتم تخفيضه بقيمة رصيد حسابه الجاري المدين.

- أما بالنسبة لأرصدة الحسابات الجارية الدائنة فيتم إضافتها ضمن الخصوم واجبة الخصم من الوعاء باعتبارها التزاما علي الشركة لحساب الشريك، وبعد استخراج وعاء الزكاة لكل شريك يتم إضافة رصيد حسابه الجاري الدائن إليه.

(١) د. كوثر عبد الفتاح الأبجي " محاسبة الزكاة والضرائب في دولة الإمارات " دار القلم، دبي، الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الأولي، ١٤٠٧هـ / ١٩٨٧م، ص ٣٠٢ - ٣٠٣

– تعامل قروض الشركاء معاملة أرصدة الحسابات الجارية الدائنة.

ويتفق الباحث مع هذه المعالجات لأرصدة الحسابات الجارية وقروض الشركاء لأن ذلك يمكن من تحديد وعاء الزكاة بصرف النظر عن المستحقات الجارية لكل شريك من الشركاء حيث ينظر إليهم مؤقتا كطرف خارجي تتعامل معه المنشأة – ليس كشريك – ثم تعالج هذه المستحقات في مرحلة تالية عند تحديد وعاء الزكاة لكل شريك علي حده.

٢– عند توزيع وعاء الزكاة الذي تم التوصل إليه في الخطوة السابقة علي الشركاء نجد أن حقوق الشركاء كما هو معروف تتمثل في رأس المال والاحتياطات والأرباح المرحلة وأرباح العام وهي كلها عناصر ممثلة في الوعاء ولتحديد نصيب كل شريك في هذا الوعاء يري البعض[١] أنه في حالة اتفاق نسبة توزيع الأرباح والخائر بين الشركاء مع نسبة حصصهم في رأس المال، فيتم توزيع الوعاء بهذه النسبة لتحديد نصيب كل شريك فيه، أما في حالة اختلاف نسبة توزيع الأرباح والخسائر عن نسبة حصص الشركاء في رأس المال فيقترح معالجة ذلك علي أساس أن الاحتياطات والأرباح المرحلة وأرباح العام هي عناصر يجب توزيعها بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ولذا يتم خصمها مؤقتاً باعتبارها التزامات عند تحديد الوعاء الذي يوزع علي الشركاء بنسبة حصصهم في رأس المال ثم توزع الاحتياطات والأرباح المرحلة وأرباح العام في مرحلة تالية بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. ويري

(١) المرجع السابق، ص ٣٠٣

كاتب آخر[1] أن يتم تحديد وعاء الزكاة للشركة كالمعتاد ثم تحديد نصيب كل شريك في الزكاة علي أساس: تحميل كل شريك بما يتقاضاه شخصيا كفائدة رأس المال ومكافأة الإدارة وما يخصه من حساب جاري ثم توزيع باقي الوعاء علي الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر إذا كانت متفقة مع نسبة حصص الشركاء في رأس المال، أما في حالة الاختلاف فيتم التوزيع علي أساس ترجح النسبتين ببعضهما لأن الوعاء خليط من رأس المال والنماء وذلك علي خلاف المحاسبة الضريبية حيث يكون التوزيع فقط علي نسبة توزيع الأرباح والخسائر لأن الوعاء هناك هو الربح فقط.

ويقترح الباحث عدم استبعاد الاحتياطات والأرباح المرحلة وأرباح العام عند تحديد الوعاء الذي سيوزع علي الشركاء، و بعد تحديد الوعاء يتم توزيعه كما يلي:

١- استبعاد ما يخص الشركاء من فائدة رأس المال (المحسوبة ضمنيا) ومن رواتب ومكافآت مقابل الإدارة من صافي أرباح العام – حيث يحمل كل شريك بما يخصه في هذه الفوائد والمكافآت – وتوزيع باقي الأرباح بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

٢- توزيع الاحتياطات والأرباح المحتجزة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر أيضا.

(١) د. سامي رمضان سليمان " محاسبة الزكاة فقها وتطبيقا " كلية التجارة جامعة الأزهر، ١٤١٤هـ/ ١٩٩٤م، ص ١٠٧ ـ ١٠٨.

٣- توزيع باقي الوعاء (الوعاء - الاحتياطات والأرباح المحتجزة وأرباح العام) بنسبة حصص الشركاء في رأس المال.

