

بسم الله الرحمن الرحيم  
**تحليل و تصنيف المصروفات الادارية**  
**في مؤسسة الزكاة**

**هذه المحاضرة**

لم أحاول في هذه المحاضرة تقديم حلولاً محددة لمشكلات عملية محددة وبالتالي فهي عبارة عن أستهلال لحديث نقاش في موضوع بالغ الأهمية وقد قمت بعرضه بطريقة تساعد المشاركين في الدورة على تبادل وجهات النظر ونقل الخبرة من مؤسسة زكوية إلى أخرى. أتوقع أن تشير هذه المحاضرة العديد من القضايا حول الصرف الإداري ... من حيث القدر الضروري وحدوده ومدى ملاءمته بحسب الشكل التنظيمي والإداري والقانوني لمؤسسة الزكاة .

بسم الله الرحمن الرحيم  
**تحليل و تصنيف المصروفات الادارية**  
**بمؤسسة الزكاة**

**مقدمة :-**

تجمع الزكاة من الأغنياء وترد على الفقراء ، هذا التبسيط كان سائداً في صدر الإسلام به حيث كان الرسول صلى الله عليه وسلم يعين السعاة على أنحاء الدولة الإسلامية فيأخذون . الزكاة من الأغنياء ويردوها على الفقراء في نفس المنطقة ولا يعودون إلى ديارهم إلا بسياطهم التي خرجوا بها لجمع الزكاة .

ولكن لعوامل عديدة فإن عمليات الجمع (الأخذ ) وعمليات الرد ( الصرف ) تعقدت من حيث الكيفية والقدر ونوع المال ولعل من بين هذه العوامل :-

١ . إتساع رقعة الدولة الإسلامية وما أدت إليه من تنوع الموارد والأنشطة الاقتصادية بصورة لم تكن مألوفة من قبل هذا من ناحية .

ومن ناحية أخرى أدى ذلك إلى إعادة النظر في عمليات الصرف الفوري للزكاة مما وهذا أدى إلى ضرورة حفظ وتخزين وتحويل الزكاة كما يؤدي إلى ضرورة تبديل إلى مال الزكاة من نوع معين من المال إلى نوع آخر يتلاءم مع ضرورات الصرف على التراخي .

و من ناحية ثالثة أدت زيادة إيرادات الدولة الإسلامية إلى ضرورة حصر الأموال وتصنيفها .

٢ . زيادة المعارف والاتصال مع الدول المجاورة أدى إلى ظهور أنماط جديدة من الأموال وأنواع جديدة من الأنشطة الاقتصادية .

٣ . التغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي شملت أنحاء الدولة الإسلامية .. أدت إلى تطور عمليات الصرف وأساليبه .

هذه العوامل وغيرها أدت إلى أن تتخذ عمليات جمع وصرف الزكاة شكلاً إدارياً يحقق المقاصد والغايات . ولذلك كان أول تنظيم إداري لمؤسسة الزكاة في عهد سيدنا عمر حيث إتخذ للزكاة ديواناً مستقلاً تضبط وتدار به عمليات جمع وصرف الزكاة .

وكان هذا الديوان النواة الأولى للعمل الإداري في مؤسسه الزكاة .. والذي بدأ يتطور وتتعدد أشكاله ومنظومات العمل فيه مع تعقد الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

## الهيكل الإداري لمؤسسة الزكاة:-

يمكن لمؤسسة الزكاة أن تتخذ العديد من الأشكال والهيكل التنظيمية التي يمكن أن تتحقق بها الأهداف والغايات. ولعل أهم أنواع الهياكل التنظيمية للعمل الإداري تتمثل في :-

١. الهيكل الوظيفي .
٢. الهيكل القائم على المنتج .
٣. الهيكل القائم على البعد الجغرافي .
٤. الهيكل التنظيمي .

## ولإختيار أياً من هذه الأنواع وغيرها لا بد إبتداء القيام بالخطوات التالية :-

أولاً :- تحديد وظائف منشأة الزكاة بحيث يتم تحديد الوظائف الأساسية لمؤسسة الزكاة ( على سبيل المثال جباية – صرف نشر فقه الزكاة ... الخ ).

ثانياً :- وتسمى بخطوة تحليل القرارات . حيث تتم الإجابة على العديد من الأسئلة مثل من سيقوم بإتخاذ هذا القرار أو ذاك ؟ لتحقيق وظائف المنشأة . مثل قرارات جمع الزكاة أو قرارات تفريقها .. وماهى المستويات الإدارية المتخذى القرارات المتعلقة بالأنشطة الرئيسية لمؤسسة الزكاة ؟

ثالثاً :- وتسمى خطوة تحليل العلاقات . وهى الخاصة بتحليل طبيعة العلاقات بين الأجهزة والمستويات الإدارية المختلفة المكونة للهيكل الإداري .. وذلك عن طريق تحديد نقاط الإتصال بينها . فمثلاً من يقوم بالجباية ( الزرع مثلاً ) سيحتاج إلى الإتصال بالإعلام والكمبيوتر والشئون المالية ..... الخ .

رابعاً :- يلى ذلك ضرورة التعرف على بيئة العمل وظروف المؤسسة وما إذا كانت مؤسسة مستقرة أم متغيرة وما إذا كانت جديدة في طور الإنشاء أم قديمة لها أعرافها وقوانينها وإجراءاتها . وكيفيه تغيير هذه القوانين والإجراءات .

خامساً :- الخطوة التالية هى تحديد إستراتيجية المؤسسة وتحديد مدى وحدود إهتماماتها المستقبلية .. وهل مثلاً ستركز على جباية الزرع أم – الأنعام ... الخ .

سادساً :- يلى ذلك تحديد نوعية التكنولوجيا المستخدمة . حيث يؤثر المستوى التكنولوجي على مستويات التكلفة جميعاً .

