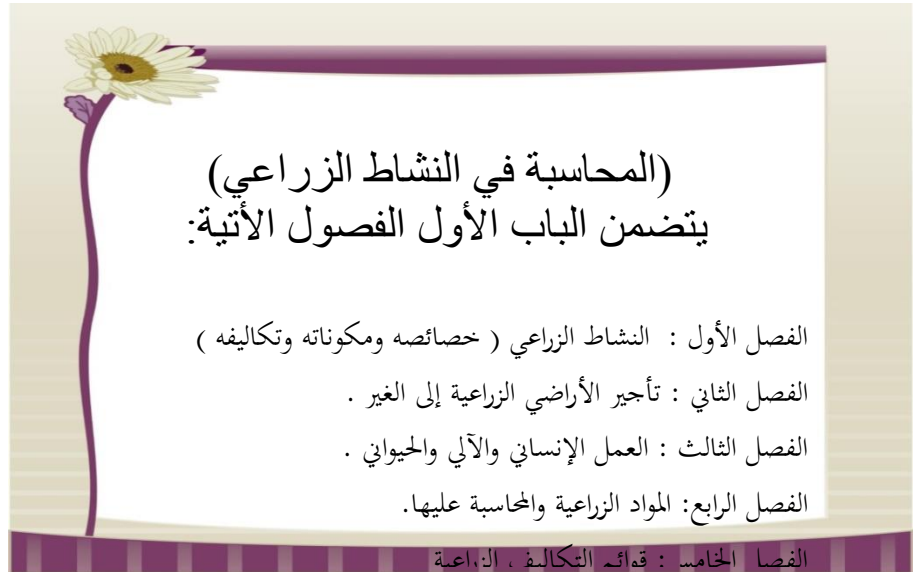


الفصل الاول
المحاسبة
في النشاط الزراعي



(المحاسبة في النشاط الزراعي)
يتضمن الباب الأول الفصول الآتية:

- الفصل الأول : النشاط الزراعي (خصائصه ومكوناته وتكاليفه)
- الفصل الثاني : تأجير الأراضي الزراعية إلى الغير .
- الفصل الثالث : العمل الإنساني والآلي والحيواني .
- الفصل الرابع: المواد الزراعية والمحاسبة عليها.

الفصل الخامس : قوائم التكاليف ، الدفعة

المحاضرة الاولى :

الفصل الأول النشاط الزراعي (خصائصه ومكوناته وتكاليفه)

أهداف الفصل:

يهدف الفصل الى اعطاء معلومات اولية في محاسبة النشاط الزراعي ومن خلال مقدمة تمهيدية حول مفهوم النشاط الزراعي وانواعه، وخصائص هذا النشاط وتأثيرها على الاجراءات المحاسبية في المنشآت التي تمارس مثل هذا النشاط ، اضافة الى تناول تعريف لمحاسبة التكاليف الزراعية واهم اهدافها.

النشاط الزراعي وانواعه

إن مفهوم النشاط الزراعي لا ينحصر باستغلال الارض الزراعية عن طريق الحراثة والفلاحة والسقي بهدف الحصول على المنتجات النباتية كالحبوب والقطن والقصب والفواكه والخضر... وغيرها بل يمتد ليشمل العديد من الانشطة التي تهدف الى تحقيق العديد من المنتجات الزراعية لذلك فالنشاط الزراعي بمفهومه الصحيح يتضمن الانشطة ادناه:-

١ . **النشاط النباتي** :- ويهدف الى الحصول على المحاصيل الحقلية والخضروات ومنتجات البساتين وحدائق الفاكهة .

٢ . **النشاط الحيواني** :- ويشمل كل ما يتعلق بعملية اقتناء الحيوانات في المزرعة بهدف الحصول على منتجاتها حيث تنقسم الماشية في المزرعة الى الانواع التالية (وللاغراض المحاسبية):

أ - **ماشية التربية**: وهي أنواع الماشية التي تقتنيها المزرعة بهدف الحصول على المواليد (النتاج) منها والمتاجرة بهذه المواليد.

ب - **ماشية العمل**: ويتم اقتنائها بهدف المساعدة في أعمال المزرعة المتعلقة بالسقي والحراثة.

ج- **ماشية التسمين**: حيث تهدف المزرعة الى تسمينها وايصالها لوزن معين بهدف الحصول على لحومها والمتاجرة بها .

د - ماشية الالبان: ويتم اقتنائها بهدف الحصول على نتاجها من الحليب الخام بهدف بيعه او استغلاله كمادة اولية في صناعة بعض منتجات الالبان .

بالاضافة لتربية المواشي في المزرعة نمارس بعض المنشآت الزراعية نشاط تربية الدواجن او إنشاء مناخل للحصول على منتجاتها.

٣. **نشاط الصناعات الغذائية:** حيث تمارس بعض المنشآت الزراعية بعض الانشطة الصناعية البسيطة بصناعات غذائية تعتمد على منتجات المزرعة من المحاصيل والمنتجات الحيوانية مثل صناعة التعليب أو صناعي الاعلاف او صناعة منتجات الالبان... وغيرها.

خصائص النشاط الزراعي وانعكاساتها المحاسبية

١. **تعدد المنتجات الزراعية :** فغالباً ما تقوم الوحدة الانتاجية الزراعية (المزرعة) بانتاج عدة منتجات في وقت واحد مثلاً نتاج الماشية في المزرعة لحوم ، البان ، صوف ، جلود ، اسمدة ونتاج محصول القمح حبوب وتبن وقش ونتاج الدواجن لحوم وبيض وأفراخ ... الخ وقد تكون هذه المنتجات المتعددة ذات قيم تبعيه متفاوتة لذا فمن الضروري تحديد تكلفة كل منتج بشكل صحيح من خلال توفر النظام الكلفوي الملائم للنشاط الزراعي خصوصاً وأن ظاهرة التكاليف المشتركة بين المنتجات تتطلب توزيعها استناداً الى اسس علمية وصحيحة كل هذا يهدف تحديد تكلفة كل منتج بشكل دقيق بحيث تتمكن الوحدة الانتاجية الزراعية من إتخاذ القرارات الهامة التي من شأنها التوسع في انتاج بعض المنتجات أو التقليل من انتاج البعض الاخر.

٢. **موسمية الانتاج الزراعي:** حيث تتميز الغالبية العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الانتاج ، أي يتم زراعة المحاصيل وحصادها في مواسم معينة من السنة ولايمكن في مواسم اخرى ، وهذه الخاصية ستؤثر على حجم العمل المحاسبي الذي سيزداد في موسم الزراعة والحصاد ونقل كاجراءات في مواسم الانتظار والاستعداد للموسم الجديد وبالتالي سيؤثر ذلك على سياسة إدارة المنشأة حول استخدام الكوادر المحاسبية التي سيزداد استخدامها في موسم الزراعة ويقل او يتحدد في موسم آخر .. كما يترتب على خاصيته الموسمية في الانتاج الزراعي موسمية الدخل للمزرعة حيث تحصل المزرعة على دخلها وبشكل كبير في نهاية الموسم الزراعي فقط وليس على مدار السنة .

٣. **ضخامة قيمة الخدمات التسويقية والتخزينية:** يترتب على خاصية موسمية الانتاج الزراعي ظهور الحاجة الملحة للاستعانة بالخدمات التسويقية التخزينية كوسيلة لأستقبال المنتجات الزراعية وتنظيم تدفقها للاسواق حسب الحاجة بحيث تضمن عدم تدفقها كلها مرة واحدة في نفس الوقت مما يؤدي الى هبوط اسعارها الى مستويات تقل كثيراً عن تكاليف انتاجها، كما تتصف غالبية المنتجات الزراعية بقابليتها للتلف وبدرجات متفاوتة. فالقطن والحبوب محاصيل بطيئة التلف بينما يلحظ بان الفواكه والخضر ومنتجات الالبان سريعة التلف الامر الذي يدفع ادارة المنشأة الزراعية الى توفير المخازن الجيدة وتوفير وسائل تسويقية قادرة على التخفيف من ظاهرة التلف في

المنتجات. ان كل ذلك يؤدي الى ارتفاع تكاليف تسويق وخرن المنتجات الزراعية ارتفاعاً كبيراً بحيث يعوق ومن كثير من الحالات تدفق هذه المنتجات الزراعية من مناطق انتاجها الى مناطق استهلاكها.

٤ . **صعوبة تقدير الانتاج الزراعي مقدماً:** ويتأثر الانتاج الزراعي كماً ونوعاً بالعديد من العوامل الخارجية.. حيث تلعب العوامل الجوية (الحرارة والبرودة والامطار) والعوامل البيولوجية كالأفات الزراعية دوراً كبيراً في هذا المجال، ويترتب على هذه الخاصية صعوبة تقدير كميات الانتاج المنتظر للاستعانة بها في وضع الموازنات التخطيطية طويلة الاجل، ولكن هذه الصعوبة يمكن تجاوزها من خلال وضع موازنات تخطيطية لفترات قصيرة الاجل مثل السنة المالية، او الدورة الزراعية.

٥ . **تداخل الأنشطة الزراعية بعضها مع البعض الآخر،** فمخرجات بعض الأنشطة الزراعية يمكن ان تكون مدخلات لانشطة زراعية اخرى، فمثلاً منتجات حقل الحنطة والشعير يمكن أن تكون مدخلات (مادة أولية) لمعمل العلف في نفس المزرعة ومنتجات هذا المعمل تصبح مدخلات لنشاط الانتاج الحيواني (ماشية، دواجن) وبالعكس مثلاً ما ينتج من النشاط الحيواني من أسمدة عضوية ستستخدم لزيادة خصوبة الارض وهكذا .. إن هذا التداخل بين الأنشطة الزراعية يتطلب وجود نظام محاسبي قادر على احتساب تكاليف كل نشاط زراعي في المزرعة (كل منتج) وبشكل دقيق بهدف معرفة نتائج كل نشاط (ربح / خسارة) وبهدف التخطيط بشأنه واتخاذ القرارات اللازمة للتأكيد على الأنشطة الربحة في الزراعة والعمل على تلاقي الخسائر الحاصلة في الأنشطة الاخرى.

٦ . امكانية تغيير تبويب الاصول الزراعية الحيوانية من اصل ثابت الى متداول او من متداول الى ثابت باختلاف الغرض من اقتنائها.

فمثلاً كما تعد ان ماشية التربية وماشية العمل وماشية الالبان هي اصول الزراعية ثابتة في المزرعة أي ان الغرض منها هو استخدامها في العمليات الانتاجية الزراعية لهدف الحصول على منتجاتها او خدماتها ، اما ماشية التسمين فهي اصول زراعية متداولة لان الغرض من وجودها في المزرعة هو تسمينها والمتاجرة بها حين وصولها للوزن المطلوب ، وهنا يمكن لادارة المزرعة ان تتخذ قراراً بتحويل مثلاً عدد من رؤوس ماشية التسمين الى صنف ماشية تربية لان الادارة قررت الاحتفاظ بهذه الرؤوس واستغلال قدرتها الانتاجية لزيادة اصول المزرعة، هذه الحالة تتطلب من محاسب المزرعة تسجيل القيد المحاسبي الملازم لاثبات كلفة او قيمة الرؤوس المحولة من صنف الى صنف اخر ذلك القرار سيؤثر على اسلوب عرض الاصول ثابتة او متداولة في الميزانية العمومية.

محاسبة التكاليف الزراعية

وتعرف بأنها فرع من فروع محاسبة التكاليف يطبق مبادئها وأسسها وقواعدها للتوصل الى نتائج النشاط الزراعي لكافة فروعها بشكل فني وسليم.

