الجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطيـة الشعبيـة
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالـي والبحث العلمـي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعـة محمد خيضر – بسكرة
Université Mohamed Khidher – Biskara

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير

Faculté des Sciences Economiques et Commercial et des Sciences de Gestion
Département de Gestion

الموضوع:

ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد وعاء الزكاة في الشركات
"دراسة حالة لمجموعة من الشركات "

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم ـ تخصص: محاسبة

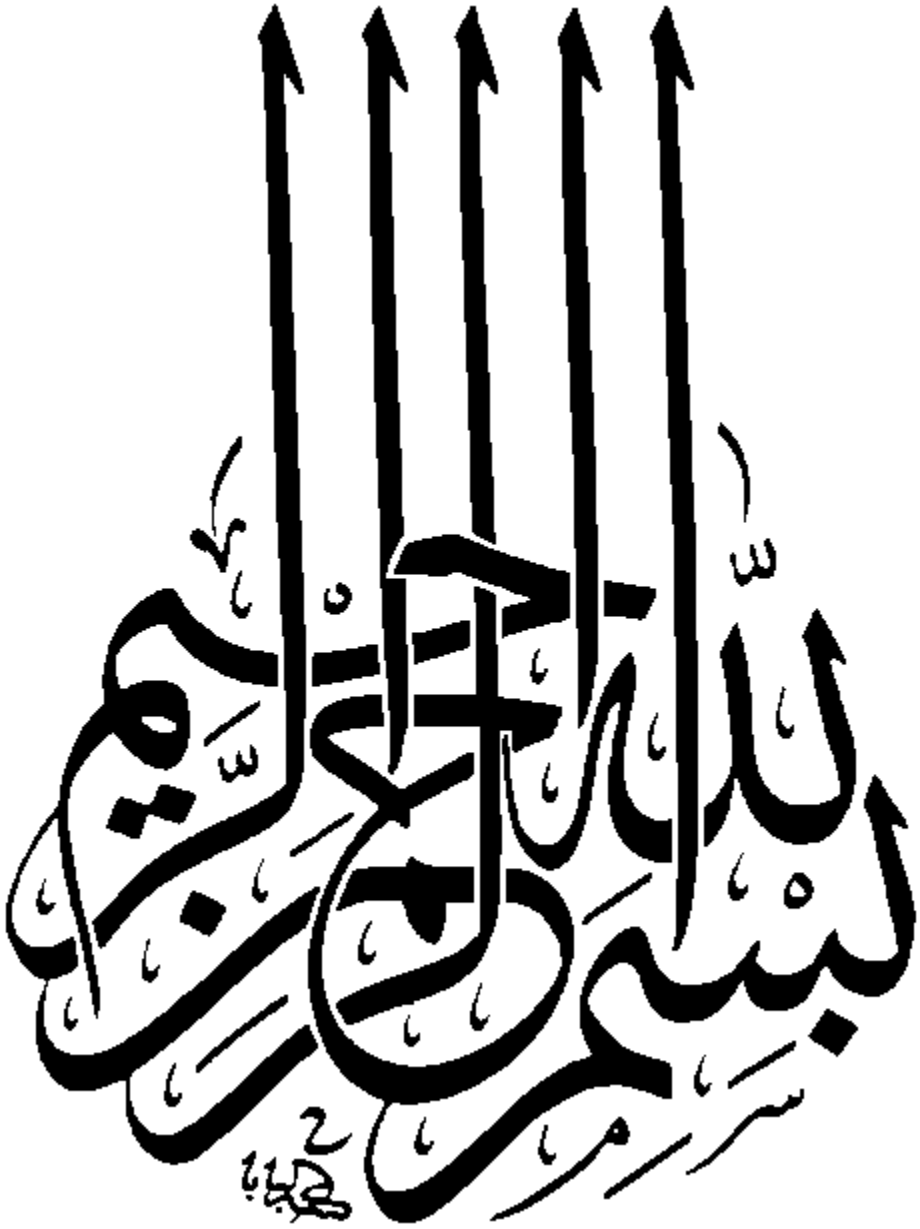
إعداد الطالب:
سايب رامي

إشراف أ.د:
بن عيشي عمار

أعضاء لجنة المناقشة

أ.د: عبد الحميد غوفي	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر - بسكرة	رئيسا
أ.د: عمار بن عيشي	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر - بسكرة	مقررا
أ.د: نور الدين أحمد قايد	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر - بسكرة	ممتحنا
د: يزيد تاقرارت	أستاذ محاضر "أ"	جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي	ممتحنا
د: زكرياء دمدوم	أستاذ محاضر "أ"	جامعة الوادي - الوادي	ممتحنا
د: لخضر سي محمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة الحاج لخضر - باتنة 1	ممتحنا

السنة الجامعية : 2020 / 2019


بسم الله الرحمن الرحيم

الجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطيـة الشعبيـة
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالـي والبحث العلمـي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعـة محمد خيضر – بسكرة
Université Mohamed Khider – Biskra

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

Faculté des Sciences Economiques et Commercial et des Sciences de Gestion
Département de Gestion

تصريح

أصرح بصفتي صاحب الدراسة الموسومة بـ:

ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد وعاء الزكاة في الشركات " دراسة حالة لمجموعة من الشركات"

بأنها تحت مسؤوليتي الخاصة وأنها غير مقدمة لمؤسسات علمية أخرى لنيل شهادة أكاديمية.

سايب رامي

الإمضاء

الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد وعاء الزكاة في الشركات، وتبيان الأهمية المتزايدة لهذه الإشكالية، وتسعى إلى تحديد طريقة قياس وعاء زكاة الشركات، في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS.

يتناول الجانب الأول من البحث القياس في الفكر المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS، ويهتم الجانب الثاني من الدراسة بالتأصيل النظري لمحاسبة زكاة الشركات، وكيفية وطرق تحديد وعاء زكاة الشركات، وموقع كل بند من البنود من وعاء الزكاة، وعلى أساس هذا الاختيار، تم تأسيس دراستنا التطبيقية ووضع إطارنا المنهجي القائم على تقنية دراسة حالة بعض الشركات، واعتمادا على الأسلوب النظري التحليلي قمنا باختبار الفرضيات من خلال مقارنة وتحليل أسس قياس لكل بند من بنود الوعاء وفق معايير المحاسبة الدولية، والقياس الزكوي من الناحية الفقهية، والقياس الزكوي حسب الشركات عينة الدراسة من أجل إثبات القدرة الوصفية والتفسيرية لإطارنا النظري بما يتوافق مع إشكالية بحثنا.

من أهم نتائج الدراسة، عدم ملاءمة قياس بند المخزون وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية في الشركات، ملاءمة أسس قياس باقي بنود الأصول المتداولة التي تناولتها الدراسة وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية للشركات، ملاءمة أسس قياس بنود الالتزامات المتداولة التي تناولتها الدراسة وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية للشركات.

كما أوصت الدراسة باعتماد الطريقة المباشرة أو صافي رأس المال العامل في تحديد وعاء الزكاة، وهذا نظرا ليسرها ووضوحها، وسهولة تعديل بنودها بالضوابط الشرعية، وأوصت الدراسة أيضا بضرورة إعداد الميزانية الزكوية أي بعد تعديل بنود الميزانية السابقة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية بالضوابط الشرعية، مثل قياس كل عروض التجارة لأغراض الزكاة يكون بسعر السوق يوم وجوب الزكاة، وبصرف النظر عن التكلفة.

الكلمات المفتاحية: أسس القياس، التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، وعاء الزكاة، الموجودات الزكوية، المطلوبات الزكوية.

Résumé

L’objectif de ce travail est étudier la pertinence des bases de mesure comptable selon les normes comptables internationales pour déterminer l'assiette de la zakat dans les entreprises, Une telle problématique suscite un intérêt croissant et milite pour déterminez la méthode de mesure de la zakat d'entreprise.

La première partie de cette recherche propose sur le mesure comptable dans la theorie comptable et les normes comptables internationales IAS / IFRS, la deuxième partie s’intéresse au élaboration théorique de la zakat d'entreprise, et les méthodes pour déterminer l'assiette de la zakat d'entreprise et l'emplacement de chaque élément dans l'assiette de la zakat, Sur la base de ce choix, notre analyse empirique est fondée et notre cadre méthodologique est construit en se basant sur une étude des cas de certaines enterprises, et Sur la base de la méthode théorique et analytique, nous avons testé les hypotheses, à travers en comparant et en analysant les bases de la mesure de chaque élément selon les normes comptables internationals, avec les mesures de la zakat en aspect jurisprudentiel et mesure de la zakat selon les sociétés de l'échantillon d'étude, afin de démontrer la capacité descriptive et explicative de notre grille de lecture ainsi que ses impacts par rapport à notre problématique de recherche.

Comme resultants, non pertinence de mesure de l’article de stock conformément aux normes comptables internationals, pour déterminer les actifs de zakat dans les enterprises, la pertinence des bases de mesure des autres actifs circulants traités dans l'étude conformément aux normes comptables internationales pour déterminer les actifs Zakat des enterprises, la pertinence des bases de mesure des autres Passifs courants couverts par l'étude conformément aux normes comptables internationales pour déterminer les passifs en zakat des entreprises.

L'étude a recommandé l'adoption de la méthode directe ou la méthode du fonds de roulement net pour déterminer l'assiette de la zakat dans les entreprises, En raison de sa facilité et de sa clarté et la facilité de modification ses éléments selon en aspect jurisprudentiel, et aussi L'étude a recommandé que le bilan de la zakat soit préparé, après avoir modifié les éléments des états financiers prépare selon les normes comptables internationales selon en aspect jurisprudentiel, Par exemple, mesurer toutes les offres commerciales par le prix du marché quel que soit le coût.

Mots-clés: Règles de mesure, Coût historique, Juste valeur, l'assiette de Zakat, Actifs de Zakat, Passifs de Zakat.

Abstract

The research aims to study the relevance of bases of measurement according to the International Financial Reporting Accounting standards IAS/IFRS to determine the zakat base, highlight the increasing importance of this problematic and, determine how companies measure its zakat base under the adoption of IFRS reference.

The first chapter reviews the background of accounting measurement in accounting thought and in IAS/IFRS reference, the second reviews the theoretical foundations of zakat accounting, especially ways to determine zakat base and its item positions. This choice guides our empirical chapter, where we foster a case study of some companies as methodological approach to test the research hypotheses. The test process consist in comparison and analysis of measurement bases of each zakat item, by comparing its measurement basis according to IAS/IFRS against the counterpart basis according to zakat measurement, in order to determine similarities and differences and, their reflections on zakat base amount.

The research concludes that the inventory item measurement basis, according to the IAS/IFRS reference has no relevance to determine zakat assets in studied companies, the rest of noncurrent asset items have the required relevance. The liability items measurement bases according IAS/IFRS have the relevance to determine zakat liabilities.

The study recommended the adoption of the direct method or the method of net working capital to determine the base of the zakat in the companies, Because of its facility and its clarity and the facility of modification its elements according to jurisprudential aspect, and also The study recommended that the balance sheet of the zakat be prepared, after having modified the elements of the financial statements prepares according to international accounting standards according to jurisprudential aspect, For example, measure all commercial offers by the price of whatever the cost.

Key words: measurement bases, historical cost, fair value, zakat base, zakat assets, zakat liabilities.

الإهداء

.....إلى أمي العزيزة

..... إلى والدي العزيز

..... إلى زوجتي العزيزة

..... إلى أبنائي الأعزاء

..... إلى إخوتي الأعزاء

..... إلى أصحابي وزملائي

..... إلى أساتذتي الأفاضل

..... إلى كل من أعانني

..... إلى كل مسلم

أهدي ثمرة هذا الجهد

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبذكره وشكره تتنزل الرحمات والبركات، فالشكر لله العلي القدير على توفيقه في إنجاز هذا العمل، فلله الحمد والشكر على توفيقه ومنه وكرمه وعطائه...

ثم أتقدم بالشكر إلى الأستاذ **بن عيشي عمار** على إشرافه على إعداد هذه الأطروحة، كما أشكر كل أساتذتي الذين أعانوني وقدموا جهدهم وملاحظاتهم واهتمامهم وتوجيهاتهم لإنجاز هذا البحث، كما أشكر لجنة المناقشة لتفضلهم بقبولهم مناقشة هذا البحث، وإلى كل من أعانني من قريب أو بعيد.

و الله المستعان

سايب رامي

قائمة الجداول

الرقم	محتوى الجدول	الصفحة
01	معايير المحاسبة الدولية IAS سارية المفعول	58
02	معايير الدولية لتقرير المالي IFRS	59
03	نموذج تحديد وعاء الزكاة وفق طريقة مصادر التمويل	142
04	نسبة الإهتلاك الأصول المسموح بها	145
05	فروع الشركة السعودية لأنابيب الصلب	160
06	القدرات الإنتاجية للشركة السعودية لأنابيب الصلب	161
07	قائمة المركز المالي للشركة السعودية لأنابيب الصلب كما في 2018/12/31	163
08	قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحد للشركة السعودية لأنابيب الصلب كما في 2018/12/31	164
09	الزكاة وضريبة الدخل المستحقة للشركة السعودية لأنابيب الصلب	165
10	مكونات مخصص زكاة وضريبة الدخل المحمل للسنة للشركة السعودية لأنابيب الصلب	165
11	تحديد وعاء الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة للشركة السعودية لأنابيب الصلب	166
12	قائمة المركز المالي لشركة أسمنت القصيم كما في31 ديسمبر 2019	170
13	قائمة الدخل الشامل للسنة المنتهية في31 ديسمبر 2019 لشركة أسمنت القصيم	171
14	مخصص الزكاة المستحقة للشركة أسمنت القصيم	172

15	تحديد وعاء الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة لشركة أسمنت القصيم	172
16	قائمة المركز المالي الموحد للشركة السعودية للصادرات الصناعية كما في31 ديسمبر 2018	177
17	قائمة الدخل الشامل الموحد للسنة المنتهية في31 ديسمبر 2018 للشركة السعودية للصادرات الصناعية	178
18	مخصص الزكاة المستحقة للشركة السعودية للصادرات الصناعية	179
19	تحديد وعاء الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة للشركة السعودية للصادرات الصناعية	179
20	ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية	183
21	ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية	187

قائمة الأشكال

الرقم	محتوى الشكل	الصفحة
01	خطوات تحديد وعاء زكاة الشركات وحساب الزكاة المستحقة	99
02	حساب الوعاء الزكوي حسب طريقة رأس المال العامل	138
03	حساب الوعاء الزكوي حسب طريقة حقوق الملكية ومصادر التمويل	140

قائمة الاختصارات

المختصر	معنى المختصر باللغة الفرنسية / الإنجليزية	معنى المختصر باللغة العربية
AICPA	American Institute of Public Accounting	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
IFAC	International Federation of Accounting	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
JII	Jakarta Islamic index	مؤشر جاكرتا الإسلامي

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	قائمة المركز المالي الموحد الشركة السعودية لأنابيب الصلب كما في:2018/12/31
02	قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر الموحد الشركة السعودية لأنابيب الصلب للسنة المنتهية في 2018/12/31
03	إيضاحات حول القوائم المالية الموحدة السعودية لأنابيب الصلب للسنة المنتهية في 2018/12/31
04	قائمة المركز المالي شركة أسمنت القصيم كما في:2019/12/31
05	قائمة الدخل الشامل شركة أسمنت القصيم للسنة المنتهية في:2019/12/31
06	إيضاحات حول القوائم المالية شركة أسمنت القصيم للسنة المنتهية في:2019/12/31
07	قائمة المركز المالي الشركة السعودية للصادرات الصناعية كما في:2018/12/31
08	قائمة الدخل الشامل الموحد الشركة السعودية للصادرات الصناعية للسنة المنتهية في:2018/12/31
09	إيضاحات حول القوائم المالية الموحدة الشركة السعودية للصادرات الصناعية للسنة المنتهية في:2018/12/31

فهرس المحتويات

التصريح	-
الملخص باللغة العربية	I
الملخص باللغة الفرنسية	II
الملخص باللغة الإنجليزية	III
الاهداء	IV
الشكروالعرفان	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VIII
قائمة المختصرات	IX
قائمة الملاحق	X
فهرس المحتويات	XI
المقدمة	أ – ل
إشكالية الدراسة	ج
فرضيات الدراسة	ج
أهمية الدراسة	ج
أهداف الدراسة	ج
أسباب اختيار الموضوع	د
حدود الدراسة	هـ
المنهج المتبع في الدراسة	هـ
الدراسات السابقة	و
تميز الدراسة عن الدراسات السابقة	ك
صعوبات الدراسة	ك
هيكل الدراسة	ل
الفصل الأول: القياس في الفكر المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية IFRS/ IAS	2
تمهيد:	2

المبحث الأول: الفروض والمبادئ والمفاهيم ذات العلاقة بوظيفة القياس المحاسبي	3
المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي	3
المطلب الثاني: الفروض المحاسبية الأساسية	6
المطلب الثالث: المبادئ المحاسبية الأساسية	15
المطلب الرابع: مفاهيم المحافظة على رأس المال والقوة الشرائية لوحدة النقد	26
المبحث الثاني: بدائل القياس في الفكر المحاسبي	30
المطلب الأول: القياس المحاسبي	30
المطلب الثاني:مدخل التكلفة التاريخية	33
المطلب الثالث: مدخل محاسبة القيمة العادلة	43
المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية IFRS/ IAS	53
المطلب الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية IFRS/ IAS	53
المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية	60
المطلب الثالث: قياس عناصر المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية IFRS/ IAS	65
خلاصة الفصل الأول	75
الفصل الثاني: التأصيل النظري لمحاسبة زكاة الشركات	77
تمهيد:	77
المبحث الأول: أساسيات زكاة المال	78
المطلب الأول:مفهوم وخصائص وشروط زكاة المال	78
المطلب الثاني: نطاق ومصارف زكاة المال	85
المطلب الثالث: أهداف ودور زكاة المال	88
المبحث الثاني: محاسبة زكاة الشركات	91
المطلب الأول: مفهوم وقواعد محاسبة الزكاة	91
المطلب الثاني: حكم زكاة الشركات	93
المطلب الثالث: مفهوم خصائص ونصاب وسعر زكاة الشركات	96
المبحث الثالث: طرق تحديد وعاء زكاة الشركات وأسس قياس بنود الوعاء وفق معايير المحاسبة الدولية	101
المطلب الأول: تحديد وعاء زكاة الشركات وفق طريقة استخدام الأموال (صافي رأس المال العامل)	101

المطلب الثاني: قياس بنود وعاء الزكاة وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وحكمها الزكوي حسب الطريقة المباشرة.	105
المطلب الثالث: تحديد وعاء زكاة الشركات وفق طريقة مصادر الأموال (الطريقة غير المباشرة)	121
المطلب الرابع: قياس بنود وعاء الزكاة وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وحكمها الزكوي حسب الطريقة غير المباشرة.	124
خلاصة الفصل الثاني	133
الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للبحث	135
تمهيد:	135
المبحث الأول:الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية والطريقة المعتمدة في تحديد وعاء زكاة الشركات	136
المطلب الأول: تقديم الهيئة العامة للزكاة والدخل	136
المطلب الثاني: طريقة تحديد وعاء زكاة الشركات حسب الهيئة العامة للزكاة والدخل	137
المطلب الثالث: الاعتبارات العامة عند تحديد وعاء زكاة الشركات للهيئة العامة للزكاة والدخل	143
المبحث الثاني: دراسة حالات عملية لبعض الشركات	159
المطلب الأول: دراسة حالة الشركة السعودية لأنابيب الصلب	159
المطلب الثاني: دراسة حالة شركة أسمنت القصيم	167
المطلب الثالث: دراسة حالة الشركة السعودية للصادرات الصناعية	173
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل وتفسير النتائج	181
المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى	182
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية	186
المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة	190
خلاصة الفصل الثالث	193
الخاتمة	195
قائمة المراجع	200
الملاحق	-

المقدمة

مقدمة

تتحقق المصلحة العامة للمجتمع من خلال تطبيق الشريعة الإسلامية، وتعتبر الزكاة ركن من أركان الإسلام وأصل من أصول ديننا الحنيف، فقال سبحانه وتعالى: ﴿**خُذۡ مِنۡ أَمۡوَٰلِهِمۡ صَدَقَةٗ تُطَهِّرُهُمۡ وَتُزَكِّيهِم بِهَا وَصَلِّ عَلَيۡهِمۡۖ إِنَّ صَلَوٰتَكَ سَكَنٞ لَّهُمۡۗ وَٱللَّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ ١٠٣**﴾ (التوبة الآية 103)، طهرة لأنفسهم، وتنمية لأموالهم، ورفعة لدرجاتهم، ويقول الله سبحانه وتعالى:﴿ **وَفِيٓ أَمۡوَٰلِهِمۡ حَقّٞ لِّلسَّآئِلِ وَٱلۡمَحۡرُومِ ١٩** ﴾ (الذاريات الآية 19) ويقول عز وجل: ﴿**وَٱلَّذِينَ فِيٓ أَمۡوَٰلِهِمۡ حَقّٞ مَّعۡلُومٞ ٢٤ لِّلسَّآئِلِ وَٱلۡمَحۡرُومِ ٢٥** ﴾ (المعارج الآية 24، 25). والزكاة لها دور مهم جدا في المجتمع من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، فقد شرعت لتحقيق التكافل بين المسلمين ولخلق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين أفراد المجتمع، وتعتبر الشركات في وقتنا الحالي صرحا ومستودعا هائلا للمال حيث تجمع وتشغل قدرا كبيرا من رأس المال، وهي من الأوعية الحديثة التي لم تكن في صدر الإسلام، وتقوم هذه الشركات بإعداد قوائمها المالية وفق مبادئ المحاسبة المالية وتعبر هذه القوائم عن مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية خلال الفترة المحاسبية، للأطراف الخارجية ولأغراض مختلفة ومن بينها تحديد وعاء الزكاة للشركة، باستخدام ما يعرف بمحاسبة الزكاة، وهي فرع محاسبي يتناول الأسس والمبادئ والإجراءات الشرعية والفنية التي يعتمد عليها في إعداد البيانات الخاصة بالأموال المزكاة بغرض تحديد مقدار الزكاة وتوزيعها على مصارفها المحددة وتقديم المعلومات عن ذلك إلى الأطراف ذات العلاقة.

وقد شهد العالم خلال العقود الأخيرة العديد من التغيرات في بيئة الأعمال مثل، عولمة الأسواق المالية، ونمو الشركات متعددة الجنسيات، وبروز أهمية وجود قوائم مالية قادرة على تخطي حدود الدول، وتكون مقروءة ومفهومة من طرف مستخدمي القوائم المالية مهما اختلفت جنسياتهم، هذه العوامل اقتضت تغيرات في المجال المحاسبي والتي تجسدت في عولمة المحاسبة باعتبارها لغة الأعمال من خلال إصدار مجموعة موحدة من المعايير التي تنظم الممارسة المحاسبية ووضع قواعد محددة للقياس والإفصاح، حيث تزايدت الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS، في ظل التطورات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات، ونشر التقارير المالية

على شبكة الانترنت، فقد بدأت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ عام 2001 م بتطوير مجموعة موحدة ذات جودة عالية ومقبولة دوليا من معايير المحاسبة الدولية باعتبارها أحد ضوابط إنتاج معلومات شفافة وكاملة تعكس بوضوح الوضع الحقيقي للشركات بهدف حماية أصحاب المصالح من ناحية وإعلام الأسواق المالية من ناحية أخري، وقد أكدت العديد من أدبيات الفكر المحاسبي على أن تبني معايير التقارير المالية الدولية باعتبارها معايير عالمية ستساهم في تخفيض الاختلافات بين هذه التقارير في الدول المختلفة، وتدعيم قابلية المعلومات المالية للمقارنة، وتحسين قدرتها التفسيرية كمؤشر لأداء الشركة، وتخفيض تكلفتها، وتحسين الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات، وزيادة جودة التقارير المالية وكما تعطي الإدارة فرصة كبيرة للحد من ممارسات إدارة الأرباح وعمليات الغش المرتبطة بالتنبؤات، لذا أصبح التوافق مع هذه المعايير ضرورة حتمية لتعزيز الاستقرار الاقتصادي العالمي والاندماج فيه، كما أن هذا التوافق يشجع المستثمرين على الاستثمار خارج دولهم، حيث يهتم المستثمرون بأن تكون المعلومات المالية ملائمة وموثوق فيها ومفصح عنها في الوقت المناسب وقابلة للمقارنة؛ وقد واجه انتشار معايير المحاسبية الدولية على مدار السنوات السابقة بعض الصعوبات والعقبات، منها اختلاف درجات التطور المهني بين الدول بسبب اتساع السوق، وتوفر أسواق للأوراق المالية، وتعدد شركات الأموال العادية والقابضة والتابعة، ومدى توسع القطاع العام وحجمه في التنمية الاقتصادية، واختلاف قوانين الشركات وقوانين الضرائب بين الدول، وتباين مستوى العلمي والعملي بين الدول، واختلاف الظروف التاريخية التي عاشتها المهنة في كل دولة من الدول جعلتها تختلف نسبيا مع غيرها، ولعل هذه الصعوبات تفسر تفضيل الكثير من دول العالم التوفيق مع المعايير الدولية عن طريق تطوير معاييرها المحلية في المرحلة الأولى وإدخال بعض التعديلات التشريعية لتصبح أكثر قربا من معايير المحاسبة الدولية بحيث يمكن تطبيقها في نهاية المطاف، وقد أخذت بمنهج التوفيق بعض الدول العربية كمصر وسورية، ولكن هناك دول أخرى قررت الاستفادة من التجربة المتقدمة للمعايير الدولية وإراحة أجهزتها المهنية من عناء التوفيق لتتبنى تطبيق المعايير الدولية مباشرة، وقد سار على هذا الطريق بعض الدول العربية الأكثر التصاقا بالأسواق المالية كالأردن ولبنان و أخيرا المملكة العربية السعودية وغيرها على صعيد دول العالم.

1. إشكالية الدراسة

بما أن الكثير من دول العالم الإسلامي وكغيرها من دول العالم اتبعت منهج التوفيق أو التبني وصارت تصدر قوائم مالية معدة وفق معايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية المعتمدة والمتقاربة جدا مع معايير المحاسبة الدولية، وبناءا على العرض المقدم تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي:

هل تلائم أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد وعاء زكاة الشركات؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1) **هل تلائم أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية؟**
2) **هل تلائم أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية؟**

2. فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

- **تلائم أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية.**
- **تلائم أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية.**

3. أهمية الدراسة

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الزكاة كركن من أركان الإسلام بصفة عامة ومحاسبة زكاة الشركات بصفة خاصة، كأحد الأوعية والمصادر الحديثة للزكاة التي لم تكن موجودة في صدر الإسلام هذا من جهة، ومن جهة أخرى التغيرات في المجال المحاسبي من خلال صدور معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية للتقرير الماليIFRS، والتي تنظم الممارسة المحاسبية من خلال وضع قواعد محددة للقياس والإفصاح المحاسبي، وتوجه معظم دول العالم بما فيها الدول الإسلامية إلى تبني هذه المعايير، ومن هنا تكمن أهمية البحث في دراسة ملاءمة أسس القياس التي تعتمد عليها معايير المحاسبة الدولية في قياس عناصر القوائم المالية، لتحديد وعاء الزكاة للشركات.

4. أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف نذكر من أهمها:

- دراسة وظيفة القياس المحاسبي في الفكر المحاسبي الحالي وأهم المفاهيم والفروض والمبادئ التي يعتمد عليها.
- التطرق لأهم البدائل المحاسبية في الفكر المحاسبي الحالي.
- دراسة معايير المحاسبة الدولية، والإطار التصوري والمفاهيمي الذي يعتمد عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية، في تطوير وإصدار المعايير.
- معرفة أسس القياس التي تعتمد عليها معايير المحاسبة الدولية في قياس عناصر القوائم المالية.
- فهم الأسس التي تقوم عليها زكاة المال بصفة عامة، ومحاسبة زكاة الشركات بصفة خاصة.
- دراسة طرق تحديد وعاء زكاة الشركات.
- دراسة أسس قياس بنود وعاء زكاة الشركات وفق معايير المحاسبة الدولية.
- دراسة بعض الحالات العملية لشركات وكيف تم تحديد وعاء الزكاة لها.
- وفي الأخير التحقق من ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد وعاء الزكاة للشركات.

5. أسباب اختيار الموضوع

يعتبر موضوع ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد وعاء الزكاة للشركات من المواضيع الهامة والمستجدة والتي يتطلب المزيد من البحث فيها، وترجع أسباب اختيار الموضوع إلى:

أ- الدوافع الموضوعية

- الحاجة الماسة إلى بحث المسائل المستجدة في زكاة المال، وبالأخص زكاة الشركات، وهذا نتيجة التوجهات الحديثة نحو تبني معايير المحاسبة الدولية ومعايير الدولية لتقرير المالي لمختلف الدول الإسلامية.
- دراسة وظيفة القياس كأهم وظيفة في مجال المحاسبة، خاصة مع توجه المعايير إلى محاسبة القيمة العادلة في الكثير من عناصر القوائم المالية، وبعد إصدار المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 13.

ب - الدوافع الشخصية

- اهتمامي الشخصي بموضوع محاسبة الزكاة منذ مرحلة التدرج في الليسانس، وهو عنوان مذكرة تخرجي في شهادة الليسانس.
- رغبتي في التنقيب على أوجه الإعجاز في التشريع الإسلامي من الجانب المالي والمحاسبي، وما يحتويه من مفاهيم ومبادئ معجزة وثابتة وصالحة لكل زمان ومكان.
- الرغبة في التعمق في دراسة المعايير المحاسبة الدولية، بصفتي مختص في المحاسبة وباعتبارها من الأمور الحديثة والمستجدة خاصة في بيئتنا الاقتصادية في الجزائر.

6. حدود الدراسة

بما أن معايير المحاسبة الدولية IAS سارية المفعول تخضع دائما للتعديل أو الإلغاء من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وعملية إصدار معايير دولية للتقرير الماليIFRS جديدة مستمرة، وبالتالي فقد إعتمد الباحث على المعايير المحينة والمصدرة إلى غاية 2018.

7. المنهج المتبع في الدراسة

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات السابقة اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بوظيفة القياس المحاسبي في الفكر المحاسبي الحالي أو معايير المحاسبة الدولية، أو ما يتعلق بمحاسبة زكاة الشركات وهذا ما يتوافق مع طبيعة البحث.

والقيام بالدراسة التطبيقية اعتمادا على الأسلوب النظري التحليلي من خلال عرض وتحليل طريقة تحديد وعاء زكاة الشركات للهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية وذلك طبقا لما ورد بالمراسيم الملكية، والقرارات الوزارية، وتعليمات الهيئة، ودراسة كيف تم تحديد وعاء الزكاة لمجموعة من الشركات تابعة للهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية، وقد تم هذا الاختيار على أساس أن المملكة العربية السعودية قد توجهت نحو تبني معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS اعتبارا من بداية عام 2017 م، وذلك على المنشآت المدرجة في السوق المالية، أما بالنسبة للمنشآت الأخرى فإن التطبيق سيكون من بداية عام 2018م، هذا من جهة ومن جهة أخرى التجربة الواسعة للمملكة في توليها بشكل إلزامي تحصيل وصرف الزكاة، حيث أنشئت هذه الهيئة منذ قرابة القرن من الزمان ثم بعد ذلك قمنا باختبار الفرضيات من خلال مقارنة وتحليل أسس قياس لكل بند من بنود الوعاء وفق معايير المحاسبة الدولية، والقياس الزكوي من الناحية الفقهية في ضوء أحكام فقه

ومحاسبة زكاة الشركات (اعتمادا على الفصلين النظريين)، والقياس الزكوي حسب الشركات عينة الدراسة التابعة للهيئة العامة للزكاة والدخل، بهدف تحليل وتفسير لأهم الملاحظات والتوصل إلي مجموعة من النتائج.

8. **الدراسات السابقة**

أ. **الدراسات السابقة العربية:**

- دراسة ناصر محمد سيد أحمد الشريف (2017) بعنوان: " المشاكل المحاسبية لقياس وتحديد وعاء زكاة عروض التجارة " هدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تساعد في التوصل إلي معايير القياس الأفضل لتحديد وعاء زكاة عروض التجارة، ودراسة وتحليل مختلف العناصر المالية الواجبة الإضافة، وكذلك العناصر الواجبة الخصم من وعاء زكاة عروض التجارة، والوقوف على المشاكل المحاسبية التي تعوق محاسبة زكاة عروض التجارة ومن ثم إيجاد الحلول والمعالجات المحاسبية لهذه المشاكل، حيث توصل البحث إلى عدة نتائج منها: أن القروض التي تمول الأصول الثابتة يتم إضافتها إلى وعاء الزكاة وذلك مقابل خصم صافي الأصول الثابتة من وعاء الزكاة عند تحديد وقياس وعاء زكاة عروض التجارة، وأن المخصصات الخاضعة لزكاة عروض التجارة يتم إضافتها إلى وعاء الزكاة عند تحديد وقياس وعاء زكاة عروض التجارة، وأن المخزون السلعي(بضاعة آخر المدة) الذي يقيم بالتكلفة التاريخية يعاد تقييمه بالقيمة السوقية، وفرق المخزون السلعي يضاف إلى وعاء زكاة عروض التجارة، وأن هنالك خلط بين الاستثمارات طويلة الأجل والاستثمارات قصيرة الأجل، حيث أن الاستثمارات طويلة الأجل هي أصول ثابتة وأنها لا تخضع لزكاة عروض التجارة، والاستثمارات قصيرة الأجل هي أصول متداولة وهي خاضعة لزكاة عروض التجارة، ويوصي الباحث:
  - ✓ بمراجعة قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية للشركة المقدمة إلى ديوان الزكاة، مراجعة كاملة حتى يتفادى الديوان المشاكل المحاسبية في تقييم المخزون السلعي والأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل.
  - ✓ وضرورة التنسيق بين إدارة الشركات الواجب عليها دفع زكاة عروض التجارة، وبين إدارة ديوان الزكاة فيما يتعلق بالبنود الزكوية الواجبة الخصم والبنود الزكوية الواجبة الإضافة حتى يتفادى الديوان العجز المستمر في وعاء زكاة عروض التجارة .

- ✓ كما يوصى بتثقيف العاملين بالشركات والأفراد المكلفين بدفع الزكاة حول قوانين ولوائح الزكاة حتى يتم التعرف على المخصصات الخاضعة للزكاة، والمخصصات غير الخاضعة للزكاة وضرورة الاهتمام بالأصول الثابتة والتفرقة بينها وبين الأصول التي يتم إنشاؤها لدر الدخل والربح، حيث أن الأصول الثابتة المشغولة بحاجة الوحدة التجارية هي عروض قنية لا زكاة فيها، وأما الأصول التي يتم إنشاؤها لدر الدخل والربح فهي خاضعة لزكاة المستغلات في نهاية الحول.

– دراسة منى فرحات، شوقي كريم (2016) بعنوان: " الأسس المحاسبية لتحديد وعاء الزكاة والضريبة على الدخل وفقا للتشريع الضريبي السوري دراسة مقارنة " حيث يهدف البحث إلى بيان الأسس المحاسبية المتعلقة بتحديد وعاء الزكاة والضريبة على الدخل وفقا للتشريع الضريبي السوري، حيث بينت النتائج أن هناك توافق في الأسس المحاسبية المتعلقة بتحديد مطرح الزكاة والضريبة على الدخل، واختلاف الأسس المتعلقة بتحديد المبالغ المسموح بتنزيلها، كما تم تقديم عدة توصيات من أهمها:

- ✓ التوصية بقيام جمعية المحاسبين القانونيين في سورية بإعداد معيار محاسبي للزكاة
- ✓ وأن تعد وزارة الأوقاف دليل للزكاة.

– دراسة صلاح علي أحمد محمد(2016) بعنوان: " قواعد وأسس القياس المحاسبي لتحديد وعاء الزكاة دراسة مقارنة لنماذج من الإصدارات المحاسبية"، تعرض الدارسة مجموعة من الإصدارات المحاسبية المتعلقة بتحديد وعاء الزكاة، وبغرض التعرف على دور تلك الإصدارات المحاسبية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي، وعن مكونات وعاء الزكاة من منظور شرعي محاسبي، وخلصت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها:

أن واقع الممارسة المحاسبية المتعلق بتحديد وعاء الزكاة للأعمال التجارية على مستوى البلدان الإسلامية بصورة عامة والسودان على وجه الخصوص، بحاجة لوجود معيار شرعي محاسبي موحد، يلبي حاجة النشاط التجاري، أيا كان حجم وطبيعة ونوع النشاط التي تعمل فيه الشركات التجارية، وذلك في ظل عدم شمولية المعيار الخاص بالمصارف الإسلامية الأيوفي رقم (9)، وخصوصية المعيار السعودي والماليزي المتعلق بطبيعة الممارسة المهنية في تطبيق الزكاة للبلدين، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

- ✓ أوصت الدارسة بأهمية الاسترشاد بدليل محاسبة الزكاة الكويتي الصادر عن بيت الزكاة الكويتي حيث يعتبر نتاج جهد شرعي ومحاسبي غطى بصورة كبيرة معظم البنود المتعلقة وغير المتعلقة بوعاء الزكاة؛
- ✓ كذلك أوصت الدارسة باعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، كأساس ينطلق منه أي جهد في بناء أي معيار إسلامي بصورة عامة، وزكوي على وجه الخصوص، فيما يتعلق بالتعريف المصطلحي، وأسس التقويم والقياس المحاسبي، بجانب أهمية اعتماد بناء المعايير على الحكم الشرعي.

– دراسة سامر مظهر قنطقجي، علاء صالحاني (2015) بعنوان: " زكاة الشركات ذات رأس المال العامل السالب"، حيث هدف البحث إلى التطرق إلى الشركات ذات رأس المال العامل السالب، والتي تحقق أرباحا طائلة بسبب التحكم الجيد في التسيير، وليس بسبب خلل في الهيكل المال، طبعا هذه الشركات إذا طبق عليها الطريقتين في تحديد وعاء الزكاة، ستكون معفية من الزكاة مع أنها تحقق أرباح كبيرة، لذلك قدمت الدراسة التوصيات التالية:

- ✓ التوصية لهيئة معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (الأيوفي) للنظر في تعديل المعيار المحاسبي رقم 9 المتعلق بالزكاة، وهذا بإضافة فقرة تخص الشركات ذات رأس المال العامل الصافي السالب.

– دراسة بهاء الدين عبد الخالق بكر(2014) بعنوان: " دور الفكر المحاسبي المعاصر في قياس وعاء الزكاة الشركات المساهمة، المصارف الإسلامية نموذجا"، هدفت الدراسة للتعرف على دور المعايير المحاسبية المتعلقة في محاسبة زكاة الشركات، وكيفية المحاسبة عن زكاة الشركات وفقا لقانون تنظيم الزكاة الفلسطيني رقم 9 لسنة 2008م، وتحديد العلاقة بين الزكاة وضريبة الدخل على الشركات الفلسطينية في ضوء الأحكام الشرعية والقانونية، وإظهار واقع محاسبة الزكاة في المصارف الإسلامية في فلسطين وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

- ✓ الاسترشاد بدليل زكاة الشركات الصادر عن بيت الزكاة الكويتي والذي يعتبر حصيلة ندوات الهيئة الشرعية العالمية لقضايا الزكاة المعاصرة في كيفية احتساب زكاة الشركات الفلسطينية.
- ✓ إمكانية استفادة هيئة الزكاة الفلسطينية من معيار المحاسبة الأندنوسي رقم 109 .

- ✓ تحديث قانون تنظيم الزكاة الفلسطيني رقم 9 لسنة 2008 بما يتناسب مع الفتاوى الشرعية المستجدة الصادرة عن مجامع الفقه الإسلامي، والهيئة الشرعية العالمية لقضايا الزكاة المعاصرة.

– دراسة عصام عبد الهادي أبو النصر (2006) بعنوان: " القياس المحاسبي لوعاء زكاة عروض التجارة وفقا لطريقة مصادر الأموال مع دراسة مقارنة تطبيقية " يهدف البحث إلى دراسة وتحليل مختلف العناصر المالية الواجبة الإضافة، وكذا الواجبة الحسم من وعاء الزكاة، وفقا لطريقة مصادر الأموال، وذلك في ضوء الشروط الواجب توافرها في المال الخاضع للزكاة، وإجراء دراسة مقارنة بين المعالجات الزكوية للعناصر المالية ذات العلاقة بطريقة مصادر الأموال، وبين المعالجات الزكوية، لذات العناصر في طريقة صافى رأس المال العامل، دراسة وتحليل النظام الزكوي السعودي، والذي يطبق طريقة مصادر الأموال عند قياسه لوعاء زكاة عروض التجارة، وذلك بهدف الاستفادة منه، وتقويمه، وتقديم نموذج محاسبي مقترح لقياس وعاء زكاة عروض التجارة وفقا لطريقة مصادر الأموال. كما تم تقديم عدة توصيات من أهمها:

- ✓ التوسع في تدريس فقه ومحاسبة الزكاة في الجامعات العربية والإسلامية، وذلك حتى يمكن تخريج أجيال لديهم المعرفة الفقهية والمحاسبية اللازمة بشكل صحيح.
- ✓ يكون من المناسب تطبيق طريقة مصادر الأموال في حالة قيام الدولة بمسئوليتها تجاه فرض وتحصيل الزكاة ولاسيما في ظل ضعف الضمانات الإيمانية والخلقية وظهور العديد من وسائل التهرب الزكوي.
- ✓ المسارعة في تشكيل لجنة تجمع بين أعضائها الشرعيين المتخصصين في فقه الزكاة، وكذا المحاسبين المزاولين للمهنة والأكاديميين، على أن تتولى هذه اللجنة تطوير النظام السعودي في ضوء قرارات وفتاوى المجامع الفقهية بشأن الزكاة.
- ✓ ضرورة إعطاء قدر أكبر من العناية عند صياغة التشريعات الزكوية، وذلك أن عدم الدقة والوضوح يؤديان إلى إلحاق الغبن بالمزكي والضرر بالفقير، كما يباعد بين الزكاة وبين مقاصدها الاجتماعية والاقتصادية.

– دراسة عصام عبد الهادي أبو النصر(2006) بعنوان: " تحليل وتقويم طريقة قياس وعاء زكاة عروض التجارة في النظام السعودي في ضوء أحكام فقه الزكاة "، يهدف البحث إلى دراسة وتحليل طريقة قياس وعاء زكاة عروض التجارة في النظام السعودي، وذلك من خلال دراسة

وتحليل عناصر الإضافة والحسم إلى ومن وعاء الزكاة، طبقا لما ورد بهذا النظام، تقويم طريقة قياس وعاء زكاة عروض التجارة في النظام السعودي، في ضوء أحكام فقه ومحاسبة الزكاة، مع بيان مواضع الاتفاق والتعارض، وكيفية إزالة الأخيرة، بيان أوجه الاتفاق والاختلاف بين نتائج طريقة قياس وعاء زكاة عروض التجارة في النظام السعودي، وبين الطريقة الشرعية، مع بيان كيفية تعديل نتائج الطريقة الأولى النظامية لتتفق مع نتائج الطريقة الثانية الشرعية، كما تم تقديم عدة توصيات من أهمها:

- ✓ يوصى بضرورة إحلال طريقة صافي رأس المال العامل، محل الطريقة القائمة حاليا، لقياس وعاء زكاة عروض التجارة في المملكة، وذلك أن طريقة صافي رأس المال العامل تقوم بتطبيق الشروط الواجب توافرها في المال الخاضع للزكاة بأسلوب مباشر، كما أنها تتسم بسهولة الفهم والتطبيق معا.

ب. الدراسات السابقة الأجنبية:

- دراسة: Maisya Pratiwi، Dodik Siswantoro، 2017، بعنوان:

" Fair Value in the Islamic Perspective Jakarta Islamic Index (JII) Companies' Cases "

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كانت الشركات المدرجة في مؤشر جاكرتا الإسلامي (JII) لديها أصول أو مطلوبات يتم قياسها بالقيمة العادلة، والتي سوف يتم استخدامها في تحديد وعاء الزكاة للشركات المدرجة في مؤشر جاكرتا الإسلامي، والتي حققت المتطلبات الإسلامية من حيث المنتجات المباعة، والقضايا المالية، وتكشف نتائج الدراسة أنه:

من بين الخمس عشرة شركة التي تم تحليلها، وجد أن ست شركات لم تستخدم القيمة العادلة لقياس أصولها في عام 2016، كما استخدمت تسع شركات القيمة العادلة لقياس بعض أصولها، وبالتالي أظهرت النتائج الإجمالية أن معظم الشركات المدرجة في مؤشر جاكرتا الإسلامي، تستخدم قياس القيمة العادلة، وأن المستوى الأول والثاني لقياس القيمة العادلة هو الأكثر استخداما.

كما أوصت الدراسة: بإجراء المزيد من البحوث والتي تبين اختلاف قياس القيمة العادلة التي تستخدمها الشركات المدرجة في مؤشر جاكرتا الإسلامي، عن تلك المستخدمة من قبل الشركات غير المدرجة في مؤشر جاكرتا الإسلامي.

- دراسة: perakaunan zakat perniagaan dan taksirannya ، Teh Suhaila binti Tajuddin، 2017، بعنوان: " Business Zakat Accounting And Its Assessment"

يهدف البحث إلى دراسة الأساليب المختلفة في حساب زكاة الأعمال التجارية، وتؤكد الدراسة على أن أسلوب صافي رأس المال العامل المستمدة من القرآن والأحاديث وإجماع العلماء مناسبة لجميع المنشآت التجارية، كما توصي الدراسة بضرورة تحليل الأساليب المختلفة لحساب زكاة الأعمال وهذا لضمان أن الزكاة المحسوبة تتماشى مع مبادئ الشريعة الإسلامية وتجنب الفجوة في حساب الزكاة.

- دراسة: Rohila Norhamizah Awang، Mohd Zulkifli Mokhtar، 2012، بعنوان:

Comparative Analysis of Current Values and Historical Cost in Business ZakatAssessment An Evidence from Malaysia

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة مقارنة بين استخدام نموذج القيمة الجارية مع مبدأ التكلفة التاريخية، في تقييم زكاة شركات الأعمال، وتوصلت الدراسة إلى أن أنصار نموذج القيمة الجارية يؤكدون أن العديد من المشاكل قد تحدث إذا كان حساب الزكاة مستندة على قائمة المركز المالي المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية، كما توصي الدراسة بضرورة التوفيق بين قواعد الزكاة والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

دراسة: Abdul azim islahi، Mohammed Obaidullah، 2004، بعنوان:

" zakah on stocks some unsettled issues "، تهدف هذه الدراسة إلى عرض الطرق البديلة لتقويم الأسهم لاختيار أصلح الطرق لتقويم الأسهم من أجل تقدير مبلغ الزكاة المستحق عليها، كما تثير أسئلة مهمة حول صحة إعفاء الأصول الثابتة من الزكاة، من بين أهم نتائج الدراسة:

تقترح مفهوم السعر المتوسط كأساس لتقويم الأسهم وذلك لتحديد مقدار الزكاة المستحقة، كما تثبت أن هذا المفهوم لا يتماشى فقط مع نظرية كفاءة السوق وإنما يقوم على أدلة شرعية مساندة له أيضا.

9. تميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

عالجت مختلف الدراسات السابقة _حسب المعلومات المجمعة_ إحدى متغيرات الدراسة سواء كان الأمر يتعلق بأسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية أو تحديد وعاء الزكاة للشركات ومنشآت الأعمال، ومعظمها عالجت أحد المتغيرين، ولكن ما يميز هذه الدراسة أنها تدرس ملاءمة أسس القياس المعتمدة من طرف معايير المحاسبة الدولية لتحديد وعاء الزكاة للشركات مع تدعيمها بدراسة حالة بعض الشركات التي تستخدم المعايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية وكيف تم تحديد وعاء الزكاة ومنه مقدار الزكاة المستحقة.

10. صعوبات الدراسة:

مما لاشك فيه أن انجاز أي بحث علمي لابد وأن يلازم صاحبه عدة صعوبات نذكر منها:

- تباين كبير في معالجة الكثير من القضايا الخاصة بمحاسبة زكاة الشركات.
- الكثير من الكتب والمراجع والمجامع الفقهية، والندوات والمؤتمرات الخاصة بقضايا الزكاة المعاصرة، خاصة محاسبة زكاة الشركات، تعتمد وتفضل الطريقة المباشرة (صافي رأس المال العامل) في تحديد وعاء الزكاة، إلا أن الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية قد اعتمدت الطريقة غير المباشرة (مصادر الأموال) في تحديد وعاء الزكاة مما صعب علينا الدراسة التطبيقية.
- من الصعوبات أيضا التي واجهتها عدم القدرة على الحصول على إقرارات زكوية حديثة وذلك راجع إلى اعتماد الهيئة في السنوات الأخيرة على الإدارة الإلكترونية في استقبال الإقرارات الزكوية الخاصة بالشركات الخاضعة لها، وهذا بعد بذل كل جهدي واتصالي بهم شخصيا، وإرسال أساتذة من الجامعات السعودية لهم، ولكن في كل مرة يؤكدون على أنهم ليس بإمكانهم طبع إقرارات زكوية للشركات التابعة لهم.
- قلة المراجع التي تناولت تفصيل وظيفة القياس وفق معايير المحاسبة الدولية.

11. هيكل الدراسة

تم تصميم هيكل الدراسة وفق منهجية البحث العلمي المتبعة لتتوافق مع موضوع البحث وفق تقديم ثلاث فصول تتعلق بمتغيري الدراسة من جانبيها النظري والتطبيقي على حد سواء، بحيث تم طرح إشكالية البحث والفرضيات الموضوعة للاختبار وغيرها من المفردات المشكلة للمقدمة العامة للبحث، أما الفصول المتناولة كانت على النحو التالي:

يتضمن الفصل الأول القياس في الفكر المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS، حيث تم التطرق إلى الفروض والمبادئ والمفاهيم ذات العلاقة بوظيفة القياس المحاسبي، كما تم عرض بدائل القياس في الفكر المحاسبي، ثم بعد ذلك تناولنا نشأة معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS، وإطارها المفاهيمي، وقياس عناصر المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS .

يحتوي الفصل الثاني على التأصيل النظري لمحاسبة زكاة الشركات، بدءا بأساسيات زكاة المال بشكل عام ثم أساسيات محاسبة زكاة الشركات بشكل خاص، كما تم الربط بين المتغيرين من خلال عرض طرق تحديد وعاء زكاة الشركات وأسس قياس بنود الوعاء وفق معايير المحاسبة الدولية.

أما الفصل الثالث والأخير خصص للجانب التطبيقي للدراسة من حيث عرض الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية والطريقة المعتمدة في تحديد وعاء زكاة الشركات ودراسة حالات عملية لبعض الشركات ثم بعد ذلك اختبار الفرضيات وتحليل وتفسير النتائج.

الفصل الأول: القياس في الفكر المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

تمهيد:

إن الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة، تؤكد على تواجد خاصيتين متلازمتين هما، الاستمرارية مع التغير، والاستمرارية في المحاسبة تشير إلى أنه هناك كثير من عناصر الفكر والتطبيق التي ثبت فائدتها واستقرت مع مرور الوقت، وبحيث أصبحت تمثل الحكمة المتعارف عليها، والتي يصعب قبول أي خروج عن إطارها المتعارف عليه، ولعل في ذلك ما يفسر لنا أن كثير من المبادئ والقواعد المحاسبية التي نسير عليها في وقتنا هذا ترجع إلى بدء نشأة المحاسبة المالية، أما عن خاصية التغير فهي تجسيد للطبيعة الديناميكية للمحاسبة والقدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة، اقتصادية كانت أو اجتماعية أو سياسية، وخير مثال على ذلك صدور معايير المحاسبة الدولية؛ وإن الغرض من المحاسبة هو تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن الوحدة المحاسبية للمستخدمين، وتعتبر وظيفة القياس المحاسبي من أصعب وأهم وظائف المحاسبة، ولهذا سوف نتناول في هذا الفصل الفروض والمبادئ والمفاهيم المحاسبية ذات العلاقة بوظيفة القياس المحاسبي في المبحث الأول، ثم نتناول بدائل القياس المحاسبي في المبحث الثاني، ثم بعد ذلك في المبحث الثالث نتناول معايير المحاسبة الدولية وأسس القياس التي تعتمد عليها في قياس عناصر المركز المالي.

المبحث الأول: الفروض والمبادئ والمفاهيم ذات العلاقة بوظيفة القياس المحاسبي

نتناول في هذا المبحث نشأة المحاسبة والحقب الزمنية التي مرت بها وتطورها الوظيفي، وكيف تطور تعريف المحاسبة حسب الغرض منها في كل مرحلة، وكذلك نتناول الفروض والمبادئ المحاسبية ذات الصلة بأهم وظيفة وهي القياس المحاسبي.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

1 .التطور التاريخي للمحاسبة

يقسم الباحثون التطور التاريخي للمحاسبة إلى ثلاث حقب رئيسية وهي[1]:

1 .1 . **الحقبة الأولى:** وتمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر ميلادي تاريخ ظهور مؤلف باتشيلوا (luca paciolo) ، وخلال هذه الحقبة، خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين: العامل الأول البدء باستخدام وحدة النقد كوسيلة لعملية التبادل التجاري بدءا من القرن السادس قبل الميلاد أما العامل الثاني فتمثل في ظهور بعض أنظمة العددية المتطورة نسبيا والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني، ثم بالنظام العددي الروماني، وأخيرا بالنظام العددي العربي؛ وحتى بداية القرن الثالث عشر كانت سجلات المحاسبة بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات يثبت فيها التجار، ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات، أما العمليات النقدية، فكان التجار يخضعها لرقابتهم الشخصية دون الحاجة لتسجيلها، وقد أطلق على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح القيد المفرد.

1 .2 . **الحقبة التاريخية الثانية:** يمثل ابتكار القيد المزدوج انقلابا حاسما في عالم المحاسبة، له من الأهمية والآثار ما لاختراع الآلة البخارية في عالم الصناعة، وعلى الرغم من أن جذور هذا المفهوم تعود إلى نهاية القرن الرابع عشر فإن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائما باسم الإيطالي لوقا باتشيلوا الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر، ومجرد ذكر اسم باتشيلوا في مجال المحاسبة يعتبر دليلا في حد ذاته على قيمة الخدمات التي قدمتها الرياضيات وعلماؤها للوظيفة المحاسبية فقد كان هذا الأخير راهبا وأستاذ للرياضيات عمل في جامعة ميلانو ثم في أكاديمية روما، بعد ذلك وفي عام 1493 ألف أطروحة في الرياضيات وقد خصص في أطروحته هذه، فصلا كاملا شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج، ويجدر القول في هذا المجال أن باتشيلوا كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج، بل جل ما

[1] محمد مطر، وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2012، ص: 21-37 .

قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل، و من ثم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات.

ولكن مهما اختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها باتشيلوا على المحاسبة فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين من الآثار هما: أنه أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاثة سجلات رئيسية حددها في: المذكرة، اليومية، الأستاذ ؛ كما انه أول من دعا إلى قياس الربح الفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر وتقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات.

ويمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة، بعد أن قدمت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقة إذ أن فكرة والدائنية والمديونية التي قام عليها مفهوم القيد المزدوج ليس في واقع الأمر سوى تعبير محاسبي عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي، وقد استخدمت المحاسبة فيما بعد هذا المفهوم في تطوير العديد من طرقها وأساليبها بدءا بأسلوب ترصيد الحسابات، وكذا إعداد ميزان المراجعة إلى معالجة الأخطاء المحاسبية وانتهاء بمعادلة الميزانية والتي يشار إليها أحينا بمصطلح المعادلة الأساسية في المحاسبة ويعبر عنها في الفكر المحاسبي بالمعادلة التالية: الأصول = المطلوبات + حقوق الملكية.

3. 1 .**الحقبة التاريخية الثالثة:** في الفترة التاريخية اللاحقة لباتشيلوا والتي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر، عمت الطريقة الإيطالية معظم أنحاء أوروبا، وليس من قبيل الصدفة أن يكون معظم الذين حملوا لواء تعليمها من المهتمين بالرياضيات، ومن الناحية الوظيفية استمرت المحاسبة خلال القرنيين السادس والسابع عشر في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المرحلة التاريخية السابقة، وهي توفير الحماية لأصول المشروع ثم تحديد المسؤولية وفض النزاعات، وبقيت كذلك إلى النصف الثاني من القرن الثامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية والذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوربا، وقد كان لهذه الآلة التي اخترعها جيمس واط آثارا اقتصادية حاسمة ومتعددة الوجوه فمن جهة ساهمت في إدخال العنصر الآلي إلى الصناعة مما ساهم في تقدمها، ومن جهة أخرى ساهمت في تنشيط حركة النقل البري والبحري فقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت هي الأخرى نشاطا موازيا في مجال المؤسسات المصرفية والتمويلية، وقد أثر التقدم الاقتصادي في المجالين الصناعي والتجاري على الأشكال التنظيمية للمشروعات، حين حولها من الملكية الفردية، إلى الملكية الجماعية سواء في شكل شركات أشخاص أو في شكل شركات أموال، وقد انعكس هذا التحول على أغراض المحاسبة، إذ بعد أن كانت الأغراض الرقابية والحمائية تحتل المكانة الأولى

خلال المرحلة التاريخية للثورة الصناعية أصبحت أغراضها في القياس والتقييم تحتل المكانة الأولى بعد الثورة الصناعية.

هذا وكما لعبت الرياضيات والمهتمون بها دورا إيجابيا في تطوير الطرق والأساليب المحاسبية خلال المرحلتين السابقتين كذلك الحال كان دورهم خلال هذه المرحلة، ومثال على ذلك أن أول مؤلف لبحث المبادئ الأولية لتحليل التكاليف والذي صدر في بريطانيا عام 1878م كان من تأليف أستاذ للرياضيات والاقتصاد السياسي يدعى روبارت هيملتن، وقد أبرز التطور الصناعي في أوروبا وأمريكا الحاجة إلى المزيد من التطور في أساليب القياس المحاسبي خصوصا في مجال تحليل التكاليف لذا إذا أمكن القول بأن الرياضيات قد قدمت للمحاسبة أساليب العد والحصر خلال الحقبة التاريخية الأولى بينما قدمت لها مفهوم التوازن والتعادل خلال الحقبة التاريخية الثانية، فإنها خلال الحقبة التاريخية الثالثة والممتدة إلى عصرنا الحاضر قد قدمت لها أهم المفاهيم والأساليب المستخدمة في مجال القياس والتحليل المحاسبي ولعل التحليل الحدي للتكلفة من أحسن الأمثلة على ذلك.

2 .**تعريف المحاسبة:**

شهد تعريف المحاسبة تطورات عديدة تماشيا مع تطورها الوظيفي من مجرد مسك للدفاتر إلى نظام معلومات، ولعل تفرع المحاسبة إلى فروع متعددة يختص كل منها بمجال أو وظيفة معينة مثل: المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، والمحاسبة الحكومية، ومراجعة أو تدقيق الحسابات، ومحاسبة الموارد البشرية، وغيرها، هو خير دليل عن التطور الوظيفي للمحاسبة؛ ولعله من المفيد في هذا الشأن أن نستعرض في إطار تاريخي بعض التعاريف التي قدمت للمحاسبة والتي من خلالها يمكن استقراء الاتجاه الذي يسير فيه التطور التاريخي للمحاسبة؛ في عام 1941 أصدرت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AICPA) تعريفا للمحاسبة على أنها " فن تسجيل وتبويت وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث"[1]. ويلاحظ أن هذا التعريف يشير إلى المحاسبة باعتبارها فنا أو حرفة وليس باعتبارها حقلا من حقول المعرفة، حيث يعرف المحاسبة عن طريق بيان ما يقوم به المحاسبون فعلا من وظائف .

وفي تعريف قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية(AAA) تم تعريف المحاسبة على أنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة"[2]. ويلاحظ في هذا التعريف، أن الاهتمام تحول من مجرد النص على النواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تشغيل البيانات وتوصيل المعلومات إلى النص أيضا على

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، الطبعة الأولى، 1990، ص: 13.

[2] نعيم دهمش، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص:4.

الأهداف التي يلزم توجيه القوائم المالية صوب تحقيقها، وقد أخذت جمعية المحاسبين الأمريكية (AICPA) أيضا بهذا الاتجاه في عام 1970 حيث نصت على" أن وظيفة المحاسبة بفروعها المختلفة مالية وإدارية وحكومية وغيرها، توفير معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية وأن هذه المعلومات التي هي أساس معلومات مالية من المفروض أنها ذات فائدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية وفي ترشيد عملية الاختيار". وهنا نجد أن هذا التعريف يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها، فالاهتمام هنا بالمحاسبة باعتبارها نظاما للمعومات، وأداة للاتصال بين الوحدة المحاسبية وبين أصحاب المصلحة في تتبع اقتصاديات هذه الوحدة. وفي عام 1975م تقدمت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بتعريف جديد تم فيه إعادة تحديد هدف المحاسبة على أنها " توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الاجتماعية"[1].

وتعرفا أيضا "المحاسبة هي عملية تحديد وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية للسماح بإعطاء أحكام وقرارات بالاعتماد على المعلومات"[2].

ويمكن تعريف علم المحاسبة على أنه مجموعة النظريات والمبادئ التي تحكم تسجيل العمليات المختلفة التي يجريها المشروع وتبويبها، ويكون لها تأثير على مركزه المالي في صورة نقدية، ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المشروع من ربح وخسارة خلال فترة معينة، ومركزه المالي في نهاية هذه الفترة[3].

المطلب الثاني: الفروض المحاسبية الأساسية

يجب أن تتوافر في الفروض المحاسبية شروط معينة لتكون فاعلة في تحقيق أهداف التقرير المالي، وهي أن تكون قليلة العدد بقدر الإمكان، وإلا تعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي، أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، وإلا وقعنا في أخطاء التبرير الدائري الناتج عن استنتاج فرض معين من فرض آخر، وأن تكون الفروض غير متعارضة، وإلا نتج عن ذلك بالضرورة مبادئ غير متسقة منطقيا.

1 .**فرض الوحدة المحاسبية:**

يعتبر فرض الوحدة المحاسبية من الفروض الأساسية التي لا يكاد يخلوا منها مرجع علمي واحد، وهذا الفرض يتعلق بدائرة النشاط التي تمثل محور اهتمام القياس والتحليل المحاسبي، ويتناول هذا

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص 14.

[2] قودوين، ألدرمان، ترجمة نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، دار الفكر، عمان، 2013، ص: 274.

[3] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص: 16.

الفرض الجوانب الثلاثة التالية، علاقة الوحدة المحاسبية بأصحاب رأس المال(حقوق الملكية)، علاقة الوحدة المحاسبية بالوحدات الاقتصادية الأخرى، طبيعة الوحدة المحاسبية[1].

ويعتبر فرض الوحدة المحاسبية حجر الزاوية في نظرية المحاسبة، لا بل أيضا في تطبيق المحاسبة عمليا، لذلك يعد هذا الفرض مقبولا عموما، ولا يكاد يخلو منه مرجع علمي واحد، فهو يحدد للوحدة الاقتصادية دائرة النشاط والعمليات التي تمثل محور اهتمام القياس المحاسبي وإعداد القوائم والتقارير المالية المتعلقة بتلك الوحدة الاقتصادية بدقة وبصورة مستقلة عن الوحدات الاقتصادية الأخرى، يتطلب فرض الوحدة المحاسبية تحديد الأنشطة الاقتصادية وربطها بوحدة معينة يتم المحاسبة عنها، أي يتعين الفصل بين أنشطة الوحدة ذاتها، وبين الأنشطة الخاصة بأصحاب المنشأة أو الأنشطة الخاصة بالوحدات الاقتصادية الأخرى[2].أي أن فرض الوحدة الاقتصادية يقوم على أن الأنشطة الاقتصادية للمشروع منفصلة عن الأنشطة الاقتصادية لصاحب المشروع[3].

ويقوم هذا الفرض على أساس أن للمنشأة بعد اكتسابها الصفة القانونية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المالك أو الملاك، وتعتبر الوحدة المحاسبية بمثابة الإطار الاقتصادي محل اهتمام النظام المحاسبي وعلى نوع الوحدة المحاسبية وشكلها القانوني وكذلك طبيعة نشاطها يتوقف تصميم النظام المحاسبي فتحدد بذلك أنواع المستندات والسجلات ومن ثم التقارير المالية، كما سيتم مسك الحسابات من وجهة نظر المنشأة نفسها وليس من وجهة نظر الملاك مما يجعل الذمة المالية للمنشأة مستقلة عن الذمة المالية لملاكها، لذا ووفق لهذا الفرض فإن أي عملية مالية تتم بين المنشأة من جهة والمالك من جهة أخرى، يجب أن تعامل وكأنها تمت مع الغير وتسجل إما له أو عليه في حساب شخصي أو من خلال أي حساب أخر من حسابات حقوق الملكية[4].

وأيا كانت وجهة النظر التي يؤخذ بها في تحديد طبيعة العلاقة بين الوحدة المحاسبية وبين أصحاب المشروع فإن مركز انتباه التقييم المحاسبي هو العمليات التي تقوم بها الوحدة نفسها فقط مستبعدين بذلك أي عمليات أخرى يقوم بها أصحاب المشروع ولا تكون ذات تأثير على اقتصادياتها، أما بالنسبة للعلاقة بين الوحدة المحاسبية والوحدات الاقتصادية الأخرى فإن هذا الجانب من شأنه تضييق نطاق العمليات التي تستوجب التسجيل في الدفاتر المحاسبية، فالعمليات التي تستوجب دراسة وتحليل وتفسير هي تلك العمليات التي تكون فيها الوحدة المحاسبية طرفا، أما عن طبيعة الوحدة المحاسبية فإنه يتعلق بجانبين، أولا بحث الوحدة المحاسبية من حيث كونها مركز نشاط اقتصادي تحت تنظيم

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص: 259.

[2] رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثالثة، 2013، ص: 140.

[3] ويجانت، كيسو، كيمل، مبادئ المحاسبة، ترجمة مصطفى محمد أبو عمارة وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية ،2015، ص: 47.

[4] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الخامسة، 2010، ص: 42.

إداري معين وخاضع لاعتبارات قانونية محدودة، وحدة قراريه معينة، ثانيا بحث الوحدة المحاسبية من حيث كونها انتباه ومنطقة حقوق لأطراف لهم مصالح متعددة في تقييم نشاط هذه الوحدة، طبقا للبعد الأول تعتبر الوحدة المحاسبية كيان له أبعاد اقتصادية وإدارية وقانونية، وبالتالي يمكن أن يختلف نطاقها فقد تكون مجرد مبلغ من المال مخصص لغرض معين، كما في حالة الأجهزة الإدارية، كما قد تتمثل في نشاط أو فرع داخل المنشأة، كما قد يتسع نطاقها ليمثل المنشأة في مجموعها، أو تضم مجموعة من منشآت التي تخضع لإدارة واحدة، كما في الشركات القابضة والتابعة، أما عن البعد الخاص بطبيعة الوحدة المحاسبية فإنه يركز على اهتمامات أصحاب الحقوق أو المصلحة وليس على نشاط ووظائف الوحدة نفسها أي أن طبيعة الوحدة المحاسبية تتحدد عن طريق تحديد الأطراف ذات المصلحة في نشاط الوحدة، وتحديد طبيعة هذه المصالح، هذا البعد يوضح طبيعة احتياجات الأطراف المختلفة من المعلومات عن الوحدة المحاسبية، وما قد يتطلبه ذلك من توسع في الإفصاح المحاسبي بحيث يشمل احتياجات المجتمع في مجموعه من معلومات محاسبية وتوضح مدى قيام الوحدة المحاسبية بمسؤولياتها تجاه المجتمع وليس فقط تجاه أصحاب الحقوق، وطبقا لهذا البعد الجديد قد يتسع نطاق التقارير المحاسبية ليشمل معلومات تغطي مجالات جديدة مثل: الموارد البشرية، تكلفة رأس المال، القيمة المضافة، التنبؤات وغير ذلك مما يتطلبه نموذج المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية[1].

2 .**فرض استمرار المنشأة** :

يرتبط فرض استمرار المنشأة ارتباطا وثيقا بفرض وجود شخصية اعتبارية مستقلة لتلك المنشأة وغير مرتبطة بالحياة الطبيعية لمالكيها، طبقا لهذا الفرض تعتبر المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، أي أن الوحدة المحاسبية في مجموعها مستمرة بمزاولة نشاطها التشغيلي المعتاد، وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو المستقبل المنظور لتصفية المنشأة أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ وبناءا على ذلك يتم اختيار أسلوب التقويم وإعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة ستستمر في المستقبل في أداء نشاطها كالمعتاد، ويمثل فرض الاستمرارية التوقع الطبيعي من الوحدة المحاسبية، فهو يعكس توقعات كافة الأطراف المهتمة بأمور المنشأة، باعتبار أن احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط تمثل حالة استثنائية، من ناحية ثانية فإن فرض الاستمرارية يتفق مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية الكبيرة، فظهور الشركات المساهمة يؤيد فرض الاستمرارية نظرا لما تتصف به هذه الشركات من حياة اعتبارية مستمرة ونمو وتوسع مستمر في حجم أعمالها، لذلك فإن بناء النظرية المحاسبية ينبغي أن يقوم على الافتراض الطبيعي وهو افتراض الاستمرارية، وليس

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص: 259-261.

على الحالة الاستثنائية وهي افتراض تصفية المنشأة، إذ لا يمكن بناء النظرية انطلاقا من الافتراضين معا، وإلا تم اشتقاق مبادئ محاسبية متعارضة وغير متسقة منطقيا[1].

وفقا لهذا الفرض يعتبر نشاط المنشأة مستمرا ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك، وهذا الفرض على صلة بفرض الوحدة المحاسبية إذ يكرس مبدأ الفصل بين الشخصية المعنوية للمنشأة وشخصية المالك أو الملاك، ويلعب هذا الفرض أيضا دورا هاما في إعداد القوائم المالية الختامية للمنشأة إذ بموجبه تعتبر المنشأة مستمرة، وبناء على ذلك تعد ميزانيتها في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم تظهر قرينة أو شك في عدم صحة أو ملاءمة هذا الفرض، إذ في حال ظهور أي شك في صحة هذا الفرض يتوجب حينئذ إعداد ميزانية تصفية بدلا من ميزانية الاستمرارية كما أن هذا الفرض ما يبرر السياسات المتبعة في استهلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة[2].

والسؤال الذي يثار دائما هو إلى متى يتم افتراض الاستمرار، هل الاستمرار إلى مالا نهاية؟ من الواضح أنه ليس هناك مشروعات مستمرة إلى مالا نهاية، وأنه كثيرا من المنشآت تختفي ويأتي محلها منشآت أخرى، وهنا يلاحظ أن فرض الاستمرار ليس فرضا يتعلق بالمستقبل، وإنما متعلق بالحاضر والتفسير المنطقي له هو أنه في أي نقطة معينة من الزمن من المتوقع أن تستمر المنشأة في أعمالها بصورة تسمح لها بالتزاماتها القائمة، والاستفادة من أصولها الحاضرة، ويترتب على ذلك أنه كحد أدنى يفترض أن المنشأة سوف تستمر لفترة أطول من عمر أي أصل تمتلكه، وبما يكفي للوفاء بأي التزام من التزاماتها، ولتنفيذ العقود والتعهدات القائمة، فالفرض يتعلق بالنشاط الذي تم في الماضي والحاضر ولا يتعرض للنشاط المتعلق بالفترات المقبلة، وتعتمد كثير من المبادئ المحاسبية التي تحكم تقويم الأصول الثابتة على فرض الاستمرار، كما أن النظرية الاقتصادية لتقويم الأصول تعتمد على فرض استمرار المنشأة، فمن الناحية الاقتصادية تمثل الأصول مجموعة منافع ينتظر الاستفادة منها مستقبلا، وهو ما يعرف بنظرية المنفعة في التقويم، بل أكثر من ذلك فإنه يمكن القول أن قائمة المركز المالي باعتبارها تمثل أرصدة مرحلة للمستقبل، إنما تعتمد في وجودها على فرض الاستمرار فبدون هذا الافتراض لا يعقل أن يقوم المحاسب بإعداد قائمة المركز المالي للوحدة المحاسبية، وعلى ذلك فإن فكرة المقدمات والمستحقات، وعدم استهلاك الأصل الثابت بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، والاحتياطيات، كل ذلك يمثل إجراءات محاسبية تعتمد إلى حد كبير على فرض استمرار المشروع، كما نلاحظ أن الكثير من المبادئ المحاسبية المعترف بها حاليا تجد مبررها الأساسي في فرض استمرار المنشأة، ولعل أهم المبادئ هو مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لتقويم الأصول الثابتة في الميزانية، فطالما أن المنشأة ليست في حالة تصفية اضطرارية وبالتالي ليس هناك ما يوجب التخلص

[1] رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص: 144.

[2] محمد مطر، المرجع السابق، ص: 43.

من الأصول وتحويل هذه الأصول إلى نقدية، فإن الأسعار الجارية ليست الأسعار الملائمة لتقويم الأصول في قائمة المركز المالي، وبالتالي وجب الالتزام بأساس التكلفة التاريخية، فالمبرر الأساسي وراء الالتزام بأساس التكلفة التاريخية في تقويم عناصر المركز المالي هو فرض الاستمرار، ولعل هذه النقطة هي مصدر الانتقادات التي وجهت إلى فرض الاستمرارية لدرجة أن البعض يرى استبعاده من البنيان الأساسي لنظرية المحاسبة[1].

1 .2 . الاستمرارية والقياس المحاسبي:

يرى غالبية علماء المحاسبة أن فرض الاستمرارية هو حجر الزاوية الذي يعتمد عليه القياس المحاسبي التقليدي، أي القياس وفق أساس التكلفة التاريخية، وهذا هو الرأي السائد حاليا في الأدبيات المحاسبية، باعتبار أن منهج التكلفة التاريخية هو المقبول عموما في الحياة العملية، وأن افتراض استمرارية المشروع يبرر تطبيق وانتشار القياس وفق التكلفة التاريخية كحالة طبيعية، ولكن على الطرف الآخر هناك معارضون يرون أن فرض الاستمرارية لا يبرر بالضرورة تطبيق منهج التكلفة التاريخية، بل على العكس من ذلك فإن هذا الفرض يدعم تطبيق محاسبة القيم الجارية، على الأخص محاسبة تكلفة الاستبدال.

1 .1 .2 . الاستمرارية والقياس وفق التكلفة التاريخية:

إن الكثير من المبادئ والأعراف المحاسبية المعترف بها حاليا تجد مبررها الأساسي في فرض استمرارية المشروع[2]:

- تقويم الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي وفق مبدأ التكلفة التاريخية، فاستنادا إلى هذا الفرض يعتبر التقويم وفق مبدأ التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر انسجاما، فالأصول الثابتة ملموسة أو غير ملموسة قد تم اقتناؤها لاستخدامها في النشاط الطبيعي المعتاد للمنشأة طيلة عمرها الإنتاجي وليس لبيعها أو تصفيتها قبل انتهاء هذا العمر الإنتاجي، لذلك تقوم تلك الأصول وتحدد اهتلاكاتها أو مبالغ إطفائها على أساس تكلفتها التاريخية، بغض النظر عن تغير قيمتها خلال استخدامها، وفي هذا السياق تسري المقولة التالية: " إن المحاسبة هي محاسبة تكاليف وليست محاسبة قيم "
- يجب الالتزام بأساس التكلفة التاريخية طالما أن المنشأة ليست في حالة تصفية اضطرارية، وبالتالي ليس هناك ما يوجب التخلص من الأصول وتحويلها إلى نقدية، وبناء على ذلك فإن الأسعار الجارية ليست أسعارا ملائمة لتقويم الأصول في قائمة المركز المالي، أما إذا كان

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:262.

[2] رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص: 147.

الافتراض مثلا أن المنشأة سوف تصفي أعمالها في القريب العاجل، فقد يكون أكثر ملاءمة الاعتماد على صافي القيمة البيعية لتلك الأصول بدلا من التكلفة التاريخية كأساس للتقويم.

- بناء على فرض الاستمرارية يؤسس التبويب التقليدي لبنود قائمة المركز المالي إلى بنود متداولة وبنود غير متداولة، إذ أنه في حالة افتراض التصفية، فسوف يكون من غير المنطقي تبرير وجود بنود طويلة الأجل، سواء أكانت أصولا أم التزامات.
- تمثل أرصدة قائمة المركز المالي أرصدة مرحلة إلى فترة مستقبلية تالية، وهكذا فإن أرصدتها هي أساس الربط للانتقال من فترة إلى أخرى، وذلك استنادا إلى فرض الاستمرارية، فبدون هذا الافتراض لا يعقل أن يقوم المحاسب بإعداد قائمة المركز المالي للوحدة المحاسبية.
- هناك كثير من الإجراءات المحاسبية تعتمد إلى حد كبير على فرض الاستمرارية:

أ. تطبيق أساس الاستحقاق عند إعداد القوائم المالية، وما ينتج عن هذا الأساس من تسويات جردية بالمقدمات والمستحقات ترحل إلى الفترة المحاسبية التالية.