## العوامل التي تؤثر في بناء الهيكل التنظيمي :-

- عموماً هناك جملة من العوامل التي تؤثر في حجم الهيكل التنظيمي الذي يمكن أن يتم إختياره ولعل أهمها :-
- ١) طبيعة النشاط الإقتصادي السائد ونوع الأوعية الزكوية وطرق جبايتها وحفظها وتوزيعها . . . . . الخ .
  - ٢) البعد الجغرافي مضافاً إليه الشكل الإداري السائد في الدولة ( مركزي - لامركزي - إتحادي . . . الخ )
  - ٣) الأهداف التي تتبناها المؤسسة مثل ضرورات بسط فقه الزكاة ونشره بين الناس وحمل الناس على أداء الزكاة .

## أثر الشكل الإداري على التكاليف :-

تتحدد التكاليف والمصروفات بل وتصنيفها وفقاً للشكل الإداري الذي تتخذه مؤسسة الزكاة . حيث نجد هناك نوعان من التكاليف والمصروفات التي يمكن أن تواجه مؤسسة الزكاة عموماً :-

**الأول :-** ما كان ملتصقاً أو لازماً لأداء وظائف المؤسسة ( جباية - صرف )

**الثاني :-** ما أصبح ضرورياً أو لازماً لمؤسسة الزكاة نتيجة لإختيار نوع معين من الأشكال التنظيمية لإدارة مؤسسة الزكاة

ولذلك فإن تحديد طبيعة الشكل الإداري أو بمعنى آخر الهيكل التنظيمي لمؤسسة الزكاة يعتبر أمراً ضرورياً ولازماً لتحديد وتحليل أنواع التكاليف والمصروفات الواجب إنفاقها . وذلك أخذاً في الإعتبار ظروف الزمان والمكان والمتغيرات الإقتصادية والإجتماعية الحادثة .

## أثر الشكل القانوني لمؤسسة الزكاة على عناصر التكاليف والمصروفات :-

تتأثر بنود وعناصر التكلفة والمصروفات في مؤسسة الزكاة بالشكل القانوني الذي تتخذه المؤسسة وذلك فيما إذا كانت مؤسسة طوعية أو هيئة حكومية لها قدر من الإستقلال .

ذلك أن تبني الحكومات لأمر الزكاة وجعل جبايتها ملزمة يعطي مؤسسة الزكاة قدراً أكبر في الحصول على كثير من إمتيازات الهيئات الحكومية المتعلقة ببعض بنود الصرف مثل رسوم الطرق والضرائب الجمركية المختلفة وكذلك بعض الرسوم المصلحية المختلفة أو تخفيض هذه الرسوم والنفقات . كما قد يفيدها في بعض جوانب الصرف وفي ضوابطه وإجراءاته .

أما إذا كانت مؤسسة الزكاة مؤسسة طوعية فهي قد تحتاج إلى قانون خاص يعفيها من هذه الرسوم أو يعطيها بعض الإمتيازات وذلك في مقابل الحرية الكبيرة التي قد تجدها في جوانب الجباية والصرف والإدارة .

وهذا يعني بالضرورة ان عناصر التكلفة والمصروفات تتأثر ليس فقط في قيمتها وإنما وجود بعض هذه العناصر كما تتأثر بذلك طريقة تبويب هذه التكاليف والمصروفات في القوائم المالية وذلك حسب الشكل القانوني الذي تتخذه مؤسسة الزكاة .

ويمتد هذا الأثر إلى الهيكل الرأسي للعاملين عليها ومخصصاتهم وإمтиازاتهم ..  
ولذلك فإننا سنقدم هذه المحاضرة بمعزل عن تأثيرات ما إذا كانت مؤسسة حكومية أو طوعية وسنقتصر على الاتجاه الغالب لعناصر التكلفة والمصروفات ...

### **تصنيف مؤسسة الزكاة وأثره على التكاليف :-**

يتم تصنيف المؤسسات والمشروعات من حيث طبيعة العمل لأغراض عديدة من بينها غرض تحديد التكاليف والمصروفات وتقسيم المنشآت في هذا الصدد إلى :-

- (١) منشآت صناعية .
- (٢) منشآت تجارية .
- (٣) منشآت خدمية .

ويؤثر هذا التصنيف ليس فقط في طبيعة التكاليف والمصروفات بل وفي طريقة تسجيلها كما يؤثر في تحديد قوائم التكاليف والمصروفات في كل نوع من هذه المنشآت .

فعلى سبيل المثال ، فإن المنشآت الصناعية تتضمن قوائم عناصر التكلفة فيها ، تكاليف الصنع بينما تتضمن قوائم المنشآت التجارية تكلفة المشتريات .

ويؤدى هذا إلى إختلاف تسجيل وحساب القوائم المالية في كل من النوعين ..

كذلك يتم الإفصاح في ميزانية المنشأة الصناعية ضمن الأصول المتداولة عن ثلاث حسابات يتم تصنيفها تحت عناصر البضاعة وهذه الحسابات هي :-

- أ. مواد مباشرة
- ب. بضاعة تحت التشغيل
- ج. بضاعة تامة الصنع

أما بالنسبة للإفصاح في ميزانية المنشأة التجارية فيما يتعلق بعنصر البضاعة فهناك حساب واحد يتم الإفصاح عنه بعنوان حساب البضاعة ضمن الأصول المتداولة .

و يمثل حساب البضاعة في المنشآت التجارية كافة السلع التي تتاجر بها المنشأة وتمتلكها في تاريخ إعداد الميزانية .

أما بالنسبة لأوجه الاختلاف بين المنشأة الصناعية والمنشأة الخدمية تنحصر في :-

١. تحديد التكاليف :- حيث تنحصر عناصر التكاليف في المنشأة الخدمية في أجور العمال والمصاريف الأخرى غير المباشرة . وذلك لعدم تعامل المنشأة الخدمية بالمواد المباشرة وتحويلها إلى بضاعة تامة الصنع كما هو الحال في المنشأة الصناعية .

٢. تحديد الإنتاج :- حيث يصعب تحديد الإنتاج في المنشأة الخدمية بالمقارنة مع المنشأة الصناعية والتي يمكن فيها تحديد الإنتاج وتكلفته بدقة كبيرة .