حيث تساعد إدارة المزرعة في الرقابة على استعمال عوامل الانتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في المزرعة في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الانتاج لغرض استعمالها بأقصى درجة من الكفاية.

فوائد محاسبة التكاليف الزراعية

١. **قياس كلفة الانتاج :-** حيث أن قياس كلفة الانتاج لمحصول معين توصلنا الى قياس تكلفة الوحدة الواحدة منه مثل كلفة الطن الواحد من الحنطة أو أي وحدة قياسية لكمية منتج في نشاطات المزرعة ، كما إن قياس تكاليف الانتاج لأي نشاط من نشاطات المزرعة سواء كانت أنشطة انتاج نباتي أو أنشطة حيواني يساعد في عمليات تسعير المنتجات الزراعية للمزرعة وبشكل صحيح كما يمكن من تحديد تكاليف الانتاج لمخزون آخر المدة وتقدير قيمة الاصول بهدف تحديد المركز المالي للمزرعة .

٢. **الرقابة على التكاليف :-** يراعى عند تصميم النظام المحاسبي للتكاليف أن يتضمن عوامل الرقابة على عناصر التكاليف جميعاً ، فعنصر تكلفة المواد مثلاً (بذور او اسمدة) يجب أن يوفر له نظام دقيق للرقابة عند الشراء والاستلام والتخزين والصرف ، وعنصر تكلفة العمل أيضاً يجب أن نفرض عليه رقابة سواء كان عملاً ألياً انسانياً او حيوانياً ، اضافة الى ضرورة فرض الرقابة على عناصر التكاليف الزراعية غير المباشرة. واذا رأيت ادارة المنشأة استخدام أسلوب الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية فلا بد من تصميم التقارير والسجلات بحيث تعطي بيانات دقيقة عند مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط لتحديد أوجه الاسراف والتوفير وما يتبع ذلك من الاجراءات المصححة التي تمنع عوامل الاسراف وعدم الكفاية وتشجيع عوامل التوفير ورفع الكفاية الانتاجية لكل عنصر .

٣. **اتخاذ القرارات :-** حيث يساعد نظام محاسبة التكاليف في إمداد إدارة المشرع الزراعي بالبيانات والمعلومات التي تساعد في إتخاذ القرارات الادارية بشأن رسم سياسات الانتاج والتسويق والتمويل كذلك ترشيد قراراتها في تلك الامور التي تتضمن الاختيار بين الحلول البديلة خاصة عند اتخاذ اجراءات التوسع أو التجديد أو استبدال الاصول...او المفاضلة بين تكاليف المحاصيل المتنافسة في الموسم الواحد وتحديد الحجم الامثل لاستخدام عناصر الانتاج.

تبويب عناصر التكاليف الزراعية:-

من المعروف ان عناصر التكاليف في أي نشاط اقتصادي ثلاثة هي: (المواد والاجور والمصروفات).

فالمراد تتمثل بكافة المستلزمات السلعية التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية في مراكزها الانتاجية والخدمية بشكل مباشر او غير مباشر فمثلاً في الانشطة الزراعية تعتبر ضمن عنصر الكلفة هذا تكاليف البذور والاسمدة والاعلان والادوية والمبيدات والوقود.. الخ، ويتم اقتنائها اما بالشراء من خارج المزرعة او عن طريق استغلال منتجات بعض الانشطة الزراعية ليتم استخدامها كمواد في أنشطة اخرى.

اما عنصر تكلفة الاجور (العمل) وتشمل كل ما تدفعه الوحدة الاقتصادية من اجور نقدية او مزايا عينية والتأمينات الاجتماعية والصحية علماً ان عنصر التكلفة هذا لا يقتصر على العمل البشري في المزرعة بل يتضمن ايضاً تكاليف العمل الحيواني وكذلك تكاليف العمل الالي التي تستخدم في تسهيل الاعمال الزراعية في المزرعة. اما عنصر تكلفة المصاريف (الخدمات)، وحيث ان أي نشاط اقتصادي يحتاج الى خدمات تسهل من اداء العمليات الانتاجية والمهام الادارية في ذلك النشاط وبشكل عام ان كافة عناصر التكاليف عدا المواد والاجور تدخل في هذا المجال مثل تكاليف سقي المزروعات واندثار الالات والمعدات الزراعية وايجار مبنى الحظائر للحيوانات... وغيرها.

أولاً :- التوبيب الوظيفي: حيث تنقسم الى:

أ - تكاليف انتاجية: وهي التي تتفق على النشاط الزراعي من لحظة البدء في اعداد الأرض الى أن يتم جني المحصول وابداعه في المخازن، وتشمل هذه التكاليف تكلفة المستلزمات السلعية من بذور وتقاوي وأسمدة واعلاف الحيوانات، وتكلفة العمل من أجور عمال الزراعة المباشرين وغير المباشرين كالمشرفين وملاحظي الحظائر، إضافة الى تكلفة تشغيل مواشي العمل والجرارات الزراعية... وغيرها.

ب- تكاليف تسويقية: وهي تلك التي تتفق على تسويق الحاصلات الزراعية من الوقت الذي تودع فيه المنتجات الزراعية في المخازن أو تعد للبيع الى الوقت الذي تسلم فيه المنتجات للمشتريين وتحصيل الثمن ، وتشمل كافة عناصر التكاليف من مواد واجور ومصاريف أخرى مثل تكاليف التخزين، مواد التعبئة والتخزين والتغليف، عمولات البيع، الاعلانات ... وغيرها.

ج- تكاليف ادارية وتمويلية:- وهي التي تتفق على ادارة المشروع الزراعي ككل وتوفير الاموال اللازمة له.. والتي لايمكن تخصيصها مباشرة لأي من الوظيفتين السابقتين الانتاج أو التسويق، ومن أمثلتها رواتب موظفي الادارة، مصاريف الاستهلاك لمباني الادارة وأثاثها، مصاريف القرطاسية والمطبوعات... وغيرها.

ثانياً :- التوبيب حسب علاقتها بوحدة النشاط الزراعي :

أ - تكاليف مباشرة:- وهي تلك المبالغ التي يمكن تخصيصها مباشرة لنشاط زراعي معين أو لمركز كلفة معين بسهولة، ومن أمثلتها البذور التي تستخدم في زراعة محصول معين، أو أجور عمال الحراثة الذين يحرثون حقلاً معيناً، أو أجور العمال الذين يقومون بحصاد وجمع المحصول، أو تكلفة العلف الذي تستهلكه ماشية العمل مثلاً ويشترى خصيصاً لها.

ب- تكاليف غير مباشرة :- هي تلك التضحيات التي لا يمكن تخصيصها او تسببها الى نشاط زراعي معين أو مركز كلفة معين من مراكز التكلفة بسهولة، ولذلك يجري توزيعها لأساس مناسب من أسس التوزيع على الانشطة الزراعية المختلفة. وتتمثل هذه التكاليف في نفقات الخدمة الزراعية التي لا يمكن تبويبها كتكاليف مباشرة مثال ذلك تكاليف تشغيل الات السقي، تكاليف تشغيل آلات الحراثة، تكاليف تشغيل ماشية العمل في أكثر من حقل زراعي... وغيرها.

ثالثاً :- التبويب حسب علاقتها بحجم النشاط الزراعي :-

أ - تكاليف زراعية ثابتة:- وهي تلك التكاليف التي لا تتغير في مجموعها مع التغير الحاصل في حجم الانتاج الزراعي وضمن المدى الملائم للنشاط (وبحدود الطاقة المتاحة)، ومن امثلتها استهلاك الالات الزراعية، التأمين على الاصول الثابتة، ايجار الارض الزراعية، الضرائب العقارية... وغيرها.

ب- التكاليف الزراعية المتغيرة :- وهي تلك التضحيات بالموارد الاقتصادية التي تتغير بمجموعها زيادة او نقصاً مع التغير الحاصل في حجم النشاط الزراعي وبنفس النسبة ومن امثلتها المواد المباشرة من بذور واسمدة والاجور المباشرة مثل اجور السقي وجني المحاصيل ومصاريف الطبابة واللقاحات للماشية والدواجن .
يلحظ مما تقدم اهم التبويبات لعناصر التكاليف الزراعية والتي تم التركيز عليها لاهميتها في استيعاب طبيعة وانواع هذه العناصر ومدخل بسيط للفصول التالية لهذا الباب.

١- أ.م. فائزة ابراهيم الغبان & أ.د. ثائر صبري الغبان " النظم المحاسبية المتخصصة (الزراعة –

الفندقة –النفط الخام)" ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، قسم الدراسات

المحاسبية ، فرع الكلف والادارية ، جمهورية العراق - بغداد- ٢٠١٩ .

٢- الانترنت.

الفصل الثاني

أستغلال الأراضي في النشاط الزراعي بين المؤجر والمستأجر

أهداف الفصل :

يهدف الفصل الثاني الى بيان طرق استغلال الأراضي الزراعية سواء كانت مملوكة للجهة المستغلة لها أو مستغلة عن طريق التأجير للغير والتي تكون بأشكال مختلفة سواء بالتأجير النقدي، العيني أو بطريقة المزارعة، فضلاً عن أستعراض المعالجات القيدية لكل طريقة وفي سجلات كل من المؤجر والمستأجر للأرض الزراعية.

طرق أستغلال الأراضي الزراعية

تستغل المنشآت الزراعية الأراضي بأحدى صورتين وكما يلي :

أولاً : طريقة أستغلال الأرض لحساب الوحدات الزراعية

وتعتبر الطريقة الطبيعية للأستغلال ، فلا توجد هناك أي صعوبات من حيث المعالجة المحاسبية ، في حين سيتم التركيز على الطريقة الثانية، وهي تأجير الأراضي للغير والتي ستكون بأشكال تختلف في معالجتها المحاسبية وكما يلي:

- ١- طريقة التأجير النقدي.
- ٢- طريقة التأجير العيني.
- ٣- طريقة التأجير بطريقة المزارعة .

والآتي الشرح التفصيلي لكل من الطرق الثلاث وكما يأتي :

١- التآجير النقدي

حيث يقوم المستأجر بدفع بدل الأيجار دفعة واحدة أو على دفعات الى المؤجر (مالك الأرض) ويتولى المستأجر بنفسه القيام بعملية المزارعة والاتفاق عليها . أما المعالجة المحاسبية لهذا النوع من التآجير ستكون كالآتي:

سجلات المالك (المؤجر)	سجلات المستأجر
١. اثبات الأيجار المتفق عليه : XXX د/ المستأجر XXX د/ الأيجارالدائن	١. اثبات الأيجار المتفق عليه : XXX د/ الأيجار المدين XXX د/ المالك (المؤجر)
٢. اثبات المبالغ المستلمة من الأيجار: XXX د / النقدية XXX د/ المستأجر	٢. اثبات المبالغ المدفوعة من الأيجار: XXX د / المالك (المؤجر) XXX د/النقدية
٣. في نهاية السنة قيد غلق الأيجار الدائن: XXX د/ الأيجارالدائن XXX أرباح والخسائر	٣. يتم توزيع الأيجار المدين بين الأنشطة المستفيدة من أيجار الأرض الزراعية بالقيد الآتي: XXX د/ المحاصيل حسب نوعها XXX د/ البساتين XXX د/ الأيجار المدين

مثال توضيحي :

قامت الشركة الزراعية (س) بتأجير أراضيها الزراعية الى شركة (ص) بطريقة التآجير النقدي وقد انفتحت على بدل ايجار سنوي مقداره (٩٠٠٠٠٠٠) دينار يدفع بقسطين الأول في بداية السنة والثاني بعد شهرين وقد تمت عملية أستلام الأيجار في مواعيد المحددة بشيكات .