ويورد الباحث فيما يلي مثالا افتراضيا لبيان اقتراحه (النموذج) بشأن تحديد الوعاء لكل من الشركة والشركاء في شركات الأشخاص:-

بفرض أن قائمة المركز المالي لإحدى شركات التضامن المكونة من الشريكين أ، ب والمعدة لغرض حساب الزكاة تضمنت الأصول والخصوم التالية في ١٤٢١/١٢/٣٠هـ موعد استحقاق الزكاة علي الشركة (الأرقام بالجنية المصري):

الأصول: ٥٠٠٠ صافي الأصول الثابتة، ٣٩٠٠٠ أصول متداولة، ٦٠٠٠ حساب جاري الشريك أ

الخصوم: ٣٠٠٠٠ رأس المال (١٥٠٠٠ حصة الشريك أ، ١٥٠٠٠ حصة الشريك ب)

٧٠٠٠ احتياطات وأرباح محتجزة، ٤٠٠٠ أرباح العام، ٥٠٠٠ جاري الشريك ب، ٤٠٠٠ دائنون.

وبفرض أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء أ ، ب كانت ٣: ٢ علي التوالي وذلك بعد احتساب فائدة علي رأس المال بمعدل ٥% وراتب سنوي للشريك أ قدره ١٠٠٠،

فإن قياس وعاء الزكاة للشركة ولكل شريك يكون علي النحو التالي:

١- تحديد وعاء الزكاة الذي سوف يوزع علي الشركاء باستخدام طريقة استخدامات الأموال كما يلي:

الموجودات الزكوية		

٣٩٠٠٠		أصول متداولة
٦٠٠٠		حساب جارى الشريك أ
		المطلوبات الزكوية
	٥٠٠٠	حساب جارى الشريك ب
	٤٠٠٠	دائنون
٤٥٠٠٠	٩٠٠٠	الوعاء = ٤٥٠٠٠ – ٩٠٠٠ = ٣٦٠٠٠

٢- قياس وعاء الزكاة لكل شريك كما هو مبين في الجدول التالي:

بيان	إجمالى	الشريك أ	الشريك ب
فائدة رأس المال	١٥٠٠	٧٥٠	٧٥٠
راتب الشريك أ	١٠٠٠	١٠٠٠	
باقي أرباح العام (توزع بنسبة توزيع أ.خ)	١٥٠٠	٩٠٠	٦٠٠
الاحتياطات والأرباح المحتجزة (توزع بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء)	٧٠٠٠	٤٢٠٠	٢٨٠٠
باقي الوعاء يوزع بنسبة حصص الشركاء في رأس المال	٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠	١٢٥٠٠
	٣٦٠٠٠	١٩٣٥٠	١٦٦٥٠
يضاف رصيد الحساب الجاري الدائن	٥٠٠٠		٥٠٠٠
يطرح رصيد الحساب الجاري المدين	(٦٠٠٠)	(٦٠٠٠)	
وعاء الزكاة	٣٥٠٠٠	١٣٣٥٠	٢١٦٥٠

وفي ضوء هذا المثال فقد تم التوصل إلي وعاء الزكاة لكل من الشركة والشركاء كما يلي:

وعاء الزكاة للشريك أ = ١٣٣٥٠ جنية.

وعاء الزكاة للشريك ب = ٢١٦٥٠ جنية.

وعاء الزكاة للشركة = ٣٥٠٠٠ جنية.

٣/٢: تحديد مقدار الزكاة المستحقة علي الشركة والشركاء:

بعد التوصل إلى وعاء الزكاة لكل من الشركة والشركاء يثار تساؤل علي قدر كبير من الأهمية وهو: هل تربط الزكاة علي الشركة ككل أم علي كل شريك من الشركاء ؟ وبعبارة أخري هل يتم مقارنة الوعاء الإجمالي للشركة بالنصاب أم يكون لكل شريك نصابه وتربط الزكاة علي كل شريك – ومن ثم علي الشركة – متي بلغ النصاب.

ويثار في هذا الشأن مسألة الخلطة في الزكاة وهي مسألة اختلفت فيها آراء العلماء بين من يري أن الخلطة والشركة سواء ومن ثم لا يعتبر كمال النصاب لكل واحد من الشريكين بل للخلطة ككل، فقد جاء في كتاب أسني المطالب (باب الخلطة في الزكاة) " تثبت خلطة الاشتراك والجوار في الزروع والثمار والنقدين والتجارة كما في الماشية للإرتفاق " كما جاء في كتاب تحفة الحبيب علي شرح الخطيب (كتاب الزكاة – فصل في زكاة خلطة الأوصاف) " الأظهر تأثير خلطة الثمر والزرع والنقد وعروض التجارة باشتراك أو مجاورة كما في الماشية. في حين يري البعض أنه لا أثر للخلطة في الزكاة سواء في قدر النصاب أو في القدر الواجب للزكاة، فقد جاء في كتاب المغني لأبن قدامة (كتاب الزكاة) " وإن اختلطوا في غير هذا أخذ من كل واحد منهم علي انفراده إذا كان ما يخصه تجب فيه الزكاة، ومعناه أنهم إذا اختلطوا في غير السائمة، كالذهب والفضة وعروض التجارة والزروع

والثمار، لم تؤثر خلطتهم شيئا، وكان حكمهم حكم المنفردين. وهذا قول أكثر أهل العلم "[١].