٣. وجود المخزون :- فالمنشأة الخدمية لا يوجد بها مخزون سلعي لعدم تعاملها أصلاً في البضاعة وبالتالي فميزانية المنشأة الخدمية لا تتضمن أية تكاليف متعلقة بالمخزون السلعي . وبالتالي تعتبر كل التكاليف تكاليف فترة تظهر في قائمة الدخل في حين أن ميزانية المنشأة الصناعية تتضمن ثلاث حسابات تتعلق بالمخزون هي : مواد مباشرة ..بضاعة تحت التشغيل . بضاعة تامة الصنع.

### **تعريف مؤسسة الزكاة وأثره على تصنيفها:-**

يمكن تعريف مؤسسة الزكاة لأغراض هذه المحاضرة كما يلي :-

( هي مؤسسة مالية على قدر من الإستقلال تعمل على جباية (تجميع) الموارد المالية النقدية والعينية من المسلمين أو أموالهم بشروط وطرق مخصوصة وتوزيعها ( صرفها) على أوجه الصرف المقررة شرعاً ) .

ومن التعريف السابق فإن التصنيف الشائع للمنشآت (صناعية - تجارية - خدمية ) لا ينطبق على مؤسسة الزكاة فهي خليطاً من هذه التصنيفات الشائعة .

ولذلك فإن قوائم التكلفة والمصروفات التي تشتمل عليها مؤسسة الزكاة لا بد - ضرورة - أن تختلف إلى حد ما عن التصنيفات الشائعة والتي تنصرف إليها قوائم التكلفة - والمصروفات في التصنيفات العادية للمنشآت .

فعلى سبيل المثال فإن مؤسسة الزكاة تختلف عن المنشأة الصناعية نظراً لعدم وجود منتجات سلعية لذلك تنحصر تكاليفها الإنتاجية في أجور العمال والمصاريف الأخرى غير المباشرة زائداً ما يمكن تسميته بـ (مؤنة) الجباية ( أو مصروفات الجباية) .

كما تختلف عن المنشآت الخدمية في أن الأخيرة لا يوجد بها مخزون سلعي - كالزكاة - وبالتالي لا توجد بها تكاليف تلتصق بالمنتجات ويمكن تخزينها الى فترة مقبلة وبالتالي تعتبر كل التكاليف تكاليف فترة .. حيث تواجه أو تقابل بإيرادات نفس الفترة حيث لا يمكن نقل تكاليف الخدمات إلى فترة مقبلة لعدم وجود مخزون سلعي .

أما في الزكاة فإن مصروفات الجباية - كما سنرى - يمكن تخزينها - كما هو حادث في المنشآت الصناعية - ولا تعتبر تكاليف فترة إلا في ذلك الجزء المدفوع من مال الزكاة للمصارف الشرعية خلال نفس الفترة .

وهكذا يؤثر تصنيف مؤسسة الزكاة بوضوح في تصنيف تكاليف ومصروفات المؤسسة ويجعله مختلفاً عن مصروفات وتكاليف التصنيفات الثلاثة الشائعة للمنشآت .

وعلى ذلك فإن مؤسسة الزكاة تأخذ جزءاً من قوائم المصروفات والتكاليف الصناعية مثل تلك الخاصة بمصروفات أو مؤنة الجباية كما لا تعتبر كل تكاليفها مصروفات فترة كالمنشآت الخدمية لوجود مصروفات أو مؤنة الجباية .

وهي المصروفات التي تلتصق بالجباية ويمكن تخزينها لفترة قادمة ( كالتعبئة وقيمة الدبارة والخيش .. ) وهي لا تمثل مصروفاً إلا في الفترة القادمة حين توزيع الجباية .

ولذلك فإنه عملياً يتم تجنب احتياطي من جباية الفترة الحالية لمواجهة هذه المصروفات خلال الفترة المقبلة . كذلك تختلف مؤسسة الزكاة عن المنشأة الصناعية وتشبه المؤسسة الخدمية في عدم القدرة على تحديد الإنتاج وتكلفته بدقة تامة حيث أن الجباية تتأثر بموارد وإمكانات الأوعية المختلفة زيادة ونقصاناً .

## **الأسس الشرعية لجواز الصرف الإداري من الزكاة**

باستقراء أقوال الفقهاء بخصوص الصرف الإداري من مال الزكاة يتضح مايلي :-

**أولاً :-** أن الفقهاء يجوزون الصرف الإداري من مال الزكاة بهدف تمكين السعاة من أخذ الجباية أو إستلامها .. ولذلك جوّزوا الصرف على كل أمر يعمل على زيادة الجباية أو من قيمتها مثل شراء الجوالات والعلف .. الخ .

**ثانياً :-** أن الفقهاء يجوزون الصرف الإداري من مال الزكاة بهدف تمكين العاملين عليها من صرف الزكاة على مستحقيها وتحقيق المنافع لهم .. ولذلك جوّزوا الصرف على كل أمر يحقق مصلحة المستفيدين مثل النقل والتخزين ونفقات الإعلام عنها ... الخ .

**ثالثاً :-** أن الفقهاء يجوزون الصرف الإداري من الزكاة إذا كان فيه ما يغلب مصلحة المستفيدين مثل نقل الزكاة من بلد إلى بلد .

**رابعاً :-** أن الصرف الإدارى أصبح ضرورياً لإدارة مال الزكاة وإيصاله للمستحقين ... ولذلك أصبح ضرورياً إعمال قاعدة مالا يتم الواجب إلا به فهو واجب .. مثل نفقات شراء الأصول والوقود وإستعمال الهاتف ... الخ .

### **المفاهيم الأساسية المعينة على تصنيف المصروفات الادارية في مؤسسة الزكاة :-**

نورد فيما يلي بعض المفاهيم والمعطيات التي تساعد في الفهم الدقيق للمصروفات الإدارية في مؤسسة الزكاة ولعل من أهمها :-

#### **أولاًص :التكلفة والمصرف :-**

**فالتكلفة :-** هي التضحيات الإقتصادية التي يمكن التعبير عنها في شكل مالى والتي تتحملها المنشأة في سبيل مزاولتها لنشاطها - وذلك مقابل الحصول على سلعة أو خدمة لها منفعة , كالحصول على المواد الخام وكنشاط التأمين .