المطلوب :

- ١- اثبات قيود اليومية المحاسبية في دفاتر المؤجر شركة (س) وتصوير الحسابات اللازمة.
- ٢- اثبات قيود اليومية المحاسبية اللازمة في دفاتر المستأجر شركة (ص) وتصوير الحسابات اللازمة علما بأن المستأجر أستغل الأرض في زراعة بساتين النخيل والحمضيات ويعتمد أساس المساحة في توزيع المشتركة

المحاسبة الزراعية

م . د . وليد ابراهيم سلطان

فيما بينها حيث بلغت مساحة بستان النخيل (٦٠ دونم) والحمضيات (٢٠ دونم) وان البستان في طور الأثناء.

الأجابة :

في سجلات المالك (المؤجر) شركة (س)		في سجلات المستأجر شركة (ص)	
قيد اثبات استحقاق قيمة الأيجار:		قيد اثبات استحقاق المتفق عليه: مبلغ الأيجار المتفق عليه: 900000 د/ الأيجار المدين 900000 د/ المالك (المؤجر)	
900000 د/ المستأجر 900000 د/ الأيجار الدائن		900000 د/ الأيجار المدين 900000 د/ المالك (المؤجر)	
قيد اثبات المبالغ المستلمة من الأيجار: 450000 د/النقدية بالمصارف ٢-١ 450000 د/المستأجر (شركة ص)		قيد اثبات المبالغ المدفوعة من الأيجار: 450000 د/المالك (شركة س) ١-٢ 450000 د/ النقدية بالمصارف	
450000 د/النقدية بالمصارف ٣-١ 450000 د/المستأجر (شركة ص)		450000 د/المالك (شركة س) ١-٣ 450000 د/ النقدية بالمصارف	
د / المستأجر (شركة ص)			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
900000	د / الأيجار الدائن	450000	د/النقدية ٢-١
		450000	د/النقدية ٣-١
900000		900000	
د / الأيجار المدين			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
900000	د / المالك	675000	د/بستان النخيل
		225000	د/بستان الحمضيات
900000		900000	
د / الأيجار الدائن			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان

900000	د / الأرباح والخسائر	900000	د/المستأجر
900000		900000	

ثانياً : التأجير العيني

تختلف طريقة التأجير العيني عن التأجير النقدي في طريقة دفع بدل الأيجار ، حيث سيكون الدفع هنا بصيغة محاصيل . ويجعل حساب المستأجر مديناً وحساب الأيجار العيني دائناً ، وعند استلام الكمية المتفق عليها من المحاصيل يجعل حساب مخازن المحاصيل مديناً وحساب المستأجر دائناً ، ويتخذ سعر تقديري لوحد المحصول وتضرب عدد الوحدات المستلمة من المحصول بالسعر التقديري ، اما عند بيع المحصول فتسجل القيود بنفس الأسلوب سواء اكان المبلغ بالزيادة او بالنقصان .

والآتي المعالجة المحاسبية القيدية في سجلات كل من المؤجر (المالك) ولمستأجر في ظل طريقة التأجير العيني وكما يلي :

سجلات المالك (المؤجر)	سجلات المستأجر
١. قيد اثبات استحقاق الأيجار: XX د/ المستأجر XX د/ الأيجار العيني	١. قيد اثبات استحقاق الأيجار: XX د/ المستأجر XX د/ الأيجار العيني
٢. قيد اثبات استلام الأيجار من الأيجار: XX د/ مخازن المحاصيل XX د/ المستأجر	٢. قيد اثبات المبالغ المدفوعة العيني المتفق عليه : XX د/ المالك (المؤجر) XX د/ مخازن المحاصيل
٣. في نهاية السنة قيد غلق الأيجار العيني XX د/ الأيجار العيني XX د/ الأرباح والخسائر	٣. يتم توزيع الأيجار العيني على الأنشطة المستفيدة من أيجار الأرض الزراعية بالقيد الآتي: XX د/ المحاصيل حسب نوعها XX د/ البساتين XX د/ الأيجار العيني

المحاسبة الزراعية

م . د . وليد ابراهيم سلطان

مثال توضيحي :

اتفقت شركة الرافدين الزراعية على تاجير اراضيها لشركة الخضراء الزراعية بطريقة التاجير العيني حيث تضمن العقد على قيمة اجارية بتسديد محاصيل تعادل قيمتها (900000) دينار ، وقد استلمت شركة الرافدين الزراعية الأيجار المتفق عليه بموجب العقد المبرم بينهما .

المطلوب :

1. تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات شركة الرافدين الزراعية (المالك) وتصوير الحسابات المختصة في الأستاذ العام .
2. تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات شركة الخضراء الزراعية (المستأجر) ، وتصوير الحسابات المختصة في الأستاذ العام ، علماً ان الشركة استغلت الارض في زراعة محصولي (س) و (ص) وتوزع التكاليف المشتركة بين المحصولين بالتساوي (مناصفة) .

سجلات المالك شركة الرافدين	سجلات المستأجر شركة الخضراء
قيد اثبات استحقاق قيمة الأيجار العيني: 900000 د/المستأجر(شركة الخضراء) 900000 د/ الأيجار العيني	قيد اثبات استحقاق المتفق عليه: مبلغ الأيجار المتفق عليه: 900000 د/ الأيجار العيني 900000 د/ المالك (شركة الرافدين)
قيد اثبات المبالغ المستلمة من الأيجار: 900000 د/مخازن المحاصيل 900000 د/المستأجر(شركة الخضراء)	قيد اثبات المبالغ المدفوعة من الأيجار: 450000 د/ المالك (شركة الرافدين) 450000 د/ مخازن المحاصيل
في نهاية السنة قيد غلق الأيجار الدائن: 900000 د/ الأيجار العيني 900000 د/الأرباح والخسائر	يتم توزيع الأيجار المدين على الأنشطة المستخدمة من أيجار الأرض الزراعية بالقيد الآتي: 450000 د / المحصول (س) 450000 د/ المحصول (ص) 900000 د/ الأيجار العيني

الإجابة:

د / المستأجر (شركة الخضراء)			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
900000	د / الأيجار العيني	900000	د / مخازن المحاصيل
900000		900000	

د / الأيجار العيني			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
900000	د / الأرباح والخسائر	900000	د/المستأجر
900000		900000	

د / الأيجار العيني			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
900000	د / المالك	450000	د/المحصول (س)
		450000	د/المحصول (ص)
900000		900000	

ثالثاً : التآجير بطريقة المزارعة

بموجب الطريقة يقوم المالك صاحب الأرض بتقديم أرضه للمستأجر على ان يتولى الأشراف عليها بنفسه لقاء توزيع الناتج وفق نسب متفق عليها بموجب العقد ، وبالمقابل يتولى المستأجر ممارسة الأعمال الزراعية بكافة أنشطتها ، ولا بد من الإشارة الى وجود مجموعة من المصاريف تدفع من قبل المالك ومصاريف اخرى تدفع من قبل المستأجر ، وهناك مجموعة مصاريف مشتركة بينهما بعد توثيقها ضمن العقد المبرم بينهما . فبالنسبة للمصاريف التي يتحملها المالك غالباً ما تكون مصاريف راسمالية غير متعلقة بسير النشاط الزراعي مثل اعمال التطوير والتحسين للمباني الخاصة بالمزرعة أو دفع الضرائب والرسوم المقررة على النشاط الزراعي . أما المصاريف التي يتحملها المستأجر فتتمثل بكافة المصاريف المرتبطة بسير العملية النتاجية الزراعية من أجور عمال ومصاريف السقي وجني المحاصيل وتسويقها ، كما هناك مجموعة ثالثة من المصاريف تكون مشتركة بين المؤجر والمستأجر كالبدور والأسمدة والمواد الكيماوية وفق نسب متفق عليها بموجب العقد الزراعي المبرم بينهما بالكامل . أما المعالجات المحاسبية في سجلات المؤجر والمستأجر فهي على النحو الآتي :

أولاً: المعالجة المحاسبية بسجلات المؤجر (المالك للأرض الزراعية) :

١ . قيد اثبات القيمة الدفترية للأيجار بموجب العقد :

XX د/ تسوية الأيجار بالمزارعة
XX د/ ايراد المزارعة

٢ . عند قيام المالك بدفع مبالغ داخلية ضمن نطاق تعهده بموجب العقد يكون القيد المحاسبي كما يلي :

XX د/ استغلال الأرض بالمزارعة
XX د/ النقدية أو مخازن المواد وغيرها

٣ . عند قيام المالك بدفع أو تسليم مواد داخلية ضمن نطاق تعهد المستأجر (على حساب المستأجر) يكون القيد لمحاسبي كما يلي :

XX د/ المستأجر
XX د/ النقدية أو مخازن المواد وغيرها

١ . عند قيام المالك بدفع مبالغ ضمن نطاق تعهده ومبالغ نيابة عن المستأجر (مصاريف مشتركة) يسجل القيد المحاسبي الآتي :

مذكورين

XX د/ استغلال الأرض بالمزارعة (حصة المالك من المصاريف)
XX د/ المستأجر (عن حصة المستأجر من المصاريف)
XX د / النقدية أو مخازن المواد وغيرها

عند استلام المالك المحاصيل المخصصة له في نهاية الموسم الزراعي وأستلام الديون المترتبة بذمة المستأجر يكون القيد المحاسبي كما يلي :

مذكورين

XX د/ مخازن المحاصيل
XX د/ النقدية

مذكورين

XX د/ استغلال الأرض بالمزارعة (عن حصة المالك)
XX د/ المستأجر

٢. يتم ترصيد حساب استغلال الأرض بالمزراعة على أن يعلق في حساب تسوية الأيجار بالمزراعة

وستكون لدينا ثلاثة حالات وكما موضحة في أدناه :

الحالة الأولى : عند تساوي رصيد الحسابات ، سيكون القيد كما يلي :

XX د/ استغلال الأرض بالمزراعة
XX د/ تسوية الأيجار بالمزراعة

الحالة الثانية: عند زيادة المبلغ الفعلي عن المبلغ التقديري للأيجار يكون القيد المحاسبي كما يلي:

XX د/ استغلال الأرض بالمزراعة
مذكورين
XX د/ تسوية الأيجار بالمزراعة
XX د/ ايراد المزارعة

الحالة الثالثة: عند نقصان المبلغ الفعلي عن المبلغ التقديري للأيجار يكون القيد المحاسبي كما يلي :

مذكورين
XX د/ استغلال الأرض بالمزراعة
XX د/ ايراد المزارعة
XX د/ تسوية الأيجار بالمزراعة

٣. في نهاية السنة (الموسم الزراعي) يعلق رصيد حساب ايراد المزارعة في حساب الأرباح والخسائر

بالقيد المحاسبي الآتي:

XX د/ ايراد المزارعة
XX د/ الأرباح والخسائر

ثانياً: المعالجة المحاسبية بسجلات المستأجر للارض :

١. قيد أثبات القيمة التقديرية لأيجار الأرض الزراعية من المالك لها بموجب العقد البرم بينهما :

XX د/ الأيجار التقديري للأرض الزراعية
XX د/ تسوية الأيجار بالمزراعة

٢. قيد دفع المستأجر للأرض الزراعية المبالغ الداخلة ضمن نطاق تعهده بموجب العقد المبرم يكون كالآتي :

XX د/ أستغلال الأرض بالمزراعة
XX د/ المالك (المؤجر)

٣. قيد تحميل الأيجار التقديري للأرض الزراعية الوارد في القيد الأول على حساب أستغلال الأرض بالمزراعة

يكون كما يلي:

XX د/ استغلال الأرض بالمزراعة
XX د/ الأيجار التقديري للأرض الزراعية

٤. قيد توزيع رصيد حساب استغلال الأرض بالمزراعة على فروع الأنشطة الزراعية المستفيدة كالاتي :

XX د/ المحاصيل أو البساتين
XX د/ استغلال الأرض بالمزراعة

٥. قيد تثبيت نصيب المالك من المحاصيل الزراعية بعد انتهاء عملية الزراعة وتثبيت المستأجر لنصيب المالك فيها .