ب. التمييز بين المصروفات الإيرادية والنفقات الرأسمالية.

ج. عدم استهلاك الأصل الثابت بالكامل وتأجيل جزء من تكلفته الأصلية ليستهلك في الفترات القادمة.

د. تكوين احتياطيات رأسمالية واحتجاز جزء من أرباح دورة معينة وترحيله إلى دورة تالية...

- يبرر فرض الاستمرارية أخطاء التوقيت في تحديد الدخل وفق منهج التكلفة التاريخية بأن تلك الأخطاء ذات طبيعة قصيرة الأجل ترتبط بفترة معينة، وأن تلك الأخطاء يتم تعويضها ذاتيا في المنظور الطويل الأجل بافتراض استمرارية المنشأة (مثل أخطاء تقويم المخزون السلعي وأخطاء تحديد أعباء اهتلاك الأصول الثابتة...

2 .1 .2 . الاستمرارية والقياس وفق القيم الجارية:

هناك عدد من منظري المحاسبة لا يوافقون على التفسير التقليدي السابق لفرض الاستمرارية، ويعيدون تفسير هذا الفرض من وجهة نظر أخرى مخالفة، ويرون أن افتراض استمرارية المنشأة لا يبرر في الواقع الأمر استخدام قيم التصفية، ولكنه من ناحية أخرى لا يمثل شرطا كافيا لاستخدام التكاليف التاريخية عندما تتوفر بدائل قياس أخرى، خصوصا إذا توافرت موثوقية معقولة في القيم الجارية، ويفسر بعض المحاسبين فرض الاستمرارية على أن المنشأة شخصية معنوية مستقلة تواجه حالة مستمرة من التصفية النظامية وليست حالة التصفية القسرية، وانطلاقا من هذا المنظور فإن المحاسبة وفق القيم الجارية، خصوصا تكلفة الاستبدال، أو حتى المحاسبة وفق المستوى العام للأسعار، هي الأكثر ملاءمة وانسجاما مع فرض الاستمرارية، فلكي يستمر المشروع يجب المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال باعتماد أساس القياس وفق القيم الجارية، وليس المحافظة على

مبلغ الاستثمار الأصلي باعتماد منهج التكلفة التاريخية، كما أن فرض الاستمرارية، من ناحية ثانية، يبرر تطبيق مفهوم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر باعتماد أساس القياس وفق المستوى العام للأسعار (تطبيق محاسبة التضخم)، وليس المحافظة على مبلغ الاستثمار الأصلي باعتماد أساس التكلفة التاريخية[1].

3 .فرض الدورية:

تقتضي الاعتبارات العملية في المحاسبة ضرورة تقسيم حياة المنشأة المستمرة إلى فترات دورية، بغية إعداد التقارير التي تستخدم لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المدى القصير، وتزويد الأطراف المعنية بالمؤشرات التي تمكنهم من تقييم الأداء، فسواء كانت الوحدة المحاسبية مستمرة إلى مالا نهاية، أو سواء كانت ذات عمر محدود ومعروف مقدما، فإنه يلزم إعداد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة حتى يتسنى إبلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات المنشأة أولا بأول وفي الوقت المناسب إلى الأطراف المعينة، وتظهر أهمية فرض تقسيم حياة الوحدة المحاسبية إلى فترات محاسبية من أن البديل لذلك هو الانتظار حتى نهاية عمر المنشأة وانتهائها من أداء نشاطها، وبالتالي تقديم معلومات غير ملائمة لأي من الاستخدامات التي من أجلها تطلب القوائم المالية، فمن المعتاد أن تعد التقارير المالية عن فترات منتظمة مدتها في الغالب سنة تقويمية أو سنة مالية، الأمر الذي يكفل قابلية النتائج للمقارنة[2].

وبموجب هذا الفرض تقسم الحياة المستمرة لنشاط المنشأة إلى فترات زمنية متساوية يتم في نهاية كل فترة منها التوقف الافتراضي لنشاطها بغرض إعداد ما يعرف بالحسابات الختامية[3].

ويؤثر فرض الدورية تأثيرا كبيرا على مهمة المحاسب حيث تتركز مهمته في تخصيص أو تقسيم جهد المنشأة وانجازاتها فيما بين الفترات المختلفة، غير أن عملية تقسيم التيار المتواصل لنشاط المنشأة فيما بين الحاضر والمستقبل تؤدي إلى تجزئة كثير من الصلات والعلاقات الحقيقية، الأمر الذي يجعل القوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة حتى في أفضل الظروف المواتية مجرد تقديرات أو نتائج تقريبية مشروطة، ولا يمكن اعتبارها قوائم نهائية، وترتيبا على ذلك فإن نتائج أعمال الوحدة المحاسبية لا يمكن أن تظهر في صورة نهائية إلا عند التصفية، كما أن القرارات التي تتخذ بناء على القوائم المالية قد يكون من اللازم تعديلها على ضوء ما يأتي به المستقبل من أحداث، وقد ترتب على فرض تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية كثير من المشاكل المحاسبية، فكثير من المبادئ والإجراءات المحاسبية التي تحكم تحديد نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية نجد

[1] رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص: 149.

[2] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص: 263.

[3] محمد مطر، المرجع السابق، ص: 44.

مبررها في فرض الدورية، ففي المدى الطويل لا يهم إتباع طريقة القسط الثابت أو المتناقص أو أي طريقة أخرى من طرق الاستهلاك، كذلك لا يهم في المدى الطويل تقويم المخزون السلعي على أساس التكلفة الكلية أو التكلفة المتغيرة أيضا لن تتأثر النتائج النهائية للوحدة المحاسبية بصحة تقدير المحاسب للمقدمات والمستحقات أو تطبيق أساس الاستحقاق بصفة عامة، أيضا لا يهم في المدى الطويل التفرقة بين عناصر الربح الشامل وعناصر الربح الجاري وغير ذلك من المشاكل التي تترتب على تجزئة التيار(التدفق) المتواصل من النشاط الاقتصادي بين الفترات الجارية والمقبلة، وهكذا نجد أن فرض الدورية من شأنه النظر إلى القوائم المالية باعتبارها إحدى الحلقات في سلسلة متصلة من القوائم، وبالتالي فإن المعلومات المحاسبية تتسم بقدر كبير من التقريب وعدم التأكد، إلا أن ذلك لا يقلل بأي حال من الأحوال من أهمية فرض الدورية، فالدقة المتناهية أمر مستحيل كما أن إمكانية الحصول عليها أمر مكلف وغير ملائم، كما أن كثيرا من القوانين المتصلة بنشاط الوحدات الاقتصادية والإدارية تتطلب الإفصاح الدوري عن مدى الوفاء بالمسؤوليات الملقاة على هذه الوحدات تجاه الأطراف المعينة ناهيك عن حساب الضريبة على الدخل، وهكذا نجد أنه على الرغم من المشاكل العديدة التي تواجه تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية، إلا أن الاعتبارات العملية واحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية تفسر لنا الأسباب المنطقية وراء استمرار إتباع هذا الفرض في الإطار الفكري للمحاسبة، ولعل من المفيد أن نشير هنا إلى أن هناك اتجاه متزايد نحو إصدار قائم مالية لفترات أقل من سنة مالية (على أساس ربع سنوي أو شهري) كما أن البحوث الميدانية قد أثبتت فائدة مثل هذه التقارير الدورية وإن الخاصية الأساسية للمعلومات المحاسبية هي مدى ملاءمتها ومدى الثقة فيها وليس مجرد دقة هذه المعلومات[1].

4 .فرض وحدة القياس المحاسبي:

إن أي علم يتعامل مع ظواهر عملية مثل علم المحاسبة، لابد أن يكون القياس فيه على جانب كبير من الأهمية، والقياس هو التعبير الكمي عن الظواهر موضوع الدراسة، وإبراز العلاقات القائمة بين خصائص الأشياء المراد إخضاعها للقياس، فاستخدام الأرقام والرموز في عملية القياس يجنبنا أخطاء التحيز في التعبير ويمكننا من إجراء العمليات الحسابية المختلفة، وتتطلب عملية القياس اختيار وحدة قياس مناسبة، وفي المحاسبة تستخدم وحدة النقود كوحدة عامة لقياس كافة العناصر المكونة للقوائم المالية[2].

تتطلب عملية القياس اختيار وحدة قياس مناسبة، وتفترض المحاسبة أن وحدة النقود (الدينار، الجنيه، الريال...) هي الأساس العام والمشترك لقياس الأحداث والنشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:264-265.

[2] المرجع نفسه، ص:265.

والتعبير النقدي عن كافة عناصر القوائم المالية لتلك الوحدة المحاسبية، إذن القياس المحاسبي هو قياس مالي للعمليات والأحداث والظروف التي تهم الوحدة المحاسبية، حيث يتم الاعتراف بها وإثباتها في السجلات المحاسبية وفق القيد المزدوج، وبذلك فإن هذا الفرض يستبعد من مجال الإثبات المحاسبي العمليات غير القابلة للتكميم النقدي، فهي تخرج عن نطاق المحاسبة، وعلى هذا الأساس يمكن تعريف المحاسبة وفق فرض وحدة القياس بأنها عملية قياس وتوصيل المعلومات عن الأنشطة القابلة للقياس بوحدات النقد الوطني[1]. ويقوم هذا الفرض على أن وحدة النقد هي المقياس الذي يعتمد أساسا لإثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية، كما أن قيمة هذه الوحدة ستبقى في الظروف العادية مستقرة وضمن مستويات مقبولة من التغير[2].

فالقياس المحاسبي هو قياس مالي، ومعنى هذا الفرض أن المحاسبة تعنى فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها نقدا، أي أن العمليات التي لا يمكن إخضاعها للقياس النقدي تخرج عن نطاق المحاسبة، وعلى ذلك فعلى مستخدمي القوائم المالية أن لا يتوقعوا الإفصاح عن كافة المعلومات التي تفيد في تقييم الأداء واتخاذ القرارات وهذا هو السبب في أن هناك دائما محاولات لاستكمال المعلومات بالطرق غير نظامية (غير رسمية)، ومن الموضوعات المحاسبية المعاصرة التي تخضع لبحوث مكثفة موضوع كيفية التوسع في نطاق القياس المحاسبي ليشمل المقاييس العينية جنبا إلى جنب مع المقاييس المالية، وهناك مشكلة أخرى يثيرها فرض قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية على أساس نقدي، وهي مشكلة عدم ثبات قيمة وحدة القياس ذاتها، فمن المعروف أن النقود أداة للتعبير عن القيمة التبادلية للسلع والخدمات وبالتالي فإنه من المتوقع عدم ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وعلى ذلك فإن استخدام وحدة النقود كأساس للقياس المحاسبي يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما قد يطرأ على القوة الشرائية للنقود من تغيير، فعلى سبيل المثال كثيرا ما نجد أن وحدة النقد المستخدمة في قياس الإيرادات تختلف عن القوة الشرائية للمصروفات والأصول مما قد يؤدي إلى عدم تجانس الأرقام المحاسبية وبالتالي فإن إجراء العمليات الحسابية عليها يعتبر إجراءا خاطئا من الناحية العلمية ولا بد أن يسفر عن نتائج مضللة، والتفسير التقليدي لفرض استخدام وحدة النقود كأساس للقياس المحاسبي هو أنه في غياب التغيرات الكبيرة في القوة الشرائية للنقود يمكن اعتبار وحدة القياس ثابتة القيمة، أي أن فرض ثبات القوة الشرائية للنقود يعتمد على أن التغيرات في قيمة النقود ليست ذات وزن كبير وبالتالي يمكن إهمالها عمليا، ولعل الأثر الأساسي لفرض ثبات قيمة النقود يتبلور في أن الأمر يستلزم إعادة تصوير القوائم المالية باستخدام وحدة قياس ثابتة القيمة، وذلك في حالة ما إذا

[1] رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص: 153.

[2] محمد مطر، المرجع السابق، ص: 43.

كانت هذه التغيرات الكبيرة في القوة الشرائية للنقود أو حتى في حالة ما إذا كانت هذه التغيرات من النوع المعتدل الذي يكون قد استقر لسنوات عديدة[1].

المطلب الثالث: المبادئ المحاسبية الأساسية

إن إرساء المبادئ المحاسبية يجب أن يعتمد على إطار علمي متسق من الأهداف والمفاهيم والفروض العلمية، وعلى الرغم من الجهود التي بذلت حتى الآن في تطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية، إلا أنه هناك العديد من العقبات التي تعترض سبيل استخدام مثل هذا المنهج العلمي لتحديد المبادئ المحاسبية الأساسية، وتتمثل أهم هذه العقبات في تأثر عملية تحديد المبادئ المحاسبية بالعديد من القوى المتعارضة، الأمر الذي يصعب معه الحصول على موافقة جماعية سواء على الإطار المفاهيمي أو على أي مجموعة من المبادئ يمكن التوصل إليها استنادا إلى هذا الإطار، إن محاولة التوفيق بين المصالح الذاتية المتعارضة للأطراف المتعددة التي تهتم بنتائج العملية المحاسبية تعتبر عملية سياسية في المقام الأول وقد لا تستند إلى أي مبررات منطقية، وأنه بفرض التوصل إلى إطار فكري متسق ومتفق عليه من قبل كافة الأطراف المعنية، فإن استخدام هذا الإطار كأساس لاستخلاص المبادئ المحاسبية يعتبر أمرا بالغا في التعقيد، فمن المعروف أن هذا الأسلوب الاستنباطي في بناء النظرية أسلوبا يتطلب وقتا طويلا كما أنه هناك حاجة مستمرة إلى إعادة النظر في الإطار الفكري لمواكبة أي تغيرات بيئية تستجد مع مرور الزمن؛ وهكذا نجد أن إتباع المنهج العلمي للوصول إلى المبادئ المحاسبية يعتبر أمرا غير ميسور في الوقت الحاضر ومن المنتظر أن يستمر هذا الحال كذلك في المستقبل القريب، إلا أنه ليس معنى ذلك أن مهنة المحاسبة تعمل حاليا بدون أي قواعد أو ضوابط يمكن الاستناد عليها عند إعداد القوائم المالية من جانب المنشأة؛ ولما كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ليست مبادئ علمية بالمعنى الدقيق وإنما هي نتاج إجماع المحاسبين في وقت معين فإنه من الطبيعي أن تتعرض عملية تحديد هذه المبادئ لمخاطر التحيز وذلك بغرض تغليب مصلحة فئة معينة مثل الإدارة أو المحاسب والمراجع أو مستخدمي التقارير على مصالح فئة أو فئات أخرى، ونتيجة لذلك فقد اتجهت مهنة المحاسبة في كثير من دول العالم إلى تفويض مهمة تحديد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى جهات محددة تتمتع بأكبر قدر ممكن من الحياد وقد تكون هذه الجهات الحكومية المتخصصة في هذا المجال أو في فريق عمل ممثل لكافة الأطراف المعنية، وعلى ذلك تتحدد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في القوانين والقواعد والتوجيهات التي تصدرها هذه الجهات المسئولة[2].

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:265-266.

[2] المرجع نفسه ، ص: 267.

نخلص مما سبق أن الهدف من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هو تضييق شقة الخلاف بين المحاسبين الممارسين بقدر الإمكان وذلك عن طريق تحديد أسس قياس وتقويم وعرض العناصر الأساسية المكونة للقوائم والتقارير المالية، كما وأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الوقت الحاضر ليست دائما وليدة البحث العلمي وإنما هي في أغلب الأحيان نتاج عملية سياسية تتأثر بالضغوطات المختلفة من قبل فئات المجتمع المالي أكثر من تأثرها باعتبارات الاتساق المنطقي أو بما يجب أن يكون عليه ناتج العمل المحاسبي.

1 .مبدأ قياس وتحقق الإيراد

1 .1 . مفهوم الإيراد:

الإيراد هو زيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة، أو زيادات في الأصول، أو نقصان في الالتزامات، ينتج عنها زيادات في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات من أصحاب حقوق الملكية[1].

الإيراد وهي الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن الأنشطة المشروع الذي أنشئ بهدف تحقيق الأرباح، وغالبا ما تنتج الإيرادات عن بيع السلع، أداء الخدمات، إيجار العقارات، أو إقراض النقود[2].

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية، شروطا عامة أربعة يجب توافرها في أي بند من بنود القوائم المالية كي يتم الاعتراف بالبند وإثباته في السجلات المحاسبية، وهذه الشروط العامة هي[3]:

- شرط انطباق تعريف أحد عناصر القوائم المالية (مثلا تعريف الإيرادات، المصروفات، الأصول، الالتزامات، المكاسب...)؛
- شرط القياس والتعبير عن أحد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة؛
- شروط توافر خاصية الملاءمة أي أن يكون البند مؤثرا في عملية اتخاذ القرارات؛
- شرط توافر خاصية الموثوقية، أي إمكانية الاعتماد على نتيجة القياس.

كما يجب أن تتوافر بعض الشروط الخاصة تتعلق بالإثبات المحاسبي للإيرادات (الاعتراف المحاسبي بالإيرادات) وهما: الاكتساب، والتحقق أو القابلية للتحقق؛ ويقصد **بالاكتساب** اكتمال عملية خلق (تولد) الإيراد أو اقترابها من الاكتمال، أما **التحقق** فيقصد به إمكانية تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية، ويجب التنبيه هنا إلى أن الهدف من هذه الشروط الخاصة

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:15.

[2] ويجانت، كيسو، كيمل، المرجع السابق، ص: 50.

[3] رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص: 173.

المتعلقة بالإثبات المحاسبي للإيرادات هو توفير مستوى مقبول من التأكد من تواجد عنصر الإيراد ومقداره وذلك قبل الاعتراف به رسميا في القوائم المالية[1].

ووفقا لهذا المبدأ لا بد من وجود واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كمعيار أو قرينة لتحقق واكتساب الإيراد وذلك كي يكون بالإمكان الاعتراف بالإيراد[2].

1 .2 . **تحديد وقياس الإيراد:** ومن ناحية أخرى نجد أن مفهوم الإيراد يختلف من حيث مكوناته وعناصره، وهنا نجد وجهتي النظر الآتيتين:

- وجهة نظر شاملة وطبقا لها يدخل ضمن إيرادات المنشأة ليس فقط العائد من أي أنشطة أخرى فرعية وغير متكررة.
- وجهة نظر محددة وطبقا لها يتم تمييز بين الإيرادات والمكاسب على أساس أن المكاسب تمثل عائد النشاط غير المتكرر أو أي أنشطة أخرى لا تتعلق بالهدف الرئيسي من المنشأة.

تجدر الإشارة هنا إلى أنه رغم الصعوبات العملية التي يثيرها الأخذ بوجهة النظر الثانية إلى أنه من المفضل دائما وبقدر الإمكان التمييز بين مصادر الدخل المختلفة لأن ذلك من شأنه أن يجعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة في مجالات تقييم واتخاذ القرارات؛ ومن ناحية أخرى، نجد أنه من الأهمية بمكان التمييز بين الإيرادات وبين المكاسب وذلك نظرا لاختلاف الأهمية النسبية للشروط اللازم توافرها للاعتراف محاسبيا بالعنصر وتضمينه في القوائم المالية الأساسية، فالمكاسب نظرا لكونها ناتجة عن أنشطة فرعية غير متكررة ولا تمثل مصدرا مستمرا لدخل الوحدة المحاسبية، فإننا نجد أن شرط التحقق (أو القابلية للتحقق) يعتبر أكثر أهمية من شرط الاكتساب[3].

وفيما يتعلق بالقياس فإن القاعدة العامة هي على أساس القيمة التبادلية لناتج النشاط من السلع والخدمات، أي أن قياس الإيرادات يكون على أساس قيمة الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة، وفيما يتعلق بالعمليات الآجلة، يلاحظ أنه إذا كانت فترة الائتمان طويلة نسبيا فإنه يتعين إيجاد القيمة الحالية للنقدية المتوقع تحصيلها في تاريخ الاستحقاق، وعلى ذلك فإن أي خصومات نقدية أو أي ديون معدومة متوقعة يجب معالجتها على أساس أنها تخفيض للإيرادات وليست من قبيل المصروفات، إن الخصومات النقدية المتوقعة والديون المشكوك فيها ليست خدمات مستنفذة في سبيل تحقيق الإيرادات وبالتالي فليس من المنطق اعتبارها من عناصر المصروفات؛ وكذلك يجب التنبيه إلى أنه يلزم الإفصاح عن عناصر الإيراد على أساس إجمالي التدفقات الخاصة بها، إلا أن الأمر ليس كذلك بالنسبة للمكاسب،

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص: 286.

[2] محمد مطر، المرجع السابق، ص: 45.

[3] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص: 288.

فالمكاسب يمكن أن يتم الإفصاح عنها على أساس صافي كما يجب أن يتم ذلك بصورة مستقلة عن نتائج النشاط الجاري المعتاد؛ كذلك يلاحظ أن ما يمثل مكاسب وما يمثل إيرادات يختلف من وحدة لأخرى مع اختلاف طبيعة النشاط واختلاف الظروف المحيطة، فمثلا تعتبر الاستثمارات في أوراق مالية أحد أوجه النشاط الرئيسي بالنسبة للمنشآت المالية وبالتالي يعتبر ناتج هذه الاستثمارات إيرادا، في حين أن الأمر غير ذلك بالنسبة للمشروعات التجارية والصناعية إذ يمكن اعتبارها من عناصر المكاسب أو الخسائر؛ ومن حيث المصدر نجد أن المكاسب قد تنتج عن عمليات تبادلية مع وحدات أخرى كما في حالة بيع بعض الأصول الإنتاجية التي لا تحتفظ بها الوحدة عادة بغرض إعادة البيع، كما قد تنتج المكاسب من عمليات تحويلية من جانب واحد كما في حالة الإعانات والغرامات، أيضا قد تنشأ المكاسب من مجرد حيازة أو اقتناء الأصول والخصوم وذلك نتيجة تغيرات الأسعار، أو تغير أسعار صرف العملات، ومن الظروف التي ينتج عنها أيضا مكاسب أو خسائر ما يتحقق من اكتشاف غير متوقعة أو الانقضاء الجبري لبعض أصول الوحدة المحاسبية[1].

1 .3 . اكتساب الإيراد:

من المسلم به أن الإيراد (بصفة عامة) يكتسب بصورة تدريجية ومستمرة من خلال دورات نشاط (أعمال) متصلة وهذه الدورات التي تبدأ بالنقدية وتنتهي بالنقدية كثيرا ما تتداخل بداية ونهاية الفترات المحاسبية المتعاقبة، فقد تبدأ الدورات وتنتهي خلال نفس الفترة وقد تبدأ في فترة سابقة ويتم إكمالها في الفترة الحالية أو في فترات مقبلة وهكذا نجد أن تحقق الإيراد في شكل قيم مضافة يعتبر عملية مشتركة فيما بين أوجه النشاط المختلفة وفيما بين الفترات المحاسبية المختلفة؛ وهكذا نجد أن اكتساب الإيراد سواء عن طريق النشاط الإنتاجي أو عن طريق المضاربة على أسعار الأصول هو أهم عامل يحسم لنا عملية الإثبات في القوائم المالية، إلا أنه تبرز لنا في نفس الوقت مشكلة توزيع الإيراد فيما بين الأنشطة والفترات المختلفة، ومن هنا تنشأ أهمية التحقق باعتباره المبدأ الذي يعني بوضع الضوابط اللازمة لتوقيت الاعتراف المحاسبي بالإيراد وتحديد مقداره، أي أن مبدأ التحقق يختص ببحث سؤالين هامين هما:

1. متى يتم الاعتراف بالإيراد؟
2. كيف يتم توزيع الإيراد فيما بين الأنشطة والفترات؟

والموقف التقليدي للمهنة إزاء هذين السؤالين هو الاعتراف بالإيراد كاملا عند نقطة إتمام البيع والتسليم أي حدوث عملية تبادل بين المنشأة والغير، ذلك لأنه عند هذه النقطة الزمنية يكون قد تحقق الحدث الرئيسي في دورة النشاط المؤدي إلى اكتساب الإيراد بالنسبة لغالبية المنشآت وفي نفس الوقت

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص: 288.

يتوفر في هذه النقطة للمحاسب الدليل الموضعي الذي يمكن الاستناد عليه في قياس قيمة الإيراد وتحديد درجة التأكد أو عدم التأكد من إمكانية التحصيل؛ أي أنه عند نقطة البيع عادة ما يكون قد تم اكتساب الإيراد وفي نفس الوقت يمكن القول أنه قد تحقق أو أنه قابل للتحقق؛ ومما لا شك فيه أن نقطة البيع والتسليم تمثل إحدى النقاط الممكنة خلال دورة الأعمال وفي ذلك ما يفسر لنا كثرة الاستثناءات لهذا الأساس (أساس البيع) في التطبيق العملي[1].

2 .مبدأ قياس وتحقق المصروفات

المصروفات هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات خارجة، أو نقصان في الأصول، أو تحمل التزامات، ينتج عنها نقصان في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية[2].

المصروفات هي تكلفة الأصول المستهلكة أو الخدمات المقدمة من قبل المشروع أثناء عملية تحقيق الإيراد، والمصروفات تخفض في حقوق الملكية، وعادة تتمثل المصروفات في المدفوعات النقدية الفعلية أو المتوقعة[3].

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية المصروفات على أنها تدفقات خارجة من الوحدة المحاسبية أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها (أو كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدورة من إنتاج السلع أو بيعها ومن تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمتكررة[4].

تمثل المصروفات تدفقا من القيم خارج الوحدة المحاسبية نتيجة لاستنفاذ الموارد الاقتصادية بصورة مباشرة أو غير مباشرة في سبيل اكتساب الإيرادات خلال فترة معينة، ليس كل نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم يعتبر من قبل المصروفات، فمن ناحية تختلف المصروفات عن المدفوعات 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 كما قد تتمثل في رد جزء من أو كل رأس المال أو في التوزيعات لأصحاب المشروع ولذلك فإنه من الخطأ التعبير عن المصروفات بأنها أي تدفق له أثر سالب على حقوق الملكية أو صافي أصول الوحدة المحاسبية[5].

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:290 .

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:15.

[3] ويجانت، كيسو، كيمل، المرجع السابق، ص: 50.

[4] رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص:186.

[5] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:302.

2 .1 . **تحديد وقياس عناصر المصروفات:** إن تحديد وقياس عناصر المصروفات يتطلب التعرض إلى العناصر المكونة للمصروفات، وكيف يمكن قياس هذه العناصر، ومتى يتم الاعتراف (الإثبات) محاسبيا بالمصروفات؛ فيما يتعلق بتحديد عناصر المصروفات وهي نقطة تتعلق بالسؤال التالي: هل يتم تحديد الإيرادات إجمالا أم على أساس صافي؟ أي أنه يلزم التفرقة بين التدفقات السالبة التي يجب معالجتها كتخفيض لرقم الإيرادات مثل مسموحات المبيعات، وهناك عناصر أخرى يثار حولها جدل مماثل كما في الديون المشكوك فيها وخصم تعجيل الدفع، والرأي المنطقي هنا هو أن هذه العناصر ليست موارد مستنفذة في سبيل تحقيق نشاط الوحدة المحاسبية وبالتالي لا يمكن معالجتها كمصروفات، حقيقة الأمر أنها تخفيض في القيمة التي حصلت أو التي سوف تحصل عليها المنشأة، وبالمثل لا يعتبر خصم السندات أو الأسهم مصروفات؛ وبصفة عامة يمكن القول بأن إثبات الإيراد على أساس صافي أو إجمالي إنما هي قضية تتعلق بطريقة عرض عناصر القوائم المالية وهي قضية تتوقف على الغرض من إعداد هذه القوائم وبصفة خاصة استخدامها في مجال التحليل والنسب المحاسبية، ولعل من 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 أنه بصفة عامة تجدر الإشارة إلى أن هذا الاختلاف في الرأي هو اختلاف حول طريقة العرض للقوائم المالية وليس على مفاهيم الإيراد أو المصروف أو الدخل؛ وفيما يتعلق بقياس المصروفات فهناك جانبين يجب توضيحها وهما طريقة القياس، أساس القياس؛ ويثير قياس المصروفات جدلا كثيرا فيما بين المحاسبيين في الوقت الحاضر والسبب في ذلك هو عدم الاتفاق على أهداف محاسبية محددة وبصفة خاصة الاختلاف حول مفهوم الدخل الواجب الإفصاح عنه في القوائم المالية، وفي العادة يتم قياس المصروفات بأحد طريقتين إما الطريقة المستمرة، أو طريقة الجرد؛ فالطريقة الأولى تقوم على أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة أو بين المصروفات وبين أنشطة معينة وإيرادات معينة، وفي هذه الطريقة يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط من المصروفات، أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ من الموارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين أو خلال فترة معينة؛ أما الطريقة الثانية فهي طريقة غير مباشرة تعتمد على تحديد قيمة الأصول في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات أو أنشطة الفترات المقبلة، ويعتبر الرصيد المتبقي هو مصروفات الفترة الحالية، 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 المصروفات وبين عناصر الخسائر وذلك نظرا لما يترتب على ذلك من زيادة القدرة التنبؤية للأرقام المحاسبية، والجدير بالذكر أن الطريقة الثانية لا تمكن من التمييز بين المصروفات والخسائر بسهولة، وهنا لا يمكن للمحاسب المالي أن يستعين بأصول ومبادئ المحاسبة الإدارية كما تجدر الإشارة هنا إلى أن إتباع القيمة الجارية سوف يساعد

كثيرا في هذا المجال؛ وفيما تتعلق بأساس القياس فإنه يمكن التمييز بين أساسين:أساس القيم التاريخية، أساس القيم الجارية[1].

3 .مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات

استعرضنا مبدأ الاعتراف بالإيرادات ومبدأ الاعتراف بالمصروفات كلا على حدة، والآن يأتي دور الربط بينهما في مبدأ تجميعي لهما يسمى مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، أو اختصارا بمبدأ المقابلة، لا تخصص غالبية أدبيات المحاسبة مبدأ مستقلا للاعتراف بالمصروفات، وإنما يعرض ملحقا بمبدأ المقابلة حيث يجعل من المحاسبة عن المصروفات مجرد نتيجة تلقائية للمحاسبة عن الإيرادات، في حين أنه من الناحية العلمية تجب المحاسبة عن المصروفات بصورة مستقلة عن المحاسبة على الإيرادات، لا بل يجب الاعتراف بالمصروفات حتى في حالة غياب أي إيرادات خلال فترة زمنية، لذلك عرضنا كلا من الإيرادات والمصروفات بصورة مستقلة عن بعضهما؛ إن الغرض من المقابلة هو القياس الدوري لنتيجة نشاط الوحدة من ربح أو خسارة، وهذا الأسلوب في تحديد دخل الدورة هو المقبول عموما في ظل الإطار الحالي للمحاسبة المالية.

يتطلب مبدأ الاعتراف أن يكون الإيراد محققا ومكتسبا، وأي أن تكون المنشأة قد تحملت قيمة المجهودات (مقاسة بالمصروفات) التي بذلتها خلال الفترة كمقابل للمنجزات (مقاسة بالإيرادات) التي حققتها خلال نفس الفترة، لذلك يسمى مبدأ المقابلة، بصورة عامة يتطلب تطبيق مبدأ المقابلة أن يقوم المحاسب بتحليل التكاليف التاريخية دوريا وفق مفهوم استنفاذ التكلفة لغرض تحديد الجزء من السلع والخدمات التي استنفذت في سبيل تحقيق الإيرادات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة، إن الجزء المستنفذ من التكاليف يعتبر مصروفا يتم خصمه من الإيرادات المحققة للفترة، أما الجزء غير المستنفذ فيعتبر أصلا، يتوقع أن ينتج عنه منافع مستقبلية، فالتكلفة المستنفذة تحولت بناء على ذلك إلى مصروف يقفل في قائمة الدخل، والتكلفة غير المستنفذة هي تكلفة يتوقع الاستفادة منها مستقبلا، لذلك ينطبق عليها مفهوم الأصول وتظهر في قائمة المركز المالي[2].

من المعروف أن هناك مدخلين رئيسيين لتحديد الدخل المحاسبي، المدخل الأول مدخل الميزانيات وطبقا لهذا المدخل يتحدد الدخل عن طريق مقارنة صافي الأصول أول ونهاية الفترة، وذلك بعد استبعاد أثر أي استثمارات إضافية من قبل أصحاب رأس المال أو أي توزيعات عليهم خلال الفترة، فالاهتمام هنا يكون بتعريف الأصول والخصوم بشكل دقيق حيث يتم إعداد المركز المالي على أساس علمي سليم، أما قائمة الدخل فهي مجرد حلقة وصل بين ميزانيات الفترات المختلفة، بمعنى أن قائمة الدخل ما هي إلى بيان بكل ما لم يتمكن المحاسب من إظهاره في قائمة المركز المالي كأصل أو

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:305.

[2] رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص:194.

خصم؛ والمدخل الثاني مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات أو مدخل العمليات وهنا يتحدد الدخل المحاسبي عن طريق المقابلة بين إيرادات الفترة وبين مصروفاتها، وطبقا لهذا المدخل ينصرف الاهتمام إلى تعريف الإيرادات والمصروفات بشكل دقيق حتى يتم إعداد قائمة الدخل تفصيلا وعلى أساس علمي سليم أما قائمة المركز المالي فهي مجرد حلقة وصل بين قوائم الدخل في الفترات المتعاقبة، بمعنى أن الميزانية ما هي إلا كشف بالأرصدة المتبقية بعد الانتهاء من إعداد قائمة الدخل، كل ما لم يعالج كإيراد أو مصروف يرحل إلى الفترات القادمة ويظهر بالميزانية في نهاية الفترة الحالية، ومن الطبيعي أن النتائج النهائية التي نحصل عليها طبقا لكل من المدخلين وذلك نظرا للترابط القائم بين القوائم المالية المختلفة، وقديما كان الاهتمام الأساسي بقائمة المركز المالي وذلك نظرا لعدم تشعب مناخ الأعمال ولأهمية الميزانية كأداة ائتمان رئيسية، ومع تغير هذا المناخ أخذت قائمة الدخل محل الصدارة وأصبح تحديد الدخل يتم على أساس مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات، ومن ناحية أخرى يجب ألا نفهم من ذلك أن النموذج المحاسبي المعاصر لا يهتم بالأمور المتعلقة بقائمة المركز المالي، على العكس من ذلك فهناك اتجاه حديث يدعو إلى العناية بكل من قائمة الدخل والمركز المالي وبحيث يتم إعداد كل منهما بصورة مستقلة عن الأخرى[1].

نخلص مما سبق إلى نتيجة هامة وهي أن تحديد الدخل يعتبر هدفا محاسبيا أساسيا حتى في ظل وجود اهتمام مماثل بإعداد قائمة المركز المالي، فمن الناحية المنطقية يجب ألا يكون هناك تعارض بين القائمتين فكل منهما يخدم مجالا خاصا به كما أنه هناك حاجة مؤكدة إلى المعلومات التي تتضمنها كل قائمة.

وطبقا للنموذج المحاسبي المعاصر يتم تحديد الدخل على أساس مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات إذ أن اهتمام مستخدمي القوائم المالية لا يقتصر على مقدار الدخل الذي حققته المنشأة خلال فترة معينة، وإنما يمتد إلى ضرورة معرفة مصادر تلك الدخول ومكوناتها والأحداث والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقها، مثل هذه المعلومات التحليلية التي يمكن توفيرها عن طريق تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات تعتبر من الأهمية بمكان، إذ أنها تساعد كثيرا على تكوين التوقعات عن المستقبل وعلاقته بالماضي، ولقد كانت نشأة هذا المبدأ وليدة الحاجة إلى حل المشاكل المتعددة التي تقابلنا في مجال تحديد وقياس عناصر المصروفات، وطبقا لمبدأ المقابلة تمثل المصروفات تكاليف الحصول على إيرادات الفترة المحاسبية الحالية، وبناء عليه فإن علاقة السببية هذه تصبح الأساس العام الذي يمكن به مواجهة معظم مشاكل القياس الدوري لعناصر المصروفات، فالخطوة الأولى لتطبيق المقابلة هي تحديد إيرادات الفترة ثم يأتي بعد ذلك تحديد المصروفات باعتبارها ذلك الجزء من التكاليف المستنفذة في سبيل تحقيق هذه الإيرادات، وبالتالي فإن المقابلة يقصد بها مضاهاة

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:278 - 281.

الإنجازات المحققة خلال فترة معينة (مقاسة بالإيرادات) بالمجهودات المبذولة (مقاسة بالمصروفات) في سبيل تحقق هذه الإيرادات، وقد كان تقديم هذا المبدأ الأول لأول مرة طبقا لهذا المفهوم على النحو التالي، وبالتدريج أخذ مبدأ المقابلة يحتل مكانة هامة في النموذج المحاسبي، فأصبح يستخدم كأساس لتبرير كثير من المعالجات والممارسات المحاسبية مثل:الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك، تكاليف التقاعد والمعاشات، الأصول الرأسمالية المتأخرة، تكاليف البحث والتطوير، تكاليف الاستكشاف والأصول غير الملموسة، ويعتمد مبدأ المقابلة في التطبيق العلمي على أساسين هما أساس الاستحقاق وأساس المحافظة على رأس المال؛ ويعتمد إتباع **أساس الاستحقاق** أكثر فائدة في قياس الدخل الدوري من إتباع الأساس النقدي، ذلك لأن المعلومات التي يوفرها أساس الاستحقاق تعتبر مؤشر أفضل عن قدرة المنشأة الحالية والمستقلة على تحقيق التدفقات النقدية، وينحصر الاختلاف الرئيسي بين أساس الاستحقاق وأساس النقدي في تزامن العمليات والأحداث والظروف التي يتأثر بها قياس الدخل خلال فترة معينة مع المتحصلات والمدفوعات النقدية التي ترتبط بتلك العمليات والأحداث والظروف، فليس هناك بالضرورة علاقة سببية بين مقبوضات ومدفوعات الفترة، وذلك نظرا لعدم اكتمال جميع دورات الأعمال: نقدية ـ موارد ـ نقدية، خلال نفس الفترة، وكذلك تداخل هذه الدورات فيما بين الفترات المحاسبية المختلفة، وتجدر الإشارة هنا إلى أن مجموع الدخل الدوري طبقا لأساس الاستحقاق على مدى حياة المشروع سوف يتماثل مع مجموع صافي التدفقات النقدية لنفس الفترة، إلا أن نمط توزيع هذه التدفقات فيما بين الفترات المختلفة واتجاه هذا النمط صعودا أو هبوطا سوف يختلف في ظل أساس الاستحقاق عنه في ظل الأساس النقدي، طبقا لأساس الاستحقاق يتم إثبات الآثار المالية للأحداث والعمليات والظروف بمجرد تحققها وليس عند تحصيلها أو دفعها نقدا، كما وأن نطاق الإثبات المحاسبي يتسع داخل أساس الاستحقاق ليشمل بالإضافة إلى العمليات النقدية كافة العمليات الآجلة وأيضا عمليات التبادل العيني والتغيرات في أسعار الأصول والخصوم، النشاط الداخلي وما ينتجه من قيم مضافة لأصول المنشأة وأي تيارات غير نقدية أخرى؛ وهكذا نجد أن أساس الاستحقاق يعطينا تقييما أشمل لأداء الوحدة المحاسبية خلال الفترات المتعاقبة، وفي ذلك نجد أن الأساس النقدي سوف يعطينا تقارير دورية عن التدفقات النقدية الخارجة والداخلة من وإلى المنشأة لا يمكن أن توضح لنا أي من هذه التدفقات تعتبر عائدا على الاستثمار وأي منها تمثل استردادا لهذه الاستثمارات ، كذلك نجد أن النقدية المحصلة خلال فترة معينة قد تكون ناتجة عن نشاط تم أداؤه في فترات سابقة، كما وأن النقدية المدفوعة خلال فترة معينة قد تكون متعلقة بنشاط فترات مقبلة؛ نخلص مما سبق إلى أن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يستلزم الأخذ بأساس الاستحقاق، وما يستوجب ذلك من ضرورة تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات عن طريق إيجاد رابطة سببية بين إنجازات المنشأة وبين المجهودات التي بذلتها في سبيل ذلك؛ طريقة معالجة أثار عدم تزامن التدفقات النقدية عن طريق التسويات الخاصة

بالمقدمات والمستحقات، استهلاك وتوزيع التكاليف الرأسمالية بطريقة منتظمة ومنطقية تعكس بقدر الإمكان الاستفادة الدورية من هذه الموارد؛ وبالنسبة لأساس **المحافظة على رأس المال** فيعتبر أحد دعائم مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، ويتطلب التفرقة بين التدفقات المالية الداخلية للمنشأة والتي يجب الإبقاء عليها للمحافظة على رأس المال باعتبارها استردادا للاستثمار وبين تلك التدفقات المالية الداخلة والتي يمكن توزيعها على أصحاب رأس المال باعتبارها عائدا على الأموال المستثمرة [1].

4 .مبدأ التقويم على أساس التكلفة

من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر مبدأ التكلفة كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، ويعني هذا المبدأ بتقويم الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي أو السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام، وبالتطبيق على عناصر الأصول نجد أن هذا المبدأ يتطلب إثبات الأصل على أساس التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول عليه، فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الإثبات في المحاسبة، وتتمثل قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة في القيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات عمره الإنتاجي، ومن وجهة نظر المحاسبة لا يتم الاعتراف بهذه القيمة إلا عند تحققها، وترتيبا على ما سبق يمكن الوصول إلى الدخل من العلاقة التالية[2]: القيمة – التكلفة =الدخل.

يستند النموذج المحاسبي المعاصر المعتمد مهنيا إلى مبدأ مقبول عموما هو مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost Principle الذي يعد من أهم المبادئ المحاسبية، فهو الأساس الأكثر انتشارا في تقويم كل من الأصول والخصوم، لذلك يسميه البعض بمنهج التكلفة التاريخية، لأنها تمثل الأساس لتقويم جميع السلع المقتناة والمنتجة وتقويم الخدمات والإيرادات والمصروفات والالتزامات وحقوق الملاك، باختصار تقويم جميع بنود القوائم المالية؛ تشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية (أو ما يعادلها) التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه، أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل، ويسري هذا المبدأ على العمليات التشغيلية الإيرادية، كما يطبق على الالتزامات، فيتم قياسها وفق البيانات التاريخية المتوفرة للمنشأة في تاريخ نشوء الالتزام؛ يتم اشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية من خاصية الموثوقية Reliability أو قابلية الاعتماد على المعلومات المحاسبية الناتجة، فالتكلفة التاريخية تقدم معلومات موضوعية قابلة للتحقق، كونها تستند إلى أحداث فعلية وليست أحداثا افتراضية، وتعد هذه الخاصية ميزة جوهرية يتمتع بها القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، وهي تفسر لنا إلى حد كبير استمرارية القبول العام

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:281 - 282.

[2] المرجع نفسه ، ص:311.

لمنهج التكلفة التاريخية، رغم الانتقادات العديدة التي توجه إليه، فالتكلفة محددة ويمكن التحقق منها، وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما بقي الأصل في الخدمة[1].

يطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية تحت مسمى التكلفة التاريخية، أو الفعلية، ويعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات أصول و التزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام، أما ما يطرأ على التكلفة من تغير بعد تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام فيتم تجاهله[2].

ينادي مبدأ التكلفة بأن تسجل الأصول بالتكلفة الفعلية التاريخية التي استنفدت مقابل الحصول على هذه الأصول[3].

وعلى ذلك فإن تكلفة الأصل تمثل مؤشرا يعبر عن تقدير الإدارة للحد الأدنى لقيمة ما يسهم به الأصل في تحقيق التدفقات النقدية التي سوف تؤول إلى الوحدة المحاسبية في المستقبل، ويتم تحديد تكلفة الأصل طبقا للقواعد التالية[4]:

في تاريخ الاقتناء الأصل: إذا تم اقتناء الأصل نقدا فالقياس يكون على أساس المبلغ النقدي المدفوع وإذا تم اقتناء الأصل مقابل أصل غير نقدي فيكون القياس طبقا للقيمة العادلة Fair Value للأصل المتنازل عنه، وإذا تم الاقتناء مقابل تحمل إلتزام فيكون القياس على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام، وأخيرا إذا تم الاقتناء مقابل إصدار أسهم (حقوق الملكية) أو مجانا فيتم القياس على أساس القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه.

ما بعد تاريخ الاقتناء: لا يعتد بأي تغيير يطرأ على أسعار الأصول بعد تاريخ اقتنائها ولذلك يعرف هذا الأساس بأساس التكلفة التاريخية أو الأصلية Histerical or Original Cost، والسبب في ذلك أن تغيرات أسعار الشراء أو البيع للأصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية لا تؤثر على الطاقة الكامنة لهذه الأصول، كما أنه من وجهة النظر التقليدية لمبدأ التحقق Realization هذه التغيرات في الأسعار لا تمثل أساسا سليما للإثبات المحاسبي، وذلك لأن الوحدة المحاسبية ليست طرفا فيها ولم تشارك في حدوثها، طبقا لأساس التكلفة التاريخية تمثل أسعار البيع أو الشراء الجارية لأصول المنشأة تقديرات شخصية لأفراد آخرين وليس تقديرات إدارة الوحدة المحاسبية عن الطاقة الكامنة لهذه الأصول، وبالتالي فهي لا تعتبر أساسا سليما للقياس المحاسبي، كذلك لا يجوز طبقا لهذا المبدأ

[1] رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص:202.

[2] محمد مطر، المرجع السابق، ص: 46.

[3] ويجانت، كيسو، كيمل، المرجع السابق، ص: 69.

[4] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:311.

إثبات المنفعة (القيمة المضافة) المتولدة عن استخدام الأصول داخليا في نشاط الوحدة المحاسبية طالما أن هذه القيمة المضافة لم تثبت عن طريق معاملات تبادلية مع أطراف خارجية، وإنما يجب الاقتصار على تحديد جزء من تكلفة اقتناء الأصل وتجميعها مع عناصر التكلفة الأخرى بحيث تعكس تكلفة المنتجات أو الفترات الزمنية، وعلى ذلك فإن قياس الأصول غير النقدية بعد تاريخ الاقتناء يكون على أساس صافي أي بعد تعديل التكلفة التاريخية بما يقابل النقص في طاقتها الكامنة سواء كان ذلك النقص راجعا للاستخدام أو نتيجة ظروف أخرى غير مواتية ويعرف هذا الأساس بأساس القيمة الدفترية.

وبالتطبيق على عناصر الخصوم نجد أن أساس التكلفة التاريخية يتطلب إثبات الخصوم على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها في تاريخ السداد، وفي حالة الخصوم قصيرة الأجل تتمثل القيمة الحالية في قيمتها الاسمية (غير المخصومة)، أما في حالة الخصوم طويلة الأجل فتتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة إلى التاريخ الجاري على أساس معدل الخصم (تكلفة التمويل) السائد وقت إجراء المعاملة التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم، وإذا كان الخصم مقابل تبادل أصل غير نقدي فيتم الإثبات على أساس القيمة العادلة للأصل الذي حصلت عليه الوحدة أو على أساس القيمة الحالية للمبالغ الواجبة الدفع في تاريخ السداد أيهما أكثر وضوحا، وكما هو الحال في الأصول لا يؤخذ في الاعتبار أي تغير في الأسعار الأصلية التي حددتها الوحدة المحاسبية في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم، أي أن معدل الفائدة (الخصم) التاريخي الذي كان سائدا في السوق وقت نشأة الخصم هو الأساس في القياس الذي يجب إتباعه حتى يتم السداد[1].

المطلب الرابع: مفاهيم المحافظة على رأس المال والقوة الشرائية لوحدة النقد

1 . مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد

تتمثل القوة الشرائية لوحدة النقد في لحظة زمنية معينة بعدد الوحدات من السلع أو من سلعة معينة يمكن شراؤها بهذه الوحدة في تلك اللحظة؛ وتعد القوة الشرائية لوحدة النقد، هي دالة للتغير الحادث في المستوى العام للأسعار، إذ أن ارتفاع الأسعار هو السبب والنتيجة لارتفاع معدلات التضخم، مع الملاحظة أنه بينما تتجه القوة الشرائية لوحدة النقد نحو الانخفاض في فترات التضخم الاقتصادي، فإنها تتجه نحو الارتفاع في فترات الانكماش الاقتصادي، كما أن حقيقة تغير القيمة الشرائية لوحدة النقد يناقض افتراض ثبات هذه القيمة، الذي يعد أحد الفروض الأساسية للمحاسبة لدى إعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وقد جاء مفهوم تغير القيمة الشرائية لوحدة النقد كمحاولة لتقليص

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:311.

الآثار الجوهرية التي يعكسها افتراض ثبات هذه الوحدة خلال فترات التضخم الاقتصادي. فإن التمسك بافتراض ثبات وحدة النقد خلال فترات يسودها التضخم الاقتصادي، يظهر رقم الربح في قائمة الدخل المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية مضخما عن قيمته الحقيقية، وأن أية توزيعات أرباح تدفع للمساهمين تمس رأس المال، كما أن قيم الموجودات والمطلوبات التي تظهر في الميزانية تكون هي الأخرى بعيدة عن قيمتها العادلة أو الجارية مما ينعكس أيضا على قيمة صافي الموجودات التي تمثل حقوق الملكية[1].

2 . مفاهيم المحافظة على رأس المال:

يمثل رأس مال الشركة البند الأساسي في حقوق المساهمين، ويعد الضمانة الرئيسية لحقوق الدائنين، لذلك تسعى المحاسبة إلى المحافظة على قيمته من الهبوط أو التآكل، والقاعدة الأساسية أن لا يتم الاعتراف بالربح أو العائد على رأس المال المستثمر إلا بعد استرداده أو المحافظة على قيمته، ويختلف هذا المفهوم باختلاف ما إذا كان الإيراد هو العائد من رأس المال، ذلك أن الاعتراف بالربح قبل التأكد من سلامة رأس المال، يؤدي إلى تبديد ثروة الملاك وتخفيض فعلي لرأسمالهم، ويختلف مضمون مفهوم المحافظة على رأس المال وفقا لاختلاف مدلوله، وفي هذا السياق يتم تداول ثلاثة مفاهيم مختلفة للمحافظة على رأس المال، تتمثل في مفهوم المحافظة على رأس المال المالي (أو النقدي)، ومفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، ومفهوم المحافظة رأس المال المادي أو الطبيعي، وفيما يلي شرح موجز لكل من هذه المفاهيم الثلاثة[2]:

2 .1 .المحافظة على رأس المال المالي

مفهوم رأس المال المالي (النقدي): المحافظة على رأس المال في صورة مالية وهو يمثل القدر المستثمر من الأموال في تاريخ تكوين الوحدة المحاسبية وطبقا لهذا المفهوم تتم المحافظة على رأس المال في صورة مالية بحتة بغض النظر عن الطاقة التشغيلية التي يمثلها[3].

يقضي مفهوم المحافظة على رأس المال المالي (أو النقدي) بأن يقاس رأس المال بوحدة القياس النقدي المتداولة، مع إهمال التغير الحادث في القوة الشرائية لهذه الوحدة، ويتمثل صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية وفقا لهذا المفهوم، بالفرق بين القيمة الاسمية أو القيمة الدفترية لرأس المال في نهاية الفترة، الذي يتمثل في صافي موجودات المنشأة، وقيمته الاسمية أو الدفترية في بدايتها، ويقاس رأس المال بوحدات نقدية يفترض أنها ثابتة القيمة، في حين يهمل هذا المفهوم أي تغير يحدث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بين بداية الفترة ونهايتها، بتجاهله لأي تغيرات تحدث في

[1] محمد مطر ،وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:174.

[2] المرجع نفسه ، ص:168.

[3] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:284.

مستويات الأسعار، وتعد البيانات المالية للمنشأة وفقا لهذا المفهوم حسب مبدأ التكلفة التاريخية، ويستخدم صافي الربح المحاسبي أو الخسارة كمقياس للزيادة أو النقصان في ثروة الوحدة الاقتصادية، وقياس كفاءة أداة هذه الوحدة بما تحققه من زيادة في قيمة صافي الموجودات محتسبة بوحدة القياس النقدي الدارجة عند انتهاء الدورة المالية، عن قيمة صافي الموجودات التي كانت بحوزتها في بداية الدورة محسوبة بنفس وحدة القياس النقدي، بغض النظر عن التغير الحاصل في قوتها الشرائية، وبهذا المفهوم فإن الزيادة في النقدية تعني الزيادة في الثروة، ولا توزع هذه الزيادة إلا بعد أن يتم الحفاظ على النقدية المستثمرة عند بداية الدورة، كما أن المنشأة إذا دأبت على إجراء توزيعات على الملاك، مساوية للزيادة في الثروة بهذا المفهوم، فإنها تحافظ على رأس المال النقدي، بحيث يتوفر لديها في نهاية عمرها ذلك المقدار المساوي عدديا لرأس المال المستثمر عند تأسيسها، بغض النظر عن اختلاف القيمة الشرائية لوحدة النقود بين هذين التاريخين، ويتطابق هذا المفهوم مع مبدأ التكلفة التاريخية بدون أية تعديلات، ويتمثل الربح الذي يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية بالربح المحاسبي الناشئ عن العمليات التي تتم بين المنشأة والغير، مع استبعاد أي عمليات تتم بين المنشأة وملاكها سواء بزيادة أو تخفيض رأس المال أو إجراء مسحوبات أو أي توزيعات عليهم[1].

2 .2 .المحافظة على رأس المال الحقيقي

بموجب هذا المفهوم يتم المحافظة على القوة الشرائية العامة للنقود، ويقاس رأس المال بوحدات نقدية ثابتة القيمة، ويراعى التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد الناتج عن التغير الحادث في مستويات الأسعار، ويتمثل صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية وفق هذا المفهوم، بالفرق بين قيمة رأس المال في نهاية الفترة وقيمته في بدايتها، ولكن بعد تعديل كل منهما بالتغير الحادث في القوة الشرائية لوحدة النقد بين التاريخين المذكورين، ويتمشى هذا المفهوم مع ما يعرف بمدخل المحافظة على رأس المال الحقيقي الذي يكتسب أهمية خاصة في فترات التضخم الاقتصادي، بحيث تتمكن المنشأة من الحفاظ على القيمة الحقيقية لرأسمالها وليس الحفاظ على رأس المال بقيمته الاسمية فقط ممثلة بعدد الدنانير التي ابتدأ بها المشروع، ويراعى هذا المفهوم التغير الحادث على الحالة الاقتصادية وما يرافقه من تغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، ولكن باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار، وبناء عليه فإن صافي ربح أو خسارة الفترة الذي يتحدد وفق هذا المفهوم، يكون تعبيرا عما يعرف بالربح الاقتصادي للمشروع والذي يختلف في هذه الحالة عن الربح المحاسبي،كما يتم إعداد البيانات المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، ثم يتم تعديلها بمعدل التغير في المستوى العام للأسعار

[1] محمد مطر، وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:169.

باستخدام الأرقام القياسية العامة، من أجل المحافظة على القوة الشرائية العامة لوحدة النقد ومعالجة التغير الحادث في هذه القيمة[1].

2 .3 .المحافظة على رأس المال المادي أو العيني:

مفهوم رأس المال العيني: المحافظة على رأس المال في صورة عينية، وهو يمثل الطاقة الإنتاجية التي بدأت بها الوحدة المحاسبية نشاطها، طبقا لهذا المفهوم تتم المحافظة على رأس المال في صورة طاقة تشغيلية بما يكفل للوحدة المحاسبية الاستمرار بنفس المستوى من الإنتاجية[2].

ويقوم هذا المفهوم على أساس أن المحافظة على رأس المال المادي أو الطبيعي، تتم من خلال المحافظة على الطاقة لإنتاجية التي ابتدأ بها المشروع، كما يتم الاعتراف بالربح عندما تزيد الطاقة الإنتاجية الحالية عن السابقة، بمعنى أن الدخل ينتج فقط بعد استعادة مبلغ يسمح بالمحافظة على القدرة التشغيلية العينية أو (المادية)، وتعتبر المنشأة وفقا لهذا المفهوم بمثابة مستودع للموارد الطبيعية، يتم توليفها لإنتاج السلع والخدمات ضمن دائرة تنتهي بالبيع وتحصيل النقدية، بحيث يقاس أداء المنشأة الذي يعبر عن الدخل الصافي، بتحديد مقدار الفائض الذي يزيد عن وحدات الإنتاج في شكلها المادي، وتتحقق المحافظة على رأس المال المادي بعد التيقن من قدرة المنشأة في الحصول على نفس الكمية من السلع أو الخدمات التي كانت تستطيع اقتناءها في الفترة السابقة، وعندما تزيد الطاقة الإنتاجية المادية للمنشأة في نهاية الفترة عن الطاقة الإنتاجية المادية لها في بدايتها يتحقق الدخل بهذا المفهوم في مقدار هذه الزيادة، مع الأخذ في الاعتبار استبعاد جميع العمليات مع أصحاب المنشأة خلال الدورة المالية من إضافات جديدة لرأس المال أو مسحوبات شخصية، ويفترض في المنشأة وفق هذا المفهوم أن تسعى للمحافظة على طاقتها الإنتاجية أي على مواردها الاقتصادية التي تكفل لها الاستمرار في نشاطها الإنتاجي دون أن تتسبب توزيعات الأرباح في تخفيض مستوى هذا النشاط، كما يتطلب هذا المفهوم أن تكون جميع الموجودات والالتزامات مسجلة على أساس قيمتها الجارية وليس على أساس تكلفتها التاريخية، ولذلك يتم إعداد البيانات المالية بموجب هذا المفهوم وفقا لمنهج القيمة الجارية Current Value Method مع مراعاة التغير الحادث في الأسعار الخاصة Special Prices للموجودات التي تمتلكها المنشأة على مدار الفترة المحاسبية، وليس التغير الحادث في المستوى العام للأسعار General Prices Level كما هو الحال وفق المفهوم السابق، وبذلك يكون صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية هو الفرق بين القيمة

[1] محمد مطر، وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:170.

[2] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:284.

الجارية لصافي رأس المال المادي للمنشأة في نهاية الفترة، والقيمة الجارية لصافي رأس المال المادي في بدايتها[1].

المبحث الثاني: بدائل القياس في الفكر المحاسبي

نتناول في هذا المبحث المفاهيم العامة للقياس المحاسبي، ثم بعد ذلك نتطرق لبدائل القياس المحاسبي لاسيما مدخل التكلفة التاريخية من حيث التعريف والمميزات والسلبيات والانتقادات الموجهة لهذا النموذج، ثم نعرج لمدخل القيمة العادلة، كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية وما هي والانتقادات الموجهة لهذا النموذج.

المطلب الأول: القياس المحاسبي

1 .مفهوم القياس والقياس المحاسبي:

عند بحث المقومات العلمية للقياس المحاسبي لابد من الرجوع إلى أصولها في كل من النظرية الكلاسيكية للقياس والنظرية الحديثة للقياس، وترجع الأصول التاريخية للنظرية الكلاسيكية للقياس إلى عالم الفيزياء Galileo الذي وضع حجر الأساس لعملية القياس في مجال العلوم الطبيعية، وحدد المقومات العلمية لعملية القياس بشكل عام في عنصرين هما النظام العددي وقواعد حسابية، وقد أضاف Flamholtz في مؤلف له صدر عام 1887 عنصرا ثالثا لهذه المقومات عندما اشترط لتنفيذ عملية القياس أن تتمشى هذه العملية مع قاعدة الإضافة الرياضية وسار على هذا النهج أيضا Campell الذي أصبح يعد المنظر الأساسي للنظرية الكلاسيكية في القياس، وذلك حين شدد على أهمية توفر شرط أو قاعدة الإضافة في عملية القياس وذلك بالنسبة للخاصية محل القياس فقال:"لكي تكون خاصية ما قابلة للقياس، يجب أن يتوفر لهذه الخاصية شرط الإضافة الطبيعية "؛ وحسب هذا المفهوم لعملية القياس أصبح إطارها محصورا في الخواص الطبيعية الملموسة فقط كالطول، الوزن، الحجم، التعدد، أما الخواص المعنوية كمستوى الذكاء، ومعنويات العاملين، والمنفعة الحدية، والسرور أو الحزن، والعواطف بشكل عام...الخ فهذه خواص غير قابلة للقياس من وجهة نظره، طالما أنها لا تخضع لقاعدة الإضافة الطبيعية أو التجريبية[2].

القياس في اللغة من الفعل قاس كما يعرفه أحد الكتاب هو المقدار فيقال قيس الشيء أي قاسه وقدره على مثاله، والمقياس هو ما قيس به[3].

---

[1] محمد مطر، وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:171.

[2] المرجع نفسه ، ص:127.

[3] ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت، 1998، ص: 18.

والتعريف العام للقياس هو مقابلة أو مطابقة خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال أخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف[1].

كما تم تعريف القياس بأنه التعبير بالأرقام عن الأشياء أو الظواهر أو الخصائص أو الأحداث موضوع القياس، وذلك طبقا لنظام معين يتم بمقتضاه إيجاد وحدة قياس ثابتة متفق عليها وتشترك مع موضوع القياس في صفات معينة تستخدم في تحديد مقدار معين من الشيء أو الخاصية أو تحديد مركز تجاه غيره من الأشياء أو الخصائص[2].
ويعني القياس تخصيص الأرقام لميزات أو خصائص الأشياء التي يمكن قياسها.[3]

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campell) الذي عرفها بما يلي:"يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة "[4]

وأضاف (Steven) بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس فعرفها بأنها:" تتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي"[5]

وإذا كان الباحثون في مجال العلوم البحتة، قد سبقوا زملاءهم الباحثين في مجال العلوم الاجتماعية إلى تطوير القياس وتحليل مشاكله، فإن المحاسبة كانت آخر علم في العلوم الاجتماعية يلتفت نحو هذه المشاكل، فبقيت نظرية القياس مهملة فيها إلى أمد قريب، ويمكن القول بأن (Mattessich) كان في طليعة المحاسبين الذي تصدوا لبحث مشاكل القياس المحاسبي، إذ ترجع محاولاته في هذا المجال إلى عام 1959 ثم سار على نهجه مجموعة من الباحثين منهم على سبيل المثال: Homburger، Chambers، Bierman ، Jaedicke، Ijiri، Dean ...، حيث قام هؤلاء بدراسات جادة في هذا المجال، مما ساهم في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في المجالات المحاسبية؛ أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي ورد ما يلي:" يتمثل القياس المحاسبي في قرن

[1] على عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مكتبة أفاق للنشر والتوزيع، فلسطين، الطبعة الأولى، 2011، ص: 35.

[2] محمد أمين، نظرية القياس في المحاسبة، مطبوعات كلية التجارة القاهرة، مصر، 2006، ص:2.

[3] Wolk, Harry I, Tearney, Michael G, and Dodd ,James L, Accounting Theory, Fifth Edition, South Western College Publishing, 2001,p :243.

[4] Campell Norman,Foundations OF Science,Dover Puplications, 1957, p258.

[5] Steven S.S, On The Theory of Scales of Measurement, John Wiley And Sons, New York, 1946, p 25.

الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة "[1].

كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية القياس المحاسبي بأنه: قرن الأعداد بأحداث الشركة الماضية والجارية والمستقبلية استنادا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.[2] أو تخصيص أرقام لأشياء أو أحداث وفق لقواعد معينة[3].

يعني القياس المحاسبي بصفة عامة تخصيص أرقام لأشياء أو أحداث طبقا لقواعد معين، مثل قياس التكلفة الأصلية (التاريخية) لاقتناء آلات، قياس التكلفة التاريخية للمخزون السلعي أو قياس تكلفة الجارية (تكلفة الاستبدال) في نهاية الفترة المحاسبية، قياس التزام طارئ محتمل في تاريخ محدد، وتتطلب عملية القياس المحاسبي تحديد ثلاثة عناصر: موضوع القياس، خاصية معينة أو صفة من صفات موضوع القياس، ووحدة القياس المستخدمة؛ أما موضوع القياس فيمثل الحدث الاقتصادي أو واقعة معينة تؤثر على الوحدة المحاسبية، لذلك تكون آثاره موضوع القياس والإفصاح في القوائم المالية، فموضوع القياس هو الأحداث الاقتصادية بكافة أنواعها: الخارجية والداخلية؛ ولموضوع القياس عدة خصائص أو صفات مالية أو غير مالية (وزن، حجم عدد، طاقة إنتاجية...) تصلح الخصائص المالية لأن يقدم المحاسب عنها مقاييس محاسبية؛ أما وحدة القياس تستخدم المحاسبة الوحدات النقدية (الدينار مثلا) كأداة لتحديد مقياس الخصائص المالية السابق ذكرها، وعادة ما يستخدم المحاسب وحدة القياس النقدي الوطنية، كما يمكن أن يستخدم وحدات قياس نقدية أخرى (اليورو مثلا)[4].

2 .أركان عملية القياس المحاسبي:

وتقوم عملية القياس المحاسبي بوجه عام على أربعة أركان رئيسية هي[5]:

2 .1 . الخاصية محل القياس :

تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية

[1] محمد مطر ، وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:130.

[2] طلال الجحاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العملية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 33.

[3] Riahi-Belkaoui,Ahmed, Accounting Theory, Thomson learning, Forth Edition, 2000, p :298.

[4] رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص:159.

[5] محمد مطر ،وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:131-132.

للمشروع كمبيعاته أو ربحه على سبيل المثال، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران مخزونه السلعي.

2 .2 . مقياس مناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، بالنسبة للمشروع الاقتصادي، فالمقياس المستخدم هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالقياس المستخدم هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشر.

2 .3 . وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي محل للقياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أهي الدينار مثلا أو الجنيه أم الدولار...الخ.

2 .4 . الشخص القائم بعملية القياس:

يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها، خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، ويؤدي الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي وهو المحاسب، دورا أساسيا ليس في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا.

المطلب الثاني: مدخل التكلفة التاريخية

1 .مفهوم التكلفة التاريخية

يعد مبدأ التكلفة التاريخية إحدى المبادئ المحاسبية التي لا زالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي ويعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، ويقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدة مبررات، حيث يوفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة وتسهل عملية التحقق بدقة من بيانات التكلفة التاريخية وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية، وقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتسجيل نظرا لاعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وغير عرضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي، وسهل التحقق منها، وتقاس بما

دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها[1]. وتعد من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، ويعني هذا المبدأ بتقويم الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي أو السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام، وبالتطبيق على عناصر الأصول نجد أن هذا المبدأ يتطلب إثبات الأصل على أساس التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول عليه، فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الإثبات في المحاسبة، وتتمثل قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة في القيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات عمره الإنتاجي، ومن وجهة نظر المحاسبة لا يتم الاعتراف بهذه القيمة إلا عند تحققها[2].

ويستند النموذج المحاسبي المعاصر إلى مبدأ مقبول عموما هو مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost Principle الذي يعد من أهم المبادئ المحاسبية، فهو الأساس الأكثر انتشارا في تقويم كل من الأصول والخصوم، لذلك يسميه البعض بمنهج التكلفة التاريخية، لأنها تمثل الأساس لتقويم جميع بنود القوائم المالية؛ وتشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية (أو ما يعادلها) التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه، أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل، ويسري هذا المبدأ على العمليات التشغيلية الإيرادية، كما يطبق على الالتزامات، فيتم قياسها وفق البيانات التاريخية المتوفرة للمنشأة في تاريخ نشوء الالتزام؛ ويتم اشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية من خاصية الموثوقية Reliability أو قابلية الاعتماد على المعلومات المحاسبية الناتجة، فالتكلفة التاريخية تقدم معلومات موضوعية قابلة للتحقق، كونها تستند إلى أحداث فعلية وليست أحداثا افتراضية، وتعد هذه الخاصية ميزة جوهرية يتمتع بها القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، وهي تفسر لنا إلى حد كبير استمرارية القبول العام لمنهج التكلفة التاريخية، رغم الانتقادات العديدة التي توجه إليه، فالتكلفة محددة ويمكن التحقق منها، وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما بقي الأصل في الخدمة[3]؛ ويطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية تحت مسمى التكلفة التاريخية، أو الفعلية، ويعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية وبموجب هذا المبدأ يتم إثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام، أما ما يطرأ على التكلفة من تغير بعد تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام فيتم تجاهله[4]. وينادي مبدأ التكلفة بأن

[1] حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثالث، الأدوات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص:45.

[2] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:311.

[3] رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، المرجع السابق ، ص: 202.

[4] محمد مطر، وموسى السويطي، المرجع السابق،، ص: 46.

تسجل الأصول بالتكلفة الفعلية التاريخية التي استنفدت مقابل الحصول على هذه الأصول[1]، ويطلق مصطلح محاسبة التكلفة التاريخية Hiscorical Cost Accounting على المحاسبة المالية المبنية على التكلفة الأصلية Original Cost والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار، التكلفة التاريخية " Historical Cost" تكلفة مقاسة بالمدفوعات النقدية الحالية أو بما يعادلها في تاريخ الإنفاق[2].

وقد استمرت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الوقت هي أساس القياس والتسجيل في الدفاتر وذلك لأنها سهلة الفهم وموضوعية لأنها تقوم على وقائع حدثت بالفعل لأنها تكون مؤيدة بالمستندات، وبالتالي لا تكون عرضة لاختلافات في التقدير، ويسهل التحقق منها لأنها حدثت فعلا وتقاس بما دفع في مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها[3].

2 .أساس التكلفة التاريخية

ويستند أساس التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة أهمها إمكانية التحقق (التثبت) من بيانات التكلفة التاريخية الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية وبالتالي إمكانية الاعتماد (الثقة) على البيانات المحاسبية، واتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية، وتجدر الإشارة إلى أن أساس التكلفة يستند على كثير من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أنه في نفس الوقت كثيرا ما يستخدم كأساس لتبرير معظم هذه المبادئ والفروض، ومن أهم العناصر الفكرية التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأساس التكلفة التاريخية مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقا لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي؛ مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الإيرادات وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية؛ فرض الاستمرارية والذي يقضي بأن الوحدة المحاسبية في حالة استمرار وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية، مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى وبغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار؛ مبدأ الحيطة والحذر حيث أن تجاهل الارتفاع في أسعار الأصول سوف يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة؛ فرض وحدة القياس النقدية والذي يقضي باستخدام الوحدات النقدية

[1] ويجانت، كيسو، كيمل، المرجع السابق ، ص: 69.

[2] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:250.

[3] حماد طارق عبد العال ، المدخل الحديث في المحاسبة، المحاسبة عن القيمة العادلة، الطبعة الأولى، دار النهضة المصرية، القاهرة، 2003،ص:9.

الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش؛ مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراض آخر[1].

تكاتفت كثير من العوامل والأسباب الموضوعية التي تبرر استخدام هذا المبدأ نذكر بعضا منها فيما يلي[2]:

- تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام.
- يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية.
- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث المالية، مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية.
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية مثل فرض الاستمرارية وفرض ثبات وحدة النقد ومبادئ الموضوعية والثبات في إتباع والاعتراف أو تحقق الإيراد.

3 .سلبيات نموذج التكلفة التاريخية:

ورغم هذه الأسانيد الفكرية إلا أنه يلاحظ أن أساس التكلفة يعتبر أكثر المبادئ المحاسبية إثارة للانتقاد سواء من قبل مستخدمي القوائم المالية أو من قبل المحاسبين أنفسهم، ولعله يمكن إجمال هذه الانتقادات فيما يلي[3]:

3 .1 . أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري وذلك لسببين:

أ. إن مقابلة الإيرادات التي تمثل القيمة الجارية للناتج مع المصروفات مقاسة على أساس القيم التاريخية، سوف يؤدي إلى إدماج ناتج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج، حيث أن ناتج النشاط الجاري يتطلب المقابلة لكل من الإيرادات والمصروفات على أساس أسعار جارية، أما ناتج المضاربة على عوامل الإنتاج (المكاسب الناتجة عن اقتناء

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:313.

[2] محمد مطر ،وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:163.

[3] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:313.

الأصول) يتطلب مقارنة المصروفات على أساس الأسعار التاريخية بالمصروفات على أساس الأسعار الجارية.

ب. إن تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة وهو أمر يتعارض مع فرض الدورية Periodicity، أي أن الربح الدوري الخاص بفترة محاسبية معينة سوف يعكس ناتج الأحداث الاقتصادية التي نشأت في فترات سابقة ولم تتحقق إلا خلال هذه الفترة، كما أن هذا الربح لن يعكس نتائج أحداث الفترة الحالية بالكامل إذ أن ذلك الجزء من هذه الأحداث الغير محققة سوف يتم الاعتراف به في فترات محاسبية مقبلة.

3 .2 . إن الاعتماد على أساس التكلفة من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم من السجلات المحاسبية، أمثلة على ذلك شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية ونظام المعلومات المتوفر لدى المنشأة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى.

3 .3 . يترتب على الاعتماد على أساس التكلفة تجاهل التغير في قيمة الوحدات النقدية الأصلية ذلك بالمقارنة ببعض المناهج المحاسبية البديلة التي ترى استبدال الوحدات النقدية الأصلية بوحدات ذات قوة شرائية موحدة في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويستند هذا المنهج على اعتبار أن أخذ تغيرات القوة الشرائية للنقود في الاعتبار لا يعتبر خروجا عن مبدأ التقويم على أساس التكلفة حيث أن التطبيق السليم لهذا المبدأ يتطلب استخدام وحدات قياس متجانسة في إثبات كافة عناصر المركز المالي في الفترات المختلفة، ومن ناحية أخرى يلاحظ أن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار سوف يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص.

3 .4 . إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية كثيرا من فائدتها في الاستخدام العملي، وعلى ذلك فإن تطبيق هذا المبدأ فيه تجاهل صارخ للتعاليم والأصول الاقتصادية لنظرية المنشأة Theory Of The Firm، الأمر الذي يجعل النموذج المحاسبي عاجز عن

تصوير الحقائق الاقتصادية وعن مقابلة احتياجات متخذي القرارات وبصفة خاصة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة وبالتالي على توفير نظرة مستقبلية لمسار الوحدة المحاسبية.

وهكذا نجد أن تطبيق أساس التكلفة التاريخية يترتب عليه قوائم مالية ذات استخدام محدود حيث لا تختص القوائم المالية بتقييم النتائج الاقتصادية لكافة الاختيارات والبدائل ولا بقياس قيمة المنشأة أو مدى المخاطرة التي ترتبط بحيازة حقوق الملكية أو تقديم القروض للمنشأة؛ وكذلك إن المعلومات التي تشملها القوائم المالية مفيدة في تقييم أداء الإدارة والمنشأة، إلا أن إجراء هذا التقييم ليس من وظائف المحاسبة، فتقديم المعلومات شيء واستخدام هذه المعلومات بغرض التقييم شيء آخر، خاصة وأن تحليل المعلومات بغرض تقييم الأداء يلزمه معلومات أخرى من مصادر مختلفة، أن المعلومات التي تشملها القوائم المالية ليست سوى أحد مصادر المعلومات التي يتعين أن يعتمد عليها مستخدمي هذه القوائم؛ وليس من وظائف القوائم المالية قياس الأثر الاجتماعي لنشاط المنشأة مثل التكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي أو قيمة الموارد البشرية وذلك نظرا لما يتطلبه من ضرورة تغطية ظواهر لا يمكن قياسها على أساس موضوعي على الأقل في الوقت الحاضر[1].

بالرغم من أن مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية لها درجة من الإقناع في الفكر المحاسبي التي يرتكز عليها مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنها لا تخلو من العيوب والانتقادات ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا النموذج نجد[2]:

- ضعف أو حتى عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية على أساسها، حيث تعتبر الملاءمة أهم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وعليه يجب أن تكون في الأهمية الأولى عند القياس.تبر التكلفة التاريخية غارقة أثناء اختيار أو اتخاذ القرارات، وهذا ما يؤكد عدم ملاءمتها في عملية اتخاذ القرارات.
- يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملاءمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.
- على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتم تجاهل التضخم النقدي وارتفاع الأسعار الذي من شأنه عرض القوائم المالية بشكل مشوه بالمقارنة مع الواقع الاقتصادي، وكذلك يتم تجاهل وحدة القياس.

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص:317.

[2] رشيد بوكساني وأخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقي العلمي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، يومي 17 و18 جانفي 2010 جامعة الوادي، ص:8.

- عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق.
- عملية التحليل لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكي ما عليه الواقع.