ولقد درس هذا الموضوع بمجمع الفقه الإسلامي بجدة عند دراسة زكاة الأسهم، وأصدر المجمع قراره بأن إدارة الشركة المصدرة للأسهم تخرج زكاة الأسهم كما يخرج الشخص الطبيعي زكاة أمواله، بمعني أن تعتبر جميع أموال المساهمين بمثابة أموال شخص واحد وتفرض عليها الزكاة بهذا الاعتبار من حيث نوع المال الذي تجب فيه الزكاة ومن حيث النصاب ومن حيث المقدار الذي يؤخذ، وغير ذلك مما يراعي في زكاة الشخص الطبيعي وذلك أخذا بمبدأ الخلطة عند من عممه من الفقهاء في جميع الأموال[٢].

ويتبين من نص قرار مجمع الفقه الإسلامي أنه أخذ بمبدأ الخلطة في زكاة الشركات المساهمة ولكنه لم يتعرض لزكاة شركات الأشخاص، حيث أن هناك من الكتاب[٣] من يفرق بين زكاة شركات الأشخاص فيرى أن زكاة المال تربط فى شركات الأشخاص (كشركات التضامن) على كل شريك منفردا على حده وله ذمته المالية المستقلة ويتمتع بالنصاب المعين – أى حد الاعفاء – دون النظر إلى باقى الشركاء ٠٠٠ أما في شركات الأموال فإن الزكاة تجب في مال الشركة مجتمعا لا في مال كل شريك علي حده، لأن

---

(١) http: // feqh.al-islam.com

(٢) **قرار مجمع الفقه الإسلامي المنعقد في دوره مؤتمره الرابع بجدة في الفترة من ١٨-٢٣ جمادي الآخرة ١٤٠٨هـ الموافق ٦-١١ فبراير ١٩٩٨م.**

(٣) **د. شوقي إسماعيل شحاتة " التطبيق المعاصر للزكاة " مرجع سابق، ص ٨٦ - ٩٠.**

الشركة في الماشية هي شركة أموال بمفهوم عالمنا المعاصر وليست شركة أشخاص.

ويؤيد كثير من الكتاب الأخذ بعدم تأثير الخلطة في زكاة شركات الأشخاص، حيث يري البعض[١] أن زكاة المال في شركات الأشخاص تربط علي كل شريك متضامن منفرد علي حده ٠٠٠ وذلك لأن شركة التضامن ليس لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء المكونين لها بل أن مسئولية كل شريك متضامن فيها مسئولية مطلقة حتى في أمواله الخاصة. كما يري البعض الآخر[٢] أن الأصل هو كون الزكاة تكليفا شرعيا للأشخاص الطبيعيين كالصلاة والصيام والحج، وبالتالي فالمكلفون هنا هم الأفراد وأن كانوا شركاء في شركات بغض النظر عن شكلها القانوني ٠٠٠ وأن الشخص بكامل ذمته المالية يخضع للزكاة وليست حصته في كل شركة، فلو فرض أن لشخص حصصا في ثلاث شركات اثنتان منهما في دور التصفية وستكلفانه الكثير بشكل يجعله من الناس المحتاجين الجائز دفع الزكاة لهم، فهل معني ذلك أن يدفع الزكاة عن الشركة الثالثة الرابحة بالرغم من حاجته.

(١) جمجوم ص ١٢٩
(٢) د. عبد الله بن علي المنيف، د. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، د. محمود إبراهيم عبد السلام " المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية " الطبعة الثانية، جامعة الملك سعود، ١٤١٧هـ / ١٩٩٦م، ص ٣٢٧-٣٢٨.

ويخلص الباحث من تلك المناقشة إلي أن الزكاة في شركة الأشخاص – علي خلاف شركة الأموال – تربط علي كل شريك علي حده، وذلك علي اعتبار أن:

١- الزكاة تكليف شرعي علي الأشخاص الطبيعيين.

٢- لشركات الأشخاص طابع خاص يميزها عن شركات الأموال كما سبق الإشارة في المبحث الأول، حيث يكتسب الشريك فيها صفة التاجر وتكون الشركة هي مصدر دخله الرئيسي عادة، ومن ثم يجب أن يتمتع كل شريك بحد الإعفاء الزكوي (النصاب).