ولاتقتصر التكلفة على ما يدخل فعلاً في سبيل مزاوله النشاط بل تمتد لتشمل ما يستنفذ في هذا الصدد . وذلك يشمل الفاقد العادي لمزاوله النشاط ، مثل النشارة الناتجة من تصنيع الأثاث ومثل البخر في المواد الطيارة وقصاصات القماش الصغيرة في عمليات صنع الملابس . كما ينطبق أيضاً على أجر الوقت المستنفذ في إعداد الآلات للعمل . والوقت المخصص للراحة مادام في حدود المسموح به .

**أما المصروف :-** فهو تكلفة مستنفذة تخصم من الإيرادات فالتكلفة القابلة للخصم من إيرادات الفترة تعتبر مصروفاً مثل مصروفات توزيع مال الزكاة على المستحقين وكذلك تعتبر كل تكاليف التسويق والتكاليف المخصصة للإدارة مصروفات .

#### **وهذا يعنى أن مفهوم التكلفة أعم وأشمل من المصروف فكل مصروف يعتبر تكلفه وليس كل تكلفة تعتبر مصروفاً :-**

فالتكلفة إذاً هي التضحية بموارد المنشأة للحصول على غرض معين أما المصروف فهو تكلفة يتم مقابلتها مع الإيرادات خلال الفترة المحاسبية .

وفي الحياة العملية فإنه يتم أحياناً إستعمال المصطلحين التكلفة والمصرف بالتزادف أى ليعطيان نفس المعنى بحيث  
يجل أحدهما محل الآخر .

وبالرغم من ذلك فإنه يتم إستعمال مصطلح (مصرفات ) لغايات عمل التقارير المحاسبية الخارجيه .. فمثلاً عندما  
يشترى المصنع آلات لإستعمالها في صناعة منتجاته فإن ثمن شراء هذه الآلات يعتبر تكلفة في حين أن إهلاك هذه  
الآلات يعتبر مصرفاً للفترة التي يتم فيها إستعمال الآلات .

### وفي هذه الحاضرة سنقوم بتحليل وتصنيف المصاريف الإدارية لمؤسسة الزكاة إنطلاقاً من هذا المفهوم :-

وعلى ذلك فإنه حتى يمكن أن نعتبر التضحية الإقتصادية تكلفة بهذا المعنى المحدد أو مصرفاً بهذا المعنى الواسع  
يجب الإنفاق عليه لا بد تتوفر فيها أحد الأمور التالية :-

- ١) أن تكون مما يدخل في صميم المنتج كتكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر الذي يدخل في تصنيع المنتج .
- ٢) أن تكون فيما هو متعلق بالمنتج أو ضرورياً للحصول عليه كالتعبئة والنقل .
- ٣) أن تكون فيما هو لازم لتشغيل المنتج كتكلفة العمل غير المباشر وتكلفة الحراسه ... الخ .
- ٤) أن تكون فيما هو لازم لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتج ومحققاً لأهداف المنشأة كتكلفة العمل الإداري .

أما التكلفة والمصرفات الناتجة عن الخسائر أو الإسراف والتبديد فلا يمكن إعتبارها تكلفه أو مصرف في هذا  
الصدد .. لأنها تنتج عن إهمال أو تقصير أو سوء تقدير للتوقعات الممكنه أو المحتملة .

ولذلك حتى نصل إلى ما يمكن إعتباره تكلفة أو مصرفاً يجب الإنفاق عليه فإنه لا بد من تحديد مراكز التكلفة  
ومحركاتها في جميع أنشطة المؤسسة حتى يمكن الوصول إلى عناصر التكلفة والمصرفات التي تحقق المنافع المطلوبة .

ومن ثم يمكن تبويب تكاليف ومصرفات مؤسسة الزكاة إلى :-

- أ. تكاليف إنتاجية
- ب. تكاليف تسويقية
- ت. تكاليف إدارية وتمويلية وذلك بحسب الأنشطة الرئيسة لمؤسسة الزكاة التالية :-

١. الإنتاج (الجباية)

٢. التسويق (الصرف)

وفي الجدول التالي أمثله لكيفية تحديد مراكز التكلفة ومحركات التكلفة في كل مركز وتحديد عناصر التكلفة - والمصروف المتعلقة بكل محرك وذلك على النحو التالي :-

م	مركز التكلفة	محرك التكلفة	عناصر التكلفة والمنصرفة
١	مراكز الإنتاج (الجباية) من أمثلة المراكز :: ١ . وعاء الزروع . ٢ . الأنعام . ٣ . عروض التجارة .	❖ جباية الزروع . ❖ الانعام .	.
٢	مراكز خدمات الجباية الإنتاجية (مثل التخزين ، والنقل)	❖ التخزين . ❖ النقل . ❖ التموين .	
٣	مراكز الخدمات التسويقية (تسويق مال الزكاة وتوزيعه على المصارف الشرعية) .	❖ الإعلان وعدد مراته . ❖ مراكز التسويق	
٤	مراكز الخدمات الإدارية ( الخاصه بالأجهزة الإدارية والمالية وأجهزة الإشراف والرقابة )	❖ عدد أعضاء مجلس الإدارة . ❖ عدد الجباة .	
٥	مراكز الأصول الرأسمالية (المتعلقة بالأصول الرأسمالية )	❖ عدد المكاتب .	

## ثانياً : إيرادات المبيعات وإيرادات الجباية

إيرادات المبيعات تنتج أصلاً من وجود منتجات , حيث أن المنتج يكون سبباً منشئاً وسبباً قصدياً للإيرادات . ولذلك تبوب هذه الإيرادات على أساس السبب المنشئ فقط ، وذلك لأن هذه الإيرادات ليست وسيلة لغاية وإنما هي غاية تتخذ لها الوسائل ( كإنتاج المنتج ) .

وذلك بعكس إيرادات الجباية فهي ليست غاية في ذاتها وإنما هي موارد يتم تجميعها بإتخاذ عدد من الوسائل ولذلك فإنه يتم التوسل للحصول على إيرادات الجباية بعدد من الوسائل ليس من بينها إنتاج منتجات .