ورغم أن التكلفة التاريخية تمثل التكلفة الفعلية للحدث المالي وقت وقوعه في عملية تبادل حقيقية، إلا أن قيمة هذا الحدث تختلف بعد ذلك بفعل عوامل مختلفة، أهمها تغير الظروف الاقتصادية السائدة من تضخم أو كساد أو انكماش اقتصادي، والتي تتغير معها القيمة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية أقل موثوقية، وفيما يلي بعض الانتقادات وأوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية[1]:

- يتجاهل هذا المبدأ التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، وتفقد الوحدة النقدية خاصية الثبات والتماثل، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية خلال فترات التضخم الاقتصادي.
- إن اشتراط حدوث عملية تبادل حقيقة مع طرف خارجي لإثبات الإيرادات المحققة للمنشأة خلال فترة معينة، يترتب عليه قياس غير عادل للدخل الدوري الشامل بسبب تجاهل احتساب إيرادات تولدت خلال فترة معينة، لكنها لم تتحقق لعدم حدوث عملية المبادلة الفعلية مع طرف خارجي، مما يتسبب في ضياع حقوق ملاك الفترة الحالية لحساب الملاك الجدد في الفترة اللاحقة.
- يسقط هذا المبدأ كثيرا من الموجودات غير الملموسة من سجلات المنشأة مثل العلامة التجارية والشهرة المكونة ذاتيا بسبب عدم حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي، الذي يشترطه المبدأ في إثبات الأحداث المالية.
- تخلو السجلات من إثبات كثير من الموارد التي يترتب عليها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة مثل عناصر الموارد البشرية ورأس المال الفكري وقوائم العملاء وقواعد المعلومات بسبب صعوبة قياس مثل هذه الموارد.
- إن عدم التجانس في مقابلة إيرادات تمثل القيمة الجارية، مع مصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وتأثير ذلك على التغير في بنود حقوق الملكية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

لذلك فقد تضاءلت أهمية مبدأ التكلفة التاريخية بعد صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS: 39 المسمى بالأدوات المالية: الاعتراف والقياس، وبعد اتجاه المعايير المحاسبية الدولية الأخرى بشكل

[1] محمد مطر ،وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:166.

عام نحو القياس بالقيمة العادلة؛ ومن هنا فقد أصبح النظام التقليدي للقياس المحاسبي، والمبني على مدخل التكلفة التاريخية يعاني قصورا واضحا تنعكس آثاره على مخرجات هذا النظام، فيقلل من ملاءمتها لاتخاذ القرارات، خصوصا في الفترات التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي، وقد ظهرت معالم الموجة التضخمية في الاقتصاد العالمي بعد الحرب العالمية الثانية مباشرة، لكنها تفاقمت في العقدين السابع والثامن من القرن العشرين، مما دعا الباحثين والجهات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية، إلى المناداة بضرورة تعديل البيانات المحاسبية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات تسودها معدلات تضخم مرتفعة، بقصد الحد من آثار تحيز القياس الذي ينشأ بسبب تغير القوة الشرائية لوحدة النقد، والذي يعبر عنه في العادة بمصطلح التغير في المستوى العام للأسعار[1].

4 . الخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية:

رغم وجود مبررات منطقية متعددة لاستخدام هذا المبدأ، إلا أن الممارسات المحاسبية العملية أثبتت أنها لم تلتزم بالمفهوم النظري أو الحرفي للأسس التي قام عليها مبدأ التكلفة التاريخية، إما بسبب ضرورات استلزمت الخروج عن هذه الأسس، أو بسبب اتساقه مع مبادئ وفروض محاسبية أخرى، وقد حدث هذا الخروج بشكل أكثر وضوحا عند تقييم كثير من بنود الموجودات المتداولة، إذ عندما يتم قياس المخزون السلعي في آخر كل دورة مالية، يتم التقييم بالسعر الأقل إذا كانت القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة الفعلية، ولا تعتمد الأرقام التاريخية المثبتة في سجلات المنشأة بهذه التكلفة، تمشيا مع سياسة أو قيد الحيطة والحذر، كذلك فإن تقييم المدينين بصافي القيمة التحصيلية القابلة للتحقق، وعدم الاعتداد بالتكلفة الفعلية التاريخية المثبتة في الدفاتر، واللجوء إلى تكوين مخصصات تقديرية للديون المشكوك في تحصيلها، بالفرق بين القيمة الفعلية والقيمة التحصيلية يعد خروجا على مبدأ التكلفة التاريخية، استجابة لمفهوم التحفظ أيضا، الذي يقضي بالاحتياط لكل مصروف محتمل أو وقوع خسارة متوقعة، ويتخذ نفس الإجراء عند تكوين مخصصات أخرى تتعلق بأوراق القبض والمسموحات والمردودات والخصومات النقدية ومخصصات هبوط أسعار الأوراق المالية، وأية مخصصات أخرى يتم تكوينها لأغراض مشابهة، مما يتسبب في تحميل بيان الدخل ببنود لم تحدث فعلا، وذلك يغاير الأسس التي قام عليها مبدأ التكلفة التاريخية، وتعد جميع هذه الأساليب التقديرية خروجا عن هذا المبدأ، بصفته يثبت ويسجل الوقائع المالية عند حدوثها فعلا وليس عند احتمال وقوعها، كما أن المنح والهبات التي يتم الحصول عليها بالقيمة الصفرية(باستثناء بعض المصروفات أو الالتزامات المترتبة عليها) فإنها لا تنشأ عن عملية تبادل تجارية حقيقية بين طرفين راغبين في التعامل المتكافئ، كما ليس للطرفين مصلحة اقتصادية متعادلة في إتمام هذه العملية، ورغم ذلك

[1] محمد مطر، وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:167.

فإنها تثبت في سجلات المنشأة بقيمتها السوقية العادلة، وهذا أيضا يخالف القاعدة الأساسية لهذا المبدأ، الذي يتطلب أن تسجل الموجودات عند الاقتناء بتكلفتها الفعلية، بالإضافة إلى أن معالجة الهبات محاسبيا قد يفسر أن فيه بعض التجاوزات على المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها في الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، فهي إما أن تضاف إلى رأس المال(والأصل في حصص أو أسهم رأس المال أن يقدمها الملاك أو المساهمون)، في حين لم يقدم الملاك استثمارات جديد تضاف إلى حقوقهم في المنشأة عند الحصول على المنحة أو الهبة، أو أنها تضاف إلى الإيرادات، رغم أن الهبات ليست من بنود الإيرادات التي تحققت عن أنشطة المنشأة الاعتيادية التي تقاس بها كفاءة الإدارة أو تقيم من خلالها مجهوداتها، كما أنها ليست من ضمن الأنشطة الأخرى التي تولد الإيرادات، وتعد كل هذه الأمور خروجا على مبدأ التكلفة التاريخية، لمخالفة الإجراءات المتبعة في الإثبات والمعالجة للأسس التقليدية التي يقوم عليها هذا المبدأ، إذ لم تعد هذه الموجودات مثبتة في السجلات بتكلفتها التاريخية الفعلية[1].

5 .مدخل التكلفة التاريخية المعدلة (محاسبة المستوى العام للأسعار):

ويطلق عليه مدخل وحدة النقد ثابتة القيمة Constant Monetary Unit، حيث يتم تعديل وحدة القياس النقدي المستخدمة بمعامل تعديل معين يتغير بتغير معدل التضخم، وذلك بقصد تثبيت قيمتها الشرائية كخطوة لابد منها لإلغاء تحيز القياس الذي تتضمنه البيانات المحاسبية المعدة حسب مبدأ التكلفة التاريخية، أما الأداة المستخدمة في تعديل هذه البيانات، فهي الأرقام القياسية للتغيرات في المستوى العام للأسعار، وتتنوع الأرقام القياسية العامة المستخدمة في مثل هذا التعديل، لكن أكثرها شيوعا ثلاثة أرقام قياسية هي[2]:

5 .1 .الرقم القياسي العام للأسعار المستهلك The Consumer Price Index الذي يرتبط بمعدلات التغير في نفقات المعيشة، وذلك بالاسترشاد بالتغيرات الحادثة في سلة سوقية من السلع والخدمات يتم اختيارها بأسلوب المعاينة الإحصائي.

5 .2 .الرقم القياسي لأسعار الجملة The Whole Sale- Price Index الذي يرتبط بمعدل التغير الذي يطرأ على أسعار مجموعة سلع متعامل بها في سوق الجملة.

5 .3 .الرقم القياسي للأسعار المرتبطة بمعدل التغير الذي يحدث في إجمالي الناتج القومي The Gross National Product Implicit Price Defelator ويمثل هذا الرقم قيمة المتوسط المرجع لأسعار السلع والخدمات التي يتم تبادلها بين جميع القطاعات الاقتصادية، وتصنف بنود الميزانية

[1] محمد مطر، وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:164.

[2] المرجع نفسه، ص:175.

لدى استخدام هذا المدخل إلى مجموعة البنود النقدية ومجموعة البنود غير النقدية يتم توضيحها فيما يلي[1]:

5 .3 .1 . مجموعة البنود النقدية:

وتشمل هذه المجموعة مقدار النقدية السائلة التي في حيازة المنشأة، ومقدار الذمم المدينة التي تتمثل في مطلوبات التعاقدية للمنشأة على الغير بما فيها قيمة أوراق القبض، وكذلك المطلوبات التعاقدية التي للغير على المنشأة، والتي تكون محددة بعقود ذات مبالغ نقدية ثابتة، ولا تتغير قيمتها بتغير القيمة الشرائية لوحدة النقد، ومن الأمثلة على البنود النقدية: جميع الموجودات المتداولة (باستثناء المخزون السلعي، والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل) وكذلك الاستثمارات في السندات والأسهم الممتازة، والمطلوبات المتداولة والمطلوبات طويلة الأجل.

5 .3 .2 . مجموعة البنود غير النقدية:

وتضم بالإضافة للمخزون السلعي والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل، جميع الموجودات طويلة الأجل وحقوق الملكية فيما عدا الأسهم الممتازة؛ وتجدر الإشارة إلى أن أي تعديل في ميزانية فترة مالية معينة، ينصب فقط على الأرقام الممثلة بقيم البنود غير النقدية، في حين تبقى البنود النقدية مثبتة بقيمها التاريخية لتلك الفترة، على اعتبار أن قيم هذه البنود لا تتطلب التعديل بسبب أن الصورة التي تظهر بها في الميزانية العمومية، تعكس تماما قيمتها الجارية في تاريخ الميزانية، كما تعكس التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بهذا التاريخ، ولعل من أهم المشاكل المحاسبية التي تنشأ لدى استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، معالجة ما يعرف بمكاسب وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد والتي تنشأ عن حيازة البنود النقدية Monetary Holding Grains Or Losses وذلك بسبب التغيرات العامة في الأسعار (تقلب القوة الشرائية لوحدة النقد) على مدار الفترة المحاسبية، إذ تتحقق في حالات التضخم خسائر قوة شرائية بالنسبة لأرصدة الموجودات النقدية، في حين تتحقق مكاسب قوة شرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية، ويحدث العكس في حالة الانكماش الاقتصادي، وتعالج الفقرة (28) من معيار المحاسبة الدولي رقم:29 (التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم) مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للمركز النقدي باعتبارها بندا من بنود قائمة الدخل، ويترتب على ذلك وجوب التمييز في القائمة بين صافي ربح أو خسارة التشغيل من جهة، ومكاسب أو خسائر القوة الشرائية التي تنشأ عن حيازة البنود النقدية من جهة أخرى[2]، لكن هذه المعالجة تثير تساؤلات حول مدى قابلية مكاسب الحيازة للتوزيع؛ ولعل من أهم مزايا مدخل التكلفة

[1] المرجع نفسه، ص:176.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 29 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص: 4.

التاريخية المعدلة، أنه يلبي متطلبات مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، لكن أهم عيوبه أنه يهمل التغيرات الحادثة في المستويات الخاصة للأسعار Specific Price Changes والتي تطرأ على الأسعار الخاصة لبعض الموجودات التي تتعامل بها المنشأة، بفعل عوامل مختلفة، والتي من ضمنها التطورات التكنولوجية؛ وحسب مدخل التكلفة التاريخية المعدلة يتم تعديل قيم الموجودات غير النقدية المسجلة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية باستخدام الأرقام القياسية.

المطلب الثالث: مدخل محاسبة القيمة العادلة

1 .مفهوم القيمة العادلة

لا جدال في أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة، وأحدث تغييرا شاملا في بنية البيانات المالية ومدلولاتها إلى اجل طويل، وكان ذلك نتاجا للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة التي نضجت وتم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة التي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثالثة[1]؛ ويعرف المعيار الدولي للتقرير المالي رقم IFRS 13 القيمة العادلة: "على أنها السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل إلتزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" ، ويؤكد التعريف أن القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق وليس خاصا بالمنشأة، وعلى المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بالافتراضات التي سيطبقها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام بموجب ظروف السوق الحالية بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر[2]؛ وتعرف القيمة العادلة أيضا على أنها المبلغ الذي يمكن تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين أطراف على إطلاع ودراية، وراغبة في التعامل، حيث يتم تحديد القيمة من خلال عملية تتم على أسس تجارية[3]، وهي كذلك" المبلغ الذي يمكن أن يباع ويشتري به الأصل في عملية تجارية حقيقية بين طرفين راغبين و أن لا تكون حالة تصفية"[4]، وتم تعريف القيمة العادلة للأصل على أنها " ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة وراغبة في التبادل بعيدا عن ظروف التصفية، وفي المقابل تعد القيمة

[1] حسن النجار، أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الفلسطينية، دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد9، العدد3، سنة2013،ص468.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم: 13، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:2.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق، ص: 235.

[4] دهمش نعيم، أبوزر عفاف، اتجاه المعايير المحاسبة نحو القيمة العادلة، المؤتمر العلمي السادس، المحاسبة في خدمة الاقتصاد، عمان الأردن، الفترة 22-23 أيلول 2004.

العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية، مع استبعاد اثر التصفية "[1].

اتجهت المجامع المهنية والمعايير المحاسبية الدولية منذ أواخر سبعينات القرن العشرين، إلى المطالبة بالتحول في القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة، كمقياس أفضل لقيم مكونات البيانات المالية من الأدوات والمطلوبات المالية والممتلكات والاستثمارات العقارية والمنتجات الزراعية، ومعالجة فروق تقييم بعض هذه الموجودات بالقيمة العادلة، وأفردت معايير خاصة لهذه البنود، ولعل الحماس المتزايد لإتباع منهج القيمة العادلة كان بسبب النتائج السلبية المترتبة على افتراض ثبات وحدة النقد تحت كل الظروف الاقتصادية، ولذلك فقد تطورت أسس القياس المحاسبي وأساليب العرض والإفصاح، حتى تعكس المعلومات المحاسبية تأثيرات التغير في مستويات الأسعار في الفترات التي تسود فيها درجة عالية من التضخم الاقتصادي، وقد أشارت المعايير المحاسبية الدولية إلى أن أفضل دليل على القيمة العادلة هو الأسعار المعروضة في سوق نشط، يكثر فيه البائعون والمشترون، وتتوفر فيه المعلومات لأطراف مطلعة وراغبة في التعامل، بمعنى أن أحدا منهم لا يجهل الظروف المحيطة بهذه السوق أو بالسلعة المعروضة فيها، وبالتالي تتحدد القيمة العادلة التي تمثل السعر الحاضر لهذه السلعة، بحيث لا يتم غبن أو خداع أي من الطرفين المتعاقدين، بمعنى أن يكون السعر عادلا بالنسبة لكل من البائع والمشتري ويحيط كل منهما بكافة المعلومات المتعلقة بالسلعة، بحيث يكون كل طرف على معرفة بالعمليات المالية والتجارية التي يرغب في القيام بها من خلال عملية تفاوض ومبادلة حقيقية، وتعد بورصة الأوراق المالية أفضل مثال للسوق النشط، الذي تتحدد من خلاله القيمة العادلة للورقة المالية[2].

2 .أسباب التوجه نحو القيمة العادلة:

جاء استخدام مبدأ القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للوحدة المحاسبية، ومن خلال ما سبق يمكن إيجاز أساب التوجه نحو القيمة العادلة في النقاط التالية[3]:

[1] صالح رضا إبراهيم، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم: 2، المجلد رقم: 46،2009، ص:22.

[2] محمد مطر، وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:195.

[3] خضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة، مجلة جامعة بابل العلوم الإنسانية، العدد رقم: 6، المجلد رقم:22، 2014، ص:1649.

أ. إن المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لان تكون أساسا مناسبا للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها.

ب. إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار، حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية، بسبب التغيير في قيمتها والنظر إلى تدني قيمتها وقوتها الشرائية، وبالتالي فان المحاسب يقوم بجمع وطرح قيم لأحداث مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة بالرغم من اختلاف قوتها الشرائية مثلما الحال في حالة جمع أو طرح الدينار من الدولار دون إجراء عمليات التحويل، الأمر الذي يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية، وعدم إمكانية استخدامها في عقد المقارنات فيما بينها.

ج. إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقا للتكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي) بالتغيرات في القيمة،حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخاص بالفترة المالية والدخل الذي تم اكتسابه حاليا والذي لم يتحقق في الفترات السابقة.

د. إن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، حيث إنها تعتمد على معلومات تاريخية في حسابها للتكاليف والأرباح وان الأسعار التي دفعت في الماضي تتجاهل التغيير وبالتالي فلا يمكن أن تكون أداة توجيهية للأداء وبناء التوقعات المستقبلية.

هـ. إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات أهمها اتخاذ قرارات خاطئة سواء من الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة كالعائد على الاستثمار، ودفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة، وكذلك يتم توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا، فضلا عن عجز الوحدة الاقتصادية عن إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للوحدة.

3 .تقنيات قياس القيمة العادلة:

وإذا لم يكن سوق الأصل نشطا، تتحدد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم ملائم يؤدي إلى توفير تقديرات موثوقة تعتمد على معاملات السوق الفعلية على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل، والاستئناس بالقيمة الحالية لأصل مشابه إلى حد كبير؛ وتحرص عملية القياس بالقيمة

العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى قيمتها الحالية في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين، أو بعد الحفاظ على الطاقة الإنتاجية أو التشغيلية للوحدة الاقتصادية، ويعبر عن منهج القيمة العادلة بعدة مفاهيم تختلف في طرق الاحتساب لكنها تتشابه في المخرجات، ومن أهمها ما يلي[1]:

3 .1 . تكلفة الإحلال أو الاستبدال

ويطلق عليها أيضا السعر الداخل وتحتسب التكلفة الاستبدالية لبند من بنود الموجودات، من خلال التعرف على تكلفة اقتناء الأصل المماثل للأصل الذي بحوزة المنشأة عند إعادة التقييم، وتتمثل هذه التكلفة في مقدار النقدية (أو النقدية المعادلة) التي يمكن أن تتكبدها المنشأة لو أنها قامت بشراء موجودات مماثلة لما تمتلكه منها في الوقت الحالي، من حيث المواصفات والعمر الإنتاجي المتبقي للأصل، ورغم بساطة هذا المفهوم نظريا إلا أنه يواجه بصعوبات جمة في التطبيق العملي، فقد تستطيع المنشأة تحديد تكلفة استبدال مخزونها السلعي بشكل دقيق، لكنها قد لا تجد سوقا نشطة يمكن الحصول منها على تكلفة استبدال معداتها الصناعية المتخصصة والمتنوعة المصادر، وبالتالي لا تستطيع تحديد تكلفة الإحلال بالدقة المطلوبة، فتلجأ للتقييم التقريبي الذي يعتمد على الاجتهادات والتقديرات الشخصية.

3 .2 . القيمة السوقية:

أو القيمة الخارجة أي سعر البيع الذي يتمثل في مقدار النقدية (أو ما يعادلها) التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي، ويكون مفترضا ضمنا أن الموجودات سوف تباع بطريقة عادية وليس التخلص منها عن طريق التصفية، ولهذا المفهوم أيضا مشكلة أساسية من حيث صعوبة تحديد سعر البيع لبعض الموجودات التي ليس لها أسواقا جاهزة، كما أن مفهوم السعر الخارج يبني عادة على أساسا لأسعار التي تنتج عن مبيعات المنشأة في دورتها العادية التشغيلية وهذا أمر طبيعي بالنسبة للمخزون مثلا، لكن ذلك ليس ممكننا بالنسبة لموجودات أخرى مثل المباني والأراضي والممتلكات والمصانع، لأن هذه البنود لا يتم التخلص منها خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويفترض أن تعكس القيمة السوقية ظروف السوق السائدة وقت التقييم، مما يوفر إمكانية المقارنة بين قيمة الموجودات التي تم الحصول عليها في أوقات مختلفة، ويجب أن يوفر الإفصاح المالي للمستثمرين رؤية جيدة تساعدهم على الفهم والاستفادة من البيانات المالية، عندما يوضح الإفصاح كيفية التوصل إلى القيمة العادلة، سواء من خلال ما تنشره الأسواق الثانوية عن أسعار الاستثمارات والأدوات المالية المختلفة في الصحف

[1] محمد مطر، وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:176.

والمجلات المتخصصة، أو باقتباس الأسعار من الدليل التجاري للموجودات المشابهة، أو بالمقارنة مع أسعار أدوات مشابهة معروضة للبيع، كما أن هناك وجه آخر من وجوه القيمة السوقية يطلق عليها **صافي القيمة القابلة للتحقق** Net Realizable Value وتتمثل في النقدية الصافية التي ينتظر الحصول عليها عند تحويل أحد الموجودات إلى نقدية بعد خصم تكاليف إتمام السلعة وبيعها، أو المبلغ النقدي اللازم لسداد أحد المطلوبات.

3 .3 . القيمة الحالية المخصومة:

تقوم هذه الطريقة على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لفترات قادمة، باستخدام معدل الخصم المناسب، ويتمثل دخل المنشأة في الفرق بين القيمة الحالية لصافي الموجودات في نهاية الفترة وقيمتها الحالية في بدايتها، ويمكن أن تطبق هذه الطريقة على مورد مالي أو التزامات، بحيث يتم تقدير التدفقات النقدية الداخلة والخارجة التي يمكن أن تعزى للبند ، كما تستخدم هذه الطريقة في إثبات عناصر المديونية والدائنية طويلة الأجل، باستخدام معامل الخصم الذي يمثل معدل الفائدة في تاريخ القياس الذي يشير إليه الاقتصاديون بتكلفة الفرصة، ويتضمن معدل الفائدة الخالي من المخاطر، بالإضافة إلى علاوة الخطر الملازمة للبنود التي يتم قياسها، ويمكن من الناحية النظرية تقدير صافي القيمة الحالية للمتحصلات المستقبلية التي تعزى للأصل الواحد أو لمجموعة الموجودات مخصومة بشكل مناسب، إلا أنه قد يصعب عمليا تحديد مساهمة كل أصل في توليد التدفقات النقدية، بسبب تداخل موجودات المنشأة بحيث يتولد الإيراد عن استغلال الموارد بشكل متكامل، وتكمن الصعوبة في اختيار معدل الخصم المناسب، كما يصعب تجميع كامل التدفقات النقدية المخصومة من أجل احتساب القيمة الحالية للمنشأة.

4 .مزايا استخدام منهج القيمة العادلة:

جاء استخدام هذا المنهج كبديل أفضل لتلاقي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية، على أمل أن تتسم مخرجات البيانات المالية بكثير من المزايا التي ندرج بعضها فيما يلي[1]:

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل.
- يوفر هذا المنهج قياسا أدق للربح الاقتصادي والقيمة الاقتصادية للمنشأة.
- يراعى هذا المنهج تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد ويتماشى مع مفهومي المحافظة على رأس المال الحقيقي ورأس المال المادي أو الطبيعي.

[1] محمد مطر، وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:198.

- تعد النتائج المستخرجة باستخدام منهج القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية.
- توفر القيمة العادلة أساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.
- يزود منهج القيمة العادلة المستثمرين بكافة فئاتهم بوعي وبصيرة ونظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المنشأة.

5 .عيوب منهج القيمة العادلة:

لم يقدم هذا المنهج نموذج قياس محاسبي متكامل، يكون البديل الأفضل لمعالجة أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية، يغني المحاسبين عن بدائل القياس الأخرى مما ترتب عليه أن اتسم هو الآخر بكثير من أوجه القصور التي تتطلب التعديل والمعالجة أيضا، والتي يمكن إدراج بعضها فيما يلي[1]:

- عدم حيادية ودقة القياس المحاسبي وفق هذا المنهج بسبب التحيز واختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية، لاعتماده جزئيا على أساليب قياس تحكمية.
- يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة، بذل جهود غير عادية وتكبد مصروفات إضافية، تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة المحققة.
- يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المنشأة، عندما لا تتوافر لها أسواق نشطة ومنتظمة، أو لا تتوافر معلومات كافية عن خصائصها الفنية، مما يعيق إجراء المقارنات بينها وبين موجودات شبيهة يتم القياس عليها في احتساب أو تقدير قيمتها العادلة.
- يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق منهج القيمة العادلة، فترة أطول من الوقت، قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية في الوقت المناسب، فتفقد هذه المعلومات خاصية التوقيت الملائم.
- يؤدي تعدد بدائل القياس بالقيمة العادلة إلى نتائج تختلف حسب مخرجات قياس كل منهما، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها وموضوعيتها وقابلية للمقارنة.
- تذبذب القيم المحتسبة وفق منهج القيمة العادلة عند كل إعادة تقييم، ومعالجة فروق التقييم بطرق مختلفة، يجعل التعبير عن هذه القيم في السجلات أقل ثباتا واستقرارا بفعل العديد من التأثيرات الناتجة عن عناصر سوقية داخلية، وعوامل خارجية ليس لها ضوابط محددة.

[1] المرجع نفسه ، ص:198.

- قد يفتح استخدام منهج القيمة العادلة عند إعداد البيانات المالية مجالا أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات ومصالح الإدارة، كما أن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو قائمة التغير في حقوق الملكية دون أن تتم عمليات تبادل فعلية بين المنشأة وأطراف خارجية عنها، قد يفتح بابا آخر للتلاعب في الإيرادات Earnings Management .

وهناك عديد من المخاطر والسلبيات التي تتعلق محاسبة القيمة العادلة يمكن أن نوردها فيما يلي[1]:

أ. تفترض القيمة العادلة الأطراف الراغبة وذوي المعرفة، أي البائع الراغب بالبيع ذي المعرفة والذي حدد سعره بناء على ذلك، والمشتري الراغب بالشراء ذي المعرفة والذي قبل بالسعر المحدد بناء على المنافع المستقبلية التي يتوقع الحصول عليها من الأصل، وقد تتشوه المعرفة بكثير من العوامل كالحاجة الماسة إلى الأصل، أو شح المعلومات المتوفرة عن الأصل، وكذلك الرغبة كاختلاف الرغبة الظاهرة باقتناء الأصل عن الرغبة الباطنة بالحصول على سيولة أي شراء الأصل من أجل تسييله، وكل هذه العوامل تجعل المعرفة والرغبة عاملان غير محددين أي مفاهيم عامة عرضة للتفسير الاجتهادي.

- إن القيمة العادلة كما يراها البعض هي السبب الرئيسي في الأزمة المالية العالمية والتي أطلق عليها أزمة السيولة، ويرى البعض الآخر أن الدليل على ذلك هو تعديل المعيارين IFRS 7 وIAS 39 حيث كان التركيز منصبا على إعادة تصنيف بعض الأدوات المالية التي تم تقييمها بالقيمة العادلة من فئة القيمة العادلة إلى فئة التكلفة أو التكلفة المطفأة، لتجنب الاعتراف بالخسائر غير المحققة نتيجة للتدني الحاد في القيمة العادلة .

ب. إن القيمة العادلة هي قيمة افتراضية تحدد على أساس الأسعار السوقية، والأسعار السوقية تخضع لكثير من العوامل التي تتحكم بها كعوامل العرض والطلب، ومدى توفر المعلومات التي يمكن أن تتحدد الأسعار على أساسها بشفافية، وبذلك فإن كل ما يؤثر في السوق سيؤدي إلى التأثير على القيمة العادلة.

ج. إن تعريف القيمة العادلة ترتكز على مخاطرة شديدة لأن عملية تحديد هذه القيمة لا تتم بناء على عملية تبادلية حقيقية.

[1] خالد الجعرات، محمود الطبري، مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 34، 2013، ص: 251-255.

د. صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والالتزامات، ومن بين هذه البنود مشتقات الائتمان التي تعتبر نوع من أنواع الأدوات المالية، حيث يعتبر كثير من المتخصصين أن هذه الأدوات من بين العوامل التي يلقى عليها اللوم بوقوع الأزمة المالية.

- وكثير من التخصصين لا يلقي اللوم على مشتقات الائتمان، بل يرون أن القواعد المحاسبية التي تطبق على الأدوات المالية وخصوصا القيمة العادلة هي الأحق باللوم، كذلك قواعد الإبلاغ المتعلقة بهذه الأدوات الصادرة عن كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB حيث لا يتم الإفصاح عن معلومات كافية حول هذه المشتقات فيما يتعلق بطرق تقييمها والمخاطر المتعلقة بها .

هـ. قد يكون في كثير من الأحيان للبند الواحد أكثر من قيمة عادلة، سواء في السوق نفسه أو مع تعدد الأسواق، سواء كان السبب في ذلك شح المعلومات في السوق، أو أن البند يحتمل أكثر من تصنيف، أو ارتباط ذلك بهدف معين تنوي الإدارة تحقيقه، وتبرز المشكلة عند تعدد الأسواق، حيث أن تحديد قيمة عادلة غير دقيقة أو غير موثوقة ارتفاعا أو انخفاضا يؤدي إلى عدوى بين الأسواق بمحاكاة ما تم في السوق، مما يؤدي إلى ابتعاد القيمة العادلة عن عدالتها وحقيقتها.

- أن القيمة العادلة قيمة غير مسيلة Illiquid value حيث أنها تتعلق بمنتجات التوريق المالي Secuuritization، وبموجب هذه العملية فإنه يتم تحويل قروض مصرفية إلى أوراق مالية قابلة للتداول، إن هذه العملية تتضمن عديد من المخاطر على النحو التالي:

- وهذا بعض ما حصل في الأزمة المالية حيث تم تحويل رهونات الديون إلى أوراق مالية قابلة للتداول.
- إن الأوراق المالية التي تتحدد سعرها بناء على المستوى الثاني قد حصل انخفاض حاد في قيمتها نتيجة الانخفاض الحاد في أسعار الأرقام القياسية، أي أن الانخفاض لم يبرر بأحداث اقتصادية هامة.
- لم تعكس القيم العادلة الأسعار الحقيقية التي كانت سائدة في الأسواق المالية واحتمالية توليد تدفقات نقدية مستقبلية مساوية أو قريبة من البند الذي تم تحديد قيمته وخاصة في أزمات تبخر أو فقدان السيولة.

و. كذلك تتطلب القيمة العادلة أن تكون المنشأة ذات العلاقة بالبند المحدد قيمته تتميز بالاستمرارية، وذلك لأن القيمة العادلة للأصل في حالة استمرارية المنشأة غير القيمة العادلة للأصل في حالة التصفية والتعثر، وكان هذا واضحا جليا إبان الأزمة المالية حينما هبطت أسعار السوق إلى مستويات متدنية بسبب إفلاسها.

ز. ويترتب على القياس بالقيمة العادلة للأصول والالتزامات الاعتراف بمكاسب وخسائر حيازة غير محققة، وينطوي هذا القياس على عديد من المخاطر على النحو التالي[1]:

- تضمين قائمة الدخل أو الدخل الشامل مكاسب وخسائر تؤدي في النهاية إلى زيادة حقوق الملكية في حالة المكاسب ونقصها في حالة الخسائر، وهذه المكاسب والخسائر تمثل قيم تقديرية تخمينية تقترب وتبتعد عن الحقيقة، ولم تتحقق بعد من ناحية لأن عملية تقديرها افترضت وجود عملية تبادلية دون حدوثها، وليس بشرط كذلك أن تتحقق هذه المكاسب والخسائر بسبب احتمالية عكسها عند التدفقات النقدية من البند.
- يترتب كذلك على تأثير المكاسب والخسائر غير المحققة على حقوق الملكية، وخاصة في حالة المكاسب غير المحققة إمكانية توزيع أرباح تؤثر على سلبا على حقوق الملكية قبل تحقق التدفقات النقدية، ولنتصور عدم تحقق هذه الأرباح غير المحققة، فإن الأثر على رأس المال بالتآكل، أي لا تتم المحافظة على رأس المال، ونستحضر هنا وظيفة المحاسبة وهي ليست منع توزيع أرباح غير محققة، ولكن توزيع أرباح مع المحافظة على رأس المال.
- إن تقدير القيمة العادلة وما ينتج عنه من مكاسب أو خسائر غير محققة ربما ينطوي على هدف خفي للإدارة كتجميل الدخل، وهذا مثار للتلاعب بالأرقام وعدم موضوعيتها مبررة بالهدف المنشود.
- يؤدي الاعتراف بالمكاسب غير المحققة وعدم الاعتراف بالخسائر غير المحققة إلى ظهور مراكز مالية قوية بتضخيم الأصول وتضخيم نتيجة الأعمال وبالتالي تضخيم حقوق الملكية، وما حصل إبان الأزمة المالية من السماح بإعادة التصنيف أدى إلى عدم الاعتراف بالخسائر غير المحققة بعدما كان يتم الاعتراف بها، وكأن الخسائر تم تأجيلها أو ادخارها.
- لا يتماشى الاعتراف بالمكاسب غير المحققة وعدم الاعتراف بالخسائر غير المحققة مع مفهوم الحيطة والحذر أو التحفظ وهو من الأعراف المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

ح. يعتبر البعض أن القيمة العادلة قيمة غير موثوقة بسبب الأخطاء الجوهرية في القياس أو مدخلات عملية القياس، كونها تتضمن افتراضات بسيطة تؤدي إلى حدوث خطأ في القياس من ناحية، ومن ناحية أخرى هي قيمة افتراضية تعكس ظروف ومواقف يعتقد أنها عادلة لأطراف القياس، ثم يتم تقدير هذه الظروف لاحتساب القيمة العادلة، وتكون بذلك القيمة المحددة (العادلة) متضمنة أو مخفية في الأسواق غير النشطة وغير السائلة، ويترتب على ذلك إبلاغ عن نجاح للفشل أو فشل للنجاح.

[1] خالد الجعرات، محمود الطبري، المرجع السابق، ص: 251-255.

ط. كذلك فإن مفهوم الثبات في ظل محاسبة القيمة العادلة يعاني معاناة شديدة، فمن ناحية يمكن إعادة تصنيف الأدوات المالية، وليس في الأمر شيء لو لم يترتب على إعادة التصنيف إعادة قياس حيث أنه كان يفترض تسمية إعادة التصنيفات التي تمت إبان الأزمة المالية بعمليات إعادة القياس، وتصبح الأرقام غير قابلة للمقارنة في ظل اختلاف الأسس، ومن ناحية أخرى يؤدي عد الثبات إلى عدم الاستقرار بين المؤسسات المالية وتصعب معها قرارات المستثمرين بسبب تغير قيم الأصول والالتزامات السريع والمستمر.

ي. كذلك من الانتقادات التي توجه للقيمة العادلة أنه تم تحديد ثلاث مستويات للأصول حسب سيولتها تضمنت في المستوى الثالث الأصول التي يصعب تحديد قيمتها وفقا لمدخلات وأسعار غير مشاهدة، لكن يتم تحديد قيمها وفقا لنماذج داخلية وتقديرات معينة، وهذه النماذج تعبر عن اجتهادات وتخمينات وتقديرات[1].

ك. أن القيمة العادلة ليست ملائمة لقياس الأصول المقتناة لفترة طويلة (الاستحقاق) حيث يمكن تشويه هذه الأسعار بعدم فاعلية الأسواق، ويؤدي ذلك إلى عدم ترشيد قرارات المستثمرين في تقدير مشاكل السيولة.

ل. وهناك عديد من المخاطر تتعلق بالمطبقين لمفهوم القيمة العادلة، ومن أمثلة ذلك:

- التلاعب بالأرباح عبر إدارتها.
- الخلط بين مفهوم القيمة العادلة والهدف من الوصول إلى القيمة العادلة.
- استخدام المدراء للانحرافات لتجنب الخسائر والانخفاض وهذا يؤدي إلى مشاكل عملية في تطبيق.

م. إن محاسبة القيمة العادلة تؤدي إلى إثارة العدوى بين الأسواق المالية حيث يؤدي بيع بعض الأصول بأقل من قيمتها الاقتصادية إلى قيام الشركات الأخرى بتخفيض قيم أصولها بناء على ذلك، وقد يكون ذلك بدافع الحاجة إلى السيولة، علما بأن السعر المحدد لا يعكس المعدل العام للأسعار كذلك قد ينطوي على تلاعب وعمليات وهمية.

ن. وتتضمن محاسبة القيمة العادلة مخاطر المقاضاة حيث يتطلب الانحراف عن تطبيق الأسعار السوقية بموجب معايير محاسبة القيمة العادلة حكم شخصي مهني من الإدارة ومعدي القوائم المالية والمدققين، وقد يواجهون جميعا بسبب ذلك مخاطر المقاضاة التي تصل حتى السجن كما هو الحال في قانون ساربانس اكسلي[2].

[1] خالد الجعرات، محمود الطبري، المرجع السابق، ص: 251-255.

[2] خالد الجعرات، محمود الطبري، المرجع السابق، ص: 251-255.

وفي ظل هذه الاعتبارات فلا بد من الاعتراف بأن النموذج التقليدي للمحاسبة له عناصر إيجابية وأوجه قصور، كما أن للنماذج الحديثة مزايا كثيرة وعيوب متعددة، ورغم ذلك نجد أن هناك تحول ملحوظ في بدائل القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة، مع العلم أن نموذج القيمة العادلة يعتمد ابتداء وبشكل أساسي في الإثبات المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية، وأن المعايير المحاسبية الدولية وكذلك المعايير الأمريكية تتجه بشكل مكثف نحو القياس والإفصاح عن كثير من الموجودات بالقيمة العادلة، من أمثلة ذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 39:الأدوات المالية، الاعتراف والقياس، والمعيار رقم:32 الأدوات المالية العرض، والمعيار رقم: 40 الاستثمارات العقارية، والمعيار رقم: 41 الزراعة، والمعيار رقم:16 الممتلكات والمصانع والمعدات، وكذلك اتجهت فقرات مختلفة من بعض المعايير المحاسبية الدولية الأخرى في هذا الاتجاه، لكن الحقيقة التي لا يمكن إنكارها فهي أن نموذجا محاسبيا منفردا لن يكون بمقدوره حل جميع المشاكل والإشكاليات المحاسبية العالقة، بمعنى أن قدر المحاسبة فرض عليها أن تستمر في الاعتماد على نماذج متعددة، يترتب على استخدامها في الممارسة المهنية تحقيق نتائج مختلفة في غياب مبدأ التوحيد المحاسبي، ولن يحكمها أو يسيطر على ممارستها نموذج واحد بمعزل واحد عن بدائل القياس الأخرى[1].

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

نتناول في هذا المبحث نشأة معايير المحاسبة الدولية وأهميتها وخصائصها، وأهم عناصر إطارها المفاهيمي، وأسس القياس التي تعتمد علها في قياس عناصر المركز المالي للمنشأة.

المطلب الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

1 .ظهور معايير المحاسبة الدولية

بدأت محاولات وضع معايير على المستوى الدولي مع بدايات القرن الحالي؛ فقد عقد المؤتمر المحاسبي الدولي الأول عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية، استمر انعقاد تلك المؤتمرات من ذلك الحين إلى يومنا هذا، وكان أبرز ما توجت به المساعي الدولية في هذا السياق هو تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عام 1973، إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في كل من: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، انجلترا، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقيد بها، وقد قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا حتى عام 2001، وفي خلال هذه السنة تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها، وأسس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

[1] محمد مطر، وموسى السويطي، المرجع السابق، ص:200.

الذي اعتبر بدءا من أفريل 2001 هو المسؤول عن إصدار ومراجعة معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير، حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، ويعتمد المجلس تسمية معايير التقارير المالية الدولية(IFRS)التي يصدرها بدلا من تسمية معايير المحاسبة الدولية IAS، وقام بإصدار 16 معيارا إلى يومنا هذا، كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية لجنة التفسيرات القائمة (SIC) وأصبحت تسمى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)، تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة، إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية، وحول معايير التقارير المالية الدولية[1].

2 .مفهوم وتعريف معايير المحاسبة الدولية

يعني المعيار في اللغة العربية النموذج المعد مسبقا لقياس على ضوئه وزن أو طول أو شيء معين أو درجة جودته، أيا كانت هذه المعايير، ويمكن النظر إليها على أنها المقاييس أو الموازين المعتمدة والمقبولة من طرف المجموعة أو المجتمع أو الدولة أو العالم لقياس أو الحكم بواسطتها على جودة شيء معين[2].

وإن الحديث عن المعايير الدولية، يجعلنا نقف أولا على مفهوم المعيار، حيث يعتبر المعيار بمثابة قاعدة متفق عليها بين الجميع، ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزاته بدقة، كما يعتبر المعيار ترجمة لكلمة (Standars) والتي تعني القاعدة، ويمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد والسياسات الملائمة للتطبيق والحكم والمقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة؛ أما محاسبيا فالمعيار عبارة عن بيان مكتوب تصدره هيئة محاسبية معينة ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المحاسبية للوحدة المحاسبية ونتائج أعمالها، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي لتلك الوحدة وتتضمن المعايير المحاسبية معايير المحاسبة الدولية IAS، معايير التقارير المالية الدولية IFRS، فالمعيار المحاسبي يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية لأنه لا بدمن وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على أداء عمله[3]، ويمكن اعتبار المعايير بمثابة نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص:104.

[2] محمد المبروك أو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، 2014، الرياض، ص:60.

[3] عبد الرزاق الشحاده، المحاسبة الدولية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص:38.

الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتطرق الإجراءات للصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة[1]. ويقصد أيضا بكلمة المعيار في المحاسبة المرشد الأساس لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها[2]، ومعايير المحاسبة هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن معلومات حول الأحداث الاقتصادية[3]، ومن جهة أخرى عرفت لجنة القواعد الدولية للمعايير المحاسبية المعايير بأنها: قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم المهنية، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية[4]، ويشير (belkaoui) إلى أن المعيار المحاسبي هو قواعد عامة تشق من الأهداف والمفاهيم للنظرية المحاسبية والذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية[5].

وتمثل المعايير نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات والأحداث والظروف التي تأثر على الوحدة المحاسبية، فالمعايير ليست للاسترشاد العام، وإنما هي تعبير رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ معين، ومن الطبيعي أن المعايير لكي تكون على النحو ما سبق بيانه فإنه يجب أن تأتي ترجمة أمينة وواعية للمبادئ المحاسبية، وبعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العلمية المتاحة في الزمان والمكان[6].

إن وضع المعايير المحاسبية هو نتاج عملية سياسية أكثر مما هو عمل منطقي لأن عملية وضع المعايير قرار اجتماعي والمعايير تضع قيودا على سلوك الناس ويجب أن يقبل من الأطراف المتأثرة به[7]، وبما أن مستخدمي القوائم المالية لهم مصالح متطابقة ومتعارضة أحيانا ولمواجهة تلك المصالح والإيفاء بمسؤولية الإدارة عن الإبلاغ المالي يقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام[8]. ولتخفيض المخاطر المحتملة للانحياز وسوء الفهم والغموض حاولت المجامع

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، المرجع السابق، ص: 103.

[2] لطفي أمين السيد أحمد، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية،2004، ص: 44.

[3] محمد المبروك أو زيد، المرجع السابق، ص: 61.

[4] ميرزا عباس علي، وأخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، الأردن 2006،ص17.

[5] Belkaoui,A. Accounting Theory, Newyork : Harcourt Tovanorich. Inc.2004.P.56.

[6] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص: 122.

[7] Choi, Federick D.S .Carol Ann Frost ,and Gary K. Meek , International Accounting, 4th Edition, Prentice Hall, 2001,P57

[8] Kieso, D.E ; Weygand, J.J ; Warfield, T.D (2005). International Accounting. New Jersey : Wiley.P.9

المهنية تطوير معايير محاسبية ذات قبول عام، وبدون تلك المعايير سيقوم كل محاسب بتطوير معاييره الخاصة، وفي هذا ستكون المقارنة مستحيلة، وتنبع الرغبة القوية للتوحيد من الحاجة الشديدة لمقارنة البيانات المالية على مستوى التقارير الداخلية أو الخارجية أو على مستوى الشركة أو القطاع أو المستوى الوطني أو على المستوى الدولي وذلك لتسهيل إجراءات التوقعات واتخاذ القرارات المالية[1].

3 .خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

حتى تكون المعايير ذات قبول عام لدى مزاولي المهنة والمجتمع المالي، لابد من أن تتمتع هذه المعايير بمجموعة من الخصائص الأساسية الواجب توافرها بهذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها وهي كالآتي[2]:

- **الاتساق المنطقي مع عناصر الإطار الفكري المحاسبي:** فالمعايير يجب أن تكون مشتقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري المحاسبي من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها دوليا على اعتبار أن المعايير هي أدوات التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية.
- **الملاءمة:** بما أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر المحاسبي ومتطلبات التطبيق.
- **المرونة:** بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث تكون عملية إعدادها وتطويرها عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.
- **الواقعية:** يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية التي يجب أن تطبق فيها، وكما تكون متلائمة مع الأعراف والقواعد المحاسبية السائدة.

[1] Hendriksen Eldon S ; and Michael F. Van Breda ; Accounting Theory, Fifth Edition, Irwin/McGraw-Hill 1992.P.124

[2] عبد الرزاق الشحاده، المرجع السابق، ص:41.

- **الوضوح:** يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومه من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها، وأن يكون لها نشرات تفسيرية توضح نواحي تطبيقها بشكل موضوعي.
- **الحيادية:** يجب ألا يتم إعداد المعايير لخدمة بيئة اقتصادية ومالية محددة ومن الضروري أن تكون المعايير تحمل صفة العمومية لتكون قابلية للتطبيق في أغلب اقتصاديات العالم.
- **الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية:** بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية، والتي من أهمها توفير بيانات ومعلومات مفيدة لمتخذي القرارات الداخلين والخارجين.

4 .أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

تكمن أهمية المعايير المحاسبية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على قوائم مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالملائمة والموثوقية، وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين، والمعايير ضرورية للأسباب الآتية[1]:

- **توفير خاصية المقارنة للبيانات والمعلومات المنتجة:** تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب قوائم معدة وفق أسس موحدة، وبما أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات، لذا فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك القوائم والتقارير المالية.
- **تقليل تكلفة معالجة البيانات المحاسبية:** إن توحيد الأسس لإعداد التقارير المالية أمر غاية في الأهمية لمتخذي القرارات، فإذا كانت التقارير المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، وعندئذ يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه إن يكلف متخذ القرار تكلفة إضافية لمعالجة هذه التقارير التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية الدولية.
- **المساعدة على فهم المعلومات:** غالبية مستخدمي التقارير القوائم المالية لديهم قدرات محدودة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه التقارير وفق أسس غير موحدة يكون من الصعب على مستخدميها الاستفادة منها بشكل فعال وفي إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين الفترات المالية للوحدة نفسها.
- **توفير الدعم المنطقي للممارسات المحاسبية:** تستند المعايير المحاسبية إلى مبررات منطقية، وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين حول مضمونها، لأنها صادرة عن مؤسسات مهنية تتميز في أغلب الأحيان في الحياد الاقتصادي والمالي، فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة بين الالتقاء بين الممارسين حتى وأن كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة.

[1] عبد الرزاق الشحاده، المرجع السابق، ص:42.

- **توفير الدعم المعرفي لمتخذ القرار العالمي:** للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في مشروع معين لابد أن يقوم بإجراء المقارنات بين المشاريع التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وما يسهل عمل المقارنة هو إتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد التقارير والقوائم المالية وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.
- **توحيد الأسس المحاسبية بين الشركات العالمية:** أن وجود المعايير المحاسبية ضروري لتوحيد حسابات الفروع وجعل القرارات المتخذة في الشركات المتعددة الجنسيات أكثر دقة ورصانة، كما توفر المعايير إمكانية لتسجيل الشركات في الأسواق المالية الخارجية دون الحاجة إلى إعداد كشوفات مالية وفق أسس محاسبية متعددة وإنما يتم استخدام أسس موحدة.
- **تحقيق التوافق المحاسبي العالمي:** إن الهدف الأساسي من وجود المعايير المحاسبية الدولية هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي (Harmonization International Accounting) في سبيل الاستفادة من القوائم المالية المعدة بموجبها في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، أما في حالة عدم وجود مثل هذه المعايير فسيتم عندئذ استخدام طرائق محاسبية متباينة تؤدي إلى قوائم مالية كيفية بصعب فهمها أو الاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين أو الخارجيين بسبب اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة ومن ثم ستكون هناك صعوبة في تحقيق المقارنة بين الشركات.

5 .**معايير المحاسبة الدولية** IAS **السارية المفعول، والمعايير الدولية للتقرير المالي** IFRS:

5 .1 . **معايير المحاسبة الدولية** IAS **الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية** (IASC)

الجدول رقم(01):معايير المحاسبة الدولية IAS سارية المفعول

رقم المعيار	اسم المعيار
1	عرض القوائم المالية
2	المخزون
7	قائمة التدفقات النقدية
8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية
12	ضرائب الدخل
16	العقارات والآلات والمعدات

19	منافع الموظفين
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
23	تكاليف الاقتراض
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
27	القوائم المالية المنفصلة
28	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح
32	الأدوات المالية: العرض
33	ربحية السهم
34	التقارير المالي الأولي
36	الهبوط في قيمة الأصول
37	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة
38	الأصول غير ملموسة
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
40	العقارات الاستثمارية
41	الزراعة

المصدر:المعايير الدولية للتقرير مالي، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص:5.

5 .2 . **معايير الدولية لتقرير المالي** IFRS **الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية** (IASB)

الجدول رقم(02):معايير الدولية لتقرير المالي IFRS

رقم المعيار	**اسم المعيار**
1	تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة
2	الدفع على أساس الأسهم
3	تجميع الأعمال
4	عقود التأمين

5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة
6	استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها
7	الأدوات المالية: الإفصاحات
8	القطاعات التشغيلية
9	الأدوات المالية
10	القوائم المالية الموحدة
11	الترتيبات المشتركة
12	الإفصاحات عن الحصص في المنشآت الأخرى
13	قياس القيمة العادلة
14	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية
15	الإيراد من العقود مع العملاء
16	عقود الإيجار

المصدر :المعايير الدولية للتقرير مالي، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص:5.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

1 .**الغرض من الإطار المفاهيمي:**

إن اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية للدول حول العالم، ومن جهة أخرى اختلاف احتياجات مستخدمي القوائم المالية التي تأخذها هذه الدول في الحسبان عند وضع المتطلبات المحلية، أدى هذا إلى تباين في الممارسة العملية ويمكن تقسيم هذا التباين في: تباين تعريف عناصر القوائم المالية مثل: الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات، تباين في الإثبات والاعتراف للبنود في القوائم المالية، تباين في أسس القياس، وتباين طرق العرض والإفصاح، ويتعهد مجلس معايير المحاسبة الدولية بتقليل هذه الفروقات من خلال السعي لتوفيق أو مواءمة اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، ويعتقد أن المزيد من المواءمة سيكون أفضل بالتركيز على القوائم المعدة لغرض توفير معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛ ويعتقد المجلس أن القوائم المالية التي يتم إعدادها لهذا الغرض تلبي الاحتياجات العامة لمعظم المستخدمين، على سبيل المثال لتحديد توقيت الشراء، أو الاحتفاظ أو البيع للاستثمارات في حقوق الملكية، لتقويم الأشراف أو مساءلة الإدارة، لتقويم قدرة المنشأة على السداد وتوفير المزايا الأخرى للموظفين، لتقويم الضمان للمبالغ المقرضة للمنشأة، لتحديد السياسات الضريبية، لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع، ولإعداد واستخدام إحصاءات الدخل الوطني، ولتنظيم أنشطة المنشأة؛ يتم

إعداد القوائم المالية وفقا لنموذج التكلفة التاريخية ومفهوم المحافظة على رأس المال الاسمي، وقد تكون النماذج والمفاهيم الأخرى أكثر ملاءمة لتلبية الهدف من توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية على الرغم من أنه لا يوجد إجماع على التغير في الوقت الحاضر؛ وإن الغرض من الإطار المفاهيمي هو[1]:

- مساعدة المجلس في تطوير معايير مستقبلية للتقرير المالي وفي مراجعة المعايير الدولية الحالية.
- أن يساعد المجلس في تعزيز توافق اللوائح، ومعايير وإجراءات المحاسبة المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتخفيض عدد المعالجات البديلة المسموح بها بموجب المعايير الدولية لتقرير المالي.
- أن يساعد هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير المعايير الوطنية.
- أن يساعد معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي، وفي التعامل مع الموضوعات التي لم تشكل مادة لمعيار دولي للتقرير المالي.
- أن يساعد مستخدمي القوائم المالية في تفسير المعلومات المضمنة في القوائم المالية المعدة على أساس الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

ولا يعد الإطار المفاهيمي معيارا دوليا للتقرير المالي، وبالتالي لا يحدد معايير لأي مسألة قياس أو إفصاح معينة ولا شيء في الإطار المفاهيمي يبطل أيا من المعايير، ويدرك المجلس أنه في عدد محدود من الحالات قد يوجد تعارض بين الإطار المفاهيمي والبعض من المعايير الدولية للتقرير المالي، وفي تلك الحالات التي يوجد فيها تعارض تكون لمتطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي الأولوية على متطلبات الإطار المفاهيمي، وبالرغم من ذلك طالما أن المجلس سوف يسترشد بالإطار المفاهيمي في تطوير معايير دولية مستقبلية للتقرير المالي، وفي مراجعته للمعايير الدولية الحالية للتقرير المالي، فإن حالات التعارض بين الإطار المفاهيمي والمعايير الدولية للتقرير المالي سوف يتقلص بمرور الوقت، وسينقح الإطار المفاهيمي من وقت لأخر على أساس خبرة مجلس معايير المحاسبة الدولية[2].

2 . هدف التقرير المالي ذي الغرض العام

يشكل هدف التقرير المالي ذي الغرض العام الأساس للإطار المفاهيمي والذي تنبثق منه (بشكل منطقي) الجوانب الأخرى للإطار المفاهيمي مثل مفهوم المنشأة المعدة للتقرير، الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة والقيد عليها، وعناصر القوائم المالية، والإثبات والقياس والإفصاح؛ وإن

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:1.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:1.

هدف التقرير المالي ذي الغرض العام هو توفير معلومات مالية مفيدة عن المنشأة معدة للتقرير المالي للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين في اتخاذ القرارات حول تقديم موارد للمنشأة، وتنطوي تلك القرارات على شراء أو بيع أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين، أو الاحتفاظ بها وتقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان، وتعتمد هذه القرارات على العوائد التي يتوقعونها من الاستثمار في تلك الأدوات، وتعتمد تقديراتهم على مبلغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة، ودرجة عدم التأكد (التوقعات) حولها، ولتقدير صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة، يحتاج المستخدمون معلومات عن موارد المنشأة والمطالبات على المنشأة، ومعلومات عن كفاءة وفعالية أداء المنشأة في استخدام موارد المنشأة؛ وتستند التقارير المالية إلى حد كبير إلى التقديرات والاجتهادات والنماذج، بدلا من الوصف الدقيق، ويضع الإطار المفاهيمي المفاهيم التي تحكم تلك التقديرات والاجتهادات والنماذج[1].

3 .الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تكون ملائمة وتعبر بصدق عما تستهدف أن تعبر عنه وتعزز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق وتتوفر في الوقت المناسب وقابلة للفهم[2]:

3 .1 . الخصائص النوعية الأساسية:

- **الملاءمة:** المعلومة الملائمة هي تلك التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وتكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كان لها قيمة تنبؤية، أو قيمة تأكيدية أو كلاهما معا، وتكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤية إذا كان من الممكن أن تستخدم للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، ويكون للمعلومات المالية قيمة تأكيدية إذا كانت توفر تغذية عكسية عن تقويمات سابقة.
- **التعبير الصادق:** تعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية بكلمات وبأرقام، وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر التي تهدف التعبير عنها، ولكي يكون التعبير صادقا بشكل كامل يجب أن يكون للوصف ثلاث خصائص: حيث يجب أن يكون كاملا، ومحايدا، وخاليا من الأخطاء، يعد الكمال أمرا نادرا ، إن هدف المجلس هو تعظيم تلك الخصائص إلى أعلى حد ممكن؛ وتكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفها أو سوء عرضها على قرارات المستخدمين، وبعبارة أخرى تعد الأهمية النسبية جانبا محددا

[1] المرجع نفسه ، ص:12.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016 ص:7- 10.،

من الملائمة، ولا يحدد الإطار نسبة محددة للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم أو طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومة المالية أو إليهما معا.

حتى تكون المعلومة مفيدة يجب أن تكون ملائمة وذات الوقت معبر عنها بصدق، فالتعبير الصادق عن ظاهرة غير ملائمة، أو التعبير غير الصادق عن ظاهرة ملائمة، لا يساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات جيدة.

2 .3 .**الخصائص النوعية المعززة أو الداعمة:**

تعد القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق وتوفير المعلومات في الوقت المناسب، والقابلية للفهم، خصائص نوعية تعزز من فائدة المعلومات التي تعد ملائمة وعبر عنها بصدق، قد تساعد الخصائص النوعية المعززة أيضا في تحديد أي الطريقتين ينبغي أن تستخدم لوصف ظاهرة، إذا كانت كلتاهما ملائمة، ومعبر عنها بصدق على نحو متساو.

- **القابلية للمقارنة:** تعد المعلومات المالية أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مشابهة عن منشآت أخرى، وبمعلومات مشابهة عن المنشأة نفسها لفترة أخرى؛ رغم أن الثبات يرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا أنهما مختلفان، فالثبات يشير إلى استخدام الطرق نفسها للبنود نفسها، إما من فترة إلى فترة داخل المنشأة المعدة للتقرير، أو في فترة واحدة عبر المنشآت، تعد القابلية للمقارنة الهدف، أما الثبات فهو يساعد على تحقيق هذا الهدف.
- **القابلية للتحقق:** تساعد القابلية للتحقق على التأكيد للمستخدمين بأن المعلومات تعبر بصدق عن الظاهرة الاقتصادية التي تستهدف التعبير عنها، وتعني القابلية للتحقق أنه بإمكان مراقبين مختلفين، على قدر من المعرفة ومستقلين التوصل إلى إجماع على أن وصف معينا هو تعبير صادق.
- **التوقيت المناسب:** يعني توفير المعلومات في الوقت المناسب، إتاحة المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب، لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم، وبشكل عام كلما كانت المعلومات قديمة كلما كانت أقل فائدة.
- **القابلية للفهم:** إن تصنيف وتوصيف وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز يجعلها قابلة للفهم؛ وتعد بعض الظواهر معقدة بشكل متأصل ولا يمكن جعلها سهلة للفهم، و يؤدي استبعادها إلى جعل المعلومات في تلك التقارير المالية أسهل للفهم، وبالرغم من ذلك ستكون تلك التقارير غير كاملة وبناءا عليه يمكن أن تكون مضللة؛ وتعد التقارير المالية للمستخدمين الذين على قدر معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، والذين يستعرضون المعلومات ويحللونها بقدر من العناية، وأحيانا قد يحتاج المستخدمون، المطلعون والجادون، إلى الحصول على مساعدة مستشار لفهم معلومات عن ظواهر اقتصادية معقدة.

ينبغي أن تعظم الخصائص النوعية المعززة إلى الحد الممكن، وبالرغم من ذلك لا تستطيع الخصائص النوعية المعززة سواء بشكل فردي أو كمجموعة أن تجعل المعلومات مفيدة إذا كانت غير ملائمة أو غير معبر عنها بصدق.

4 .الافتراض الأساسي (الاستمرارية)

تعد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة، وستستمر في العمل خلال المستقبل المنظور، وبالتالي فإنه يفترض أنه ليس للمنشأة النية ولا الحاجة لتصفية أو تخفيض نطاق عملياتها بشكل ذي أهمية نسبية، وإذا كانت تلك النية أو الحاجة، فإنه يمكن أن تعد القوائم المالية على أسس مختلفة وفي هذه الحالة يفصح عن الأسس المستخدمة[1].

5 .قياس عناصر القوائم المالية:

القياس هو إجراء لتحديد المبالغ النقدية التي تثبت وتسجل بها عناصر القوائم المالية في الميزانية وقائمة الدخل، وينطوي ذلك على اختيار أساس معين للقياس.

يستخدم عدد من أسس القياس المختلفة وبدرجات متفاوتة وبتوليفات متنوعة في القوائم المالية وتشمل[2]:

أ. **التكلفة التاريخية:** تسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوع، أو القيمة العادلة للعوض المقدم لاقتنائها في تاريخ اقتنائها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة في مقابل الالتزام.

ب. **التكلفة الجارية:** تسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادلات النقد الذي كان سيدفع في حال اقتناء الأصل نفسه أو أصل مماثل له في الوقت الحالي، وتسجل الالتزامات بمبلغ النقد أو معادلات النقد غير المخصوم الذي كان سيطلب لتسوية الالتزام في الوقت الحالي.

ج. **القيمة القابلة للتحقق:** تسجل الأصول بمبلغ النقد أو معادلات النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصل في ظل استبعاد عادي، تسجل الالتزامات بقيم تسويتها والتي هي مبالغ النقد أو معادلات النقد غير المخصوم المتوقع أن تدفع للوفاء بالالتزامات في السياق العادي للأعمال.

د. **القيمة الحالية:** تسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أو يولدها البند في السياق العادي للأعمال، وتسجل الالتزامات بالقيمة الحالية

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص: 12.

[2] المرجع نفسه، ص: 12.

المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة، والمتوقع أن تطلب لتسوية الالتزامات في السياق العادي للأعمال.

تعد **التكلفة التاريخية** أكثر أسس القياس تطبيقا من قبل المنشآت في إعداد قوائمها المالية، ويكون هذا التطبيق عادة مترافقا مع أسس قياس أخرى، فعلى سبيل المثال يسجل المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تسجل الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتسجل التزامات التقاعد بقيمتها الحالية، إضافة إلى ذلك تستخدم بعض المنشآت أساس التكلفة الجارية تجاوبا مع عدم قدرة نموذج المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار التغيرات في أسعار الأصول غير النقدية.

المطلب الثالث: قياس عناصر المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية IFRS/ IAS

1 . الأصول

1 .1 .**تعريف الأصل:** ورد تعريف الأصل في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية كما يلي:" هو مورد تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ".وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بمساهمته المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها[1].

ويمكن للمنافع الاقتصادية أن تتدفق للمنشأة بعدة طرق، حيث يمكن للأصل أن يستخدم منفردا أو بمشاركة غيره من الأصول من أجل إنتاج السلع والخدمات المعدة للبيع من قبل المنشأة، أو أن يستبدل بغيره من الأصول، أن يستخدم لسداد عنصر من عناصر الالتزامات، أن يوزع على الملاك وتنقسم الأصول إلى أصول مادية وأصول غير مادية أي غير ملموسة، ورغم أن بعض الأصول لها شكل مادي مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات، إلا أن الوجود المادي لا يعد شرطا جوهري فبراءات الاختراع وحقوق النشر مثلا هي إذا كان المشروع يسيطر عليها، ورغم أنه لا بد من التحقق من وجود الأصل إلا أن حق الملكية لا يعتبر كافيا لذلك، فالعبرة هي السيطرة على المنافع المتوقعة من هذا الحق كما هو الحال في الحقوق الناشئة عن عقود الإيجار، والمعرفة الفنية الناشئة عن عملية التطوير[2].

1 .2 .**شروط الاعتراف بالأصول:**

ورد في الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة الدولية أنه ينبغي أن يثبت البند الذي يستوفي تعريف عنصر، إذا كان[3]:

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، المرجع السابق،ص: 141.

[3] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:16.

- من المحتمل أن تتدفق أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى، أو من المنشأة.
- للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

وكذلك نص المعيار المحاسبي الدولي رقم: 16 العقارات والآلات والمعدات، على عدم الاعتراف بالأصل إلا إذا تحقق الشرطان التاليان[1]:

يجب أن تثبت تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات على أنها أصل عندما، وفقط عندما:

- يكون من المحتمل أن منافعا اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى المنشأة؛
- يمكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

حيث يعترف بالأصل في الميزانية عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منه بالنسبة للمنشاة محتملة الحدوث، ومثال على ذلك: بند المدينين، فعندما يكون هناك احتمال بعدم تمكن المنشأة من تحصيل جزء منها، فلا بد من تشكيل مخصص الديون المشكوك فيها من حساب الأرباح والخسائر في السنة ذات العلاقة، أما الأصل الذي لن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية فإنه يصبح خسارة يحمل على الدورة المالية؛ وأن يكون للبند تكلفة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها، حيث يجب أن يتم تقدير التكلفة أو القيمة للبند وبخلوها من الأخطاء المادية أو التحيز، مع مراعاة الحيطة والحذر في إعداد التقديرات في حالات عدم التأكد؛ وفي حالة عدم التمكن من قياس تكلفة البند أو قيمته بطريقة يمكن الاعتماد عليها (موثوقة) فلا يجوز الاعتراف به ضمن الأصول، ولكن يمكن الإفصاح على شكل إيضاحات في القوائم المالية[2].

وتناولت معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية الأصول من خلال عدة معايير أهمها:

- معيار المحاسبة الدولية رقم: 16 العقارات والآلات والمعدات؛
- معيار المحاسبة الدولية رقم: 40 العقارات الاستثمارية؛
- معيار المحاسبة الدولي رقم: 38 الأصول غير الملموسة؛
- معيار المحاسبة الدولية رقم:41 الزراعة؛
- معيار المحاسبة الدولية رقم:2 المخزون؛
- المعيار الدولي للتقرير المالي رقم: 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة؛
- المعيار الدولي للتقرير المالي رقم: 9 الأدوات المالية؛

هذا بالإضافة لمعايير أخرى ذات صلة بالأصول مثل المعيار المحاسبي رقم:1 عرض القوائم المالية والمعيار المحاسبي رقم:36 الهبوط في قيمة الأصول، والعديد من التفسيرات.

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 16، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:16.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، المرجع السابق،ص: 142.

1 .3 .قياس العقارات والآلات والمعدات

هدف معيار المحاسبة الدولية رقم: 16 العقارات والآلات والمعدات، هو تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية أن يميزوا المعلومات عن استثمار منشأة في عقاراتها وآلاتها ومعداتها، وعن التغيرات في مثل هذا الاستثمار، إن الموضوعات الرئيسة في المحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات هي إثبات الأصول، وتحديد مبالغها الدفترية وأعباء الاستهلاك وخسائر الهبوط التي ستثبت فيما يتعلق بها؛ ويعترف ببند العقارات والآلات والمعدات كأصل وفقا للمعيار عندما يكون محتملا أن تتدفق المنافع الاقتصادية من الأصل للمنشأة، ويمكن قياس تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها (موثوقة)، ويعترف بالأصل عند الإثبات الأولي على أساس التكلفة وتشمل تكلفة البند من بنود العقارات والآلات والمعدات[1]:

- سعر شرائه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد، بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات؛
- أي تكاليف تعود بشكل مباشر إلى جلب الأصل إلى الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلا للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.

يعطي المعيار للمنشأة بعد القياس الأولي خيارين لقياس بند العقارات والآلات والمعدات إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقويم .

نموذج التكلفة

بعد إثباته على أنه أصل، يجب أن يسجل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بتكلفته مطروحا منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط.

نموذج إعادة التقويم

بعد إثباته على أنه أصل، يجب أن يسجل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات، الذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، بمبلغ إعادة التقويم، وهو عبارة عن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحا منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة، ويجب أن تجرى إعادة التقويمات بانتظام بشكل كاف لضمان ألا يختلف المبلغ الدفتري بشكل ذي أهمية نسبية عن المبلغ الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير.

1 .4 .قياس العقارات الاستثمارية:

هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم: 40 العقارات الاستثمارية هو تحديد المعالجة المحاسبية للعقار الاستثماري ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة، ويوجب المعيار الاعتراف بالاستثمارات العقارية كأصل، إذا كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمارات العقارية

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 16، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:1-6.

إلى المنشأة، ويوجب قياس بند العقارات الاستثمارية عند الإثبات الأولي **تكلفتها**، ويوجب المعيار على المنشأة بعد الاعتراف المبدئي اختيار إما **نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة** لقياس جميع الاستثمارات العقارية، ويضم المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للممتلكات في صافي الربح أو الخسارة في الفترة التي تنشأ فيها، ويوجب المعيار أن تعكس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية حالة السوق الحقيقية والظروف كما بتاريخ الميزانية العمومية، ويوجب المعيار على المنشآت التي قاست الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة الاستمرار في إتباعها إلى أن يتم استبعادها أو تصبح مشغولة من قبل المالك أو يطورها بغرض بيعها لاحقا، وإذا اختارت المنشأة قياس ممتلكاتها الاستثمارية بالتكلفة فعليها إتباع المعيار (16) باستثناء تلك المصنفة بغرض البيع فيتم قياسها وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (5)، ويعترف بالتعويضات من الطرف الثالث للاستثمارات العقارية التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في قائمة الدخل عندما تصبح التعويضات مستحقة القبض[1].

1 .5 .**قياس الأصول غير الملموسة:**

هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم:38 الأصول غير الملموسة، هو تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يتم التعامل معها في معيار أخر، ويتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تثبت أصلا غير ملموس عندما تستوفي ضوابط محددة، ويعد الأصل غير الملموس قابلا للتحديد إذا استطاعت المنشأة تأجيره، أو بيعه أو استبداله مفردا أو مع أصول أو التزامات ذات علاقة، أو نشأ من اتفاق تعاقدي أو حقوق قانونية، ويوجب المعيار الاعتراف بالأصل غير الملموس، إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تعزى للأصل ستتدفق للمنشأة، وإذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به، ويقاس الأصل غير الملموس **بمقدار تكلفته**، ويوجب المعيار عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا، وفيما يتعلق بالنفقات المتعلقة بمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ تم شراؤه بشكل منفصل أو في اندماج الأعمال، والتي تم عدها أصل غير ملموس والتي تم تكبدها بعد شراء المشروع، فيتم المحاسبة عنها وفقا للمعيار كما يلي: لا يتم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي، بل يعترف بها مصروف عند تحملها، أما الأصل غير الملموس الناشئ من تطوير (مرحلة التطوير لمشروع داخلي)، فيعترف به أصل غير ملموس إذا تمكنت المنشأة من بيان: الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس، بحيث يصبح متوفرا للاستعمال أو البيع ونيتها لإكمال الأصل غير الملموس واستعماله أو بيعه وقدرتها على استعمال أو بيع الأصل وكيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، وبيان وجود سوق لتوزيع الأصل غير الملموس أو ظهور فائدة استخدامه داخليا، وتوفر الموارد الفنية

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 40، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:4-7.

والمالية المناسبة لإكمال تطوير واستعمال أو بيع الأصل غير الملموس، والمقدرة على قياس الإنفاق على الأصل غير الملموس بشكل موثوق به.

ويوجب المعيار عدم الاعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخليا على أنها أصول غير ملموسة، وما عداه يعترف بالإنفاق على أي بند غير ملموس مصروف في قائمة الدخل، إلا ما ينطبق على الحالة السابقة، أو إذا تم امتلاك البند في عملية دمج منشآت الأعمال، وكذلك النفقات على بند غير ملموس سبق الاعتراف بها مصروف يجب عدم اعتبارها كجزء من تكلف الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق، ويتم الاعتراف بالأصل غير الملموس وفقا للمعالجة الأساسية **بتكلفته مخصوما منها الإطفاء المتراكم وأي خسائر انخفاض القيمة،** كما يجوز الاعتراف به بمبلغ **إعادة التقييم مخصوما منها أي إطفاء متراكم، وأي خسائر انخفاض القيمة لاحق لعملية إعادة التقييم** وفقا للمعالجة المسموح بها[1].

1 .6 .قياس الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي

هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم:41 الزراعة هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، من الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد، ويجب على المنشأة أن تثبت أصلا حيويا أو منتجا زراعيا عندما، وفقط عندما:

أ. تسيطر المنشأة على الأصل نتيجة لأحداث سابقة؛

ب. يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى المنشأة؛

ج. يمكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

ويجب أن يتم قياس الأصل الحيوي، عند الإثبات الأولي وفي نهاية كل فترة تقرير، **بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع،** وباستثناء الحالة التي لا يمكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها يجب أن يتم قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمنشأة بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد ويكون مثل هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم: 2 "المخزون" و معيار آخر مناسب للتطبيق.

1 .7 .قياس الخزون

هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 المخزون هو تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون، وتتمثل في تحديد مبلغ التكلفة الذي يثبت على أنه أصل ويرحل إلى أن يثبت الإيراد المتعلق به، يوفر هذا المعيار إرشادات بشأن تحديد التكلفة وإثباتها اللاحق على أنها مصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، كما يوفر إرشادات بشأن صيغ احتساب التكلفة التي تستخدم لتحديد

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 38، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:5-6.

تكاليف للمخزون؛ يتم قياس المخزون **بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل**، وتشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل وأية تكاليف تنفق لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة، وتحدد تكلفة المخزون المخصص لمشروعات معينة باستخدام طريقة التحديد المحدد، أما المخزون غير المخصص فتحدد تكلفته بطريقة الوارد أولا صادر أولا أو المتوسط المرجح[1].

8. 1 .قياس الأصول المالية:

إن الهدف من هذا المعيار الدولي لتقرير المالي، هو وضع مبادئ للتقرير المالي عن الأصول المالية والالتزامات المالية، الذي سوف يعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية، في تقويمها لمبالغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وتوقيتها، وعدم تأكدها، وذلك من خلال تصنيف الأصول المالية إلى: أصول مالية **تقاس بالقيمة العادلة**، أصول مالية **تقاس بالتكلفة المستنفدة** (أدوات الدين).

بعد الإثبات الأولي، يجب على المنشأة أن تقيس الأصل المالي بما يلي:

- التكلفة المستنفدة؛ أو
- القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر؛ أو
- القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ويتم الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ويوجد استثناء واحد هو الاستثمارات في أدوات الملكية التي تختار المنشأة قياس التغير في قيمتها العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر؛ وإذا كان الاستثمار في الأدوات الملكية ليس بهدف المتاجرة (الاستثمار الإستراتيجية)، وتختار المنشأة هذا التصنيف عند الاعتراف الأولي بالأصل المالي، وهذا الخيار لا يمكن الرجوع عنه (إعادة التصنيف)، يتم الاعتراف بتوزيع أرباح هذه الأدوات في الربح أو الخسارة، ويتم تصنيف أدوات الدين بالتكلفة المستنفدة إذا تحقق شرطان:

- يكون نموذج عمل المنشأة هو الاحتفاظ بالأصل المالي لتحصيل تدفقاته النقدية التعاقدية وليس هدفها بيع الأصل قبل تاريخ استحقاقه من أجل تحقيق أرباح على التغير في القيمة العادلة؛
- يتضمن عمر الأصل التعاقدي تواريخ محددة لتدفقاته النقدية التي تمثل القيمة الاسمية والفائدة[2].

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 2، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:2-3.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:8-11.

1 .9 .قياس الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة

هدف المعيار الدولي للتقرير المالي رقم:5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة هو تحديد المعالجة المحاسبية عن الأصول المحتفظ بها للبيع، والعرض والإفصاح عن العمليات غير المستمرة وبالتحديد يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي، أن يتم **ياس الأصول التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بالمبلغ الدفتري أو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أيهما أقل،** وأن يتم إيقاف استهلاك تلك الأصول، وأن يتم عرض الأصول التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بشكل منفصل في قائمة المركز المالي وأن يتم عرض نتائج العمليات غير المستمرة بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل[1].

2 .حقوق الملكية:

2 .1 . تعريف حقوق الملكية:

ورد تعريف حقوق الملكية في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية كما يلي:"حق الملكية: هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها"[2].

وبالتالي يعتمد قياس حق الملكية الذي يظهر في قائمة المركز المالي على قياس الأصول والالتزامات، وبالتالي فإن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادة أو نقص حق الملكية[3].

2 .2 . مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

ورد المفاهيم التالية في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية[4]:

2 .2 .1 . مفاهيم رأس المال:

تطبق معظم المنشآت المفهوم المالي في إعداد قوائمها المالية، ويعد رأس المال المالي مرادفا لصافي أصول المنشأة أو حقوق ملكيتها، أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال فيمثل القدرة التشغيلية أو الطاقة الإنتاجية للمنشأة (وحدات إنتاج يومية).

2 .2 .2 . مفاهيم المحافظة على رأس المال وتحديد الربح:

2 .2 .2 .1 . المحافظة على رأس المال المالي: بموجب هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا فاق المبلغ المالي(أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة المبلغ المالي(أو النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة، بعد استبعاد أثر أي توزيعات على الملاك وأي مساهمات من الملاك

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 5، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:3.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، المرجع السابق،ص: 204.

[4] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص: 18.

خلال الفترة، ويمكن قياس المحافظة على رأس المال المالي بوحدات نقدية اسمية، أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.