XX د/ تسوية الأيجار بالمزراعة
XX د/ المالك (المؤجر)

٦. قيد أثبات تسليم المالك (المؤجر) نصيبه من المحاصيل الزراعية وتسديد ديونه كما يلي :

XX د/ المالك (المؤجر)
مذكورين
XX د/ مخازن المحاصيل
XX د/ النقدية بالصندوق أو لدى المصارف

٧. قيد ترصيد حساب تسوية الأيجار بالمزراعة ، فمثلاً اذا كان مديناً بعمل القيد المحاسبي الآتي :

XX د/ الأرباح والخسائر
XX د/ تسوية الأيجار بالمزراعة

أما اذا كان رصيد حساب تسوية الأيجار بالمزراعة دائناً فيعمل القيد المحاسبي الآتي :

XX د/ تسوية الأيجار بالمزراعة
XX د/ الأرباح والخسائر

مثال توضيحي :

المحاسبة الزراعية

م . د . وليد ابراهيم سلطان

قرر احد المزارعين استغلال ارضه بطريقة التأجير بطريقة المزارعة ، حيث أتفق مع أحد المستأجرين في بداية الموسم الزراعي على توزيع المنتجات مناصفة ، وقد بلغت القيمة الأيجارية التقديرية المقررة للأرض الزراعية مبلغ (٢٥٠٠٠٠٠) دينار .

وفيما يلي العمليات التي تمت خلال الموسم الزراعي :

١- بلغت المصاريف التي دفعها المستأجر بموجب العقد الزراعي المبرم بينهما مبلغ (٩٠٠٠٠٠) دينار دفعت نقداً .

٢- بلغت المصاريف التي دفعها المالك بموجب العقد الزراعي المبرم (٤٠٠٠٠٠) دينار بشيك مسحوب على مصرف الرافدين - فرع المسيح .

٣- تم شراء بذور من قبل المالك بمبلغ (٨٠٠٠٠٠) دينار نقداً وبضمنها مبلغ قدره (٧٠٠٠٠٠) دينار تخص المستأجر للأرض الزراعية .

٤- قام الملك بتسليم مواد كيميائية على حساب المستأجر للأرض الزراعية مبلغها (٥٠٠٠٠٠) دينار .

٥- بلغت قيمة المحاصيل الكلية الناتجة عن الأرض الزراعية (٧٠٠٠٠٠٠) دينار ، وتم تسليم حصة المالك ، علماً بأن المستأجر عمل على تسديد كافة المبالغ المترتبة بذمته للمالك نقداً .

المطلوب :

- ١- تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات كل من المالك والمستأجر للأرض الزراعية .
- ٢- تصوير حسابات الأستاذ فس سجلات كل من المالك (المؤجر) وسجلات المستأجر للأرض الزراعية لبيان نتيجة عقد المزارعة المبرم بينهما ، علماً بأن التكاليف المشتركة توزع بينهما مناصفة (بالتساوي) .

الأجابة :

في سجلات المالك (المؤجر)	في سجلات المستأجر
اثبات القيمة التقديرية للأيجار بموجب العقد : 250000 ح/ تسوية الأيجار بالمزارعة 250000 ح/ ايراد المزارعة	اثبات مبلغ الأيجار المتفق عليه: 250000 ح/ الأيجار التقديري 250000 ح/ تسوية الأيجار بالمزارعة
١- لايسجل قيد محاسبي	١- اثبات المبالغ المدفوعة من المستأجر 90000 ح/ استغلال الأرض بالمزارعة 90000 ح/ النقدية بالصندوق
٢. دفع المالك مبالغ داخلية ضمن نطاق تعهده بموجب العقد يكون القيد المحاسبي كما يلي : 40000 ح/ استغلال الأرض بالمزارعة	٢- لايسجل قيد محاسبي

المحاسبة الزراعية

م . د . وليد ابراهيم سلطان

	40000 د/ النقدية لدى المصارف
٣- شراء بذور من قبل المالك بمبلغ (٨٠٠٠٠) دينار نقداً ويضمها مبلغ (٧٠٠٠٠) دينار تخص المستأجر للأرض الزراعية .	٣- شراء بذور من قبل المالك بمبلغ (٨٠٠٠٠) دينار نقداً ويضمها مبلغ (٧٠٠٠٠) دينار تخص المستأجر للأرض الزراعية .
70000 د/ استغلال الأرض بالمزارعة 70000 د/ المالك (المؤجر)	<u>مذكورين</u> 10000 د/ استغلال الأرض بالمزارعة 70000 د/ المستأجر 80000 د/ النقدية بالصندوق
٤- تسليم الملك مواد كيميائية على حساب المستأجر للأرض مبلغها (٥٠٠٠٠) دينار	٤- تسليم الملك مواد كيميائية على حساب المستأجر للأرض مبلغها (٥٠٠٠٠) دينار
50000 د/ استغلال الأرض بالمزارعة 50000 د/ المالك (المؤجر)	50000 د/ المستأجر 50000 د/ مخازن المواد
٥- تحميل الأيجار التقديري الوارد في القيد الأول على حساب استغلال الأرض بالمزارعة 250000 د/ استغلال الأرض بالمزارعة 250000 د/ الأيجار التقديري	٥- تسليم حصة المالك من قيمة المحاصيل مع استلام المبالغ التي بذمة المستأجر <u>مذكورين</u> 3500000 د/ مخازن المحاصيل 120000 د/ النقدية <u>مذكورين</u> 350000 د/ استغلال الأرض بالمزارعة 120000 د/ المستأجر
٧- توزيع الأيجار المدين على الأنشطة المستفيدة من أيجار الأرض الزراعية بالقيد الآتي: <u>مذكورين</u> 230000 د/ محصول الحنطة 230000 د/ محصول الشعير 460000 د/ استغلال الأرض بالمزارعة	٦- ترصيد حساب استغلال الأرض بالمزارعة ويغلق في حساب تسوية الأيجار بالمزارعة: 300000 د/ استغلال الأرض بالمزارعة <u>مذكورين</u> 250000 د/ تسوية الأيجار بالمزارعة 50000 د/ إيراد المزارعة
٨- تثبيت نصيب المالك من المحاصيل : 350000 د/ تسوية الأيجار بالمزارعة 350000 د/ المالك (المؤجر)	300000 د/ إيراد المزارعة 300000 د/ الأرباح والخسائر
٩- اثبات تسليم المالك نصيبه من المحاصيل وتسديد ديونه 470000 د/ المالك (المؤجر) <u>مذكورين</u> 350000 د/ مخازن المحاصيل 120000 د/ النقدية بالصندوق	
١٠- ترصيد حساب تسوية الأيجار بالمزارعة 100000 د/ الأرباح والخسائر	

100000 د / تسوية الأيجار بالمزارعة

ويمكن تصوير حسابات الأستاذ العام في سجلات المالك (المؤجر) كما في أدناه :

د / تسوية الأيجار بالمزارعة			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
250000	د / إيراد المزارعة	250000	د / أستغلال الأرض بالمزارعة
250000		250000	

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
40000	د / النقدية لدى المصارف	350000	د / مخازن المحاصيل
10000	د / النقدية بالصندوق		
300000	مذكورين		
350000		350000	
د / إيراد المزارعة			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
300000	د / الأرباح والخسائر (الرصيد)	250000	د / تسوية الأيجار بالمزارعة
		50000	د / أستغلال الأرض بالمزارعة
300000		300000	
د / المستأجر			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
70000	د / النقدية بالصندوق	120000	د / النقدية
50000	د / مخازن المواد		
120000		120000	

اما حسابات الأستاذ العام في سجلات المستأجر للأرض الزراعية تصور كما يلي :

د / أستغلال الأرض بالمزارعة			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
90000	د/ النقدية	460000	مذكورين
70000	د / المالك (المؤجر)		
50000	د / المالك (المؤجر)		
250000	د/ الأيجار السنوي		
460000		460000	
د / المالك (المؤجر)			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
470000	مذكورين	70000	د / أستغلال الأرض بالمزارعة
		50000	د / أستغلال الأرض بالمزارعة
		350000	د / تسوية الأيجار بالمزارعة
470000		470000	
د / تسوية الأيجار بالمزارعة			
المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
350000	د/المالك (المؤجر)	250000	د/الايجار التقديري
		100000	د/الرصيد (حساب الأرباح والخسائر)
350000		350000	

مصادر المحاضرة:

- ١- أ.م. فائزة ابراهيم الغبان & أ.د. ثائر صبري الغبان " النظم المحاسبية المتخصصة (الزراعة – الفندقية – النفط الخام)" ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، قسم الدراسات المحاسبية ، فرع الكلف والادارية ، جمهورية العراق - بغداد- ٢٠١٩ .
- ٢- الانترنت.

الفصل الثالث: محاسبة المنشآت الزراعية

يهدف الفصل الثالث الى التعريف بأحد عناصر التكاليف الزراعية والمتمثل بعنصر العمل والذي يتألف من ثلاثة أنواع : الانساني والآلي الحيواني الى جانب ذلك البحث في الاساليب الخاصة بالمحاسبة على كل نوع من هذا الانواع وبالتفصيل .

مفهوم الزراعة :

تعرف الزراعة بأنها " عملية استغلال وفلاحة الارض لأنتاج المحاصيل النباتية كالقمح والارز وغيرها ، وتعرف بمعناها الواسع الذي لايقف عند مجرد بذر الارض وفلاحتها وربها وجني المحصول وإنما يلحق بالزراعة أنشطة اخرى كثيرة قد تكون تابعة او مكملة لها ، كتربية المواشي وانتاج منتجات الالبان وتربية الدواجن وأعمال التشجير وغيرها... وعلى هذا الاساس فيمكن تمييز ثلاث أنشطة رئيسية تمارس من قبل المنشأة الزراعية وهي :

١. **النشاط النباتي** : ويقصد به استصلاح الاراضي الزراعية وحرارتها وفلاحتها وزراعتها لغرض الحصول على المنتجات الزراعية وتسويقها وبيعها ويشمل النشاط النباتي المحاصيل والمنتجات الآتية :

أ. المحاصيل الحقلية كالمحاصيل النباتية (القمح ، الحنطة . القطن ، الشعير ، الارز وغيرها) ومحاصيل الخضروات كالباذنجان والطماطة والفاصولياء وغيرها ..

وأهم مايميز كلا النوعين انه لايمكن ان تعد اصول ثابتة بالنسبة للمزرعة ، وذلك لان دورة حياتها ويقائها في المزرعة لايتجاوز السنة ، فبعضها تكون دورة زراعتها لايتجاوز الشهر الواحد وبعضها ثلاث او اربعة اشهر ، وبناء" على هذا تعد هذه المحاصيل من الاصول المتداولة للمزرعة .

ب. منتجات البساتين وحدائق الفاكهة : المميز لهذه المنتجات ان دورة حياتها ووصولها لمرحلة الانتاج يتطلب اكثر من سنة ، بل عدة سنوات كالتمور والرمان وغيرها .. وتحتاج الى رأس مال كبير وتمر بثلاث مراحل (التكوين ، الاثمار ، الاضمحلال) وسيتم التطرق لها لاحقا" .