٣- أنه إذا كان الشخص شريك في أكثر من شركة فيجب أن تجمع حصصه في هذه الشركات في وعاء زكوي واحد، وتفرض الزكاة علي هذا الوعاء متي بلغ النصاب. ولن يؤثر ذلك علي مقدار الزكاة لأن سعر زكاة عروض التجارة سعر نسبي ثابت (غير تصاعدي أو تنازلي). كما يجب أيضا مراعاة إذا ما كان لديه مال مستفاد من مصدر غير التجارة وخاضع للزكاة فيضم إلي الوعاء وكذلك إن كان عليه ديون شخصية غير تجارية فتحسم من الوعاء بإعتبارأن أحد شروط الخضوع لزكاة المال الزيادة عن الحاجات الأصلية للمزكي والدين أحد هذه الحاجات.

٤- أما من حيث أداء الزكاة فيخرج كل شريك زكاته، وفي حالة الإلزام بدفع الزكاة للدولة تكون الشركة ملزمة بحجز الزكاة المستحقة علي كل شريك من صافي الأرباح قبل توزيعها علي الشركاء، ولا يجد الباحث غرابة في ذلك إذا ما قسنا ذلك علي الاحتياطات القانونية التي تلزم الشركات بتكوينها.

وبعد أن خلص الباحث من بيان أسس قياس وعاء زكاة التجارة لكل من الشركة والشركاء في شركات الأشخاص وتحديد مقدار الزكاة المستحقة علي كل منهم، ينتقل إلي المبحث التالي لمناقشة الزكاة كالتزام ومعالجتها محاسبيا في شركات الأشخاص: هل تعتبر مصروفا أم توزيعا للربح.

المبحث الثالث

المعالجة المحاسبية لزكاة عروض التجارة

فى شركات الأشخاص

يهدف هذا المبحث الى تحديد متطلبات العرض والإفصاح عن مقدار زكاة عروض التجارة فى القوائم المالية لشركات الأشخاص، وذلك من خلال بيان طبيعة التزام الزكاة والمعالجة المحاسبية لها: هل تعتبر مصروفاً أم تعتبر توزيعاً للربح وسوف يتم تناول ذلك من خلال النقاط التالية:

١/٣: طبيعة التزام الزكاة فى شركات الأشخاص.

٢/٣: المعالجة المحاسبية للزكاة فى شركات الأشخاص.

١/٣: طبيعة التزام الزكاة فى شركات الأشخاص:

يقضى فرض الوحدة المحاسبية كما هو معروف بأن المنشأة كوحدة محاسبية لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية ملاكها، ومن ثم يكون لها ذمة مالية مستقلة عن ذمة المالكين لها، ويترتب على ذلك أن أصول المنشأة إنما هى أصول تلك الوحدة المحاسبية وليست أصول الملاك كما أن خصوم المنشأة تمثل حقوقاً أو التزامات على أصول الوحدة المحاسبية وليست التزاما على أصول الملاك، وكذلك لا يعتبر صافى الدخل ملكاً لأصحاب المنشأة مالم يتقرر توزيعه. وتعنى هذه النظرة للمنشأة ضرورة التفرقة بين التزامات المنشأة من ناحية والتزامات أصحابها من ناحية أخرى، وبين مصروف المنشآت من ناحية والتوزيعات على أصحاب المنشأة من ناحية أخرى، حيث

يعتبر التمييز بين هذه الالتزامات والمصاريف والتوزيعات من الأمور الهامة لأنها تؤثر على تحديد صافى دخل المنشأة.

وإذا نظرنا إلى زكاة عروض التجارة وأردنا تحديد هل تعتبر مصروفاً أم توزيعاً للربح فإن الأمر يتطلب تحديد هل الزكاة التزام على المنشأة أم التزام على أصحاب المنشأة.

وفى هذا المجال يرى البعض[١] أن الأصل هو كون الزكاة تكليفاً شرعياً للأشخاص الطبيعيين كالصلاة والصيام والحج، وبالتالي فالمكلفون هم الأفراد حتى وإن كانوا شركاء فى شركات بعض النظر عن شكلها القانوني.. وأي قانون وضعي يحاول خصم الزكاة من المنبع وتسديدها نيابة عنهم لا يعفى الفرد المسلم من ضرورة التأكد من دقة حساب الزكاة من قبل الشركات التى يملك حصصاً فيها.

وفى التطبيق العملي فى حالة الإلزام بدفع الزكاة للدولة كما هو الحال فى المملكة العربية السعودية – على سبيل المثال – ميز نظام الزكاة بين شركات الأموال وشركات الأشخاص، حيث يعتبر الأولى وحدة واحدة ذات كيان قانوني مستقل ولها شخصية اعتبارية مستقلة عن أصحاب رأسمالها وتخضع للزكاة أو لضريبة أرباح الشركات بهذه الصفة حسب الأحوال، أما شركات الأشخاص فلا يعتبرها النظام وحدة واحدة ذات كيان قانوني مستقل

(١) المرجع السابق،ص٣٢٧-٣٢٨

ولا تخضع للزكاة أو الضريبة بهذه الصفة وإنما يخضع الشركاء للزكاة أو الضريبة بصفاتهم الشخصية كمالكين(١).