2 .2 .2 .2 . **المحافظة على رأس المال المادي:** بموجب هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا فاقت الطاقة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (الموارد أو الأموال اللازمة لتحقيق هذه الطاقة) في نهاية الفترة الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أثر أي توزيعات على الملاك وأي مساهمات من الملاك خلال الفترة.

2 .3 . قياس حقوق الملكية:

لا يوجد معيار مستقل من معايير المحاسبة الدولية يظهر المعالجة المحاسبية لحقوق الملكية، ولكن هناك العديد من الفقرات للعديد من معايير المحاسبة الدولية (معايير الدولية لتقرير المالي) التي تناولت حقوق الملكية[1].

فورد مثلا في الإطار المفاهيمي الفقرات التالية تخص حقوق الملكية:

- يعتمد المبلغ الذي تظهر به حقوق الملكية في الميزانية على قياس الأصول والالتزامات، وعادة لا يتطابق المبلغ المجمع لحقوق الملكية إلا بالصدفة فقط مع القيمة السوقية المجمعة لأسهم المنشأة، أو مع المبلغ الذي يمكن أن ينشأ عن استبعاد إما صافي الأصول على أساس تدريجي أو المنشأة ككل على أساس الاستمرارية.
- بالرغم من تعريف حقوق الملكية على أنها حصة متبقية، فإنه يمكن تصنيفها فرعيا في الميزانية، فعلى سبيل المثال، في شركة المساهمة، قد يتم إظهار بشكل منفصل الأموال المساهم بها من قبل حملة الأسهم، والأرباح المبقاة، والاحتياطيات التي تمثل تخصيصات للأرباح المبقاة، والاحتياطيات التي تتمثل في تعديلات المحافظة على رأس المال يمكن أن تكون مثل هذه التصنيفات ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية في مجال اتخاذ القرارات عندما تشير القيود القانونية أو القيود الأخرى إلى قدرة المنشأة على توزيع حقوق ملكيتها، أو خلاف ذلك تخصيصها لغرض ما يمكن أن تنعكس أيضا حقيقة أن الأطراف التي لها حصص ملكية في منشأة ما لها حقوق مختلفة فيما يتعلق بتلقي توزيعات الأرباح أو استرداد حقوق الملكية المساهم بها.
- تكون الاحتياطيات أحيانا بموجب تشريع، أو قانون آخر من أجل إعطاء المنشأة ودائنيها تدابير إضافية للحماية من آثار الخسائر، وقد يتم تكوين احتياطيات أخرى إذا كان القانون الضريبي

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، المرجع السابق،ص: 205.

الوطني يمنح إعفاءات من التزامات الضرائب، أو تخفيضات فيها عندما تجرى تحويلات إلى مثل هذه الاحتياطيات، ويعد وجود هذه الاحتياطيات القانونية، والتشريعية والضريبية، وحجمها، معلومات يمكن أن تكون ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات تعد التحويلات إلى مثل هذه الاحتياطيات تخصيصات للأرباح المبقاة وليست مصروفات.

3 . الالتزامات:

3 .1 . تعريف الالتزامات:

ورد تعريف الالتزام في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية كما يلي:" هو إلتزام حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ويتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية"[1].

كما عرفه المعيار المحاسبي الدولي رقم 32، الالتزام المالي بأنه أي مطلوب يكون عبارة عن إلتزام تعاقدي[2]:

أ. بتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى منشأة أخرى؛ أو

ب. بمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط يحتمل أن تكون غير مواتية للمنشأة؛ أو

ج. عقدا سوف أو قد تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة.

3 .2 . التمييز بين الالتزام وحق الملكية:

طالب المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 بالتمييز بين الالتزام المالي وأداة حق الملكية عند إصدار الأداة المالية، فعندما يتم إصدار أسهم ممتازة على أن يتم تسديدها إجباريا من قبل الشركة المصدرة بمبلغ ثابت محدد في تاريخ محدد في المستقبل فإن ذلك يدعو غلى تصنيف هذا البند على أنه إلتزام(مطلوب مالي)، وبشكل عام فإن المعيار المهم في التفريق بين الالتزام وأداة حق الملكية هو وجود إلتزام تعاقدي[3].

3 .3 . الاعتراف بالالتزام:

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:17.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 32، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص: 3.

[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، المرجع السابق،ص: 210.

ورد في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية " يثبت التزام في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن ينتج عن تسوية التزام حالي تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية، وأن المبلغ الذي ستتم به التسوية يمكن قياسه بطريقة يمكن الاعتماد عليها"[1].

تنطوي تسوية التزام حالي عادة على تخلي المنشأة عن موارد تنطوي على منافع اقتصادية من أجل الوفاء بمطالبة الطرف الأخر يمكن أن تحدث تسوية التزام حالي بعدة طرق، على سبيل المثال، من خلال[2]:

- دفع نقد؛
- تحويل أصول أخرى؛
- تقديم خدمات؛
- استبدال ذلك الالتزام بالتزام آخر؛
- تحويل الالتزام إلى حقوق ملكية.

يمكن أيضا إطفاء الالتزام من خلال وسائل أخرى مثل تنازل الدائن عن حقوقه، أو فقدانها

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[2] المرجع نفسه، ص:14.

خلاصة الفصل

نستخلص من دراستنا للفصل الأول، أن الفكر المحاسبي الحالي رغم الجهود الكبيرة المبذولة، لم يستكمل بعد من بناء الجانب النظري، من مفاهيم وفروض ومبادئ محاسبية، تكون متناسقة ومتكاملة وخالية من حالات التعارض، وتأسس لأهم وظيفة محاسبية وهي القياس المحاسبي، والدليل على ذلك كثرة بدائل القياس المحاسبي، والانتقادات الموجهة لكل بديل من بدائل القياس المحاسبي، والدعوة إلى الخروج عن المبادئ التاريخية في كل مرة، ويعاني مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضا من مشكلة كثرة البدائل المحاسبية وحالات التعارض والدليل على ذلك السماح باستخدام عدة بدائل قياس في المعيار المحاسبي نفسه عند قياس عناصر القوائم المالية، ويسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تقليل حالات التعارض من خلال تعديل المعايير الحالية وإصدار معايير التقارير المالية الجديدة وإلغاء معايير المحاسبة الدولية السابقة بما يتماشى وأخر التعديلات في إطارها المفاهيمي والتصوري.

الفصل الثاني: التأصيل النظري لمحاسبة زكاة الشركات

الفصل الثاني: التأصيل النظري لمحاسبة زكاة الشركات

تمهيد:

تعتبر محاسبة الزكاة أحد فروع الفكر الاقتصادي الإسلامي، وتقوم على مفاهيم ومبادئ تتصف بالموضوعية والثبات، لأن الله عز وجل وضع شريعة ثابتة حكيمة ترشد البشرية إلى الحياة الطيبة الكريمة، على عكس الفكر المحاسبي الحالي والذي تتعارض فيه الكثير من المفاهيم والمبادئ، والتي تم تبين البعض منها في الفصل الأول، ومن أجل أن نفهم المفاهيم والمبادئ التي تقوم عليها محاسبة زكاة الشركات، سنتناول أولا أساسيات زكاة المال بصفة عامة، من خلال الإلمام بمفهوم وخصائص وشروط زكاة المال عامة، ودور وأهداف زكاة المال، ثم بعد ذلك نتناول مفهوم محاسبة زكاة الشركات وخصائصها ونصابها وسعرها، ثم أخيرا نتطرق بشيء من التفصيل إلى طرق تحديد وعاء زكاة الشركات، ومن أجل الربط بين متغيري الدراسة سوف نفصل في أسس قياس بنود الوعاء وفق معايير المحاسبة الدولية وحكما من الناحية الفقهية.

المبحث الأول: أساسيات زكاة المال

يتضمن هذا المبحث دراسة تمهيدية لأساسيات زكاة المال لإعطاء القارئ الخلفية العلمية المطلوب معرفتها، والإلمام بها قبل الدخول في تفاصيل محاسبة زكاة الشركات، فالزكاة ركن من أركان الإسلام الخمسة وشعيرة من شعائره وعبادة من عباداته، وحق معلوم قدر الشرع الإسلامي نصابه ومقاديره وحدوده وشروطه ووقت إخراجه وطريقة أدائه.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص وشروط زكاة المال

1 .**مفهوم زكاة المال:** ويتم توضيح مفهوم الزكاة من جوانب مختلفة

1 .1 . **الزكاة لغة:**

تعرف الزكاة في اللغة بالنماء والبركة والطهارة والمدح، فهي "نماء" و"بركة" لأنها مما يرجى به زيادة المال من بركة الله تعالى، فكل شيء يزداد وينمو فهو يزكو زكاءا، فالزكاة تكون سببا في النماء والبركة في المال بالخلف (أي بالتعويض) في الدنيا والثواب في الآخرة[1]، وتعني الزيادة من النماء أو الريع والتثمير أو البركة وزيادة الخير أو الطهارة لقوله تعالى:﴿ **قَدۡ أَفۡلَحَ مَن زَكَّىٰهَا ٩** ﴾[2]، أي طهرها، وسميت بهذا الاسم لأنها تطهر نفوس مخرجيها من الأغنياء، من البخل والشح والأنانية والأثرة، كما تخلص المال المخرجة منه مما يشوبه من محرمات أو شبهات، كما تطهر نفوس الفقراء المستحقين لها من الغل والحقد والنقمة على المجتمع[3].

1 .2 . **الزكاة اصطلاحا:**

هي إسم لما يخرجه الإنسان من حق الله تعالى إلى الفقراء، وسميت زكاة لما يكون فيها من رجاء البركة، وتزكية النفس وتنميتها بالخيرات فإنها مأخوذة من الزكاة وهو النماء والطهارة والبركة[4].

1 .3 . **الزكاة شرعا:**

الزكاة فريضة بالكتاب والسنة والإجماع، فرضت الزكاة على المسلمين مثلها مثل الصلاة، فهي الركن الثالث من أركان الإسلام الخمسة في مواضع كثيرة من القرآن[5]، قال تعالى:﴿ **إِنَّ ٱلَّذِينَ ءَامَنُواْ وَعَمِلُواْ ٱلصَّٰلِحَٰتِ وَأَقَامُواْ ٱلصَّلَوٰةَ وَءَاتَوُاْ ٱلزَّكَوٰةَ لَهُمۡ أَجۡرُهُمۡ عِندَ رَبِّهِمۡ وَلَا خَوۡفٌ عَلَيۡهِمۡ وَلَا هُمۡ يَحۡزَنُونَ ٢٧٧** ﴾[6]

---

[1] أحمد حسين على حسين، محاسبة الزكاة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2011، ص:6.

[2] سورة الشمس، الآية: 09.

[3] مبروك محمد نصير، دليل محاسبة الزكاة للأفراد والشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2014، ص:15.

[4] السيد سابق، فقه السنة، المجلد الأول، الطبعة الأولى، دار الفتح الإعلام العربي، القاهرة، مصر، 2000، ص:253.

[5] مبروك محمد نصير، المرجع السابق، ص: 16.

[6] سورة البقرة، الآية: 277.

وقوله تعالى: ﴿ **وَأَقِيمُواْ ٱلصَّلَوٰةَ وَءَاتُواْ ٱلزَّكَوٰةَۚ ١١٠** ﴾ [1]، وقال الله تعالى: ﴿ **خُذۡ مِنۡ أَمۡوَٰلِهِمۡ صَدَقَةٗ تُطَهِّرُهُمۡ وَتُزَكِّيهِم بِهَا وَصَلِّ عَلَيۡهِمۡۖ إِنَّ صَلَوٰتَكَ سَكَنٞ لَّهُمۡۗ وَٱللَّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ ١٠٣** ﴾[2]، والزكاة حق للفقراء والمساكين، وفي هذا يقول الله سبحانه وتعالى:﴿**وَٱلَّذِينَ فِيٓ أَمۡوَٰلِهِمۡ حَقّٞ مَّعۡلُومٞ ٢٤ لِّلسَّآئِلِ وَٱلۡمَحۡرُومِ ٢٥**﴾[3]، والزكاة من مسئولية ولي الأمر ومن أعمال السيادة، ودليل ذلك قول الله تعالى:﴿ **ٱلَّذِينَ إِن مَّكَّنَّٰهُمۡ فِي ٱلۡأَرۡضِ أَقَامُواْ ٱلصَّلَوٰةَ وَءَاتَوُاْ ٱلزَّكَوٰةَ وَأَمَرُواْ بِٱلۡمَعۡرُوفِ وَنَهَوۡاْ عَنِ ٱلۡمُنكَرِۗ وَلِلَّهِ عَٰقِبَةُ ٱلۡأُمُورِ ٤١**﴾[4]

وأتت السنة مؤكدة لما جاء به القرآن الكريم، ومنها قول النبي ρ" بني الإسلام على خمس: شهادة أن لا إله إلا الله وأن محمد رسول الله، وإقام الصلاة، وإيتاء الزكاة، وصوم رمضان، وحج البيت" حديث صحيح[5].

وأجمعت الأمة على وجوب الزكاة كما حدث في زمن الخليفة أبي بكر رضي الله عنه عندما تولى الخلافة بعد وفاة النبي ρ، وقال τ:" والله لو منعوني عناقا كانوا يؤدونها إلى رسول الله ρ لقاتلتهم على منعها"[6]، واتفق الصحابة رضوان الله عليهم على قتال مانعي الزكاة، وبالتالي فالزكاة واجبة كما هو ثابت بالكتاب والسنة والإجماع؛ وعليه فإن الزكاة شرعا قدر معلوم في مال محدد يجب صرفه للفئات المحددة شرعا وذلك طبقا لشروط وتوضيحات محددة[7]، وتعرف الزكاة في الشريعة على أنها:" قدر معين من النصاب الحولي يخرجه الغني المسلم الحر لله تعالى للفقير المستحق مع قطع المنفعة عنه من كل وجه"[8]،وهي" تمليك جزء معين من مال معين إلى من يستحقه من فئات معينة لتحقيق رضا الله وتزكية النفس والمال والمجتمع"[9] وهي الحصة المخصصة من المال المفروض والمحددة من الله سبحانه وتعالى بالشروط والأوصاف التي أقرها الكتاب والسنة والإجماع.

من التعريفات السابقة يمكن استخراج المعالم الأساسية لزكاة المال وهي[10]:

- تعتبر زكاة المال نقل ملكية وليست منة أو فضلا أو هبة من صاحب المال على المستحق، ولا يجوز لمن نقل الملكية أن يعيد ملكيتها مرة أخرى لمن نقلت إليه، ونقل الملكية يترتب عليه قطع المنفعة عن المالك من كل وجه، وهذا مصداقا لقول الله تعالى في مواضع متعددة في القرآن: ﴿ **وَءَاتُواْ ٱلزَّكَوٰةَ ٤٣** ﴾ [1] يعني تمليك الزكاة.

---

[1] سورة البقرة، الآية: 110.

[2] سورة التوبة، الآية: 103.

[3] سورة المعارج، الآية:25،24.

[4] سورة الحج، الآية: 41.

[5] رواه الإمام أحمد والترمذي والنسائي وابن ماجة عن ابن عمر كما ذكره الألباني في صحيح الجامع الألباني برقم 547/2840.

[6] أبي حجر العسقلاني، فتح الباري ، الجزء الثالث، الطبعة الرابعة، أحياء التراث العربي، بيروت، 1408 هـ، ص 206.

[7] يوسف القرضاوي، فقه الزكاة، الجزء الأول، الطبعة السادسة عشر، مؤسسة الرسالة، بيروت، 1406 هـ ، ص37.

[8] محمد علي الصابوني، صفوة التفاسير، المجلد الثالث، الطبعة الرابعة، دار القرآن العظيم ، بيروت، لبنان،1981، ص:277.

[9] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 1990، ص32.

[10] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق،ص:33.

[1] البقرة، الآية: 43.

- تتمثل زكاة المال في جزء معين معلوم في المال والذي يحدد وفقا لقواعد معينة وهذا مصداقا لقول الله سبحانه وتعالى ﴿**وَٱلَّذِينَ فِيٓ أَمۡوَٰلِهِمۡ حَقّٞ مَّعۡلُومٞ ٢٤ لِّلسَّآئِلِ وَٱلۡمَحۡرُومِ ٢٥**﴾[1]، وقوله تعالى: ﴿ **وَفِيٓ أَمۡوَٰلِهِمۡ حَقّٞ لِّلسَّآئِلِ وَٱلۡمَحۡرُومِ ١٩** ﴾[2]، ولفظ حق في هذه الآية يوضح أن زكاة المال فرض واجب الأداء ويمثل حقا مستحقا على صاحب المال لمن يستحقه.
- يجب أن يتوافر في مال الزكاة شروط معينة، ويعني ذلك أنه لا تخضع كل الأموال للزكاة، وتختلف هذه الشروط من مال إلى آخر حسب طبيعة هذا المال وطرق استثماره وتكلفة إنتاجه.
- يجب أن يصل مقدار المال نصابا معينا في معظم أنواع الزكوات حتى تجب فيه زكاة المال، تحقيقا للعدالة الاجتماعية، وتقريبا للفوارق بين الناس، ولضمان حد أدنى للكفاف.
- توجه حصيلة زكاة المال إلى مصارف معينة محددة وفقا لقول الله تعالى: ﴿ **إِنَّمَا ٱلصَّدَقَٰتُ لِلۡفُقَرَآءِ وَٱلۡمَسَٰكِينِ وَٱلۡعَٰمِلِينَ عَلَيۡهَا وَٱلۡمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمۡ وَفِي ٱلرِّقَابِ وَٱلۡغَٰرِمِينَ وَفِي سَبِيلِ ٱللَّهِ وَٱبۡنِ ٱلسَّبِيلِۖ فَرِيضَةٗ مِّنَ ٱللَّهِۗ وَٱللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٞ ٦٠** ﴾[3]
- تهدف زكاة المال إلى تحقيق العديد من الأغراض العقائدية والخلقية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية من أهمها الامتثال لأمر الله الذي رزق الفرد هذا المال وبذلك تطيب نفسه ويطهر ماله كما أنها تساعد على تحقيق العدالة الاجتماعية وتنمية الاقتصاد.

2 .**خصائص زكاة المال:**

تتسم زكاة المال بعدة خصائص تميزها عن النظم الضريبية الوضعية ومن أهم هذه الخصائص[4]:

2 .1 .**الزكاة فريضة إجبارية:** تعتبر الزكاة الركن الثالث من أركان الإسلام الخمسة وهي فريضة واجبة الأداء وليست إحسانا وتطوعا.

2 .2 . **الزكاة من أعمال السيادة:** يقع على أولي الأمر من المسلمين مسؤولية تجميع وتوزيع زكاة المال وهذا يعطيهم حق السيادة في إجبار من يمتنع عنها، وفي هذا يقول سبحانه:﴿ **فَإِن تَابُواْ وَأَقَامُواْ ٱلصَّلَوٰةَ وَءَاتَوُاْ ٱلزَّكَوٰةَ فَخَلُّواْ سَبِيلَهُمۡۚ إِنَّ ٱللَّهَ غَفُورٞ رَّحِيمٞ ٥** ﴾[5].

2 .3 .**الزكاة حق معلوم:** يتسم حق زكاة المال بالمعلومية، حيث أن الشريعة الإسلامية قد بينت المقادير والحدود والشروط وغير ذلك، حتى يسهل للمسلم معرفة ما عليه، ولزيادة عنصر اليقين في الزكاة فقد اهتم الخلفاء الراشدون بإعداد كتب توزع على الناس توضح لهم ما عليهم من زكاة أو خراج أو غير ذلك من حقوق بيت المال وما كتاب الخراج للقاضي أبي يوسف ابن إبراهيم الذي اقترح عليه إنشاءه وتصنيفه كبير

[1] سورة المعارج، الآية:24،25.

[2] سورة الذاريات، الآية:19.

[3] سورة التوبة، الآية: 60.

[4] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق،ص: 34-42.

[5] سورة التوبة الآية:5.

ملوك الأرض في عصر هارون الرشيد أمير المؤمنين إلا أحد الأمثلة البارزة لذلك، وصفة المعلومية هذه تقابل قاعدة اليقين التي يجب أن تراعى في الضريبة الجيدة، وما هي بمتوفرة الآن حيث تتسم معظم نظم الضرائب المعاصرة بعدم الثبات والاستقرار كما يصعب على معظم الممولين معرفة مقدار الضرائب الواجب أداؤها ويترتب على ذلك إما التهرب أو أنهم يدفعون مالا يطيقون بسبب جهلهم بقوانين الضرائب المتغيرة.

2 .4 .**تدفع الزكاة في الأوقات الأكثر ملائمة:** تدفع الزكاة في الأوقات الأكثر ملائمة لدافعها ولمستحقيها والأمثلة على ذلك كثيرة، فمثلا تدفع زكاة الزرع والثمار بمجرد حصد المحصول أو جمع الثمار وهذا مصداقا لقول الله سبحانه وتعالى: ﴿ وءاتُواْ حَقَّهُۥ يَوۡم حَصَادِهِۦۖ ﴾[1] ويعتبر ذلك أفضل ميعاد لدافع زكاة الزروع كما أن إعطاء المستحق الزكاة بسرعة تجعل نفسه طيبة وتدخل عليه السرور ولا تجعله يحقد على الغنى الذي يجني المحصول ولا يراعي حال الفقير، وفي مجال زكاة عروض التجارة والمستغلات وزكاة التعدين وغيرها من الزكاة، تحسب وتحصل وتوزع الزكاة في نهاية كل حول والذي يحدده المزكي حسب طبيعة النشاط الذي يمارسه وفي هذا ملائمة له لأن الحول فترة كافية لحدوث النماء وتحديد قياس نتيجة النشاط، وقد جاء في الشرح الصغير ما يفيد ذلك " قوم عروضك كل عام كل جنس يباع به غالبا في ذلك الوقت **قيمة عدل** على البيع المعروف"، وقال الشافعية:" الحول شرط لوجوب الزكاة على التحدي، فلو نقص الحول ولو لحظة فلا زكاة، ويشترط حولان الحول في غير زكاة الحبوب والمعدن والركاز وقال المالكية حولان الحول شرط لوجوب الزكاة في غير المعدن والركاز والحرث.

2 .5 .**الاقتصاد في نفقات جباية الزكاة:** يقصد بالاقتصاد هنا أن تكون نفقات جباية الزكاة في أقل الحدود دون إسراف أو تبذير، وقد اهتم التشريع الإسلامي بهذه الناحية ووضع مبادئ وقواعد لم يتوصل إليها علماء الفكر المحاسبي المعاصر إلا حديثا وهي إعطاء الحوافز لمحصلي الزكاة حتى يقتصدوا في نفقات الجباية فقال رسول الله ρ:" العامل على الصدقة بالحق لوجه الله تعالى كالغازي في سبيل الله عز وجل حتى يرجع إلى أهله" رواه أحمد عن رافع بن خديج. وقد حدد عمر بن الخطاب τ المواصفات التي يجب أن تكون في جامع الزكاة بقوله :" وإني لا أجد هذا المال يصلحه إلا خلال ثلاث أن يؤخذ بالحق ويعطى في الحق ويمنع من الباطل"، وكانت تحسب أجور محصلي زكاة المال على أساس كفاءتهم ومقدار أعمالهم، وفي الغالب على أساس نسبة مئوية من الحصيلة[2].

2 .6 .**التيسير في أداء الزكاة:** من أهم خصائص زكاة المال التيسير على دافع الزكاة ومن أشكال وصيغ ذلك ما يلي:

– يمكن أن تؤدى زكاة المال عينا أو نقدا (ولكن الأصل أن تؤدى من جنس مال المزكي)، والدليل على ذلك كتاب رسول الله ρ إلى معاذ ابن جبل τ باليمن في الجزية، " إن على كل حالم دينار أو عدلة

[1] سورة الأنعام، الآية:131.

[2] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق،ص: 34-42.

من المعاقر"، ويستنبط من هذا الحديث أنه يمكن لصاحب المال المزكي أن يؤدي زكاته نقدا وعينا أيهما أيسر له، ولقد أجاز الحنفية والفقهاء المحدثين مثل الغزالي والقرضاوي ذلك.

– الأصل عدم نقل زكاة المال بل تصرف في بلد المال، ولكن أجاز بعض الفقهاء نقلها بشروط معينة للتيسير ولتحقيق منافع أكبر للمسلمين مثل نقلها للقرابة المحتاجين.

– جوز تأخير أو تقديم أداء الزكاة عند الضروريات والحاجيات ولقد طبق ذلك في عهد رسول الله ρ والصحابة.

– يمكن تحديد مقدار زكاة المال ظنيا وذلك حين صعوبة تحديدها فعلا.

2 .7 .**لا ثني في زكاة المال:** تعاني نظم الضرائب المعاصرة مشاكل ازدواج الضريبة بينما يتسم نظام زكاة المال بأنه لا ازدواج في أداء الزكاة ويؤيد ذلك قول رسول الله ρ:" لا ثني في الصدقة" فلا يجوز أخذ الزكاة في عام مرتين كما لا يجب فرض زكاتين على نفس المال في سنة واحدة بسبب واحد، فعلى سبيل المثال إذا كان لدى أحد التجار المسلمين قطيع من الأغنام فحسب التطبيق الحرفي لأحكام زكاة المال فإن هذا القطيع يخضع لزكاتين هما: زكاة الأنعام وزكاة عروض التجارة ولكن التطبيق العلمي لذلك يتمثل في أنه إذا بلغ هذا القطيع النصاب في كلتا الحالتين فمن المسلم به أن المكلف لا يؤدي الزكاة إلا مرة واحدة فقط، ولو فرض أنه بلغ النصاب في أحدهما دون الآخر، فإن الزكاة تجب حيث يتوافر النصاب دون الحالة الأخرى.

2 .8 .**للزكاة مصارف محددة:** لقد حدد الله سبحانه وتعالى مصارف زكاة المال ولم يترك ذلك لولي الأمر يصرفها كيف يشاء، وتصرف الزكاة للمصارف المذكورة في الآية: ﴿ إِنَّمَا ٱلصَّدَقَٰتُ لِلۡفُقَرَآءِ وَٱلۡمَسَٰكِينِ وَٱلۡعَٰمِلِينَ عَلَيۡهَا وَٱلۡمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمۡ وَفِي ٱلرِّقَابِ وَٱلۡغَٰرِمِينَ وَفِي سَبِيلِ ٱللَّهِ وَٱبۡنِ ٱلسَّبِيلِۖ فَرِيضَةٗ مِّنَ ٱللَّهِۗ وَٱللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٞ ٦٠ ﴾[1]

2 .9 .**عمومية زكاة المال:**في الجاهلية كانت تفرض الضريبة على الضعفاء لصالح الأقوياء، وبعد الإسلام فرضت الزكاة على الأغنياء وتعطى للفقراء، وتؤخذ من جميع أموال المسلمين الذين تتوافر فيهم شروطها بدون استثناء أو تمييز دون النظر إلى الجنس أو اللون أو النسب أو الطبقة أو المركز الاجتماعي وهذا علانية وجهرا فالزكاة عامة على الجميع، ويؤكد عمومية الزكاة قول الله سبحانه وتعالى:﴿ خُذۡ مِنۡ أَمۡوَٰلِهِمۡ صَدَقَةٗ تُطَهِّرُهُمۡ وَتُزَكِّيهِم بِهَا ١٠٣ ﴾[2]، هذا تعميم لكل الأموال على كل من تجب عليهم الزكاة، ومن ناحية أخرى كون الزكاة فريضة يؤكد عموميتها دون إعفاء لأسباب لا يقرها الشرع، ويجب على كل مسلم أن يعلم تماما أحكام هذا الركن فأوكل الله ذلك إلى رسوله وأولى العلم والمعرفة حتى لا يعفى أحد من أدائها بدعوى أنه جاهلها.

[1] سورة التوبة، الآية: 60.

[2] سورة التوبة، الآية: 103.

وعليه فإن الزكاة حق للفقراء تؤخذ وتمول من مال الأغنياء فريضة عليهم وليس اختيارا منهم أو تصدقا على المستحقين، ولا غرابة في تقرير هذا الحق وتحديده ما دمنا قد عرفنا أن الإنسان ليس هو المالك الحقيقي للمال، وإنما هو أمين عليه من قبل مالكه وهو الله تعالى مالك المال وواهبة وخالقه ورازقه[1]، ومهمة الزكاة ليست مقصورة على علاج مشكلة الفقر وما يتفرع عنها ويلحق بها من المشكلات الاجتماعية، وأن مهمتها مساعدة الدولة المسلمة على تأليف القلوب وتثبيتها على الإسلام والولاء له ولأهله. [2]

وبالتالي فإن الزكاة في المال تكون الركيزة الأولى في تأسيس نظام اقتصادي قوي، ينمي الثروات والاستثمار ويدعم الفقراء والعمال ويرفع من شأنهم، بما يحقق العدالة الاجتماعية بين طبقات المجتمع ويصفي النفوس ويقرب ويؤلف القلوب، للوصول إلى توحيد الرأي نحو تقدم وتنمي المجتمع.

3 .شروط أداء الزكاة

3 .1 . الشروط التي تتعلق بالمزكي

3 .1 .1 . الإسلام:

الزكاة واجبة على المسلم أما غير المسلم فلا تجب عليه الزكاة وهذا إجماع الفقهاء واستدلوا بحديث ابن عباس τ أن النبي ρ بعث معاذا τ إلى اليمن، فقال أدعهم إلى شهادة أن لا إله إلا الله فإن هم أطاعوا لذلك فأعلمهم أن الله افترض عليه صدقة في أموالهم تؤخذ من أغنيائهم وترد على فقرائهم)؛ بالإضافة إلى أن الزكاة عبادة من عبادات الإسلام التي تكون بين العبد وربه، ودعامة من الدعائم الخمس مثلها مثل شهادة أن لا إله إلا الله وإقامة الصلاة، ولكنها ذات صلة بالعباد والخلق أيضا لأن الحكم يقوم بجمعها ويعطيها لمتحقيها. [3]

3 .1 .2 . التكليف:

هناك اختلاف بين أهل العلم حول وجوب الزكاة في مال الصبي والمجنون، وقد استقر رأي الجمهور على أن الزكاة بالرغم من أنها عبادة هي في الوقت نفسه حق للغير لا يسقط بأي حال وهي تتعلق بالمال نفسه لذلك يجب إخراجها على الصبي المجنون ويتولى ذلك الوصي أو الوالي[4]، لقوله ρ (من ولي مال يتيم فليتجر به ولا يتركه حتى تأكله الصدقة).

3 .1 .3 . النية:

[1] علي البدري أحمد الشقراوي، الزكاة وأثرها في التأمين الإجتماعي، دار الكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 1980، ص:19.

[2] يوسف القرضاوي، دور الزكاة في علاج المشكلات الاقتصادية، الطبعة الأولى، دار الشروق القاهرة، مصر،2001، ص: 21.

[3] أبي حجر العسقلاني، فتح الباري ، مرجع سبق ذكره، ص 203.

[4] عبد الله السويلم، مسائل مهمة في الزكاة، دار إبن الأثير، الرياض،السعودية، 1422هـ ، ص: 25.

يشترط لصحة أداء الزكاة لمستحقيها نية المزكي بقلبه أن هذا المال المعطى لمستحقيه هو الزكاة المفروضة عليه. [1]

3 .2 . الشروط التي تتعلق بالمال الذي تجب فيه الزكاة

وضع الشارع شروطا يجب توافرها في المال لوجوب الزكاة، فيه وهذه الشروط شرعت للتيسير على صاحب المال، فيخرج الزكاة عن طيب نفس فتتحقق الأهداف التي ترمي إليها فريضة الزكاة[2].

3 .2 .1 . الامتلاك التام للمال:

وهو قدرة المالك على التصرف في المال تاما دون استحقاق للغير، فلا زكاة في المال المفقود وهو ما غاب عن صاحبه ولم يعرف مكانه، ولا في مؤخر الصداق لأنه لا يمكن للمرأة التصرف فيه لأن الصداق في ذمة الزوج، ولا زكاة في الدين على معسر إلا إذا قبض شيئا منه يتم تزكيته لسنة واحدة فقط ولو بقي المال غائبا عن صاحبه سنين أو بقي الدين على المعسر سنين وعليه فإن العبرة بقدرة المالك على حيازة الأموال والتصرف فيها.

3 .2 .2 . الزيادة والنماء:

وتعني أن يكون المال ناميا حقيقة أو تقديرا، ويقصد بالنماء الحقيقي الزيادة والتوالد والتناسل والتجارة، والتقديري للزيادة وإن بقي كما هو، وذلك كما في الذهب والفضة والعملات، فإنها قابلة للنماء بالتجارة بها فتزكى مطلقا أما عروض القنية فلا تزكى لعدم النماء لا حقيقة ولا تقديرا.

3 .2 .3 . بلوغ النصاب:

والنصاب هو مقدار من المال محدد شرعا لا تجب الزكاة في أقل منه، والنصاب لذهب عشرون مثقالا وتساوي (85) غرام من الذهب الخالص، ونصاب الفضة وتساوي (595) جم من الفضة الخالصة، كما ورد في الحديث النبوي: (أن الذهب لا يؤخذ منه شيء حتى يبلغ مائتي درهم فإذا بلغ مائتي درهم ففيها خمسة دراهم).

3 .2 .4 . الزيادة عن الحاجة الأصلية:

[1] فؤاد السيد الملجي، وأحمد علي حسين، محاسبة الزكاة، مكتبة ومطبعة الإشعاع، القاهرة، مصر،1418هـ ، ص:69.

[2] مبروك محمد نصير، المرجع السابق، ص: 21.

العروض المقتناة للحاجة الأصلية مثل دور السكنى، والثياب والآلات الحرفة، ووسائل المواصلات كالسيارة، وأثاث المنزل، فهذه لا زكاة فيها، وكذلك المال المخصص لسداد دين، فإن المدين محتاج إلى المال الذي في يده ليدفع عن نفسه الحبس والذل.

3 .2 .5 . حولان الحول:

وهو أن ينقضي على بلوغ المال النصاب اثنا عشر شهرا بحساب الأشهر القمرية، فيزكي صاحب المال عندئذ جميع ما لديه من الأموال بنسبة ربع العشر (20.5%)، أما إذا تعسر مراعاة الحول القمري بسبب ربط الميزانية للشركة بالنسبة الشمسية فإنه يجوز مراعاة السنة الشمسية، وتزداد النسبة المذكورة بنسبة عدد الأيام التي تزيد بها السنة الشمسية على القمرية، فتكون النسبة عندئذ (2.577%).

3 .2 .6 . السلامة من الدين:

يجب أن يجنب المال الذي تجب فيه الزكاة من كافة الديون، أي يتم خصم الديون من الأموال الطاهرة وما يتبقى منها يتم إخراج الزكاة عليه، بينما المبلغ المدين لا يستحق عليه زكاة لأنه ليس في حوزة مالكه، وربما يكون غير مرجو أداؤه فلا تجب عليه الزكاة، إلا بعد تمام سداده للمدين حيث تحتسب زكاته وتدفع عند السداد مباشرة شرط أن تتعدى فترة الدين حولان الحول أو أكثر.

3 .2 .7 . خصم الحاجات الأساسية:

إن حاجات الإنسان كثيرة ومتنوعة، وتطرأ عليها تغيرات تختلف باختلاف الزمان والمكان والبيئة والظروف، سواء كانت له أو لمن يعوله من زوجته وأولاده، فقد أقر علماء المسلمين فرض زكاة الزروع بمعدل العشر حالة عدم تحمل أي تكاليف أو أعباء، ويتم تخفيضها إلى نصف العشر مقابل تحمل أعباء زائدة أو تكاليف مباشرة، كما أن زكاة المال بأنواعه المختلفة لابد من خصم جميع التكاليف والنفقات التي تفي بالاحتياجات للإنسان ولمن يعوله ولا تدخل في وعاء الزكاة.

المطلب الثاني: نطاق ومصارف زكاة المال

1 .نطاق زكاة المال

يتمثل نطاق زكاة المال جميع الأموال وهذا مستدل من الآية الكريمة: ﴿ يَٰٓأَيُّهَا ٱلَّذِينَ ءَامَنُوٓاْ أَنفِقُواْ مِن طَيِّبَٰتِ مَا كَسَبْتُمْ وَمِمَّآ أَخْرَجْنَا لَكُم مِّنَ ٱلْأَرْضِ ﴾ [1]، ويرى جمهور فقهاء المسلمين أن لفظ زكاة المال مجمل، ولقد بينه سيدنا محمد ρ وفصله، بمعنى تحديد طبيعة الأموال التي تجب فيها زكاة المال وكذلك المقادير.

[1] سورة البقرة، الآية: 267.

وفي ضوء الفقرة السابقة لا يتمثل نطاق زكاة المال في الأموال والإيرادات التي كانت موجودة في عهد رسول اللهρ فحسب بل أيضا في كافة أنواع الأموال التي قد تستجد فيما بعد، وهذا يؤكد صلاحية نظام زكاة المال لكل زمان ومكان، ويمكن تقسيم الأموال التي تجب فيها زكاة المال إلى الأنواع الآتية[1]:

1. الثروة الزراعية واستغلالها.
2. الثروة العقارية ذات الإيراد.
3. الثروة الحيوانية.
4. الثروة التجارية.
5. الثروة النقدية والديون والودائع.
6. الثروة المعدنية والبحرية.
7. إيراد كسب العمل.

2 .**المصارف الشرعية للزكاة**

والمصارف الشرعية للزكاة تتمثل في الجهات والأفراد الذين يستحقون هذه الزكاة ويتم صرفها لهم، ويحق لهم الاستفادة بأموالها، وقد انحصرت في ثمانية أصناف تم ذكرها في قوله تعالى:

﴿ إِنَّما ٱلصَّدَقَٰتُ لِلۡفُقَرَآءِ وَٱلۡمَسَٰكِينِ وَٱلۡعَٰمِلِينَ عَلَيۡهَا وَٱلۡمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمۡ وَفِي ٱلرِّقَابِ وَٱلۡغَٰرِمِينَ وَفِي سَبِيلِ ٱللَّهِ وَٱبۡنِ ٱلسَّبِيلِۖ فَرِيضَةٗ مِّنَ ٱللَّهِۗ وَٱللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٞ ٦٠ ﴾[2]

ومن حكمة الله تبارك وتعالى أن حدد الله الجهات والمصارف التي تصرف فيها أموال الزكاة وكذلك ترتيب هذه المصارف طبقا لوردها بالآية الكريمة، الأمر الذي يؤكد على أن استفادة هذه الجهات والمصارف يدفع المجتمع إلى التماسك والتعاطف بين أفراده، ونبذ التفرق والشقاق وذلك بما يقوي ويدعم وينمي المجتمع اقتصاديا واجتماعيا وهي[3].

2 .1 . **الفقراء:**

وهم الذين لا يملكون من المال والكسب ما يسد احتياجاتهم الأساسية وهم أشد حاجة من المساكين لأنهم لا يملكون مالا ولا يحسنون حرفة، ويدخل في دائرتهم العاجزون عن الكسب من ذوي الاحتياجات الخاصة ولا عائل لهم، وطالب العلم الذي ليس له عائل ولا يستطيع الجمع بين الكسب والعلم، والزوج الذي ليس لديه مال ولا يقدر على الكسب فيأخذ زكاة زوجته.

2 .2 . **المساكين:**

[1] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق،ص: 73.

[2] سورة التوبة، الآية: 60.

[3] مبروك محمد نصير، المرجع السابق، ص: 24.

وهم الذين يملكون بعض المال أو لديهم كسب ولكن لا يكفي حاجتهم الأساسية ولا يسعون لطلب الزكاة تعففا منهم، ويدخل في دائرتهم الآتي من لم يجد عملا يليق به أو بمكانته ووضعه، العاملون في وظائف عامة، لا يكفي ما يحصلون عليه لإعالة أسرهم ولمعيشتهم العادية، المحتاجون إلى الزواج وليس لديهم القدرة على تكاليف الزواج، من له عقار يدر عائد ولكن لا يكفي احتياجاته الأساسية، من له مال ولا يتمكن من الانتفاع منه أو الحصول على عائده.

2 .3 . **العاملون عليها**

ويتمثلوا في الجهاز الإداري الذي يكلف بجمع الزكاة وضبطها وصرفها في مصارفها الشرعية، ويعني هذا أن يكون للزكاة ميزانية خاصة بها يصرف منها مرتبات العاملين بها وتكون منفصلة عن الميزانية العامة للدولة بوزارة المالية، ويدخل تحت نطاق هذا المصرف مقرات وأماكن مؤسسة الزكاة اللازمة لإدارة وجمع الزكاة من عقارات وأثاث وأجهزة وأدوات لازمة للعمل،كافة المصروفات والمدفوعات اللازمة لعمليات جمع وحساب وتحديد أموال الزكاة حتى وصولها إلى مستحقيها الشرعيين.

2 .4 . **المؤلفة قلوبهم**

وهم الجماعة الذين يراد تأليف قلوبهم وجمعها على الإسلام أو تثبيتها عليه، لضعف إسلامهم أو لكف شرهم عن المسلمين، أو جلب نفعهم في الدفاع عنهم، ويدخل في دائرتهم من يرجى أسلامه من الرأي والفكر والنفوذ، وأصحاب الرأي من علماء المسلمين لبقاء حيادهم واستقلالهم، وأصحاب الإسلام الضعيف لاستمالتهم وتقوية إسلامهم.

2 .5 . **في الرقاب**

وهم العبيد الذين يتم عتقهم من أجل تحريرهم من الرق والعبودية وأصبحوا غير موجودين في الوقت الحالي.

2 .6 . **الغارمون**

وهم المعسرون ولا يستطيعون الوفاء بديونهم أو التزاماتهم، شرط أن يكون الغارم ليس مدينا في معصية كاليسر أو الخمر أو الربا إلا إذا تاب ويدخل في نطاقهم، المدينون بسبب كوارث أو مصائب أصابتهم وليس لهم يد فيها، المدينون بدين ناتج عن إصلاح ذات البين أو لتسكين الفتن أو لدفع دية قتل الخطأ وإن لم يكونوا في حاجة، الضامن لرجل معسر وكان الضامن معسرا، المدين الميت ولا يفي ميراثه بسداد دينه أو أحد من ورثته، ويشترط في هذا كله أن لا يملك الغارم مالا أو عقارا لسد دينه، ويأخذ من الزكاة ما يسد دينه فقط وما يفيض عند يرد إلى بيت المال.

2 .7 . **في سبيل الله**

وفي سبيل الله تأخذ بمعناها الواسع في العصر الحالي ليس المجاهدين لإعلاء كلمة الله فقط وقت الجهاد والحرب، بل إنشاء المستشفيات العسكرية والبنية الأساسية وكذلك إعداد الدعاة لنشر الدعوة والإسلام في البلاد غير الإسلامية، وبناء المساجد والمراكز الدعوية الإسلامية في بلاد الأقليات المسلمة.

2 .8 . ابن السبيل

وهو المسافر الغريب في غير بلده، مثل طلبة العلم والدعاة والتجار وغيرهم من المسافرين وليس لهم في بلد السفر ما يسد حاجاتهم، ويدخل في نطاق ذلك المسافر الذي طرأت عليه حاجة لضياع ماله أو سرقته أو نفاذه وإن كان غنيا، المشردون، المغتربون عن أوطانهم إذا أرادوا العودة ولم يجدوا ما يوصلهم إليها، الراحلون عن أماكن إقامتهم الأساسية، المهاجرون الفارون بدينهم الذي حيل بينهم وبين أموالهم.

المطلب الثالث: أهداف ودور زكاة المال

1 .أهداف الزكاة

إن الهدف من زكاة المال كما أوضحنا في تعريف الزكاة مسبقا هو تطهير نفوس الأغنياء بقصد الزيادة والنماء في أموالهم، وإرضاء الفقراء بقصد سد احتياجاتهم وتلبية رغباتهم ومحاربة فقرهم، وبهذا يستطيع هذا الفقير أن يشارك في الحياة ويقوم بواجبه في طاعة الله، وتنمية المجتمع وبهذا يشعر أنه عضو حي في جسم المجتمع، وأنه ليس شيئا ضائعا ولا كما مهملا، وإنما هو في مجتمع إنساني كريم يعتني به ويرعاه ويأخذ بيده، ويقدم له يد المساعدة في صورة كريمة، يتقبلها من يد الدولة وهو عزيز النفس مرفوع الكرامة، لأنه إنما يأخذ حقه المعلوم ونصيبه المقسوم. [1]

ومما سبق يتبين أن زكاة المال جاءت لتحقيق مبادئ عالية وأهداف سامية وهي[2]:

1 .1 . التقريب بين الطبقات الاجتماعية:

إن تطبيق الزكاة لا يؤدي مباشرة إلى القضاء على الفقر، بل تعمل على سد رمق الفقير وحاجاته الأساسية، للوصول إلى الدعم الكامل لتحقيق الحياة المعيشية اللائقة به كإنسان وتوفير له أدوات ووسائل التمكين من الكسب والسعي على الرزق، والسبل التي تدعمه نحو التوسع والازدهار، ليصبح قويا وينقل من طبقة الفقراء المحتاجين إلى طبقة الميسورين.

2 .1 . تشجيع الاستثمار والقضاء على الاحتكار:

هناك أنواع من زكاة المال كعرض التجارة تفرض على المال والسلع دون تصرف أو تشغيل أو تدوير يعرضها للنفاذ، إذا ما تم أداء الزكاة المفروض عليها دون تشغيل، لذا كان على مالكها تشغيل هذه

[1] يوسف القرضاوي، دور الزكاة في علاج المشكلات الاقتصادية، مرجع سابق، ص: 20.

[2] مبروك محمد نصير، المرجع السابق، ص: 19.

الأموال أو تدوير هذه السلع، بدلا من الاحتفاظ بها بما يلبي احتياجات المجتمع، وتشغيل طاقته واستثمار أمواله فيما يحقق النماء له وللمجتمع بأسره.

1 .3 . **العدالة والأنصاف بين أفراد المجتمع:**

تحقق زكاة المال ترفع الأغنياء عن التكبر والتعالي على من دونهم، لأن ما يدفعونه فرض عليهم وليس تفضلا منهم كما تعد هذه الزكاة حق مكتسب للفقراء المستحقين وليس تسولا منه للأغنياء، دون ذلة أو مهانة. وبهذا يقف الغني بجانب الفقير سواء بسواء وكتف بكتف دون تفضل من الغني على الفقير، وفي هذا تسوية بينهم وإنصافا لهما.

2 .**دور زكاة المال:**

2 .1 . **دور زكاة المال في التربية الروحية:** مما يتميز به الإسلام أنه دين الوحدة بين المادة والروح يوازن بينهما في إطار متوازن بحيث لا يطغى أحدهما على الآخر، وهذه السمة تتفق مع فطرة الإنسان التي فطر عليها فلكل فرد احتياجاته المعنوية التي يقوم عليها كيانه الروحي فلا بد من إشباعهما معا في إطار متوازن حتى لا يحدث خلل سلوكه، ومن الإعجاز الإسلامي أن نجد في فريضة الزكاة جوانب مادية وأخرى روحية فالزكاة دور أساسي في التربية الروحية الطاهرة وفي التربية الخلقية الفاضلة، وفي تدعيم القوة السياسية للأمة الإسلامية، فهي فريضة شاملة تساهم في بناء الفرد والأسرة والمجتمع، ولقد حققت الزكاة هذه الأغراض عندما طبقت تطبيقا سليما وشاملا في صدر الدولة الإسلامية، حتى إنه في عهد عمر بن عبد العزيز لم يجدوا من يأخذ الزكاة فقد أغنى الله الفقراء والمساكين وسددت ديون الغارمين، وعم الرخاء، وفاضت حصيلة الزكاة، ويتجلى دور زكاة المال في مجال التربية الروحية في النقاط التالية [1]:

- إيتاء الزكاة تعويد للإنسان على الامتثال والطاعة لله.
- في إيتاء زكاة المال تطهير للنفس من الهوى الشديد لحب المال.
- في إيتاء الزكاة تربية للنفس على الرقابة الذاتية.
- في إيتاء الزكاة تربية للنفس على شكر الله.

2 .2 . **دور زكاة المال في** التربية **الخلقية:** إذا أديت فريضة الزكاة بالحق ووزعت بالحق، وفقا لنظامها الدقيق الذي شرعه الله، وطبقا لهدى سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم والتابعين من بعده، شفيت النفوس من الحقد والكراهية، وطهرت من الشح والبخل والطمع، وتربت على الصدق والأمانة والإخلاص والإنفاق والبذل والتضحية والقناعة والإيثار والتراحم، وبذلك تطيب النفوس الأمارة بالسوء ويأمن المجتمع من الخوف، ويحيا الناس حياة طيبة رغدة في الدنيا إخوة في الله متحابين ويفوزون

[1] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق،ص: 43.

برضاء الله في الآخرة، فلقد غرست فريضة الزكاة الأخلاق الفاضلة في المسلمين في الصدر الأول من الإسلام وقومت سلوكهم، وتتجلى الآثار الخلقية لفريضة الزكاة[1]:

- الزكاة تغرس في الإنسان فضيلة الصدق.
- الزكاة تغرس في النفس فضيلة الأمانة.
- الزكاة تدرب الإنسان على الإنفاق والبذل والتضحية.
- الزكاة تغرس في الإنسان فضيلة الإخلاص.
- الزكاة تغرس في الإنسان فضيلة الرحمة والتراحم.

2 .3 . **دور زكاة المال في تحقيق التنمية والعدالة الاجتماعية:**من أهم سمات المجتمع الإسلامي أنه مجتمع متكامل ومتضامن ومتعاون، يحس كل فرد فيه بأحاسيس الآخرين، ويرعى مصالحهم بقدر استطاعته ولفريضة الزكاة دور هام وأساسي في تحقيق التكافل والتضامن الاجتماعي لأفراد المجتمع الإسلامي لأنها تربط الغني بالفقير، بل إنها التأمين الحقيقي ضد ما يتعرض إليه الفرد المسلم من كوارث وحوادث ومصائب، فللغارمين نصيب من حصيلة الزكاة، كما أنها تساهم في تقريب الفوارق بين الناس، وحل مشكلة البطالة التي تسبب أمراض اجتماعية خطيرة، لذلك فالزكاة أساس التنمية الاجتماعية وأساس بناء المجتمع المتضامن والمتعاون[2].

2 .4 . **دور فريضة الزكاة في التنمية الاقتصادية:** تعتبر زكاة المال عصب النظام الاقتصادي الإسلامي ففيها الحلول للمشكلات الاقتصادية المعاصرة، والتي فشلت النظم الاقتصادية الوضعية عن حلها سواء كانت رأسمالية أو اشتراكية تعاونية أو دكتاتورية سواء شرقية أو غربية، فلقد تبين بكافة الأدلة أن لزكاة المال دورا هاما في حل المشاكل الاقتصادية ومنها[3]:

- مشكلة الاكتناز: ففي زكاة المال تحفيز على استثمار الأموال.
- مشكلة الفقر: ففي زكاة المال تنمية لموارد الفقراء والمساكين وتحقيق معدل تنمية اقتصادي سريع.
- مشكلة تكدس الثروات: ففي زكاة المال العلاج الشافي لمشكلة التفاوت الاقتصادي وتحقيق عدالة التوزيع.
- مشكلة الأزمات الاقتصادية: فيحقق نظام زكاة المال الاستقرار الاقتصادي بالمفهوم السليم.
- مشكلة التضخم النقدي: تساعد الزكاة على تنمية الأموال فلا تتأثر بالتضخم النقدي.

[1] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق،ص: 48.

[2] المرجع نفسه، ص:53.

[3] المرجع نفسه، ص:60.

المبحث الثاني: محاسبة زكاة الشركات

نتناول في هذا المبحث مفهوم محاسبة الزكاة وخصائصها وأهم قواعدها ثم بعد ذلك نعرج إلى نصاب وسعر زكاة الشركات وخطوات تحديد وعاء زكاة الشركات وحساب الزكاة المستحقة على الشركات.

المطلب الأول:مفهوم وقواعد محاسبة الزكاة

1 .**مفهوم محاسبة الزكاة:**

تعتبر محاسبة الزكاة المال أحد فروع علم المحاسبة، والتي تختص بتحديد وتقويم الأموال والإيرادات التي تجب فيها الزكاة، وقياس مقدارها وتوزيع حصيلتها على المصارف المختلفة، في ضوء القواعد المنبثقة من الشريعة الإسلامية، وتتمثل إجراءات المحاسبة عن زكاة المال على مستوى دوان بيت مال المسلمين في الأتي[1]:

- حصر الأموال والإيرادات التي تجب فيها زكاة المال؛
- تقويم وقياس الأموال والإيرادات التي تجب فيها زكاة المال؛
- حساب مقدار زكاة المال المستحقة وفقا للقواعد المنظمة لذلك؛
- تحصيل حصيلة زكاة المال على مصارفها المختلفة؛
- إعداد تقارير مختلفة إلى أولي الأمر عن حركة زكوات المال إيرادا ومنصرافا.

2 .**قواعد محاسبة الزكاة:**

تعتبر القواعد المحاسبية في نظر الإسلام المعايير التي تساعد في فهم الوقائع التي تمت من الناحية المحاسبية، وقد يطلق عليها اسم الأسس أو المبادئ ولقد طبقت هذه القواعد في صدر الدولة الإسلامية في مجال محاسبة الزكاة، ويمكن تعريف القواعد المحاسبية لزكاة المال بأنها مجموعة من المبادئ الثابتة المستقرة المستنبطة من مصادر الشريعة الإسلامية، والتي تعتبر الدستور الذي يلتزم به العاملون على زكاة المال في تحديد وقياس مقدار الزكاة المستحقة وتوزيعها على مستحقيها وإعداد القوائم والتقارير المحاسبية والتي تقدم لمن يهمه الأمر، ويحكم زكاة المال القواعد المحاسبية الأساسية التالية[2]:

2 .1 .**قاعدة السنوية(الحول)**: يعتبر الفكر الإسلامي السنة القمرية مدة زمنية لحدوث النماء فالحول هو مظلة النماء، وعليه يجب على المكلف بأداء الزكاة أن يقوم بتقويم ما لديه من عروض حسب القيمة السوقية بعد مرور الحول.

2 .2 .**قاعدة استقلال السنوات المالية**: ترتيبا على قاعدة السنوية السابق، تقوم محاسبة الزكاة على مبدأ استقلال السنوات المالية ويوضح هذا ابن رشد بقوله" فما أنفق الرجل من ماله قبل حول بيسير أو

[1] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق، ص: 96.

[2] المرجع نفسه، ص: 102.

كثير أو تلف منه فلا زكاة فيه، وأما ما أنفق من ماله الذي تجب فيه الزكاة بعد الحول بيسير أو كثير أو تلف منه، فالزكاة عليه واجبة مع ما بقي من ماله".

2 .3 .**قاعدة النماء حقيقة أو تقديرا:** يقوم فكر محاسبة الزكاة على أن وعاء الزكاة هو المال النامي حقيقة أو تقديرا وسواء أنضب هذا المال أثناء الحول أم لا، وسواء كان النماء متصلا بأصل المال أو منفصلا عنه، وقد بين ذلك الدكتور شوقي إسماعيل شحاته، " الربح في الفقه المحاسبي الإسلامي فرض المال وهو نماء في المال وتحول بالبيع من عروض إلى نقد أم لم ينضب وبقي المال على العروض لعدم وقوع عملية البيع يلاحظ أن الربح موجود في المال في كلتا الحالتين، و البيع ما هو إلا تبديل العروض التي من غير جنس المال بجنس المال لتظهر حقيقة الربح وإذا حضرت المحاسبة فلا يجب الانتظار حتى تظهر حقيقة القيمة بالبيع فالعبرة في التقويم يجب أن تكون بحدوث الربح لا بظهوره بالبيع لأن البيع لا يحدث الربح بل يظهره.

2 .4 .**قاعدة المقدرة التكليفية:** تقوم محاسبة الزكاة على ضرورة مراعاة المقدرة التكليفية للمزكي، وهذا ما يطلق عليه في الفقه الإسلامي بنصاب الزكاة، وقد بين لنا رسول الله ρ ما قال لرجل " إبدأ بنفسك فتصدق عليها فإن فضل شيء عن أهلك فلذي القربى فإن فضل عن ذي القربى شيء فهكذا فهكذا" رواه مسلم عن أبي هريرة، ويهدف هذا المبدأ الإسلامي العظيم إلى عدم إرهاق المسلمين.

2 .5 .**قاعدة الزكاة على الإيراد الصافي وليس الإجمالي:** إلحاقا بمبدأ المقدرة التكليفية، تقوم الزكاة على مبدأ خصم التكاليف من الإيراد أو الأموال وذلك تخفيفا على المكلفين بأداء الزكاة وأدلة هذا المبدأ كثيرة منها ما ذكره أبو عبيد نقلا عن آخرين " إذا حلت عليك الزكاة فانظر ما كان عندك من نقد أو عرض للبيع فقومه قيمة النقد، وما كان من دين في ملاءة فاحسبه ثم اطرح ما كان عليك من دين ثم زك ما بقي"، ومؤدى ذلك يلزم طرح الديون من الأموال قبل تحديد وعاء الزكاة، كما ورد عن أحد الفقهاء المتقدمين قوله" ادفع دينك وخراجك فإن بلغ خمسة أوسق بعد ذلك فزكها"، يتضح من الفقرات السابقة أن فكر محاسبة الزكاة يأخذ في الحسبان الديون والتكاليف التي يستلزمها الحصول على الإيراد وكذلك الظروف الشخصية والعائلية للمكلفين.

2 .6 .**قاعدة تبعية المال:** عند حصل وتحديد الأموال الخاضعة للزكاة يلزم الأخذ في الاعتبار ما يملكه المكلف سواء أكانت في داخل البلاد الإسلامية أو خارجها وفي هذه الحالة تضم الأموال إلى بعضها البعض ويخصم ما عليه من ديون ويزكى ما تبقى ويؤكد هذا المبدأ ما قاله ابن القيم" تعتبر قيمة عروض التجارة في البلد الذي فيه المال" أي حتى لو أرسل تجارة إلى بلد آخر فحال عليها الحول اعتبرت قيمتها في تلك البلد، وتضم بعض إلى بعض في التقويم وإن اعتبرت قيمتها في تلك البلد وضم بعض العروض إلى بعض في التقويم وإن اختلفت أجناسها.

2 .7 .**قاعدة التقويم على أساس سعر الاستبدال الحالي (القيمة السوقية):** يقوم الفكر المحاسبي الإسلامي على تقويم العروض في نهاية الحول لأغراض حساب الزكاة على قاعدة سعر الاستبدال الحالي وهذا كما جاء في قول جابر بن زيد في عروض يراد بها التجارة" قومه بنحو من ثمنه يوم

حلت الزكاة ثم أخرج زكاته" [1]، ويعني هذا القول بأنه يجب تقويم العروض لأغراض زكاة المال على أساس الأسعار يوم حلت الزكاة كما أيد هذا المبدأ جمهور الفقهاء فعلى سبيل المثال يروى عن كثير بن هشام جعفر بن فرقان عن ميمون بن مهران قال" إذا حلت عليك الزكاة فانظر ما كان عندك من نقد أو عرض للبيع فقومه قيمة النقد وما كان من دين في ملاءة فاحسبه ثم اطرح منه ما كان عليك من الدين ثم زك ما بقي"

المطلب الثاني: حكم زكاة الشركات

نعرض في ما يلي بعض الأحكام المتعلق بزكاة الشركات والمؤسسات التجارية:

1 .**قرار مجمع الفقه الإسلامي الدولي:**

القرار رقم: 28 ¾ في شأن زكاة الأسهم في الشركات في دورته المنعقدة من6-11 فبراير 1988 ما يلي[2]:

أولا: تجب زكاة الأسهم على أصحابها وتخرجها إدارة الشركة نيابة عنهم إذا نص في نظامها الأساسي على ذلك، أو أصدر به قرار من الجمعية العامة أو كان قانون الدولة يلزم الشركات إخراج الزكاة أو حصل تفويض من صاحبي السهم لإخراج إدارة الشركة زكاة أسهمه.

ثانيا: تخرج إدارة الشركة زكاة الأسهم كما يخرج الشخص الطبيعي زكاة أمواله بمعنى 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 يراعى في زكاة الشخص الطبيعي، وذلك أخذا بمبدأ الخلطة عند من عممه من الفقهاء في جميع الأموال، ويطرح نصيب الأسهم التي لا تجب فيها الزكاة، ومنها أسهم الخزينة العامة، وأسهم الوقف الخيري، وأسهم الجهات الخيرية، وكذلك أسهم غير المسلمين.

ثالثا: إذا لم تزك الشركة أموالها لأي سبب من الأسباب، فالواجب على المساهمين زكاة أسهمه فإذا استطاع المساهم أن يعرف من حسابات الشركة ما يخص أسهمه من الزكاة لو زكت الشركة أموالها على النحو المشار إليه المشار إليه زكى أسهمه على هذا الاعتبار لأنه الأصل في كيفيه زكاة الأسهم وان لم يستطع المساهم معرفه ذلك فعليه الأتي:

1. إذا كان ساهم في الشركة بقصد الاستفادة من ريع الأسهم السنوي وليس بقصد التجارة فإنه يزكيها زكاة المستغلات، فان صاحب هذه الأسهم لا زكاة عليه في أصل السهم، وإنما تجب الزكاة في الريع، وهي ربع العشر بعد دوران الحول من يوم قبض الريع مع اعتبار توافر شروط الزكاة وانتفاء الموانع.

[1] أبو عبيد القاسم بن سلام، كتابة الأموال، تحقيق محمد خليل هراس، دار الكتب العلمية، بيروت، 1986، ص:426.

[2] http://www.iifa-aifi.org/1707.html اطلع في 2019/06/05.

2. وإن كان المساهم قد اقتنى الأسهم بقصد التجارة، (زكاه عروض التجارة) فإن جاء حول زكاته وهي في ملكه زكى قيمتها السوقية وإذا لم يكن لها سوق زكي قيمتها بتقويم أهل الخبرة فيخرج ربع العشر 2.5 %، من تلك القيمة ومن الربح إذا كان للأسهم ربح.

3. إذا باع المساهم أسهمه في أثناء الحول ضم ثمنها إلى ماله، وزكاه معه عندما يجيء حول زكاته، أما المشتري فيزكي الأسهم التي اشتراها على النحو السابق.

2 .**أقوال بعض الفقهاء:**

- **فضيلة الشيخ الدكتور عبد الحي يوسف:** من المعلوم أن الزكاة واجبة في سائر الأموال الزكوية وهي بالإجماع في بهيمة الأنعام والزروع والثمار والنقود الورقية وعروض التجارة، سواء كانت لفرض واحد أم شركه بين أفراد كبير ، وفي الشركات التي يمتلكها أفراد متعددون يكون كل شريك مسؤولا عن تزكيه نصيبهم في الشركة إذا كان بالغ نصابا وحال عليه الحول أما إذا اتفق الشركاء على توكيل مدير الشركة في تزكيه جميع أموال الشركاء سواء كانت الشركة رابحة أم خاسرة ما دامت الموجودات الزكوية فيها من أموال وأعيان قد تمت فيها شروط الزكاة[1].
- **عبد الله بن منصور الغفيلي:** الأستاذ المحاضر في المعهد العالي للقضاء حيث كتب عن زكاه أسهم الشركات واختلاف فقهاء العصر في كيفية إخراج زكاة الأسهم على أقوال متعددة[2]:

القول الأول:

وجوب زكاه التجارة على الأسهم بحسب نشاط الشركة فإن كانت صناعية فتجب الزكاة في ربحها، وإن كانت تجارية فتجب الزكاة في أسهمها ويحسم من قيمة السهم قيمة الأصول الثابتة، إذ إن الزكاة لا تجب في أدوات القنية، وقيمة أسهم الشركة الصناعية موضوعة في الآلات الصناعية والمنشآت ونحوها، ما يوجب الفرق بينهما وبين الشركات التجارية في الحكم، ثم إن تلك الآلات و المنشآت ليست معدة للبيع وإنما للاستغلال وبينهما فرق كبير فلذا افترق الحكم في زكاة كل منها.

القول الثاني:

وجوب الزكاة في الأسهم بحسب نية المساهم ونوعيه الأسهم:

[1] أحمد مصطفي أبو حبيش، المفاهيم المالية والإدارية في الكتاب والسنة، شركة المطبوعات للتوزيع والنشر، بيروت، لبنان، 2016، ص:262-263.

[2] http://saaid.net/fatwa/sahm/38.htm اطلع في 2019/06/05.

1. فإن كان المساهم تملك الأسهم للإفادة من ريعها فيزكيها بحسب نوع الشركة فإن كانت زراعية فتجب فيها زكاة الزروع وإن كانت صناعية فإن زكاتها تكون زكاة تجارة من صافي أرباحها وإن كانت تجارية فإن الزكاة تجب في قيمة الأسهم الحقيقية بعد حسم الأصول الثابتة والمصاريف الإدارية.
2. وان كان المساهم تملك الأسهم للمتاجرة بها بيعا وشراء فيزكيها زكاة عروض التجارة بقيمتها السوقية أيا يكن نوع شركة المساهمة إذ استدلوا على التفريق بين الشركات بما تقدم في دليل القول الأول، ولأن السهم حصة من الشركة فيكون له حكم زكاتها صناعية أو تجارية أو زراعية وأما إيجاب زكاة التجارة على من اشتراها للمتاجرة ببيعها وشرائها، فذلك لأنها صارت عروضا تجارية لها أسواقها وأنواعها وأسعارها التي تختلف عن قيمة الأسهم الحقيقية.

القول الثالث:

وجوب زكاة التجارة في الأسهم، سواء كانت أسهم شركات تجارية أم صناعية أم زراعية، وسواء تملكها للاستفادة من ريعها أم للتجارة بها، وقال به الدكتور القرضاوي إن كان المزكي هو الفرد المساهم، فإن كانت الشركة أوجب زكاة التجارة في أسهم الشركات التجارية بعد حسم الأصول الثابتة، وأما الشركات الصناعية فتجب الزكاة في صافي ريعها بمقدار العشر كما في زكاة المستغلات، إذ إن الهدف من شراء الأسهم واحد، وهو الاتجار والإسترباح وهذا متحقق في من اتخذ الأسهم لريعها، أو لتقليبها في البيع والشراء فيصدق عليها أنها عروض تجارية، ولا فرق بين اتخاذ الأسهم لأجل ريعها، وتقليبها في البيع والشراء وذلك أن المتملك لها في النوع الأول لا يريد التجارة ببيعها وشرائها، وإنما استبقاؤها للإفادة من ريعها، فلا يصدق عليها أنها عروض تجارية تقلب في البيع والشراء، بل هي من المستغلات.

القول الرابع:

إن كان المزكي هو الشركة، فتخرج الزكاة كما يخرجها الشخص الطبيعي، فتعتبر جميع أموال المساهمين بمثابة مال شخص واحد، من حيث نوع المال الذي تجب فيه الزكاة، والنصاب والمقدار الواجب أخذه وغير ذلك مما يراعى في زكاة الشخص الواحد، والتفريق بين الشركات والأفراد في نصاب الزكاة، فيستدل له بقياس الشركات الصناعية ونحوها من المستغلات على الأرض الزراعية، لشبهها به فتأخذ حكم زكاتها، وأما الأفراد فإن الأوفق والأيسر لهم هو إخراج زكاة التجارة من دون تفرقة بين أسهم شركة وأخرى، مما يمكنهم من حساب الزكاة وإخراجها. كما أكد أحد العلماء أن أداء الزكاة فريضة على الشركات كما هي فريضة على الأفراد إذا اجتمعت شروط إخراجها وهي الإسلام والحرية، وأضاف أن زكاة الشركات تختلف باختلاف الأنشطة والخدمات التي تمارسها، فشركات

تجارة المواد الغذائية والمستهلكات يجب عليها أن تحسب زكاتها بطريقه حساب عروض التجارة، حيث يتم تقويم ما فيها من موجودات تستحق دفع الزكاة ويتم حساب المطلوبات المتداولة ويظهر في النهاية الوعاء الزكوي وعليه يتم حساب زكاة الشركة بنسبة ربع العشر2.5 %، أما إذا كان نشاط الشركة يتعلق بالخدمات كالسياحة والسفر أو مكاتب تأجير السيارات وما شابه ذلك فان الزكاة تكون على صافي الربح بنسبه 2.5 %، منبها إلى ضرورة إخراج الزكاة التي تمثل ركنا مهما من أركان الإسلام، إذ أنها تأتي في الترتيب الثالث بعد الصلاة وقد قرنها الله سبحانه وتعالى في العشرات من المواقع من كتابه العزيز، فضلا عن أنها تمثل أهميه كبيرة في الحفاظ على الترابط والتكافل الاجتماعيين وأن إخراج الشركات للزكاة يساهم في تحسين المستوى المعيشي للمجتمعات ولذلك فعل الشركات الانخراط في المجتمعات وتحمل المسؤولية الاجتماعية في هذا الجانب[1].

المطلب الثالث: مفهوم خصائص ونصاب وسعر زكاة الشركات

1 .**ضوابط نشاط الشركات في الإسلام:** لقد اهتم الفكر الإسلامي بالنشاط التجاري لدوره الهام في تصريف المنتجات والخدمات لإشباع الحاجات الأصلية للإنسان، ولقد حث رسول الله صلى الله عليه وسلم على الاشتغال بالتجارة، ومنها قوله ρ " تسعة أعشار رزق أمتي في البيع والشراء" رواه الطبلي في مسند الفردوس، وقوله ρ أيضا "من ولي يتيما له مال فليتجر ولا يتركه حتى تأكله الصدقة" أخرجه الدارقطني، ولقد وضع سبحانه وتعالى مجموعة من المحددات والضوابط على النشاط التجاري حتى يحقق أهدافه في المجتمع منها ما يلي[2]:

- تحريم الربا بجميع أنواعه قطعيا، وهذا مصداقا لقول الله سبحانه وتعالى﴿ وأَحَلَّ ٱللَّهُ ٱلۡبَيۡع وحَرَّم ٱلرِّبَوٰاْ ﴾[3]؛
- تحريم البيع المبني على الغش والخداع، والغبن بجميع أنواعه وهذا مصداقا لقول الله سبحانه وتعالى ﴿يَٰٓأَيُّها ٱلَّذِينَ ءامَنُواْ لَا تَأۡكُلُوٓاْ أَمۡوَٰلَكُم بَيۡنَكُم بِٱلۡبَٰطِلِ إِلَّآ أَن تَكُونَ تِجَٰرَةً عَن تَرَاضٖ مِّنكُمۡۚ ﴾[4]؛
- تحريم الاحتكار بكل أنواعه ظاهره وباطنه، فقد قال رسول الله ρ " من احتكر فهو خاطئ" رواه مسلم.
- يتخلق التاجر المسلم بالأمانة والصدق والنصح وذكر الله كثيرا وإيتاء زكاة المال طيبة بها نفسه.

[1] أحمد مصطفي أبو حبيش، المفاهيم المالية والإدارية في الكتاب والسنة، المرجع السابق، ص:261.

[2] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق، ص: 199.

[3] سورة البقرة، الآية: 275.

[4] سورة االنساء، الآية: 29.

2 .**مفهوم زكاة الشركات:** يطلق على الأموال التي تستثمر في النشاط التجاري اسم عروض التجارة وهي تقابل رأس المال العامل في الفكر المحاسبي المعاصر، وقد أطلق على زكاة الواجبة على هذا المال اسم زكاة عروض التجارة، وتتمثل عروض التجارة في الأشياء المعروضة للبيع والشراء بنية التجارة فيها لغرض الكسب، وأهم ما يفرق عروض التجارة عن عروض القنية هو النية والغرض، وليس الغرض ذاته فعلى سبيل المثال يمكن اعتبار الأنعام من عروض التجارة إذا كانت نية مالكها هو تقليبها بالبيع والشراء بغرض الكسب، كما يمكن اعتبار الأنعام من عروض القنية إذا كانت نية مالكها هو استخدامها في الحرث، والري، والنقل، ومن ناحية أخرى يلزم ممارسة التجارة بالفعل وبذلك تلتحم النية والغرض مع الممارسة العملية؛ وأدلة وجوب زكاة عروض التجارة قائمة على مبدأ عمومية زكاة المال، ومبدأ العدالة والتكافل الاجتماعي ومبدأ النماء، ولقد وردت آيات عديدة في القرآن الكريم توضح ذلك منها على سبيل المثال قوله تعالى: ﴿ يَٰٓأَيُّها ٱلَّذِينَ ءامَنُواْ أَنفِقُواْ مِن طَيِّبَٰتِ ما كَسَبۡتُمۡ ومِمَّآ أَخۡرَجۡنَا لَكُم مِّنَ ٱلۡأَرۡضِۖ ﴾[1]، ولقد أجمع معظم المفسرين على أن المقصود بلفظ ما كسبتم في هذه الآية هو ما كسب الفرد من التجارة والصناعة والعمل وغير ذلك، و الآيات أيضا التي تدل على وجوب زكاة عروض التجارة قوله تعالى: ﴿ خُذۡ مِنۡ أَمۡوَٰلِهِمۡ صَدَقَةٗ تُطَهِّرُهُمۡ وتُزَكِّيهِم بِها ١٠٣ ﴾[2]، وهذا تعميم لكل الأموال التي يمتلكها المسلم، كما وردت أحاديث نبوية شريفة في هذا الشأن منها ما رواه أبو داود والبيهقي عن سمرة بن جندب قال " أما بعد فإن النبي ρ كان يأمرنا أن نخرج الصدقة من الذي نعده للبيع كما قال رسول الله ρ في حديث عام "أدوا زكاة أموالكم" رواه الترمذي[3].

وقد ثبت أن عمر بن الخطاب ψ كان يجمع أموال التجار فيحسبها عليهم شاهدها وغائبها ثم يأخذ الزكاة من شاهد المال على الشاهد والغائب[4].

3 .**خصائص زكاة عروض التجارة:** تتسم زكاة عروض التجارة بعدة خصائص أساسية أهمها[5]:

- زكاة مباشرة حيث تفرض على رأس المال النامي المتداول عن طريق البيع والشراء لغرض الكسب، ويتمثل وعاء الزكاة في صافي رأس المال العامل.
- زكاة حولية وهذا منبثق من حديث رسول الله ρ " لا زكاة في مال حتى يحول عليه الحول" وحيث أن عروض التجارة من الأموال النامية لذلك فهي زكاة حولية، ويؤكد ذلك بن قدامة بقوله " من ملك عرضا للتجارة فحال عليه الحول وهو نصاب قومه في آخر الحول فما بلغ أخرج زكاته وهو ربع العشر ولا نعلم بين أهل العلم خلافا في اعتبار الحول".

[1] سورة البقرة، الآية: 267.

[2] سورة التوبة، الآية: 103.

[3] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق، ص: 201.

[4] يوسف قاسم، خلاصة أحكام زكاة التجارة والصناعة في الفقه الإسلامي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1400 هـ، ص: 28.

[5] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق، ص: 202.

- زكاة تأخذ في الاعتبار المقدرة التكليفية للشخص المكلف بأداء الزكاة حيث تحسب على المال المتداول النامي بعد استبعاد تكلفة حوائج الأصلية للحياة وما قد يكون على المزكي من ديون حالى ومؤجلة، ولقد أكد ذلك ابن عابدين وأبو عبيد بن سلام ولذلك فهي تفرض على صافي الذمة المالية للمكلف إذا وصلت النصاب.
- زكاة نسبية، ومقدارها 2,5 % من صافي الذمة المالية للتاجر المزكي.
- زكاة يمكن أن تؤدى نقدا أو عينا حسب الأيسرية للمزكي.

4 .نصاب وسعر زكاة عروض التجارة:

4 .1 .نصاب زكاة عروض التجارة:

تعتبر عروض التجارة من العروض التي يمكن تقويمها بالنقد ولقد اتفق معظم الفقهاء على أن نصابها يماثل تماما نصاب النقود وهو ما يعدل 85 غراما من الذهب، أو 200 درهم من الفضة، وبسبب حركية تداول المال المستثمر في النشاط التجاري أحيانا خلال الحول يمون المال المتداول أعلى من النصاب في بعض الأوقات وأحيانا أخرى يكون أقل من، وهذه الخاصية أثارت مسألة كانت محل مناقشة ودراسة وتحليل من فقهاء وعلماء المسلمين وهي متى يعتبر كمال النصاب، وفي هذه المسألة ظهرت ثلاثة آراء رئيسية على النحو التالي[1]:

- الرأي الأول: يلزم كمال النصاب خلال الحول من أوله إلى أخره؛
- الرأي الثاني: يلزم كمال النصاب في أول الحول وفي أخره؛
- الرأي الثالث: يلزم كمال النصاب في نهاية الحول عند حساب الزكاة، وهذا الرأي هو الذي يرجحه الدكتور حسين حسين شحاته للمبررات التالية:
- يتفق هذا الرأي مع قاعدة حولية الزكاة واستقلال السنوات المالية حيث إن الزكاة تحسب في نهاية الحول عندما يتم دراسة وتقييم الموقف المالي للمزكي لبيان هل تجب الزكاة عليه أم لا، لذلك لا يعتد بموقف المالي خلال الحول؛
- زكاة عروض التجارة تحسب على أساس صافي الذمة المالية للمكلف وهذا لا يكن حسابه إلا في نقطة معينة من الزمن وهي نهاية الحول؛
- سوف لا يصيب المكلف بأداء الزكاة أي ضرر من اعتبار كمال النصاب في نهاية الحلول مادام يؤخذ في الاعتبار عند حساب الزكاة ما عليه من ديون وتكلفة الحوائج الأصلية؛
- يصعب على الحكومة وهي المسئولة عن حساب وتحصيل الزكاة عمليا متابعة الموقف المالي للمكلف خلال الحول، في وقت تتذبذب فيه أسعار العروض، لذلك يفرض التطبيق العملي أن يعتد بكمال النصاب في نهاية الحول.