وعليه ولهذا الفرق الدقيق بين إيرادات الجباية وإيرادات المنتجات يتضح بأن قوائم التكلفة الخاصة بمصروفات الجباية لا تتضمن تكلفة أيّاً من المواد المباشرة أو المواد غير المباشرة (( المواد المباشرة في صناعة الأثاث هو الخشب والمواد غير المباشرة مثل المسامير والغراء ... )) .

وهذا يعني أن كل عناصر التكلفة الصناعية في المنشأة الصناعية يمكن إدراجها ضمن عناصر تكاليف ومصروفات الجباية .

ويضاف إلى هذه العناصر تكلفة العمل غير المباشر قبل تمكن الساعي من مال الزكاة ووضعه في مخازنه أو حتى تصرفه كتكلفة عمال التعبئة والشحن وتكلفة تجميع الزكاة وما تتطلبه من إيجار مخازن وترحيل . ويستثنى من عناصر هذه التكاليف بندي المواد المباشرة وغير المباشرة لعدم وجودهما أصلاً .

أما تكلفة العمل المباشر وكذلك غير المباشر ( كالحاسب والعريف ) بعد تمكن الساعي من مال الزكاة ووضعه تحت تصرفه أو في مخازنه فيحسب على بند العاملين عليها .

## ثالثاً :- مصروفات الجباية :-

يقصد بها المصروفات التي تتكلفتها مؤسسة الزكاة في الجباية العينية على وجه الخصوص وهي جباية الأنعام والزروع فالأصل في الجباية العينية أن تؤخذ في أماكنها كالحقل بالنسبة لزكاة الزروع والثمار والمرعى وبالنسبة لزكاة الأنعام لقوله صلى الله عليه وسلم ( لاجلب ولاجنب ) .

والرأى المقرر شرعاً هو أن المركزى يدفع الزكاة العينية وقت حصادها في الحقل دون تعبئة أو ترحيل وكذلك الحال بالنسبة للأنعام حيث تستلم في المرعى أو مكان تجمع الأنعام حول المياه .

أما حين الخوف أو التعذر لوعورة الطريق أو خلافه جَوَّزَ الفقهاء أن يأتي بها المزكى للساعي فحينئذٍ تكون التكاليف إلى حين إستلامها بواسطة الساعي على المزكى أو بصطلح المزكى مع الساعي على القيمة .

كذلك فإن تكاليف إستيفاء الزكاة تحسب على المزكى مثل أجره الوزان والكيال والعداد حتى يقبض الساعي الزكاة لأن عمل هؤلاء يساعد في فصل مال الزكاة عن مال المزكى وهو المطالب بتعيين مال الزكاة للساعي .. وهؤلاء ( الوزان والكيال والعداد ) يساعدون المزكى في ذلك ..

وعلى ذلك فإن الأساس في حساب مصروفات الجباية هو التمكين من أخذها بواسطة الساعي وهذا يعني أن المصروفات الأخرى التي تتطلبها الجباية العينية كالخيش وقيمة الدبارة بالنسبة للزروع وتكلفة العلف والدواء للحيوان تعتبر من قبيل المصروفات التي تتكلفتها مؤسسة الزكاة من مال الزكاة .

والواقع أن مثل هذه المصروفات لا تعتبر من قبيل المصروفات الإدارية .. لأنها غير مستنفذه .. فهي بطبيعتها عند إنفاقها تزيد من قيمة الجباية فمثلاً الجولات المشتراة لتعبئة محصول القمح يمكن للفقير أن يبيعها بعد إستهلاك القمح .. وهكذا .

كذلك الحال بالنسبة للعلف أو الدواء للحيوان فإنه يزيد من قيمته حيث تسمن الماشية أو تظل سليمة على الأقل . والجدول التالي يبين النفقات التي يمكن إعتبارها ضمن مصروفات الجباية العينية وتزيد من قيمة الجباية الكلية .. وتضاف محاسبياً لقيمة الجباية الكلية :

م	بالنسبة للزروع	بالنسبة للأنعام
١	قيمة الخيش (الجولات )	تكلفة العلف
٢	قيمة الدبارة	تكلفة الدواء
٣	تكلفة الغريلة	أجرة الراعى
٤	تكلفة التعبئة	أجرة الحراسة
٥	تكلفة العتالة صعوداً ونزولاً	أجرة السقى
٦	تكلفة الترحيل من مكان الحصاد وحتى المخزن	تكلفة النقل حتى الزريبة
٧	أجرة الحراسة حتى المخزن	

والجدول السابق يوضح أن مثل هذه النفقات لا تعتبر من قبيل المصروفات ( لأنها غير مستنفذه ) ولذلك يمكن التعبير عنها بالتكلفة بمعناها الدقيق أو ما يطلق عليه الفقهاء إصطلاح ( مؤنة الجباية ) .. فهي عند إنفاقها كتضحية إقتصادية تزيد من قيمة الجباية ..

ولذلك تعتبر من قبيل التكلفة القابلة للتخزين ويمكن تجنب مبلغها من جباية هذه الفترة كإحتياطي ليصرف في الفترة المقبلة فحينئذٍ تقابل بالإيرادات وتعامل معاملة المصروفات الإدارية .

أي يمكن إعتبارها من قبيل التكلفة القابلة للتخزين ولا تعتبر مصروفاً لإعند توزيع الجباية حقيقة .. أما ما لم يصرف من الجباية العينية خلال الفترة فتلتصق هذه المصروفات به لامكانية تخزينها فيها .

ومن المهم ملاحظة أن تكاليف العمل المباشر ( السعاة ) لاتعامل كمصروف أو ( مؤنه جباية ) وإنما تخصم من بند العاملين عليها والذي هو أصلاً خصم من الجباية الكلية .

وكذلك الحال بالنسبة لتكاليف العمل غير المباشر بعد تمكن الساعي من مال الزكاة إيداعه في المخازن فهي أيضاً تكون من بند العاملين عليها .

أي أن المصروفات المرتبطة مباشرة بالعمل في الجباية أو ما يمكن إعتباره مصروفات إضافية على العمل تخصم من بند العاملين عليها وليس من الجباية الكلية وذلك كما هو مقرر شرعاً .