وفى ضوء ذلك يرى الباحث أن الزكاة فى شركات الأشخاص تعتبر التزاماً على الشركاء بصفاتهم الشخصية وليست التزاماً على الشركة كشخصية اعتبارية، وذلك لأن مفهوم الوحدة المحاسبية فى المحاسبة لا يعنى التزام المنشأة بالالتزامات الدينية المطالب بها أصحابها حيث أن الزكاة إنما تجب على ملاك المنشأة وليس على المنشأة نفسها وأن مايتم تطبيقه فى حالة الالتزام بدفع الزكاة للدولة وجباية الزكاة عن طريق الشركات إنما هو من باب تبسيط إجراءات الربط وتخفيض نفقات الجباية.

٢/٣: تقييم البدائل المحاسبة لمعالجة الزكاة فى شركات الأشخاص:

تعتبر المعالجة المحاسبية للزكاة فى القوائم المالية للشركات من الأمور المحاسبية الهامة، حيث تؤثر المعالجة المحاسبية المختارة بصورة مباشرة على تحديد صافى الدخل وسوف يتناول الباحث فى هذه النقطة من البحث تقييم للبدائل المحاسبية لمعالجة الزكاة من خلال استعراض لبعض الآراء الفقهية والتطبيقات العملية فى هذا المجال وما ورد فى معايير الزكاة الصادرة بغرض تحليلها والتوصل الى أفضل البدائل التى يمكن الاعتماد عليها فى شركات الأشخاص بصفة خاصة وذلك على النحو التالى:

(١) نص المادة ٣ من المرسوم الملكى رقم ٥٧٦ بتاريخ ١٣٧٦/٣/١٤هـ الموافق ١٩٥٦/٧/١٩م والمنشور الدورى رقم ٦ لعام ١٣٧٨هـ الصادر عن مصلحة = =الزكاة والدخل بالمملكة العربية السعودية بتاريخ ١٣٧٨/١٠/١٧هـ الموافق ١٩٥٩/٤/٢١م.

أولاً: أثيرت مسألة هل زكاة المال عنصر من عناصر التكاليف أم هى استعمال للربح فى شركات المضاربة فى الفقه الإسلامي حيث تناول الفقهاء زكاة المضاربة من حيث هل تحسب من مصاريف المضاربة أم من المصاريف الشخصية لرب المال. وقد ذكر الشافعية[١] فى هذه المسألة ثلاث أراء هى :

الأول: تخرج من رأس المال لأن الزكاة دين على المالك.

الثانى: تخرج من الربح لأنها مؤونة فأشبهت سائر المؤن.

الثالث: يخرج من الأصل زكاته ومن الربح زكاته لأنها وجبت فيهما فلم يختص إخراجها بأحدهما. وعلى هذا يبطل من القراض بقدر ما أخرج من زكاة الأصل دون الربح.

- ومن تحليل هذه الآراء الثلاثة يتبين للباحث ما يلى:

أ – أن الأخذ بالرأى الثانى يعنى محاسبياً اعتبار الزكاة عبئاً على الأرباح وفى هذه إضرار بالعامل (المضارب) جاء فى الحاوى[٢] من أين يخرجها على وجهين أحدهما من الربح لأنها من مؤنة المال فشابهت سائر المؤن وهذا أضر بالعامل، والوجه الثانى يخرجها من جملة المال أصله وربحه لأنها واجبة فى الجملة.

---

(١) الماوردى، الأمام ابى الحسن على بن محمد حبيب الماوردى "المضاربة" تحقيق ودراسة وتعليق د.عبد الوهاب حواس، دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع ـ المنصورة ـ الطبعة الاولى ١٤٠٩هـ - ١٩٨٩م ص ٢٣٢-٢٣٤

(٢) الحاوى الجزء الرابع، ص ٣٢١.

ب – أن الأخذ بالرأي الثالث وهو حساب الزكاة من رأس المال والربح فإنه بالإضافة الى ما يتضمنه من مشقه فى الحساب فإن مسألة الاضرار بالعامل تظل قائمة أيضاً.

جـ ـ أما الأخذ بالرأي الأول فإنه يعنى محاسبياً اعتبار الزكاة توزعا للربح حيث تحسب الزكاة من حصة رب المال لأنها واجبة عليه فتحسب من نصيبه، وفى هذا المعنى جاء فى المغنى لابن قدامه(١). وإذا دقع الى رجل الفا مضاربة على أن الربح بينهما نصفان فحال الحول وقد بلغ ثلاثة آلاف فعلى رب المال زكاة ألفين لأن ربح التجارة حوله حول أصله وعلى المضارب زكاة حصته لأنها له وليست ملكاً لرب المال بدليل أن للمضارب المطالبة بها.. ويضيف أيضاً وليس عليه إخراجها قبل القسمة.. والعامل ليس عليه زكاة فى حصته حتى يقتسمها ويستأنف حولاً من حينئذ.