٢. **النشاط الحيواني** : يشمل كل ما يتعلق بعملية اقتناء الحيوانات في المزرعة بهدف الحصول على منتجاتها، اذ تنقسم الماشية في المزرعة ولأغراض المحاسبية إلى الأنواع الآتية:

- أ. ماشية التربية
ب. ماشية الالبان
ج. ماشية العمل
- : وهي تعد من الموجودات الثابتة

د. ماشية التسمين : وهي تعد من الموجودات المتداولة ، وهناك أنشطة أخرى مثل تربية الدواجن وتربية الاسماك وتربية النحل وغيرها ...

٣. نشاط الصناعات الغذائية: تمارس بعض المنشآت الزراعية عدداً من الأنشطة الصناعية التي تعتمد على منتجات المزرعة من المحاصيل والمنتجات الحيوانية ، مثل صناعة التعليب أو منتجات الألبان أو الأعلاف وغيرها ...

محاسبة التكاليف في النشاط الزراعي :

- مفهوم محاسبة التكاليف الزراعية تعرف بأنها: العلم الذي يهتم بتجميع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بتكاليف النشاط الزراعي المتمثلة في المواد والعمالة والخدمات الأخرى طبقاً لمجموعة من المبادئ والنظريات والاجراءات بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليه ومساعدة الادارة في اتخاذ القرارات .

إن مجال استخدام محاسبة التكاليف وأهميتها وفوائدها هي نفسها في جميع المشروعات سواء كانت صناعية أو زراعية، فهي تساعد المزارع على تحديد أرباح وخسائر فروع النشاط الزراعي وهي أداة محاسبية مفيدة لتحديد تكلفة المنتجات المختلفة، وهي تتضمن فتح حساب مستقل لكل من المحاصيل الزراعية وأنواع الماشية والدواجن وتحديد نتائج كل منها على حدة، وهي تساعد في توجيه النشاط أو تعديل الخطط أو اختيار أحسن البدائل المتاحة مما يمكن من ادارة المزرعة بما يحقق أكبر أرباح ممكنة ، وتزداد أهمية محاسبة التكاليف في النشاط الزراعي الذي يتميز باختلاف وتعدد وتداخل انشطته الفرعية واختلاف كل نشاط فرعي عن آخر، مما يجعل كل ، منها وحدة مسؤولة مستقلة تستلزم المحاسبة عنها وتقييم ادائها على انفراد.

خصائص النشاط الزراعي وانعكاساته المحاسبية ومعالجاتها :

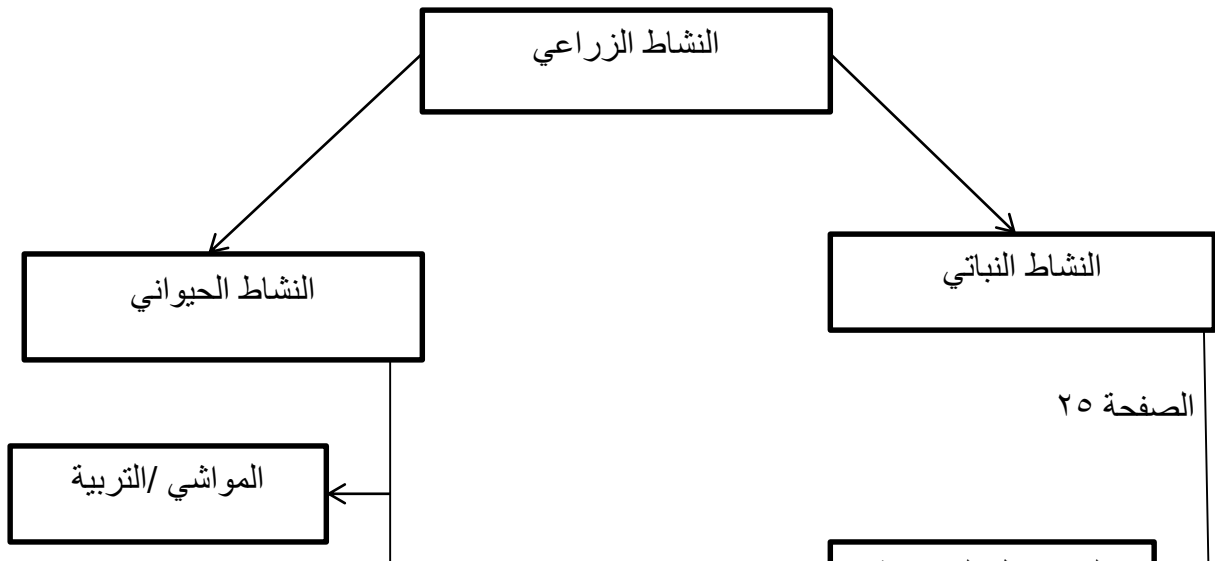
المعالجة	الانعكاس المحاسبي	الخاصية
ضرورة اعداد قوائم مرحلية للتعبير عن حقيقة النشاط الزراعي	ينعكس على حجم العمل المحاسبي في كل موسم وتؤدي	١. موسمية الانتاج الزراعي حيث تتميز الغالبية

	<p>هذه الخاصية ايضا الى موسمية الدخل وضخامة قيمة الخدمات التسويقية</p>	<p>العظمى من المحاصيل الزراعية بموسمية الانتاج تبعا للظروف الطبيعية والمناخية</p>
<p>استخدام محاسبة التحوط والمشتقات المالية</p>	<p>صعوبة تقدير الانتاج الزراعي مقما اذ يصعب تقدير كمية الانتاج الزراعي لأعداد الموازنات التخطيطية لأرتفاع حالة عدم التأكد</p>	<p>٢. تأثر الانشطة الزراعية بالعوامل الطبيعية والظروف المناخية كالحرارة والرطوبة والعوامل البيئية كالأضرار والآفات الزراعية</p>
<p>اختيار نظام كلفوي مناسب للنشاط الزراعي قادر على تحديد صحيح للتكاليف وتوزيعها على المنتجات وصولا لكلفة كل منتج بأكثر دقة</p>	<p>صعوبة تحديد تكاليف المنتجات بدقة</p>	<p>٣. تعدد وتداخل المنتجات الزراعية مع بعضها البعض فمخرجات بعض الانشطة يمكن ان تكون مدخلات لأنشطة اخرى</p>
<p>تقييم هذه الاصول بالقيمة العادلة لغرض ادراجها كموجودات للشركة وتعتبر هذه القيمة قيمتها الدفترية في الفترات القادمة</p>	<p>صعوبة تقييم هذه الزيادات وتحديد معدلات النفوق بشكل طبيعي وغير طبيعي</p>	<p>٤. طبيعة الأصول في النشاط الزراعي (البايولوجية) وهي الأصول الحية نباتية او حيوانية والتي تمتاز بالتكاثر والنمو بشكل طبيعي اي الزيادة والنفوق والانحلال</p>
<p>فتح حسابات المحاصيل والمنتجات الزراعية واستخدام ارصدة اول واخر المدة والقوائم المرحلية للتعبير عن نتيجة النشاط</p>	<p>صعوبة تحديد نتيجة النشاط والتي قد لا تكون متوافقة مع نهاية الفترة المالية</p>	<p>٥. اختلاف الفترة المالية عن الفترة الزراعية اذ ان الفترة الزراعية مرتبطة بدورة الانتاج التي قد تكون</p>

		فصلية ، موسمية بينما الفترة المالية مرتبطة بنهاية السنة المالية
تحديد فترات النشاط الزراعي الانتشاء والنمو والانتاج والاضمحلال والمصاريف المتعلقة بكل فترة او مرحلة	زيادة المصاريف الرأسمالية على المصاريف الايرادية وصعوبة التحديد الدقيق للجزء الايرادي والرأسمالي	٦. الفارق الزمني بين الأنفاق على الاستثمار الزراعي في بعض الانشطة والحصول على الايراد منها وبشكل تدريجي

المعالجة المحاسبية في النشاط الزراعي :

سيتم تناول المعالجات المحاسبية في النشاط النباتي والنشاط الحيواني وكما موضح بالشكل الاتي :



مصادر المحاضرة:

مصادر المحاضرة:

- ٣- أ.م. فائزة ابراهيم الغبان & أ.د. ثائر صبري الغبان " النظم المحاسبية المتخصصة (الزراعة – الفندقية – النفط الخام)" ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، قسم الدراسات المحاسبية ، فرع الكلف والادارية ، جمهورية العراق - بغداد- ٢٠١٩
- ٤- المصدر: احمد سعد (٢٠١٧) المحاسبة المتخصصة - الجامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد المحاسبة الزراعية
- ٥- الانترنت.

الفصل الرابع
المحاسبة في النشاط الزراعي
Agricultural Accounting

إن خصوصية العمل في القطاع الزراعي قد أفرزت عدد من المشاكل التي لا بد من الوقوف أمامها والتحري عن المعالجات السليمة التي يجب اتخاذها . تقف على رأسها اختلاف السنة المالية عن السنة او الدورة الزراعية وتأثر الإنتاج بالظروف الطبيعية وكلف الخدمات المشتركة ومشاكل الفصل بين الإنتاج الرئيس والثانوي وعوامل أخرى .

١ . تهدف هذه القاعدة الى :-

أ . توفير المعرفة المحاسبية لمختلف الأنشطة الزراعية .

ب . تحديد وتوضيح المبادئ المعتمدة لعمليات التحول الحياتي للموجودات الحية .

ج. توضيح الأسس المستخدمة في تقييم الموجودات الحية من الحيوانات والنباتات.

٢. تطبيق هذه القاعدة من قبل جميع المنشآت التي تمارس النشاط الزراعي .

٣. يقصد بالمصطلحات الآتية المعاني المبينة إزاءها :-

أ. التحول الحياتي **Biological Transformation**

ويقصد به عمليات التكاثر والنمو والهلاك والضمور التي تؤدي جميعها الى تغييرات نوعية وكمية للحيوان او النبات ، تنعكس في زيادة أو انخفاض قيمة الموجودات الحية.

ب. الموجودات الحية (البايولوجية) **Biological Assets**

هي المجاميع الحية لأصناف الحيوانات والنباتات التي بحوزة المنشآت الزراعية ، سواء لأغراض الإنتاج او المتاجرة .

ج. الزراعة **Agriculture**

إدارة عمليات التحول الحياتي الحيواني والنباتي للحصول على إنتاج لغرض الاستهلاك او المتاجرة او التصنيع أو الإكثار . وتصنف موجوداتها كالتالي :-

أولاً – الحيوانات **Animals**

ويقصد بها الثروة الحيوانية التي تمتلكها المنشأة لغرض الحصول على منتجاتها او لغرض تسمينها وإكثارها بقصد المتاجرة بها أو استخدامها في الإنتاج .

ثانياً – النباتات **Plants**

ويقصد بها البساتين والمزارع والحقول التي تنتج المحاصيل والأثمار والشتلات للاستفادة من بيعها أو تصنيعها أو استهلاكها أو إنباتها.
السمات الرئيسية للنشاط الزراعي:

٤. ان الموجودات الحية تدرج ضمن أصنافها بشكل مجاميع موجودات حية ذات عمر إنتاجي غير محدد. إن العمر الإنتاجي للحيوان او النبات لا يؤثر على الوضع العام لمجاميع تلك الموجودات، بالإضافة الى ذلك فأن الحيوانات او النباتات الافرادية تكون قابلة للتحويل بين التصنيفات التجارية والإنتاجية وإن ذلك يعتمد على التحويلات الحياتية والاستخدامات البديلة . ويمكن تقسيم (او تصنيف) النشاط الزراعي لأغراض هذه القاعدة الى نشاطين (الحيوانات والنباتات).