#### **رابعاً :- مصروفات السهمان ( مستحقى الزكاة ) :-**

ويقصد بها النفقات التي تتكلفتها مؤسسة الزكاة لتوصيل مال الزكاة إلى المستحقين أو ما يمكن تسميته بالتكاليف التسويقية وهي المتعلقة بتخزين مال الزكاة قبل تسليمه للمستحقين ونقله وشحنه والإعلان عنه ونفقات توزيعه ... الخ كما يشمل تأمينه إلى أن يتم تسليمه وكذلك إعادة تعبئته ... الخ .

ذلك أن الأصل التعجيل بتفريق الزكاة على المستحقين كما قرر الفقهاء .. ولكن لظروف موضوعية قد لايتيسر التعجيل أو قد يكون فيه تضييع لمصلحة الفقير .. الأمر الذي يستدعى حفظ مال الزكاة وتوزيعه مستقبلاً أو نقله من مكان إلى مكان بواسطة مؤسسة الزكاة ..

ولذلك كما قرر الشافعية تكون هذه النفقات من أصل مال الزكاة لامن سهم العاملين عليها .

#### **خامساً :- العاملين عليها :-**

وهم جميع العاملين في جباية وتوزيع وإدارة مؤسسة الزكاة من سعاة وأداريين ومشرفين وكتبة ومحاسبين وفنيين وعمال وحراس وخفراء وسواقين ... الخ سواء كان عملهم بصورة دائمة أم يقدمون خدماتهم بصورة مؤقتة فإن جميع هؤلاء تقع رواتبهم وأجورهم ومكافآتهم ومستحقآتهم ومخصصآتهم وإمتيازآتهم على بند العاملين عليها .

كما يشتمل هذا البند على كل الأمور التي تخص العاملين عليها كالتدريب والتأهيل .. الخ  
أي أن هذا البند يصرف لتغطية الأجور والمرتبات التي تحددها نظم وقوانين العمل ويراعى في ذلك أجر المثل

أما الامتيازات الخاصة بالوظائف فيتم فيها مراعاة العرف السارى في الوظائف المشابهة مع مراعاة دواعى الترشيح  
حتى لا يستهلك مال الزكاة حيث قرر كثير من الفقهاء جواز زيادة الصرف على بند العاملين عليها بأكثر من الثمن إذا  
دعى الحال لذلك .

كذلك فإن هذا البند يتم خصمه من الجباية الكلية بعد خصم سائر المصروفات الإدارية الأخرى شأنه شأن أي  
مصرف من مصارف الزكاة .

### سادساً :- المصروفات الإدارية الأخرى :-

وتقصد بها المصروفات التالية :-

- ١ . الصرف على الأصول :- مثل شراء العربات والمواتر والمعدات والأجهزة المختلفة مثل الكمبيوتر وأجهزه الهاتف  
... الخ .
- ٢ . الإنشاءات مثل التشييد مثل المكاتب والمخازن والمنازل .
- ٣ . الصرف الجارى أو التسيير مثل الوقود والكهرباء والمياه والزيوت والمطبوعات والإعلام ... الخ

والبندين الأول والثاني هما عبارة عن التكاليف التي تقيد أولاً كأصول ثم تتحول تدريجياً إلى مصروفات عن  
طريق الإهلاك ..

أما البند الثالث فهو يقيد ابتداءً كمصروف لأنه مستنفذ .

وتخصم البنود الثلاثة من الجباية الكلية ولا تدخل في سهم العاملين عليها . فهي من باب (( ما لا يتم الواجب إلا به فهو واجب )) وذلك حسب توصيات المؤتمر العلمي العالمي الثاني للزكاة والمنعقد في الخرطوم .

### **التصنيف العلمي لعناصر الصرف الإدارى :-**

تبويب عناصر التكاليف والمصروفات تبويبات عديدة بحسب الغرض المعين أو لتحقيق أغراض محددة .  
ومن بين هذه التبويبات مايلي :-

أولاً :- التبويب حسب الفترة المحاسبية .

ثانياً :- التبويب حسب حجم النشاط .

ثالثاً :- التبويب حسب مراكز التكاليف .

رابعاً :- التبويب حسب وظائف وأنشطة المنشأة .

والأتجاه الحديث في كثير من المنشآت هو تبويب وتصنيف قوائم عناصر التكلفة والمصروفات حسب وظائف وأنشطة المنشأة وهو التبويب الذى سنعتمد عليه في هذه المحاضرة ..

ولكن قبل الحديث عن التبويب حسب وظائف وأنشطة المنشأة لابد من إعطاء نبذة مختصرة عن أنواع التبويبات الأخرى لأن ذلك سيساعد على تيسير شرح التبويب الذي إعتدناه ويجعله مختصراً مع التركيز في إعطاء الأمثلة بما يتناسب مع مؤسسة الزكاة .

### **أولاً :- التبويب حسب الفترة المحاسبية :-**

حيث تبويب عناصر التكلفة والمصروفات إلى :-

١. تكاليف رأسمالية :- وهى التى يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية مثل الأصول الثابتة ( سيارات - أجهزة ) والتى يتم تحويلها تدريجياً إلى مصروفات إيرادية عن طريق أقساط الإهلاك السنوية .
٢. مصروفات إيرادية :- وهى عناصر المصروفات المستنفذة في مزاوله النشاط العادى للمنشأة خلال الفترة المحاسبية وهى تنقسم إلى ::

أ . **تكاليف منتج :** ( مصروفات الجباية ) أو ( مؤنة الجباية ) وهى عناصر التكاليف التى لها القدرة على الالتصاق والتجمع لتكون جزءا من قيمة ( الجباية ) وتكون ضرورية ولازمة لها مثل الخيش للزروع وتكلفة المياه للأنعام ... إلخ .