[1] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق، ص: 205.

4 .2 .**سعر زكاة عروض التجارة:** تعتبر عروض التجارة من رأس المال المنقول التي تجب في عينه الزكاة، وهي ربع عشر قيمته آخر الحول، أي 2,5 % وليس هناك خلاف على ذلك، وإذا حسبت الزكاة على أساس التقويم الميلادي فتكون النسبة 2.575% [1].

5 .**خطوات تحديد وعاء زكاة الشركات وحساب الزكاة المستحقة:**

يمكن توضيح خطوات تحديد وعاء زكاة الشركات وحساب الزكاة المستحقة للشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم(01) خطوات تحديد وعاء زكاة الشركات وحساب الزكاة المستحقة

المصدر: عبد الستار أبوغدة، حسين شحاتة، دليل المحاسبين للزكاة، مكتبة التقوى، القاهرة، 2007، **ص:**23.

ويقول فضيلة الدكتور حسين حسين شحاته الشركات التجارية والصناعية تخضع لزكاة عروض التجارة وتحسب على النحو الأتي[2]:

[1] حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، المرجع السابق، ص: 206.

[2] أحمد مصطفي أبو حبيش، المفاهيم المالية والإدارية في الكتاب والسنة، المرجع السابق، ص:269.

أولا: تحديد ميعاد سنوي لحساب الزكاة.

ثانيا: في هذا الميعاد، يقوم التاجر ما عنده من بضاعة وما في حكمها على أساس القيمة السوقية، ويضيف إليها الديون المرجوة السداد لدى الغير، وكذلك النقدية لدى المصارف، والنقدية في الخزينة، وكل هذا يسمى الأموال الخاضعة للزكاة أو الأموال الزكوية.

ثالثا: يحدد التاجر الديون الحالة الواجبة الأداء، مثل المستحقات للدائنين والموردين والشيكات للغير، وأي مصروفات مستحقه، وهذا البند يسمى الالتزامات الواجبة الحسم.

رابعا: يحسم التاجر بند **ثالثا** من بند **ثانيا**، ليكون الصافي هو وعاء الزكاة.

خامسا: يحسب التاجر مقدار النصاب، وهو ما يعادل 85 غراما من الذهب، فإذا افترضنا أن سعر الغرام خمسة دنانير، فيكون النصاب حينئذ خمسة وثمانون مضروبة بخمسة، ويكون الإجمالي 425 دينارا.

سادسا: يقارن وعاء الزكاة الموضح في بند **رابعا** بمقدار النصاب المحسوب في بند **خامسا** فإذا وصل الوعاء إلى النصاب تحسب الزكاة على أساس اثنان ونصف في المائة أي ربع العشر.

سابعا: حساب مقدار الزكاة عن طريق ضرب الوعاء في سعر الزكاة وهو اثنان ونصف في المائة، لذلك يجب على محاسب الشركة أن يعد موازنة ليستخرج منها الموجودات (الأصول المتداولة) التي حسبها في البند ثانيا، ومنها أيضا يعرف الالتزامات القصيرة الأجل (الخصوم المتداولة) ويكون الفرق بينهما هو وعاء الزكاة الموضح في بند رابعا.

ويجب أن يعرف محاسب الشركة أن الأصول الثابتة لا تخضع للزكاة وكذلك الأصول الوهمية والديون غير المرجوة، كذلك لا يحسم من الأموال الزكوية الالتزامات طويلة الأجل ولا رأس المال ولا الأرباح.

ونبين للمحاسبين أن زكاة عروض التجارة ليست على الربح كما يظن البعض ولكن على الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ومن الناحية المحاسبية فان الربح موجود ضمن بنود الأصول المتداولة.

وقد تكون هناك شركة خاسره لكنها تدفع الزكاة، إذ إن لديها أموالا زكوية لان العبرة في الفرق بين الأصول المتداول والخصوم المتداولة، وما يطبق على زكاة عروض التجارة، يـ بق أيضا على زكاة النشاط الصناعي، مع التأكيد أن الأصول الثابتة الموجودة في المصنع لا تخضع للزكاة، وهذا ما انتهت إليه الهيئة الشرعية العالمية للزكاة في قراراتها وفتاواها.

إن زكاة المال في الشركات الصناعية ليست على الأرباح ولكن على صافي الأموال الزكوية التي تمثل الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة فإذا كان هذا الفرق أكثر من النصاب فتحسب الزكاة على أساس 2.5 %، على أساس التقويم الهجري ويجوز أن تكون ربحيه الشركة الصناعية قليله أو خاسرة ومع ذلك تدفع الزكاة لان الزكاة ليست على الربح ولكن على الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم

المتداولة، أما شرط الخضوع للزكاة فهو أن يكون المال ناميا أو قابلا للنماء وهذا يتوافر في حالتي تحقيق الأرباح والخسائر، ولذلك فلا يجوز على الإطلاق أن نخفض الزكاة بحسب مقدار الربح أو الخسارة.

المبحث الثالث: طرق تحديد وعاء زكاة الشركات وأسس قياس بنود الوعاء وفق معايير المحاسبة الدولية

يقصد بالوعاء الزكوي للشركة" هو ما يتكون من صافي الأصول المتداولة المملوكة للشركة في آخر العام، فهذه هي الأشياء التي تخضع للزكاة، أو التي تجب فيها الزكاة"[1]، فيكون وعاء الزكاة في الشركات: العناصر الخاضعة للزكاة من أموال الشركة حيث تمثل بمجموعها وعاء الزكاة للشركة، وباختصار هو صافي الأموال الخاضعة للزكاة من الأموال التي تمتلكها الشركة[2]. ويمكن تحديد وعاء الزكاة بطريقتين الطريقة الأولى المباشرة وتسمى طريقة استخدام الأموال أو صافي رأس المال العامل، والطريقة الثانية الغير مباشرة وتسمى طريقة مصادر الأموال، وسنتناول كل طريقة في مطلب مستقل.

المطلب الأول: تحديد وعاء زكاة الشركات وفق طريقة استخدام الأموال (صافي رأس المال العامل)

1 .وعاء زكاة الشركات وفق طريقة استخدام الأموال

استمد الفقهاء المعاصرون وعلماء المحاسبة، هذه الطريقة من قول ميمون بن مهران "إذا حلت عليك الزكاة فانظر ما كان عندك من نقد أو عرض للبيع فقومه قيمة النقد وما كان من دين في ملاءة فاحسبه ثم اطرح منه ما كان عليك من الدين ثم زك ما بقي"[3]، كذلك مما رواه أبو عبيد عن الحسن البصري أنه قال: إذا حضر الشهر الذي وقت الرجل أن يؤدي فيه زكاته أدى عن كل مال له وكل ما ابتاع من التجارة وكل دين إلا ما كان ضمارا لا يرجوه[4]، وهذا الذي روي عن ميمون والحسن والذي بمضمونه يرمي لمعادلة مضمونها ضم أموال التاجر بعضها إلى بعض ثم يطرح منها ما كان عليه من دين، هو ما قال به الفقهاء قديما وحديثا[5]، وهذه المعادلة تسري على جميع الشركات بشتى أنواعها وتقسيماتها، وبغض النظر عن طبيعة النشاط الذي تقوم به سواء أكانت صناعية أم تجارية أم خدمات، وإلى ذلك ذهب كثير من المعاصرين[6].

وترجمة المعادلة التي رواها أبو عبيد عن ميمون بن مهران وغيره والتي قال بها الفقهاء محاسبيا وعمليا هو أن الوعاء الزكوي للتاجر يتكون من صافي الأصول المتداولة المملوكة للشركة في أخر العام، والتي يتم التوصل إليه عن طريق حساب الأصول المتداولة مطروحا منها المطلوبات المتداولة، وذلك لأن

[1] القره داغي، علي محيي الدين علي، بحوث في فقه المعاملات المالية المعاصرة، دار البشائر الإسلامية، بيروت،2001، ص:27.

[2] حنان عبد الرحمان أبو مخ، ، زكاة الشركات في الفقه الإسلامي، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص:147.

[3] أبو عبيد القاسم بن سلام ، المصدر السابق، ص:426.

[4] المرجع نفسه ، ص:169.

[5] ريان حسين راتب يوسف، الرقابة المالية في الفقه الإسلامي، دار النفائس، الأردن، 1999، ص:41.

[6] ياسين محمد نعيم، وآخرون، أبحاث فقهية في قضايا الزكاة المعاصرة، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، 2010، ص:70.

الأصول المتداولة تتضمن المخزون، والمدينين، والنقود التي في البنك والصندوق، وهي المتمثلة في قول ميمون:" فانظر ما كان عندك من نقد أو عرض للبيع فقومه قيمة النقد، وما كان من دين في ملاءة فاحسبه، والمطلوبات المتداولة تتضمن الذمم الدائنة ومطلوبات عاجلة وغير ذلك من المطلوبات على التاجر أو الشركة، والمتمثلة في قول ميمون بن مهران:" ثم اطرح منه ما كان عليك من الدين ثم زك ما بقي"[1].

2 .عناصر وعاء الزكاة في الشركات وفق طريقة استخدام الأموال (صافي رأس المال العامل)

2 .1 . الموجودات الزكوية (الأصول المتداولة)

ورد تعريف الأصل في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية كما يلي:" هو مورد تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة "[2].

والأصول بالمعنى العام: وتسمى الموجودات أيضا، وتمثل جميع ما تمتلكه الشركة أو المشروع من ممتلكات وموجودات في فترة زمنية محددة، وتنقسم هذه الأصول حسب سيولتها إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة[3].

تعرف **الأصول المتداولة** بأنها "النقدية والموارد الأخرى لدى المشروع التي يتوقع بشكل معقول أن تتحول إلى نقدية أو يتم بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التجارية له"[4].

ويعرفها علماء المحاسبة بأنها "الأصول أو الموجودات التي تمتلكها الشركة على شكل نقد أو يتوقع تحويلها إلى سيولة نقدية بسهولة أو في فترة زمنية قصيرة نوعا ما تقدر بسنة مالية"[5]، وتقتني الشركة هذه الأصول عادة لتحقيق الأرباح من الاتجار فيها أو تداولها وذلك سواء كان في شركة تجارية أو صناعية أو خدماتية، وليس الغرض من اقتنائها استخدامها في العمليات التشغيلية أو غيرها[6].

وتتمثل الأصول المتداولة غالبا في[7]:

- النقدية المتاحة للعمليات الجارية والبنود المكافئة للنقدية.
- مخزون البضاعة والمواد الأولية وأعمال تحت التشغيل والبضاعة التامة والمستلزمات التشغيلية ومواد عدد الصيانة العادية.
- المدينون من الحسابات التجارية وأوراق القبض والحوالات (القبولات المصرفية).

[1] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص:148.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[3] أبو نصار محمد، وأخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2005، ص:56.

[44] ريتشارد شرويدر وأخرون، تعريب خالد على أحمد كاجيجي وأخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ، السعودية، 2006، ص:304.

[5] عشماوي فكري عبد الحميد، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق، جدة، 1983، ص: 95.

[6] الأبجي كوثر، محاسبة الزكاة والضرائب في دولة الإمارات، المرجع السابق، ص: 95.

[7] ريتشارد شرويدر وأخرون، مرجع سابق، ص:305.

- المدينون من الموظفين والمستخدمين والشركات المرتبطة إذا كانت قابلة للتحصيل ضمن النشاط العادي خلال السنة.
- حسابات البيع بالتقسيط أو الحسابات المؤجلة وأوراق القبض إذا كانت تتماشى مع الممارسات التجارية العادية وشروطها بالمشروع.
- الأوراق المالية القابلة للتسويق التي تمثل استثمار النقدية المتاحة للعمليات الجارية.
- المصروفات المدفوعة مقدما مثل مصروفات التأمين والفوائد والإيجارات والضرائب والعلامات التجارية غير المستخدمة، والإعلانات المدفوعة مقدما والتي لم تستلم خدمتها وأدوات التشغيل.

وورد في المعيار المحاسبي الأول IAS 1 عرض القوائم المالية، في الفقرة 66 يجب على المنشأة أن تصنف الأصل على أنه متداولة عندما[1]:

- تتوقع تحقق الأصل، أو تنوي بيعه أو استخدامه خلال دورة تشغيلية عادية؛
- تحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛
- تتوقع تحقق الأصل خلال مدة اثني عشرة شهرا بعد فترة التقرير؛
- يكون الأصل نقدا أو معادلا للنقد، ما لم يكن خاضعا لقيود على استبداله، أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد فترة التقرير.

ويجب على المنشأة أن تصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

2 .2 . المطلوبات الزكوية (المطلوبات المتداولة)

ورد تعريف الالتزام في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية كما يلي" هو إلتزام حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ويتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية "[2].

والمطلوبات بالمعنى العام هي عبارة عن مجمل حقوق الغير من الديون المستحقة السداد على الشركة للغير في فترة زمنية محددة أو في تاريخ معين، وسواء أكان هذا الغير أفرادا أم مؤسسات أم شركات أخرى، وهذه المطلوبات قد تكون مستحقة السداد خلال فترة زمنية قصيرة فتسمى عندئذ بالمطلوبات قصيرة الأجل، أو تكون مستحقة السداد بعد فترة زمنية طويلة فتسمى مطلوبات طويلة الأجل[3].

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 01 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[3] حياني حسن، محمود إبراهيم، مبادئ المحاسبة المالية مدخلات النظام المحاسبي، مؤسسة آلاء للطباعة والنشر، عمان، 1996، ص: 28.

وتعرف **المطلوبات المتداولة** بأنها "الديون أو الالتزامات التي يتوقع أن تتطلب تسويتها أو دفعها استخدام الموارد الموجودة والمصنفة بشكل مناسب، على أنها أصول متداولة، أو خلق التزامات قصيرة الأجل أخرى"[1]

وتعرف أيضا على أنها تعهد للعمل التجاري الذي يتوقع أن يكون مستحقا أو يتم دفعه ضمن سنة واحدة، ويمكن أن ينشأ الالتزام المتداول من العمليات التشغيلية المنتظمة للعمل التجاري مثل المخزون، وتعويض الموظفين، وإعادة دفع الديون، و الضرائب المستحقة[2].

وهي الديون والمبالغ المستحقة للغير على الشركة وتستحق السداد خلال فترة زمنية قصيرة المدى أي لا تتجاوز سنة مالية واحدة أو خلال الدورة التشغيلية العادية أيهما أطول، وتتمثل المطلوبات المتداولة في: الذمم الدائنة أو الدائنين، وأوراق الدفع قصيرة الأجل، والرواتب والأجور والضرائب المستحقة الدفع، كذلك تدخل ضمن المطلوبات المتداولة الذمم الدائنة الأخرى كالمبالغ التي تسلمتها الشركة من العملاء ولكنها لم تكتسب بعد، ومثال على هذا النوع من المطلوبات قبض مبالغ إيجار مقدما عن أكثر من سنة مالية[3].

وتتمثل المطلوبات المتداولة في[4]:

- الالتزام مقابل البنود التي دخلت إلى الدورة التجارية مثل الدائنين نتيجة شراء المواد والمهمات والأدوات المستخدمة في إنتاج السلع أو توفير الخدمة التي ستعرض.
- المبالغ المحصلة مقدما قبل تقديم السلع أو توفير الخدمة.
- الديون التي تنشأ من العمليات المرتبطة مباشرة بالدورة التجارية مثل الأجور والمرتبات والعمولات والإيجارات والحقوق الأخرى المستحقة وضرائب الدخل وغيرها من الضرائب الأخرى المستحقة.
- الالتزامات الأخرى التي يتوقع سدادها بشكل عادي ضمن النشاط خلال فترة زمنية قصيرة نسبيا، عادة اثنا عشر شهرا، تدخل هي الأخرى ضمن الالتزامات المتداولة مثل الديون قصيرة الأجل الناشئة عن شراء الأصول الرأسمالية، والاستحقاقات المتسلسلة للديون طويلة الأجل، والمبالغ التي يشترط تحميلها على المصروفات خلال فترة سنة واحدة في ظل شروط الأموال الغارقة (SINKING FUNDS)، والالتزامات الهيئات والوكالات الناتجة عن تحصيل أو قبول الأموال أو الأصول الأخرى لحساب طرف ثالث.

وورد في المعيار المحاسبي الأول IAS 1 عرض القوائم المالية، في الفقرة 69 يجب على المنشأة أن تصنف الالتزام على أنه متداولة عندما[5]:

[1] ريتشارد شرويدر وأخرون، مرجع سابق، ص:304.

[2] قودوين، ألدرمان، ترجمة نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، دار الفكر، عمان، 2013، ص: 268.

[3] أبو نصار، مبادئ المحاسبة، المرجع السابق، ص: 421.

[4] ريتشارد شرويدر وأخرون، مرجع سابق، ص:305.

[5] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 01 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

– تتوقع أن تُسوي الالتزام خلال دورة تشغيلية العادية.
– تحتفظ بالالتزام (بشكل رئيس) لغرض المتاجرة.
– يكون الالتزام واجب التسوية خلال اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.
– ليس لديها حق غير مشروط في أن تؤجل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهرا (على الأقل) بعد فترة التقرير.

يجب على المنشأة أن تصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

ومنه فإن وعاء الزكاة وفق هذه الطريقة هو:

وعاء الزكاة = الأصول المتداولة - المطلوبات المتداولة

المطلب الثاني: قياس بنود وعاء الزكاة وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) **وحكمها الزكوي حسب الطريقة المباشرة.**

1 .**الموجودات الزكوية (الأصول المتداولة)**: وتتكون من :

1 .1 . **النقد ومعادلات النقد**

1 .1 .1 . **تعريف وقياس بند النقد وفق معايير المحاسبة الدولية:**

ورد في المعيار المحاسبي السابع IAS 7 قائمة التدفقات النقدية في الفقرة السادسة، تعريفات التالية[1]:

النقد: يشمل النقد في الخزينة والودائع تحت الطلب.

معادلات النقد: هي استثمارات قصيرة الأجل، عالية السيولة تكون قابلة للتحول بسهولة إلى مبالغ معلومة من النقد وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.

كما بينت الفقرة 7، أنه يحتفظ بمعادلات النقد لغرض الوفاء بالارتباطات النقدية قصيرة الأجل، وليس لمجرد الاستثمار، أو لأغراض أخرى، لكي يعد الاستثمار معادلا للنقد فإنه يجب أن يكون قابلا للتحول بسهولة إلى مبلغ معلوم من النقد، وأن يكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة، وبناءا عليه، يعد الاستثمار عادة معادلا للنقد، فقط عندما يكون له أجل استحقاق قصير الأجل مثلا ثلاث أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء، تستبعد استثمارات حقوق الملكية من معادلات النقد، ما لم تكن في جوهرها معادلة للنقد، على سبيل المثال كما في حالة الأسهم الممتازة المقتناة خلال فترة قصيرة قبل استحقاقها والتي يكون لها تاريخ استرداد محدد[2].

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 07 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:01.
[2] المرجع نفسه، ص:02.

إن القياس الدقيق للنقدية مهمة ليس فقط لأنها تمثل مقدار الموارد المتاحة لمواجهة الحالات الطارئة، بل لأن معظم المقاييس المحاسبية تعتمد أيضا على التدفقات النقدية الفعلية أو المتوقعة الداخلة والخارجة، ويعتبر التنبؤ بالتدفقات النقدية مهما لكل من المستثمرين والدائنين والإدارة لتمكين هذه المجموعات من تحديد ما يلي:

- مدى توفر الأموال (النقدية) لمقابلة الالتزامات المستحقة.
- مدى توفر الأموال (النقدية) لدفع التوزيعات.
- مقدار النقدية العاطلة التي يمكن استثمارها بأمان لاستخدامها في المستقبل.

ويشمل قياس النقدية عادة، عد النقدية الموجودة بالخزينة والمصرف، بالإضافة إلى الأوراق الرسمية القابلة للتحويل مثل الصكوك الشخصية، وصكوك أمين الصندوق، والحوالات المصرفية؛ إن مقدار النقدية الذي يتم الإفصاح عنه كأصل متداول، يجب أن يكون متاحا للاستخدام الجاري، ولا يخضع لأي قيود، فعلى سبيل المثال، يجب عدم التقرير والإفصاح عن الأموال المخصصة كأصل متداول، لأن الغرض منها هو الاستخدام في شراء استثمارات طويلة الأجل أو تسوية التزامات طويلة الأجل، وقد أصبح من الأمور المتعارف عليها، أن تطلب الإبقاء على جزء من الأموال المقترضة كوديعة لديها خلال فترة القرض، ويطلق على هذه الودائع الأرصدة التعويضية[1].

1 .1 .2 . حكم النقد ومعادلات النقد من وعاء الزكاة:

فيما يتعلق بالنقدية التي بالخزينة تخضع للزكاة على أساس الجرد الفعلي[2] ، سواء الموجودة بحوزة الشركة أم النقدية التي تمتلكها الشركة وموجودة في البنك، فإنه لا خلاف في دخول النقد في وعاء الزكاة وذلك لاعتباره مالا معدا للتجارة والمال المعد للتجارة لا خلاف في وجوب زكاته، ومستند ذلك ما جاء عن ميمون بن مهران" إذا حلت عليك الزكاة فانظر ما كان عندك من نقد ..."، كذلك ما أثر عن الحسن البصري أنه قال:" إذا حضر الشهر الذي وقت الرجل أن يؤدي فيه زكاته: أدى عن كل مال له وكل ما ابتاع من التجارة، والنصوص صريحة بضم النقد إلى العروض وباقي ما يمتلكه التاجر أو الشركة بعضها إلى بعض؛ ومن هنا فإنه يدخل في الوعاء الزكوي للشركة جميع النقود السائلة التي تمتلكها الشركة في الصندوق والبنك، وهذا ما ذهب إليه العلماء من ضم أموال التاجر بعضها إلى بعض من نقد وعروض تجارية وغير ذلك، ويعد بند النقدية من أيسر ما يتم حسابه في الوعاء الزكوي للشركة، وذلك لعدم الحاجة لتقويمه كغيره من عناصر الوعاء الأخرى كالبضاعة مثلا[3].

[1] ريتشارد شرويدر وأخرون، مرجع سابق، ص:306.

[2] حسين حسين شحاته، التطبيق المعاصر للزكاة، دار النشر للجامعات،الطبعة الثالثة، مصر، 2011، ص:68.

[3] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص:157.

2. 1 . الذمم المدينة

1. 2. 1 . تعريف وقياس بند الذمم المدينة وفق معايير المحاسبة الدولية:

تعد الذمم المدينة أحد عناصر الأصول المتداولة، وهي تمثل قيمة الديون المستحقة الدفع للشركة على الغير، مقابل بيع بضاعة أو تقديم خدمات على الحساب أي بالأجل أو الدين، وهذا الغير قد يكون شركة أو فردا.

وتتنوع الذمم المدينة على أكثر من نوع، أهمها الديون التجارية الناشئة عن بيع سلعة أو تقديم خدمة، ومنها أيضا مبالغ مستحقة للشركة على الغير نتيجة عمليات أخرى غير البيع والخدمات وذلك كإيراد العقارات المستحقة للقبض ورواتب العاملين التي تم دفعها مقدما وغير ذلك، وبالرغم من أن الذمم المدينة قد تشكل عبئا على الشركة حيث تحتاج لمصاريف تحصيل، إضافة لما قد تتعرض له الشركة نتيجة عدم تحصيل الديون التي لها على العملاء، إلا أنها لا تجد مناصا من ذلك لأنه بالرغم من أن التعامل نقدا في عملية بيع البضاعة أو تقديم الخدمات للغير يوفر على الشركة العديد من المصاريف كمصاريف التحصيل وغير ذلك، إلا أنه بالمقابل في حال عدم تعامل الشركة بالبيع دينا قد يؤدي لضياع العديد من الفرص الإيرادية على الشركة ويجعلها تفقد بعض زبائنها ممن لا تتوافر لديهم السيولة النقدية أو الدفع النقدي مباشرة[1].

وتنقسم الذمم المدينة إلى جيدة (الديون المرجوة) وغير جيدة(الذمم المدينة غير الجيدة أو المشكوك في تحصيلها)، إن الديون المستحقة للشركة على الغير لا يتم تحصيلها في بعض الحالات كما لا يتم تحصيلها بالكامل في أحيان أخرى، وهذا يعني أن هناك مبالغ من هذه الديون سيكون شك في إمكانية تحصيله وجزءا قد يصبح معدوما، فمن هنا نشأت الحاجة إلى تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها، المخصصات بشكل عام هي المبالغ تحتجزها الشركة لمواجهة احتمالية أي نقص في الأصول أو مخافة عدم الدفع[2]، وبصورة أدق يمكن القول أن تكوين المخصصات هو أسلوب متبع يقوم عليه الفكر المحاسبي الذي يهدف إلى معالجة تكلفة وقعت فعلا أو مؤكدة الوقوع، أو لمواجهة نقص محقق الوقوع في قيمة أحد عناصر الموجودات، أو زيادة متوقعة في جانب المطلوبات، ولما لا يمكن معرفة هذا النقص أو الزيادة بدقة تم تكوين مخصص لمواجهتها، من هنا تعد هذه المخصصات عبئا تحميليا على إيرادات الفترة المالية لمقابلة كل من الأعباء والخسائر والمطلوبات التي وقعت أو المطلوبات مؤكدة الوقوع وتظهر قيمة هذه المخصصات في ميزانية الشركة بأنواعها المختلفة مطروحة من قيمة الأصل في جانب الموجودات أو الأصول، أو تدرج في بند مستقل ضمن المطلوبات المتداولة في جانب المطلوبات[3].

---

[1] أبو نصار، مبادئ المحاسبة، المرجع السابق، ص: 255.

[2] المرجع نفسه، ص: 57.

[3] شوقي شحاته، محاسبة الزكاة للشركات بأنواعها وتحديد الوعاء الزكوي في ميزانيتها ومعايير التقويم للأعيان المزكاة، أبحاث وأعمال الندوة السادسة لقضايا الزكاة المعاصرة، الشارقة، 2-1996/4/4، ص 356.

إذا مخصص الديون المشكوك في تحصيلها هي المبالغ التي تحتجزها الشركة وترصد لمواجهة احتمالية عدم تحصيل الديون المستحقة للشركة من أي عميل من العملاء، وبسبب الحاجة الداعية لوجود هذا المخصص كما بيناه فإنه يجب محاسبيا على كل من شركة أن تقوم في نهاية كل سنة مالية بدراسة وتقييم للأرصدة المستحقة على المدينين، من أجل تحديد مقدار الديون المشكوك في تحصيلها والديون المعدومة، من حيث قابليتها للتحصيل (مرجوة/جيدة) أو مشكوك بتحصيلها (غير مرجوة/غير جيدة)، حيث تتطلب معايير المحاسبة الدولية قيام الشركة بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها[1].

يجري تقويم حسابات الذمم على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق والتي يمكن قياسها بمقدار صافي القيمة النقدية التي يتوقع تحصيلها، ولذلك فإنه يؤخذ مخصص للذمم المدينة حالما يعتبر تحصيل هذه الذمم أمرا مشكوكا فيه[2].

1 .2 .2 . حكم بند الذمم المدينة من وعاء الزكاة

أ. حكم الذمم المدينة الجيدة (ديون مرجو السداد) من الوعاء الزكوي للشركات:

بناء على الحكم الشرعي الذي رجحه الفقهاء من وجوب تزكية الدين الحال المرجو السداد، والذي يقابل الذمم المدينة الجيدة، فإنه يجب على الشركة إخراج زكاة الذمم المدينة الجيدة، فتضاف إلى الوعاء الزكوي للشركة وتضم إلى باقي عناصر الوعاء، وهذا ما تم اختياره واعتماده في دليل الإشارات لمحاسبة الزكاة حيث جاء فيه ما نصه:" الحكم الشرعي: الديون المرجوة التحصيل، وهي ما كانت على ملئ مقر، إذا كانت عند الطلب تزكى في نهاية السنة مع سائر أموال الشركة... والحكم هنا حسب المختار من آراء الفقهاء في زكاة الديون وصدر في فتاوى بيت الزكاة حيث جاء فيها:" دين مرجو الأداء... وهي ما تعرف بالديون الجيدة، ففي هذه الحالة على التاجر أو الشركة التجارية تزكية هذا الدين مع زكاتها في كل عام، كما اختاره ورجحه كثير من المعاصرين منهم القرضاوي وعبد الستار أبو غدة والضرير ورفيق المصري وغيرهم، وكذلك ذهب أكثر من كتب في محاسبة الزكاة وبناء عليه يدرجون الديون الجيدة التي للشركة ضمن الوعاء الزكوي للشركة[3].

ب. حكم الذمم المدينة غير الجيدة (ديون غير مرجو السداد) من الوعاء الزكوي للشركات:

بناء على الحكم الشرعي الذي رجحه الفقهاء أن الدين غير مرجو السداد إن كان على معسر أو مفلس مقضي عليه بالإفلاس أو ما يستجد من حالات يقيمها أهل الاختصاص بأنها ديون غير مرجوة (ذمم مدينة غير جيدة)، ففي هذه الحالات لا زكاة في هذا المال على المدين، فإذا قبضه يزكيه لعام واحد مضى[4].

---

[1] أبو نصار، مبادئ المحاسبة، المرجع السابق، ص: 57.

[2] الأمانة العامة لندوات قضايا الزكاة المعاصرة، دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، الطبعة الرابعة، الكويت، ص:51.

[3] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 175.

[4] المرجع نفسه، ص: 180.

أما فيما يتعلق بمخصص الديون المشكوك فيها، فإنه يحسم بالفعل من الوعاء الزكوي، وذلك عند إدراج قيمة صافي الذمم، لأنه لا يجب زكاة شيء من الديون إلا ما كان منها مرجو السداد، فإذا ما قمنا بحسم هذا المخصص فإننا نصل لصافي الذمم المدينة، وهي صافي القيمة القابلة للتحقق، ولما كان هذا المخصص وجميع المخصصات الأخرى تمثل أعباء تحميلية تعدها الشركة لمواجهة أي أعباء مالية مؤكدة الحدوث وجب حسمها، من الوعاء الزكوي للشركة، وذلك لأنه لا يجب إخراج زكاة الديون إلا ما كان منها مرجوا مع مراعاة حساب هذه المخصصات بصورة دقيقة قدر الإمكان وفق أسس محاسبية سليمة، وهذا ما ذهب إليه بعض من كتبوا في محاسبة الزكاة[1].

1 .3 . أوراق القبض:

1 .3 .1 . تعريف وقياس أوراق القبض وفق معايير المحاسبة الدولية:

تعد أوراق القبض إحدى عناصر الأصول المتداولة، وهي تمثل قيمة الديون المستحقة الدفع للشركة على الغير، مقابل بيع بضاعة أو تقديم خدمات على الحساب، وأوراق القبض هي شكل من أشكال الدين الذي تستحقه الشركة على الغير، فلا اختلاف بين الذمم المدينة وأوراق القبض من حيث المضمون، إلا أنها تختلف عنها شكليا ببعض الأمور فمن أوجه الاتفاق والاختلاف بينهما[2]:

- تتفق كل من الذمم المدينة وأوراق القبض في أن كلا منهما تمثل ديونا مستحقة للشركة على الغير في فترة زمنية محددة أو تاريخ معين.
- تنقسم كل من الذمم المدينة وأوراق القبض حسب تاريخ استحقاقها إلى متداولة وغير متداولة.
- إلا أنها تختلف في وجود سند التزام، فالذمم المدينة لا يوجد فيها تعهد مكتوب من المدين بدفع مبلغ معين لذا تسجل في القيد ذمم مدينة، أما أوراق القبض فيعرفها علماء المحاسبة بأنها "تمثل أوراق القبض الكمبيالات أو سندات السحب الموجودة لدى المشروع وتمثل قيمة الديون المستحقة للمنشأة على الغير مقابل بيع بضاعة أو تقديم خدمات أو منح قروض"، فأوراق القبض عبارة عن كمبيالات تحرر سداد لمطلوبات الغير تجاه الشركة لتثبت حق الشركة في الدين فإضافة إلى الكمبيالات تندرج أيضا كما هو مبين في التعريف ضمن أوراق القبض سندات السحب.
- بسبب وجود تعهد وسند التزام بأوراق القبض فهي تعتبر بذلك أكثر ضمانا للتعامل بها من الذمم المدينة، كما أنها تمتاز بإمكانية حسمها قبل تاريخ استحقاقها لدى البنك.

1 .3 .2 . حكم أوراق القبض من وعاء الزكاة

بما أنه يجب تزكية الدين الحال المرجو السداد، والذي يمثل بعضا منه أوراق القبض الجيدة، فعليه يجب على الشركة إخراج زكاة أوراق القبض الجيدة، فتضاف إلى الوعاء الزكوي للشركة وتضم إلى باقي

[1] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 184.

[2] نعيم دهمش وأخرون، مبادئ المحاسبة الأصول العلمية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، الجزء الثاني، ص:120.

عناصر الوعاء، أي أنها تأخذ نفس حكم الذمم المدينة، وبالتالي فإن أوراق القبض، إذا كانت جيدة فإنها تدرج في الوعاء الزكوي للشركة، وهذا ما تم اختياره واعتماده في دليل الإرشادات لمحاسبة الزكاة، كما اختاره ورجحه كثير من المعاصرين منهم القرضاوي وعبد الستار أبو غدة، والضرير، ورفيق المصري وغيرهم، وكذلك ذهبت أغلب كتب محاسبة الزكاة وبناء عليه يدرجون أوراق القبض التي للشركة ضمن الوعاء الزكوي للشركة، أما مخصص أوراق القبض تأخذ نفس أحكام مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ونجد أنه من الضروري التنبيه على أن هناك كمبيالات وسندات سحب تحمل فائدة، لذا عند حساب أوراق القبض لا بد من تبيان القيمة الحقيقية من دون الفائدة لأن الزكاة تجب على أصل المال من دون الفائدة[1].

1 .4 . شيكات برسم التحصيل

1 .4 .1 . تعريف وقياس شيكات برسم التحصيل وفق معايير المحاسبة الدولية:

الشيك هو من وسائل الدفع الأكثر انتشارا إلى جانب النقود الورقية وهو عبارة عن وثيقة تتضمن أمر بالدفع الفوري للمستفيد بالمبلغ المحرر، وقد يكون المستفيد معروفا ومكتوبا اسمه وقد يكون غير معروف إذا كان الشيك محررا لحامله ولهذا فإن الشيك سند لأمر دون أجل[2]. ويتم تداول الشيك من يد إلى يد واستعماله في إجراء المعاملات فإذا كان هذا الشيك محررا بإسم معين فإن تداوله يتم بمجرد انتقاله من يد إلى يد[3].

1 .4 .2 . حكم شيكات برسم التحصيل من وعاء الزكاة

لا اختلاف بين الذمم المدينة وأوراق القبض الشيكات التي برسم التحصيل من حيث المضمون، حيث تتفق كل من الذمم المدينة وأوراق القبض في أن كلا منهما تمثل ديونا مستحقة للشركة على الغير في فترة زمنية محددة أو تاريخ معين وجميعها تنقسم حسب تاريخ استحقاقها إلى متداولة وغير متداولة، ولما كانت جميعها ديونا مستحقة للشركة فإنها تنفق جميعها من حيث موقعها من الوعاء الزكوي للشركة، فإن كانت جيدة تدرج في الوعاء وإن كانت غير جيدة فلا تدرج في الوعاء الزكوي للشركة مع ضرورة التنبيه إن كانت إحدى الكمبيالات أو أوراق القبض أو سندات السحب أو الشيكات ترتبط بفائدة، فعندئذ لا بد من حساب المبلغ الحقيقي الذي تستحقه الشركة من دون الفائدة[4].

---

[1] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 188.

[2] الطاهر لطرش، تقنيات البنوك،الطبعة السابعة، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص:37.

[3] مروان عطوان، الأسواق النقدية والمالية البورصات ومشكلاتها في عالم النقد والمال، الطبعة الرابعة، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص:54.

[4] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 191.

1 .5 . المخزون.

1 .5 .1 . تعريف وقياس بند المخزون وفق معايير المحاسبة الدولية:

أوردت معايير المحاسبة الدولية معيار مستقلا لمعالجة المخزون وهو المعيار المحاسبي الدولي IAS رقم: 2، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبلغ التكلفة الذي يثبت على أنه أصل ويرحل إلى أن تثبت الإيرادات المتعلقة به، ويوفر هذا المعيار إرشادات بشأن تحديد التكلفة وإثباتها اللاحق على أنها مصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق.

وقد ورد في الفقرة رقم: 6 من هذا المعيار تعريف المخزون على أنه أصل محتفظ به للبيع في السياق العادي للأعمال،أو في مرحلة الإنتاج لمثل هذا البيع، أو في شكل مواد خام أو مهمات ستستخدم في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

أما بالنسبة **لقياس بند المخزون** وفق هذا المعيار فقد ورد في الفقرة رقم:9 يجب أن يقاس المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

أما صافي القيمة القابلة لتحقق حسب الفقرة: 6 فهي سعر البيع المقدر في السياق العادي للأعمال مطروحا منها التكاليف المقدرة للإتمام، والتكاليف المقدرة الضرورية لإنفاذ البيع.

أما القيمة العادلة حسب نفس الفقرة فهي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو دفعه لتحويل إلتزام في معاملة نظامية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

ومنه فحسب هذا المعيار فإن صافي القيمة القابلة للتحقق تشير إلى المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحققه من بيع المخزون في السياق العادي للأعمال، أما القيمة العادلة فتعكس السعر الذي ستتم به معاملة نظامية لبيع المخزون نفسه في السوق الرئيسية (أو السوق ذات المزايا الأفضل) بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس، أي أن القيمة الأولى تحددها المنشأة، أما القيمة الثانية فهي ليست كذلك، أي أن صافي القيمة القابلة للتحقق من المخزون قد لا تساوي القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع[1].

ونلخص أنواع المخزون السلعي في آخر المدة المختلفة، التي يمكن أن تملكها الشركة أو تملك بعضا منها في نهاية السنة المالية فيما يلي:

1. البضاعة تامة الصنع الجاهزة للبيع.
2. المواد الأولية وهي التي تضاف إلى السلعة أي أنها تتصل بعينها في السلع المصنوعة.
3. البضاعة في الطريق وهي التي دفعت الشركة قيمتها إلى المورد.
4. بضاعة الأمانة لدى الغير وهي مملوكة للشركة.
5. المهمات وقطع الغيار

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 02، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:02.

يعد المخزون السلعي للشركة أو المشروع من أهم عناصر الأصول المتداولة ويعد من أهم عناصر الثروة التي تمتلكها الشركة، لما له من تأثير بالغ على رأس المال العامل النامي نهاية الحول، كما له بالغ التأثير على النتيجة المتحصلة من ربح أو خسارة، إذ عن طريقه يتحقق الربح بالفرق بين شرائه وبيعه فتقيم المخزون السلعي آخر المدة يؤثر على مجمل وصافي الربح وبالتالي على المركز المالي للشركة، ومن هنا كان لا بد من تحديد قيمته بدقة لما له من بالغ الأثر على المركز المالي للشركة وتبيانه بشكل سليم وصحيح، وتتضمن القوائم المالية للشركة جميع أنواع البضاعة والسلع المملوكة للمنشأة في تاريخ إعداد القوائم المالية، سواء كانت هذه البضاعة في مخازن الشركة، أو لا زالت لدى الوكلاء أو لدى الفروع وتشمل أيضا البضاعة التي لا زالت في الطريق، فالمهم إذا امتلاك الشركة للبضاعة وليس حيازتها، ومن هنا لا تعد البضاعة المملوكة لغير الشركة ضمن بضاعة آخر المدة حتى لو وجدت في مخازن الشركة لأن ملكيتها للعملاء وليس للشركة.

1 .5 .2 . حكم بند المخزون من وعاء الزكاة للشركات

فيما يتعلق بخضوع المخزون السلعي لوعاء الزكاة سواء الموجودة كمواد أولية أو التي تحت التصنيع أو ما كان منها تامة الصنع، فإنه لا خلاف في دخولها في وعاء الزكاة وذلك لاعتبارها عروضا للتجارة التي تعد عصب العملية التجارية وحتى الصناعية، وعروض التجارة لا خلاف في وجوب زكاتها، ومستند ذلك ما جاء في السنة عن سمرة بن جندب رضي الله عنه قال: أما بعد فإن رسول الله صلى الله عليه وسلم كان يأمرنا أن نخرج الصدقة من الذي نعده للبيع"، ووجه الاستدلال بالحديث أن هذا الحديث يعتبر نصا في المسألة حيث يدل على وجوب زكاة كل ما تم اتخاذه للتجارة وقصد الربح، كذلك ما جاء عن ميمون بن مهران .."إذا حلت عليك الزكاة فانظر ما كان عندك من نقد، أو عرض للبيع فقومه قيمة النقد"، كذلك ما أثر عن الحسن البصري قوله:" إذا حضر الشهر الذي وقت الرجل أن يؤدي فيه زكاته: أدى عن كل مال له وكل ما ابتاع من التجارة، وكل دين"، وجاء في المدونة أن الإمام مالكا قال في زكاة عروض التجارة:" فليجعلوا لزكاتهم من السنة شهرا، فإذا جاء ذلك الشهر قوموا ما عندهم مما هو للتجارة، وما في أيديهم من الناض، فزكوا ذلك كله"، فالنصوص صريحة بضم النقد إلى العروض وباقي ما يمتلكه التاجر أو الشركة بعضها إلى بعض، وهذا ما ذهب إليه الفقهاء المعاصرون من أن البضاعة المعدة للبيع تدخل في وعاء الزكاة، سواء كانت جاهزة للبيع أم أنها قيد التصنيع، أم لا زالت مواد خام[1].

وهذا ما تم اعتماده في الندوات المنعقدة لمناقشة قضايا الزكاة المعاصرة فكان من قراراتها فيما يتعلق بزكاة المواد الخام مثلا،: أن ما يدرج ضمن المواد الخام الداخلة في المخزون السلعي والتي تدخل بالوعاء الزكوي للشركة هي المواد الخام التي تدخل في تركيب المادة المصنوعة كالحديد في صناعة السيارات

[1] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 196.

والحبوب التي تدخل بعملية الإنبات وغير ذلك، هذا بالإضافة للسلع غير المصنعة والسلع غير منتهية الصنع، تقوم جميعها بحسب قيمتها التي يمكن الشراء بها في حالتها الراهنة في نهاية الحول[1].

ويمكن تفصيل الحكم الشرعي لكل نوع من أنواع المخزون السلعي كما يلي[2]:

1. **بضاعة تامة الصنع:** تدرج البضاعة التامة الصنع في الموجودات الزكوية على أساس القيمة السوقية، ويكون التقويم لكل تاجر بحسبه، سواء أكان تاجر جملة أم تاجر تجزئة بالسعر الذي يمكنه البيع به عادة يوم وجوب الزكاة.
2. **البضاعة قيد التصنيع:**تجب الزكاة في السلع غير المنتهية الصنع في زكاة عروض التجارة بحسب قيمتها السوقية في يوم وجوب الزكاة، فإن لم تعرف لها قيمة سوقية يؤخذ بالتقويم المحاسبي.
3. **المواد الأولية:**وتنقسم إلى قسمين المواد المضافة وهي ما تبقى عينه في المصنوعات أو المشروعات الإنشائية فتنتقل إلى المشتري، فهذا القسم يزكى بالقيمة السوقية، أما المواد المساعدة وهي ما يؤدي مهمة في المواد المصنوعة أو المشروعات دون أن يبقى شيء من عينه فعلا كمواد التنظيف والوقود، فهذا لا يدخل في التقويم لغرض حساب الزكاة ولو كانت عند حولان الحول لم تستعمل لأنها ليست من عروض التجارة لعدم شرائها لغرض المتاجرة وعدم انتقالها إلى المشتري عند البيع.
4. **قطع الغيار**: هي عبارة عن المخزون من قطع غيار الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج (عروض القنية) وليس لغرض المتاجرة بها وتظهر هذه المواد في بند مستقل أحيانا وضمن الموجودات الثابتة وأحيانا أخرى ضمن السلع في المخازن في الموجودات المتداولة، ومنه فإن هذه المهمات الصناعية غير معدة للبيع فلا زكاة فيها.
5. **البضاعة بالطريق:**هي البضاعة التي اشترتها الشركة خلال الفترة المالية وتم شحنها ولكنها لم تتسلم في المخازن، أي أنها في نهاية الفترة المالية لا تزال في الطريق، تدخل البضاعة بالطريق التي اشترتها الشركة وملكتها ملكا شرعيا تاما ضمن الموجودات الزكوية وتقوم بالقيمة السوقية بحسب السعر في المكان الذي توجد فيه.
6. **البضاعة لدى الغير بالوكالة:** هي البضاعة التي يقوم مالكها بإيداعها في حيازة شخص آخر يوكله ببيعها، تدخل هذه البضاعة ضمن الموجودات الزكوية وتقوم بالقيمة السوقية بحسب السعر في المكان الذي توجد فيه.

[1] فتاوي وتوصيات الندوة السابعة لقضايا الزكاة المعاصرة، من 1997/04/29إلى 1997/05/01، الكويت، نقلا عن حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 196.

[2] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 48.

6. 1 . الاستثمارات المالية قصيرة الأجل

1. 6. 1 . تعريف وقياس بند الاستثمارات المالية قصيرة الأجل وفق معايير المحاسبة الدولية:

في بعض الأحيان يتوافر لدى بعض الشركات فائض من الأموال النقدية هي ليست بحاجة إليها في فترة زمنية قصيرة، فبدلا من تعطيل هذا النقد الفائض تقوم الشركة باستثماره، وذلك بشراء أسهم وسندات تصدرها الشركات الأخرى، فإذا احتاجت الشركة لسيولة نقدية تقوم بإعادة بيع ما لديها من أسهم وسندات في سوق الأوراق المالية، حيث تتميز هذه الاستثمارات بسهولة وسرعة تحولها إلى نقد، وذلك بهدف تحقيق إيرادات إضافية للشركة عن طريق هذه الاستثمارات وتتمثل هذه الإيرادات إما بما يتحصل منها من عوائد توزع على شكل أرباح أو فوائد، وإما يتمثل هذا الإيراد في الربح الحاصل جراء بيعها في حالة ارتفاع أسعار هذه الأوراق المالية، ويشمل هذا النوع من الاستثمارات، الاستثمار في الأسهم والاستثمار في السندات، وحتى يتم تصنيف الأوراق المالية بأنها استثمارات قصيرة الأجل لا بد أن يتوافر في هذه الاستثمارات شرطان معا وهما[1]:

الشرط الأول: أن تتوافر لدى الشركة النية في بيع هذه الاستثمارات في فترة زمنية قصيرة لا تتجاوز السنة المالية أو دورة تشغيلية.

الشرط الثاني: أن تكون هذه الاستثمارات قابلة للتداول في سوق الأوراق المالية بحيث إذا احتاجت أو أرادت الشركة بيع هذه الاستثمارات لم يكن مشكلة في إعادة بيعها وتحويلها إلى نقود.

إذا لا بد أن يتوافر هذان الشرطان معا حتى تصنف هذه الاستثمارات بأنها استثمارات قصيرة الأجل، وبالتالي تصنف كأصول متداولة، أما إذا لم يتوافر هذان الشرطان أو تغيب أحدهما كأن لا تنوي الشركة بيع هذه الاستثمارات قبل سنة مالية أو أنها تريد الاحتفاظ بهذه الاستثمارات أكثر من سنة، فإن هذه الاستثمارات تصنف على أنها استثمارات طويلة الأجل وبالتالي تكون أصولا غير متداولة، وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي رقم 01 في تصنيف الأصول المتداولة وغير المتداولة حيث ورد في الفقرة 66 من هذا المعيار، يجب على المنشأة أن تصنف الأصل على أنه متداولة عندما[2]:

- تتوقع تحقق الأصل، أو تنوي بيعه أو استخدامه خلال دورة تشغيلية عادية؛
- تحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛

فالأسهم عبارة عن أوراق مالية يعتبر حاملها مساهما في شركة المساهمة العامة، وتظهر كأصل في دفاتر الشركة التي اشترت الأسهم، ويتم تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة[3].

[1] أبو نصار، مبادئ المحاسبة، المرجع السابق، ص: 299.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 01 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[3] أبو نصار، مبادئ المحاسبة، المرجع السابق، ص: 299.

أما السندات فهي تعهد مكتوب بمبلغ من الدين (القرض) لحامله في تاريخ معين، نظير فائدة مقدرة، وهو:" قرض طويل الأجل تتعهد الشركة المقترضة بموجبه أن تسدد قيمته في تواريخ محددة.

ظل المحاسبون منقسمين بشأن الطرق المناسبة التي تستخدم في تقييم الاستثمارات المالية قصيرة الأجل، وقد نوقشت في هذا الانقسام ثلاث طرق مختلفة للتقرير عن الاستثمارات المؤقتة هي[1]:

- التكلفة التاريخية Historical cost
- القيمة السوقية Market Value
- التكلفة أو السوق أيهما أقل The lower of cost or market

حيث يتم الإفصاح عن الاستثمارات المؤقتة، وفقا لطريقة التكلفة التاريخية بسعر شرائها إلى أن يتم التخلص منها، ويعتقد مؤيدو التكلفة التاريخية، أن سعر شراء القابل للتحقق بشكل موضوعي، يوفر أكثر المعلومات ملاءمة لمتخذي القرارات، ويجادلون أن أسعار السوق الجارية لا توفر أي معلومات أفضل عن الأسعار المستقبلية، مما توفره التكلفة الأصلية، وأن المكاسب أو الخسارة المحققة فقط هي التي يجب التقرير عنها في قائمة الدخل.

أما الاستثمارات المفصح عنها بالقيمة السوقية، فيتم تعديلها لتعكس كلا من التغيرات في القيمة زيادة ونقصا (انخفاضا)، وهذه التغيرات يتم الإفصاح عنها، إما كمكاسب أو خسائر في قائمة الدخل، ويرى مؤيد طريقة القيمة السوقية، أن المبالغ الجارية تمثل الموارد الجارية التي ستكون هناك حاجة إليها لشراء نفس الأوراق المالية حالا، وكذلك المبالغ التي سيتم الحصول عليها من بيع الأوراق المالية، إضافة إلى أنهم يرون أن القيمة العادلة تتحدد بشكل موضوعي مثل التكلفة التاريخية بالنسبة لمعظم الاستثمارات، وتمثل معلومات أكثر وقتية عن أثر حيازة الاستثمارات.

أما طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل، كما تم تعريفها أول مرة، فتقوم بالإفصاح عن الانخفاض في قيمة الاستثمارات المؤقتة فقط، ويرى مؤيدو هذه الطريقة، أنها تمد المستخدمين بقيم أكثر تحفظا في كل من الميزانية وقائمة الدخل، ويقولون إن القيمة المتحفظة ضرورية للحيلولة دون تضليل المستثمرين.

يعد المعيار IAS 39 من أهم المعايير المحاسبية الدولية التي أحدثت تغييرا جوهريا فيما يتعلق بالقياس المحاسبي، إذ تم استحداث مفهوم القيمة العادلة كأساس لتقييم الأدوات المالية ومن ضمنها الاستثمارات المالية بالرغم من خلو مفاهيم القياس بالقيمة العادلة في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية[2].

[1] ريتشارد شرويدر وأخرون، مرجع سابق، ص:307- 309 .

[2] حمد منى كامل، "قياس جودة الأرباح المحاسبية في ظل تبني مدخل القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات المالية"، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 2015، ص: 83.

ويتم القياس عند الاعتراف الأولي بها بالقيمة العادلة لها فضلا عن تكاليف العملية الخاصة بعمليات الشراء أو إصدار الموجود المالي أو المطلوب المالي ويستثنى من ذلك تلك التي تصنف أنها موجودات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر فيتم قياسها بسعر الشراء مع اعتبار تكاليف الشراء كمصروف إيرادي يقفل في قائمة الدخل، أما الفئات الأخرى ضمن هذا المعيار (محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والقروض والذمم المدينة وموجودات مالية معدة للبيع) فتسجل عند الاعتراف الأولي بسعر الشراء فضلا عن تكاليف الشراء[1].

وبعدها يتم القياس اللاحق في تاريخ الميزانية العمومية باستعمال أحد أساليب القياس الثلاثة (التكلفة أو التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة) بموجب هذا المعيار.

وقد صدر بعدها المعيار: IFRS 9 في عام 2009 ليحل محل المعيار IAS 39 بشكل كامل في عام 2018 مع السماح بالتطبيق المبكر، ويصنف المعيار IFRS 9 الموجودات المالية إلى فئتين هما:

الموجودات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة، والموجودات المالية المقاسة بالقيمة العادلة، ويتفرع تصنيف الفئة الثانية من الموجودات المالية إلى تصنيفين[2]:

- موجودات مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة العادلة؛
- موجودات مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

1 .6 .2 . حكم بند الاستثمارات المالية قصيرة الأجل من وعاء الزكاة

لا خلاف بين العلماء في الأسهم التي اشتراها الشخص الطبيعي أو الاعتباري بقصد التجارة فيها، سواء أكانت تجارية أم صناعية أم غير ذلك، فهي عروض تجارة تخضع للزكاة، وهذه الأسهم ينظر لها نظرة واحدة بغض النظر عن نوع الشركة المساهمة التي أصدرت هذه الأسهم، باعتبارها عروض تجارة، وبالتالي فإنها تقوم بقيمتها حسب تقديرها في الأسواق مضافا إليها الربح فتزكى بنسبة ربع العشر 2.5%، لأنها أموال تم اتخاذها للاتجار بحيث يتجر بها مالكها بالشراء والبيع ويتحصل له كسب منها كما يكسب التاجر من سلعته، لذا تسري عليها معاملات عروض التجارة من تقويم ومقدار وأن يكمل النصاب بها مع ما عنده، وهذا ما ذهب إليه الزرقا والمودودي، وعلي السالوس، وأبو زهرة، وعبد الرحمن حسن، وعبد الوهاب خلاف، وعفانة، وفضل عباس، وغيرهم، ورجح القرضاوي هذا القول إذا كان المزكي من الأفراد ورجح خلافه إذا قامت الدولة بجمع الزكاة من الشركات، وهذا ما ذهب إليه بعض الكتاب في موضوع محاسبة الزكاة أيضا[3].

[1] أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، دار وائل، الأردن، 2014، ص: 568.

[2] أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق ، ص: 749.

[3] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 203.

أما بالنسبة للسندات يرى كثير من الفقهاء وجوب تزكية القيمة الحقيقية للسند أي القيمة المدفوعة وإن كان عائدها خبيثا، وكسبها حراما، فإن أصلها حلال لا بد من تزكيته، أما الفائدة الربوية فهي محرمة يجب التخلص منها ولا تضاف مع الأصل الحلال، فيزكى الأصل من دون الفائدة، المتمثل في القيمة الحقيقية للسند، لأن تحريم التعامل بالسندات لا يمنع من وجود التملك التام فيها، ومن هنا نقول إن القيمة الحقيقية للسندات تدخل في الوعاء الزكوي للشركات، مع التنبيه على أن هذا الكلام السابق هو بالنسبة للمشتري الأول للسند، ولكن هذه السندات تباع وتشترى مرات عديدة وبأسعار مختلفة، فالمشتري الثاني والثالث والرابع....الخ يشترون مبيعا بعضه حلال وبعضه حرام، فيكون التعامل كله بعد ذلك محرما، لأن المبيع محرم، ثم إن التعامل بها هو من بيع الدين بالدين لغير من عليه الدين، فهو حرام من جهة أخرى، وهكذا يسري الحرام إلى جميع الصفقة[1].

2 .**المطلوبات الزكوية (المطلوبات المتداولة):**

ورد في الفقرة: 69 من المعيار المحاسبي الأول، يجب على المنشأة أن تصنف الالتزام على أنه متداول عندما[2]:

- تتوقع أن تسوي الالتزام خلال دورة تشغيلية العادية؛
- تحتفظ بالالتزام بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛
- يكون الالتزام واجب التسوية خلال اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير؛
- ليس لديها حق غير مشروط في أن تأجل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد فترة التقرير إن شروط الالتزام التي يمكن أن ينتج عنها تسويته من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية، بناء على اختيار الطرف الآخر لا تؤثر على تصنيفه.

وينشأ الاعتراف بالالتزام عن ضرورة الاعتراف بأصل أو مصروف بدلا عن التركيز على التزام، لكن الاعتراف بالالتزامات قصيرة الأجل، قد يكون له أثر كبير على مركز رأس المال العامل للمشروع، وتشمل الالتزامات المتداولة أو الجارية العناصر التالية: الدائنين، والإيرادات المحصلة مقدما، والاستحقاقات الجارية للالتزامات طويلة الأجل[3].

وهي الالتزامات المستحقة على الشركة أو الواجبة السداد خلال فترة زمنية قصيرة لا تزيد عادة عن سنة، مثل الدائنون وأوراق الدفع القصيرة الأجل والشيكات المؤجلة والمتحصلات النقدية المقبوضة مقدما من العملاء عن السلع التي سيتم تسليمها أو الخدمات التي سيتم أداؤها في المستقبل[4].

وتتكون من:

[1] المرجع نفسه، ص: 220.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 01 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[3] ريتشارد شرويدر وأخرون، مرجع سابق، ص:322 .

[4] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 48.

2 .1 . الدائنون:

2 .1 .1 . تعريف وقياس بند الدائنون وفق معايير المحاسبة الدولية:

يمثل هذا الحساب المبالغ المستحقة أو الواجبة الدفع لدائني الشركة خلال فترة زمنية قصيرة لا تزيد عن سنة، وأغلب هذه الديون تنشأ عن شراء الشركة للبضائع واللوازم والمعدات من الموردين وللخدمات التي حصلت عليها على الحساب، وتتمثل هذه الحسابات في تعهد الشركة بتسديد قيمة المشتريات أو الخدمات خلال السنة التالية، لا يمثل قياس الدائنين أي صعوبة، لأن مقدار الالتزام محدد عادة بعملية معينة، وينطوي على تعهد بالدفع في تاريخ لاحق، وكما هو الحال مع المدينين لا يعتبر تسجيل خصم الإصدار من القيمة الاسمية ضروريا، لأن فترة الدين عادة قصيرة، وبالإضافة إلى أوراق الدفع والدائنين تمثل التوزيعات والضرائب المستحقة دائنين وتتطلب استخدام الأصول المتداولة[1]، ويقاس هذا البند بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه.

2 .1 .2 . حكم بند الدائنون من وعاء الزكاة

يحسم من الموجودات الزكوية كل عام الديون التي على المزكي سواء أكانت حالة أم مؤجلة ولا يحسم من الموجودات الزكوية الديون التي استخدمت في تمويل أصول غير زكوية[2]، وتأخذ جميع عناصر المطلوبات المتداولة الحكم نفسه، فمن تبيان مفهوم كل من الذمم الدائنة وأوراق الدفع والشيكات الآجلة نرى أنها تمثل جميعا ديونا للغير على الشركة وإن اختلفت صور هذا الدين وبالتالي فالحكم واحد، وهو بأن الدين يمنع وجوب الزكاة في جميع الأموال، وهذا ما رجحه ابن رشد حيث يقول بأن القول بإسقاط الزكاة عن المدين هو أقرب لغرض الشرع ومبادئه العامة بالنسبة للأموال كلها، ومن المعاصرين رجحه القرضاوي[3].

2 .2 . أوراق الدفع:

2 .2 .1 . تعريف وقياس بند أوراق الدفع وفق معايير المحاسبة الدولية:

تنشأ أوراق الدفع بمقتضى كمبيالة أو سند إذني مستحق لموردي السلع والبضائع والخدمات والآلات وغيرها، عند اقتراض نقود أو تأجيل الثمن أو جزء منه، حيث يشترط الحصول على تعهد كتابي من

[1] ريتشارد شرويدر وأخرون، مرجع سابق، ص:322.

[2] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 60.

[3] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 242.

المشتري يلتزم فيه بالسداد في فترة زمنية قصيرة لا تزيد عن سنة وتشتمل أوراق الدفع على المبلغ المستحق، وتاريخ السداد وغيرهما من البيانات، ويقاس هذا البند بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه [1].

أوراق الدفع: تمثل المطلوبات المترتبة للغير على الشركة نتيجة لشرائها بضائع على حساب (بالدين) أو نتيجة الحصول على خدمات، ويتم إثبات الحق أو الدين فيها عن طريق تحرير كمبيالة من المدين للدائن، إذا هي كمبيالات تحرر سدادا لمطلوبات الشركة تجاه الغير من أشخاص أو شركات[2].

2 .2 .2 . حكم بند أوراق الدفع من وعاء الزكاة

تأخذ جميع عناصر المطلوبات المتداولة الحكم نفسه وينطبق على هذه الديون الحكم الشرعي السابق مع مراعاة ما إذا كان سبب المديونية غير مشروع كالاقتراض بالفوائد، فإن الفوائد غير المدفوعة لا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الالتزامات المحرمة ليست في الشرع دينا صحيحا ولا تستقر في الذمة، أما الزيادة في ثمن البيع بالأجل عن السعر الحاضر فإن جميع الثمن الآجل يحسم[3].

2 .3 . القروض قصيرة الأجل وحسابات السحب على المكشوف:

2 .3 .1 . تعريف وقياس بند القروض قصيرة الأجل وحسابات السحب على المكشوف

هي المبالغ التي تقترضها الشركة من البنوك إما في صورة قروض تنظمها اتفاقية بين الطرفين بتاريخ سداد معين، أو حسابات السحب على المكشوف، وهي حسابات يرخص للمستفيد منها أن يسحب من البنوك في حدود السقف الائتماني المقرر له، ويقاس هذا البند بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه [4].

يقصد بها الالتزامات قصيرة الأجل على الشركة للبنوك أو ما في حكمها والناشئة بسبب تمويل أنشطة الشركة المختلفة، وغالبا تكون بفائدة حسب المدون في عقودها[5].

2 .3 .2 . حكم بند القروض قصيرة الأجل وحسابات السحب على المكشوف من وعاء الزكاة

يـ بق على القروض القصيرة الأجل المستحقة أو الواجبة السداد خلال الفترة المالية اللاحقة وما سحب فعلا على المكشوف نفس حكم جميع عناصر المطلوبات المتداولة مع مراعاة ما إذا كان سبب المديونية غير مشروع كالاقتراض بالفوائد، فإن الفوائد غير المدفوعة لا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الالتزامات المحرمة ليست في الشرع دينا صحيحا ولا تستقر في الذمة[6].

2 .4 . القسط الواجب من القروض طويلة الأجل:

2 .4 .1 . تعريف وقياس بند القسط الواجب من القروض طويلة الأجل

[1] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 62.

[2] محمد مطر، المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص: 496.

[3] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 62.

[4] المرجع نفسه، ص: 63.

[5] حسين حسين شحاته، التطبيقات المعاصرة للزكاة، دارالنشر للجامعات، الطبعة الثالثة، القاهرة، 2011، ص: 69

[6] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 63.

هو جزء القرض الواجب السداد خلال سنة من تاريخ الميزانية العمومية، والناتج من القروض طويلة الأجل التي تحصل عليها الشركة لتمويل شراء أصول ثابتة[1]، وخلافا لمعظم الأصول، يمكن تحويل الالتزامات من تصنيف الالتزامات طويلة الأجل، إلى الالتزامات قصيرة الأجل مع مرور الزمن، فإذا كان سداد دين طويل الأجل في الفترة الحالية، يتطلب استخدام الأموال المتداولة، عندئذ تملي المعالجة المحاسبية الصحيحة ضرورة تصنيف هذا المبلغ على أنه جاري، وفي المقابل لا تصنف كل الاستحقاقات الجارية كالتزامات جارية دائما، فإذا كان الالتزام طويل الأجل سيتم التخلص منه من خلال أموال مخصصة، أو من خلال إصدار دين آخر طويل الأجل، عندئذ يجب عدم تصنيفه كالتزام جار، ويعتبر التصنيف المناسب للاستحقاقات الجارية مهما جدا، نظرا للأثر الذي يمكن أن يترتب عليها على عرض رأس المال العامل، فإذا لم تكن هناك شروط مناسبة موضوعة مسبقا لسداد الاستحقاقات الجارية، قد تجد الشركة عندئذ نفسها في مركز سيئ لرأس المال العامل، ويمكن أن تتبخر مواردها الرأسمالية في المستقبل[2]، ويقاس هذا البند بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه.

2 .4 .2 . حكم بند القسط الواجب من القروض طويلة الأجل من وعاء الزكاة

يـ بق على القسط الواجب من القروض طويلة الأجل نفس حكم جميع عناصر المطلوبات المتداولة مع مراعاة ما إذا كان سبب المديونية غير مشروع كالاقتراض بالفوائد، فإن الفوائد غير المدفوعة لا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الالتزامات المحرمة ليست في الشرع دينا صحيحا ولا تستقر في الذمة[3].

2 .5 . الإيرادات المحصلة مقدما:

2 .5 .1 . تعريف وقياس بند الإيرادات المحصلة مقدما وفق معايير المحاسبة الدولية:

الإيرادات المقدمة بشكل عام، هي نوع من الالتزامات تتطلب تسويته أداء خدمات بدلا من دفع أموال، ومن أمثلتها اشتراكات المجلات المحصلة مقدما، شراء (بيع) تذاكر السفر مقدما، والإيجار غير المكتسب، وهي تشبه المصروفات المدفوعة مقدما من حيث إنها الناتج المتبقي من محاولة قياس مقدار آخر، وفي هذه الحالة المقدار الذي تتم محاولة قياسه هو الإيراد، في حين كان هو المصروف في حالة المصروفات المدفوعة مقدما، وقد تعرض وضع الإيرادات المقدمة كالتزام جاري في الميزانية للانتقادات، لأنه لا يوجد مطالبون به، لكن إذا لم تكن هذه الإيرادات المقدمة كبيرة بصورة غير معتادة، فلن يؤثر تسجيلها ضمن الالتزام، بشكل كبير على عرض القوائم المالية، ويجب بذل العناية لضمان ألا تبالغ الشركة في حذرها في الإفصاح عن الدخل كدخل مؤجل، والتأكد من أن الحسابات المؤجلة (المقدمة) لا تستخدم كمخصصات إضافية للحسابات غير القابلة للتحصيل[4].

---

[1] حسين حسين شحاته، التطبيقات المعاصرة للزكاة، المرجع السابق: ص69.

[2] ريتشارد شرويدر وأخرون، مرجع سابق، ص:323.

[3] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 63.

[4] ريتشارد شرويدر وأخرون، مرجع سابق، ص:322.

2 .5 .2 . حكم بند الإيرادات المحصلة مقدما من وعاء الزكاة

غالبا ما تتم هذه الدفعات النقدية بموجب عقد مبادلة كتابي أو شفوي، فتدخل في ملك الشركة وتجب زكاتها إذا كانت عن بضائع ولو لم تسلم، وبالتالي يجب أن لا تحسم من الموجودات الزكوية أما إذا كانت عن خدمات لم تؤد فلا زكاة فيما يقابل الخدمات غير المؤداة لعدم استقرار الملك في الدفعات، إذا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الإجارة تفسخ بالأعذار وبالظروف الطارئة [1].

2 .6 . الكفالات المقدمة من العملاء:

2 .1 .6 . تعريف وقياس بند الكفالات المقدمة من العملاء وفق معايير المحاسبة الدولية:

تمثل قيمة النقدية المحصلة من العملاء لضمان إنجاز تعهداتهم أو التزاماتهم مثل الكفالات النقدية التي تطلبها شركات الهواتف والمياه من مشتركيها لضمان سداد الفواتير الدورية، ويقاس هذا البند بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه[2].ويقصد بها المبالغ المقدمة من العملاء كتأمينات أو كدفعات مقدمة تحت حساب توريد بضاعة أو خدمات لهم، فمن المنظور المحاسبي تعتبر هذه من الالتزامات على الشركة.

2 .2 .6 . حكم الكفالات المقدمة من العملاء من وعاء الزكاة

يعتبر الجزء الحال المستحق منها من الالتزامات الواجبة الخصم من الأموال الزكوية، أما إذا تضمنت التزامات طويلة الأجل تستحق بعد أكثر من سنة فلا يخصم إلا الحال قصير الأجل فقط[3].

المطلب الثالث: تحديد وعاء زكاة الشركات وفق طريقة مصادر الأموال (الطريقة غير المباشرة)

1 .وعاء زكاة الشركات وفق طريقة مصادر الأموال

يمكن تحديد الوعاء الخاضع للزكاة لدى للشركة في أخر العام بطريقة أخرى على أساس احتساب المال المستثمر، من رأس المال المستثمر في الشركة، واحتياطات، والفائض القابل للتوزيع، والقروض طويلة الأجل، ومن ثم طرح صافي الأصول الثابتة من مجموع الأموال المستثمرة[4].

ويتحدد رأس المال النامي أو القابل للنماء الذي يمثل وعاء الزكاة وفقا لهذه الطريقة من خلال تحديد صافي رأس المال المستثمر في الشركة في نهاية العام، وذلك بطرح صافي الأصول الثابتة والمشروعات

[1] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 64.

[2] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 65.

[3] حسين حسين شحاته، التطبيقات المعاصرة للزكاة، المرجع السابق: ص69.

[4] شوقي إسماعيل شحاته، تنظيم محاسبة الزكاة في التطبيق المعاصر، الزهراء للإعلام العربي، الطبعة الثانية، 1988م، ص: 171.

تحت التنفيذ والاستثمارات في الشركات الأخرى من مجموع الأموال المستثمرة المتمثلة في حقوق الملكية والالتزامات طويلة الأجل[1].

2 .عناصر وعاء الزكاة في الشركات وفق طريقة مصادر الأموال

2 .1 . الموجودات الزكوية (الأموال المستثمرة)

2 .1 .1 . حقوق الملكية:

ورد تعريف حق الملكية في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية كما يلي" هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها "[2].

يقصد بحقوق الملكية في المنشأة الاقتصادية، بأنها الالتزامات التي توجد على المنشأة في لحظة زمنية معينة، وذلك تجاه الملاك، وتنشأ هذه الالتزامات في ذمة المنشأة عن جملة الأموال التي يستثمرها الملاك في أنشطتها المختلفة، وهذا يعني أن حقوق الملكية هي مثل المطلوبات تشكل جزءا من التزامات المنشأة، لكن في حين يكون إلتزام المنشأة عن المطلوبات تجاه الغير، فإن التزامها عن حقوق الملكية يكون تجاه الملاك[3].

تمثل حقوق الملكية في رأس المال والأرباح المحققة في أثناء العام، التي لم توزع بعد، إضافة إلى كافة الاحتياطات التي اقتطعتها الشركة من الأرباح، مطروحا منها الخسائر، ويمكن حساب حقوق المالكين بإجراء عملية طرح للمطلوبات من الأصول، وتظهر حقوق الملكية في قائمة تسمى بقائمة حقوق الملكية، التي تظهر استثمارات مالكي الشركة في شركتهم في لحظة زمنية محددة، وتبين قائمة حقوق الملكية والمساهمين مصادر التغيرات التي تحدث في حقوق المساهمين أو أصحاب الشركة في فترة زمنية معينة نتجت من العمليات التي تمت بين رأس المال وأصحاب الشركة، من هنا فإن حقوق الملكية تتأثر نتيجة المسحوبات الشخصية والربح والخسارة أو أية إضافات تضاف إلى رأس المال، فإنها تزداد بالأرباح والإضافات لرأس المال، وتقل بالمسحوبات الشخصية وبقيمة الخسائر، ويمكن أن تشمل حقوق الملكية البنود التالية:الأسهم الممتازة، الأسهم العادية (بالقيمة الاسمية)، الاحتياطي القانوني، علاوة الإصدار (رأس المال الإضافي)، الأرباح المجمعة[4].

2 .1 .2 . الالتزامات طويلة الأجل

[1] أحمد حسين على حسين، محاسبة الزكاة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2011، ص:95.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[3] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر والتوزيع،عمان، 2010، ص:265.

[4] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 267.

ورد تعريف الالتزام في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية كما يلي" هو إلتزام حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة، ويتوقع أن ينتج عن تسويته تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية "[1]. ويعتبر الالتزام طويل الأجل تعهدا لعمل تجاري ما والذي يتوقع أن يكون مستحقا أو مدفوعا في فترة أطول من سنة واحدة[2].

والمطلوبات طويلة الأجل هي تلك المطلوبات على الشركة أو المنشأة أو المؤسسة لصالح الغير، والتي لا تستحق الدفع في غضون فترة زمنية قصيرة الأجل تقدر بسنة مالية أو أقل، وتتمثل هذه المطلوبات بالقروض وأوراق الدفع أو شيكات آجلة تستحق السداد بعد خمس سنوات مثلا، أي بعد أكثر من سنة مالية واحدة[3].

وورد في المعيار المحاسبي الأول IAS 1 عرض القوائم المالية، في الفقرة 69 يجب على المنشأة أن تصنف الالتزام على أنه متداولة عندما[4]:

- تتوقع أن تُسوي الالتزام خلال دورة تشغيلية العادية.
- تحتفظ بالالتزام (بشكل رئيس) لغرض المتاجرة.
- يكون الالتزام واجب التسوية خلال اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.
- ليس لديها حق غير مشروط في أن تؤجل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهرا (على الأقل) بعد فترة التقرير.

يجب على المنشأة أن تصنف جميع الالتزامات الأخرى(التي لم تحقق الشروط السابقة) على أنها غير متداولة.

2 .2 . **المطلوبات الزكوية**

2 .2 .1 . **الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل)**

ورد تعريف الأصل في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية كما يلي:" هو مورد تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة "[5].

وورد في المعيار المحاسبي الأول IAS 1 عرض القوائم المالية، في الفقرة 66 يجب على المنشأة أن تصنف الأصل على أنه متداولة عندما[6]:

- تتوقع تحقق الأصل، أو تنوي بيعه أو استخدامه خلال دورة تشغيلية عادية؛

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[2] قودوين، ألدرمان، ترجمة نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، دار الفكر، عمان، 2013، ص: 274.

[3] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 265.

[4] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 01 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[5] مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

[6] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 01 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:12.

- تحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛
- تتوقع تحقق الأصل خلال مدة اثني عشرة شهرا بعد فترة التقرير؛
- يكون الأصل نقدا أو معادلا للنقد، ما لم يكن خاضعا لقيود على استبداله، أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد فترة التقرير.

ويجب على المنشأة أن تصنف جميع الأصول الأخرى(التي لم تحقق الشروط السابقة) على **أنها أصول غير متداولة،** ويقصد بالأصول طويلة الأجل أو الأصول غير المتداولة، هي أصول عمرها طويل نسبيا، أي أنها تخدم فترة طويلة تقدر بأكثر من فترة محاسبية واحدة، وتهدف الشركة أو المؤسسة من اقتنائها إلى استخدامها في العمليات التشغيلية للشركة أو المؤسسة وليس بهدف إعادة بيعها، ومن أمثلة الأصول طويلة الأجل: الأصول الثابتة الملموسة، والأصول الثابتة غير الملموسة، والذمم المدينة المؤجلة[1].

ومنه فإن وعاء الزكاة وفق هذه الطريقة هو:

وعاء الزكاة = حقوق الملكية + الالتزامات غير المتداولة - الأصول غير المتداولة

المطلب الرابع: قياس بنود وعاء الزكاة وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) **وحكمها الزكوي حسب الطريقة غير المباشرة.**

1 .**الموجودات الزكوية (الأموال المستثمرة):** وتتكون من :

1 .1 . **رأس المال**

1 .1 .1 . **تعريف وقياس بند رأس المال**

يتكون رأس المال المدفوع أو يسمى أيضا رأس المال المساهم به من رأس المال القانوني، ويمثل القيمة الاسمية للأسهم أو قيمة الحصص، ورأس المال الإضافي ويشمل علاوة أو خصم الإصدار، وأسهم الخزانة، وتشمل تغيرات رأس المال المدفوع في زيادة رأس المال عن طريق استثمارات إضافية يقدمها الملاك أو المساهمون، وتكون في صورة نقدية أو عينية، وأحيانا سداد لبعض التزامات الشركة مباشرة من قبلهم بدلا عنها، أو تخفيض رأس المال بتوزيع رأس المال المستثمر المدفوع مثل حالات التصفية، أو شراء أسهم رأس المال أي سحب الشركة أسهمها بنفسها وتسمى أسهم الخزانة[2].

ويعرف رأس المال بمجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت هذه الأموال منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لأي دخل، وقد تختلف طبيعة رأس المال من شركة لأخرى وفق طبيعة عملها ووفق المواد التي تستخدم في مراحله الإنتاجية، لذا قد يكون رأس المال زراعيا أو صناعيا أو تجاريا، فرأس المال الصناعي يشمل الآلات والمواد الخام وغير ذلك،

[1] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 229.

[2] رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، المرجع السابق،ص: 124.

ورأس المال الزراعي يشمل على الآلات زراعية وبذور وماشية وغير ذلك مما يستخدم في الإنتاج الزراعي[1]، ويقاس هذا البند بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه[2].