الحيوانات:

٥. تقسم الثروة الحيوانية التي تمتلكها المنشأة الى نوعين رئيسيين، الأول منها يقتنى لأغراض الإنتاج ويعبر عنه بالقطيع الإنتاجي، النوع الثاني يقتنى لأغراض البيع ويعبر عنه بالقطيع التجاري.
تكون المعالجة المحاسبية للحيوانات وفقاً لما يأتي :-

أ. **القطيع الإنتاجي** : ويقصد به الحيوانات غير الموجه أبداً للبيع ولكنها تباع حين يصبح عمرها كبيراً او لسبب عرضي آخر. ومن أمثلتها أبقار إنتاج الحليب، دجاج البيض، خيول العمل، الثيران الكباش، والحشرات (النحل ودودة القز). وتعتبر بمثابة موجودات ثابتة.

ب. **القطيع التجاري**: يقصد به القطيع لأغراض التسمين والبيع ويتمثل غالباً في المواشي، الأغنام، الخيول المرعاة لغرض البيع، الدواجن.... ويعتبر هذا القطيع بمثابة مخزون.

٦. يتم تقييم الثروة الحيوانية لغرض الإنتاج او المتاجرة كما يلي:

أ. تقييم أصناف حيوانات القطيع الإنتاجي بأسعار الشراء مضافاً إليها كافة الكلف المصروفة على الحيوان لغاية دخوله في مرحلة الإنتاج وعند شراء حيوانات جديدة وتعدد أسعار عناصر القطيع من الصنف الواحد فيعتمد عندئذ معدل سعر التكاليف الذي سيطلق عليه فيما بعد (الكلف القياسية) لأغراض التقييم . أما بالنسبة للمواليد المعدة للقطيع الإنتاجي فيتم رسملة المصاريف المنفقة عليها لغاية دخولها الإنتاج .
ب. تقييم حيوانات التجاري بكلف الإنتاج او بالقيمة التحصيلية الصافي أيهما أقل . وذلك باحتساب هذه القيم لكل نوع من الحيوانات وحسب أعمارها . وتمثل كلف الإنتاج بسعر الشراء مضافاً إليه المبالغ المنفقة للاحتفاظ بالحيوانات الى تاريخ التقييم.

أولاً – تقييم المواليد المعدة لأغراض القطيع التجاري بالكلف القياسية أو بالقيمة السوقية أيهما أقل، على أن تعامل تلك المواليد بمثابة مخزون ويعتبر الانفاق عليها نفقة جارية .

ثانياً – يعامل الفرق بين اقيام المواليد (للقطيع التجاري) في آخر المدة عن أول المدة في حساب نتيجة النشاط .
ثالثاً – يعامل الفرق بين قيمة القطيع التجاري في آخر المدة عن أول المدة ضمن نتيجة النشاط.

النباتات

٧. يشمل الإنتاج النباتي أنواعاً متعددة ومختلفة من النشاطات الزراعية وكما يلي :-

أ - الزراعة الحقلية :

وتقسم الى نوعين زراعة المحاصيل المتمثلة في (زراعة الحبوب ، البذور الزيتية، البقوليات ، محاصيل الاعلاف) وزراعة الخضروات مثل (الطماطة ، الخيار ، الورقيات ، البطاطا ، البصل ...) وتعتبر من المنتجات المهمة والرئيسية إذا كانت هدفاً أساسياً لإنشاء المشروع الزراعي ، أو تعتبر نشاطاً عرضياً إذا كانت زراعتها باستخدام المساحات البينية لزراعة أشجار الفاكهة . ويعتمد مبدأ التحميل (التوزيع النسبي) للمصاريف المنفقة على تلك المساحات . تقييم الغلة المنتجة وفق الأسس التالية :-

أولاً – الغلة المعدة للبيع : مثل الشعير والحنطة او البطاطا وغيرها مما يماثلها ، يجب ان تقيم بكلف الإنتاج او بصافي القيمة التحصيلية أيهما أقل .

ثانياً – الغلة المستخدمة كأغذية (الأعلاف) : مثل الحبوب المعدة للأعلاف والأعلاف الخضراء الحولية (البريسم والذرة) والأعلاف الحولية (الجت) فتقييم على أساس تقدير متوسط كلف الإنتاج.

ثالثاً – الغلة المعدة للنباتات: ويقصد بها البذور. يتم تقييمها بكلف إنتاجها أو بصافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.

رابعاً – يجري تقييم الزراعة القائمة (إنتاج غير تام) في نهاية الفترة بالكلف المصروفة على تلك الزراعة من مصاريف حراثة وبنار وأسمدة (طبيعية أو كيميائية) وأية مصاريف أخرى لغاية تاريخ التقييم .

ب – الزراعات المعمرة :-

جـ- ويقصد بها المغروسات المعمرة لاكثر من سنة وتعتبر من الموجودات الثابتة وتمر هذه المزروعات عادة بثلاث مراحل تتمثل في فترة الإنشاء والتكوين ، فترة الأثمار ، فترة الاضمحلال وتتم معالجتها وفق الآتي :-

أولاً – تعالج المبالغ المنفقة على المزروعات المعمرة خلال فترة تكونها وإنشاءها وقبل تاريخ الأثمار، نفقات رأسمالية وتشمل هذه النفقات، حصة الأرض من نفقات الاستصلاح، بدل أيجار الأرض، مصاريف أعداد وتسوية الأرض وفتح السواقي، ثمن شراء الشتلات ومصاريف غرسها، مصاريف التسميد، مصاريف المكافحة، مصاريف العمالة والخبراء والمشرفين على العمل الزراعي في تلك الفترة.

ثانياً – دور الاثمار وهو الدور الذي تبدأ فيه المزروعات المعمرة في إنتاج، إنتاجاً تجارياً وتعتبر المصروفات التي تنفقها إدارة تلك المزروعات للحصول على الثمار، وللمحافظة على قدرة الأشجار الإنتاجية (الموجود الثابت) مصروفاً إيرادياً يبوب حسب نوعه ويحمل على حساب نتيجة النشاط . كما تعتبر القيمة المتحققة عن بيع الثمار إيراداً يسجل لحساب نتيجة النشاط .

ثالثاً – دور التناقص والاضمحلال وفي هذا الدور يكون استغلال الأشجار استغلالاً غير اقتصادياً وذلك بسبب تناقص غلتها كلما تقدم بها العمر ، يثبت هذا النقص في القدرة الانتاجية في حساب الإهلاك وينزل من قيمة (الموجودات الثابتة) المزروعات المعمرة .

الإفصاح:

٨ . يجب الإفصاح عن اقيام الموجودات من الحيوانات بشكل واضح ومستقل في البيانات المالية كل حسب الغرض منه والسياسات المعتمدة في تقييمها .

١ . يجب الإفصاح عن المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات الحية حسب نوع تلك الموجودات فيما إذا كانت معدة لأغراض البيع فتعتبر إيرادات نشاط جاري . أما إذا كانت معدة لأغراض الاستغلال والإنتاج فتعتبر إيراداً رأسمالياً .

٢ . يجب الإفصاح عن الموجودات الحية المعدة لأغراض البيع والمسحوبة لغرض المزرعة او إدارتها ضمن الإيرادات المتحققة داخلياً .

٣ . يجب عرض كلف الزراعة القائمة بحساب مستقل .

٤ . يجب الإفصاح عن التغييرات في اقيام الموجودات الحية في آخر المدة عن أول المدة سواء في القيمة العادلة لها او في الممتلكات المادية .

٥ . يجب الإفصاح عن كلف شراء الأراضي الزراعية بشكل منفصل في البيانات المالية

التطبيق:

١٤ . تطبق هذا القاعدة على البيانات المالية للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ وما بعدها .

بعض خصائص القطاع الزراعي واستراتيجيته: المؤشرات الاستراتيجية التي تتناولها التنمية الاقتصادية الزراعية في العراق

اولاً. بناء اقتصاد قومي متقدم ذي معدلات نمو متزايدة يقلل الاعتماد على الموارد الاستخراجية من ناحية ويعمل للوصول الى الرفاهية الاقتصادية للفرد ويؤمن العدالة في توزيع الدخل بين الفئات المختلفة من ابناء الشعب

ثانياً. الاخذ بمبدأ التنمية المتوازنة بين القطاعات الإنتاجية القومية المختلفة وخصوصاً الزراعية وللزراعية حتى لا يتسم أحد القطاعات بالتخلف بعد فتره من الزمن يصعب معالجته ودفعه للتقدم ثالثاً. اعتماد مبدا التخطيط سواء الطويل الامد او المتوسط او القصير الابد رابعاً. العمل على ترشيد الموارد الإنتاجية والاستهلاكية بحيث تتحقق زيادة مضطرده في الاقتصاد القومي

اهم الاعتبارات التي اعتمدت عليها التنمية الزراعية؟

- 1 . التوسع في النشاط الانتاج الزراعي باعتباره اسلوب لدعم الصناعات الغذائية
- 2 . التوسع في النشاطات الإنتاجية الزراعية حيث يترتب عليها ارتفاع دخول الافراد في القطاع الزراعي:

والاهداف الرئيسية الاستراتيجية التنمية الزراعية العراقية خلال العقدين الاخيرين

- 1 . الاستخدام الرشيد للموارد الاقتصادية الزراعية
- 2 . الاهتمام المتزايد بالعلاقات الإنتاجية
- 3 . الاهتمام بالتنمية الاجتماعية في القطاع الريفي وازاله الفوارق بين قطاعي الريف والحضر.

عناصر النشاط الاقتصادي الزراعي ومكانته

النشاط الاقتصادي: - هو جهود الانسان الموجه نحو استغلال الموارد الاقتصادية والطبيعية والبشرية من اجل انتاج مختلفا نعم الاقتصادية من سلع وخدمات ويتفرع النشاط الاقتصادي الى عدة فروع انتاجيه وخدميه اهمها النشاط الاقتصادي الزراعي .

النشاط الاقتصادي الزراعي هو نشاط انتاجي تتفاعل فيه الموارد الاقتصادية البشرية مع الموارد الاقتصادية الطبيعية باستخدام الاساليب التقنية من اجل انتاج السلع الزراعية.

عناصر النشاط الاقتصادي :

اولا: دوافع النشاط الاقتصادي واهدافه

ثانيا: ميدان النشاط الاقتصادي: - البنيان الاقتصادي هو الميدان الذي يجري فيه النشاط الاقتصادي ويتكون البنيان الاقتصادي من الموارد البشرية والطبيعية، تتسم الموارد الاقتصادية بثلاث خصائص رئيسه هي الندرة النسبية، تباين اوجه الاستعمال ، اماكن الامتزاج.

ثالثا: اساليب النشاط الاقتصادي.

مكانه ودور النشاط الاقتصادي الزراعي:

اولا. الزراعة مصدر السلع الغذائية: -تتنوع السلع الغذائية التي تنتج في القطاع الزراعي لمحاصيل الحبوب والبقوليات والخضراوات والفاكهة والمحاصيل الصناعية واللحوم والبيض والالبان ومشتقاتها وتقدم المنتجات الزراعية اما للاستهلاك الغذائي المباشر او مدخلات للصناعة الغذائية، وقد واجهت المنتجات الزراعية ارتفاع في طلب عليها وذلك لمقابله النمو السكاني من جهة والتطور في الانماط الغذائية من جهة اخرى.

ثانيا: الزراعة مصدر الموارد النقدية.

ثالثا: الزراعة مصدر توفير العمالة للقطاعات الاخرى

رابعا: الزراعة سوق للسلع القطاعات الاخرى

خامسا: المحاصيل الزراعية مدخلات في الصناعات الغذائية.