كما يميل بعض الكتاب المعاصرين(٢) الى الأخذ بهذا الرأي على اعتبار أن رب المال يلزمه زكاة ماله وزكاه حصته من الربح أما المضارب فيلزمه زكاة نصيبه من الربح لأنه ثمرة جهده وعمله وأن ابتداء الحول بالنسبة للمضارب من حين القسمة.. والمحاسبة تقوم مقام القسمة. وهذا يعنى اعتبار الزكاة توزيعاً للربح وليس عبئاً عليه.

---

(١) المغنى لابن قدامه الجزء الثالث ص ٦٨.

(٢) راجع:

- د.رفيق يونس المصري " مرجع سابق" ص ٢٦٥.

الماوردى، مرجع سابق، ص ٢٣٤-٢٣٥.

ثانياً: فى التطبيق العمل تتعدد البدائل الحالية للمعالجة المحاسبية للزكاة فى القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بالدول التى تطبق نظام الإلزام بالزكاة، ففى المملكة العربية السعودية يوجد بديلان رئيسيان للمعالجة هما[١]:

١. النظر للزكاة أو الضريبة التى تدفعها المنشأة كتوزيع لحقوق ملاك المنشأة وبالتالى لا تعتبر مصروفاً من مصروفات المنشاة ولا تدخل فى قياس صافى دخلها، ويعكس هذا البديل مفهوم للزكاة أو الضريبة كالتزام على الشركاء أو المساهمين فى المنشأة بصفاتهم الشخصية تدفعه المنشأة لخزينة الدولة نيابة عنهم.

٢. النظر الى الزكاة أو الضريبة كمصروف من مصروفات المنشأة يدخل فى قياس صافى دخلها، ويعكس هذا البديل مفهوماً للزكاة أو الضريبة كالتزام على المنشأة كشخصية اعتبارية مستقلة عن الشركاء أو المساهمين فيها.

وعمليا فإن بعض المنشآت الهادفة للربح تعتبر الزكاة أو الضريبة مصروفاً من مصاريف المنشأة. وبعضها أعتبر الزكاة أو الضريبة توزيعاً لصافى الدخل.. ومنها من أعتبر الزكاة مصروفاً من مصاريف المنشأة وأعتبر الضريبة توزيعاً لصافى الدخل، ومن الصعب تفسير أسباب اختلاف المعالجات باختلافات بين المنشآت الهادفة للربح.

(١) معايير المحاسبة المالية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونية، مرجع سابق، معيار المحاسبة عن الزكاة والضريبة ص ١٧٦٠-١٧٦١.

ويرى الباحث أن هناك خلطاً بين الزكاة والضريبة فى النظام السعودى، حيث يربط النظام بين الزكاة والضريبة دائماً سواء عند تحديد الوعاء أو عند المعالجة المحاسبية علماً بان هناك فروقاً كبيرة بينهما فى شتى النواحي، ولعل ذلك يرجع الى أن نظام الزكاة والضرائب فى المملكة العربية السعودية كنظام فريد قد يفرض زكاة وضريبة على نفس الشركة (زكاة على السعوديين وضريبة على الأجانب) وذلك فى حالة الشركات المختلطة (ملكية مشتركة للسعوديين والأجانب).

ثالثاً: يميز نظام ضريبة الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، فلا تخضع شركات الأشخاص لضريبة الدخل كشخصية اعتبارية مستقلة عن ملاكها وانما يخضع شركائها كل على حدة لضريبة الدخل، اما الشركة المساهمة فتخضع لضريبة الدخل كشخصية اعتبارية مستقلة عن ملاكها. وبالتالي تعتبر ضريبة الدخل اذا قامت شركة الأشخاص بدفعها نيابة عن الشركاء توزيعاً من حصص الشركاء وليست مصروفا من مصروفات الشركة، أما ضريبة الدخل على أرباح الشركة المساهمة فتعتبر مصروفا من مصروفاتها حيث ان الشركة تخضع لها كشخصية مستقلة[1].

(١) نقلا عن المرجع السابق، ص ١٧٦٦.