ب. **تكاليف فترة** : وهى التكاليف والمصروفات التي تربط بالفترة الزمنية وليس لها القدرة على الالتصاق بوحدة المنتج أو الجباية وبالتالي فهى غير قابله للتخزين وهى بدورها تنقسم إلى :-

١. مصروفات جارية كالوقود والزيوت والهاتف .
٢. تكاليف أو مصروفات مؤجله وهى تكاليف تخص فترات مقبله ويؤجل خصمها من الإيرادات إلى الفترات التى تخصها .

### **ثانيا :- التبويب حسب حجم النشاط :-**

وفيه يتم تبويب عناصر التكاليف والمصروفات إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وتكاليف شبه متغيرة .

١. **التكاليف المتغيره** :- وهى التى يتغير إجمالى قيمتها طردياً مع التغير فى مستوى النشاط بحيث لو تضاعف مستوى النشاط ستتضاعف هذه التكلفة .. ولكنها بالنسبة لوحدة المنتج تظل ثابتة مثل المواد الخام وإستهلاك الكهرباء والهاتف .
٢. **التكاليف الثابته** :- هى التى تظل قيمتها ثابتة فى مجموعها بغض النظر عن حجم النشاط .. إلا أن نصيب الوحدة منها يتغير عكسيا مع حجم النشاط ، بحيث يصبح نصيب الوحدة أصغر كلما زاد حجم النشاط وهى تنقسم إلى :-

- أ. تكاليف ثابتة ملزمة :- كالمباني والآلات
- ب. تكاليف ثابتة إختيارية :- وهى التى تنتج من قرارات إدارة والمنشأة السنويه ببيانفاق تكاليف محددة مثل تكاليف الإعلان والبحوث والعلاقات العامة والتدريب .... إلخ .
٣. **التكاليف شبه المتغيرة** :- وهى التى تحتوى على جزء ثابت وجزء متغير مثل تكاليف الكهرباء والوقود والتلفون . ويمثل الجزء الثابت من هذه التكاليف الحد الأدنى لأعباء الخدمة واللازم للاحتفاظ بالخدمة متاحة وجاهزة للاستخدام ( مثل رسوم إشترك الهاتف ... )

### **ثالثا :- التبويب حسب مراكز التكلفة :-**

يقصد بمركز التكلفة نشاطا معيناً متجانساً يستخدم مجموعة متجانسة من عوامل الإنتاج بهدف تقديم منتج متميز قابل للقياس وتنقسم مراكز التكلفة إلى :-

١. مراكز الإنتاج ( الجباية )
٢. مراكز الخدمات الإنتاجية :- وهي المراكز التي لا تبذل جهداً إنتاجياً مباشراً بل تقدم الخدمات الفنية اللازمة لمساعدة مراكز الإنتاج ( الجباية ) مثل مراكز التخزين والنقل .
٣. مراكز الخدمات التسويقية :- وهي التي تختص مثلاً بالأبحاث التسويقية والعمليات المتعلقة بتخزين وتوزيع حصيللة الجباية مثلاً .
٤. مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية :- وهي مراكز خدمات الأجهزة الإدارية والمالية وأجهزة الإشراف والرقابة .
٥. مراكز الأصول الرأسمالية :- وهي المتعلقة بالأصول الرأسمالية المختلفة كلسيارات والأجهزة والمعدات .

وهذا التوزيع يعكس بصورة مباشرة النشاطات المختلفة التي تزاو لها المنشأة بغرض تحقيق أهدافها وهي نشاطات :-

- (١) الإنتاج .
- (٢) التسويق
- (٣) الإدارة

وعلى ذلك يتم تبويب عناصر التكلفة والمصروفات طبقاً لعلاقتها بهذه النشاطات إلى :-

١. تكاليف إنتاجية :- وهي عناصر التكاليف المرتبطة بمزاولة النشاط الرئيسي للمنشأة . وتمثل مجموعة التكاليف التي تنفق في مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية (مصروفات الجباية)
٢. تكاليف تسويقيه :- وهي التكاليف والمصروفات المتعلقة بتخزين الإنتاج والإعلان عنه وتوزيعه ونقله... الخ وكذلك تكلفة الأبحاث التسويقية المختلفه ومصروفات التعبئة والتغليف أو إعادة التعبئة والتغليف والشحن والتأمين .. الخ .

### ٣. تكاليف إدارية وتمويلية :-

وهي عناصر التكلفة التي تتعلق بالإدارة العامة لمؤسسة الزكاة مثلا وتتضمن تكاليف المواد والعمل والخدمات الأخرى .

### رابعاً :- التبويب حسب وظائف المنشأة :-

إن الإتجاه الحديث في كثير من المنشآت هو التركيز على الأنشطة المستخدمة في إنتاج المنتج للمحاسبة على التكاليف غير المباشرة . وذلك للحصول على دقة أكثر في إحتساب عناصر التكاليف والمصروفات الخاصة بالمنتج ، حيث يتم تقسيم عمليات المنشأة إلى عدة أنشطة ومن ثم يتم تجميع توزيع تكاليف ومصروفات الأنشطة بناءً على محركات التكلفة المختلفة .

وعليه يتم تقسيم التكاليف حسب وظائف المنشأة إلى :-

- أ. تكاليف ومصروفات إنتاجية .
- ب. تكاليف ومصروفات تسويقية .
- ت. تكاليف ومصروفات إدارية .

وداخل كل تصنيف من التصنيفات السابقة يتم تقسيمها إلى :-

١. خدمات فورية - كالعمل
٢. خدمات قصيرة الأجل مثل إعدادالمواد للتشغيل .
٣. خدمات طويلة الأجل مثل الأصول

وداخل كل قسم مما سبق يمكن تصنيف التكاليف والمصروفات الى تقسيمات أخرى مثل ثابتة ومتغيرة أو مباشرة وغير مباشرة .