خصائص النشاط الاقتصادي الزراعي

النشاط الزراعي المتقدم: - هو ذلك النشاط الزراعي الديناميكي المعتمد على قوه انتاجيه عصريه تدخل في انتاج السلع الزراعية بالقدر والنوع الكافي لإشباع الرغبات فوق الأولوية فضلا عن اشباع جميع الرغبات الأولوية للسكان

النشاط الاقتصادي الزراعي المتخلف: - هو ذلك النشاط الزراعي (الاستاتيكي) الذي يتم فيه استخدام عناصر انتاجيه تقليديه تدخل في انتاج سلع زراعية تقليديه لا تكاد تشبع الرغبات الأولوية للسكان المقتصد الزراعي كما تتسم الزراعة في البلدان النامية بعدة خصائص (سمات):

- 1 . التركيب التنافسي للنشاط الزراعي
- 2 . ارتفاع الأهمية النسبية للتكاليف الثابتة
- 3 . بطء التقدم التقني في الزراعة
- 4 . صعوبة انتقال عناصر الانتاج الثابتة
- 5 . التخصص الجغرافي للنشاط الزراعي
- 6 . موسميته الانتاج والعمليات الزراعية
- 7 . خضوع الزراعة لقانون الغلة المتناقصة

مصادر المحاضرة:

مصادر المحاضرة:

- ٦- أ.م. فائزة ابراهيم الغبان & أ.د. نائر صبري الغبان " النظم المحاسبية المتخصصة (الزراعة – الفندقية – النفط الخام)" ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، قسم الدراسات المحاسبية ، فرع الكلف والادارية ، جمهورية العراق - بغداد- ٢٠١٩
- ٧- المصدر: احمد سعد (٢٠١٧) المحاسبة المتخصصة - الجامعة المستنصرية ، كلية الادارة والاقتصاد المحاسبة الزراعية
- ٨- الانترنت.

الفصل الخامس قائمة التكاليف في النشاط الزراعي

اهداف الفصل :-

يهدف الفصل الخامس الى التعريف بقوائم التكاليف الزراعية والتي تم استخدامها من قبل المنشآت الزراعية بهدف حصر وتحديد التكلفة الاجمالية والتكلفة التفصيلية لكل مرحلة من مراحل الانتاج الزراعي وبالتالي استخدامها كأساس لاعداد قائمة الدخل وبيان نتيجة النشاط الزراعي من ربح او خسارة .
علماً انه سيتم التركيز في هذا الفصل على نموذج قوائم تكاليف المحاصيل الحقلية فقط وكما تم تحديده في المنهج القطاعي لمادة المحاسبة المتخصصة للمرحلة الرابعة.

قوائم التكاليف الزراعية

تعدّ قوائم التكاليف الزراعية من الادوات الرقابية والتي تساعد إدارة المشروع في الوقوف على أوجه النشاط أولاً بأول نظراً لما تعكسه من دلالات عن نتائج النشاط الزراعي ، وتعد قوائم التكاليف الزراعية بالشكل الذي تضم كافة عناصر التكاليف الزراعية المختلفة من مواد وأجور ومصروفات من جهة وبيان أثمان التكاليف الزراعية الحقيقية لكل فترة من الفترات من جهة اخرى .

ويمكن تنظيم قوائم التكاليف الزراعية لتحقيق الغايات التالية:-

- ◀ تحديد تكاليف المحاصيل للموسم الزراعي .
- ◀ مقارنة تكاليف كل محصول من المحاصيل بين المواسم المختلفة ودراسة اسباب الفروقات الظاهرة فيما اذا تشابهت الظروف في المواسم المختلفة .
- ◀ مقارنة تكاليف أجزاء المحصول في كل منطقة من المناطق الزراعية التي يتم استخدامها لزراعة المحصول .
- ◀ تحديد المقدرة الانتاجية الزراعية لكل منطقة من المناطق .
- ◀ تحديد النسبة المئوية لكل عنصر من عناصر التكاليف بالنسبة الى اجمالي التكلفة بهدف تركيز عمليات الرقابة على عنصر التكلفة الذي تكون نسبته عالية .
- ◀ بيان ما يخص كل عملية من العمليات الزراعية الخاصة بمحصول معين من عناصر تكلفة العمل والمصاريف الاخرى .

◀ تحضير قوائم مختلفة طبقاً لحاجة كل مشروع زراعي .

ويمكن تقسيم التكاليف في المنشآت الزراعية الى الانواع التالية:-

١.قوائم تكاليف الاستغلال الزراعي حيث تشمل القوائم التالية:-

أ.قوائم تكاليف المحاصيل الحقلية.

ب.قوائم تكاليف نشاط البساتين والمشاتل.

٢.قوائم تكاليف الانتاج الحيواني حيث تشمل القوائم التالية:-

أ. قوائم تكاليف تربية الماشية.

ب. قوائم تكاليف تسمين الماشية.

ج. قوائم تكاليف انتاج البان الماشية.

د. قوائم تكاليف نشاط دواجن اللحم.

هـ. قوائم تكاليف نشاط دواجن البيض.

ويمكن تنظيم قوائم التكاليف الزراعية بأحد شكلين ، فأما ان يستند اعدادها على تكاليف حقيقية (فعلية) أو

يستند على أساس تكاليف تقديرية محددة مقدماً وذلك على أساس المواسم السابقة .

وسيتم تركيزنا في هذا الفصل على نموذج قائمة التكاليف للمحاصيل الحقلية وكما يلي:-

شركة الزراعية		
قائمة التكاليف الزراعية / محصول		
	xx	المواد الأولية المباشرة
	xx	الاجور المباشرة
xx	xx	المصاريف الاخرى المباشرة
		= ثمن التكلفة الأولية المباشرة
	xx	+ مصاريف زراعية غير مباشرة الى ان يتم الحصاد
xx		= ثمن التكلفة الزراعية أو كلفة الاستزراع
	xx	+ زراعات قائمة أول المدة
	(xx)	- زراعات قائمة آخر المدة
xx		= ثمن تكلفة الانتاج الزراعي
	xx	+ مصاريف زراعية غير مباشرة بعد الحصاد
xx		= ثمن تكلفة المحصول المنتج
		ثمن تكلفة المحصول المنتج
	xx	+ مخازن محاصيل أول المدة
xx	(xx)	- مخازن محاصيل آخر المدة
xx		= ثمن تكلفة انتاج المحاصيل المباعه
xx		+ تكاليف تسويقية
		= ثمن تكلفة مبيعات المحاصيل
xx		+ تكاليف ادارية
	<u>xxx</u>	التكلفة الاجمالية للمحاصيل الزراعية المباعه

ويمكن تحديد أثمان التكاليف الزراعية من خلال عمل معادلات وعلى النحو الآتي :-

١. مواد أولية مباشرة + أجور مباشرة + مصاريف اخرى مباشرة

= ثمن التكلفة الأولية المباشرة

٢. ثمن التكلفة الأولية المباشرة + مصاريف زراعية غير مباشرة الى ان يتم الحصاد = ثمن التكلفة الزراعية .

٣. ثمن التكلفة الزراعية + زراعات قائمة اول المدة - زراعات قائمة آخر المدة

= ثمن تكلفة الانتاج الزراعي

٤. ثمن تكلفة الانتاج الزراعي + تكاليف زراعية غير مباشرة بعد الحصاد

= ثمن تكلفة المحصول المنتج .

المحاسبة الزراعية

م . د . وليد ابراهيم سلطان

٥. ثمن تكلفة المحصول المنتج + مخازن محاصيل اول المدة - مخازن محاصيل آخر المدة = ثمن تكلفة انتاج المحاصيل المباعة .

٦. ثمن تكلفة انتاج المحاصيل المباعة + تكاليف تسويقية

= ثمن تكلفة مبيعات المحصول

٧. ثمن تكلفة مبيعات المحصول + تكاليف ادارية = التكلفة الاجمالية للمحاصيل المباعة

أما قائمة الدخل فيمكن اعدادها بالاعتماد على قائمة التكاليف الزراعية وكالاتي :-

شركة الزراعية			قائمة الدخل
		××	إيراد المبيعات
		(××)	- ثمن تكلفة انتاج المحاصيل المباعة
	××		مجم الربح (الخسارة)
	(××)		- تكاليف تسويقية وادارية
××			- صافي الربح أو الخسارة

أما اذا تعددت المحاصيل الزراعية فيمكن تصوير قائمة تكاليف مبوية حسب نوع المحصول ، ويراعى في هذه الحالة أن توزيع التكاليف الزراعية غير المباشرة على المحاصيل الزراعية طبقاً لاسس توزيع مناسبة وتظهر قائمة التكاليف وفق الآتي :-

شركة الزراعية

الشركة الزراعية

قائمة التكاليف الزراعية عن الفترة

البيان	الاجمالي	محصول	محصول	محصول

xx	xx	xx	xx	المواد الاولية المباشرة
xx	xx	xx	xx	الاجور الاخرى المباشرة
xx	xx	xx	xx	المصروفات المباشرة
xx	xx	xx	xx	ثمن التكلفة الاولية المباشرة
xx	xx	xx	xx	+مصاريف زراعية غير مباشرة الى ان يتم الحصاد
xx	xx	xx	xx	= ثمن التكلفة الزراعية
xx	xx	xx	xx	+ زراعات قائمة أول المدة
(xx)	(xx)	(xx)	(xx)	- زراعات قائمة آخر المدة
xx	xx	xx	xx	= ثمن تكلفة الانتاج الزراعي
xx	xx	xx	xx	+ مصاريف زراعية غير مباشرة بعد الحصاد
xx	xx	xx	xx	= ثمن تكلفة المحصول المنتج
xx	xx	xx	xx	+ مخازن محاصيل اول المدة
(xx)	(xx)	(xx)	(xx)	- مخازن محاصيل آخر المدة
xx	xx	xx	xx	= ثمن تكلفة انتاج المحاصيل المباعة
xx	xx	xx	xx	+ تكاليف تسويقية
xx	xx	xx	xx	= ثمن تكلفة مبيعات المحاصيل
xx	xx	xx	xx	+ تكاليف ادارية
xx	xx	xx	xx	= التكلفة الاجمالية لمبيعات المحاصيل

ملاحظات أساسية حول قوائم التكاليف الزراعية

أولاً :-

- بالامكان اعداد قوائم التكاليف الزراعية الاجمالية - التفصيلية وفق نظريات التكاليف الآتية :-
- نظرية التكاليف الاجمالية (الكلية) .
- نظرية للتكاليف المتغيرة (الخدمية) .
- نظرية التكاليف المستغلة (الطاقة الانتاجية المستغلة) .

ولكن أتفق الكتاب والباحثون على التركيز في الاعداد على نظرية التكاليف الاجمالية (الكلية) وذلك في تحميل الانتاج الزراعي ، بكافة عناصر التكاليف (مواد ، أجور ، مصاريف) التي ساهمت في انتاجه وذلك بسبب صعوبة الفصل بين عناصر التكاليف الزراعية في بعض الاحيان ولتسهيل عملية الرقابة .

ثانياً :-

بالنسبة للتكاليف الزراعية غير المباشرة فلا يمكن معرفتها الا عند الانتهاء من أنتاج المحاصيل، وللتغلب على هذه الصعوبة يمكن الاستعاضة عن التكاليف غير المباشرة الفعلية بالمصاريف الاضافية وهي مصاريف تقديرية تتبني على أساس دراسة تاريخية لسنة سبقت بحيث يمكن تحميل كل منتج نصيبه من المصاريف الاضافية التقديرية أو باستخدام إحدى أسس التوزيع المعروفة (التوزيع حسب المساحة أو حسب ساعات الاشتغال في العمل الآلي أو العمل اليدوي أو قيمة المحصول) وبعد ذلك يتم تحديد نصيب كل منتج زراعي من هذه التكاليف .