1 .1 .2 . حكم بند رأس المال من وعاء الزكاة

يدرج في الوعاء الزكوي للشركة حسب طريقة مصادر الأموال (الأموال المستثمرة)[3].

1 .2 . علاوة الإصدار:

1 .2 .1 . تعريف وقياس بند علاوة الإصدار

هو رأس المال الإضافي الناتج من الفرق بين سعر الاكتتاب والقيمة الاسمية للأسهم المصدرة والمحصلة من المساهمين أو المكتتبين في الأسهم الجديدة المصدرة من قبل الشركة بعد حسم مصاريف الإصدار، ويقاس هذا البند بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه[4].

وتعد علاوة الإصدار صورة معاصرة من صور رأس المال في الشركة، حيث تلجأ بعض شركات المساهمة أحيانا إلى إصدار أسهم جديدة كوسيلة من وسائل التمويل لبعض مشروعاتها التوسعية التي قد تحتاج إليها، وتتمتع الأسهم الجديدة بالمزايا التي تمتعت بها الأسهم القديمة نفسها من حيث الاشتراك في الأرباح، ومن هنا يدفع أصحاب هذه الأسهم علاوة مقابل هذه المشاركة في الأرباح، وهذه العلاوة تنتج من الفرق بين سعر الاكتتاب وسعر القيمة الاسمية للأسهم المصدرة، ومن هنا فإن هذه العلاوة تعد رأس مال إضافي لرأس المال الأول[5].

1 .2 .2 . حكم بند علاوة الإصدار من وعاء الزكاة

وبالتالي فإن هذه العلاوة تعامل معاملة رأس المال لأنها في الحقيقة إضافة لرأس المال المستثمر في الشركة، وتدرج في الوعاء الزكوي للشركة حسب طريقة مصادر الأموال (الأموال المستثمرة)[6].

1 .3 . الاحتياطيات

1 .3 .1 . تعريف وقياس بند الاحتياطيات

[1] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 280.

[2] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 70.

[3] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 281.

[4] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص: 70.

[5] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 282.

[6] المرجع نفسه، ص: 282

تقوم الشركة في نهاية السنة المالية وقبل توزيع الأرباح، باقتطاع أي حجز أو تجنيب مبالغ معينة من الربح الصافي الذي حققته الشركة في فترة زمنية معينة بهدف استغلاله غالبا في أغراض الشركة، من هنا كان الارتباط بين الأرباح وتكوين الاحتياطي فلو لا وجود الأرباح لما أمكن تكوين الاحتياطيات.

وهناك عدة أنواع من الاحتياطات وهي[1]:

- **الاحتياطيات الرأسمالية (فائض إعادة التقويم):** تتكون هذه الاحتياطيات الرأسمالية من إعادة تقويم بعض الموجودات الثابتة بالقيمة السوقية الحالية، أي بمبالغ تزيد عن القيمة الدفترية، ولذلك فإن الموجودات الثابتة في جانب الموجودات تزداد قيمتها، ويظهر الفرق بين القيمة السوقية الحالية والقيمة الدفترية السابقة ضمن حقوق المساهمين تحت بند احتياطي إعادة التقويم، وهذا الاحتياطي غير قابل للتوزيع إلا إذا بيعت الموجودات المقومة.
- **الاحتياطيات الإيرادية:** الاحتياطيات الإيرادية هي جزء من فائض الربح القابل للتوزيع يتم احتجازه بقرار من إدارة الشركة لمواجهة احتياجاتها التمويلية في المستقبل، أو بموجب نص عليها في قانون الشركات أو النظام الأساسي للشركة.
- **الاحتياطي القانوني (الإجباري):** هو مجموع المبالغ المستقطعة من الأرباح الصافية السنوية والتي يفرضها قانون الشركات التجارية أو قانون البنوك.
- **الاحتياطي الاختياري (العام):** هو مجموع المبالغ المستقطعة من الأرباح الصافية السنوية التي ينص عليها النظام الأساسي للشركة، ويجوز وقفه أو زيادته بقرار من الجمعية العمومية للشركة والغرض منه توفير المال اللازم للتوسع مستقبلا أو لمواجهة الخسائر المحتملة، أو لتوزيع أرباح في السنوات التي لا تتحقق فيها أرباح، أو توزيعه على المساهمين في المستقبل عندما لا تكون هناك حاجة إليه.

1 .1. 1 . حكم بند الاحتياطيات من وعاء الزكاة

بما أن هذه الاحتياطيات تقتطع من أرباح الشركة فهي تعتبر رأس مال إضافي للشركة وحقا من حقوق الملاك والمساهمين، وسبق ووضحنا موقع رأس المال من وعاء الزكاة، فلا خوف على خضوع رأس المال بأشكاله لوعاء الزكاة سواء كان بشكل سيولة أو موجودات أو علاوة إصدار أو احتياطيات، وهذا ما جاء في دليل الإرشادات، وكتب محاسبة الزكاة، وبالتالي فإن هذه الاحتياطيات تعامل معاملة رأس المال لأنها في الحقيقة إضافة لرأس المال المستثمر في الشركة، وتدرج في الوعاء الزكوي للشركة حسب طريقة مصادر الأموال (الأموال المستثمرة)[2].

1 .4 . الأرباح

1 .4. 1 . تعريف وقياس بند الأرباح

[1] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص:70 - 71.

[2] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 286.

وهي عدة أنواع[1]:

- **الأرباح المقترح توزيعها:** هي التوزيعات النقدية المعلن عنها بواسطة مجلس إدارة الشركة في تاريخ معين، على أن تدفع في تاريخ لاحق إلى حملة الأسهم المسجلين في تاريخ معين بين تاريخ الإعلان وتاريخ السداد.
- **الأرباح المستبقاة أو الأرباح غير الموزعة أو الأرباح المحتفظ بها:**هي الأرباح التي حققتها الشركة في سنوات مالية سابقة أو في السنة الحالية ولكنها لم توزع بكاملها على المساهمين وتقرر ترحيل جزء منها إلى السنة أو السنوات التالية، أي المبلغ المتبقي بعد إجراء توزيعات الأرباح السنوية طبقا لكل من قانون الشركات والنظام الأساسي للشركة وقرارات الجمعية العمومية.

1 .4 .2 . حكم بند الأرباح من وعاء الزكاة

ومما لا خلاف فيه بين الفقهاء من ضم الربح لوعاء الزكاة لأنه نوع من النمو والزيادة في رأس المال تابع له ومتولد عنه، وحوله حول أصله سواء كان الأصل نصابا أم لا لأن الأصل يكمل نصابه بربحه، فمتى تم حول الأصل وجب تقويم العروض التي يمتلكها فيزكي عن الكل الأصل والربح معا، ومنه فإن الأرباح تدرج في الوعاء الزكوي للشركة حسب طريقة مصادر الأموال (الأموال المستثمرة)[2].

1 .5 . مخصص مكافأة نهاية الخدمة

1 .5 .1 . تعريف وقياس بند مخصص مكافأة نهاية الخدمة

يلزم قانون العمل والعمال الشركات بدفع مبالغ لكل عامل من عمالها عند إنهاء خدمته في الشركة، حيث تكون هذه المبالغ محسوبة بنسب معينة عن سنوات الخدمة، وهذه المبالغ تتراكم في الشركة كمبلغ محتجز لكل عامل من عمالها، يحصل عليها العامل عند انتهاء خدمته أو عند صرفه من العمل، من مفهوم مخصص نهاية الخدمة نلاحظ أن هذه المبالغ المحتجزة تمثل مطلوبات آجلة على المشروع أو الشركة، وبذلك يظهر هذا المخصص في الميزانية العمومية ضمن المطلوبات طويلة الأجل.

1 .5 .2 . حكم بند مخصص مكافأة نهاية الخدمة من وعاء الزكاة

تكيف هذه المكافأة من أنها تمثل دينا مؤجلا في ذمة الشركة أو صاحب العمل مستحقا للموظف عند نهاية خدمته، وهذا من جهة صاحب العمل، ومنه فإن مخصص مكافأة نهاية الخدمة تدرج في الوعاء الزكوي للشركة حسب طريقة مصادر الأموال (الأموال المستثمرة)[3].

2 .المطلوبات الزكوية :وتتكون من :

2 .1 . العقارات والآلات والمعدات:

[1] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص:72 - 73.

[2] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 289.

[3] المرجع نفسه، ص: 288.

2 .1 .1 . تعريف وقياس بند العقارات والآلات والمعدات

هي أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع والخدمات أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية، أي تلك الأصول التي يتم اقتناؤها لتسيير أعمال المنشأة ومن المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة[1]. والعقارات والآلات والمعدات هي الموجودات ذات الأجل الطويل التي يطلق عليها أحيانا اصطلاحا موجودات ثابتة، وتشتمل هذه الموجودات عموما على الأراضي والمباني المصانع والمكاتب والمستودعات والآلات والمعدات والماكينات والأثاث والمعدات الصغيرة، وتمثل بنود العقارات والآلات والمعدات بشكل عام مصدرا أساسيا لتقديم الخدمة في المشروع مستقبلا، وتمثل هذه الأصول نسبة كبيرة من الموارد الاقتصادية للشركات العاملة في الصناعات التي تمتاز بكثافة رأس المال مثل شركة صناعة الطائرات، والشركات العاملة في مجال استكشاف وتكرير النفط، فهذه الشركات تصل نسبة استثماراتها في العقارات والآلات والمعدات حوالي 75 % من إجمالي أصولها، ويعد تقييم العقارات والآلات والمعدات ذا أهمية بالغة لمستخدمي القوائم المالية[2].

ويتم قياس وتسجيل العقارات والآلات والمعدات (المعيار المحاسبي الدولي رقم:16) عند تملكها (القياس الأولي) بالتكلفة وتتضمن التكلفة في هذا المجال جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المنشأة حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام وبالشكل الذي اشتري الأصل من أجله[3].

وسمح معيار المحاسة الدولي رقم 16 باستخدام أحد النموذجين التاليين للقياس اللاحق بعد القياس الأولي وهما[4]:

- **نموذج التكلفة:** بموجب هذا النموذج يتم تسجيل البند بالتكلفة مطروحا منها مجمع الإهتلاك ومجمع خسائر التدني في قيمة الأصل.
- **نموذج إعادة التقييم:** بموجب هذا النموذج يسجل بقيمة إعادة التقييم، والتي تمثل القيمة العادلة للبند بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها مجمع الإهتلاك خلال الفترات التالية لإعادة التقييم ويشترط لاستخدام هذا النموذج أن يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للبند بشكل موثوق.

2 .1 .2 . حكم بند العقارات والآلات والمعدات من وعاء الزكاة

الموجودات الثابتة هي من عروض القنية ولا زكاة فيها، ومنه فإن بند العقارات والآلات والمعدات تخصم من الوعاء الزكوي للشركة حسب طريقة مصادر الأموال (الأموال المستثمرة)[5].

---

[1] أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق ، ص: 234.

[2] ريتشارد شرويدر وأخرون، مرجع سابق، ص:335.

[3] أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق ، ص: 234.

[4] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 16 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص:3 - 6.

[5] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص:30.

اتفق الفقهاء من الحنفية، والمالكية، والشافعية، والحنابلة، على إعفاء عروض القنية من الزكاة، وبعبارة الفقهاء على إعفاء الأصول المعدة للاستعمال من الزكاة، فلا تجب في آلات الحرفة والصناعة وحاجات التجارة الأساسية كالأثاث والمباني، وروا ابن جزي الإجماع على ذلك وروي عدم زكاة عروض القنية عن الليث بن سعد، كما ذهب إلى هذا القول أكثر الفقهاء المعاصرين من علماء الفقه والمحاسبة، وهو ما جاء في دليل الإرشادات[1].

2 .2 . الاستثمارات العقارية:

1 .2 .2 . تعريف وقياس بند الاستثمارات العقارية

تلجأ بعض الشركات إلى استثمار جزء من أموالها في الأراضي والمباني(العقارات) وذلك بهدف تأجير هذه العقارات للغير والحصول منها على إيرادات التأجير، كما تلجأ بعض الشركات إلى استثمار في العقارات من أجل الاحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح رأسمالية عند عملية البيع، وبالتالي يمكن تعريف الاستثمارات العقارية بأنها أرض أو مبان محتفظ بها من قبل المالك لتحقيق إيراد إما من عملية تأجير العقار للغير أو من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ارتفاع قيمة العقار الرأسمالية أو كلاهما، ولا يدخل ضمن الاستثمارات العقارية[2]:

- العقارات التي تستخدم في تصنيع أو توريد البضاعة أو الخدمات أو التي تستخدم للأغراض الإدارية.
- العقارات التي يتم بيعها من قبل المنشأة في سياق الأعمال العادية.

ويتم القياس الأولي للاستثمارات العقارية بالتكلفة والتي تشمل كافة التكاليف المتعلقة باقتناء تلك الاستثمارات والتي تتضمن تكلفة الشراء وأية مصاريف مباشرة مرتبطة بالأصل مثل الأتعاب المهنية و الرسوم القانونية لتسجيل شراء العقار.

أما العقارات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي والمصنفة في دفاتر المستأجر كاستثمارات عقارية فيتم قياسها برسملة عقد الإيجار التمويلي بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أو القيمة العادلة أيهما أقل.

خلال الفترات التالية للتملك وعند إعداد القوائم المالية للمنشأة على المنشأة قياس الاستثمارات العقارية بأحد النموذجين إما نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة.

[1] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 221.

[2] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 40 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص: 1.

2 .2 .2 . حكم بند الاستثمارات العقارية من وعاء الزكاة

الاستثمارات العقارية هي من عروض القنية لا زكاة في أعيانها، أي أن قيمتها لا تدخل ضمن الوعاء الزكوي، أما دخلها فحكم زكاته بحسب ما آل إليه من نقود أو ديون أو موجودات متداولة أو موجودات ثابتة ، ومنه فإن بند الاستثمارات العقارية تخصم من الوعاء الزكوي للشركة حسب طريقة مصادر الأموال (الأموال المستثمرة)[1].

2 .3 . الأصول غير الملموسة:

2 .1 .3 . تعريف وقياس بند الأصول غير الملموسة

تمثل الأصول غير الملموسة أحد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من المنشآت حيث تعتبر هذه الأصول المصدر الرئيس والهام لتوليد الإيرادات لدى تلك المنشآت، فالعلامة التجارية وسمعة الشركة مثلا تمثل مصدر الرئيس لنجاح شركات المشروبات الغازية، وبعض الفنادق العالمية، وشركة الألبسة وشركة العطور، ومن الأمثلة الشائعة على الأصول غير الملموسة الشهرة وبراءة الاختراع والعلامة التجارية، والاسم التجاري، وحقوق التأليف، وحقوق الامتياز، وحقوق استخراج المصادر الطبيعية، وتمتاز الأصول غير الملموسة بالآتي[2]:

- ليس لها وجود مادي ملموس.
- أصول غير مالية، وهي بند غير نقدي.
- يمتد عمرها الإنتاجي أو فترة الانتفاع منها لأكثر من فترة واحدة.
- قد تنشأ داخليا أو قد يتم شراؤها من الخارج.
- صعوبة التحقق من قيمتها ومدى الزيادة أو الانخفاض فيها في حالة عدم وجود سوق نشط لها.

وورد تعريف الأصل غير الملموس في المعيار المحاسبي الدولي رقم: 38 " هو أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له كيان مادي ملموس"[3].

يتم امتلاك أو اقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق فقد يتم ذلك من خلال[4]:

- الشراء المنفصل: ويقاس في هذه الحالة بالتكلفة وتشمل سعر الشراء و التكاليف المباشرة المتعلقة لتهيئة الأصل للإستخدام.

[1] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص:31.

[2] أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق ، ص: 538.

[3] مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 38 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، ص: 2.

[4] أبو نصار، جمعة حميدات، المرجع السابق ، ص: 543.

- تملك الأصل غير الملموس من خلال اندماج الأعمال: تقاس تكلة الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة له في تاريخ الاندماج وهذا كما هو محدد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم: 3.
- شراء أصل غير ملموس من خلال المبادلة بأصل أخر: عند إمتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية مبادلة يقاس الأصل غير الملموس بقيمته العادلة.
- الأصول غير الملموسة المولدة داخليا: يتم الاعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة لتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى ويتوقع أن يتحقق منها منافع مستقبلية، ويمنع المعيار الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا.

2 .3 .2 . حكم بند الأصول غير الملموسة من وعاء الزكاة

إن النماء شرط في وجوب الزكاة، والحقوق المعنوية وإن تم اعتبارها أموالا إلا أنها أموال غير نامية فتعامل معاملة أصول القنية تماما كحكم الآلات والأثاث وباقي الأصول الثابتة الملموسة لارتباطها بها، ولأنها في الغالب غير متخذة للاتجار بها، لذا فلا زكاة فيها لعدم اتخاذها للتجارة، أما إن تم بيعها أو تم اتخاذها للتجارة وجبت زكاتها عندئذ تقوم بقيمتها السوقية ثم تؤدى زكاتها، وبالتالي فإنها تحسم من وعاء الزكاة جميع فروع الأصول غير متداولة سواء الملموسة أو غير الملموسة، وهذا ما ذهب إليه الفقهاء المعاصرون[1].

الأصل في هذه الموجودات المعنوية أن تعامل معاملة الأصول التشغيلية أو الدارة للدخل(عروض القنية)، لارتباطها بها، ولأنها في الغالب للاستعمال وليست للمتاجرة فلا تزكى، ولكن إن توافرت فيها شروط المتاجرة بأن تم الحصول عليها بطريق الشراء وبنية المتاجرة بها فإنها تزكى زكاة عروض التجارة، وعندئذ يتم تقويمها بسعر السوق يوم وجوب الزكاة نهاية الحول، ومنه فإن بند غير الملموسة تخصم من الوعاء الزكوي للشركة حسب طريقة مصادر الأموال (الأموال المستثمرة) [2].

2 .4 . الأصول المالية:

2 .4 .1 . تعريف وقياس بند الأصول المالية:

يقسم رأس مال الشركة المساهمة إلى عدد من أجزاء متساوية القيمة يسمى كل منها (سهما) ويتم تحديد ملكية كل حامل للأسهم في رأس مال الشركة بعدد الأسهم التي يملكها، والسهم معرض للربح والخسارة، وصاحب الأسهم يعد شريكا في الشركة أي مالكا لجزء من أموالها بنسبة عدد أسهمه إلى مجموع أسهم الشركة، ويستطيع مالك السهم في الأسهم المتداولة في أسواق الأوراق المالية أن يبيعه متى شاء، وللسهم قيمة اسمية تحدد عند إصداره أول مرة، وله أيضا قيمة سوقية تتحدد على أساس العرض والطلب، وله

[1] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 236.

[2] دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، المرجع السابق، ص:34.

قيمة دفترية تتحدد على أساس صافي موجودات الشركة، وله تكلفة تتحدد بالمبلغ المدفوع لحيازته، وتنقسم الأسهم بحسب الغرض منها إلى أسهم استثمار ونماء يستفاد من ريعها، وأسهم للمتاجرة، وبحسب نوع الاستثمار تنقسم إلى أسهم استثمار صناعي، وتجاري، وزراعي، وعقاري... [1].

2 .4 .1 .1 . حكم بند الأصول المالية من وعاء الزكاة

يحكم على السهم من حيث جواز تملكه وعدم جوازه تبعا لنشاط الشركة المساهم فيها، فتحرم المساهمة في الشركة ويحرم تملك أسهمها إذا كان الغرض من الشركة محرما كالربا، والخمور والقمار، أو كان التعامل فيها بطريقة محرمة، مع ملاحظة أن ذلك لا يعفي مالكها من تزكية الأصل[2].

فالأسهم التي تقتنى للاستثمار لا للتجارة فقد نظر فيها الفقهاء إلى نوع الشركة التي أصدرت الأسهم والسندات، التي تمثل هذه الأسهم جزءا من رأس مالها هل هي صناعية صرف أم تجارية أم تجارية صناعية، فإن كانت الأسهم تمثل جزءا من رأس مال شركة مساهمة تقوم بنشاط صناعي محض، وهي التي لا تمارس عملا تجاريا كشركات الصباغة، وكشركات الطيران، والفنادق، وأشباهها، فإن هذه الأسهم لا تجب فيها الزكاة وإنما يجب إخراج زكاة ما ينتج منها من ربح لهذه الأسهم، فإنه يضم لباقي مال المساهمين ويزكى زكاة المال الواحد بعد مضي الحول عليها وبلوغها النصاب، ووجه ذلك أن قيمة هذه الأسهم موضوعة في المعدات والآلات والمباني وغير ذلك من الأعمال التي تمارسها الشركة، أما إن كانت هذه الأسهم تمثل جزءا من رأس مال شركة مساهمة تجارية محضة أو تجارية صناعية، المهم أن الشركة تمارس عملا تجاريا سواء كان معه نشاط صناعي أم لا، فإن هذه الأسهم تجب فيها الزكاة بعد تقويمها بالقيمة السوقية في الأسواق، ذهب إلى هذا الرأي الزحيلي، وعبد الرحمن عيسى، ورجحه محمد صبري هارون، كما رجحه عبد الله الصيفي، واختار القرضاوي ذلك، والخلاصة وفق هذا القول أن الزكاة تؤخذ من إيراد الأسهم وربحها الصافي بالشركات الصناعية بمقدار العشر 10% أما الأسهم في الشركات التجارية تؤخذ الزكاة من أسهمها حسب قيمتها في السوق مضافا إليها الربح بمقدار 2.5%، ولا بد أن أنبه إلى أن الشركة المستثمرة إذا علمت أن الشركة المساهمة أو المصدرة للأسهم لم تخرج الزكاة وجب على الشركة المستثمرة إخراج زكاة الأسهم التي تمتلكها، أما إن أخرجت شركة المساهمة أو الشركة المصدرة للأسهم الزكاة فلا يجب على الشركة المستثمرة إخراج

[1] المرجع نفسه، ص:35.

[2] المرجع نفسه ، ص:35.

زكاة أسهمها منعا لازدواج الزكاة، حيث لا ثني بالصدقة، لذا لا بد للمحاسب الذي سيحسب وعاء زكاة الشركة التي يعمل بها أن ينتبه لهذا الأمر فإذا علم وأثبت له أمر زكاة الشركة المصدرة للأسهم فإن هذه الأسهم بالنسبة للشركة المستثمرة تحسم من الوعاء الزكوي للشركة حتى لا تزكى مرتين في العام الواحد[1]. ومنه فإن بند الأصول المالية يخصم من الوعاء الزكوي للشركة حسب طريقة مصادر الأموال (الأموال المستثمرة).

خلاصة الفصل

نستخلص من دراستنا للفصل الثاني أن زكاة المال بصفة عامة وزكاة الشركات بصفة خاصة تقوم على مفاهيم ومبادئ تتصف بالموضوعية والثبات، من حيث نصابها وسعرها، أما طريقة تحديد وعاء الزكاة الشركات فهناك طريقتين الطريقة المباشرة أو طريقة صافي رأس المال العامل أو ما تسمى أيضا بالطريقة الفقهية، وهذا لإجماع أكثر الفقهاء المعاصرين عليها، والطريقة الغير مباشرة أو ما تسمى طريقة رأس المال المستثمر، وقد تم التطرق لكل بند من بنود الطريقتين والحكم على موقعه في وعاء زكاة الشركات.

[1] حنان عبد الرحمان أبو مخ، المرجع السابق، ص: 236.

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للبحث

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للبحث

تمهيد:

بعد استعراض الجانب النظري للقياس في الفكر المحاسبي الحالي في الفصل الأول، تم تخصيص الفصل الثاني لمحاسبة زكاة الشركات والربط بين متغيري الدراسة، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة، واختبار الفرضيات والإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث، سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي اعتمادا على الأسلوب النظري التحليلي من خلال عرض وتحليل طريقة تحديد وعاء زكاة الشركات للهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية وذلك طبقا لما ورد بالمراسيم الملكية، والقرارات الوزارية، وتعليمات الهيئة، ودراسة كيف تم تحديد وعاء الزكاة لمجموعة من الشركات التابعة للهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية، وقد تم هذا الاختيار على أساس أن المملكة العربية السعودية قد توجهت نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية للتقرير المالي فقد أعدت المملكة العربية السعودية باعتبارها من أكبر اقتصاديات الدول النامية الممثلة في مجموعة العشرين خطة إستراتيجية للتحول التدريجي إلى معايير التقارير المالية الدولية، وقد حددت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فترة زمنية كافية (خمس سنوات) تنتهي في عام 2017 م لتهيئة بيئتها المحلية تقنيا ومهنيا لعملية التحول إلى المعايير الدولية، وبما يحقق أفضل النتائج لتحسين جودة المعلومات المحاسبية[1] ، هذا من جهة ومن جهة أخرى التجربة الواسعة للمملكة في توليها بشكل إلزامي تحصيل وصرف الزكاة، حيث أنشئت هذه الهيئة منذ قرابة القرن من الزمان، ثم بعد ذلك سنقوم باختبار الفرضيات من خلال مقارنة وتحليل أسس قياس لكل بند من بنود الوعاء وفق معايير المحاسبة الدولية، والقياس الزكوي من الناحية الفقهية، والقياس الزكوي حسب الشركات عينة الدراسة التابعة للهيئة العامة للزكاة والدخل، بهدف تحليل وتفسير لأهم الملاحظات والتوصل إلى مجموعة من النتائج.

[1] مجدي مليجي، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية، جامعة سلمان بن عبد العزيز المقترح البحثي رقم: 2014/02/1609، ص: 3.

المبحث الأول:الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية والطريقة المعتمدة في تحديد وعاء زكاة الشركات

سنتناول في هذا المبحث تقديم الهيئة العامة للزكاة والدخل، وعرض طريقة تحديد وعاء زكاة الشركات المعتمدة من طرف الهيئة والاعتبارات العامة التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد الوعاء، وذلك طبقا لما ورد بالمراسيم الملكية، وتعليمات الهيئة.

المطلب الأول: تقديم الهيئة العامة للزكاة والدخل

مرت الهيئة بمراحل مختلفة ومسميات عدة، إذ كانت النشأة في عام 1355هـ، الموافق 1936م، تحت مسمى "مكتب الزكاة والدخل"، ثم "مصلحة الزكاة والدخل" في عام 1370هـ، ولتستقر أخيرا تحت مسمى "الهيئة العامة للزكاة والدخل"، وذلك بعد صدور الأمر الملكي رقم (أ/133) وتاريخ 1437/7/30هـ، الذي نص في البند الحادي عشر منه على تحول "مصلحة الزكاة والدخل" لتكون "الهيئة العامة للزكاة والدخل"، ويكون لها مجلس إدارة يرأسه وزير المالية، وتركز الهيئة وفقا لتنظيمها على القيام بأعمال جباية الزكاة وتحصيل الضرائب (ضريبة السلع الانتقائية، وضريبة الدخل، وضريبة الاستقطاع، وضريبة القيمة المضافة)، وتحقيق أعلى درجات الالتزام من المكلفين تجاه الواجبات المفروضة عليهم وفقا لأفضل الممارسات وبكفاءة عالية، وبالإضافة إلى اختصاصها بالزكاة، فإنها مسئولة عن اختصاصاتها المقررة نظاميا من دون إخلال باختصاصات الجهات الأخرى ومسؤولياتها، مع القيام بكل ما يلزم في سبيل تحقيق أهدافنا[1].

1 .**دور الهيئة العامة للزكاة والدخل**

- جباية الزكاة وتحصيل الضرائب من المكلفين وفقا للأنظمة واللوائح والإرشادات ذات العلاقة.
- توفير خدمات عالية الجودة للمكلفين، لمساعدتهم في الالتزام والوفاء بواجباتهم.
- متابعة المكلفين واتخاذ ما يلزم من إجراءات، لضمان جباية وتحصيل المستحقات المستوجبة عليهم
- عمل على نشر الوعي لدى المكلفين وتقوية درجة التزامهم الطوعي، والتأكد من التزامهم بما يصدر من الهيئة من تعليمات وضوابط في مجال اختصاصها.
- التعاون وتبادل الخبرات مع الهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية، وبيوت الخبرة المتخصصة داخل المملكة وخارجها، وذلك في حدود اختصاصات الهيئة.
- تمثيل المملكة في المنظمات والهيئات والمحافل والمؤتمرات الإقليمية والدولية ذات الصلة باختصاصات الهيئة.

2 .**كلمة محافظ الهيئة العامة للزكاة والدخل:** استشعارا من الهيئة العامة للزكاة والدخل بأهمية الدور الذي تضطلع به في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في المملكة العربية السعودية، فإنها تبذل

[1] www .gazt .gov.sa ، تاريخ الإطلاع 2018/06/23.

كافة جهودها للارتقاء بأدائها الوظيفي، من خلال تطوير منظومة خدماتها، ورفع كفاءة موظفيها، وإضافة إلى ذلك، تسعى الهيئة إلى دعم المنشآت بشتى الوسائل، لمساعدتهم على أداء التزاماتهم التي تشمل الزكاة، وضريبة السلع الانتقائية، وضريبة الدخل، وضريبة الاستقطاع، وضريبة القيمة المضافة، وذلك عبر توفير كافة الأدوات والموارد الداعمة لهم، ورفع درجة الوعي حول أهمية الامتثال الضريبي، إلى جانب الاستفادة من التقنية في تطوير الخدمات الإلكترونية، ووسائل التواصل، وتبسيط الإجراءات والنماذج بما يتماشى مع الأنظمة والضوابط، وفي ضوء توجيهات خادم الحرمين الشريفين، الملك سلمان بن عبد العزيز، وولي عهده الأمين، الأمير محمد بن سلمان، تضع الهيئة العامة للزكاة والدخل خدمة المواطن والمجتمع في مقدمة أولوياتها، ويأتي ذلك في الوقت الذي تؤدي فيه الهيئة دورا حيويا ضمن رؤية المملكة 2030، وبرنامج التوازن المالي، عبر تطوير قطاعاتها؛ لخلق وظائف ذات مهارات عالية للمواطنين للعمل في المجال الضريبي، وتنظيم الإجراءات الضريبية التي تساعد على خلق مصادر دخل متعددة للدولة، وترحب الهيئة العامة للزكاة والدخل بكافة الآراء والمقترحات، التي من شأنها المساعدة في تقديم أفضل الخدمات للمجتمع، والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته[1].

المطلب الثاني: طريقة تحديد وعاء زكاة الشركات حسب الهيئة العامة للزكاة والدخل

يتم تحديد الوعاء الزكوي واحتساب الزكاة المستحقة على المكلفين بها شرعا، ممن يمسكون دفاتر محاسبية يستطيعون من خلالها الوصول إلى إصدار قوائم مالية تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية في ضوء العرض والإفصاح للمعلومة التي تحتوي عليها القوائم المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية المعتمدة في السعودية وذلك طبقا لطريقة الحساب المعتمدة في الهيئة العامة للزكاة والدخل(مصادر الأموال) وهذا طبقا لما جاء في المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية[2].

1 .**طرق حساب الوعاء الزكوي**

1 .1 . **طريقة رأس المال العامل (استخدام الأموال):**

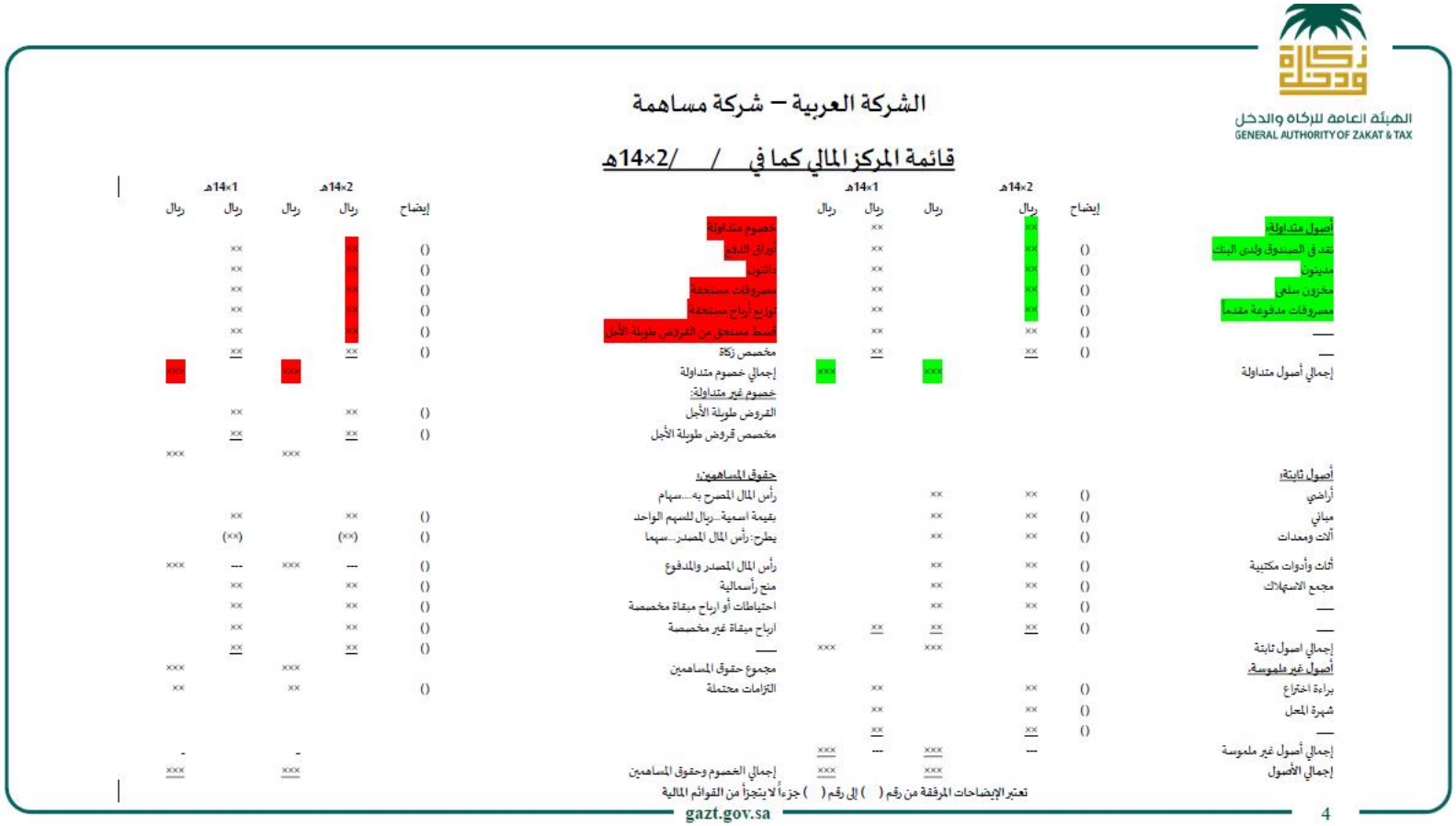
وترتكز هذه الطريقة على صافي الجانب الجاري من بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) أو ما يسمى صافي رأس المال العامل والمتمثلة في الفرق بين: الأصول المتداولة (النقدية، الأرصدة المدينة، المخزون، الاستثمارات قصير الأجل) والخصوم المتداولة (الدائنون، أوراق الدفع، قرض قصير الأجل، القسط المستحق من القروض طويلة الأجل)[3]، والشكل الموالي يوضح ذلك:

[1] www .gazt .gov.sa، تاريخ الإطلاع 2018/06/23.

[2] المادة الرابعة ، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص: 02.

[3] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:03.

الشكل رقم(02): حساب الوعاء الزكوي حسب طريقة رأس المال العامل



الهيئة العامة للزكاة والدخل
GENERAL AUTHORITY OF ZAKAT & TAX

الشركة العربية – شركة مساهمة

قائمة المركز المالي كما في / /14×2هـ

	إيضاح	14×2هـ ريال	ريال	14×1هـ ريال	ريال
أصول متداولة:					
نقد في الصندوق ولدى البنك	()				
مدينون	()				
مخزون سلعي	()				
مصروفات مدفوعة مقدماً	()				
ـــــ	()				
ـــــ	()				
إجمالي أصول متداولة					
أصول ثابتة:					
أراضي	()				
مباني	()				
آلات ومعدات	()				
أثاث وأدوات مكتبية	()				
مجمع الاستهلاك	()				
ـــــ	()				
ـــــ	()				
إجمالي اصول ثابتة					
أصول غير ملموسة:					
براءة اختراع	()				
شهرة المحل	()				
ـــــ	()				
إجمالي أصول غير ملموسة					
إجمالي الأصول					

	14×1هـ ريال	ريال	14×2هـ ريال	ريال	إيضاح
خصوم متداولة:					
أوراق الدفع					()
دائنون					()
مصروفات مستحقة					()
توزيع أرباح مستحقة					()
قسط مستحق من القروض طويلة الأجل					()
مخصص زكاة					()
إجمالي خصوم متداولة					
خصوم غير متداولة:					
القروض طويلة الأجل					()
مخصص قروض طويلة الأجل					()
حقوق المساهمين:					
رأس المال المصرح به....سهام					
بقيمة اسمية...ريال للسهم الواحد					()
يطرح: رأس المال المصدر...سهما					()
رأس المال المصدر والمدفوع					()
منح رأسمالية					()
احتياطات أو ارباح مبقاة مخصصة					()
ارباح مبقاة غير مخصصة					()
ـــــ					()
مجموع حقوق المساهمين					
التزامات محتملة					()
إجمالي الخصوم وحقوق المساهمين					

تعتبر الإيضاحات المرفقة من رقم ( ) إلى رقم ( ) جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية

gazt.gov.sa 4

المصدر: دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:04.

1 .2 . طريقة حقوق الملكية ومصادر التمويل الأخرى (المعتمدة في الهيئة العامة للزكاة والدخل)

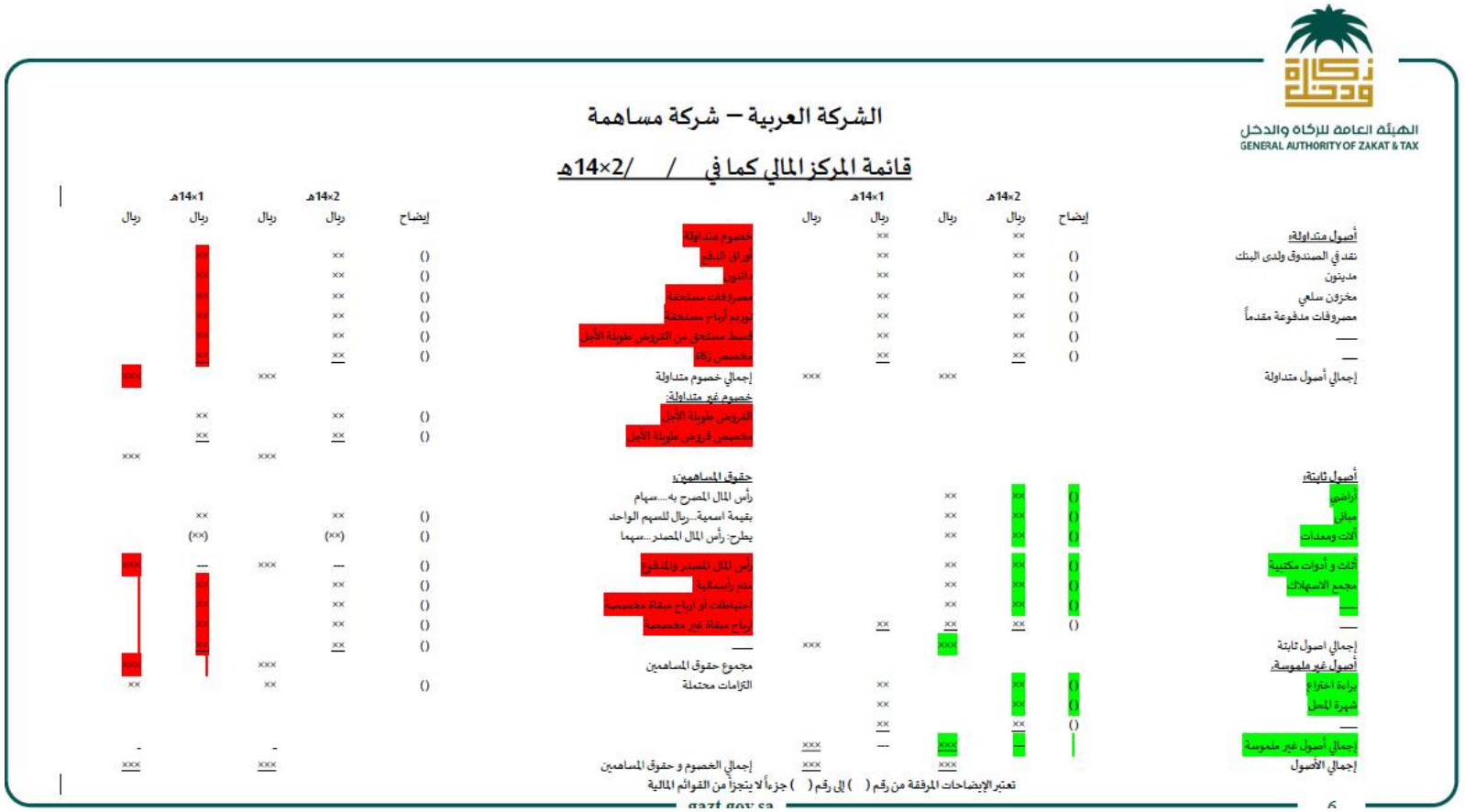
تهدف هذه الطريقة إلى الوصول إلى الوعاء الزكوي بطريقة غير مباشرة من خلال مدخل مصادر التمويل سواء كانت مصادر داخلية تتمثل في حقوق الملكية كرأس المال أو جاري الملاك أو أرصدة الأرباح والاحتياطات والمخصصات أو التمويل من الملاك أو مصادر التمويل الخارجية، المتمثلة فيما يتحصل عليه المكلف من قروض أو تسهيلات ائتمانية سواء على شكل نقد أو بضاعة وذلك بشرط حولان الحول على هذه المصادر، أو مصادر تمويل لأصول ثابتة أو ما في حكمها دون شرط حولان الحول.

ويتم الوصول إلى الوعاء الزكوي بحسم الأصول و الأموال الزكوية المتمثلة في الأصول الثابتة (أصول القنية) أو ما يتبع لها من قطع غيار وما شابهها إضافة إلى الاستثمارات الخاضعة في أوعية أخرى (منعا للثني) من مصادر التمويل[315].

والشكل الموالي يوضح ذلك :

[315] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:05.

الشكل رقم(03): حساب الوعاء الزكوي حسب طريقة حقوق الملكية ومصادر التمويل



الشركة العربية – شركة مساهمة

قائمة المركز المالي كما في / /14×2هـ

	إيضاح	14×2هـ ريال	ريال	14×1هـ ريال	ريال
أصول متداولة:					
نقد في الصندوق ولدى البنك	()	××		××	
مدينون	()	××		××	
مخزون سلعي	()	××		××	
مصروفات مدفوعة مقدماً	()	××		××	
—	()	××		××	
—	()	××		××	
إجمالي أصول متداولة			×××		×××
أصول ثابتة:					
أراضي	()	××		××	
مباني	()	××		××	
آلات ومعدات	()	××		××	
أثاث و أدوات مكتبية	()	××		××	
مجمع الاستهلاك	()	××		××	
—	()	××		××	
—	()	××		××	
إجمالي اصول ثابتة			×××		×××
أصول غير ملموسة:					
براءة اختراع	()	××		××	
شهرة المحل	()	××		××	
—	()	××		××	
إجمالي أصول غير ملموسة		—	×××	—	×××
إجمالي الأصول			×××		×××

	إيضاح	14×2هـ ريال	ريال	14×1هـ ريال	ريال
خصوم متداولة		××		××	
أوراق الدفع	()	××		××	
دائنون	()	××		××	
مصروفات مستحقة	()	××		××	
توزيع أرباح مستحقة	()	××		××	
قسط مستحق من القروض طويلة الأجل	()	××		××	
مخصص زكاة	()	××		××	
إجمالي خصوم متداولة			×××		×××
خصوم غير متداولة:					
القروض طويلة الأجل	()	××		××	
مخصص قروض طويلة الأجل	()	××		××	
		×××		×××	
حقوق المساهمين:					
رأس المال المصرح به...سهام			××		
بقيمة اسمية...ريال للسهم الواحد	()	××		××	
يطرح: رأس المال المصدر...سهما	()	(××)		(××)	
رأس المال المصدر والمدفوع	()	—	×××	—	×××
منح رأسمالية	()	××		××	
احتياطات أو ارباح مبقاة مخصصة	()	××		××	
ارباح مبقاة غير مخصصة	()	××		××	
—			×××		×××
مجموع حقوق المساهمين					
التزامات محتملة	()	××		××	
إجمالي الخصوم و حقوق المساهمين			×××		×××

تعتبر الإيضاحات المرفقة من رقم ( ) إلى رقم ( ) جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية

gazt.gov.sa 6

المصدر: دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:06.

1 .2 .1 . الأساس المحاسبي لطريقة مصادر التمويل:

وترتكز هذه الطريقة على قاعدة معادلة الميزانية (معادلة المحاسبة)، وذلك بحصر كافة مصادر التمويل (حقوق الملكية والالتزامات)، والتي ستستغرق طبقا للقاعدة أعلاه في أموال غير زكوية (أصول قنية أو ما في حكمها)، أو في أموال زكوية (أصول متداولة)، وبحسم الأموال الزكوية من مصادر التمويل ينتج وعاء الزكاة المتمثل في الأموال الزكوية المتمثلة في الأصول المتداولة من نقد ومخزون وأرصدة مدينة؛ ويتضح تميز هذه الطريقة بالوصول للوعاء الزكوي كنتيجة لحصر كافة مصادر التمويل (حقوق الملكية+ الالتزامات) بشرط حولان الحول وإخراج الأصول والأموال غير الزكوية لينتج عن ذلك وعاء الزكاة المتمثل فيما حال عليه الحول من أموال وأصول زكوية، كما تتعامل هذه الطريقة مع بنود وأرصدة يصعب تحويلها إلى أموال وأصول غير زكوية وبالتالي تعتبر هي الطريقة الأنسب إذا كان الجابي للزكاة ولي الأمر[1].

2 .2 .1 . متطلبات تطبيق طريقة مصادر التمويل[2]:

- القوائم المالية التي يعدها المكلف وفق المبادئ والمعايير المتعارف عليها، ويصادق عليها محاسب قانوني مرخص له إضافة إلى الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية باعتبارها جزء لا يتجزأ منها.
- إقرار المكلف والكشوفات المرفقة المقدمة للهيئة وطبقا لمتطلباتها.
- نتائج فحص ودراسة قوائم وحسابات ودفاتر ومستندات المكلف.
- المعلومات التي ترد للهيئة من مصادر خارجية.

3 .2 .1 . أسس تطبيق طريقة مصادر التمويل[3]:

- تعتمد القيم المالية الظاهرة في القوائم المالية طبقا لمبدئ **التكلفة التاريخية** باستثناء ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة في السعودية.
- التأكد على الالتزام بمعيار العرض والإفصاح خصوصا ما تعلق بالتمييز بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة.
- الدين لا يمنع الزكاة.
- الأخذ بشرط حولان الحول في خضوع الأصول الزكوية للزكاة.
- الأصول الثابتة (أصول القنية وما حكمها) لا تخضع للزكاة.
- الاستثمارات الممثلة لرأس مال أو أصل ثابت والمشتراة بغرض الاقتناء والاستفادة من أرباحها لا تخضع للزكاة.
- يكون الحد الأدنى لوعاء الزكاة صافي الأرباح المعدلة زكويا.

[1] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:07.

[2] المرجع نفسه، ص: 07.

[3] المرجع نفسه، ص: 08.

1 .2 .4 . نموذج تحديد وعاء الزكاة وفق طريقة مصادر التمويل:

يتم تحديد وعاء الزكاة وفق طريقة مصادر التمويل وفق النموذج المبين في الجدول التالي[1]:

الجدول رقم(03): نموذج تحديد وعاء الزكاة وفق طريقة مصادر التمويل

أ- تعديل نتيجة الحسابات:	**بالريال السعودي**
صافي الربح(الخسارة) الدفتري طبقا للحسابات	××××××××
يضاف بالزيادة (أو النقص)	
فرق إيرادات غير مصرح عنها، استيرادات محملة بالزيادة، أرباح استيرادات غير مصرح عنها.	××××××××
تأمينات اجتماعية محملة بالزيادة عن النسب النظامية.	××××××××
تأمينات اجتماعية مدفوعة بالخارج.	××××××××
مصاريف غير مؤيدة بمستندات	××××××××
تبرعات لجهات غير معترف بها	××××××××
المخصصات المكونة خلال العام	××××××××
فرق قسط استهلاك محمل بالزيادة	××××××××
ربح (خسارة) الاستثمار المزكى عنه	××××××××
الخسائر غير المحققة للأوراق المالية للإتجار التي لم يثبت مستنديا	××××××××
صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة (1)	××××××××
ب- احتساب وعاء الزكاة	
رأس المال	××××××××
جاري المالك أو الشركاء	××××××××
الاحتياطات – رصيد أول الفترة	××××××××
أرباح مرحلة من سنوات سابقة	××××××××
ربح العام المعدل لأغراض الزكاة كما في (1) أعلاه	××××××××
القروض وأرصدة دائنة وأوراق الدفع (ما حال عليه الحول)	××××××××
الإعانات الحكومية بشرط حولان الحول	××××××××
مخصص مكافأة ترك الخدمة أول الفترة – المستخدم خلال الفترة	××××××××
مخصص ديون مشكوك فيها أول الفترة – الديون المعدومة كمستخدم من المخصص	××××××××
الزيادة في قيمة استثمارات في الأوراق المالية المعدة للبيع طويلة الأجل	××××××××

[1] المرجع نفسه ، ص: 09.

تغطية الخسارة المدفوعة من الشركاء أو المالك	××××××××
إجمالي عناصر وعاء الزكاة الموجبة (2)	××××××××
ويخصم منها:	
صافي الأصول الثابتة	××××××××
دفعات لشراء أصول ثابتة	××××××××
إنشاءات تحت التنفيذ	××××××××
صافي مصاريف التأسيس ومصاريف الإيرادات المؤجلة	××××××××
استثمارات في حصص أو أسهم طويلة الأجل	××××××××
استثمارات في أوراق مالية متاحة للبيع طويلة الأجل في نهاية الفترة	××××××××
الأصول غير الملموسة	××××××××
خسارة العام المعدلة لأغراض الزكاة	××××××××
خسائر سنوات سابقة طبقا لربوط الهيئة	××××××××
قطع الغيار غير المعدة للبيع والخاصة بالأصول الثابتة	××××××××
إجمالي عناصر وعاء الزكاة السالبة (3)	××××××××
(2-3) **الصافي= وعاء الزكاة** (4)	××××××××
في حال أن (4) **سالبا أو أقل من** (1) **فيؤخذ بـــ** (1) **إن كان ربحا مخصوما منه خسارة السنوات السابقة باعتباره وعاء الزكاة**	××××××××
وبضرب وعاء الزكاة في سعر الزكاة (2,5%) **للعام الهجري**	××××××××

المصدر: دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:09.

المطلب الثالث: الاعتبارات العامة عند تحديد وعاء زكاة الشركات حسب الهيئة العامة للزكاة والدخل

ويلحظ من نموذج تحديد وعاء الزكاة أنه يتكون من جزئيين:

– **الأول:** يتعلق بقائمة الدخل حيث يتم تعديل نتيجة الأعمال ربح (خسارة) بمصاريف وإيرادات غير معترف بها أو غير مصرح عنها مما يعني اختلاف الربح الذي سيخضع للزكاة عن الربح الدفتري طبقا للقوائم المالية.

– **الثاني:** يتعلق بعناصر الوعاء الزكوي سواء الممثلة في مصادر التمويل أو استخداماتها حيث ستظهر لها قيم غالبا تختلف عن القيم الظاهرة في قائمة المركز المالي (الميزانية) وذلك لاعتبارات حولان الحول ولنتائج الفحص أو تطبيقا للفتاوى والتعليمات الزكوية.

ولإيضاح هذا الاختلاف في القيم يتطلب استعراض بنود القوائم المالية التي تحكمها الفتاوى والتعليمات الزكوية وذلك وفقا لما يأتي:

1 .البنود التي يتم تعديل بها صافي الربح (الخسارة) الدفتري للوصول إلى صافي الربح المعدل (الخسارة المعدلة) لأغراض الزكاة.

1 .1 . فرق الإيرادات:

وحيث أن صافي الربح (الخسارة) الدفتري هو الإيرادات المعترف بها وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية مخصوما منها المصاريف الواجبة التحمل على الفترة المالية وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية فإنه لا يعني أن الإيرادات التي احتسبت وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية هي ما يجب الاعتراف به والتصريح عنه لأغراض الزكاة، أي أنه يجب تدقيق بند الإيرادات والتحقق من كون هذا الإيراد قد تم احتسابه وفقا للأسس التي تضمن عدم إفلات جزء من الإيراد من الزكاة، فمثلا عندما يطبق المكلف معيار الإيرادات ويتبع معادلة الإنجاز (النفقات الفعلية للفترة المالية/التكاليف التقديرية للعقد بالكامل)×قيمة العقد بالكامل، في بعض سنوات العقد ثم يغير هذه السياسة في سنوات أخرى للعقد فإن هذا التغيير في السياسة المحاسبية مقبول محاسبيا ولكن زكويا يستدعي الثبات على سياسة واحدة لكافة السنوات حتى لا يكون هنالك إفلات لجزء من الإيرادات أو ثني للزكاة؛ ويتم التصريح عن قيمة المبيعات التي تمت خلال الفترة المالية، حيث أنه في حال أن نتائج الفحص أظهرت أن الإيرادات المكلف لم تحتسب وفقا للأسس النظامية فيحتسب الإيراد النظامي ويعدل صافي الربح (الخسارة) الدفتري بالفرق بين ما تم التصريح عنه وما لم يصرح عنه المكلف ليصبح الإيراد كما يجب نظاما وما يتفق مع واقع حال المكلف، وكذلك في حال أن المكلف أخفى إيراد ولم يصرح عنه فيتم إضافته كاملا لصافي الربح (الخسارة) الدفتري، ومن ذلك إخفاء قيمة استيرادات أو جزء منها مما يترتب عليه إخفاء إيرادات متمثلة في بيع لقيمة الاستيراد كما يتطلب احتساب هامش ربح لهذا الاستيراد وإضافته إلى الربح الدفتري وذلك طبقا لتعميم الهيئة رقم (2030/9 في 15/4/1430هـ)[1].

1 .2 . المصروفات:

ولأغراض الزكاة فإن جميع المصاريف العادية والضرورية لتحقيق الدخل، سواء كانت مسددة أو مستحقة جائزة الحسم، إذا توفرت الضوابط والشروط المنوه عنها في المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية[2]، وفي ضوء هذه الضوابط والفتاوى والتعليمات الزكوية نستعرض المصاريف غير جائزة الحسم زكويا:

[1] المرجع السابق، ص: 12 – 13 .

[2] المادة الخامسة ، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص: 6.

1. 2. 1 . استهلاك الأصول الثابتة:

يستعمل الأصل الثابت لأكثر من فترة محاسبية، وحيث أن للأصل الثابت عمر افتراضي فإن تكلفة الأصل توزع على الفترات التي يستعمل فيها في العملية الإنتاجية ويشملها العمر الافتراضي للأصل، وتسمى تلك التكلفة الموزعة قسط الاستهلاك، ولأغراض الزكاة يجوز تحميل قسط الاستهلاك كمصروف متى ما توافرت الشروط المنوه عنها في المادة السابعة من اللائحة التنفيذية، وفيما يتعلق بطريقة احتساب القسط للاستهلاك فيحق للمكلف استهلاك أصوله طبقا لطريقة القسط الثابت ويكون إهلاكها وفق ما جاء بنصوص الفقرة (2) من المادة السابعة من اللائحة التنفيذية[1].

الجدول رقم(04): نسبة الإهتلاك الأصول المسموح بها

م	المجموعة	نسبة الاستهلاك
أ	المباني الثابتة.	%5
ب	المباني الصناعية والزراعية المتنقلة.	%10
ج	المصانع والآلات والمكائن والأجهزة والبرمجيات (برامج الحاسوب) والمعدات بما في ذلك سيارات الركوب والشحن.	%25
د	مصاريف المسح الجيولوجي والتنقيب والاستكشاف والأعمال التمهيدية لاستخراج الموارد الطبيعية وتطوير حقوله.	%20
هـ	جميع الأصول الأخرى الملموسة وغير الملموسة ذات الطبيعة المستهلكة غير المشمولة بالمجموعات السابقة كالأثاث والطائرات والسفن والقاطرات والشهرة.	%10

المصدر: دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:09.

ويستثنى من ذلك الشركات المختلطة (السعودية + الأجنبية) فتلتزم باستهلاك أصولها وفق ما جاء بالمادة السابعة عشر من النظام الضريبي لغرض تحديد الوعاء الضريبي ولها إذا ما رغبت تطبيق نفس الطريقة لتحديد الوعاء الزكوي للجانب السعودي ومن يعامل معاملته وذلك وفق ما جاء بالبند (13) من المادة السابعة من اللائحة التنفيذية[2].

[1] المادة السابعة ، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص: 9.

[2] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:15.

1 .2 .2 . استهلاك (إطفاء) مصاريف التأسيس، ومصاريف ما قبل التشغيل، والمصاريف الإيرادية المؤجلة:

يجوز حسم قسط الإهتلاك السنوي لمصاريف التأسيس ومصاريف ما قبل التشغيل وكذلك المصاريف الإيرادية المؤجلة طبقا لتعميم الهيئة رقم 1/135/ في 2/3/1413 هـ بند "13"، وبتعميم رقم 9/1973 في 4/4/1428هـ، مع التأكيد أن يتم حساب قسط الإهتلاك وفق طريقة القسط الثابت ويكون إهلاكها خلال مدة أقصاها سبع سنوات طبقا لمتطلبات معيار الأصول غير الملموسة فقرة 3/2/4. [1]

1 .2 .3 . الرواتب والأجور:

تعتبر الرواتب والأجور من المصاريف جائزة التحميل ويشترط لقبول حسمها عدم المغالاة فيها، ولإثبات ذلك يلزم تقديم ما يلي:

أ. كشوفات تفصيلية بأسماء الموظفين السعوديين والأجانب ورواتبهم وأرقام أوراقهم الثبوتية.

ب. شهادة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية بالرواتب والأجور الخاضعة لنظام التأمينات الاجتماعية طبقا لتعميم الهيئة رقم 2/8133 في 27/12/1401هـ، ورقم 2/1784 في 7/3/1403هـ.

ج. شهادة معتمدة من المحاسب القانوني تشمل على بيانات تفصيلية لكافة البنود التي تمثل جملة الأجور والرواتب وما في حكمها غير خاضعة لنظام التأمينات الاجتماعية طبقا لتعميم الهيئة رقم 1/30 في 3/5/1408هـ، ويراعى المادة (12،13) من نظام العمل الجديد، والخاصة بلائحة المكافآت والجزاءات المعتمدة من وزير العمل.

د. ومتى ما توفرت المستندات الموضحة المشار إليها فتعبر الرواتب والأجور جائزة الحسم لأغراض الزكاة، مع مراعاة خطاب الهيئة رقم 18/509 وتاريخ 1/2/1431هـ، المبني على مقتضى الفتوى الصادرة برقم 22644 وتاريخ 9/3/1424هـ من اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء، فإن راتب الشريك يعتبر من المصاريف جائزة الحسم من وعاء الزكاة إذا دفعت قبل نهاية الحول، مع التأكيد على أنه متى ثبت دفع قيمة الرواتب فعلا فتصير مقبولة كمصروف مع ضرورة التثبت من عدم المبالغة في تقدير قيمتها عن راتب المثل بغرض تخفيض صافي الأرباح.

1 .2 .4 . المخصصات:

1. 2. 4. 1 . المكون خلال العام:

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر المحاسبي، فإن المنشأة تحمل على قائمة الأرباح والخسائر، ما تتوقع حدوثه في المستقبل من الخسائر كعدم تحصيل ديون (ديون مشكوك فيها)، أو مصروفات (مكافأة ترك خدمة) لمن يترك الخدمة في المستقبل من موظفيها، أو غيره من المصروفات المستقبلية، دون أن يتم صرف هذا

[1] المرجع السابق، ص: 16.

المخصص فعلا، بحيث يبقى رصيده دائنا ضمن قائمة المطلوبات بقائمة المركز المالي، ومن ثم فإن المخصص لا يمثل مصروفا فعليا عند التكوين، ولأغراض الزكاة لا يقبل كمصروف كونه احتمالي الوقوع وعليه يعدل به صافي الربح (الخسارة) الدفتري، وذلك طبقا لما جاء في الفقرة (6) من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية[1].

ويستثنى من معالجة المخصصات[2]:

- مخصص الديون المشكوك فيها للبنوك طبقا شريطة أن يقدم البنك شهادة من مؤسسة النقد العربي السعودي بحركة المخصص للعام محل الربط، حي أنه في حال تقديم تلك الشهادة فإنه يسمح بتحميل المكون على صافي الربح (الخسارة) الدفتري.
- احتياطي الأقساط غير المكتسبة، واحتياطي الأخطار القائمة في شركات التأمين (و/أو) إعادة التأمين (الاحتياطيات الفنية) بشرط إعادتها للوعاء الزكوي في السنة الزكوية التالية وأن يكون تحديدها وفقا للمعايير المهنية في هذا النشاط.

1. 2. 4. 2 . المستخدم خلال العام:

وفقا لما تم إيضاحه عن المخصص المكون خلال العام فهو ليس مصروفا فعليا عند تكوينه، ويبقى دائنا ضمن بنود المطلوبات بقائمة المركز المالي للمنشأة حتى ينشأ في السنوات اللاحقة لتكوينه المصروف الذي تم تكوينه من أجله، ويتم دفعه فعلا، وعند الدفع لا يتم تحميله على قائمة الدخل (سبق تحميله على قائمة الدخل عند التكوين) وإنما يخصم من رصيد المخصص، وحيث أنه عند التكوين تم اعتباره مصروفا غير جائز التحميل على الربح الدفتري لأغراض الزكاة، فإن جرى العمل على جواز خصمه من وعاء الزكاة بعد التحقق من أنه دفع فعلا خلال السنة التي يتم إجراء الربط الزكوي عليها بموجب المستندات الثبوتية المؤيدة، وذلك طبقا للقرار الوزاري رقم 2057 في 1416/9/2هـ، مع ملاحظة أن المستخدم الجائز خصمه من وعاء الزكاة هو ما كان في حدود النسب النظامية للمصروف، فمثلا طبقا للمادة (84) من نظام العمل الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/51) عام 1426هـ فإن مكافأة نهاية الخدمة تكون بواقع نصف أجر شهر للخمس سنوات الأولى، وما بعدها أجر شهر عن كل سنة، ولذا فما دفع زيادة عن ذلك فلا يقبل[3].

1. 2. 4. 3 . تخفيض المخصص خلال العام.

في بعض الحالات قد يزول المبرر أو السبب الذي بموجبه رأت المنشأة تكوين مخصص لمصروف ما، ويتم عكس المخصص إلى قائمة الدخل بحيث يصبح إيرادا محاسبيا وفي هذه الحالة فإن معالجته الزكوية كالتالي:تحتسب الزكاة على المال متى بقي بذمة المكلف بحولان الحول، وحيث أن الجزء المخفض من

[1] المادة السابعة ، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص: 8.

[2] المرجع نفسه، ص: 8.

[3] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:18.

المخصص بقي بذمة المكلف، وما تم خصمه (عكسه) من رصيد المخصص وإضافته للإيراد فإنه يخضع للزكاة، ولكن يجب مراعاة عدم الثني حيث يؤخذ برصيد المخصص مخصوما منه المستدرك والإيرادات مضافا لها المستدرك (قيمة المخصص المستغنى عنه)[1].

1 .2 .5 . التبرعات والأعمال الخيرية:

تعتبر من المصاريف جائزة الحسم لأغراض الزكاة وذلك بعد التأكد من جديتها وإثباتها مستنديا إذا دفعت لجهات معترف بها في المملكة العربية السعودية وذلك طبقا لما جاء في المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية[2].

1 .2 .6 . التأمينات الاجتماعية:

1. 2. 6. 1 . التأمينات الاجتماعية المدفوعة بالداخل:

يجوز خصم حصة صاحب العمل والبالغة 11% من قيمة الرواتب والجور المصرح عنها للمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية في المملكة فقط، أما حصة الموظف أو العامل والبالغة 9% من الراتب أو الأجر فيتحملها الموظف ولا تقبل كمصروف تحميلي على دخل المكلف، وذلك توافقا مع خطاب معالي وزير المالية رقم 1/6620 في 26/11/1402هـ، تجدر الإشارة إلى أن التأمينات الاجتماعية المدفوعة في الداخل الخاصة بالسعوديين فقط، وكذلك ما قيمته 2% فرع الأخطار للأجانب وذلك لإلغاء نظام التأمينات الاجتماعية للأجانب بموجب المرسوم الملكي رقم م/43 في 9/7/1407 والمادة (9/10) من اللائحة التنفيذية لنظام التأمينات الاجتماعية، وبذلك فإنه يتم احتساب قيمة اشتراكات التأمينات التي يجب قبولها نظاما وفق ما يأتي:

- إجمالي أجور السعوديين الخاضعة (تأمينات+أخطار) × 11% .
- إجمالي أجور الأجانب الخاضعة (أخطار) × 2% .

ويقارن إجمالي قيمة الاشتراك من 1+2 مع ما تم تحميله على قائمة الدخل للمكلف ويعاد الربح الدفتري بأي فروقات زائدة عن المقبول نظاما وذلك طبقا لما جاء في البند (4) من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية[3].

1. 2. 6. 2 . التأمينات الاجتماعية المدفوعة في الخارج:

لا تعد التأمينات الاجتماعية المدفوعة في الخارج من المصاريف الواجبة الحسم من دخل المكلف لأغراض الزكاة وذلك طبقا لتعميم الهيئة رقم 3/5181/4863 في 8/4/1395هـ.

[1] المرجع نفسه، ص: 18.

[2] المادة الخامسة، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص: 6.

[3] المرجع نفسه، ص: 7.

1 .2 .7 . الديون المعدومة:

تقبل الهيئة الديون المعدومة كمصروف من المصاريف الجائزة الحسم إذا توافرت فيه الشروط الآتية[1]:

- أن تكون ناتجة عن نشاط المنشاة وخاصة بها، وسبق التصريح عنها ضمن الإيرادات.
- تعذر تحصيلها بعد بذل كافة الإجراءات النظامية لذلك، كصدور حكم قضائي بالإفلاس.
- إصدار قرار من إدارة المنشأة بالموافقة على إعدامها.
- تقديم شهادة من المحاسب القانوني تؤكد إعدام هذه الديون وشطبها من الدفاتر والسجلات والتعهد بالتصريح عنها كإيراد عند تحصيلها مستقبلا، وذلك طبقا لتعميم الهيئة رقم 1/73 في 12/7/1407هـ والمؤكد عليها في البند (3) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية[2].

1 .2 .8 . مكافأة ترك الخدمة:

تعتبر مكافأة ترك الخدمة المدفوعة فعلا في حدود النسبة النظامية المشار إليها في شرح بند المخصصات مالا خارجا من ذمة الشركة بموجب مستندات ثبوتية ومن ثم يخصم من رصيد أول المدة للمخصص والذي يعد من مكونات الوعاء الزكوي وذلك طبقا لتعميم الهيئة رقم 2/6902في 4/8/1398هـ (البند ثالث)، وكذلك تعميم رقم 7/2057 في 14/4/1426هـ[3].

1 .2 .9 . الزكاة وضريبة الدخل:

لا تعد الزكاة والضريبة من المصاريف الجائزة الحسم سواء كانت مدفوعة أو محتملة الدفع حيث أنها[4]:

- إن كانت مدفوعة فهي ليست من المصاريف التي يتطلبها النشاط وتحقق إيراد وإنما تعتبر مشاركة أصناف مستحقي الزكاة في المال ومن ثم لا تعتبر مصروف.
- إن كانت غير مدفوعة فهي لا زالت محتملة الوقوع بالتالي تعتبر مخصص فيتم تعديل نتيجة الحسابات بها كما أشير سابقا عند شرح المخصصات والاحتياطات.
- في الحالتين تعتبر توزيعا للربح وليس تحميلا عليه وبالتالي يعدل بها صافي الربح وذلك طبقا لما جاء في البند 3 من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية.

1 .2 .10 . مصروفات سنوات سابقة:

لأغراض الزكاة يجوز خصم مصروفات سنوات سابقة إذا تم التثبت منها مستنديا وأنها لم تحمل على السنوات السابقة وذلك طبقا لتعميم الهيئة رقم 1/35 في 1413/3/2هـ "بند1" وطبقا لما جاء في الفقرة (أ) من البند (1) من المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية[5].

---

[1] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:20.

[2] المادة الخامسة، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص: 6.

[3] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:21.

[4] المرجع نفسه، ص: 21.

[5] المادة الخامسة، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص: 6.

2 .وعاء الزكاة

2 .1 . موجودات الوعاء الزكوي :تحصر مصادر التمويل باعتبارها مكونات الوعاء الزكوي وفق ما يأتي:

2 .1 .1 . رأس المال:

يضاف رصيد أول الفترة لرأس المال إلى مكونات باعتباره ما حال عليه الحول طبقا للبند (1) من الفقرة أولا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية ولتخرج من ذلك أي زيادة على رأس المال خلال السنة الزكوية التي مولت من مصدر من خارج أموال الشركة وذلك لعدم حولان الحول عليها، مع ملاحظة أنه تتم إضافة الزيادة في رأس المال لمكونات الوعاء الزكوي وإن لم يحل عليها الحول في الحالات الآتية[1]:

- إذا تمت الزيادة من حقوق الملكية فتكون قد حال عليها الحول وإنما التغيير نتج عن تحويلات بين العناصر المكون لحقوق الملكية ولم يطرأ أي تغيير على إجمالي حقوق الملكية.
- إذا كانت الزيادة في صورة حصة عينية أدرجت ضمن الأصول الثابتة لنفس السنة الزكوية، ويتم ذلك لا لغرض تزكيتها وإنما لإلغاء أثر حسم قيمة الحصة العينية (من ضمن الأصول الثابتة) على وعاء الزكاة.
- في حال تخفيض رأس المال فيؤخذ في الاعتبار حولان الحول القمري على رأس المال قبل التخفيض، فإن كان التخفيض تم بعد حولان الحول القمري فلا يعتد به.

2 .1 .2 . الاحتياطيات:

الاحتياطي جزء من أرباح السنوات السابقة بقي واستثمر في المنشأة وهو بذلك مصدر من مصادر التمويل المكونة للوعاء الزكوي، ولتحقق شرط حولان الحول فيضاف دائما رصيد أول الفترة كون رصيد آخر الفترة يشمل المحول للاحتياطي من ربح السنة الزكوية الحالية[2].

2 .1 .3 . المخصصات المدورة:

تعد المخصصات والتي جنبت من الإيرادات في سنوات سابقة لسنة الربط من مصادر التمويل التي استثمرت في المنشأة حال عليها الحول، ولذلك فيتم إضافة قيمة أرصدة جميع المخصصات التي حال عليها الحول للعناصر المكونة للوعاء الزكوي وذلك بعد حسم المستخدم من المخصص خلال العام، وذلك طبقا لما جاء بالبند 9من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية[3]:

- مجمع الإهلاك المتراكم فإنه لا يضاف للوعاء الزكوي.

[1] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:22.

[2] المرجع نفسه، ص: 22.

[3] المادة الرابعة، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص:2 - 6.

- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها المتراكم أول العام فإنه لا يضاف للوعاء الزكوي وذلك بالنسبة للبنوك فقط، ويتم تزكية الديون إن تم في المستقبل قبضها ولمرة واحدة، وذلك طبقا لما جاء بالفقرة 9 من البند أولا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية.

2 .1 .4 . الأرباح المدورة:

وهي الأرباح المبقاة (المرحلة) من الأعوام السابقة للسنة الزكوية فيتم إضافتها لمكونات الوعاء الزكوي بقيمتها الظاهرة في القوائم المالية، وذلك باعتبارها مصدر من مصادر التمويل استثمر في المنشأة، ولأنها تعتبر رأس مال إضافي للمنشأة ولا ينظر لسابق خضوعها للزكاة في السنة تحققها وذلك تحقيقا لشرط حولية الزكاة مع ضرورة التنبه إلى[1]:

- توزيعات الأرباح متى ما حال عليها الحول القمري قبل توزيعها فتخضع للزكاة بإضافتها لمكونات الوعاء الزكوي ولا يعتد بأي توزيعات بعد تمام الحول القمري.
- أخذ رصيد أول الفترة باعتباره حال عليه الحول.

2 .1 .5 . الحساب الجاري الدائن:

بعد الحساب الجاري الدائن سواء للمالك في المؤسسات الفردية أو للشركاء في الشركات من مصادر التمويل المستثمرة في المنشأة وعليه يتم إضافة ما حال عليه الحول لمكونات الوعاء الزكوي وذلك طبقا لما جاء بالفقرة (2) من البند أولا من المادة الرابعة باللائحة التنفيذية مع مراعاة ما جاء في التنبيهات على المادة الرابعة فقرة (أ) في الصفحة الخامسة من اللائحة التنفيذية وتستثنى الزيادة خلال العام من شرط حولان الحول إذا كان مصدرها من بند آخر من بنود حقوق الملكية أو كانت مصدر تمويل لأصل ثابت أو ما في حكمه[2].

2 .1 .6 . صافي ربح العام المعدل لأغراض الزكاة:

يعد صافي ربح العام الزكوي من مكونات الوعاء الزكوي وذلك بعد تعديله كما أشير إليه سابقا بغض النظر عن تاريخ نشوئه حيث أن الربح حوله حول أصله طبقا للقاعدة الشرعية والمؤكدة بنص الفقرة (هـ)من التنبيهات على المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية[3].

2 .1 .7 . القروض (الديون):

تعد القروض إحدى مكونات عناصر الوعاء الزكوي أيا كان نوعها أو مصدرها أو مجال استخدامها، ومن ذلك الأرصدة الدائنة للجهات المتعاملة مع المنشأة بما فيها الجهات المرتبطة بشرط حولان الحول على الأرصدة وذلك مقتضى فتوى اللجنة الدائمة للبحوث العلمية والإفتاء رقم 22665 في 15/4/1424 هـ وذلك كون هذه الديون تعالج حسب ما آلت إليه في جانب الأصول فإن آلت إلى أصول (قنية) خصمت

[1] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:23.

[2] المرجع نفسه، ص: 24.

[3] المادة الرابعة، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص:2 - 6.

من مكونات الوعاء ولا زكاة فيها وإذا آلت أرصدة متداولة مثل النقدية أو البضاعة أو الأرصدة المدينة الأخرى فتضاف إلى مكونات الوعاء الزكوي والمؤكد بالفقرة (5) من البند أولا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية، مع التأكد على إضافة قيمة القرض لمكونات الوعاء الزكوي للمقرض وكذلك للمقترض لاختلاف الذمم المالية ولاختلاف اعتبارات الملك وذلك مقتضى فتوى سماحة مفتي عام المملكة رقم 3077 في 8/11/1436هـ[1].

2 .1 .8 . الإعانة الحكومية:

تعد الإعانة الحكومية من مكونات الوعاء الزكوي بشرط قبضها وذلك طبقا لما جاء بالفقرة (6) من البند أولا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية[2].

2 .1 .9 . مساهمة الشركاء في تغطية الخسائر:

تعد مساهمة الشركاء في تغطية الخسائر من مكونات الوعاء الزكوي بشرط حولان الحول وذلك طبقا للفقرة (12) من البند أولا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية.

2 .2 . مطلوبات الوعاء الزكوي :ويخصم من مكونات الوعاء الزكوي:

2 .2 .1 . الأصول الثابتة:

وهي ما يطلق عليها أصول القنية، وأجمع علماء الفقه على إعفائها من الزكاة قياسا على الحديث الشريف (ليس على المسلم في فرسه أو عبده صدقة)، وقياسا أيضا على إعفاء الإبل والبقر العوامل في الأرض الزراعية من زكاة الأنعام، وعلى ذلك تعفى الأصول الثابتة من الزكاة، ولا تدرج لها أي قيمة في وعاء الزكاة، وتخصم الأصول الثابتة من مكونات الوعاء الزكوي بقيمتها الصافية بعد حسم الاستهلاك، مع ملاحظة أن الأصول الثابتة (الأراضي) المملوكة للشركة والمرهونة لقاء قرض تعد من أصول الشركة القابلة للخصم من مكونات الوعاء الزكوي (عدم تأثير مدى خصمها من الوعاء بالرهن) وكذلك فإن الأصول الثابتة التي آلت للمكلف واحتفظ بها لغرض استخدمها في نشاط المنشأة وظهرت ضمن قائمة المركز المالي وتم إضافة مصدر تمويلها ضمن مكونات الوعاء الزكوي لا يمنع حسمها من مكونات الوعاء عدم تسجيلها باسم المكلف (الفتوى) رقم 226644 وتاريخ 9/3/1424 هـ السؤال الثالث[3].