رابعا: يقضي معيار محاسبة الزكاة الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في ٢٧-٢٨ /٢/١٤١٩هـ الموافق ٢١-١٩٩٨/٦/٢٢م فقرة (٩) بما يلى[١]:

في الحالات التى يلزم فيها المصرف بإخراج الزكاة (وهى صدور قانون بإخراج المصرف للزكاة إلزاما، أو اشتمال النظام الأساسي للمصرف على نص يلزمه بإخراج الزكاة أو صدور قرار من الجمعية العمومية للمصرف يلزمه بإخراج الزكاة) تعتبر الزكاة مصروفا من مصروفات المصرف (غير التشغيلية) يجب إثباته في قائمة الدخل من أجل تحديد صافى الدخل وتعتبر الزكاة غير المدفوعة من بنود المطلوبات في قائمة المركز المالي للمصرف.

ويرى الباحث في هذا المجال ما يلى:

١- ان هذه المعالجة قاصرة على حالات معينة قد لا تتوافر فى جميع المصارف، ومن ثم يثار تساؤل هو: إذا لم تتوافر أي من هذه الحالات الثلاثة الواردة في المعيار فكيف نعالج الزكاة محاسبياً.

٢- فى حالة عدم توافر أي من الحالات الثلاثة السابقة التى تلزم المصرف بإخراج الزكاة، ومن ثم عدم اعتبار الزكاة مصروفا فان ذلك قد يفقد القوائم المالية للمصارف الإسلامية أحد الخصائص المحاسبية الهامة وهى القابلية للمقارنة.وهذا واضح من فقرات المعيار نفسه حيث نص المعيار في الفقرة رقم (١٠) على ما يلى:

---

(١) معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية بالبحرين، الطبعة الأولى ـ معيار المحاسبة المالية رقم (٩) الزكاة ـ ص ٣٢٥.

"في الحالات التى لا يلزم فيها المصرف بإخراج الزكاة وتوكيل كل أو بعض أصحاب حقوق الملكية للمصرف بإخراج الزكاة (التى وجبت عليهم) نيابة عنهم من نصيبهم من الأرباح المقرر توزيعها فان الزكاة تعتبر حسما من نصيبهم من الأرباح المقرر توزيعها على أصحاب حقوق الملكية الذين وكلوا المصرف، وفى حاله توكيل كل او بعض أصحاب حقوق الملكية للمصرف بإخراج الزكاة دون تقيد بوجود أرباح لهم وموافقة المصرف على إخراجها فإنها تسجل ذمما على الموكلين[1].

اى أن المعيار نص على معالجتين للزكاة هما:

أ – الزكاة مصروفاً من مصاريف المصرف الإسلامي في الحالات التى يلزم فيها المصرف بإخراج الزكاة.

ب – الزكاة توزيعا للربح في الحالات التى لا يلزم فيها المصرف بإخراج الزكاة ويتلقى توكيلا من كل او بعض المساهمين بإخراج الزكاة.

٣- ان هذه المعالجات جميعا الواردة في المعيار أنما تتعلق بالمصارف الإسلامية والتى هي في الغالب شركات أموال ومجال البحث هنا إنما يتركز على شركات الأشخاص لان هناك خلاف بينهما كما سبق الإشارة.

خامساً: صدر معيار المحاسبة المالية للزكاة من قبل مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتاريخ ١٤٢٠/٩/١٣هـ الموافق ١٩٩٩/١٢/٢١م ونص على معالجة الزكاة كمصروف من مصاريف

(١) **المرجع السابق ص ٣٢٦.**

المنشأة ..... وقد ورد في الدراسة المرفق بالمعيار انه يمكن تلخيص وجهات النظر للتوصل الى أساس شرعي بشأن توصيف المعالجة المحاسبية للزكاة بأنها مصروف او توزيع للربح كما يلى:

١- القول بأنها مصروف في جميع الحالات.

٢- القول بأنها توزيع في جميع الحالات.

٣- القول بأنها مصروف في الشركات غير المختلطة فقط وفي غيرها توزيع.

٤- القول بأنها مصروف في الشركات غير المختلطة وشركات الاشخاص والمؤسسات الفردية ولا يستثنى إلا الشركات المختلطة.

ولقد اخذ المعيار بالبديل الرابع حيث سوى بين شركات الأموال وشركات الأشخاص والمؤسسات الفردية بسبب تطبيق مبدأي الخلطة والالزام، أما فيما يتعلق باستثناء الشركات المختلطة وهى التى فيها عنصر أجنبي (غير سعودي او خليجي) فهذا الاستثناء مرده الى طبيعة وظروف هذا النوع من الأعمال.

ومن تحليل الآراء والمعالجات السابقة يميل الباحث إلى الآخذ باعتبار زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص توزيعا للربح ويسوق المبررات التالية أيضاً:

١- ان اعتبار الزكاة مصروفا يعنى ان الزكاة التزاما على الشركة وعليها مسئولية الوفاء بها، وهذا لا يتفق وطبيعة الزكاة حيث انها فريضة تجب على ملاك المال وليس على الشركة.