### تطبيق التبويب العلمي على مؤسسة الزكاة :-

سنتبع في تطبيق التبويب العلمي لعناصر التكاليف والمصروفات حسب وظائف المنشأة الخطوات التالية على الترتيب :-

أولاً :- تقسيم وظائف وأنشطة المؤسسة إلى مراكز للتكلفة على النحو التالي :-

م	الجباية	الصرف التسويقي	الإدارة
١	وعاء الزروع		
٢	وعاء الأنعام		

٣	عروض التجارة
---	--------------

**ثانياً :-** تقسيم هذه الأنشطة ( مراكز التكلفة ) إلى محركات للتكلفة على النحو التالي

م	وعاء الزروع	وعاء الأنعام	عروض التجارة
١	تعبئيه الزروع		
٢	شحن الزروع		
٣	ترحيل الزروع		

**ثالثاً :-** تقسيم محركات التكلفة إلى خدمات فورية وقصيرة الأجل ، طويلة الأجل .. وهي للزروع كالآتي :-

م	تعبئيه الزروع	شحن الزروع	ترحيل الزروع
١	خدمات فورية /عمال		
٢	خدمات قصيرة الأجل/إيجارات		
٣	خدمات طويلة الأجل/عربات		

**رابعاً :-** تقسيم هذه الخدمات إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة .. وهي لتعبئة الزروع كالآتي .

م	خدمات فوريه	خدمات قصيره الأجل	خدمات طويلة الأجل
١	عمال تعبئة /متغيرة	جالات وخيش / متغيرة	معدات تعبئة/ثابتة
٢	عمال حراسة / متغيرة	دبارة/ متغيرة	
٣	مشرفين / ثابتة	تأمين / ثابتة	

**خامساً :-** تحديد تكاليف هذه العناصر وتجميعها وفقاً لما هو متعارف عليه محاسبياً في القوائم المالية .

### **التبويب العملي لعناصر التكاليف والمصروفات :-**

إن تقسيم وتبويب عناصر التكاليف والمصروفات في مؤسسة الزكاة إلى علمي وعملي لايعنى أن هناك فروقاً جوهرية بين هذين التبيينين. وإنما يعنى ذلك أن الظروف الموضوعية للتطبيق قد تقتضى تحويل بعض العناصر أو المسميات أو حتى تغييرها لتتلاءم مع الواقع العملي وظروف مؤسسة الزكاة التي تعيشها كما تتلاءم مع طبيعة المؤسسة وأهدافها وما إذا كانت مؤسسة طوعية أو هيئة حكومية لها قدر من الإستقلال... الخ ولذلك فإننا في هذا الجزء الأخير سنستعرض بعض التصنيفات العملية لهذا العناصر ونختم ذلك بتجربة ديوان الزكاة السوداني في تصنيف عناصر التكلفة والمصروفات :-

## التصنيف الأول :-

وفيه يتم التصنيف على النحو التالي :

أولاً :- تكاليف ومصروفات رأسمالية :- وهى التكاليف التى سجلت أولاً كأصول ثم تتحول تدريجياً إلى مصروفات عن طريق الأهلاك مثل السيارات والأجهزة والمعدات

ثانياً :- تكاليف ومصروفات قابلة للتخزين :- وهى التكاليف المرتبطة بالحماية وتلتصق بها ( كمصروفات ) مثل تكاليف الشحن والدوبار والخيش .. فهذه تسجل كقيمة إضافية .. ولا تعتبر مصروفات إلا حين توزيع الحماية . لذلك يجب لها احتياطي من فترة سابقة .

ثالثاً : تكاليف فترة :- وهى التى يتم التقرير عنها كمصروفات في الفترة موضع الإهتمام وتشمل :-

- أ- المصروفات الجارية :- مثل الكهرباء والوقود والإعلام .. إلخ .
- ب- بند العاملين عليها :- مثل المرتبات والأجور والتدريب ..... إلخ
- ج- مصروفات الصرف على المستحقين :- مثل سائر المصروفات التسويقية اللازمة لتوزيع الزكاة مثل الإعلان والتخزين وإعادة التعبئة لصالح المستحقين والتأمين .... إلخ
- د- ما تم إستنفاده من الأصول الرأسمالية في شكل اهلاك .

## التصنيف الثانى :-

ويمكن أن يكون على النحو التالى :-

- ١ . العاملين عليها
- ٢ . الصرف على الأصول .
- ٣ . الصرف على الإنشاءات
- ٤ . الصرف الجارى
- ٥ . مصروفات الحماية
- ٦ . مصروفات التسويق ( الصرف على المصارف الشرعية )

## أمثله لقوائم الصرف الإدارى في مؤسسة الزكاة

١- العاملين عليها

١ الأجور والمرتبات

٢ مخصصات الوظائف

٣ التدريب والتأهيل

٢- الصرف على الأصول

١ سيارات

٢	مواطر
٣	أجهزة ومعدات
٤	كمبيوترات
٥	آلات طباعة
٦	آلات حاسبة
٧	تلفونات
٨	أجهزة إتصال أخرى

### ٣- الصرف على المنشآت :-

١. منازل
٢. مكاتب
٣. أراضي
٤. مخازن

### ٤- الصرف الجارى :-

(١) الزيوت	(٨) الإيجارات
(٢) الوقود	(٩) الإعلام
(٣) الكهرباء	(١٠) علاقات عامه
(٤) المياه	(١١) بحوث
(٥) الإحلال	(١٢) مطبوعات
(٦) الصيانه	(١٣) البريد
(٧) الإعلانات	

### ٥- مصروفات الجباية :-

- (١) الخيش والتعبئة .
- (٢) الدباره والخيوط
- (٣) شحن وتفريغ الجباية
- (٤) نقل وترحيل الجباية
- (٥) أدوية بيطرية
- (٦) علف
- (٧) مياه
- (٨) إيجارات مرعى

٩) حراسة وتأمين

١٠) رعاة

٦- مصروفات التسويق :-

١) إيجار مخازن

٢) نقل وترحيل لمراكز التوزيع

٣) إعادته تعبئته وتغليف

٤) إعلانات

٥) بحوث تسويق .

٦) مطبوعات

تصنيف ديوان الزكاة ( السودان ) لعناصر التكلفة والمصروفات :-

يبوب ديوان الزكاة بالسودان عناصر التكلفة والمصروفات إلى أربعة أبواب رئيسيه هي على النحو التالى

١) الصرف على العاملين عليها

٢) الصرف الجارى

٣) الصرف على الإنشآت والأصول

٤) مصروفات الجباية