2 .2 .2 . دفعات تحت إنشاء أو شراء أصول ثابتة:

المدفوع تحت حساب إقامة المباني (إنشاءات تحت التنفيذ) أو شراء معدات أو آلات أو ما يسمى بالآلات في الطريق أو الإعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة يجب حسمها من مكونات الوعاء الزكوي

[1] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:24.

[2] المادة الرابعة، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص:2 - 6.

[3] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:25.

بعد التثبت مستنديا من دفعها فعلا وذلك طبقا للفقرة (1) من البند ثانيا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية[1].

2 .2 .3 . **قطع الغيار:**

تحسم قطع الغيار التي تستخدمها المنشأة للأصول الثابتة وغير المعدة للبيع في جميع الأنشطة لأنها تعتبر مكملة للأصول الثابتة وتعامل معاملتها، أي أنه يتم حسمها من الوعاء الزكوي وذلك طبقا للفقرة (1) من البند ثانيا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية[2].

2 .2 .4 . **صافي مصاريف التأسيس وصافي مصاريف ما قبل التشغيل وصافي المصاريف الإيرادية:**

يحسم صافي قيمة هذه المصاريف من مكونات الوعاء الزكوي وذلك طبقا للفقرة (7) من البند ثانيا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية.

2 .2 .5 . **صافي خسارة العام المعدلة:**

تخصم قيمة خسارة العام بعد تعديلها بالمصروفات غير المقبولة نظاما والمحدد وفقا لأحكام اللائحة التنفيذية الفقرة (8) من البند ثانيا من اللائحة التنفيذية[3].

2 .2 .6 . **الخسارة المدورة:**

هي خسائر السنة أو السنوات السابقة المعدلة طبقا للربوط الصادرة من الهيئة بعد إضافة المخصصات إليها والتي سبق تخفيض الخسارة بها في سنة تكوينها وذلك منعا للازدواج الزكوي طبقا لما جاء في الفقرة (9) من البند ثانيا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية، كما يجدر ذكر تعميم الهيئة رقم 1/13933 في 9/6/1417هـ، والمتضمن معالجة الخسائر المدورة في الشركات التي تصرف لها إعانة من الدولة والقاضي بضرورة الأخذ بحسم الخسائر المدورة الحقيقية التي تكبدتها تلك الشركات من الوعاء الزكوي والمقفلة في حساب الإعانة الحكومية وذلك بعد تخفيضها بمقدار ما تم قبضه منها فعليا خلال عام الربط، ويستثنى من ذلك الخسائر المدورة من سنوات حوسب المكلف عنها طبقا للمحاسبة التقديرية وقدم بعد ذلك حسابات أظهرت الخسائر المدورة الحقيقية من سنوات المحاسبة التقديرية، وذلك طبقا لما جاء يخاطب معالي وزير المالية رقم 8605/3 في 4/12/1415هـ المتضمن الموافقة على قرار اللجنة الابتدائية الزكوية رقم 28 لعام 1425هـ[4].

[1] المرجع نفسه، ص: 26.

[2] المادة الرابعة، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص:2 - 6.

[3] المرجع نفسه، ص:5.

[4] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:27.

2 .2 .7 . الاستثمارات:

يمكن تقسيم الاستثمارات إلى نوعين، وذلك طبقا لما جاء في قرار وزير المالية رقم 8676/4 في 24/12/1410هـ وهما[1]:

2. 2. 7. 1 . استثمارات في عروض قنية:

والتي تتمثل في الأصول غير المعدة للبيع أو الاتجار فيها، والتي يتم اقتناؤها أو الإبقاء عليها فترة طويلة بغرض الحصول على عوائدها أو أرباحها فهي لا تخضع للزكاة، فيجب حسمها من مكونات الوعاء الزكوي، وما يخضع للزكاة فقط هو الأرباح الناتجة عنها وذلك بإدراجها ضمن الإيرادات المصرح عنها بشرط ألا تكون خضعت في وعاء زكوي آخر منعا للثني.

2. 2. 7. 2 . استثمار في عروض التجارة (الأصول المتداولة)

وهي المشتراة بغرض إعادة بيعها، وهذه الاستثمارات تخضع للزكاة ولا يتم حسم قيمتها من مكونات الوعاء الزكوي ما لم تزكى في جهة أخرى.

2 .2 .8 . الاستثمار في الأوراق المالية

صدر من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معايير تختص بالاستثمار في الأوراق المالية وهي[2]:

2. 2. 8. 1 . معيار القوائم المالية الموحدة:

حيث أن هذا المعيار يهتم بالأوراق المالية التي تمثل استثمارا بحصة في حقوق الملكية في الشركة المستثمر فيها بنسبة تزيد عن 50%

2. 2. 8. 2 . معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية:

يهتم هذا المعيار بالأوراق المالية التي تمثل استثمارا بحقوق الملكية في الشركة المستثمر فيها، ويكون الاستثمار متحقق فيه ما يلي:

- إما امتلاك المنشأة المستثمرة (بصورة مباشرة أو غير مباشرة) 20%إلى 50% من إجمالي حقوق الملكية التي يحق لها التصويت.
- أو امتلاك حقوق أقلية نقل عن 20% من صافي أصول المنشأة المستثمر فيها مع توافر أي مما يلي:

1. وجود تمثيل للمنشأة المستثمرة في مجلس إدارة المنشأة المستثمر فيها.
2. مشاركة المنشأة المستثمرة في وضع الخطط والسياسات الخاصة بالمنشأة المستثمر فيها.

[1] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:28.

[2] المرجع نفسه، ص:29.

3. تبادل القيادات الإدارية بين المنشأة المستثمرة والمنشأة المستثمر فيها.
4. اعتماد المنشأة المستثمر فيها على المنشأة المستثمرة في النواحي التقنية (استخدام التكنولوجيا).
5. وجود معاملات تجارية ذات أهمية نسبية بين المنشأة المستثمرة والمنشأة المستثمر فيها.

وطبقا للقرار الوزاري (1005) وتاريخ 28/4/1428هـ، فإن المعالجة الزكوية تكون كالتالي[1]:

1. إذا كانت الشركة المستثمرة (تملك الشركة المستثمر فيها) بنسبة 100% فعليها تقديم إقرارا موحدا واحتساب الزكاة بموجبه على المجموعة.
2. إذا كانت الشركة المستثمرة (تملك الشركة المستثمر فيها) بنسبة أقل من 100% فيجوز حسم هذه الاستثمارات من الوعاء الزكوي لها مع مراعاة ما يلي:

- أن يكون هذا الاستثمار في شركة أو شركات محلية، يتم محاسبتها زكويا في الهيئة.
- أن يكون هذا الاستثمار في شركة أو شركات أجنبية شريطة تقديم ما يثبت دفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار تجنبا للثني فإن لم تقدم المستندات بدفع الزكاة عنها في بلد الاستثمار يلزم تقديم حسابات مراجعة من محاسب قانوني معتمد في بلد الاستثمار وذلك من أجل احتساب الزكاة المستحقة في هذه الاستثمارات وتوريدها الهيئة فإن لم تقدم هذه المستندات أو الحسابات فلا تحسم تلك الاستثمارات من مكونات الوعاء الزكوي.

هذه الاستثمارات يتم إثباتها والعرض عنها في القوائم المالية (للشركة المستثمرة) وفقا لطريقة حقوق الملكية، ومن ثم فإنها تتأثر بصافي النتيجة في الشركة المستثمر فيها، وحيث أن حصة الشركة المستثمرة من هذه النتيجة تظهر في قائمة الدخل لها، فيتم حسم رصيد الاستثمار آخر العام من مكونات الوعاء الزكوي وفي حال أن وعاء الزكاة هو الربح فيتم استبعاد أثر أرباح هذه الاستثمارات منه منعا للثني في الزكاة لأنها خضعت في الشركة المستثمر فيها، ما لم تكن شركة أجنبية لم يزكى عنها في بلد المنشأ أو تم الربط عنها في قوائم مستقلة وكذلك بالنسبة لخسائر الاستثمار حتى لا يتم تخفيض وعاء الزكاة بها لأنها خصمت في الشركة المستثمر فيها.

2. 2. 8. 3 . معيار الاستثمار في الأوراق المالية:

إن هذا المعيار يهتم بالاستثمارات في حقوق الملكية للشركة المستثمر فيها بنسبة تقل عن 20% أو لا تسري عليها المتطلبات الخاصة بمعيار المحاسبة عن الاستثمار في حقوق الملكية، حيث صنف المعيار هذه الاستثمارات إلى[2]:

[1] المرجع نفسه ، ص:29.

[2] المرجع نفسه ، ص:30.

1. أوراق مالية تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق: هذه الأوراق هي الأوراق التي تمثل أدوات دين لدى الغير مثل السندات أو الصكوك، وهي بذلك أموال زكوية ولا تحسم من وعاء الزكاة طبقا للفقرة (ج) من البند 4 من ثانيا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية.
2. أوراق مالية للاتجار: هذه الأوراق يتم شراءها بقصد إعادة بيعها في الأجل القصير وهذه الأوراق تمثل عروض تجارة لا تحسم من وعاء الزكاة.
3. أوراق مالية متاحة البيع: وهذه الأوراق المالية هي التي لم تستوفي شروط (أوراق مالية تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق أو أوراق مالية للاتجار) وهذه الأوراق يستلزم مطالبة المكلف بالمستندات التي توضح الغرض من امتلاكها، فإذا كانت النية هو إعادة البيع فتعتبر عرض تجارة تخضع للزكاة وإذا كانت النية من امتلاكها الاحتفاظ بها للاستفادة مما تدره من أرباح وصدق ذلك عدم وجود حركات بيع فيها أو الاحتفاظ بها لأكثر من سنة فتعتبر أصل قنية وتحسم من مكونات الوعاء الزكوي، وتكون معالجتها الزكوية وفق الآتي: إذا كانت الأوراق المتاحة للبيع تمثل أوراق قابلة للتداول الفوري يمكن تحديد قيمتها العادلة من خلال سوق رسمي نشط فتظهر في قوائم الشركة المستثمرة بالقيمة العادلة ضمن أصولها وتقابل الزيادة أو النقص (المكاسب، الخسائر) عن السنة السابقة في بند مستقبل ضمن حقوق الملكية وتكون المعالجة الزكوية لها إذا اعتبرت الأوراق المتاحة للبيع استثمارات طويلة الأجل بحسمها وبقيمتها العادلة من مكونات الوعاء الزكوي مع إضافة المكاسب (الخسائر) الظاهرة من ضمن حقوق الملكية، أما إذا كانت الأوراق المتاحة للبيع لا تمثل أوراق قابلة للتداول باعتبار عدم وجود سوق نشط لتقييمها فتكون التكلفة هي الأساس الأنسب لتقييمها وبالتالي يتم حسمها من مكونات الوعاء الزكوي إذا اعتبرت استثمارات طويلة الأجل بتكلفتها.

2 .2 .9 . استثمارات أخرى:

2. 2. 9. 1 . صافي استثمارات في عقود إيجار تمويلي منتهي بالتمليك:

تظهر هذه الاستثمارات والأصول في قوائم المستأجر (المشتري) أو المؤجر (الممول) متى ما صنفت عقود إيجار رأسمالي (تمويلي) وتكون كذلك إذا ترتب على عقد الإيجار تحويل جوهري لمنافع ومخاطر الملكية المتعلقة بالأصل المؤجر إلى المستأجر طبقا لمعيار المحاسبة عن عقود ويعتبر الإيجار رأسماليا في أي من الحالات الآتية[1]:

أ. إذا كان الإيجار ينتهي بتمليك الأصل للمستأجر مقابل ثمن يتمثل في المبالغ التي دفعت فعلا كدفعات إيجار للأصل المؤجر خلال فترة الإيجار.

ب. إذا تضمن العقد وعدا من المؤجر ببيع الأصل محل العقد للمستأجر يحدد في العقد.

[1] المرجع نفسه، ص:30.

ج. إذا كانت فترة الإيجار تغطي 75% أو أكثر من العمر الاقتصادي المتبقي للأصل المستأجر بشرط ألا يبدأ العقد خلال الربع الأخير من العمر الافتراضي للأصل.

د. إذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار في تاريخ نشأة تساوي 90% أو أكثر من القيمة العادلة للأصل المستأجر في ذلك التاريخ.

وطبقا للمعيار فإن المستأجر يثبت عملية الإيجار الرأسمالي في سجلاته كأصل مستأجر والتزام في نفس الوقت، كما يلزم عليه استنفاذ قيمته (استهلاك)إذا كان مستنفذ بطبيعته،كما على المؤجر (الممول) إقفال قيمة الاستثمار في الإيجار في حساب مستقل باسم مديني عقود الإيجار، مما يعني إثبات عملية بيع نتج عنها إثبات قيمة الأصل في سجلات المستأجر وأقفاله في سجلات المؤجر وإثبات الطرف الدائن كالتزام في حسابات المستأجر باسم المؤجر وإثبات قيمة الإيجار في سجلات المؤجر بمسمى مديني عقود الإيجار، كما ينص المعيار على تحمل المستأجر لقسط الاستهلاك وعدم تحمل استهلاك للأصل المؤجر في سجلات المؤجر خلال فترة الإيجار وهذه الإلزامات تؤكد تعامل المستأجر مع هذه الأصول تعامل المالك لها[1].

وحيث أن الأصول الثابتة تعتبر من الأموال غير الزكوية والتي تحسم من إجمالي مكونات الوعاء الزكوي الموجبة مما جعل الممولين (المؤجرين) يطالبون بحسمها من ضمن أصولهم أو استثماراتهم في حين أنها أثبتت عملية بيعها في حساباتهم وحل بدلا منها حساب مديني لعقود الإيجار، والذي يعتبر مال زكوي يخضع للزكاة، كما أن ما يتم استرداده من هذه الأصول المؤجرة يعاد عرضه للإيجار التمويلي ويكون ضمن المخزون الذي يمثل مال زكويا، وقد يصنف الممول (المؤجر) هذه الاستثمارات بيوع أجله وعليه لا تخصم من الوعاء الزكوي طبقا لمقتضى المادة الحادية والعشرون من اللائحة التنفيذية وبمفهوم المخالفة فيمكن حسمها من وعاء المستأجر إذا أثبتها من ضمن أصوله الثابتة باعتبار أنها من أصول القنية[2].

2 .2 .10 . عقد تأجير مالي في:

- عقد تأجير مالي في مشاريع البناء والتشغيل والتحويل BOT
- مشاريع البناء والتملك والتشغيل BOO
- مشاريع البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية BOOT

يحق للمستثمر بموجب عقد تأجير مالي BOT،BOO ،BOOT أو غيرها من الصور، المماثلة حسم الأصول الممولة بموجب هذه العقود من الوعاء الزكوي بغض النظر عن تصنيفها المحاسبي.

[1] المرجع نفسه ، ص:32.

[2] المرجع نفسه ، ص:32.

11. 2. 2 . الودائع لأجل:

تعد الودائع لأجل لدى البنوك من قبيل الاستثمارات المتداولة (عروض التجارة) ولا تحسم من مكونات الوعاء الزكوي وتخضع للزكاة عند الربط على المنشأة المالكة لتلك الودائع وذلك طبقا لما جاء بالفقرة (ج) من البند (4) ثانيا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية[1].

12. 2. 2 . الحساب الجاري المدين:

لا يحسم الحساب الجاري المدين من مكونات الوعاء الزكوي سواء للمالك في المؤسسات الفردية أو الشريك في الشركات وذلك باعتبار أن الحساب الجاري المدين يمثل مبالغ سحبها المالك من رأس مال المؤسسة الفردية أو الشركاء من رأس مال الشركة ومن ثم فهي ملك للشركة وجزء من رأس مالها يجب إعادته ويستثنى من ذلك ما جاء في البند (5) و(6) من ثانيا من المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية[2].

أ. يحسم الجاري المدين للمالك أو الشريك الخاضع للزكاة بما لا يتجاوز نصيبه في الأرباح المرحلة.

ب. يحسم الجاري المدين الناشئ خلال فترة التصفية.

3 .قاعدة عدم المساس بصافي الربح الزكوي " إصابة صافي الربح الزكوي كحد أدنى لوعاء الزكاة ":

لقد استقر العمل في الهيئة العامة للزكاة والدخل على إصابة صافي الربح كحد أدنى لوعاء الزكاة، وفقا لتعميم الهيئة رقم 122/1 وتاريخ 19/8/1414 هـ، حيث نص على أنه في حالة كون الوعاء الزكوي سالبا يزكي الربح المعدل، مع الأخذ في الاعتبار خصم الخسائر المدورة المعدلة، وإذا نتج عن خصم تلك الخسائر وجود وعاء بالسالب فلا تتوجب الزكاة، حتى لو كانت نتيجة أعمال السنة أرباح، وقد أكد على ذلك الخطاب الوزاري رقم 3/8974 وتاريخ 6/8/1417هـ، بالموافقة على ما انتهى إليه قرار اللجنة الإستئنافية رقم (163) لعام 1417هـ باعتبار أن الوعاء الزكوي هو صافي الربح ونصت الفقرة (ط) من البند ثانيا من المادة الرابعة مراعاة أن لا يقل وعاء الزكاة عن صافي أرباح العام الزكوي[3].

[1] المادة الرابعة، اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02، ص:2 - 6.

[2] المرجع نفسه، ص:4.

[3] دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018، ص:34.

المبحث الثاني: دراسة حالات عملية لبعض الشركات

سنتناول في هذا المبحث دراسة حالة الشركة السعودية لأنابيب الصلب، وشركة أسمنت القصيم والشركة السعودية للصادرات الصناعية، وهي شركات مساهمة سعودية، وتم اختيار هذه الشركات لأنها من الشركات القلائل التي تتوسع في الإفصاح عن الزكاة في قائمة الإيضاحات في القوائم المالية المعلنة، وهذا بسبب تعذر الحصول على الإقرارات الزكوية للشركات الأخرى.

المطلب الأول: دراسة حالة الشركة السعودية لأنابيب الصلب

1 .التعريف بالشركة:

الشركة السعودية لأنابيب الصلب، هي شركة مساهمة سعودية، تأسست كشركة ذات مسؤولية محدودة في المملكة العربية السعودية، بموجب السجل التجاري رقم: 2050009144، الصادر بتاريخ 10 يونيو 1980، وفي تاريخ 27 يونيو 2009 تم تحويل الكيان القانوني من شركة ذات مسئولية محدودة إلى شركة مساهمة مدرجة في السوق الأوراق المالية، يبلغ رأس مال الشركة المصدر والمصرح به بعد الطرح العام الأولي 510 مليون ريال سعودي، مقسم إلى 51 مليون سهم، قيمة كل سهم 10 ريال سعودي، ويقع المركز الرئيسي للشركة في العنوان التالي، ص ب: 11680، الدمام، المملكة العربية السعودية؛ وتتمثل الأنشطة الرئيسة للشركة وشركاتها التابعة في إنتاج أنابيب الصلب السوداء والمجلفنة، وإنتاج أنابيب مجلفنة ومسننة ملحومة طوليا، وأنابيب غير ملحومة وأنابيب مغلفة خارجيا بثلاث طبقات من مادة البولي بروبلين والبولي إثيلين بأقطار مختلفة وأنابيب مغلفة داخليا بالأبوكسي، وأنابيب منحنية بأقطار مختلفة، وإطارات وأقواس لأنابيب الملحومة[1].

تعتبر الشركة السعودية لأنابيب الصلب من الشركات السعودية الرائدة في مجال صناعة أنابيب الصلب الملحومة، وقد عرفت الشركة كأول مصنع لإنتاج الأنابيب الفولاذية في المملكة، وكأكبر منتج لأنابيب الصلب الملحومة المصنعة بطريقة الحث عالي التردد ذات الاستعمالات المتعددة والتي تلبي احتياجات قطاع البترول والغاز والماء وقطاع الإنشاءات بالمنطقة والأسواق الأخرى؛ وتصل القدرة الإنتاجية الحالية للشركة إلى 340 ألف طن متري سنويا، يتم إنتاجها بواسطة 5 خطوط إنتاج وبمقاسات تتراوح بين (1/2 – 20) بوصة، كما تملك الشركة مصنع لثني الأنابيب بالحث الحراري ويعتبر الأكبر على نطاق المنطقة حيث يتم إنتاج الأنابيب المثنية عالية الجودة بأقطار تتراوح بين (2 – 64) بوصة وسماكة تصل إلى 50 ملم؛ إن التزام الشركة بالجودة يظهر جليا في الاستثمار في التقنيات الحديثة، حيث يتم التحكم بمراحل الإنتاج المختلفة بواسطة الحاسب الآلي مما يسمح للمشغلين بمراقبة جميع المتغيرات الحرجة خلال دورة الإنتاج والمراقبة، مما شكل عنصرا أساسيا لاعتماد الشركة كمنتج متميز لأنابيب الصلب

[1] القوائم المالية للشركة للسنة المالية المنتهية في: 12/31/ 2018.

لقطاعي البترول والغاز، يعكس اعتماد الشركة السعودية لأنابيب الصلب وتأهيلها لأعمال ومشاريع خطوط الأنابيب لقطاعي البترول والغاز والمياه والقطاعات الزراعية والصناعية والإنشاءات مدى الالتزام بالجودة والثقة التي تحظى بها الشركة، ونذكر على سبيل المثال لا الحصر شهادة المعهد الأمريكي للبترول وشهادة الجودة العالمية وشهادات البيئة والسلامة إضافة إلى العديد من شهادات التأهيل من كبرى شركات البترول والغاز في المنطقة، إن التطور المستمر للشركة قد أسهم في تأسيس قاعدة صناعية متينة لصناعة الأنابيب، مما انعكس إيجابيا على تطوير الاقتصاد المحلي وإيجاد فرص العمل المناسبة للمجتمع المحلي ورفع وتطوير القدرات المحلية للاستغناء عن الأنابيب المستوردة ورفع مستوى الاقتصاد المحلي[1].

1 .1 . فروعها والشركات التابعة لها

1 .1 .1 . فروعها:

تعمل الشركة من خلال الفروع التالية، والتي تم إدراج موجوداتها والتزاماتها ونتائج أعمالها ضمن القوائم المالية الموحدة التي سوف يتم دراستها:

جدول رقم(05): فروع الشركة السعودية لأنابيب الصلب

رقم السجل التجاري	تاريخ السجل التجاري	المقر
2051007037	08 يناير 1981	الخبر
1010043325	16 فبراير 1982	الرياض
4030038355	22 مارس 1983	جدة
1131012613	21 يونيو 1994	بريدة

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31، **ص**: 10.

1 .1 .2 . الشركات التابعة

أما الشركة التابعة لها فهي شركة صناعات التيتانيوم والفولاذ المحدودة (تي أس أم العربية) بنسبة تملك 100% والتي تأسست، بموجب السجل التجاري رقم: 2050073985 الصادر بتاريخ 04 صفر1432 هـ والموافق 08 يناير2011، ويتمثل نشاطها الرئيسي في تصنيع معدات المعامل مثل المبادلات الحرارية وأوعية الضغط، يبلغ رأس مال الشركة التابعة 32 مليون ريال سعودي وتمتلكها الشركة السعودية لأنابيب الصلب بالكامل، وكانت المجموعة تمتلك أولا نسبة 70 % في شركة (تي إس إم العربية)، بتاريخ 22 فبراير 2016 وقعت المجموعة اتفاقية مع شركة (تي إس إم تك) للاستحواذ على الحصة المتبقية البالغة 30 % من

[1] http://www.sspipe.com

حصص ملكية شركة (تي إس إم العربية) تم استكمال الإجراءات القانونية للاستحواذ وتم تعديل عقد تأسيس الشركة التابعة تبعا لذلك[1].

1 .2 . القدرات الإنتاجية

تقوم الشركة بصناعة الأنابيب الفولاذية الملحومة ذات الدقة العالية، والتي يتم تشكيلها من قبل لفائف حديدية مدرفلة مسبقة الصب، بحيث يتم اللحام عن طريق الجهد الكهربائي عالي التردد، ويستخدم الضغط لتثبيت أطراف اللفائف معا، ولا يتم إضافة أي مواد حشو إلى اللحام، إن جهاز اللحام يحتوي على لفائف كهرومغناطيسية، التي يتم تنشيطها مع التيار الكهربائي عالي التردد، وهكذا يتم توليد الحرارة اللازمة للصق الجزأين معا، من ثم يأتي دور التشطيب ومرحلة فحص اللحام بالموجات الفوق صوتية لتلبية أعلى معايير الجودة والسلامة[2].

لدى الشركة قدرة إنتاجية سنوية تصل إلى 340 ألف طن متري من أنابيب الصلب، ذات الجودة العالية.

ويمكن توضيح القدرات الإنتاجية للشركة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(06): القدرات الإنتاجية للشركة

خط الانتاج	***احجام الانابيب***	***القدرة السنوية***
أنابيب الحث الحراري	½بوصه – 20 بوصه	340,000طن متري
الثني بالحث الحراري	2بوصه - 64 بوصه	30,000طن متري
التغليف الخارجي	4بوصه - 30 بوصه	1مليون/ متر مربع
تسنين الانابيب	6-5/8 بوصه - 20 بوصه	3مليون قدم

المصدر: الموقع الالكتروني للشركة http://www.sspipe.com

1 .3 . المسؤولية الاجتماعية

نمت مؤخرا أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات، ولاسيما حين تشرع البلدان الناشئة في بناء اقتصاديات حيوية وإضافة قيمة متزايدة إلى المنطقة، فمن الواضح أنه من دون قدرة الشركات على أن تأخذ مكانتها في الشؤون العالمية، فإن النمو النشط للمنظمة سيكون محدودا، ويتطلب النمو الحقيقي التركيز على التحديات التكنولوجية والبيئية والكفاءة العالية، التي تنشأ عبر مبادرات الشركات بالشراكة مع الحكومات في تحقيق المسؤولية الاجتماعية، وإثراء الشعوب بكل ما هو قيم ومفيد، حيث دأبت الشركة السعودية

[1] القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31، ص: 10.

[2] http://www.sspipe.com

لأنابيب الصلب منذ إنشائها على المساهمة المادية والعينية في العمل الاجتماعي والخيري بالمنطقة الشرقية أولا والمناطق الأخرى وتقديم مساعدات ومساهمات مادية لجمعيات ومؤسسات ومراكز خيرية[1].

1 .4 . الصحة السلامة والبيئة

الالتزام بالأهداف البيئية جزء لا يتجزأ من ثقافة الشركة السعودية لأنابيب الصلب، وهي واحدة من القيم التي ينظر لها بعناية أثناء عمليات الإنتاج اليومية من قبل كافة الموظفين، وتقوم إدارة الشركة باستمرار بتقييم تأثير مرافقها الصناعية على البيئة والمجتمعات المحلية المجاورة، بهدف التحسين المستمر في هذا الجانب، كما تلتزم الشركة السعودية لأنابيب الصلب بالحفاظ على بيئة عمل آمنة وقانونية لضمان الامتثال للأنظمة والقوانين البيئية والسلامة، بالإضافة إلى ذلك، تعمل الشركة بشكل وثيق مع الموردين والشركاء والمقاولين لتحسين السلامة العامة، كما تتعهد الشركة السعودية لأنابيب الصلب بالالتزام بالتنفيذ الفعال والمحافظة الدائمة على تطبيق نظام البيئة والسلامة حسب مواصفة البيئة القياسية ISO 14001 ونظام السلامة ISO 45001، والامتثال لأنظمة البيئة والسلامة الملائمة، من خلال السعي لمنع وتقليل التلوث البيئي وذلك بتخفيض المصادر المسببة له وإعادة استخدامها، والسعي لمنع وقوع الإصابات والأمراض وذلك بترسيخ مفهوم العمل الآمن وتطبيقه الحث عليه، وإنشاء أهداف معقولة وقابلة للتحقيق لتطوير البيئة والسلامة ووضع الميزانية الملائمة لذلك، وتطبيق برامج تدريبية في كل ما يتعلق بالسلامة والمحافظة على البيئة وعقد برامج توعوية لجميع موظفي الشركة حسب متطلبات بيئة عملهم الخاصة، والتقييم المنتظم للوضع البيئي ووضع السلامة وتقديم التوصيات اللازمة لحله[2].

2 .القوائم المالية الموحدة للشركة السعودية لأنابيب الصلب:

تم إعداد القوائم المالية الموحدة، وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي أقرتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وكما هو مطلوب من قبل هيئة السوق المالية من خلال تعميمها بتاريخ 2016/10/16، وتم إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة السعودية لأنابيب الصلب، وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، إلا إذا سمحت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالقياس وفقا لطرق تقييم أخرى[3].

1 .2 . قائمة المركز المالي:

نعرض قائمة المركز المالي الموحدة للشركة السعودية لأنابيب الصلب المنتهية في 2018/12/31. من أجل تبيين مخصص الزكاة وضريبة الدخل المستحقة للهيئة العامة للزكاة والدخل.

[1] http://www.sspipe.com

[2] http://www.sspipe.com

[3] القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31، ص: 10.

جدول رقم (07): الشركة السعودية لأنابيب الصلب (شركة مساهمة سعودية)

قائمة المركز المالي كما في31 ديسمبر 2018

الموجودات	إيضاح	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)	31 ديسمبر 2017 (ريال سعودي)
موجودات غير متداولة			
ممتلكات وآلات و معدات	4	615 671 975	705 283 360
موجودات غير ملموسة	5	1 280 143	566 311
استثمارات بالصافي	1_6	96 481 720	96 727 317
ذمم مدينة تجارية ومدينون أخرون - غير متداولة -	7	10 380 361	10 905 083
		723 814 199	813 482 071
موجودات متداولة			
مخزون	8	202 145 086	185 743 446
وداع لدى البنوك	9	3 000 000	3 000 000
ذمم تجارية ومدينون أخرون - متداولة	7	199 747 473	202 828 418
نقد وما في حكمه	10	23 499 467	10 497 222
		428 392 026	402 069 086
إجمالي الموجودات		1 152 206 225	1 215 551 157
حقوق الملكية والمطلوبات			
حقوق الملكية			
رأس المال	1_11	510 000 000	510 000 000
علاوة إصدار السهم	1_11	131 306 055	218 828 409
إحتياطي نظامي	1_11	58 494 224	58 494 224
إحتياطي إكتواري		-2 061 237	-751 680
خسائر متراكمة		-126 793 725	-45 112 039
أسهم الخزينة		-11 502 225	-11 611 575
		559 443 092	729 847 339
المطلوبات			
مطلوبات غير متداولة			
قروض غير متداولة	12	134 902 189	119 627 844
مكافأة نهاية الخدمة للموظفين	13	58 325 525	56 887 723
إلتزامات عقود التأجير التمويلي- غير متداول		83 762	155 698
حجوزات دائنة		633 713	633 713
		193 945 189	177 304 978
مطلوبات متداولة			
ذمم دائنة تجارية ودائنون أخرون	14	214 397 182	161 086 340
قروض- متداولة	12	176 876 483	139 148 716
إلتزامات عقود التأجير التمويلي- متداول		128 491	69 802
الزكاة وضريبة الدخل	15	7 415 788	8 093 982
		398 817 944	308 398 840
إجمالي المطلوبات		592 763 133	485 703 818
إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية		1 152 206 225	1 215 551 157

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31، ص: 6.

2 .2 . قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحد للسنة المنتهية في31 ديسمبر 2018 للشركة السعودية لأنابيب الصلب

نعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحد للشركة السعودية لأنابيب الصلب المنتهية في:2018/12/31، من أجل تبيين مقدار الزكاة وضريبة الدخل للسنة الحالية والتي تم حسابها وفق لتعليمات الهيئة العامة للزكاة والدخل.

جدول رقم (08): الشركة السعودية لأنابيب الصلب (شركة مساهمة سعودية)

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر الموحد للسنة المنتهية في31 ديسمبر 2018

	إيضاح	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)	31 ديسمبر 2017 (ريال سعودي)
الإيرادات	21	646 201 904	696 421 393
تكلفة الإيرادات	17	(648 272 908)	(602 977 060)
مجمل الربح		(2 071 004)	93 444 333
مصاريف بيع وتسويق وتوزيع	18	(17 039 279)	(15 506 560)
مصاريف إدارية	19	(29 860 272)	(27 581 265)
مخصص إنخفاض ذمم مدينة		(2 453 398)	(3 051 908)
إيرادات / مصاريف أخرى ، صافي		364 521	(1 836 414)
خسارة /ربح تشغيل		(51 059 432)	45 468 186
الحصة من (خسارة) /ربح شركة زميلة	1_6	(245 597)	11 318 040
الإنخفاض في قيمة ممتلكات وألات ومعدات	4	(72 988 419)	
مخصص مقابل ضمان مقدم عن شركة مستثمر فيها	_14 1	(30 000 000)	
الإنخفاض في قيمة استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة	2_6		(23 620 819)
مصاريف التمويل		(12 074 033)	(9 672 633)
الخسارة /الربح قبل الزكاة والضريبة		(166 367 481)	23 492 774
الزكاة وضريبة الدخل	15	(2 289 695)	(4 400 792)
خسارة / ربح السنة		(168 657 176)	19 091 982
الدخل الشامل الآخر:			
البنود التي لن يتم إعادة تصنيفها إلى ربح أو خسارة في السنوات اللاحقة			
الخسارة الناتجة عن إعادة قياس مكافأت نهاية الخدمة للموظفين		(1 309 557)	(1 034 080)
إجمالي الخسارة/الربح الشامل بالصافي		(169 966 733)	18 057 902
ربحية (خسارة السهم):			
نصيب السهم الأساسي من الخسارة / الربح	23	(3,34)	0,38
نصيب السهم المخفض من الخسارة / الربح	23	(3,31)	0,37

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31، ص: 7.

3 .الزكاة وضريبة الدخل المستحقة:

3 .1 . حركة مخصص الزكاة وضريبة الدخل

يمكن توضيح حركة مخصص الزكاة وضريبة الدخل المستحقة والظاهر في قائمة المركز المالي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(09): الزكاة وضريبة الدخل المستحقة للشركة السعودية لأنابيب الصلب

	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)
في 1 جانفي 2018	8 093 982
المدفوعات	(2 960 470)
تعديلات	(7 419)
مخصص محمل للسنة	2 289 695
كما في 31 ديسمبر 2018	7 415 788

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31**، ص:** 39.

وعليه كانت مستحقات الهيئة العامة للزكاة والدخل في 2018/01/01 مقدار: 982 093 8 ريال سعودي، وهو المبلغ الظاهر في 2017/12/31، وقد تم دفع ما قيمته: 470 960 2 ريال سعودي للهيئة العامة للزكاة والدخل، وتم تخفيض مبلغ قدره: 419 7 ريال سعودي على المستحقات السابقة من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل، وإضافة زكاة وضريبة الدخل للسنة الحالية بمقداره: 695 289 2 ريال سعودي،(والتي سوف نبين كيف تم حسابها) ليصبح مبلغ مخصص الزكاة وضريبة الدخل المستحقة والظاهرة في قائمة المركز المالي كما في 2018/12/31 بمقدار: 788 415 7 ريال سعودي.

3 .2 . **مكونات المخصص المحمل للسنة:** يمكن توضيح مكونات المخصص المحمل للسنة خلال الجدول التالي:

جدول رقم(10):مكونات مخصص زكاة وضريبة الدخل المحمل للسنة للشركة السعودية لأنابيب الصلب

	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)
الزكاة	2 289 695
ضريبة الدخل	-
زكاة وضريبة الدخل للسنة الحالية	2 289 695

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31**، ص:** 39.

بمعنى أن مخصص المحمل للسنة يخص الزكاة فقط لأن ضريبة الدخل معدومة، بسبب تحقيق خسارة في هذه السنة.

3 .3 . تحديد وعاء الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة:

تم تحديد وعاء زكاة ومقدار الزكاة المستحقة للسنة وفق الطريقة المبينة وفق الجدول التالي:

جدول رقم(11):تحديد وعاء الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة للشركة السعودية لأنابيب الصلب

	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)
رأس المال الافتتاحي	510 000 000
الاحتياطات والمخصصات مخصوما منها المستخدم	277 125 589
قيمة القروض البنكية في نهاية السنة	111 770 182
قيمة الموجودات طويلة الأجل في نهاية السنة	(732 060 991)
تعديلات أخرى	1 539 762
الدخل الخاضع للزكاة للسنة	-58 854 050
الوعاء الزكوي	109 520 492
ما يخص المساهمين السعودين 83,63 %	91 587 800
مقدار الزكاة 2,5 %	2 289 695

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31، **ص**: 40.

حيث تم تحديد وعاء الزكاة للسنة المنتهية في 2018/12/31 من خلال جمع رأس المال الافتتاحي المقدر بـ: 000 000 510 ريال سعودي، مع الاحتياطات والمخصصات مخصوما منها المستخدم والمقدرة بـ :589 125 277 ريال سعودي، وقيمة القروض البنكية في نهاية السنة والمقدرة بـ: 182 770 111 ريال سعودي، ثم طرح منها قيمة الموجودات طويلة الأجل في نهاية السنة والمقدرة بـ: 991 060 732 ريال سعودي،(المبالغ السابقة تم إحداث تغيير عليها وفق تعليمات الهيئة) وإضافة تعديلات أخرى من متطلبات الهيئة العامة للزكاة والدخل، ثم طرح الدخل الخاضع للزكاة للسنة (خسارة السنة المعدلة وفق تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل) والمقدرة بـ: 050 854 58 ريال سعودي، لنحصل على وعاء الزكاة والمقدر بـ: 492 520 109ريال سعودي، ومن أجل تحديد قيمة ما يخص المساهمين السعوديين من وعاء الزكاة، نضرب وعاء زكاة الشركة في نسبة المساهمين السعوديين وهي 83.63 %، فنحصل على مبلغ قدره: 800 587 91 ريال سعودي، وبضرب وعاء الزكاة الذي يخص المساهمين السعوديين في نسبة الزكاة المقدرة بـ: 2.5 % نحصل على مقدار الزكاة المستحقة والمقدرة بـ:

695 289 2 ريال سعودي، وهو مبلغ الزكاة المستحقة والظاهرة في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر والمبينة أعلاه.

وعليه نلاحظ أن الشركة اعتمدت على القوائم المالية الموحدة المعدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي أقرتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأيضا على تعليمات الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية في تحديد وعاء الزكاة والتي تم التطرق لها في المبحث السابق، والتي تخلو من أي تعديلات تخص أسس القياس للبنود الداخلة في وعاء الزكاة.

المطلب الثاني: دراسة حالة شركة إسمنت القصيم

1 .التعريف بالشركة:

شركة إسمنت القصيم شركة مساهمة سعودية مسجلة في مدينة بريده بتاريخ 28 شعبان 1398هـ الموافق 2 أغسطس 1978م، بموجب السجل التجاري رقم: 1131001224، وقد تم تأسيس الشركة بموجب المرسوم الملكي رقم م/62 بتاريخ 15 شعبان 1396هـ الموافق 11 أغسطس 1976م، ويتمثل النشاط الأساسي للشركة في صنع وإنتاج الأسمنت ومشتقاته وتوابعه والاتجار بتلك المنتجات، وكذلك القيام بجميع الأعمال المتصلة بصورة مباشرة أو غير مباشرة لهذا الغرض، وشركة إسمنت القصيم شركة سعودية مساهمة مفتوحة مسجلة في سوق المال السعودي تداول تحت رمز 3040، ورأس المال المصرح به 900 مليون ريال سعودي مدفوعة بالكامل، مقسمة على 90 مليون سهم، القيمة الاسمية لكل سهم 10 ريال، ويبلغ عدد الموظفين في الشركة 650 موظفا، وتنتج شركة أسمنت القصيم ثلاث أنواع من الأسمنت وهي:أسمنت بورتلاندي عادي، أسمنت مقاوم للكبريتات، أسمنت التشطيب، كما يمكنها إنتاج أنواع أخرى حسب الحاجة[1].

1 .1 . المسؤولية الاجتماعية

انطلاقا من مبادئ ديننا الحنيف وقيمنا الأخلاقية تسهم أسمنت القصيم بصورة فاعلة في مجال برامج المسؤولية الاجتماعية، والتي تعد ركنا أساسيا ومهما تنطلق منه قائمة استحقاقات وأولويات الشركة، حيث نعمل وفقا لإستراتيجية واضحة ترتكز على عدد من المحاور بما يضمن لنا المشاركة النوعية في الفعاليات الاجتماعية والمناسبات الوطنية والدينية، ودعم الجهات الخيرية، إلى جانب أنشطة الشركة على الصعيد الداخلي الذي يستهدف مجالات الرعاية والترفيه إدراكا منها بأنها جزء لا يتجزأ من هذا النسيج المجتمعي وليست بمعزل عن بيئتها الحاضنة، ووفق هذا المنظور تحرص الشركة على تحسين الظروف المعيشية لمنسوبيها وتوفير المقومات الترفيهية والثقافية والرياضية والطبية للموظفين وعائلاتهم داخل

[1] https://www.qcc.com.sa/

الشركة وفي مجمعاتها السكنية، إلى جانب ذلك فإننا نشارك سائر فئات المجتمع الذي نعمل في محيط بيئته مختلف نشاطاته، من خلال التركيز على الفئات الأولى بالرعاية من ذوي الظروف والاحتياجات الخاصة، في صورة تعكس روحانية التكافل الإنساني والترابط الاجتماعي بين أبناء المنطقة[1].

1 .2 . البيئة

تنفق الشركة سنويا ملايين الريالات على مشاريع بيئية للحد من انبعاث الغبار، والتطوير المستمر في برامج وأساليب الإصحاح البيئي، بما يواكب آخر ما توصلت إليه التكنولوجيا في هذا المضمار، وقد تم تزويد جميع المداخن ومصادر انبعاث الغبار بفلاتر ومرشحات ترسيب كيسية، والتي تعتبر أحدث التقنيات المستخدمة في مجال تنقية الهواء، ويتم إعادة استخدام مخلفات هذا الغبار مرة أخرى عن طريق إعادة تدويره وإدخاله في صناعة الأسمنت، كما تعمل الشركة على ديمومة هذه الفلاتر والمرشحات بالصيانة الدورية واستبدال آلاف الأكياس للفلاتر، والتي يتم استيرادها من كبرى الشركات العالمية الرائدة، والقيام بصورة مستمرة برصد ومراقبة إنبعاثات المداخن من خلال أجهزة متطورة، وضمان خفض مستوياتها وفقا لأعلى المواصفات والمقاييس الدولية، وسجلات الشركة في هذا المجال تبين أن النتائج المتحققة ضمن حدود ومعايير الهيئة العامة للأرصاد وحماية البيئة، وتضاهي ما يتم تحقيقه عالميا، كما توجد بالشركة محطات لتنقية مياه الشرب وتصفيتها وتعقيمها حسب المواصفات السعودية، إلى جانب محطة حديثة خاصة تم تشييدها، تعمل على تنقية مياه الصرف الصحي عن طريق نظام الفلاتر الغشائية والمعالجة البيولوجية، وهي من أحدث طرق التنقية عالميا وذلك للاستفادة من المياه المعالجة في ري الأشجار والمسطحات الخضراء وأحيانا في تبريد المعدات، وللحد من هدر مياه الصرف في العراء الذي يسبب تلوث البيئة، كما تم توسعة محطة تنقية الصرف الصحي بوحدة جديدة دخلت في التشغيل الفعلي من شهر يوليو 2017 وبتكلفة إجمالية قدرها 1.5 مليون ريال، مما يزيد الطاقة الاستيعابية بنسبة 50% عن الطاقة الحالية، كما سيؤثر بشكل إيجابي على كفاءة التنقية، ولاسيما أن الطاقة الجديدة هي سعة إضافية للطاقة الاستيعابية اللازمة[2].

1 .3 . الصحة والسلامة

تؤمن أسمنت القصيم بأهمية جانب الصحة والسلامة المهنية، وانطلاقا من واجبها المهني والأخلاقي، تعمل الشركة على إيجاد بيئة صحية آمنة لموظفيها ولكل من يدخل في إطار حدودها، كما تولي جوانب السلامة المهنية وكل ما يتعلق بمقومات استمرارية العملية الإنتاجية والمحافظة عليها عناية فائقة، وتحرص على شعار" السلامة أولا "، وأن يكون أحد أبرز أهدافها " لا حوادث "، لما للحوادث من تأثير سلبي على مقومات عناصر الإنتاج وعلى بيئة العمل معا، ومن هذا المنطلق تم وضع الإجراءات

[1] https://www.qcc.com.sa/

[2] https://www.qcc.com.sa/

والضوابط طبقا للمعايير العالمية في مجال السلامة والتي تكفل سلامة الطواقم العاملة مع توفير كافة معدات وأدوات الحماية الشخصية عالية الجودة، والتي تتناسب مع طبيعة العمل والمخاطر المحيطة بهم، بالإضافة إلى اعتماد خطط تدريب وتوعية بإجراءات السلامة بشكل مستمر بإتباع أحدث المناهج العالمية وبمساندة، ودعم قسم السلامة المهنية المزود بأحدث الوسائل التقنية وموظفيه المؤهلين لتحليل المخاطر وتجنب وقوع الحوادث والتعامل مع حالات الطوارئ والكوارث الطبيعية، حيث يتم إرسالهم إلى ورش العمل والدورات المتخصصة سواء داخل المملكة أو خارجها، ليواكبوا أحدث التطبيقات المتبعة في هذا الجانب، وقد أثمرت هذه الجهود في رفع مستوى ثقافة السلامة لدى العاملين والمقاولين والزوار[1].

2 .**القوائم المالية شركة إسمنت القصيم:**

تم إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي أقرتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتم إعداد القوائم المالية، وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، إلا إذا سمحت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالقياس وفقا لطرق تقييم أخرى[2].

2 .1 . **قائمة المركز المالي:**

نعرض قائمة المركز لشركة إسمنت القصيم المنتهية في 2019/12/31. من أجل تبيين مخصص الزكاة المستحقة للهيئة العامة للزكاة والدخل.

[1] https://www.qcc.com.sa/

[2] القوائم المالية لشركة أسمت القصيم، المنتهية في 2019/12/31، ص: 10.

جدول رقم (12): شركة أسمنت القصيم (شركة مساهمة سعودية)

قائمة المركز المالي كما في31 ديسمبر 2019

الموجودات	إيضاح	31 ديسمبر 2019 (ريال سعودي)	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)
موجودات غير متداولة			
عقارات آلات ومعدات صافي	5 و6	734 392 562	778 267 947
عقارات استثمارية	5 و7	9 516 450	9 516 450
استثمارات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	5 و 8	167 027 500	34 166 990
مجموع الموجودات غير المتداولة		910 936 512	821 951 387
موجودات متداولة			
مخزون صافي	5 و 9	339 154 822	340 531 398
مرابحات لأجل	5 و 10	230 129 199	530 000 000
ذمم مدينة تجارية صافي	5 و 11	32 436 667	40 861 400
مصروفات مدفوعة مقدما وأرصدة مدينة أخرى صافي	5 و 12	13 492 723	9 424 243
استثمارات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	5 و 13	468 075 993	66 333 472
نقد ومعادلات النقد	5 و 14	62 445 100	89 585 655
مجموع الموجودات المتداولة		1 145 734 504	1 076 736 168
إجمالي الموجودات		2 056 671 016	1 898 687 555
حقوق المساهمين والمطلوبات			
حقوق المساهمين			
رأس المال	15	900 000 000	900 000 000
إحتياطي نظامي	16	270 000 000	270 000 000
أرباح مبقاة		614 834 935	465 599 840
التغيرات المتراكمة في بنود الدخل الشامل الآخر		(687 349)	1 836 571
مجموع حقوق المساهمين		1 784 147 586	1 637 436 411
المطلوبات			
مطلوبات غير متداولة			
قروض غير متداولة			
مخصص إعادة تأهيل المناطق خاضغة لرخصة إمتياز	17	11 018 636	9 993 262
إلتزامات منافع الموظفين	5 و 18	35 544 061	31 549 144
مجموع المطلوبات غير المتداولة		46 562 697	41 542 406
مطلوبات متداولة			
مصروفات مستحقة وأرصدة دائنة أخرى	19	76 297 724	68 980 383
ذمم دائنة تجارية		16 427 503	16 916 228
توزيع أرباح مستحقة		63 671 200	107 470 848
مخصص زكاة	20	25 282 442	23 330 753
مخصصات أخرى	21	44 281 864	3 010 526
مجموع المطلوبات المتداولة		225 960 733	219 708 738
مجموع لمطلوبات		272 523 430	261 251 144
مجموع حقوق المساهمين و المطلوبات		2 056 671 016	1 898 687 555

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2019/12/31، ص: 5.

2 .2 . قائمة الدخل الشامل للسنة المنتهية في31 ديسمبر 2019

نعرض نعرض قائمة الدخل الشامل للسنة المنتهية في31 ديسمبر 2019 لشركة إسمنت القصيم، من أجل تبيين مقدار الزكاة للسنة الحالية والتي تم حسابها وفق لتعليمات الهيئة العامة للزكاة والدخل.

الجدول رقم (13): شركة أسمنت القصيم (شركة مساهمة سعودية)

قائمة الدخل الشامل للسنة المنتهية في31 ديسمبر 2019

	إيضاح	31 ديسمبر 2019 (ريال سعودي)	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)
الإيرادات		791 793 487	425 729 461
تكلفة الإيرادات		365 350 544	285 377 790
مجمل الربح		426 442 943	140 351 671
مصاريف بيعية وتسويقية	5 و 22	25 227 012	9 466 469
مصاريف إدارية و عمومية	5 و 23	21 227 058	19 001 521
الدخل من التشغيل		379 988 873	111 883 681
أرباح استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ومرابحات لأجل	24	30 658 398	21 858 822
إيرادات أخرى	25	3 461 435	3 068 381
تكاليف تمويل إلتزامات إعادة تأهيل مناطق خاضعة لرخصة امتياز		-1 025 384	-1 763 200
مصاريف أخرى	26	-27 748 227	
صافي دخل السنة قبل الزكاة		385 335 095	135 047 684
الزكاة	5 و20	24 600 000	14 249 471
صافي دخل السنة		360 735 095	120 798 213
الدخل الشامل الأخر:			
البنود التي لن يتم إعادة تصنيفها لاحقا ضمن الأرباح أو الخسائر:			
خسائر /مكاسب إكتوارية من إعادة قياس مكافأة نهاية الخدمة للموظفين	18	-2 523 920	1 932 876
إجمالي الدخل الشامل للسنة		358 211 175	122 731 089
نصيب السهم من صافي الأرباح	5 و 29	4,01	1,34

المرجع: القوائم المالية الموجدة للشركة للسنة المنتهية في 2019/12/31**، ص:** 6.

3 .مخصص الزكاة المستحقة:

3 .1 . حركة مخصص الزكاة:

يمكن توضيح حركة مخصص الزكاة المستحقة والظاهر في قائمة المركز المالي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم:(14): مخصص الزكاة المستحقة للشركة أسمنت القصيم

	31 ديسمبر 2019 (ريال سعودي)
الرصيد في بداية السنة	23 330 753
المكون خلال السنة	24 600 000
المسدد خلال السنة	(22 648 311)
كما في 31 ديسمبر 2019	25 282 442

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2019/12/31، ص: 27.

وعليه كانت مستحقات الهيئة العامة للزكاة والدخل في 2019/01/01 مقدار: 753 330 23 ريال سعودي، وهو المبلغ الظاهر في 2018/12/31، وبإضافة زكاة السنة الحالية بمقداره: 000 600 24 ريال سعودي، (والتي سوف نبين كيف تم حسابها)، وقد تم تسديد خلال السنة ما قيمته:311 648 22 ريال سعودي للهيئة العامة للزكاة والدخل، ليصبح مبلغ مخصص الزكاة المستحقة والظاهرة في قائمة المركز المالي كما في 2019/12/31 هو: 442 282 25 ريال سعودي.

3 .2 . تحديد وعاء الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة:

تم تحديد وعاء زكاة ومقدار الزكاة المستحقة للسنة وفق الطريقة المبينة وفق الجدول التالي:

جدول رقم(15):تحديد وعاء الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة لشركة أسمنت القصيم

	31 ديسمبر 2019 (ريال سعودي)
حقوق المساهمين في بداية السنة	1 380 300 191
إضافات	151 545 172
حسميات	960 670 307
ربح السنة المعدل الخاضع للزكاة الإجمالي	440 122 624
الوعاء الزكوي	1 011 297 682
مقدار الزكاة 2,5 %	25 282 442
يخصم رصيد مدور من السنوات السابقة	682 442
المكون خلال السنة	24 600 000

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2019/12/31، ص: 27.

حيث تم تحديد وعاء الزكاة للسنة المنتهية في 2019/12/31 من خلال جمع حقوق المساهمين المقدرة بـ: 191 300 380 1 ريال سعودي، مع إضافات أخرى حسب تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل والمقدرة بـ :172 545 151 ريال سعودي، وطرح حسميات حسب تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل والمقدرة بـ: 307 670 960 ريال سعودي، ثم إضافة ربح السنة المعدل وفق تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل والمقدرة بـ: 624 122 440 ريال سعودي، لنحصل على وعاء الزكاة والمقدر بـ: 682 297 011 1 ريال سعودي، وبضرب وعاء الزكاة في نسبة الزكاة المقدرة بـ: 2.5 % نحصل على مقدار الزكاة المستحقة والمقدرة بـ: 442 282 25 ريال سعودي، وبخصم رصيد مدور من السنوات السابقة بمبلغ: 442 682 نحصل على مبلغ الزكاة المستحقة والظاهرة في قائمة الدخل الشامل والمبينة أعلاه.

وعليه نلاحظ أن الشركة اعتمدت على القوائم المالية الموحدة المعدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي أقرتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأيضا على تعليمات الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية في تحديد وعاء الزكاة والتي تم التطرق لها في المبحث السابق، والتي تخلو من أي تعديلات تخص أسس القياس للبنود الداخلة في وعاء الزكاة.

المطلب الثالث: دراسة حالة الشركة السعودية للصادرات الصناعية

1 .التعريف بالشركة:

تأسست الشركة السعودية للصادرات الصناعية عام 1990م، لتكون محورا تجاريا متخصصا في الانتشار العالمي للصناعات والحلول المبتكرة لعمليات الاستيراد والتصدير، حيث تضع حصيلة أعوام من المعرفة والتفهم والخبرة المتعمقة في هذا المجال وتطبيقاته بين يدي عملائها[1]، حددت أغراض الشركة في تسويق وتصدير المنتجات الوطنية الصناعية وغيرها ومنتجات المناجم والبترول وفروعها، والصناعات التحويلية وفروعها حسب التراخيص الصناعية والكهربائية والغاز والماء وفروعها، والتشييد والبناء والنقل والتخزين والتبريد وخدمات المال والأعمال والخدمات الأخرى والتجارة وتقنية المعلومات والأمن والسلامة داخل المملكة العربية السعودية وخارجها لحساب الشركة أو لحساب الغير، وإعادة التصدير والمقايضة والاستيراد لحسابها أو لحساب الغير، وتقديم خدمات التسويق والتصدير للمصانع والشركات السعودية، والدخول في عقود التوريد وتصدير المنتجات الوطنية للخارج، ولها في ذلك القيام بالنشاطات المتممة لأغراضها بما في ذلك الوكالات التجارية[2].

[1] https://www.siec.com.sa/

[2] النظام الأساسي للشركة، 2018، ص:2، المحمل من الموقع: https://www.tadawul.com.sa/

يقع المركز الرئيسي للشركة في المملكة العربية السعودية مدينة الرياض، حدد رأس مال الشركة وقدره 64.800.000 ريال سعودي مقسم إلى ستة ملايين وأربعمائة وثمانون ألف سهم متساوية القيمة تبلغ القيمة الاسمية لكل منها 10 ريال سعوري، وجميعها أسهم عادية نقدية ممثلة في رأس مال الشركة المدفوع[1].

تعلن الشركة من خلال موقعها أنه[2]:

" لم يعد مقبولا ونحن نمتلك كل هذه الخبرات البشرية الكبيرة والاعتماد على التكنولوجيا والمعرفة وقوة العلاقات الدولية ألا نقدم خدمات لعملائنا تتسم بالسرعة والإتقان، وتقديم الدراسات الإستراتيجية الدقيقة حول أسواق العالم، خاصة مع التواجد الدولي للشركة عبر أكثر من 30 مكتبا متخصصا في التصدير حول العالم، مكنها من بناء تواجد دولي في خدمات التداول التجاري العالمي لمختلف المنتجات الوطنية".

" لقد استطاعت الشركة السعودية للصادرات الصناعية منذ انطلقت أعمالها عام 1990م أن تفرض حضورها القوي من خلال تقديم خدمات احترافية فائقة يسرت وساهمت مساهمة فعالة في عملية النمو الاقتصادي والاستثمار في المملكة العربية السعودية، وذلك بفتح العديد من أسواق العالم أمام المنتجات الصناعية السعودية، وربطت احتياجات الشركات الدولية بمنتجاتنا الحيوية، وتقليص المصروفات مما يجعلها منافسا قويا في هذه الأسواق".

" كما فرضت علينا التطلعات الجديدة لرؤية التحول الوطني المملكة العربية السعودية 2030, أن نعيد ترتيب الأوضاع، وتطوير العمليات الإدارية والهيكلية للشركة لتكون في طليعة شركات قطاع التصدير في منطقة الخليج عموما والسعودية على وجه الخصوص، إذ نقدم خدمات متكاملة، مهتمين بكافة التفاصيل الفنية والإدارية، لتصبح الإجراءات المتنوعة والمعقدة في عمليات التصدير (حزمة أعمال واحدة) ومترابطة، وميسرة إلى أبعد الحدود ".

" نؤمن في الشركة السعودية للصادرات بمجموعة من القيم الراسخة المستوحاة من أخلاقنا العربية العميقة، وعلى أساس هذه القيم، تتم كافة تعاملاتنا بين موظفينا ومع عملائنا ومع المجتمعات التي نعمل ضمنها"

1 .1 . خدمات الشركة

عبر أكثر من ثلاثين مكتبا للاستيراد والتصدير تابعا للشركة السعودية للصادرات الصناعية، ومجهزا بأفضل الخبرات البشرية والتكنولوجية، ومع شبكة كبيرة من العلاقات مع الشركات والمؤسسات الأجنبية،

[1] النظام الأساسي للشركة، 2018، ص:3.

[2] https://www.siec.com.sa/

نقدم لعملائنا أكثر الخدمات احترافا في تسهيل تصدير منتجاتهم، ومن خلال "إدارة ومتابعة عمليات الشحن" تتم الإحاطة بكافة جوانب العمليات الآتية[1]:

1 .1 .1 . الشحن الجوي

يتم وضع الحلول وكافة الإجراءات وفقا لأصل شحنة العميل من المنبع أو المنشأ إلى مقصدها حيث نتواجد باستخدام عمليات النقل والتحويل الجوي البحري بالسفن البحرية العابرة للقارات، في وقت قياسي يوفر 50 % من طرق النقل البديلة، وتقليص الكلفة المالية بمقدار 35%.

1 .1 .2 . الشحن البحري

تمتد شبكة علاقاتنا وعقودنا المبرمة مع كبرى شركات الشحن والنقل البحري، مما يمنحنا العديد من الخيارات المناسبة لاحتياجات عملائنا ومنتجاتهم، وتتسع هذه التعاقدات والتفاهمات الإستراتيجية لتشمل جميع الموانئ الرئيسية في مختلف قارات العالم، إضافة لمنطقة الشرق الأوسط، كما نمتلك الحقوق الإضافية لخدمات دمج البضائع.

1 .1 .3 . تتبع وتخليص الشحنات

جزء رئيسي من خدماتنا، القيام بالتتبع الدقيق لحركة سير الشحنات من وإلى العملاء، وجدولة الاستلام والتسليم، ووضع العملاء في المشهد من خلال إطلاعهم على كافة الخطوات المنجزة من خلال منصة التداول التجاري الإلكترونية الخاصة بنا.

1 .1 .4 . تنوع خدمات النقل البري

تتطلع الشركة السعودية للصادرات الصناعية بنقل أشكال متنوعة من الشحنات هي:

- البضائع العامة؛
- الكتل الجافة؛
- الحاويات؛
- الخزانات المرنة.

وقد أعدت الشركة لهذا التنوع جميع التصاميم والأحجام المطابقة لهيئة المقاييس الدولية، وفقا لاحتياجات المنتجات والعملاء، فلدينا المقطورات والحاويات المزودة بالمرشحات الخاصة والصمامات الدوارة، والمعدات اللازمة للحفاظ على درجة الحرارة المطلوبة للمحتويات.

[1] https://www.siec.com.sa/

1 .1 .5 . التخزين والمستودعات

كما أعدت الشركة "مستودعات التخزين" متعددة الوظائف وبمواصفات قانونية لتتيح أمام العملاء تخزين بضائعهم حسب نوعها وحجمها، إضافة للمرونة الكبيرة والتي تتاح على الدوام لعمليات التخزين المؤقتة، والتخزين الطارئ في حال لم تكن مستودعات العميل كافية أو وصول طلبيات فريدة من نوعها في الحجم أو في مراحل ذروة الإنتاج وزيادة الطلب.

1 .1 .6 . تنوع شركات التوريد

تعتمد الشركة السعودية للصادرات على أفضل الشركات الدولية المشغلة للشحن والتوريد والأعمال ذات الصلة لاستكمال خارطة الأعمال حول العالم، وهذا ما يطرح أمامنا البدائل لاختيار العروض الأقوى والخدمات المميزة، فيصب ذلك في مصلحة العملاء.

1 .2 . المسئولية الاجتماعية

كما تهتم الشركة السعودية للصادرات الصناعية بدعم الشباب الوطني وذلك من خلال توفير فرص العمل وتنمية مهاراتهم بالدورات التدريبية، ودعم الأنشطة الموجهة للشباب، أما حماية البيئة فهي من الأولويات التي تعمل الشركة على المساهمة الفعالة مع كافة الجهات ذات الصلة لإيجاد السبل الناجحة من أجل بيئة أفضل، مع الاستدامة في هذا الإطار من خلال خطط ملزمة للجميع[1].

2 .القوائم المالية الشركة السعودية للصادرات:

تم إعداد القوائم المالية الموحدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي أقرتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وتم إعداد القوائم المالية، وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، إلا إذا سمحت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالقياس وفقا لطرق تقييم أخرى.

2 .1 . قائمة المركز المالي:

نعرض قائمة المركز المالي الموحد للسنة المنتهية في31 ديسمبر 2018 للشركة السعودية للصادرات من أجل تبيين مخصص الزكاة المستحقة للهيئة العامة للزكاة والدخل.

[1] https://www.siec.com.sa/

الجدول رقم(16): الشركة السعودية للصادرات الصناعية (شركة مساهمة سعودية)

قائمة المركز المالي الموحد كما في31 ديسمبر 2018

الموجودات	إيضاح	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)	31 ديسمبر 2017 (ريال سعودي)
موجودات غير متداولة			
ممتلكات وآلات ومعدات صافي	4	3 070 087	3 236 301
ودائع تأمينية، صافي	5	1 070 585	
أصول مالية محددة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر	6	7 658 445	7 887 321
مجموع الموجودات غير المتداولة		11 799 117	11 123 622
موجودات متداولة			
مخزون		661 184	
مدينون تجاريون وذمم مدينة أخرى، صافي	7	21 298 442	4 667 779
نقد وما في حكمه	8	43 012 117	3 293 011
مجموع الموجودات المتداولة		64 971 743	7 960 790
إجمالي الموجودات		76 770 860	19 084 412
حقوق المساهمين والمطلوبات			
حقوق المساهمين			
رأس المال	9	64 800 000	10 800 000
إحتياطي نظامي	10	642 645	
أرباح مبقاة		2 011 743	199 412
مجموع حقوق المساهمين		67 454 388	10 999 412
المطلوبات			
مطلوبات غير متداولة			
إلتزامات منافع الموظفين	12	474 118	382 387
مجموع المطلوبات غير المتداولة		474 118	382 387
مطلوبات متداولة			
دائنون تجاريون وأرصدة دائنة أخرى	13	4 312 469	2 138 078
مستحقات المساهمين	14	2 850 986	2 379 162
مخصص الزكاة التقديرية	15	1 678 899	3 185 373
مجموع المطلوبات المتداولة		8 842 354	7 702 613
مجموع لمطلوبات		9 316 472	8 085 000
مجموع حقوق المساهمين و المطلوبات		76 770 860	19 084 412

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31**، ص:** 6.

2 .2 . قائمة الدخل الشامل للسنة المنتهية في31 ديسمبر 2018

نعرض قائمة الدخل الشامل الموحد للسنة المنتهية في31 ديسمبر 2018 للشركة السعودية للصادرات، من أجل تبيين مقدار الزكاة للسنة الحالية والتي تم حسابها وفق لتعليمات الهيئة العامة للزكاة والدخل.

الجدول رقم (17): الشركة السعودية للصادرات الصناعية (شركة مساهمة سعودية)

قائمة الدخل الشامل الموحد للسنة المنتهية في: 31 ديسمبر 2018

	إيضاح	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)	31 ديسمبر 2017 (ريال سعودي)
الإيرادات	16	118 271 388	19 223 713
تكلفة الإيرادات	17	116 911 281	21 746 149
مجمل الربح		1 360 107	-2 522 436
مصاريف إدارية و عمومية	18	8 313 285	7 745 814
مصاريف بيعية وتسويقية	19	263 251	1 258 488
إستهلاكات		288 889	306 085
صافي الخسارة من العملية الرئيسية		-7 505 318	-11 832 823
خسائر بيع استثمارات محددة بالقيمة العادلة		0	19 227 752
الإنخفاض في قيمة المدينون التجاريون والذمم التجارية الأخرى		0	62 783 486
ودائع تأمين مشكوك في استردادها		0	15 000 000
التدني في الموجودات المالية المحددة بالقيمة العادلة خلال الربح أو الخسارة		228 876	3 950 106
توزيعات أرباح مستلمة		0	910 446
إيرادات أخرى	20	14 363 630	1 008 565
صافي ربح /خسارة السنة قبل الزكاة التقديرية		6 629 436	-110 875 156
الزكاة التقديرية	15	202 989	115 432
صافي دخل السنة		6 426 447	-110 990 588
الربح الخسارة الشاملة الأخرى:			
بنود قد يعاد تصنيفها في وقت لاحق للربح أو الخسارة :			
صافي التغير في القيمة العادلة للاستثمارات		0	16 861 036
بنود لن يعاد تصنيفها في وقت لاحق للربح أو الخسارة :			
المكاسب الإكتوارية على خطط المنافع المحدد للموظفين		66 641	6 788
إجمالي الربح/الخسارة الشاملة		6 493 088	-94 122 764
ربح /خسارة السهم:			
من صافي الخسارة من العمليات الرئيسية	28	-3,20	-5,10
من صافي ربح/خسارة السنة	28	2,80	-47,80

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31، ص: 7.

3 .خصص الزكاة المستحقة:

3 .1 . حركة مخصص الزكاة:

يمكن توضيح حركة مخصص الزكاة المستحقة والظاهر في قائمة المركز المالي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم:(18): مخصص الزكاة المستحقة للشركة السعودية للصادرات الصناعية

	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)
الرصيد في بداية السنة	3 185 373
المكون خلال السنة	202 989
المسدد خلال السنة	(1 709 463)
كما في 31 ديسمبر 2018	1 678 899

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2018/12/31، **ص**: 30.

وعليه كانت مستحقات الهيئة العامة للزكاة والدخل في:2018/01/01 مقدار: 373 185 3 ريال سعودي، وهو المبلغ الظاهر في 2017/12/31، وبإضافة زكاة السنة الحالية بمقداره: 989 202 ريال سعودي، (والتي سوف نبين كيف تم حسابها)، وطرح ما تم تسديد خلال السنة بقيمة:463 709 1 ريال سعودي للهيئة العامة للزكاة والدخل، ليصبح مبلغ مخصص الزكاة المستحقة والظاهرة في قائمة المركز المالي كما في 2018/12/31 هو: 899 678 1 ريال سعودي.

3 .2 . تحديد وعاء الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة:

تم تحديد وعاء زكاة ومقدار الزكاة المستحقة للسنة وفق الطريقة المبينة في الجدول التالي:

جدول رقم:(19):تحديد وعاء الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة للشركة السعودية للصادرات الصناعية

	31 ديسمبر 2018 (ريال سعودي)
حقوق المساهمين حسب الهيئة العامة للزكاة والدخل	10 999 412
مخصصات أول السنة وتسويات أخرى	9 031 721
الموجودات طويلة الأجل حسب الهيئة العامة للزكاة والدخل	(3 070 087)
صافي الربح/ خسارة المعدلة للسنة	7 034 042
حسميات أخرى	(15 875 539)
الوعاء الزكوي	8 119 549
الزكاة المحتسبة	202 989

المرجع: القوائم المالية الموحدة للشركة للسنة المنتهية في 2019/12/31، **ص**: 30.

حيث تم تحديد وعاء الزكاة للسنة المنتهية في 2018/12/31 من خلال جمع حقوق المساهمين المقدرة بـ: 412 999 10 ريال سعودي، مع مخصصات بداية السنة وتسويات أخرى حسب تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل والمقدرة بـ :721 031 9 ريال سعودي، وطرح الموجودات طويلة الأجل حسب تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل والمقدرة بـ: 087 070 3 ريال سعودي، ثم إضافة ربح السنة المعدل وفق تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل والمقدرة بـ: 042 034 7 ريال سعودي، وبطرح حسميات أخرى حسب تعديلات الهيئة العامة للزكاة والدخل والمقدر بـ:539 875 15 ريال سعودي، لنحصل على وعاء الزكاة والمقدر بـ: 549 119 8 ريال سعودي، وبضرب وعاء الزكاة في نسبة الزكاة المقدرة بـ: 2.5 % نحصل على مقدار الزكاة المستحقة والمقدرة بـ: 989 202 ريال سعودي، والظاهرة في قائمة الدخل الشامل الموحد والمبينة أعلاه.

وعليه نلاحظ أن الشركة اعتمدت على القوائم المالية الموحدة المعدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي أقرتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأيضا على تعليمات الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية في تحديد وعاء الزكاة والتي تم التطرق لها في المبحث السابق، والتي تخلو من أي تعديلات تخص أسس القياس للبنود الداخلة في وعاء الزكاة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل وتفسير النتائج

بعد التفصيل في الجانب النظري من الدراسة في محاسبة زكاة الشركات، والإطلاع على ما اتفق عليه الفقهاء والمختصين في هذا المجال، وتحديدهم للشروط والقواعد اللازمة توافرها في المال حتى تجب فيه الزكاة، هذه الشروط والقواعد التي تضمن حقوق مستحقي الزكاة، وأيضا تحافظ على رأس المال وتمنع تآكله، وبالتالي تتحقق التوازنات الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع، وتتمثل هذه الشروط والقواعد بالنسبة لزكاة عروض التجارة في الامتلاك التام للمال وتبعيته، وقاعدة السنوية واستقلالها، قاعدة النماء حقيقتا أو تقديرا، وبلوغ النصاب، والفضل عن الحاجات الأساسية والمقدرة التكليفية، والسلامة من الدين، وقاعدة التقويم على أساس القيمة السوقية؛ وبعد الإطلاع على طريقة تحديد وعاء زكاة الشركات للهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية، والاعتبارات العامة الواجب الأخذ بها عند تحديد وعاء الزكاة، ودراسة حالة بعض الشركات التابعة لها، وكيف تم تحديد وعاء الزكاة ومقدار الزكاة المستحقة لها، يمكننا الآن اختبار فرضيات الدراسة.

ويتحدد وعاء زكاة الشركات بطريقتين:

أ. الطريقة المباشرة أو صافي رأس المال العامل: ويسميها البعض الطريقة الشرعية وهذا لكونها محل قبول من جمهور الفقهاء، وتقوم هذه الطريقة على أساس خصم المطلوبات الزكوية (الالتزامات المتداولة) من الموجودات الزكوية (الأصول المتداولة).

ب.الطريقة غير المباشرة أو مصادر الأموال: وتقوم هذه الطريقة بخصم صافي الأصول غير المتداولة من حقوق الملكية والالتزامات غير المتداولة؛ ويمكن توضيح مبدأ الطريقتين اعتمادا على المعادلة الأساسية للمحاسبة.

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

وبتصنيف الأصول والالتزامات إلى متداول وغير متداول نجد:

الأصول غير المتداولة + الأصول المتداولة = حقوق الملكية + الالتزامات غير المتداولة + الالتزامات المتداولة

وبنقل الأصول غير المتداولة إلى الطرف الأيسر والالتزامات المتداولة إلى الطرف الأيمن نجد:

الأصول المتداولة - الالتزامات المتداولة = حقوق الملكية + الالتزامات غير المتداولة - الأصول غير المتداولة

وعاء الزكاة = الأصول المتداولة - الالتزامات المتداولة = حقوق الملكية + الالتزامات غير المتداولة - الأصول غير المتداولة

وبالتالي نحصل على نفس مبلغ وعاء الزكاة سواء بالطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة، وهذا بعد المحافظة على المبالغ الظاهرة في قائمة المركز المالي لكل بند.

ولكن الطريقة المباشرة هي طريقة أيسر وأوضح، لأنك تجمع الموجودات الزكوية وهي الأصول النقدية، وكذا التي يمكن تحويلها إلى نقدية خلال مدة لا تتجاوز السنة، وتطرح منها المطلوبات الزكوية، وهي الالتزامات التي تستحق السداد خلال مدة لا تتجاوز السنة، ويمكن تعديل أي بند من البنود استنادا للضوابط الشرعية مباشرة.

أما الطريقة غير المباشرة فهي جد معقدة لأنها أصبحت تتعامل مع بنود حقوق الملكية، مثل رأس المال، جاري المالك أو الشركاء، والاحتياطات، وأرباح مرحلة من سنوات سابقة، وربح السنة، والإعانات الحكومية، والالتزامات غير المتداولة، مثل القروض وأرصدة دائنة وأوراق الدفع، والمخصصات، والأصول غير المتداولة، مثل صافي الأصول الثابتة بعد خصم أقساط الإهتلاك، دفعات لشراء أصول ثابتة، إنشاءات تحت التنفيذ، صافي مصاريف التأسيس، ومصاريف الإيرادات المؤجلة، استثمارات في حصص أو أسهم طويلة الأجل، استثمارات في أوراق مالية متاحة للبيع طويلة الأجل، الأصول غير الملموسة، كل هذا من أجل الوصول إلى وعاء الزكاة الذي كان يمكن الوصول إليه بطريقة مباشرة، ولهذا ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة والمتمثلة في اختبار ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد وعاء الزكاة سوف نقتصر على الطريقة المباشرة فقط لأنها تعالج بنود وعاء الزكاة بشكل مباشر، وتفادي البنود التي لا تدخل في وعاء الزكاة.

المطلب الأول: : اختبار الفرضية الأولى

للإجابة على التساؤلات الفرعية للدراسة افترضنا الفرضية الأولى والتي تنص على: " **تلائم أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية** "، ولاختبار الفرضية سوف نعرض لكل بند من الموجودات الزكوية أسس قياسه وفق معايير المحاسبة الدولية، وكذلك القياس الزكوي أي من الناحية الفقهية وما اتفق عليه الفقهاء، وكيف تم معاملته في الإقرارات الزكوية للشركات عينة الدراسة التابعة للهيئة العامة للزكاة والدخل، ومن ثم محاولة الحكم على ملاءمة أساس القياس لكل بند من بنود الموجودات. ولتحقيق ذلك يمكن الإستعانة بالجدول التالي:

جدول رقم: (20) ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية

البند	أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية	القياس الزكوي من الناحية الفقهية	القياس الزكوي حسب الشركات عينة الدراسة التابعة للهيئة العامة للزكاة والدخل	الملاحظة
1. **النقد ومعادلات النقد**	وتقاس من خلال عد النقدية الموجودة في الخزينة والمصارف ومعدلات النقد القابلة للتحول لنقدية، وتقاس النقدية **بالتكلفة التاريخية** لتلك الفترة، وهي تعكس قيمتها الجارية في تاريخ الميزانية، ولا تتطلب أي تعديل.	فيما يتعلق بالنقدية التي بالخزينة تخضع للزكاة على أساس الجرد الفعلي، ولا خلاف في دخول النقد في وعاء الزكاة وذلك لاعتباره مالا معدا للتجارة والمال المعد للتجارة لا خلاف في وجوب زكاته.	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، كما أن الشركات عينة الدراسة لم تعدل قيمة هذا البند عند تحديد الموجودات الزكوية.	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **ملائم** لتحديد الموجودات الزكوية.
2. **الذمم المدينة**	تمثل قيمة الديون المستحقة الدفع للشركة على الغير، وتقاس **بالتكلفة التاريخية،** وتعدل قيمتها الدفترية بالديون المشكوك في تحصيلها.	بناء على الحكم الشرعي الذي رجحه الفقهاء من وجوب تزكية الدين الحال المرجو السداد، والذي يقابل الذمم المدينة الجيدة، فإنه يجب على الشركة إخراج زكاة الذمم المدينة الجيدة، فتضاف إلى الوعاء الزكوي للشركة وتضم إلى باقي عناصر الوعاء	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، كما أن الشركات عينة الدراسة لم تعدل قيمة هذا البند عند تحديد الموجودات الزكوية.	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **ملائم** لتحديد الموجودات الزكوية.