ثالثاً :-

بالامكان اجراء المقارنات من خلال قائمة التكاليف التفصيلية (لعدة محاصيل) وذلك بمعرفة المحصول الأكثر كلفة بالمقارنة مع بقية المحاصيل الزراعية الاخرى .

رابعاً :-

يتم جمع التكاليف الانتاجية مع التكاليف التسويقية وطرحها من المبيعات في قائمة الدخل للتوصل الى الربح الاجمالي أو الخسارة الاجمالية لكل محصول من المحاصيل وللمزرعة ككل .

خامساً :-

يتم طرح التكاليف الادارية من الربح (الخسارة) الاجمالية مع قائمة الدخل للوصول الى صافي الربح لكل محصول على حدة وللمزرعة ككل علماً انه في الغالب لا يمكن توزيع التكاليف الادارية على المحاصيل بشكل دقيق وذلك لصعوبة تحديد نسبة خدمات الادارة الى الانتاج - خدمات الانتاج - التسويق - الادارة - المالىه ... الخ ، من الوظائف التي استفادت من التكاليف الادارية في المزرعة.

مثال (١) :-

توفرت لديك البيانات التالية لاحدى المزارع عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١ والخاصة بزراعة محصول الحنطة :- (المبالغ بالدينانير).

البذور ١٠٠٠٠٠ - اجور العمال ٣١٠٠٠٠ - أجور عمل الماشية ٦٠٠٠٠ - تكاليف العمل الآلي ٥٠٠٠٠ - الاسمدة ٨٠٠٠٠ - مواد كيميائية ٢٠٠٠٠ - زيوت ومحروقات ٢٠٠٠٠ - مواد مكافحة الحشرات ١٠٠٠٠ - مصاريف السقي ٥٠٠٠٠ - المصاريف الزراعية الاخرى الا أن يتم الحصاد (أجور غير مباشرة ٥٠٠٠٠ - مواد غير مباشرة ٢٠٠٠٠ - ايجار المزرعة ٨٠٠٠٠ - تصليح وصيانة ١٤٠٠٠ - مصاريف زراعية اخرى غير مباشرة ٦٠٠٠ - استهلاك الالات الزراعية ١٠٠٠٠) مصاريف زراعية بعد الحصاد وتشمل (أجور غير مباشرة ٢٠٠٠٠ - مصاريف زراعية اخرى مختلفة ٣٠٠٠٠) رواتب واجور ادارية ٢٠٠٠٠ - مصاريف ادارية ٣٠٠٠٠ - مصاريف تمويلية ١٤٠٠٠ - مصاريف بيع وتوزيع ٤٦٠٠٠ . علماً أن المبيعات للمحصول بلغت ١٣٠٠٠٠٠ دينار .

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف الزراعية وكشف الدخل عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١ علماً انه لا توجد زراعات قائمة او محاصيل في مخازن اول او اخر المدة.

مثال (٢) :-

بافتراض نفس البيانات الواردة في المثال اعلاه ولكن بافتراض :-

١. ان المنشأة تقوم بزراعة محصولي الحنطة والشعير وان الادارة توزع المصاريف المشتركة بينهما بالتساوي .
٢. يشترك المحصولين في كافة المصاريف التي ورد ذكرها في المثال (١) عدا المواد والاجور حيث بلغت :-

التفاصيل	الحنطة	الشعير
البذور	١٠٠٠٠٠ دينار	٨٠٠٠٠ دينار
الاسمدة	٨٠٠٠٠ دينار	٨٥٠٠٠ دينار
اجور العمل البشري	٣٠٠٠٠٠ دينار	٢٩٥٠٠٠ دينار
اجور العمل الآلي	٥٠٠٠٠ دينار	٤٥٠٠٠ دينار
تكاليف عمل الماشية	٦٠٠٠٠ دينار	٦٠٠٠٠ دينار

علماً أن المبيعات بلغت لمحصول الحنطة ١٣٠٠٠٠٠٠ دينار ولمحصول الشعير ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار.

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وكشف الدخل للمحصولين عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١ . علماً انه لا توجد زراعات قائمة اول واخر المدة للمحصولين ، وكذلك لا يوجد محاصيل في المخازن اول او اخر المدة للمحصولين.

حل مثال (١) قائمة تكاليف لمحصول الحنطة عن الفترة المنتهية ١٢/٣١

مج مبلغ	مبلغ	التفاصيل	مج مبلغ	مبلغ	التفاصيل
٨٨٠٠٠٠		ثمن تكلفة الانتاج الزراعية			المواد المباشرة
	٢٠٠٠٠	ت.ز.غ.م بعد الحصاد		١٠٠٠٠٠	البذور
	٣٠٠٠٠	اجور غير مباشرة		٨٠٠٠٠	الاسمدة
	٥٠٠٠٠	مصاريف اخرى مختلفة	١٨٠٠٠٠		الاجور المباشرة
٩٣٠٠٠٠		ثمن تكلفة انتاج المحصول المباع		٣١٠٠٠٠	اجور العمال
٤٦٠٠٠		+ مصاريف بيع وتوزيع		٥٠٠٠٠	تكاليف العمل الآلي
٩٧٦٠٠٠		* ثمن تكلفة مبيعات المحاصيل		٦٠٠٠٠	تكاليف العمل الحيواني
		تكاليف ادارية	٤٢٠٠٠٠		مصاريف زراعية مباشرة
	٢٠٠٠٠	رواتب واجور ادارية			مواد كيميائية
	٣٠٠٠٠	مصاريف ادارية مختلفة		٢٠٠٠٠	مواد مكافحة الحشرات
	١٤٠٠٠	مصاريف مالية		١٠٠٠٠	زيوت ومحروقات
٦٤٠٠٠				٢٠٠٠٠	مصاريف السقي
١٠٤٠٠٠٠		* ثمن التكلفة الاجمالية		٥٠٠٠٠	
		للمحاصيل المبيعة	١٠٠٠٠٠		
			٧٠٠٠٠٠		* ثمن التكلفة المباشرة
					ت.ز.غ.م الى ان يتم الحصاد
				٥٠٠٠٠	اجور غير مباشرة
				٢٠٠٠٠	مواد غير مباشرة
				٨٠٠٠٠	ايجار المزرعة
				١٤٠٠٠	تصليح وصيانة
				٦٠٠٠	مصاريف زراعية اخرى
				١٠٠٠٠	استهلاك الات زراعية
			١٨٠٠٠٠		
			٨٨٠٠٠٠		* ثمن التكلفة الزراعية
					(ثمن تكلفة الانتاج الزراعي)

كشف الدخل لمحصول الحنطة عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١

المبالغ	التفاصيل
١٣٠٠٠٠٠	ايراد المبيعات
(٩٣٠٠٠٠)	يطرح: ثمن تكلفة المحصول المباع
٣٧٠٠٠٠	مجمل الربح
(٦٤٠٠٠)	يطرح : تكاليف ادارية
(٤٦٠٠٠)	تكاليف تسويقية
٢٦٠٠٠٠	صافي الربح

يلاحظ من الحل للمثال (١) ، انه بسبب عدم وجود زراعات قائمة للمحصول اول المدة او اخر المدة فان ثمن التكلفة الزراعية تمثل ايضاً ثمن تكلفة الانتاج الزراعي ، كذلك وبسبب عدم وجود مخزون لمحصول غير مباع اول او اخر المدة فان ثمن تكلفة انتاج المحصول تمثل نفس ثمن تكلفة انتاج المحاصيل المباعة.

المحاسبة الزراعية

م. د. وليد ابراهيم سلطان

حل مثال (٢) قائمة التكاليف عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١

محصول الشعير		محصول الحنطة		التفاصيل
م.ج. المبلغ	مبلغ	م.ج. المبلغ	مبلغ	
	٨٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	المواد المباشرة
	٨٥٠٠٠		٨٠٠٠٠	البذور
				الاسمدة
١٦٥٠٠٠		١٨٠٠٠٠		مجموع المواد المباشرة
	٢٩٥٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	الاجور المباشرة
	٤٥٠٠٠		٥٠٠٠٠	اجور العمل البشري
	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	ت. العمل الآلي
				ت. عمل الماشية
٤٠٠٠٠٠		٤١٠٠٠٠		مجموع الاجور المباشرة
٥٦٥٠٠٠		٥٩٠٠٠٠		* ثمن التكلفة المباشرة
	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	م.ز.غ.م الى ان يتم الحصاد
	٥٠٠٠		٥٠٠٠	مواد كيميائية
	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	مواد مكافحة الحشرات
	٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠	زيوت ومحروقات
	٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠	مصاريف السقي
	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	اجور غير مباشرة
	٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	مواد غير مباشرة
	٧٠٠٠		٧٠٠٠	ايجار المزرعة
	٣٠٠٠		٣٠٠٠	تصليح وصيانة
	٥٠٠٠		٥٠٠٠	مصاريف زراعية اخرى
				استهلاك الالات زراعية
١٤٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠		مجموع ت.ز.غ.م الى ان يتم الحصاد
٧٠٥٠٠٠		٧٣٠٠٠٠		* ثمن التكلفة الزراعية
	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	ت.ز.غ.م بعد الحصاد
	١٥٠٠٠		١٥٠٠٠	اجور غير مباشرة
٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠		مجموع ت. ز. غ.م بعد الحصاد

محصول الشعير		محصول الحنطة		التفاصيل
م.ج. المبلغ	مبلغ	م.ج. المبلغ	مبلغ	
٧٣٠٠٠٠		٧٥٥٠٠٠		* ثمن تكلفة انتاج المحاصيل المباعة
٢٣٠٠٠		٢٣٠٠٠		مصاريف بيع وتوزيع
٧٥٣٠٠٠		٧٧٨٠٠٠		* ثمن تكلفة مبيعات المحاصيل

				تكاليف ادارية
	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	رواتب وأجور ادارية
	١٥٠٠٠		١٥٠٠٠	مصاريف ادارية مختلفة
	٧٠٠٠		٧٠٠٠	مصاريف مالية
٣٢٠٠٠		٣٢٠٠٠		مجموع المصاريف ادارية
٧٨٥٠٠٠		٨١٠٠٠٠		* التكلفة الاجمالية للمحاصيل المباعة

كشف الدخل عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١

الاجمالي	محصول الشعير	محصول الحنطة	التفاصيل
٢٣٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	ايراد المبيعات
(١٤٨٥٠٠٠)	(٧٣٠٠٠٠)	(٧٥٥٠٠٠)	ثمن تكلفة انتاج المحاصيل المباعة
٨١٥٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	٥٤٥٠٠٠	مجمل الربح
(٤٦٠٠٠)	(٢٣٠٠٠)	(٢٣٠٠٠)	يطرح : تكاليف تسويقية
(٦٤٠٠٠)	(٣٢٠٠٠)	(٣٢٠٠٠)	تكاليف ادارية
٧٠٥٠٠٠	٢١٥٠٠٠	٤٩٠٠٠٠	صافي الربح

مصادر المحاضرة:

- ٩- أ.م. فائزة ابراهيم الغبان & أ.د. نائر صبري الغبان " النظم المحاسبية المتخصصة (الزراعة – الفندقية – النفط الخام)" ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، قسم الدراسات المحاسبية ، فرع الكلف والادارية ، جمهورية العراق - بغداد- ٢٠١٩ .
- ١٠- الانترنت.