٢- ان نظام الزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية والتشريعات الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية – كما سبق الإشارة – فرقت فى المعاملة بين شركات الأشخاص وشركات الأموال حيث اعتبرت الزكاة أو الضريبة توزيعاً للربح في الأولى ومصروفاً في الثانية.

٣- إن اعتبار الزكاة مصروفاً يعنى تحميلها على تكاليف السلع والخدمات المنتجة، وهذا ربما يعنى بصورة مباشرة أو غير مباشرة نقل عبء الزكاة الى المستهلكين لتلك السلع والخدمات وهذا ما يتنافى مع مفهوم الزكاة وأغراضها وأهميتها في تحقيق التكافل الاجتماعي.

٤- إذا اعتبرنا الزكاة مصروفا من مصاريف المنشأة وكانت نسبة حصص الشركاء في رأس المال وكذلك نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم غير متساوية فان ذلك يؤدى الى غبن لبعض الشركاء لحساب البعض الآخر. ولذا فان الأمر يتطلب في هذه الحالات ان يتراجع الشركاء بينهما بالسوية عند توزيع الأرباح والخسائر فى حالة معالجة الزكاة كمصروف أو معالجة الزكاة كتوزيع للأرباح منذ البداية.

٥- ان القول بان الشركة قد تكون خاسرة ومع ذلك يستحق عليها (على الشركاء) زكاة يثير مشكلة بشأن كيفية دفع الزكاة في حالة اعتبار الزكاة توزيعا للربح لعدم وجود ما يوزع نظاما مردود عليه بان الزكاة التزام على الشركاء وعلى الشركة (في حالة الإلزام بدفع الزكاة للدولة) إخراجها خصما من أرصدة الحسابات الجارية الدائنة للشركاء او من رأس المال فى حالة عدم تحقيق أرباح وهو أمر ميسور في شركات

الأشخاص على خلاف شركات الأموال التى يتطلب مثل هذا الإجراء فيها إجراءات قانونية معينة.

الخلاصة

لقد كان الهدف من هذا البحث هو بيان أسس القياس والمعالجة المحاسبية لزكاه عروض التجارة في شركات الأشخاص ولتحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه إلي ثلاث مباحث:-

في المبحث الأول عرض الباحث لمقدمة عن زكاة عروض التجارة وخصائص شركات الأشخاص لبيان مايتميز به هذا النوع من الشركات من سمات خاصة تؤثر علي قياس ومعالجه زكاة عروض التجارة بها.

وفي المبحث الثاني تم تناول أسس قياس وعاء ومقدار زكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص، حيث تم بيان أسس قياس وتقويم عناصر وعاء الزكاة والطرق المحاسبية لقياس الوعاء، وقد خلص الباحث إلى تفضيل طريقه استخدامات الأموال لسهولتها وأتفاقها إلى حد كبير مع معالجات الفقهاء، ثم تم بيان كيفية تطبيق هذه الطريقة لقياس وعاء الزكاة لكل من الشركه والشركاء في شركات الأشخاص لما لذلك من أهمية في تحديد مقدار الزكاة المستحقة علي كل شريك وعلي الشركة ككل حتي يكون كل شريك ملزم بدفع الزكاه المستحقة عليه أو تلتزم الشركة بدفع الزكاة بالكامل مع تراجع الشركاء بينهم بالسوية، وذلك حسب الرأي الفقهي المختار.

وفي المبحث الثالث تناول الباحث المعالجة المحاسبية لزكاة عروض التجارة في شركات الأشخاص حيث عرض الباحث لطبيعة التزام الزكاة، وماورد في المعالجة المحاسبية للزكاة في زكاة المضاربه وفي التطبيق العملي في بعض الدول التي تأخذ بالإلزام بدفع الزكاة للدوله وآراء الكتاب

المعاصرين في هذا المجال، وقد خلص الباحث من تحليل ذلك كله إلى الميل إلى اعتبار الزكاة توزيعا للربح في شركات الأشخاص.

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصل إليها البحث فيما يلي:-

١- لشركات الأشخاص سمات وخصائص خاصة تميزها عن غيرها من الشركات، ويجب مراعاة ذلك عند قياس ومعالجة زكاة عروض التجارة بها.

٢- يجب قياس وعاء زكاة عروض التجارة لكل من الشركة والشركاء في شركات الأشخاص لما لذلك من أهمية في تحديد مقدار الزكاة المستحقة علي كل شريك حتي يلتزم بسدادها أو يتراجع الشركاء فيما بينهم في حاله قيام الشركه بسدادها، ولقد بين الباحث كيفيه تطبيق ذلك عمليا.

٣- يميل الباحث إلي اعتبار الزكاة في شركات الأشخاص توزيعا للربح وليست عبئا عليه.