3. **أوراق القبض**	تمثل أوراق القبض الكمبيالات أو سندات السحب الموجودة لدى المشروع وتمثل قيمة الديون المستحقة للمنشأة على الغير مقابل بيع بضاعة أو تقديم خدمات أو منح قروض، وتقاس **بالتكلفة التاريخية**، وتعدل قيمتها الدفترية إلى المبلغ القابل للإسترداد بخسائر الهبوط.	يجب على الشركة إخراج زكاة أوراق القبض الجيدة، فتضاف إلى الوعاء الزكوي للشركة وتضم إلى باقي عناصر الوعاء، أي أنها تأخذ نفس حكم الذمم المدينة.	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، كما أن الشركات عينة الدراسة لم تعدل قيمة هذا البند عند تحديد الموجودات الزكوية.	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **ملائم** لتحديد الموجودات الزكوية.
4. **المخزون**	يعرف المخزون على أنه أصل محتفظ به للبيع في السياق العادي للأعمال، أو في مرحلة الإنتاج لمثل هذا البيع، أو في شكل مواد خام أو مهمات ستستخدم في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات، أما بالنسبة لقياس بند المخزون يجب أن يقاس المخزون **بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.**	اتفق جمهور الفقهاء على أن قياس المخزون لأغراض الزكاة، يكون **بسعر السوق** يوم وجوب الزكاة، وبصرف النظر عن التكلفة.	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، ومنه يمكن القول أن الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية لم تراعي طريقة قياس المخزون، حيث تقاس هذه الأخيرة وفق معايير المحاسبة الدولية المعتمدة في السعودية (المعيار المحاسبي الدولي 2 المخزون) ، على أساس مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وبالتالي فإن صافي الربح السنة المدرج في وعاء الزكاة غير مناسب لأغراض الربط الزكوي، ولا بد أن يعدل على أساس تقويم وقياس المخزون بالقيمة السوقية العادلة.	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **غير ملائم** لتحديد الموجودات الزكوية.

5. **الاستثمارات المالية قصيرة الأجل**	تقاس بعدة طرف حسب كل حالة وهي: الموجودات المالية المقاسة **بالتكلفة المطفأة**، والموجودات المالية المقاسة **بالقيمة العادلة**.	لا خلاف بين العلماء في الأسهم التي اشتراها الشخص الطبيعي أو الاعتباري بقصد التجارة فيها، فهي عروض تجارة تخضع للزكاة، وهذه الأسهم وبالتالي فإنها تقوم **بقيمتها السوقية**. أما بالنسبة للسندات يرى كثير من الفقهاء وجوب تزكية القيمة الحقيقية للسند أي **القيمة المدفوعة** وإن كان عائدها خبيثا، وكسبها حراما، فإن أصلها حلال لا بد من تزكيته.	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، كما أن الشركات عينة الدراسة لم تعدل قيمة هذا البند عند تحديد الموجودات الزكوية.	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **غير ملائم** لتحديد الموجودات الزكوية في حالات التكلفة المطفأة. وهي ملائمة في حالات القيمة العادلة.

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

للإجابة على التساؤلات الفرعية للدراسة افترضنا الفرضية الثانية والتي تنص على:

" **تلائم أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية**"

ولاختبار الفرضية سوف نعرض لكل بند من المطلوبات الزكوية أسس قياسه وفق معايير المحاسبة الدولية، وكذلك القياس الزكوي أي من الناحية الفقهية وما اتفق عليه الفقهاء، وكيف تم معاملته في الإقرارات الزكوية للشركات عينة الدراسة التابعة للهيئة العامة للزكاة والدخل، ومن ثم محاول الحكم على ملاءمة أساس القياس لكل بند من بنود المطلوبات.

ولتحقيق ذلك يمكن الإستعانة بالجدول التالي:

جدول رقم: (21) ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية

البند	أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية	القياس الزكوي من الناحية الفقهية	القياس الزكوي حسب الشركات عينة الدراسة التابعة للهيئة العامة للزكاة والدخل	الملاحظة
1. **الدائنون**	المبالغ المستحقة أو الواجبة الدفع لدائني الشركة خلال فترة زمنية قصيرة لا تزيد عن سنة، ويقاس هذا البند بمجموع **المبالغ الدفترية المقيدة** فيه.	يحسم من الموجودات الزكوية كل عام الديون التي على المزكي سواء أكانت حالة أم مؤجلة ولا يحسم من الموجودات الزكوية الديون التي استخدمت في تمويل أصول غير زكوية.	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، كما أن الشركات عينة الدراسة لم تعدل قيمة هذا البند عند تحديد المطلوبات الزكوية.	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **ملائم** لتحديد المطلوبات الزكوية.
2. **أوراق الدفع**	تنشأ أوراق الدفع بمقتضى كمبيالة أو سند إذني مستحق لموردي السلع والبضائع والخدمات والآلات وغيرها، عند اقتراض نقود أو تأجيل الثمن أو جزء منه، حيث يشترط الحصول على تعهد كتابي من المشتري يلتزم فيه بالسداد في فترة زمنية قصيرة لا تزيد عن سنة، ويقاس هذا البند بمجموع **المبالغ الدفترية** المقيدة فيه.	تأخذ جميع عناصر المطلوبات المتداولة الحكم نفسه ومراعاة ما إذا كان سبب المديونية غير مشروع كالاقتراض بالفوائد، فإن الفوائد غير المدفوعة لا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الالتزامات المحرمة ليست في الشرع دينا صحيحا ولا تستقر في الذمة، أما الزيادة في ثمن البيع بالأجل عن السعر الحاضر فإن جميع الثمن الآجل يحسم	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، كما أن الشركات عينة الدراسة لم تعدل قيمة هذا البند عند تحديد المطلوبات الزكوية	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **ملائم** لتحديد المطلوبات الزكوية.

3. **القروض قصيرة الأجل**	هي المبالغ التي تقترضها الشركة من البنوك إما في صورة قروض تنظمها اتفاقية بين الطرفين بتاريخ سداد معين، أو حسابات السحب على المكشوف، وهي حسابات يرخص للمستفيد منها أن يسحب من البنوك في حدود السقف الائتماني المقرر له، ويقاس هذا البند **بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه**.	يـ بق على القروض القصيرة الأجل المستحقة أو الواجبة السداد خلال الفترة المالية اللاحقة وما سحب فعلا على المكشوف نفس حكم جميع عناصر المطلوبات المتداولة مع مراعاة ما إذا كان سبب المديونية غير مشروع كالاقتراض بالفوائد، فإن الفوائد غير المدفوعة لا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الالتزامات المحرمة ليست في الشرع دينا صحيحا ولا تستقر في الذمة.	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، كما أن الشركات عينة الدراسة لم تعدل قيمة هذا البند عند تحديد المطلوبات الزكوية.	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **ملائم** لتحديد المطلوبات الزكوية.
4. **القسط الواجب من القروض طويلة الأجل**	هو جزء القرض الواجب السداد خلال سنة من تاريخ الميزانية العمومية، والناتج من القروض طويلة الأجل التي تحصل عليها الشركة لتمويل شراء أصول ثابتة، ويقاس هذا البند بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه.	يـ بق على القسط الواجب من القروض طويلة الأجل نفس حكم جميع عناصر المطلوبات المتداولة مع مراعاة ما إذا كان سبب المديونية غير مشروع كالاقتراض بالفوائد، فإن الفوائد غير المدفوعة لا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الالتزامات المحرمة ليست في الشرع دينا صحيحا ولا تستقر في الذمة.	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، كما أن الشركات عينة الدراسة لم تعدل قيمة هذا البند عند تحديد المطلوبات الزكوية.	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **ملائم** لتحديد المطلوبات الزكوية.

5. **الإيرادات المحصلة مقدما**	هي الإيرادات المقبوضة مقدما كدفعة نقدية عن بضائع لم تسلم أو خدمة لم تؤد أو هي الإيرادات المحصلة فعلا خلال الفترة المالية الحالية وتخص الفترة مالية التالية، ويقاس هذا البند بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه.	غالبا ما تتم هذه الدفعات النقدية بموجب عقد مبادلة كتابي أو شفوي، فتدخل في ملك الشركة وتجب زكاتها إذا كانت عن بضائع ولو لم تسلم، وبالتالي يجب أن لا تحسم من الموجودات الزكوية أما إذا كانت عن خدمات لم تؤد فلا زكاة فيما يقابل الخدمات غير المؤداة لعدم استقرار الملك في الدفعات، إذا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الإجارة تفسخ بالأعذار وبالظروف الطارئة.	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، كما أن الشركات عينة الدراسة لم تعدل قيمة هذا البند عند تحديد المطلوبات الزكوية.	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **ملائم** لتحديد المطلوبات الزكوية.
6. **الكفالات المقدمة من العملاء**	تمثل قيمة النقدية المحصلة من العملاء لضمان إنجاز تعهداتهم أو التزاماتهم مثل الكفالات النقدية التي تطلبها شركات الهواتف والمياه من مشتركيها لضمان سداد الفواتير الدورية، ويقاس هذا البند بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه.	يعتبر الجزء الحال المستحق منها من الالتزامات الواجبة الخصم من الأموال الزكوية، أما إذا تضمنت التزامات طويلة الأجل تستحق بعد أكثر من سنة فلا يخصم إلا الحال قصير الأجل فقط.	تعتمد الهيئة على الطريقة غير المباشرة في تحديد وعاء الزكاة ولم تحتوي النصوص التنظيمية للهيئة على أي ملاحظة تخص أساس القياس لهذا البند، كما أن الشركات عينة الدراسة لم تعدل قيمة هذا البند عند تحديد المطلوبات الزكوية.	ومنه فإن قياس هذا البند وفق معايير المحاسبة الدولية **ملائم** لتحديد المطلوبات الزكوية.

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة

1. **تحليل وتفسير نتائج الفرضية الأولى:**

بعد اختبار الفرضية الأولى والتطرق لأهم بنود الأصول المتداولة ومقارنة أسس قياس هذه البنود وفق معايير المحاسبة الدولية، والقياس الزكوي من الناحية الفقهية، وكيف عالجت الهيئة العامة للزكاة والدخل من خلال نصوصها التنظيمية، والشركات عينة الدراسة التابعة لها، كل بند من بنود الأصول المتداولة حيث توصلنا إلى:

- يقاس بند **النقد ومعدلات** النقد بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه وفق معايير المحاسبة الدولية، ولا خلاف من الناحية الفقهية في دخول هذا البند في وعاء الزكاة على أساس الجرد الفعلي، ومنه توصلنا إلى نتيجة ملاءمة أسس قياس النقد ومعدلات النقد وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية.
- يقاس بند **الذمم المدينة** بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه وتعدل قيمتها الدفترية بالديون المشكوك في تحصيلها، وفق معايير المحاسبة الدولية، ولا خلاف من الناحية الفقهية في دخول هذا البند في وعاء الزكاة ووجوب تزكية الدين الحال المرجو السداد، والذي يقابل الذمم المدينة الجيدة، ومنه توصلنا إلى نتيجة **ملاءمة أسس** قياس **الذمم المدينة** وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية.
- يقاس بند **أوراق القبض** بالتكلفة التاريخية، وتعدل قيمتها الدفترية إلى المبلغ القابل للإسترداد بخسائر الهبوط وفق معايير المحاسبة الدولية، ولا خلاف من الناحية الفقهية في دخول هذا البند في وعاء الزكاة ويجب على الشركة إخراج زكاة أوراق القبض الجيدة، فتضاف إلى الوعاء الزكوي للشركة وتضم إلى باقي عناصر الوعاء، أي أنها تأخذ نفس حكم الذمم المدينة، ومنه توصلنا إلى نتيجة **ملاءمة أسس** قياس **أوراق القبض** وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية.
- يقاس بند **المخزون** بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وفق معايير المحاسبة الدولية، أما من الناحية الفقهية فإن المخزون يقاس لأغراض الزكاة بسعر السوق يوم وجوب الزكاة، وبصرف النظر عن التكلفة ومنه توصلنا إلى نتيجة **عدم ملاءمة** أسس قياس **المخزون** وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية.
- يقاس بند **الاستثمارات المالية قصيرة الأجل** وفق معايير المحاسبة الدولية في بعض الحالات بالتكلفة المطفأة وفي حالات أخرى بالقيمة العادلة، أما من الناحية الفقهية فلا خلاف بين العلماء في أن الأسهم التي اشتراها الشخص الطبيعي أو الاعتباري بقصد التجارة فيها فهي عرض من عروض التجارة تخضع للزكاة وتقاس **بالقيمة السوقية**، أما بالنسبة للسندات يرى كثير من الفقهاء

وجوب تزكية القيمة الحقيقية للسند أي القيمة المدفوعة وإن كان عائدها خبيثا، وكسبها حراما، فإن أصلها حلال لا بد من تزكيته ومنه توصلنا إلى نتيجة **عدم ملاءمة** أسس قياس **الاستثمارات المالية قصيرة الأجل** وفق معايير المحاسبة الدولية في حالات التكلفة المطفأة لتحديد الموجودات الزكوية، وهي ملائمة في حالات قياس الأسهم بالقيمة العادلة.

ومنه ومما سبق يمكن القول أن أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية ملائمة لتحديد الموجودات الزكوية فيما عدا بند المخزون وحالات الاستثمارات المالية قصيرة الأجل المقاسة بالتكلفة المطفأة، ومنه نقبل الفرضية الأولى والتي تنص على: " **تلائم أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية**"، مع التحفظ على بند المخزون والاستثمارات المالية قصيرة الأجل المقاسة بالتكلفة المطفأة.

2. **تحليل وتفسير نتائج الفرضية الثانية:**

بعد اختبار الفرضية الثانية والتطرق لأهم بنود المطلوبات المتداولة ومقارنة أسس قياس هذه البنود وفق معايير المحاسبة الدولية، والقياس الزكوي من الناحية الفقهية، وكيف عالجت الهيئة العامة للزكاة والدخل من خلال نصوصها التنظيمية، والشركات عينة الدراسة التابعة لها، كل بند من بنود المطلوبات المتداولة حيث توصلنا إلى:

- يقاس بند **الدائنون** بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه وفق معايير المحاسبة الدولية، ولا خلاف من الناحية الفقهية في حسم هذا البند من وعاء الزكاة، أي إدراجه ضمن المطلوبات الزكوية وتأخذ جميع عناصر المطلوبات المتداولة نفس الحكم، ومنه توصلنا إلى نتيجة ملاءمة أسس قياس **الدائنون** وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية.
- يقاس بند **أوراق الدفع** بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه وفق معايير المحاسبة الدولية، ولا خلاف من الناحية الفقهية في حسم هذا البند من وعاء الزكاة، أي إدراجه ضمن المطلوبات الزكوية وتأخذ جميع عناصر المطلوبات المتداولة نفس الحكم، ومنه توصلنا إلى نتيجة ملاءمة أسس قياس **أوراق الدفع** وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية.
- يقاس بند **القروض قصيرة الأجل** بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه وفق معايير المحاسبة الدولية، ولا خلاف من الناحية الفقهية في حسم هذا البند من وعاء الزكاة، أي إدراجه ضمن المطلوبات الزكوية وتأخذ جميع عناصر المطلوبات المتداولة نفس الحكم، مع مراعاة ما إذا كان سبب المديونية غير مشروع كالاقتراض بالفوائد، فإن الفوائد غير المدفوعة لا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الالتزامات المحرمة ليست في الشرع دينا صحيحا ولا تستقر في الذم، ومنه توصلنا إلى نتيجة ملاءمة أسس قياس **القروض قصيرة الأجل** وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية.

- يقاس بند **القسط الواجب من القروض طويلة الأجل** بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه وفق معايير المحاسبة الدولية، ولا خلاف من الناحية الفقهية في حسم هذا البند من وعاء الزكاة، أي إدراجه ضمن المطلوبات الزكوية وتأخذ جميع عناصر المطلوبات المتداولة نفس الحكم، مع مراعاة ما إذا كان سبب المديونية غير مشروع كالاقتراض بالفوائد، فإن الفوائد غير المدفوعة لا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الالتزامات المحرمة ليست في الشرع دينا صحيحا ولا تستقر في الذم، ومنه توصلنا إلى نتيجة ملاءمة أسس قياس **القسط الواجب من القروض طويلة الأجل** وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية.
- يقاس بند **الإيرادات المحصلة مقدما** بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه وفق معايير المحاسبة الدولية، أما من الناحية الفقهية فغالبا ما تتم هذه الدفعات النقدية بموجب عقد مبادلة كتابي أو شفوي، فتدخل في ملك الشركة وتجب زكاتها إذا كانت عن بضائع ولو لم تسلم، وبالتالي يجب أن لا تحسم من الموجودات الزكوية أما إذا كانت عن خدمات لم تؤد فلا زكاة فيما يقابل الخدمات غير المؤداة لعدم استقرار الملك في الدفعات، إذا تحسم من الموجودات الزكوية لأن الإجارة تفسخ بالأعذار وبالظروف الطارئة، ومنه توصلنا إلى نتيجة ملاءمة أسس قياس **الإيرادات المحصلة مقدما** وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية.
- يقاس بند **الكفالات المقدمة من العملاء** بمجموع المبالغ الدفترية المقيدة فيه وفق معايير المحاسبة الدولية، أما من الناحية الفقهية فيعتبر الجزء الحال المستحق منها من الالتزامات الواجبة الخصم من الأموال الزكوية، أما إذا تضمنت التزامات طويلة الأجل تستحق بعد أكثر من سنة فلا يخصم إلا الحال قصير الأجل فقط، ومنه توصلنا إلى نتيجة ملاءمة أسس قياس **الكفالات المقدمة من العملاء** وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية.

ومنه ومما سبق يمكن القول أن أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية ملائمة لتحديد المطلوبات الزكوية، ومنه نقبل الفرضية الثانية والتي تنص على: " **تلائم أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية**"

خلاصة الفصل

بعد التطرق في الفصل التطبيقي إلى طريقة تحديد وعاء زكاة الشركات للهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية وذلك طبقا لما ورد بالمراسيم الملكية، والقرارات الوزارية، وتعليمات الهيئة، وبعد دراسة كيف تم تحديد وعاء الزكاة لمجموعة من الشركات التابعة للهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية، وبعد اختبار الفرضيات من خلال مقارنة وتحليل أسس قياس لكل بند من بنود الوعاء وفق معايير المحاسبة الدولية، والقياس الزكوي من الناحية الفقهية، والقياس الزكوي حسب الشركات عينة الدراسة التابعة للهيئة العامة للزكاة والدخل، توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم ملاءمة قياس بند المخزون وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية في الشركات، وملاءمة أسس قياس باقي بنود الأصول المتداولة التي تناولتها الدراسة وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية للشركات، وملاءمة أسس قياس بنود الالتزامات المتداولة التي تناولتها الدراسة وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية للشركات.

الخاتمة

الخاتمة:

إن هدف التقرير المالي ذي الغرض العام، والمعد وفق معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية للتقرير المالي (IAS/IFRS)، هو توفير معلومات مالية مفيدة، وتعظيم خصائصها النوعية، عن المنشأة معدة للتقرير المالي، للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات حول تقديم مواردهم للمنشأة، ومن أجل تحقيق هذا الهدف وهو توفير معلومة مفيدة يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB جاهدا في تطوير نوعية المعايير من خلال تعديل وتحيين المعايير المصدرة IAS، وإلغاء البعض منها، وإصدار معايير جديدة IFRS، وهذا لجعل المعايير أكثر توافقا مع إطارها المفاهيمي وتقليل حالات التعارض في كل مرة، خاصة مع التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة واعتماد مفاهيم المحافظة على رأس المال المادي والمقاس بالطاقة الإنتاجية.

ومن أجل تلبية حاجة مستخدمي القوائم المالية وتوفير البيئة والمناخ المنسب للمستثمرين توجهت معظم دول العالم بما فيها الدول الإسلامية، إلى تبني معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقرير المالي (IAS/IFRS)، أو على الأقل التوفيق معها من خلال إصدار معايير محلية تتقارب مع معايير المحاسبة الدولية، والجزائر قد انتهجت هذا النهج من خلال إصدار النظام مالي والمحاسبي SCF، مستوحى ومتقارب من معايير المحاسبة الدولية.

ومن بين استخدامات الأخرى للقوائم المالية هو تحديد مقدار الزكاة المستحقة، على الشركات من طرف الهيئات المختصة، وخاصة في الدول التي تتكفل بتحصيل الزكاة وصرفها إلى مصارفها الشرعية، وخير مثال على ذلك الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية، ومن هنا جاءت إشكالية البحث في دراسة ملاءمة أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية في تحديد وعاء الزكاة في الشركات، وبعد تناول متغيري الدراسة في فصلين نظريين، ثم اختبار فرضيات الدراسة وتحليلها في الفصل التطبيقي توصلنا إلى النتائج التالية:

1. **نتائج الدراسة:**

- رغم المبررات التي يقوم على أساسها مبدأ التكلفة التاريخية، واتساقه مع الفروض والمبادئ المحاسبية، إلا انه أثار كثيرا من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم والتقارير المالية الناتجة عنه، خصوصا الانتقاد بعدم ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات.

- تهدف القيمة العادلة إلى إظهار عناصر القوائم المالية المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في الوحدة الاقتصادية أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشاة، فهو يبني على أساس إن الوحدة الاقتصادية مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تستلمه أو تدفعه الوحدة الاقتصادية في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطرة إلى للبيع.
- إن القيمة العادلة واحدة من المقاييس الأكثر ملائمة في اتخاذ القرارات وأن مبدأ الكلفة التاريخية هو المقياس الأكثر موثوقية إلا أنه غير ملائم لاتخاذ القرارات بسبب المعلومات التي يوفرها المبدأ والتي تمثل أحداث من الماضي.
- تقوم محاسبة الزكاة المال على أساس قياس وتقويم العروض بالقيمة السوقية وأن البيع يظهر الربح ولا يحدثه، وبذلك يكون الفقه الإسلامي قد استخدم القيمة السوقية العادلة قبل أكثر من 14 قرن من الزمن الشيء الذي عجز عنه الفكر المحاسبي الحالي.
- استخدم الفقه الإسلامي مفهوم المحافظة على رأس المال المقاس بالطاقة الإنتاجية، قبل أكثر من 14 قرن من الزمن أيضا، من خلال إعفاء عروض القنية (الأصول الثابتة) من الزكاة.
- عدم ملاءة بند المخزون المقاس وفق معايير المحاسبة الدولية بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل لتحديد الموجودات الزكوية في الشركات، والذي يقاس وفق فقه الزكاة على أساس القيمة السوقية العادلة يوم وجوب الزكاة، وبصرف النظر عن التكلفة.
- ملاءمة أسس قياس باقي بنود الأصول المتداولة التي تناولتها الدراسة وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد الموجودات الزكوية للشركات.
- ملاءمة أسس قياس بنود الالتزامات المتداولة التي تناولتها الدراسة وفق معايير المحاسبة الدولية لتحديد المطلوبات الزكوية للشركات.
- الطريقة المباشرة أو صافي رأس المال العامل هي طريقة أيسر وأوضح، ويسميها البعض الطريقة الشرعية وهذا لكونها محل قبول من جمهور الفقهاء، ويمكن تعديل أي بند من بنودها استنادا للضوابط الشرعية مباشرة.

- تعتبر الطريقة غير المباشرة لحديد الزكاة (مصادر الأموال)، جد معقدة لأنها أصبحت تتعامل مع بنود حقوق الملكية، والالتزامات غير المتداولة، والأصول غير المتداولة، كل هذا من أجل الوصول إلى وعاء الزكاة الذي كان يمكن الوصول إليه بطريقة مباشرة.
- أن المقصود بصافي الربح المعدل لأغراض الزكاة وفقا لمفهوم الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية هو صافي الربح المحاسبي بعد تعديله بما يتفق مع التشريع الضريبي السعودي، أي أن الهيئة لم تفرق بين الربح لأغراض الضريبية والربح لأغراض الزكاة.
- لم تراعي الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية طريقة قياس المخزون، حيث تقاس هذه الأخيرة وفق معايير المحاسبة الدولية المعتمدة في السعودية، على أساس مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وبالتالي فإن صافي الربح السنة المدرج في وعاء الزكاة غير مناسب لأغراض الربط الزكوي، ولا بد أن يعدل على أساس تقويم وقياس المخزون بالقيمة السوقية العادلة، لأنه اتفق جمهور الفقهاء على أن قياس المخزون لأغراض الزكاة، يكون بسعر السوق يوم وجوب الزكاة، وبصرف النظر عن التكلفة.
- لم تراعي الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية طريقة قياس بعض الأصول المتداولة مثل الأوراق المالية قصيرة الأجل، والتي تقاس في بعض الحالات على أساس التكلفة المستنفذة وفق معايير المحاسبة الدولية (المعيار الدولي للتقرير المالي 9 الأدوات المالية)، وبالتالي فإن صافي الربح السنة المدرج في وعاء الزكاة غير مناسب لأغراض الربط الزكوي، ولا بد أن يعدل على أساس القيمة السوقية العادلة، لأنه اتفق جمهور الفقهاء على أن قياس كل عروض التجارة لأغراض الزكاة يكون بسعر السوق يوم وجوب الزكاة، وبصرف النظر عن التكلفة.

2. التوصيات

على ضوء النتائج المحققة يمكن عرض مجموعة من التوصيات:

- توصي الدراسة بضرورة دعم الجامعة الجزائرية لمثل هذه البحوث، من خلال المؤتمرات والملتقيات الدولية، لإثراء هذا المجال من البحث، من أجل مساعدة أصحاب الشركات الخاصة بأداء فريضة الزكاة المستحقة على وجهها الصحيح، فلا يغبن مستحقي الزكاة، ولا يرهق ويتآكل رأس المال، وأيضا مساعدة الدولة في حالة قررت تولي تحصيل وصرف الزكاة من خلال هيئاتها، وتتحقق بذلك التوازنات الاقتصادية والاجتماعية على مستوى المجتمع ككل.

- توصي الدراسة باعتماد الطريقة المباشرة أو صافي رأس المال العامل في تحديد وعاء الزكاة، وهذا نظرا ليسرها ووضوحها، وسهولة تعديل بنودها بالضوابط الشرعية.
- توصي الدراسة بضرورة إعداد الميزانية الزكوية أي بعد تعديل بنود الميزانية السابقة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية بالضوابط الشرعية، مثل قياس كل عروض التجارة لأغراض الزكاة يكون بسعر السوق يوم وجوب الزكاة، وبصرف النظر عن التكلفة.
- على الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية أن تفرق بين الدخل المعدل لأغراض الزكاة والدخل لأغراض الضريبة.
- على الهيئة العامة للزكاة والدخل السعودية، أن تعدل الدخل لأغراض الزكاة ببنود عروض التجارة الواجب قياسها بالقيمة السوقية وقت وجوب الزكاة مثل المخزون وغيرها.

3. آفاق الدراسة

وعليه ومما سبق يمكن اقتراح الآفاق التالية:

- ملاءمة قياس المحصول الزراعي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 لتحديد وعاء الزكاة للشركات الزراعية.
- ملاءمة قياس الأدوات المالية وفق المعيار التقرير المالي الدولي IFRS 9 لتحديد وعاء الزكاة الشركات.
- الاستمرار في البحث في أسس القياس وفق معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية للتقرير المالي مع أخر التعديلات للمعايير.

تم الحمد لله

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

- **الكتب:**

1. ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، بيروت، 1998.
2. أبو عبيد القاسم بن سلام، كتابة الأموال، تحقيق محمد خليل هراس، دار الكتب العلمية، بيروت، 1986.
3. أبو نصار محمد، وأخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2005.
4. أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، دار وائل، الأردن، 2014.
5. أبي حجر العسقلاني، فتح الباري ، الجزء الثالث، الطبعة الرابعة، أحياء التراث العربي، بيروت، 1408 هـ.
6. أحمد حسين على حسين، محاسبة الزكاة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2011.
7. أحمد مصطفي أبو حبيش، المفاهيم المالية والإدارية في الكتاب والسنة، شركة المطبوعات للتوزيع والنشر، بيروت، لبنان، 2016.
8. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
9. حسين حسين شحاته، التطبيقات المعاصرة للزكاة، دار النشر للجامعات، الطبعة الثالثة، القاهرة، 2011.
10. حسين حسين شحاته، محاسبة الزكاة، دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 1990.
11. حماد طارق عبد العال ، المدخل الحديث في المحاسبة، المحاسبة عن القيمة العادلة، الطبعة الأولى، دار النهضة المصرية، القاهرة، 2003.
12. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، الجزء الثالث، الأدوات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
13. حنان عبد الرحمان أبو مخ، زكاة الشركات في الفقه الإسلامي، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

14. حياني حسن، محمود إبراهيم، مبادئ المحاسبة المالية مدخلات النظام المحاسبي، مؤسسة آلاء للطباعة والنشر، عمان، 1996.

15. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2012.

16. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

17. رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثالثة، 2013.

18. ريان حسين راتب يوسف، الرقابة المالية في الفقه الإسلامي، دار النفائس، الأردن، 1999.

19. ريتشارد شرويدر وأخرون، تعريب خالد على أحمد كاجيجي وأخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ، السعودية، 2006.

20. السيد سابق، فقه السنة، المجلد الأول، الطبعة الأولى، دار الفتح الإعلام العربي، القاهرة، مصر، 2000.

21. شوقي إسماعيل شحاته، تنظيم محاسبة الزكاة في التطبيق المعاصر، الزهراء للإعلام العربي، الطبعة الثانية، 1988م.

22. الطاهر لطرش، تقنيات البنوك،الطبعة السابعة، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

23. طلال الجحاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العملية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

24. عبد الستار أبوغدة، حسين شحاتة، دليل المحاسبين للزكاة، مكتبة التقوى، القاهرة، 2007.

25. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

26. عبد الرزاق الشحاده، المحاسبة الدولية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2017.

27. عبد الله السويلم، مسائل مهمة في الزكاة، دار ابن الأثير، الرياض، السعودية، 1422هـ.

28. عشماوي فكري عبد الحميد، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق، جدة، 1983.

29. على عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مكتبة أفاق للنشر والتوزيع، فلسطين، الطبعة الأولى، 2011.

30. علي البدري أحمد الشقراوي، الزكاة وأثرها في التأمين الإجتماعي، دار الكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 1980.

31. فؤاد السيد الملجي، وأحمد علي حسين، محاسبة الزكاة، مكتبة ومطبعة الإشعاع، القاهرة، مصر،1418هـ.

32. القره داغي، علي محيي الدين علي، بحوث في فقه المعاملات المالية المعاصرة، دار البشائر الإسلامية، بيروت،2001.

33. قودوين، ألدرمان، ترجمة نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، دار الفكر، عمان، 2013.

34. لطفي أمين السيد أحمد، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية،الإسكندرية، 2004.

35. مبروك محمد نصير، دليل محاسبة الزكاة للأفراد والشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2014.

36. محمد المبروك أو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، 2014، الرياض.

37. محمد علي الصابوني، صفوة التفاسير، المجلد الثالث، الطبعة الرابعة، دار القرآن العظيم ، بيروت، لبنان،1981.

38. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر والتوزيع،عمان، 2010، ص:265.

39. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الخامسة، 2010.

40. محمد مطر، وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن.

41. مروان عطوان، الأسواق النقدية والمالية البورصات ومشكلاتها في عالم النقد والمال، الطبعة الرابعة، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

42. ميرزا عباس علي، وآخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، الأردن 2006.

43. نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة الأصول العلمية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، الجزء الثاني.

44. ويجانت، كيسو، كيمل، مبادئ المحاسبة، ترجمة مصطفى محمد أبو عمارة وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية ،2015.

45. ياسين محمد نعيم، وآخرون، أبحاث فقهية في قضايا الزكاة المعاصرة، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، 2010.

46. يوسف القرضاوي، دور الزكاة في علاج المشكلات الاقتصادية، الطبعة الأولى، دار الشروق القاهرة، مصر ،2001.

47. يوسف القرضاوي، فقه الزكاة، الجزء الأول، الطبعة السادسة عشر، مؤسسة الرسالة، بيروت، 1406 هـ.

48. يوسف قاسم، خلاصة أحكام زكاة التجارة والصناعة في الفقه الإسلامي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1400 هـ.

- **الأطروحات والرسائل**

49. حمد منى كامل، "قياس جودة الأرباح المحاسبية في ظل تبني مدخل القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات المالية"، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 2015.

50. ناصر محمد سيد أحمد الشريف، المشاكل المحاسبية لقياس وتحديد وعاء زكاة عروض التجارة، أطروحة دكتوراه ، جامعة دنقلا السودان،2017.

- **الدوريات والملتقيات**

51. بهاء الدين عبد الخالق بكر، دور الفكر المحاسبي المعاصر في قياس وعاء الزكاة الشركات المساهمة المصارف الإسلامية نموذجا، مجلة الاقتصاد الإسلامي، 2013.

52. حسن النجار، أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الفلسطينية، دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد9، العدد3، سنة 2013.

53. خالد الجعرات، محمود الطبري، مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 34، 2013.

54. خضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة، مجلة جامعة بابل العلوم الإنسانية، العدد رقم: 6، المجلد رقم:22، 2014.

55. دهمش نعيم، أبوزر عفاف، اتجاه المعايير المحاسبة نحو القيمة العادلة، المؤتمر العلمي السادس، المحاسبة في خدمة الاقتصاد، عمان الأردن، الفترة 22-23 أيلول 2004.

56. رشيد بوكساني وأخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقي العلمي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، يومي 17 و18 جانفي 2010 جامعة الوادي.

57. سامر مظهر قنطقجي، علاء صالحاني، زكاة الشركات ذات رأس المال العامل السالب، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 2015،38.

58. شوقي شحاته، محاسبة الزكاة للشركات بأنواعها وتحديد الوعاء الزكوي في ميزانيتها ومعايير التقويم للأعيان المزكاة، أبحاث وأعمال الندوة السادسة لقضايا الزكاة المعاصرة، الشارقة، 2-1996/4/4.

59. صالح رضا إبراهيم، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم: 2، المجلد رقم: 2009.

60. صلاح علي أحمد محمد، قواعد وأسس القياس المحاسبي لتحديد وعاء الزكاة دراسة مقارنة لنماذج من الإصدارات المحاسبية، بحث مقدم للمؤتمر الأول لمحاسبة الزكاة، السودان، 2016.

61. فتاوي وتوصيات الندوة السابعة لقضايا الزكاة المعاصرة، من 1997/04/29إلى 1997/05/01، الكويت.

62. منى فرحات، شوقي كريم، الأسس المحاسبية لتحديد وعاء الزكاة والضريبة على الدخل وفقا للتشريع الضريبي السوري دراسة مقارنة، مجلة جامعة البعث، المجلد 38، العدد 57، 2016.

63. عصام عبد الهادي أبو النصر، القياس المحاسبي لوعاء زكاة عروض التجارة وفقا لطريقة مصادر الأموال مع دراسة مقارنة تطبيقية، المجلة العلمية لكلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، العدد 31، 2006.

- **التشريعات والدلائل**

64. الأمانة العامة لندوات قضايا الزكاة المعاصرة، دليل الإرشادات لحساب زكاة الشركات، الطبعة الرابعة، الكويت.

65. دليل تحديد وعاء الزكاة، الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2018.

66. اللائحة التنفيذية، للمرسوم الملكي رقم(م/40) وتاريخ 1405/07/02.

67. مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

68. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 01 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

69. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 2، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

70. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 07 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

71. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 16، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

72. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 29 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

73. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 32، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

74. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 38، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

75. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 40، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

76. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم 41، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

77. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 5، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016،

78. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016،

79. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم: 13، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.

- **الكتب**

86. Belkaoui,A. Accounting Theory, Newyork : Harcourt Tovanorich. Inc.2004.

87. Campell Norman,Foundations OF Science,Dover Puplications, 1957.

88. Choi, Federick D.S .Carol Ann Frost ,and Gary K. Meek , International Accounting, 4th Edition, Prentice Hall, 2001.

89. Hendriksen Eldon S ; and Michael F. Van Breda ; Accounting Theory, Fifth Edition, Irwin/McGraw-Hill 1992.

90. Kieso, D.E ; Weygand, J.J ; Warfield, T.D (2005). International Accounting. New Jersey : Wiley.

91. Riahi-Belkaoui,Ahmed, Accounting Theory, Thomson learning, Forth Edition, 2000.

92. Steven S.S, On The Theory of Scales of Measurement, John Wiley And Sons, New York, 1946.

93. Wolk, Harry I, Tearney, Michael G, and Dodd ,James L, Accounting Theory, Fifth Edition, South Western College Publishing, 2000

- **الدوريات والملتقيات**

94. Maisya Pratiwi, Dodik Siswantoro, Fair Value in the Islamic Perspective Jakarta Islamic Index (JII) Companies' Cases, Advances in Economics, Business and Management Research (AEBMR), volume 55, 2017.

95. perakaunan zakat perniagaan dan taksirannya, Teh Suhaila binti Tajuddin, Business Zakat Accounting And Its Assessment, Jurnal Pengajian Islam, Isu II, Bilangan 10, 2017.
96. Rohila Norhamizah Awang, Mohd Zulkifli Mokhtar, Comparative Analysis of Current Values and Historical Cost in Business ZakatAssessment An Evidence from Malaysia, International Journal of Business and Social Science, Vol. 3 No. 7, 2012.
97. Mohammed Obaidullah, Abdul azim islahi, zakah on stocks some unsettled issues, J.KAU: Islamic Econ., Vol. 17, No. 2,2004.

ثالثا: المواقع الالكترونية الرسمية

98. https://www .gazt .gov.sa.
99. https://www.ifrs.org.
100. https://www.qcc.com.sa/
101. https://www.siec.com.sa/
102. https://www.sspipe.com
103. https://www.tadawul.com.sa/
104. https://www.zakathouse.org.kw

الملاحق

الملحق رقم(1): قائمة المركز المالي الموحد الشركة السعودية لأنابيب الصلب كما في:2018/12/31

الشركة السعودية لأنابيب الصلب
(شركة مساهمة سعودية)

قائمة المركز المالي الموحدة
كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨

	إيضاح	٣١ ديسمبر ٢٠١٨ (ريال سعودي)	٣١ ديسمبر ٢٠١٧ (ريال سعودي)
الموجودات			
موجودات غير متداولة			
ممتلكات وآلات ومعدات	٤	٦١٥,٦٧١,٩٧٥	٧٠٥,٢٨٣,٣٦٠
موجودات غير ملموسة	٥	١,٢٨٠,١٤٣	٥٦٦,٣١١
استثمارات بالصافي	٦-١	٩٦,٤٨١,٧٢٠	٩٦,٧٢٧,٣١٧
ذمم مدينة تجارية ومدينون أخرون - غير متداولة	٧	١٠,٣٨٠,٣٦١	١٠,٩٠٥,٠٨٣
		٧٢٣,٨١٤,١٩٩	٨١٣,٤٨٢,٠٧١
موجودات متداولة			
مخزون	٨	٢٠٢,١٤٥,٠٨٦	١٨٥,٧٤٣,٤٤٦
ودائع لدى البنوك	٩	٣,٠٠٠,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠
ذمم مدينة تجارية ومدينون أخرون – متداولة	٧	١٩٩,٧٤٧,٤٧٣	٢٠٢,٨٢٨,٤١٨
نقد وما في حكمه	١٠	٢٣,٤٩٩,٤٦٧	١٠,٤٩٧,٢٢٢
		٤٢٨,٣٩٢,٠٢٦	٤٠٢,٠٦٩,٠٨٦
إجمالي الموجودات		١,١٥٢,٢٠٦,٢٢٥	١,٢١٥,٥٥١,١٥٧
حقوق الملكية والمطلوبات			
حقوق الملكية			
رأس المال	١-١١	٥١٠,٠٠٠,٠٠٠	٥١٠,٠٠٠,٠٠٠
علاوة إصدار أسهم	٢-١١	١٣١,٣٠٦,٠٥٥	٢١٨,٨٢٨,٤٠٩
إحتياطي نظامي	٢-١١	٥٨,٤٩٤,٢٢٤	٥٨,٤٩٤,٢٢٤
احتياطي إكتواري	١٣	(٢,٠٦١,٢٣٧)	(٧٥١,٦٨٠)
خسائر متراكمة	٢-١١	(١٢٦,٧٩٣,٧٢٥)	(٤٥,١١٢,٠٣٩)
أسهم الخزينة	٣-١١	(١١,٥٠٢,٢٢٥)	(١١,٦١١,٥٧٥)
		٥٥٩,٤٤٣,٠٩٢	٧٢٩,٨٤٧,٣٣٩
المطلوبات			
مطلوبات غير متداولة			
قروض – غير متداولة	١٢	١٣٤,٩٠٢,١٨٩	١١٩,٦٢٧,٨٤٤
مكافأة نهاية الخدمة للموظفين	١٣	٥٨,٣٢٥,٥٢٥	٥٦,٨٨٧,٧٢٣
إلتزامات عقود التأجير التمويلي – غير متداولة		٨٣,٧٦٢	١٥٥,٦٩٨
حجوزات دائنة		٦٣٣,٧١٣	٦٣٣,٧١٣
		١٩٣,٩٤٥,١٨٩	١٧٧,٣٠٤,٩٧٨
مطلوبات متداولة			
ذمم دائنة تجارية ودائنون أخرون	١٤	٢١٤,٣٩٧,١٨٢	١٦١,٠٨٦,٣٤٠
قروض – متداولة	١٢	١٧٦,٨٧٦,٤٨٣	١٣٩,١٤٨,٧١٦
إلتزامات عقود التأجير التمويلي – متداولة		١٢٨,٤٩١	٦٩,٨٠٢
الزكاة وضريبة الدخل	١٥	٧,٤١٥,٧٨٨	٨,٠٩٣,٩٨٢
		٣٩٨,٨١٧,٩٤٤	٣٠٨,٣٩٨,٨٤٠
إجمالي المطلوبات		٥٩٢,٧٦٣,١٣٣	٤٨٥,٧٠٣,٨١٨
إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية		١,١٥٢,٢٠٦,٢٢٥	١,٢١٥,٥٥١,١٥٧

تمت الموافقة على إعداد هذه القوائم المالية الموحدة وإصدارها من قبل مجلس الإدارة نيابة عن المساهمين بتاريخ ١٧ مارس ٢٠١٩

أحمد الدباسي العضو المفوض	م/ فيصل بن منصور المزروعي الرئيس التنفيذي	عبد المحسن الشاكر المدير المالي

تعد الإيضاحات المرفقة جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم المالية الموحدة.

الملحق رقم(2): قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر الموحد الشركة السعودية لأنابيب الصلب للسنة المنتهية في 2018/12/31

الشركة السعودية لأنابيب الصلب
(شركة مساهمة سعودية)

قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر الموحدة
للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨

	إيضاح	٣١ ديسمبر ٢٠١٨ (ريال سعودي)	٣١ ديسمبر ٢٠١٧ (ريال سعودي)
الإيرادات	٢١	٦٤٦,٢٠١,٩٠٤	٦٩٦,٤٢١,٣٩٣
تكلفة الإيرادات	١٧	(٦٤٨,٢٧٢,٩٠٨)	(٦٠٢,٩٧٧,٠٦٠)
مجمل الربح		(٢,٠٧١,٠٠٤)	٩٣,٤٤٤,٣٣٣
مصاريف بيع وتسويق وتوزيع	١٨	(١٧,٠٣٩,٢٧٩)	(١٥,٥٠٦,٥٦٠)
مصاريف إدارية	١٩	(٢٩,٨٦٠,٢٧٢)	(٢٧,٥٨١,٢٦٥)
مخصص انخفاض ذمم مدينة تجارية		(٢,٤٥٣,٣٩٨)	(٣,٠٥١,٩٠٨)
ايرادات / (مصاريف) أخرى، صافي	٢٠	٣٦٤,٥٢١	(١,٨٣٦,٤١٤)
(خسارة) / ربح التشغيل		(٥١,٠٥٩,٤٣٢)	٤٥,٤٦٨,١٨٦
الحصة من (خسارة) / ربح شركة زميلة	١-٦	(٢٤٥,٥٩٧)	١١,٣١٨,٠٤٠
الانخفاض في قيمة ممتلكات وآلات ومعدات	٤	(٧٢,٩٨٨,٤١٩)	-
مخصص مقابل ضمان مقدم عن شركة مستثمر فيها	١-١٤	(٣٠,٠٠٠,٠٠٠)	-
الإنخفاض في قيمة استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	٢-٦	-	(٢٣,٦٢٠,٨١٩)
مصاريف تمويلية		(١٢,٠٧٤,٠٣٣)	(٩,٦٧٢,٦٣٣)
(الخسارة) / الربح قبل الزكاة وضريبة الدخل		(١٦٦,٣٦٧,٤٨١)	٢٣,٤٩٢,٧٧٤
الزكاة وضريبة الدخل	١٥	(٢,٢٨٩,٦٩٥)	(٤,٤٠٠,٧٩٢)
(خسارة) / ربح السنة		(١٦٨,٦٥٧,١٧٦)	١٩,٠٩١,٩٨٢
الدخل الشامل الأخر:			
البنود التي لن يتم اعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة في السنوات اللاحقة			
الخسارة الناتجة عن إعادة قياس مكافآت نهاية الخدمة للموظفين	١٣	(١,٣٠٩,٥٥٧)	(١,٠٣٤,٠٨٠)
إجمالي (الخسارة) / الربح الشامل، بالصافي		(١٦٩,٩٦٦,٧٣٣)	١٨,٠٥٧,٩٠٢
ربحية/ (خسارة) السهم:			
نصيب السهم الأساسي من (الخسارة) / الربح	٢٣	(٣.٣٤)	٠.٣٨
نصيب السهم المخفض من (الخسارة) / الربح	٢٣	(٣.٣١)	٠.٣٧

تمت الموافقة على إصدار هذه القوائم المالية الموحدة وإصدارها من قبل مجلس الإدارة نيابة عن المساهمين بتاريخ ١٧ مارس ٢٠١٩

أحمد الدباسي العضو المفوض	رياض أرمنيوس توماس الرئيس التنفيذي	عبد الحميد الشاذلي المدير المالي

تعد الإيضاحات المرفقة جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم المالية الموحدة.

الملحق رقم(3): إيضاحات حول القوائم المالية الموحدة السعودية لأنابيب الصلب للسنة المنتهية في 2018/12/31

الشركة السعودية لأنابيب الصلب
(شركة مساهمة سعودية)

إيضاحات حول القوائم المالية الموحدة
للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨

١٤ - الذمم الدائنة التجارية والدائنون الآخرون
تتمثل الذمم الدائنة التجارية والدائنون الآخرون فيما يلي:

	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
	(ريال سعودي)	(ريال سعودي)
ذمم دائنة تجارية	**١٥٢,٢٧٨,٧٥٥**	١٣٦,٠٤١,٧٩٤
مستحق إلى أطراف ذات علاقة (إيضاح رقم ٢٢ (ب))	**٢,٣٧٤,٠٢٩**	٢,٣٧٤,٠٢٩
مخصص الضمان	**١,٥١٧,٥٠٠**	٥,١٩٥,٣١٢
مخصص مقابل ضمان مقدم لشركة مستثمر فيها (إيضاح ١٤-١)	**٣٠,٠٠٠,٠٠٠**	-
مصاريف مستحقة	**٢٥,٩٠٤,٥١٠**	١٤,٤٥٠,٥٠٨
مطلوبات أخرى	**٢,٣٢٢,٣٨٨**	٣,٠٢٤,٦٩٧
	٢١٤,٣٩٧,١٨٢	١٦١,٠٨٦,٣٤٠

١٤-١ قدمت الإدارة ضمان شركات لإحدى الشركات المستثمر فيها في الماضي. لقد تم تخفيض قيمة الإستثمار في هذه الشركة بالكامل في السنوات السابقة بسبب عدم وجود أنشطة بالشركة والشك في استمراريتها في ظل الظروف القائمة في تاريخ قياس الإنخفاض في القيمة، ولذا فقد اعتبرت الإستثمارات غير قابلة للاسترداد. قرر المساهمون في الشركة المستثمر فيها في السنة الحالية عدم تقديم الدعم للشركة، ويتم حالياً تقييم الخيارات الأخرى في هذا الخصوص. بناءً على هذه الظروف والوضع الحالي للشركة المستثمر بها، فقد قرر مجلس إدارة المجموعة اعتبار الرصيد بالكامل والبالغ قدره ٣٠ مليون ريال سعودي، كإلتزام على المجموعة وبالتالي تم تحميله في السنة الحالية على قائمة الربح أو الخسارة الموحدة والدخل الشامل الأخر للمجموعة.

١٥ – الزكاة وضريبة الدخل
١٥-١ تتمثل الحركة على مخصص الزكاة وضريبة الدخل فيما يلي:

	إيضاح	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
		(ريال سعودي)	(ريال سعودي)
في ١ يناير		**٨,٠٩٣,٩٨٢**	٧,٢٧٠,٤٧١
المدفوعات		**(٢,٩٦٠,٤٧٠)**	(٣,٥٧٧,٢٨١)
تعديلات		**(٧,٤١٩)**	-
مخصص محمل للسنة	١٥-٢	**٢,٢٨٩,٦٩٥**	٤,٤٠٠,٧٩٢
كما في ٣١ ديسمبر		**٧,٤١٥,٧٨٨**	٨,٠٩٣,٩٨٢

١٥-٢ مكونات المخصص المحمل للسنة:

	إيضاح	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
		(ريال سعودي)	(ريال سعودي)
زكاة وضريبة الدخل للسنة الحالية		**٢,٢٨٩,٦٩٥**	٤,٤٠٠,٧٩٢
		٢,٢٨٩,٦٩٥	٤,٤٠٠,٧٩٢
زكاة وضريبة الدخل للسنة الحالية			
زكاة	أ	**٢,٢٨٩,٦٩٥**	٣,١٣٧,٤١٩
ضريبة الدخل	ب	**-**	١,٢٦٣,٣٧٣
		٢,٢٨٩,٦٩٥	٤,٤٠٠,٧٩٢

١٥ – الزكاة وضريبة الدخل (تتمة)

١٥-٢ مكونات المخصص المحمل للسنة (تتمة)

أساس مخصص الزكاة وضريبة الدخل:

	٣١ ديسمبر ٢٠١٨ (ريال سعودي)	٣١ ديسمبر ٢٠١٧ (ريال سعودي)
أ) الزكاة		
زكاة الشركة القابضة		
رأس المال الإفتتاحي	٥١٠,٠٠٠,٠٠٠	٥١٠,٠٠٠,٠٠٠
الإحتياطيات والمخصصات مخصوماً منها المستخدم	٢٧٧,١٢٥,٥٨٩	٢٥٣,٢٨٣,٧٥٣
قيمة القروض البنكية في نهاية السنة	١١١,٧٧٠,١٨٢	١٢٣,٨٩٠,٠٠٠
قيمة الموجودات طويلة الأجل في نهاية السنة	(٧٣٢,٠٦٠,٩٩١)	(٧٧٥,٦٨٤,٠٣٨)
تعديلات أخرى	١,٥٣٩,٧٦٢	-
الدخل الخاضع للزكاة للسنة	(٥٨,٨٥٤,٠٥٠)	٣٨,٥٧٩,١٠٥٧
الوعاء الزكوي	١٠٩,٥٢٠,٤٩٢	١٥٠,٠٦٨,٧٧٢
مايخص المساهمين السعوديين ٨٣,٦٣٪ (٢٠١٧: ٨٣,٦٣٪)	٩١,٥٨٧,٨٠٠	١٢٥,٤٩٦,٧٧٦
الزكاة المستحقة بنسبة ٢,٥٪ على حصة المساهمين السعوديين في الشركة القابضة	٢,٢٨٩,٦٩٥	٣,١٣٧,٤١٩
زكاة الشركة التابعة	-	-
اجمالي الزكاة	٢,٢٨٩,٦٩٥	٣,١٣٧,٤١٩

	٣١ ديسمبر ٢٠١٨ (ريال سعودي)	٣١ ديسمبر ٢٠١٧ (ريال سعودي)
ب) ضريبة الدخل		
(الخسارة)/ الربح قبل الزكاة وضريبة الدخل	(١٦٦,٣٦٧,٤٨١)	٢٣,٤٩٢,٧٧٤
تعديلات	١٠٧,٥١٣,٤٣١	١٥,٠٨٦,٢٨٣
(خسارة)/ دخل السنة الخاضع للضريبة	(٥٨,٨٥٤,٠٥٠)	٣٨,٥٧٩,١٠٥٧
(خسارة)/ دخل مايخص المساهمين غير السعوديين بنسبة ١٦,٣٧٪ (٢٠١٧: ١٦,٣٧٪)	(٩,٦٣٦,٦٥٩)	٦,٣١٦,٨٦٧
ضريبة الدخل المستحقة على المساهمين غير السعوديين بنسبة ٢٠٪	-	١,٢٦٣,٣٧٣

١٥-٣ الوضع الزكوي والضريبي

قدمت الشركة القابضة اقرار الزكاة وضريبة الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٧ وحصلت على الشهادة المطلوبة حتى ٣٠ أبريل ٢٠١٩ . تم فحص الشركة القابضة والحصول على أخر ربط عن السنوات حتى ٢٠٠٤ ولم يتم اصدار أية ربوط اخرى من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل عن الشركة القابضة حتى السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ ، لم يتم اصدار أية ربوط للشركة التابعة بعد.

١٦ – ارتباطات وإلتزامات

	٣١ ديسمبر ٢٠١٨ (ريال سعودي)	٣١ ديسمبر ٢٠١٧ (ريال سعودي)
خطابات اعتمادات مستندية	٢٧,٧٤٥,٠٦٧	٣٧,٠١٦,٩٩٨
خطابات ضمان	١٤١,٦٥٠,١٤١	١٤٩,٣٠٠,٥٠٢
ضمانات للشركات (إيضاح ١٦-١)	٥٩١,٠٠٦,٧٣٣	٦٦١,٣٨٧,٢٩١
الإرتباطات الرأسمالية	٤,٩٠٠,١٣٨	٥,٥١٠,٠٢٤

١٦ - ١ تشمل ضمانات للشركات في الضمانات الصادره من الشركة القابضة للشركة التابعة والزميلة والإستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بمبلغ ١١٩,٢٨ مليون ريال سعودي، ومبلغ ٤٧١,٧٣ مليون ريال سعودي، ومبلغ لا شئ، على التوالي (٢٠١٧: ١٣٢,٧٢ مليون ريال سعودي، ومبلغ ٤٩٨,٦٧ مليون ريال سعودي، ومبلغ ٣٠ مليون ريال سعودي ، على التوالي).

الملحق رقم(4): قائمة المركز المالي شركة أسمنت القصيم كما في:2019/12/31

شركة أسمنت القصيم
(شركة مساهمة سعودية)
قائمة المركز المالي
كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩
(ريال سعودي)

	إيضاح	٣١ ديسمبر ٢٠١٩	٣١ ديسمبر ٢٠١٨
الموجودات			
الموجودات غير المتداولة:			
عقارات، آلات ومعدات، صافي	٥و٦	٧٣٤,٣٩٢,٥٦٢	٧٧٨,٢٦٧,٩٤٧
عقارات استثمارية	٥و٧	٩,٥١٦,٤٥٠	٩,٥١٦,٤٥٠
استثمارات مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح او الخسائر	٥و٨	١٦٧,٠٢٧,٥٠٠	٣٤,١٦٦,٩٩٠
مجموع الموجودات غير المتداولة		٩١٠,٩٣٦,٥١٢	٨٢١,٩٥١,٣٨٧
الموجودات المتداولة:			
مخزون ، صافي	٥و٩	٣٣٩,١٥٤,٨٢٢	٣٤٠,٥٣١,٣٩٨
مرابحات لأجل	٥و١٠	٢٣٠,١٢٩,١٩٩	٥٣٠,٠٠٠,٠٠٠
ذمم مدينة تجارية ،صافي	٥و١١	٣٢,٤٣٦,٦٦٧	٤٠,٨٦١,٤٠٠
مصروفات مدفوعة مقدماً وأرصدة مدينة أخرى صافي	٥و١٢	١٣,٤٩٢,٧٢٣	٩,٤٢٤,٢٤٣
استثمارات مالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح أو الخسائر	٥و١٣	٤٦٨,٠٧٥,٩٩٣	٦٦,٣٣٣,٤٧٢
نقد ومعادلات النقد	٥و١٤	٦٢,٤٤٥,١٠٠	٨٩,٥٨٥,٦٥٥
مجموع الموجودات المتداولة		١,١٤٥,٧٣٤,٥٠٤	١,٠٧٦,٧٣٦,١٦٨
مجموع الموجودات		٢,٠٥٦,٦٧١,٠١٦	١,٨٩٨,٦٨٧,٥٥٥
حقوق المساهمين والمطلوبات			
حقوق المساهمين:			
رأس المال	١٥	٩٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠,٠٠٠
احتياطي نظامي	١٦	٢٧٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٧٠,٠٠٠,٠٠٠
أرباح مبقاه		٦١٤,٨٣٤,٩٣٥	٤٦٥,٥٩٩,٨٤٠
التغيرات المتراكمة في بنود الدخل الشامل الأخر		(٦٨٧,٣٤٩)	١,٨٣٦,٥٧١
مجموع حقوق المساهمين		١,٧٨٤,١٤٧,٥٨٦	١,٦٣٧,٤٣٦,٤١١
المطلوبات:			
المطلوبات غير المتداولة			
مخصص إعادة تأهيل مناطق خاضعة لرخصة امتياز	١٧	١١,٠١٨,٦٣٦	٩,٩٩٣,٢٦٢
التزامات منافع الموظفين	٥و١٨	٣٥,٥٤٤,٠٦١	٣١,٥٤٩,١٤٤
مجموع المطلوبات غير المتداولة		٤٦,٥٦٢,٦٩٧	٤١,٥٤٢,٤٠٦
المطلوبات المتداولة:			
مصروفات مستحقة وأرصدة دائنة أخرى	١٩	٧٦,٢٩٧,٧٢٤	٦٨,٩٨٠,٣٨٣
ذمم دائنة تجارية		١٦,٤٢٧,٥٠٣	١٦,٩١٦,٢٢٨
توزيعات أرباح مستحقة		٦٣,٦٧١,٢٠٠	١٠٧,٤٧٠,٨٤٨
مخصص الزكاة	٢٠	٢٥,٢٨٢,٤٤٢	٢٣,٣٣٠,٧٥٣
مخصصات اخرى	٢١	٤٤,٢٨١,٨٦٤	٣,٠١٠,٥٢٦
مجموع المطلوبات المتداولة		٢٢٥,٩٦٠,٧٣٣	٢١٩,٧٠٨,٧٣٨
مجموع المطلوبات		٢٧٢,٥٢٣,٤٣٠	٢٦١,٢٥١,١٤٤
مجموع حقوق المساهمين والمطلوبات		٢,٠٥٦,٦٧١,٠١٦	١,٨٩٨,٦٨٧,٥٥٥

إن الإيضاحات المرفقة من ١ إلى ٣٤ تعتبر جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم المالية

مدير الشؤون المالية	الرئيس التنفيذي عضو مجلس الإدارة	رئيس مجلس الإدارة
أ/ علاء عبد الحميد أبو عميرة	م/عمر بن عبدالله العمر	أ/ طارق بن معلق المطلق

الملحق رقم(5): قائمة الدخل الشامل شركة أسمنت القصيم للسنة المنتهية في:2019/12/31

شركة أسمنت القصيم
(شركة مساهمة سعودية)
قائمة الدخل الشامل
للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩م
(ريال سعودي)

	إيضاح	٣١ ديسمبر ٢٠١٩	٣١ ديسمبر ٢٠١٨
الإيرادات		٧٩١,٧٩٣,٤٨٧	٤٢٥,٧٢٩,٤٦١
تكلفة الإيرادات		(٣٦٥,٣٥٠,٥٤٤)	(٢٨٥,٣٧٧,٧٩٠)
مجمل الربح		٤٢٦,٤٤٢,٩٤٣	١٤٠,٣٥١,٦٧١
مصروفات بيعية وتسويقية	٥و٢٢	(٢٥,٢٢٧,٠١٢)	(٩,٤٦٦,٤٦٩)
مصروفات إدارية وعمومية	٥و٢٣	(٢١,٢٢٧,٠٥٨)	(١٩,٠٠١,٥٢١)
الدخل من التشغيل		٣٧٩,٩٨٨,٨٧٣	١١١,٨٨٣,٦٨١
أرباح استثمارات بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ومرابحات لأجل	٢٤	٣٠,٦٥٨,٣٩٨	٢١,٨٥٨,٨٢٢
إيرادات أخرى	٢٥	٣,٤٦١,٤٢٥	٣,٠٦٨,٣٨١
تكاليف تمويل-التزامات إعادة تأهيل مناطق خاضعة لرخصة امتياز		(١,٠٢٥,٣٧٤)	(١,٧٦٣,٢٠٠)
مصروفات أخرى	٢٦	(٢٧,٧٤٨,٢٢٧)	-
صافي دخل السنة قبل الزكاة		٣٨٥,٣٣٥,٠٩٥	١٣٥,٠٤٧,٦٨٤
الزكاة	٥و٢٠	(٢٤,٦٠٠,٠٠٠)	(١٤,٢٤٩,٤٧١)
صافي دخل السنة		٣٦٠,٧٣٥,٠٩٥	١٢٠,٧٩٨,٢١٣
الدخل الشامل الاخر			
البنود التي لن يتم إعادة تصنيفها لاحقا ضمن الأرباح أو الخسائر:			
(خسائر)/مكاسب إكتوارية من إعادة قياس مكافأة نهاية الخدمة للموظفين	١٨	(٢,٥٢٣,٩٢٠)	١,٩٣٢,٨٧٦
إجمالي الدخل الشامل للسنة		٣٥٨,٢١١,١٧٥	١٢٢,٧٣١,٠٨٩
نصيب السهم من صافي ربح السنة	٥و٢٩	٤,٠١	١,٣٤

إن الإيضاحات المرفقة من ١ إلى ٣٤ تعتبر جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم المالية

مدير الشؤون المالية	الرئيس التنفيذي عضو مجلس الإدارة	رئيس مجلس الإدارة
أ/ علاء عبد الحميد أبو عميرة	م/عمر بن عبدالله العمر	أ/ طارق بن مطلق المطلق

شركة أسمنت القصيم
(شركة مساهمة سعودية)
إيضاحات حول القوائم المالية
للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩م
(ريال سعودي)

إيضاح ٢٠ - مخصص الزكاة

أ- يتألف وعاء الزكاة للشركة مما يلي :

	٣١ ديسمبر ٢٠١٩	٣١ ديسمبر ٢٠١٨
حقوق المساهمين - بداية السنة	١,٣٨٠,٣٠٠,١٩١	١,٥٧٨,٧١٤,٩٢١
اضافات	١٥١,٥٤٥,١٧٢	١٣٦,١٥٠,٣٩٠
حسميات	(٩٦٠,٦٧٠,٣٠٧)	(٩٢٠,٢٠٣,٧٤١)
ربح السنة المعدل الخاضع للزكاة	٤٤٠,١٢٢,٦٢٤	١٣٨,٥٦٨,٥٦٦
الاجمالى	١,٠١١,٢٩٧,٦٨٢	٩٣٣,٢٣٠,١٣٦
وعاء الزكاة (طريقة حقوق الملكية)	١,٠١١,٢٩٧,٦٨٢	٩٣٣,٢٣٠,١٣٦
وعاء الزكاة (طريقة الدخل المعدل)	٤٤٠,١٢٢,٦٢٤	١٣٨,٥٦٨,٥٦٦
استدراك الزكاة بواقع ٢,٥%	٢٥,٢٨٢,٤٤٢	٢٣,٣٣٠,٧٥٣
يخصم رصيد مدور من الفترات السابقة	(٦٨٢,٤٤٢)	(٩,٠٨١,٢٨٢)
المكون خلال السنة	٢٤,٦٠٠,٠٠٠	١٤,٢٤٩,٤٧١

ب- وكانت حركة مخصص الزكاة خلال السنة:

	٣١ ديسمبر ٢٠١٩	٣١ ديسمبر ٢٠١٨
الرصيد في بداية السنة	٢٣,٣٣٠,٧٥٣	٣٢,٢١٠,١٦٠
المكون خلال السنة	٢٤,٦٠٠,٠٠٠	١٤,٢٤٩,٤٧١
المسدد خلال السنة	(٢٢,٦٤٨,٣١١)	(٢٣,١٢٨,٨٧٨)
الرصيد في نهاية السنة	٢٥,٢٨٢,٤٤٢	٢٣,٣٣٠,٧٥٣

ج- الوضع الزكوي :
حصلت الشركة على شهادة الزكاة لعام ٢٠١٨ من الهيئة العامة للزكاة والدخل.

د- الموقف الزكوي:
قامت الشركة بتقديم جميع الاقرارات الزكوية المستحقة حتى السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨م. وأنهت الشركة الربط الزكوي مع الهيئة العامة للزكاة والدخل حتى السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧م، واستلمت الشركة شهادات نهائية من الهيئة العامة للزكاة والدخل حتى هذا التاريخ، كما استلمت الشركة شهادات مقيدة عن الأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٨م، ورغم ذلك استلمت الشركة خطاب من الهيئة العامة للزكاة والدخل يفيد بوجود ربط إضافي عن الفترة من ٢٠٠٣م وحتى ٢٠٠٧م بمبلغ ٤,٣٥٣,٧٥٨ ريال سعودي وقد قامت الشركة بالإعتراض على مذكرة الربط الإضافي ، وصدر قرار لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض رقم (٣) لعام ١٤٣٩هـ بتأييد وجهة نظر الشركة بعدم إعادة فتح الربط الزكوي الاضافى للأعوام المذكورة.
كذلك استلمت الشركة من خلال النظام الإلكتروني "إيراد" إقرارات زكوية معدلة للأعوام من ٢٠٠٨م إلى ٢٠١٤م بناءً على نتائج الفحص الميداني بينما سددت الشركة الفروقات عن الأعوام من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٤م،وقد قامت الشركة بتقديم إعتراض على الفروقات الناتجة من تعديل الإقرار للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١م والبالغة ٩,٤٣٢,٨٨٥ ريال سعودي خلال المدة النظامية المسموح بها من خلال مستشار خارجي ، وتم حضور جلسة استماع يوم الأحد ١٤٣٩/٨/٢٠هـ الموافق ٢٠١٨/٥/٦م امام لجنة الاعتراض الزكوية الضريبية الابتدائية الثالثة بالرياض لمناقشة الاعتراض وحصلت الشركة على قرار اللجنة المشار اليها سابقا في ١٨ يوليو ٢٠١٨م والتي ايدت رأي الشركة في كل البنود ماعدا اعتراضها على بند الذمم الدائنة وبانتظار صدور الربط الزكوي المعدل من الهيئة العامة للزكاة والدخل.
اما عن الأعوام من ٢٠١٥م حتى ٢٠١٨م فقد قامت الشركة بتقديم الاقرارات الزكوية والقوائم المالية عن تلك السنوات وسددت الزكاة المستحقة عليها بموجبها وحصلت على شهادة مقيدة لعام ٢٠١٨م

الملحق رقم(7): قائمة المركز المالي الشركة السعودية للصادرات الصناعية كما في:2018/12/31

الشركة السعودية للصادرات الصناعية
(شركة مساهمة سعودية)
قائمة المركز المالي الموحدة
كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨
(ريال سعودي)

	إيضاح رقم	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
الموجودات			
الموجودات غير المتداولة			
ممتلكات وآلات ومعدات، صافي	(٤)	٣,٠٧٠,٠٨٧	٣,٢٣٦,٣٠١
ودائع تأمينية، صافي	(٥)	١,٠٧٠,٥٨٥	--
أصول مالية محددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	(٦)	٧,٦٥٨,٤٤٥	٧,٨٨٧,٣٢١
إجمالي الموجودات غير المتداولة		١١,٧٩٩,١١٧	١١,١٢٣,٦٢٢
الموجودات المتداولة			
مخزون		٦٦١,١٨٤	--
مدينون تجاريون وذمم مدينة أخرى، صافي	(٧)	٢١,٢٩٨,٤٤٢	٤,٦٦٧,٧٧٩
نقد وما في حكمه	(٨)	٤٣,٠١٢,١١٧	٣,٢٩٣,٠١١
إجمالي الموجودات المتداولة		٦٤,٩٧١,٧٤٣	٧,٩٦٠,٧٩٠
إجمالي الموجودات		٧٦,٧٧٠,٨٦٠	١٩,٠٨٤,٤١٢
حقوق المساهمين والمطلوبات			
حقوق المساهمين			
رأس المال	(٩)	٦٤,٨٠٠,٠٠٠	١٠,٨٠٠,٠٠٠
احتياطي نظامي	(١٠)	٦٤٢,٦٤٥	--
أرباح مبقاة	(١١)	٢,٠١١,٧٤٣	١٩٩,٤١٢
إجمالي حقوق المساهمين		٦٧,٤٥٤,٣٨٨	١٠,٩٩٩,٤١٢
المطلوبات			
المطلوبات غير المتداولة			
التزامات منافع الموظفين	(١٢)	٤٧٤,١١٨	٣٨٢,٣٨٧
إجمالي المطلوبات غير المتداولة		٤٧٤,١١٨	٣٨٢,٣٨٧
المطلوبات المتداولة			
دائنون تجاريون وأرصدة دائنة أخرى	(١٣)	٤,٣١٢,٤٦٩	٢,١٣٨,٠٧٨
مستحقات المساهمين	(١٤)	٢,٨٥٠,٩٨٦	٢,٣٧٩,١٦٢
مخصص الزكاة التقديرية	(١٥)	١,٦٧٨,٨٩٩	٣,١٨٥,٣٧٣
إجمالي المطلوبات المتداولة		٨,٨٤٢,٣٥٤	٧,٧٠٢,٦١٣
إجمالي المطلوبات		٩,٣١٦,٤٧٢	٨,٠٨٥,٠٠٠
إجمالي حقوق المساهمين والمطلوبات		٧٦,٧٧٠,٨٦٠	١٩,٠٨٤,٤١٢

المدير المالي | الرئيس التنفيذي | عضو مجلس الإدارة المفوض

إن الإيضاحات المرفقة من (١) إلى (٢٩) تعتبر جزءا لا يتجزأ من هذه القوائم المالية الموحدة.

الملحق رقم(8): قائمة الدخل الشامل الموحد الشركة السعودية للصادرات الصناعية للسنة المنتهية في:2018/12/31

الشركة السعودية للصادرات الصناعية
(شركة مساهمة سعودية)
قائمة الدخل الشامل الموحدة
للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨
(ريال سعودي)

	إيضاح	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
الإيرادات	(١٦)	١١٨,٢٧١,٣٨٨	١٩,٢٢٣,٧١٣
تكلفة الإيرادات	(١٧)	(١١٦,٩١١,٢٨١)	(٢١,٧٤٦,١٤٩)
إجمالي ربح / خسارة الدخل التشغيلي		١,٣٦٠,١٠٧	(٢,٥٢٢,٤٣٦)
مصاريف إدارية وعمومية	(١٨)	(٨,٣١٣,٢٨٥)	(٧,٧٤٥,٨١٤)
مصاريف بيعية وتسويقية	(١٩)	(٢٦٣,٢٥١)	(١,٢٥٨,٤٨٨)
إستهلاكات		(٢٨٨,٨٨٩)	(٣٠٦,٠٨٥)
صافي الخسارة من العمليات الرئيسية		(٧,٥٠٥,٣١٨)	(١١,٨٣٢,٨٢٣)
خسائر بيع استثمارات محددة بالقيمة العادلة		--	(١٩,٢٢٧,٧٥٢)
الانخفاض في قيمة المدينون التجاريون والذمم المدينة الأخرى		--	(٦٢,٧٨٣,٤٨٦)
ودائع تأمين مشكوك في استردادها		--	(١٥,٠٠٠,٠٠٠)
التدني في الموجودات المالية المحددة بالقيمة العادلة خلال الربح أو الخسارة		(٢٢٨,٨٧٦)	(٣,٩٥٠,١٠٦)
توزيعات أرباح مستلمة		--	٩١٠,٤٤٦
إيرادات أخرى	(٢٠)	١٤,٣٦٣,٦٣٠	١,٠٠٨,٥٦٥
صافي ربح / خسارة السنة قبل الزكاة التقديرية		٦,٦٢٩,٤٣٦	(١١٠,٨٧٥,١٥٦)
زكاة تقديرية	(١٥)	(٢٠٢,٩٨٩)	(١١٥,٤٣٢)
صافي ربح / خسارة السنة		٦,٤٢٦,٤٤٧	(١١٠,٩٩٠,٥٨٨)
الربح / الخسارة الشاملة الأخرى:			
بنود قد يعاد تصنيفها في وقت لاحق للربح أو الخسارة:			
صافي التغير في القيمة العادلة للاستثمارات		--	١٦,٨٦١,٠٣٦
بنود لن يعاد تصنيفها في وقت لاحق للربح أو الخسارة:			
المكاسب الاكتوارية على خطط المنافع المحددة للموظفين		٦٦,٦٤١	٦,٧٨٨
إجمالي الربح / الخسارة الشاملة		٦,٤٩٣,٠٨٨	(٩٤,١٢٢,٧٦٤)
ربح / خسارة السهم:			
من صافي الخسارة من العمليات الرئيسية	(٢٨)	٣,٢	(٥,١)
من صافي ربح / خسارة السنة	(٢٨)	٢,٨	(٤٧,٨)

المدير المالي — الرئيس التنفيذي — عضو مجلس الإدارة المفوض

إن الإيضاحات المرفقة من (١) إلى (٣٩) تعتبر جزءا لا يتجزأ من هذه القوائم المالية الموحدة

الملحق رقم(9): إيضاحات حول القوائم المالية الموحدة الشركة السعودية للصادرات الصناعية للسنة المنتهية في:2018/12/31

الشركة السعودية للصادرات الصناعية
(شركة مساهمة سعودية)
إيضاحات حول القوائم المالية الموحدة
للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨
(ريال سعودي)

١٥- مخصص الزكاة التقديرية

أ) وضع الربوط

تم تقديم الإقرارات الزكوية للهيئة العامة للزكاة والدخل لجميع السنوات وحتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٧، ولا تزال الشركة في انتظار الربوط النهائية عن هذه السنوات من الهيئة العامة للزكاة والدخل.

ب) حركة مخصص الزكاة التقديرية

إن الحركة في مخصص الزكاة التقديرية خلال السنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر هي كما يلي:

	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
الرصيد في بداية السنة	٣,١٨٥,٣٧٣	٤,١٣٢,٦٢٥
المكون خلال السنة	٢٠٢,٩٨٩	١١٥,٤٣٢
المدفوع خلال السنة	(١,٧٠٩,٤٦٣)	(١,٠٦٢,٦٨٤)
	١,٦٧٨,٨٩٩	٣,١٨٥,٣٧٣

ج) الوعاء الزكوي

تم احتساب مخصص الزكاة بناءً على التالي:

	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
حصة المساهمين في:		
حقوق المساهمين حسب الهيئة العامة للزكاة والدخل	١٠,٩٩٩,٤١٢	١٨,٤٢٠,٧٤٠
مخصصات أول السنة وتسويات أخرى	٩,٠٣١,٧٢١	٧,٠٦١,٧٩٣
الموجودات طويلة الأجل حسب الهيئة العامة للزكاة والدخل	(٣,٠٧٠,٠٨٧)	(٣,٢٣٦,٣٠١)
صافي الربح / الخسارة المعدلة للسنة	٧,٠٣٤,٠٤٢	(٩,٧٤١,٦١٧)
حسميات أخرى	(١٥,٨٧٥,٥٣٩)	(٧,٨٨٧,٣٢١)
الوعاء الزكوي	٨,١١٩,٥٤٩	٤,٦١٧,٢٩٤
الزكاة المحتسبة (٢,٥% من الوعاء الزكوي)	٢٠٢,٩٨٩	١١٥,٤٣٢

تستحق الزكاة بواقع ٢,٥% من وعاء الزكاة وصافي الربح / الخسارة المعدلة العائد للمساهمين أيهما أكبر.

د) صافي الربح / الخسارة المعدلة للسنة

إن تسوية صافي الربح / الخسارة المعدلة للسنة هي كما يلي:

	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
صافي ربح / خسارة السنة	٦,٦٢٩,٤٣٦	(١١٠,٨٧٥,١٥٦)
التعديلات	٤٠٤,٦٠٦	١٠١,١٣٣,٥٣٩
صافي ربح / خسارة السنة المعدلة	٧,٠٣٤,٠٤٢	(٩,٧٤١,٦١٧)

١٦- الإيرادات

تتكون الإيرادات للسنتين المنتهيتين في ٣١ ديسمبر مما يلي:

	٣١ ديسمبر ٢٠١٨	٣١ ديسمبر ٢٠١٧
إيرادات بيع خامات (للكبريت)	١٠١,٦٥٤,٦٢٤	١٦,٩٦٩,١٧٦
إيرادات مبيعات منتجات بلاستيكية	٩,٥٣١,٥١٩	--
إيرادات مبيعات اسمنت	٧,٠٨٥,٢٤٥	--
إيرادات بيع مستلزمات طبية	--	١,٥٤٩,٥٣٧
إيرادات بيع ملابس	--	٦٥٠,٠٠٠
إيرادات خدمية	--	٥٥,٠٠٠
	١١٨.٢٧١.٣٨٨	١٩.٢٢٣.٧١٣